

**RAHVUSVAHELINE AUDITEERIMISE STANDARD (EESTI)
250 (MUUDETUD)*
SEADUSTE JA REGULATSIOONIDEGA ARVESTAMINE
FINANTSARUANNETE AUDITI PUHUL**

(Kehtib 15. detsembril 2022 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete
auditite kohta)

SISUKORD

	Lõige
Sissejuhatus	
Käesoleva ISA ulatus	1
Seaduste ja regulatsioonide mõju	2
Seaduste ja regulatsioonidega vastavuses olemise kohustus	3–9
Kehtima hakkamise kuupäev	10
Eesmärgid	11
Definitsioon	12
Nõuded	
Seadustele ja regulatsioonidele vastavuse arvestamine audiitori poolt....	13–18
Auditiprotseduurid mittevastavuse tuvastamisel või kahtlustamisel	19–22
Infovahetus ja raporteerimine tuvastatud või kahtlustatava mittevastavuse kohta	23–29
Dokumentatsioon	30
Rakendus- ja muu selgitav materjal	
Seaduste ja regulatsioonidega vastavuses olemise kohustus	A1–A8
Definitsioon	A9–A10
Seadustele ja regulatsioonidele vastavuse arvestamine audiitori poolt...	A11–A16
Auditiprotseduurid mittevastavuse tuvastamisel või kahtlustamisel	A17–A25
Infovahetus ja raporteerimine tuvastatud või kahtlustatava mittevastavuse kohta	A26–A34
Dokumentatsioon	A35–A36
Muudatuste jõustumise kuupäev.....	lk 21

Rahvusvahelist auditeerimise standardit ISA 250 (muudetud) „Seaduste ja regulatsioonidega arvestamine finantsaruannete auditi puhul” tuleks lugeda koos ISAg 200 „Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega”.

* Käesolevas standardis rahvusvahelisele auditeerimise, ülevaatamise, kindlustandvate ja seonduvate teenuste ning kvaliteedijuhtimise 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 kvaliteedijuhtimise standardile (Eesti), samuti nimetatud standardite eessõnale (Eesti), eetikakoodeksile (Eesti) ning kindlustandvate teenuste raamistikule (Eesti).

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

Sissejuhatus

Käesoleva ISA ulatus

1. Käesolevas rahvusvahelises auditeerimise standardis (International Standard on Auditing, ISA) käsitletakse audiitori kohustust arvestada finantsaruannete auditis seadusi ja regulatsioone. Käesolevat standardit ei rakendata muude kindlust andvate töövõttude suhtes, kus audiitor on spetsiaalselt võetud tööle selleks, et testida vastavust spetsiifilistele seadustele ja regulatsioonidele ning anda selle kohta eraldi aru.

Seaduste ja regulatsioonide mõju

2. Seaduste ja regulatsioonide mõju finantsaruannetele varieerub arvestataval määral. Need seadused ja regulatsioonid, mis kehtivad majandusüksuse kohta, moodustavad õigusliku ja regulatiivse raamistiku. Teatud seaduste või regulatsioonide sätetel on finantsaruannetele otsene mõju, kuna nendega määratakse kindlaks majandusüksuse finantsaruannetes kajastatavad summad ja avalikustamised. Muud seadused või regulatsioonid kehtivad juhtkonnale või kehtestavad need sätted, mille alusel lubatakse majandusüksusel viia läbi oma äritegevust, kuid millel ei ole otsest mõju majandusüksuse finantsaruannetele. Teatud majandusüksused tegutsevad tugevalt reguleeritud majandusharudes (näiteks pangad ja keemiaettevõtted). Teatud majandusüksustele kehtivad üksnes sellised seadused ja regulatsioonid, mis käsitlevad üldiselt äritegevuse läbiviimise aspekte (näiteks need, mis on seotud töötervishoiu ja -ohutusega ning võrdse tööhõivevõimalusega). Seadustele ja regulatsioonidele mittevastavus võib tuua majandusüksusele kaasa trahvi, kohtumenetluse või muid tagajärgi, millel võib olla finantsaruannetele oluline mõju.

Seaduste ja regulatsioonidega vastavuses olemise kohustus (vt lõigud A1–A8)

3. Juhtkond ja need, kelle ülesandeks on valitsemine, on kohustatud tagama, et majandusüksuse tegevust viiakse läbi kooskõlas seaduste ja regulatsioonide sätetega, sealhulgas vastavuses seaduste ja regulatsioonide sätetega, millega määratakse kindlaks majandusüksuse finantsaruannetes kajastatavad summad ja avalikustamised.

Audiitori kohustus

4. Käesoleva standardi nõuded on loodud, et aidata audiitoril tuvastada seadustele ja regulatsioonidele mittevastavusest põhjustatud oluline finantsaruannete väärkajastamine. Samas ei ole audiitoril kohustust mittevastavust ära hoida ja ei saa oodata, et ta avastaks mittevastavuse kõikide seaduste ja regulatsioonide osas.

5. Audiitori kohustuseks on saavutada põhjendatud kindlus selle kohta, et finantsaruanded tervikuna ei sisalda kas pettusest või veast tulenevat olulist väärkajastamist.¹ Finantsaruannete auditi läbiviimisel võtab audiitor arvesse rakendatavat õiguslikku ja regulatiivset raamistikku. Auditi olemuslike piirangute tõttu on olemas vältimatu risk, et mõningaid olulisi väärkajastamisi finantsaruannetes ei õnnestu avastada, vaatamata sellele, et audit on ISADE nõuete kohaselt planeeritud ja läbi viidud.² Seaduste ja regulatsioonide kontekstis on sellistel olemuslikel piirangutel, mis käsitlevad audiitori suutlikkust avastada olulisi väärkajastamisi, suuremad potentsiaalsed mõjud, ja seda järgmistel põhjustel:

- On palju peamiselt majandusüksuse tegevuse aspektidega seotud seadusi ja regulatsioone, mis finantsaruandeid üldjuhul ei mõjuta ja mida majandusüksuse finantsaruandluse seisukohast asjassepuutuvad infosüsteemid ei hõlma.
- Mittevastavuseks võib olla seda varjav käitumine, nagu kokkumäng, võltsimine, tahtlik tehingute mittekajastamine, kontrollimehhanismide eiramine juhtkonna poolt või tahtlik vääresitise tegemine audiitorile.
- Seda, kas teatud toiming kujutab endast mittevastavust või mitte, otsustab kohus või muu asjakohane otsustusorgan.

Tavaliselt on nii, et mida ajaliselt kaugemal on eemaldatud mittevastavus finantsaruannetes kajastatud sündmustest ja tehingutest, seda väiksem on tõenäosus, et audiitor saab sellisest mittevastavusest teadlikuks või seda märkab.

6. Käesolev ISA eristab audiitori kohustusi seoses vastavusega kaht eri liiki seadustele ja regulatsioonidele alljärgnevalt: (vt lõigud A6, A12–A13)
- (a) nende seaduste ja regulatsioonide sätted, mille puhul valitseb üldiselt tunnustatud seisukoht, et neil on finantsaruannetes esitatud oluliste summade ja avalikustamiste kindlaksmääramisele otsene mõju, nagu maksu- ja pensioniseadused ning -regulatsioonid (vt lõik 14) (vt lõik A12), ja
 - (b) muud seadused ja regulatsioonid, millel ei ole otsest mõju summade ja avalikustamiste kindlaksmääramisele finantsaruannetes, kuid millele vastavus võib olla fundamentaalse tähtsusega äritegevuse läbiviimise aspektide jaoks, majandusüksuse suutlikkusele jätkata oma äritegevust või vältimaks olulisi karistusi (nt vastavus tegevusloa tingimustele, vastavus regulatiivsetele maksevõimenõuetele või vastavus keskkonnavalastele regulatsioonidele); mittevastavus

¹ ISA 200 „Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega”, lõik 5.

² ISA 200, lõigud A53–A54.

sellistele seadustele ja regulatsioonidele võib seetõttu finantsaruandeid oluliselt mõjutada (vt lõik 15) (vt lõik A13).

7. Käesolevas standardis on toodud eraldi nõuded eespool mainitud mõlemat liiki seaduste ja regulatsioonide jaoks. Seda liiki seaduste ja regulatsioonide osas, millele viidatakse lõigu 6 punktis a, on audiitor kohustatud koguma piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali seoses vastavusega nende seaduste ja regulatsioonide sätetele. Lõigu 6 punktis b viidatud seaduste ja regulatsioonide liigi osas piirduv audiitori kohustus kohustusega viia läbi kindlaksmääratud auditiprotseduure, et aidata tuvastada mittevastavust nendele seadustele ja regulatsioonidele, millel võib finantsaruannetele olla oluline mõju.
8. Käesoleva standardiga kohustatakse audiitorit jääma valvsaks võimaluse osas, et muud auditiprotseduurid, mida on rakendatud eesmärgiga kujundada arvamust finantsaruannete kohta, võivad juhtida audiitori tähelepanu juhtudele, kus on tegemist mittevastavusega. Arvestades majandusüksust mõjutavate seaduste ja regulatsioonide ulatust on seetõttu tähtis säilitada kogu auditi jooksul kutsealast skeptitsismi, nagu nõutud ISAs 200³.
9. Audiitoril võib seaduste, regulatsioonide või asjassepuutuvate eetikaalaste nõuete kohaselt olla täiendavaid kohustusi seoses majandusüksuse mittevastavusega seadustele ja regulatsioonidele, mis võivad erineda käesolevast ISAst või minna selle nõuetest kaugemale, näiteks: (vt lõik A8)
 - (a) vastamine tuvastatud või kahtlustatavale mittevastavusele seaduste ja regulatsioonide osas, sealhulgas nõuded konkreetsele infovahetusele juhtkonna ja nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, hindamine, kas nende mittevastavusele antud vastus oli asjakohane, ja kindlaksmääramine, kas edasine tegevus on vajalik;
 - (b) seaduste ja regulatsioonide puhul tuvastatud või kahtlustatava mittevastavuse kohta info edastamine teistele audiitoritele (nt grupi finantsaruannete auditi korral) ja
 - (c) dokumentatsiooni puudutavad nõuded seoses tuvastatud või kahtlustatava mittevastavusega seadustele ja regulatsioonidele.

Täiendavate kohustuste täitmine võib anda edasist infot, mis on audiitori töö puhul asjassepuutuv vastavalt käesolevale standardile ja muudele ISADELE (nt seoses juhtkonna või nende, kelle ülesandeks on valitsemine, aususega).

Kehtima hakkamise kuupäev

10. Käesolev ISA kehtib 15. detsembril 2022 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta.

³ ISA 200, lõik 15.

Eesmärgid

11. Audiitori eesmärgid on:
 - (a) koguda piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali vastavuse kohta nende seaduste ja regulatsioonide sätetele, mille suhtes valitseb üldiselt tunnustatud seisukoht, et neil on otsene mõju oluliste summade ja avalikustamiste kindlaksmääramisele finantsaruannetes;
 - (b) viia läbi kindlaksmääratud auditiprotseduurid, et aidata tuvastada muudele seadustele ja regulatsioonidele mittevastavuse juhtusid, mis võivad omada finantsaruannetele olulist mõju, ja
 - (c) vastata asjakohaselt seaduste või regulatsioonidega seoses auditi käigus tuvastatud või kahtlustatavale mittevastavusele.

Definitsioon

12. ISAdes kasutamise otstarbel on järgnevatel terminitel järgmised tähendused:
mittevastavus – tahtlikud või tahtmatud tegematajätmised või teod, mille on toime pannud majandusüksus või need, kelle ülesandeks on valitsemine, juhtkond või teised füüsilised isikud, kes töötavad majandusüksuse heaks või tema juhtimisel, ja mis on vastuolus kehtivate seaduste või regulatsioonidega. Mittevastavuseks ei loeta isiklikku väärkäitumist, mis ei ole seotud majandusüksuse äritegevusega. (vt lõigud A9–A10)

Nõuded**Seadustele ja regulatsioonidele vastavuse arvestamine audiitori poolt**

13. Ühe osana arusaamise kujundamisest majandusüksuse ja tema keskkonna kohta kooskõlas ISAGA 315 (muudetud)⁴ peab audiitor omandama üldise arusaamise:
 - (a) õiguslikust ja regulatiivsest raamistikust, mida kohaldatakse majandusüksusele ning tööstusele või majandusharule, kus majandusüksus tegutseb, ja
 - (b) selle kohta, kuidas majandusüksuse tegevus vastab sellele raamistikule. (vt lõik A11)
14. Audiitor peab koguma piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali vastavuse kohta seaduste ja regulatsioonide nendele sätetele, mille suhtes valitseb üldiselt tunnustatud seisukoht, et neil on otsene mõju oluliste summade ja avalikustamiste kindlaksmääramisele finantsaruannetes. (vt lõik A12)

⁴ ISA 315 (muudetud 2019) „Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine majandusüksusest ja selle keskkonnast arusaamise kaudu”, lõik 11.

15. Selleks, et aidata tuvastada muudele seadustele ja regulatsioonidele mittevastavuste juhtusid, mis võivad finantsaruandeid oluliselt mõjutada, peab audiitor läbi viima järgmised auditiprotseduurid: (vt lõigud A13–A14)
 - (a) juhtkonnale ja, kus asjakohane, nendele, kelle ülesandeks on valitsemine, järelepärimiste tegemine selle kohta, kas majandusüksus on vastavuses selliste seaduste ja regulatsioonidega ning
 - (b) asjaomase litsentseerimis- või regulatiivse ametivõimuga peetud kirjavahetuse uurimine sellise kirjavahetuse olemasolu korral.
16. Auditi läbiviimise ajal peab audiitor jääma valvsaks võimaluse suhtes, et muud rakendatud auditiprotseduurid võivad juhtida audiitori tähelepanu juhtumitele, kus on tegemist seadustele ja regulatsioonidele mittevastavuse või kahtlustatava mittevastavusega. (vt lõik A15)
17. Audiitor peab paluma, et juhtkond ja, kus asjakohane, need, kelle ülesandeks on valitsemine, esitaksid kirjalikud esitised selle kohta, et audiitorile on avaldatud kõik teadaolevad seadustele ja regulatsioonidele mittevastavuse või kahtlustatava mittevastavuse juhud, mille mõju oleks tulnud finantsaruannete koostamisel arvestada. (vt lõik A16)
18. Tuvastatud või kahtlustatava mittevastavuse puudumisel ei ole audiitor majandusüksuse seadustele ja regulatsioonidele vastavuse osas kohustatud viima läbi muid auditiprotseduure kui neid, mis on sätestatud lõikudes 13–17.

Auditiprotseduurid mittevastavuse tuvastamisel või kahtlustamisel

19. Kui audiitorile saab teatavaks informatsioon seadustele ja regulatsioonidele mittevastavuse või mittevastavuse kahtluse juhtumi kohta, siis peab audiitor: (vt lõigud A17–A18)
 - (a) saama aru teo olemusest ja selle toimumise tingimustest ning
 - (b) koguma lisainformatsiooni, et hinnata võimalikku mõju finantsaruannetele. (vt lõik A19)
20. Kui audiitor kahtlustab, et võib esineda mittevastavus, siis peab audiitor arutama seda küsimust asjakohasel juhtkonna tasemel ja, kus asjakohane, nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, välja arvatud juhul, kui see on keelatud seaduse või regulatsiooniga. Kui juhtkond või, kus asjakohane, need, kelle ülesandeks on valitsemine, ei esita piisavat informatsiooni, mis kinnitab majandusüksuse vastavust seadustele ja regulatsioonidele, ning audiitori otsustuse kohaselt võib kahtlustataval mittevastavusel olla oluline mõju finantsaruannetele, siis peab audiitor kaaluma vajadust küsida juriidilist nõu. (vt lõigud A20–A22)

21. Kui piisavat informatsiooni kahtlustatava mittevastavuse kohta ei õnnestu hankida, peab audiitor hindama piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali puudumise mõju audiitori arvamusele.
22. Audiitor peab hindama tuvastatud või kahtlustatava mittevastavuse mõjusid seoses auditi muude aspektidega, sealhulgas audiitori riskihinnangud ja kirjalike esitiste usaldusväärsus, ning rakendama asjakohaseid meetmeid. (vt lõigud A23–A25)

Infovahetus ja raporteerimine tuvastatud või kahtlustatava mittevastavuse kohta

Infovahetus tuvastatud või kahtlustatava mittevastavuse kohta, kelle ülesandeks on valitsemine

23. Välja arvatud juhul, kui kõik need, kelle ülesandeks on valitsemine, on kaasatud majandusüksuse juhtimisse ja seetõttu on teadlikud audiitori poolt juba edastatud infost tuvastatud või kahtlustatava mittevastavuse asjaolude kohta,⁵ peab audiitor edastama info nendele, kelle ülesandeks on valitsemine, asjaoludest, mis hõlmavad mittevastavust seadustele ja regulatsioonidele, mis on saanud audiitorile teatavaks auditi läbiviimise käigus, välja arvatud juhul, kui need asjaolud on selgelt tagajärjetud või kui see on keelatud seaduse või regulatsiooniga.
24. Kui audiitori hinnangul tundub, et mittevastavus, millele viidati lõigus 23, on tahtlik ja oluline, siis peab audiitor võimalikult kiiresti vahetama selle kohta infot nendele, kelle ülesandeks on valitsemine.
25. Kui audiitor kahtlustab, et juhtkond või need, kelle ülesandeks on valitsemine, on mittevastavusega seotud, peab ta edastama info selle asjaolu kohta majandusüksuse järgmisele kõrgemale võimutasandile, kui see on olemas, näiteks auditikomiteele või nõukogule. Kui kõrgemat võimutasandit ei eksisteeri või kui audiitor leiab, et info edastamisele ei järgne meetmeid, või ta pole kindel, kellele ta peaks aru andma, peab audiitor kaaluma vajadust küsida juriidilist nõu.

Tuvastatud või kahtlustatava mittevastavuse võimalikud tagajärjed audiitori aruandes (vt lõigud A26–A27)

26. Kui audiitor leiab, et tuvastatud või kahtlustataval mittevastavusel on finantsaruannetele oluline mõju ja seda ei ole adekvaatselt finantsaruannetes kajastatud, peab audiitor avaldama finantsaruannete kohta märkus(t)ega arvamuse või vastupidise arvamuse, lähtudes ISAst 705 (muudetud).⁶

⁵ ISA 260 (muudetud) „Infovahetus isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine”, lõik 13.

⁶ ISA 705 (muudetud) „Arvamuse modifikatsioonid sõltumatu audiitori aruandes”, lõigud 7–8.

27. Kui juhtkond või need, kelle ülesandeks on valitsemine, takistavad audiitorit kogumast piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali, et hinnata, kas mittevastavust, mis võib finantsaruannete seisukohalt olla oluline, on esinenud või on tõenäoliselt esinenud, peab audiitor avaldama märkus(t)ega arvamuse või loobuma arvamuse avaldamisest auditi ulatuse piiratuse tõttu, lähtudes ISAst 705 (muudetud).⁷
28. Kui audiitor ei suuda kindlaks määrata, kas mittevastavus on esinenud pigem tingimuste kui juhtkonna või nende, kelle ülesandeks on valitsemine, poolt põhjustatud piirangute tõttu, peab audiitor hindama selle mõju audiitori arvamusele, lähtudes ISAst 705 (muudetud).

Tuvastatud või kahtlustatavast mittevastavusest raporteerimine asjakohasele ametivõimule väljaspool majandusüksust

29. Kui audiitor on tuvastanud seadustele ja regulatsioonidele mittevastavuse või kahtlustab seda, peab audiitor kindlaks määrama, kas seadustes, regulatsioonides või asjassepuutuvates eetikaalastes nõuetes: (vt lõigud A28–A34)
 - (a) nõutakse audiitorilt raporteerimist asjakohasele ametivõimule väljaspool majandusüksust;
 - (b) kehtestatakse kohustused, mille kohaselt võib raporteerimine asjakohasele ametivõimule väljaspool majandusüksust olla antud tingimustes asjakohane.

Dokumentatsioon

30. Audiitor peab lisama auditi dokumentatsiooni⁸ hulka tuvastatud või kahtlustatava mittevastavuse seadustele ja regulatsioonidele ning:⁹ (vt lõigud A35–A36)
 - (a) läbiviidud auditiprotseduurid, tehtud märkimisväärsed kutsealased otsustused ja nende põhjal tehtud järeldused ning
 - (b) mittevastavusega seotud märkimisväärses asjaoludes peetud arutelud juhtkonnaga, nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, ja teistega, sealhulgas selle kohta, kuidas juhtkond ja, kus asjakohane, need, kelle ülesandeks on valitsemine, on neile asjaoludele vastanud.

⁷ ISA 705 (muudetud), lõigud 7 ja 9.

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

Rakendus- ja muu selgitav materjal

Seaduste ja regulatsioonidega vastavuses olemise kohustus (vt lõigud 3–9)

- A1. Juhtkonna, kelle üle teostavad järelevalvet need, kelle ülesandeks on valitsemine, kohustus on tagada, et majandusüksuse tegevust viiakse läbi kooskõlas seaduste ja regulatsioonidega. Seadused ja regulatsioonid võivad mõjutada majandusüksuse finantsaruandeid eri viisil: näiteks kõige otsesemalt võivad nad mõjutada spetsiifilisi avalikustamisi, mida nõutakse majandusüksuse finantsaruannetes või nad võivad sätestada rakendatava finantsaruandluse raamistikku. Nad võivad ka kehtestada majandusüksuse jaoks teatud õigusi ja kohustusi, millest mõned kajastatakse finantsaruannetes. Lisaks sellele võidakse seaduste ja regulatsioonidega määrata mittevastavuse eest karistusi.
- A2. Allpool on toodud näited poliitikate ja protseduuride tüüpidest, mida majandusüksus võib rakendada, et aidata kaasa seadustele ja regulatsioonidele mittevastavuse ennetamisele ja avastamisele:
- õiguslike nõuete jälgimine ja selle tagamine, et nende nõuete täitmiseks on koostatud tegevusprotseduurid;
 - asjakohaste sisekontrollisüsteemide käivitamine ja käitamine;
 - käitumiskodeksi väljatöötamine, avaldamine ja järgimine;
 - töötajate nõuetekohase väljaõppe ja käitumiskodeksist arusaamise tagamine;
 - käitumiskodeksile vastavuse jälgimine ja asjaomaste meetmete rakendamine käitumiskodeksi vastu eksinud töötajate distsiplineerimiseks;
 - juriidiliste nõustajate kaasamine juriidiliste nõuete täitmise järele valvamiseks;
 - majandusüksuse konkreetses tööstusharus järgimiseks kohustuslike märkimisväärsete seaduste ja regulatsioonide registri ning kaebuste registri pidamine.

Suuremates majandusüksustes võib neid poliitikaid ja protseduure täiendada sellega, et asjakohased kohustused lisatakse järgmistele funktsioonidele:

- siseauditi funktsioon,
- auditikomitee,
- vastavuse funktsioon.

Audiitori kohustus

- A3. Majandusüksuse mittevastavus seadustele ja regulatsioonidele võib põhjustada finantsaruannete olulise väärkajastamise. Mittevastavuse avastamine, vaatamata selle olulisusele, võib mõjutada auditi muid aspekte, sealhulgas näiteks audiitori arvamust juhtkonna, nende, kelle ülesandeks on valitsemine, või töötajate aususe kohta.
- A4. Selle, kas teatud tegu kujutab endast mittevastavust seadustele ja regulatsioonidele, otsustab kohus või muu asjakohane otsustusorgan ja selle otsustamine on tavaliselt väljaspool audiitori kutsealast kompetentsust. Samas võib audiitori koolitus, kogemus ja arusaamine majandusüksusest ja selle tööstusharust või majandussektorist luua aluse märkamaks, et mõned teod, millest audiitor on saanud teadlikuks, võivad kujutada endast seadustele ja regulatsioonidele mittevastavust.
- A5. Kooskõlas spetsiifiliste seadusjärgsete nõuetega võib audiitor olla finantsaruannete auditi käigus spetsiaalselt kohustatud raporteerima sellest, kas majandusüksus on vastavuses teatud seaduste või regulatsioonide sätetega. Neis olukordades käsitlevad ISA 700 (muudetud)¹⁰ või ISA 800 (muudetud)¹¹ seda, kuidas selliseid auditeerimiskohustusi audiitori aruandes kajastatakse. Lisaks sellele, kui on tegemist spetsiifiliste seadusjärgsete aruandlusnõuetega, võib olla vajalik lisada auditiplaani asjakohased testid nende seaduste ja regulatsioonide sätetele vastavuse kontrollimiseks.

Seaduste ja regulatsioonide kategooriad (vt lõik 6)

- A6. Majandusüksuse olemus ja asjaolud võivad mõjutada seda, kas asjassepuutuvad seadused ja regulatsioonid kuuluvad lõigu 6 punktis a või b kirjeldatud seaduste ja regulatsioonide kategooriatesse. Näited seadustest ja regulatsioonidest, mida võib lisada lõigus 6 kirjeldatud kategooriatesse, hõlmavad neid, mis käsitlevad:
- pettust, korruptsiooni ning altkäemaksu andmist ja/või võtmist;
 - rahapesu, terrorismi rahastamist ja kriminaaltulu;
 - väärtpaberiturge ja väärtpaberitega kauplemist;
 - pangandus- ja muid finantstooteid ja -teenuseid;
 - andmekaitset;
 - maksu- ja pensionikohustusi ja makseid;

¹⁰ ISA 700 (muudetud) „Arvamuse kujundamine ja aruandlus finantsaruannete kohta”, lõik 43.

¹¹ ISA 800 (muudetud) „Spetsiaalselt arvesse võetavad asjaolud – eriotstarbeliste raamistikega kooskõlas koostatud finantsaruannete auditid”, lõik 11.

- keskkonnakaitset;
- rahvatervist ja ohutust.

Avaliku sektori majandusüksuste puhul spetsiifiliselt arvessevõetavad asjaolud

- A7. Avalikus sektoris võib olla täiendavaid auditeerimiskohustusi selliste seaduste ja regulatsioonidega arvestamise osas, mis võivad olla seotud finantsaruannete auditeerimisega või võivad hõlmata majandusüksuse tegevuse muid aspekte.

Seaduste, regulatsioonide või asjassepuutuvate eetikaalaste nõuetega kehtestatud täiendavad kohustused (vt lõik 9)

- A8. Seadused, regulatsioonid või asjassepuutuvad eetikaalased nõuded võivad nõuda audiitorilt täiendavate protseduuride läbiviimist ja täiendavate meetmete rakendamist. Näiteks nõutakse rahvusvahelise arvestusekspertide eetikakoodeksite nõukogu avaldatud kutseliste arvestusekspertide eetikakoodeksis (IESBA koodeks) audiitorilt sammude astumist, et vastata seaduste või regulatsioonidega seoses tuvastatud või kahtlustatavale mittevastavusele ning kindlaks määrata, kas edasine tegevus on vajalik. Need sammud võivad hõlmata seaduste või regulatsioonidega seoses tuvastatud või kahtlustatava mittevastavuse kohta info edastamist teistele grupi audiitoritele, sealhulgas grupi töövõtupartnerile, komponendi audiitoritele või teistele audiitoritele, kes teevad grupi komponentides tööd muul eesmärgil kui grupi finantsaruannete auditeerimine.¹²

Definitsioon (vt lõik 12)

- A9. Seadustele ja regulatsioonidele mittevastav toiming hõlmab tehinguid, mis tehakse majandusüksuse poolt või tema nimel või mida teevad need, kelle ülesandeks on valitsemine, või juhtkond või teised füüsilised isikud, kes töötavad majandusüksuse heaks või tema juhtimisel.
- A10. Mittevastavus hõlmab ka isiklikku väärkäitumist, mis on seotud majandusüksuse äritegevusega, näiteks olukordades, kus võtmetähtsusega juhtival ametikohal olev füüsiline isik on isiklikult võtnud altkäemaksu majandusüksuse tarnijalt ja kindlustab vastutasuks selle tarnija määramise majandusüksusele teenuste osutajaks või majandusüksusega sõlmitavate lepingute täitjaks.

¹² Vt näiteks IESBA koodeksi punktid 225.21–225.22.

Seadustele ja regulatsioonidele vastavuse arvestamine audiitori poolt*Juriidilisest ja regulatiivsest raamistikust arusaamise omandamine (vt lõik 13)*

A11. Juriidilise ja regulatiivse raamistiku olemuse ja selle kohta, milline on majandusüksuse vastavus sellele raamistikule, üldise arusaamise omandamiseks võib audiitor näiteks:

- kasutada oma olemasolevat arusaamist majandusüksuse tööstusharust, regulatiivsetest ja muudest majandusüksusevälistest teguritest;
- ajakohastada oma arusaamist nendest seadustest ja regulatsioonidest, mis otseselt määravad kindlaks finantsaruannetes kajastatavad summad ja avalikustamised;
- teha juhtkonnale järelepärimisi selle kohta, millised muud seadused või regulatsioonid võivad oodatavalt omada fundamentaalset mõju majandusüksuse tegevusele;
- teha juhtkonnale järelepärimisi selle kohta, millised on majandusüksuse poliitikad ja protseduurid seadustele ja regulatsioonidele vastavuse osas ja
- teha juhtkonnale järelepärimisi selle kohta, millised poliitikad ja protseduurid on kasutusele võetud kohtulike nõuete tuvastamiseks, hindamiseks ja arvestamiseks.

Seadused ja regulatsioonid, mille puhul on üldiselt tunnistatud, et neil on otsene mõju oluliste summade ja avalikustamiste kindlaksmääramisele finantsaruannetes (vt lõigud 6, 14)

A12. Teatud seadused ja regulatsioonid on juurdunud, majandusüksusele ja majandusüksuse tööstus- või majandusharu sees teadaolevad ning majandusüksuse finantsaruannete suhtes asjassepuutuvad (nagu kirjeldatakse lõigu 6 punktis a). Need seadused ja regulatsioonid võivad hõlmata neid, mis on seotud näiteks:

- finantsaruannete vormi ja sisuga;
- tööstusharuspetsiifiliste finantsaruandluse küsimustega;
- valitsuslepingute raames tehtavate tehingute arvestamisega või
- tulumaksu- või pensionikulude tekkepõhise arvestamise või kajastamisega.

Nende seaduste ja regulatsioonide mõned sätted võivad olla otseselt asjassepuutuvad spetsiifiliste väidete suhtes finantsaruannetes (nt tulumaksueraldise täielikkus), samas kui muud võivad olla otseselt relevantssed finantsaruannete kui terviku suhtes (nt nõutavad aruanded, mis moodustavad finantsaruannete tervikkomplekti). Lõigu 14 nõude eesmärgiks on see, et audiitor omandaks piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali seoses finantsaruannete summade ja avalikustatava informatsiooni kindlaksmääramisega kooskõlas nende seaduste ja regulatsioonide asjassepuutuvate sätetega.

Mittevastavus nende seaduste ja regulatsioonide muudele sätetele ja muudele seadustele ja regulatsioonidele võib majandusüksuse jaoks kaasa tuua trahve, kohtumenetluse või muid tagajärgi, mille kuludega võib olla vaja finantsaruannetes arvestada, kuid mida ei loeta finantsaruannete suhtes otsest mõju omavaks, nagu on kirjeldatud lõigu 6 punktis a.

Mittevastavuse juhtude tuvastamise protseduurid – muud seadused ja regulatsioonid (vt lõigud 6, 15)

A13. Teatud muud seadused ja regulatsioonid võivad nõuda audiitori eritählepanu, kuna neil on majandusüksuse tegevusele fundamentaalne mõju (nagu kirjeldatakse lõigu 6 punktis b). Seadustele ja regulatsioonidele mittevastavus, millel on majandusüksuse tegevusele fundamentaalne mõju, võib sundida majandusüksust lõpetama oma tegevuse või võib seada kahtluse alla majandusüksuse jätkamise jätkuvalt tegutsevana.¹³ Näiteks võib selline mõju olla mittevastavusel majandusüksuse tegevusloa või muude äritegevuste läbiviimise õiguste nõuetele (nt panga puhul mittevastavus kapitali- või investeerimisnõuetele). Lisaks on palju peamiselt majandusüksuse tegevuse aspektidega seotud seadusi ja regulatsioone, mis finantsaruandeid üldjuhul ei mõjuta ja mida majandusüksuse finantsaruandluse seisukohast asjassepuutuvad infosüsteemid ei hõlma.

A14. Kuna muude seaduste ja regulatsioonide tagajärjed finantsaruandluse puhul võivad olla sõltuvalt majandusüksuse tegevusest väga erinevad, on lõigus 15 toodud auditiprotseduurid mõeldud selleks, et pöörata audiitori tähelepanu seadustele ja regulatsioonidele mittevastavuse juhtudele, millel võib olla finantsaruannetele oluline mõju.

Muude auditiprotseduuride kaudu audiitori tähelepanu alla toodud mittevastavused (vt lõik 16)

A15. Auditiprotseduurid, mida rakendatakse finantsaruannete kohta arvamuse kujundamiseks, võivad juhtida audiitori tähelepanu seadustele ja regulatsioonidele mittevastavuse või kahtlustatava mittevastavuse juhtudele. Sellisteks auditiprotseduurideks võivad näiteks olla:

¹³ Vt ISA 570 (muudetud) „Tegevuse jätkuvus”.

- protokollide lugemine;
- järelepärimiste tegemine majandusüksuse juhtkonnale ja majandusüksusesisesele juriidilisele nõustajale või majandusüksusevälisele juriidilisele nõustajale kohtumenetluste, hagide ja hinnangute kohta ja
- tehinguklasside, kontosaldode või avalikustamiste kohta substantiivsete detailitestide läbiviimine.

Kirjalikud esitised (vt lõik 17)

A16. Kuna seaduste ja regulatsioonide mõju finantsaruannetele võib märkimisväärselt erineda, siis kujutavad kirjalikud esitised endast vajalikku auditi tõendusmaterjali juhtkonna teadlikkuse kohta tuvastatud või kahtlustatavatest seadustele ja regulatsioonidele mittevastavustest, mille mõjud võivad finantsaruandeid olulisel määral mõjutada. Samas ei kujuta kirjalikud esitised üksi endast piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali ega mõjuta seetõttu audiitori poolt hangitavate muude auditi tõendusmaterjalide iseloomu ja ulatust.¹⁴

Auditiprotseduurid mittevastavuse tuvastamisel või kahtlustamisel

Seadustele ja regulatsioonidele mittevastavuse tunnused (vt lõik 19)

- A17. Audiitor võib saada teadlikuks seadustele ja regulatsioonidele mittevastavuse juhtumitest muu tegevuse tulemusena kui viies läbi lõikudes 13–17 kirjeldatud protseduure (nt kui audiitorit teavitab mittevastavusest rikkumisest teataja).
- A18. Alljärgnevad asjaolud võivad viidata seadustele ja regulatsioonidele mittevastavusele:
- reguleerivate organisatsioonide ja valitsusasutuste uurimised või viiviste või trahvide tasumine;
 - maksed määratlemata teenuste eest või laenude andmine konsultantidele, seotud osapooltele, töötajatele või valitsusametnikele;
 - komisjonitasud müügilt või agenditasud, mis tunduvad olevat liiga kõrged võrreldes nendega, mida majandusüksus tavaliselt maksab või mida tavaliselt makstakse tema tööstusharus või tegelikult saadud teenuste eest;
 - ostmine turuhinnast oluliselt kõrgema või madalama hinnaga;
 - ebaharilikud sularahamaksed, ostud, mille eest on tasutud

¹⁴ ISA 580 „Kirjalikud esitised”, lõik 4.

sularahatšekiga väljamaksmiseks ettenäitajale või nummerdatud pangaarvetele tehtud ülekanded;

- ebatavalised tehingud maksuparadiisides registreeritud ettevõtetega;
- tasumine kaupade ja teenuste eest muudesse kui kaupade või teenuste päritoluriikidesse;
- maksed ilma asjakohase vahetuskontrolli dokumentatsioonita;
- infosüsteemi olemasolu, mis kas ülesehituse või juhuse tõttu ei võimalda pakkuda nõuetekohast auditirada või adekvaatset tõendusmaterjali;
- volitamata tehingud või mittenõuetekohaselt kajastatud tehingud;
- ebasoodne meediakommentaar.

Audiitori hinnangu seisukohast asjassepuutuvad asjaolud (vt lõigu 19 punkt b)

A19. Audiitori hinnangu seisukohast asjassepuutuvad asjaolud võimaliku mõju kohta finantsaruannetele hõlmavad:

- finantsaruannetes seaduste ja regulatsioonidega seoses tuvastatud või kahtlustatava mittevastavuse potentsiaalseid finantstagajärgi, sealhulgas näiteks viiviste, trahvide või kahjunõuete määramine, varade konfiskeerimise oht, tegevuse sundlõpetamine ja kohtumenetlus;
- seda, kas potentsiaalseid finantstagajärgi tuleb avalikustada;
- seda, kas potentsiaalsed finantstagajärjed on nii tõsised, et seavad kahtluse alla finantsaruannete õiglase kajastamise või muudavad finantsaruanded muul viisil eksitavaks.

Auditiprotseduurid ning infovahetus tuvastatud või kahtlustatava mittevastavuse kohta juhtkonnaga ja nendega, kelle ülesandeks on valitsemine (vt lõik 20)

A20. Audiitor on kohustatud arutama kahtlustatavat mittevastavust asjakohasel juhtkonna tasemel ja, kus asjakohane, nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, kuna viimased võivad olla võimelised esitama täiendavaid auditi tõendusmaterjale. Näiteks võib audiitor kinnitada, et juhtkonnal ja, kus asjakohane, nendel, kelle ülesandeks on valitsemine, on sama arusaamine faktidest ja tingimustest, mis on asjassepuutuvad tehingute või sündmuste puhul, mis on viinud kahtlustatava mittevastavuseni seaduste ja regulatsioonidega.

A21. Teatud jurisdiktsioonides võib siiski seadus või regulatsioon piirata audiitori infovahetust teatud asjaolude kohta juhtkonnaga ja nendega, kelle ülesandeks on valitsemine. Seadus või regulatsioon võib spetsiifiliselt keelata infovahetuse või muu tegevuse, mis võib kahjustada asjakohase ametivõimu

poolt läbi viidavat tegeliku või kahtlustatava ebaseadusliku tegevuse uurimist, sealhulgas majandusüksuse hoiatamise, näiteks kui audiitor on kohustatud raporteerima tuvastatud või kahtlustatavast mittevastavusest asjakohasele ametivõimule vastavalt rahapesuvastast võitlust käsitlevatele õigusaktidele. Neis olukordades võivad küsimused, mida audiitor kaalub, olla keerulised ja audiitor võib pidada asjakohaseks küsida juriidilist nõu.

- A22. Kui juhtkond või, kui asjakohane, need, kelle ülesandeks on valitsemine, ei anna audiitorile piisavat informatsiooni selle kohta, et majandusüksus tegelikult vastab seadustele ja regulatsioonidele, võib audiitor pidada asjakohaseks konsulteerida majandusüksuse enda või majandusüksusevälise juristiga seaduste ja regulatsioonide rakendamise osas selliste asjaolude suhtes, sealhulgas pettuse võimalikkus, ning võimalike mõjude osas finantsaruannetele. Kui majandusüksuse enda juristiga konsulteerimist ei peeta asjakohaseks või kui audiitor ei ole rahul juristi arvamusega, võib audiitor pidada asjakohaseks konsulteerida konfidentsiaalselt teiste isikutega ettevõttes, võrgustikku kuuluvast ettevõttes või kutseühenduses või audiitori juristiga selles osas, kas tegemist on seaduse või regulatsiooni rikkumisega, sealhulgas pettusega, millised on selle võimalikud juriidilised tagajärjed, ja milliseid edasisi tegevusi, kui üldse, peaks audiitor ette võtma.

Tuvastatud või kahtlustatava mittevastavuse mõju hindamine (vt lõik 22)

- A23. Vastavalt lõigule 22 hindab audiitor tuvastatud või kahtlustatava mittevastavuse mõju auditi muude aspektide suhtes, sealhulgas audiitori riskihindamine ja kirjalike esitiste usaldusväärsus. Konkreetse tuvastatud või kahtlustatava mittevastavuse mõju sõltub teo toimepaneku ja varjamise, kui seda esineb, suhtest spetsiifilistesse kontroll(imehanism)idesse ja sellesse kaasatud juhtkonna või majandusüksuse heaks või tema juhtimisel töötavate füüsiliste isikute tasemest, eriti mõju mis tuleneb majandusüksuse kõige kõrgema võimutasandi kaasatusest. Nagu lõigus 9 märgitud, võib audiitori poolne seaduste, regulatsioonide või asjassepuutuvate eetikaalaste nõuete järgimine anda täiendavat infot, mis on audiitori kohustuste seisukohast asjassepuutuv vastavalt lõigule 22.
- A24. Näited tingimuste kohta, mis võivad anda audiitorile põhjuse hinnata tuvastatud või kahtlustatava mittevastavuse mõju juhtkonnalt ja, kus asjakohane, neilt, kelle ülesandeks on valitsemine, saadud kirjalike esitiste usaldusväärsusele, hõlmavad juhtumeid, kui:
- audiitor kahtlustab või omab tõendeid, et juhtkond ja, kus asjakohane, need, kelle ülesandeks on valitsemine, on kaasatud või kavatsevad olla kaasatud tuvastatud või kahtlustatavasse mittevastavusse;

- audiitor on teadlik, et juhtkond ja, kus asjakohane, need, kelle ülesandeks on valitsemine, on teadlikud sellisest mittevastavusest ning ei ole juriidilisi või regulatiivseid nõudeid rikkudes raporteerinud või lubanud raporteerida sellest küsimusest asjakohasele ametivõimule mõistliku aja jooksul.

A25. Teatud tingimustel võib audiitor kaaluda töövõtust taandumist, kui see on seaduse või regulatsiooni alusel lubatud, näiteks kui juhtkond või need, kelle ülesandeks on valitsemine, ei rakenda parandavaid meetmeid, mida audiitor peab antud tingimustes asjakohaseks, või kui tuvastatud või kahtlustatav mittevastavus tõstatab küsimusi seoses juhtkonna või nende, ülesandeks on valitsemine, aususes, isegi kui mittevastavuse mõju finantsaruannetele ei ole oluline. Audiitor võib pidada asjakohaseks küsida juriidilist nõu, et otsustada, kas töövõtust taandumine on asjakohane. Kui audiitor otsustab, et töövõtust taandumine oleks asjakohane, ei asendaks töövõtust taandumine seaduste, regulatsioonide või asjaspepuutuvate eetikaalaste nõuete kohaste kohustuste täitmist vastuseks tuvastatud või kahtlustatavale mittevastavusele. Peale selle osutab ISA 220 (muudetud)¹⁵ lõik A55 sellele, et teatavad eetikaalased nõuded võivad ette näha, et eelmine audiitor peab esitama väljapakutud järgmise audiitori taotluse korral talle informatsiooni seoses seaduste ja regulatsioonidele mittevastavusega.

Infovahetus ja raporteerimine tuvastatud või kahtlustatava mittevastavuse kohta

Tuvastatud või kahtlustatava mittevastavuse võimalikud tagajärjed audiitori aruandes (vt lõigud 26–28)

A26. Seaduste ja regulatsioonide puhul tuvastatud või kahtlustatava mittevastavuse kohta esitatakse info audiitori aruandes, kui audiitor modifitseerib arvamust vastavalt lõikudele 26–28. Audiitor võib esitada audiitori aruandes info tuvastatud või kahtlustatava mittevastavuse kohta ka teatud muudes olukordades, näiteks:

- kui audiitoril on muud aruandluskohustused lisaks audiitori kohustustele ISAd alusel, nagu on sätestatud ISA 700 (muudetud) lõigus 43;
- kui audiitor otsustab, et tuvastatud või kahtlustatav mittevastavus on peamine auditi asjaolu ja esitab seetõttu selle asjaolu kohta info vastavalt ISA-le 701,¹⁶ välja arvatud juhul, kui kohaldatakse selle ISA lõiku 14, või

¹⁵ ISA 220 (muudetud) „Finantsaruannete auditi kvaliteedijuhtimine”.

¹⁶ ISA 701 „Peamiste auditi asjaolude kohta informatsiooni esitamine sõltumatu audiitori aruandes”.

- erandjuhtudel, kui juhtkond või need, kelle ülesandeks on valitsemine, ei rakenda parandavaid meetmeid, mida audiitor peab nendes tingimustes asjakohaseks, ja töövõtust taandumine ei ole võimalik (vt lõik A25), võib audiitor kaaluda tuvastatud või kahtlustatava mittevastavuse kirjeldamist lõigus „Muu asjaolu” vastavalt ISA-le 706 (muudetud).¹⁷

A27. Seaduse või regulatsiooni kohaselt võib juhtkonnal või neil, kelle ülesandeks on valitsemine, või audiitoril olla keelatud avalikustada informatsiooni konkreetse asjaolu kohta. Näiteks võib seadus või regulatsioon spetsiifiliselt keelata infovahetuse või muu tegevuse, mis võiks takistada tegeliku või kahtlustatava seadusvastase teo uurimist asjakohase ametiasutuse poolt, sealhulgas keelata majandusüksuse hoiatamise. Kui audiitor kavatseb esitada tuvastatud või kahtlustatava mittevastavuse kohta info audiitori aruandes lõigus A26 või mujal sätestatud tingimustel, võib selline seadus või regulatsioon avaldada mõju audiitori suutlikkusele kirjeldada asjaolu audiitori aruandes või teatud olukordades anda välja audiitori aruannet. Sellistel juhtudel võib audiitor kaaluda juriidilise nõu küsimist, et määrata kindlaks asjakohane toimumisviis.

Tuvastatud või kahtlustatavast mittevastavusest raporteerimine asjakohasele ametivõimule väljaspool majandusüksust (vt lõik 29)

A28. Seaduste või regulatsioonidega seoses tuvastatud või kahtlustatavast mittevastavusest raporteerimine asjakohasele ametivõimule väljaspool majandusüksust võib olla nendes tingimustes nõutav või asjakohane, sest:

- seadused, regulatsioonid või asjassepuutuvad eetikaalased nõuded nõuavad audiitorilt raporteerimist (vt lõik A29);
- audiitor on kindlaks määranud, et raporteerimine on vastavalt asjassepuutuvatele eetikaalastele nõuetele asjakohane meede vastuseks tuvastatud või kahtlustatavale mittevastavusele (vt lõik A30), või
- seadused, regulatsioonid või asjassepuutuvad eetikaalased nõuded annavad audiitorile õiguse seda teha (vt lõik A31).

A29. Mõnedes jurisdiktsioonides võib audiitor olla seaduse, regulatsiooni või asjassepuutuvate eetikaalaste nõuete kohaselt olla kohustatud raporteerima seaduste ja regulatsioonidega seoses tuvastatud või kahtlustatavast mittevastavusest asjakohasele ametivõimule väljaspool majandusüksust. Näiteks on teatud jurisdiktsioonides kehtestatud seadusjärgsed nõuded, mille kohaselt finantsinstitutsiooni audiitor peab raporteerima järelevalvet teostavale ametivõimule seadustele ja regulatsioonidele mittevastavuse esinemisest või esinemise kahtlusest. Lisaks sellele võib mittevastavus

¹⁷ ISA 706 (muudetud) „Asjaolu rõhutavad lõigud ja muu asjaolu lõigud sõltumatu audiitori aruandes”.

seadustele või regulatsioonidele põhjustada väärkajastamisi ja teatud jurisdiktsioonides võib audiitoril olla kohustus raporteerida asjakohasele ametivõimule väärkajastamistest nendel juhtudel, kui juhtkond või need, kelle ülesandeks on valitsemine, ei rakenda parandavaid meetmeid.

- A30. Teistel juhtudel võivad asjassepuutuvad eetikaalased nõuded näha ette, et audiitor peab otsustama, kas seaduste ja regulatsioonidega seoses tuvastatud või kahtlustatavast mittevastavusest raporteerimine asjakohasele ametivõimule väljaspool majandusüksust on nendes tingimustes asjakohane meede. Näiteks nõutakse IESBA koodeksis audiitorilt sammude astumist, et vastata seaduste ja regulatsioonidega seoses tuvastatud või kahtlustatavale mittevastavusele, ja kindlaksmääramist, kas edasine tegevus on vajalik, mis võib hõlmata raporteerimist asjakohasele ametivõimule väljaspool majandusüksust.¹⁸ IESBA koodeksis selgitatakse, et sellist raporteerimist ei peetaks IESBA koodeksi alusel konfidentsiaalsuskohustuse rikkumiseks.¹⁹
- A31. Isegi kui seadused, regulatsioonid või asjassepuutuvad eetikaalased nõuded ei sisalda nõudeid, mis käsitlevad tuvastatud või kahtlustatava mittevastavuse kohta raporteerimist, võivad need anda audiitorile õiguse raporteerida tuvastatud või kahtlustatavast mittevastavusest asjakohasele ametivõimule väljaspool majandusüksust. Näiteks võib audiitoril olla finantsinstitutsiooni finantsaruannete auditeerimisel seaduse või regulatsiooni alusel õigus arutada seaduste või regulatsioonidega seoses tuvastatud või kahtlustatava mittevastavusega seotud asjaolusid järelevalvet teostava ametivõimuga.
- A32. Muudes olukordades võib seaduste või regulatsioonidega seoses tuvastatud või kahtlustatavast mittevastavusest raporteerimine asjakohasele ametivõimule väljaspool majandusüksust olla välistatud seaduse, regulatsiooni või asjassepuutuvate eetikaalaste nõuete kohase audiitori konfidentsiaalsuskohustuse tõttu.
- A33. Lõigus 29 nõutud otsuse tegemine võib hõlmata keerulisi kaalutlusi ja kutsealaseid otsustusi. Seetõttu võib audiitor kaaluda konsulteerimist sisemiselt (nt ettevõttes või võrgustiku ettevõttes) või konfidentsiaalselt reguleerijaga või kutseühendusega (välja arvatud juhul, kui see on seaduse või regulatsiooniga keelatud või rikuks konfidentsiaalsuskohustust). Samuti võib audiitor kaaluda juriidilise nõu küsimist, et saada aru audiitori valikuvariantidest ja konkreetse toimimisviisi valimise kutsealastest või juriidilistest tagajärgedest.

Avaliku sektori majandusüksuste puhul spetsiifiliselt arvessevõetavad asjaolud

¹⁸ Vt näiteks IESBA koodeksi punkt 225.29 ja punktid 225.33–225.36.

¹⁹ Vt näiteks IESBA koodeksi punktid 140.7 ja 225.35.

- A34. Avaliku sektori audiitor võib olla kohustatud teavitama tuvastatud või kahtlustatava mittevastavuse juhtudest seadusandlikke võime või muud valitsusasutust või märkima need juhud ära audiitori aruandes.

Dokumentatsioon (vt lõik 30)

- A35. Audiitori dokumentatsioon tähelepanekutest tuvastatud või kahtlustatava seadustele või regulatsioonidele mittevastavuse kohta võib hõlmata näiteks alljärgnevat:
- andmete või dokumentide koopiad;
 - juhtkonnaga, nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, või majandusüksuseväliste osapooltega peetud vestluste protokollid.
- A36. Seadustes, regulatsioonides või asjassepuutuvates eetikaalastes nõuetes võivad samuti olla sätestatud täiendavad dokumentatsiooni puudutavad nõuded seoses tuvastatud või kahtlustatava mittevastavusega seadustele ja regulatsioonidele.²⁰

Muudatuste jõustumise kuupäev

Lõike 23 muudatus jõustub 23. septembril 2019. Varasem kasutuselevõtt on lubatud.

²⁰ Vt näiteks IESBA koodeksi punkt 225.37.