

RAHVUSVAHELINE AUDITEERIMISE STANDARD (EESTI) 500*

AUDITI TÕENDUSMATERJAL

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

SISUKORD

	Lõik
Sissejuhatus	
Käesoleva ISA ulatus	1–2
Kehtima hakkamise kuupäev	3
Eesmärk	4
Definitsioonid	5
Nõuded	
Piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal	6
Auditi tõendusmaterjalina kasutatav informatsioon	7–9
Testimisobjektide valimine auditi tõendusmaterjali hankimiseks	10
Auditi tõendusmaterjali järjepidevusetus või kahtlused selle usaldusväärsuse suhtes	11
Rakendus- ja muu selgitav materjal	
Piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal	A1–A25
Auditi tõendusmaterjalina kasutatav informatsioon	A26–A51
Testimisobjektide valimine auditi tõendusmaterjali hankimiseks	A52–A56
Auditi tõendusmaterjali järjepidevusetus või kahtlused selle usaldusväärsuse suhtes ..	A57

Rahvusvahelist auditeerimise standardit (ISA) 500 „Auditi tõendusmaterjal” tuleb lugeda koos ISAGA 200 „Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega”.

* Käesolevas standardis rahvusvahelisele auditeerimise, ülevaatamise, kindlustandvate ja seonduvate teenuste ning kvaliteedikontrolli standardile, samuti nimetatud standardite eessõnale, eetikakoodeksile ning kindlustandvate teenuste raamistikule tehtud viidet, olenemata selle vormist, käsitatakse edaspidi 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) selgitatakse, mis moodustab auditi tõendusmaterjali finantsaruannete auditis ning käsitletakse audiitori kohustust välja töötada ja läbi viia auditiprotseduure piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali hankimiseks, et olla võimeline tegema põhjendatud järeldusi, mis on aluseks audiitori arvamusele.
2. Käesolev ISA on kohaldatav kõikide auditi käigus hangitud auditi tõendusmaterjalide suhtes. Muud ISAd käsitlevad auditi spetsiifilisi aspekte (näiteks ISA 315 (muudetud)¹), teatud teema kohta hangitavat auditi tõendusmaterjali (näiteks ISA 570 (muudetud)²), spetsiifilisi protseduure auditi tõendusmaterjali hankimiseks (näiteks ISA 520 (muudetud)³) ning selle hindamist, kas on hangitud piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal (ISA 200⁴ ja ISA 330⁵).

Kehtima hakkamise kuupäev

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

Eesmärk

4. Audiitori eesmärk on välja töötada ja läbi viia auditiprotseduurid sellisel viisil, et võimaldada audiitoril hankida piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal, et olla võimeline tegema põhjendatud järeldusi, mis on aluseks audiitori arvamusele.

Definitsioonid

5. ISAdes kasutamise otstarbel on järgmistel terminitel järgmised tähendused:
 - (a) arvestusandmed – esialgsete raamatupidamiskannete andmed ja toetavad andmed, nagu näiteks elektrooniliste rahaülekannete kviitungid ja andmed; arved; lepingud; pearaamatud ja alamregistrid, päevaraamatu kanded ja muud finantsaruannete korrigeerimised, mis ei ole kajastatud päevaraamatu kannetes; ning sellised andmed nagu töölehed ja tabelarvutused, mis toetavad kulude jaotamisi, arvutusi, kooskõlastavaid võrdlusi ja avalikustatavat informatsiooni;

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

² ISA 570 (muudetud) „Tegevuse jätkuvus”.

³ ISA 520 „Analüütilised protseduurid”.

⁴ ISA 200 „Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega”.

⁵ ISA 330 „Audiitori vastused hinnatud riskidele”.

- (b) (auditi tõendusmaterjali) asjakohasus – auditi tõendusmaterjali kvaliteedi mõõdupuu, s.t selle relevantsus ja usaldusväarsus toetuse andmisel järeldustele, mis on aluseks audiitori arvamusele;
- (c) auditi tõendusmaterjal – audiitori poolt järelduste tegemiseks kasutatav informatsioon, mis on aluseks audiitori arvamusele. Auditi tõendusmaterjal hõlmab nii finantsaruannete aluseks olevates arvestusandmetes sisalduvat kui ka informatsiooni, mis on hangitud muudest allikatest;
- (d) juhtkonna ekspert – muus valdkonnas kui arvestus või auditeerimine eriteadmisi omav üksikisik või organisatsioon, kelle tööd selles valdkonnas kasutab majandusüksus, et aidata majandusüksusel koostada finantsaruandeid;
- (e) (auditi tõendusmaterjali) piisavus – auditi tõendusmaterjali kvantiteedi mõõdupuu. Vajaliku auditi tõendusmaterjali kvantiteeti mõjutab audiitori hinnang olulise väärkajastamise riskidele ja samuti sellise auditi tõendusmaterjali kvaliteet.

Nõuded

Piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal

- 6. Audiitor peab kavandama ja läbi viima auditiprotseduurid, mis on antud tingimustes asjakohased piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali hankimiseks. (vt lõigud A1–A25)

Auditi tõendusmaterjalina kasutatav informatsioon

- 7. Auditiprotseduuride väljatöötamisel ja läbiviimisel peab audiitor võtma arvesse auditi tõendusmaterjalina kasutatava informatsiooni relevantsust ja usaldusväarsust. (vt lõigud A26–A33)
- 8. Kui auditi tõendusmaterjalina kasutatav informatsioon on koostatud, kasutades juhtkonna eksperdi tööd, peab audiitor vajalikul määral, võttes arvesse eksperdi töö märkimisväarsust seoses audiitori eesmärkidega (vt lõigud A34–A36):
 - (a) hindama selle eksperdi kompetentsust, võimekusi ja objektiivsust (vt lõigud A37–A43);
 - (b) omandama arusaamise selle eksperdi tööst (vt lõigud A44–A47) ja
 - (c) hindama selle eksperdi töö asjakohasust auditi tõendusmaterjalina relevantse väite suhtes (vt lõik A48).
- 9. Majandusüksuse poolt esitatud informatsiooni kasutamisel peab audiitor hindama, kas informatsioon on piisavalt usaldusväärne audiitori eesmärkideks, sh vastavalt vajadusele antud tingimustes:
 - (a) auditi tõendusmaterjali hankimine informatsiooni täpsuse ja täielikkuse kohta (vt lõigud A49–A50) ja
 - (b) selle hindamine, kas informatsioon on audiitori eesmärkide saavutamiseks piisavalt täpne ja üksikasjalik (vt lõik A51).

Testimisobjektide valimine auditi tõendusmaterjali hankimiseks

10. Kontroll(imehhanism)ide testide ja detailide testide väljatöötamisel peab audiitor kindlaks määrama testimisobjektide valimise vahendid, mis on tulemuslikud auditiprotseduuri eesmärgi täitmisel. (vt lõigud A52–A56)

Auditi tõendusmaterjali järjepidevusetus või kahtlused selle usaldusväarsuse suhtes

11. Kui:

- (a) ühest allikast hangitud auditi tõendusmaterjal ei ole järjepidev teisest hangituga või
- (b) audiitoril on kahtlusi auditi tõendusmaterjalina kasutatava informatsiooni usaldusväarsuse suhtes,

peab audiitor kindlaks määrama, millised auditiprotseduuride modifikatsioonid või täiendused on selle asjaolu lahendamiseks vajalikud ning peab võtma arvesse selle asjaolu mõju, kui seda on, auditi muudele aspektidele. (vt lõik A57)

Rakendus- ja muu selgitav materjal

Piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal (vt lõik 6)

- A1. Audiitori arvamuse ja aruande toetamiseks on vajalik auditi tõendusmaterjal. See on oma olemuselt kumulatiivne ja seda kogutakse peamiselt auditi käigus läbiviidavate auditiprotseduuridega. See võib siiski hõlmata informatsiooni, mis on hangitud muudest allikatest, nagu näiteks eelnevatest audititest (tingimusel, et audiitor on kindlaks teinud, kas eelnenud auditi järgselt on toimunud muutusi, mis võivad mõjutada selle relevantsust käesoleva auditi suhtes)⁶ või ettevõtte kvaliteedikontrolli protseduuridest kliendi aktsepteerimise ja kliendiga jätkamise kohta. Lisaks muudele majandusüksusesisestele ja -välistele allikatele on auditi tõendusmaterjali tähtsaks allikaks majandusüksuse arvestusandmed. Samuti võib informatsioon, mida võib kasutada auditi tõendusmaterjalina, olla koostatud juhtkonna eksperdi tööd kasutades. Auditi tõendusmaterjal sisaldab nii informatsiooni, mis toetab ja tõendab juhtkonna väiteid, kui ka mis tahes informatsiooni, mis on nende väidetega vastuolus. Lisaks kasutab audiitor mõnel juhul informatsiooni puudumist (näiteks juhtkonna keeldumine anda taotletavat esitist) ja seetõttu kujutab ka see auditi tõendusmaterjali.
- A2. Suurem osa audiitori tööst audiitori arvamuse kujundamisel koosneb auditi tõendusmaterjali kogumisest ja hindamisest. Auditiprotseduurid auditi tõendusmaterjali hankimiseks võivad lisaks järelepärimisele hõlmata inspekteerimist, vaatlust, kinnitamist, uuesti arvutamist, taasläbiviimist ja analüütilisi protseduure, sageli teatud kombinatsioonis. Kuigi järelepärimine võib anda olulist auditi tõendusmaterjali ja võib anda isegi tõendusmaterjali väärkajastamise kohta, ei anna järelepärimine üksinda

⁶ ISA 315 (muudetud), lõik 9.

tavaliselt piisavat auditi tõendusmaterjali olulise väärkajastamise puudumise kohta väite tasemel ega kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse kohta.

- A3. Nagu on selgitatud ISAs 200,⁷ on põhjendatud kindlus omandatud siis, kui audiitor on hankinud piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali auditi riski (st risk, et audiitor avaldab mitteasjakohase arvamuse juhul, kui finantsaruanded on oluliselt väärkajastatud) vähendamiseks aktsepteeritavalt madala tasemeni.
- A4. Auditi tõendusmaterjali piisavus ja asjakohasus on omavahel seotud. Piisavus on auditi tõendusmaterjali kvantiteedi mõõt. Auditi vajaliku tõendusmaterjali kvantiteeti mõjutab audiitori hinnang väärkajastamise riskidele (mida kõrgemad on hinnatud riskid, seda enam auditi tõendusmaterjali on tõenäoliselt nõutav) ja samuti auditi sellise tõendusmaterjali kvaliteet (mida kõrgem on kvaliteet, seda vähem tõendusmaterjali võib olla nõutav). Siiski ei pruugi auditi enama tõendusmaterjali kogumine kompenseerida selle halba kvaliteeti.
- A5. Asjakohasus on auditi tõendusmaterjali kvaliteedi mõõt; see on selle relevantsus ja usaldusväarsus toetuse andmisel järeldustele, mis on aluseks audiitori arvamusele. Tõendusmaterjali usaldusväarsust mõjutab selle allikas ja selle olemus ning see sõltub konkreetsetest asjaoludest, mille puhul seda kogutakse.
- A6. ISA 330 nõuab, et audiitor teeks järelduse, kas on hangitud piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal.⁸ See, kas on hangitud piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal auditi riski vähendamiseks aktsepteeritavalt madala tasemeni, mis võimaldab seeläbi audiitoril teha põhjendatud järeldusi, mis on aluseks audiitori arvamusele, on kutsealane otsustuse küsimus. ISA 200 sisaldab selliste küsimuste käsitlemist nagu auditiprotseduuride olemus, finantsaruandluse õigeaegsus ning tulu ja kulu vaheline tasakaal, mis on relevant sed tegurid, kui audiitor kasutab kutsealast otsustust selle kohta, kas on hangitud piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal.

Auditi tõendusmaterjali allikad

- A7. Osa auditi tõendusmaterjali hangitakse, viies läbi auditiprotseduure arvestusandmete testimiseks, näiteks analüüsi ja ülevaatuse, finantsaruandluse protsessis järgitud protseduuride taas läbiviimise ning sama informatsiooni seotud tüüpide ja rakenduste kooskõlastava võrdlemise kaudu. Selliste auditiprotseduuride läbiviimise kaudu võib audiitor kindlaks määrata, et arvestusandmed on majandusüksusesiseselt järjepidevad ja kooskõlas finantsaruannetega.
- A8. Rohkem kindlust saadakse tavaliselt järjepidevatest auditi tõendusmaterjalidest, mis on hangitud erinevatest allikatest või mis on erineva olemusega, kui eraldi arvessevõetavatest auditi tõendusmaterjali objektidest. Näiteks majandusüksusest sõltumatust allikast hangitud tõendav informatsioon võib suurendada kindlust, mida audiitor omandab majandusüksusesiseselt loodud auditi tõendusmaterjalist, nagu näiteks arvestusandmetes eksisteerivast tõendusmaterjalist, koosolekute protokollidest või juhtkonna esitistest.

⁷ ISA 200, lõik 5.

⁸ ISA 330, lõik 26.

- A9. Majandusüksusest sõltumatutest allikatest saadud informatsioon, mida audiitor võib kasutada auditi tõendusmaterjalina, võib sisaldada kolmandatelt isikutelt saadud kinnitusi, analüütikute aruandeid ja võrreldavaid andmeid konkurentide kohta (võrdlusaluste andmed).

Auditiprotseduurid auditi tõendusmaterjalide hankimiseks

- A10. Nagu on nõutud ja täiendavalt selgitatud ISAs 315 (muudetud) ja ISAs 330, hangitakse auditi tõendusmaterjal põhjendatud järelduste tegemiseks, mis on aluseks audiitori arvamusele, teostades:

- (a) riskihindamise protseduure ja
- (b) edasisi auditiprotseduure, mis hõlmavad:
 - (i) kontroll(imehhanism)ide teste, kui see on nõutav ISAdega või kui audiitor on otsustanud seda teha ja
 - (ii) substantiivseid protseduure, sh detailide teste ja substantiivseid analüütilisi protseduure.

- A11. Allpool lõikudes A14–A25 kirjeldatud auditiprotseduure võib kasutada riskihindamise protseduuridena, kontroll(imehhanism)ide testidena või substantiivsete protseduuridena, sõltuvalt kontekstist, millises audiitor neid rakendab. Nagu on selgitatud ISAs 300, võib eelmistest audititest hangitud auditi tõendusmaterjal anda teatud tingimustes asjakohast auditi tõendusmaterjali, mille puhul audiitor viib läbi auditiprotseduure tõendusmaterjali jätkuva relevantsuse kindlaksmääramiseks.⁹

- A12. Kasutatavate auditiprotseduuride olemust ja ajastust võib mõjutada fakt, et teatud osa arvestusandmetest ja muust informatsioonist võib olla kättesaadav ainult elektroonilises vormis või ainult teatud ajahetkedel või -perioodidel. Näiteks lähtedokumendid nagu ostutellimused ja arved võivad eksisteerida ainult elektroonilises vormis, kui majandusüksus kasutab elektroonilist kauplemist, või need võidakse pärast skaneerimist ära visata, kui majandusüksus kasutab hoidmise ja viitamise hõlbustamiseks kujutise töötlemise süsteeme.

- A13. Teatud elektrooniline informatsioon ei pruugi pärast määratud ajavahemikku olla taastatav, näiteks kui failid on muudetud ja kui varufaile ei eksisteeri. Seega võib audiitor tulenevalt majandusüksuse andmete säilitamise poliitikatest vajalikuks pidada taotleda teatud informatsiooni säilitamist audiitoripoolseks ülevaatamiseks või viia läbi auditiprotseduurid ajal, kui selline informatsioon on kättesaadav.

Inspekteerimine

- A14. Inspekteerimine hõlmab kas majandusüksusesiseste või -väliste, paberkandjal, elektroonilises vormis või muul andmekandjal olevate andmete või dokumentide uurimist või vara füüsilist uurimist. Andmete ja dokumentide inspekteerimine annab

⁹ ISA 330, lõik A35.

usaldusväärse varieeruva määraga auditi tõendusmaterjale, sõltuvalt nende olemusest ja allikast ning sisemiste andmete või dokumentide korral kontroll(imehhanism)ide tulemuslikkusest nende koostamise üle. Kontroll(imehhanism)ide testina kasutatud inspekteerimise näide on andmete inspekteerimine volitamise tõendamiseks.

- A15. Mõned dokumendid kujutavad otsest auditi tõendusmaterjali vara olemasolu kohta, näiteks dokument, mis on finantsinstrument, nagu näiteks aktsia või võlakiri. Selliste dokumentide inspekteerimine ei pruugi anda tingimata auditi tõendusmaterjali omandiõiguse või väärtuse kohta. Täidetud lepingu inspekteerimine võib lisaks anda auditi tõendusmaterjali, mis on relevantne majandusüksuse poolt arvestuspoliitikate rakendamise, nagu näiteks tulu kajastamise suhtes.
- A16. Materiaalsete varade inspekteerimine võib anda usaldusväärset auditi tõendusmaterjali nende olemasolu kohta, kuid mitte ilmtingimata majandusüksuse õiguste ja kohustuste kohta või varade väärtuse hindamise kohta. Üksikute varuobjektide inspekteerimine võib kaasneda varude loendamise vaatlusega.

Vaatlus

- A17. Vaatluse moodustab teiste isikute teostatava protsessi või protseduuri jälgimine, näiteks majandusüksuse personalipoolse varude loendamise või kontrollitegevuste läbiviimise audiitoripoolne vaatlus. Vaatlus annab auditi tõendusmaterjali protsessi või protseduuri läbiviimise kohta, kuid piirdub ajahetkega, millal vaatlus toimub, ja faktiga, et teo vaadeldav olemine võib mõjutada seda, kuidas protsessi või protseduuri läbi viiakse. Edasiste juhiste saamiseks varude loendamise vaatluse kohta vt ISA 501.¹⁰

Väline kinnitus

- A18. Väline kinnitus kujutab auditi tõendusmaterjali, mida audiitor hankis otsese kirjaliku vastusena audiitorile kolmandalt isikult (kinnitavalt osapoleelt) paberandjal või elektrooniliselt või muul andmekandjal. Väliste kinnituste protseduurid on sageli relevantsete teatud kontosaldode ja nende elementidega seotud väidete käsitlemisel. Välsed kinnitused ei pruugi siiski piirduda ainult kontosaldodega. Näiteks võib audiitor taotleda kinnitust majandusüksuse ja kolmandate isikute vaheliste lepingute või tehingute tingimuste kohta; kinnitustaotlus võib olla kavandatud selle küsimiseks, kas lepingut on modifitseeritud, ja kui on, siis mis on relevantset üksikasjad. Väliste kinnituste protseduure kasutatakse ka auditi tõendusmaterjali hankimiseks teatud tingimuste puudumise kohta, näiteks „kõrvallepingu” puudumise kohta, mis võib mõjutada tulu kajastamist. Edasiste juhiste saamiseks vt ISA 505.¹¹

Uuesti arvutamine

- A19. Uuesti arvutamine koosneb dokumentide või andmete matemaatilise täpsuse kontrollimisest. Uuesti arvutada võib kas käsitsi või elektrooniliselt.

¹⁰ ISA 501 „Auditi tõendusmaterjal – teatud kirjete puhul spetsiifiliselt arvessevõetavad asjaolud”.

¹¹ ISA 505 „Välsed kinnitused”.

Taasläbiviimine

A20. Taasläbiviimine hõlmab audiitori poolt protseduuride või kontroll(imehhanism)ide sõltumatut läbiviimist, mida algselt teostati majandusüksuse sisekontrolli osana.

Analüütilised protseduurid

A21. Analüütilised protseduurid koosnevad finantsinformatsiooni hindamistest, mida tehakse nii finants- kui ka mittefinantsandmete vaheliste tõenäoliste suhete uurimise teel. Analüütilised protseduurid hõlmavad ka selliste tuvastatud kõikumiste ja suhete uurimist, mis on vastuolus muu relevantse informatsiooniga või lahknevad märkimisväärselt prognoositud summadest. Edasiste juhiste saamiseks vt ISA 520.

Järelepärimine

A22. Järelepärimine koosneb nii finants- kui ka mittefinantsinformatsiooni küsimisest teadlikelt isikutelt kas majandusüksuses või väljaspool majandusüksust. Järelepärimist kasutatakse auditi käigus ulatuslikult lisaks muudele auditiprotseduuridele. Järelepärimised võivad ulatuda formaalsetest kirjalikest järelepärimistest kuni mitteformaalsete suuliste järelepärimisteni. Järelepärimiste vastuste hindamine on järelepärimisprotsessi lahutamatu osa.

A23. Vastused järelepärimistele võivad anda audiitorile informatsiooni, mida tal eelnevalt ei olnud, või kinnitavad auditi tõendusmaterjali. Alternatiivselt võivad vastused anda informatsiooni, mis erineb märkimisväärselt muust informatsioonist, mida audiitor on hankinud, näiteks informatsioon kontroll(imehhanism)ide juhtkonnapoolse eiramise võimaluse kohta. Mõnel juhul annavad vastused järelepärimistele audiitorile aluse auditiprotseduure modifitseerida või viia läbi täiendavaid auditiprotseduure.

A24. Kuigi järelepärimise kaudu hangitud tõendusmaterjali tõendamine on sageli erilise tähtsusega, võib järelepärimiste korral juhtkonna kavatsuse kohta olla kättesaadav informatsioon juhtkonna kavatsuse toetamiseks piiratud. Nendel juhtudel võib arusaamine juhtkonna avaldatud kavatsuste elluviimise varasemast ajaloost, juhtkonna avaldatud põhjustest teatud tegevussuuna valikul ja juhtkonna võimelisusest järgida spetsiifilist tegevussuunda anda relevantset informatsiooni, et tõendada järelepärimise kaudu hangitud tõendusmaterjali.

A25. Mõnede asjaolude osas võib audiitor pidada vajalikuks hankida kirjalikud esitised juhtkonnalt ja kus asjakohane, isikutelt, kelle ülesandeks on valitsemine, et kinnitada vastuseid suulistele järelepärimistele. Edasiste juhiste saamiseks vt ISA 580.¹²

Auditi tõendusmaterjalina kasutatav informatsioon

Relevantsus ja usaldusväärsus (vt lõik 7)

A26. Kuigi auditi tõendusmaterjal hangitakse eelkõige auditi käigus läbiviidavatest auditiprotseduuridest, nagu on märgitud lõigus A1, võib see hõlmata ka muudest

¹² ISA 580 „Kirjalikud esitised”.

allikatest hangitud informatsiooni, nagu näiteks teatud tingimustel eelnevatest audititest ning ettevõtte kvaliteedikontrolli protseduuridest kliendi aktsepteerimise ja kliendiga jätkamise kohta. Kogu auditi tõendusmaterjali kvaliteeti mõjutab selle aluseks oleva informatsiooni relevantsus ja usaldusväarsus.

Relevantsus

- A27. Relevantsus käsitleb loogilist seost auditiprotseduuri eesmärgiga ja asjakohasuse korral kaalumisel oleva väitega, või mõjutab neid. Auditi tõendusmaterjalina kasutatava informatsiooni relevantsust võib mõjutada testimise suund. Näiteks kui auditiprotseduuri eesmärk on testida ülekajastamist hankijate tasumata arvete olemasolu või väärtuse hindamise osas, võib kajastatud hankijate tasumata arvete testimine olla relevantne auditiprotseduur. Teiselt poolt, testides alakajastamist hankijate tasumata arvete olemasolu või väärtuse hindamise osas, ei oleks kajastatud hankijate tasumata arvete testimine relevantne, kuid relevantne võib olla sellise informatsiooni, nagu järgnevad väljamaksed, maksmata arved, tarnijate aruanded ja kokkuviimata laekumise aruanded, testimine.
- A28. Auditiprotseduuride teatud kogum võib anda auditi tõendusmaterjali, mis on relevantne teatud väidete suhtes, kuid mitte muude suhtes. Näiteks pärast perioodi lõppu nõuete kogumisega seotud dokumentide inspekteerimine võib anda auditi tõendusmaterjali olemasolu ja väärtuse hindamise kohta, kuid mitte ilmtingimata periodiseerimise kohta. Samamoodi ei asenda auditi tõendusmaterjalide hankimine konkreetse väite kohta, näiteks varu olemasolu kohta, auditi tõendusmaterjalide hankimist muu väite kohta, näiteks kõnealuse varu väärtuse hindamise kohta. Erinevatest allikatest pärinev või erineva olemusega auditi tõendusmaterjal võib teiselt poolt sageli olla relevantne sama väite suhtes.
- A29. Kontroll(imehhanism)ide testid on välja töötatud kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse hindamiseks väite tasemel väärkajastamiste vältimisel või avastamisel ja korrigeerimisel. Kontroll(imehhanism)ide testide väljatöötamine relevantse auditi tõendusmaterjali hankimiseks hõlmab selliste tingimuste (tunnuste või omaduste) tuvastamist, mis viitavad kontroll(imehhanism)i läbiviimisele, ja selliste lahknevuse tingimuste tuvastamist, mis viitavad adekvaatsest läbiviimisest kõrvalekaldumisele. Nimetatud tingimuste olemasolu või puudumist saab audiitor siis testida.
- A30. Substantiivsed protseduurid on välja töötatud väite tasemel oluliste väärkajastamiste avastamiseks. Need hõlmavad detailide teste ja substantiivseid analüütilisi protseduure. Substantiivsete protseduuride väljatöötamine hõlmab testi eesmärgi suhtes relevantsete tingimuste tuvastamist, mis kujutavad väärkajastamist relevantsetes väites.

Usaldusväarsus

- A31. Auditi tõendusmaterjalina kasutatava informatsiooni ja seega auditi tõendusmaterjali enda usaldusväarsust mõjutavad selle allikas ja olemus ning selle hankimise tingimused, sealhulgas kontroll(imehhanism)id selle koostamise ja säilitamise üle, kus see on relevantne. Seetõttu kehtivad erinevat liiki auditi tõendusmaterjali usaldusväarsuse

üldistuste kohta tähtsad erandid. Isegi kui auditi tõendusmaterjalina kasutatav informatsioon hangitakse majandusüksuse välistest allikatest, võivad eksisteerida tingimused, mis võiksid mõjutada selle usaldusväärsust. Näiteks sõltumatust välistest allikast hangitud informatsioon ei pruugi olla usaldusväärne, kui allikas ei ole teadlik või juhtkonna eksperdil võib puududa objektiivsus. Tunnistades, et võivad eksisteerida erandid, võivad kasulikuks osutuda järgmised üldistused auditi tõendusmaterjalide usaldusväärsuse kohta.

- Auditi tõendusmaterjali usaldusväärsus suureneb, kui see hangitakse sõltumatutest allikatest väljaspool majandusüksust.
- Majandusüksusesiseselt loodud auditi tõendusmaterjali usaldusväärsus suureneb, kui sellega seotud kontroll(imehhanism)id, sh majandusüksuse poolt kehtestatud kontroll(imehhanism)id selle koostamise ja säilitamise üle on tulemuslikud.
- Audiitori poolt otse hangitud auditi tõendusmaterjal (näiteks kontroll(imehhanism)i rakendamise vaatlus) on usaldusväärsem kui auditi tõendusmaterjal, mis on hangitud kaudselt või järeldamise kaudu (näiteks järelepärimine kontroll(imehhanism)i rakendamise kohta).
- Auditi tõendusmaterjal, mis on kas paberkandjal, elektroonilisel või muul andmekandjal dokumendi vormis, on usaldusväärsem kui suuliselt hangitud tõendusmaterjal (näiteks koosoleku samaaegne kirjalik jäädvustus on usaldusväärsem kui järgnev suuline esitis arutatud asjaolude kohta).
- Originaaldokumentidega esitatud auditi tõendusmaterjal on usaldusväärsem kui koopiate või faksidena või filmile jäädvustatud, digiteeritud või muul viisil elektroonilisse vormi üle viidud dokumentidena esitatud auditi tõendusmaterjal, mille usaldusväärsus võib sõltuda kontroll(imehhanism)idest nende koostamise ja säilitamise üle.

A32. ISA 520 annab edasisi juhiseid substantiivsete protseduuridena kasutatavate analüütiliste protseduuride kavandamiseks kasutatavate andmete usaldusväärsuse kohta.¹³

A33. ISA 240 käsitleb tingimusi, mille puhul on audiitoril põhjust uskuda, et dokument ei pruugi olla ehtne või võib olla modifitseeritud ilma seda modifikatsiooni audiitorile avalikustamata.¹⁴

Juhtkonna eksperdi poolt esitatud informatsiooni usaldusväärsus (vt lõik 8)

A34. Majandusüksuse finantsaruannete koostamine võib nõuda eriteadmisi muus valdkonnas kui arvestus või auditeerimine, nagu näiteks aktuaarsed arvutused, väärtuse hindamised või tehnilised andmed. Majandusüksus võib võtta tööle või kaasata nimetatud valdkondade eksperte, et hankida vajalikke eriteadmisi finantsaruannete koostamiseks.

¹³ ISA 520, lõik 5 punkt a.

¹⁴ ISA 240 „Audiitori kohustused finantsauditite auditeerimisel seoses pettusega”, lõik 13.

Selle tegematajätmine, kui sellised eriteadmised on vajalikud, suurendab olulise väärkajastamise riske.

A35. Kui auditi tõendusmaterjalina kasutatav informatsioon on koostatud juhtkonna eksperdi tööd kasutades, rakendub käesoleva ISA lõigus 8 esitatud nõue. Näiteks üksikisikul või organisatsioonil võivad olla eriteadmised mudelite rakendamisel, et hinnata selliste väärtpaperite õiglast väärtust, mille puhul puudub jälgitav turg. Kui üksikisik või organisatsioon rakendab neid eriteadmisi hinnangu tegemisel, mida majandusüksus kasutab oma finantsaruannete koostamisel, siis on kõnealune üksikisik või organisatsioon juhtkonna ekspert ja rakendub lõik 8. Kui aga teiselt poolt see üksikisik või organisatsioon annab üksnes eratehingute kohta hinnaandmeid, mis muul juhul ei ole majandusüksusele kättesaadavad ja mida majandusüksus kasutab enda hindamise meetodites, siis rakendatakse selle informatsiooni suhtes, kui seda kasutatakse auditi tõendusmaterjalina, käesoleva ISA lõiku 7, kuid siis ei ole tegemist juhtkonna eksperdi kasutamisega majandusüksuse poolt.

A36. Auditiprotseduuride olemust, ajastust ja ulatust käesoleva ISA lõigu 8 nõude suhtes võivad mõjutada sellised asjaolud nagu:

- selle asjaolu olemus ja keerulisus, millega juhtkonna ekspert on seotud;
- olulise väärkajastamise riskid kõnealuses asjaolus;
- auditi tõendusmaterjalide alternatiivsete allikate kättesaadavus;
- juhtkonna eksperdi töö eesmärkide olemus, ulatus ja eesmärgid;
- kas juhtkonna ekspert on võetud tööle majandusüksuse poolt või majandusüksus kaasab osapoole relevantsete teenuste osutamiseks;
- ulatus, mil määral juhtkond võib teostada kontrolli juhtkonna eksperdi töö üle või seda mõjutada;
- kas juhtkonna eksperdi suhtes kehtivad tehnilise teostamise standardid või muud kutsealased või majandusharu nõuded;
- mis tahes kontroll(imehhanism)ide olemus ja ulatus majandusüksuses juhtkonna eksperdi töö üle;
- audiitori teadmised ja kogemused juhtkonna eksperdi eriteadmiste valdkonnas;
- audiitori varasem kogemus selle eksperdi töö kohta.

Juhtkonna eksperdi kompetentsus, võimekused ja objektiivsus (vt lõik 8 punkt a)

A37. Kompetentsus puudutab juhtkonna eksperdi eriteadmiste olemust ja taset. Võimekus puudutab juhtkonna eksperdi võimet kasutada seda kompetentsust antud tingimustes. Võimekust mõjutavad tegurid võivad hõlmata näiteks geograafilist asukohta ning aja ja ressursside olemasolu. Objektiivsus puudutab võimalikke mõjusid, mida erapoolikus, huvide konflikt või teiste mõju võivad avaldada juhtkonna eksperdi kutse- või ärialasele otsustusele. Juhtkonna eksperdi kompetentsus, võimekused ja objektiivsus ning mis tahes

kontroll(imehhanism)id kõnealuse eksperdi töö üle majandusüksuses on tähtsad tegurid juhtkonna eksperdi poolt esitatud mis tahes informatsiooni usaldusvärsuse suhtes.

A38. Informatsioon juhtkonna eksperdi kompetentsuse, võimekuste ja objektiivsuse kohta võib pärineda erinevatest allikatest, nagu näiteks:

- isiklik kogemus selle eksperdi eelneva töö kohta;
- arutelud selle eksperdiga;
- arutelud teistega, kes on tuttavad selle eksperdi tööga;
- teadmised selle eksperdi kvalifikatsioonide, kutsealases organisatsioonis või majandusharu liidus liikmelisuse, praktiseerimisloa või välise tunnustamise muude vormide kohta;
- avaldatud materjalid või raamatud, mis on kirjutatud selle eksperdi poolt;
- audiitori ekspert, kui ta on olemas, kes aitab audiitoril hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali juhtkonna eksperdi poolt esitatud informatsiooni kohta.

A39. Juhtkonna eksperdi kompetentsuse, võimekuste ja objektiivsuse hindamise suhtes relevantset asjaolud hõlmavad seda, kas eksperdi töö suhtes kehtivad tehnilise teostamise standardid või muud kutsealased või majandusharu nõuded, näiteks eetikastandardid ja muud kutsealase organisatsiooni või majandusharu liidu liikmelisuse nõuded, litsentseeriva asutuse akrediteerimisstandardid, või seaduse või regulatsiooniga kehtestatud nõuded.

A40. Muud asjaolud, mis võivad olla relevantset, hõlmavad:

- juhtkonna eksperdi kompetentsuse relevantset asjaolu suhtes, mille jaoks selle eksperdi tööd kasutatakse, sealhulgas mis tahes erialad kõnealuse eksperdi valdkonnas. Näiteks konkreetne aktuaar võib spetsialiseeruda kinnisvara ja õnnetusjuhtumikindlustusele, kuid tal võivad olla piiratud eriteadmised pensioni arvutamise osas;
- juhtkonna eksperdi kompetentsust relevantsete arvestusnõuete suhtes, näiteks teadmised eelduste ja meetodite, sealhulgas, kui rakendatav, mudelite kohta, mis on järjepidevad rakendatava finantsaruandluse raamistikuga;
- seda, kas ootamatud sündmused, muutused tingimustes või auditiprotseduuride tulemustest saadud auditi tõendusmaterjal annavad märku, et võib olla vajalik üle vaadata esialgne hinnang juhtkonna eksperdi kompetentsuse, võimekuste ja objektiivsuse kohta auditi edenedes.

A41. Objektiivsust võib ohustada terve rida tingimusi, näiteks omahuvi ohud, kaitse ohud, lähituvuse ohud, eneseülevaatuse ohud ja hirmutamise ohud. Selliseid ohte võivad vähendada kaitsemehhanismid, mida võivad luua kas välised struktuurid (näiteks juhtkonna eksperdi kutseala, õigusaktid või regulatsioon) või juhtkonna eksperdi töökeskkond (näiteks kvaliteedikontrolli poliitika ja protseduurid).

A42. Kuigi kaitsemehhanismid ei suuda elimineerida kõiki ohte juhtkonna eksperdi objektiivsusele, võivad sellised ohud nagu hirmutamise ohud olla majandusüksuse poolt kaasatud eksperdi jaoks vähem märkimisväärsed kui majandusüksuse poolt tööle võetud eksperdi jaoks ning selliste kaitsemehhanismide nagu kvaliteedikontrolli poliitikate ja protseduuride tulemuslikkus võib olla suurem. Alati ilmneva ohu tõttu objektiivsusele, mis tuleneb majandusüksuse töötajaks olemisest, ei saa majandusüksuse poolt tööle võetud eksperti tavaliselt pidada tõenäolisemalt objektiivseks kui majandusüksuse teisi töötajaid.

A43. Majandusüksuse poolt kaasatud eksperdi objektiivsuse hindamisel võib osutada relevantseks arutada juhtkonnaga ja kõnealuse eksperdiga mis tahes huvisid ja suhteid, mis võivad tekitada ohte eksperdi objektiivsusele, ning mis tahes rakendatavaid kaitsemehhanisme, sealhulgas eksperdi kohta kehtivaid kutsealaseid nõudeid, ja hinnata, kas kaitsemehhanismid on adekvaatsed. Ohte tekitavad huvid ja suhted võivad hõlmata:

- finantshuve;
- ärialaseid ja isiklikke suhteid;
- muude teenuste osutamist.

Arusaamise omandamine juhtkonna eksperdi töö kohta (vt lõik 8 punkt b)

A44. Arusaamine juhtkonna eksperdi tööst hõlmab arusaamist relevantsest eriteadmiste valdkonnast. Arusaamise relevantsest eriteadmiste valdkonnast võib omandada koos audiitori määranguga, kas audiitoril on eriteadmised juhtkonna eksperdi töö hindamiseks või kas audiitor vajab selleks otstarbeks audiitori eksperti.¹⁵

A45. Juhtkonna eksperdi valdkonnaaspektid, mis on relevantset audiitori arusaamise suhtes, võivad hõlmata järgmist:

- kas eksperdi valdkonnas on erialasid, mis on auditi suhtes relevantset;
- kas rakenduvad mis tahes kutsealased või muud standardid ja regulatsioonid või õiguslikud nõuded;
- milliseid eeldusi ja meetodeid kasutab juhtkonna ekspert ning kas need on eksperdi valdkonnas üldiselt aktsepteeritud ja finantsaruandluse otstarbel asjakohased;
- audiitori eksperdi poolt kasutatavate sisemiste või väliste andmete või informatsiooni olemus.

A46. Juhul, kui juhtkonna ekspert on kaasatud majandusüksuse poolt, eksisteerib tavaliselt töövõtukiri või muu majandusüksuse ja kõnealuse eksperdi vahelise kokkuleppe kirjalik vorm. Selle kokkuleppe hindamine arusaamise omandamisel juhtkonna eksperdi tööst võib aidata audiitorit alljärgneva audiitori eesmärkidel asjakohasuse kindlaksmääramisel:

- kõnealuse eksperdi töö olemus, ulatus ja eesmärgid;

¹⁵ ISA 620 „Audiitori eksperdi töö kasutamine”, lõik 7.

- juhtkonna ja kõnealuse eksperdi vastavad rollid ja kohustused ja
- juhtkonna ja kõnealuse eksperdi vahelise infovahetuse olemus, ajastus ja ulatus, sealhulgas selle eksperdi poolt esitatava mis tahes aruande vorm.

A47. Juhul, kui juhtkonna ekspert on tööle võetud majandusüksuse poolt, on nimetatud liiki kirjaliku kokkuleppe olemasolu vähem tõenäoline. Eksperdile ja juhtkonna teistele liikmetele järelepärimiste esitamine võib olla audiitori jaoks kõige asjakohasem viis vajaliku arusaamise omandamiseks.

Juhtkonna eksperdi töö asjakohasuse hindamine (vt lõik 8 punkt c)

A48. Kaalutlused, kui hinnatakse juhtkonna eksperdi töö asjakohasust auditi tõendusmaterjalina relevantse väite suhtes, võivad hõlmata järgmist:

- kõnealuse eksperdi tähelepanekute või järelduste relevantsust ja põhjendatust, nende järjepidevust muude auditi tõendusmaterjalidega ning kas need on asjakohaselt kajastatud finantsaruannetes;
- kui kõnealuse eksperdi töö hõlmab märkimisväärsete eelduste ja meetodite kasutamist, siis selliste eelduste ja meetodite relevantsust ja põhjendatust ja
- kui kõnealuse eksperdi töö hõlmab lähteandmete märkimisväärset kasutamist, siis selliste lähteandmete relevantsust, täielikkust ja täpsust.

Majandusüksuse poolt toodetav ja audiitori eesmärkidel kasutatav informatsioon (vt lõik 9 punktid a–b)

A49. Selleks, et audiitor saaks omandada usaldusväärset auditi tõendusmaterjali, peab majandusüksuse poolt esitatav informatsioon, mida kasutatakse auditiprotseduuride läbiviimiseks, olema piisavalt täielik ja täpne. Näiteks tulu auditeerimise tulemuslikkust, kui müügi mahu andmetele rakendatakse standardhindu, mõjutab hinnainformatsiooni täpsus ning müügi mahu andmete täielikkus ja täpsus. Samamoodi, kui audiitor kavatses testida andmekogumit (näiteks makseid) teatud tunnuse suhtes (näiteks volitamise), on testi tulemused vähem usaldusväärsed, kui andmekogum, millest testimisobjekte valiti, ei ole täielik.

A50. Auditi tõendusmaterjalide hankimist sellise informatsiooni täpsuse ja täielikkuse kohta võib teostada samaaegselt koos informatsiooni suhtes rakendatava tegeliku auditiprotseduuriga, kui sellise auditi tõendusmaterjali hankimine on auditiprotseduuri enda lahutamatu osa. Muudes olukordades võib audiitor olla hankinud auditi tõendusmaterjali sellise informatsiooni täpsuse ja täielikkuse kohta, testides kontroll(imehhanism)e informatsiooni koostamise ja säilitamise üle. Mõnes olukorras võib audiitor siiski määrata, et vajalikud on täiendavad auditiprotseduurid.

A51. Mõnel juhul võib audiitor kavatseda kasutada majandusüksuse poolt esitatud informatsiooni muul auditi eesmärgil. Näiteks võib audiitor kavatseda kasutada majandusüksuse tulemuslikkuse näitajaid analüütilisteks protseduurideks või kasutada majandusüksuse poolt esitatud informatsiooni monitoorimistegevusteks, nagu näiteks

siseaudiitori aruanded. Sellistel juhtudel mõjutab hangitud auditi tõendusmaterjali asjakohasust see, kas informatsioon on audiitori eesmärkideks piisavalt täpne või üksikasjalik. Näiteks juhtkonna poolt kasutatud tulemuslikkuse näitajad ei pruugi olla olulise väärkajastamise avastamiseks piisavalt täpsed.

Testimisobjektide valimine auditi tõendusmaterjali hankimiseks (vt lõik 10)

A52. Tulemuslik test annab asjakohast auditi tõendusmaterjali ulatuses, mis vaadatuna koos muude hangitud või hangitavate auditi tõendusmaterjalidega, on audiitori eesmärkideks piisav. Testimisobjektide valimisel on audiitor lõigu 7 kohaselt kohustatud kindlaks määrama auditi tõendusmaterjalina kasutatava informatsiooni relevantsuse ja usaldusväärsuse; tulemuslikkuse teine aspekt (piisavus) on oluline kaalutus testitavate objektide valimisel. Audiitorile testimisobjektide valimiseks kättesaadavad vahendid on:

- (a) kõikide objektide valimine (100% läbivaatamine);
- (b) spetsiifiliste objektide valimine ja
- (c) auditi valimikontroll.

Nimetatud vahenditest ükskõik millise või nende kombinatsiooni rakendamine võib olla asjakohane sõltuvalt konkreetsetest tingimustest, näiteks testitava väitega seotud olulise väärkajastamise riskidest ning erinevate vahendite praktilisusest ja tõhususest.

Kõikide objektide valimine

A53. Audiitor võib otsustada, et kõige asjakohasem on läbi vaadata kogu objektide andmekogum, mis moodustab tehinguklassi või kontosaldo (või kihi selles andmekogumis). 100%-line läbivaatamine on ebatõenäoline kontroll(imehhanism)ide testide puhul; see on siiski tavapärasem detailsete testide puhul. 100%-line läbivaatamine võib olla asjakohane, kui näiteks:

- andmekogum kujutab väikest arvu suure väärtusega objekte;
- on olemas märkimisväärne risk ja muud vahendid ei anna piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali või
- arvutuse või informatsioonisüsteemi poolt automaatselt teostatud muu protsessi korduv olemus teeb 100%-lise läbivaatamise kuluefektiivseks.

Spetsiifiliste objektide valimine

A54. Audiitor võib otsustada valida andmekogumist spetsiifilised objektid. Selle otsuse tegemisel hõlmavad tegurid, mis võivad olla relevantssed, audiitori arusaamist majandusüksusest, olulise väärkajastamise hinnatud riske ja testitava andmekogumi tunnuseid. Spetsiifiliste objektide otsustusepõhine valik on mittevalimikontrolli riski objektiks. Spetsiifilised valitud objektid võivad hõlmata:

- *kõrge väärtusega või võtmeobjekte*. Audiitor võib otsustada valida andmekogumist spetsiifilised objektid, sest need on kõrge väärtusega või neist nähtub mõni muu

tunnus, näiteks objektid, mis on kahtlustäratavad, ebatavalised, eriti riskialtid või millel on vigade ajalugu;

- *kõiki objekte, mis ületavad teatud summa.* Audiitor võib otsustada läbi vaadata objektid, mille kajastatud väärtused ületavad teatud summa, et kontrollida suurt osa tehinguklassi või kontosaldo kogusummast;
- *objekte informatsiooni hankimiseks.* Audiitor võib läbi vaadata objektid, et hankida informatsiooni selliste asjaolude kohta nagu majandusüksuse olemus või tehingute olemus.

A55. Kuigi tehinguklassist või kontosaldost spetsiifiliste objektide valikuline läbivaatamine on sageli tõhus vahend auditi tõendusmaterjali omandamiseks, ei kujuta see auditi valimikontrolli. Sellisel viisil valitud objektidele rakendatud auditiprotseduuride tulemusi ei saa projitseerida kogu andmekogumile; seega spetsiifiliste objektide valikuline läbivaatamine ei anna auditi tõendusmaterjali ülejäänud andmekogumi kohta.

Auditi valimikontroll

A56. Auditi valimikontroll on välja töötatud järelduste tegemise võimaldamiseks kogu andmekogumi kohta sellest võetud valimi testimise alusel. Auditi valimikontrolli käsitletakse ISAs 530.¹⁶

Auditi tõendusmaterjali järjepidevusetus või kahtlused selle usaldusväarsuse suhtes (vt lõik 11)

A57. Erinevatest allikatest või erineva olemusega auditi tõendusmaterjali hankimine võib viidata, et auditi tõendusmaterjali üksik objekt ei ole usaldusväärne, nagu näiteks ühest allikast hangitud auditi tõendusmaterjal ei ole järjepidev teisest hangituga. Sellega võib olla tegemist siis, kui näiteks vastused juhtkonnale, siseauditile ja muudele esitatud järelepärimistele ei ole järjepidevad või kui vastused järelepärimistele, mis on esitatud isikutele, kelle ülesandeks on valitsemine, et saada tõendust juhtkonnale esitatud järelepärimiste vastuste kohta, ei ole järjepidevad juhtkonna vastusega. ISA 230 sisaldab spetsiifilist dokumenteerimise nõuet, kui audiitor tuvastas informatsiooni, mis ei ole järjepidev audiitori lõpliku järeldusega märkimisväärse asjaolu kohta.¹⁷

¹⁶ ISA 530 „Auditi valimikontroll”.

¹⁷ ISA 230 „Auditi dokumentatsioon”, lõik 11.