

ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՄՏԱՆԴԱՐՏ 550

ԿԱՊԱԿՑՎԱԾ ԿՈՂՄԵՐ

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

Ներածություն

Մույն ԱՄՄ-ի շրջանակները..... 1

Կապակցված կողմերի հարաբերությունների և գործարքների բնույթը.. 2

Առևտրի պատասխանատվությունը..... 3-7

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը..... 8

Նպատակները..... 9

Սահմանումներ..... 10

Պահանջները

Ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերը և հարակից աշխատանքները.... 11-17

Կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և իրականացված գործարքների էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերի բացահայտումը և գնահատումը..... 18-19

Կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և իրականացված գործարքների էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերի առնչությամբ ձեռնարկվող քայլերը..... 20-24

Արձանագրված կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների հաշվառման և բացահայտման գնահատումը..... 25

Գրավոր հավաստումները..... 26

Կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց հետ տեղեկատվության փոխանակումը..... 27

Փաստաթղթերը..... 28

Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

Առևտրի պատասխանատվությունը..... Ա1-Ա3

Կապակցված կողմի սահմանումը..... Ա4-Ա7

Ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերը և հարակից աշխատանքները.... Ա8-Ա28

Կապակցված կողմերի հետ հարաբերություններին և գործարքներին առնչվող էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերի բացահայտումը և գնահատումը..... Ա29-Ա30

Կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և իրականացված գործարքների էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերի առնչությամբ ձեռնարկվող քայլերը..... Ա31-Ա45

Կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների հաշվապահական հաշվառման և բացահայտման գնահատումը..... Ա46-Ա47

Գրավոր հավաստումները..... Ա48-Ա49

Կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց հետ տեղեկատվության փոխանակումը..... Ա50

<<Կապակցված կողմեր>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՄ) 550-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՄ 200-ի հետ համատեղ:

Ներածություն

Մույն ԱՄՄ-ի շրջանակները

1. Մույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՄ) սահմանում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ժամանակ աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ կապված կապակցված կողմերի հարաբերությունների և գործարքների հետ: Մասնավորապես, այստեղ ներկայացվում է, թե կապակցված կողմերի հարաբերությունների և գործարքների վերաբերյալ էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերի առնչությամբ ինչպես պետք է կիրառվեն 315-րդ¹, 330-րդ² և 240-րդ³ ԱՄՄ-երը:

Կապակցված կողմերի հարաբերությունների և գործարքների բնույթը

2. Կապակցված կողմերի հետ գործարքներից շատերն իրականացվում են կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակում: Այդ պարագայում նման գործարքների ռիսկերը՝ կապված ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլվող տվյալների խեղաթյուրումների հետ բարձր չեն՝ համեմատած այլ անձանց հետ իրականացվող գործարքների հետ: Ինչևէ, կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների բնույթով պայմանավորված՝ որոշ դեպքերում

¹ ԱՄՄ 315, «Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով»

² ԱՄՄ 330, «Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ»

³ ԱՄՄ 240, «Աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության դեպքերի առնչությամբ»

կարող են ի հայտ գալ ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլվող տվյալների էական խեղաթյուրման ռիսկեր, որոնք բնորոշ չեն չկապակցված կողմերի հետ իրականացվող գործարքներին: Մասնավորապես, հնարավոր է, որ.

- կապակցված կողմերը գործեն ծավալուն ու բարդ հարաբերությունների և կառուցվածքների միջոցով, և այդ դեպքում համապատասխանաբար մեծանում է կապակցված կողմերի հետ իրականացվող գործարքների բարդությունը,
- տեղեկատվական համակարգերը չբացահայտեն կամ չամփոփեն կազմակերպության և նրա կապակցված կողմերի միջև իրականացված գործարքները և չվճարված մնացորդները,
- կապակցված կողմերի հետ գործարքները չիրականացվեն սովորական շուկայական պայմանների հիման վրա, օրինակ, որոշ նման գործարքներ կարող են իրականացվել առանց փոխհատուցման:

Աուդիտորի պատասխանատվությունը

3. Հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ կապակցված կողմերը միմյանցից անկախ չեն, ֆինանսական հաշվետվությունների բազմաթիվ հիմունքներ սահմանում են կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների, գործարքների և մնացորդների հաշվապահական հաշվառման և բացահայտման հատուկ պահանջներ, որոնք թույլ են տալիս ֆինանսական հաշվետվություններից օգտվողներին ըմբռնելու դրանց բնույթը կամ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա ունեցած փաստացի կամ հնարավոր ազդեցությունը: Եթե ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներով սահմանվում են նման պահանջներ, ապա աուդիտորը պարտավոր է իրականացնել աուդիտորական ընթացակարգեր՝ ուղղված էական խեղաթյուրումների հետ կապված այն ռիսկերի բացահայտմանը, գնահատմանը և համապատասխան գործողությունների իրականացմանը, որոնք ի հայտ են գալիս կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունները, գործարքները կամ մնացորդները հաշվետվական հիմունքների համաձայն կազմակերպության կողմից պատշաճորեն չհաշվառելու արդյունքում:
4. Նույնիսկ եթե ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներով սահմանվում են կապակցված կողմերի վերաբերյալ նվազագույն պահանջներ կամ ընդհանրապես նման պահանջներ չեն նախատեսվում, աուդիտորը պետք է բավարար պատկերացում կազմի կազմակերպության կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների մասին, որպեսզի ի վիճակի լինի եզրակացնել, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները, այնքանով, որքանով դրանք կրում են նշված հարաբերությունների և գործարքների ազդեցությունը (հղում՝ պար. Ա1).
 - (ա) ապահովում են ճշմարիտ ներկայացում (ճշմարիտ ներկայացման մասին պահանջի դեպքում) կամ (հղում՝ պար. Ա2),
 - (բ) ապակողմնորոշող չեն՝ (համապատասխանության մասին պահանջի դեպքում) (հղում՝ պար. Ա3):
5. Ի լրումն, կազմակերպության կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների ըմբռնումը կարևոր է աուդիտորի կողմից 240-րդ⁴ ԱՄՄ-ի համաձայն խարդախության ռիսկային մեկ կամ ավելի գործոնների առկայության գնահատման համար, քանի որ խարդախ գործողությունները կարող են ավելի հեշտորեն կատարվել կապակցված կողմերի միջոցով:

⁴ ԱՄՄ 240, պարագրաֆ 24

6. Աուդիտին ներհատուկ սահմանափակումներով պայմանավորված՝ անխուսափելի է ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված տվյալների որոշ էական խեղաթյուրումների չբացահայտման ռիսկը, նույնիսկ այն դեպքում, երբ ԱՄՄ-երի պահանջներին համապատասխան աուդիտը պատշաճորեն ծրագրվում և իրականացվում է:⁵ Էական խեղաթյուրումները բացահայտելու աուդիտորի ունակության վրա ազդող հնարավոր սահմանափակումները, որոնք ներհատուկ են կապակցված կողմերի հետ հարաբերություններին ու գործարքներին, ավելի մեծ են հետևյալ պատճառներով.
- դեկավարությունը կարող է տեղյակ չլինել կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների առկայության մասին, հասկապես այն դեպքում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներով չեն նախատեսվում կապակցված կողմերի վերաբերյալ պահանջներ,
 - կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունները կարող են դեկավարությանը ընձեռել գաղտնի համաձայնությունների, տվյալների թաքցման կամ շահարկման ավելի լայն հնարավորություններ:
7. Այդ իսկ պատճառով, հաշվի առնելով կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների չբացահայտման հավանականությունը, տվյալ համատեքստում առանձնակի կարևորություն ունի 200-րդ⁶ ԱՄՄ-ի համաձայն աուդիտի ծրագրումը և մասնագիտական թերահավատությամբ աուդիտի անցկացումը: Սույն ԱՄՄ-ի պահանջները կոչված են աջակցելու աուդիտորին կապակցված կողմերի հետ հարաբերություններն և գործարքներին առնչվող էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերի բացահայտման ու գնահատման, ինչպես նաև գնահատված ռիսկերին արձագանքման աուդիտորական ընթացակարգերի նախագծման խնդրում:

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

8. Սույն ԱՄՄ-ն կիրառելի է 2009թ. դեկտեմբերի 15-ից կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

Նպատակները

9. Աուդիտորի նպատակները հետևյալն են.
- (ա) անկախ ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներով կապակցված կողմերի վերաբերյալ պահանջների նախատեսման հանգամանքից՝ բավարար պատկերացում կազմել կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների մասին և դրա հիման վրա.
- (i) վերհանել խարդախության ռիսկային գործոնները (եթե այդպիսիք առկա են), որոնք ի հայտ են գալիս կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների արդյունքում և կարևոր են խարդախության առնչությամբ էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերի բացահայտման ու գնահատման համար, և
- (ii) ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների հիման վրա եզրակացնել, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները, այնքանով, որքանով դրանք կրում են նշված հարաբերությունների և գործարքների ազդեցությունը.

⁵ ԱՄՄ 200, «Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների», պարագրաֆ Ա52

⁶ ԱՄՄ 200, պարագրաֆ 15

- ա. ապահովում են ճշմարիտ ներկայացում (ճշմարիտ ներկայացման մասին պահանջի դեպքում), կամ
 - բ. ապակողմնորոշող չեն (համապատասխանության մասին պահանջի դեպքում), և
- (բ) Ի լրումն, ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներով կապակցված կողմերի վերաբերյալ պահանջների նախատեսման դեպքում ձեռք բերել համապատասխան բավարար աուդիտորական ապացույցներ այն մասին, թե արդյոք կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունները և գործարքները համարժեքորեն որոշվել, հաշվառվել և բացահայտվել են ֆինանսական հաշվետվություններում գործող հիմունքների համաձայն:

Սահմանումներ

10. ԱՄՄ-ների իմաստով ստորև տերմինները գործածվում են հետևյալ նշանակություններով.

- (ա) անկախ կողմերի միջև իրականացվող գործարք՝ իրարից անկախ գործող և սեփական լավագույն շահերը հետապնդող պատրաստակամ գնող ու վաճառող կողմերի միջև իրականացվող գործարք,
- (բ) կապակցված կողմ՝ անձ, որը (հղում՝ պար. Ա4-Ա7).
 - (i) հանդես է գալիս որպես կապակցված կողմ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներում տրվող սահմանման, կամ
 - (ii) եթե ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներով սահմանվում են կապակցված կողմերի վերաբերյալ նվազագույն պահանջներ կամ նման պահանջներ ընդհանրապես չեն նախատեսվում, ապա.
 - ա. հանդես է գալիս որպես անձ կամ այլ կազմակերպություն, որը ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն, մեկ կամ մի քանի միջնորդների միջոցով, վերահսկում է հաշվետու կազմակերպությանը կամ օժտված է վերջինիս վրա նշանակալից ազդեցությամբ,
 - բ. հանդես է գալիս որպես մեկ այլ կազմակերպություն, որի նկատմամբ հաշվետու կազմակերպությանը, ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն, մեկ կամ մի քանի միջնորդների միջոցով, իրականացնում է վերահսկողություն կամ օժտված է տվյալ կազմակերպության վրա նշանակալից ազդեցությամբ, կամ
 - գ. հանդես է գալիս որպես մեկ այլ կազմակերպություն, որը հաշվետու կազմակերպության հետ միասին գործում է համատեղ վերահսկողության ներքո հետևյալի միջոցով.
 - i. համատեղ վերահսկիչ սեփականություն,
 - ii. միևնույն ընտանիքի անդամներ հանդիսացող սեփականատերեր, կամ
 - iii. համատեղ հիմնական ղեկավարություն:

Ինչևէ, պետական (այսինքն՝ կենտրոնական, տարածաշրջանային կամ տեղական կառավարման մարմինների) համատեղ վերահսկողության ներքո գործող կազմակերպությունները չեն համարվում կապակցված, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ նրանց միջև իրականացվում է նշանակալից գործարքներ կամ նշանակալից ծավալով ռեսուրսների փոխանակում:

Պահանջները

Ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերը և հարակից աշխատանքները

11. 315-րդ և 240-րդ ԱՄՄ-ների համաձայն, աուդիտի անցկացման ժամանակ ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերի և հարակից աշխատանքների շրջանակում⁷ աուդիտորը պետք է իրականացնի 12-րդից 17-րդ պարագրաֆներով նախատեսվող աուդիտորական ընթացակարգերը և հարակից աշխատանքները՝ ուղղված կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների վերաբերյալ հաշվետվական տվյալների էական խեղաթյուրման հետ կապված ռիսկերի բացահայտման համար կարևոր տեղեկատվության ձեռքբերմանը (հղում՝ պար. Ա8):

Կազմակերպության կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների ըմբռնումը

12. 315-րդ և 240-րդ ԱՄՄ-ներով նախատեսվող՝ աուդիտորական խմբի կողմից անցկացվող քննարկման⁸ ժամանակ առանձնահատուկ ուշադրության պետք է արժանանա ֆինանսական հաշվետվություններում այն էական խեղաթյուրումների հարցը, որոնք կարող են ի հայտ գալ կազմակերպության կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և իրականացված գործարքների արդյունքում (հղում՝ պար. Ա9-Ա10):

13. Աուդիտորը պետք է ղեկավարությունից պարզի հետևյալը.

- (ա) կազմակերպության կապակցված կողմերի ինքնությունը, ներառյալ նախորդ ժամանակաշրջանից մինչ օրս տեղի ունեցած փոփոխությունները (հղում՝ պար. Ա11-Ա14),
- (բ) կազմակերպության և կապակցված կողմերի փոխհարաբերությունների բնույթը, և
- (գ) արդյոք կազմակերպությունը ժամանակաշրջանում որևէ գործարք կնքել է տվյալ կապակցված կողմերի հետ և եթե՝ այո, ապա ինչ տեսակի գործարքներ են կնքվել և ինչ նպատակներով:

14. Աուդիտորը պետք է հարցումներ անցկացնի կազմակերպության ղեկավարության և այլ աշխատակիցների շրջանում և ըստ անհրաժեշտության իրականացնի ռիսկերի գնահատման այլ ընթացակարգեր՝ նպատակ ունենալով ըմբռնել ղեկավարության կողմից սահմանված հսկողության այն միջոցները (եթե այդպիսիք առկա են), որոնք ուղղված են հետևյալին (հղում՝ պար. Ա15-Ա20).

- (ա) ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների համաձայն կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և իրականացված գործարքների որոշում, հաշվառում և բացահայտում,
- (բ) կապակցված կողմերի հետ իրականացված նշանակալից գործարքների և պայմանավորվածությունների թույլատրում և հաստատում, և (հղում՝ պար. Ա21),
- (գ) սովորական գործունեության շրջանակից դուրս եկող նշանակալից գործարքների և պայմանավորվածությունների թույլատրում և հաստատում:

Գրանցումների և փաստաթղթերի ուսումնասիրության ժամանակ կապակցված կողմերի վերաբերյալ տեղեկատվության մանրագնին քննությունը

⁷ ԱՄՄ 315, պարագրաֆ 5, ԱՄՄ 240, պարագրաֆ 16

⁸ ԱՄՄ 315, պարագրաֆ 10, ԱՄՄ 240, պարագրաֆ 15

15. Աուդիտի ժամանակ գրանցումները կամ փաստաթղթերը ատուգելիս՝ աուդիտորը պետք է շարունակի առանձնահատուկ ուշադրություն դարձնել այն պայմանավորվածություններին կամ տեղեկատվությունը, որը կարող է վկայել ղեկավարության կողմից նախկինում չարձանագրված կամ աուդիտորին չբացահայտված կապակցված կողմերի հարաբերությունների կամ գործարքների առկայության մասին (հղում՝ պար. Ա22-Ա23):

Մասնավորապես, աուդիտորը պետք է ստուգի ղեկավարության կողմից նախկինում չարձանագրված կամ աուդիտորին չբացահայտված կապակցված կողմերի հարաբերությունների կամ գործարքների առկայության մասին վկայող հետևյալ գրանցումները կամ փաստաթղթերը.

- (ա) աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացման արդյունքում ձեռք բերված բանկային և իրավաբանական հավաստումներ,
- (բ) բաժնետերերի ժողովների և կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց նիստերի արձանագրությունները, և
- (գ) այլ գրանցումներ կամ փաստաթղթեր, որոնք աուդիտորն անհրաժեշտ է համարում՝ ելնելով կազմակերպության հանգամանքներից:

16. 15-րդ պարագրաֆով պահանջվող կամ այլ աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացման ընթացքում կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս կնքված որևէ նշանակալից գործարքի բացահայտման դեպքում աուդիտորը պետք է ղեկավարությունից պարզի հետևյալը (հղում՝ պար. Ա24-Ա25).

- (ա) տվյալ գործարքների բնույթը, և (հղում՝ պար. Ա26),
- (բ) կապակցված կողմերի հնարավոր մասնակցությունը (հղում՝ պար. 27):

Կապակցված կողմերի մասին տեղեկատվության փոխանակումը աուդիտորական խմբի հետ

17. Աուդիտորը պետք է փոխանակի կազմակերպության կապակցված կողմերի մասին ձեռք բերված համապատասխան տեղեկատվությունը աուդիտորական խմբի այլ անդամների հետ (հղում՝ պար. Ա28):

Կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և իրականացված գործարքների էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերի բացահայտումը և գնահատումը

18. Էական խեղաթյուրումների բացահայտման և գնահատման մասին 315-րդ ԱՄՍ-ի պահանջը կատարելիս՝⁹ աուդիտորը պետք է բացահայտի ու գնահատի կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և իրականացված գործարքների էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերը և պարզի, թե տվյալ ռիսկերից որոնք են նշանակալից: Այդ համատեքստում աուդիտորը որպես նշանակալից ռիսկեր առաջացնող գործարք պետք է համարի կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս կապակցված կողմերի հետ իրականացված և բացահայտված գործարքները:

19. Կապակցված կողմերի առնչությամբ ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերի և հարակից աշխատանքների իրականացման ժամանակ աուդիտորի կողմից խարդախության ռիսկային գործոնների (այդ թվում գերիշխող ազդեցություն ունեցող կապակցված կողմերի առկայության մասին վկայող հանգամանքների) բացահայտման դեպքում

⁹ ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 25

աուդիտորը պետք է քննության առնի նման տեղեկատվությունն այն ժամանակ, երբ 240-րդ ԱՄՄ-ի համաձայն աուդիտորը բացահայտում և գնահատում է խարդախության արդյունքում էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերը (հղում՝ պար. Ա6, Ա29-Ա30):

Կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և իրականացված գործարքների էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերի առնչությամբ ձեռնարկվող քայլերը

20. 330-րդ ԱՄՄ-ի համաձայն գնահատված ռիսկերի ուղղությամբ համապատասխան քայլեր ձեռնարկելու մասին պահանջի¹⁰ կատարման ժամանակ աուդիտորը նախագծում և իրականացնում է աուդիտորական հետագա ընթացակարգերը՝ նպատակ ունենալով ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ կապակցված կողմերի հետ հարաբերություններում ու գործարքներում առկա էական խեղաթյուրումների ռիսկերի մասին: Նշված աուդիտորական ընթացակարգերը պետք է ներառեն 21-րդից 24-րդ պարագրաֆներով պահանջվող ընթացակարգերը (հղում՝ պար. Ա31-Ա34):

Նախկինում չորոշված կամ չբացահայտված կապակցված կողմերի կամ կապակցված կողմերի հետ իրականացված նշանակալից գործարքների որոշումը

21. Ղեկավարության կողմից նախկինում չարձանագրված կամ աուդիտորին չբացահայտված կապակցված կողմերի հարաբերությունների կամ գործարքների առկայության մասին վկայող պայմանավորվածությունների կամ տեղեկատվության վերհանման դեպքում աուդիտորը պետք է պարզի, թե արդյոք նշված հարաբերությունների կամ գործարքների առկայությունը հաստատվում է նման գնահատականի հիմքում ընկած հանգամանքներով:
22. Ղեկավարության կողմից նախկինում չարձանագրված կամ աուդիտորին չբացահայտված կապակցված կողմերի կամ կապակցված կողմերի հետ իրականացված նշանակալից գործարքների վերհանման դեպքում աուդիտորը պետք է.
 - (ա) անհապաղ ներկայացնի համապատասխան տեղեկատվությունը աուդիտորական խմբի այլ անդամներին (հղում՝ պար. Ա35),
 - (բ) եթե ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներով նախատեսվում են կապակցված կողմերի վերաբերող պահանջներ, ապա.
 - (i) պահանջի, որ աուդիտորի կողմից հետագա գնահատում կատարելու նպատակով ղեկավարությունը նշի այն բոլոր գործարքները, որոնք իրականացվել են նոր վերհանված կապակցված կողմերի հետ, և
 - (ii) հարցումների միջոցով պարզի, թե ինչու կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների նկատմամբ կազմակերպության կողմից իրականացվող հսկողության միջոցները թույլ չեն տվել վերհանել կամ բացահայտել կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունները կամ իրականացված գործարքները,
 - (գ) նոր վերհանված կապակցված կողմերի կամ վերջիններիս հետ իրականացված նշանակալից գործարքների առնչությամբ իրականացնի աուդիտորական համապատասխան նպատակային ընթացակարգեր (հղում՝ պար. Ա36),

¹⁰ ԱՄՄ 330, պարագրաֆներ 5-6

- (դ) կրկին քննության առնի ղեկավարության կողմից նախկինում չարձանագրված կամ աուդիտորին չբացահայտված այլ կապակցված կողմերի կամ վերջիններիս հետ կնքված նշանակալից գործարքների առկայության հետ կապված ռիսկը և անհրաժեշտության դեպքում իրականացնի լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր, և
- (ե) եթե ենթադրվում է, որ ղեկավարությունը միտումնավոր կերպով չի կատարել բացահայտում (և, հետևաբար, նման չբացահայտումը վկայում է խարդախությամբ պայմանավորված էական խեղաթյուրման ռիսկի մասին), ապա գնահատել տվյալ հանգամանքի հետևանքները աուդիտի համար (հղում՝ պար. Ա37):

Վերհանված նշանակալից գործարքներ՝ իրականացված կապակցված կողմերի հետ կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս

23. Կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս կապակցված կողմերի հետ իրականացված և արձանագրված գործարքների պարագայում աուդիտորը պետք է.
- (ա) ստուգի դրանց հիմքում ընկած պայմանագրերը կամ համաձայնագրերը (եթե այդպիսիք առկա են) և պարզի, թե արդյոք.
 - (i) գործարքների գործարար հիմնավորումը (կամ վերջինիս բացակայությունը) ենթադրում է, որ դրանք կնքվել են ֆինանսական հաշվետվությունները կեղծելու կամ ակտիվների սխալ բաշխման դեպքերը թաքցնելու նպատակով¹¹ (հղում՝ պար. Ա38-Ա39),
 - (ii) գործարքների պայմանները համահունչ են ղեկավարության ակնկալիքների հետ, և
 - (iii) գործարքները համարժեքորեն հաշվառվել և բացահայտվել են ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներին համապատասխան, և
 - (բ) ձեռք բերի աուդիտորական ապացույցներ այն մասին, որ գործարքները համարժեքորեն թույլատրվել են և հաստատվել (հղում՝ պար. Ա40-Ա41):

Հավաստումներ այն մասին, որ կապակցված կողմերի հետ գործարքներն իրականացվել են անկախ կողմերի միջև կնքվող գործարքներում գերակայող պայմաններին համարժեք պայմաններով

24. Եթե ֆինանսական հաշվետվությունները ներառում են ղեկավարության կողմից արված հավաստում այն մասին, որ կապակցված կողմերի հետ որևէ գործարք իրականացվել է անկախ կողմերի միջև կնքվող գործարքներում գերակայող պայմաններին համարժեք պայմաններով, ապա աուդիտորը պետք է ձեռք բերի բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ տվյալ հավաստման մասին (հղում՝ պար. Ա42-Ա45):

Արձանագրված կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների հաշվառման և բացահայտման գնահատումը

25. ԱՄՍ 700-ի համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների մասին կարծիք կազմելիս՝¹² աուդիտորը պետք է պարզի, թե արդյոք (հղում՝ պար. Ա46).

¹¹ ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 32(գ)

¹² ԱՄՍ 700, «Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում», պարագրաֆներ 10-15

- (ա) արձանագրված կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունները և գործարքները համարժեքորեն հաշվառվել ու բացահայտվել են ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներին համապատասխան, և (հղում՝ պար. Ա47),
- (բ) կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների ազդեցությունը.
 - (i) խոչընդոտում է նրան, որ ֆինանսական հաշվետվություններում ապահովվի ճշմարիտ ներկայացումը (ճշմարիտ ներկայացման սկզբունքի համատեքստում), կամ
 - (ii) հանգեցնում է ապակողմնորոշող ֆինանսական հաշվետվությունների կազմմանը ու ներկայացմանը (համապատասխանության սկզբունքի համատեքստում):

Գրավոր հավաստումները

26. Եթե ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներով սահմանվում են կապակցված կողմերի վերաբերյալ պահանջներ, ապա աուդիտորը պետք է ձեռք գրավոր հավաստումներ ղեկավարությունից և, անհրաժեշտության դեպքում, կառավարման իրավասություններով օժտված անձանցից այն մասին, որ վերջինս (հղում՝ պար. Ա48-Ա49).
- (ա) աուդիտորին է բացահայտել կազմակերպության կապակցված կողմերի ինքնությունը և կապակցված կողմերի հետ բոլոր այն հարաբերությունները և գործարքները, որոնք իրեն (իրենց) հայտնի են, և
 - (բ) հիմունքների պահանջների համաձայն համարժեքորեն հաշվառել և բացահայտել է տվյալ հարաբերությունները և գործարքները:

Կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց հետ տեղեկատվության փոխանակումը

27. Բացառությամբ այն դեպքերի, երբ կառավարման իրավասություններով օժտված բոլոր անձինք ներգրավված են կազմակերպության կառավարման մեջ,¹³ աուդիտորը պետք է քննարկումներ ունենա կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց հետ այն նշանակալից հարցերի շուրջ, որոնք կազմակերպության կապակցված կողմերի առնչությամբ ի հայտ են գալիս աուդիտի ընթացքում (հղում՝ պար. Ա50):

Փաստաթղթերը

28. Աուդիտի փաստաթղթերում աուդիտորը պետք է արտացոլի բացահայտված կապակցված կողմերի անունները և կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների բնույթը:¹⁴

Կիրառումը և այլ բացատրական նյութերը

Աուդիտորի պատասխանատվությունը

¹³ ԱՄՍ 260, «Կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց հետ տեղեկատվության փոխանակումը», պարագրաֆ 13

¹⁴ ԱՄՍ 230, «Աուդիտի փաստաթղթերը», պարագրաֆներ 8-11 և պարագրաֆ Ա6

Կապակցված կողմերի վերաբերյալ նվազագույն պահանջներ սահմանող ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքները (հղում՝ պար. 4)

Ա1. Կապակցված կողմերի վերաբերյալ նվազագույն պահանջներ սահմանող ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ են համարվում այն գործող հիմունքները, որոնք տալիս են կապակցված կողմի սահմանումը, որի գործողության շրջանակը էապես ավելի նեղ է՝ համեմատած սույն ԱՄՄ-ի 10-րդ պարագրաֆի (բ) կետի (ii) ենթակետով նախատեսվող սահմանման, և արդյունքում կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների բացահայտման պահանջը, որը նախատեսվում է ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներով, տարածվում է թվով էապես ավելի փոքր կապակցված կողմերի հարաբերությունների և գործարքների վրա:

Ճշմարիտ ներկայացման սկզբունքը (հղում՝ պարբ. 4(ա))

Ա2. Ճշմարիտ ներկայացման սկզբունքի համատեքստում¹⁵ կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների արդյունքում կարող է չապահովվել ֆինանսական հաշվետվություններում տվյալների ճշմարիտ ներկայացումը, եթե, օրինակ, տվյալ հարաբերությունների և գործարքների տնտեսագիտական իրողությունը համարժեքորեն չի արտացոլվում ֆինանսական հաշվետվություններում: Օրինակ, ճշմարիտ ներկայացումը կարող է չապահովվել այն դեպքում, երբ իրական շուկայական արժեքից ցածր կամ բարձր գնով վերահսկող բաժնետիրոջը կազմակերպության կողմից գույքի վաճառքը հաշվառվում է որպես կազմակերպության համար շահույթ կամ վնաս առաջացնող գործարք, մինչդեռ իրականում վերջինս կարող է հանդիսանալ ներդրում կապիտալում կամ ներդրման վերադարձ կամ շահաբաժնի վճարում:

Համապատասխանության սկզբունքը (հղում՝ պար. 4(բ))

Ա3. Համապատասխանության սկզբունքի համատեքստում ԱՄՄ 700-ով նախատեսվող՝ կապակցված կողմերի հարաբերությունների և գործարքների արդյունքում ապակողմնորոշող ֆինանսական հաշվետվությունների դեպքերը պայմանավորված են աուդիտորական առաջադրանքի կոնկրետ հանգամանքներով: Օրինակ, ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են ապակողմնորոշող լինել նույնիսկ եթե կապակցված կողմերի հետ իրականացված գործարքների չբացահայտման փաստը չի հակասում հիմունքներին և գործող օրենսդրական կամ ենթօրենսդրական պահանջներին, և դա վերաբերում է այն դեպքերին, երբ կազմակերպության եկամուտների շատ զգալի մասը ստացվում է կապակցված կողմերի հետ գործարքներից և տվյալ հանգամանքը չի բացահայտվում: Ինչնէ, միայն չափազանց հազվադեպ դեպքերում է աուդիտորը համարում, որ համապատասխանության սկզբունքի համաձայն կազմված և ներկայացված ֆինանսական հաշվետվություններն ապակողմնորոշող են, եթե, 210-րդ ԱՄՄ-ի համաձայն,¹⁶ աուդիտորը պարզում է, որ սկզբունքն ընդունելի է:¹⁷

Կապակցված կողմի սահմանումը (հղում՝ պար. 10(բ))

¹⁵ ԱՄՄ 200-ի պարագրաֆ 13(ա)-ում տրվում են ճշմարիտ ներկայացման և համապատասխանության սկզբունքների սահմանումները:

¹⁶ ԱՄՄ 210, «Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը», պարագրաֆ 6(ա)

¹⁷ ԱՄՄ 700, պարագրաֆ Ա12

Ա4. Վերահսկողության և նշանակալից ազդեցության հասկացությունները քննության են առնվում ֆինանսական հաշվետվությունների բազմաթիվ հիմունքներում: Թեև նշված հասկացությունների սահմանման նպատակով երբեմն օգտագործվում են տարբեր տերմիններ, սակայն նրանց ընդհանուր նշանակությունը հետևյալն է.

(ա) վերահսկողությունը կազմակերպության գործունեությունից օգուտներ քաղելու նպատակով նրա ֆինանսական ու գործառնական քաղաքականությունների ուղղությունների որոշման իրավասությունն է, և

(բ) նշանակալից ազդեցությունը (որը հնարավոր է ձեռք բերել բաժնեմասնակցության միջոցով, ինչպես նաև օրենսդրության կամ պայմանագրի հիման վրա) կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունների վերաբերյալ որոշումների կայացման գործընթացին մասնակցության իրավասությունն է առանց նշված քաղաքականությունների նկատմամբ վերահսկողության իրականացնելու հնարավորության:

Ա5. Վերահսկողության կամ նշանակալից ազդեցության առկայության մասին կարող են վկայել հետևյալ փոխհարաբերությունները.

(ա) այլ անձանց ունեցած ուղղակի կամ անուղղակի բաժնեմասնակցային կամ այլ ֆինանսական մասնակցություն կազմակերպությունում,

(բ) կազմակերպության ունեցած ուղղակի կամ անուղղակի բաժնեմասնակցային կամ այլ ֆինանսական մասնակցություն այլ կազմակերպություններում,

(գ) կառավարման իրավասություններով օժտված անձ հանդիսացող կամ հիմնական ղեկավարության շարքին դասվող պաշտոնյաներ (այսինքն՝ այն ղեկավարները, ովքեր օժտված են կազմակերպության գործունեության ծրագրման, կառավարման և վերահսկման լիազորությամբ և պատասխանատվությամբ),

(դ) ենթապարագրաֆ (գ)-ում նշվող անձի ընտանիքի անդամները,

(ե) ենթապարագրաֆ (գ)-ում նշվող անձի հետ նշանակալից գործարար հարաբերությունների առկայությունը:

Գերիշխող ազդեցություն ունեցող կապակցված կողմերը

Ա6. Ելնելով վերահսկողություն իրականացնելու կամ նշանակալից ազդեցություն ունենալու հնարավորությունից՝ կապակցված կողմերը կարող են գերակայող ազդեցություն ունենալ կազմակերպության կամ վերջինիս ղեկավարության վրա: Կարևոր է հաշվի առնել նման վարքագիծը խարդախության արդյունքում էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերի բացահայտման ու գնահատման ժամանակ (տես ստորև պարագրաֆներ Ա29-Ա30):

Որպես կապակցված կողմ հանդես եկող և հատուկ նպատակներ հետապնդող կազմակերպություններ

Ա7. Որոշ դեպքերում հատուկ նպատակներ հետապնդող կազմակերպությունը¹⁸ կարող է հանդես գալ որպես կազմակերպության կապակցված կողմ այն պատճառով, որ, ըստ էության, ենթարկվում է կազմակերպության վերահսկողությանը, նույնիսկ եթե հատուկ նպատակներ հետապնդող կազմակերպության սեփական կապիտալում վերջինիս մասնակցությունը փոքր է կամ բացակայում է:

¹⁸ ԱՄՄ 315-ի Ա26-րդ և Ա27-րդ պարագրաֆները նախատեսում են դրույթներ հատուկ նպատակներ հետապնդող կազմակերպությունների բնույթի մասին:

Ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերը և հարակից աշխատանքները

Կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների առնչությամբ էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերը (հղում՝ պար.11)

Հանրային հատվածի կազմակերպություններին բնորոշ հարցերը

Ա8. Կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների առնչությամբ հանրային հատվածի աուդիտորի պարտականությունների վրա կարող է ազդել աուդիտորական իրավասությունների կամ օրենսդրությամբ, ենթաօրենսդրական կամ այլ ակտերով հանրային հատվածի կազմակերպությունների նկատմամբ նախատեսվող պարտավորությունների շրջանակը: Հետևաբար, հնարավոր է, որ հանրային հատվածի աուդիտորի պարտականությունները չսահմանափակվեն կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների առնչությամբ էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հասցեագրմամբ, այլ նաև ներառեն պատասխանատվության ավելի լայն շրջանակ հանրային հատվածի մարմինների գործունեությունը կարգավորող այն օրենքների, ենթաօրենսդրական կամ այլ ակտերի պահանջների չկատարման ռիսկերի հասցեագրման համար, որոնք սահմանում են կապակցված կողմերի հետ գործարար հարաբերությունների առանձնահատուկ պահանջներ: Ավելին, հնարավոր է, որ հանրային հատվածի աուդիտորին անհրաժեշտ լինի հաշվի առնել կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների վերաբերյալ հանրային հատվածի ֆինանսական հաշվետվությունների պահանջները, որոնք կարող են տարբերվել մասնավոր հատվածի համար նախատեսվող համապատասխան պահանջներից:

Կազմակերպության կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների ըմբռնումը

Քննարկում աուդիտորական խմբի ներսում (հղում՝ պար. 12)

Ա9. Աուդիտորական խմբի կողմից քննության առնվելիք հնարավոր հարցերը ներառում են հետևյալը.

- կապակցված կողմերի հետ կազմակերպության հարաբերությունների և իրականացված գործարքների բնույթն ու ծավալը (այս հարցի քննարկումը, օրինակ, կարող է հիմնվել վերհանված կապակցված կողմերի ցանկի վրա, որը յուրաքանչյուր աուդիտից հետո նորացվում է),
- կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների առնչությամբ էական խեղաթյուրումների հավանականության առումով աուդիտի ողջ ընթացքում մասնագիտական թերահավատությունը պահպանելու կարևորության շեշտադրումը,
- կազմակերպության այն հանգամանքները կամ պայմանները, որոնք կարող են վկայել ղեկավարության կողմից աուդիտորին չբացահայտված՝ կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների կամ գործարքների առկայության մասին (օրինակ՝ կազմակերպչական բարդ կառուցվածքը, հատուկ նպատակներ հետապնդող կազմակերպությունների ներգրավումը արտահաշվեկշռային գործարքներում կամ տեղեկատվական ոչ համարժեք համակարգի առկայությունը),
- այն գրանցումները կամ փաստաթղթերը, որոնք կարող են վկայել կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների կամ գործարքների առկայության մասին,

- այն կարևորությունը, որ ղեկավարությունը և կառավարման իրավասություններով օժտված անձինք տալիս են կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների որոշմանը, համարժեք հաշվառմանը և բացահայտմանը (եթե ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներով նախատեսվում են կապակցված կողմերի վերաբերյալ պահանջներ), ինչպես նաև ղեկավարության կողմից հսկողության համապատասխան միջոցների անտեսման հետ կապված հարակից ռիսկին:

Ա10. Քննարկման ժամանակ խարդախության դեպքերի առումով կարելի է հատուկ ուշադրություն դարձնել այն հարցին, թե ինչպես կարող են կապակցված կողմերը ներգրավվել խարդախ գործողություններում: Օրինակ՝

- ղեկավարության վերահսկողությանը ենթակա և հատուկ նպատակներ հետապնդող կազմակերպությունների միջոցով ինչպես կարելի է դյուրինացնել հասույթի կառավարումը,
- ինչպես կարելի է կազմակերպության և որևէ կարևոր ղեկավարի հայտնի գործընկերոջ միջև կնքված գործարքների միջոցով դյուրինացնել կազմակերպության ակտիվների անհամաչափ բաշխումը:

Կազմակերպության կապակցված կողմերի ինքնությունը (հղում՝ պար. 13(ա))

Ա11. Ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներով կապակցված կողմերի վերաբերյալ պահանջների նախատեսման դեպքում կազմակերպության ղեկավարությանը կարող է հեշտորեն հասանելի լինել կազմակերպության կապակցված կողմերի մասին տեղեկատվությունը, քանի որ վերոնշյալ հիմունքների հաշվառման ու բացահայտման պահանջների հետ համապատասխանության ապահովման նպատակով կազմակերպության տեղեկատվական համակարգերը պետք է գրանցեն, վերլուծեն ու ամփոփեն կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունները և գործարքները: Հետևաբար, հնարավոր է, որ ղեկավարությունը ունենա կապակցված կողմերի համապարփակ ցանկը և նախորդ ժամանակաշրջանից տեղ գտած փոփոխությունները: Պարբերական աուդիտների դեպքում հարցումները թույլ են տալիս համեմատել ղեկավարության տրամադրած տեղեկատվությունը նախորդ աուդիտների ժամանակ կապակցված կողմերի վերաբերյալ արված աուդիտորական գրանցումների հետ:

Ա12. Ինչևէ, եթե ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներով չեն նախատեսվում պահանջներ կապակցված կողմերի վերաբերյալ, ապա հնարավոր է, որ կազմակերպությունը չունենա համապատասխան տեղեկատվական համակարգեր: Այդ պարագայում հնարավոր է, որ ղեկավարությանը հայտնի չլինեն առկա բոլոր կապակցված կողմերը: Այնուամենայնիվ, շարունակում է գործել 13-րդ պարագրաֆով նախատեսվող հարցումների կատարման պահանջը, որովհետև ղեկավարությունը կարող է տեղեկացված լինել կապակցված այն անձանց մասին, որոնք համապատասխանում են սույն ԱՄՄ-ում տրվող կապակցված կողմ ի սահմանմանը: Ինչևէ, այդ դեպքում կազմակերպության կապակցված կողմերի վերաբերյալ աուդիտորի հարցումները կարող են կատարվել աուդիտորի կողմից իրականացվող ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերի և ԱՄՄ 315-ի համաձայն հետևյալի վերաբերյալ տեղեկատվություն ձեռք բերելու նպատակով իրականացվող հարակից աշխատանքների շրջանակում:

- կազմակերպության բաժնետերերի և կառավարման կառուցվածքները,

- կազմակերպության կողմից կատարվող կամ նախատեսվող ներդրումների տեսակները, և
- կազմակերպության կառուցվածքը և ֆինանսավորման մեխանիզմը:

Համատեղ վերահսկողության հետ կապված հարաբերություններում, որտեղ ավելի մեծ է այն հավանականությունը, որ ղեկավարությանը հայտնի են նման հարաբերությունները (եթե դրանք տնտեսագիտական նշանակություն ունեն կազմակերպության համար), աուդիտորի հարցումները կարող են ավելի արդյունավետ լինել, եթե դրանց միջոցով աուդիտորը փորձի պարզել, թե արդյոք այն անձինք, որոնց հետ կազմակերպությունը իրականացնում է նշանակալից գործարքներ կամ փոխանակում զգալի ծավալների ռեսուրսներ, փոխկապակցված են:

Ա.13. Կազմակերպությունների խմբի աուդիտի համատեսքտում ԱՄՄ 600-ով նախատեսվում է, որ կազմակերպությունների խմբի աուդիտն իրականացնող աուդիտորական խումբը պետք է իր յուրաքանչյուր անդամին տրամադրի կապակցված կողմերի ցանկը՝ կազմված կազմակերպությունների խմբի ղեկավարության կողմից, որտեղ պետք է ներառվեն նաև աուդիտորական խմբին հայտնի ցանկացած այլ կապակցված կողմերը:¹⁹ Եթե կազմակերպությունը հանդես է գալիս որպես կազմակերպությունների խմբի անդամ, ապա սույն տեղեկատվությունը ծառայում է որպես կազմակերպության կապակցված կողմերի ինքնության վերաբերյալ աուդիտորի կողմից ղեկավարությանն ուղղված հարցումների հիմք:

Ա.14. Աուդիտի առաջադրանքի ստանձնման կամ իրականացման ընթացքում կատարվող հարցումների միջոցով աուդիտորը կարող է նաև ձեռք բերել որոշ տեղեկություններ կապակցված կողմերի ինքնության մասին:

Կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների նկատմամբ կազմակերպության կողմից կիրառվող հսկողության միջոցները (հղում՝ պար. 14)

Ա.15. Կազմակերպության այլ աշխատակիցներ են համարվում այն անձինք, ովքեր կարող են տեղեկացված լինել կազմակերպության կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների, ինչպես նաև նշված հարաբերությունների և գործարքների նկատմամբ կազմակերպությունում գործող հսկողության միջոցների մասին: Նշված աշխատակիցների թվին են պատկանում հետևյալ անձինք (բացառությամբ ղեկավար կազմի).

- կառավարման իրավասություններով օժտված անձինք,
- նշանակալից կամ կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս եկող գործարքների նախաձեռնման, ձևակերպման կամ գրանցման իրավասությամբ օժտված աշխատակիցներ և վերջիններիս նկատմամբ վերահսկողություն կամ մոնիտորինգի իրականացնող անձինք,
- ներքին աուդիտորները,
- կազմակերպության իրավաբանը, և
- վարվելակերպի կանոնների պահպանման համար պատասխանատուն կամ համարժեք այլ պաշտոնյան:

¹⁹ ԱՄՄ 600, «Հատուկ նկատառումներ - խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)», պարագրաֆ 40(ե)

Ա.16. Աուդիտն անցկացվում է այն ենթադրության հիման վրա, որ ղեկավարությունը (և, անհրաժեշտության դեպքում, կառավարման իրավասություններով օժտված անձինք) ընդունել են և ըմբռնում են, որ պատասխանատու են ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներին համապատասխան ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման, այդ թվում, անհրաժեշտության դեպքում, դրանց ճշմարիտ ներկայացման, ինչպես նաև այնպիսի ներքին հսկողության ապահովման համար, որը, ղեկավարության (և, անհրաժեշտության դեպքում, կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց) կարծիքով, անհրաժեշտ է, որպեսզի ապահովվի ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներին համապատասխան ֆինանսական այնպիսի հաշվետվությունների կազմումը, որոնք չեն պարունակում խարդախությամբ կամ սխալներով պայմանավորված էական խեղաթյուրումներ:²⁰ Ըստ այդմ, եթե հիմունքներով նախատեսվում են կապակցված կողմերի վերաբերյալ պահանջներ, ապա ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման առումով ղեկավարությունը պարտավոր է (կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց վերահսկողության ներքո) նախագծել, ներդնել և պահպանել կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների նկատմամբ հսկողության համարժեք միջոցներ՝ դրանով իսկ ապահովելով գործող հիմունքներին համապատասխան նշված հարաբերությունների ու գործարքների որոշումը, համարժեք հաշվառումը և բացահայտումը: Վերահսկողական գործառույթի համատեքստում կառավարման իրավասություններով օժտված անձինք հետևում են, թե հսկողության նշված միջոցների առնչությամբ ինչպես է ղեկավարությունը կատարում իր պարտականությունը: Անկախ նրանից, թե կապակցված կողմերի վերաբերյալ ինչպիսի պահանջներ են նախատեսվում հիմունքներով, կառավարման իրավասություններով օժտված անձինք իրավունք ունեն իրենց վերահսկողական գործառույթի շրջանակում ղեկավարությունից ձեռք բերել տեղեկատվություն, որը թույլ է տալիս ըմբռնել կազմակերպության կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների բնույթն ու գործարար հիմնավորումը:

Ա.17. Հսկողության միջավայրը ըմբռնելու մասին 315-րդ ԱՄՄ-ի պահանջը կատարելիս՝²¹ աուդիտորը կարող է քննության առնել հսկողության միջավայրի այն տարրերը, որոնք ուղղված են կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների առնչությամբ էական խեղաթյուրումների ռիսկերի մեղմացմանը, մասնավորապես.

- կազմակերպության աշխատակիցներին համարժեքորեն ներկայացված և կիրարկվող վարքագծի ներքին կանոնները, որոնք կարգավորում են այն հարաբերությունները, որոնք կապված են կապակցված կողմերի հետ իրականացվող որոշակի տեսակների գործարքների հետ,
- կապակցված կողմերի հետ գործարքներում ղեկավարության և կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց ունեցած մասնակցությունների հրապարակային ու ժամանակին բացահայտման վերաբերյալ կարգերն ու ընթացակարգերը,
- կապակցված կողմերի հետ իրականացվող գործարքների որոշման, գրանցման, ամփոփման ու բացահայտման պարտականությունների բաշխումը կազմակերպության ներսում,
- կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս կապակցված կողմերի հետ իրականացվող նշանակալից գործարքների ժամանակին բացահայտումը և դրանց քննարկումը ղեկավարության ու կառավարման

²⁰ ԱՄՄ 200, պարագրաֆ Ա2

²¹ ԱՄՄ 315, պարագրաֆ 14

իրավասություններով օժտված անձանց շրջանում, ներառյալ այն, թե արդյոք կառավարման իրավասություններով օժտված անձինք ըստ պատշաճի քննության են առել նշված գործարքների գործարար հիմնավորումը (օրինակ, արտաքին պրոֆեսիոնալ խորհրդականներից կարծիք ստանալու միջոցով),

- հստակ ուղեցույցներ կապակցված կողմերի հետ իրականացվող այլ գործարքների հաստատման վերաբերյալ, որոնք պարունակում են փաստացի կամ ենթադրյալ շահերի բախումներ, օրինակ, վերոնշյալ գործարքների հաստատում կառավարման իրավասություններով օժտված անձանցից կազմված և ղեկավարությունից անկախ գործող ենթահանձնաժողովի կողմից,
- բոլոր հնարավոր դեպքերում ներքին աուդիտորների կողմից պարբերական ուսումնասիրությունների անցկացում,
- կապակցված կողմերի բացահայտման հետ կապված հարցերի կարգավորման նպատակով ղեկավարության նախաձեռնությամբ ձեռնարկվող գործողությունները, օրինակ, աուդիտորի կամ արտաքին իրավաբանի կարծիքի ստացում,
- խախտումների դեպքերի մասին զեկուցման կարգերի և ընթացակարգերի առկայությունը (եթե այդպիսիք կիրառելի են):

Ա.18. Որոշ կազմակերպություններում կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների նկատմամբ հսկողության միջոցները կարող են թերի լինել կամ ընդհանրապես բացակայել մի շարք պատճառներով, ներառյալ հետևյալը.

- ղեկավարությունը բավարար կարևորություն չի տալիս կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների որոշմանը և բացահայտմանը,
- կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց կողմից համարժեք վերահսկողություն չի իրականացվում,
- հսկողության վերոնշյալ միջոցները միտումնավոր կերպով անտեսվում են, քանի որ կապակցված կողմերի բացահայտման արդյունքում կարող են հայտնի դառնալ այնպիսի տեղեկություններ, որոնք, ղեկավարության կարծիքով, ենթակա չեն հրապարակման և, օրինակ, վերաբերում են ղեկավարության ընտանիքի անդամների հետ իրականացված գործարքներին,
- ղեկավարությունը բավարար չափով չի ըմբռնում ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներով նախատեսվող կապակցված կողմերի վերաբերյալ պահանջները,
- ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքները չեն պարունակում բացահայտման մասին պահանջներ:

Նշված հսկողության միջոցների անարդյունավետության կամ բացակայության պայմաններում հնարավոր է, որ աուդիտորը չկարողանա ձեռք բերել համապատասխան բավարար աուդիտորական ապացույցներ կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների մասին: Այդ դեպքում, 705-րդ ԱՄՄ-ի համաձայն,²² աուդիտորը քննության է առնում այն հետևանքները, որ տվյալ իրավիճակը կարող է ունենալ աուդիտի, այդ թվում աուդիտորական եզրակացությունում արտացոլվող կարծիքի վրա:

Ա.19. Կեղծված ֆինանսական հաշվետվությունները հաճախ արդյունք են այն բանի, որ ղեկավարությունը անտեսում է հսկողության այն միջոցները, որոնք այլակերպ կարող են արդյունավետորեն կիրառվել:²³ Ղեկավարության կողմից հսկողության միջոցների

²² ԱՄՄ 705, «Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում»

²³ ԱՄՄ 240, պարագրաֆներ 31 և 44

անտեսման ռիսկն ավելի բարձր է այն դեպքում, երբ ղեկավարությունը հանդես է գալիս կազմակերպության հետ գործարար հիմունքներով համագործակցող անձանց նկատմամբ վերահսկողություն իրականացնողի կամ նշանակալից ազդեցություն ունեցողի դերում, քանի որ նման հարաբերությունները ղեկավարությանը տալիս են խարդախ քայլերի դիմելու ավելի մեծ շարժառիթներ ու հնարավորություններ: Օրինակ, կապակցված կողմերի կապիտալում ղեկավարության ունեցած ֆինանսական մասնակցությունը կարող է դրդել ղեկավարությանը անտեսել հսկողության միջոցները՝ (ա) որոշելով, որ կազմակերպությունը պետք է, ի վնաս իր շահերի, կնքի գործարքներ հոգուտ նշված անձանց կամ (բ) գաղտնի համաձայնության գալով նման անձանց հետ կամ վերահսկելով նրանց գործողությունները: Հնարավոր խարդախության օրինակները ներառում են հետևյալը.

- կապակցված կողմերի հետ գործարքների մտացածին պայմանների սահմանում՝ նպատակ ունենալով խեղաթյուրել տվյալ գործարքների գործարար հիմնավորումը,
- խարդախ ճանապարհով շուկայական գնից էապես ցածր կամ բարձր գներով ակտիվների օտարում ղեկավարությանը կամ ղեկավարության կողմից այլ անձանց,
- կապակցված կողմերի (օր.՝ հատուկ նպատակներ հետապնդող կազմակերպությունների) հետ բարդ գործարքների կնքում, որոնք հանգեցնում են կազմակերպության ֆինանսական դիրքի կամ ֆինանսական արդյունքների խեղաթյուրմանը:

Փոքր կազմակերպություններին բնորոշ հարցերը

Ա20. Սովորաբար փոքր կազմակերպություններում հսկողությունն իրականացվում է նվազ ֆորմալ եղանակով, և հնարավոր է, որ փոքր կազմակերպությունները չունենան կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների նկատմամբ հսկողության գրավոր արձանագրված գործընթացներ: Կապակցված կողմերի հետ գործարքներին վերաբերող բոլոր կարևոր հարցերում իր ակտիվ մասնակցության միջոցով սեփականատերը-ղեկավարը կարող է նվազեցնել կամ, ընդհակառակը, մեծացնել նշված գործարքների հետ կապված ռիսկերից մի քանիսը: Փոքր կազմակերպության պարագայում աուդիտորը կարող է պատկերացում կազմել կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների ու գործարքների և դրանց նկատմամբ կիրառվող հսկողության միջոցների մասին ղեկավարությանն ուղղված հարցումների միջոցով՝ միաժամանակ իրականացնելով այլ ընթացակարգեր, ինչպիսիք են ղեկավարության կողմից իրականացվող վերահսկողական և դիտանցման աշխատանքների դիտարկումը, առկա համապատասխան տեղեկատվության ուսումնասիրությունը:

Նշանակալից գործարքների և պայմանավորվածությունների թույլատրումը և հաստատումը (հղում՝ պար. 14(բ))

Ա21. Թույլատրումը ենթադրում է համապատասխան իրավասությամբ օժտված անձի կամ անձանց (ղեկավարության, կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց կամ կազմակերպության բաժնետերերի) կողմից թույլտվության շնորհում կազմակերպությանը՝ նախապես որոշված չափանիշների (սուբյեկտիվ կամ օբյեկտիվ) համաձայն որոշակի գործարքներ կնքելու նպատակով: Հաստատումը ենթադրում է կազմակերպության կնքած գործարքների ընդունում վերոնշյալ անձանց կողմից՝

համարելով, որ դրանք բավարարում են այն չափանիշներին, որոնց հիման վրա կատարվել է թույլատրումը: Կապակցված կողմերի հետ նշանակալից գործարքների և պայմանավորվածությունների կամ կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս նշանակալից գործարքների և պայմանավորվածությունների թույլատրման ու հաստատման հսկողության միջոցների օրինակները ներառում են հետևյալը.

- մոնիտորինգի միջոցներ՝ ուղղված թույլատրման ու հաստատման ենթակա գործարքների որոշմանը,
- գործարքների և պայմանավորվածությունների պայմանների հաստատում ղեկավարության, կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց և, կիրառության դեպքում, բաժնետերերի կողմից:

Գրանցումների և փաստաթղթերի ուսումնասիրության ժամանակ կապակցված կողմերի վերաբերյալ տեղեկատվության մանրագնին քննությունը

Գրանցումներ կամ փաստաթղթեր, որ կարող են ստուգվել աուդիտորի կողմից (հղում՝ պար. 15)

Ա22. Աուդիտի ժամանակ աուդիտորը իրավունք ունի ստուգել այն գրանցումները կամ փաստաթղթերը, որոնք կարող են պարունակել տեղեկատվություն կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների մասին, օրինակ՝

- երրորդ անձանց հավաստումներ՝ ձեռք բերված աուդիտորի կողմից (ի լրումն բանկային և իրավաբանական հավաստումների),
- կազմակերպության շահութահարկի հաշվարկները,
- կազմակերպության կողմից կարգավորող մարմիններին տրամադրված տեղեկատվությունը,
- բաժնետերերի ռեգիստրները (կազմակերպության հիմնական բաժնետերերին որոշելու նպատակով),
- շահերի բախման մասին հայտարարություններ՝ արված ղեկավարության և կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց կողմից,
- կազմակերպության ներդրումային գործունեության և կենսաթոշակային ծրագրերի վերաբերյալ գրանցումները,
- ղեկավար կազմի հիմնական անդամների կամ կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց հետ կնքվող պայմանագրերը և համաձայնագրերը,
- նշանակալից պայմանագրերը և համաձայնագրերը, որոնք դուրս են գալիս կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից,
- կազմակերպության պրոֆեսիոնալ խորհրդականներից ստացված հատուկ հաշիվ-ապրանքագրերը և նամակագրությունը,
- կազմակերպության կողմից ձեռք բերված կյանքի ապահովագրության պայմանագրերը,
- ժամանակաշրջանում կազմակերպության կողմից վերանայված նշանակալից պայմանագրերը,
- ներքին աուդիտորների հաշվետվությունները,
- արժեթղթերի շրջանառությունը կարգավորող մարմնին կազմակերպության կողմից ներկայացվող հաշվետվություններին առնչվող փաստաթղթերը (օրինակ, ազդագրերը):

Պայմանավորվածություններ, որոնք կարող են վկայել նախկինում չորոշված կամ չբացահայտված կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների կամ գործարքների մասին

Ա23. Պայմանավորվածությունը ենթադրում է կազմակերպության և մեկ կամ ավելի անձանց միջև ձեռք բերվող ֆորմալ կամ ոչ ֆորմալ համաձայնություն հետևյալ նպատակներով.

- համապատասխան մեխանիզմների կամ կառուցվածքների միջոցով գործարար հարաբերությունների հաստատում,
- առանձնահատուկ պայմաններով որոշակի գործարքների իրականացում,
- հատուկ ծառայությունների կամ ֆինանսական աջակցության տրամադրում:

Ղեկավարության կողմից նախկինում չորոշված կամ աուդիտորին չբացահայտված կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների կամ գործարքների մասին վկայող պայմանավորվածությունների օրինակները ներառում են.

- այլ անձանց հետ համատեղ մասնակցությունն այնպիսի գործընկերություններում, որոնք գրանցված չեն,
- կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս պայմաններով որոշակի անձանց ծառայություններ մատուցելու մասին պայմանագրերը,
- երաշխիքները և երաշխիքային հարաբերությունները:

Սովորական գործունեության շրջանակից դուրս իրականացված նշանակալից գործարքների որոշումը (հղում՝ պար. 16)

Ա24. Կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս իրականացված նշանակալից գործարքների վերաբերյալ լրացուցիչ տեղեկատվության ձեռք բերման շնորհիվ աուդիտորը կարողանում է պարզել, թե արդյոք առկա են խարդախության ռիսկային գործոնները և ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներով կապակցված կողմերի վերաբերյալ պահանջների նախատեսման դեպքում վերհանել էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերը:

Ա25. Կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս իրականացված գործարքները կարող են ներառել հետևյալը.

- սեփական կապիտալի միջոցներով բարդ գործարքները, ինչպիսիք են կորպորատիվ վերաձևակերպումները կամ ձեռքբերումները,
- կորպորատիվ թույլ օրենքներ ունեցող օֆշորային երկրներում գործող կազմակերպությունների հետ իրականացված գործարքները,
- շենքային տարածքի անհատույց վարձակալությունը կամ կառավարման ծառայությունների անհատույց մատուցումը մեկ այլ կազմակերպությանը,
- արտասովոր բարձր զեղչերով կամ եկամտաբերությամբ վաճառքի գործարքների իրականացումը,
- հետադարձ պայմանավորվածության վրա հիմնվող գործարքներ, օրինակ, հետգնման պարտավորությամբ իրականացվող վաճառք,
- այնպիսի պայմանագրերի հիման վրա իրականացվող գործարքները, որոնց պայմանները փոփոխվում են նախքան պայմանագրի գործողության ավարտի ամսաթիվը:

Սովորական գործունեության շրջանակից դուրս իրականացված նշանակալից գործարքների բնույթի ըմբռնումը (հղում՝ պար. 16(ա))

Ա26. Կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս իրականացված նշանակալից գործարքների բնույթի որոշման նպատակով արվող հարցումների միջոցով աուդիտորը նաև պատկերացում է կազմում գործարքների գործարար հիմնավորման և պայմանների մասին:

Կապակցված կողմերի հնարավոր մասնակցության որոշմանն ուղղված հարցումները
(հղում՝ պար. 16(բ))

Ա27. Կապակցված կողմը կարող է մասնակցել կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս իրականացվող գործարքին՝ ոչ միայն գործարքի վրա իր ունեցած ուղղակի ազդեցության ուժով հանդես գալով որպես գործարքի կողմ, այլ նաև միջնորդի միջոցով անուղղակիորեն ազդելով գործարքի վրա: Նման ազդեցությունը կարող է վկայել խարդախության ռիսկային գործոնի առկայության մասին:

Կապակցված կողմերի մասին տեղեկատվության փոխանակումը աուդիտորական խմբի հետ
(հղում՝ պար. 17)

Ա28. Կապակցված կողմերի մասին համապատասխան տեղեկատվությունը, որը կարող է ներկայացվել աուդիտորական խմբի անդամներին, ներառում է, օրինակ, հետևյալը.

- կազմակերպության կապակցված կողմերի ինքնությունը,
- կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների բնույթը,
- կապակցված կողմերի հետ նշանակալից կամ բարդ հարաբերությունները կամ գործարքները, որոնց առնչությամբ կարող է պահանջվել աուդիտորական հատուկ ուսումնասիրություն, մասնավորապես, գործարքներ, որոնցում իրենց ֆինանսական մասնակցությունն ունեն դեկլարները կամ կառավարման իրավասություններով օժտված անձինք:

Կապակցված կողմերի հետ հարաբերություններին և գործարքներին առնչվող էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերի բացահայտումը և գնահատումը

Գերիշխող ազդեցություն ունեցող կապակցված կողմ ի հետ կապված խարդախության ռիսկային գործոնները (հղում՝ պար.ն 19)

Ա29. Անձի կամ անձանց փոքր խմբի կողմից դեկլարության նկատմամբ գործադրվող գերիշխող ազդեցությունն առանց հսկողության հավասարակշռող միջոցների առկայության հանդիսանում է խարդախության ռիսկային գործոն:²⁴ Կապակցված կողմի գերիշխող ազդեցության մասին է վկայում հետևյալը.

- կապակցված կողմը վետոյի իրավունքով արգելել է դեկլարության կամ կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց կողմից կայացված նշանակալից գործարար որոշումները,
- նշանակալից գործարքները ներկայացվում են կապակցված կողմի վերջնական հաստատմանը,

²⁴ ԱՄՄ 240, հավելված 1

- կապակցված կողմի կողմից նախաձեռնվող գործարար առաջարկները չեն քննարկվում ղեկավարության և կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց շրջանում կամ նման քննարկումները սահմանափակ են,
- կապակցված կողմի (կամ վերջինիս ընտանիքի անդամի) մասնակցության իրականացվող գործարքները հազվադեպ են ենթարկվում անկախ ուսումնասիրության, ինչպես նաև հաստատման:

Գերիշխող ազդեցությունը կարող է առկա լինել նաև որոշ դեպքերում, երբ կապակցված կողմը կարևոր դերակատարություն է ունեցել կազմակերպության հիմնադրման խնդրում և շարունակում է իր կարևոր դերակատարությունը կազմակերպության գործունեության կառավարման մեջ:

Ա30. Այլ ռիսկային գործոնների բացակայության պայմաններում գերիշխող ազդեցություն ունեցող կապակցված կողմի առկայությունը կարող է վկայել խարդախության արդյունքում էական խեղաթյուրումների հետ կապված նշանակալից ռիսկերի մասին: Օրինակ՝

- ավագ ղեկավարների կամ պրոֆեսիոնալ խորհրդականների շրջանում կադրային հոսունության արտասովոր բարձր մակարդակը կարող է ենթադրել, որ առկա են ոչ էթիկական մոտեցումների կամ խարդախության վրա հիմնվող գործարար հարաբերություններ, որոնք ծառայում են տվյալ կապակցված կողմի նպատակներին,
- գործարար հստակ հիմնավորում չունեցող նշանակալից գործարքների իրականացման համար միջնորդների ներգրավումը կարող է ենթադրել, որ կապակցված կողմը խարդախ նպատակներով կարող է տվյալ միջնորդների գործողությունների վերահսկման միջոցով նման գործարքներում հետապնդել իր շահը,
- հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունների ընտրության կամ նշանակալից հաշվարկների կատարման խնդրում կապակցված կողմի անհարկիորեն ակտիվ մասնակցության կամ նշված հարցերի նկատմամբ չափազանց մեծ հետաքրքրության մասին ապացույցները կարող են վկայել ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծման հավանականության մասին:

Կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և իրականացված գործարքների էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերի առնչությամբ ձեռնարկվող քայլերը (հղում՝ պար. 20)

Ա31. Աուդիտորական հետազոտային ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և ծավալը, որը աուդիտորը կարող է ընտրել կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերի առնչությամբ, պայմանավորված են նշված ռիսկերի բնույթով և կազմակերպության հանգամանքներով:²⁵

Ա32. Ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքների համաձայն ղեկավարության կողմից կապակցված կողմերի հետ իրականացված որոշակի գործարքների համարժեք հաշվառման կամ բացահայտման նշանակալից ռիսկերի (կապված խարդախության

²⁵ ԱՄՄ 330-ով նախատեսվում են դրույթներ աուդիտորական հետազոտային ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և ծավալի որոշման վերաբերյալ: ԱՄՄ 240-ը սահմանում է խարդախության արդյունքում էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերի առնչությամբ ձեռնարկվող քայլերի վերաբերյալ պահանջները և ուղղորդող դրույթները:

կամ սխալների հետ) գնահատման դեպքում աուդիտորի կողմից իրականացվող նպատակային աուդիտորական ընթացակարգերի օրինակները ներառում են հետևյալը.

- գործարքների վերաբերյալ որոշակի հարցերի ճշտում կամ քննարկում միջնորդների, օր.՝ բանկերի, իրավաբանական ընկերությունների, երաշխավորների կամ գործակալների հետ (եթե դա հնարավոր է և արգելված չէ օրենսդրությամբ, ենթաօրենսդրական ակտերով կամ վարքագծի կանոններով),
- գործարքների նպատակների, որոշակի պայմանների կամ գումարների ճշտում կապակցված կողմերի հետ (աուդիտորական տվյալ ընթացակարգը կարող է նվազ արդյունավետ լինել այն դեպքում, երբ, աուդիտորի կարծիքով, կազմակերպությունը կարող է ազդել կապակցված կողմերի կողմից աուդիտորին տրվող պատասխանների վրա),
- կապակցված կողմերի ֆինանսական հաշվետվությունների կամ ֆինանսական այլ համապատասխան տեղեկությունների ուսումնասիրում (եթե այդպիսիք առկա են)՝ կապակցված կողմերի հաշվապահական հաշվառման փաստաթղթերում գործարքների հաշվառման ապացույցներ ձեռք բերելու նպատակով:

Ա33. Եթե աուդիտորը գնահատել է գերիշխող ազդեցություն ունեցող կապակցված կողմի առկայությամբ պայմանավորված խարդախության արդյունքում էական խեղաթյուրման նշանակալից ռիսկը, ապա կազմակերպության հետ նշված կապակցված կողմի կողմից ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն հաստատված գործարար կապը ըմբռնելու և համապատասխան հետագա նպատակային ընթացակարգերի անհրաժեշտությունը որոշելու նպատակով աուդիտորը կարող է, ի լրումն 240-րդ ԱՄՄ-ով նախատեսվող ընդհանուր պահանջների, իրականացնել հետևյալ աուդիտորական ընթացակարգերը.

- ղեկավարության և կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց շրջանում հարցումների և քննարկումների անցկացում,
- կապակցված կողմին ուղղված հարցումներ,
- կապակցված կողմի հետ կնքված նշանակալից պայմանագրերի ստուգում,
- համապատասխան սկզբնական ուսումնասիրություն, օրինակ, ինտերնետի կամ արտաքին տեղեկատվական բազաների միջոցով,
- խախտումների փաստերի մասին ղեկավարությանը աշխատողների կողմից ներկայացվող զեկույցներ (եթե դրանք պահպանվում են):

Ա34. Ռիսկերի գնահատման ուղղությամբ աուդիտորի կողմից իրականացված ընթացակարգերի արդյունքներով պայմանավորված՝ աուդիտորը կարող է որոշել, որ նպատակահարմար է ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներն առանց կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների ու գործարքների նկատմամբ կազմակերպությունում կիրառվող հսկողության միջոցների ստուգման: Որոշ հանգամանքներում, ինչնէ, միայն աուդիտորական նպատակային ընթացակարգերի միջոցով հնարավոր չէ ձեռք բերել համապատասխան բավարար աուդիտորական ապացույցներ կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների ու գործարքների առնչությամբ էական խեղաթյուրումների ռիսկերի վերաբերյալ: Օրինակ՝ եթե կազմակերպությունների խմբի ներսում կազմակերպության և նրա բաղադրիչների միջև իրականացվել են բազմաթիվ գործարքներ և նշված գործարքների վերաբերյալ զգալի ծավալի տեղեկատվությունը մուտքագրվել, գրանցվել, մշակվել կամ էլեկտրոնային եղանակով ներկայացվել է ինտեգրված համակարգի միջոցով, ապա աուդիտորը կարող է եզրակացնել, որ հնարավոր չէ նախագծել նպատակային և

արդյունավետ աուդիտորական ընթացակարգեր, որոնք ինքնին կնվազեցնեն այդ գործարքների առնչությամբ էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերը՝ հասցնելով դրանք ընդունելի ցածր մակարդակի: Այդ պարագայում, հսկողության համապատասխան միջոցների գործառնական արդյունավետության մասին բավարար աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու մասին 330-րդ ԱՄՄ-ի պահանջը կատարելիս՝²⁶ աուդիտորը պարտավոր է տեստերի միջոցով ստուգել կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների գրանցման ամբողջականության և արժանահավատության նկատմամբ կազմակերպությունում կիրառվող հսկողության միջոցները:

Նախկինում չորոշված կամ չբացահայտված կապակցված կողմերի կամ նշանակալից գործարքների որոշումը

Նոր վերհանված կապակցված կողմերի մասին տեղեկատվության փոխանակումը աուդիտորական խմբի հետ (հղում՝ պար. 22(ա))

Ա35. Նոր վերհանված կապակցված կողմերի մասին տեղեկատվության անհապաղ ներկայացումը աուդիտորական խմբի այլ անդամներին օգնում է վերջիններիս պարզել, թե արդյոք տվյալ տեղեկատվությունը ազդում է ռիսկերի գնահատման ուղղությամբ արդեն իրականացված ընթացակարգերի արդյունքների կամ դրանց հիման վրա կատարված եզրակացությունների վրա, ներառյալ այն, թե արդյոք անհրաժեշտ է կատարել էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերի վերագնահատում:

Նոր վերհանված կապակցված կողմերի կամ նշանակալից գործարքների առնչությամբ իրականացվող նպատակային ընթացակարգերը (հղում՝ պար. 22(գ))

Ա36. Նոր վերհանված կապակցված կողմերի կամ նշանակալից գործարքների առնչությամբ աուդիտորի կողմից իրականացվող նպատակային ընթացակարգերի օրինակները ներառում են հետևյալը.

- նոր վերհանված կապակցված կողմերի հետ կազմակերպության հարաբերությունների բնույթի մասին հարցումների կատարում, այդ թվում կազմակերպությունից դուրս գործող այն անձանց շրջանում, ովքեր ենթադրաբար էապես ծանոթ են կազմակերպությանը և նրա գործունեությանը, օրինակ, իրավաբանները, հիմնական միջնորդները, կարևոր ներկայացուցիչները, խորհրդատուները, երաշխավորողները կամ կազմակերպության հետ սերտ գործընկերական հարաբերությունների մեջ գտնվող այլ անձինք (եթե նշված անձանց ներգրավումը հարցման մեջ տեղին է և արգելված չէ օրենսդրությամբ, ենթաօրենսդրական ակտերով կամ վարքագծի կանոններով),
- նոր վերհանված կապակցված կողմերի հետ կազմակերպության իրականացրած գործարքների հաշվապահական ձևակերպումների վերլուծություն, որի կատարումը կարելի է դյուրիանացնել համակարգչային աուդիտորական եղանակների կիրառմամբ,
- նոր վերհանված կապակցված կողմերի հետ կազմակերպության իրականացրած գործարքների պայմանների ստուգում և ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքների պահանջների հետ նշված գործարքների հաշվառման ու բացահայտման համապատասխանության գնահատում:

²⁶ ԱՄՄ 330, պարագրաֆ 8(բ)

Միտումնավոր չբացահայտում ղեկավարության կողմից (հղում՝ պար. 22(ե))

Ա37. Խարդախության դեպքերի առնչությամբ Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ժամանակ աուդիտորի պատասխանատվության վերաբերյալ 240-րդ ԱՄՄ-ով նախատեսվող պահանջները և ուղղորդող դրույթները տարածվում են այն դեպքերի վրա, երբ ենթադրվում է, որ ղեկավարությունը միտումնավոր կերպով աուդիտորին չի բացահայտել կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունները կամ նշված անձանց հետ իրականացված նշանակալից գործարքները: Աուդիտորը կարող է քննության առնել այն հարցը, թե արդյոք անհրաժեշտ է ևս մեկ անգամ կատարել աուդիտորական հարցումներին ղեկավարության տված պատասխանների կամ հավաստումների արժանահավատության գնահատում:

Կապակցված կողմերի հետ կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս իրականացված նշանակալից գործարքները

Կապակցված կողմերի հետ իրականացված նշանակալից գործարքների գործարար հիմնավորումը (հղում՝ պար. 23)

Ա38. Կապակցված որևէ անձի հետ կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս իրականացված նշանակալից գործարքի գործարար հիմնավորման գնահատման ժամանակ աուդիտորը կարող է քննության առնել հետևյալ հարցերը.

- արդյոք գործարքը.
 - չափից ավելի բարդ է (օրինակ, դրանում կարող են ընդգրկված լինել միավորված խմբի մեկից ավելի կապակցված կողմերը),
 - իրականացվել է առևտրային արտասովոր պայմաններով, օրինակ, արտասովոր գներով, տոկոսադրույքներով, երաշխիքներով և մարման պայմաններով,
 - չի հիմնվում իրականացման հստակ տրամաբանական հիմնավորման վրա,
 - իրականացվել է նախկինում չբացահայտված կապակցված կողմերի մասնակցությամբ,
 - ձևակերպվել է արտասովոր եղանակով,
- արդյոք ղեկավարությունը կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց հետ քննարկել է տվյալ գործարքի բնույթին և հաշվառմանը վերաբերող հարցերը,
- արդյոք ղեկավարությունը ավելի մեծ ուշադրություն է դարձնում հաշվապահական ճանաչման որոշակի մեթոդին՝ առանց պատշաճորեն հաշվի առնելու գործարքի հիմքում ընկած տնտեսագիտական էությունը:

Եթե ղեկավարության բացատրությունները էապես չեն համապատասխանում կապակցված կողմի հետ իրականացված գործարքի պայմաններին, ապա աուդիտորը պետք է, 500-րդ ԱՄՄ-ի համաձայն,²⁷ քննության առնի այլ նշանակալից հարցերի վերաբերյալ ղեկավարության տված բացատրությունների և հավաստումների հավաստիությունը:

Ա39. Աուդիտորը կարող է նաև փորձել հասկանալ տվյալ գործարքի գործարար հիմնավորումը կապակցված կողմի տեսանկյունից, քանի որ այն կարող է օգնել աուդիտորին ավելի լավ ըմբռնել գործարքի տնտեսագիտական իրողությունը և դրա

²⁷ ԱՄՄ 500, «Աուդիտորական ապացույցներ», պարագրաֆ 11

իրականացման պատճառները: Կապակցված կողմի տեսանկյունից գործարար այն հիմնավորումը, որը հակասում է տվյալ անձի գործունեության բնույթին, կարող է համարվել խարդախության ռիսկի գործոն:

Կապակցված կողմերի հետ նշանակալից գործարքների թույլատրումը և հաստատումը (հղում՝ պար. 23(բ))

Ա.40. Ղեկավարության, կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց կամ, համապատասխան դեպքերում, բաժնետերերի կողմից այն գործարքների թույլատրումը և հաստատումը, որոնք կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս իրականացվում են կապակցված կողմերի հետ, կարող է ապահովել աուդիտորական ապացույց այն մասին, որ տվյալ գործարքները պատշաճորեն քննության են առնվել կազմակերպության համապատասխան օղակներում և որ նրանց պայմանները համարժեքորեն արտացոլվել են ֆինանսական հաշվետվություններում: Թույլտարման ու հաստատման չենթարկված նման գործարքների առկայությունը, ղեկավարության կամ կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց հետ քննարկումների վրա հիմնվող իմաստալից բացատրությունների բացակայության պարագայում, կարող է վկայել սխալներով կամ խարդախության դեպքերով պայմանավորված էական խեղաթյուրումների ռիսկերի մասին: Այդ դեպքում կարող է առաջանալ աուդիտորի կողմից համանման բնույթի այլ գործարքները ևս մանրագնին կերպով ուսումնասիրելու անհրաժեշտությունը: Ինչևէ, հնարավոր է, որ ինքնին գործարքի թույլատրումը և հաստատումը բավարար չլինի խարդախությամբ պայմանավորված էական խեղաթյուրումների բացակայության մասին եզրակացություն կատարելու համար, որովհետև գործարքի թույլատրումը և հաստատումը կարող է որևէ ազդեցություն չունենալ այն դեպքում, երբ կապակցված կողմերի միջև ձեռք է բերվել գաղտնի համաձայնություն կամ երբ կազմակերպությունը ենթակա է կապակցված որևէ անձի գերիշխող ազդեցությանը:

Համեմատաբար փոքր կազմակերպություններին բնորոշ հարցերը

Ա.41. Ի տարբերություն խոշոր կազմակերպության, փոքր կազմակերպությունը կարող է և չունենալ հսկողության այն միջոցները, որոնք ապահովվում են լիազորությունների և հաստատման տաբեր մակարդակների շնորհիվ: Ըստ այդմ, համեմատաբար փոքր կազմակերպությունում աուդիտ անցկացնելիս՝ աուդիտորը կարող է ավելի քիչ չափով հիմնվել կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս կապակցված կողմերի հետ իրականացված նշանակալից գործարքների վավերականության վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցների հավաստման ու հաստատման վրա: Փոխարենը, աուդիտորը կարող է քննության առնել աուդիտորական այլ ընթացակարգերի իրականացման, օրինակ, համապատասխան փաստաթղթերի ստուգման, համապատասխան կողմերի հետ գործարքների կոնկրետ պայմանների ճշտման կամ գործարքներում սեփականատիրոջ-ղեկավարի մասնակցության դիտարկման հարցը:

Հավաստումներ այն մասին, որ կապակցված կողմերի հետ գործարքներն իրականացվել են անկախ կողմերի միջև կնքվող գործարքներում գերակշռող պայմաններին համարժեք պայմաններով (հղում՝ պար. 24)

Ա42. Թեև անկախ կողմերի միջև կնքվող գործարքների գները կապակցված կողմերի հետ իրականացվող գործարքների գների հետ համեմատելու համար անհրաժեշտ աուդիտորական ապացույցները կարող են հեշտորեն հասանելի լինել, սակայն սովորաբար գոյություն ունեն գործնական դժվարություններ, որոնք սահմանափակում են աուդիտորական այնպիսի ապացույցների ստացումը, որոնք վկայում են բոլոր մնացած պայմանների առումով կապակցված կողմերի հետ իրականացված և անկախ կողմերի միջև կնքված գործարքների համարժեքության մասին: Օրինակ՝ հնարավոր է, որ աուդիտորն ի վիճակի լինի ճշտել, որ կապակցված կողմի հետ գործարքն իրականացվել է շուկայական գնով, բայց միևնույն ժամանակ չկարողանա հաստատել այն փաստը, որ գործարքի այլ պայմանները (օր.՝ վարկավորման պայմանները, պայմանական իրադարձությունները և առանձնահատուկ վճարները) համարժեք են անկախ կողմերի միջև սովորաբար համաձայնեցվող պայմաններին: Ըստ այդմ, կարող է ի հայտ գալ այն ռիսկը, որ կապակցված կողմի հետ իրականացված գործարքի և անկախ կողմերի միջև կնքված գործարքի պայմանների համարժեքության մասին ղեկավարության տված հավաստումը էապես խեղաթյուրված լինի:

Ա43. Ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման ժամանակ ղեկավարությունը պարտավոր է հիմնավորել այն հավաստումը, որ կապակցված կողմի հետ գործարքն իրականացվել է անկախ կողմերի միջև կնքվող գործարքների պայմաններին համարժեք պայմաններով: Հավաստման նման հիմնավորումը կարող է ներառել հետևյալը.

- իրար չկապակցված մեկ կամ մի քանի կողմերի հետ կնքված նույնական կամ նույնանման գործարքների պայմանների համեմատություն կապակցված կողմերի հետ իրականացված գործարքների պայմանների հետ,
- գործարքի շուկայական արժեքի որոշման և գործարքի շուկայական պայմանների հաստատման նպատակով արտաքին փորձագետի ներգրավում,
- գործարքի պայմանների համեմատություն բաց շուկայում իրականացվող և լայն առումով տվյալ գործարքին նման գործարքների շուկայական պայմանների հետ:

Ա44. Տվյալ հավաստման առնչությամբ ղեկավարության ներկայացրած հիմնավորման գնահատումը կարող է ներառել հետևյալ քայլերից մեկը կամ մի քանիսը.

- հավաստման հիմնավորման գործընթացի համարժեքության գնահատում,
- հավաստման հիմքում ընկած ներքին կամ արտաքին տվյալների աղբյուրի ստուգում և տվյալների հավաստիության, ամբողջականության և կարևորության որոշման նպատակով տվյալների ստուգում,
- հավաստման հիմքում ընկած նշանակալից ենթադրությունների ողջամտության գնահատում:

Ա45. Ֆինանսական հաշվետվությունների որոշ հիմունքներով նախատեսվում է անկախ կողմերի միջև կնքվող գործարքների գերակշռող պայմաններին ոչ համարժեք պայմաններով կապակցված կողմերի հետ իրականացված գործարքների բացահայտում: Որոշ դեպքերում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունում ղեկավարությունը չի բացահայտում կապակցված կողմի հետ իրականացված գործարքը, կարող է լինել անուղղակի հավաստում այն մասին, որ տվյալ գործարքն իրականացվել է անկախ կողմերի միջև կնքվող գործարքների գերակշռող պայմաններին համարժեք պայմաններով:

Կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների հաշվապահական հաշվառման և բացահայտման գնահատումը

Խեղաթյուրումների գնահատման ժամանակ հաշվի առնվող էականության հարցերը (հղում՝ պար. 25)

Ա46. 450-րդ ԱՄՍ-ի համաձայն, խեղաթյուրման էականությունը գնահատելիս՝ աուդիտորը պետք է քննության առնի ինչպես խեղաթյուրված տվյալների ծավալն ու բնույթը, այնպես էլ այն հանգամանքները, որոնց պայմաններում թույլ է տրվել խեղաթյուրումը:²⁸ Ֆինանսական հաշվետվություններից օգտվողների համար գործարքի նշանակությունը կարող է և պայմանավորված չլինել գուտ գործարքի գրանցված գումարով, այլ նաև այլ կարևոր գործոններով, ինչպիսին է կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների բնույթը:

Կապակցված կողմերի վերաբերյալ բացահայտումների գնահատումը (հղում՝ պար. 25(ա))

Ա47. Ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներով նախատեսվող բացահայտման պահանջների համատեքստում կապակցված կողմերի վերաբերյալ բացահայտումների գնահատումը նշանակում է, որ հարկ է քննության առնել այն հարցը, թե արդյոք կազմակերպության կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունները և իրականացված գործարքները պատշաճորեն ամփոփվել և ներկայացվել են՝ ապահովելով բացահայտումների ըմբռնելիությունը: Կապակցված կողմերի վերաբերյալ բացահայտումները կարող են ըմբռնելի չլինել այն դեպքում, երբ.

- (ա) գործարքների գործարար հիմնավորումը և ֆինանսական հաշվետվությունների վրա նրանց ազդեցությունը անհասկանալի է կամ խեղաթյուրված, կամ
- (բ) գործարքների հիմնական պայմանները և այլ կարևոր տարրերը, որոնք անհրաժեշտ են գործարքները ըմբռնելու համար, պատշաճորեն չեն բացահայտվել:

Գրավոր հավաստումները (հղում՝ պար. 26)

Ա48. Կառավարման իրավասություններով օժտված անձանցից գրավոր հավաստումները ձեռք են բերվում հետևյալ դեպքերում.

- երբ նշված անձանց կողմից հաստատվել են կապակցված կողմերի հետ իրականացված որոշակի գործարքներ, որոնք (ա) էապես ազդում են ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, կամ որոնցում (բ) ներգրավված է ղեկավարությունը,
- երբ նշված անձինք աուդիտորին են տրամադրել կոնկրետ բանավոր հավաստումներ կապակցված կողմերի հետ իրականացված որոշակի գործարքների մանրամասների մասին,
- երբ նշված անձինք ունեն ֆինանսական կամ այլ շահեր կապակցված կողմերի կամ վերջիններիս հետ իրականացված գործարքների առնչությամբ:

Ա49. Աուդիտորը կարող է նաև որոշել ձեռք բերել գրավոր հավաստումներ ղեկավարության կողմից տրված բացատրությունների վերաբերյալ, օրինակ, հավաստում այն մասին, որ կապակցված կողմերի հետ իրականացված կոնկրետ գործարքները չեն հիմնվում չբացահայտված լրացուցիչ պայմանագրերի վրա:

²⁸ ԱՄՍ 450, «Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը», պարագրաֆ 11(ա): ԱՄՍ 450-ի պարագրաֆ Ա16-ով նախատեսվում են ուղղորդող դրույթներ խեղաթյուրման գնահատման վրա հնարավոր ազդեցություն ունեցող դեպքերի առնչությամբ:

Կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց հետ տեղեկատվության փոխանակումը (հղում՝ պար. 27)

Ա50. Աուդիտի ժամանակ կազմակերպության կապակցված կողմերի առնչությամբ ի հայտ եկող նշանակալից հարցերի շուրջ քննարկումները²⁹ օգնում են աուդիտորին կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց հետ մեկտեղ միասնական պատկերացում կազմել նշված հարցերի բնույթի միասին և լուծել դրանք: Կապակցված կողմերի առնչվող նշանակալից հարցերը ներառում են հետևյալը.

- կապակցված կողմերի կամ վերջիններիս հետ իրականացված նշանակալից գործարքների ղեկավարության կողմից չբացահայտումը (միտումնավոր կամ ոչ միտումնավոր) աուդիտորին, որոնք թույլ կտային կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց տեղեկանալ կապակցված կողմերի հետ իրականացված նշանակալից գործարքների մասին, որոնք նախկինում հայտնի չեն եղել նշված անձանց,
- կապակցված կողմերի հետ իրականացված նշանակալից այն գործարքները, որոնք պատշաճորեն չեն թույլատրվել ու հաստատվել և կարող են խարդախության կասկածների տեղիք տալ,
- ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներին համապատասխան կապակցված կողմերի հետ իրականացված նշանակալից գործարքների հաշվապահական հաշվառման և բացահայտման հարցում տարաձայնություններ ղեկավարության հետ,
- կապակցված կողմերի հետ որոշակի գործարքների իրականացումն արգելող դրույթներ պարունակող գործող օրենքների կամ ենթաօրենսդրական ակտերի պահանջների չկատարում,
- կազմակերպության նկատմամբ իրական վերահսկողություն իրականացնող կողմի որոշման հետ կապված դժվարություններ:

²⁹ ԱՄՍ 230-ի Ա8-րդ պարագրաֆով նախատեսվում են աուդիտի ընթացքում ի հայտ եկող նշանակալից հարցերի բնույթի վերաբերյալ լրացուցիչ այլ դրույթներ: