

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 550

PĂRȚI AFILIATE

CUPRINS

	Paragrafele
Introducere.....	1–6
Existența părților afiliate și prezentarea informațiilor cu privire la acestea.....	7–8
Tranzacții cu părți afiliate.....	9–12
Examinarea tranzacțiilor identificate cu părțile afiliate.....	13–14
Declarații ale conducerii.....	15
Concluziile auditului și raportarea.....	16

Standardele Internaționale de Audit (ISA) sunt utilizate în auditarea situațiilor financiare. ISA se utilizează, de asemenea, adaptate conform necesităților, la auditarea altor informații și servicii conexe.

ISA conține principiile de bază și procedurile esențiale (identificate după fontul literei cu care sunt tipărite, și anume, caractere aldine), precum și recomandările aferente, sub forma materialelor explicative și a altor materiale. Principiile de bază și procedurile esențiale trebuie să fie interpretate în contextul materialelor explicative, și al altor materiale care oferă îndrumări privind modul de aplicare.

Pentru înțelegerea și aplicarea principiilor de bază și a procedurilor esențiale, precum și a recomandărilor aferente trebuie să se ia în considerare întregul text al ISA, incluzându-se și materialele explicative și celelalte materiale conținute în ISA, și nu doar textul tipărit cu caracter aldine.

În situații excepționale, un auditor financiar poate considera necesară abaterea de la ISA, cu scopul de a realiza mai eficient obiectivul unui audit financiar. Când apar astfel de situații, auditorul financiar trebuie să fie pregătit să justifice această abatere.

ISA trebuie să se aplice doar aspectelor semnificative.

Perspectiva Sectorului Public (PSP) emisă de Comitetul pentru Sectorul Public al Federației Internaționale a Contabililor este stabilită la sfârșitul fiecărui ISA. Când nu este adăugată nici o PSP, ISA se aplică sectorului public sub toate aspectele semnificative.

Introducere

1. Scopul acestui Standard Internațional de Audit (ISA) este de a stabili reguli și de a oferi recomandări cu privire la responsabilitățile și procedurile de audit ale auditorului referitoare la părțile afiliate și tranzacțiile cu astfel de părți, indiferent dacă Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 24, „Prezentarea informațiilor referitoare la tranzacțiile cu părțile afiliate”, sau alte reglementări similare, face parte din cadrul general de raportare financiară.
2. **Auditorul trebuie să efectueze procedurile de audit destinate obținerii probelor de audit adecvate și suficiente privind identificarea și prezentarea de către conducere a părților afiliate, precum și a efectului tranzacțiilor cu părțile afiliate care sunt semnificative pentru situațiile financiare.** Cu toate acestea, un audit nu poate identifica toate tranzacțiile între părțile afiliate.
3. Așa cum se indică în Standardul 200 „Obiective și principii generale care guvernează un angajament de audit al situațiilor financiare”, în anumite circumstanțe există limitări care pot afecta persuasiunea probelor disponibile pentru a trage concluzii privind anumite aserțiuni ale situațiilor financiare. Din cauza gradului de incertitudine asociat aserțiunilor din situațiile financiare care privesc exhaustivitatea părților afiliate, procedurile identificate în acest standard vor furniza probe de audit adecvate și suficiente cu privire la aceste aserțiuni, în absența oricăror circumstanțe identificate de auditor care:
 - a) măresc riscul unei denaturări peste nivelul riscului evaluat inițial;
 - b) indică faptul că a avut loc o denaturare semnificativă cu privire la părți afiliate.

Acolo unde există un indiciu că astfel de circumstanțe există, auditorul va efectua proceduri modificate, extinse sau suplimentare, după cum este adecvat în funcție de circumstanțe.

4. Definițiile care privesc părțile afiliate sunt redată în IAS 24 și sunt adoptate pentru scopurile acestui standard¹.
5. Conducerea este responsabilă pentru identificarea și prezentarea părților afiliate, precum și a tranzacțiilor cu astfel de părți. Această responsabilitate solicită conducerii să implementeze sisteme adecvate de contabilitate și de control intern astfel încât tranzacțiile cu părțile afiliate să fie în mod corespunzător identificate în înregistrările contabile și prezentate în situațiile financiare.
6. Este necesar ca auditorul să aibă cunoștințe despre client și sectorul de activitate în care acesta operează, care să-i permită identificarea evenimentelor, tranzacțiilor și practicilor care pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare. Deși existența părților afiliate și a tranzacțiilor cu astfel de părți sunt considerate trăsături obișnuite ale unei activități, auditorul trebuie să aibă cunoștință de prezența lor, deoarece:

¹ Definițiile cu privire la părți afiliate și tranzacțiile cu părțile afiliate din IAS 24, „Prezentarea informațiilor referitoare la tranzacțiile cu părțile afiliate” sunt:

Părți afiliate – părțile sunt considerate a fi afiliate dacă una din ele are capacitatea de a o controla sau de a o influența semnificativ pe cealaltă în luarea deciziilor financiare și de exploatare; și

Tranzacții cu părțile afiliate – un transfer de resurse sau obligații între părți afiliate, indiferent dacă se percepe sau nu un preț.

- a) cadrul general de raportare financiară poate cere prezentarea în situațiile financiare a anumitor relații și tranzacții cu părțile afiliate, cum ar fi acelea cerute de IAS 24;
- b) existența părților afiliate și a tranzacțiilor cu părțile afiliate poate afecta situațiile financiare. De exemplu, datoriile și cheltuielile fiscale ale entității pot fi afectate de legislația fiscală din diferite jurisdicții, solicitând o atenție specială atunci când există părți afiliate;
- c) sursa probelor de audit afectează evaluarea de către auditor a credibilității acestora. O probă de audit care este obținută de la terți neafiliați sau care este creată de creată de aceștia poate beneficia de un grad mai mare de credibilitate; și
- d) o tranzacție cu părțile afiliate poate fi motivată de alte considerente economice decât cele obișnuite, de exemplu, de împărțirea profitului sau chiar de fraudă.

Existența părților afiliate și prezentarea informațiilor cu privire la acestea

7. Auditorul trebuie să revizuiască informațiile furnizate de directori și conducere, identificând denumirea tuturor părților afiliate cunoscute și trebuie să efectueze următoarele proceduri în ceea ce privește exhaustivitatea acestor informații:

- a) revizuirea documentelor de lucru ale anului precedent pentru a identifica numele părților afiliate cunoscute;
- b) revizuirea procedurilor entității de identificare a părților afiliate;
- c) cercetarea asocierii directorilor și altor salariați cu alte entități;
- d) revizuirea registrului acționarilor pentru a determina numele principalilor acționari sau, dacă este cazul, pentru a obține o listă a principalilor acționari de la registrul independent al acționarilor;
- e) revizuirea proceselor-verbale ale Adunării Generale a Acționarilor și ale Consiliului de Administrație, precum și a altor documente statutare relevante, cum ar fi registrul plasamentelor deținute de directori;
- f) investigarea altor auditori implicați în audit la momentul curent sau a auditorilor precedenți, pentru a afla informațiile pe care aceștia le dețin cu privire la alte părți afiliate; și
- g) revizuirea declarațiilor entității privind impozitul pe profit și a altor informații furnizate instituțiilor de reglementare.

Dacă, în opinia auditorului, riscul ca părți afiliate semnificative să rămână neidentificate este minim, aceste proceduri pot fi modificate după cum este necesar.

8. Acolo unde cadrul general de raportare financiară solicită prezentarea informațiilor referitoare la relațiile cu părțile afiliate, auditorul trebuie să se asigure că această prezentare este adecvată.

Tranzacții cu părțile afiliate

9. Auditorul trebuie să revizuiască informațiile oferite de directori și conducere, identificând tranzacțiile cu părțile afiliate și trebuie să fie atent pentru a observa alte tranzacții semnificative cu părțile afiliate.

10. **Atunci când auditorul ajunge la înțelegerea sistemelor de contabilitate și de control intern și realizează o evaluare preliminară a riscului de control, va lua în considerare gradul de adecvare a procedurilor de control asupra autorizării și înregistrării tranzacțiilor cu părțile afiliate.**
11. Pe durata angajamentului de audit, auditorul trebuie să fie atent la tranzacțiile care apar ca fiind neobișnuite în circumstanțele date și care pot indica existența unor părți afiliate neidentificate anterior. Exemplele includ:
 - Tranzacții care au termeni contractuali anormali, cum ar fi prețuri, rate ale dobânzii, garanții sau termene de rambursare neobișnuite.
 - Tranzacții care nu prezintă un motiv comercial logic pentru a avea loc.
 - Tranzacții în care fondul economic diferă de forma juridică.
 - Tranzacții desfășurate într-o manieră neobișnuită.
 - Tranzacții importante sau de un volum mare desfășurate cu anumiți clienți sau furnizori, comparativ cu alții.
 - Tranzacții neînregistrate, cum ar fi primirea sau furnizarea de servicii de management nefacturate și neîncasate.
12. Pe durata angajamentului de auditului, auditorul va folosi procedurile care pot identifica existența tranzacțiilor cu părți afiliate. De exemplu:
 - Efectuarea de teste detaliate ale tranzacțiilor și soldurilor.
 - Revizuirea proceselor-verbale de la întrunirile acționarilor și directorilor.
 - Revizuirea înregistrărilor contabile pentru tranzacții sau solduri mari sau neobișnuite, acordând o atenție deosebită tranzacțiilor recunoscute la finele perioadei de raportare sau aproape de această dată.
 - Revizuirea confirmărilor pentru împrumuturile de primit sau de plătit și a confirmărilor primite de la bănci. O astfel de revizuire poate indica relații cu garantul sau alte tranzacții cu părți afiliate.
 - Revizuirea tranzacțiilor privind investițiile, de exemplu, cumpărarea sau vânzarea titlurilor de participare la capitalurile proprii într-o asocierie în participație sau într-o altă entitate.

Examinarea tranzacțiilor identificate cu părțile afiliate

13. **Pentru examinarea tranzacțiilor identificate cu părți afiliate, auditorul trebuie să obțină probe de audit adecvate și suficiente care să ateste dacă aceste tranzacții au fost înregistrate și prezentate corespunzător.**
14. Dată fiind natura relațiilor între părți afiliate, dovada existenței unei tranzacții cu părțile afiliate poate fi limitată, de exemplu, în ceea ce privește existența unui stoc în consignație deținut de o parte afiliată sau instrucțiuni de la o societate-mamă către o filială de a înregistra cheltuielile aferente drepturilor de autor. Din cauza disponibilității limitate a probelor adecvate asupra acestui tip de tranzacții, auditorul va lua în considerare efectuarea unor proceduri, cum ar fi:
 - Confirmarea termenilor și a valorii tranzacției cu partea afiliată.
 - Inspectarea probelor ce se află în posesia părții afiliate.

- Confirmarea sau discutarea informațiilor cu persoane care au legătură cu tranzacția, cum ar fi bănci, avocați, garanți și reprezentanți (agenți).

Declarații ale conducerii

15. Auditorul trebuie să obțină din partea conducerii declarații scrise cu privire la:

- a) exhaustivitatea informațiilor furnizate cu privire la identificarea părților afiliate; și
- b) gradul de adecvare a prezentărilor de informații referitoare la părțile afiliate în situațiile financiare.

Concluziile auditului și raportarea

16. Dacă auditorul nu poate obține suficiente probe de audit adecvate cu privire la părțile afiliate și tranzacțiile cu astfel de părți sau concluzionează că prezentarea acestora în situațiile financiare nu este adecvată, atunci auditorul trebuie să modifice raportul de audit în mod corespunzător.

Perspectiva sectorului public

1. *Pentru aplicarea principiilor de audit prezente în acest ISA, auditorii trebuie să facă trimitere la cerințele legislative aplicabile entităților și salariaților din sectorul de stat, referitoare la tranzacțiile cu părțile afiliate. O astfel de legislație poate interzice entităților și salariaților să încheie tranzacții cu părți afiliate. Este posibil, de asemenea, să existe cerința ca angajații din sectorul public să își declare participațiile deținute în entități cu care desfășoară tranzacții profesionale și/sau comerciale. Acolo unde există astfel de prevederi legislative, procedurile de audit trebuie să fie extinse pentru a detecta cazurile de neconformitate cu aceste cerințe.*
2. *Deși Recomandarea Internațională 1 cu privire la Sectorul Public, „Raportarea financiară în întreprinderile din sectorul de stat” indică faptul că toate Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS) se aplică entităților din sectorul de stat, IAS 24, „Prezentarea informațiilor referitoare la tranzacțiile cu părțile afiliate” nu cere ca tranzacțiile desfășurate între întreprinderile controlate de stat să fie prezentate. Definițiile părților afiliate incluse în IAS 24 și în acest ISA nu abordează toate circumstanțele relevante entităților din sectorul public. De exemplu, pentru scopurile aplicării acestui ISA, statutul relației dintre ministere și departamente de stat, pe de o parte, și departamente de stat și autorități legislative sau agenții guvernamentale, pe de altă parte, nu este discutat.*