

RAHVUSVAHELINE AUDITEERIMISE STANDARD (EESTI) 240*
AUDIITORI KOHUSTUSED FINANTSARUANNETE
AUDITEERIMISEL SEOSSES PETTUSEGA

(Kehtib 15. detsembril 2016 või pärast seda lõppevate perioodide finantsaruannete auditite kohta)

SISUKORD

	Lõik
Sissejuhatus	
Käesoleva ISA ulatus	1
Pettuse tunnused	2-3
Vastutus pettuse ärahoidmise ja avastamise eest	4-8
Kehtima hakkamise kuupäev	9
Eesmärgid	10
Definitsioonid	11
Nõuded	
Kutsealane skeptitsism	12-14
Arutelu töövõtumeeskonnas	15
Riskihindamise protseduurid ja seotud tegevused	16-24
Pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine	25–27
Vastused pettusest tuleneva olulise väärkajastamise hinnatud riskidele	28–33
Auditi tõendusmaterjali hindamine	34-37
Auditiitoril ei ole võimalik töövõttu jätkata	38
Kirjalikud esitised	39
Infovahetus juhtkonnaga ja isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine	40–42
Infovahetus regulatiivsete ja täidesaatvate ametivõimudega	43
Dokumentatsioon	44–47
Rakendus- ja muu selgitav materjal	
Pettuse tunnused	A1–A6
Kutsealane skeptitsism	A7–A9
Arutelu töövõtumeeskonnas	A10–A11
Riskihindamise protseduurid ja seotud tegevused	A12–A27
Pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine	A28–A32
Vastused pettusest tuleneva olulise väärkajastamise hinnatud riskidele	A33–A48

Auditi tõendusmaterjali hindamine	A49–A53
Audiitoril ei ole võimalik töövõttu jätkata	A54–A57
Kirjalikud esitised	A58–A59
Infovahetus juhtkonnaga ja isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine	A60–A64
Infovahetus regulatiivsete ja täidesaatvate ametivõimudega	A65–A67
Lisa 1. Näited pettuseriski tegurite kohta	
Lisa 2. Näited võimalikest auditiprotseduuridest käsitlemaks pettusest tuleneva olulise väärkajastamise hinnatud riske	
Lisa 3. Näited tingimuste kohta, mis viitavad pettuse võimalusele	

Rahvusvahelist auditeerimise standardit (ISA) 240 „Audiitori kohustused finantsaruannete auditeerimisel seoses pettusega” tuleks lugeda koos ISAgaga 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 viitamiseks 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 viitamiseks 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 auditeerimisel seoses pettusega. Nimelt selgitatakse selles põhjalikumalt seda, kuidas tuleb rakendada ISA 315 (muudetud)¹ „Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine majandusüksusest ja selle keskkonnast arusaamise kaudu” ja ISA 330² „Audiitori vastused hinnatud riskidele” seoses pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskidega.

Pettuse tunnused

2. Väärkajastamised finantsaruannetes võivad tuleneda kas pettusest või veast. Pettust ja viga eristavaks teguriks on see, kas aluseks olev tegu, mille tulemuseks on finantsaruannete väärkajastamine, on tahtlik või tahtmatu.
3. Kuigi pettus on lai juriidiline mõiste, siis ISAd eesmärkidel muretseb audiitor pettuse pärast, mis põhjustab finantsaruannetes olulist väärkajastamist. Audiitori jaoks on relevantseid kahte tüüpi tahtlikud väärkajastamised – pettuslikust finantsaruandlusest tulenevad väärkajastamised ja varade seadusevastasest omastamisest tulenevad väärkajastamised. Kuigi audiitor võib pettuse toimumist kahtlustada või harvadel juhtudel selle toimumise tuvastada, ei määra audiitor juriidiliselt kindlaks, kas pettus on tegelikult toimunud. (vt lõigud A1–A6)

Vastutus pettuse ärahoidmise ja avastamise eest

4. Esmane vastutus pettuse ärahoidmise ja avastamise eest on nii isikutel, kelle ülesandeks on majandusüksuse valitsemine, kui ka juhtkonnal. On tähtis, et juhtkond nende isikute järelevalvamil, kelle ülesandeks on valitsemine, paneb tugeva rõhu pettuse ärahoidmisele, mis võib vähendada pettuse asetleidmise võimalusi, ja pettuse ennetamisele, mis võib veenda isikuid pettust mitte toime panema avastamise ja karistamise tõenäosuse tõttu. See hõlmab panustamist aususe ja eetilise käitumise kultuuri loomisele, mida saab tugevdada aktiivne järelevalvamine isikute poolt, kelle ülesandeks on valitsemine. Järelevalve isikute poolt, kelle ülesandeks on valitsemine, hõlmab kontroll(imehhanism)ide eiramise või muu mitteasjakohase mõju finantsaruandluse protsessi üle võimalikkuse arvessevõtmist, nagu näiteks juhtkonna püüded juhtida kasumit mõjutamaks seda, kuidas analüütikud tajuvad majandusüksuse tegevust ja kasumlikkust.

Audiitori kohustused

5. Audiitor, kes viib läbi auditit kooskõlas ISAdega, on vastutav põhjendatud kindluse omandamise osas selle kohta, et finantsaruanded tervikuna ei sisaldaks kas pettusest või veast tulenevat olulist väärkajastamist. Auditi olemuslike piirangute tõttu eksisteerib vältimatu risk, et mõningaid olulisi väärkajastamisi finantsaruannetes ei pruugita avastada kuigi audit on nõuetekohaselt planeeritud ja läbi viidud kooskõlas ISAdega.³

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

² ISA 330 „Audiitori vastused hinnatud riskidele”.

³ ISA 200 „Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega”, lõik A53-A54.

6. Nagu on kirjeldatud ISAs 200⁴, on olemuslike piirangute võimalikud mõjud eriti märkimisväärsed pettusest tuleneva väärkajastamise puhul. Pettusest tuleneva olulise väärkajastamise mitteavastamise risk on kõrgem kui veast tuleneva olulise väärkajastamise mitteavastamise risk. Seda seetõttu, et pettusega võivad kaasneda selle varjamiseks kavandatud keerulised ja hoolikalt organiseeritud skeemid, näiteks võltsimine, tahtlik tehingute mittekajastamine või tahtlik vääresitiste tegemine audiitorile. Selliseid varjamiskatseid võib olla veel raskem avastada siis, kui nendega kaasneb kokkumäng. Kokkumäng võib panna audiitori uskuma, et auditi tõendusmaterjal on veenev, kuigi see tegelikult on väär. Audiitori suutlikkus avastada pettust sõltub sellistest teguritest nagu toimepanija oskuslikkus, manipuleerimise sagedus ja ulatus, kaasneva kokkumängu ulatus, manipuleeritud konkreetsete summade suhteline suurus ning osalenud isikute paiknemine ametiredelil. Kuigi audiitor võib olla suuteline tuvastama pettuse toimepanemise potentsiaalseid võimalusi, on audiitoril raske kindlaks määrata, kas väärkajastamisi otsustusi nõudvates valdkondades, nagu näiteks arvestushinnangud, põhjustab pettus või viga.
7. Veelgi enam, juhtkonnapoolsest pettusest tuleneva olulise väärkajastamise puhul on risk, et audiitor seda ei avasta, suurem kui töötajatepoolse pettuse puhul, sest juhtkond on tihti positsioonil, et otseselt või kaudselt manipuleerida arvestusandmetega ja esitada pettuslikku finantsinformatsiooni või eirata kontrolliprotseduure, mis on kavandatud selleks, et vältida sarnaseid pettusi teiste töötajate poolt.
8. Põhjendatud kindluse omandamisel on audiitor kohustatud säilitama kutsealase skeptitsismi kogu auditi vältel, võtma arvesse kontroll(imehhanism)ide juhtkonnapoolse eiramise võimalikkust ja tunnustama fakti, et auditiprotseduurid, mis on tulemuslikud vea avastamisel, ei pruugi olla tulemuslikud pettusest tuleneva olulise väärkajastamise avastamisel. Käesolevas ISAs toodud nõuded on kavandatud selleks, et aidata audiitorit pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel ja hindamisel ning protseduuride kavandamisel sellise väärkajastamise avastamiseks.

Kehtima hakkamise kuupäev

9. Käesolev ISA kehtib 15. detsembril 2016 või pärast seda lõppevate perioodide finantsaruannete auditite kohta.

Eesmärgid

10. Audiitori eesmärkideks on:
 - (a) tuvastada ja hinnata finantsaruannete pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riske;
 - (b) omandada piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal seoses pettusest tuleneva olulise väärkajastamise hinnatud riskidega, kavandades ja rakendades asjakohased vastused ja
 - (c) vastata asjakohaselt auditi käigus tuvastatud pettusele või kahtlustatud pettusele.

⁴ ISA 200, lõik A53.

Definitsioonid

11. ISAdes kasutamise otstarbel on järgmistel terminitel järgmised tähendused:
 - (a) pettus – tahtlik tegu ühe või enama isiku poolt juhtkonna, isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, töötajate või kolmandate osapoolte hulgast, millega kaasneb ebaõiglase või ebaseadusliku eelise omandamine kavaluse kasutamise kaudu;
 - (b) pettuseriski tegurid – sündmused või tingimused, mis osutavad stiimulile või survele pettus toime panna või annavad võimaluse pettuse toimepanemiseks.

Nõuded

Kutsealane skeptitsism

12. Kooskõlas ISAg 200⁵ peab audiitor säilitama kutsealase skeptitsismi kogu auditi vältel, tunnustades võimalust, et võib eksisteerida pettusest tulenev oluline väärkajastamine, seda hoolimata audiitori varasemast kogemusest majandusüksuse juhtkonna ja isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, aususe ja usaldusväarsuse osas. (vt lõigud A7–A8)
13. Välja arvatud juhul, kui audiitoril on põhjust uskuda vastupidist, võib audiitor aktsepteerida arvestusandmeid ja dokumente ehtsatena. Juhul, kui auditi käigus tuvastatud asjaolud sunnivad audiitorit uskuma, et dokument ei pruugi olla autentne või et dokumendis olevaid andmeid on modifitseeritud, kuid ei ole audiitorile avalikustatud, peab audiitor edasi uurima. (vt lõik A9)
14. Kui vastused järelepärimistele juhtkonnalt või isikutelt, kelle ülesandeks on valitsemine, on mittejärjepidevad, peab audiitor neid mittejärjepidevusi uurima.

Arutelu töövõtumeeskonnas

15. ISAs 315 (muudetud) nõutakse töövõtumeeskonna liikmete vahelist arutelu ja töövõtupartneri poolt selle kindlaksmääramist, milliste asjaolude kohta tuleb infot vahetada nende töövõtumeeskonna liikmetega, kes arutelus ei osale.⁶ Arutelus asetatakse eriline rõhk sellele, kuidas ja kus võivad majandusüksuse finantsaruanded olla vastuvõtlikud pettusest tulenevale olulisele väärkajastamisele, sealhulgas sellele, kuidas pettus võib esineda. Arutelu toimumisel peab kõrvale jätma uskumised, mis töövõtumeeskonna liikmetel võivad olla selles osas, et juhtkond ja isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, on ausad ja usaldusväärsed. (vt lõigud A10–A11)

Riskihindamise protseduurid ja seotud tegevused

16. Riskihindamise protseduuride ja seotud tegevuste läbiviimisel arusaama omandamiseks majandusüksusest ja selle keskkonnast, sealhulgas majandusüksuse sisekontrollist, mida nõutakse ISAs 315 (muudetud)⁷, peab audiitor läbi viima paragrahvides 17–24 toodud protseduurid omandamaks informatsiooni, mida kasutada pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel.

⁵ ISA 200 lõik 15.

⁶ ISA 315 (muudetud), lõik 10.

⁷ ISA 315(muudetud), lõigud 5–24.

Juhtkond ja teised majandusüksuses

17. Audiitor peab tegema järelepärimisi juhtkonnalt seoses alljärgnevaga:
- (a) juhtkonna hinnang riskile, et finantsaruanded võivad sisaldada pettusest tulenevat olulist väärkajastamist, sealhulgas selliste hinnangute olemus, ulatus ja sagedus; (vt lõigud A12–A13)
 - (b) juhtkonna protsess majandusüksuses pettuse riskide tuvastamiseks ja nendele vastamiseks, sealhulgas mis tahes spetsiifilised pettuse riskid, mida juhtkond on tuvastanud või millele ta tähelepanu on juhitud, või tehinguklassid, kontosalod või avalikustatav informatsioon, mille osas pettuse risk tõenäoliselt eksisteerib; (vt lõik A14)
 - (c) juhtkonna infovahetus, kui seda esineb, isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, juhtkonna protsesside kohta majandusüksuses pettuse riski tuvastamiseks ja sellele vastamiseks ja
 - (d) juhtkonna infovahetus, kui seda esineb, töötajatega juhtkonna vaadete kohta äritavade ja eetilise käitumise osas.
18. Audiitor peab tegema järelepärimisi juhtkonnale ja teistele majandusüksuses nii nagu asjakohane, et määrata kindlaks, kas neil on teadmisi majandusüksust mõjutava mis tahes tegeliku, kahtlustatava või väidetava pettuse kohta. (vt lõigud A15–A17)
19. Nende majandusüksuste puhul, millel on siseauditi funktsioon, peab audiitor tegema järelepärimisi siseauditile, et määrata kindlaks, kas neil on teadmisi majandusüksust mõjutava mis tahes tegeliku, kahtlustatava või väidetava pettuse kohta, ja et teada saada nende nägemus pettuse riskidest. (vt lõik A18)

Isikud, kelle ülesandeks on valitsemine

20. Välja arvatud juhul, kui kõik isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, on kaasatud majandusüksuse juhtimisse,⁸ peab audiitor omandama arusaamise selle kohta, kuidas isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, teostavad järelevalvet juhtkonna protsesside üle pettuse riskide tuvastamiseks ja neile vastamiseks ning sisekontrolli üle, mille juhtkond on kehtestanud nende riskide vähendamiseks. (vt lõigud A19–A21)
21. Välja arvatud juhul, kui kõik isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, on kaasatud majandusüksuse juhtimisse, peab audiitor tegema järelepärimisi nendele, kelle ülesandeks on valitsemine, et määrata kindlaks, kas neil on teadmisi majandusüksust mõjutava mis tahes tegeliku, kahtlustatava või väidetava pettuse kohta. Nimetatud järelepärimisi tehakse osaliselt selleks, et saada tõendust vastustele järelepärimistelt juhtkonnale.

Tuvastatud tavapärasest erinevad või ootamatud seosed

22. Audiitor peab hindama, kas tavapärasest erinevad või ootamatud seosed, mis on tuvastatud analüütiliste protseduuride läbiviimisel, sealhulgas need, mis on seotud tulukontodega, võivad osutada pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskidele.

⁸ ISA 260 (muudetud) „Infovahetus isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine” lõik 13.

Muu informatsioon

23. Audiitor peab kaaluma, kas audiitori poolt omandatud muu informatsioon osutab pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskidele. (vt lõik A22)

Pettuseriski tegurite hindamine

24. Audiitor peab hindama, kas läbiviidud teistest riskihindamise protseduuridest ja seotud tegevustest omandatud informatsioon viitab sellele, et esineb üks või enam pettuseriski tegurit. Ehkki pettuseriski tegurid ei pruugi tingimata viidata pettuse olemasolule, on nad tihti olnud olemas tingimustes, kus pettused on esinenud ja seega võivad nad osutada pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskidele. (vt lõigud A23–A27)

Pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine

25. Kooskõlas ISAgaga 315 (muudetud) peab audiitor tuvastama ja hindama pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riske finantsaruande tasandil, ja väite tasandil tehinguklasside, kontosaldode ja avalikustatava informatsiooni osas.⁹
26. Pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel ja hindamisel peab audiitor, tuginedes eeldusele, et tulu kajastamisel eksisteerivad pettuseriskid, hindama, millised tulu liigid, tulu tehingud või väited selliseid riske põhjustavad. Lõigus 47 määratakse dokumentatsioon, mis on nõutav siis, kui audiitor jõuab järeldusele, et eeldus ei ole majandusüksuse tingimustes rakendatav ja ei ole seega tuvastanud tulu kajastamist kui pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riski. (vt lõigud A28–A30)
27. Audiitor käsitleb neid pettusest tuleneva olulise väärkajastamise hinnatud riske kui märkimisväärseid riske ja seega ulatuses, millises seda veel ei ole tehtud, peab audiitor omandama arusaamise majandusüksuse vastavatest kontroll(imehhanism)idest, sealhulgas kontrollitegevustest, mis on selliste riskide seisukohast relevantseid. (vt lõigud A31–A32)

Vastused pettusest tuleneva olulise väärkajastamise hinnatud riskidele

Üldised vastused

28. Kooskõlas ISAgaga 330 peab audiitor kindlaks määrama üldised vastused käsitlemaks pettusest tuleneva olulise väärkajastamise hinnatud riske finantsaruande tasandil.¹⁰ (vt lõik A33)
29. Üldiste vastuste kindlaksmääramisel pettusest tuleneva olulise väärkajastamise hinnatud riskide käsitlemiseks finantsaruande tasandil peab audiitor:
- (a) määrama tööle personali ja teostama nende üle järelevalvet, võttes arvesse nende isikute teadmiseid, oskuseid ja võimeid, kellele antakse märkimisväärsed töövõtu kohustused, ja audiitori hinnangut pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskidele töövõtu puhul; (vt lõigud A34–A35)
 - (b) hindama, kas arvestuspoliitike, eriti nende, mis on seotud subjektiivsete mõõtmiste ja keerukate tehingutega, valik ja rakendamine majandusüksuse poolt võib viidata pettuslikule finantsaruandlusele, mis tuleneb juhtkonna püüdlustest juhtida kasumit ja

⁹ ISA 315 (muudetud), lõik 25.

¹⁰ ISA 330, lõik 5.

- (c) kaasama prognoosimatuse elemendi auditiprotseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse valimisse. (vt lõik A36)

Auditiprotseduurid, mis on vastuseks pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskidele väite tasandil

30. Kooskõlas ISAg 330 peab audiitor kavandama ja läbi viima edasised auditiprotseduurid, mille olemus, ajastus ja ulatus on vastuseks pettusest tuleneva olulise väärkajastamise hinnatud riskidele väite tasandil.¹¹ (vt lõigud A37–A40)

Auditiprotseduurid, mis on vastuseks kontroll(imehhanism)ide juhtkonna poolt eiramise riskidele

31. Juhtkond on ainulaadsel positsioonil pettuse toimepanemiseks tingituna juhtkonna võimest manipuleerida arvestusandmetega ja koostada pettuslikke finantsaruandeid eirates kontroll(imehhanism)e, mis muidu näivad toimivat tulemuslikult. Kuigi kontroll(imehhanism)ide juhtkonnapoolse eiramise riski määr varieerub majandusüksuseti, on see risk siiski igas majandusüksuses olemas. Arvestades prognoosimatuid viise, kuidas selline eiramine võib toimuda, on see pettusest tulenev olulise väärkajastamise risk ja seega märkimisväärne risk.
32. Olenemata audiitori hinnangust riskidele juhtkonna poolse kontrollimehhanismide eiramise osas, peab audiitor kavandama ja läbi viima auditiprotseduurid selleks, et:
- (a) testida pearaamatus kajastatud päevaraamatu kannete ja teiste korrigeerimiste asjakohasust, mis on tehtud finantsaruannete koostamisel. Auditiprotseduuride kavandamisel ja läbiviimisel selliste testide jaoks peab audiitor:
- (i) tegema järelepärimisi finantsaruandluse protsessi kaasatud isikutele mitteasjakohase või tavapärasest erineva tegevuse kohta seoses päevaraamatu kannete ja muude korrigeerimiste töötlemisega;
- (ii) valima välja päevaraamatu kanded ja muud korrigeerimised, mis on tehtud aruandlusperioodi lõpul ja
- (iii) kaaluma vajadust testida päevaraamatu kandeid ja muid korrigeerimisi kogu perioodi ulatuses. (vt lõigud A41–A44)
- (b) vaadata üle arvestushinnangud erapoolikuse suhtes ja hinnata, kas erapoolikust põhjustavad tingimused juhul, kui neid on, kujutavad endast pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riski. Seda ülevaatamist läbi viies peab audiitor:
- (i) hindama, kas juhtkonna tehtud otsustused ja otsused finantsaruannetes sisalduvate arvestushinnangute tegemisel, isegi kui need on üksikult võttes põhjendatud, osutavad võimalikule erapoolikusele majandusüksuse juhtkonna poolt, mis võib endast kujutada pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riski. Juhul, kui nii on, peab audiitor arvestushinnanguid tervikuna uuesti hindama ja
- (ii) viima läbi juhtkonna otsustuste ja eelduste tagasivaatelse ülevaatamise seoses märkimisväärsete arvestushinnangutega, mis kajastuvad eelmise aasta finantsaruannetes. (vt lõigud A45–A47)

¹¹ ISA 330, lõik 6.

- (c) märkimisväärsete tehingute osas, mis on majandusüksuse jaoks tavalise äritegevuse välised või mis muul viisil näivad tavapärasest erinevatena arvestades audiitori arusaamist majandusüksusest ja selle keskkonnast ning muust auditi käigus omandatud informatsioonist, peab audiitor hindama, kas tehingute äriplane põhjendatus (või selle puudumine) viitab, et need võidi sõlmida pettusliku finantsaruandluse teostamiseks või varade seadusevastase omastamise varjamiseks. (vt lõik A48)
33. Audiitor peab kindlaks määrama, kas selleks, et vastata juhtkonnapoolse kontroll(imehhanism)ide eiramise tuvastatud riskidele, on audiitoril vaja läbi viia muud auditiprotseduurid lisaks nendele, millele on ülalpool eraldi viidatud (s.t. kui eksisteerivad spetsiifilised täiendavad juhtkonnapoolse eiramise riskid, mis ei ole hõlmatud lõigus 32 esitatud nõuete käsitlemiseks läbiviidud protseduuridega).

Auditi tõendusmaterjali hindamine (vt lõik A49)

34. Audiitor peab hindama, kas analüütilised protseduurid, mis viiakse läbi auditi lõpu lähedal, kui kujundatakse üldine kokkuvõtte selle kohta, kas finantsaruanded on järjepidevad audiitori arusaamisega majandusüksusest, osutavad pettusest tuleneva olulise väärkajastamise varem täheldamata riskile. (vt lõik A50)
35. Kui audiitor tuvastab väärkajastamise, peab audiitor hindama, kas selline väärkajastamine viitab pettusele. Juhul, kui selline viide eksisteerib, peab audiitor hindama väärkajastamise mõjusid seoses auditi muude aspektidega, eriti kirjalike esitiste usaldusväärsusega, tunnustades, et pettuse esinemine ei ole tõenäoliselt erandlik juhtum. (vt lõik A51)
36. Juhul, kui audiitor tuvastab väärkajastamise, kas olulise või mitte, ja audiitoril on põhjust uskuda, et see on või võib olla pettuse tulemus ning et juhtkond (eriti tippjuhtkond) on selles osaline, peab audiitor ümber hindama pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskid ja sellest tuleneva mõju auditiprotseduuride olemusele, ajastusele ja ulatusele hinnatud riskidele vastamiseks. Eelnevalt omandatud tõendusmaterjalide usaldusväärsuse uuesti kaalumisel peab audiitor arvesse võtma ka selle, kas olud või tingimused osutavad võimalikule kokkumängule, mis hõlmab töötajaid, juhtkonda või kolmandaid osapooli. (vt lõik A52)
37. Kui audiitor teeb kindlaks, et finantsaruanded sisaldavad pettusest tulenevaid olulisi väärkajastamisi, või ei ole seda võimeline järelutama, peab audiitor arvesse võtma selle mõjusid auditile. (vt lõik A53)

Audiitoril ei ole võimalik töövõttu jätkata

38. Juhul, kui pettusest või kahtlustatavast pettusest tuleneva väärkajastamise tulemusel puutub audiitor kokku erakorraliste tingimustega, mis asetab küsimuse alla audiitori võimelisuse jätkata auditi läbiviimist, peab audiitor:
- (a) määrama kindlaks antud tingimustes rakendatavad kutsealased ja seadusest tulenevad kohustused, sealhulgas selle, kas audiitori suhtes eksisteerib nõue raporteerida auditi määratud isikule või isikutele või, mõnedel juhtudel, reguleerivatele organitele;
 - (b) kaaluma, kas on asjakohane end töövõttust taandada, kui töövõttust taandamine on rakendatava seaduse või regulatsiooni alusel võimalik ja
 - (c) juhul, kui audiitor end taandab:

- (i) arutama asjakohasel tasemel juhtkonnaga ja isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, audiitori taandumist töövõttust ja taandumise põhjuseid ja
- (ii) määrama kindlaks, kas eksisteerib kutsealane või seadusest tulenev nõue raporteerida auditi määratud isikule või isikutele või, mõnedel juhtudel, reguleerivatele organitele audiitori töövõttust taandumist ja taandumise põhjused. (vt lõigud A54–A57)

Kirjalikud esitised

39. Audiitor peab omandama juhtkonnalt ja kus asjakohane isikutelt, kelle ülesandeks on valitsemine, kirjalikud esitised selle kohta, et:
- (a) nad tunnustavad nende vastutust sisekontrolli kavandamise, teostuse ja alalhoiu eest pettuse ärahoidmiseks ja avastamiseks;
 - (b) nad on avalikustanud audiitorile informatsiooni juhtkonna hinnangu tulemuste osas riski kohta, et finantsaruanded võivad pettusest tulenevalt sisaldada olulisi väärkajastamisi;
 - (c) nad on avalikustanud audiitorile informatsiooni nende teadmiste kohta majandusüksust mõjutava pettuse või kahtlustatava pettuse osas, millesse on kaasatud:
 - (i) juhtkond;
 - (ii) töötajad, kellel on märkimisväärne roll sisekontrollis või
 - (iii) teised olukorras, kus pettusel võiks olla oluline mõju finantsaruannetele ja
 - (d) nad on avalikustanud audiitorile informatsiooni nende teadmiste kohta mis tahes väidetavate pettuste või kahtlustatava pettuse osas, mis mõjutab majandusüksuse finantsaruandeid ja mille kohta on infot vahetanud töötajad, endised töötajad, analüütikud, reguleerivad organid või teised. (vt lõigud A58–A59)

Infovahetus juhtkonnaga ja isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine

40. Juhul, kui audiitor on tuvastanud pettuse või on omandanud informatsiooni, mis viitab sellele, et võib eksisteerida pettus, peab audiitor vahetama infot nende asjaolude kohta õigeaegselt juhtkonna asjakohase tasemega selleks, et informeerida neid, kellel on esmane vastutus pettuse ärahoidmise ja avastamise eest asjaoludest, mis on relevantssed nende vastutuste seisukohast. (vt lõik A60)
41. Välja arvatud juhul, kui kõik isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, on kaasatud majandusüksuse juhtimisse, siis kui audiitor on tuvastanud pettuse või kahtlustab pettust, millesse on kaasatud:
- (a) juhtkond;
 - (b) töötajad, kellel on märkimisväärne roll sisekontrollis või
 - (c) teised olukorras, kus pettuse tulemuseks on finantsaruannete oluline väärkajastamine,

peab audiitor vahetama infot nende asjaolude kohta õigeaegselt isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine. Juhul, kui audiitor kahtlustab pettust, millesse on kaasatud juhtkond, vahetab audiitor infot selliste kahtluste kohta isikutega, kelle ülesandeks on

valitsemine, ning arutab nendega auditi lõpetamiseks vajalike auditiprotseduuride olemust, ajastust ja ulatust. (vt lõigud A61–A63)

42. Audiitor peab vahetama infot isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, mis tahes muude pettusega seotud asjaolude kohta, mis audiitori otsustuse kohaselt on nende vastutuse seisukohast relevantset. (vt lõik A64)

Infovahetus regulatiivsete ja täidesaatvate ametivõimudega

43. Juhul, kui audiitor on tuvastanud pettuse või kahtlustab seda, peab audiitor kindlaks määrama, kas eksisteerib kohustus raporteerida juhtumist või kahtlustusest majandusüksuse välisele osapoolle. Kuigi audiitori kutsealane kohustus säilitada kliendi informatsiooni konfidentsiaalsus võib sellise raporteerimise välistada, võivad audiitori seadusest tulenevad kohustused olla mõningates tingimustes ülimuslikud konfidentsiaalsuskohustuse suhtes. (vt lõigud A65–A67)

Dokumentatsioon

44. Audiitor peab lisama auditi dokumentatsiooni¹² ISAga 315 (muudetud)¹³ nõutava audiitori arusaamise kohta majandusüksusest ja selle keskkonnast ning olulise väärkajastamise riskide hindamise kohta järgneva:
- (a) märkimisväärsed otsused, milleni jõuti arutelude käigus töövõtumeeskonnas majandusüksuse finantsaruannete tundlikkusest pettusest tuleneva olulise väärkajastamise suhtes, ja
 - (b) pettusest tuleneva olulise väärkajastamise tuvastatud ja hinnatud riskid finantsaruande tasandil ja väite tasandil.
45. Audiitor peab lisama auditi dokumentatsiooni ISAga 330¹⁴ nõutavate vastuste kohta pettusest tuleneva olulise väärkajastamise hinnatud riskide kohta järgneva:
- (a) üldised vastused pettusest tuleneva olulise väärkajastamise hinnatud riskidele finantsaruande tasandil ja auditiprotseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse ning nende protseduuride seotuse pettusest tuleneva olulise väärkajastamise hinnatud riskidega väite tasandil ja
 - (b) auditiprotseduuride tulemused, sealhulgas nende, mis on kavandatud juhtkonnapoolse kontroll(imehhanism)ide eiramise riskide käsitlemiseks.
46. Audiitor peab lisama auditi dokumentatsiooni infovahetuse pettuse kohta juhtkonnaga, isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, reguleerivate organitega ja teistega.
47. Kui audiitor on jõudnud järeldusele, et eeldus, et müügitulu kajastamisega seoses eksisteerib pettusest tuleneva olulise väärkajastamise risk, ei ole töövõtu tingimustes asjakohane, peab audiitor lisama auditi dokumentatsiooni selle järelduse põhjused.

¹² ISA 230 „Auditi dokumentatsioon”, lõigud 8–11 ja A6.

¹³ ISA 315 (muudetud), lõik 32.

¹⁴ ISA 330, lõik 28.

Rakendus- ja muu selgitav materjal

Pettuse tunnused (vt lõik 3)

- A1. Pettus, kas pettuslik finantsaruandlus või varade seadusevastane omastamine, sisaldab stiimulit või survet pettus toime panna, tajutavat võimalust nii teha ja selle teo mõningat ratsionaalset põhjendamist. Näiteks:
- stiimul või surve pettuslikuks finantsaruandluseks võib eksisteerida siis, kui juhtkond on kas majandusüksuse välistest või sisestest allikatest tuleneva surve all saavutada oodatav (ja võib-olla ebarealistlik) kasumieesmärk või finantstulemus – eriti kuna juhtkonna jaoks võib suutmatusel saavutada finantseesmärke olla märkimisväärsed tagajärjed; samamoodi võib isikutel olla stiimul varasid seadusevastaselt omastada näiteks sellepärast, et need isikud elavad üle oma võimaluste;
 - tajutav võimalus pettuse toimepanekuks võib eksisteerida siis, kui isik usub, et sisekontrolli on võimalik eirata, näiteks kui isik on usaldataval positsioonil või tal on teadmised sisekontrolli spetsiifiliste puuduste kohta;
 - isikud võivad olla suutelised pettusliku teo toimepanekut ratsionaalselt põhjendama; mõnedel isikutel on hoiak, iseloom või eetiliste väärtuste kogum, mis lubavad neil teadlikult ja tahtlikult ebaausat tegu toime panna; siiski, isegi muidu ausad isikud võivad toime panna pettuse keskkonnas, mis avaldab neile piisavat survet.
- A2. Pettuslik finantsaruandlus hõlmab tahtlikke väärkajastamisi, sealhulgas summade või avalikustatava informatsiooni väljajätmisi finantsaruannetest selleks, et petta finantsaruande kasutajaid. Seda võivad põhjustada juhtkonna püüdlused juhtida kasumit selleks, et petta finantsaruannete kasutajaid mõjutades seda, kuidas nemad näevad majandusüksuse tulemusi ja kasumlikkust. Selline kasumijuhtimine võib alata juhtkonna poolt väikeste sammude astumisega või eelduste mitteamajakohase korrigeerimisega ja muudatuste tegemisega otsustustes. Surve ja stiimulid võivad viia nende tegude kasvamiseni kuni selle ulatuseni, et nende tulemuseks on pettuslik finantsaruandlus. Selline olukord võib esineda siis, kui surve tõttu vastata turu ootustele või soovi tõttu viia maksimumini tulemuspõhised hüvitised, võtab juhtkond tahtlikult positsioonid, mis viivad pettusliku finantsaruandluseni läbi finantsaruannete olulise väärkajastamise. Mõnedes majandusüksustes võib juhtkond olla motiveeritud vähendama kasumit olulise summa võrra, et viia maksud miinimumini või näitama kasumit kunstlikult suuremana, et kindlustada finantseerimine panga poolt.
- A3. Pettusliku finantsaruandluse võib saavutada alljärgneva abil:
- manipuleerimine arvestusandmetega või alusdokumentidega, mille järgi finantsaruandeid koostatakse, nende moonutamine (sealhulgas võltsimine) või muutmine;
 - sündmuste, tehingute või muu märkimisväärse informatsiooni väaresitus finantsaruannetes või sealt tahtlik väljajätmine;
 - summade, klassifitseerimise, esitusviisi või informatsiooni avalikustamisega seotud arvestusprintsipiide tahtlik vääriti rakendamine.

A4. Pettusliku finantsaruandlusega kaasneb tihti kontroll(imehhanism)ide, mis muidu võivad näida toimivat tulemuslikult, eiramine juhtkonna poolt. Pettust saab toime panna kontroll(imehhanism)ide eiramisega juhtkonna poolt, kasutades tahtlikult selliseid tehnikaid nagu:

- fiktiivsete päevaraamatu kannete kajastamine, eriti arvestusperioodi lõpu lähedal selleks, et manipuleerida tegevustulemusi või saavutada muid eesmärke;
- kontosaldode hindamiseks kasutatud eelduste mitteasjakohane korrigeerimine ja otsustuste muutmine;
- aruandlusperioodil toimunud sündmuste ja tehingute finantsaruannetes kajastamise ärajätmine, enneaegne kajastamine või kajastamisega viivitamine;
- rakendatava finantsaruandluse raamistikuga nõutud avalikustatava informatsiooni, sealhulgas õiglase esitusviisi saavutamiseks vajaliku avalikustatava informatsiooni mitteavalikustamine, takistamine või väärkajastamine;
- faktide, mis võivad mõjutada finantsaruannetes kajastatud summasid, varjamine;
- tegelemine keerukate tehingutega, mis on struktureeritud esitama vääriti majandusüksuse finantsseisundit või finantstulemust ja
- märkimisväärsete ja tavapärasest erinevate tehingutega seotud kannete ja tingimuste muutmine.

A5. Varade seadusevastane omastamine hõlmab majandusüksuse varade vargust ja tihti panevad seda toime töötajad suhteliselt väikestes ja ebaolulistes summades. Siiski võib selles osaleda ka juhtkond, kes suudab tavaliselt paremini varjata või peita seadusevastaseid omastamisi viisidel, mida on raske avastada. Varade seadusevastast omastamist on võimalik sooritada erinevatel viisidel, sealhulgas:

- laekumiste kõrvaldamine (näiteks ostjatelt laekumata arvete laekumiste seadusevastane omastamine või mahakantud arvete laekumiste ümbersuunamine isiklikele pangakontodele);
- füüsiliste varade või intellektuaalse omandi varastamine (näiteks varude varastamine isiklikuks kasutamiseks või müügiks, tootmisjäätmete varastamine edasimüügiks, kokkumäng konkurendiga avalikustades tasu eest informatsiooni tehnoloogiliste andmete kohta);
- majandusüksuse maksuma panemine kaupade ja teenuste eest, mida ei ole saadud (näiteks maksed fiktiivsetele tarnijatele, tarnijate poolt majandusüksuse varustajatele makstud pistised vastutasuks kunstlikult suuremana näidatud hindade eest, maksed fiktiivsetele töötajatele) ja
- majandusüksuse varade kasutamine isiklikuks otstarbeks (näiteks majandusüksuse varade kasutamine isikliku laenu või seotud osapoole laenu tagatisena).

Varade seadusevastase omastamisega kaasnevad tihti ka valed või eksitavad arvestusandmed või dokumendid varjamaks fakti, et varad puuduvad või need on panditud ilma nõuetekohase volitusega.

Avaliku sektori majandusüksuste puhul spetsiifiliselt arvessevõetavad asjaolud

A6. Avaliku sektori audiitori kohustused seoses pettusega võivad tuleneda avaliku sektori suhtes rakendatavast seadustest, regulatsioonidest või muudest volitusnormidest või on need eraldi fikseeritud audiitori mandaadis. Järelikult ei pruugi avaliku sektori audiitori kohustused olla piiratud olulise väärkajastamise riskide arvessevõtmisega finantsaruannetes, vaid võivad hõlmata ka laiemat kohustust võtta arvesse pettuse riske.

Kutsealane skeptitsism (vt lõigud 12–14)

A7. Kutsealase skeptitsismi säilitamine nõuab pidevat küsimuse püstitamist, kas omandatud informatsioon ja auditi tõendusmaterjal vihjab, et võib eksisteerida pettusest tulenev oluline väärkajastamine. See hõlmab auditi tõendusmaterjalina kasutatava informatsiooni usaldusväärsuse ja kus relevantne, kontroll(imehhanism)e selle koostamise ja säilitamise üle. Pettuse tunnusoonte tõttu on audiitori kutsealane skeptitsism eriti tähtis pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskide arvessevõtmisel.

A8. Kuigi ei saa eeldada, et audiitor ei võtaks arvesse eelnevat kogemust majandusüksuse juhtkonna ja isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, aususe ja usaldusväärsuse osas, on audiitori kutsealane skeptitsism pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskide arvessevõtmisel eriti tähtis, kuna tingimused võivad olla muutunud.

A9. ISAdega koosõlas läbiviidud audit hõlmab harva dokumentatsiooni ehtsuse kindlakstegemist ja audiitor ei ole ka koolitatud olema ekspert sellise ehtsuse kindlakstegemise alal ning temalt ei eeldata seda.¹⁵ Siiski siis, kui audiitor tuvastab tingimused, mis panevad audiitori uskuma, et dokument ei pruugi olla ehtne või et dokumendi tingimusi on modifitseeritud, kuid informatsiooni selle kohta ei ole audiitorile avalikustatud, võivad edasise uurimise võimalike protseduuride hulka kuuluda:

- otse kinnitamine kolmanda osapoolega;
- eksperti töö kasutamine dokumendi autentsuse hindamiseks.

Arutelu töövõtumeeskonnas (vt lõik 15)

A10. Arutelu töövõtumeeskonnas majandusüksuse finantsaruannete vastuvõtlikkusest pettusest tuleneva olulise väärkajastamise suhtes:

- annab võimaluse töövõtumeeskonna suuremate kogemustega liikmetele jagada oma arusaamist sellest, kuidas ja millises osas võivad finantsaruanded olla vastuvõtlikud pettusest tulenevat olulise väärkajastamise suhtes;
- võimaldab audiitoril kaaluda asjakohast vastust sellisele vastuvõtlikkusele ja kindlaks määrata, millised töövõtumeeskonna liikmed teatud auditiprotseduure läbi viivad;
- lubab audiitoril otsustada, kuidas auditiprotseduuride tulemusi töövõtumeeskonna hulgas jagatakse ja kuidas käsitleda mis tahes väidetavaid pettusi, mis võivad audiitorile teatavaks saada.

¹⁵ ISA 200, lõik A49.

A11. Arutelu võib hõlmata selliseid asjaolusid nagu:

- ideede vahetamist töövõtumeeskonna liikmete vahel selles osas, kuidas ja kus võivad majandusüksuse finantsaruanded (sh eraldiseisvad aruanded ja avalikustatud informatsioon) nende meelest olla vastuvõtlikud pettusest tuleneva olulise väärkajastamise suhtes, kuidas võiks juhtkond toime panna ja varjata pettuslikku finantsaruandlust, ja kuidas oleks võimalik majandusüksuse varasid seadusevastaselt omastada;
- tingimuste arvessevõtmist, mis võiksid osutada kasumijuhtimisele ja praktikatele, mida juhtkond võiks kasumijuhtimiseks järgida, mis võiksid viia pettusliku finantsaruandluseni;
- sellise riski arvessevõtmine, et juhtkond võib püüda esitada avalikustatava informatsiooni viisil, mis võib takistada tõelist arusaamist avalikustatud asjaoludest (nt lisades liiga palju ebaolulist informatsiooni või kasutades ebaselget või mitmetähenduslikku sõnastust);
- teadaolevate majandusüksust mõjutavate väliste ja sisemiste tegurite arvessevõtmist, mis võivad tekitada juhtkonna või teiste jaoks stiimuli või surve pettus toime panna, anda võimaluse pettuse toimepanekuks ja viidata kultuurile või keskkonnale, mis võimaldab juhtkonnal või teistel pettuse toimepanekut ratsionaalselt põhjendada;
- juhtkonna osalemise arvessevõtmist järelevalves nende töötajate üle, kellel on juurdepääs sularahale või muudele varadele, mis on vastuvõtlikud seadusevastasele omastamisele;
- mis tahes tavapärasest erinevate või selgituseta muutuste arvessevõtmist juhtkonna või töötajate käitumises või elustiilis, mida töövõtumeeskond on tähele pannud;
- rõhu asetamist sobiva meelsuse säilitamise tähtsusele kogu auditi jooksul pettusest tuleneva olulise väärkajastamise võimalikkuse suhtes;
- tingimuste tüüpide arvessevõtmist, mis juhul, kui nendega kokku puututakse, võiksid viidata pettuse võimalusele;
- selle kaalumist, kuidas tuua läbiviidavate auditiprotseduuride olemusse, ajastusse ja ulatusse sisse prognoosimatuse element;
- auditiprotseduuride kaalumist, mida võidaks valida, et vastata majandusüksuse finantsaruannete vastuvõtlikkusele pettusest tuleneva olulise väärkajastamise suhtes ja selle kaalumist, kas teatud tüüpi auditiprotseduurid on tulemuslikumad kui teised;
- audiitorile teatavaks saanud mis tahes väidetavate pettuste arvessevõtmist ja
- kontroll(imehhanism)ide juhtkonnapoolse eiramise riski arvessevõtmist.

Riskihindamise protseduurid ja seotud tegevused

Järelepärimised juhtkonnalt

Juhtkonna hinnang pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskile (vt lõik 17 punkt a)

A12. Juhtkond aktsepteerib vastutust majandusüksuse sisekontrolli ja finantsaruannete koostamise eest. Seega on audiitoril asjakohane teha juhtkonnale järelepärimisi

juhtkonna enda hinnangu kohta pettuse riski osas ning selle ärahoidmiseks ja avastamiseks paikapandud kontroll(imehhanism)ide osas. Sellise riski ja kontroll(imehhanism)ide juhtkonnapoolse hinnangu olemus, ulatus ja sagedus võib majandusüksuste lõikes varieeruda. Mõnedes majandusüksustes võib juhtkond teha üksikasjalikke hinnanguid aasta baasil või pideva monitooringu osana. Teistes majandusüksustes võib juhtkonna hinnang olla vähem struktureeritud ja harvem. Juhtkonna hinnangu olemus, ulatus ja sagedus on relevantset audiitori arusaamise seisukohast majandusüksuse kontrollikeskkonnast. Näiteks fakt, et juhtkond ei ole andnud hinnangut pettuse riskile, võib mõningatel tingimustel viidata sellele, et juhtkond ei omista tähtsust sisekontrollile.

Väiksemate majandusüksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

A13. Mõningates majandusüksustes, eriti väiksemates majandusüksustes, võib juhtkonnapoolse hinnangu peatähelepanu olla pööratud töötajepoolse pettuse riskidele või varade seadusevastasele omastamisele.

Juhtkonna protsess pettuse riskide tuvastamiseks ja nendele vastamiseks (vt lõik 17 punkt b)

A14. Selliste majandusüksuste puhul, millel on mitmed asukohad, võivad juhtkonna protsessid hõlmata tegutsemise asukohtade või ärisegmentide monitoorimist eri tasanditel. Juhtkond võib olla kindlaks teinud ka konkreetseid tegutsemise asukohtade või ärisegmendid, mille osas pettuse risk võib tõenäolisemalt eksisteerida.

Järelepärimised juhtkonnalt ja teistelt majandusüksuses (vt lõik 18)

A15. Audiitori järelepärimised juhtkonnale võivad anda kasulikku informatsiooni töötajepoolsest pettusest tulenevate oluliste väärkajastamiste riskide kohta finantsaruannetes. Samas on ebatõenäoline, et sellised järelepärimised annavad kasulikku informatsiooni finantsaruannete juhtkonnapoolsest pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskide kohta. Järelepärimiste tegemine teistelt selles majandusüksuses võib anda isikutele võimaluse anda audiitorile edasi informatsiooni, mida muidu ei pruugita edastada.

A16. Näidete hulka teistest selles majandusüksuses, kellele audiitor võib suunata järelepärimised pettuse eksisteerimise või selle kahtluse kohta, kuuluvad:

- tegevpersonal, kes ei ole otseselt kaasatud finantsaruandluse protsessi;
- erinevate volitusetasemetega töötajad;
- töötajad, kes tegelevad keerukate või tavapärasest erinevate tehingute algatamise, töötlemise või kajastamisega, ja need, kes selliseid töötajaid monitoorivad või nende üle järelevalvet teostavad;
- majandusüksuse sisene õigusnõunik;
- juhtivametnik eetika alal või temaga võrdväärne isik;
- isik või isikud, kelle ülesandeks on tegelemine väidetavate pettustega.

A17. Juhtkond on tihti parimal positsioonil pettuse toimepanekuks. Seetõttu võib audiitor, hinnates juhtkonna vastuseid järelepärimistele kutsealaste skeptitsismiga, otsustada, et vastuseid järelepärimistele on vajalik tõendada muu informatsiooniga.

Järelepärimine siseauditilt (vt lõik 19)

A18. ISAs 315 (muudetud) ja ISAs 610 (muudetud) „Siseauditi tööga arvestamine” kehtestatakse nõuded ja antakse juhised nende majandusüksuste audititeks, millel on siseauditi funktsioon.¹⁶ Nende ISAd nõuete täitmiseks pettuse kontekstis võib audiitor teha järelepärimise spetsiifiliste siseauditi tegevuste kohta, sealhulgas näiteks:

- siseaudiitorite poolt pettuse avastamiseks aasta jooksul läbiviidud protseduurid, juhul kui neid on;
- kas juhtkond on rahuldavalt vastanud nendest protseduuridest tulenevatele mis tahes tähelepanekutele.

Arusaamise omandamine nende isikute poolt teostatavast järelevalvest, kelle ülesandeks on valitsemine, (vt lõik 20)

A19. Isikud, kelle ülesandeks on majandusüksuse valitsemine, teostavad riski monitoorimise, finantskontrolli ja seadusega vastavuses olemise süsteemide järelevalvet. Paljudes riikides on korporatiivse valitsemise praktikad hästi arenenud ning isikutel, kelle ülesandeks on valitsemine, on aktiivne roll pettuseriskide majandusüksusepoolse hinnangu ja relevantse sisekontrolli järelevalvel. Kuna isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, ja juhtkonna kohustused võivad majandusüksuste ja riikide lõikes varieeruda, on tähtis, et audiitor mõistab nende vastavaid kohustusi, mis võimaldab audiitoril omandada arusaamine asjakohaste isikute poolt teostatavast järelevalvest.¹⁷

A20. Arusaamine järelevalvest, mida teostavad isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, võib anda teavet majandusüksuse vastuvõtlikkuse kohta juhtkonnapoolse pettuse osas, sisekontrolli adekvaatsuse kohta pettuseriskide üle ning juhtkonna kompetentsuse ja aususe kohta. Audiitor võib omandada selle arusaamise mitmel eri viisil, nagu näiteks osalemine koosolekutel, kus sellised arutelud toimuvad, selliste koosolekute protokollide lugemine või järelepärimiste tegemine isikutele, kelle ülesandeks on valitsemine.

Väiksemate majandusüksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

A21. Mõnedel juhtudel on kõik isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, kaasatud majandusüksuse juhtimisse. See võib nii olla väikese majandusüksuse puhul, kus ainuomanik juhib majandusüksust ja keegi teine ei täida valitsemise rolli. Nendel juhtudel ei astu audiitor tavaliselt mingeid samme, kuna ei eksisteeri juhtkonnast eraldiseisvat järelevalvet.

Muu informatsiooni arvessevõtmine (vt lõik 23)

A22. Lisaks analüütiliste protseduuride rakendamisest omandatud informatsioonile võib pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel olla abiks majandusüksuse ja selle keskkonna kohta omandatud muu informatsioon. Töövõtumeeskonna liikmete vaheline arutelu võib anda informatsiooni, mis on abiks selliste riskide tuvastamisel. Lisaks võib informatsioon, mille audiitor on omandatud klientide aktsepteerimise ja olemasolevate klientidega töösuhte jätkamise protsessidest

¹⁶ ISA 315 (muudetud) lõik 6a ja lõik 23 ja ISA 610 (muudetud), „Siseaudiitorite töö kasutamine”.

¹⁷ ISA 260 (muudetud) lõikudes A1–A8 käsitletakse seda, kellelega audiitor infot vahetab, kui majandusüksuse valitsemisstruktuur ei ole hästi defineeritud.

ning majandusüksuse jaoks läbiviidud muudest töövõttudest, nagu näiteks vahefinantsinformatsiooni ülevaatamise töövõttudest, saadud kogemustest, olla relevantne pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel.

Pettuseriski tegurite hindamine (vt lõik 24)

A23. Fakt, et pettus on tavaliselt varjatud, võib muuta selle avastamise väga raskeks. Sellele vaatamata võib audiitor tuvastada sündmused või tingimused, mis osutavad stiimulile või survele panna toime pettus või annavad võimaluse pettuse toimepanekuks (pettuseriski tegurid). Näiteks:

- vajadus vastata kolmandate osapoolte ootustele selleks, et omandada täiendavat omakapitali finantseerimist võib tekitada surve panna toime pettus;
- märkimisväärsete preemiate määramine juhul, kui saavutatakse ebarealistlikud kasumieesmärgid, võivad luua stiimuli panna toime pettus ja
- mittetulemuslik kontrollikeskkond võib luua võimaluse panna toime pettus.

A24. Pettuseriski tegureid ei saa kergesti tähtsuse järjekorras järjestada. Pettuseriski tegurite märkimisväärsus varieerub suurel määral. Mõned nendest teguritest esinevad majandusüksustes, kus spetsiifilised tingimused ei kujuta endast olulise väärkajastamise riske. Seega nõuab selle kindlaksmääramine, kas pettuseriski tegur esineb ja kas seda tuleb arvesse võtta finantsaruannete pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskide hindamisel, kutsealase otsustuse rakendamist.

A25. Näiteid pettusliku finantsaruandluse ja varade seadusevastase omastamisega seotud pettuse riski tegurite kohta on toodud Lisas 1. Need illustreerivad riskitegurid on klassifitseeritud kolme tingimuse alusel, mis pettuse eksisteerimisel tavaliselt esinevad:

- stiimul või surve pettus toime panna;
- tajutav võimalus pettus toime panna ja
- võime pettuslikku tegevust ratsionaalselt põhjendada.

Riskitegurid, mis kajastavad suhtumist, mis lubab pettuslikku tegevust ratsionaalselt põhjendada, ei pruugi olla audiitori poolt kergesti vaadeldavad. Sellele vaatamata võib audiitor saada teadlikuks sellise informatsiooni eksisteerimisest. Kuigi Lisas 1 kirjeldatud pettuseriski tegurid hõlmavad tervet rida olukordi, millega audiitorid võivad kokku puutuda, on need vaid näited ja võivad eksisteerida teised riskitegurid.

A26. Majandusüksuse suurust, keerukust ja omandivormi iseloomustavatel tunnusoontel on märkimisväärne mõju relevantsete pettuseriski tegurite arvessevõtmisel. Näiteks suure majandusüksuse puhul võivad eksisteerida tegurid, mis üldiselt piiravad juhtkonna mittenõuetekohast käitumist, nagu näiteks:

- tulemuslik järelevalve isikute poolt, kelle ülesandeks on valitsemine;
- tulemuslik siseauditi funktsioon;
- kirjaliku käitumiskoodeksi olemasolu ja jõustamine.

Veelgi enam, ärisegmendi toimimise tasandil arvessevõetavad pettuseriski tegurid võivad anda erinevat teavet kui see, mida omandatakse nende arvessevõtmisel majandusüksuse kui terviku tasandil.

Väiksemate majandusüksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

A27. Väikese majandusüksuse puhul võivad mõned või kõik need arvessevõetavad asjaolud olla mitterakendatavad või vähem relevantsemad. Näiteks ei pruugi väiksemal majandusüksusel olla kirjalikku käitumiskoodeksit, kuid selle asemel võib olla välja arendatud kultuur, mis suulise infovahetuse ja juhtkonna eeskuju kaudu rõhutab aususe ja eetilise käitumise olulisust. Ühe isiku domineerimine väikese majandusüksuse juhtimises ei viita üldiselt iseenesest juhtkonna suutmatusele näidata üles asjakohast suhtumist sisekontrolli ja finantsaruandluse protsessi ning sellest teavitamise. Mõnedes majandusüksustes võib vajadus juhtkonnapoolse kinnitamise järele kompenseerida muidu puudulikke kontroll(imehhanism)e ja vähendada töötajepoolse pettuse riski. Siiski võib ühe isiku domineerimine juhtimises olla võimalikuks sisekontrolli puuduseks, kuna eksisteerib kontroll(imehhanism)ide eiramise võimalus juhtkonna poolt.

Pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine

Pettuseriskid tulu kajastamisel (vt lõik 26)

A28. Pettuslikust finantsaruandlusest tulenev tulu kajastamisega seotud oluline väärkajastamine tuleneb tihti tulude kajastamisest tegelikust suuremana, näiteks enneaegne tulu kajastamine või fiktiivsete tulude kajastamine. See võib tuleneda ka tulude kajastamisest tegelikust väiksemana, näiteks tulude mittenõuetekohasest nihutamisest hilisemasse perioodi.

A29. Pettuseriskid tulu kajastamisel võivad mõnes majandusüksuses olla suuremad kui teises. Näiteks börsinimekirja kantud majandusüksuse puhul võib juhtkonnal eksisteerida surve või stiimulid panna toime pettuslikku finantsaruandlust tulu mittenõuetekohase kajastamise kaudu näiteks siis, kui tulemust mõõdetakse tulu või kasumi kasvu järgi aastast aastas. Samamoodi võivad näiteks tulu kajastamisel eksisteerida suuremad riskid majandusüksuste puhul, mis genereerivad tuntava osa tuludest müügist sularaha eest.

A30. Oletuse, et tulu kajastamisel eksisteerivad pettuseriskid, võib ümber lükata. Näiteks võib audiitor teha järelduse, et tulu kajastamisega seoses ei eksisteeri pettusest tulenevat olulise väärkajastamise riski juhul, kui müügitulu tekib ühetüübilistest lihtsatest tehingutest, näiteks renditulu ühest renditavast kinnisvarast.

Pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine ning majandusüksuse sellega seotud kontroll(imehhanism)idest arusaamine (vt lõik 27)

A31. Juhtkond võib teha otsustusi nende kontroll(imehhanism)ide olemuse ja ulatuse kohta, mida ta arvab heaks rakendada, ning nende riskide olemuse ja ulatuse kohta, mida ta arvab heaks eeldada.¹⁸ Selle kindlaksmääramisel, milliseid kontroll(imehhanism)e pettuse ärahoidmiseks ja avastamiseks rakendada, võtab juhtkond arvesse riskid, et finantsaruanded võivad pettuse tulemusel olla oluliselt väärkajastatud. Selle arvessevõtmise osana võib juhtkond teha järelduse, et ei ole kuluefektiivne rakendada ja säilitada konkreetset kontroll(imehhanism)i saavutamaks pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riski vähendamise.

A32. Seetõttu on audiitori jaoks tähtis omandada arusaamine kontroll(imehhanism)idest, mida juhtkond on kavandanud, rakendanud ja säilitanud, et hoida ära ja avastada pettust. Seda tehes võib audiitor teada saada näiteks seda, et juhtkond on teadlikult

¹⁸ ISA 315 (muudetud) lõik A56.

otsustanud aktsepteerida töökohustuste lahususe puudulikkusega seotud riske. Selle arusaamise omandamisest saadud informatsioon võib osutada ka kasulikuks tuvastades pettuseriski tegureid, mis võivad mõjutada audiitori hinnangut riskide osas, et finantsaruanded võivad sisaldada pettusest tulenevat olulist väärkajastamist.

Vastused pettusest tuleneva olulise väärkajastamise hinnatud riskidele

Üldised vastused (vt lõik 28)

A33. Üldiste vastuste kindlaksmääramine selleks, et käsitleda pettusest tuleneva olulise väärkajastamise hinnatud riske, hõlmab üldiselt selle arvessevõtmist, kuidas auditi üldine läbiviimine saaks peegeldada suurenenud kutsealast skeptitsismi, näiteks läbi:

- suurenenud tundlikkuse oluliste tehingute toetuseks uuritava dokumentatsiooni olemuse ja ulatuse valimisel;
- olulisi asjaolusid puudutavate juhtkonna selgituste või esitiste tõendamise vajaduse kasvanud tunnustamise.

See hõlmab ka üldisemaid kaalutlusi peale muidu planeeritud spetsiifiliste protseduuride; nende kaalutluste hulka kuuluvad lõigus 29 loetletud asjaolud, mida on käsitletud allpool.

Personali töölemääramine ja järelevalve nende üle (vt lõik 29 punkt a)

A34. Audiitor võib vastata pettusest tuleneva olulise väärkajastamise tuvastatud riskidele näiteks määrates tööle täiendavaid isikuid, kellel on erioskused ja -teadmised, nagu näiteks kohtuekspertiisi ja IT eksperdid, või määrates töövõtu juurde tööle suuremate kogemustega isikud.

A35. Järelevalve ulatus kajastab audiitori hinnangut pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskide ja tööd teostavate töövõtumeeskonna liikmete kompetentsuse suhtes.

Proгноosimatus auditiprotseduuride valimisel (vt lõik 29 punkt c)

A36. Proгноosimatuse elemendi sissetoomine teostatavate auditiprotseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse valimisse on tähtis, kuna need isikud majandusüksuses, kes on tuttavad töövõttudel tavaliselt läbiviidavate auditiprotseduuridega, võivad olla enam suutelised varjama pettuslikku finantsaruandlust. Seda on võimalik saavutada näiteks:

- substantiivsete protseduuride läbiviimisega väljavalitud kontosaldoade ja väidete suhtes, mida nende olulisuse või riski tõttu muidu ei testita;
- auditiprotseduuride ajastuse korrigeerimisega erinevaks sellest, mida muidu oodatakse;
- erinevate valimikontrolli meetodite kasutamisega;
- auditiprotseduuride läbiviimisega erinevates asukohtades või etteteatamata asukohtades.

Auditiprotseduurid, mis on vastuseks pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskidele väite tasandil (vt lõik 30)

A37. Audiitori vastuste hulka käsitlemaks pettusest tuleneva olulise väärkajastamise hinnatud riske väite tasandil võib kuuluda auditiprotseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse muutmine alljärgnevatel viisidel:

- läbiviidavate auditiprotseduuride olemust võib olla vaja muuta omandamiseks auditi tõendusmaterjali, mis on usaldusväärsem ja relevantsem, või omandamiseks täiendavat tõendavat informatsiooni; see võib mõjutada nii läbiviidavate auditiprotseduuride tüüpi kui ka nende kombinatsiooni. Näiteks:
 - teatud varade füüsiline vaatlus või inspekteerimine võib muutuda tähtsamaks või audiitor võib otsustada kasutada arvuti abil teostatavaid audititehnikaid kogumaks rohkem tõendusmaterjali andmete kohta, mis sisalduvad märkimisväärsetel kontodel või elektroonilistes tehingufailides;
 - audiitor võib kavandada protseduurid täiendava tõendava informatsiooni omandamiseks; näiteks juhul, kui audiitor teeb kindlaks selle, et juhtkond on surve all vastata kasumi ootustele, võib eksisteerida sellega seonduv risk, et juhtkond näitab müüki kunstlikult suuremana, sõlmides selliseid tingimusi sisaldavaid müügilepinguid, mis välistavad tulu kajastamise, või teeb müügiarveid enne tarnimist; nendel juhtudel võib audiitor näiteks kavandada väliskinnitused mitte ainult laekumata summade kinnitamiseks, vaid ka selleks, et saada kinnitus müügilepingute üksikasjade kohta, sealhulgas kuupäev, mis tahes tagastamisõigused ja tarnetingimused; lisaks võib audiitor leida, et on tulemuslik täiendada selliseid väliskinnitusi järelepärimistega majandusüksuse mittefinantsala töötajatelt mis tahes muutuste kohta müügilepingutes ja tarnetingimustes;
- substantiivsete protseduuride ajastust võib olla vaja modifitseerida; Audiitor võib jõuda järeldusele, et substantiivse testimise läbiviimine perioodi lõpul või selle lähedal vastab paremini pettusest tuleneva olulise väärkajastamise hinnatud riskile; audiitor võib järeldada, et, arvestades tahtliku väärkajastamise või manipuleerimise riske, ei oleks auditiprotseduurid auditi järelduste laiendamiseks vahekuupäevalt perioodi lõpule tulemuslikud; vastupidiselt, kuna tahtlik väärkajastamine – näiteks tulu ebakorrektsel kajastamisel hõlmav väärkajastamine – võis olla algatatud vaheperioodil, võib audiitor otsustada rakendada substantiivseid protseduure tehingute suhtes, mis toimusid kas varem aruandlusperioodil või kogu selle vältel;
- rakendatud protseduuride ulatus kajastab pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskide hinnangut; näiteks võib olla asjakohane valimi suuruste suurendamine või analüütiliste protseduuride läbiviimine veelgi üksikasjalikumal tasemel; samuti võivad arvuti abil teostatavad audititehnikad võimaldada elektrooniliste tehingute ja kontofailide ulatuslikumat testimist; taolisi tehnikaid võib kasutada tehingute valimi valimiseks võtmetähtsusega elektroonilistest failidest, spetsiifiliste tunnusjoontega tehingute sorteerimiseks või kogu populatsiooni testimiseks valimi asemel.

A38. Juhul, kui audiitor tuvastab pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riski, mis mõjutab varude koguseid, võib majandusüksuse varude arvestuse kontrollimine aidata kindlaks teha asukohti või artikleid, mis nõuavad spetsiifilist tähelepanu varude füüsilise loendamise ajal või pärast seda. Selline ülevaatamine võib viia otsusele

vaadelda varude loendamisi teatud asukohtades etteteatamata või viia varude loendamised läbi kõikides asukohtades samal kuupäeval.

- A39. Audiitor võib tuvastada pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riski, mis mõjutab mitmeid kontosid ja väiteid. Nende hulka võivad kuuluda varade väärtuse hindamine, spetsiifilisi tehinguid (nagu näiteks omandamised, restruktureerimised või ärisegmendi müügid) puudutavad hinnangud ja muud märkimisväärsed tekkepõhised kohustused (nagu näiteks kohustused pensioni ja teiste töösuhte järgsete hüvitiste osas või keskkonna parandamise kohustused). Risk võib olla seotud ka märkimisväärsede muutustega eeldustes, mis puudutavad korduvaid hinnanguid. Majandusüksusest ja selle keskkonnast arusaamise omandamisel kogutud informatsioon võib aidata audiitorit selliste juhtkonna hinnangute ning aluseks olevate otsustuste ja eelduste põhjendatuse hindamisel. Eelnevatel perioodidel rakendatud sarnaste juhtkonna otsustuste ja eelduste tagasivaatav ülevaatamine võib samuti anda teavet juhtkonna hinnanguid toetavate otsustuste ja eelduste põhjendatuse kohta.
- A40. Näited võimalike auditiprotseduuride kohta pettusest tuleneva olulise väärkajastamise hinnatud riskidele vastamiseks, sealhulgas need, mis illustreerivad prognoosimatuse elemendi sissetoomist, on toodud Lisas 2. Lisa hõlmab näiteid vastuste kohta audiitori hinnangule nii pettuslikust finantsaruandlusest kui ka varade seadusevastasest omastamisest tuleneva olulise väärkajastamise riskide osas.

Auditiprotseduurid, mis on vastuseks kontroll(imehhanism)ide juhtkonna poolt eiramise riskidele

Päevaraamatu kanded ja muud korrigeerimised (vt lõik 32 punkt a)

- A41. Finantsaruannete pettusest tuleneva olulise väärkajastamisega hõlmab tihti finantsaruandluse protsessi manipuleerimist mitteasjakohaste või volitamata päevaraamatu kannete kajastamisega. See võib toimuda kogu aasta vältel või perioodi lõpul, või finantsaruannetes esitatud summade korrigeerimisega juhtkonna poolt, mis ei kajastu päevaraamatu kannetes, nagu näiteks konsolideerivad korrigeerimised ja ümberklassifitseerimised.
- A42. Pealegi, nende olulise väärkajastamise riskide arvessevõtmine audiitori poolt, mis seonduvad kontroll(imehhanism)ide päevaraamatu kannete üle mitteasjakohase eiramisega, on tähtis, kuna automatiseeritud protsessid ja kontroll(imehhanism)id võivad vähendada tahtmatu vea riski, kuid ei likvideeri riski, et isikud võivad mitteasjakohaselt selliseid automatiseeritud protsesse eirata, näiteks muutes summasid, mida edastatakse automaatselt pearaamatusse või finantsaruandluse süsteemi. Veelgi enam, kui informatsiooni automaatselt ülekandmiseks kasutatakse IT-d, võib infosüsteemides eksisteerida vähe või üldse mitte nähtavat tõendusmaterjali sellise sekkumise kohta.
- A43. Päevaraamatu kannete ja muude korrigeerimiste tuvastamiseks ja testimiseks väljavalimisel ning väljavalitud näitajaid toetava alusdokumentatsiooni kontrollimise asjakohase meetodi kindlaksmääramisel, on relevantset alljärgnevad asjaolud:
- *pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskide hindamine* – pettuseriski tegurite esinemine ja pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskide audiitoripoolse hindamise käigus omandatud muu informatsioon võib aidata audiitoril tuvastada testimiseks spetsiifilised päevaraamatukannete ja muude korrigeerimiste klassid;

- *kontroll(imehhanism)id, mis on rakendatud päevaraamatukannete ja muude korrigeerimiste üle* – tulemuslikud kontroll(imehhanism)id päevaraamatukannete ja muude korrigeerimiste koostamise ja sissekandmise üle võivad vähendada vajamineva substantiivse testimise ulatust eeldusel, et audiitor on testinud kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust;
- *majandusüksuse finantsaruandluse protsess ja tõendusmaterjali olemus, mida on võimalik omandada* – paljude majandusüksuste jaoks hõlmab tehingute rutiinne töötlemine manuaalsete ja automatiseeritud sammude ja protseduuride kombineerimist; samamoodi võib päevaraamatu kannete ja muude korrigeerimiste töötlemine hõlmata nii manuaalseid kui automatiseeritud protseduure ja kontroll(imehhanism)e; kui finantsaruandluse protsessis kasutatakse infotehnoloogiat, võivad päevaraamatukanded ja muud korrigeerimised eksisteerida ainult elektroonilisel kujul;
- *pettuslike päevaraamatu kannete või muude korrigeerimiste tunnusjooned* – mitteamajanduslike päevaraamatukannetel või muudel korrigeerimistel on tihti ainulaadsed iseloomustavad tunnusjooned; taoliste tunnusjoonte hulka võivad kuuluda kanded, mis a) on tehtud mitteseotud, tavapärasest erinevatele või harva kasutatavatele kontodele, b) on tehtud isikute poolt, kes tüüpiliselt päevaraamatukandeid ei tee, c) on kajastatud perioodi lõpul või sulgemisjärgsete kannetena, millel on vähene selgitus või kirjeldus, või see puudub, d) on tehtud kas enne finantsaruannete koostamist või selle käigus ja millel pole kontonumbreid, või e) sisaldavad ümmargusi numbreid või järjestikuseid lõpunumbreid;
- *kontode olemus ja keerukus* – mitteamajanduslike päevaraamatu kandeid või korrigeerimisi saab rakendada kontode suhtes, a) mis sisaldavad tehinguid, mis on keerukad või oma olemuselt tavapärasest erinevad, b) mis sisaldavad märkimisväärseid hinnanguid ja korrigeerimisi perioodi lõpul, c) mis on olnud alid väärkajastamistele minevikus, d) mida pole õigeaegselt kooskõlastavalt võrreldud või sisaldavad võrdlevalt kooskõlastamata erinevusi, e) mis sisaldavad ettevõtetevahelisi tehinguid või f) mis muul viisil seonduvad pettusest tuleneva olulise väärkajastamise tuvastatud riskiga; nende majandusüksuste auditite puhul, millel on erinevad asukohad või komponendid, võetakse arvesse vajadust valida päevaraamatukanded mitmest asukohast;
- *päevaraamatu kanded või muud korrigeerimised, mida töödeldakse väljaspool äritegevuse tavalist käiku* – mittestandardised päevaraamatukanded ei pruugi olla sisekontrolli objektiks samal tasemel kui need päevaraamatukanded, mida kasutatakse tehingute kajastamiseks korduval põhimõttel nagu igakuised müügid, ostud ja sularaha väljamaksed.

A44. Audiitor kasutab kutsealast otsustust päevaraamatukannete või muude korrigeerimiste testimise olemuse, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramisel. Samas, kuna pettuslikud päevaraamatu kanded ja muud korrigeerimised tehakse tihti aruandlusperioodi lõpus, nõutakse lõigu 32 punkti a alapunktis ii, et audiitor valib välja sellel ajal tehtud päevaraamatukanded ja muud korrigeerimised. Pealegi, kuna pettusest tulenevad olulised väärkajastamised finantsaruannetes võivad ilmnedu kogu perioodi vältel ja nendega võivad kaasnedu ulatuslikud püüded varjata seda, kuidas pettust teostatakse, nõutakse lõigu 32 punkti a alapunktis iii, et audiitor kaalub, kas eksisteerib ka vajadus testida päevaraamatukandeid ja muid korrigeerimisi kogu perioodi osas.

Arvestushinnangud (vt lõik 32 punkt b)

- A45. Finantsaruannete koostamine nõuab juhtkonnalt mitmete otsustuste või eelduste tegemist, mis mõjutavad märkimisväärseid arvestushinnanguid ning selliste hinnangute põhjendatuse pidevat monitoorimist. Pettuslik finantsaruandlus saavutatakse tihti arvestushinnangute tahtliku väärkajastamise kaudu. Seda võib saavutada näiteks kajastades kõiki allahindlusi või reserve tegelikust suuremana või väiksemana ühel ja samal moel, nii nagu oleks see kavandatud kas tasandama kasumit üle kahe või enama arvestusperioodi, või saavutama ettemääratud kasumi tase, et petta finantsaruannete kasutajaid mõjutades seda, millisenad näevad majandusüksuse tegevust ja kasumlikkust.
- A46. Märkimisväärseid arvestushinnanguid puudutavate juhtkonna otsustuste ja eelduste, mis kajastuvad eelmise aasta finantsaruannetes, tagasivaatamise ülevaatamise läbiviimise eesmärgiks on määrata kindlaks, kas eksisteerib viide võimalikule juhtkonna erapoolikusele. See ei ole ette nähtud selleks, et seada kahtluse alla audiitori eelmisel aastal tehtud kutsealaseid otsustusi, mis põhinesid sel hetkel kättesaadavale informatsioonile.
- A47. Tagasivaatelist ülevaatamist nõutakse ka ISAs 540.¹⁹ See ülevaatamine viiakse läbi kui riskihindamise protseduur, et omandada informatsiooni juhtkonnapoolse hindamisprotsessi tulemuslikkuse kohta eelmisel perioodil auditi tõendusmaterjali lõpptulemuse osas, või, kus rakendatav, eelmise perioodi arvestushinnangute järgneva ümberhindamise kohta käesoleva perioodi arvestushinnangute tegemiseks, ja auditi tõendusmaterjali selliste asjaolude kohta nagu hindamise ebakindlus, mille osas võidakse nõuda informatsiooni avalikustamist finantsaruannetes. Praktilise asjaoluna võib audiitoripoolset juhtkonna otsustuste ja eelduste ülevaatamist erapoolikuse suhtes, mis võivad kujutada pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riski kooskõlas käesoleva ISAGA, läbi viia koos ISAs 540 nõutava ülevaatamisega.

Märkimisväärsete tehingute äriühingu põhjendatus (vt lõik 32 punkt c)

- A48. Viidete hulka, mis võivad mõista anda, et majandusüksuse tavalise äritegevuse välised või muul viisil tavapärasest erinevatena näivad märkimisväärsed tehingud võidi sõlmida pettusliku finantsaruandluse teostamiseks või varade seadusevastase omastamise varjamiseks, kuuluvad:
- taoliste tehingute vorm näib olevat ülemäära keeruline (näiteks tehing hõlmab mitmeid majandusüksusi konsolideeritud grupis või mitmeid mitteseotud kolmandaid osapooli);
 - juhtkond ei ole arutanud selliste tehingute olemust ja arvestust isikutega, kelle ülesandeks on majandusüksuse valitsemine, ning dokumentatsioon on ebaadekvaatne;
 - juhtkond asetab enam rõhku vajadusele konkreetse arvestusalase käsitluse järele kui tehingu majanduslikule sisule;
 - tehinguid, mis hõlmavad mittekonsolideeritud seotud osapooli, sealhulgas eriotstarbelisi majandusüksusi, ei ole nõuetekohaselt üle vaadanud ja heaks kiitnud isikud, kelle ülesandeks on majandusüksuse valitsemine;

¹⁹ ISA 540 „Arvestushinnangute, sh õiglase väärtuse arvestushinnangute ja nendega seoses avalikustatu auditeerimine”, lõik 9.

- tehingutesse on kaasatud eelnevalt identifitseerimata seotud osapooled või osapooled, kellel puudub sisu või finantsjõud toetamaks tehingut ilma auditeeritava majandusüksuse abita.

Auditi tõendusmaterjali hindamine (vt lõigud 34–37)

A49. ISAs 330 nõutakse audiitorilt läbiviidud auditiprotseduuride ja omandatud auditi tõendusmaterjali põhjal selle hindamist, kas olulise väärkajastamise riskide hinnangud väite tasandil jäävad asjakohaseks.²⁰ See hindamine on eelkõige kvalitatiivne küsimus, tuginedes audiitori otsustusele. Selline hindamine võib anda täiendava arusaamise pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskide osas ja selle osas, kas eksisteerib vajadus viia läbi täiendavad või erinevad auditiprotseduurid. Lisas 3 on toodud näited tingimuste kohta, mis võivad viidata pettuse võimalikkusele.

Analüütilised protseduurid, mis on läbi viidud auditi lõpu lähedal üldise järeldusel kujundamisel (vt lõik 34)

A50. Selle kindlaksmääramine, millised konkreetsed trendid ja suhted võivad viidata pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskile, nõuab kutsealast otsustust. Tavapärasest erinevad suhted, millega kaasneb tulu ja sissetulek aasta lõpus, on eriti relevantseid. Nende hulka võib kuuluda näiteks: tavatult suured sissetulekusummad, millest raporteeritakse aruandlusperioodi viimastel nädalatel või tavapärasest erinevad tehingud või sissetulek, mis ei ole järjepidev trendidega äritegevuse rahavoogudes.

Tuvastatud väärkajastamiste arvessevõtmine (vt lõigud 35–37)

A51. Kuna pettus hõlmab stiimulit või survet pettus toime panna, tajutavat võimalust seda teha või selle teo mõningat ratsionaalset põhjendamist, ei ole pettuse esinemine tõenäoliselt erandlik juhtum. Seega väärkajastamised, nagu näiteks arvukad väärkajastamised spetsiifilises asukohas, isegi kui nende kogumõju ei ole oluline, võivad viidata pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskile.

A52. Tuvastatud pettuse mõjud sõltuvad tingimustest. Näiteks muidu mittemärkimisväärne pettus võib olla märkimisväärne juhul, kui sellesse on kaasatud tippjuhtkond. Sellistes tingimustes võib asetuda küsimuse alla eelnevalt omandatud tõendusmaterjali usaldusväärsus, kuna võivad tekkida kahtlused tehtud esitiste täielikkuse ja tõesuse suhtes ning arvestusandmete ja dokumentatsiooni ehtsuse suhtes. Samuti võib eksisteerida võimalik kokkumäng, millesse on kaasatud töötajad, juhtkond või kolmandad osapooled.

A53. ISAs 450²¹ ja ISAs 700 (muudetud)²² kehtestatakse nõuded ja antakse juhised väärkajastamiste hindamise ja paigutuse kohta ning nende mõju kohta audiitori arvamusele audiitori aruandes.

Audiitoril ei ole võimalik töövõttu jätkata (vt lõik 38)

A54. Näideteks erakorralistest tingimustest, mis võivad esile kerkida ja mis võivad muuta küsitavaks audiitori võime jätkata auditi läbiviimist, on:

- majandusüksus ei astu asjakohaseid samme pettuse suhtes, mida audiitori peab antud tingimustes vajalikuks isegi siis, kui pettus ei ole finantsaruannete seisukohast oluline;

²⁰ ISA 330, lõik 25.

²¹ ISA 450 „Auditi käigus tuvastatud väärkajastamiste hindamine”.

²² ISA 700 (muudetud) „Arvamuse kujundamine ja aruandlus finantsaruannete kohta”.

- pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskide ja auditi käigus läbi viidud testide tulemuste arvessevõtmine audiitori poolt viitavad olulise ja läbiva pettuse märkimisväärsele riskile või
 - audiitoril on märkimisväärne mure juhtkonna või isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, kompetentsuse või aususe osas.
- A55. Esile kerkida võivate tingimuste mitmekesisuse tõttu ei ole võimalik lõplikult kirjeldada, millal enese töövõtust taandamine on asjakohane. Tegurite hulka, mis mõjutavad audiitori järelust, kuuluvad juhtkonna või isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, liikme seotuse mõjud (mis võib mõjutada kirjalikud esitised usaldusväärset) ning selle mõjud audiitorile, et ta on majandusüksusega jätkuvalt seotud.
- A56. Sellistes tingimustes on audiitoril kutsealased ja seadusest tulenevad kohustused ning need kohustused võivad riigiti varieeruda. Näiteks mõnes riigis võib audiitor omada õigust, või temalt võidakse nõuda avalduse või aruande esitamist auditi määranud isikule või isikutele, või mõningatel juhtudel reguleerivatele organitele. Arvestades tingimuste erakorralisust ja vajadust arvestada seadusest tulenevaid nõudeid, võib audiitor pidada asjakohaseks kaaluda õigusabi otsimist selle üle otsustamisel, kas taandada end töövõtust ja asjakohase tegevuskava kindlaksmääramisel, sealhulgas raporteerimise võimalus aktsionäridele, reguleerivatele organitele või teistele.²³

Avaliku sektori majandusüksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

- A57. Paljudel juhtudel avalikus sektoris ei pruugi audiitoril olla võimalust ennast töövõtust taandada mandaadi olemuse või avaliku huvi arvessevõtmise tõttu.

Kirjalikud esitised (vt lõik 39)

- A58. ISAs 580²⁴ kehtestatakse nõuded ja antakse juhised auditi jaoks asjakohaste esitiste omandamiseks juhtkonnalt ja isikutelt, kelle ülesandeks on valitsemine. Lisaks selle tunnustamisele, et nad on täitnud oma kohustuse koostada finantsaruanded, on tähtis, et olenemata majandusüksuse suurusest tunnustab juhtkond, ja kus asjakohane, isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, nende vastutust pettuse ärahoidmiseks ja avastamiseks kavandatud, rakendatud ja säilitatud sisekontrolli eest.
- A59. Pettuse olemuse ja raskuste tõttu, millega audiitorid finantsaruannetes sisalduvate pettusest tulenevate oluliste väärkajastamiste avastamisel kokku puutuvad, on tähtis, et audiitor omandab juhtkonnalt ja kui asjakohane isikutelt, kelle ülesandeks on valitsemine, kirjaliku esitise, mis kinnitab, et nad on avalikustanud audiitorile:
- (a) riski, et finantsaruanded võivad pettusest tulenevalt sisaldada olulisi väärkajastamisi, omapoolse hindamise tulemuste kohta ja
 - (b) nende teadmiste kohta majandusüksust mõjutava tegeliku, kahtlustatava või väidetava pettuse osas.

²³ Rahvusvahelise Audiitorite Föderatsiooni elukutseliste audiitorite eetikakoodeksis antakse juhiseid infovahetuse kohta võimaliku järgmise audiitoriga.

²⁴ ISA 580 „Kirjalikud esitised”.

Infovahetus juhtkonnaga ja isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine*Infovahetus juhtkonnaga (vt lõik 40)*

A60. Kui audiitor on omandanud tõendusmaterjali selle kohta, et pettus eksisteerib või võib eksisteerida, on tähtis, et sellele asjaolule juhitaks juhtkonna asjakohase taseme tähelepanu niipea, kui see on teostatav. See on nii isegi juhul, kui asjaolu võiks pidada tähtsusetuks (näiteks pisiriisumine töötaja poolt majandusüksuse madalal organisatsioonilisel astmel). Selle kindlaksmääramine, milline juhtkonna tase on asjakohane, on kutsealase otsustuse küsimus ja seda mõjutavad sellised tegurid nagu kokkumängu tõenäosus ja kahtlustatava pettuse olemus ja suurusjärk. Tavaliselt on asjakohane juhtkonna tase see, mis on vähemalt üks aste kõrgemal isikutest, kes näivad osalevat kahtlustatavas pettuses.

Infovahetus isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine (vt lõik 41)

A61. Audiitori infovahetus isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, võib olla tehtud nii suuliselt kui kirjalikult. ISAs 260 (muudetud) identifitseeritakse tegurid, mida audiitor võtab arvesse selle kindlaksmääramisel, kas edastada info suuliselt või kirjalikult.²⁵ Pettuse, milles osaleb tippjuhtkond, või pettuse, mille tulemuseks on oluline väärkajastamine finantsaruannetes, olemuse ja tundlikkuse tõttu raporteerib audiitor sellistest asjaoludest õigeaegselt ja võib pidada vajalikuks raporteerida sellistest asjaoludest ka kirjalikult.

A62. Mõningatel juhtudel võib audiitor pidada asjakohaseks edastada infot isikutele, kelle ülesandeks on valitsemine siis, kui audiitor saab teadlikuks pettusest, millesse on kaasatud töötajad, kes on muu kui juhtkond ja mille tulemuseks ei ole oluline väärkajastamine. Samamoodi võivad isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, soovida olla informeeritud sellistest olukordadest. Infovahetuse protsessile aitab kaasa see, kui audiitor ja isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, lepivad auditi varajases etapis kokku audiitori infovahetuste olemuse ja ulatuse selles suhtes.

A63. Erakorraliste tingimuste puhul, kus audiitoril on kahtlused juhtkonna või isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, usaldusväärsuse või aususe osas, võib audiitor pidada asjakohaseks otsida õigusabi abistamiseks asjakohase tegevuskava kindlaksmääramisel.

Muud pettusega seotud asjaolud (vt lõik 42)

A64. Muude pettusega seotud asjaolude hulka, mida arutada isikutega, kelle ülesandeks on majandusüksuse valitsemine, võivad kuuluda näiteks:

- murettekitavad asjaolud pettuse ärahoidmiseks ja avastamiseks kehtestatud kontroll(imehhanism)ide ja riski, et finantsaruanded võivad sisaldada olulisi väärkajastamisi, juhtkonnapoolse hindamise olemuse, ajastuse ja sageduse osas;
- juhtkonna suutmatuse asjakohaselt käsitleda tuvastatud märkimisväärseid puudusi sisekontrollis või asjakohaselt vastata tuvastatud pettusele;
- majandusüksuse kontrollikeskkonna hindamine audiitori poolt, sealhulgas juhtkonna kompetentsust ja ausust puudutavad küsimused;
- juhtkonnapoolsed sammud, mis võivad viidata pettuslikule finantsaruandlusele, nagu näiteks juhtkonnapoolne arvestuspoliitikate valik ja rakendamine, mis võib viidata juhtkonna püüdele juhtida kasumit selleks, et petta finantsaruannete

²⁵ ISA 260 (muudetud), lõik A38.

kasutajaid, mõjutades seda, millisena nad näevad majandusüksuse tulemusi ja kasumlikkust;

- murettekitavad asjaolud nende tehingute kinnitamise adekvaatsuse ja täielikkuse osas, mis näivad olevat väljaspool äritegevuse tavalist kulgu.

Infovahetus regulatiivsete ja täidesaatvate ametivõimudega (vt lõik 43)

A65. Audiitori kutsealane kohustus hoida kliendi informatsiooni konfidentsiaalsus võib välistada pettusest raporteerimise kliendi majandusüksusevälisele osapoolle. Samas varieeruvad audiitori seadusest tulenevad kohustused riikide lõikes ja teatud juhtudel võib põhikirjast, seadusest või kohtuotsustest tulenev kohustus olla ülimuslik konfidentsiaalsuskohustusest. Mõnedes riikides on finantsinstitutsiooni audiitoril seadusest tulenev kohustus raporteerida pettuse esinemisest järelvalveorganitele. Lisaks sellele on mõnedes riikides audiitoril kohustus raporteerida ametivõimudele väärkajastamistest nendel juhtudel, kus juhtkond ja isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, ei saa asjakohaste abinõude kasutuselevõtmisega hakkama.

A66. Audiitor võib pidada asjakohaseks õigusabi hankimist, et määrata kindlaks sellistes tingimustes asjakohane tegevuskava, mille eesmärgiks on tagada meetmed, mis on vajalikud avaliku huvi aspektide arvessevõtmisel tuvastatud pettuse osas.

Avaliku sektori majandusüksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

A67. Avalikus sektoris võivad pettusest raporteerimise nõuded, olenemata sellest kas see on avastatud tänu auditi protsessile või mitte, kehtida audiitori mandaadi või vastava seaduse, regulatsiooni või muu volituse spetsiifilised erisätted.

Näited pettuseriski tegurite kohta

Käesolevas lisas tuvastatud pettuseriski tegurid on näited sellistest teguritest, millega audiitorid võivad terves reas olukordades silmitsi seista. Eraldi on esitatud näited seoses kahe pettuse tüübiga, mis on relevantset audiitori poolt arvessevõtmise seisukohast – s.o. pettuslik finantsaruandlus ja varade seadusevastane omastamine. Nende mõlema pettuse tüübi osas on riski tegurid edasi klassifitseeritud kolme tingimuse põhjal, mis üldiselt on olemas siis, kui esinevad pettusest tulenevad olulised väärkajastamised: a) stiimulid/surve, b) võimalused ja c) hoiakud / ratsionaalsed põhjendused. Kuigi riskitegurid hõlmavad tervet rida olukordi, on need ainult näited ja seega võib audiitor tuvastada täiendavaid või erinevaid riski tegureid. Mitte kõik need näited ei ole relevantset kõikides tingimustes ja mõnel võib olla suurem või väiksem märkimisväärsus erineva suurusega või erinevate omanduse tunnustega või tingimustega majandusüksustes. Samuti ei ole pettuse riski tegurite kohta esitatud näidete järjekord mõeldud kajastama nende suhtelist tähtsust või esinemise sagedust.

Riskitegurid seoses väärkajastamisega, mis tulenevad pettuslikust finantsaruandlusest

Alljärgnevad on näited riskiteguritest, mis on seotud pettuslikust finantsaruandlusest tulenevate väärkajastamisega.

Stiimulid/surve

Finantsstabiilsust või kasumlikkust ohustavad majanduslikud, majandusharu või majandusüksuse toimimise tingimused nagu näiteks (või millele viitavad):

- kõrge konkurentsi või turu küllastumise tase, millega kaasnevad alanevad kasumimarginaalid;
- suur haavatavus kiirete muutuste tõttu, nagu näiteks muutused tehnoloogias, toote vananemises või intressimäärades;
- märkimisväärne klientide nõudluse langus ja kasvav ettevõtete pankrottide arv kas majandusharus või majanduses üldiselt;
- tegevuskahjumid, mis muudavad kohe saabuvaks pankroti, sulgemise või vaenuliku ülevõtmise ohu.
- korduvad negatiivsed rahavood äritegevusest või suutmatus genereerida rahavoogusid äritegevusest, raporteerides samal ajal kasumist ja kasumi kasvust;
- kiire kasv või tavapärasest erinev kasumlikkus, eriti võrreldes teiste samasse majandusharusse kuuluvate ettevõtetega;
- uued arvestusalased, seadusest tulenevad või regulatiivsed nõuded.

Eksisteerib ülemäärane surve juhtkonnale vastata kolmandate osapoolte nõuetele või ootustele tingituna alljärgnevast:

- investeerimisanalüütikute, institutsionaalsete investorite, märkimisväärsete võlausaldajate või teiste väliste osapoolte ootused kasumlikkuse või trendi taseme suhtes (eriti ootused, mis on ülemäära agressiivsed või ebarealistlikud), sealhulgas juhtkonna poolt näiteks liiga optimistlikes pressiavaldustes või aastaaruande sõnumites tekitatud ootused;
- vajadus hankida täiendavat finantseerimist laenuvahendite või aktsiakapitali laiendamise kaudu, et püsida konkurentsivõimelisena, sealhulgas suuremate uurimis- ja arendustegevuskulutuste või kapitalimahutuste finantseerimiseks;
- marginaalne võimekus vastata börsil noteerimise nõuetele või kinni pidada võla tagasimaksmise graafikust või muudest laenulepingute tingimustest;
- nõrkade finantstulemuste teatamise tajutavad või reaalsed ebasoodsad tagajärjed märkimisväärsetele pooleliolevatele tehingutele, nagu näiteks ettevõtete ühinemised või lepingu sõlmimised.

Kättesaadav informatsioon viitab sellele, et juhtkonna või isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, isiklikku finantsolukorda ohustab majandusüksuse finantstulemuslikkus, mis tuleneb alljärgnevast:

- märkimisväärsed finantshuvid majandusüksuses;
- märkimisväärne osa nende tasust (näiteks preemiad, aktsiaoptsioonid ja tasu väljateenimise korraldamised) on tingimuslik sõltuvalt agressiivsete eesmärkide saavutamisest aktsiahinna, tulemuste, finantsseisundi või rahavoogude osas;²⁶
- isiklikud garantiid majandusüksuse võlgadele.

Eksisteerib ülemäärane surve juhtkonnale või põhitegevusega seotud personalile saavutamaks finantseesmärke, mille on kehtestanud isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, sealhulgas müügi või kasumlikkusega seotud tulemustasu eesmärgid.

Võimalused

Majandusharu või majandusüksuse põhitegevuste olemus annab võimalusi pettusliku finantsaruandluse teostamiseks, mis võib esile kerkida alljärgnevast:

- märkimisväärsed tehingud seotud osapooltega, mis ei toimu majandusüksuse tavalise äritegevuse käigus või seotud osapooltega, mis on auditeerimata või on auditeeritud mõne teise firma poolt;
- tugev finantsiline kohalolek või võime domineerida teatud majandusharu sektoris, mis lubab majandusüksusel dikteerida tähtaegu või tingimusi tarnijatele või klientidele, mille tulemuseks võivad olla mitteaajakohased või mittesamaväärsed tehingud;

²⁶ Juhtkonna stimuleerimise plaanid võivad sõltuda eesmärkide saavutamisest, mis on seotud ainult teatud kontodega või osade majandusüksuse tegevustega, isegi kui vastavad kontod või tegevused ei pruugi olla olulised majandusüksuse jaoks tervikuna.

- varad, kohustised, tulud või kulud põhinevad märkimisväärsel hinnangutel, mis hõlmavad subjektiivseid otsustusi või ebakindlaid asjaolusid, mida on raske tõendada;
- märkimisväärsed, tavapärasest erinevad või äärmiselt keerukad tehingud, eriti need, mis on toimunud aasta lõpu lähedal, mis tekitavad tõsiseid küsimusi seoses põhimõttega "sisu üle vormi";
- märkimisväärsed põhitegevused, mis asuvad või mida sooritatakse rahvusvaheliste piiride ülestes jurisdiktsioonides, kus eksisteerivad erinevad ärikeskkonnad ja -kultuurid;
- ärialaste vahendajate kasutamine, millel ei näi olevat selget ärilist põhjendust;
- märkimisväärsed pangakontod või tütarettevõtete või filiaalide tegevused maksuvabade regioonide jurisdiktsioonides, millel ei näi olevat selget ärilist põhjendust.

Juhtkonna monitoorimine on mittetulemuslik alljärgneva tulemusel:

- juhtimisel domineerib üks inimene või väike grupp (mitte omaniku poolt juhitud majandusüksuses) ilma seda kompenseerivate kontroll(imehhanism)ideta;
- järelevalvamine finantsaruandluse protsessi ja sisekontrolli üle isikute poolt, kelle ülesandeks on valitsemine, ei ole tulemuslik.

Eksisteerib keerukas või ebastabiilne organisatsiooniline struktuur, mida tõendab alljärgnev:

- raskus organisatsiooni või isikute kindlaksmääramisel, kellel on majandusüksuses kontrolliv osalus;
- liiga keeruline organisatsiooniline struktuur, mis hõlmab tavapärasest erinevaid juriidilisi isikuid või juhtimise võimuliine;
- suur tööjõu voolavus tippjuhtkonna, õigusnõunike või isikute hulgas, kelle ülesandeks on valitsemine.

Sisekontrolli komponendid on puudulikud alljärgneva tulemusel:

- kontroll(imehhanism)ide, sealhulgas arvuti abil teostatavate kontroll(imehhanism)ide ja vahefinantsaruandluse üle kehtestatud kontroll(imehhanism)ide (kus on nõutav väljapoole suunatud aruandlus) ebaadekvaatne monitoorimine;
- kõrged tööjõu voolavuse määrad või mittetulemuslik arvestusala, siseauditi või infotehnoloogia personali värbamine;
- arvestus- ja infosüsteemid, mis ei ole tulemuslikud, sealhulgas olukorrad, mis hõlmavad märkimisväärsed puudusi sisekontrollis.

Hoiakud / ratsionaalsed põhjendused

- Juhtkonna poolt infovahetus majandusüksuse väärtuste või eetiliste standardite, nende rakendamise, toetamise või jõustamise osas, või infovahetus mitteamajakohaste väärtuste või eetiliste standardite osas, mis ei ole tulemuslikud.
- Mittefinantsalase juhtkonna ülemäärane osalemine arvestuspoliitika valimises või märkimisväärsel hinnangute kindlaksmääramises, või sellele liigse tähelepanu pööramine.

- Teadaolevad varasemad väärtpaberiseaduste või muude seaduste ja regulatsioonide rikkumised, või pettust või seaduste ja regulatsioonide rikkumist väitvad nõuded majandusüksuse, selle tippjuhtkonna või isikute vastu, kelle ülesandeks on valitsemine.
- Juhtkonna ülemäärane huvi majandusüksuse aktsia hinna või kasumitrendi säilitamise või tõstmise vastu.
- Juhtkonna tava võtta analüütikute, võlausaldajate ja muude kolmandate osapoolte ees siduvaid kohustusi agressiivsete või ebarealistlike prognooside saavutamise osas.
- Juhtkonna suutmatust parandada õigeaegselt teadaolevad märkimisväärsed puudused sisekontrollis.
- Juhtkonna huvi rakendada mitteasjakohaseid vahendeid, et minimeerida raporteeritavat kasumit maksustamisega seletatud põhjustel.
- Madal moraal tippjuhtkonna hulgas.
- Omanik-juht ei tee vahet isiklike ja äritehingute vahel.
- Aktsionäride vaheline vaidlus kinnist tüüpi majandusüksuses.
- Juhtkonna korduvad katsed õigustada marginaalset või mitteasjakohast arvestust tuginedes olulisusele.
- Suhe juhtkonna ja praeguse või eelmise audiitori vahel on pingestatud, millest annab tunnistust alljärgnev:
 - sagedased vaidlused praeguse või eelmise audiitoriga arvestuse, auditeerimise või aruandluse küsimustes;
 - põhjendamatud nõudmised audiitorile, nagu näiteks põhjendamatud ajalised kitsendused auditi lõpetamise või audiitori aruande väljaandmise osas;
 - piirangud audiitorile, mis mitteasjakohaselt piiravad juurdepääsu inimestele või informatsioonile või suutlikkust tulemuslikuks infovahetuseks isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine;
 - juhtkonna domineeriv käitumine suhtlemises audiitoriga, eriti kui sellega kaasnevad püüded mõjutada audiitori töö ulatust või auditi töövõtu juurde tööle määratud või konsulteerivate töötajate valikut või nendega töösuhte jätkamist.

Riskitegurid, mis tulenevad väärkajastamistest, mis tulenevad varade seadusevastasest omastamisest

Riskitegurid seoses väärkajastamisega, mis tulenevad varade seadusevastasest omastamisest, on samuti klassifitseeritud kolme tingimuse järgi, mis üldiselt esinevad siis, kui pettus eksisteerib: a) stiimulid/surve, b) võimalused ja c) hoiakud / ratsionaalsed põhjendused. Mõned riskitegurid, mis seonduvad pettuslikust finantsaruandlusest tulenevate väärkajastamisega, võivad esineda ka siis, kui tekivad varade seadusevastasest omastamisest tulenevad väärkajastamised. Näiteks võib esineda mittetulemuslik juhtkonna monitoorimine ja muud puudused sisekontrollis, kui eksisteerivad kas pettuslikust finantsaruandlusest või varade seadusevastasest omastamisest tulenevad väärkajastamised. Alljärgnevad on näited riski tegurite kohta seoses väärkajastamisega, mis tulenevad varade seadusevastasest omastamisest.

Stiimulid/surve

Isiklikud finantskohustused võivad tekitada surve juhtkonnale või töötajatele, kellel on juurdepääs sularahale või muudele varguse suhtes vastuvõtlikele varadele, need varad seadusevastaselt omastada.

Ebasoodsad suhted majandusüksuse ja töötajate vahel, kellel on juurdepääs sularahale või muudele varguse suhtes vastuvõtlikele varadele, võivad motiveerida neid töötajaid nimetatud varasid seadusevastaselt omastama. Näiteks võib ebasoodsaid suhteid tekitada alljärgnev:

- teadaolev või oodatav töötajate koondamine tulevikus;
- hiljutised või oodatavad muudatused töötajate tasustamise või premeerimise plaanides;
- edutamised, tasustamine või muud preemiad ei ole järjepidevad võrreldes ootustega.

Võimalused

Teatud tunnused või tingimused võivad suurendada varade vastuvõtlikkust seadusevastase omastamise suhtes. Näiteks võimalused varasid seadusevastaselt omastada suurenevad, kui eksisteerib alljärgnev:

- suured summad sularaha kassas või töötlemisel;
- varude artiklid, mis on mõõtmelt väikesed, kõrge väärtusega või väga nõutavad;
- kergelt konverteeritavad varad, nagu näiteks esitajavõlakirjad, teemandid või arvuti kiipkaardid;
- põhivarad, mis on mõõtmelt väikesed, kergelt turustatavad või millel puudub nähtav omaniku tunnus.

Ebaadekvaatne sisekontroll varade üle võib suurendada nende varade vastuvõtlikkust seadusevastase omastamise suhtes. Näiteks võib esineda varade seadusevastane omastamine, kuna eksisteerib alljärgnev:

- ebaadekvaatne töökohustuste jaotus või sõltumatud kontrollimised;
- ebaadekvaatne järelevalve tippjuhtkonna kulutuste üle, nagu näiteks komanderingu- ja muude kulude hüvitamine;
- ebaadekvaatne järelevalve juhtkonna poolt töötajate üle, kes vastutavad varade eest, näiteks kaugemate asukohtade ebaadekvaatne järelevalve või monitoorimine;
- ebaadekvaatne taustauuring nende töökohtade taotlejate osas, kus töötajatel on juurdepääs varadele;
- ebaadekvaatne arvepidamine varade osas;
- ebaadekvaatne tehingute kinnitamise ja heakskiitmise süsteem (näiteks ostmise puhul);
- ebaadekvaatsed füüsilised kaitsemehhanismid sularaha, investeeringute, varade või põhivarade üle;
- puuduvad täielikud ja õigeaegsed varade kooskõlastavad võrdlemised;
- puudub õigeaegne ja asjakohane tehingute dokumenteerimine, näiteks kauba tagastuste krediteerimine;

- puuduvad võtmetähtsusega kontrollifunktsioone teostavate töötajate kohustuslikud puhkused;
- ebaadekvaatne juhtkonnapoolne arusaamine infotehnoloogiast, mis võimaldab infotehnoloogia ala töötajatel seadusevastast omastamist toime panna;
- ebaadekvaatsed juurdepääsu kontroll(imehhanism)id automatiseeritud kannete üle, sealhulgas kontroll(imehhanism)id arvutisüsteemide sündmuste logi või selle ülevaatamise üle.

Hoiakud / ratsionaalsed põhjendused

- Mittehoolimine vajadusest monitoorida või vähendada varade seadusevastase omastamisega seotud riske.
- Mittehoolimine sisekontrollist varade seadusevastase omastamise üle, eirates olemasolevaid kontroll(imehhanism)e või suutmatus astuda asjakohaseid parandavaid samme teadaolevate puuduste osas sisekontrollis.
- Käitumine, mis viitab pahameelele või rahulolematusele majandusüksusega või sellega, kuidas töötajat on koheldud.
- Muutused käitumises või elustiilis, mis võivad viidata sellele, et varasid on seadusevastaselt omastatud.
- Sallivus pisivarguste suhtes.

Näited võimalikest auditiprotseduuridest käsitlemaks pettusest tuleneva olulise väärkajastamise hinnatud riske

Alljärgnevad on näited võimalike auditiprotseduuride kohta käsitlemaks pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riske, mis tulenevad nii pettuslikust finantsaruandlusest kui varade seadusevastasest omastamisest. Kuigi need protseduurid katavad tervet rida olukordi, on need ainult näited ja seega ei pruugi need olla kõikidel juhtudel kõige asjakohasemad ega vajalikud. Samuti ei ole esitatud protseduuride järjekord mõeldud kajastama nende suhtelist tähtsust.

Arvessevõtmine väite tasandil

Spetsiifilised vastused audiitori hinnangule pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskide osas varieeruvad olenevalt tuvastatud pettuseriski tegurite või tingimuste tüüpidest või kombinatsioonidest, ja tehingute klassidest, kontosaldodest, avalikustatavast informatsioonist ja väidetest, mida need võivad mõjutada.

Alljärgnevad on spetsiifilised näited vastustest:

- asukohtade külastamine või teatud testide läbiviimine üllatuslikult või etteteatamata; näiteks varude vaatlemine asukohtades, kus audiitori juuresviibimisest ei ole eelnevalt teatatud või konkreetsel kuupäeval üllatuslikult kassas oleva sularaha loendamine;
- nõudmine, et varusid loendataks aruandlusperioodi lõpus või kuupäeval, mis on aasta lõpule lähemal, et viia miinimumini saldode manipuleerimise risk perioodil, mis jääb loendamise lõpuleviimise ja aruandlusperioodi lõpu vahele;
- auditi lähenemise muutmine jooksva aastal; näiteks peamiste klientide ja hankijatega suuliselt kontakteerumine lisaks kirjaliku kinnituse saatmisele, kinnitustaotluste saatmine spetsiifilisele osapoolle organisatsiooni sees või rohkema või erineva informatsiooni otsimine;
- majandusüksuse kvartali- või aastalõpu korrigeerivate kannete üksikasjaliku ülevaatamise läbiviimine ja mis tahes kannete uurimine, mis näivad olemuse või summa poolest tavapärasest erinevad;
- märkimisväärsete ja tavapärasest erinevate tehingute, eriti nende, mis toimuvad aasta lõpus või selle lähedal, osas seotud osapoolte võimalikkuse ja neid tehinguid toetavate finantsressursside allikate uurimine;
- substantiivsete analüütiliste protseduuride teostamine kasutades kokku koondamata andmeid; näiteks müügi ja müügikulude võrdlemine asukoha, äritegevuse haru või kuu lõikes audiitori poolt välja töötatud ootustega;
- intervjuude läbiviimine personaliga, kes on kaasatud valdkondades, kus on tuvastatud pettusest tuleneva olulise väärkajastamise risk, et omandada nende nägemus riskist ja sellest, kas või kuidas kontroll(imehhanism)id riski käsitlevad;
- teiste sõltumatute audiitoritega, kes auditeerivad ühe või enama tütarettevõtte, allüksuse või filiaali finantsaruandeid, nende tööde ulatuse arutamine, mis on vaja läbi viia käsitlemaks

pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riski, mis tuleneb nende komponentide vahelistest tehingutest ja tegevustest;

- juhul, kui eksperdi töö muutub eriti märkimisväärseks finantsaruande mingi kirje suhtes, mille osas pettusest tuleneva väärkajastamise hinnatud risk on kõrge, siis täiendavate protseduuride teostamine eksperdi mõne või kõigi eelduste, meetodite või tähelepanekute suhtes, määramaks kindlaks, et tähelepanekud ei ole põhjendamatud, või selleks otstarbeks teise eksperdi kaasamine;
- auditiprotseduuride läbiviimine analüüsima eelnevalt auditeeritud finantsaruannete bilansi väljavalitud algsaldosid, et tagantjärele vaadates hinnata, kuidas lahendati teatud arvestushinnanguid ja otsustusi hõlmavad küsimused, näiteks müüdud kauba tagastamiste allahindlus;
- protseduuride teostamine kontode või muude majandusüksuse poolt koostatud kooskõlastavate võrdluste suhtes, sealhulgas arvestades vaheperioodidel läbi viidud kooskõlastavaid võrdlusi;
- arvuti abil teostatavate tehnikate kasutamine, nagu näiteks andmete hankimine anomaaliate testimiseks andmekogumis;
- arvuti koostatud andmete ja tehingute usaldusvärsuse testimine;
- täiendava auditi tõendusmaterjali otsimine auditeeritava majandusüksuse välistest allikatest.

Spetsiifilised vastused – pettuslikust finantsaruandlusest tulenev väärkajastamine

Näited vastustest audiitori hinnangule pettuslikust finantsaruandlusest tuleneva olulise väärkajastamise riski osas on järgmised:

Tulu kajastamine

- Substantiivsete analüütiliste protseduuride läbiviimine tulu suhtes, kasutades kokku koondamata andmeid, näiteks jooksva aruandlusperioodil kuu ja tooteliini või ärisegmendi paragrahves raporteeritud tulu võrdlemine eelnenud võrreldavate perioodidega. Tavapärasest erinevate või ootamatute tulusuhete või tehingute tuvastamisel võivad osutada kasulikuks arvuti abil teostatavad auditi tehnikad.
- Klientidega teatud relevantsete lepingutingimuste ja kõrvallepingute puudumise kinnitamine, kuna tihti mõjutavad asjakohast arvestust sellised tingimused või lepingud ja alus hinnaalanduseks või periood, millega nad seonduvad, on tihti kehvalt dokumenteeritud. Näiteks aktsepteerimise kriteeriumid, tarne- ja maksetingimused, tulevaste või jätkuvate tarnijakohustuste puudumine, õigus toode tagastada, garanteeritud edasimüügi kogused ja tühistamis- või tagastuseraldised on sellistel juhtudel tihti relevantset.
- Järelepärimiste tegemine majandusüksuse müügi- ja turunduspersonalile või majandusüksuse siseselt õigusnõunikule müügi või kaubasaadetiste kohta perioodi lõpu lähedal ja nende isikute teadmiste kohta mis tahes tavapärasest erinevatest tingimustest seoses nende tehingutega.

- Füüsiline kohalolek ühes või enamas asukohas perioodi lõpus, et vaadelda kaupade lähetamist või valmisseadmist lähetamiseks (või töötlemist ootavaid tagastusi) ja muude asjakohaste müügi ja varude periodiseerimise protseduuride teostamine.
- Nendes olukordades, kus tulutehingud algatatakse, töödeldakse ja kajastatakse elektrooniliselt, kontroll(imehhanism)ide testimine määramaks kindlaks, kas nad annavad kindluse selles osas, et tulutehingud toimusid ja on korrektselt kajastatud.

Varude kogused

- Majandusüksuse varude arvestuse kontrollimine, et tuvastada asukohad või artiklid, mis nõuavad spetsiifilist tähelepanu varude füüsilise loendamise ajal või peale seda.
- Varude loendamise vaatlemine teatud asukohtades ette teatamata või varude loendamise läbiviimine kõikides asukohtades samal kuupäeval.
- Varude loendamise läbiviimine aruandlusperioodi lõpul või selle lähedal, et viia miinimumini kontode mitteasjakohase manipuleerimise risk perioodil, mis jääb loendamise ja aruandlusperioodi lõpu vahele.
- Täiendavate protseduuride läbiviimine loendamise vaatlemise käigus, näiteks rangem kontroll karpides olevate artiklite sisu, kaupade virnastamise (näiteks seest tühjad kaubavirnad) või sildistamise viisi üle, ja vedelate ainete, nagu näiteks parfüümide või erikemikaalide kvaliteedi (s.o puhtus, kangus või kontsentratsioon) üle. Selles osas võib abiks olla eksperdi töö kasutamine.
- Käesoleva perioodi koguste võrdlemine eelnevate perioodidega varude klassi või kategooria, asukoha või muu kriteeriumi järgi, või loendatud koguste võrdlemine pideva laoarvestuse andmetega.
- Arvuti abil teostatavate audititehnikate kasutamine varude füüsiliste loenduste materjalide edasiseks testimiseks – näiteks sorteerimine inventarilipiku numbrite järgi, et testida inventarilipikute kontroll(imehhanism)e või artikli seerianumbri järgi, et testida artikli väljajätmise või dubleerimise võimalust.

Juhtkonna hinnangud

- Eksperdi kasutamine, et välja töötada sõltumatu hinnang võrdluseks juhtkonna hinnanguga.
- Järelepärimiste laiendamine isikutele väljaspool juhtkonda ja arvestusosakonda, et tõendada juhtkonna suutlikkust ja kavatsust viia ellu plaanid, mis on hinnangu väljatöötamise seisukohast relevantsed.

Spetsiifilised vastused – varade seadusevastasest omastamisest tulenevad väärkajastamised

Erinevatest tingimustest tulenevad tingimata erinevad vastused. Tavaliselt on auditi vastus varade seadusevastase omastamisega seotud pettusest tuleneva olulise väärkajastamise hinnatud riski osas suunatud teatud kontosaldoadele ja tehinguklassidele. Kuigi mõned eelpool toodud kahe kategooria all märgitud auditi vastused võivad olla sellistes tingimustes kohaldatavad, tuleb töö ulatus siduda spetsiifilise informatsiooniga seadusevastase omastamise riski kohta, mis on tuvastatud.

Näited vastustest audiitori hinnangule varade seadusevastasest omastamisest tulenevate oluliste väärkajastamise riski osas on järgmised:

- sularaha või väärtpaberite loendamine aasta lõpul või selle lähedal;
- konto liikumise kinnitamine otse klientidega (sealhulgas nii krediidi aruanne ja müügitagastuste alane tegevus kui ka kuupäevad, millal maksed tehti) auditeeritava perioodi osas;
- mahakantud kontode taastumiste analüüsimine;
- varude puudujääkide analüüsimine asukoha või toote tüübi lõikes;
- varude võtmetähtsusega suhtarvude võrdlemine majandusharu normiga;
- toetava dokumentatsiooni ülevaatamine vähendamiste osas pidevas varude arvestuses;
- tarnijate nimekirja võrdlemine töötajate nimekirjaga arvuti abil, et tuvastada aadresside või telefoninumbrite kokkulangevused;
- palgalehe andmete läbiuurimine arvuti abil, et tuvastada topelt aadressid, töötaja isikukoodi või maksustava organi numbrid või pangakontod;
- personalifailide ülevaatamine, et leida neid, mis sisaldavad vähe või ei sisalda üldse tõendusmaterjali tegevuse kohta, näiteks tööalase tegevuse hinnangute puudumine;
- müügi allahindluste ja -tagastuste analüüsimine tavapärasest erinevate mustrite või trendide suhtes;
- spetsiifiliste lepingutingimuste kinnitamine kolmandate osapooltega;
- tõendusmaterjali omandamine selle kohta, et lepinguid täidetakse kooskõlas lepingute tingimustega;
- suurte ja tavapärasest erinevate kulude õigustatuse ülevaatamine;
- tippjuhtkonna ja seotud osapoolte laenude kinnitamise ja nende bilansilise jääkmaksumuse ülevaatamine;
- tippjuhtkonna poolt esitatud kuluaruannete taseme ja õigustatuse ülevaatamine.

Näited tingimuste kohta, mis viitavad pettuse võimalusele

Alljärgnevad on näited tingimuste kohta, mis võivad viidata võimalusele, et finantsaruanded võivad sisaldada pettusest tulenevat olulist väärkajastamist.

Lahknevused arvestusandmetes, sealhulgas alljärgnev:

- tehingud, mis ei ole kajastatud täielikult või õigeaegselt või on summa, arvestusperioodi, klassifikatsiooni või majandusüksuse poliitika osas ebaõigesti kajastatud;
- alusdokumentideta või kinnitamata saldod või tehingud;
- viimasel hetkel tehtud korrigeerimised, mis märkimisväärselt mõjutavad finantstulemusi;
- tõendusmaterjal töötajate juurdepääsu kohta süsteemidele ja andmetele, mis ei ole järjepidev sellega, mis on vajalik nende kinnitatud tökohustuste täitmiseks;
- vihjed või kaebused audiitorile väidetava pettuse kohta.

Vastuoluline või puuduv tõendusmaterjal, sealhulgas:

- puuduvad dokumendid;
- dokumendid, mis tunduvad olevat muudetud;
- ainult fotokoopiate või elektrooniliselt edastatud dokumentide kättesaadavus siis, kui eeldatakse originaaldokumentide olemasolu;
- märkimisväärsed selgituseta näitajad kooskõlastavates võrdlemistes;
- tavapärasest erinevad muudatused bilansis, või muutused trendides või tähtsates finantsaruannete suhtarvudes või suhetes – näiteks nõuded kasvavad kiiremini kui tulud;
- juhtkonna või töötajate mittejärjepidevad, ebamäärased või mittemõistlikud vastused järelepärimistele või analüütilistele protseduuridele;
- ebatavalised lahknevused majandusüksuse arvestusandmete ja kinnitustele antud vastuste vahel;
- suur hulk krediidkandeid ja muid korrigeerimisi, mis on tehtud ostjatelt laekumata arvete andmetes;
- selgituseta või ebaadekvaatselt selgitatud erinevused ostjatelt laekumata arvete nimekirja ja kontrollkonto vahel, või kliendi konto väljavõtete ja laekumata arvete nimekirja vahel;
- puuduvad või mitte-eksisteerivad tühistatud tšekid tingimustes, kus tühistatud tšekid tagastatakse tavaliselt majandusüksusele koos pangakonto väljavõttega;
- märkimisväärses suurusjärgus puuduvad varud või füüsilised varad;
- mittekättesaadav või puuduv elektrooniline tõendusmaterjal, mis on mittejärjepidev majandusüksuse arvestusandmete säilitamise praktikate või poliitikatega;
- oodatust vähem vastuseid kinnitustele või suurem arv vastuseid kui oodatud;

- suutmatus esitada tõendusmaterjali võtmetähtsusega süsteemide arendamise ja programmi muutmise testimise ja rakendamise tegevuste kohta seoses jooksva aasta süsteemi muutuste ja paikapanemistega.

Problemaatilised või tavapärasest erinevad suhted audiitori ja juhtkonna vahel, sealhulgas alljärgnev:

- juurdepääsu keelamine andmetele, seadmetele, teatud töötajatele, klientidele, tarnijatele või teistele, kellelt võiks otsida auditi tõendusmaterjali;
- juhtkonna poolt liigse ajalise surve pealesundimine keerukate või vastuoluliste teemade lahendamiseks;
- juhtkonna kaebused auditi läbiviimise üle või töövõtumeeskonna liikmete hirmutamise juhtkonna poolt, eriti seoses auditi tõendusmaterjali kriitilise hindamisega audiitori poolt või võimalike eriarvamuste lahendamisel juhtkonnaga;
- majandusüksuse ebaharilik viivitamine nõutud informatsiooni esitamisel;
- soovimatus kergendada audiitori juurdepääsu võtmetähtsusega elektroonilistele failidele nende testimiseks kasutades arvuti abil teostatavaid audititehnikaid;
- juurdepääsu keelamine võtmetähtsusega IT operatsioonide töötajatele ja seadmetele, kaasa arvatud turvapersonalile, operatsioone sooritavatele ja süsteemiarenduse ala personalile;
- soovimatus lisada või läbi vaadata finantsaruannetes avalikustatud informatsiooni, muutmaks neid täielikumaks ja arusaadavamaks;
- soovimatus käsitleda sisekontrollis tuvastatud puudusi õigeaegselt.

Muu:

- Juhtkonna soovimatus lubada audiitoril kohtuda eraviisiliselt isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine.
- Arvestuspoliitikad, mis näivad hälbivat majandusharu normidest.
- Sagedased muutused arvestushinnangutes, mis ei näi tulenevat muutunud tingimusest.
- Sallivus majandusüksuse käitumiskoodeksi rikkumiste suhtes.