აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 550

დაკავშირებული მხარეები

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 550-ის მოქმედების სფერო 1

დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების ხასიათი 2

აუდიტორის პასუხისმგებლობა 3-7

ძალაში შესვლის თარიღი 8

მიზნები 9

განმარტებები 10

მოთხოვნები

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები 11-17

დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება 18-19

დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირება 20-24

გამოვლენილი დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების აღრიცხვისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების შეფასება 25

ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია 26

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება 27

დოკუმენტაცია 28

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

აუდიტორის პასუხისმგებლობა გ1-გ3

დაკავშირებული მხარის განმარტება გ4-გ7

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები გ8-გ28

დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება..... გ29-გ30

დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირება გ31-გ45

გამოვლენილი დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების აღრიცხვისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების შეფასება გ46-გ47

ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია გ48-გ49

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება გ50

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 550 – *„დაკავშირებული მხარეები“* - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - *„დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“*- ერთად.

შესავალი

ასს 550-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს აუდიტორის პასუხისმგებლობას დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან მიმართებაში. სახელდობრ, უფრო დეტალურადაა აღწერილი როგორ უნდა გამოიყენოს აუდიტორმა ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს)[1], ასს 330[2] და ასს 240[3] დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების მიმართ.

დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების ხასიათი

2. დაკავშირებულ მხარეთა მრავალი ოპერაცია ნორმალური საქმიანობის ფარგლებში ხორციელდება. ასეთ ვითარებაში ამგვარ ოპერაციებთან შეიძლება დაკავშირებული არ იყოს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის იმაზე უფრო მაღალი რისკი, რაც არდაკავშირებულ მხარეებს შორის განხორციელებულ ანალოგიურ ოპერაციებს ახასიათებს. თუმცა, დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების ხასიათმა, ზოგ შემთხვევაში, შეიძლება გამოიწვიოს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის უფრო მაღალი რისკი, ვიდრე არადაკავშირებულ მხარეებს შორის ოპერაციებმა. მაგალითად:

   - შეიძლება დაკავშირებული მხარეები საქმიანობას ახორციელებდნენ მრავალნაირი და კომბინირებული ურთიერთობებისა და სტრუქტურების მეშვეობით, რაც შესაბამისად ართულებს დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციებს;
   - საინფორმაციო სისტემები შეიძლება არ იყოს ეფექტური სუბიექტსა და მის დაკავშირებულ მხარეებს შორის ოპერაციებისა და დაუფარავი ნაშთების იდენტიფიკაციის, ან შედეგების შეჯამების თვალსაზრისით;
   - დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები შეიძლება არ განხორციელდეს სტანდარტული საბაზრო ვადებითა და პირობებით;

1. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) – *„არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება“.*
2. ასს 330 – *„აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“*.
3. ასს 240 – *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“*.

მაგალითად, დაკავშირებულ მხარეთა ზოგიერთი ოპერაცია შეიძლება განხორციელდეს ყოველგვარი გადახდის გარეშე.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

3. ვინაიდან დაკავშირებული მხარეები ერთმანეთისაგან დამოუკიდებელნი არ არიან, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მრავალი საფუძვლით დადგენილია ფინანსური აღრიცხვისა და განმარტებითი შენიშვნების სპეციფიკური მოთხოვნები დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობების, ოპერაციებისა და ნაშთებისათვის, რათა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებმა შეძლონ მათი ხასიათისა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე ფაქტობრივი ან პოტენციური გავლენის გაგება. როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილია ამგვარი მოთხოვნები, აუდიტორს ევალება აუდიტის პროცედურების ჩატარება იმ არსებითი უზუსტობის რისკების დასადგენად, შესაფასებლად და მათზე რეაგირებისთვის, რომლებიც წარმოიქმნება იმის გამო, რომ სუბიექტი სათანადოდ არ აღრიცხავს ან განმარტებით შენიშვნებში სათანადოდ არ ასახავს ინფორმაციას დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობების, ოპერაციების ან ნაშთების შესახებ, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების მიხედვით.

4. იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილია მინიმალური მოთხოვნები დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში, ან საერთოდ არ არის დადგენილი მოთხოვნები, აუდიტორს მაინც სჭირდება სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების საკმარისად შესწავლა, რათა შეძლოს დასკვნის გამოტანა იმის თაობაზე, ფინანსური ანგარიშგება (თუ მასზე გავლენას ახდენს აღნიშნული ურთიერთობები და ოპერაციები): (იხ. პუნქტი გ1)

   ა) აკმაყოფილებს სამართლიანი წარდგენის პრინციპებს (სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შემთხვევაში); ან (იხ. პუნქტი გ2)

   ბ) შეცდომაში არ შეიყვანს მომხმარებლებს (შესაბამისობის საფუძვლებისთვის). (იხ. პუნქტი გ3)

5. ამასთან, დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების შესწავლა აუცილებელია იმისათვის, რომ აუდიტორმა შეაფასოს, არსებობს თუ არა ერთი ან მეტი თაღლითობის რისკფაქ-

ტორი, როგორც ეს ასს 240[4]-ით მოითხოვება, რადგან თაღლითობის ჩადენა უფრო ადვილია დაკავშირებული მხარეების მეშვეობით.

6. აუდიტის თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო, არსებობს გარდაუვალი რისკი, რომ ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთი არსებითი უზუსტობა შეიძლება ვერ გამოვლინდეს იმ შემთხვევაშიც კი, თუ აუდიტი სათანადოდ დაიგეგმა და ჩატარდა ასს-ების მიხედვით[5]. დაკავშირებულ მხარეთა კონტექსტში, აუდიტორის უნარზე, აღმოაჩინოს არსებითი უზუსტობები, თანდაყოლილი შეზღუდვების პოტენციური გავლენა უფრო მეტია შემდეგი მიზეზების გამო:

   - ხელმძღვანელობას შეიძლება არ ჰქონდეს გაცნობიერებული დაკავშირებულ მხარეთა ყველა ურთიერთობისა და ოპერაციის არსებობა, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილი არ არის მოთხოვნები დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში;
   - დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები შეიძლება საიდუმლო შეთანხმებების, ინფორმაციის დამალვის ან ხელმძღვანელობის მანიპულაციის უფრო მეტ შესაძლებლობებს იძლეოდეს.

7. ამგვარად, ასს 200-ის[6] მოთხოვნების შესაბამისად აუდიტის დაგეგმვა და ჩატარება პროფესიული სკეპტიციზმით განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია ამ კონტექსტში, დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების არგამჟღავნების შესაძლებლობის გათვალისწინებით. წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები ისეა შემუშავებული, რომ აუდიტორს დაეხმაროს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში და შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის აუდიტის პროცედურების შემუშავებაში.

ძალაში შესვლის თარიღი

8. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

---

4. ასს 240, 25-ე პუნქტი.
5. ასს 200 – *„დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად,“*, პუნქტები გ56-გ57.
6. ასს 200, მე-15 პუნქტი.

მიზნები

9. აუდიტორის მიზნებია:

ა) დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების საკმარის დონეზე შესწავლა, მიუხედავად იმისა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილია თუ არა დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ მოთხოვნები, რათა შეძლოს:

(i) თაღლითობის ისეთი რისკფაქტორების შეცნობა, თუ ასეთი არსებობს, რომლებიც წარმოიქმნება დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების შედეგად და აუცილებელია თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად; და

(ii) მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საფუძველზე დაასკვნას, რომ ფინანსური ანგარიშგება, თუ მასზე გავლენას ახდენს აღნიშნული ურთიერთობები და ოპერაციები:

ა. აკმაყოფილებს სამართლიანი წარდგენის პრინციპს (სამართლიანი წარდგენის საფუძვლებისთვის); ან

ბ. შეცდომაში არ შეიყვანს მომხმარებლებს (შესაბამისობის საფუძვლებისათვის). (იხ. პუნქტი გ3)

ბ) ამასთან, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილია დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ მოთხოვნები – საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება იმის შესახებ, დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები და ოპერაციები სათანადოდ არის თუ არა გამოვლენილი, აღრიცხული და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნებული, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მიხედვით.

განმარტებები

10. წინამდებარე ასს-ების მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს შემდეგი მნიშვნელობა აქვთ:

ა) „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“ შესრულებული ოპერაცია – ოპერაცია, რომელიც ისეთ ვადებში და ისეთი პირობებით ხორციელდება ერთმანეთთან არადაკავშირებულ დაინტერესებულ მყიდველსა და დაინტერესებულ გამყიდველს შო-

რის, რომ ისინი ერთმანეთისაგან დამოუკიდებლად მოქმედებენ თავიანთი საუკეთესო ინტერესებიდან გამომდინარე.

ბ) დაკავშირებული მხარე – მხარე, რომელიც არის: (იხ. პუნქტები გ4-გ7)

(i) დაკავშირებული მხარე, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში მოცემული განმარტების თანახმად; ან

(ii) როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილი არ არის დაკავშირებულ მხარეთა მოთხოვნები, ან დადგენილია მხოლოდ მინიმალური მოთხოვნები:

ა. ფიზიკური პირი ან სუბიექტი, რომელიც პირდაპირ ან არაპირდაპირ, ერთი ან მეტი შუალედური რგოლის მეშვეობით აკონტროლებს ანგარიშვალდებულ სუბიექტს ან მნიშვნელოვანი გავლენა აქვს მასზე;

ბ. სხვა სუბიექტი, რომელსაც ანგარიშვალდებული სუბიექტი პირდაპირ ან არაპირდაპირ, ერთი ან მეტი შუალედური რგოლის მეშვეობით აკონტროლებს, ან მნიშვნელოვანი გავლენა აქვს მასზე; ან

გ. სხვა სუბიექტი, რომელიც, ანგარიშვალდებულ სუბიექტთან ერთად, საერთო კონტროლს ექვემდებარება:

i. საერთო მაკონტროლებელი მესაკუთრეების მეშვეობით;

ii. ახლო ნათესავი მესაკუთრეების მეშვეობით; ან

iii. საერთო უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის მეშვეობით.

თუმცა, საერთო კონტროლს დაქვემდებარებული სუბიექტები (ეროვნული, რეგიონალური ან ადგილობრივი ხელისუფლება) არ მიიჩნევა დაკავშირებულად, თუ ისინი ერთმანეთთან მნიშვნელოვანი ინტენსივობით არ ახორციელებენ მნიშვნელოვან ოპერაციებს, ან ერთმანეთში არ ცვლიან მნიშვნელოვან რესურსებს.

მოთხოვნები

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები

11. რისკის შეფასების პროცედურებისა და დაკავშირებული ქმედებების ფარგლებში, რომელთა განხორციელებაც აუდიტორს მოეთხოვება ასს 315-ით (გადასინჯული 2019 წელს) და ასს 240-ით აუდიტის პროცესში[7], აუდიტორს ევალება მე-12-17 პუნქტებში განსაზღვრული აუდიტის პროცედურების ჩატარება და დაკავშირებული ქმედებების განხორციელება, რათა მოიპოვოს ინფორმაცია, რომელიც აუცილებელია დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად. (იხ. პუნქტი გ8)

სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების შესწავლა

12. გარიგების გუნდის განსჯა, რაც ასს 315-ითა (გადასინჯული 2019 წელს) და ასს 240-ით მოითხოვება[8], უნდა მოიცავდეს თაღლითობით ან შეცდომით განპირობებული ისეთი არსებითი უზუსტობისადმი ფინანსური ანგარიშგების მგრძნობიარობის საკითხის განხილვას, რომლიც შეიძლება გამოწვეული იყოს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებითა და ოპერაციებით. (იხ. პუნქტები გ9-გ10)

13. აუდიტორმა ხელმძღვანელობა უნდა გამოკითხოს შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებით:

    ა) სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების დასახელება, წინა პერიოდის შემდეგ მომხდარი ცვლილებების ჩათვლით; (იხ. პუნქტები გ11-გ14)

    ბ) სუბიექტსა და აღნიშნულ დაკავშირებულ მხარეებს შორის ურთიერთობების ხასიათი; და

    გ) სუბიექტმა აღნიშნულ დაკავშირებულ მხარეებთან განახორციელა თუ არა რაიმე ოპერაცია მოცემული პერიოდის განმავლობაში და, თუ ასეა, ამ ოპერაციების ხასიათი და მიზანი.

14. აუდიტორმა უნდა გამოკითხოს სუბიექტის ხელმძღვანელობა და სხვა თანამშრომლები და ჩაატაროს რისკის შეფასების სხვა შესაბამისი პროცედურები, რათა შეისწავლოს კონტროლის ის საშუალებები, თუ ასეთი არსებობს, რომლებიც ხელმძღვანელობამ დანერგა იმ მიზნით, რომ უზრუნველყოს: (იხ. პუნქტები გ15-გ20)

7. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მე-13 პუნქტი, ასს 240, მე-17 პუნქტი.

8. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მე-17 პუნქტი, ასს 240, მე-16 პუნქტი.

ა) დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების დადგენა, აღრიცხვა და მათ შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება განმარტებით შენიშვნებში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით;

ბ) დაკავშირებულ მხარეებთან მნიშვნელოვანი ოპერაციებისა და შეთანხმებების განხორციელების ავტორიზაცია და დაამტკიცოს აღნიშნული ოპერაციები და შეთანხმებები; და (იხ. პუნქტი გ21)

გ) ისეთი ოპერაციებისა და შეთანხმებების განხორციელების ავტორიზაცია და დამტკიცება, რომლებიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს.

ბუღალტრული ჩანაწერების ან დოკუმენტების მიმოხილვის დროს განსაკუთრებული ყურადღების შენარჩუნება დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ ინფორმაციასთან მიმართებაში

15. აუდიტის დროს აუდიტორმა სიფხიზლე უნდა შეინარჩუნოს, როდესაც იხილავს ისეთ შეთანხმებებთან ან სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებულ ბუღალტრულ ჩანაწერებს ან დოკუმენტებს, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს ისეთ დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების არსებობაზე, რომლებიც ხელმძღვანელობამ ადრე არ გამოავლინა, ან რომელთა შესახებ ინფორმაცია ადრე არ გაუმხილა აუდიტორს. (იხ. პუნქტები გ22-გ23)

კერძოდ, აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს ქვემოთ ჩამოთვლილი დოკუმენტები, რათა გამოავლინოს დაკავშირებულ მხარეთა ისეთი ურთიერთობებისა და ოპერაციების არსებობის ნიშნები, რომლებიც ხელმძღვანელობამ ადრე არ გამოავლინა, ან რომელთა შესახებ ინფორმაცია ადრე არ გაუმხილა აუდიტორს:

ა) ბანკებისა და იურისტების დასტურის წერილები, რომლებიც მოიპოვა აუდიტის პროცედურების შედეგად;

ბ) აქციონერთა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების კრებებისა და სხდომების ოქმები; და

გ) სხვა ისეთი ბუღალტრული ჩანაწერები ან დოკუმენტები, რომელთა შემოწმებასაც აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს სუბიექტის კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით.

16. თუ აუდიტორი მე-15 პუნქტით მოთხოვნილი აუდიტის პროცედურების ან სხვა აუდიტის პროცედურების ჩატარებისას აღმოაჩენს სუბიექტის მიერ განხორციელებულ მნიშვნელოვან ოპერაციებს, რომლებიც მისი ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილი არ არის, აუდი-

ტორმა ხელმძღვანელობა უნდა გამოკითხოს და გაარკვიოს: (იხ. პუნქტები გ24-გ25)

ა) ამ ოპერაციების ხასიათი; და (იხ. პუნქტი გ26)

ბ) მონაწილეობდნენ თუ არა ამ ოპერაციებში დაკავშირებული მხარეები. (იხ. პუნქტი გ27)

დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ ინფორმაციის გაზიარება გარიგების გუნდისთვის

17. აუდიტორმა სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების შესახებ მოპოვებული შესაბამისი ინფორმაცია უნდა გაუზიაროს გარიგების გუნდის წევრებს. (იხ. პუნქტი გ28)

დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

18. ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს) მოცემული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების მოთხოვნის შესრულებისას[9], აუდიტორმა უნდა დაადგინოს და შეაფასოს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკები; ამასთან, უნდა განსაზღვროს, აღნიშნული რისკებიდან რომელიმე მნიშვნელოვანი რისკი არის თუ არა. ამ მიზნით, აუდიტორმა მნიშვნელოვანი რისკების წარმომქმნელ ოპერაციებად უნდა მიიჩნიოს გამოვლენილი, დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციები, რომლებიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს.

19. თუ აუდიტორი რისკის შეფასების პროცედურებისა და დაკავშირებული ქმედებების განხორციელებისას თაღლითობის რისკფაქტორებს აღმოაჩენს (მათ შორის, ისეთ გარემოებებს, რომლებიც დაკავშირებულია დომინანტური გავლენის მქონე დაკავშირებული მხარის არსებობასთან) დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში, აუდიტორმა ამგვარი ინფორმაცია უნდა გაითვალისწინოს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკის დადგენისას და შეფასებისას ასს 240-ის შესაბამისად. (იხ. პუნქტები გ6 და გ29-გ30)

დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირება

20. აუდიტორი, შეფასებულ რისკებზე ასს 330-ის მოთხოვნის მიხედვით[10] რეაგირების ფარგლებში, შეიმუშავებს და ჩაატარებს დამა-

9. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 32-ე პუნქტი.

10. ასს 330, პუნქტები მე-5-6.

ტებით აუდიტის პროცედურებს, რათა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები დაკავშირებულ მხარეებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების შესაფასებლად. აღნიშნული აუდიტის პროცედურები მოიცავს 21-24-ე პუნქტებით მოთხოვნილ პროცედურებს. (იხ. პუნქტები გ31-გ34)

დაკავშირებული მხარეების ან დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციების აღმოჩენა, რომლებიც ადრე არ იყო გამოვლენილი ხელმძღვანელობის მიერ ან არ გაუმხილეს აუდიტორს

21. თუ აუდიტორი გამოავლენს შეთანხმებებს ან ინფორმაციას, რომელიც მიანიშნებს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობების ან ოპერაციების არსებობაზე, რომლებიც ადრე არ გამოავლინა ხელმძღვანელობამ, ან, რომელთა შესახებ ინფორმაცია ადრე არ გაუმხილა აუდიტორს, მან უნდა განსაზღვროს, არსებული გარემოებები ადასტურებს თუ არა ამგვარი ურთიერთობების ან ოპერაციების არსებობას.

22. როდესაც აუდიტორი აღმოაჩენს დაკავშირებულ მხარეებს ან დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვან ოპერაციებს, რომლებიც ადრე არ გამოავლინა ხელმძღვანელობამ, ან, რომელთა შესახებ ინფორმაცია ადრე არ გაუმხილა აუდიტორს, აუდიტორმა:

   ა) სასწრაფოდ უნდა მიაწოდოს შესაბამისი ინფორმაცია გარიგების გუნდის წევრებს; (იხ. პუნქტი გ35)

   ბ) როდესაც დაკავშირებულ მხარეთა მოთხოვნები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით არის დადგენილი:

      (i) ხელმძღვანელობას უნდა მოსთხოვოს ახლად გამოვლენილი დაკავშირებული მხარის ყველა ოპერაციის იდენტიფიკაცია, რათა აუდიტორმა განახორციელოს მათი შემდგომი შეფასება; და

      (ii) უნდა გამოარკვიოს, რატომ ვერ მოხერხდა აღნიშნული ურთიერთობებისა და ოპერაციების გამოვლენა, ან მათ შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული კონტროლის სამუალებების მეშვეობით;

   გ) უნდა ჩაატაროს შესაფერისი ძირითადი აუდიტის პროცედურები ამგვარ ახლად აღმოჩენილ დაკავშირებულ მხარეებთან, ან დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვან ოპერაციებთან მიმართებით; (იხ. პუნქტი გ36)

დ) ხელახლა უნდა გადასინჯოს რისკი იმისა, რომ შეიძლება არსებობდეს სხვა დაკავშირებული მხარეები ან დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციები, რომლებიც ადრე არ გამოავლინა ხელმძღვანელობამ, ან, რომელთა შესახებ ინფორმაცია ადრე არ გაუმხილა აუდიტორს და, აუცილებლობის შემთხვევაში, უნდა ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები; და

ე) თუ ჩანს, რომ ხელმძღვანელობამ ეს ინფორმაცია განზრახ არ გაამჟღავნა (და, მაშასადამე, თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მაჩვენებელია), უნდა შეაფასოს ამ სიტუაციის გავლენა აუდიტზე. (იხ. პუნქტი გ37)

დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციების გამოვლენა, რომლებიც სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილი არ არის

23. თუ გამოვლინდება დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციების არსებობა, რომლებიც სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილი არ არის, აუდიტორმა:

ა) უნდა შეამოწმოს ამ ოპერაციების შესაბამისი ხელშეკრულებები ან შეთანხმებები, თუ ასეთი არსებობს და შეაფასოს:

(i) განხორციელებული ოპერაციების კომერციული მიზნის დასაბუთება (ან მისი უქონლობა) მიუთითებს თუ არა, რომ აღნიშნული ოპერაციები განხორციელდა გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგების ან აქტივების მითვისების დამალვის მიზნით[11]; (იხ. პუნქტები გ38-გ39)

(ii) განსაზღვროს, მოცემული ოპერაციების პირობები შესაბამისობაშია თუ არა ხელმძღვანელობის მიერ მიცემულ განმარტებებთან; და

(iii) აღნიშნული ოპერაციები სათანადოდ არის თუ არა აღრიცხული და განმარტებით შენიშვნებში ასახული, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით; და

ბ) მოიპოვოს აუდიტის მტკიცებულებები იმის თაობაზე, რომ აღნიშნული ოპერაციების განხორციელება სათანადოდ იყო ავტორიზებული და დამტკიცებული. (იხ. პუნქტები გ40-გ41)

11. ასს 240, პუნქტი 33(გ).

მტკიცებები იმის თაობაზე, რომ დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები განხორციელდა „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“ შესრულებული ოპერაციების ანალოგიური პირობებით

24. თუ ხელმძღვანელობა წარმოადგენს მტკიცებას, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული, დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები განხორციელდა „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“ შესრულებული ოპერაციების ანალოგიური პირობებით, აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, ამ მტკიცებასთან მიმართებაში. (იხ. პუნქტები გ42-გ45)

გამოვლენილ დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების აღრიცხვისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების შეფასება

25. ასს 700-ის (გადასინჯული)[12] შესაბამისად ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრების ჩამოყალიბებისას აუდიტორმა უნდა შეაფასოს: (იხ. პუნქტი გ46)

    ა) გამოვლენილი დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები და ოპერაციები სათანადოდ არის თუ არა აღრიცხული და განმარტებით შენიშვნებში ასახული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით; და (იხ. პუნქტი გ47)

    ბ) დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების გავლენა:

        (i) ხელს უშლის თუ არა ფინანსური ანგარიშგების მიერ სამართლიანი წარდგენის პრინციპის დაკმაყოფილებას (სამართლიანი წარდგენის საფუძვლებისთვის); ან

        (ii) ხდება თუ არა ამით ფინანსური ანგარიშგება შეცდომაში შემყვანი (შესაბამისობის საფუძვლებისათვის).

ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია

26. როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით დადგენილია მოთხოვნები დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში, აუდიტორმა ხელმძღვანელობისაგან და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისაგან უნდა მოიპოვოს ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია იმის შესახებ, რომ: (იხ. პუნქტები გ48-გ49)

---

12. ასს 700 (გადასინჯული) – „*მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ*“, პუნქტები მე-10-15.

ა) მათ აუდიტორს გაუმხილეს დაკავშირებული მხარეების ვინაობა და დაკავშირებულ მხარეთა ყველა ურთიერთობა და ოპერაცია, რაც მათთვის იყო ცნობილი; და

ბ) მათ სათანადოდ აღრიცხეს და განმარტებით შენიშვნებში ასახეს ამგვარი ურთიერთობები და ოპერაციები, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

27. თუ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი არ მონაწილეობს სუბიექტის მართვაში[13], აუდიტორმა ინფორმაცია უნდა მიაწოდოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს იმ მნიშვნელოვან საკითხებზე, რომლებიც სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში წამოიჭრება. (იხ. პუნქტი გ50)

დოკუმენტაცია

28. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ჩართოს გამოვლენილი დაკავშირებული მხარეების დასახელებები და ინფორმაცია დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობების ხასიათის შესახებ[14].

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, რომელიც ადგენს მინიმალურ მოთხოვნებს დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში
(იხ. მე-4 პუნქტი)

გ1. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები, რომელიც ადგენს მინიმალურ მოთხოვნებს დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში, განმარტავს დაკავშირებული მხარის მნიშვნელობას, მაგრამ აღნიშნული განმარტება გაცილებით უფრო ვიწროა, ვიდრე წინამდებარე სტანდარტის პუნქტში 10(ბ)(ii) მოცემული. ასე, რომ ამ საფუძვლებით გათვალისწინებული მოთხოვნა განმარტებით შენიშვნებში დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნების თაობაზე, გავრცელდება გაცი-

13. ასს 260 (გადასინჯული) – „*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება*“, მე-13 პუნქტი.

14. ასს 230 – „*აუდიტის დოკუმენტაცია*“, პუნქტები მე-8-11 და გ6.

ლებით ნაკლებ დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებზე.

სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები (იხ. პუნქტი 4(ა))

გ2. სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების კონტექსტში[15] დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები და ოპერაციები შეიძლება ხელს უშლიდეს ფინანსური ანგარიშგებით სამართლიანი წარდგენის მიღწევას, თუ, მაგალითად ამგვარი ურთიერთობებისა და ოპერაციების ეკონომიკური რეალობა შესაბამისად არ არის ასახული ფინანსურ ანგარიშგებაში. მაგალითად, სამართლიანი წარდგენა ვერ მიიღწევა, თუ სუბიექტის მიერ მაკონტროლებელ აქციონერზე ქონების გაყიდვა საბაზრო ფასზე მაღალ ან დაბალ ფასად აღირიცხა როგორც ოპერაცია, რომელმაც სუბიექტს მოგება ან ზარალი მოუტანა, როდესაც სინამდვილეში ეს ოპერაცია შეიძლება წარმოადგენდეს კაპიტალის შეტანას ან დაბრუნებას, ან დივიდენდების გადახდას.

შესაბამისობის საფუძვლები (იხ. პუნქტი 4(ბ))

გ3. შესაბამისობის საფუძვლების კონტექსტში, იმის დადგენა, დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები და ოპერაციები გამოიწვევს თუ არა ისეთი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას, რომელიც შეცდომაში შეიყვანს მომხმარებლებს, როგორც ეს ასს 700-შია (გადასინჯული) განხილული, დამოკიდებულია გარიგების გარკვეულ გარემოებებზე. მაგალითად, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ განმარტებით შენიშვნებში დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების შესახებ ინფორმაცია არ აისახა იმის გამო, რომ ასე მოითხოვებოდა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებითა და კანონმდებლობით, ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება მაინც შეცდომაში შემყვანი იყოს, თუ სუბიექტი თავისი ამონაგების ძალიან მნიშვნელოვან ნაწილს იღებს დაკავშირებულ მხარეებთან შესრულებული ოპერაციებისგან და ეს ფაქტი არ არის განმარტებით შენიშვნებში ასახული. თუმცა, აუდიტორი შესაბამისობის საფუძვლების მიხედვით მომზადებულ და წარდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებას ძალიან იშვიათად მიიჩნევს მცდარად, თუ ასს 210[16]-ის მიხედვით აუდიტორი განსაზღვრავს, რომ მოცემული საფუძვლები მისაღებია[17].

15. ასს 200-ის 13(ა)პუნქტში განმარტებულია სამართლიანი წარდგენისა და შესაბამისობის საფუძვლების მნიშვნელობები.

16. ასს 210 – „*აუდიტის გარიგების პირობებზე შეთანხმება*“, პუნქტი 6(ა).

17. ასს 700 (გადასინჯული), პუნქტი გ17.

დაკავშირებული მხარის განმარტება (იხ. პუნქტი 10(ბ))

გ4. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მრავალ საფუძველში განხილულია კონტროლისა და მნიშვნელოვანი გავლენის ცნებები. მიუხედავად იმისა, რომ აღნიშნული ცნებები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვადასხვა საფუძვლებში შეიძლება სხვადასხვა ტერმინების გამოყენებით იყოს განხილული, ყველა მათგანში, ძირითადად, ახსნილია, რომ:

ა) კონტროლი სუბიექტის ფინანსური და საოპერაციო პოლიტიკის მართვის უფლებაა, მისი საქმიანობიდან სარგებლის მიღების მიზნით; და

ბ) მნიშვნელოვანი გავლენა (რომლის მოპოვება შესაძლებელია აქციების პაკეტის ფლობის, კანონმდებლობის ან შეთანხმების მეშვეობით) წარმოადგენს სუბიექტის ფინანსური და საოპერაციო პოლიტიკის თაობაზე გადაწყვეტილებების მიღების პროცესში მონაწილეობის უფლებას, მაგრამ ეს არ არის აღნიშნული პოლიტიკის კონტროლის უფლება.

გ5. შემდეგი ურთიერთობების არსებობა შეიძლება მიანიშნებდეს კონტროლის ან მნიშვნელოვანი გავლენის არსებობას:

ა) სუბიექტში სააქციო კაპიტალში ან სხვა ფინანსური ინტერესის (წილის) ქონა პირდაპირ ან არაპირდაპირ;

ბ) სუბიექტის მიერ სხვა სუბიექტების კაპიტალის ან სხვა ფინანსური ინტერესის პირდაპირ ან არაპირდაპირ ფლობა;

გ) მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ან ზედა დონის ხელმძღვანელობის შემადგენლობაში ყოფნა (ანუ ხელმძღვანელობის ის წევრები, რომელთაც გააჩნიათ სუბიექტის საქმიანობის დაგეგმვის, სტრატეგიული მიმართულებების განსაზღვრისა და სუბიექტის საქმიანობაზე კონტროლის განხორციელების უფლებამოსილება და პასუხისმგებლობა);

დ) ზემოთ მოცემულ (გ) ქვეპუნქტში ნახსენები პირის ახლო ნათესავი;

ე) ზემოთ მოცემულ (გ) ქვეპუნქტში ნახსენებ პირთან მნიშვნელოვანი საქმიანი კავშირების მქონე პირი.

დომინანტური გავლენის მქონე დაკავშირებული მხარეები

გ6. დაკავშირებულ მხარეებს, კონტროლისა და მნიშვნელოვანი გავლენის განხორციელების შესაძლებლობის გამო, შეიძლება ისეთი მდგომარეობა ჰქონდეთ, რომ გადამწყვეტი მნიშვნელობის გავლენა

იქონიონ სუბიექტზე ან მის ხელმძღვანელობაზე. აუცილებელია ამგვარი ქცევის გათვალისწინება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისას, როგორც ეს გ29-გ30 პუნქტებში უფრო დეტალურად არის ახსნილი.

სპეციალური დანიშნულების ეკონომიკური სუბიექტები, როგორც დაკავშირებული მხარეები

გ7. გარკვეულ გარემოებებში სუბიექტის დაკავშირებული მხარე შეიძლება იყოს სპეციალური დანიშნულების ეკონომიკური სუბიექტები, რადგან მოცემული სუბიექტი შეიძლება, ფაქტობრივად, აკონტროლებდეს მას, თუნდაც მოცემული სუბიექტი სპეციალური დანიშნულების ეკონომიკური სუბიექტების საკუთარი კაპიტალის მცირე ნაწილს ფლობდეს ან საერთოდ არ ფლობდეს მას.

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები

დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებთან და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკები (იხ. მე-11 პუნქტი)

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ8. დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებთან და ოპერაციებთან დაკავშირებით, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორის პასუხისმგებლობაზე შეიძლება გავლენას ახდენდეს აუდიტის მანდატი, ან ვალდებულებები, რომლებსაც ადგენს სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებისთვის კანონმდებლობა ან რომელიმე უფლებამოსილი ორგანო. აქედან გამომდინარე, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორის ვალდებულებები შეიძლება არ შემოიფარგლოს მხოლოდ დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებით, არამედ შეიძლება ასევე მოიცავდეს უფრო ფართო პასუხისმგებლობას, მაგალითად რეაგირებას კანონმდებლობისა და სახელმწიფო სექტორის ორგანიზაციების მარეგულირებელი ორგანოს მოთხოვნების დარღვევის რისკებზე, რომლებიც განსაზღვრავს სპეციფიკურ მოთხოვნებს დაკავშირებულ მხარეებთან საქმიანობის წარმართვის თაობაზე. გარდა ამისა, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს სახელმწიფო სექტორის ფინანსური ანგარიშგების მოთხოვნების გათვალისწინება, რომლებიც ეხება დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებს და შეიძლება განსხვავდებოდეს კერძო სექტორისთვის დადგენილი მოთხოვნებისაგან.

სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეებთან ურთიერთობებისა და ოპერაციების შესწავლა

გარიგების გუნდის წევრებს შორის მსჯელობა (იხ. მე-12 პუნქტი)

გ9. გარიგების გუნდის წევრებს შორის მსჯელობისას უნდა განიხილებოდეს შემდეგი საკითხები:

- სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეებთან ურთიერთობებისა და ოპერაციების ხასიათი და მოცულობა (მაგალითად, გამოვლენილი დაკავშირებული მხარეების შესახებ აუდიტორის ჩანაწერების გამოყენებით, რომელთა განახლება ხდება ყოველი აუდიტის შემდეგ);
- ყურადღების გამახვილება აუდიტის პროცესში პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებაზე, დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების შესაძლებლობასთან მიმართებით;
- სუბიექტის გარემოებები ან მდგომარეობა, რომელიც შეიძლება მიანიშნებდეს, რომ არსებობს დაკავშირებულ მხარეებთან ურთიერთობები და ოპერაციები, რომლებიც ადრე არ გამოავლინა ხელმძღვანელობამ, ან, რომელთა შესახებ ინფორმაცია ადრე არ გაუმხილა აუდიტორს (მაგალითად, რთული ორგანიზაციული სტრუქტურა, სპეციალური დანიშნულების ეკონომიკური სუბიექტების გამოყენება გარესაბალანსო ოპერაციებისათვის, ან არასათანადო საინფორმაციო სისტემა);
- ბუღალტრული ჩანაწერები ან დოკუმენტები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების არსებობაზე;
- რამდენად დიდ მნიშვნელობას ანიჭებენ ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები დაკავშირებულ მხარეებთან ურთიერთობებისა და ოპერაციების გამოვლენას, მათ აღრიცხვას სათანადოდ (თუ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილია მოთხოვნები დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში) და ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის საშუალებების იგნორირებასთან დაკავშირებული რისკები.

გ10. ამასთან, ამგვარი განხილვა, თაღლითობის კონტექსტში, შეიძლება მოიცავდეს აგრეთვე კონკრეტულ საკითხზე მსჯელობას, მაგალითად, როგორ შეიძლება დაკავშირებული მხარეები იყვნენ თაღლითობის მონაწილეები:

- ხელმძღვანელობის კონტროლის ქვეშ მყოფი სპეციალური დანიშნულების ეკონომიკური სუბიექტები როგორ შეიძლება გამოიყენოს ხელმძღვანელობამ შემოსავლების მართვაში;
- როგორ შეიძლება განხორციელდეს ოპერაციები სუბიექტსა და ზედა დონის ხელმძღვანელის ცნობილ ბიზნესპარტნიორს შორის ისე, რომ ხელი შეუწყოს მოცემული სუბიექტის აქტივების უკანონოდ მითვისებას.

სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების დადგენა
(იხ. პუნქტი 13(ა))

გ11. როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილია მოთხოვნები დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში, სუბიექტთან დაკავშირებული მხარეების ვინაობის შესახებ ინფორმაციის ხელმძღვანელობისაგან მიღება ადვილი იქნება, რადგან სუბიექტის საინფორმაციო სისტემები უნდა აღრიცხავდეს, ამუშავდეს და აჯამებდეს დაკავშირებულ მხარეებთან ურთიერთობებსა და ოპერაციებს, რათა სუბიექტმა შეასრულოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მოთხოვნები, რომლებიც ეხება ამ ურთიერთობებისა და ოპერაციების აღრიცხვასა და განმარტებით შენიშვნებში შესაბამისი ინფორმაციის გამჟღავნებას. ამიტომ, სავარაუდოდ, ხელმძღვანელობას ექნება დაკავშირებული მხარეების სრულყოფილი სია, ისევე როგორც ინფორმაცია წინა პერიოდის შემდეგ მომხდარი ცვლილებების შესახებ. განმეორებითი გარიგებების შემთხვევაში, გამოკითხვების ჩატარებით შესაძლებელი ხდება ხელმძღვანელობის მიერ წინა პერიოდების აუდიტის დროს მიწოდებული ინფორმაციის შედარება დაკავშირებული მხარეების შესახებ აუდიტორის ჩანაწერებთან.

გ12. თუმცა, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში დადგენილი არ არის მოთხოვნები, სუბიექტს შეიძლება არ გააჩნდეს ამგვარი საინფორმაციო სისტემა. ასეთ ვითარებაში, შესაძლებელია, ხელმძღვანელობამ არ იცოდეს ამ მხარეების არსებობის შესახებ. მიუხედავად ამისა, მე-13 პუნქტში მოცემული მოთხოვნა გამოკითხვის ჩატარებაზე მაინც ძალაში რჩება, რადგან ხელმძღვანელობამ შეიძლება იცოდეს ის მხარეები, რომლებიც აკმაყოფილებენ წინამდებარე ასსში მოცემულ დაკავშირებული მხარის განმარტებას. თუმცა, ასეთ შემთხვევაში, სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების ვინაობის თაობაზე აუდიტორის გამოკითხვები, სავარაუდოდ, აუდიტორის მიერ ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) შესაბამისად ჩასატარებელი

რისკის შეფასების პროცედურების ნაწილი გახდება, რომლებიც განკუთვნილია ინფორმაციის მოსაპოვებლად სუბიექტის ორგანიზაციული სტრუქტურის, საკუთრების, მართვისა და მისი ბიზნეს-მოდელის შესახებ:

კონკრეტულად, საერთო კონტროლის პირობებში უფრო მეტად მოსალოდნელია, რომ ხელმძღვანელობას ეცოდინება მსგავსი ურთიერთობების შესახებ, თუ ისინი ეკონომიკურად მნიშვნელოვანია სუბიექტისათვის. მაშასადამე, აუდიტორის გამოკითხვები, სავარაუდოდ, უფრო ეფექტური იქნება, თუ გამოკითხვებში აქცენტი გაკეთდება იმის გარკვევაზე, დაკავშირებული მხარეები არიან თუ არა ის მხარეები, რომლებთანაც სუბიექტი მნიშვნელოვან ოპერაციებს ახორციელებს ან მნიშვნელოვანი ოდენობის საზიარო რესურსები გააჩნიათ.

გ13. ჯგუფის აუდიტის კონტექსტში ასს 600-ით მოითხოვება, რომ საწარმოთა ჯგუფის გარიგების გუნდმა თითოეული კომპონენტის აუდიტორს მიაწოდოს ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ შედგენილი დაკავშირებული მხარეების სია და ასევე სხვა დაკავშირებული მხარეების სია, რომელთა არსებობის შესახებ ინფორმაციას ფლობს გარიგების გუნდი[18]. როდესაც სუბიექტი ჯგუფის შემადგენელი კომპონენტია, ეს ინფორმაცია სასარგებლო საფუძველს ქმნის აუდიტორის მიერ ხელმძღვანელობის გამოკითხვის ჩასატარებლად, სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების ვინაობის თაობაზე.

გ14. აუდიტორმა სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების ვინაობის თაობაზე შეიძლება გარკვეული ინფორმაცია მიიღოს აგრეთვე ხელმძღვანელობის გამოკითხვის მეშვეობით ფირმის გარიგებაზე დათანხმების ან გარიგების გაგრძელების პროცედურების ფარგლებში.

დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული სუბიექტის კონტროლის საშუალებები
(იხ. მე-14 პუნქტი)

გ15. სუბიექტის სხვა თანამშრომლებმაც, სავარაუდოდ, შეიძლება იცოდნენ სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების და ამგვარ ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული სუბიექტის კონტროლის საშუალებების შესახებ. აღნიშნული თანამშრომლები შეიძლება იყვნენ შემდეგი პირები, თუ ისინი არ არიან ხელმძღვანელობის შემადგენლობაში:

18. ასს 600 - „*სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით),*“ პუნქტი 40(ე).

- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები;
- თანამშრომლები, რომლებსაც შეუძლიათ ისეთი ოპერაციების ინიცირება, განხორციელება ან აღრიცხვა, რომლებიც მნიშვნელოვანიც არის და ამავე დროს არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს, ასევე პირები, რომლებიც ამ თანამშრომლების ზედამხედველობას და მონიტორინგს ახორციელებენ;
- შიდა აუდიტორები;
- სუბიექტის იურისტები; და
- ეთიკის დაცვის საკითხებზე პასუხისმგებელი უფროსი თანამშრომელი ან ანალოგიური უფლებამოსილების მქონე პირი.

გ16. აუდიტი ხორციელდება გარკვეული წინაპირობის საფუძველზე, რაც იმაში მდგომარეობს, რომ ხელმძღვანელობამ და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა იციან და აღიარებენ თავიანთ პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, მათ შორის მის სამართლიან წარდგენაზე (როდესაც შესაფერისია), ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც ხელმძღვანელობა და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები აუცილებელად მიიჩნევენ ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას[19]. შესაბამისად, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით დადგენილია მოთხოვნები დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში, ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად აუცილებელია, რომ ხელმძღვანელობამ, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ზედამხედველობით, შეიმუშაოს, დანერგოს და განახორციელოს სათანადო კონტროლი დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებზე ისე, რომ აღნიშნულის აღრიცხვა და განმარტებებში ასახვა განხორციელდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, მათი საზედამხედველო ფუნქციიდან გამომდინარე, ახორციელებენ მონიტორინგს, თუ როგორ ასრულებს ხელმძღვანელობა დაკისრებულ პასუხისმგებლობას ამგვარ კონტროლთან მიმართებაში. მიუხედავად დაკავშირებული მხარეებისთვის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით დადგენილი მოთ-

19. ასს 200, პუნქტი გ4.

ხოვნებისა, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, მათი საზედამხედველო ფუნქციიდან გამომდინარე, ხელმძღვანელობისაგან მოიპოვებენ ინფორმაციას, რაც მათ სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების ხასიათისა და კომერციული არსის გაგების საშუალებას აძლევს.

გ17. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) მოთხოვნის შესრულებისას, რომლის თანახმად აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს კონტროლის გარემო[20], აუდიტორმა შეიძლება გაითვალისწინოს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გავლენის შესუსტებისათვის შესაფერისი კონტროლის გარემოს მახასიათებლები, როგორიცაა:

- სუბიექტის შიდა ეთიკის კოდექსი (რომლის შესახებ ინფორმაცია მიეწოდება თანამშრომლებს და უზრუნველყოფილია მისი მოთხოვნების დაცვა), რომლის მიხედვითაც ხორციელდება ისეთი გარემოებების მართვა, როდესაც სუბიექტს შეუძლია დაკავშირებულ მხარეთა გარკვეული ტიპის ოპერაციების განხორციელება;

- პოლიტიკისა და პროცედურების არსებობა, რომლებიც იმისთვისა გამიზნული, რომ ღიად და დროულად მოხდეს დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციებში ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინტერესების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება;

- სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების იდენტიფიცირების, აღრიცხვის, შეჯამებისა და მათ შესახებ შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნებაზე პასუხისმგებლობების დაკისრება გარკვეული პირებისთვის;

- სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის პრაქტიკის ჩარჩოებს მიღმა განხორციელებული, დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციების შესახებ ინფორმაციის დროული გამჟღავნება და მსჯელობა ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ, მათ შორის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა სათანადოდ შეამოწმეს თუ არა ამგვარი ოპერაციების ეკონომიკური დასაბუთება (მაგალითად, გარე პროფესიონალი კონსულტანტებისგან რეკომენდაციების მოძიების მეშვეობით);

20. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 21-ე პუნქტი.

- დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების დამტკიცების პროცედურის ნათელი სახელმძღვანელო პრინციპები, ფაქტობრივი ან სავარაუდო ინტერესთა კონფლიქტის გათვალისწინებით, მაგალითად მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ქვეკომიტეტის მიერ, რომელიც დაკომპლექტებულია ხელმძღვანელობისაგან დამოუკიდებელი პირებით;
- შიდა აუდიტორების მიერ პერიოდული მიმოხილვის ჩატარება, საჭიროების შემთხვევაში;
- ხელმძღვანელობის მიერ პროფილაქტიკური ღონისძიებების გატარება დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის ასახვის საკითხთან დაკავშირებით, მაგალითად რეკომენდაციების მიღებით აუდიტორისგან ან გარე იურისტისგან;
- შესაბამის შემთხვევებში გარე უფლებამოსილი ორგანოებისთვის ინფორმირების პოლიტიკისა და პროცედურების არსებობა.

გ18. ზოგიერთ სუბიექტში დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებზე დაწესებული კონტროლის საშუალებები შეიძლება არ იყოს სრულყოფილი, ან საერთოდ არ არსებობდეს მრავალი მიზეზის გამო, მაგალითად:

- ხელმძღვანელობა შეიძლება ნაკლებ მნიშვნელობას ანიჭებს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების იდენტიფიცირებისა და მათ შესახებ განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნების საკითხს;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არ ახორციელებენ სათანადო ზედამხედველობას;
- ამგვარი კონტროლის საშუალებების გამიზნულად უგულებელყოფა, რადგან დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებით შეიძლება გამოჩნდეს ისეთი ინფორმაცია, რომელსაც ხელმძღვანელობა მგრძნობიარე ინფორმაციად მიიჩნევს, მაგალითად ხელმძღვანელობის ოჯახის წევრების მონაწილეობით განხორციელებული ოპერაციების არსებობა;
- ხელმძღვანელობას სათანადოდ არ ესმის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებით დადგენილი მოთხოვნები;

- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში არ არსებობს მოთხოვნები დაკავშირებული მხარეებთან მიმართებაში.

როდესაც ამგვარი კონტროლის საშუალებები არაეფექტურია ან არ არსებობს, აუდიტორმა შეიძლება ვერ მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებზე. ასეთ შემთხვევაში აუდიტორმა, ასს 705 (გადასინჯული)[21]-ის შესაბამისად, უნდა გაითვალისწინოს აღნიშნულის ზეგავლენა აუდიტზე, მათ შორის აუდიტორის დასკვნაში შესაფერისი მოსაზრების გამოხატვით.

გ19. გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგება ხშირად მოიცავს ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის ისეთი საშუალებების უგულებელყოფას,[22] რომელიც სხვა მხრივ ჩანს, რომ ეფექტიანად მუშაობს. ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის უგულებელყოფის რისკი უფრო მაღალია, როდესაც ხელმძღვანელობის ურთიერთობები მხარეებთან, ვისთანაც სუბიექტი ახორციელებს საქმიანობას, მოიცავს მათი მხრიდან კონტროლის ან მნიშვნელოვანი გავლენის უფლებას, რადგან, აღნიშნული ურთიერთობების გამო, ხელმძღვანელობას შეიძლება უფრო მეტი სტიმული და შესაძლებლობები მიეცეს თაღლითობის ჩადენისათვის. მაგალითად, ხელმძღვანელობის ფინანსური ინტერესი გარკვეულ დაკავშირებულ მხარეებთან შეიძლება ხელმძღვანელობას კონტროლის უგულებელყოფის სტიმულს აძლევდეს შემდეგნაირად: (ა) სუბიექტს მიუთითებენ ოპერაციის განხორციელებას საკუთარი ინტერესების საწინააღმდეგოდ, აღნიშნული მხარეების სასარგებლოდ, ან (ბ) მსგავს მხარეებთან საიდუმლო შეთანხმების დადებით ან მათი გაკონტროლებით. შესაძლო თაღლითობის მაგალითებია:

- დაკავშირებულ მხარეებთან ოპერაციების ფიქტიური პირობების შექმნა, რათა არასწორად წარმოადგინოს აღნიშნული ოპერაციების კომერციული მიზანი/დასაბუთება;
- ხელმძღვანელობისაგან, ან ხელმძღვანელობის ან სხვების სასარგებლოდ აქტივების მაქინაციური გზით გადაცემის ორგანიზება საბაზრო ღირებულებაზე მნიშვნელოვნად მაღალი ან დაბალი ფასით;

21. ასს 705 (გადასინჯული) - „*მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში.*“

22. ასს 240, 32-ე პუნქტი და პუნქტი გ4.

- რთული გარიგებების დადება დაკავშირებულ მხარეებთან, როგორიცაა, მაგალითად სპეციალური დანიშნულების ეკონომიკური სუბიექტები, რომლებიც ისეა ორგანიზებული, რომ არასწორად წარმოადგინოს სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობა ან ფინანსური შედეგები.

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ20. მცირე სუბიექტებში კონტროლის პროცედურები, სავარაუდოდ, შედარებით ნაკლებად ოფიციალურია და მცირე სუბიექტებს შეიძლება დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან მიმართებაში არ გააჩნდეთ დოკუმენტირებული პროცესები. მესაკუთრე-მმართველმა შეიძლება დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების შედეგად წარმოქმნილი რისკები ნაწილობრივ შეარბილოს, ან პოტენციურად გაზარდოს ოპერაციების ყველა ძირითად ასპექტში აქტიური ჩარევით. ამგვარი სუბიექტების შემთხვევაში, აუდიტორმა დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები და ოპერაციები და მათზე დაწესებული კონტროლის პროცედურები შეიძლება შეისწავლოს ხელმძღვანელობის გამოკითხვით, სხვა პროცედურების ჩატარებასთან ერთად, როგორიცაა, მაგალითად დაკვირვება ხელმძღვანელობის საზედამხედველო და მიმოხილვის ფუნქციების შესრულებაზე, ან ხელმისაწვდომი შესაბამისი დოკუმენტაციის შემოწმება.

მნიშვნელოვანი ოპერაციებისა და შეთანხმებების განხორციელების ავტორიზაცია და დამტკიცება (იხ. პუნქტი 14(ბ))

გ21. ავტორიზაცია მოიცავს შესაბამისი უფლებამოსილების მქონე მხარის ან მხარეების მიერ (იქნება ეს ხელმძღვანელობა, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები თუ სუბიექტის აქციონერები) სუბიექტისათვის კონკრეტული ოპერაციების განხორციელების ნებართვის მიცემას წინასწარგანსაზღვრული კრიტერიუმების (იმის მიუხედავად, ამ კრიტერიუმებთან დაკავშირებულია თუ არა განსჯა) მიხედვით. დამტკიცება მოიცავს აღნიშნული მხარეების მიერ სუბიექტის მიერ განხორციელებული იმ ოპერაციების აღიარებას, რომლებმაც დააკმაყოფილა ის კრიტერიუმები, რომელთა საფუძველზეც მოხდა ოპერაციის ავტორიზაცია. ქვემოთ განხილულია კონტროლის საშუალებების მაგალითები, რომლებიც სუბიექტმა შეიძლება დანერგოს მნიშვნელოვანი ოპერაციების ავტორიზებისა და დამტკიცებისთვის, ასევე ისეთი შეთანხმებების ავტორიზებისა და დამტკიცებისთვის, რომლებიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს:

- იმ კონტროლის საშუალებების განხორციელებაზე მონიტორნგი, რომლის მიზანია ისეთი ოპერაციებისა და შეთანხმებების გამოვლენა, რომლებიც საჭიროებს ავტორიზაციასა და დამტკიცებას;
- ამგვარი ოპერაციებისა და შეთანხმებების ვადებისა და პირობების დამტკიცება ხელმძღვანელობის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ან, საჭიროების შემთხვევაში, აქციონერების მიერ.

ბუღალტრული ჩანაწერების ან დოკუმენტების მიმოხილვის დროს განსაკუთრებული ყურადღების შენარჩუნება დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ ინფორმაციასთან მიმართებაში

ბუღალტრული ჩანაწერები ან დოკუმენტები, რომლებიც შეიძლება შეამოწმოს აუდიტორმა (იხ. მე-15 პუნქტი)

გ22. აუდიტის დროს აუდიტორმა შეიძლება შეისწავლოს ის ბუღალტრული ჩანაწერები ან დოკუმენტები, საიდანაც შეიძლება ინფორმაციის მიღება დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების შესახებ, მაგალითად:

- აუდიტორის მიერ მოპოვებული მესამე მხარის დასტური (ბანკის ან იურისტის დასტურის წერილებთან ერთად);
- სუბიექტის საგადასახადო დეკლარაციები;
- აქციონერთა რეესტრი, სუბიექტის ძირითადი აქციონერების დასადგენად;
- სუბიექტის მიერ მარეგულირებელი ორგანოებისათვის მიწოდებული ინფორმაცია;
- ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების განაცხადები ინტერესთა კონფლიქტის არსებობის შესახებ;
- სუბიექტისა და მისი საპენსიო პროგრამების ინვესტიციების ბუღალტრული ჩანაწერები;
- ხელმძღვანელობასთან ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან დადებული ხელშეკრულებები და შეთანხმებები;
- მნიშვნელოვანი ხელშეკრულებები და შეთანხმებები, რომლებიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს;
- ცალკეული ანგარიშ-ფაქტურები და სუბიექტის მიმოწერის მასალები პროფესიონალ კონსულტანტებთან;
- სუბიექტის მიერ შეძენილი სიცოცხლის დაზღვევის პოლისები;

- მნიშვნელოვანი ხელშეკრულებები, რომლებიც საანგარიშგებო პერიოდში ხელახლა შეთანხმდა მოლაპარაკებების გზით;
- შიდა აუდიტის განყოფილების ანგარიშები;
- დოკუმენტები, რომლებიც დაკავშირებულია სუბიექტის მიერ ფასიანი ქაღალდების მარეგულირებელი ორგანოსთვის წარდგენილ საბუთებთან (მაგალითად, ემისიის პროსპექტები).

შეთანხმებები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს ისეთ დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების არსებობაზე, რომლებიც ხელმძღვანელობამ ადრე არ გამოავლინა, ან რომელთა შესახებ ინფორმაცია ადრე არ გაუმხილა აუდიტორს (იხ. მე-15 პუნქტი)

გ23. შეთანხმება მოიცავს სუბიექტსა და ერთ ან მეტ მხარესთან ოფიციალურ ან არაოფიციალურ შეთანხმებას ისეთი მიზნებისათვის, როგორიცაა:

- საქმიანი ურთიერთობის დამყარება შესაბამისი სტრუქტურების შექმნით;
- გარკვეული ტიპის ოპერაციების შესრულება კონკრეტული ვადებითა და პირობებით;
- გამიზნული მომსახურების გაწევა ან ფინანსური დახმარების უზრუნველყოფა;
- ქვემოთ განხილულია შეთანხმებების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს ისეთ დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებზე, რომლებიც ხელმძღვანელობამ ადრე არ გამოავლინა, ან, რომელთა შესახებ ინფორმაცია ადრე არ გაუმხილა აუდიტორს:
- მონაწილეობა სხვა მხარეებთან იურიდიული პირის სტატუსის არმქონე ამხანაგობებში;
- გარკვეული მხარეებისათვის მომსახურების გაწევის შეთანხმებები ისეთ ვადებსა და ისეთი პირობებით, რომლებიც სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ჩარჩოებს სცილდება;
- გარანტიები და ურთიერთობები გარანტიის გამცემ მხარეებთან.

მნიშვნელოვანი ოპერაციების გამოვლენა, რომლებიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს (იხ. მე-16 პუნქტი)

გ24. დამატებითი ინფორმაციის მოპოვება იმ ოპერაციებზე, რომლებიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს, აუდიტორს საშუალებას აძლევს, შეაფასოს არსებობს თუ არა თაღლითობის რისკფაქტორები, ხოლო, როდესაც ფინანსური ანგა-

რიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილია მოთხოვნები დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებით - არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაში.

გ25. ქვემოთ განხილულია ისეთი ოპერაციების მაგალითები, რომლებიც არ არის სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილი:

- კაპიტალთან დაკავშირებული რთული ოპერაციები, როგორიცაა, მაგალითად კორპორაციული რესტრუქტურიზაცია ან სხვა სუბიექტების შეძენა;
- ოფშორულ სუბიექტებთან (რომლებიც დაფუძნებული არიან ისეთ იურისდიქციაში, სადაც არასაკმარისად არის დამუშავებული კორპორაციული კანონმდებლობა) განხორციელებული ოპერაციები;
- სუბიექტის მიერ შენობების იჯარით გაცემა, ან მმართველობითი ხასიათის მომსახურების გაწევა სხვა სუბიექტისთვის ყოველგვარი ანგარიშსწორების გარეშე;
- გაყიდვის ოპერაციები უჩვეულოდ დიდი ფასდაკლებით ან გაყიდული საქონლის უკან დაბრუნებით;
- ცირკულარული შეთანხმებით განხორციელებული ოპერაციები, მაგალითად გაყიდვები უკუშესყიდვის ვალდებულებით;
- ისეთი ხელშეკრულების ფარგლებში განხორციელებული ოპერაციები, რომელთა პირობები ხელშეკრულების ვადის გასვლამდე იცვლება.

იმ მნიშვნელოვანი ოპერაციების ხასიათის შესწავლა, რომლებიც არ არის სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილი
(იხ. პუნქტი 16(ა))

გ26. გამოკითხვა იმ მნიშვნელოვანი ოპერაციების თაობაზე, რომლებიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს, მოიცავს ამ ოპერაციების კომერციული მიზნის დასაბუთებისა და მათი შესრულების ვადებისა და პირობების შესწავლას.

იმის დადგენა, მონაწილეობენ თუ არა დაკავშირებული მხარეები ამ ოპერაციებში (იხ. პუნქტი 16(ბ))

გ27. დაკავშირებული მხარე მნიშვნელოვანი ოპერაციის განხორციელებაში, რომელიც არ არის სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილი, შეიძლება მონაწილეობდეს არა მხოლოდ როგორც ოპერაციაში მონაწილე მხარის მიერ ოპერაციაზე პირდაპირი ზემოქმედებით, არამედ შუამავალი რგოლის მეშვეობით ოპერაციაზე

არაპირდაპირი გავლენის მოხდენით. ამგვარი ზემოქმედება შეიძლება მიანიშნებდეს თაღლითობის რისკფაქტორის არსებობაზე.

დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ ინფორმაციის გაზიარება გარიგების გუნდისთვის (იხ. მე-17 პუნქტი)

გ28. დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ ინფორმაცია, რომელიც შეიძლება გაზიარებულ იქნეს გარიგების გუნდისთვის, მოიცავს, მაგალითად:

- სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების ვინაობას;
- დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების ხასიათს;
- დაკავშირებულ მხარეთა იმ მნიშვნელოვან ან რთულ ურთიერთობებს ან ოპერაციებს, რომლებიც შეიძლება მიჩნეული იყოს მნიშვნელოვან რისკებად. კერძოდ, ოპერაციები, რომელშიც ფინანსურ მონაწილეობას იღებდნენ ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები.

დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

დომინანტური გავლენის მქონე დაკავშირებულ მხარეებთან დაკავშირებული თაღლითობის რისკფაქტორები (იხ. მე-19 პუნქტი)

გ29. ხელმძღვანელობაში ერთი პირის ან ადამიანთა მცირე ჯგუფის დომინანტობა მაკომპენსირებელი კონტროლის გარეშე, წარმოადგენს რისკის ფაქტორს[23]. დაკავშირებული მხარის მიერ დომინანტური გავლენის განხორციელების მაგალითებია:

- დაკავშირებულმა მხარემ ვეტო დაადო ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ მიღებულ მნიშვნელოვან ბიზნესგადაწყვეტილებას;
- მნიშვნელოვან ოპერაციებს საბოლოოდ ამტკიცებს დაკავშირებული მხარე;
- ხელმძღვანელობას ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის არავითარი ან მცირე აზრთა სხვადასხვაობა არსებობს დაკავშირებული მხარის მიერ ინიცირებულ კომერციულ წინადადებებთან დაკავშირებით;
- დაკავშირებული მხარის (ან დაკავშირებული მხარის ახლო ნათესავის) მონაწილეობით განხორციელებული ოპერაციების დამოუკიდებლად განხილვა ან დამტკიცება იშვიათად ხდება.

23. ასს 240, 1-ლი დანართი.

ზოგჯერ დომინანტური გავლენა შეიძლება იმ შემთხვევაშიც არსებობდეს, თუ დაკავშირებული მხარე მოცემული სუბიექტის დაფუძნებაში წამყვან როლს ასრულებდა და განაგრძობს წამყვანი როლის შესრულებას სუბიექტის მართვაში.

გ30. სხვა რისკის ფაქტორებთან დაკავშირებით, დომინანტური გავლენის მქონე დაკავშირებული მხარეების არსებობა შეიძლება მიანიშნებდეს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვანი რისკების არსებობაზე. მაგალითად:

- ზედა დონის ხელმძღვანელი პირების ან პროფესიონალი კონსულტანტების უჩვეულოდ ხშირი ცვლა შეიძლება მიანიშნებდეს არაეთიკურ ან თაღლითურ სამეწარმეო პრაქტიკაზე, რომელიც დაკავშირებული მხარის მიზნებს ემსახურება.
- ბიზნესის შუამავალი რგოლის გამოყენება მნიშვნელოვანი ოპერაციებისათვის, რომელთა კომერციული მიზნის ნათელი დასაბუთება არ არსებობს, შეიძლება იმაზე მიანიშნებდეს, რომ დაკავშირებულ მხარეს დაინტერესება გააჩნია ამგვარ ოპერაციებში, მსგავსი შუამავალი რგოლების თაღლითური მიზნებისთვის კონტროლის მეშვეობით;
- დაკავშირებული მხარის სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევაში ან მნიშვნელოვანი შეფასებების განსაზღვრაში მეტისმეტად აქტიური მონაწილეობის ან დაინტერესების მტკიცებულება შეიძლება მიანიშნებდეს გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგების შესაძლებლობაზე.

დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირება
(იხ. მე-20 პუნქტი)

გ31. იმ აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რომლებიც შეიძლება შეარჩიოს აუდიტორმა დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის, დამოკიდებულია ამ რისკების ხასიათსა და სუბიექტის კონკრეტულ გარემოებებზე[24].

24. აუდიტის პროცედურების ხასიათთან, ვადებთან და მოცულობასთან დაკავშირებით დამატებითი მითითებები მოცემულია ასს 330-ში. ასს 240 ადგენს მოთხოვნებს და შეიცავს მითითებებს აუდიტორის მიერ შეფასებულ, თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე შესაბამისი რეაგირების შესახებ.

გ32. ქვემოთ განხილულია ძირითადი აუდიტის პროცედურების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება აუდიტორმა ჩაატაროს, როდესაც შეაფასებს მნიშვნელოვან რისკს იმისა, რომ ხელმძღვანელობამ შესაბამისად არ აღრიცხა ან არ ასახა განმარტებით შენიშვნებში დაკავშირებულ მხარეთა კონკრეტული ოპერაციები, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით (თაღლითობის თუ შეცდომის გამო):

- ამ ოპერაციების სპეციფიკური ასპექტების ისეთი შუამავალი რგოლების მიერ დადასტურება ან ისეთ შუამავალ რგოლებთან განხილვა, როგორიცაა ბანკები, იურიდიული ფირმები, გარანტიის გამცემები ან რწმუნებულები, როდესაც ამის გაკეთება შესაძლებელია პრაქტიკული თვალსაზრისით და არ იკრძალება კანონმდებლობით, ან ეთიკის წესებით;

- დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების მიზნის, პირობებისა და თანხების დადასტურება (ეს აუდიტის პროცედურა შეიძლება ნაკლებად ეფექტური იყოს, როდესაც აუდიტორს მიაჩნია, რომ სუბიექტი, სავარაუდოდ, გავლენას ახდენს დაკავშირებული მხარეების მიერ აუდიტორისთვის გაცემულ პასუხებზე);

- საჭიროების შემთხვევაში, დაკავშირებული მხარეების ფინანსური ანგარიშგების ან სხვა შესაბამისი ინფორმაციის, თუ ასეთი ხელმისაწვდომია, გაცნობა დაკავშირებული მხარეების ბუღალტრულ ჩანაწერებში ასახული ოპერაციების აღრიცხვაზე მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.

გ33. თუ აუდიტორი შეაფასებს თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკს, რაც წარმოიქმნა დაკავშირებული მხარის დომინანტური გავლენის შედეგად, აუდიტორმა, ასს 240-ში მოცემული ზოგადი მოთხოვნების შესრულების გარდა, შეიძლება ჩაატაროს შემდეგი აუდიტის პროცედურები, რათა შეისწავლოს ის საქმიანი ურთიერთობა, რომელიც ამგვარ დაკავშირებულ მხარეს შეიძლება ჰქონდეს, პირდაპირ ან არა პირდაპირ, სუბიექტთან და განსაზღვროს შემდგომი, სათანადო დამატებითი ძირითადი აუდიტის პროცედურები:

- ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვა და მათთან მსჯელობა;

- დაკავშირებული მხარის გამოკითხვა;

- დაკავშირებულ მხარესთან დადებული მნიშვნელოვანი ხელშეკრულებების ინსპექტირება;

- შესაბამისი საცნობარო ხასიათის ინფორმაციის მოკვლევა, მაგალითად ინტერნეტის ან სპეციფიკური გარე კომერციული საინფორმაციო მონაცემთა ბაზების მეშვეობით;
- გამოვლენილი დარღვევების შესახებ თანამშრომელთა მიერ გარე სათანადო ორგანოებისთვის წარდგენილი ანგარიშების განხილვა, თუ ინახება ეს ანგარიშები.

გ34. აუდიტორის მიერ ჩატარებული რისკის შეფასების პროცედურების შედეგების მიხედვით, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული სუბიექტის შიდა კონტროლის პროცედურების ტესტირების გარეშე. თუმცა, ზოგიერთ გარემოებაში, შეიძლება ვერ მოხერხდეს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკებზე საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, მხოლოდ ძირითადი აუდიტის პროცედურების მეშვეობით. მაგალითად, როდესაც მოცემულ სუბიექტსა და მის კომპონენტებს შორის შიდაჯგუფური ოპერაციები მრავალრიცხოვანია და აღნიშნულ ოპერაციებთან დაკავშირებული ინფორმაციის მნიშვნელოვანი ნაწილის ინიცირება, ჩაწერა, დამუშავება ან ანგარიშგება ელექტრონულად ხდება ინტეგრირებული სისტემით, აუდიტორმა შეიძლება დაადგინოს, რომ შეუძლებელია ეფექტური ძირითადი აუდიტის პროცედურების შემუშავება, რომლებიც იზოლირებულად შესაძლებელს გახდის აღნიშნულ ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების მისაღებ დაბალ დონემდე შემცირებას. ასეთ შემთხვევაში, იმისათვის, რომ აუდიტორმა შეასრულოს ასს 330-ის მოთხოვნები, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების თაობაზე კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ[25], მას ევალება სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების აღრიცხვის სისრულისა და სისწორის უზრუნველყოფისთვის განკუთვნილი კონტროლის პროცედურების ტესტირება.

დაკავშირებული მხარეების ან დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციების აღმოჩენა, რომლებიც ადრე არ იყო გამოვლენილი ხელმძღვანელობის მიერ ან არ გაუმხილეს აუდიტორს

25. ასს 330, პუნქტი 8(ბ).

ახლად აღმოჩენილი დაკავშირებული მხარეების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება გარიგების გუნდისთვის (იხ. პუნქტი 22(ა))

გ35. გარიგების გუნდისთვის ახლად აღმოჩენილი დაკავშირებული მხარეების შესახებ ინფორმაციის სწრაფად მიწოდება მათ დაეხმარება იმის დადგენაში, აღნიშნული ინფორმაცია მოახდენს თუ არა გავლენას უკვე ჩატარებული რისკის შეფასების პროცედურების შედეგებსა და ამ შედეგების საფუძველზე გამოტანილ დასკვნებზე და აუცილებელი იქნება თუ არა არსებითი უზუსტობის რისკების ხელახლა შეფასება.

ახლად აღმოჩენილ დაკავშირებულ მხარეებთან ან დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვან ოპერაციებთან დაკავშირებული ძირითადი პროცედურები (იხ. პუნქტი 22(გ))

გ36. აუდიტორმა ახლად აღმოჩენილ დაკავშირებულ მხარეებთან ან დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვან ოპერაციებთან მიმართებით შეიძლება ჩაატაროს შემდეგი ძირითადი აუდიტის პროცედურები:

- ახლად გამოვლენილ დაკავშირებულ მხარეებთან ურთიერთობების შესახებ სუბიექტის, მათ შორის, მისი გარე მხარეების გამოკითხვა (სადაც შესაფერისია და აკრძალული არ არის კანონმდებლობით ან ეთიკის წესებით), რომლებმაც, აუდიტორის აზრით, კარგად ინფორმირებულები არიან სუბიექტისა და მისი საქმიანობის შესახებ, როგორიცაა, მაგალითად იურისტი, ძირითადი აგენტები/რწმუნებულები, ძირითადი წარმომადგენლები, კონსულტანტები, გარანტიის გამცემები ან სხვა ანალოგიური საქმიანი პარტნიორები;
- ახლად აღმოჩენილ დაკავშირებულ მხარეებთან განხორციელებული ოპერაციების ბუღალტრული ჩანაწერების ანალიზის ჩატარება. მსგავსი ანალიზის ჩატარებას შეიძლება ხელი შეუწყოს კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენებამ;
- ახლად აღმოჩენილ დაკავშირებულ მხარეებთან განხორციელებული ოპერაციების ვადებისა და პირობების შემოწმება და იმის შეფასება, აღნიშნული ოპერაციები არის თუ არა აღრიცხული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად და განმარტებით შენიშვნებში მათ შესახებ გამჟღავნებული ინფორმაცია არის თუ არა ადეკვატური.

ხელმძღვანელობის მიერ ინფორმაციის გამიზნულად არგამჟღავნება (იხ. პუნქტი 22(ე))

გ37. ასს 240-ის მოთხოვნები და მითითებები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში აუდიტორის პასუხისმგებლობას თაღლითობასთან დაკავშირებით, იმ შემთხვევაში უნდა გამოიყენოს აუდიტორმა, როდესაც ჩანს, რომ ხელმძღვანელობა გამიზნულად არ უმჟღავნებს აუდიტორს დაკავშირებულ მხარეთა ვინაობას, ან დაკავშირებულ მხარეებთან განხორციელებულ მნიშვნელოვან ოპერაციებს. აუდიტორმა შეიძლება განიხილოს საკითხი იმის თაობაზე, აუცილებელია თუ არა აუდიტორის გამოკითხვებზე ხელმძღვანელობის პასუხებისა და ხელმძღვანელობის ოფიციალურ წერილში მოცემული ინფორმაციის საიმედოობის ხელახლა შეფასება.

დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციების გამოვლენა, რომლებიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს

დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების კომერციული მიზნის დასაბუთების შეფასება (იხ. 23-ე პუნქტი)

გ38. დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციის კომერციული მიზნის დასაბუთების შეფასებისას, რომელიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს, აუდიტორმა შეიძლება გაითვალისწინოს შემდეგი ფაქტორები:

- მოცემული ოპერაცია:
  - მეტისმეტად რთულია თუ არა (მაგალითად, მასში შეიძლება მონაწილეობდეს კონსოლიდირებული ჯგუფის ფარგლებში მრავალი დაკავშირებული მხარე);
  - განხორციელდა თუ არა უჩვეულო პირობებით, როგორიცაა უჩვეულო ფასები, საპროცენტო განაკვეთები, გარანტიები და გადახდის პირობები;
  - ნათელი არის თუ არა მისი განხორციელების კომერციული მიზანი;
  - მასში მონაწილეობენ თუ არა დაკავშირებული მხარეები, რომლებიც ადრე არ იყო გამოვლენილი;
  - დამუშავდა თუ არა არასტანდარტული მეთოდით.
- ხელმძღვანელობამ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან განიხილა თუ არა ამ ოპერაციის ხასიათი და აღრიცხვის მეთოდი;

- ხელმძღვანელობა უფრო მეტ აქცენტს აკეთებს კონკრეტულ სააღრიცხვო მიდგომაზე, თუ შესაბამისად ითვალისწინებს მოცემული ოპერაციის ეკონომიკურ შინაარსს.

როდესაც ხელმძღვანელობის განმარტებები არსებითად შეუთავსებელია დაკავშირებულ მხარესთან შესრულებული ოპერაციის პირობებთან, აუდიტორს ასს 500[26]-ის შესაბამისად მოეთხოვება, რომ გაითვალისწინოს ხელმძღვანელობის მიერ მიცემული განმარტებებისა და სხვა მნიშვნელოვან საკითხებზე ხელმძღვანელობის მიერ წერილობით წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის საიმედოობა.

გ39. აუდიტორმა ამგვარი ოპერაციის კომერციული მიზანი/არსი ასევე შეიძლება შეისწავლოს დაკავშირებული მხარის პოზიციიდან, რადგან ეს შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს მოცემული ოპერაციის ეკონომიკური რეალობისა და მისი განხორციელების მიზეზის უკეთ გაგებაში. დაკავშირებულ მხარესთან განხორციელებული ოპერაციის კომერციული არსი, რომელიც მისი საქმიანობის ხასიათთან შეუთავსებელია, შეიძლება თაღლითობის რისკფაქტორებს განეკუთვნებოდეს.

დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციების **ავტორიზაცი**ა და დამტკიცება (იხ. პუნქტი 23(ბ))

გ40. ხელმძღვანელობის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ან, როდესაც შესაფერისია, აქციონერების მიერ დაკავშირებულ მხარეთა ისეთი მნიშვნელოვანი ოპერაციების ავტორიზაცია და დამტკიცება, რომლებიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს, შეიძლება აუდიტორს უზრუნველყოფდეს აუდიტის მტკიცებულებებით იმის თაობაზე, რომ ეს ოპერაციები სუბიექტში სათანადოდ იყო განხილული შესაბამის დონეზე და მათი ვადები და პირობები შესაბამისად აისახა ფინანსურ ანგარიშგებაში. მეორე მხრივ, ამგვარი ოპერაციების არსებობა, რომლებმაც არ გაიარა სათანადო ავტორიზაციისა და დამტკიცების პროცედურა ხელმძღვანელობასთან ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან მსჯელობის საფუძველზე, იმ შემთხვევაში, როდესაც ოპერაციის განხორციელების მიზანს არ გააჩნია რაციონალური ახსნა, შეიძლება მიანიშნებდეს თაღლითობის ან შეცდომით გამოწვეულ უზუსტობის რისკებზე. ასეთ ვითარებაში აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს მსგავსი ხასიათის სხვა ოპერაციებთან მიმართებაში განსაკუთრებული ყურადღების გამოჩენა. თუმცა, ავტორიზაციისა

26. ასს 500 - „*აუდიტის მტკიცებულება*,“ მე-11 პუნქტი.

და დამტკიცების პროცედურა, თავისთავად, შეიძლება საკმარისი არ იყოს დასკვნის გამოსატანად იმის თაობაზე, რომ არ არსებობს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკები, რადგან ავტორიზაციისა და დამტკიცების პროცედურა შეიძლება არ იყოს ეფექტური, თუ საიდუმლო შეთანხმება არსებობს დაკავშირებულ მხარეებს შორის ან, სუბიექტი დაკავშირებული მხარისაგან დომინანტურ გავლენას განიცდის.

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ41. მცირე სუბიექტს შეიძლება არ გააჩნდეს ისეთივე ავტორიზების პროცედურა და კონტროლის მექანიზმები, რომლებიც გამოიყენება მსხვილ სუბიექტებში მართვის სხვადასხვა დონეზე. შესაბამისად, მცირე სუბიექტის აუდიტში აუდიტორი შეიძლება ნაკლებად დაეყრდნოს დაკავშირებულ მხარეთა იმ მნიშვნელოვანი ოპერაციების ავტორიზაციისა და დამტკიცების პროცედურას, რომლებიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს, მათი დასაბუთების შესახებ აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების თვალსაზრისით. სანაცვლოდ, აუდიტორმა შეიძლება გაითვალისწინოს სხვა აუდიტის პროცედურების ჩატარება, როგორიცაა, მაგალითად შესაბამისი დოკუმენტების ინსპექტირება, შესაბამის მხარეებთან ოპერაციების სპეციფიკური ასპექტების დადასტურება, ან ამ ოპერაციებში მესაკუთრე-მმართველის ჩართულობაზე დაკვირვება.

მტკიცებები იმის თაობაზე, რომ დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები განხორციელდა „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“ შესრულებული ოპერაციების ანალოგიური პირობებით (იხ. 24-ე პუნქტი)

გ42. მართალია, შეიძლება ადვილად ხელმისაწვდომი იყოს აუდიტის მტკიცებულებები იმის თაობაზე, როგორ ედრება დაკავშირებული მხარის ოპერაციის ფასი „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“ განხორციელებული მსგავსი ოპერაციის ფასს, მაგრამ, როგორც წესი, არსებობს პრაქტიკული სირთულეები, რომლებიც ზღუდავს აუდიტორის მიერ აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას იმის თაობაზე, რომ მოცემული ოპერაციის ყველა ასპექტი „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“ განხორციელებული ოპერაციის ეკვივალენტური იქნება. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება შეძლოს იმის დადასტურება, რომ დაკავშირებული მხარის ოპერაცია საბაზრო ფასით განხორციელდა, მაგრამ შეიძლება პრაქტიკულად შეუძლებელი იყოს იმის დადასტურება, მოცემული ოპერაციის ვადები და სხვა პირობები (როგორიცაა, მაგალითად საკრედიტო პირობები, გაუთვალისწინებელი და სპეციფიკური ხარჯები) ეკვივალენტურია თუ არა ისეთი ოპერაციის პირობების, რომელზეც, საზოგადოდ,

შეთანხმდებოდნენ დამოუკიდებელი მხარეები. შესაბამისად, შეიძლება არსებობდეს რისკი იმისა, რომ ხელმძღვანელობის მტკიცება იმის თაობაზე, რომ დაკავშირებული მხარის ოპერაცია „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“ განხორციელებული მსგავსი ოპერაციის ანალოგიური პირობებით განხორციელდა, არსებითად მცდარია.

გ43. ფინანსური ანგარიშგების მომზადება გულისხმობს ხელმძღვანელობის მხრიდან დასაბუთებული მტკიცების წარმოდგენას იმის შესახებ, რომ დაკავშირებული მხარის ოპერაცია „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“ შესრულებული მსგავსი ოპერაციის ანალოგიური პირობებით განხორციელდა. ამგვარი მტკიცება ხელმძღვანელობის მიერ შეიძლება დასაბუთებული იყოს შემდეგი ქმედებებით:

- ერთ ან მეტ დაკავშირებულ მხარესთან განხორციელებული დაკავშირებული მხარის ოპერაციის პირობების შედარება იდენტური ან მსგავსი, „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“ განხორციელებული ოპერაციის პირობებთან;
- მოწვეული ექსპერტის ჩართვა საბაზრო ღირებულების განსაზღვრაში და მოცემული ოპერაციის საბაზრო ვადებისა და პირობების დადასტურებაში;
- მოცემული ოპერაციის პირობების შედარება ღია ბაზარზე ფართოდ გავრცელებული მსგავსი ოპერაციების პირობებთან.

გ44. ხელმძღვანელობის მიერ წარმოდგენილი მტკიცების დასაბუთების შეფასება შესაძლებელია ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან ერთ-ერთი ან რამდენიმე პროცედურის ჩატარებით:

- ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებული მტკიცების დასაბუთებისთვის განკუთვნილი პროცესის (პროცედურების) მიზანშეწონილობის განხილვა;
- მოცემული მტკიცების მხარდამჭერი მონაცემების შიდა ან გარე წყაროს შემოწმება და ამ მონაცემების ტესტირება, მათი სისწორის, სისრულისა და შესაბამისობის დასადგენად;
- ყველა დაშვების დასაბუთებულობის შეფასება, რომელსაც ეყრდნობა მოცემული მტკიცება.

გ45. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლებით მოითხოვება განმარტებით შენიშვნებში სათანადო ინფორმაციის გამჟღავნება დაკავშირებულ მხარეთა ისეთი ოპერაციების შესახებ, რომლებიც „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“ არ განხორციელებულა. ასეთ ვითარებაში, თუ ხელმძღვანელობა ფინანსური

ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში არ ასახავს დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციას, შეიძლება იგულისხმებოდეს მტკიცების არსებობა იმის თაობაზე, რომ მოცემული ოპერაცია განხორციელდა „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“ შესრულებული ოპერაციების ანალოგიური პირობებით.

გამოვლენილ დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების აღრიცხვისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების შეფასება

არსებითობის გათვალისწინება უზუსტობების შეფასებისას
(იხ. 25-ე პუნქტი)

გ46. ასს 450-ის თანახმად, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს უზუსტობის როგორც სიდიდე, ისე ხასიათი და მისი წარმოქმნის კონკრეტული გარემოებები, როდესაც აფასებს, უზუსტობა არსებითია თუ არა[27]. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისთვის მოცემული ოპერაციის მნიშვნელობას შეიძლება მხოლოდ ოპერაციის აღრიცხული თანხა კი არ განსაზღვრავდეს, არამედ სხვა სპეციფიკური ფაქტორებიც, როგორიცაა, მაგალითად დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობების ხასიათი.

დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შეფასება (იხ. პუნქტი 25(ა))

გ47. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შეფასება ნიშნავს იმის გაანალიზებას, სათანადოდ განზოგადდა და აისახა თუ არა დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული ფაქტები და გარემოებები, ისე, რომ გასაგები იყოს განმარტებები. დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები შეიძლება არ იყოს გასაგები, როდესაც:

ა) მოცემული ოპერაციების კომერციული მიზნის დასაბუთება და ფინანსურ ანგარიშგებაზე მათი გავლენა ბუნდოვნად ან არასწორად არის ახსნილი; ან

ბ) განმარტებით შენიშვნებში სათანადოდ არ არის ასახული ინფორმაცია, ოპერაციების ძირითადი პირობების, გარემოებების ან სხვა იმ მნიშვნელოვანი ელემენტების შესახებ, რაც აუცილებელია მათ გასაგებად.

27. ასს 450 - *„აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება“*; პუნქტი 11(ა). ასს 450-ის გ16 პუნქტში მოცემულია მითითებები ისეთ გარემოებებთან დაკავშირებით, რომლებმაც შეიძლება გავლენა მოახდინოს უზუსტობის შეფასებაზე.

ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია
(იხ. 26-ე პუნქტი)

გ48. შემდეგ გარემოებებში შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისაგან წერილობითი ინფორმაციის წარდგენის მოთხოვნა:

- თუ მათ დამტკიცებული აქვთ დაკავშირებულ მხარეთა კონკრეტული ოპერაციები, (ა) რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ან (ბ) რომლებშიც ხელმძღვანელობა მონაწილეობს;
- როდესაც მათ აუდიტორს სიტყვიერად წარუდგინეს ინფორმაცია, დაკავშირებულ მხარეთა გარკვეული ოპერაციების დეტალების შესახებ;
- თუ მათ ფინანსური დაინტერესება გააჩნიათ დაკავშირებულ მხარეებთან და დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციებში.

გ49. აუდიტორმა შეიძლება წერილობითი ინფორმაციის მოპოვება გადაწყვიტოს ხელმძღვანელობის კონკრეტულ მტკიცებებზე, მაგალითად წერილობითი ინფორმაციის წარდგენა იმის თაობაზე, რომ დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები არ ეყრდნობა დამატებით შეთანხმებებს, რომლებიც არ გაუმხილეს აუდიტორს.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება
(იხ. 27-ე პუნქტი)

გ50. დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში აუდიტის დროს წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება[28] აუდიტორს ეხმარება აღნიშნული საკითხების ხასიათისა და გადაჭრის გზებზე საერთო შეხედულების ჩამოყალიბებაში მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად. დაკავშირებულ მხარეებთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი საკითხების მაგალითებია:

- ხელმძღვანელობის მიერ აუდიტორისათვის დაკავშირებული მხარეების ან დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციების არგამხელის ფაქტები (გამიზნული იქნება ეს თუ არა), რის შედეგადაც შეიძლება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა შეიტყონ დაკავშირებულ მხარეთა ისეთი მნიშვნელოვანი ურთიერთობებისა და ოპერაციების შესახებ, რაც მათთვის შეიძლება ადრე არ იყო ცნობილი;

28. დამატებითი მითითებები აუდიტის დროს წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების ხასიათის შესახებ მოცემულია ასს 230-ის გ8 პუნქტში.

- დაკავშირებულ მხარეთა ისეთი მნიშვნელოვანი ურთიერთობებისა და ოპერაციების გამოვლენა, რომელთა ავტორიზაცია და დამტკიცება სათანადოდ არ განხორციელდა და შეიძლება ეჭვს იწვევდეს თაღლითობის ჩადენის შესაძლებლობაზე;
- ხელმძღვანელობასთან უთანხმოება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების აღრიცხვის ან განმარტებით შენიშვნებში მათ შესახებ გასამჟღავნებელი ინფორმაციის საკითხზე;
- შესაბამისი კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის მოთხოვნების არშესრულება, რომელიც კრძალავს ან ზღუდავს დაკავშირებულ მხარეთა სპეციფიკურ ოპერაციებს;
- სირთულეები იმ მხარის დადგენაში, რომელიც მოცემული სუბიექტის საბოლოო მაკონტროლებელი მხარეა.

ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია® ანუ IFAC® ხელს უწყობს IAASB-ს ორგანიზაციული სტრუქტურისა და იმ პროცესების განხორციელების მხარდაჭერას, რომელსაც ეფუძნება IAASB-ს საქმიანობა.

IAASB და IFAC პასუხს არ აგებენ იმ ზარალზე, რომელიც განიცადა პირმა, წინამდებარე გამოცემაში გამოყენებული მასალის საფუძველზე მოქმედების ან თავის შეკავების შედეგად, მიუხედავად იმისა, რითი იყო გამოწვეული ეს ზარალი, დაუდევრობით თუ სხვა მიზეზით.

International Standards on Auditing (აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს), International Standards on Assurance Engagements (მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტებს), International Standards on Review Engagements (მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტებს), International Standards on Related Services (აუდიტთან დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტებს), International Standards on Quality Control (ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტებს), International Auditing Practice Notes (აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნებს), განსახილველ პროექტებს, საკონსულტაციო დოკუმენტებსა და IAASB-ს სხვა პუბლიკაციებს გამოსცემს IFAC და საავტორო უფლებაც IFAC-ს ეკუთვნის.

საავტორო უფლება © 2022 წლის დეკემბერი, ეკუთვნის IFAC-ს. ყველა უფლება დაცულია. პირადი ან არაკომერციული სარგებლობისთვის (ე.ი. პროფესიული ან კვლევის მიზნებისთვის) შესაძლებელია ამ სახელმძღვანელოს ორიგინალური ვერსიის უფასოდ გადმოწერა, ან ყიდვა www.iaasb.org ვებგვერდის მეშვეობით. ამ დოკუმენტის თარგმნის, გამრავლების, შენახვის, გადაცემის ან სხვა ანალოგიური წესით გამოყენებისთვის აუცილებელია IFAC-ის წერილობითი ნებართვა.

The 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN' და ლოგო IAASB IFAC-ის სავაჭრო ნიშნებია, ან IFAC-ის რეგისტრირებული სავაჭრო და მომსახურების ნიშნებია აშშ-სა და სხვა ქვეყნებში.

საავტორო უფლების, სავაჭრო ნიშნებისა და ნებართვის შესახებ ინფორმაციის მისაღებად გთხოვთ მიმართოთ permissions ან დაგვიკავშირდეთ permissions@ifac.org.

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board

529 Fifth Avenue, NewYork, NY 10017
T+1(212) 286-9344 F+1(212) 286-9570
www.iaasb.org

978-1-60815-543-9

წინამდებარე ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი, 2021 წლის გამოცემა, რომელიც მოამზადა International Auditing and Assurance Standards Board და 2022 წლის დეკემბერში ინგლისურ ენაზე გამოსცა International Federation of Accountants (IFAC), ქართულ ენაზე თარგმნა ფინანსთა სამინისტროს ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურმა 2023 წლის მაისში და გამოიცემა IFAC-ის ნებართვით. *ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარის 2021 წლის გამოცემის* თარგმნის პროცედურული პროცესი განიხილა IFAC-მა და თარგმანი შესრულდა *„დადგენილება პოლიტიკის შესახებ - IFAC-ის მიერ გამოცემული სტანდარტების თარგმნისა და გამრავლების პოლიტიკა“* - შესაბამისად. *ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარის 2021 წლის გამოცემის* დამტკიცებულ ტექსტად მიიჩნევა IFAC-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი. IFAC თავის თავზე არ იღებს არანაირ პასუხისმგებლობას თარგმანის სისწორესა და სისრულეზე, ან ქმედებებზე, რომლებიც შეიძლება მოჰყვეს ცნობარის გამოყენებას.

ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი, 2021 წლის გამოცემა, ინგლისურენოვანი ტექსტი © 2022 წ. International Federation of Accountants (IFAC). ყველა უფლება დაცულია.

ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი, 2021 წლის გამოცემა, ქართულენოვანი ტექსტი © 2023 წ. International Federation of Accountants (IFAC). ყველა უფლება დაცულია.

ორიგინალური ვერსიის სახელწოდება: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition*

ISBN: 978-1-60815-507-1

წინამდებარე დოკუმენტის გამრავლების, შენახვის, ან გადაცემის, ან სხვა ანალოგიური მიზნით გამოყენებისთვის ნებართვის მისაღებად დაგვიკავშირდით: Permissions@ifac.org

სავაჭრო ნიშნები, რეგისტრირებული სავაჭრო ნიშნები და მომსახურების ნიშნები

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®

International Standards on Auditing®

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Control™

International Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQC™

ISQM™

IAPN™