

RAHVUSVAHELINE AUDITEERIMISE STANDARD (EESTI) 550*

SEOTUD OSAPOOLED

(Kehtib 15. detsembril 2021 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta)

SISUKORD

	Lõik
Sissejuhatus	
Käesoleva ISA ulatus	1
Seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute olemus	2
Audiitori kohustused	3–7
Kehtima hakkamise kuupäev	8
Eesmärgid	9
Definitsioonid	10
Nõuded	
Riskihindamise protseduurid ja seotud tegevused	11–17
Seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingutega seotud olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine	18–19
Vastused seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingutega seotud olulise väärkajastamise riskidele	20–24
Tuvastatud seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute arvestamise ja avalikustamise hindamine	25
Kirjalikud esitised	26
Infovahetus isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine	27
Dokumentatsioon	28
Rakendus- ja muu selgitav materjal	
Audiitori kohustused	A1–A3
Seotud osapoolte definitsioon	A4–A7
Riskihindamise protseduurid ja seotud tegevused	A8–A28
Seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingutega seotud olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine	A29–A30
Vastused seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingutega seotud olulise väärkajastamise riskidele	A31–A45

SEOTUD OSAPOOLED

Tuvastatud seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute arvestamise ja avalikustamise hindamine	A46–A47
Kirjalikud esitised	A48–A49
Infovahetus isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine	A50

Rahvusvahelist auditeerimise standardit (ISA) 550 „Seotud osapooled” tuleks lugeda koos ISAGA 200 „Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega”.

* Käesolevas standardis rahvusvahelisele auditeerimise, ülevaatamise, kindlustandvate ja seonduvate teenuste ning kvaliteedikontrolli standardile, samuti nimetatud standardite eessõnale, eetikakoodeksile ning kindlustandvate teenuste raamistikule tehtud viidet, olenemata selle vormist, käsitatakse edaspidi viitamisena Rahvusvahelise Arvestusekspertide Föderatsiooni põhimõtete ja rahvusvaheliste standardite alusel koostatud ning audiitortegevuse seaduse § 46 lõike 2 kohaselt järelevalvenõukogu poolt kinnitatud vandeaudiitori kutsetegevuse standardile, sh rahvusvahelisele auditeerimise standardile (Eesti), ülevaatamise, kindlustandvate ja seonduvate teenuste ning kvaliteedikontrolli standardile (Eesti), samuti nimetatud standardite eessõnale (Eesti), eetikakoodeksile (Eesti) ning kindlustandvate teenuste raamistikule (Eesti). Käesolevas standardis Rahvusvahelise Arvestusekspertide Föderatsioonile või tema organile või muule töövormile tehtud viidet, olenemata selle vormist, käsitatakse edaspidi viitamisena Eesti Audiitorkogule või tema asjakohasele organile, sh audiitortegevuse järelevalve nõukogule.

Sissejuhatus

Käesoleva ISA ulatus

1. Käesolevas rahvusvahelises auditeerimise standardis (*International Standard on Auditing, ISA*), käsitletakse audiitori kohustusi finantsaruannete auditis, mis puudutavad seotud osapoolte vahelisi suhteid ja tehinguid. Nimelt, sellega laiendatakse seda, kuidas ISA 315 (muudetud 315),¹ ISA 330,² ja ISA 240³ tuleks rakendada seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingutega seotud olulise väärkajastamise riskide suhtes.

Seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute olemus

2. Paljud seotud osapoolte vahelised tehingud toimuvad tavapärase äritegevuse käigus. Selliste tingimuste juures ei pruugi nad kanda finantsaruannete olulise väärkajastamise kõrgemat riski, kui samasugused tehingud mitteseotud osapooltega. Kuid mõningates olukordades võib seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute olemus tekitada finantsaruannetes esineva olulise väärkajastamise kõrgemat riski, kui tehingute puhul mitteseotud osapooltega. Näiteks:
 - seotud osapooled võivad tegutseda ulatuslike ja keerukate suhete ning struktuuride kaudu, millele vastab seotud osapoolte vaheliste tehingute keerukuse suurenemine;
 - infosüsteemid võivad olla mittetulemuslikud majandusüksuse ja tema seotud osapoolte vaheliste tehingute ja olemasolevate saldode kindlakstegemisel või summeerimisel;
 - seotud osapoolte vahelised tehingud ei pruugi olla teostatud tavapärastel turutingimustel, näiteks mõnesid seotud osapoolte vahelisi tehinguid võib teostada nii, et ei toimu rahalise tasu vahetamist.

Audiitori kohustused

3. Kuna seotud osapooled ei ole teineteisest sõltumatud, kehtestatakse mitmete finantsaruandluse raamistikega spetsiifilised arvestuse ja avalikustamise nõuded seotud osapoolte vaheliste suhete, tehingute ja saldode suhtes, võimaldamaks finantsaruannete kasutajatel mõista nende olemust ja tegelikku või võimalikku mõju finantsaruannetele. Juhul, kui rakendatava finantsaruandluse raamistikuga kehtestatakse sellised nõuded, on audiitor kohustatud viima läbi auditiprotseduure, et tuvastada, hinnata ja vastata olulise väärkajastamise riskidele, mis tekivad siis, kui majandusüksusel ei õnnestu asjakohaselt seotud osapoolte vahelisi suhteid, tehinguid või saldosisid kooskõlas raamistiku nõuetega arvestada ja avalikustada.
4. Isegi kui rakendatava finantsaruandluse raamistikuga kehtestatakse minimaalsed nõuded seotud osapooltele või ei kehtestata neid üldse, peab audiitor siiski omandama arusaamise majandusüksuse seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute kohta, mis on piisav

¹ ISA 315 (muudetud 2019) „Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine majandusüksusest ja selle keskkonnast arusaamise kaudu”.

² ISA 330 „Audiitori vastused hinnatud riskidele”.

³ ISA 240 „Audiitori kohustused finantsaruannete auditeerimisel seoses pettusega”.

SEOTUD OSAPOOLED

võimaldamaks teha järeldusi selle kohta, kas finantsaruanded ulatuses, milles neid mõjutavad nimetatud suhted ja tehingud (vt lõik A1):

- (a) saavutavad õiglase esituse (õiglase esituse raamistike puhul) või (vt lõik A2);
 - (b) ei ole eksitavad (vastavuse raamistike puhul) (vt lõik A3).
5. Lisaks on arusaamine majandusüksuse seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute kohta relevantne audiitori poolt selle hindamise seisukohast, kas esineb üks või enam pettuseriski tegurit, nagu nõutakse ISAs 240,⁴ kuna pettust võib olla kergem teostada seotud osapoolte kaudu.
6. Auditi olemuslike piirangute tõttu esineb vältimatu risk, et mõnesid finantsaruannetes esinevaid olulisi väärkajastamisi ei pruugita avastada isegi siis, kui audit on nõuetekohaselt planeeritud ja läbi viidud kooskõlas ISAdega.⁵ Seotud osapoolte kontekstis on olemuslike piirangute võimalik mõju audiitori suutlikkusele avastada olulisi väärkajastamisi suurem järgmistel põhjustel:
- juhtkond ei pruugi olla teadlik kõikide seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute olemasolust, eriti siis, kui rakendatava finantsaruandluse raamistikuga ei kehtestata nõudeid seotud osapoolte osas;
 - seotud osapoolte vahelised suhted võivad anda parema võimaluse kokkumänguks, varjamiseks või manipulatsiooniks juhtkonna poolt.
7. Seega on auditi planeerimine ja läbiviimine kutsealase skeptitsismiga, nagu nõutakse ISAs 200,⁶ antud kontekstis eriti oluline, arvestades potentsiaali avalikustamata seotud osapoolte vahelisteks suheteks ja tehinguteks. Käesolevas ISAs esitatud nõuded on kavandatud aitamaks audiitoril tuvastada ja hinnata seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingutega seotud olulise väärkajastamise riske ja kavandada auditiprotseduure vastusena hinnatud riskidele.

Kehtima hakkamise kuupäev

8. Käesolev ISA kehtib 15. detsembril 2021 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta.

Eesmärgid

9. Audiitori eesmärkideks on:
- (a) olenemata sellest, kas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga kehtestatakse nõuded seotud osapoolte kohta, omandada arusaamine seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute kohta, mis on piisavad, et olla võimeline:

⁴ ISA 240, lõik 24.

⁵ ISA 200 „Sõltumata audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega”, lõigud A51–A52.

⁶ ISA 200, lõik 15.

SEOTUD OSAPOOLED

- (i) tunda ära pettuse riskitegurid, kui neid esineb, mis tekivad seotud osapoolte vahelistest suhetest ja tehingutest, mis on relevantset pettusest tingitud olulise väärkajastamise riskide tuvastamise ja hindamise seisukohast ja
- (ii) järeldada omandatud auditi tõendusmaterjali põhjal, kas finantsaruanded ulatuses, millises neid mõjutavad nimetatud suhted ja tehingud:
 - a. saavutavad õiglase esituse (õiglase esituse raamistike puhul) või
 - b. ei ole eksitavad (vastavuse raamistike puhul) ja
- (b) lisaks sellele, kui rakendatava finantsaruandluse raamistikuga kehtestatakse nõuded seotud osapoolte kohta, koguda piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal selle kohta, kas seotud osapoolte vahelised suhted ja tehingud on kooskõlas raamistikuga finantsaruannetes asjakohaselt tuvastatud, arvestatud ning avalikustatud.

Definitsioonid

10. ISAdes kasutamise otstarbel on järgmistel terminitel järgmised tähendused:

- (a) sõltumatute osapoolte vaheline tehing – tehing, mis on teostatud sellistel tingimustel ja sellistes tingimustes nagu huvitatud ostja ja huvitatud müüja vahel, kes ei ole omavahel seotud ja tegutsevad teineteisest sõltumatult ning taotleavad nende endi parimaid huvisid;
- (b) seotud osapool – osapool, mis on kas (vt lõigud A4–A7):
 - (i) seotud osapool, nagu defineeritakse rakendatavas finantsaruandluse raamistikus või
 - (ii) kus rakendatava finantsaruandluse raamistikuga kehtestatakse minimaalsed nõuded seotud osapooltele või ei kehtestata neid üldse:
 - a. isik või muu majandusüksus, mis omab kas otseselt või kaudselt ühe või mitme vahendaja kaudu kontrolli või märkimisväärset mõju aruandva majandusüksuse üle;
 - b. muu majandusüksus, mille üle aruandev majandusüksus omab kas otseselt või kaudselt ühe või mitme vahendaja kaudu kontrolli või märkimisväärset mõju või
 - c. muu majandusüksus, mis on aruandva majandusüksusega ühise kontrolli all alljärgneva kaudu:
 - i. ühine kontrolliv omanikering;
 - ii. omanikud, kes on lähemad pereliikmed või
 - iii. ühine võtmejuhtkond.

Riiklikult (see on riiklik, regionaalne või kohalik omavalitsus) ühise kontrolli all olevaid majandusüksusi ei peeta siiski seotuks, välja arvatud juhul, kui nad teostavad märkimisväärseid tehinguid või jagavad üksteisega märkimisväärset ulatuses ressursse.

Nõuded

Riskihindamise protseduurid ja seotud tegevused

11. Audiitor peab osana riskihindamise protseduuridest ja seotud tegevustest, mille läbiviimist auditi käigus nõutakse audiitorilt ISAs 315 (muudetud 2019) ja ISAs 240,⁷ läbi viima auditiprotseduurid ja seotud tegevused, nagu on ette nähtud lõikudes 12–17, informatsiooni kogumiseks, mis on relevantne seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingutega seotud olulise väärkajastamise riskide tuvastamise seisukohast. (vt lõik A8);

Majandusüksuse seotud osapoolte vahelistest suhetest ja tehingutest arusaamine

12. Töövõtumeeskonna arutelu, mida nõutakse ISAs 315 (muudetud 2019) ja ISAs 240⁸, peab sisaldama finantsaruannete vastuvõtlikkuse, kas pettusest või veast tingitud olulise väärkajastamise suhtes, mis võib tuleneda majandusüksuse seotud osapoolte vahelistest suhetest ja tehingutest, spetsiifilist arvessevõtmist. (vt lõigud A9–A10).
13. Audiitor peab tegema juhtkonnale järelepärimisi järgmise kohta:
 - (a) majandusüksuse seotud osapoolte identiteet, kaasa arvatud eelmisest perioodist saadik toimunud muutused (vt lõigud A11–A14);
 - (b) majandusüksuse ja nende seotud osapoolte vaheliste suhete olemus ja
 - (c) kas majandusüksus tegi perioodi jooksul seotud osapooltega mis tahes tehinguid ja kui tegi, siis nende tehingute liik ja eesmärk.
14. Audiitor peab tegema juhtkonnale ja teistele majandusüksuses järelepärimisi ning viima läbi muid riskihindamise protseduure, mida peetakse asjakohaseks arusaamise omandamiseks kontroll(imehhanism)ide kohta, kui neid on, mille juhtkond on kehtestanud selleks, et: (vt lõigud A15–A20):
 - (a) tuvastada, arvestada ja avalikustada seotud osapoolte vahelised suhted ja tehingud kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga;
 - (b) kiita heaks ja kinnitada märkimisväärsed tehingud ja kokkulepped seotud osapooltega ja (vt lõik A21)
 - (c) kiita heaks ja kinnitada märkimisväärsed tehingud ja kokkulepped väljaspool tavapärast äritegevust.

Valvsuse säilitamine seotud osapooli puudutava informatsiooni suhtes andmete või dokumentide ülevaatamise ajal

15. Andmete või dokumentide inspekteerimisel peab audiitor säilitama auditi jooksul valvsuse kokkulepete või muu informatsiooni suhtes, mis võivad viidata seotud osapoolte vaheliste suhete või tehingute olemasolule, mida juhtkond ei ole eelnevalt tuvastanud või audiitorile avalikustanud. (vt lõigud A22–A23)

⁷ ISA 315 (muudetud 2019), lõik 5 ja ISA 240, lõik 16.

⁸ ISA 315 (muudetud 2019) lõik 10 ja ISA 240 lõik 15.

Audiitor peab eelkõige inspekteerima seotud osapoolte vaheliste suhete või tehingute olemasolu, mida juhtkond ei ole eelnevalt tuvastanud või audiitorile avalikustanud, järgmiste näitajate suhtes:

- (a) panga- ja juriidilised kinnitused, mis on saadud audiitori protseduuride osana;
 - (b) aktsionäride ja isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, koosolekute protokollid ja
 - (c) muud sellised andmed või dokumendid, mida audiitor peab vajalikuks majandusüksuse tingimusi arvestades.
16. Kui audiitor tuvastab märkimisväärsed tehingud väljaspool majandusüksuse tavapärasest äritegevust, siis lõigus 15 nõutavate auditiprotseduuride või muude auditiprotseduuride läbiviimisel peab audiitor tegema juhtkonnale järelepärimisi järgmise kohta (vt lõigud A24–A25):
- (a) nende tehingute olemus (vt lõik A26) ja
 - (b) kas asjaosalised võiksid olla seotud osapooled (vt lõik A27).

Seotud osapooli puudutava informatsiooni jagamine töövõtumeeskonnaga

17. Audiitor peab jagama relevantset informatsiooni, mis on omandatud majandusüksuse seotud osapoolte kohta, töövõtumeeskonna teiste liikmetega. (vt lõik A28)

Seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingutega seotud olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine

18. Täites ISA 315 (muudetud 2019) nõudeid, mis on seotud olulise väärkajastamise riskide tuvastamise ja hindamisega⁹, peab audiitor tuvastama ja hindama seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingutega seotud olulise väärkajastamise riske ja määrama kindlaks, ega mõned neist riskidest ei ole märkimisväärsed riskid. Selle kindlaksmääramisel peab audiitor käsitlema tuvastatud seotud osapoolte vahelisi märkimisväärsed tehinguid väljaspool majandusüksuse tavapärasest äritegevust märkimisväärsed riske suurendavate tehingutena.
19. Kui audiitor tuvastab pettuseriski tegurid (kaasa arvatud tingimused, mis on seotud domineerivat mõju omava seotud osapoole olemasoluga), viies läbi seotud osapoolte suhtes riskihindamise protseduure ja seotud tegevusi, peab audiitor sellist informatsiooni arvesse võtma pettusest tingitud olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel ja hindamisel kooskõlas ISAgaga 240. (vt lõigud A6 ja A29–A30)

Vastused seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingutega seotud olulise väärkajastamise riskidele

20. Osana ISA 330 nõudest, et audiitor peab hinnatud riskidele vastama,¹⁰ töötab audiitor välja ja viib läbi edasised auditiprotseduurid, et omandada seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingutega seotud olulise väärkajastamise hinnatud riskide kohta piisav

⁹ ISA 315 (muudetud 2019), lõik 25.

¹⁰ ISA 330, lõigud 5–6.

SEOTUD OSAPOOLED

asjakohane auditi tõendusmaterjal. Need auditiprotseduurid peavad sisaldama neid, mida nõutakse lõikudes 21–24. (vt lõigud A31–A34)

Eelnevalt tuvastamata või avalikustamata seotud osapoolte või märkimisväärsete seotud osapoolte vaheliste tehingute tuvastamine

21. Kui audiitor tuvastab kokkulepped või informatsiooni, mis viitavad seotud osapoolte vaheliste suhete või tehingute, mida juhtkond ei ole eelnevalt tuvastanud või audiitorile avalikustanud, olemasolule, peab audiitor kindlaks määrama, kas aluseks olevad tingimused kinnitavad nende suhete või tehingute olemasolu.
22. Kui audiitor tuvastab seotud osapooled või märkimisväärsed seotud osapoolte vahelised tehingud, mida juhtkond ei ole eelnevalt tuvastanud või audiitorile avalikustanud, peab audiitor:
 - (a) viivitamatult vahetama relevantset informatsiooni töövõtumeeskonna teiste liikmetega (vt lõik A35);
 - (b) juhul, kui rakendatava finantsaruandluse raamistikuga kehtestatakse nõuded seotud osapooltele:
 - (i) nõudma, et juhtkond tuvastaks kõik hiljuti tuvastatud seotud osapooltega sõlmitud tehingud nende edasiseks audiitoripoolseks hindamiseks ja
 - (ii) tegema järelepärimisi selle kohta, miks majandusüksuse kontroll(imehhanism)id seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute üle ei võimaldanud seotud osapoolte vaheliste suhete või tehingute tuvastamist või avalikustamist;
 - (c) viima läbi asjakohased substantiivsed auditiprotseduurid, mis on seotud selliste äsja tuvastatud seotud osapoolte või märkimisväärsete seotud osapoolte vaheliste tehingutega (vt lõik A36);
 - (d) võtma uuesti arvesse riski, et võib eksisteerida muid seotud osapooli või muid märkimisväärsed seotud osapoolte vahelisi tehinguid, mida juhtkond ei ole eelnevalt tuvastanud või audiitorile avalikustanud, ja viima vastavalt vajadusele läbi täiendavad auditiprotseduurid ja
 - (e) kui juhtkonnapoolne avalikustamata jätmine tundub olevat tahtlik (ja viitab seega pettusest tingitud olulise väärkajastamise riskile), hindama selle mõjutusi auditile (vt lõik A37).

Tuvastatud märkimisväärsed seotud osapoolte vahelised tehingud väljaspool majandusüksuse tavapärasest äritegevust

23. Audiitor peab väljaspool majandusüksuse tavapärasest äritegevust toimunud seotud osapoolte vaheliste tuvastatud märkimisväärsete tehingute puhul:
 - (a) inspekteerima aluslepinguid või -kokkuleppeid, kui neid on ning hindama, kas:
 - (i) tehingute äriiline põhjendus (või selle puudumine) viitab sellele, et neid võidi teha selleks, et osaleda pettuslikus finantsaruandluses või varjata varade

SEOTUD OSAPOOLED

seadusevastast omastamist¹¹ (vt lõigud A38–A39);

- (ii) tehingute tingimused on järjepidevad juhtkonna selgitustega ja
 - (iii) tehinguid on asjakohaselt arvestatud ja avalikustatud kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga ja
- (b) koguda auditi tõendusmaterjali selle kohta, kas tehingud on asjakohaselt heaks kiidetud ja kinnitatud (vt lõigud A40–A41).

Väited selle kohta, et seotud osapoolte vahelisi tehinguid teostati võrdväärsetel tingimustel nendega, mis esinevad sõltumatute osapoolte vahelises tehingus

24. Kui juhtkond on finantsaruannetes esitanud väite, et seotud osapoolte vaheline tehing teostati tingimustel, mis on võrdväärsetel sõltumatute osapoolte vahelises tehingus esinevate tingimustega, peab audiitor koguma piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali selle väite kohta. (vt lõigud A42–A45)

Tuvastatud seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute arvestuse ja avalikustamise hindamine

25. Audiitor peab arvamuse kujundamisel finantsaruannete kohta kooskõlas ISAga 700¹² hindama: (vt lõik A46)
- (a) kas tuvastatud seotud osapoolte vahelisi suhteid ja tehinguid on asjakohaselt arvestatud ja avalikustatud kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga (vt lõik A47) ja
 - (b) kas seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute mõju:
 - (i) takistab õiglase esituse saavutamist finantsaruannetes (õiglase esituse raamistike puhul) või
 - (ii) põhjustab seda, et finantsaruanded on eksitavad (vastavuse raamistike puhul).

Kirjalikud esitised

26. Kui rakendatav finantsaruandluse raamistik kehtestab seotud osapooltele nõuded, peab audiitor hankima juhtkonnalt ja, asjakohasuse korral, isikutelt, kelle ülesandeks on valitsemine, kirjalikud esitised selle kohta, et (vt lõigud A48–A49):
- (a) nad on audiitorile avalikustanud majandusüksuse seotud osapoolte identiteedi ning kõik seotud osapoolte vahelised suhted ja tehingud, millest nad on teadlikud ja
 - (b) nad on selliseid suhteid ja tehinguid asjakohaselt arvestanud ja avalikustanud kooskõlas raamistiku nõuetega.

Infovahetus isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine

27. Välja arvatud juhul, kui kõik isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, on seotud majandusüksuse juhtimisega¹³, peab audiitor vahetama infot isikutega, kelle ülesandeks

¹¹ ISA 240, lõik 32 punkt c.

¹² ISA 700 „Arvamuse kujundamine ja aruandlus finantsaruannete kohta”, lõigud 10–15.

on valitsemine, märkimisväärsete asjaolude kohta, mis tekivad auditi käigus seoses majandusüksuse seotud osapooltega. (vt lõik A50)

Dokumentatsioon

28. Audiitor peab esitama auditi dokumentatsioonis tuvastatud seotud osapoolte nimed ja seotud osapoolte vaheliste suhete olemuse.

Rakendus- ja muu selgitav materjal

Audiitori kohustused

Finantsaruandluse raamistikud, millega kehtestatakse minimaalsed nõuded seotud osapooltele (vt lõik 4)

- A1. Rakendatav finantsaruandluse raamistik, millega kehtestatakse minimaalsed nõuded seotud osapooltele, on selline, milles defineeritakse seotud osapoole mõiste, kuid sellel definitsioonil on tunduvalt kitsam ulatus, kui käesoleva ISA lõigu 10 punkti b alapunktis ii esitatud definitsioon, nii et raamistiku nõue avalikustada seotud osapoolte vahelisi suhteid ja tehinguid rakenduks oluliselt väiksema arvu seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute suhtes.

Õiglase esituse raamistikud (vt lõik 4 punkt a)

- A2. Õiglase esituse raamistiku kontekstis¹⁴ võivad seotud osapoolte vahelised suhted ja tehingud olla põhjuseks, miks finantsaruannetes ei saavutata õiglast esitust juhul, kui näiteks selliste suhete ja tehingute majanduslik realiteet ei peegeldu asjakohaselt finantsaruannetes. Õiglast esitust ei ole võimalik saavutada näiteks siis, kui kinnisvara müüki majandusüksuse poolt kontrollivale aktsionärile hinnas, mis on kas kõrgem või madalam kui turuväärtus, arvestati tehinguna, millega kaasneb majandusüksusele kas kasum või kahjum, kui see võib kujutada endast kapitali sissemakset või väljamakset või dividendide maksmist.

Vastavuse raamistikud (vt lõik 4 punkt b)

- A3. Vastavuse raamistike kontekstis sõltub see, kas seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute tagajärjel võivad finantsaruanded olla ISA 700 käsitluse kohaselt eksitavad, töövõtu konkreetsetest tingimustest. Näiteks isegi siis, kui seotud osapoolte vaheliste tehingute avalikustamata jätmine finantsaruannetes on vastavuses raamistikuga ja kohaldatava seaduse või regulatsiooniga, võivad finantsaruanded olla eksitavad, kui majandusüksus saab väga suure osa oma müügitulust seotud osapooltega sõlmitud tehingutest ning seda fakti ei avalikustata. Kuid audiitori puhul on see äärmiselt

¹³ ISA 260 „Infovahetus isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine”, lõik 13.

¹⁴ ISA 200 lõigu 13 punktis a defineeritakse õiglase esituse ja vastavuse raamistike mõiste.

harvaesinev, et ta peab finantsaruandeid, mis on koostatud ja esitatud kooskõlas vastavuse raamistikuga, eksitavaks juhul, kui audiitor määras kooskõlas ISAgaga 210¹⁵ kindlaks, et see raamistik on aktsepteeritav.¹⁶

Seotud osapoole definitsioon (vt lõik 10 punkt b)

- A4. Paljudes finantsaruandluse raamistikes käsitletakse kontrolli ja märkimisväärse mõju kontseptsioone. Ehkki need võivad käsitleda neid kontseptsioone kasutades erinevaid termineid, selgitatakse seal tavaliselt, et:
- (a) kontroll on võime valitseda majandusüksuse finants- ja tegevuspoliitikaid nii, et saada selle tegevustest kasu ja
 - (b) märkimisväärne mõju (mida võidakse saavutada osaluse, statuudi või lepingu kaudu) on võime osaleda majandusüksuse finants- ja tegevuspoliitikat puudutavates otsustes, kuid see ei ole kontroll nende poliitikate üle.
- A5. Järgmiste suhete olemasolu võib viidata kontrolli või märkimisväärse mõju olemasolule:
- (a) otsesed või kaudsed osalused omakapitalis või muud finantshuvid majandusüksuses;
 - (b) majandusüksuse otsesed või kaudsed osalused omakapitalis või muud finantshuvid teistes majandusüksustes;
 - (c) kuulumine isikute hulka, kelle ülesandeks on valitsemine, või võtmejuhtkonda (see on need juhtkonna liikmed, kellel on volitus ja vastutus majandusüksuse tegevuste planeerimise, suunamise ja kontrollimise eest);
 - (d) kuulumine punktis c viidatud kelle tahes isiku lähedaste pereliikmete hulka;
 - (e) märkimisväärsete ärisuhete omamine kelle tahes isikuga, kellele on viidatud punktis c.

Domineeriva mõjuga seotud osapooled

- A6. Oma suutlikkuse tõttu kontrollida või omada märkimisväärset mõju, võivad seotud osapooled olla positsioonis, et kasutada domineerivat mõju majandusüksuse või selle juhtkonna üle. Sellise käitumise arvessevõtmine on relevantne pettusest tingitud olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel ja hindamisel, nagu selgitatakse täpsemalt lõikudes A29–A30.

Eriotstarbelised majandusüksused seotud osapooltena

- A7. Teatud tingimustel võib eriotstarbeline majandusüksus¹⁷ olla majandusüksuse seotud osapooleks, kuna majandusüksus võib seda sisuliselt kontrollida, isegi juhul, kui majandusüksusele kuulub vähe või üldse mitte eriotstarbelise majandusüksuse omakapitalist.

¹⁵ ISA 210 „Auditi töövõtu tingimuste kokkuleppimine” lõigu 6 punkt a.

¹⁶ ISA 700, lõik A12.

¹⁷ ISA 315 (muudetud 2019) lõikudes A26–A27 antakse juhiseid eriotstarbelise majandusüksuse olemuse kohta.

Riskihindamise protseduurid ja seotud tegevused

Seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingutega seotud olulise väärkajastamise riskid (vt lõik 11)

Avaliku sektori majandusüksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

- A8. Avaliku sektori audiitori kohustusi, mis puudutavad seotud osapoolte vahelisi suhteid ja tehinguid, võivad mõjutada auditi mandaat või avaliku sektori majandusüksuste kohustused, mis tekivad seadusest, regulatsioonist või muust volitusest. Järelikult ei pruugi avaliku sektori audiitori kohustused piirduda seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingutega seotud olulise väärkajastamise riskide käsitlemisega, vaid võivad samuti hõlmata laiemat kohustust mittevastavuse riskide käsitlemise kohta avaliku sektori asutusi reguleeriva seaduse, regulatsiooni või muu volitusega, mis kehtestavad spetsiifilised nõuded äritegevuse läbiviimiseks seotud osapooltega. Veelgi enam, avaliku sektori audiitor võib olla sunnitud arvestama avaliku sektori finantsaruandluse nõudeid seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute puhul, mis võivad erineda erasektori omadest.

Majandusüksuse seotud osapoolte vahelistest suhetest ja tehingutest arusaamine

Arutelu töövõtumeeskonnas (vt lõik 12)

- A9. Asjaolud, mida võib käsitleda arutelu käigus töövõtumeeskonnas, sisaldavad järgmist:
- majandusüksuse seotud osapoolte suhete ja tehingute olemus ja ulatus (kasutades näiteks audiitori andmeid tuvastatud seotud osapoolte kohta, mida uuendatakse iga auditi järgselt);
 - rõhk kutsealase skeptitsismi säilitamise tähtsusel kogu auditi jooksul, mis puudutab seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingutega seotud olulise väärkajastamise võimalikkust;
 - majandusüksuse olud või tingimused, mis võivad viidata seotud osapoolte vaheliste suhete või tehingute olemasolule, mida juhtkond ei ole tuvastanud või audiitorile avalikustanud (näiteks keerukas organisatsiooniline struktuur, eriotstarbeliste majandusüksuste kasutamine bilansiväliste tehingute puhul või ebaadekvaatne infosüsteem);
 - andmed või dokumendid, mis võivad viidata seotud osapoolte vaheliste suhete või tehingute olemasolule;
 - tähtsus, mida juhtkond ja isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, omistavad seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute tuvastamisele, asjakohasele arvestamisele ja avalikustamisele (kui rakendatava finantsaruandluse raamistikuga kehtestatakse nõuded seotud osapooltele) ja kontroll(imehhanism)ide juhtkonnapoolse eiramisega seotud risk.
- A10. Lisaks võib arutelu pettuse kontekstis sisaldada selle spetsiifilist arvessevõtmist, kuidas seotud osapooled võivad pettusega seotud olla. Näiteks:
- kuidas juhtkonna poolt kontrollitavaid eriotstarbelisi majandusüksusi võidakse kasutada tulude juhtimises;

- kuidas majandusüksuse ja juhtkonna võtmeliikme teadaoleva äripartneri vahelisi tehinguid võidakse korraldada majandusüksuse varade seadusevastasele omastamisele kaasaaitamiseks.

Majandusüksuse seotud osapoolte identiteet (vt lõik 13 punkt a)

A11. Kui rakendatava finantsaruandluse raamistikuga kehtestatakse nõuded seotud osapooltele, on majandusüksuse seotud osapoolte identiteeti puudutav informatsioon juhtkonnale kergelt kättesaadav, kuna majandusüksuse infosüsteemid peavad salvestama, töötleva ja kokku võtma seotud osapoolte vahelised suhted ja tehingud, et võimaldada majandusüksusel täita raamistiku arvestamise ja avalikustamise nõudeid. Seega on juhtkonnal tõenäoliselt põhjalik nimekiri seotud osapoolte ja eelmisest perioodist saadik toimunud muutuste kohta. Korduvate tövõttude puhul loob järelepärimiste tegemine aluse juhtkonna poolt esitatud informatsiooni võrdlemiseks eelmiste auditite käigus ülestähendatud audiitori andmetega seotud osapoolte kohta.

A12. Kuid kui raamistikuga ei kehtestata nõudeid seotud osapooltele, ei pruugi majandusüksusel selliseid infosüsteeme olla. Selliste tingimuste korral on võimalik, et juhtkond ei pruugi olla teadlik kõikide seotud osapoolte olemasolust. Kuid sellele vaatamata kehtib nõue lõigus 13 määratletud järelepärimiste tegemise kohta, kuna juhtkond võib olla teadlik osapooltest, kes vastavad käesolevas ISAs sätestatud seotud osapoolte definitsioonile. Kuid sellisel juhul moodustavad audiitori järelepärimised, mis puudutavad majandusüksuse seotud osapoolte identiteeti, tõenäoliselt osa audiitori riskihindamise protseduuridest ja seotud tegevustest, mida teostatakse kooskõlas ISAg 315 (muudetud 2019), et hankida informatsiooni majandusüksuse organisatsioonilise struktuuri, omandistruktuuri, valitsemise ja ärimudeli kohta. majandusüksuse omandi- ja valitsemisstruktuurid.

Ühiste kontrollisuhete olemasolu konkreetsel juhul, kuna juhtkond on tõenäolisemalt teadlik sellistest suhetest, kui neil on majandusüksuse seisukohast majanduslik märkimisväärsus, on audiitori järelepärimised tulemuslikumad, kui need on keskendunud sellele, kas osapooled, kellega majandusüksus teostab märkimisväärsed tehinguid või jagab märkimisväärses ulatuses ressursse, on seotud osapooled.

A13. Kontserni auditi kontekstis nõutakse ISAs 600, et kontserni tövõtumeeskond annab iga komponendi audiitorile nimekirja seotud osapoolte kohta, mille on koostanud kontserni juhtkond ja mis tahes teiste seotud osapoolte kohta, millest kontserni tövõtumeeskond on teadlik.¹⁸ Kui majandusüksus on kontserni komponent, on see informatsioon kasulikuks aluseks audiitori poolt juhtkonnale tehtavatele järelepärimistele majandusüksuse seotud osapoolte identiteedi kohta.

A14. Audiitor võib samuti koguda mõningat informatsiooni majandusüksuse seotud osapoolte identiteedi kohta, esitades juhtkonnale järelepärimisi tövõtu aktsepteerimise või jätkamise protsessis.

¹⁸ ISA 600 „Spetsiaalselt arvesse võetavad asjaolud – grupi finantsaruannete auditid (sh komponendi audiitorite töö)”, lõik 40 punkt e.

Majandusüksuse kontroll(imehhanism)id seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute üle (vt lõik 14)

A15. Teised isikud majandusüksuses on need, kellel arvatakse olevat teadmisi majandusüksuse seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute kohta ning majandusüksuse kontroll(imehhanism)ide kohta selliste suhete ja tehingute üle. Nende hulka võivad kuuluda juhul, kui nad ei kuulu juhtkonda:

- isikud, kelle ülesandeks on valitsemine;
- personal, kelle võimuses on algatada, töödelda või kirjendada tehinguid, mis on üheaegselt nii märkimisväärsed kui ka toimuvad väljaspool majandusüksuse tavapärast äritegevust, ja need, kes juhendavad või teostavad järelevalvet sellise personali üle;
- siseaudiitorid;
- majandusüksusesisene õigusnõustaja ja
- juhtivametnik eetika alal või temaga võrdväärne isik.

A16. Audit viiakse läbi eeldusel, et juhtkond ja, kus asjakohane, isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, on tunnustanud ja saavad aru, et neil on kohustus finantsaruannete koostamise osas kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga, hõlmates, kus asjakohane, õiglast esitusviisi ning sellise sisekontrolli osas, nagu juhtkond ja, kus asjakohane, isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, peavad vajalikuks, et võimaldada kas pettusest või veast tingitud oluliste väärkajastamisteta finantsaruannete koostamine.¹⁹ Seega, kui raamistikuga kehtestatakse nõuded seotud osapooltele, nõuab finantsaruannete koostamine juhtkonnalt isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, järelevalve all seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute üle adekvaatsete kontroll(imehhanism)ide kavandamist, teostamist ja alalhoidmist nii, et need tuvastatakse ning arvestatakse ja avalikustatakse asjakohaselt kooskõlas raamistikuga. Isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, monitoorivad oma järelevalve rollis seda, kuidas juhtkond täidab oma kohustust selliste kontroll(imehhanism)ide suhtes. Vaatamata mis tahes seotud osapoolte nõuetele, mis võidakse kehtestada raamistikuga, võivad isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, saada oma järelevalve rollis juhtkonnalt informatsiooni, mis võimaldab neil mõista majandusüksuse seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute olemust ja majanduslikku põhjendatust.

A17. Täites ISA 315 (muudetud 2019) nõuet omandada arusaamine kontrollikeskkonnast,²⁰ võib audiitor arvestada kontrollikeskkonna tunnusjooni, mis on relevantseid seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingutega seotud olulise väärkajastamise riskide vähendamiseks, nagu näiteks:

- sisesed eetikanormid, mis on asjakohaselt edastatud majandusüksuse personalile ja jõustatud, reguleerides tingimusi, mille puhul võib majandusüksus sõlmida seotud osapoolte vahelisi spetsiifilist liiki tehinguid;

¹⁹ ISA 200, lõik A2.

²⁰ ISA 315 (muudetud 2019), lõik 14.

SEOTUD OSAPOOLED

- poliitika ja protseduurid huvide, mis on juhtkonnal ja isikutel, kelle ülesandeks on valitsemine, seotud osapoolte vahelistes tehingutes, avatud ja õigeaegselt avalikustamiseks;
- kohustuste jagamine majandusüksuses seotud osapoolte vaheliste tehingute tuvastamiseks, kirjendamiseks, neist kokkuvõtete tegemiseks ja avalikustamiseks;
- õigeaegne avalikustamine ja arutelu juhtkonna ja isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, vahel väljaspool majandusüksuse tavapärasest äritegevust toimuvate märkimisväärsete seotud osapoolte vaheliste tehingute teemal, kaasa arvatud see, kas isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, on asjakohaselt kaalunud selliste tehingute majanduslikku põhjendatust (näiteks küsides nõu majandusüksuseväliste kutsealaste nõustajate käest);
- selged juhised tegelike või hinnangulisi huvide konflikte sisaldavate seotud osapoolte vaheliste tehingute kinnitamiseks, nagu näiteks isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, juhtkonnast sõltumatutest isikutest moodustatud allkomitee poolne kinnitamine;
- kui rakendatav, perioodilised ülevaatused siseaudiitorite poolt;
- juhtkonnapoolne ennetav tegevus seotud osapoolte avalikustamist puudutavate küsimuste lahendamiseks, nagu näiteks nõu küsimine audiitori või majandusüksusevälise õigusnõustaja käest;
- kui rakendatav, väärtust teavitamise (whistle blowing) poliitikate ja protseduuride olemasolu.

A18. Kontroll(imehhanism)id seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute üle võivad mõnedes majandusüksustes olla puudulikud või olematud mitmete põhjuste tõttu, nagu näiteks:

- juhtkonna poolt omistatud vähene tähtsus seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute tuvastamisele ja avalikustamisele;
- asjakohase järelevalve puudumine isikute poolt, kelle ülesandeks on valitsemine;
- selliste kontroll(imehhanism)ide tahtlik eiramine, kuna seotud osapoolte kohta avalikustav informatsioon võib paljastada informatsiooni, mida juhtkond peab tundlikuks, näiteks juhtkonna pereliikmetega seotud tehingute olemasolu;
- ebapiisav juhtkonnapoolne arusaamine seotud osapooli puuduvate nõuete kohta rakendatavas finantsaruandluse raamistikus;
- avalikustamishõuete puudumine rakendatava finantsaruandluse raamistiku puhul.

Kui sellised kontroll(imehhanism)id on ebaefektiivsed või neid ei eksisteeri, ei pruugi audiitor suuta koguda piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute kohta. Kui see on nii, peaks audiitor kooskõlas ISAga 705²¹ arvestama selle mõjutusi auditile, kaasa arvatud arvamusele audiitori aruandes.

²¹ ISA 705 „Arvamuse modifikatsioonid sõltumatu audiitori aruandes”.

A19. Pettuslik finantsaruandlus hõlmab juhtkonnapoolset kontroll(imehhanism)ide, mis muidu paistavad toimivat tulemuslikult, eiramist.²² Juhtkonnapoolne kontroll(imehhanism)ide eiramise risk on suurem, kui juhtkonnal esineb suhteid, mis hõlmavad kontrolli või märkimisväärset mõju osapoolte üle, kellega majandusüksus viib läbi äritegevust, kuna need suhted võivad anda juhtkonnale rohkem ajendeid ja võimalusi pettuse toimepanemiseks. Näiteks juhtkonna finantshuvid teatud osapooltes võivad ajendada juhtkonda kontroll(imehhanism)e eirama a) suunates majandusüksust selle huvide vastaselt viima läbi tehinguid nende osapoolte huvides või b) mängides selliste osapooltega kokku või kontrollides nende tegevust. Võimaliku pettuse näited on järgmised:

- seotud osapooltega tehtavate tehingute fiktiivsete tingimuste väljatöötamine, mis on kavandatud nende tehingute ärilise põhjendatuse moonutamiseks;
- pettuslik varade üleandmise organiseerimine juhtkonnalt või juhtkonnale või teistelt isikutelt või teistele isikutele summades, mis on märkimisväärselt suuremad või väiksemad kui turuväärtus;
- osalemine koos seotud osapooltega, nagu näiteks eriotstarbelised majandusüksused, keerukates tehingutes, mis on struktureeritud selliselt, et moonutada majandusüksuse finantsseisundit või finantstulemust.

Väiksemate majandusüksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

A20. Kontroll(mehhanism)id väiksemates majandusüksustes on tõenäoliselt vähem formaalsed ja väiksematel majandusüksustel ei pruugi olla dokumenteeritud protsesse seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute käsitlemiseks. Omanik-juht võib mõnesid seotud osapoolte vahelistest tehingutest tekkivaid riske vähendada või neid potentsiaalselt suurendada tehingute kõikides põhiaspektides aktiivse osalemise kaudu. Selliste majandusüksuste puhul võib audiitor omandada arusaamise seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute ning mis tahes kontroll(imehhanism)ide kohta, mis võivad nende üle eksisteerida, esitades juhtkonnale järelepärimisi kombineerituna muude protseduuridega, nagu näiteks juhtkonna järelevalve ja ülevaatusse tegevuste vaatlemine ning kättesaadava relevantse dokumentatsiooni inspekteerimine.

Märkimisväärsete tehingute ja kokkulepete heakskiitmine ning kinnitamine (vt lõik 14 punkt b)

A21. Heakskiitmine hõlmab asjakohase mõjuvõimuga osapoolte või osapoolte (kas juhtkond, isikud, kelle ülesandeks on valitsemine või majandusüksuse aktsionärid) poolt majandusüksusele loa andmist tehingute tegemiseks kooskõlas eelnevalt kindlaksmääratud spetsiifiliste kas hinnanguliste või mittehinnanguliste kriteeriumitega. Kinnitamine sisaldab majandusüksuse poolt sõlmitud tehingute, mis vastavad kriteeriumitele, milleks luba anti, aktsepteerimist nimetatud osapoolte poolt. Näited kontroll(imehhanism)ide kohta, mida majandusüksus võis olla kehtestanud, et kiita heaks ja kinnitada märkimisväärsed tehingud ja kokkulepped seotud osapooltega või märkimisväärsed tehingud ja tehingud, mis toimuvad väljaspool tavapärasest äritegevust, on järgmised:

²² ISA 240, lõigud 31 ja A4.

SEOTUD OSAPOOLED

- kontroll(imehhanism)ide monitoorimine selliste tehingute ja kokkulepete tuvastamiseks heakskiitmise ja kinnitamise eesmärgil;
- tehingute ja kokkulepete tingimuste heakskiitmine juhtkonna, isikute, kelle ülesandeks on valitsemine või kui rakendatav, aktsionäride poolt.

Valvsuse säilitamine seotud osapooli puudutava informatsiooni suhtes andmete või dokumentide ülevaatamisel

Andmed või dokumendid, mida audiitor võib inspekteerida (vt lõik 15)

A22. Audiitor võib auditi käigus inspekteerida andmeid või dokumente, mis võivad esitada informatsiooni seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute kohta, näiteks:

- audiitori poolt omandatud kolmanda osapoolle kinnitused (lisaks panga- ja juriidilistele kinnitustele);
- majandusüksuse tuludeklaratsioonid;
- majandusüksuse poolt esitatud informatsioon reguleerivatele asutustele;
- aktsionäride registrid majandusüksuse põhiaktsionäride tuvastamiseks;
- aruanded huvide konfliktide kohta juhtkonnalt ja isikutelt, kelle ülesandeks on valitsemine;
- andmed majandusüksuse investeeringute ja tema pensioniplaanide kohta;
- lepingud ja kokkulepped võtmejuhtkonnaga või isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine;
- märkimisväärsed lepingud ja kokkulepped, mis on väljaspool majandusüksuse tavapärasest äritegevust;
- spetsiifilised arved ja kirjavahetus majandusüksuse kutseliste nõustajate poolt;
- majandusüksuse poolt omandatud elukindlustuse poliisid;
- märkimisväärsed lepingud, mille majandusüksus on perioodi jooksul uuesti läbi rääkinud;
- siseaudiitorite aruanded;
- dokumendid, mis kaasnevad majandusüksuse andmete esitamisega väärtpaberite reguleerijale (näiteks prospektid).

Kokkulepped, mis võivad viidata eelnevalt tuvastamata või avalikustamata seotud osapoolte vaheliste suhete või tehingute olemasolule

A23. Kokkulepe kujutab endast formaalset või mitteformaalset kokkulepet majandusüksuse ja ühe või enama osapoolle vahel sellistel eesmärkidel, nagu:

- ärisuhte kehtestamine asjakohaste vahendite või struktuuride abil;
- teatud liiki tehingute läbiviimine spetsiifilistel tingimustel või tingimustes;
- määratletud teenuste või finantsabi osutamine.

SEOTUD OSAPOOLED

Näited kokkulepete kohta, mis võivad viidata seotud osapoolte vaheliste suhete või tehingute olemasolule, mida juhtkond ei ole eelnevalt tuvastanud või audiitorile avalikustanud, on järgmised:

- osalemine koos teiste osapooltega juriidilise isiku õigusteta ühingutes;
- kokkulepped teenuste osutamiseks teatud osapooltele tingimustel ja tingimustes, mis erinevad majandusüksuse tavapärasest äritegevusest;
- garantiid ja garandi suhted.

Väljaspool tavapärast äritegevust toimuvate märkimisväärsete tehingute tuvastamine (vt lõik 16)

A24. Edasise informatsiooni omandamine märkimisväärsete tehingute kohta, mis väljuvad majandusüksuse tavapärasest äritegevusest, võimaldab audiitoril hinnata seda, kas esineb pettuseriski tegureid, kui neid on, ja kui rakendatava finantsaruandluse raamistikuga kehtestatakse seotud osapooltele nõuded, tuvastada olulise väärkajastamise riske.

A25. Näited tehingute kohta, mis väljuvad majandusüksuse tavapärasest äritegevusest, võivad olla järgmised:

- keerukad tehingud omakapitaliga, nagu näiteks äriühingute restruktureerimised või omandamised;
- tehingud offshore-majandusüksustega jurisdiktsioonides, kus on nõrgad ettevõtlusseadused;
- ruumide väljaüürimine või juhtimisteenuste osutamine majandusüksuse poolt teisele osapooltele, kui ei toimu rahalise tasu vahetamist;
- müügitehingud ebatavaliselt suurte allahindluste või kasumitega;
- tehingud, mis on seotud ringlevate kokkulepetega, nagu näiteks müük tagasiostu kohustusega;
- tehingud lepingutega, mille tingimusi muudetakse enne aegumist.

Väljaspool tavapärast äritegevust toimuvate märkimisväärsete tehingute olemusest arusaamine (vt lõik 16 punkt a)

A26. Järelepärimine väljaspool majandusüksuse tavapärast äritegevust toimuvate märkimisväärsete tehingute olemuse kohta hõlmab arusaamise omandamist tehingute ärilise põhjendatuse ja nende sõlmimise tingimuste kohta.

Järelepärimise esitamine selle kohta, kas kaasatud võivad olla seotud osapooled (vt lõik 16 punkt b)

A27. Seotud osapool võib olla seotud märkimisväärse tehinguga väljaspool majandusüksuse tavapärast äritegevust mitte ainult tehingu osapoolena tehingut otseselt mõjutades, vaid samuti seda vahendaja kaudu kaudselt mõjutades. Selline mõju võib viidata pettuseriski teguri olemasolule.

Seotud osapoolt puudutava informatsiooni jagamine töövõtumeeskonnaga (vt lõik 17)

A28. **Asjasse puutuv** seotud osapoolt puudutav informatsioon, mida võib jagada töövõtumeeskonna liikmete seas, sisaldab näiteks järgmist:

- majandusüksuse seotud osapoolte identiteet;
- seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute olemus;
- märkimisväärsed või keerukad seotud osapoolte vahelised suhted või tehingud, mis võivad olla kindlaks määratud märkimisväärsete riskidena, eriti tehingud, milles finantsiliselt osalevad juhtkond või isikud, kelle ülesandeks on valitsemine.

Seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingutega seotud olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine

Pettuseriski tegurid, mis on seotud domineerivat mõju omava seotud osapoolega (vt lõik 19)

A29. Üksikisiku või väikese isikutegrupi domineerimine juhtkonna üle ilma kompenseerivate kontroll(imehhanism)ideta on pettuseriski tegur.²³ Seotud osapoole poolt avaldatava domineeriva mõju näitajad sisaldavad järgmist:

- seotud osapool on pannud veto märkimisväärsetele äriotsustele, mille on vastu võtnud juhtkond või isikud, kelle ülesandeks on valitsemine;
- märkimisväärsed tehingud saadetakse seotud osapoolele lõplikuks kinnitamiseks;
- juhtkond ja isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, arutavad vähe, kui üldse, seotud osapoole algatatud äriettepanekute üle;
- seotud osapooli (või seotud osapoole lähemat pereliiget) hõlmavad tehingud on harva sõltumatult üle vaadatud ja kinnitatud.

Mõnel juhul võib domineeriv mõju samuti eksisteerida siis, kui seotud osapool on mänginud juhtivat rolli majandusüksuse asutamisel ja ta jätkab juhtiva rolli mängimist majandusüksuse juhtimisel.

A30. Muude riskitegurite olemasolu korral võib domineerivat mõju omava seotud osapoole olemasolu viidata märkimisväärsele pettusest tingitud olulise väärkajastamise riskidele. Näiteks:

- ebatavaliselt suur tippjuhtkonna või kutseliste nõustajate vahetumine võib vihjata ebaeetilistele või pettuslikele äripraktikatele, mis teenivad seotud osapoole eesmärke;
- äri vahendajate kasutamine märkimisväärsete tehingute puhul, mille puhul ei eksisteeri selget ärilist õigustust, võib vihjata sellele, et seotud osapoolel võib olla huvi selliste tehingute vastu selliste vahendajate kontrollimise kaudu pettuslikel eesmärkidel;
- tõendusmaterjal seotud osapoole liigse osalemise või huvitumise kohta arvestusprintsipiide valikul või märkimisväärsete hinnangute kindlaksmääramisel võib vihjata sellele, et võib esineda pettuslik finantsaruandlus.

²³ ISA 240, Lisa 1.

Vastused seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingutega seotud olulise väärkajastamise riskidele (vt lõik 20)

A31. Edasiste auditiprotseduuride, mille audiitor võib valida vastusena seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingutega seotud olulise väärkajastamise hinnatud riskidele, olemus, ajastus ja ulatus sõltuvad nende riskide olemusest ja majandusüksuse tingimustest.²⁴

A32. Näited substantiivsete auditiprotseduuride kohta, mida audiitor võib läbi viia siis, kui audiitor on hinnanud märkimisväärset riski, et juhtkond ei ole asjakohaselt arvestanud või avalikustanud seotud osapoolte vahelisi spetsiifilisi tehinguid kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga (mis on tingitud kas pettusest või veast), on järgmised:

- tehingute spetsiifiliste aspektide kinnitamine või nende üle arutamine selliste vahendajatega nagu pangad, advokaadibürood, garandid või agendid, kui see on praktiliselt teostatav ja ei ole seaduse, regulatsiooni või eetikareeglitega keelatud;
- tehingute eesmärkide, spetsiifiliste tingimuste või summade kinnitamine seotud osapooltega (see auditiprotseduur võib olla vähem tulemuslik, kui audiitor otsustab, et majandusüksus mõjutab tõenäoliselt seotud osapooli nende vastustes audiitorile);
- kui rakendatav, seotud osapoolte finantsaruannete või muu relevantse finantsinformatsiooni, kui see on kättesaadav, lugemine tõendusmaterjali saamiseks tehingute arvestuse kohta seotud osapoolte arvestusandmetes.

A33. Kui audiitor on hinnanud pettusest tingitud olulise väärkajastamise märkimisväärset riski, mis tuleneb domineerivat mõju omava seotud osapoolte olemasolust, võib audiitor lisaks ISA 240 üldnõuetele läbi viia näiteks järgmised auditiprotseduurid, et omandada arusaamine ärisuhete kohta, mis selline seotud osapool võis olla majandusüksusega otseselt või kaudselt loonud ja määrata kindlaks vajaduse edasiste asjakohaste substantiivsete auditiprotseduuride järele:

- järelepärimised ja arutelu juhtkonnaga ja isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine;
- järelepärimised seotud osapooltele;
- seotud osapooltega sõlmitud märkimisväärsete lepingute inspekteerimine;
- asjakohased taustauuringud, kasutades selleks näiteks Internetti või spetsiifilisi väliseid äriinformatsiooni andmebaase;
- töötajate väärtust teavitamise (whistle blowing) aruannete ülevaatus juhul, kui need on alles hoitud.

A34. Sõltuvalt audiitori riskihindamise protseduuride tulemustest võib audiitor pidada asjakohaseks auditi tõendusmaterjali kogumist ilma majandusüksuse seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute kontroll(imehhanism)ide testimiseta. Siiski ei pruugi teatud tingimustes olla võimalik piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali kogumine seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingutega seotud olulise väärkajastamise riskide suhtes ainult substantiivseid auditiprotseduure kasutades. Näiteks kui esineb palju

²⁴ ISA 330 esitab täpsemad juhised edasiste auditiprotseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse arvestamise kohta. ISAGA 240 kehtestatakse nõuded ja esitatakse juhised asjakohaste vastuste kohta pettusest tingitud olulise väärkajastamise hinnatud riskidele.

SEOTUD OSAPOOLED

kontsernisisesed tehinguid majandusüksuse ja selle komponentide vahel ning neid tehinguid käsitleva informatsiooni märkimisväärset hulka algatatakse, kirjendatakse, töödeldakse või raporteeritakse elektrooniliselt integreeritud süsteemi kaudu, võib audiitor otsustada, et tulemuslike substantiivsete auditiprotseduuride, mis eraldivõetuna vähendaksid nende tehingutega seotud olulise väärkajastamise riski aktsepteeritavalt madala tasemeni, kavandamine ei ole võimalik. Sellisel juhul peab audiitor ISA 330 nõude täitmiseks, mis puudutab piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali kogumist kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse kohta,²⁵ testima majandusüksuse kontroll(imehhanism)e seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute kirjendamise täielikkuse ja täpsuse kontrollimiseks.

Eelnevalt tuvastamata või avalikustamata seotud osapoolte või märkimisväärsete seotud osapoolte vaheliste tehingute tuvastamine

Uuena tuvastatud seotud osapooli puudutava info vahetamine töövõtumeeskonnaga (vt lõik 22 punkt a)

A35. Info viivitamatu vahetamine mis tahes uuena tuvastatud seotud osapoolte kohta töövõtumeeskonna teistele liikmetele aitab neil kindlaks määrata, kas see informatsioon mõjutab juba läbiviidud riskihindamise protseduuride tulemusi ja nende põhjal tehtud järeldusi, kaasa arvatud seda, kas olulise väärkajastamise riske tuleb uuesti hinnata.

Substantiivsed protseduurid, mis käsitlevad uuena tuvastatud seotud osapooli või märkimisväärseid seotud osapoolte vahelisi tehinguid (vt lõik 22 punkt c)

A36. Näited substantiivsete auditiprotseduuride kohta, mida audiitor võib läbi viia uuena tuvastatud seotud osapoolte või märkimisväärsete seotud osapoolte vaheliste tehingute suhtes, on järgmised:

- järelepärimiste tegemine majandusüksuse suhete olemuse kohta uuena tuvastatud seotud osapooltega, kaasa arvatud (asjakohasuse korral ja kui see ei ole keelatud seaduse, regulatsiooni või eetikanõuetega) järelepärimiste esitamine majandusüksusevälistele osapooltele, kes eeldatavasti omavad märkimisväärseid teadmisi majandusüksuse ja selle äritegevuse kohta, nagu näiteks õigusnõustaja, põhiagendid, peamised esindajad, konsultandid, garandid või teised lähedased äripartnerid;
- arvestusandmete analüüsi läbiviimine uuena tuvastatud seotud osapooltega teostatud tehingute kohta. Sellist analüüsi võib hõlbustada, kasutades selleks arvuti abil teostatavaid audititehnikaid;
- uuena tuvastatud seotud osapoolte vaheliste tehingute tingimuste tõendamine ja selle hindamine, kas tehingud on asjakohaselt arvestatud ja avalikustatud kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga.

Tahtlik avalikustamata jätmise juhtkonna poolt (vt lõik 22 punkt e)

²⁵ ISA 330, lõik 8 punkt b.

A37. ISA 240 nõuded ja juhised, mis puudutavad audiitori kohustusi finantsaruannete auditis pettuse kohta, on relevantset, kui tundub, et juhtkond on tahtlikult jätnud audiitorile avalikustamata seotud osapooled või märkimisväärsed seotud osapoolte vahelised tehingud. Audiitor võib samuti arvesse võtta seda, kas on vaja uuesti hinnata audiitori järelepärimistele antud juhtkonna vastuste ja juhtkonnapoolsete kirjalike esitiste usaldusväärsust.

Tuvastatud märkimisväärsed seotud osapoolte vahelised tehingud väljaspool majandusüksuse tavapärasest äritegevust

Märkimisväärsed seotud osapoolte vaheliste tehingute ärilise põhjendatuse hindamine (vt lõik 23)

A38. Väljaspool majandusüksuse tavapärasest äritegevust toimuva märkimisväärse seotud osapoolte vahelise tehingu ärilise põhjendatuse hindamisel võib audiitor arvesse võtta järgmist:

- kas tehing:
 - on liiga keerukas (nt see võib hõlmata mitut seotud osapoolt konsolideeritud grupis);
 - on ebatavaliste kauplemistingimustega, nagu näiteks ebatavalised hinnad, intressimäärad, garantiid ja tagasimakse tingimused;
 - puudub selge loogiline äriline põhjendus selle toimumiseks;
 - hõlmab eelnevalt tuvastamata seotud osapooli;
 - on töödeldud ebatavalisel viisil;
- kas juhtkond on arutanud isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, sellise tehingu olemust ja arvestust;
- kas juhtkond pöörab enam rõhku pigem konkreetsele arvestusalasele käsitlusele kui tehingu majandusliku sisu hindamisele.

Kui juhtkonna selgitused on seotud osapoolte vahelise tehingu tingimuste suhtes olulisel määral vastuolulised, nõutakse audiitorilt kooskõlas ISAga 500²⁶ muude märkimisväärsed asjaolude kohta antud juhtkonnapoolsete selgituste ja kirjalike esitiste usaldusväärsuse kaalumist.

A39. Audiitor võib samuti proovida aru saada sellise tehingu ärilisest põhjendatusest seotud osapoolte vaatevinklist, kuna see võib aidata audiitoril paremini aru saada tehingu majanduslikust realiteedist ja sellest, miks see teostati. Äriline põhjendus seotud osapoolte vaatevinklist, mis tundub olevat vastuolus tema äritegevuse olemusega, võib kujutada endast pettuseriski tegurit.

Märkimisväärsed seotud osapoolte vaheliste tehingute heakskiitmine ja kinnitamine (vt lõik 23 punkt b)

²⁶ ISA 500 „Auditi tõendusmaterjal”, lõik 11.

A40. Väljaspool majandusüksuse tavapärasest äritegevust toimuvate märkimisväärsete seotud osapoolte vaheliste tehingute heakskiitmine ja kinnitamine juhtkonna, isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, või kui rakendatav, aktsionäride poolt, võib anda auditi tõendusmaterjali, et neid on nõuetekohaselt arvesse võetud majandusüksuse asjakohastel tasanditel ja nende tingimused peegelduvad asjakohaselt finantsaruannetes. Seda laadi tehingute, mida ei ole heaks kiidetud ega kinnitatud, olemasolu võib viidata kas pettusest või veast tingitud olulise väärkajastamise riskidele, juhul kui puuduvad ratsionaalsed selgitused juhtkonnaga või isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, peetud arutelu põhjal. Selliste tingimuste puhul võib audiitoril olla vajadus olla valvas muude samalaadsete tehingute suhtes. Heakskiitmine ja kinnitamine eraldivõetuna ei pruugi siiski olla piisavad järeldamiseks, et pettusest tingitud olulise väärkajastamise riskid puuduvad, kuna heakskiitmine ja kinnitamine võivad olla tulemusetud, kui seotud osapoolte vahel esines kokkumäng või kui majandusüksus on seotud osapoolte domineeriva mõju all.

Väiksemate majandusüksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

A41. Väiksemal majandusüksusel ei pruugi olla samu kontroll(imehhanism)e, mida võimaldavad erinevad volituste ja kinnitamise tasandid, mis võivad eksisteerida suuremas majandusüksuses. Seega võib audiitor väiksema majandusüksuse auditeerimisel tugineda vähemal määral heakskiitmisele ja kinnitamisele auditi tõendusmaterjalina seoses väljaspool majandusüksuse tavapärasest äritegevust toimuvate märkimisväärsete seotud osapoolte vaheliste tehingute kehtivusega. Selle asemel võib audiitor kaaluda muude auditiprotseduuride läbiviimist, nagu näiteks relevantsete dokumentide inspekteerimine, seotud osapooltega teostatud tehingute spetsiifiliste aspektide kinnitamine või omaniku juhi tehingutes osalemise jälgimine.

Väited, et seotud osapoolte vahelised tehinguid teostati tingimustel, mis on võrdväärsed nendega, mis kehtivad sõltumatute osapoolte vahelises tehingus (vt lõik 24)

A42. Ehkki auditi tõendusmaterjal võib olla vabalt kättesaadav selle kohta, kuidas seotud osapoolte vahelise tehingu hind on võrreldav samasuguse sõltumatute osapoolte vahelise tehingu omaga, esineb tavaliselt praktilisi takistusi, mis piiravad audiitori suutlikkust koguda auditi tõendusmaterjali selle kohta, et tehingu kõik muud aspektid on võrdväärsed sõltumatute osapoolte vahelise tehingu omadega. Näiteks kuigi audiitor võib suuta kinnitada, et seotud osapoolte vaheline tehing on teostatud turuhinnas, võib osutada võimatuks selle kinnitamine, kas tehingu muud tingimused (nagu näiteks krediitingimused, tingimuslikud asjaolud ja spetsiifilised tasud) on võrdväärsed nendega, mis lepatakse tavaliselt kokku sõltumatute osapoolte vahel. Seega võib esineda risk, et juhtkonna väide selle kohta, et seotud osapoolte vaheline tehing viidi läbi tingimustel, mis on võrdväärsed nendega, mis valitsevad sõltumatute osapoolte vahelises tehingus, võib olla oluliselt väärkajastatud.

A43. Finantsaruannete koostamine nõuab juhtkonnalt väite tõestamist, et seotud osapoolte vaheline tehing teostati tingimustel, mis on võrdväärsed nendega, mis valitsevad sõltumatute osapoolte vahelises tehingus. Juhtkonna toetus väitele võib sisaldada järgmist:

SEOTUD OSAPOOLED

- seotud osapoolte vahelise tehingu tingimuste võrdlemine ühe või enama mitteseotud osapoollega identse või samasuguse tehingu omadega;
- välise eksperdi kaasamine, et määrata kindlaks turuväärtus ja kinnitada turutingimused tehingu suhtes;
- tehingu tingimuste võrdlemine teadaolevate turutingimustega üldjoontes samasuguste tehingute puhul vabaturul.

A44. Selle väite juhtkonnapoolse toetuse hindamine võib sisaldada ühte või mitut järgmist:

- väite toetamiseks kavandatud juhtkonna protsessi asjakohasuse kaalumise;
- väidet toetava sise- või välisandmete allika kontrollimine ja andmete testimine nende täpsuse, täielikkuse ja relevantsuse kindlaksmääramiseks;
- mis tahes märkimisväärsete eelduste, millel väide põhineb, põhjendatuse hindamine.

A45. Mõnede finantsaruandluse raamistikega nõutakse seotud osapoolte vaheliste tehingute, mida ei teostatud tingimustel, mis on võrdväärsete sõltumatute osapoolte vahelises tehingutes esinevate tingimustega, avalikustamist. Selliste tingimuste korral, kui juhtkond ei ole avalikustanud seotud osapoolte vahelist tehingut finantsaruannetes, võib esineda varjatud väide, et see tehing teostati tingimustel, mis on võrdväärsete sõltumatute osapoolte vahelises tehingus esinevate tingimustega.

Tuvastatud seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute arvestuse ja avalikustamise hindamine

Olulisuse arvessevõtmine väärkajastamiste hindamisel (vt lõik 25)

A46. ISAs 450 nõutakse audiitorilt nii väärkajastamise suuruse kui ka olemuse ning selle esinemise konkreetsete tingimuste arvestamist selle hindamisel, kas väärkajastamine on oluline.²⁷ Tehingu märkimisväärsus finantsaruannete kasutajate jaoks ei pruugi sõltuda ainult tehingu kirjendatud summast, vaid ka muudest spetsiifilistest relevantsetest teguritest, nagu näiteks seotud osapoolte suhte olemus.

Seotud osapoolte kohta avalikustatava informatsiooni hindamine (vt lõik 25 punkt a)

A47. Seotud osapoolte kohta avalikustatava informatsiooni hindamine rakendatava finantsaruandluse raamistiku avalikustamisnõuete kontekstis tähendab selle arvessevõtmist, kas faktid ja tingimused majandusüksuse seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute kohta on asjakohaselt kokku võetud ja esitatud, nii et avalikustatav informatsioon on mõistetav. Seotud osapoolte vaheliste tehingute kohta avalikustatav informatsioon ei pruugi olla mõistetav, kui:

- (a) tehingute äriiline põhjendatus ja selle mõjud finantsaruannetele on ebaselged või väärkajastatud või

²⁷ ISA 450 „Auditi käigus tuvastatud väärkajastamiste hindamine”, lõik 11 punkt a. ISA 450 lõik A16 annab juhised tingimuste kohta, mis võivad mõjutada väärkajastamise hindamist.

- (b) tehingute võtmetingimusi, olusid või muid tähtsaid elemente, mis on vajalikud nende mõistmiseks, ei ole asjakohaselt avalikustatud.

Kirjalikud esitised (vt lõik 26)

A48. Tingimused, mille puhul võib osutada ajakohaseks kirjalike esitiste kogumine nendelt, kelle ülesandeks on valitsemine, on järgmised:

- kui nad on kinnitanud spetsiifilised seotud osapoolte vahelised tehingud, mis a) mõjutavad oluliselt finantsaruandeid või b) hõlmavad juhtkonda;
- kui nad on andnud spetsiifilisi suulisi esitusi audiitorile teatud seotud osapoolte vaheliste tehingute detailide kohta;
- kui neil on finants- või muud huvid seotud osapooltes või seotud osapoolte vahelistes tehingutes.

A49. Audiitor võib samuti otsustada koguda kirjalikud esitised seoses spetsiifiliste väidetega, mida juhtkond võib olla teinud, nagu näiteks esitis, et spetsiifilised seotud osapoolte vahelised tehingud ei hõlma avalikustamata kõrvallepinguid.

Infovahetus isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine (vt lõik 27)

A50. Infovahetus auditi käigus tekkivate märkimisväärsete asjaolude esinemise kohta ²⁸ seoses majandusüksuse seotud osapooltega aitab audiitoril luua ühist arusaama isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, nimetatud asjaolude olemuse ja lahendamise kohta. Näited märkimisväärsete seotud osapooli puudutavate asjaolude kohta on järgmised:

- seotud osapoolte või märkimisväärsete seotud osapoolte vaheliste tehingute audiitorile avalikustamata jätmine (kas tahtlik või mitte) juhtkonna poolt, mis võib sundida valvsusele isikuid, kelle ülesandeks on valitsemine, märkimisväärsete seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute osas, millest nad ei pruukinud olla eelnevalt teadlikud;
- märkimisväärsete seotud osapoolte vaheliste tehingute, mida ei ole asjakohaselt heaks kiidetud ja kinnitatud, tuvastamine, mis võib põhjustada pettusekahtlustust;
- lahkarvamused juhtkonnaga märkimisväärsete seotud osapoolte vaheliste tehingute arvestamise ja avalikustamise suhtes kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga;
- seotud osapoolte vahelisi teatud liiki tehinguid keelavate või piiravate kohaldatavate seaduste või regulatsioonide rikkumine;
- majandusüksust lõppastmes kontrolliva osapoolte tuvastamise raskused.

²⁸ ISA 230 lõigus A8 esitatakse edasised juhised auditi käigus tekkivate oluliste asjaolude kohta.