

## KINDLUSTANDVATE TÖÖVÕTTUDE RAHVUSVAHELINE RAAMISTIK (EESTI)

Käesolevate muudetud rahvusvaheliste kindlustandvate töövõtude raampõhimõtetega asendatakse kehtivad rahvusvahelised kindlustandvate töövõtude raampõhimõtted, kui jõustub standard ISAE 3000 (muudetud) „Kindlustandvad töövõttud, mis on muud kui möödunud perioodide finantsinformatsiooni auditid või ülevaatused“.

### SISUKORD

	Lõik
Sissejuhatus .....	1–4
Eetikapõhimõtted ja kvaliteedikontrolli standardid .....	5–9
Kindlustandvate töövõtude kirjeldus .....	10–11
Atesteerimistöövõttud ja otsesed töövõttud .....	12–13
Põhjendatud kindlust andvad töövõttud ja piiratud kindlust andvad töövõttud .....	14–16
Raamistiku ulatus .....	17–19
Aruanded kindlust mitteandvate töövõtude kohta .....	20–21
Kindlustandva töövõtu eeltingimused .....	22–25
Kindlustandva töövõtu elemendid .....	26
Kolmepoolne suhe .....	27–38
Aluseks olev käsitletav küsimus .....	39–41
Kriteeriumid .....	42–49
Tõendusmaterjal .....	50–82
Aruanne kindlustandva töövõtu kohta .....	83–92
Muud asjaolud .....	93–95
Praktiseerija nime sobimatu kasutus .....	96
1. lisa. IAASB avaldatud seisukohad ja nende seosed üksteisega ning IESBA koodeksiga	
2. lisa. Atesteerimistöövõttud ja otsesed töövõttud	
3. lisa. Kindlustandva töövõtu pooled	
4. lisa. Aluseks olevate käsitletavate küsimuste kategoriseerimine	

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

Käesolevas standardis Rahvusvahelise Arvestusekspertide Föderatsioonile või tema organile või muule töövormile tehtud viidet, olenemata selle vormist, käsitatakse edaspidi viitamisena Eesti Audiitorkogule või tema asjakohasele organile, sh audiitortegevuse järelevalve nõukogule.

Rahvusvahelise auditeerimise ja kindlustunnet andvate töövõtude standardite komitee (*International Auditing and Assurance Standards Board*, IAASB) poolt välja töötatud standard Kindlustandvate töövõtude rahvusvaheline raamistik (muudetud) „Audiitori kohustused seoses muu informatsiooniga” originaalversioon on avaldatud 2016. Aastal ingliskeelsena Rahvusvahelise audiitorite föderatsiooni (*International Federation of Accountants*, IFAC) poolt ning tõlgitud IFAC-i loal eesti keelde Audiitorkogu poolt.

Standardi Kindlustandvate töövõtude rahvusvaheline raamistik (EE) (muudetud) tõlkimine on toimunud IFAC-i järelevalve all ning kooskõlas IFAC-i reglemendiga „IFAC-i standardite tõlkimise ja avaldamise kord“. Standard Kindlustandvate töövõtude rahvusvaheline raamistik (EE) (muudetud) on vastavuses IFAC-i avaldatud originaalversiooniga.

Standardi Kindlustandvate töövõtude rahvusvaheline raamistik (EE) (muudetud) © 2016 ingliskeelse versiooni kõik autoriõigused kuuluvad IFAC-ile.

Standardi Kindlustandvate töövõtude rahvusvaheline raamistik (EE) (muudetud) © 2016 eestikeelse tõlke kõik autoriõigused kuuluvad IFAC-ile.

Originaali tiitel: *Amendments to the International Framework for Assurance Engagements. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2016-2017 Edition Vol III* ISBN: 978-1-60815-318-3.

## Sissejuhatus

1. Käesolev raamistik on välja antud üksnes selleks, et hõlbustada kindlustandva töövõtu elementide ja eesmärkide ning nende kindlustandvate töövõtude mõistmist, millele kohaldatakse rahvusvahelisi auditeerimise standardeid (ISA), rahvusvahelisi ülevaatuse töövõtude standardeid (ISRE) ja rahvusvahelisi kindlustandvate töövõtude standardeid (ISAE) (edaspidi „kindlustandvate töövõtude standardid“).
2. See raamistik ei ole standard ja seega ei kehtestata sellega auditite, ülevaatuste või muude kindlustandvate töövõtude teostamise nõudeid (ega põhiprintsiipe või olulisi protseduure).<sup>1</sup> Seega ei saa kindlustandva töövõtu aruande põhjal väita, et töövõtt on teostatud kooskõlas käesoleva raamistikuga, vaid tugineda tuleks asjakohastele kindlustandva töövõtu standarditele. Kindlustandva töövõtu standardid sisaldavad eesmärke, nõudeid, rakendus- ja muud selgitavat materjali, sissejuhatavat materjali ja definitsioone, mis on käesoleva raamistikuga kooskõlas ja mida tuleb auditite, ülevaatuste või muude kindlustandvate töövõtude suhtes kohaldada. 1. lisas on esitatud rahvusvahelise auditeerimise ja kindlustandvate töövõtude standardite komitee (IAASB) avaldatud seisukohad ja nende seosed üksteisega ning kutseliste arvestusekspertide eetikakoodeksiga, mille on välja andnud rahvusvaheline arvestusekspertide eetikastandardite komitee (IESBA koodeks).
3. Raamistikuga antakse viiteraamistik
  - (a) kindlustandvate töövõtude praktiseerijatele;
  - (b) teistele kindlustandvate töövõttudega tegelevatele isikutele, sealhulgas kindlustandva töövõtu aruande ettenähtud kasutajatele ja isikutele, kes kaasavad praktiseerija töövõttu („kaasav osapool“) ja
  - (c) IAASB-le kindlustandvate töövõtude standardite, tegevuse märkmete ja muude dokumentide väljatöötamisel.
4. Järgnev on käesoleva raamistiku ülevaade:
  - *Sissejuhatus*: käesolevas raamistikus käsitletakse kindlustandvaid töövõtte, mida teostavad praktiseerijad.
  - *Kindlustandvate töövõtude kirjeldus*: selles jaotises kirjeldatakse kindlustandvaid töövõtte ning eristatakse otseseid töövõtte atesteerimise töövõttudest ja põhjendatud kindlust andvaid töövõtte piiratud kindlust andvatest töövõttudest.
  - *Raamistiku ulatus*: selles jaotises eristatakse kindlustandvaid töövõtte muudest töövõttudest, nagu näiteks konsulteerimistöövõttudest.
  - *Kindlustandva töövõtu eeltingimused*: selles jaotises sätestatakse praktiseerijale eeltingimused kindlustandva töövõtu aktsepteerimiseks.
  - *Kindlustandva töövõtu elemendid*: selles jaotises selgitatakse ja käsitletakse kindlustandva töövõtu viit elementi: kolmepoolne suhe; aluseks olev käsitletav küsimus; kriteeriumid; tõendusmaterjal; ja kindlustandva töövõtu aruanne. Lisaks selgitatakse olulisi erinevusi põhjendatud ja piiratud kindlust andvate töövõtude vahel. Selles jaotises käsitletakse ka näiteks kindlustandvate töövõtude aluseks olevate käsitletavate küsimuste märkimisväärseid erinevusi, sobivate kriteeriumide nõutavaid tunnusoone, riski ja olulisuse rolli kindlustandvate töövõtude puhul ja seda, kuidas esitatakse järeldusi põhjendatud kindlust andvates töövõttudes ja piiratud kindlust andvates töövõttudes.
  - *Muud asjaolud*: selles jaotises käsitletakse teavitamiskohustusi, mis ei ole praktiseerija kindlustandva töövõtu aruanne, dokumentatsiooni ning praktiseerija ja aluseks oleva käsitletava küsimuse või aluseks oleva käsitletava küsimuse teabe seotuse mõju.

## Eetikapõhimõtted ja kvaliteedikontrolli standardid

5. Üldiselt ollakse seisukohal, et kvaliteedikontroll ettevõtetes, kes teostavad kindlustandvaid töövõtte, ja eetikapõhimõtete, sealhulgas sõltumatuse nõuete järgimine teenib avalikke huve ja on

<sup>1</sup> Vt rahvusvahelise kvaliteedikontrolli, auditeerimise, ülevaatuse ning muude kindlustandvate ja seonduvate teenuste seisukohtade eessõna.

kvaliteetsete kindlustandvate töövõtude lahutamatu osa. Neid töövõtte teostatakse kooskõlas kindlustandvate töövõtude standarditega, mis tuginevad järgmistele eeldustele:

- (a) töövõtumeeskonna liikmete ja töövõtu kvaliteedi kontrollülevaataja (nende töövõtude puhul, millele on määratud kontrollülevaataja) suhtes kohaldatakse IESBA koodeksi osi A ja B, mis on seotud kindlustandvate töövõtudega, muude kutsealaste nõuetega või seadusest tulenevate või regulatiivsete nõuetega, mis on vähemalt sama nõudlikud, ja
- (b) kindlustandvaid töövõtte teostav praktiseerija töötab ettevõttes, mille suhtes kohaldatakse kvaliteedikontrolli standardit nr 1 (ISQC 1)<sup>2</sup> või muid kutsealaseid nõudeid või seadusest tulenevaid või regulatiivseid nõudeid, mis on seotud ettevõtte vastutusega oma kvaliteedikontrollisüsteemi eest ja on vähemalt sama nõudlikud kui ISQC 1.

#### *IESBA koodeks*

6. IESBA koodeksi A-osas kehtestatakse järgmised aluspõhimõtted, mille järgimist praktiseerijalt nõutakse:
  - (a) ausus;
  - (b) objektiivsus;
  - (c) kutsealane kompetentsus ja nõutav hoolikus;
  - (d) konfidentsiaalsus ja
  - (e) professionaalne käitumine.
7. A-osa sisaldab ka kutseliste arvestusekspertide kontseptuaalset raamistikku, mida rakendada aluspõhimõtete järgimist takistavate ohtude väljaselgitamiseks, väljaselgitatud ohtude olulisuse hindamiseks ning vajaduse korral kaitsemehhanismide rakendamiseks, et ohud kõrvaldada või vähendada neid aktsepteeritava tasemeni.
8. IESBA koodeksi B-osas kirjeldatakse, kuidas A osa kontseptuaalset raamistikku kohaldatakse teatud olukordades kutseliste arvestusekspertide suhtes avalikus kutsealases tegevuses, sealhulgas sõltumatuse suhtes. IESBA koodeksi määratluse kohaselt hõlmab sõltumatuse mõiste nii mõtlemisviisi sõltumatust kui ka näilist sõltumatust. Sõltumatusega tagatakse suutlikkus jõuda kindlustandva töövõtu järelduseni, ilma et lastaks end mõjutada teguritest, mis võiksid seda järeldust ohustada. Sõltumatus suurendab suutlikkust tegutseda ausalt ja objektiivselt ning säilitada kutsealane skeptitsism.

#### *ISQC 1*

9. ISQC 1 käsitleb ettevõtte kohustust kehtestada ja säilitada kindlustandvate töövõtude kvaliteedikontrollisüsteem. ISQC 1 järgimine nõuab muuhulgas, et ettevõtte kehtestaks ja säilitaks kvaliteedikontrollisüsteemi, mis hõlmab iga järgmist elementi käsitlevaid põhimõtteid ja protseduure, ja et ettevõtte dokumenteeriks oma põhimõtted ja protseduurid ning teavitaks neist ettevõtte personali:
  - (a) liidrite kohustused seoses kvaliteediga ettevõttes;
  - (b) asjakohased eetikanõuded;
  - (c) kliendisuhete ja konkreetsete töövõtude aktsepteerimine ja jätkamine;
  - (d) inimressursid;
  - (e) töövõtu läbiviimine ja;
  - (f) monitoorimine.

#### **Kindlustandvate töövõtude kirjeldus**

10. Kindlustandev töövõtt on töövõtt, mille puhul praktiseerija püüab hankida piisavalt asjakohaseid tõendusmaterjale, et jõuda järelduseni, mille eesmärk on suurendada vastutavast osapooltest

<sup>2</sup> Rahvusvaheline kvaliteedikontrolli standard (ISQC) 1 „Kvaliteedikontroll ettevõtete puhul, mis viivad läbi finantsaruannete auditeid ning muid kindlustandvaid ja seotud teenuste töövõtte“

erinevate ettenähtud kasutajate usaldust kriteeriumide suhtes aluseks oleva käsitletava küsimuse mõõtmise või hindamise tulemuste vastu.

11. Aluseks oleva käsitletava küsimuse hindamise või mõõtmise tulemus on teave, mis saadakse tulemuseks kriteeriumide kohaldamisel aluseks oleva käsitletava küsimuse suhtes. Näiteks:
- finantsaruanded (tulemus) tulenevad majandusüksuse finantsseisundi, finantstulemuste ja rahavoogude (aluseks olev käsitletav küsimus) hindamisest finantsaruandluse raamistiku (kriteeriumid) kohaldamise abil;
  - majandusüksuse sisekontrolli tulemuslikkuse (tulemus) aruanne tuleneb majandusüksuse sisekontrolliprotsessi tulemuslikkuse (aluseks olev käsitletav küsimus) hindamisest asjakohaste kriteeriumide kohaldamise abil;
  - majandusüksusekohane tegevuse tulemuslikkuse mõõtmine (tulemus) tuleneb tegevuse tulemuslikkuse (aluseks olev käsitletav küsimus) eri aspektide mõõtmisest asjakohaste meetodite kohaldamise abil (kriteeriumid);
  - kasvuhoonegaaside aruanne (tulemus) tuleneb majandusüksuse kasvuhoonegaaside heitmete (aluseks olev käsitletav küsimus) mõõtmisest kajastamise, mõõtmise ja esitamise protokollide (kriteeriumid) kohaldamise abil;
  - vastavuse aruanne (tulemus) tuleneb majandusüksuse vastavuse (olev käsitletav küsimus) hindamisest näiteks seadustele ja määrustele (kriteeriumid).

Mõiste „käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon” tähendab tulemust, mis saadakse aluseks oleva käsitletava küsimuse mõõtmisel või hindamisel kriteeriumide suhtes. Praktiseerija hangibki oma järelduse aluseks olevat piisavat asjakohast tõendusmaterjali käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni kohta.

#### **Atesteerimistöövõttud ja otsesed töövõttud**

12. Atesteerimistöövõtu puhul mõõdab või hindab aluseks olevat käsitletavat küsimust kriteeriumide suhtes osapool, kes ei ole praktiseerija. Tulenevat käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni puudutava aruande esitab sageli samuti osapool, kes ei ole praktiseerija. Mõnel juhul võib käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni esitada aga praktiseerija oma aruandes kindlustandva töövõtu kohta. Praktiseerija järelduses keskendutakse sellele, ega käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsioon ei sisalda olulist väärkajastamist (vt ka lõik 85).
13. Otsese töövõtu puhul mõõdab või hindab praktiseerija aluseks olevat käsitletavat küsimust kriteeriumide suhtes. Lisaks kasutab praktiseerija kindlustandva töövõttuga seotud oskusi ja tehnikaid, et hankida piisavat asjakohast tõendusmaterjali käsitletava küsimuse kriteeriumide suhtes mõõtmise või hindamise tulemuste kohta. Praktiseerija võib seda tõendusmaterjali hankida aluseks oleva käsitletava küsimuse mõõtmise või hindamisega samal ajal, aga võib neid hankida ka enne või pärast mõõtmist või hindamist. Otsese töövõtu puhul keskendub praktiseerija oma järelduses aluseks oleva käsitletava küsimuse kriteeriumide suhtes mõõtmise ja hindamise kohta esitatud tulemustele ning need järeldused on sõnastatud vastavalt aluseks olevale käsitletavale küsimusele ja kriteeriumidele. Mõnede otseste töövõttude puhul on praktiseerija järeldus käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsioon või osa sellest (vt ka lisa 2).

#### **Põhjustatud kindlust andvad töövõttud ja piiratud kindlust andvad töövõttud**

14. Põhjustatud kindlust andva töövõtu puhul vähendab praktiseerija töövõtu riski aktsepteeritavalt madala tasemeni praktiseerija järelduse aluseks olevatel töövõtuasjaoludel. Praktiseerija järeldus esitatakse sellises vormis, mis väljendab praktiseerija arvamust aluseks oleva käsitletava küsimuse kriteeriumide suhtes mõõtmise või hindamise tulemuste kohta.
15. Piiratud kindlust andva töövõtu puhul vähendab praktiseerija töövõtu riski sellise tasemeni, mis on töövõtu asjaolude juures aktsepteeritav, kuid kus see risk on suurem kui põhjustatud kindlust andva töövõtu puhul, kuna see on alus kokkuvõtte avaldamiseks vormis, millest nähtub, kas teostatud protseduuride ja hangitud tõendusmaterjali põhjal on praktiseerija täheldanud, et käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsioon sisaldab tõenäoliselt olulisi väärkajastamisi. Piiratud kindlust andva töövõtu puhul on teostatavate protseduuride olemus, ajastus ja ulatus piiratud, võrreldes põhjustatud kindlust andva töövõtu puhul vajalikuga, aga eesmärgiks on siiski saavutada

kindlusetase, mis on praktiseerija kutsealase otsustuse kohaselt arvestatav. Praktiseerija saavutatud kindlusetase on mõistlik, kui see tõenäoliselt suurendab ettenähtud kasutajate usaldust käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni suhtes tasemeni, mis on selgelt enam kui tähtsusetu.

16. Erinevate piiratud kindlust andvate töövõtude puhul võib arvestatav kindlusetase varieeruda veidi üle sellise kindlusetaseme olevast tasemest, mis tõenäoliselt suurendab ettenähtud kasutajate usaldust käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni suhtes tasemel, mis on selgelt enam kui tähtsusetu, kuni allapoole mõistlikku kindlusetaset jääva tasemeni. Konkreetse töövõtu puhul on arvestatavaks tasemeks sellesse vahemikku jääv otsus, mis oleneb töövõtu asjaoludest, sealhulgas ettenähtud kasutajate kui rühma teabevajadusest, kriteeriumidest ning töövõtu aluseks olevast käsitletavast küsimusest. Mõnel juhul võivad tagajärjed – sobimatu järelaluseni jõudmine – olla ettenähtud kasutajatele sedavõrd suured, et nendel tingimustel arvestatava kindlusetaseme saavutamiseks vajab praktiseerija põhjendatud kindlust andvat töövõttu.

### Raamistiku ulatus

17. Kõik praktiseerijate töövõttud ei ole kindlustandvad töövõttud. Muud sageli teostatavad töövõttud, mis ei vasta ülaltoodud lõigule 10 (ja mis seega ei ole hõlmatud käesoleva raamistikuga), on näiteks järgmised:
- töövõttud, mida hõlmavad rahvusvahelised seotud teenuste standardid (ISRSid), nagu kokkuleppeliste protseduuride läbiviimise töövõtt ja finantsinformatsiooni koostamise töövõtt<sup>3</sup>;
  - maksudeklaratsioonide koostamine, kui kindlustandva töövõtu järelalusi ei ole esitatud;
  - konsulteerimis- (või nõustamis-) töövõttud,<sup>4</sup> nagu juhtimis- ja maksukonsultatsioon.
18. Kindlustandev töövõtt võib olla suurema töövõtu osa, näiteks kui ettevõtte omandamise konsulteerimistöövõtt hõlmab nõuet saavutada möödunud perioodide või tulevikku suunatud finantsinformatsiooni puhul kindlusetase. Sel juhul on raamistik asjakohane ainult töövõtu kindlustandva osa jaoks.
19. Järgmised töövõttud, mis võivad olla kooskõlas lõigus 10 esitatud kirjeldusega, ei ole käesoleva raamistiku tähenduses kindlustandvad töövõttud
- (a) töövõttud tunnistuste andmiseks kohtumenetlustes seoses arvestuse, auditeerimise, maksustamise või muude küsimustega, ja
  - (b) töövõttud, mis hõlmavad erialaseid arvamusi, seisukohti või sõnastust, millest kasutaja võib tuletada mõningat kindlust, juhul kui on täidetud kõik järgmised tingimused:
    - (i) need arvamused, seisukohad või sõnastus kaasnevad kogu töövõtuga kõigest juhuslikult;
    - (ii) mis tahes välja antud kirjaliku aruande kasutamine on sõnaselgelt piiratud ainult ettenähtud kasutajatega, kes on aruandes täpselt määratletud;
    - (iii) määratletud ettenähtud kasutajate kirjalikult fikseeritud arusaama kohaselt ei ole töövõtt kavandatud kindlustandva töövõttuna ja
    - (iv) töövõttu ei nimetata praktiseerija aruandes kindlustandvaks töövõtuks.

<sup>3</sup> ISRS 4400 „Töövõttud kokkuleppeliste protseduuride läbiviimiseks finantsinformatsiooni osas“ ja ISRS 4410 (muudetud) „Finantsinformatsiooni koostamise töövõtt“

<sup>4</sup> Konsulteerimistöövõtu puhul kasutab praktiseerija tehnilisi oskusi, haridust, vaatlusi, kogemusi ning teadmisi konsulteerimisprotsessist. Konsulteerimistöövõtt hõlmab analüütilist protsessi, mis tavajuhul seisneb mõnes selliste järgmiste tegevuste kombinatsioonis nagu eesmärgi püstitamine, faktide kogumine, probleemide või võimaluste määratlemine, alternatiivide hindamine, soovitude, ka meetmete väljatöötamine, tulemustest teavitamine ning mõnikord rakendamine ja järelkontroll. Aruanded (kui need esitatakse) kirjutatakse enamasti jutustavalt (ehk „proosastilis“). Üldiselt tehakse tööd üksnes kliendi kasuks ja heaks. Töö olemus ja ulatus määratakse kindlaks praktiseerija ja kliendi vahelises lepingus. Mis tahes teenus, mis vastab kindlustandva töövõtu definitsioonile, ei ole konsulteerimisteenus, vaid kindlustandev töövõtt.

### Aruanded kindlust mitteandvate töövõtude kohta

20. Praktiseerija, kes esitab käesoleva raamistiku kohase aruande kindlust mitteandva töövõtu kohta, eristab selle aruande selgelt aruandest kindlustandva töövõtu kohta. Seega, et kasutajaid mitte segadusse ajada, välditakse aruandes kindlust mitteandvate töövõtude kohta näiteks järgmist:
- viitamine kooskõlale käesoleva raamistikuga või kindlustandvate töövõtude standarditega;
  - sõnade „kindlustandev“, „audit“ või „ülevaatus“ sobimatu kasutamine;
  - sellise avalduse lisamine, mida võib põhjendatult ajada segi piisaval asjakohasel tõendusmaterjalil põhineva järeldusega, mis on mõeldud ettenähtud kasutajate usalduse suurendamiseks aluseks oleva käsitletava küsimuse kriteeriumide suhtes mõõtmise või hindamise tulemuste vastu.
21. Praktiseerija ja vastutav osapool võivad leppida kokku, et kui pole muid ettenähtud kasutajaid kui vastutav osapool, aga kui kõik muud asjaomaste kindlustandvate töövõtude standardite nõuded on täidetud, kohaldatakse töövõtu suhtes käesoleva raamistiku põhimõtteid. Sellistel juhtudel sisaldab praktiseerija aruanne avaldust, millega piiratakse aruande kasutamine vastutava osapooliga.

### Kindlustandva töövõtu eeltingimused

22. Kui kaalutakse, kas töövõttu aktsepteerida või jätkata, on olulised järgmised kindlustandva töövõtu eeltingimused:
- (a) asjaomaste osapoolte (vastutav osapool, mõõtja või hindaja ja vajadusel kaasav osapool) rollid ja kohustused on nendes tingimustes sobivad ja
  - (b) töövõtul on kõik järgmised tunnused:
    - (i) aluseks olev käsitletav küsimus on asjakohane;
    - (ii) kriteeriumid, mida praktiseerija arvates tuleb kohaldada käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni ette valmistades, on töövõtu tingimustes sobivad, sh lõigus 44 kirjeldatud tunnusoontega;
    - (iii) kriteeriumid, mida praktiseerija arvates tuleb kohaldada käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni ette valmistades, on ettenähtud kasutajaile saadaval;
    - (iv) praktiseerija eeldab, et suudab hankida praktiseerija järeldust toetavat tõendusmaterjali;
    - (v) praktiseerija järeldus vormis, mis on asjakohane kas põhjendatud või piiratud kindlust andva töövõtu puhul, esitatakse kirjaliku aruande osana, ja
    - (vi) ratsionaalne otstarve, sealhulgas piiratud kindlust andva teenuse puhul see, et praktiseerija eeldab arvestatava kindlustaseme saavutamise võimalikkust.
23. Erinevate kindlustandvate töövõtude aluseks olevad käsitletavad küsimused võivad olla väga erinevad. Mõned aluseks olevad käsitletavad küsimused võivad nõuda spetsiifilisi oskusi ja teadmisi peale nende, mis praktiseerijal tavaliselt on. On aga oluline, et praktiseerija on veendunud, et isikutel, kes hakkavad töövõttu teostama, on kollektiivselt olemas asjakohane kompetentsus ja võimekus (vt ka lõik 31).
24. Kui potentsiaalset töövõttu ei saa aktsepteerida kindlustandva töövõttuna, võib kaasav osapool osata määrata kindlaks teistsuguse töövõtu, mis vastab ettenähtud kasutajate vajadustele. Näiteks:
- (a) Kui kriteeriumid, mille rakendamist praktiseerija eeldab ei ole sobivad, võidakse lõiku 22 muudele eeltingimustele vastav kindlustandev töövõtt siiski teostada, kui:
    - (i) praktiseerija saab määrata kindlaks aluseks oleva käsitletava küsimuse ühe või mitu aspekti, mille puhul need kriteeriumid on sobivad. Sellistel juhtudel saaks praktiseerija teostada kindlustandva töövõtu aluseks oleva käsitletava küsimuse selle aspekti suhtes eraldi. Sellistel juhtudel võib olla vajalik selgitada kindlustandva töövõtu aruandes, et aruanne ei ole seotud algse aluseks oleva käsitletava küsimusega tervikuna; või

- (ii) võidakse valida või töötada välja alternatiivsed kriteeriumid, mis on aluseks oleva käsitletava küsimuse puhul sobivad.
  - (b) Kaasav osapool võib soovida töövõttu, mis ei ole kindlustandev töövõtt, nagu näiteks konsultatsiooni- või kokkuleppeliste protseduuride läbiviimise töövõtt.
25. Kui töövõtt aktsepteeritakse, ei ole asjakohane muuta kindlustandev töövõtt mõistliku põhjendusega kindlust mitteandvaks töövõtuks või põhjendatud kindlust andvast töövõttust piiratud kindlust andvaks töövõtuks. Töövõtu muutmise taotlus on põhjendatud siis, kui muudetakse tingimusi, mis mõjutavad ettenähtud kasutajate nõudmisi, või kui on ilmnunud töövõtu sisu puudutatav arusaamatus. Kui selline muudatus tehakse, ei jäeta kõrvale tõendusmaterjali, mis hangiti enne muudatust. Suutmatus hankida põhjendatud kindlust andva töövõtu järelduse tegemiseks piisavat asjakohast tõendusmaterjali ei ole vastuvõetav põhjus muuta põhjendatud kindlust andev töövõtt piiratud kindlust andvaks töövõtuks.

### Kindlustandva töövõtu elemendid

26. Käesolevas jaotises käsitletakse järgmisi kindlustandva töövõtu elemente:
- (a) kolmepoolne suhe, mis hõlmab praktiseerijat, vastutavat osapoolt ja ettenähtud kasutajaid;
  - (b) asjakohane aluseks olev käsitletav küsimus;
  - (c) sobivad kriteeriumid;
  - (d) piisav asjakohane tõendusmaterjal ja
  - (e) kirjalik kindlustandva töövõtu aruanne, mis on põhjendatud kindlust andva töövõtu või piiratud kindlust andva töövõtu puhul asjakohases vormis.

### Kolmepoolne suhe

27. Kõigil kindlustandvatel töövõttudel on vähemalt kolm eraldi osapoolt: praktiseerija, vastutav osapool ja ettenähtud kasutajad. Töövõtu tingimustest olenevalt võib olla ka eraldi mõõtja või hindaja roll või kaasav osapool (vt lisa 3).
28. Vastutav osapool ja ettenähtud kasutajad võivad olla erinevatest ettevõtetest või samast ettevõttest. Viimasel juhul võib olla näiteks olukord, kus kaheastmelises juhtimisstruktuuris võib nõukogu saada kinnitust ettevõtte juhtkonna esitatud teabele. Vastutava osapoole ja ettenähtud kasutajate suhteid tuleb vaadelda konkreetse töövõtu kontekstis ja need võivad erineda tavapäraselt määratletud vastutusliinidest. Näiteks võib majandusüksuse tippjuhtkond (ettenähtud kasutaja) kaasata praktiseerija teostama kindlustandvat töövõttu seoses majandusüksuse tegevuste teatud aspektidega, mis kuuluvad vahetult madalama taseme juhtkonna vastutusalasse (vastutav osapool), aga mille eest lõppkokkuvõttes vastutab vastutab tippjuhtkond.

### Praktiseerija

29. Praktiseerija on isik(ud) (tavaliselt kas töövõtu partner või teised töövõtumeeskonna liikmed või asjakohasel juhul ettevõtte), kes töövõttu teostades kasutavad kindlustandva töövõtuga seotud oskusi ja tehnikaid, et saavutada mõistlik või piiratud kindlustaset, kas käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsioon ei sisalda olulist väärkajastamist.<sup>5</sup> Otsese töövõtu puhul praktiseerija nii mõõdab või hindab aluseks olevat käsitletavat küsimust kriteeriumide suhtes kui ka kasutab kindlustandva töövõtuga seotud oskusi ja tehnikaid ja kindlus, et saavutada vastavalt kas mõistlik või piiratud kindlustaset, kas selle mõõtmise või hindamise tulemus ei sisalda olulist väärkajastamist.
30. Kui pädev praktiseerija, kes ei ole kutseline arvestusekspert avalikus kutsealases tegevuses, soovib tõendada vastavust kindlustandvate töövõttude standardile, on oluline teada, et need standardid sisaldavad nõudeid, mis peegeldavad lõigu 5 eeldusi IESBA koodeksi ja standardi ISQC 1 kohta, või muid kutsealaseid nõudeid või seaduste või regulatsioonide nõudeid, mis on vähemalt sama nõudlikud.

<sup>5</sup> Termineid „töövõtu partner” ja „ettevõtte” tuleks asjakohasuse korral käsitada viitena nendega samaväärsetele terminitele avalikus sektoris.



31. Töövõttu ei aktsepteerita, kui eelteadmistest töövõtu tingimuste kohta nähtub, et kompetentsusega seotud eetikanõuded ei ole täidetud. Mõnel juhul võib praktiseerija neid nõudeid täita sellega, et kasutab praktiseerija eksperdi tööd.
32. Lisaks sellele, et praktiseerija peab suutma piisavalt osaleda praktiseerija eksperdi ja teiste kindlustandva töövõtu praktiseerijate töös ulatuses, mis on piisav, et vastutada kindlustandva töövõtu järelduse eest käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni kohta ja et hankida tõendusmaterjali, mis on vajalik järelduseks selle kohta, kas kõnealuse eksperdi või teise kindlustandva töövõtu praktiseerija töö on praktiseerija eesmärgi jaoks adekvaatne.
33. Esitatud kindlustandva töövõtu järelduse eest vastutab üksnes praktiseerija ning asjaolu, et praktiseerija on kasutanud praktiseerija eksperdi või teiste kindlustandva töövõtu praktiseerijate tööd, ei vähenda vastutust. Kui aga praktiseerija kasutab praktiseerija eksperdi tööd ja järgib asjakohaseid kindlustandvate töövõttude standardeid ning ta teeb järelduse, et selle eksperdi töö on praktiseerija eesmärgi jaoks adekvaatne, võib praktiseerija asjakohase tõendusmaterjalina aktsepteerida selle eksperdi tähelepanekuid või järeldusi, mis ta on oma kompetentsusvaldkonnas teinud.

#### *Vastutav osapool*

34. Vastutav osapool on isik(ud), kes vastutab/vastutavad aluseks oleva käsitletava küsimuse eest. Atesteerimistöövõtu puhul on vastutav osapool sageli ka mõõtja või hindaja. Vastutav osapool võib, aga ei pruugi olla osapool, kes kaasab praktiseerija kindlustandvat töövõttu teostama (kaasav osapool).

#### *Ettenähtud kasutajad*

35. Ettenähtud kasutajad on isik(ud), organisatsioonid või nende rühmad, kes praktiseerija eelduse kohaselt hakkavad kasutama kindlustandva töövõtu aruannet. Vastutav osapool võib olla üks ettenähtud kasutajatest, kuid mitte ainus.
36. Mõnel juhul võib olla ka muid ettenähtud kasutajaid peale nende, kellele kindlustandva töövõtu aruanne on suunatud. Praktiseerija ei pruugi olla suuteline tuvastama kõiki isikuid, kes kindlustandva töövõtu aruannet loevad, eriti kui sellele juurde pääsevaid isikuid on palju. Sellistel juhtudel, eriti kui võimalikel kasutajatel võib aluseks olevas käsitletavas küsimuses olla mitmesuguseid huve, võib ettenähtud kasutajate ring olla piiratud üksnes märkimisväärsete ja ühiste huvidega suuremad huvirühmadega. Ettenähtud kasutajad võib kindlaks määrata mitmel viisil, näiteks kokkuleppel praktiseerija ja vastutava osapoole vahel või seaduse või regulatsiooniga.
37. Ettenähtud kasutajad või nende esindajad võivad koos praktiseerija ja vastutava osapoolega (ja kaasava osapoolega, kui see on erinev) otseselt osaleda töövõtu nõuete määratlemises. Aga olenemata teiste osalemisest ja erinevalt kokkuleppeliste protseduuride läbiviimise töövõtust (mis hõlmab aruandeid tegelike tähelepanekute kohta, mis põhinevad kaasava osapoole ja mis tahes asjaomase kolmanda osapoole vahel kokku lepitud protseduuridel, mitte järeldusel):
  - (a) on praktiseerija vastutav protseduuride sisu, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramise eest ja
  - (b) võib praktiseerijal olla vaja teha täiendavaid protseduure, kui praktiseerijale saab teatavaks teave, mis erineb märkimisväärselt kavandatavate protseduuride määratlemise aluseks olevast teabest.
38. Mõningatel juhtudel kehtestavad ettenähtud kasutajad (näiteks pankurid ja reguleerijad) nõude või taotlevad, et asjaomane osapool (asjaomased osapooled) korraldaks (korraldaksid) kindlustandva töövõtu teostamise kindlal otstarbel. Kui töövõttudes kasutatakse konkreetseks otstarbeks mõeldud kriteeriume, sisaldab kindlustandva töövõtu aruanne avaldust, milles teavitatakse lugejaid sellest asjaolust. Lisaks võib praktiseerija pidada asjakohaseks osutada, et kindlustandva töövõtu aruanne on mõeldud üksnes ettenähtud kasutajatele. Töövõtu tingimustest olenevalt võib seda teha kindlustandva töövõtu aruande levitamise või kasutamise piiramisega. Kuigi kindlustandva töövõtu aruande kasutust võib piirata, kui see on mõeldud üksnes teatavatele ettenähtud kasutajatele või teatavaks otstarbeks, ei osuta teatava kasutajaga või teatava otstarbega seotud piirangu puudumine iseenesest asjaolule, et selle kasutaja või otstarbega seoses kannab seadusest tulenevat vastutust praktiseerija. Seadusest tuleneva vastutuse kandmine sõltub iga juhtumi tingimustest ja asjakohasest jurisdiktsioonist.

**Aluseks olev käsitletav küsimus**

39. Kindlustandva töövõtu aluseks olev käsitletav küsimus võib esineda paljudes vormides, näiteks:
- varasemad finantstulemused või -tingimused (näiteks möödunud perioodide finantspositsioon, finantstulemus ja rahavood), mille puhul käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooniks võib olla finantsaruannetes esitatud kajastamine, mõõtmine, esitus ja avalikustamine;
  - edaspidised finantstulemused või -tingimused (näiteks tulevikku suunatud finantspositsioon, finantstulemus ja rahavood), mille puhul käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooniks võib olla finantsprognoosis või -projektsioonis esitatud kajastamine, mõõtmine, esitus ja avalikustamine;
  - mittefinantstulemused või -tingimused (näiteks majandusüksuse toimimine), mille puhul käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooniks võivad olla tõhususe ja tulemuslikkuse põhinäitajad;
  - füüsilised omadused (näiteks seadme võimsus), mille puhul käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooniks võib olla spetsifikatsioonidokument;
  - süsteemid ja protsessid (näiteks majandusüksuse sisekontrolli- või IT-süsteem), mille puhul käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooniks võib olla avaldus tulemuslikkuse kohta;
  - käitumine (näiteks ettevõtte valitsemine, vastavus regulatsioonidele, inimressurssidega seotud tavad), mille puhul käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooniks võib olla avaldus vastavuse kohta või avaldus tulemuslikkuse kohta.

Lisas 4 esitatakse erinevate võimalike aluseks olevate käsitletavate küsimuste liigitus koos mõne näitega ja mõned näited.

40. Erinevatel aluseks olevatel käsitletavatel küsimustel on erinevad tunnused, kaasa arvatud see, millisel määral informatsioon nende kohta on kvalitatiivne versus kvantitatiivne, objektiivne versus subjektiivne, varasem versus tulevikku suunatud ja on seotud ajahetkega või hõlmab perioodi. Sellised tunnused mõjutavad:
- (a) täpsust, millega aluseks olevat käsitletavat küsimust saab kriteeriumide suhtes mõõta või hinnata, ja
  - (b) saadaoleva tõendusmaterjali veenvust.

Kindlustandva töövõtu aruandes võidakse mainida tunnusoone, mis on ettenähtud kasutajatele eriti olulised.

41. Kindlusetase ei mõjuta aluseks oleva käsitletava küsimuse asjakohasust, st et kui aluseks olev käsitletav küsimus ei ole kindlustandva töövõtu puhul asjakohane, ei ole see asjakohane ka piiratud kindlust andva töövõtu puhul (ja vastupidi). Asjakohast aluseks olevat käsitletavat küsimust on võimalik välja selgitada ning seda kindlaksmääratud kriteeriumide suhtes järjekindlalt mõõta ja hinnata, nii et käsitletava küsimuse kohta esitatud tuleneva informatsiooni puhul saab kasutada piisava asjakohase tõendusmaterjali kogumise protseduure, et toetada vastavalt kas põhjendatud kindluse või piiratud kindluse järeldust.

**Kriteeriumid**

42. Kriteeriumid on võrdlusalused, mida kasutatakse käsitletava küsimuse hindamiseks või mõõtmiseks. Kriteeriumid võivad olla ametlikud, näiteks finantsaruannete koostamisel võivad kriteeriumideks olla rahvusvahelised finantsaruandluse standardid või rahvusvahelised avaliku sektori arvestusstandardid; sisekontrolli toimimise tulemuslikkuse aruannete puhul võivad kriteeriumid põhineda kehtestatud sisekontrolliraamistikul või konkreetsetel selleks otstarbeks mõeldud kontrollieesmärkidel; ja vastavuse aruannete puhul võivad kriteeriumideks olla kohaldatav seadus, regulatsioon või leping. Vähem ametlike kriteeriumide näideteks on ettevõttesiseselt välja töötatud käitumisjuhend või kokkulepitud tegevuse tase (näiteks mitu korda konkreetne komitee aasta jooksul eeldatavalt kohtub).

43. Aluseks oleva käsitletava küsimuse mõistlikult järjepideval mõotmisel või hindamisel kutsealase otsustuse kontekstis on nõutavad sobivad kriteeriumid. Sobivaid kriteeriume sisaldava viitraamistikuta võidakse jäeldust erinevalt tõlgendada ja vääriti mõista. Sobivad kriteeriumid olenevad kontekstist ehk vastavad töövõtu asjaoludele. Isegi sama aluseks oleva käsitletava küsimuse puhul võivad olemas olla erinevad kriteeriumid, mille alusel mõotmine või hindamine annab erineva tulemuse. Näiteks kui aluseks olev käsitletav küsimus on kliendirahulolu, võib mõotja või hindaja valida üheks selle mõotmise kriteeriumiks klientide nende kaebuste arvu, mis on teadaolevalt lahendatud kliendi kasuks, samas kui teine mõotja või hindaja võib valida kordusostude arvu kolme kuu jooksul alates esmasest ostust. Lisaks võivad kriteeriumid sobida ühe töövõtu tingimustega, kuid ei pruugi sobida teise töövõtu tingimustega. Näiteks võib valitsusele või reguleerivatele asutustele aru andmisel olla nõutav kindlate kriteeriumide kasutamine, aga need kriteeriumid ei pruugi sobida laiemale kasutajaterühmale.
44. Sobivatel kriteeriumidel on järgmised tunnusojooned:
- (a) asjakohasus: asjakohaste kriteeriumide abil saadakse tulemuseks käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsioon, mis abistab ettenähtud kasutajaid otsuste tegemisel;
  - (b) täielikkus: kriteeriumid on täielikud, kui vastavalt nendele koostatud käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsioonis ei jäeta välja asjakohaseid tegureid, mis võivad mõistlike eelduste kohaselt mõjutada ettenähtud kasutajate otsuseid, mis on tehtud käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni põhjal. Asjakohasel juhul hõlmavad täielikud kriteeriumid esitamise ja avalikustamise võrdlusaluseid;
  - (c) usaldusväärsus: usaldusväärsed kriteeriumid võimaldavad aluseks oleva käsitletava küsimuse põhjendatult järjepidevat hindamist või mõotmist, sealhulgas asjakohasel juhul ka esitamist ja avalikustamist, kui neid kasutavad erinevad praktiseerijad sarnastes tingimustes;
  - (d) neutraalsus: neutraalsete kriteeriumide abil saadakse tulemuseks käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsioon, mis on töövõtu tingimustes asjakohaselt erapooletu;
  - (e) arusaadavus: arusaadavate kriteeriumide abil saadakse tulemuseks käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsioon, millest ettenähtud kasutajad saavad aru.
45. Isiku ootuste või arvamuste ebamäärased kirjeldused ei kujuta endast sobivaid kriteeriume.
46. Kui hinnatakse kriteeriumide sobivust konkreetse töövõtu puhul, oleneb iga ülalpool toodud kriteeriumi suhteline olulisus kutsealasest otsustusest. Kriteeriumide sobivust ei mõjuta kindlusetase, see tähendab, kui kriteeriumid on põhjendatud kindlust andva töövõtu jaoks sobimatud, on need sobimatud ka piiratud kindlust andva töövõtu jaoks ja vastupidi. Kriteeriumid võivad olla ette kirjutatud seaduse või regulatsiooniga või neid võivad välja anda nõuetekohast läbipaistvat protsessi järgivad volitatud või tunnustatud ekspertorganisatsioonid (kehtestatud kriteeriumid). Muud kriteeriumid võidakse käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni koostamisel spetsiaalselt välja töötada vastavalt töövõtu konkreetsetele tingimustele. See, kas kriteeriumid on kehtestatud või spetsiaalselt välja töötatud, mõjutab tööd, mida on vaja nende sobivuse hindamiseks konkreetse töövõtu puhul; näiteks kui miski ei viita vastupidisele, siis eeldatakse, et kui kehtestatud kriteeriumid vastavad ettenähtud kasutajate informatsioonivajadustele, on need sobivad.
47. Kriteeriumid peavad olema ettenähtud kasutajatele saadaval, et võimaldada neil aru saada, kuidas aluseks olevat käsitletavat küsimust on mõdetud või hinnatud. Kriteeriumid tehakse ettenähtud kasutajatele kättesaadavaks ühel või mitmel järgmisel viisil:
- (a) avalikult;
  - (b) kriteeriumid lisatakse selgel viisil käsitletava küsimusega seotud informatsiooni esitusse;
  - (c) kriteeriumid lisatakse selgel viisil kindlustandva töövõtu aruandesse;
  - (d) üldise arusaamise kaudu, nagu näiteks kriteerium aja mõotmiseks tundide ja minutitega.
48. Kriteeriumid võivad olla saadaval ka ainult kindlatele ettenähtud kasutajatele, nagu näiteks lepingutingimused, või tööstusharu liidu välja antud kriteeriumid, mis on saadaval ainult tööstusharusse kuuluvatele isikutele, kuna need on asjakohased ainult kindlal otstarbel (vt ka lõik 38).

49. Praktiseerija selgitab töövõtu osana välja, kas kriteeriumid on sobivad.

### **Tõendusmaterjal**

50. Kindlustandvaid töövõtte kavandatakse ja teostatakse kutsealase skeptitsismiga suhtumisega, et hankida töövõtuga seoses piisavat asjakohast tõendusmaterjali aluseks oleva käsitletava küsimuse kriteeriumide suhtes mõõtmise või hindamise tulemuste kohta. Töövõtu kavandamisel ja teostamisel tuleb olulisuse, töövõtuga seotud riski ning saadaoleva tõendusmaterjali kvantiteedi ja kvaliteedi arvessevõtmisel kasutada kutsealast otsustust, eelkõige töövõtu olemuse, ajastuse ja protseduuride ulatuse kindlaksmääramisel.

### *Kutsealane skeptitsism*

51. Kutsealane skeptitsism on suhtumine, mis tähendab valvsuse säilitamist näiteks järgneva suhtes:
- tõendusmaterjal, mis lahknub muust hangitud tõendusmaterjalist;
  - informatsioon, mis seab kahtluse alla tõendusmaterjalina kasutatavate dokumentide ja järelepärimiste vastuste usaldusväärsuse;
  - asjaolud, mis viitavad vajadusele viia läbi lisaprotseduure võrreldes asjakohaste kindlustandvate töövõttude standarditega nõutavate protseduuridega
  - tingimused, mis võivad viidata tõenäolisele väärkajastamisele.
52. Kutsealase skeptitsismi säilitamine kogu töövõtu jooksul on vajalik näiteks selleks, et vähendada järgmisi riske:
- ebaharilike tingimuste mittemärkamine;
  - liigne üldistamine vaatlustel põhinevate järelduste tegemisel ja
  - asjakohatute eelduste kasutamine protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramisel ning selle tulemuste hindamisel.
53. Kutsealane skeptitsism on vajalik tõendusmaterjali kriitiliseks hindamiseks. See hõlmab vastuolulises tõendusmaterjalis ja dokumentide usaldusväärsuses ning järelepärimiste vastustes kahtlemist. Samuti hõlmab see ka hangitud tõendusmaterjali piisavuse ja asjakohasuse arvessevõtmist vastavalt asjaoludele.
54. Kui töövõtt ei hõlma kindlust dokumentide ehtsuse kohta ja välja arvatud juhul, kui praktiseerijal on põhjust arvata vastupidist, võib arvestusandmeid ja dokumente aktsepteerida ehtsatena. Sellegipoolest võtab praktiseerija arvesse tõendusmaterjalina kasutatava informatsiooni usaldusväärsust.
55. Praktiseerijalt ei saa oodata, et ta eirab tõendusmaterjali esitavate isikute aususe ja eetilise vallas varem saadud kogemusi. Sellegipoolest ei vabasta usk, et tõendusmaterjali esitavad isikud on ausad ja eetilised, praktiseerijat vajadusest säilitada kutsealane skeptitsism;

### *kutsealane otsustus*

56. kutsealane otsustus on möödapääsmatu kindlustandva töövõtu nõuetekohaseks teostamiseks. Seda seetõttu, et asjaomaseid eetikanõudeid ja asjaomaseid kindlustandvate töövõttude standardeid ei saa tõlgendada ning kogu töövõtu läbiviimise käigus ei saa teha teadlikke otsuseid ilma asjakohaste koolituste, teadmiste ja kogemuste rakendamiseta faktide ja tingimuste suhtes. Kutsealane otsustus on vajalik eelkõige järgmiste otsuste puhul:
- olulisus ja töövõtu risk;
  - nende protseduuride olemus, ajastus ja ulatus, mida kasutatakse asjakohaste kindlustandvate töövõttude nõuete puhul ja tõendusmaterjali hankimiseks;
  - hindamine, kas on hangitud piisavalt asjakohast tõendusmaterjali ja kas tuleb veel midagi teha, et saavutada asjakohaste kindlustandvate töövõttude standardite eesmärgid. Eelkõige on kutsealane otsustus nõutav piiratud kindlust andva töövõtu puhul, et hinnata, kas on saavutatud arvestatav kindlusetase;

- otsese töövõtu puhul, kui praktiseerija kohaldab aluseks oleva käsitletava küsimuse suhtes kriteeriume, ning kui praktiseerija valib või töötab kriteeriumid välja, siis nende valimisel või väljatöötamisel. Atesteerimise töövõtu puhul võidakse hinnata teiste tehtud otsustusi;
  - asjakohased järeldused, mis tehakse hangitud tõendusmaterjali põhjal.
57. Praktiseerijalt oodatava kutsealase otsustuse eristavaks iseloomujooneks on see, et selle teeb praktiseerija, kelle väljaõpe, teadmised ja kogemused on aidanud arendada põhjendatud otsuste saavutamiseks vajalikku kompetentsust.
58. Kutsealase otsustuse kasutamine põhineb igal konkreetsel juhul praktiseerijale teadaolevatel faktidel ja asjaoludel. Konsulteerimine keeruliste või vastuoluliste asjaolude üle töövõtu käigus nii töövõtu meeskonna siseselt kui ka töövõtu meeskonna ja teiste asjakohasel tasemel isikute vahel ettevõttes ja väljaspool seda aitab praktiseerijal teha teadlikke ja põhjendatud otsustusi.
59. Kutsealast otsustust saab hinnata selle alusel, kas tehtud otsustus peegeldab kindlus- ja mõõtmis- või hindamis- ja mõõtmise kompetentset rakendamist ning on praktiseerijale praktiseerija kindlustandva töövõtu aruande kuupäevani teadaolevaid fakte ja tingimusi arvesse võttes asjakohane ja nendega kooskõlas.
60. Kutsealast otsustust tuleb kasutada kogu töövõtu jooksul. Kutsealast otsustust ei tohi kasutada selliste otsuste põhjendusena, mida töövõtu faktid ja tingimused või piisav asjakohane tõendusmaterjal muidu ei toeta.

*Tõendusmaterjali piisavus ja asjakohasus*

61. Tõendusmaterjali piisavus ja asjakohasus on omavahel seotud. Tõendusmaterjali kvantiteedi mõõt on piisavus. Vajamineva tõendusmaterjali kvantiteeti mõjutavad riskid, et käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsioon sisaldab olulisi väärkajastamisi (mida suuremad riskid, seda rohkem tõendusmaterjali on tõenäoliselt nõutud), ja ka sellise tõendusmaterjali kvaliteet (mida kvaliteetsem tõendusmaterjal, seda vähem võib olla nõutud). Täiendava tõendusmaterjali hankimine aga ei pruugi selle halba kvaliteeti kompenseerida (vt ka lõigud 81–82).
62. Tõendusmaterjali kvaliteedi mõõt on asjakohasus ehk selle asjassepuutuvus ja usaldusväarsus praktiseerija järelduse toetamisel.
63. Tõendusmaterjali usaldusväarsus oleneb selle allikast ja olemusest ning sõltub konkreetsetest selle hankimise tingimustest. Erinevat liiki tõendusmaterjalide usaldusväarsuse kohta saab teha üldistusi, aga nende üldistuste puhul tuleb teha olulisi erandeid. Isegi kui tõendid on saadud välistest allikatest, võib esineda tingimusi, mis võivad mõjutada selle usaldusväarsust. Näiteks ei pruugi välisest allikast omandatud tõendusmaterjal olla usaldusväärne, kui allikas ei ole asjatundlik või erapooletu. Kuigi võib esineda erandeid, võivad kasulikud olla järgmised üldistused tõendusmaterjali usaldusväarsuse kohta:
- tõendusmaterjal on usaldusväärsem siis, kui seda hangitakse muudest allikatest kui asjaomane osapool (asjaomased osapooled);
  - majandusüksusesiseselt loodud tõendusmaterjal on usaldusväärsem, kui sellega seotud kontroll(imehhanism)id on tõhusad;
  - otseselt praktiseerija hangitud tõendusmaterjal (näiteks kontroll(imehhanism)i rakendamise vaatlus) on usaldusväärsem kui kaudselt või järelduste kaudu omandatud tõendusmaterjal (näiteks järelepärimine kontroll(imehhanism)i rakendamise kohta);
  - tõendusmaterjal on usaldusväärsem, kui see on olemas dokumentidena, kas paberil, elektrooniliselt või muul kandjal (näiteks koosolekuga samaaegselt kirjutatud protokoll on tavaliselt usaldusväärsem kui arutatud küsimuste hilisem suuline esitis).
64. Rohkem kindlust saadakse tavajuhul erinevatest allikatest hangitud või erineva olemusega järjepidevast tõendusmaterjalist kui eraldi arvessevõetavatest tõendusmaterjali osadest. Lisaks võib erinevatest allikatest pärineva või erineva olemusega tõendusmaterjali hankimine kas tõendada muud tõendusmaterjali või osutada, et tõendusmaterjali üksik osa ei ole usaldusväärne. Kui ühest allikast omandatud tõendusmaterjal lahknub muust allikast hangitud tõendusmaterjalist, on vaja selgitada välja, milliseid täiendavaid protseduure on lahknemise kõrvaldamiseks vaja .

65. Piisava asjakohase tõendusmaterjali hankimisel on üldiselt raskem saavutada kindlust seoses käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooniga, mis hõlmab teatud perioodi, kui käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooniga teatud ajahetke kohta. Lisaks on protsesside kohta tehtud järeldused tavajuhul piiratud töövõtuga hõlmatud perioodiga; praktiseerija ei tee järeldust selle kohta, kas protsess toimib kindlaksmääratud viisil ka tulevikus.
66. See, kas on hangitud piisavalt asjakohast tõendusmaterjali, mille alusel teha praktiseerija järeldus, on kutsealase otsustuse küsimus, mis hõlmab tõendusmaterjali hankimise kulude ning hangitud informatsiooni kasulikkuse suhte arvessevõtmist. Praktiseerija kasutab kindlustandva töövõtu aruannet toetava tõendusmaterjali kvantiteedi ja kvaliteedi ning seega ka selle piisavuse ja asjakohasuse hindamisel kutsealast otsustust ja kutsealast skeptitsismi.

#### *Olulisus*

67. Olulisus on asjakohane kindlustandva töövõtu planeerimisel ja läbiviimisel, sealhulgas ka protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramisel ning hindamisel, kas käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsioon on väärkajastamisteta. Kutsealaseid otsustusi olulisuse kohta tehakse ümbritsevaid tingimusi arvestades, kuid neid ei mõjuta kindlusetase, mis tähendab, et samade ettenähtud kasutajate ja sama otstarbe puhul on põhjendatud kindlust andva töövõtu olulisus sama kui piiratud kindlust andva töövõtu olulisus, sest olulisus põhineb ettenähtud kasutajate informatsioonivajadusel.
68. Väärkajastamisi, sealhulgas informatsiooni esitamata jätmist, käsitatakse olulisena, kui võib põhjendatult eeldada, et need võivad kas üksikuna või koguminamõjutada asjakohaseid otsuseid, mida kasutajad käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni alusel teevad. Praktiseerija teeb olulisuse kindlaksmääramiseks kutsealase otsustuse ja seda mõjutab see, kuidas praktiseerija tajub ettenähtud kasutajate kui rühma ühiseid informatsioonivajadusi. Tavaliselt ei võeta arvesse väärkajastamiste võimalikku mõju konkreetsetele kasutajatele, kelle informatsioonivajadused võivad olla väga erinevad, välja arvatud juhul, kui töövõtt on kavandatud vastama teatavate kasutajate konkreetsetele informatsioonivajadustele.
69. Olulisust võetakse arvesse kvalitatiivsete teguritega ning asjakohasel juhul ka kvantitatiivsete teguritega seoses. Kvalitatiivsete ja kvantitatiivsete tegurite suhteline tähtsus konkreetse töövõtu olulisuse arvessevõtmisel on kutsealase otsustuse küsimus.
70. Olulisus seostub praktiseerija kindlustandva töövõtu aruandes hõlmatud informatsiooniga. Seega kui kindlustandev töövõtt hõlmab mõnesid, kuid mitte kõiki käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni aspekte, võetakse olulisust arvesse ainult käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni selle osa suhtes, mis on töövõtuga hõlmatud.

#### *Töövõtu risk*

71. Võib ilmneda, et käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni ei saa aluseks oleva käsitletava küsimuse ja kriteeriumidega seoses nõuetekohaselt avaldada, ning võib seetõttu sisaldada väärkajastamisi, ja võimalik, et olulises ulatuses. See juhtub siis, kui käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsioon ei kajasta aluseks oleva käsitletava küsimuse mõõtmise või hindamisel kriteeriumide rakendamist nõuetekohaselt.
72. Töövõtu risk on risk, et praktiseerija avaldab mitteasjakohase järelduse, kui käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsioon sisaldab olulist väärkajastamist. Töövõtu risk ei tähenda ega hõlma praktiseerija äririske, nagu kaotus kohtuprotsessis, ebasoodne reklaam või muud sündmused, mis on seotud käsitletava küsimuse kohta esitatud konkreetse informatsiooniga.
73. Riski vähendamine nullini on väga harva saavutatav või tasuv ja seega on põhjendatud kindlus näiteks järgmiste tegurite tulemusel väiksem kui absoluutne kindlus:
- selektiivse testimise kasutamine;
  - sisekontrolli olemuslikud piirangud;
  - fakt, et enamik praktiseerijale kättesaadavast tõendusmaterjalist on pigem veenev kui lõplikku kinnitust andev;

- kutsealase otsustuse kasutamine tõendusmaterjali kogumisel ja hindamisel ning järelduste sõnastamisel selle tõendusmaterjali põhjal;
  - mõnel juhul ka aluseks oleva käsitletava küsimuse tunnused, kui neid mõõdetakse või hinnatakse kriteeriumide alusel.
74. Tavaliselt saab töövõtu riski esitada järgmiste komponentide abil, kuigi kõik need komponendid ei ole tingimata olemas või märkimisväärsed kõikide kindlustandvate töövõttude puhul:
- (a) riskid, mida praktiseerija otseselt ei mõjuta ja mille osad omakorda on:
- (i) käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni vastuvõtlikkus olulisele väärkajastamisele, enne kui võetakse arvesse mis tahes seonduvaid kontroll(imehhanism)e, mida kohaldab (kohaldavad) asjaomane osapool (asjaomased osapooled) (olemuslik risk); ja
  - (ii) risk, et asjaomase osapole (asjaomaste osapoolte) sisekontroll ei suuda olulist väärkajastamist käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsioonis ära hoida või õigeaegselt avastada ja parandada (kontrollirisk);
- (b) riskid, mida praktiseerija otseselt mõjutab ja mille osad omakorda on:
- (i) risk, et praktiseerija läbiviidud protseduuridega ei avastata olulist väärkajastamist (avastamisrisk) ja
  - (ii) otsese töövõtu puhul riskid, mis seonduvad aluseks oleva käsitletava küsimuse praktiseerijapoolse mõõtmise või hindamisega kriteeriumide alusel (mõõtmis- või hindamisrisk).
75. Iga komponendi olulisust töövõtu puhul mõjutavad töövõtu asjaolud, eriti järgmised:
- aluseks oleva käsitletava küsimuse ja käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni olemus. Näiteks kontrolliriski mõiste võib olla kasulikum siis, kui käsitletav küsimus puudutab informatsiooni ettevalmistamist majandusüksuse tegevuse kohta, kui siis, kui see puudutab informatsiooni kontroll(imehhanism)i toimimise tulemuslikkuse või füüsilise tingimuse olemasolu kohta;
  - kas viiakse läbi põhjendatud või piiratud kindlust andev töövõtt. Näiteks võib praktiseerija piiratud kindlust andvate töövõttude puhul sageli otsustada, et hangib tõendusmaterjali muul viisil kui kontroll(imehhanism)ide testimise abil, mille puhul kontrolliriski arvessevõtmine võib olla vähem asjakohane kui sama käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni käsitleva põhjendatud kindlust andva töövõtu puhul;
  - kas see on atesteerimis- või otsene töövõtt: Kontrolliriski mõiste on atesteerimistöövõttude puhul küll asjakohane, aga otseste töövõttude puhul on asjakohasem laiem riski hindamise või mõõtmise mõiste.

Riskide arvessevõtmine on pigem kutsealase otsustuse kui täpse mõõtmise küsimus.

*Protseduuride olemus, ajastus ja ulatus*

76. Põhjendatud või piiratud kindluse saavutamiseks kasutatakse tavajuhul protseduuride kombinatsiooni. Need protseduurid võivad olla järgmised:
- inspekteerimine;
  - vaatlus;
  - kinnitus;
  - ümberarvutamine;
  - taasläbiviimine;
  - analüütilised protseduurid ja
  - järelepärimine.

Protseduuride täpne olemus, ajastus ja ulatus on töövõttude lõikes erinev. Kindlustandvate töövõttude puhul on teoreetiliselt võimalik lõpmatu hulk variatsioone. Praktikas on neid siiski raske selgelt ja ühemõtteliselt esitada.

77. Nii põhjendatud kui ka piiratud kindlust andvad töövõttud nõuavad kindlustandvate töövõttudega seotud oskuste ja tehnikate rakendamist ning piisava asjakohase tõendusmaterjali kogumist; see on osa korduvast süstemaatiliseast töövõttuprotsessist, mis hõlmab arusaama omandamist aluseks olevast käsitletavast küsimusest ja muudest töövõtu asjaoludest.
78. Põhjendatud kindlust andev töövõtt hõlmab järgmist:
- käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine, tuginedes aluseks oleva käsitletava küsimuse ja muude töövõtu asjaolude mõistmisele;
  - selliste protseduuride kavandamine ja läbiviimine, mis võimaldavad vastata hinnatud riskidele ja omandada põhjendatud kindlus praktiseerija järelduse toetuseks, ja
  - hangitud tõendusmaterjali piisavuse ja asjakohasuse hindamine töövõtu seisukohast ja kui see on neil asjaoludel vajalik, püüd hankida täiendavat tõendusmaterjali.
79. Piisava asjakohase tõendusmaterjali hankimise protseduuride olemus, ajastus ja ulatus on piiratud kindlust andva töövõtu puhul piiratud, võrreldes põhjendatud kindlust andva töövõtuga. Aluseks olevat käsitletavat küsimust hõlmavas kindlustandvate töövõttude standardis võidakse näiteks ette näha, et teatud liiki piiratud kindlust andva töövõtu puhul hangitakse piisav asjakohane tõendusmaterjal peamiselt analüütiliste protseduuride ja järelepärimistega. Aluseks olevat käsitletavat küsimust hõlmavas kindlustandvate töövõttude standardite puudumisel teist liiki piiratud kindlust andva töövõtu puhul ei pruugi aga piisava asjakohase tõendusmaterjali hankimise protseduurid olla peamiselt analüütilised protseduurid ja järelepärimised ning need varieeruvad vastavalt töövõtu asjaoludele, eelkõige vastavalt aluseks olevale käsitletavale küsimusele ning ettenähtud kasutajate ja kaasava osapoolde informatsioonivajadustele, sealhulgas ka vastavalt asjakohastele aja- ja kulude piirangutele. Protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramine on kutsealase otsustuse küsimus ja see varieerub töövõttude lõikes.
80. Piiratud kindlust andev töövõtt hõlmab järgmist:
- käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni nende valdkondade tuvastamine, kus tõenäoliselt võib esineda olulist väärkajastamist, tuginedes aluseks oleva käsitletava küsimuse ja muude töövõtu asjaolude mõistmisele;
  - selliste protseduuride kavandamine ja läbiviimine, mis võimaldavad keskenduda nendele valdkondadele ja omandada piiratud kindlus praktiseerija järelduse toetuseks, ja
  - kui praktiseerijale saavad teatavaks asjaolud, mis annavad alust uskuda, et käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsioon võib olla oluliselt väärkajastatud, siis lisaprotseduuride kavandamine ja teostamine täiendava tõendusmaterjali hankimiseks.

#### *Saadaoleva tõendusmaterjali kvantiteet ja kvaliteet*

81. Saadaoleva tõendusmaterjali kvantiteeti või kvaliteeti mõjutavad:
- aluseks oleva käsitletava küsimuse ja käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni omadused. Näiteks kui käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsioon on pigem tulevikku suunatud kui möödunud perioode käsitlev (vt lõik 40), võib eeldada, et tõendusmaterjal on vähem objektiivne; ja
  - muud asjaolud, näiteks kui tõendusmaterjal, mille olemasolu võis põhjendatult eeldada, ei ole saadaval, näiteks praktiseerija määramise ajastuse, majandusüksuse dokumentide säilitamise põhimõtete, ebapiisavate infosüsteemide või vastutava osapoolde kehtestatud kitsenduste tõttu.
- Tavaliselt on saadaolev tõendusmaterjal pigem veenva kui kinnitava iseloomuga.
82. Modifitseerimata järeldus ei ole põhjendatud ega piiratud kindlust andva töövõtu puhul asjakohane, kui:



- (a) asjaolud takistavad praktiseerijal hankimast tõendusmaterjali, mis on vajalik töövõtu riski vähendamiseks asjakohase tasemeni, või
- (b) töövõtu osapoole kehtestatud piirang takistab praktiseerijal hankimast tõendusmaterjali, mis on vajalik töövõtu riski vähendamiseks asjakohase tasemeni.

#### Aruanne kindlustandva töövõtu kohta

- 83. Praktiseerija koostab hangitud tõendite alusel järelduse ning esitab kirjaliku aruande, milles esitatakse kindlust andva töövõtu selge järeldus käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni kohta. Kindlust andvate töövõttude standardites kehtestatakse kindlust andvate töövõttude aruannete põhielemendid.
- 84. Põhjendatud kindlust andva töövõtu puhul esitatakse praktiseerija järeldus positiivses vormis, millega antakse edasi praktiseerija arvamus aluseks oleva käsitletava küsimuse mõõtmise või hindamise tulemuse kohta.
- 85. Näited järeldustest, mis on sõnastatud põhjendatud kindlust andva töövõtu jaoks sobivas vormis:
  - aluseks oleva käsitletava küsimuse ja kohaldatavate tingimuste kohta: „Oleme seisukohal, et majandusüksus järgib kõigis olulistes osades XYZ seadusi”;
  - käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni ja kohaldatavate kriteeriumide kohta: „Oleme seisukohal, et [kuupäeva seisuga] kajastatakse finantsaruannetes majandusüksuse lõppenud majandusaasta finantsseisundit, finantstulemust ja rahavooge kõigis olulistes osades õiglaselt kooskõlas XYZ raamistikuga” või
  - asjaomase osapoole tehtud avalduse kohta: „Oleme seisukohal, et [asjaomase osapoole] avaldust majandusüksuse vastavuse kohta seadusele XYZ on kõikides olulistes osades õiglaselt kajastatud” või „Oleme seisukohal, et [asjaomase osapoole] avaldust tulemuslikkuse põhinäitajate esitamise kohta vastavalt XYZ kriteeriumidele on kõikides olulistes osades õiglaselt esitatud.“

Otsese töövõtu puhul sõnastatakse praktiseerija järeldus aluseks oleva käsitletava küsimuse ja kriteeriumide kohta.

- 86. Piiratud kindlust andva töövõtu puhul sõnastatakse praktiseerija kokkuvõtte vormis, millega antakse teostatud töövõtu alusel edasi, kas praktiseerija on täheldanud asjaolu(sid), mis annab/annavad talle alust arvata, et käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni on oluliselt väärkajastatud, näiteks „Teostatud protseduuride ja hangitud tõendusmaterjali põhjal ei ole me täheldanud midagi, mis annaks meile alust arvata, nagu ei oleks majandusüksus kõigis olulistes osades järginud XYZ seadust.“
- 87. Ettenähtud kasutajate tulemuslikuks teavitamiseks võib praktiseerija aruande esitamiseks valida „lühivormi“ või „proosastiili“. „Lühivormis“ aruanded hõlmavad tavaliselt ainult põhielemente. „Proosastiilis“ aruanded sisaldavad muud informatsiooni ja selgitusi, mille eesmärk ei ole mõjutada praktiseerija järeldust. Lisaks põhielementidele võidakse „proosastiilis“ aruannetes üksikasjalikult kirjeldada töövõtu tingimusi, kasutatud kriteeriume, töövõtu konkreetsete aspektidega seotud tähelepanekuid, praktiseerija ja teiste töövõtus osalevate isikute kvalifikatsioonide ja kogemuste üksikasju, olulisusetasemete avalikustamist ja mõningatel juhtudel soovitusi. Sellise informatsiooni kaasamine sõltub selle märkimisväärsusest ettenähtud kasutajate informatsioonivajaduste puhul.
- 88. Praktiseerija järeldus on selgelt eristatud informatsioonist või selgitustest, mille eesmärk ei ole mõjutada praktiseerija järeldust, sealhulgas asjaolu rõhutamine, muu asjaolu, tähelepanekud töövõttude konkreetsete aspektide kohta, soovitused või kindlustandva töövõtu aruandesse kaasatud lisainformatsioon. Kasutatud sõnastusega väljendatakse selgelt, et asjaolu rõhutamine, muu asjaolu, tähelepanekute, soovitusete või lisainformatsiooni eesmärk ei ole muuta praktiseerija järeldust.
- 89. Praktiseerija avaldab modifitseeritud järelduse järgmistel juhtudel:
  - (a) kui praktiseerija kutsealase otsustuse kohaselt esineb ulatuse piiratus ja asjaolul võib olla oluline mõju. Sellistel juhtudel esitab praktiseerija märkus(t)ega järelduse või loobub järelduse tegemisest. Mõningatel juhtudel kaalub praktiseerija töövõtu teostamisest taandumist;

- (b) kui praktiseerija kutsealase otsustuse kohaselt sisaldab käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsioon olulist väärkajastamist. Sellistel juhtudel avaldab praktiseerija märkus(t)ega järelduse või vastupidise järelduse. Nende otsuste töövõtude korral, kus käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsioon on praktiseerija järeldus ja praktiseerija teeb järelduse, et kogu aluseks olev käsitletav küsimus või osa sellest ei vasta kõikides olulistest osades kriteeriumidele, käsitatakse ka sellist järeldust märkus(t)ega (või asjakohasel juhul vastupidise) järeldusena.
90. Märkus(t)ega järeldus avaldatakse siis, kui asjaolu mõju või võimalik mõju on nii oluline ja läbiv, et nõuaks vastupidist järeldust või järelduse avaldamisest loobumist.
91. Kui pärast töövõtu aktsepteerimist avastatakse, et üks või mitu kindlustandva töövõtu eeltingimust ei ole täidetud, arutab praktiseerija küsimust asjaomase osapoolega (asjaomaste osapooltega) ja selgitab välja:
- (a) kas küsimuse saab lahendada praktiseerijat rahuldaval viisil;
- (b) kas on asjakohane töövõttu jätkata ja
- (c) kas, ja kui, siis kuidas kajastada küsimust kindlustandva töövõtu aruandes.
92. Kui pärast töövõtu aktsepteerimist avastatakse, et kõik kriteeriumid või osa neist on ebasobivad või et kogu käsitletav küsimus või osa sellest ei ole kindlustandva töövõtu puhul asjakohane, kaalub praktiseerija töövõttust taandumist, kui taandumine on kohaldatava seaduse või regulatsiooni alusel võimalik. Kui praktiseerija jätkab töövõttu, avaldab praktiseerija:
- (a) märkus(t)ega järelduse või vastupidise järelduse, kui praktiseerija kutsealase otsustuse kohaselt on tõenäoline, et sobimatud kriteeriumid või mitteasjakohane aluseks olev käsitletav küsimus tõenäoliselt eksitab ettenähtud kasutajaid; või
- (b) muudel juhtudel märkus(t)ega järeldus või loobub järelduse tegemisest, sõltuvalt sellest, kui oluline ja läbiv on asjaolu praktiseerija kutsealase otsustuse kohaselt.

### **Muud asjaolud**

#### *Muud infovahetuse kohustused*

93. Praktiseerija kaalub, kas töövõtu tingimuste kohaselt ja muudel töövõtu asjaoludel on talle teatavaks saanud mis tahes asjaolu, mis tuleb edastada vastutavale osapoolele, mõõtjale või hindajale, kaasavale osapoolele, isikutele, kelle ülesandeks on valitsemine, või teistele.

#### *Dokumentatsioon*

94. Töövõtu dokumentatsiooniga luuakse alus kindlustandva töövõtu aruande koostamiseks, mis on õigeaks ajaks koostatuna piisav ja asjakohane, et kogenud praktiseerijale, kellel ei ole töövõtuga mingit eelnevat seost, oleks arusaadav:
- (a) asjakohaste kindlustandvate töövõtude standardite ning kohaldatavate seadusest ja regulatsioonist tulenevate nõuete järgimiseks teostatud protseduuride olemus, ajastus ja ulatus;
- (b) teostatud protseduuride tulemused ja kogutud tõendusmaterjal ning
- (c) töövõtu käigus ilmnevad märkimisväärsed asjaolud, nende kohta tehtud järeldused ja nimetatud järeldusteni jõudmisel tehtud märkimisväärsed kutsealased otsustused.
95. Töövõtu dokumentatsioon hõlmab seda, kuidas praktiseerija on käsitlenud mis tahes lahknevust praktiseerija kogutud informatsiooni ja praktiseerija poolt märkimisväärse asjaolu kohta tehtud lõpliku järelduse vahel.

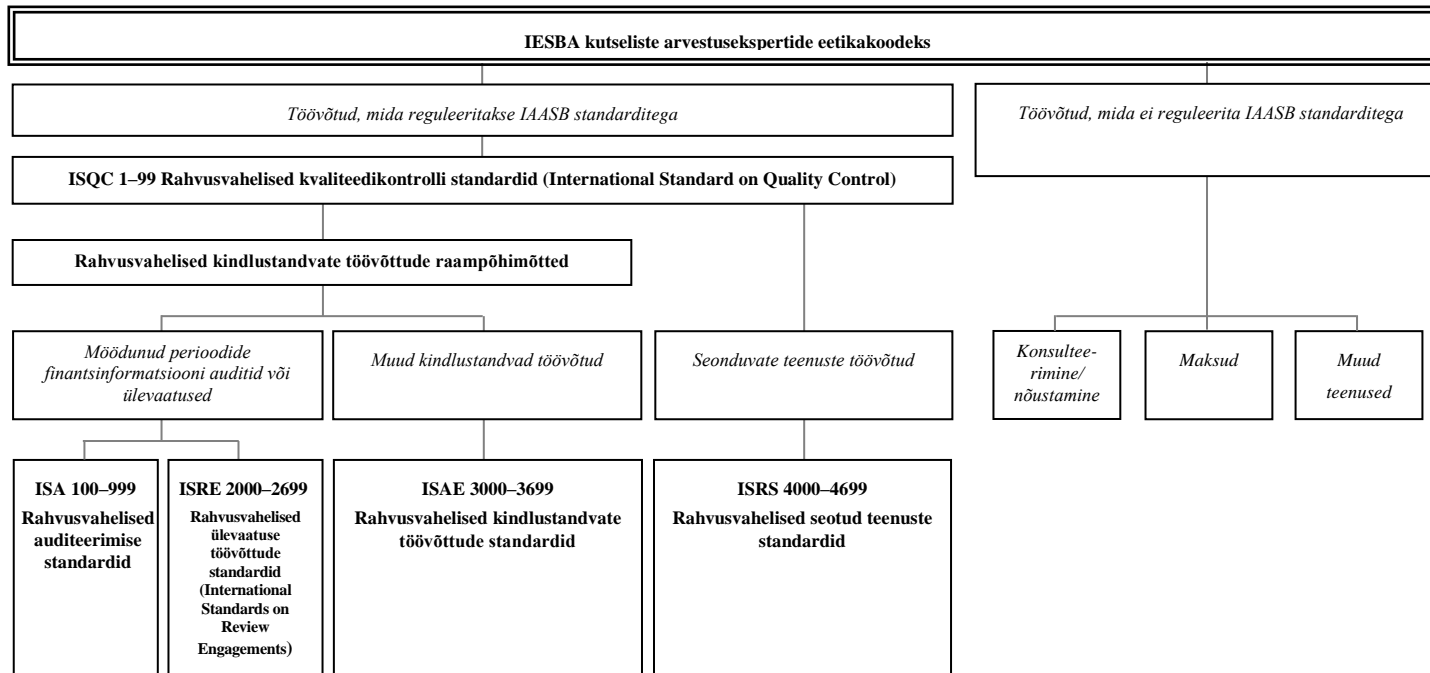
### **Praktiseerija nime sobimatu kasutus**

96. Praktiseerija on aluseks oleva käsitletava küsimusega või seonduva käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooniga seotud, kui praktiseerija annab aru seda aluseks olevat käsitletavat küsimust puudutava informatsiooni kohta või nõustub kasutama praktiseerija nime seoses selle aluseks oleva käsitletava küsimusega või käsitletava küsimuse kohta esitatud seonduva

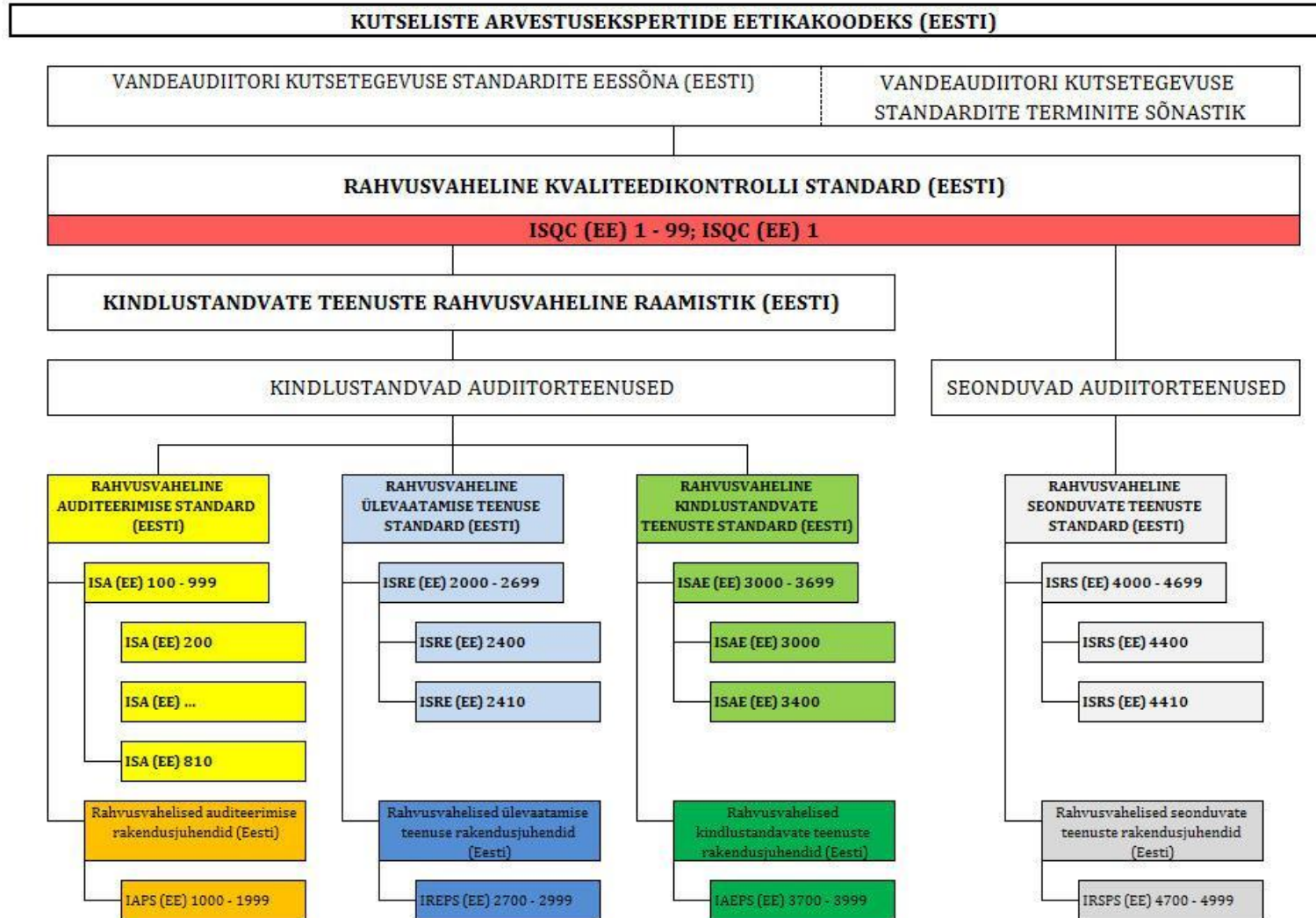
informatsiooniga. Kui praktiseerija ei ole sellisel viisil seotud, ei saa kolmandad osapooled eeldada praktiseerijapoolset vastutust. Kui praktiseerija saab teada, et üks osapool kasutab praktiseerija nime sobimatult seoses aluseks oleva käsitletava küsimusega või käsitletava küsimuse kohta esitatud seonduva informatsiooniga, nõuab praktiseerija osapoolelt selle lõpetamist. Samuti kaalub praktiseerija muid võimalikke samme, nagu mis tahes teadaoleva kolmanda osapoolte teavitamist praktiseerija nime sobimatust kasutamisest või õiguslase nõu küsimist.

**IAASB avaldatud seisukohad ning nende seos üksteisega ja koodeksiga**

Käesolevas lisas esitatakse IAASB avaldatud seisukohad ning nende seos üksteisega ja IESBA kutseliste arvestusekspertide eetikakoodeksiga.



## AJN kinnitatavate vandeaudiitori kutsetegevuse standardite struktuur

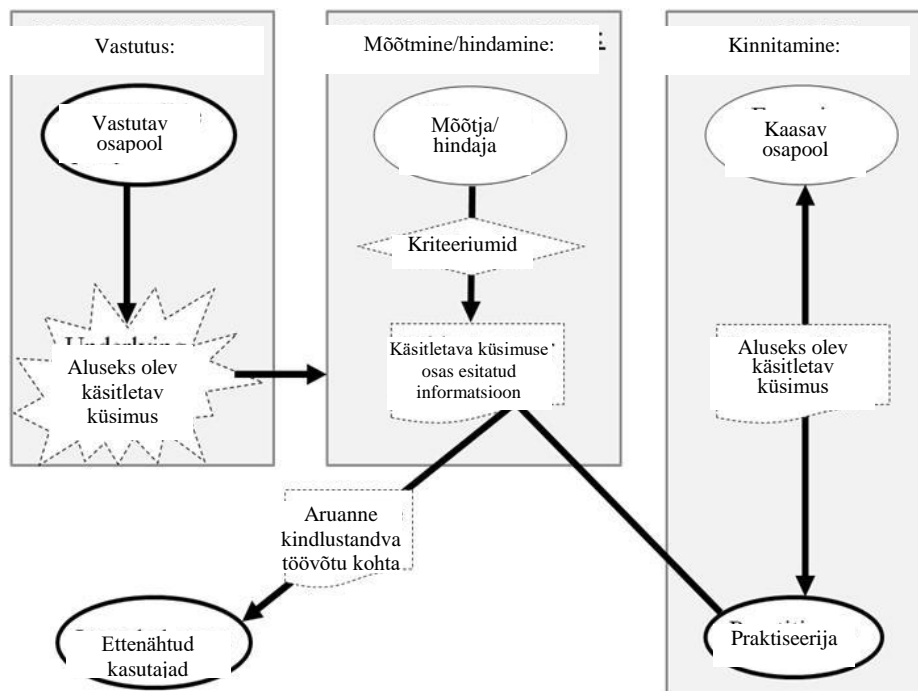


## Atesteerimistöövõttud ja otsesed töövõttud

Käesolevas lisas kirjeldatakse atesteerimistöövõtu ja otsese töövõtu erinevusi.

1. Atesteerimistöövõtu puhul mõõdab või hindab mõõtja või hindaja, kes ei ole praktiseerija, aluseks olevat käsitletavat küsimust kriteeriumide suhtes, mille tulemuseks on käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsioon. Võib ilmneda, et käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni ei saa aluseks oleva käsitletava küsimuse ja kriteeriumidega seoses nõuetekohaselt avaldada, ning võib seetõttu sisaldada väärkajastamisi, ja võimalik, et olulises ulatuses. Praktiseerija roll atesteerimistöövõtu puhul on hankida piisavat asjakohast tõendusmaterjali, et avaldada järeldus selle kohta, kas mõõtja või hindaja koostatud käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsioon on olulise väärkajastamiseta.
2. Otsese töövõtu puhul mõõdab või hindab praktiseerija aluseks olevat käsitletavat küsimust kriteeriumide suhtes ning esitab tuleneva käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni kindlustandva töövõtu aruande osana või selle lisana. Otsese töövõtu puhul keskendutakse praktiseerija järelduses aruandes esitatud tulemusele, mille andis käsitletava küsimuse mõõtmine või hindamine kriteeriumide suhtes. Mõnede otseste töövõttude puhul on praktiseerija järeldus käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsioon või osa sellest. Aluseks olevast käsitletavast küsimusest olenevalt:
  - (a) otsese töövõtu korral võivad hindamise või mõõtmise tulemused sarnaneda aruande või avaldusega, mille hindaja või mõõtja koostas atesteerimistöövõtu puhul. Muudel asjaoludel aga võidakse tulemust ehk siis käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni kajastada tähelepanekute kirjelduses ning praktiseerija järelduses kui kindlustandva töövõtu proosastiilis aruande aluses ja
  - (b) praktiseerija võib kasutada andmeid, mille on kogunud või koostanud keegi teine. Näiteks võivad andmed pärineda vastutava osapoole hallatavast infosüsteemist.
3. Lisaks aluseks oleva käsitletava küsimuse mõõtmisele või hindamisele kasutab praktiseerija otseses töövõtus piisava asjakohase tõendusmaterjali kogumiseks ka kindlustandva töövõttuga seotud oskusi ja tehnikaid, et avaldada järeldus selle kohta, kas käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsioon sisaldab olulist väärkajastamist. Praktiseerija võib seda tõendusmaterjali hankida aluseks oleva käsitletava küsimuse mõõtmise või hindamisega samal ajal, aga võib neid hankida ka enne või pärast mõõtmist või hindamist.
4. Otsese töövõtu väärtus seisneb järgmises kombinatsioonis:
  - (a) praktiseerija sõltumatus aluseks olevast käsitletavast küsimusest, kaasavast osapoolest, ettenähtud kasutajatest ja vastutavast osapoolest, vaatamata sellele, et praktiseerija ei ole sõltumatu käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsioonist, kuna praktiseerija ise koostas käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni, ja
  - (b) kindlustandva töövõttuga seotud oskuste ja tehnikate kasutamine aluseks oleva käsitletava küsimuse mõõtmiseks või hindamiseks, mille tulemusena saadakse sarnase kvantiteedi ja kvaliteediga tõendusmaterjal kui atesteerimistöövõtu puhul. Selline piisava asjakohase tõendusmaterjali kogumine eristabki otsest töövõttu pelgast informatsiooni koostamisest. Seda mõtet saab näitlikustada nii, et kui praktiseerija koostaks üksnes majandusüksuse kasvuhoonegaaside aruannet, ei testiks ta näiteks seireseadmete kalibreerimist. Otsese töövõtu puhul praktiseerija aga asjakohasel juhul kas kalibreeriks seadmed mõõtmisprotsessi osana või testiks teiste isikute teostatud seireseadmete kalibreerimist samas ulatuses kui atesteerimistöövõtu puhul.

## Kindlustandva töövõtu pooled



- Kõigil kindlustandvatel töövõttudel on vähemalt kolm osapoolt: vastutav osapool, praktiseeriya ja ettenähtud kasutajad. Töövõtu tingimustest olenevalt võib olla ka eraldi mõõtja või hindaja roll või kaasav osapool.
- Ülaloleval joonisel on kujutatud järgmiste rollide seost kindlustandva töövõtuga.

  - Vastutav osapool vastutab aluseks oleva käsitletava küsimuse eest.
  - Mõõtja või hindaja kasutab kriteeriume, et mõõta või hinnata aluseks olevat käsitletavat küsimust, mille tulemusena saadakse käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsioon.
  - Kaasav osapool lepib töövõtutingimused praktiseerijaga kokku.
  - Praktiseeriya kogub piisavalt asjakohast tõendusmaterjali, et avaldada järeldus, mille eesmärk on suurendada vastutavast osapooldest erinevate ettenähtud kasutajate usaldust käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni vastu.
  - Ettenähtud kasutajad teevad käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni alusel otsuseid. Ettenähtud kasutajad on isik(ud), organisatsioonid või nende rühmad, kes praktiseeriya eelduse kohaselt hakkavad kasutama kindlustandva töövõtu aruannet. Mõnel juhul võib olla ka muid ettenähtud kasutajaid peale nende, kellele kindlustandva töövõtu aruanne on suunatud.
- Nende rollide kohta saab teha järgmisi tähelepanekuid.

  - Iga kindlustandva töövõtuga on lisaks praktiseerijale seotud ka vähemalt vastutav osapool ja ettenähtud kasutajad.
  - Praktiseeriya ei saa olla vastutav osapool, kaasav osapool ega ettenähtud kasutaja.
  - Otsese töövõtu puhul on praktiseeriya ka mõõtja või hindaja.
  - Atesteerimistöövõtu puhul saab mõõtja või hindaja olla kas vastutav osapool või keegi teine, aga mitte praktiseeriya.

- Kui aluseks olevat käsitletavat küsimust on kriteeriumide suhtes mõõtnud või hinnanud praktiseerija, on tegemist otsese töövõttuga. Seda töövõttu ei saa muuta atesteerimistöövõtuks nii, et mõni muu osapool võtab vastutuse mõõtmise või hindamise eest, näiteks et vastutav osapool lisab käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsioonile avalduse, millega võtab selle informatsiooni eest vastutuse.
  - Vastutav osapool võib olla kaasav osapool.
  - Paljude atesteerimistöövõttude puhul võib vastutav osapool olla ka mõõtja või hindaja ja kaasav osapool. Näiteks saab tuua olukorra, kus majandusüksus kaasab praktiseerija teostama kindlustandvat töövõttu seoses aruandega, mille ta on ise koostanud enda jätkusuutlikkuse tavade kohta. Näide selle kohta, kui vastutav osapool ei ole mõõtja või hindaja, on olukord, kui praktiseerija on kaasatud teostama kindlustandvat töövõttu seoses aruandega, mille on koostanud valitsusasutus eraettevõtte jätkusuutlikkuse tavade kohta.
  - Atesteerimistöövõtu puhul esitab mõõtja või hindaja tavaliselt praktiseerijale kirjaliku esitise käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni kohta. Mõnel juhul ei pruugi praktiseerija sellist esitist saada, näiteks juhul, kui kaasav osapool ei ole mõõtja ega hindaja.
  - Vastutav osapool võib olla üks ettenähtud kasutajatest, kuid mitte ainus.
  - Vastutav osapool, mõõtja või hindaja ja ettenähtud kasutajad võivad olla erinevatest majandusüksustest või samast majandusüksusest. Viimasel juhul võib olla näiteks olukord, kus kaheastmelises juhtimisstruktuuris võib nõukogu saada kinnitust ettevõtte juhtkonna esitatud teabele. Vastutava osapoole, mõõtja või hindaja ja ettenähtud kasutajate suhteid tuleb vaadelda konkreetse töövõtu kontekstis ja need võivad erineda tavapäraselt määratletud vastutusliinidest. Näiteks võib majandusüksuse tippjuhtkond (ettenähtud kasutaja) kaasata praktiseerija teostama kindlustandvat töövõttu seoses majandusüksuse tegevuste teatud aspektidega, mis kuuluvad vahetult madalama taseme juhtkonna vastutusalasse (vastutav osapool), aga mille eest lõppkokkuvõttes vastutab vastutab tippjuhtkond.
  - Kaasav osapool, kes ei ole ka vastutav osapool, võib olla ettenähtud kasutaja.
4. Praktiseerija järeldus võib olla sõnastatud ühel järgmisel viisil:
- aluseks olev käsitletav küsimus ja kohaldatavad kriteeriumid;
  - käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsioon ja kohaldatavad kriteeriumid või
  - asjaomase osapoole avaldus.
5. Praktiseerija ja vastutav osapool võivad leppida kokku, et kui pole muid ettenähtud kasutajaid kui vastutav osapool, aga kui kõik muud kindlustandvate töövõttude standardite nõuded on täidetud, kohaldatakse töövõtu suhtes kindlustandvate töövõttude standardite põhimõtteid. Sellistel juhtudel sisaldab praktiseerija aruanne avaldust, millega piiratakse aruande kasutamine vastutava osapoolega.



### Aluseks olevate käsitletavate küsimuste kategoriseerimine

Allolevas tabelis esitatakse erinevate võimalike aluseks olevate käsitletavate küsimuste liigitus ja mõned näited. Mõnede kategooriate kohta pole näiteid toodud, sest on ebatõenäoline, et nende kategooriate informatsiooni puhul teostataks kindlustandvaid töövõtte. Kategoriseerimine ei ole täielik, kategooriad ei ole tingimata üksteist välistavad ning mõnede aluseks olevate käsitletavate küsimuste või käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni puhul võib esineda enam kui ühte kategooriasse kuuluvaid komponente, näiteks integreeritud aruandlus ja ettevõtte sotsiaalse vastutuse aruandlus hõlmavad nii varasemate perioodide kui tulevikku suunatud infot ning nii finants - kui ka mittefinantsinfot. Samuti on näited mõnel juhul käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsioon, teisel juhul aluseks olev käsitletav küsimus või lihtsalt viide küsimuse liigile, mille puhul võiks sellest infost abi olla - olenevalt sellest, mis on nendel asjaoludel mõttekam.

Teave järgmise kohta:		Varasemate perioodide teave	Tulevikku suunatud teave
Finantsteave	Tulemuslikkus	Aktsepteeritava finantsaruandluse raamistikuga kooskõlas koostatud finantsaruanded	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prognoositav/projitseeritud rahavoog</li> </ul>
	Seisund		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prognoositav/projitseeritud finantsseisund</li> </ul>
Mitte-finants-teave	Ressursside kasutamise tulemuslikkus / tasuvus	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aruanne kasvuhoonegaaside kohta</li> <li>• Aruanne jätkusuutlikkuse kohta</li> <li>• KPI-d</li> <li>• Aruanne ressursside tulemusliku kasutamise kohta</li> <li>• Aruanne tasuvuse kohta</li> <li>• Ettevõtte sotsiaalse vastutuse aruanne</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Uuest tehnoloogiast tulenev eeldatav heitmete vähenemine või kasvuhoonegaaside sidumine tänu puude istutamisele</li> <li>• Avaldus selle kohta, et kavandatav meede on tasuv</li> </ul>
	Tingimus	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Süsteemi/protsesside kirjeldus, mida rakendatakse sel ajahetkel</li> <li>• Füüsilised omadused, näiteks liisitud vara suurus</li> </ul>	
Süsteem/ protsess	Kirjeldus	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sisekontrollisüsteemi kirjeldus</li> </ul>	
	Ülesehitus	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Teenust osutavas organisatsioonis kehtestatud kontroll(imehhanism)ide ülesehitus</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kavandatavate kontroll(imehhanism)ide ülesehitus edaspidiste tootmisprotsesside puhul</li> </ul>
	Toimimine/ tegevus	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Töötajate värbamis- ja koolitamisprotseduuride toimimise tulemuslikkus</li> </ul>	
Käitumise aspektid	Vastavus	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Majandusüksuse vastavus näiteks laenukokkulepetele või teatud seaduste või regulatsioonide nõuetele</li> </ul>	
	Inimeste käitumine	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditikomitee tulemuslikkuse hindamine</li> </ul>	
	Muu	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tarkvarapaketi sobivus selleks otstarbeks</li> </ul>	