

**RAHVUSVAHELINE KINDLUSTANDVATE TÖÖVÕTTUDE STANDARD
(EESTI) 3000
(MUUDETUD)***

**KINDLUSTANDVAD TÖÖVÕTUD, MIS ON MUUD KUI MÖÖDUNUD
PERIOODIDE FINANTSINFORMATSIOONI AUDITID VÕI ÜLEVAATUSED**

(Kehtiv kindlustandva töövõtu aruannetele, mille töövõtutingimused lepitakse kokku 1. detsembril 2023
või pärast seda)

SISUKORD

	Lõik
Sissejuhatus	1–4
Ulatus	5–8
Jõustumiskuupäev	9
Eesmärgid	10–11
Mõisted	12–13
Nõuded	
Kindlustandva töövõtu läbiviimine kooskõlas ISAEga	14–19
Eetikanõuded	20
Töövõtu aktsepteerimine ja jätkamine.....	21–30
Kvaliteedijuhtimine	31–36
Kutsealane skeptitsism ja otsustus ning kindlustandva töövõtuga seotud oskused ja tehnikad	37–39
Konsolideeritud kestlikkusaruande auditorkontroll	39D1–39D6
Töövõtu planeerimine ja läbiviimine	40–47
Tõendusmaterjali kogumine	48–60
Järgnevad sündmused	61
Muu informatsioon	62
Rakendatavate kriteeriumide kirjeldus	63
Kindlustandva järelduse tegemine	64–66
Kindlustandva töövõtu aruande koostamine	67–71
Modifitseerimata ja modifitseeritud järeldused	72–77
Muud infovahetuse kohustused	78
Dokumentatsioon	79–83
Rakendamine ja muu selgitav materjal	
Sissejuhatus	A1
Eesmärgid	A2
Mõisted	A3–A20
Kindlustandva töövõtu läbiviimine kooskõlas ISAEga	A21–A29
Eetikanõuded.....	A30–A34
Töövõtu aktsepteerimine ja jätkamine	A35–A59
Kvaliteedijuhtimine	A60–A75

Kutsealane skeptitsism ja kutsealane otsustus	A76–A85
Töövõtu planeerimine ja läbiviimine	A86–A108
Tõendusmaterjali kogumine	A109–A140
Järgnevad sündmused	A141–A142
Muu informatsioon	A143
Rakendatavate kriteeriumide kirjeldus	A144–A146
Kindlustandva järelduse tegemine	A147–A158
Kindlustandva töövõtu aruande koostamine	A159–A188
Modifitseerimata ja modifitseeritud järeldused	A189–A192
Muud infovahetuse kohustused	A193–A199
Dokumentatsioon	A200–A207
Lisa. Rollid ja kohustused	

Rahvusvahelist kindlustandvate töövõtude standardit ISAE (EE) 3000 (muudetud) *Kindlustandvad töövõttud, mis on muud kui möödunud perioodide finantsinformatsiooni auditid või ülevaatused* tuleks lugeda „Rahvusvaheliste kvaliteedijuhtimise, auditeerimise, ülevaatused, muude kindlustandvate ja seonduvate teenuste alaste seisukohtade eessõna“ kontekstis.

* Käesolevas standardis rahvusvahelisele auditeerimise, ülevaatumise, 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 audiitortgevuse seaduse § 46 lõike 2 kohaselt järelevalvenõukogu poolt kinnitatud vandeaudiitori kutsetegevuse standardile, sh rahvusvahelisele auditeerimise standardile (Eesti), ülevaatumise, 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 audiitortgevuse järelevalve nõukogule.

Sissejuhatus

1. Käesolev rahvusvaheline kindlustandvate töövõtude standard (ISAE) käsitleb kindlustandvaid töövõtte, mis on muud kui möödunud perioodide finantsinformatsiooni auditid või ülevaatused, mida käsitlevad vastavalt rahvusvahelised auditeerimise standardid (ISAd) ja rahvusvahelised ülevaatused töövõtude standardid (ISREd). (Vt lõigud A21–A22.)
2. Kindlustandvad töövõttud hõlmavad atesteerimistöövõtte, milles osapool, kes ei ole praktiseerija, mõõdab või hindab aluseks olevat käsitletavat küsimust kriteeriumide alusel, ja otseseid töövõtte, milles praktiseerija mõõdab või hindab aluseks olevat käsitletavat küsimust kriteeriumide alusel. Käesolevas ISAEs esitatakse nõuded ning rakendamine ja muu selgitav materjal põhjendatud kindlust ja piiratud kindlust andva atesteerimistöövõtu kohta. Käesolevat ISAEd võib vastavalt töövõtu asjaoludele kohandatud ja täiendatud kohaldada ka põhjendatud kindlust ja piiratud kindlust andva otsese töövõtu suhtes.
3. Käesolevas ISAEs eeldatakse järgmist.
 - (a) Töövõtu meeskonna liikmete ja töövõtu kvaliteedi ülevaataja (nende töövõtude puhul, millele on määratud ülevaataja) suhtes kohaldatakse Rahvusvahelise Arvestusekspertide Eetikastandardite Komitee „Kutseliste arvestusekspertide rahvusvahelise eetikakoodeksi (sh rahvusvahelised sõltumatus standardid)“ (IESBA koodeks) sätteid, mis käsitlevad kindlustandvaid töövõtte, või muid kutsealaseid nõudeid või seadusest tulenevaid või regulatiivseid nõudeid, mis on vähemalt sama ranged. (Vt lõigud A30–A34.)
 - (b) Töövõttu läbiviiv praktiseerija töötab ettevõttes, mille suhtes kohaldatakse rahvusvahelist kvaliteedijuhtimise standardit ISQM 1¹ või muid kutsealaseid nõudeid või seadusest tulenevaid või regulatiivseid nõudeid, mis käsitlevad ettevõtte kohustust seoses kvaliteedijuhtimise süsteemiga ja on vähemalt sama ranged kui ISQM 1. (Vt lõigud A61–A66.)
4. Laialdaselt on tunnustatud seisukoht, et kvaliteedijuhtimine ettevõtetes, kes viivad läbi kindlustandvaid töövõtte, ja eetikapõhimõtete, sealhulgas sõltumatus nõuete järgimine on avalikkuse huvides ja on kvaliteetsete kindlustandvate töövõtude lahutamatu osa. Kutselised arvestusekspertid avalikus kutsealases tegevuses teavad neid nõudeid. Kui pädev praktiseerija, kes ei ole kutseline arvestusekspert avalikus kutsealases tegevuses, otsustab teatada vastavusest käesolevale või mõnele muule ISAE-le, on oluline mõista, et käesolev ISAE sisaldab eelmises lõigus osutatud eeldust kajastavaid nõudeid.

Ulatus

5. Käesolev ISAE hõlmab kindlustandvaid töövõtte, mis on muud kui möödunud perioodide finantsinformatsiooni auditid või ülevaatused, nagu on kirjeldatud dokumendis „Rahvusvahelised raampõhimõtted kindlustunnet andvate töövõtude jaoks“ (kindlustandvate töövõtude raamistik). Kui konkreetse töövõttuga käsitletava küsimuse puhul on asjakohane teemakohane ISAE, kohaldatakse lisaks käesolevale ka kõnealust ISAEd. (Vt lõigud A21–A22.)

5.D1 Standardi täiendused, mis on tähistatud täiendiga „D“ kehtivad konsolideeritud kestlikkusaruandluse kohustusliku audiitorkontrolli puhul ja on kehtestatud Euroopa Liidu Direktiivi 2006/43/EÜ artikkel 27a (Konsolideeritud kestlikkusaruandluse audit) lg-te 1 ja 2 ülevõtmiseks Eesti õigusesse.²

6. Kõik praktiseerijate töövõttud ei ole kindlustandvad töövõttud. Teiste tihti teostatavate töövõtude hulka, mis ei ole kindlustandvad töövõttud, nagu on määratletud lõigus 12(a) (ja mis seetõttu ei kuulu ISAE kohaldamisalasse), kuuluvad:
 - (a) töövõttud, mida hõlmavad rahvusvahelised seotud teenuste standardid (ISRSid), nagu kokkuleppeliste protseduuride läbiviimise töövõtt ja finantsinformatsiooni koostamise töövõtt,³

¹ Rahvusvaheline kvaliteedijuhtimise standard (ISQM) 1 „Kvaliteedijuhtimine ettevõtete puhul, mis viivad läbi finantsaruannete auditeid või ülevaatusi või muid kindlustandvaid või seonduvate teenuste töövõtte“.

² Lisaks „D“ täiendiga tähistatud standardi kohustuslikele nõuetele võivad audiitorid konsolideeritud kestlikkusaruandluse audiitorkontrolli töövõtude puhul saada abi ka rahvusvahelise auditeerimise standardi ISA (EE) 600 nõuetest

³ ISRS 4400 „Töövõttud kokkuleppeliste protseduuride läbiviimiseks finantsinformatsiooni osas“ ja ISRS 4410 „Finantsinformatsiooni koostamise töövõttud“.

- (b) maksudeklaratsioonide koostamine, kui kindlustandvat järelust ei ole esitatud, ja
 - (c) konsulteerimis- (või nõustamis-)töövõttud, nagu juhtimis- ja maksukonsultatsioon. (Vt lõik A1.)
7. Kindlustandev töövõtt ISAE alusel võib olla suurema töövõtu osa. Sellisel juhul on ISAE asjakohane ainult töövõtu kindlustandva osa jaoks.
8. Järgmised töövõttud, mis võivad olla kooskõlas lõigus 12(a) esitatud kirjeldusega, ei ole kindlustandvad töövõttud ISAE tähenduses:
- (a) töövõttud tunnistuste andmiseks kohtumenetlustes seoses raamatupidamise, 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 on kogu töövõtuga kõigest juhuslikult kaasaskäiv;
 - (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 töövõtuna ja
 - (iv) töövõttu ei nimetata kutselise arvestuseksperdi aruandes kindlustandvaks töövõtuks.

Jõustumiskuupäev

9. Käesolev ISAE kehtib kindlustandvate töövõttude kohta, mille töövõtutingimused lepatakse kokku 1. detsembril 2023 või pärast seda.

9.D1 "D" täiendiga tähistatud sätted kehtivad 01.01.2024 ja hiljem alanud perioodide kohta koostatud konsolideeritud kestlikkusaruannete kohustusliku audiitorikontrolli puhul.

Eesmärgid

10. Kindlustandva töövõtu puhul on praktiseerija eesmärgid:
- (a) saada vastavalt vajadusele kas põhjendatud või piiratud kindlust selle kohta, kas käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon ei sisalda olulist väärkajastamist;
 - (b) esitada järelust aluseks oleva käsitletava küsimuse mõõtmise või hindamise tulemuste kohta kirjalikus aruandes, milles esitatakse kas põhjendatud või piiratud kindlust andev järelust ja kirjeldatakse järelduse tegemise alust; (vt lõik A2);
 - (c) anda täiendavat infot, nagu on nõutud käesolevas ISAEs ja muudes asjakohastes ISAEdes.
11. Kõikidel juhtudel, mil vastavalt vajadusele kas põhjendatud või piiratud kindlust ei ole võimalik saada ja märkus(t)ega järelust praktiseerija kindlustandva töövõtu aruandes on ettenähtud kasutajatele aruandmise eesmärgil selles olukorras ebapiisav, nõutakse käesolevas ISAEs praktiseerijalt järelduse avaldamisest loobumist või töövõttust taandumist (tagasiastumist), kui taandumine on kohaldatava seaduse või regulatsiooni alusel võimalik.

Mõisted

12. Käesolevas ISAEs ja muudes ISAEdes kasutatakse järgmisi termineid allpool esitatud tähenduses, kui ei ole osutatud teisiti. (Vt lõik A27.)
- (a) Kindlustandev töövõtt — töövõtt, mille puhul praktiseerija püüab koguda piisavat asjakohast tõendusmaterjali, et esitada järelust, mille eesmärk on suurendada vastutavast osapooldest erinevate ettenähtud kasutajate usaldust käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni (s.t aluseks oleva käsitletava küsimuse kriteeriumide alusel mõõtmise või hindamise tulemuste) suhtes. Iga kindlustandva töövõtu puhul on kaks mõõdet. (Vt lõik A3.)
 - (i) Kas põhjendatud või piiratud kindlust andev töövõtt

- a. Põhjendatud kindlust andev töövõtt — kindlustandev töövõtt, mille puhul praktiseerija vähendab töövõtu riski praktiseerija järelduse alusena töövõtu asjaoludel aktsepteeritavalt madalale tasemele. Praktiseerija järeldus on sõnastatud sellises vormis, millest selgub praktiseerija arvamus aluseks oleva käsitletava küsimuse kriteeriumide alusel mõõtmise või hindamise tulemuse kohta.
 - b. Piiratud kindlust andev töövõtt — kindlustandev töövõtt, mille puhul praktiseerija vähendab töövõtu riski tasemele, kus see on küll suurem kui põhjendatud kindlust andva töövõtu puhul, kuid töövõtu asjaoludel aktsepteeritav alusena kokkuvõtte sõnastamisele vormis, millest selgub, kas läbiviidud protseduuride ja kogutud tõendusmaterjali põhjal on praktiseerija täheldanud asjaolusid, mis annavad talle alust uskuda, et käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon on oluliselt väärkajastatud. Piiratud kindlust andva töövõtu puhul on teostatavate protseduuride olemus, ajastus ja ulatus piiratud võrreldes põhjendatud kindlust andva töövõtu puhul vajalikuga, aga eesmärgiks on siiski saavutada kindlusetase, mis on praktiseerija kutsealase otsustuse kohaselt arvestatav. Praktiseerija saavutatud kindlusetase on arvestatav, kui see tõenäoliselt suurendab ettenähtud kasutajate usaldust käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni suhtes tasemeni, mis on selgelt enam kui tähtsusetu. (Vt lõigud A3–A7.)
- (ii) Kas atesteerimistöövõtt või otsene töövõtt (vt lõik A8)
- a. Atesteerimistöövõtt — kindlustandev töövõtt, mille puhul aluseks olevat käsitletavat küsimust mõõdab või hindab kriteeriumide alusel osapool, kes ei ole praktiseerija. Käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni puudutava aruande või avalduse esitab sageli samuti osapool, kes ei ole praktiseerija. Mõnel juhul võib käsitletava küsimuse osas informatsiooni esitada aga praktiseerija oma aruandes kindlustandva töövõtu kohta. Praktiseerija järelduses keskendutakse atesteerimistöövõtu puhul sellele, ega käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon ei sisalda olulist väärkajastamist. Praktiseerija järeldus võib olla sõnastatud järgmisel viisil: (vt lõigud A178, A180)
 - i. aluseks olev käsitletav küsimus ja rakendatavad kriteeriumid;
 - ii. käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon ja rakendatavad kriteeriumid või
 - iii. asjaomas(t)e osapool(t)e avaldus.
 - b. Otsene töövõtt — kindlustandev töövõtt, mille puhul praktiseerija mõõdab või hindab aluseks olevat käsitletavat küsimust rakendatavate kriteeriumide alusel ning esitab tuleneva informatsiooni käsitletava küsimuse osas kindlustandva töövõtu aruande osana või sellele lisatuna. Praktiseerija järelduses keskendutakse otsese töövõtu puhul aruandes esitatud tulemusele, mille andis aluseks oleva käsitletava küsimuse mõõtmine või hindamine kriteeriumide alusel.
- (b) Kindlustandva töövõtuga seotud oskused ja tehnikad — sellised planeerimise, tõendusmaterjali kogumise, tõendusmaterjali hindamise, informatsiooni esitamise ja raporteerimise oskused ja tehnikad, mis eristuvad eriteadmistest mis tahes konkreetse kindlustandva töövõtu aluseks oleva käsitletava küsimuse või selle mõõtmise või hindamise kohta. (Vt lõik A9.)
- (c) Kriteeriumid — võrdlusalused, mida kasutatakse aluseks oleva käsitletava küsimuse hindamiseks või mõõtmiseks. „Rakendatavad kriteeriumid” on konkreetse töövõtu puhul kasutatavad kriteeriumid. (Vt lõik A10.)
- (d) Töövõtu asjaolud — üldine kontekst, mis määratleb konkreetse töövõtu ja mis hõlmab järgmist: töövõtu tingimused; kas tegemist on põhjendatud või piiratud kindlust andva töövõtuga, aluseks oleva käsitletava küsimuse tunnused; mõõtmis- või hindamiskriteeriumid; ettenähtud kasutajate infovajadused; vastutava osapool, mõõtja või hindaja ning kaasava osapool ja nende

keskkonna olulised tunnused ning muud asjaolud, näiteks sündmused, tehingud, tingimused ja tavad, millel võib olla märkimisväärne mõju töövõtule.

- (e) Töövõtu partner — partner või ettevõtte määratud muu üksikisik, kes vastutab töövõtu ja selle läbiviimise ning ettevõtte nimel väljaantava kindlustandva töövõtu aruande eest ning kellel on, kui nõutav, kutsealase, seadusandliku või reguleeriva asutuse asjakohane volitus. Termin „töövõtu partner“ tähendab asjasepuutuval juhul samaväärset osalist avalikus sektoris.
- (f) Töövõtu risk — risk, et praktiseerija avaldab mitteasjakohase järelduse, kui käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon on oluliselt väärkajastatud. (Vt lõigud A11–A14.)
- (g) Kaasav osapool — osapool(ed), kes kaasab (kaasavad) praktiseerija kindlustandvat töövõttu teostama. (Vt lõik A15.)
- (h) Töövõtu meeskond — kõik partnerid ja töötajaskond, kes viivad läbi töövõttu, ning mis tahes muud üksikisikud, kes viivad läbi töövõtuga seotud protseduure, välja arvatud praktiseerija välisekspert.
- (i) Tõendusmaterjal — informatsioon, mida praktiseerija kasutab praktiseerija järelduse koostamiseks. Tõendusmaterjal hõlmab nii informatsiooni, mida sisaldavad asjakohased infosüsteemid (kui need on olemas), kui ka muud informatsiooni. ISAE kohaldamisel: (Vt lõigud A146–A152)
 - (i) tõendusmaterjali piisavus on tõendusmaterjali kvantiteedi mõõt;
 - (ii) asjakohasus on tõendusmaterjali kvaliteedi mõõt.
- (j) Ettevõtte — üksikpraktiseerija, partnerlus või korporatsioon või muu praktiseerijate majandusüksus. Termin „ettevõtte“ tähendab asjakohasel juhul samaväärset osalist avalikus sektoris.
- (k) Mõõdunud perioodide finantsinformatsioon — konkreetse majandusüksuse kohta finantsterminites väljendatud informatsioon, mis on saadud peamiselt selle majandusüksuse arvestussüsteemist mõõdunud ajaperioodidel esinenud majandussündmuste kohta või majandustingimuste või -olukorra kohta teatud ajahetkedel minevikus.
- (l) Siseauditi funktsioon — majandusüksuse funktsioon, mis täidab kindlustandvaid ja konsulteerimisülesandeid, mille eesmärk on hinnata ja parandada majandusüksuse valitsemist, riskijuhtimist ja sisekontrolli.
- (m) Ettenähtud kasutajad — isikud, organisatsioonid või nende rühmad, kes praktiseerija eelduse kohaselt hakkavad kasutama kindlustandva töövõtu aruannet. Mõnel juhul võib olla ka muid ettenähtud kasutajaid peale nende, kellele kindlustandva töövõtu aruanne on adresseeritud. (Vt lõigud A16–A18, A37.)
- (n) Mõõtja või hindaja — osapool(ed), kes hindab (hindavad) või mõõdab (mõõdavad) aluseks olevat käsitletavat küsimust kriteeriumide alusel. Mõõtjal või hindajal on eriteadmised aluseks olevas käsitletavas küsimuses. (Vt lõigud A37, A39.)
- (o) Väärkajastamine — erinevus käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni ja käsitletava küsimuse asjakohase kriteeriumide alusel mõõtmise või hindamise tulemuste vahel. Väärkajastamine võib olla tahtlik või tahtmatu, kvalitatiivne või kvantitatiivne ja hõlmata väljajätte.
- (p) Fakti väärkajastamine (seoses muu informatsiooniga) — ebaõigesti avaldatud või esitatud muu informatsioon, mis ei ole seotud asjaoludega, mida kajastab käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon või kindlustandva töövõtu aruanne. Oluline fakti väärkajastamine võib kahjustada käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni sisaldava dokumendi usutavust.
- (q) Muu informatsioon — informatsioon (mis ei ole käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon ja kindlustandva töövõtu aruanne selle kohta), mis sisaldub seaduse, regulatsiooni või tava kohaselt dokumendis, mis sisaldab käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni ja kindlustandva töövõtu aruannet selle kohta.
- (r) Praktiseerija — isik, kes töövõttu teostab (tavaliselt kas töövõtu partner, teised töövõtu meeskonna liikmed või, kui kohaldatav, ettevõtte). Kui käesolev ISAE näeb sõnaselgelt ette, et

nõuet või kohustust peab täitma töövõtu partner, kasutatakse termini „praktiseerija“ asemel pigem terminit „töövõtu partner“. (Vt lõik A37.)

- (s) Praktiseerija ekspert — isik või organisatsioon, kellel on eriteadmised muus kui kindlusvaldkonnas ja kelle tööd selles valdkonnas kasutab praktiseerija piisava asjakohase tõendusmaterjali kogumiseks. Praktiseerija ekspert võib olla kas praktiseerija siseekspert (kes on praktiseerija ettevõtte või võrgustikku kuuluva ettevõtte partner või töötaja, sealhulgas ajutine töötaja) või praktiseerija välisekspert.
 - (t) Kutsealane otsustus — asjakohase väljaõppe ning asjakohaste teadmiste ja kogemuste rakendamine kindlustandvate töövõtude ja eetikastandardite kontekstis, kui tehakse teadlikke otsuseid tegevuskavade kohta, mis on kindlustandva töövõtu asjaoludel sobivad.
 - (u) Kutsealane skeptitsism — hoiak, mille hulka kuuluvad küsiv mõttelaad, valvsus tingimuste suhtes, mis võivad viidata võimalikele väärkajastamistele, ja tõendusmaterjali kriitiline hindamine.
 - (v) Vastutav osapool — osapool(ed), kes vastutab (vastutavad) aluseks oleva käsitletava küsimuse eest. (Vt lõik A37.)
 - (w) Olulise väärkajastamise risk — risk, et käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon on enne töövõttu oluliselt väärkajastatud.
 - (x) Käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon — aluseks oleva käsitletava küsimuse kriteeriumide alusel mõõtmise ja hindamise tulemus, s.t informatsioon, mis saadakse kriteeriumide kohaldamisel aluseks oleva käsitletava küsimuse suhtes. (Vt lõik A19.)
 - (y) Aluseks olev käsitletav küsimus — nähtus, mida mõõdetakse või hinnatakse kriteeriumide abil.
13. Käesoleva ISAE ja muude ISAEde puhul tuleks viiteid „asjaomas(t)ele osapool(t)ele“ edaspidi mõista tähenduses „vastutav osapool, mõõtja või hindaja või kaasav osapool, nagu on asjakohane“. (Vt lõigud A20, A37.)

Nõuded

Kindlustandva töövõtu läbiviimine kooskõlas ISAEga

Töövõtu suhtes asjakohaste standardite järgimine

- 14. Praktiseerija peab vastama käesolevale ISAE-le ja igale teemakohasele ISAE-le, mis on konkreetse töövõtu puhul asjakohane.
- 15. Praktiseerija ei teata vastavusest käesolevale või mis tahes muule ISAE-le, kui ta ei vasta käesolevale ISAE-le või mis tahes muule töövõtu suhtes asjakohasele ISAE-le. (Vt lõigud A21–A22, A170.)

ISAE tekst

- 16. Praktiseerija peab saama aru kogu ISAE tekstist, sealhulgas selle rakendamisest ja muust selgitavast materjalist, et saada aru selle eesmärkidest ja rakendada õigesti selle nõudeid. (Vt lõigud A23–A28.)

Asjakohastele nõuetele vastavus

- 17. Kui järgmisest lõigust ei tulene teisiti, peab praktiseerija vastama igale käesoleva ja mis tahes muu olulise teemakohase ISAE nõudele, välja arvatud juhul, kui see nõue ei ole töövõtu asjaoludel asjakohane, kuna see on tingimuslik ja tingimus ei ole täidetud. Nõuded, mida kohaldatakse üksnes piiratud kindlust andvate töövõtude või põhjendatud kindlust andvate töövõtude suhtes, on esitatud veergudes selliselt, et lõigu numbrile järgneb täht „L“ (piiratud kindlus, ingl *limited assurance*) või „R“ (põhjendatud kindlus, ingl *reasonable assurance*). (Vt lõik A29.)
- 18. Erandjuhtudel võib praktiseerija pidada vajalikuks kõrvale kalduda ISAE asjakohasest nõudest. Sellistel juhtudel peab praktiseerija selle nõude eesmärgi saavutamiseks läbi viima alternatiivsed protseduurid. Praktiseerijal tekib eeldatavalt vajadus kalduda asjakohasest nõudest kõrvale üksnes juhul, kui nõue puudutab konkreetset protseduuri, mis tuleb läbi viia, ja töövõtu konkreetsetel asjaoludel ei oleks see protseduur nõude eesmärgi saavutamiseks tulemuslik.

Eesmärgi saavutamise ebaõnnestumine

19. Kui käesolevas ISAEs või olulises teemakohases ISAEs esitatud eesmärki ei ole võimalik saavutada, peab praktiseerija hindama, kas sellest tuleneb, et praktiseerija peab muutma praktiseerija järeltust või töövõttust taanduma (kui taandumine on kohaldatava seaduse või regulatsiooni alusel võimalik). Asjakohases ISAEs esitatud eesmärgi saavutamise ebaõnnestumine on oluline asjaolu, mis tuleb dokumenteerida kooskõlas käesoleva ISAE lõiguga 79.

Eetikanõuded

20. Praktiseerija peab vastama kindlustandvaid töövõtte käsitlevatele IESBA koodeksi sätetele või muudele kutsealastele nõuetele või seaduste ja regulatsioonidega kehtestatud nõuetele, mis on vähemalt sama ranged. (Vt lõigud A30–A34, A60.)

Töövõtu aktsepteerimine ja jätkamine

21. Töövõtu partner peab olema veendunud, et ettevõtte on järginud ettevõtte poliitikaid või protseduure kliendisuhete ja kindlustandvate töövõttude aktsepteerimise ja jätkamise kohta, ning peab kindlaks määrama, et selle kohta tehtud järeldused on asjakohased.
22. Praktiseerija aktsepteerib kindlustandva töövõtu või jätkab seda üksnes juhul, kui: (vt lõigud A30–A34)
- (a) tal ei ole põhjust arvata, et asjassepuutuvaid eetikaalaseid nõudeid, sealhulgas sõltumatust, ei ole täidetud;
 - (b) ta on veendunud, et isikutel, kes hakkavad töövõttu läbi viima, on kollektiivselt olemas asjakohane pädevus ja võimekus, sealhulgas piisav aeg töövõtu läbiviimiseks (vt ka lõik 32), ja
 - (c) töövõtu alus on kokku lepitud,
 - (i) tehes kindlaks, et kindlustandva töövõtu eeltingimused on täidetud (vt ka lõigud 24–26), ja
 - (ii) kinnitades, et praktiseerija ja kaasav osapool mõistavad töövõtu tingimusi, sealhulgas praktiseerija aruandekohustust, ühtmoodi.
23. Kui töövõtu partner hangib informatsiooni, mis oleks võinud tingida ettevõttepoolse töövõttust keeldumise, kui see informatsioon oleks olnud ettevõttele teada enne kliendisuhete või spetsiifilise töövõtu aktsepteerimist või jätkamist, peab töövõtu partner viivitamata edastama selle informatsiooni ettevõttele, et ettevõtte ja töövõtu partner saaksid astuda vajalikke samme.

Kindlustandva töövõtu eeltingimused

24. Selleks et teha kindlaks, kas kindlustandva töövõtu eeltingimused on täidetud, peab praktiseerija esialgsete teadmiste põhjal töövõtu asjaolude kohta ning asjaomas(t)e osapool(t)ega konsulteerides määrama kindlaks, kas: (vt lõigud A35–A36)
- (a) asjaomaste osapoolte rollid ja kohustused sobivad antud tingimustes ja (vt lõigud A37–A39)
 - (b) töövõtul on kõik järgmised tunnused:
 - (i) aluseks olev käsitletav küsimus on asjakohane (vt lõigud A40–A44);
 - (ii) kriteeriumid, mida praktiseerija arvates tuleb kohaldada käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni ette valmistades, on töövõtu asjaoludel sobivad, sealhulgas järgmiste tunnusjoontega (vt lõigud A45–A50):
 - a. asjassepuutuvus
 - b. täielikkus
 - c. usaldusväarsus
 - d. neutraalsus
 - e. arusaadavus

- (iii) kriteeriumid, mida praktiseerija arvates tuleb kohaldada käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni ette valmistades, on kättesaadavad ettenähtud kasutajatele (vt lõigud A51–A52);
 - (iv) praktiseerija eeldab, et suudab koguda praktiseerija järeldust toetavat tõendusmaterjali (vt lõigud A53–A55);
 - (v) praktiseerija järeldus vormis, mis on sobiv kas põhjendatud või piiratud kindlust andva töövõtu puhul, esitatakse kirjalikus aruandes ja
 - (vi) põhjendatud otstarve, sealhulgas piiratud kindlust andva töövõtu puhul see, et praktiseerija eeldab arvestatava kindlusetaseme saavutamise võimalikkust. (Vt lõik A56.)
25. Kui kindlustandva töövõtu eeltingimused ei ole täidetud, arutab praktiseerija küsimust kaasava osapoolega. Kui eeltingimuste täitmiseks ei saa muudatusi teha, ei tohi praktiseerija aktsepteerida töövõttu kindlustandva töövõtuna, välja arvatud juhul, kui see on nõutav seaduse või regulatsiooniga. Nendes tingimustes läbi viidud töövõtt ei ole siiski ISAEga kooskõlas. Seega ei tohi praktiseerija lisada kindlustandva töövõtu aruandesse viidet selle kohta, et töövõtt on läbi viidud kooskõlas käesoleva või mis tahes muu ISAEga.

Ulatuse piiratus enne töövõtu aktsepteerimist

26. Juhul kui kaasav osapool kehtestab kavandatud kindlustandva töövõtu tingimustes praktiseerija töö ulatusele piirangu, mis praktiseerija arvates mõjutab teda loobuma käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni suhtes tehtud järelduse avaldamisest, ei aktsepteeri praktiseerija sellist töövõttu kindlustandva töövõtuna, välja arvatud juhul, kui seda nõutakse seaduse või regulatsiooniga. (Vt lõik A155(c).)

Töövõtu tingimuste kokkuleppimine

27. Praktiseerija peab kaasava osapoolega kokku leppima töövõtu tingimused. Kokkulepitud töövõtu tingimused peavad olema piisavalt üksikasjalikult esitatud töövõtukirjas või muus sobiva vormiga kirjalikus kokkuleppes, kirjalikus kinnituses või seaduses või regulatsioonis. (Vt lõigud A57–A58.)
28. Korduvate töövõttude puhul hindab praktiseerija, kas asjaolud nõuavad töövõtu tingimuste läbivaatamist ja kas on vajadus meenutada kaasavale osapoolele olemasolevaid töövõtu tingimusi.

Töövõtu tingimuste muudatuse aktsepteerimine

29. Praktiseerija ei tohi nõustuda töövõtu tingimuste muudatusega, kui selle tegemiseks ei ole mõistlikku põhjendust. Kui selline muudatus tehakse, ei tohi praktiseerija jätta kõrvale tõendusmaterjali, mis koguti enne muudatust. (Vt lõik A59.)

Kindlustandva töövõtu aruanne, mis on sätestatud seaduses või regulatsioonis

30. Mõnel juhul on kindlustandva töövõtu aruande kujundus või sõnastus sätestatud asjaomase jurisdiktsiooni seaduses või regulatsioonis. Sellisel juhul peab praktiseerija hindama:
- (a) kas ettenähtud kasutajad võivad kindlustandva töövõtu järeldusest valesti aru saada ja
 - (b) kui nii, siis kas täiendav selgitus kindlustandva töövõtu aruandes võib võimalikku väärarusaamist vähendada.

Kui praktiseerija leiab, et täiendav selgitus kindlustandva töövõtu aruandes ei saa võimalikku väärarusaamist vähendada, ei tohi praktiseerija töövõttu aktsepteerida, välja arvatud juhul, kui seda nõutakse seaduse või regulatsiooniga. Sellise seaduse või regulatsiooni kohaselt läbi viidud töövõtt ei ole kooskõlas ISAEga. Seega ei tohi praktiseerija lisada kindlustandva töövõtu aruandesse viidet selle kohta, et töövõtt on läbi viidud kooskõlas käesoleva või mis tahes muu ISAEga (vt ka lõik 71).

Kvaliteedijuhtimine

Töövõtu partneri omadused

31. Töövõtu partner peab:

- (a) töötama ettevõttes, mis järgib ISQM 1 või mõne muu kutsealset nõudeid või seadusest tulenevaid või regulatiivseid nõudeid, mis on vähemalt sama ranged kui ISQM 1; (vt lõigud A60–A66)

Töövõtu ressursid

- (aa) määrama kindlaks, et töövõtu läbiviimiseks on töövõtu meeskonnale õigel ajal määratud või kättesaadavaks tehtud piisavad ja asjakohased ressursid, võttes arvesse töövõtu olemust ja tingimusi, ettevõtte poliitikaid või protseduure ning töövõtu käigus tekkida võivaid mis tahes muutusi;
- (b) valdama kindlustandva töövõtu oskusi ja tehnikaid, mis on välja arendatud ulatusliku koolituse ja praktilise rakendamise kaudu, ja (vt lõik A60)
- (c) olema piisavalt pädev aluseks olevas käsitletavas küsimuses ning selle mõõtmises ja hindamises, et võtta vastutus kindlustandva töövõtu järelduse eest. (Vt lõigud A67–A68.)

32. Töövõtu partner peab olema veendunud, et: (vt lõik A69)

- (a) isikutel, kes hakkavad töövõttu läbi viima, on kollektiivselt olemas asjakohane pädevus ja võimekus, sealhulgas piisav aeg, et: (vt lõigud A70–A71)
- (i) viia töövõtt läbi kooskõlas asjakohaste standardite ning kohaldatavatest seadustest ja regulatsioonidest tulenevate nõuetega ja
 - (ii) anda välja kindlustandva töövõtu aruanne, mis on antud tingimustes asjakohane;
- (b) praktiseerija suudab teha koostööd:
- (i) praktiseerija eksperdiga, kui sellise eksperdi tööd kasutatakse, ja (vt lõigud A70–A71)
 - (ii) teise praktiseerijaga, kes ei ole osa töövõtumeeskonnast, kui sellise praktiseerija kindlustandvat tööd kasutatakse (vt lõigud A72–A73)

sellises ulatuses, mis on piisav, et võtta vastutus käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni kindlustandva järelduse eest.

Töövõtu partneri kohustused

33. Töövõtu partner peab võtma üldise kohustuse seoses töövõtu kvaliteedi juhtimise ja saavutamise ning piisava ja asjakohase kaasatusega kogu töövõtu vältel. See hõlmab kohustust seoses järgmisega:

- (a) rahulolu saavutamine selles, et ettevõtte poliitikaid või protseduure kliendisuhete ja kindlustandvate töövõttude aktsepteerimise ja jätkamise kohta on järgitud;
- (b) töövõtu planeerimine ja läbiviimine (sealhulgas töövõtu meeskonna liikmete asjakohane suunamine ja järelevalve) kooskõlas kutsestandarditega ning rakendatavate seadusest ja regulatsioonidest tulenevate nõuetega;
- (c) ülevaatuste läbiviimine kooskõlas ettevõtte poliitikate või protseduuridega ning töövõtu dokumentatsiooni ülevaatamine kindlustandva töövõtu aruande kuupäeval või enne seda; (vt lõik A74)
- (d) asjassepuutuva töövõtu dokumentatsiooni säilitamine, et tõendada praktiseerija eesmärkide saavutamist ja seda, et töövõtt teostati kooskõlas asjakohaste ISAEdega ning asjakohaste seadusest ja regulatsioonidest tulenevate nõuetega;
- (e) töövõtu meeskond korraldab vajaduse korral konsultatsioone keerulistes või vaidlust tekitavates küsimustes.

34. Töövõtu partner peab kogu töövõtu jooksul vaatluse põhjal ja vajaduse korral järelepärimisi tehes säilitama valvsuse tõendusmaterjali suhtes, mis näitab, et töövõtu meeskonna liikmed ei järgi asjassepuutuvaid eetikanõudeid. Kui töövõtu partner saab ettevõtte kvaliteedijuhtimise süsteemi kaudu või muul viisil teada asjaoludest, mis osutavad sellele, et töövõtu meeskonna liikmed ei ole järginud asjassepuutuvaid eetikanõudeid, peab töövõtu partner, konsulteerides teiste isikutega ettevõttes, määrama kindlaks asjakohased sammud.

35. Töövõtu partner peab kaaluma ettevõtte monitoorimis- ja korrigeerimisprotsessist saadud informatsiooni, mille on edastanud ettevõtte ning rakendatavuse korral muud võrgustikku kuuluvad ettevõtted, ning seda, kas see informatsioon võib mõjutada kindlustandvat töövõttu.

Töövõtu kvaliteedi ülevaatus

36. Juhtudel kui töövõtu kvaliteedi ülevaatus on nõutav kooskõlas standardiga ISQM 1 või ettevõtte poliitikate või protseduuridega, peab:
- töövõtu partner arutama töövõtu kvaliteedi ülevaatajaga töövõtu käigus esilekerkivaid märkimisväärseid asjaolusid ja märkimisväärseid otsustusi ning mitte kuupäevastama kindlustandva töövõtu aruannet enne sellise ülevaatus lõpetamist.⁴

Kutsealane skeptitsism ja otsustus ning kindlustandva töövõtuga seotud oskused ja tehnikad

37. Praktiseerija peab töövõtu planeerima ja läbi viima kutsealase skeptitsismiga, tunnustades, et võivad eksisteerida asjaolud, mis põhjustavad käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni olulist väärkajastamist. (Vt lõigud A76–A80.)
38. Praktiseerija peab kasutama kutsealast otsustust kindlustandva töövõtu planeerimisel ja läbiviimisel, sealhulgas protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramisel. (Vt lõigud A81–A85.)
39. Praktiseerija peab rakendama kindlustandva töövõtuga seotud oskusi ja tehnikaid korduva, süstemaatilise töövõtu protsessi osana.

Konsolideeritud kestlikkusaruande auditorkontroll

39.D1 Grupi audiitor vastutab konsolideeritud kestlikkusaruande auditorkontrolli aruande eest.

39.D2 Grupiaudiitor vaatab läbi ja hindab komponendiaudiitori auditorkontrolli käigus tehtud töö ning dokumenteerib komponendi audiitori töö olemuse, ajastuse ja ulatuse, sealhulgas, kui see on kohaldatav, komponendi audiitori dokumentatsioonist asjassepuutuva osa ülevaatamise

39.D3 Dokumendid, mida grupi audiitor säilitab, peavad olema koostatud nii, et asjaomasel pädeval asutusel oleks võimalik grupi audiitori tööd üle vaadata.

39.D4 Grupi audiitor peab taotlema komponendi audiitorilt nõusolekut asjassepuutuvate dokumentide ülevaatamiseks konsolideeritud kestlikkusaruande auditorkontrolli ajal, mis on eeltingimuseks, et grupi audiitor võib selle komponendiaudiitori tööd kasutada.

39.D5 Juhul kui grupi audiitoril ei ole võimalik vastavalt lõigule 39.D2 komponendi audiitori tööd läbi vaadata, võtab ta vajalikke meetmeid ning teavitab sellest asjaomast pädevat asutust. Sellised meetmed hõlmavad kohasel juhul täiendavaid auditorkontrolliga seotud tegevusi asjaomases komponendis, tehes seda ise või tellides sellise teenuse.

Töövõtu planeerimine ja läbiviimine

Planeerimine

40. Praktiseerija peab planeerima töövõtu selliselt, et see viiakse läbi tulemuslikul viisil, sealhulgas määrama töövõtu ulatuse, ajastuse ja juhtimise ning praktiseerija eesmärgi saavutamiseks vajalike planeeritud protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse. (Vt lõigud A86–A89.)
41. Praktiseerija määrab kindlaks, kas kriteeriumid on sobivad töövõtu asjaoludel, sealhulgas kas neil on lõigus 24(b)(ii) loetletud tunnused.
42. Kui pärast töövõtu aktsepteerimist avastatakse, et üks või mitu kindlustandva töövõtu eeltingimust ei ole täidetud, arutab praktiseerija küsimust asjaomas(t)e osapool(t)ega ja määrab kindlaks:

⁴ ISQM 2 „Töövõtu kvaliteedi ülevaatused“

- (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.
43. Kui pärast töövõtu aktsepteerimist avastatakse, et kõik rakendatavad kriteeriumid või osa neist on ebasobivad või et kogu aluseks olev käsitletav küsimus või osa sellest ei ole kindlustandva töövõtu jaoks asjakohane, kaalub praktiseerija töövõttust taandumist, kui taandumine on kohaldatava seaduse või regulatsiooni alusel võimalik. Kui praktiseerija töövõttu jätkab, esitab ta vastavalt asjaoludele märkus(t)ega või vastupidise järelduse või loobub järelduse avaldamisest. (Vt lõigud A90–A91.)

Olulisus

44. Praktiseerija peab arvestama olulisust: (vt lõigud A92–A100)
- (a) kindlustandva töövõtu planeerimisel ja läbiviimisel, sealhulgas protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramisel, ja
 - (b) selle hindamisel, kas käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon ei sisalda olulist väärkajastamist.

Aluseks olevast käsitletavast küsimusest ja muudest töövõtu asjaoludest arusaamine

45. Praktiseerija peab tegema asjaomas(t)elt osapool(t)elt järelepärimisi järgmistes küsimustes:
- (a) kas neil on teavet mis tahes tegeliku, kahtlustatava või väidetava tahtliku väärkajastamise või seadustele ja regulatsioonidele mittevastavuse kohta, mis mõjutab käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni; (vt lõigud A101–A102)
 - (b) kas vastutaval osapoolel on siseauditi funktsioon, ja kui see on nii, siis teha täiendavaid järelepärimisi, et omandada arusaamine siseauditi funktsiooni tegevustest ja peamistest leidudest seoses käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooniga, ja
 - (c) kas vastutav osapool on kasutanud mis tahes eksperte käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni ettevalmistamisel.

Piiratud kindlus	Põhjendatud kindlus
<p>46 L. Praktiseerija peab omandama aluseks oleva käsitletava küsimuse ja muude töövõtu asjaolude kohta arusaamise, mis on piisav, et:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) praktiseerija saaks kindlaks teha valdkonnad, kus käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni oluline väärkajastamine on tõenäoline, ja (b) seeläbi luua alus selliste protseduuride kavandamiseks ja läbiviimiseks, mis võimaldavad käsitleda lõigus 46 L(a) osutatud valdkondi ja omandada piiratud kindlusi praktiseerija järelduse toetuseks. (Vt lõik A101–A105, A108.) <p>47 L. Arusaamise omandamisel aluseks oleva käsitletava küsimuse ja muude töövõtu asjaolude kohta vastavalt lõigule 46 L peab praktiseerija arvestama protsessi, mida</p>	<p>46 R. Praktiseerija peab omandama aluseks oleva käsitletava küsimuse ja muude töövõtu asjaolude kohta arusaamise, mis on piisav, et:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) võimaldada praktiseerijal kindlaks määrata ja hinnata käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni olulise väärkajastamise riske ja (b) seeläbi luua alus selliste protseduuride kavandamiseks ja läbiviimiseks, mis võimaldavad vastata hinnatud riskidele ja omandada põhjendatud kindlus praktiseerija järelduse toetuseks. (Vt lõigud A101–A104, A108.) <p>47 R. Arusaamise omandamisel aluseks oleva käsitletava küsimuse ja muude töövõtu asjaolude kohta vastavalt lõigule 46 R peab praktiseerija omandama arusaamise käsitletava küsimuse osas esitatud, töövõtu suhtes olulise informatsiooni ettevalmistamise üle tehtavast sisekontrollist. Lisaks järelepärimistele töötajatele, kes vastutavad käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni</p>

KINDLUSTANDVAD TÖÖVÕTUD, MIS ON MUUD KUI MÖÖDUNUD
PERIOODIDE FINANTSINFORMATSIOONI AUDITID VÕI ÜLEVAATUSED

Piiratud kindlus	Põhjendatud kindlus
kasutatakse käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni ettevalmistamiseks. (Vt lõik A107.)	eest, hõlmab see töövõtu suhtes oluliste kontrollimehhanismide kavandamise hindamist ja selle kindlakstegemist, kas neid on rakendatud protseduure läbi viies. (Vt lõik A106.)

Tõendusmaterjali kogumine

Riskide hindamine ja vastused riskidele

Piiratud kindlus	Põhjendatud kindlus
<p>48 L. Vastavalt praktiseerija arusaamisele (vt lõik 46 L) peab praktiseerija: (vt lõigud A109–A113)</p> <p>(a) määrama kindlaks valdkonnad, kus käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni oluline väärkajastamine on tõenäoline, ja</p> <p>(b) kavandama ja läbi viima protseduure, mis võimaldavad käsitleda lõigus 48 L(a) kindlaks määratud valdkondi ja omandada piiratud kindlus praktiseerija järelduse toetuseks.</p>	<p>48 R. Vastavalt praktiseerija arusaamisele (vt lõik 46 R) peab praktiseerija: (vt lõigud A109–A111)</p> <p>(a) kindlaks määrama ja hindama käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni olulise väärkajastamise riske ja</p> <p>(b) kavandama ja viima läbi protseduurid, mis võimaldavad vastata hinnatud riskidele ja omandada põhjendatud kindlus praktiseerija järelduse toetuseks. Lisaks kõigile muudele protseduuridele seoses käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooniga, mis on asjakohased konkreetse töövõtu asjaoludel, peavad praktiseerija protseduurid hõlmama piisava asjakohase tõendusmaterjali kogumist asjakohaste käsitletava küsimuse kontrollimehhanismide tulemuslikkuse kohta, kui:</p> <p>(i) praktiseerija hinnang olulise väärkajastamise riskide kohta sisaldab ootust, et kontrollimehhanismid toimivad tulemuslikult, või</p> <p>(ii) kontrollimehhanismide testimisest erinevad protseduurid ei paku üksinda piisavat asjakohast tõendusmaterjali.</p>
<p>Piiratud kindlust andva töövõtu puhul lisaprotseduuride vajaduse kindlakstegemine</p> <p>49 L. Kui praktiseerijale saab teatavaks asjaolu, mis annab alust uskuda, et käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon võib olla oluliselt väärkajastatud, peab praktiseerija kavandama ja läbi viima lisaprotseduurid täiendava tõendusmaterjali kogumiseks, kuni praktiseerija saab: (vt lõigud A113–A118)</p> <p>(a) järeldada, et asjaolu tõenäoliselt ei põhjusta käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni olulist väärkajastamist, või</p> <p>(b) kindlaks määrata, et asjaolud põhjustavad käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioonis olulisi väärkajastamisi.</p>	<p>Riskihinnangu ülevaatamine põhjendatud kindlust andva töövõtu puhul</p> <p>49 R. Praktiseerija hinnang käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni olulise väärkajastamise riskide kohta võib töövõtu käigus muutuda vastavalt kogutud täiendavale tõendusmaterjalile. Juhtudel kui praktiseerija omandab tõendusmaterjali, mis lahkneb tõendusmaterjalist, millel põhines praktiseerija algne hinnang olulise väärkajastamise riskide kohta, peab praktiseerija hinnangu üle vaatama ja planeeritud protseduure vastavalt muutma. (Vt lõik A113.)</p>

50. Protseuuride kavandamisel ja läbiviimisel peab praktiseerija kaaluma tõendusmaterjalina kasutatava informatsiooni asjaspuutuvust ja usaldusväärsust. Juhul kui:

- (a) ühest allikast hangitud tõendusmaterjal lahkneb teisest allikast hangitust või

- (b) praktiseerija kahtleb tõendusmaterjalina kasutatava informatsiooni usaldusväärsuses, peab praktiseerija kindlaks määrama, millised protseduuride muudatused või täiendused on vajalikud küsimuse lahendamiseks, ning kaaluma selle küsimuse võimalikku mõju töövõtu muudele aspektidele.
51. Praktiseerija peab akumuleerima parandamata väärkajastamised, mis on töövõtu käigus kindlaks määratud, välja arvatud need, mis on selgelt triviaalsed. (Vt lõigud A119–A120.)

Praktiseerija eksperdi töö

52. Kui kasutatakse praktiseerija eksperdi tööd, peab praktiseerija lisaks: (vt lõigud A121–A125)
- (a) hindama, kas praktiseerija eksperdil on praktiseerija eesmärkide jaoks vajalik kompetentsus, võimekus ja objektiivsus. Praktiseerija väliseksperdi puhul peab objektiivsuse hindamine hõlmama järelepärimist huvide ja suhete kohta, mis võivad ohustada selle eksperdi objektiivsust; (vt lõigud A126–A129)
 - (b) omandama piisava arusaamise sellest, milline on praktiseerija eksperdi eriteadmiste valdkond; (vt lõigud A130–A131)
 - (c) leppima praktiseerija eksperdiga kokku selle eksperdi töö olemuse, ulatuse ja eesmärgid ning (vt lõigud A132–A133)
 - (d) hindama praktiseerija eksperdi töö adekvaatsust praktiseerija eesmärkide saavutamiseks. (Vt lõigud A134–A135.)

Töö, mida teeb teine praktiseerija, vastutava osapoole, mõõtja või hindaja ekspert või siseaudiitor (vt lõik A136)

53. Kui tuleb kasutada teise praktiseerija tööd, peab praktiseerija hindama, kas see töö on praktiseerija eesmärkide saavutamiseks adekvaatne.
54. Kui tõendusmaterjalina kasutatava informatsiooni ettevalmistamisel on kasutatud vastutava osapoole, mõõtja või hindaja eksperdi tööd, peab praktiseerija ulatuses, mis on vajalik, arvestades eksperdi töö märkimisväärsust praktiseerija eesmärkide jaoks:
- (a) hindama kõnealuse eksperdi kompetentsust, võimekust ja objektiivsust;
 - (b) omandama arusaamise selle eksperdi töö kohta ja
 - (c) hindama selle eksperdi töö asjakohasust tõendusmaterjalina.
55. Kui praktiseerija plaanib kasutada siseauditi funktsiooni tööd, peab praktiseerija hindama järgmist:
- (a) mil määral toetavad siseaudiitorite objektiivsust siseauditi funktsiooni organisatsiooniline staatus ning asjakohased poliitikad ja protseduurid;
 - (b) siseauditi funktsiooni kompetentsustaset;
 - (c) kas siseauditi funktsioon kasutab süstemaatilist ja distsiplineeritud lähenemisviisi, sealhulgas kvaliteedikontrolli, ja
 - (d) kas siseauditi funktsiooni töö on töövõtu eesmärkide saavutamiseks adekvaatne.

Kirjalikud esitised

56. Praktiseerija peab taotlema asjaomas(t)elt osapool(t)elt kirjaliku esitise, milles kinnitatakse, et:
- (a) asjaomane osapool on andnud praktiseerijale kogu informatsiooni, mis selle osapoole teadmiste kohaselt on töövõtu suhtes asjakohane; (vt lõigud A54–A55 ja A137–A139)
 - (b) aluseks oleva käsitletava küsimuse mõõtmise ja hindamise aluseks on rakendatavad kriteeriumid ning käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon kajastab kõiki olulisi asjaolusid.
57. Kui praktiseerija teeb kindlaks, et lisaks nõutavatele esitistele on vajalik veel vähemalt üks kirjalik esitis, mis toetaks muud tõendusmaterjali, mis on käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni seisukohast asjakohane, peab praktiseerija taotlema kõnealuseid muid kirjalikke esitisi.

58. Kui kirjalikud esitised puudutavad asjaolusid, mis on olulised käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni seisukohalt, peab praktiseerija:
- (a) hindama nende põhjendatust ja kooskõla muu kogutud tõendusmaterjaliga, kaasa arvatud muud esitised (suulised või kirjalikud), ja
 - (b) kaaluma, kas võib eeldada, et esitiste tegijad on konkreetsetest asjaoludest hästi informeeritud.
59. Kirjalike esitiste kuupäev peab olema nii lähedal kindlustandva töövõtu aruande kuupäevale, kui see on teostatav, kuid mitte pärast selle aruande kuupäeva.

Taotletud kirjalikke esitisi ei võimaldata või need ei ole usaldusväärsed

60. Kui ühte või mitut taotletavat kirjalikku esitist ei võimaldata või praktiseerija järeldab, et eksisteerib piisav kahtlus esitiste tegijate kompetentsuse, aususe, eetiliste väärtuste või hoolsuse suhtes, või pole kirjalikud esitised muul põhjusel usaldusväärsed, peab praktiseerija: (vt lõik A140)
- (a) arutama küsimust asjaomas(t)e osapool(t)ega;
 - (b) uuesti hindama nende ausust, kellelt esitisi taotleti või saadi, ja hindama mõju, mida see võib avaldada (suuliste või kirjalike) esitiste ning kogu tõendusmaterjali usaldusväärsele, ja
 - (c) astuma asjakohaseid samme, sealhulgas määrama kindlaks võimaliku mõju järeltulele, mida sisaldab kindlustandva töövõtu aruanne.

Järgnevad sündmused

61. Kui see on töövõtu puhul asjakohane, peab praktiseerija kaaluma mõju, mida avaldavad käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioonile ja kindlustandva töövõtu aruandele enne aruande kuupäeva toimunud sündmused, ja vastama asjakohaselt talle pärast aruande kuupäeva teatavaks saanud faktidele, mille teadmine kindlustandva töövõtu aruande kuupäeval võinuks ajendada praktiseerijat tegema muudatusi kindlustandva töövõtu aruandes. Järgnevate sündmuste arvessevõtmise ulatus sõltub selliste sündmuste potentsiaalset mõjutada käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni ja praktiseerija järelduse asjakohasust. Praktiseerijal ei ole siiski kohustust teha mis tahes protseduure seoses käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooniga pärast kindlustandva töövõtu aruande kuupäeva. (Vt lõigud A141–A142.)

Muu informatsioon

62. Kui käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni sisaldavad dokumendid ja seda käsitlev kindlustandva töövõtu aruanne sisaldab muud informatsiooni, peab praktiseerija lugema seda muud informatsiooni, et tuvastada võimalikud olulised lahknevused, ja kui praktiseerija pärast kõnealuse muu informatsiooni lugemist: (vt lõik A144)
- (a) tuvastab olulise lahknevuse kõnealuse muu informatsiooni ja käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni vahel või
 - (b) saab teada selles muus informatsioonis sisalduvast olulisest fakti väärkajastamisest, mis ei ole seotud asjaoludega, mida kajastab käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon või kindlustandva töövõtu aruanne,
- peab praktiseerija arutama küsimust asjaomas(t)e osapool(t)ega ja astuma edasisi vajalikke samme.

Rakendatavate kriteeriumide kirjeldus

63. Praktiseerija peab hindama, kas käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon adekvaatselt viitab või kirjeldab rakendatavaid kriteeriume. (Vt lõigud A144–A146.)

Kindlustandva järelduse tegemine

64. Praktiseerija peab hindama kogutud tõendusmaterjali piisavust ja asjakohasust töövõtu seisukohast ja kui see on neil asjaoludel vajalik, püüdma koguda täiendavat tõendusmaterjali. Praktiseerija peab arvestama kogu asjakohast tõendusmaterjali, olenemata sellest, kas see paistab kinnitavat aluseks oleva käsitletava küsimuse mõõtmist või hindamist rakendatavate kriteeriumide alusel või paistab olevat sellega vastuolus. Kui praktiseerija ei suuda hankida vajalikku täiendavat tõendusmaterjali, peab ta kaaluma mõju praktiseerija järeldusele vastavalt lõigule 65. (Vt lõigud A147–A153.)

65. Praktiseerija peab sõnastama järelduse selle kohta, kas käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon ei sisalda olulist väärkajastamist. Kõnealust järeldust tehes peab praktiseerija arvestama lõigus 64 osutatud praktiseerija järeldust kogutud tõendusmaterjali piisavuse ja asjakohasuse kohta ning hinnangut selle kohta, kas parandamata väärkajastamised on üksikult või kogumina olulised. (Vt lõigud A3 ja A154–A155.)
66. Kui praktiseerija ei suuda koguda piisavat asjakohast tõendusmaterjali, on tegemist ulatuse piiratusega ja praktiseerija peab esitama märkus(t)ega järelduse, loobuma järelduse esitamisest või taanduma töövõtust, kui taandumine on kohaldatava seaduse või regulatsiooni alusel võimalik. (Vt lõigud A156–A158.)

Kindlustandva töövõtu aruande koostamine

67. Kindlustandva töövõtu aruanne esitatakse kirjalikult ja see peab sisaldama selgelt väljendatud praktiseerija järeldust käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni suhtes. (Vt lõigud A2, A159–A161.)
68. Praktiseerija järeldus peab olema selgelt eristatud informatsioonist või selgitustest, mis ei ole kavandatud mõjutama praktiseerija järeldust, sealhulgas asjaolu rõhutamine, muu asjaolu, tähelepanekud seoses töövõttude konkreetsete aspektidega, soovitusel ja lisainformatsioon, mis on kaasatud kindlustandva töövõtu aruandesse. Kasutatud sõnastus peab selgelt väljendama, et asjaolu rõhutamine, muu asjaolu, tähelepanekute, soovitude või lisainformatsiooni eesmärk ei ole muuta praktiseerija järeldust. (Vt lõigud A159–A161.)

Kindlustandva töövõtu aruande sisu

69. Kindlustandva töövõtu aruanne peab sisaldama vähemalt järgmisi põhielemente.
 - (a) Pealkiri, mis selgelt osutab, et aruanne on sõltumatu kindlustandva töövõtu aruanne. (Vt lõik A162.)
 - (b) Adressaat. (Vt lõik A163.)
 - (c) Praktiseerija omandatud kindlusastme, käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni ja, kui asjakohane, aluseks oleva käsitletava küsimuse identifitseerimine või kirjeldus. Kui praktiseerija järeldus sõnastatakse seoses asjaomas(t)e osapool(t)e avaldusega, peab see avaldus olema lisatud kindlustandva töövõtu aruandele, olema kindlustandva töövõtu aruandes taasesitatud või sisalduma selles viidatud allikas, mis on ettenähtud kasutajatele kättesaadav. (Vt lõik A164.)
 - (d) Rakendatavate kriteeriumide identifitseerimine. (Vt lõik A165.)
 - (e) Kui see on asjakohane, kirjeldus mis tahes oluliste olemuslike piirangute kohta, mis on seotud aluseks oleva käsitletava küsimuse mõõtmise ja hindamisega rakendatavate kriteeriumide alusel. (Vt lõik A166.)
 - (f) Kui rakendatavad kriteeriumid on kavandatud kindlal otstarbel, avaldus, mis hoiatab lugejaid selle fakti eest ja ka selle eest, et käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon ei pruugi seetõttu sobida muul otstarbel. (Vt lõigud A167–A168.)
 - (g) Avaldus, milles täpsustatakse vastutav osapool ja mõõtja või hindaja (kui erineb) ning kirjeldatakse nende ja praktiseerija kohustusi. (Vt lõik A169.)
 - (h) Avaldus selle kohta, et töövõtt viidi läbi kooskõlas käesoleva ISAEga või, kui see on olemas, teemakohase ISAEga. (Vt lõigud A170–A171.)
 - (i) Avaldus selle kohta, et ettevõtte, milles töötab praktiseerija, kohaldab ISQM 1 või muid kutsealaseid nõudeid või seadusest tulenevaid või regulatiivseid nõudeid, mis on vähemalt sama ranged kui ISQM 1. Juhul kui praktiseerija ei ole kutseline arvestusekspert, peab avaldus täpsustama kohaldatavad kutsealased nõuded või seadusest tulenevad või regulatiivsed nõuded, mis on vähemalt sama ranged kui ISQM 1. (Vt lõik A172.)
 - (j) Avaldus selle kohta, et praktiseerija järgib sõltumatusnõuet ja muid IESBA koodeksi eetikanõudeid või muid kutsealaseid nõudeid või seaduse või regulatsiooniga kehtestatud nõudeid, mis on vähemalt sama ranged kui IESBA koodeksi sätted, mis käsitlevad

kindlustandvaid töövõtte. Juhul kui praktiseerija ei ole kutseline arvestusekspert, peab avalduses täpsustama kohaldatavad kutsealased nõuded või seaduse või regulatsiooniga kehtestatud nõuded, mis on vähemalt sama ranged kui IESBA koodeksi sätted, mis käsitlevad kindlustandvaid töövõtte. (Vt lõik A173.)

- (k) Informatiivne kokkuvõte tehtud töö kohta, mis on praktiseerija järelduse aluseks. Kui tegemist on piiratud kindlust andva töövõtuga, on läbiviidud protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse hindamine äärmiselt oluline praktiseerija järeldusest arusaamiseks. Piiratud kindlust andva töövõtu puhul peab tehtud töö kokkuvõttes märkima, et:
 - (i) piiratud kindlust andva töövõtu raames läbi viidud protseduuride olemus ja ajastus erinevad põhjendatud kindlust andva töövõtu protseduuridest ja on nendest väiksema ulatusega ja
 - (ii) seega on piiratud kindlust andva töövõtuga saavutatud kindlus oluliselt väiksem kui kindlus, mis oleks saavutatud põhjendatud kindlust andva töövõtu korral. (Vt lõigud A6, A174–A178.)
- (l) Praktiseerija järeldus. (Vt lõigud A2, A179–A181.)
 - (i) Kui asjakohane, peab järeldus informeerima ettenähtud kasutajaid kontekstist, milles praktiseerija järeldust tuleb mõista. (Vt lõik A180.)
 - (ii) Põhjendatud kindlust andva töövõtu puhul peab järelduse sõnastus olema positiivne. (Vt lõik A179.)
 - (iii) Piiratud kindlust andva töövõtu puhul peab järeldus olema sõnastatud vormis, millest selgub, kas läbiviidud protseduuride ja kogutud tõendusmaterjali põhjal on praktiseerija täheldanud asjaolusid, mis annavad talle alust uskuda, et käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon on oluliselt väärkajastatud. (Vt lõik A181.)
 - (iv) Taandes ii) või iii) osutatud järeldus peab olema vastavalt töövõtu asjaoludele sobivas sõnastuses aluseks oleva käsitletava küsimuse ja rakendatavate kriteeriumide kohta ning väljendatud seoses järgmisega: (vt lõik A182)
 - a. aluseks olev käsitletav küsimus ja rakendatavad kriteeriumid;
 - b. käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon ja rakendatavad kriteeriumid või
 - c. asjaomas(t)e osapool(t)e avaldus.
 - (v) Kui praktiseerija esitab modifitseeritud järelduse, peab kindlustandva töövõtu aruanne sisaldama:
 - a. osa, milles kirjeldatakse modifikatsiooni tinginud asjaolusid, ja
 - b. osa, mis sisaldab praktiseerija modifitseeritud järeldust. (Vt lõik A183.)
- (m) Praktiseerija allkiri. (Vt lõik A184.)
- (n) Kindlustandva töövõtu aruande kuupäev. Kindlustandva töövõtu aruanne peab olema dateeritud kuupäevaga, mis ei ole varasem kui kuupäev, mil:
 - (i) praktiseerija on saanud tõendusmaterjali, millel põhineb praktiseerija järeldus, sealhulgas tõendusmaterjal selle kohta, et tunnustatud volitustega isikud on kinnitanud, et nad on võtnud kohustuse seoses käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooniga, ja
 - (ii) töövõtu kvaliteedi ülevaatus on lõpetatud, kui töövõtu kvaliteedi ülevaatus on nõutav kooskõlas standardiga ISQM 1 või ettevõtte poliitikate või protseduuridega (vt lõik A185).
- (o) Asukoht jurisdiktsioonis, kus praktiseerija praktiseerib.

Viide praktiseerija eksperdile kindlustandva töövõtu aruandes

70. Kui praktiseerija viitab kindlustandva töövõtu aruandes praktiseerija eksperdi tööle, ei tulene kõnealuse aruande sõnastusest, et praktiseerija vastutus aruandes esitatud järelduse eest on kõnealuse eksperdi kaasatuse tõttu vähenenud. (Vt lõigud A186–A188.)

Kindlustandva töövõtu aruanne, mis on sätestatud seaduses või regulatsioonis

71. Juhul kui seadus või regulatsioon nõuab praktiseerijalt kindlustandva töövõtu aruande puhul teatava kujunduse või sõnastuse kasutamist, tohib kindlustandva töövõtu aruanne viidata käesolevale või muudele ISAEdele ainult siis, kui kindlustandva töövõtu aruanne sisaldab vähemalt kõiki lõigus 69 loetletud elemente.

Modifitseerimata ja modifitseeritud järeldused

72. Praktiseerija peab avaldama modifitseerimata järelduse siis, kui praktiseerija järeldab:
- (a) põhjendatud kindlust andva töövõtu puhul, et käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon on koostatud kõigis olulistes osades kooskõlas rakendatavate kriteeriumidega või
 - (b) piiratud kindlust andva töövõtu puhul, et läbi viidud protseduuride ja saadud tõendusmaterjali põhjal ei ole praktiseerijale teatavaks saanud ühtegi asjaolu, mis annaks talle alust uskuda, et käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon ei ole koostatud kõigis olulistes osades kooskõlas rakendatavate kriteeriumidega.

73. Kui praktiseerija peab vajalikuks:

- (a) juhtida ettenähtud kasutajate tähelepanu asjaolule, mis on esitatud või avalikustatud käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni hulgas ja mis on praktiseerija otsustuse kohaselt põhimõttelise tähtsusega ettenähtud kasutajate arusaamisele käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioonist (teatud asjaolu(sid) rõhutav(ad) paragrahv(id)), või
- (b) teatada asjaolust, mis on muu, kui on esitatud või avalikustatud käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni hulgas, ja mis on praktiseerija otsustuse kohaselt oluline ettenähtud kasutajate arusaamisele töövõtust, praktiseerija kohustustest või kindlustandva töövõtu aruandest (muu asjaolu paragrahv),

ja see ei ole seaduse või regulatsiooniga keelatud, peab praktiseerija seda tegema kindlustandva töövõtu aruande sobiva pealkirjaga punktis, mis osutab selgelt, et praktiseerija järeldust selle asjaoluga seoses ei modifitseerita. Teatud asjaolu(sid) rõhutav(ad) paragrahv(id) peab käsitlema üksnes informatsiooni, mis on esitatud või avalikustatud käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni hulgas.

74. Praktiseerija avaldab modifitseeritud järelduse järgmistel juhtudel:

- (a) kui praktiseerija kutsealase otsustuse kohaselt esineb ulatuse piiratus ja asjaolul võib olla oluline mõju (vt lõik 66). Sellistel juhtudel peab praktiseerija avaldama märkus(t)ega järelduse või loobuma järelduse avaldamisest;
- (b) kui praktiseerija kutsealase otsustuse kohaselt on käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon oluliselt väärkajastatud. Sellistel juhtudel peab praktiseerija avaldama märkus(t)ega järelduse või vastupidise järelduse. (Vt lõik A191.)

75. Praktiseerija peab avaldama märkus(t)ega järelduse, kui praktiseerija kutsealase otsustuse kohaselt ei ole asjaolu mõju või võimalik mõju nii oluline ja läbiv, et nõuaks vastupidist järeldust või järelduse avaldamisest loobumist. Märkus(t)ega järeldus peab olema sõnastuses „välja arvatud [sellise asjaolu mõju või võimalik mõju, mida puudutab märkus]“. (Vt lõigud A189–A190.)

76. Kui praktiseerija avaldab järelduse, mis on modifitseeritud ulatuse piiratus tõttu, kuid talle on teada ka asjaolud, mis põhjustavad käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni olulise väärkajastamise, peab praktiseerija kindlustandva töövõtu aruanne sisaldama selget kirjeldust nii ulatuse piiramise kui ka asjaolude kohta, mis põhjustavad käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni olulise väärkajastamise.

77. Kui asjaomas(t)e osapool(t)e avalduses on kindlaks määratud ja nõuetekohaselt kirjeldatud käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni oluline väärkajastamine, peab praktiseerija kas:

- (a) avaldama märkus(t)ega järelduse või vastupidise järelduse, mis on sõnastatud aluseks oleva käsitletava küsimuse ja rakendatavate kriteeriumide kohta, või
- (b) kui töövõtu tingimused nõuavad järelduse sõnastamist seoses asjaomas(t)e osapool(t)e avaldusega, avaldama märkusteta järelduse, kuid lisama kindlustandva töövõtu aruandesse teatud asjaolu rõhutava paragrahvi, mis viitab asjaomas(t)e osapool(t)e avaldusele, milles on kindlaks määratud ja nõuetekohaselt kirjeldatud, et käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon on oluliselt väärkajastatud. (Vt lõik A192.)

Muud infovahetuse kohustused

78. Praktiseerija peab kaaluma, kas töövõtu tingimuste kohaselt ja muudel töövõtu asjaoludel on talle teatavaks saanud mis tahes asjaolu, mis tuleb edastada vastutavale osapooltele, mõõtjale, hindajale, kaasavale osapooltele, isikutele, kelle ülesandeks on valitsemine, või teistele. (Vt lõigud A193–A199)

Dokumentatsioon

79. Praktiseerija koostab õigeaegselt töövõtu dokumentatsiooni, mis loob kindlustandva töövõtu aruande koostamiseks aluse, mis on piisav ja asjakohane, et kogenud spetsialistile, kellel ei ole töövõtuga mingit eelnevat seost, selguks: (Vt lõigud A200–A204)
- (a) asjakohasele ISAE-le ning kohaldatavatele seadusest ja regulatsioonidest tulenevatele nõuetele vastamiseks läbi viidud protseduuride olemus, ajastus ja ulatus;
 - (b) läbiviidud protseduuride tulemused ja kogutud tõendusmaterjal ning
 - (c) töövõtu käigus esile kerkivad märkimisväärsed asjaolud, nende kohta tehtud järeldused ja nimetatud järeldusteni jõudmisel tehtud märkimisväärsed kutsealased otsustused.
80. Kui praktiseerija teeb kindlaks informatsiooni, mis lahkneb tema lõplikust järeldusest märkimisväärse asjaolu kohta, peab praktiseerija dokumenteerima, kuidas ta on nimetatud lahknevust käsitlenud.
81. Praktiseerija koondab töövõtu dokumentatsiooni töövõtufaili ja viib lõpule lõpliku töövõtufaili kokkupanemise administratiivse protsessi õigeaegselt pärast kindlustandva töövõtu aruande kuupäeva. (Vt lõigud A205–A207.)
82. Pärast lõpliku töövõtufaili kokkupanemise lõpuleviimist ei kustuta ega kõrvalda praktiseerija mis tahes laadi töövõtudokumentatsiooni enne säilitusperioodi lõppemist. (Vt lõik A207.)
83. Kui praktiseerija leiab, et on vaja muuta töövõtu dokumentatsiooni või lisada uut töövõtu dokumentatsiooni pärast lõpliku töövõtufaili kokkupanemise lõpuleviimist, peab praktiseerija, olenemata muudatuste või täienduste laadist, dokumenteerima:
- (a) konkreetsed põhjused muudatuste või täienduste tegemiseks ja
 - (b) kes ja millal need tegi ning üle vaatas.

Rakendamine ja muu selgitav materjal

Sissejuhatus (vt lõik 6)

- A1. Konsulterimistöövõtu puhul kasutab praktiseerija tehnilisi oskusi, haridust, vaatlusi, kogemusi ja teadmisi. Konsulterimistöövõtud hõlmavad analüütilist protsessi, mis tavajuhul seisneb mõnes selliste järgmiste tegevuste kombinatsioonis nagu eesmärgi püstitamine, faktide kogumine, probleemide või võimaluste määratlemine, alternatiivide hindamine, soovitude, k.a meetmete väljatöötamine, tulemustest teavitamine ning mõnikord rakendamine ja järelkontroll. Aruanded (kui need esitatakse) kirjutatakse enamasti jutustavas ehk pikas vormis. Üldiselt tehakse tööd üksnes kliendile kasutamiseks ja tema heaks. Töö olemus ja ulatus määratakse kindlaks praktiseerija ja kliendi vahelises lepingus. Mis tahes teenus, mis vastab kindlustandva töövõtu definitsioonile, ei ole konsulterimistöövõtt, vaid kindlustandev töövõtt.

Eesmärgid

Töövõttud, milles käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon hõlmab mitut aspekti (vt lõigud 10, 65, 69(1))

A2. Kui käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon koosneb mitmest aspektist, võib iga aspekti kohta esitada eraldi järelduse, Kusjuures kõik need eraldi järeldused ei pea olema seotud sama kindlusetasemega. Pigem esitatakse iga järeldus vormis, mis on sobiv kas põhjendatud või piiratud kindlust andva töövõtu puhul. Käesoleva ISAE viited kindlustandva töövõtu aruandes sisalduvale järeldusele hõlmavad ka igat eraldi esitatud järeldust.

Mõisted

Protseduuride olemus, ajastus ja ulatus piiratud ja põhjendatud kindlust andvate töövõttude puhul (vt lõik 12(a)(i))

A3. Kuna saavutatud kindlusetase on piiratud kindlust andva töövõtu puhul madalam kui põhjendatud kindlust andva töövõtu puhul, on praktiseerija läbiviidavad protseduurid piiratud kindlust andva töövõtu puhul teistsuguse olemuse ja ajastusega ja väiksema ulatusega kui põhjendatud kindlust andva töövõtu puhul. Põhjendatud kindlust andva töövõtu ja piiratud kindlust andva töövõtu protseduuride peamised erinevused on järgmised.

- (a) Erisuguste protseduuride kui tõendusmaterjali allika olemusele pööratakse tõenäoliselt erineval määral tähelepanu olenevalt töövõtu asjaoludest. Näiteks võib praktiseerija otsustada, et konkreetse piiratud kindlust andva töövõtu asjaoludel on parem pöörata rohkem tähelepanu majandusüksuse personalile tehtavatele järelepärimistele ja analüütilistele protseduuridele ning vähem tähelepanu (kui üldse) kontrollimehhanismide testimisele ja tõendusmaterjali hankimisele välistest allikatest, kui seda võiks teha põhjendatud kindlust andva töövõtu puhul.
- (b) Piiratud kindlust andva töövõtu korral võib praktiseerija:
 - valida kontrollimiseks vähem tehinguid või
 - viia läbi vähem protseduure (näiteks ainult analüütilisi protseduure, samal ajal kui põhjendatud kindlust andva töövõtu puhul tehtaks nii analüütilisi kui ka muid protseduure).
- (c) Põhjendatud kindlust andva töövõtu puhul töövõtu riski kontrollimiseks läbi viidud analüütilised protseduurid hõlmavad ootuste väljatöötamist, mis on piisavalt täpsed oluliste väärkajastamiste kindlaksmääramiseks. Piiratud kindlust andva töövõtu puhul võib kavandada analüütilisi protseduure selleks, et toetada trendide, seoste ja suhetega seotud ootusi, mitte selleks, et teha kindlaks väärkajastamisi täpsusega, mida eeldatakse põhjendatud kindlust andva töövõtu korral.
- (d) Lisaks, kui määratakse kindlaks olulised hälbed, seosed või erinevused, võib piiratud kindlust andva töövõtu korral sobiva tõendusmaterjali hankida järelepärimiste ja saadud vastuste hindamise teel, arvestades teadaolevaid töövõtu asjaolusid.
- (e) Lisaks sellele võib praktiseerija piiratud kindlust andva töövõtu korral analüütilisi protseduure läbi viies näiteks kasutada kokkuvõtlikumaid andmeid, nagu kvartaliandmed kuuandmete asemel, või andmeid, millega ei ole tehtud eraldi protseduure, et kontrollida nende usaldusväärsust samasuguses ulatuses nagu põhjendatud kindlust andva töövõtu puhul.

Arvestatav kindlusetase (vt lõigud 12(a)(i)(b), 47 L)

A4. Kindlusetase, mille praktiseerija plaanib saavutada, ei ole tavaliselt kvantifitseeritav ja kas see on arvestatav, on töövõtu asjaoludest olenev praktiseerija kutsealase otsustuse küsimus. Piiratud kindlust andva töövõtu puhul viib praktiseerija läbi protseduure, mis on põhjendatud kindlust andva töövõtu puhul vajalikega võrreldes piiratud, kuid sellest hoolimata planeeritud selliselt, et saavutada arvestatav kindlusetase. Praktiseerija saavutatud kindlusetase on arvestatav, kui see tõenäoliselt suurendab ettenähtud kasutajate usaldust käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni suhtes tasemeni, mis on selgelt enam kui tähtsusetu (vt ka lõigud A16–A18).

- A5. Erinevate piiratud kindlust andvate töövõtude puhul võib arvestatav kindlusetase varieeruda. See võib olla veidi kõrgem, suurendades sel juhul tõenäoliselt ettenähtud kasutajate usaldust käsitleva küsimuse osas esitatud informatsiooni suhtes, või selgelt enam kui tähtsusetu või siis allpool mõistlikku taset. Konkreetse töövõtu puhul on arvestatavaks tasemeks sellesse vahemikku jääv otsustus, mis oleneb töövõtu asjaoludest, sealhulgas ettenähtud kasutajate kui rühma infovajadustest, kriteeriumidest ning töövõtu aluseks olevast käsitletavast küsimusest.
- A6. Kuna praktiseerija saavutatav kindlusetase piiratud kindlust andvate töövõtude puhul on varieeruv ja tunnistades, et läbiviidud protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse hindamine on äärmiselt oluline praktiseerija järelduse mõistmiseks, sisaldab praktiseerija aruanne informatiivset kokkuvõtet läbiviidud protseduuride kohta (vt lõigud 69(k) ja A173–A177).
- A7. Konkreetse töövõtu jaoks arvestatava kindlusetaseme kindlaksmääramisel võivad asjassepuutuvad olla näiteks järgmised faktorid.
- Aluseks oleva käsitletava küsimuse ja kriteeriumide tunnusjooned ning oluliste teemakohaste ISAEde olemasolu.
 - Juhised või muud viited kaasavalt osapoolelt kindluse laadi kohta, mille saavutamist kaasav osapool praktiseerijalt ootab. Näiteks töövõtu tingimustes võib ette näha konkreetset protseduurid, mida kaasav osapool peab vajalikuks, või käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni konkreetset aspektid, millele praktiseerija peaks kaasava poole soovil protseduurides keskenduma. Praktiseerija võib siiski pidada vajalikuks muid protseduure, et koguda arvestatava kindluse saavutamiseks piisav asjakohane tõendusmaterjal.
 - Üldtunnustatud tavad, kui need on olemas, kindlustandvate töövõtude puhul seoses konkreetse käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooniga või sellega samalaadse või seotud informatsiooniga.
 - Ettenähtud kasutajate kui rühma infovajadused. Üldiselt on nii, et mida raskema tagajärje toob ettenähtud kasutajatele sobimatu järelduse saamine, kui käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon on oluliselt väärkajastatud, seda suurem peaks olema kindlus, et olla nende jaoks arvestatav. Näiteks mõnel juhul võib sobimatu järelduse saamise tagajärg olla ettenähtud kasutajatele sedavõrd suur, et nendel asjaoludel arvestatava kindlusetaseme saavutamiseks vajab praktiseerija põhjendatud kindlust andvat töövõttu.
 - Ettenähtud kasutajate ootus, et praktiseerija koostab piiratud kindlust andva järelduse käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni suhtes lühikese aja jooksul ning madala hinnaga.

Näited atesteerimistöövõtude kohta (vt lõik 12(a)(ii)(a))

- A8. Näited töövõtude kohta, mida võib viia läbi käesoleva ISAE alusel
- (a) Jätkusuutlikkus – jätkusuutlikkust käsitlev töövõtt puudutab kindluse saamist aruande kohta, mille juhtkond või juhtkonna ekspert (hindaja või mõõtja) on koostanud majandusüksuse jätkusuutlikkuse kohta.
 - (b) Seadusele või regulatsioonile vastavus – seadusele või regulatsioonile vastavust käsitlev töövõtt puudutab kindluse saamist teise osapool (hindaja või mõõtja) koostatud aruande vastavuse kohta asjakohastele seadusele või regulatsioonile.
 - (c) Hinna ja kvaliteedi suhe – hinna ja kvaliteedi suhet käsitlev töövõtt puudutab kindluse saamist hinna ja kvaliteedi suhte mõõtmise või hindamise kohta, mille on läbi viinud teine osapool (hindaja või mõõtja).

Kindlustandva töövõtuga seotud oskused ja tehnikad (vt lõik 12(b))

- A9. Kindlustandva töövõtuga seotud oskused ja tehnikad hõlmavad järgmist:
- kutsealase skeptitsismi ja kutsealase otsustuse kasutamine;
 - kindlustandva töövõtu planeerimine ja läbiviimine, sealhulgas tõendusmaterjali kogumine ja hindamine;
 - arusaamine infosüsteemidest ning sisekontrolli rollist ja piirangutest;

- olulisuse ja töövõtu riskide kaalumise sidumine protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatusega;
- töövõtule sobivate protseduuride kasutamine (mille hulka võivad kuuluda järelepärimine, inspekteerimine, ümberarvutamine, taasläbiviimine, vaatlus, kinnitus ja analüütilised protseduurid) ja
- süstemaatilised dokumenteerimisvõtted ja kindlustandva töövõtu aruannete koostamise oskused.

Kriteeriumid (vt lõik 12(c), lisa)

A10. Aluseks oleva käsitletava küsimuse mõistlikult järjepideval mõõtmisel või hindamisel kutsealase otsustuse kontekstis on nõutavad sobivad kriteeriumid. Sobivaid kriteeriume sisaldava viiteraamistikuta võidakse järeltust erinevalt tõlgendada ja väärti mõista. Kriteeriumide sobivus on kontekstitundlik, s.t kindlaks määratud töövõtu asjaoludega. Isegi sama aluseks oleva käsitletava küsimuse puhul võivad olemas olla erinevad kriteeriumid, mille alusel mõõtmine või hindamine annab erineva tulemuse. Näiteks kui aluseks olev käsitletav küsimus on kliendirahulolu, võib mõõtja või hindaja valida üheks selle mõõtmise kriteeriumiks klientide nende kaebuste arvu, mis on kinnitatult lahendatud kliendi kasuks; teine mõõtja või hindaja võib valida kordusostude arvu kolme kuu jooksul alates esmasest ostust. Kriteeriumide sobivust ei mõjuta kindlusetase; s.t, kui kriteeriumid on põhjendatud kindlust andva töövõtu jaoks sobimatud, on need sobimatud ka piiratud kindlust andva töövõtu jaoks. Sobivad kriteeriumid hõlmavad, kui see on asjakohane, esitamise ja avalikustamise kriteeriume.

Töövõtu risk (vt lõik 12(f))

A11. Töövõtu risk ei tähenda ega hõlma praktiseerija äririske, nagu kaotus kohtuprotsessis, ebasoodne reklaam või muud sündmused, mis on seotud käsitletava küsimuse osas esitatud konkreetse informatsiooniga.

A12. 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 osas esitatud informatsiooni vastuvõtlikkus olulisele väärkajastamisele enne, kui arvestatakse mis tahes seonduvaid kontrollimehhanisme, mida asjaomane osapool kohaldab või asjaomased osapooled kohaldavad (olemuslik risk), ja
 - (ii) risk, et asjaomas(t)e osapool(t)e sisekontroll ei suuda olulist väärkajastamist käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioonis ära hoida või õigeaegselt avastada ja parandada (kontrollirisk) ning
- (b) risk, mida praktiseerija otseselt mõjutab: et praktiseerija läbi viidud protseduuridega ei avastata olulist väärkajastamist (avastamisrisk).

A13. Iga komponendi olulisust töövõtu puhul mõjutavad töövõtu asjaolud, eriti järgmised.

- Aluseks oleva käsitletava küsimuse ja käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni laad ja sisu. Näiteks kontrolliriski kontseptsioon võib olla kasulikum siis, kui aluseks olev käsitletav küsimus puudutab informatsiooni ettevalmistamist majandusüksuse tegevuse kohta, kui siis, kui see puudutab informatsiooni kontrollimehhanismi 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 kontrollimehhanismide testimise abil. Sel juhul võib kontrolliriski arvessevõtmine olla vähem asjakohane kui põhjendatud kindlust andva töövõtu puhul, mis puudutab sama käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni.

Riskide arvessevõtmine on pigem kutsealase otsustuse kui täpse mõõtmise küsimus.

A14. Töövõturiski vähendamine nullini on väga harva saavutatav või tasuv ja seega on põhjendatud kindlus väiksem kui absoluutne kindlus tulenevalt näiteks järgmistest teguritest.

- 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 hinnatakse või mõõdetakse kriteeriumide alusel.

Kaasav osapool (vt lõik 12(g), lisa)

A15. Kaasav osapool võib erinevates olukordades olla juhtkond või isikud, kelle ülesandeks on vastutava osapoole valitsemine, seadusandja, ettenähtud kasutajad, mõõtja või hindaja või mõni muu kolmas isik.

Ettenähtud kasutajad (vt lõik 12(m), lisa)

A16. Mõnel juhul võib olla ka muid ettenähtud kasutajaid peale nende, kellele kindlustandva töövõtu aruanne on adresseeritud. 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 suuremate investoritega, kellel on märkimisväärsed ja ühised huvid. Ettenähtud kasutajad võib kindlaks määrata mitmel viisil, näiteks kokkuleppel praktiseerija ja vastutava osapoole vahel või seaduse või regulatsiooniga.

A17. Ettenähtud kasutajad või nende esindajad võivad koos praktiseerija ja vastutava osapoolega (ja kaasava osapoolega, kui see on erinev) otseselt osaleda töövõtu nõuete määramises. Olenemata aga 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 järeldustel):

- (a) vastutab praktiseerija protseduuride sisu, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramise eest ja
- (b) võib praktiseerijal olla vaja teha täiendavaid protseduure, kui praktiseerijale saab teatavaks informatsioon, mis erineb märkimisväärselt planeeritud protseduuride määramise aluseks olevast (vt lõigud A115–A117).

A18. Mõningatel juhtudel kehtestavad ettenähtud kasutajad (näiteks pankurid ja reguleerijad) nõude või taotleavad, et asjaomane osapool korraldaks või asjaomased osapooled korraldaksid kindlustandva töövõtu läbiviimise kindlal otstarbel. Kui töövõttudes kasutatakse kindlal otstarbel kavandatud kriteeriume, on lõigu 69(f) kohaselt vajalik avaldus, millega hoiatatakse lugejaid selle asjaolu eest. Lisaks võib praktiseerija pidada asjakohaseks osutada, et kindlustandva töövõtu aruanne on ette nähtud üksnes konkreetsetele kasutajatele. Töövõtu asjaoludest olenevalt võib seda teha kindlustandva töövõtu aruande levitamise või kasutamise piiramisega (vt lõigud A166–A167).

Käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon (vt lõik 12(x), lisa)

A19. Mõningatel juhtudel võib käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooniks olla avaldus, milles esitatakse tulemused, mis on saadud mõne protsessi või tulemuse või nõuetele vastavuse aspekti hindamisel kriteeriumide alusel. Näiteks, „ABC sisekontroll toimus vaadeldaval perioodil XYZ kriteeriumide alusel tulemuslikult“ või „ABC juhtimisstruktuur oli vaadeldaval perioodil vastavuses XYZ kriteeriumidega“.

Asjaomane osapool (asjaomased osapooled) (vt lõik 13, lisa)

A20. Rollid, mida täidavad vastutav osapool, mõõtja või hindaja ja kaasav osapool, võivad olla erinevad (vt lõik A37). Ka juhtimis- ja haldusstruktuurid erinevad jurisdiktsioonide ja majandusüksuste kaupa, peegeldades selliseid mõjutegureid nagu erinev kultuuriline ja õiguslik taust, suurus ja omandiõiguse tunnused. Selline mitmekesisus tähendab, et ISAEdes ei ole võimalik määrata kõikide kindlustandvate töövõttude jaoks isikuid, kellele praktiseerijal tuleb esitada järelepärimised, kellelt taotleda esitisi või kellega muul moel igas olukorras infot vahetada. Mõnel juhul, näiteks kui

asjaomane osapool (asjaomased osapooled) on kõigest tervikliku juriidilise isiku osa(d), tuleb infovahetuse jaoks sobivate juhtkonna liikmete või nende, kelle ülesandeks on valitsemine, väljaselgitamiseks kasutada kutsealast otsustust, et kindlaks teha isikud, kes vastutavad käsitletava küsimuse eest ja omavad selle kohta teadmisi.

Kindlustandva töövõtu läbiviimine kooskõlas ISAEga

Töövõtu suhtes asjakohastele standarditele vastamine (vt lõigud 1, 5, 15)

A21. Käesolev ISAE sisaldab nõudeid, mis kehtivad kindlustandvate töövõttude⁵ (v.a möödunud perioodide finantsinformatsiooni auditid või ülevaatused) suhtes, kaasa arvatud teemakohaste ISAEdega kooskõlas töövõtud. Mõnel juhul on töövõtu puhul oluline ka teemakohane ISAE. Teemakohane ISAE on töövõtu puhul oluline, kui ISAE kehtib, kui ISAE teema on töövõtu suhtes oluline ja kui asjaolud, mida käsitleb ISAE, on olemas.

A22. ISAD ja ISRED on koostatud möödunud perioodide finantsinformatsiooni auditite ja ülevaatuste jaoks ning neid ei kohaldata muude kindlustandvate töövõttude suhtes. Siiski võivad need pakkuda töövõtuprotsessi kohta üldisi juhiseid praktiseerijatele, kes viivad läbi kindlustandvat töövõttu kooskõlas käesoleva ISAEga.

ISAE tekst (vt lõigud 12, 16)

A23. ISAE sisaldab praktiseerija eesmärgi ISAE järgimisel ja nõudeid, mis on kavandatud selleks, et võimaldada praktiseerijal neid eesmärgi täita. Lisaks sisaldab see seotud juhiseid rakendamist puudutava ja muu selgitava materjali vormis, sissejuhatavat materjali, mis annab ISAE õigeks mõistmiseks vajaliku konteksti, ja definitsioone.

A24. ISAE eesmärgid näitavad konteksti, milles on kehtestatud ISAE nõuded, ja need on mõeldud selleks, et aidata:

- (a) aru saada, mida tuleb teostada, ja
- (b) otsustada, kas eesmärgi saavutamiseks tuleb teha enam.

Eelduste kohaselt on ISAE nõuete õige rakendamine praktiseerija poolt on eelduste kohaselt piisav alus praktiseerija eesmärkide saavutamiseks. Samas, kuna kindlustandvate töövõttude asjaolud varieeruvad suuresti ja ISAEs ei saa kõiki selliseid olukordi ette näha, vastutab praktiseerija asjakohase ISAE nõuete täitmiseks ja selles esitatud eesmärkide saavutamiseks vajalike protseduuride kindlaksmääramise eest. Töövõtu asjaolude hulgas võib olla konkreetseid küsimusi, mille puhul praktiseerija peab läbi viima protseduure lisaks nendele, mida nõuab asjakohane ISAE nendes ISAEdes esitatud eesmärkide täitmiseks.

A25. ISAE nõuete sõnastamisel kasutatakse tegusõna „peab“.

A26. Vajaduse korral esitatakse rakendamist ja muud selgitavat materjali käsitlevas osas täiendavad selgitused nõuete kohta ja juhised nende täitmiseks. Eelkõige võidakse selles:

- (a) selgitada täpsemalt nõude tähendust või kavandatud rakendamisala ja
- (b) tuua näited, mis võivad olla teatud olukorras asjakohased.

Kuigi sellised juhised ei ole nõuded, on need asjakohased nõuete õigeks rakendamiseks. Rakendamise ja muude selgitavate materjalide osas võidakse esitada ka taustinfot ISAEs käsitletud küsimuste kohta. Vajaduse korral esitatakse rakendamise ja muude selgitavate materjalide osas avaliku sektori auditiorganisatsioonide või väiksemate ettevõtete jaoks eraldi lisakaalutlused. Need lisakaalutlused on abiks käesoleva ISAE nõuete rakendamisel. Siiski ei piira ega vähenda need praktiseerija vastutust ISAE nõudeid rakendada ja täita.

A27. ISAE määratlused on esitatud selleks, et aidata järjepidevalt rakendada ja tõlgendada ISAE-d, ning ei ole mõeldud asendada definitsioone, mida võidakse kehtestada muudel eesmärkidel kas seaduste või regulatsioonidega või muul viisil.

⁵ Käesolevas ISAEs esitatakse nõuded ning rakendamine ja muu selgitav materjal põhjendatud kindlust ja piiratud kindlust andva atesteerimistöövõtu kohta. Käesolevat ISAE-d võib vastavalt töövõtu asjaoludele kohandatud ja täiendatud kohaldada ka põhjendatud kindlust ja piiratud kindlust andva otsese töövõtu suhtes.

A28. Lisad on rakendamise ja muude selgitavate materjalide osa. Lisa eesmärk ja kavandatud kasutus on selgitatud asjassepuutuva ISAE tekstis või lisa enda pealkirjas ja sissejuhatuses.

Asjakohastele nõuetele vastavus (vt lõik 17)

A29. Kuigi mõnda protseduuri on vaja ainult põhjendatud kindlust andvates töövõttudes, võivad need siiski olla asjakohased ka mõne piiratud kindlust andva töövõtu korral.

Eetikanõuded (vt lõigud 3(a), 20, 22(a))

A30. IESBA koodeksis kehtestatakse järgmised aluspõhimõtted, millele vastavust praktiseerijalt nõutakse:

- (a) ausus;
- (b) objektiivsus;
- (c) kutsealane kompetentsus ja nõutav hoolsus;
- (d) konfidentsiaalsus;
- (e) professionaalne käitumine.

A31. IESBA koodeksis esitatakse kontseptuaalne raamistik, mida kutselised arvestusekspertid peavad rakendama selleks, et:

- (a) tuvastada ohud aluspõhimõtetele vastavusele. Ohud jagunevad ühte või mitmesse järgmisse kategooriasse:
 - (i) omahuvi oht;
 - (ii) eneseülevaatuse oht;
 - (iii) kaitse oht;
 - (iv) lähituvuse oht;
 - (v) hirmutamise oht.
- (b) hinnata tuvastatud ohtude mõju ning
- (c) vajaduse korral rakendada kaitsemehhanisme nende ohtude kõrvaldamiseks või nende vähendamiseks aktsepteeritava tasemeni. Kaitsemehhanismid on vajalikud, kui kutseline arvestusekspert määrab kindlaks, et ohtude tase ei ole selline, millest mõistlik ja teadlik kolmas isik kõiki kutselisele arvestusekspertile sel ajal kättesaadavaid konkreetseid fakte ja asjaolusid kaaludes järeldaks, et vastavus aluspõhimõtetele ei ole ohustatud.

A32. IESBA koodeksis esitatakse nõuded ja rakendamise juhised erinevates teemades, sealhulgas:

- kutsealane määramine;
- huvide konfliktid;
- teine arvamus;
- teenus- ja muud tasud;
- kutsealaste teenuste turustamine;
- kingitused ja külalislahkus;
- kliendi varade säilitamine;
- objektiivsus;
- sõltumatus.

A33. 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 kahjustada. Sõltumatus suurendab suutlikkust tegutseda ausalt ja objektiivselt ning säilitada kutsealane skeptitsism. IESBA koodeksis sõltumatusega seotud küsimused on järgmised:

- finantshuvid;
- laenud ja garantiid;
- ärisuhted;
- perekonna- ja isiklikud suhted;
- töösuhe kindlustandva töövõtu kliendiga;
- hiljutine teenuse osutamine kindlustandva töövõtu kliendile;
- töötamine kindlustandva töövõtu kliendi direktori või ametnikuna;
- juhtivtöötajate pikaajaline seotus kindlustandva töövõtu klientidega;
- muude kui kindlustandvate teenuste pakkumine kindlustandva töövõtu klientidele;
- tasud (suhtelise suurusega, tähtaja ületanud ja tingimuslikud tasud);
- kingitused ja külalislahkus;
- tegelik või võimalik kohtumenetus.

A34. Kutsealased või seaduse või regulatsiooniga kehtestatud nõuded on vähemalt sama ranged kui IESBA koodeksi sätted, mis käsitlevad kindlustandvaid töövõtte, kui need puudutavad kõiki lõikudes A30–A33 osutatud küsimusi ja kehtestavad kohustusi, et saavutada selliste nõuete eesmäärke, mis on esitatud IESBA koodeksis seoses kindlustandvate töövõttudega.

Töövõtu aktsepteerimine ja jätkamine

Töövõtu eeltingimused (vt lõik 24)

A35. Avalikus sektoris võib eeldada mõne kindlustandva töövõtu eeltingimuse täidetust, näiteks:

- (a) avaliku sektori auditororganisatsioonide ja valitsusüksuste rollid ja kohustused, mis kuuluvad kindlustandvate töövõttude ulatusse, on eeldatavalt asjakohased, sest need on tavaliselt sätestatud õigusaktidega;
- (b) avaliku sektori auditororganisatsioonide õigus pääseda juurde töövõtu jaoks vajalikule informatsioonile on tihti sätestatud õigusaktidega;
- (c) praktiseerija järelendus vormis, mis on sobiv kas põhjendatud või piiratud kindlustandva töövõtu puhul, tuleb õigusaktide nõuete kohaselt üldiselt esitada kirjalikus aruandes ja
- (d) põhjendatud otstarve on üldiselt olemas, sest töövõtt on sätestatud õigusaktidega.

A36. Kui kriteeriumid ei ole sobivad kogu aluseks oleva käsitletava küsimuse jaoks, kuid praktiseerija suudab kindlaks määrata ühe või mitu aluseks oleva käsitletava küsimuse aspekti, mille jaoks need kriteeriumid sobivad, võib kindlustandva töövõtu läbi viia eraldi selle aluseks oleva käsitletava küsimuse aspekti kohta. Sellisel juhul võib olla vajalik kindlustandva töövõtu aruandes selgitada, et aruanne ei käsitle algset aluseks olevat käsitletavat küsimust tervikuna.

Rollid ja kohustused (vt lõigud 12(m), 12(n), 12(r), 12(v), 13, 24(a), lisa)

A37. Kõigil kindlustandvatel töövõttudel on vähemalt kolm osapoolt: vastutav osapool, praktiseerija ja ettenähtud kasutajad. Paljude atesteerimistöövõttude puhul võib vastutav osapool olla ka mõõtja või hindaja ja kaasav osapool. Lisast leiate teavet selle kohta, kuidas need rollid on seotud kindlustandva töövõttuga.

A38. Tõendusmaterjaliks selle kohta, et on olemas asjakohane seos vastutusega aluseks oleva käsitletava küsimuse eest, võib olla vastutava osapoole antud kinnitus. Selline kinnitus loob aluse ka ühisele arusaamisele vastutava osapoole ja praktiseerija kohustustest. Kirjalik kinnitus on kõige sobivam vorm vastutava osapoole arusaamise dokumenteerimiseks. Kui kirjalik kinnitus vastutuse kohta puudub, võib praktiseerijal siiski olla asjakohane töövõtt aktsepteerida, kui näiteks muud allikad, nagu õigusaktid või leping, osutavad vastutusele. Muudel juhtudel võib olla asjakohane töövõtt olenevalt asjaoludest tagasi lükata või avaldada asjaolud kindlustandva teenuse aruandes.

A39. Mõõtja või hindaja vastutab käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni põhjendatud aluse eest. Mis võib olla põhjendatud aluseks, oleneb aluseks oleva käsitletava küsimuse olemusest ja muudest töövõtu asjaoludest. Mõnel juhul võib olla vajalik ulatuslikku sisekontrolli sisaldav ametlik protsess, et mõõtja või hindaja saaks põhjendatud alusel väita, et käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioonis ei ole olulist väärkajastamist. Tõsiasi, et praktiseerija esitab käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni aruande, ei asenda mõõtja või hindaja enda protsesse käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni põhjendatud aluse saamiseks.

Aluseks oleva käsitletava küsimuse asjakohasus (vt lõik 24(b)(i))

A40. Asjakohane aluseks olev käsitletav küsimus on identifitseeritav ja järjepidevalt mõõdetav või hinnatav rakendatavate kriteeriumide alusel selliselt, et tulemuseks oleva käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni suhtes võib rakendada piisava asjakohase tõendusmaterjali kogumise protseduure, mis toetaksid vastavalt olukorrale põhjendatud või piiratud kindlust andvat järeldust.

A41. Kindlustase ei mõjuta aluseks oleva käsitletava küsimuse asjakohasust, s.t. kui aluseks olev käsitletav küsimus ei ole kindlustandva töövõtu puhul asjakohane, ei ole see asjakohane ka piiratud kindlust andva töövõtu puhul (ja vastupidi).

A42. Erinevatel aluseks olevatel käsitletatavatel küsimustel on erinevad tunnusjooned, sealhulgas see, millisel määral on neid kajastav informatsioon kvalitatiivne või kvantitatiivne, objektiivne või subjektiivne, puudutab möödunud perioode või tulevikku ja on seotud ajahetkega või hõlmab perioodi. Sellised tunnusjooned mõjutavad:

- (a) täpsust, millega aluseks olevat käsitletavat küsimust saab kriteeriumide alusel mõõta või hinnata, ja
- (b) saadaoleva tõendusmaterjali veenvust.

A43. Selliste tunnusjoonte kindlaksmääramine ja nende mõju arvestamine on praktiseerijale abiks aluseks oleva käsitletava küsimuse asjakohasuse hindamisel, samuti kindlustandva töövõtu aruande sisu määramisel (vt lõik A163).

A44. Mõnel juhul võib kindlustandev töövõtt olla seotud ainult laiema aluseks oleva käsitletava küsimuse ühe kindla osaga. Näiteks võib praktiseerija olla kaasatud käsitlema ühte aspekti majandusüksuse panuses säästvasse arengusse, näiteks selle majandusüksuse juhitavaid programme, millel on keskkonnale positiivne tulemus. Uurides sellises olukorras, kas töövõtul on olemas aluseks oleva käsitletava küsimuse asjakohasuse tunnus, võib praktiseerijal olla asjakohane hinnata, kas informatsioon aspekti kohta, mille kohta temalt aruannet soovitakse, vastab tõenäoliselt ettenähtud kasutajaskonna kui rühma infovajadustele, ning kuidas käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni esitatakse ja levitatakse, näiteks, kas on olemas olulisemaid programme vähem soodsate tulemustega, mida majandusüksus aruandes ei kajasta.

Kriteeriumide sobivus ja kättesaadavus

Kriteeriumide sobivus (vt lõik 24(b)(ii))

A45. Sobivatel kriteeriumidel on järgmised tunnusjooned:

- (a) asjassepuutuvus: asjassepuutuvate kriteeriumide abil saadakse tulemuseks käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon, mis abistab ettenähtud kasutajaid otsuste tegemisel;
- (b) täielikkus: kriteeriumid on täielikud, kui nendega kooskõlas koostatud käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioonist ei jää välja asjassepuutuvaid tegureid, mis võivad mõistlike eelduste kohaselt mõjutada ettenähtud kasutajate otsuseid, mis on tehtud käsitletava küsimuse osas 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 mõõtmist, sealjuures asjakohasel juhul ka esitamist ja avalikustamist, kui neid kasutavad erinevad praktiseerijad sarnastes tingimustes;
- (d) neutraalsus: neutraalsete kriteeriumide abil saadakse tulemuseks käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon, mis on töövõtu asjaoludele vastavalt erapooletu;

- (e) arusaadavus: arusaadavate kriteeriumide abil saadakse tulemuseks käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon, millest ettenähtud kasutajad saavad aru.

A46. Ebamäärased ootuste kirjeldused või otsustused isiku kogemuste kohta ei kujuta endast sobivaid kriteeriume.

A47. Kriteeriumide sobivus konkreetse töövõtu jaoks sõltub sellest, kas need kajastavad ülalmainitud iseloomulikke tunnusoone. Iga tunnusoone suhteline tähtsus konkreetse töövõtu jaoks on kutsealase otsustuse küsimus. Lisaks võivad kriteeriumid sobida teatavate töövõtu asjaolude korral, kuid ei pruugi sobida teistsuguste töövõtu asjaolude korral. Näiteks võib valitsusele või reguleerivatele asutustele aru andmisel olla nõutav kindlate kriteeriumide kasutamine, aga need kriteeriumid ei pruugi sobida laiemale kasutajaterühmale.

A48. Kriteeriume võib valida või välja arendada mitmel viisil, näiteks võivad need olla:

- sätestatud seaduse või regulatsiooniga;
- välja antud volitatud või tunnustatud ekspertorganisatsioonide poolt, mis järgivad nõuetekohast läbipaistvat protsessi;
- ühistööna välja töötatud rühma poolt, mis ei järgi nõuetekohast läbipaistvat protsessi;
- avaldatud teadusajakirjades või raamatutes;
- välja töötatud müügiks omandiõiguse alusel;
- spetsiaalselt kavandatud käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni ettevalmistamiseks konkreetse töövõtu asjaoludel.

See, kuidas kriteeriumid välja töötatakse, võib mõjutada praktiseerija tööd nende sobivuse hindamisel.

A49. Mõnel juhul on kriteeriumid, mida tuleb töövõtus kasutada, sätestatud seaduse või regulatsiooniga. Kui ei ole selgelt osutatud teisiti, eeldatakse selliste kriteeriumide sobivust, kui need vastavad ettenähtud kasutajate infovajadustele, näiteks kriteeriumid, mille on välja andnud volitatud või tunnustatud ekspertorganisatsioonid, kes järgivad nõuetekohast läbipaistvat protsessi. Selliseid kriteeriume nimetatakse kehtestatud kriteeriumideks. Isegi siis, kui aluseks oleva käsitletava küsimuse jaoks on olemas kehtestatud kriteeriumid, võivad konkreetset kasutajat kokku leppida muudes kriteeriumides oma konkreetsete eesmärkide alusel. Näiteks sisekontrolli tulemuslikkuse hindamiseks saab kehtestatud kriteeriumidena kasutada mitmesuguseid raamistikke. Ometi võivad konkreetset kasutajat välja töötada üksikasjalikuma kriteeriumide kogumi, mis vastab nende konkreetsetele infovajadustele näiteks seoses usaldatavusnõuete täitmise järelevalvega. Sellistel juhtudel kindlustandva teenuse aruandes:

- (a) hoiatatakse lugejaid, et käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon on koostatud kooskõlas eriotstarbega kriteeriumidega ega pruugi seetõttu olla sobiv muuks otstarbeks (vt lõik 69(f)), ja
- (b) võidakse märkida, kui see on töövõtu asjaoludel vajalik, et kriteeriumid ei ole kehtestatud seaduse või regulatsiooniga ega välja antud volitatud või tunnustatud ekspertorganisatsiooni poolt, mis järgib nõuetekohast läbipaistvat protsessi.

A50. Kui kriteeriumid on spetsiaalselt kavandatud käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni ettevalmistamiseks töövõtu konkreetsetel asjaoludel, siis ei ole need sobivad, kui tulemuseks on selline käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon või kindlustandva teenuse aruanne, mis on ettenähtud kasutajate jaoks eksitav. On soovitatav, et ettenähtud kasutajad või kaasav osapool kinnitaksid, et ettenähtud kasutajate eesmärkide jaoks sobivad spetsiaalselt kavandatud kriteeriumid. Sellise kinnituse puudumine võib mõjutada tegevust, mis on vajalik kriteeriumide sobivuse hindamiseks, ja informatsiooni, mis on kriteeriumide kohta esitatud kindlustandva teenuse aruandes.

Kriteeriumide kättesaadavus (vt lõik 24(b)(iii))

A51. Kriteeriumid peavad olema ettenähtud kasutajate jaoks kättesaadavad, et võimaldada neil aru saada, kuidas aluseks olevat käsitletavat küsimust on mõõdetud või hinnatud. Kriteeriumid tehakse ettenähtud kasutajatele kättesaadavaks ühel või mitmel järgmisel viisil:

- (a) avalikult;
- (b) lisatuna selgelt käsitletava küsimusega seotud informatsiooni esitusse;
- (c) kriteeriumid lisatakse selgel viisil kindlustandva töövõtu aruandesse (vt lõik A164);
- (d) üldise arusaamise kaudu, nagu näiteks kriteerium aja mõõtmiseks tundide ja minutitega.

A52. Kriteeriumid võivad olla saadaval ka ainult 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. Sellisel juhul on lõigu 69(f) kohaselt vajalik avaldus, mis juhib lugejate tähelepanu sellele faktile. Lisaks võib praktiseerija pidada vajalikuks osutada, et kindlustandva töövõtu aruanne on ette nähtud üksnes konkreetsetele kasutajatele (vt lõigud A166–A167).

Juurdepäas tõendusmaterjalile (vt lõik 24(b)(iv))

Saadaoleva tõendusmaterjali kvantiteet ja kvaliteet

A53. Saadaoleva tõendusmaterjali kvantiteeti ja kvaliteeti mõjutavad:

- (a) aluseks oleva käsitletava küsimuse või käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni tunnused. Näiteks kui käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon on pigem tulevikku suunatud kui möödunud perioode käsitlev, võib eeldada, et tõendusmaterjal on vähem objektiivne, ja
- (b) 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 osapoolte kehtestatud kitsenduse tõttu.

Tavaliselt on tõendusmaterjal pigem veenev kui lõplikku kinnitust andev.

Juurdepäas andmetele (vt lõik 56)

A54. Asjaomas(t)elt osapool(t)elt kinnituse taotlemine selle kohta, et ta tunnistab ja mõistab või nad tunnistavad ja mõistavad oma kohustust võimaldada praktiseerijale allpool nimetatud, võib aidata praktiseerijal kindlaks määrata, kas töövõtul on olemas tõendusmaterjali kättesaadavuse tunnusjoon:

- (a) juurdepäas kogu informatsioonile, millest asjaomane osapool (asjaomased osapooled) on teadlik(ud) ja mis on oluline käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni ettevalmistamiseks, nagu näiteks andmed, dokumentatsioon ja muud asjaolud;
- (b) lisainformatsioon, mida praktiseerija võib taotleda asjaomas(t)elt osapool(t)elt töövõtu otstarbel, ja
- (c) piiramatut juurdepäas asjaomas(t)e osapool(t)e isikutele, kellelt praktiseerija peab vajalikuks tõendusmaterjali hankida.

A55. Vastutava osapoolte, mõõtja või hindaja ja kaasava osapoolte vaheliste suhete laad võib mõjutada praktiseerija võimet juurde pääseda andmetele, dokumentidele ja muule informatsioonile, mida praktiseerija võib vajada tõendusmaterjalina töövõtu lõpetamiseks. Selliste suhete laad võib seetõttu olla oluline kaalutlus otsuse tegemisel selle kohta, kas töövõtt aktsepteerida või mitte. Näiteid olukordadest, kui selliste suhete laad võib olla problemaatiline, on esitatud lõigus A139.

Põhjendatud otstarve (vt lõik 24(b)(vi))

A56. Olulised kaalutlused, mille alusel kindlaks määrata, kas töövõtul on põhjendatud otstarve, võivad hõlmata järgmisi asjaolusid:

- käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni ja kindlustandva töövõtu aruande ettenähtud kasutajad (eelkõige, kui kriteeriumid on kavandatud eriotstarbeks). Veel üks kaalutlus on tõenäosus, et käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni ja kindlustandva töövõtu aruannet kasutatakse või levitatakse laiemalt kui ettenähtud kasutajatele;
- kas võib eeldada, et käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni aspekte jäetakse kindlustandva töövõtu aruandest välja, ja nende väljajätmise põhjus;

- vastutava osapoole, mõõtja või hindaja ja kaasava osapoole suhete tunnused; kui näiteks mõõtja või hindaja ei ole vastutav osapool, siis kas vastutav osapool nõustub sellega, kuidas käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni plaanitakse kasutada ja kas ta saab võimaluse see informatsioon enne ettenähtud kasutajatele avaldamist üle vaadata või edastada koos informatsiooniga kommentaare;
- kes valis kriteeriumid, mida tuleb kohaldada, et mõõta või hinnata käsitletavat küsimust, ja milline on nende kohaldamisel otsustuse osatähtsus ja erapoolikuse ulatus. Töövõtul on tõenäolisemalt olemas põhjendatud otstarve, kui kriteeriumid valisid või nende valimises osalesid ettenähtud kasutajad;
- mis tahes märkimisväärsed piirangud praktiseerija töö ulatusele;
- kas praktiseerija usub, et kaasav osapool kavatses seostada praktiseerija nime aluseks oleva käsitletava küsimuse või käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooniga sobimatul viisil.

Töövõtu tingimuste kokkuleppimine (vt lõik 27)

A57. See on nii kaasava osapoole kui ka praktiseerija huvides, et praktiseerija teatab kirjalikult enne töövõtu alustamist töövõtu kokkulepitud tingimused, et vältida arusaamatusi. Kirjaliku kokkuleppe või lepingu vorm ja sisu varieeruvad olenevalt töövõtu asjaoludest. Näiteks kui seadus või regulatsioon sätestab töövõtu tingimused piisavalt üksikasjalikult, ei pea praktiseerija neid kirjalikus lepingus kajastama, välja arvatud asjaolu, et seda seadust või regulatsiooni kohaldatakse ning asjaomane osapool tunnistab ja mõistab või asjaomased osapooled tunnistavad ja mõistavad sellest tulenevaid kohustusi.

A58. Eelkõige avalikus sektoris võib seadus või regulatsioon anda volitused praktiseerija nimetamiseks ning sätestada konkreetsed volitused, nagu juurdepääs asjaomas(t)e osapool(t)e andmetele ja muule informatsioonile, ja kohustused, nagu praktiseerija kohustus teatada otse ministrile, seadusandjale või avalikkusele, kui asjaomane osapool püüab piirata töövõtu ulatust.

Töövõtu tingimuste muudatuse aktsepteerimine (vt lõik 29)

A59. Asjaolude muutumine, mis mõjutab ettenähtud kasutajate nõudeid, või arusaamatus, mis puudutab töövõtu sisu, võib olla põhjendus, et taotleda töövõtu muudatust, näiteks kindlustandva töövõtu muutmist kindlust mitteandvaks töövõtuks või põhjendatud kindlust andva töövõtu muutmist piiratud kindlust andvaks töövõtuks. Suutmatus hankida põhjendatud kindlust andva töövõtu järelduse tegemiseks piisavat asjakohast tõendusmaterjali ei ole vastuvõetav põhjus muuta põhjendatud kindlust andev töövõtt piiratud kindlust andvaks töövõtuks.

Kvaliteedijuhtimine

Kutselised arvestuseksperdid avalikus kutsealases tegevuses (vt lõik 20, lõigu 31 punktid a–b)

A60. Käesolev ISAE on koostatud rea selliste meetmete kontekstis, mis on võetud selleks, et tagada kindlustandvate töövõttude kvaliteet kutseliste arvestuseksperptide avalikus kutsealases tegevuses, näiteks meetmed, mis on võetud IFACi liikmesorganisatsioonide poolt kooskõlas IFACi liikmesorganisatsioonide nõuetele vastavuse programmi ja liikmesuskohustuste avaldustega. Selliste meetmete hulka kuuluvad:

- pädevusnõuded, nagu hariduse ja kogemuse kriteeriumid liikmeks saamisel ning jätkuva kutsealase arengu ja elukestva õppe nõuded;
- kvaliteedijuhtimise süsteemi rakendamine kogu ettevõttes. Standardit ISQM 1 kohaldatakse kõikide ettevõtete suhtes seoses kindlustandvate ja seonduvate teenuste töövõttudega;
- terviklik eetikakoodeks, sealhulgas üksikasjalikud sõltumatuse nõuded, mille põhiprintsiibid on ausus, objektiivsus, kutsealane pädevus ja nõutav hoolsus, konfidentsiaalsus ja kutsealane käitumine.

Ettevõtte tasandi kvaliteedijuhtimine (vt lõigu 3 punkt b, lõigu 31 punkt a)

A61. Standardis ISQM 1 käsitletakse ettevõtte kohustusi seoses kvaliteedijuhtimise süsteemi väljatöötamise, rakendamise ja kasutamisega kindlustandvate töövõtude puhul.⁶ Selles esitatakse ettevõtte kohustused kehtestada kvaliteediesmärgid, mis käsitlevad kohustuste täitmist kooskõlas asjassepuutuvate eetikanõuetega, sealhulgas sõltumatusena seotud nõuetega. Samuti käsitleb ISQM 1 ettevõtte kohustust kehtestada poliitikad või protseduurid, mis käsitlevad töövõtte, mille puhul nõutakse töövõtu kvaliteedi ülevaatuste läbiviimist.⁷ ISQM 2 käsitleb töövõtu kvaliteedi ülevaataja määramist ja sobivust ning töövõtu kvaliteedi ülevaatuse läbiviimist ja dokumenteerimist.⁸

Kvaliteedijuhtimise süsteem käsitleb järgmist kaheksat komponenti:⁹

- (a) ettevõtte riskide hindamise protsess;
- (b) valitsemine ja liidriks olemine;
- (c) asjassepuutuvad eetikanõuded;
- (d) kliendisuhete ja spetsiifiliste töövõtude aktsepteerimine ja jätkamine;
- (e) töövõtu läbiviimine;
- (f) ressursid;
- (g) informatsioon ja infovahetus ning
- (h) monitoorimis- ja korrigeerimisprotsess.

Ettevõtted või riiklikud nõuded võivad kasutada kvaliteedijuhtimise süsteemi komponentide kirjeldamiseks erinevat terminoloogiat või raamistikke.

A62. Muud kutsealased nõuded või seadusest tulenevad või regulatiivsed nõuded, mis käsitlevad ettevõtte kohustusi töötada välja kvaliteedijuhtimise süsteem ning seda rakendada ja kasutada, on vähemalt sama ranged kui ISQM 1, kui need käsitlevad standardi ISQM 1 nõudeid ja kehtestavad ettevõttele kohustusi standardi ISQM 1 eesmärgi saavutamiseks.

A63. Töövõtu partneri tegevus ja asjakohased sõnumid teistele töövõtu meeskonna liikmetele selle kontekstis, et töövõtu partner võtab üldise kohustuse seoses iga töövõtu kvaliteedi juhtimise ja saavutamise ning piisava ja asjakohase kaasatusega kogu töövõtu vältel, rõhutavad fakti, et kvaliteet on kindlustandva töövõtu läbiviimisel äärmiselt oluline, ning alljärgneva tähtsust kindlustandva töövõtu kvaliteedi jaoks:

- (a) kutsestandarditele ning regulatsioonist ja seadusest tulenevatele nõuetele vastava töö tegemine;
- (b) ettevõtte poliitikate või protseduuride järgimine nii, nagu need on rakendatavad;
- (c) töövõtu kohta sellise aruande väljaandmine, mis on nendes tingimustes asjakohane;
- (d) töövõtu meeskonna suutlikkus tõsta esile murettekitavaid asjaolusid ilma sanktsioonide hirmuta.

A64. Ettevõtte kvaliteedijuhtimise süsteem hõlmab sellise monitoorimis- ja korrigeerimisprotsessi kehtestamist, mis on välja töötatud, et:

- (a) anda ettevõttele asjassepuutuvat, usaldusväärset ja õigeaegset informatsiooni kvaliteedijuhtimise süsteemi väljatöötamise, rakendamise ja kasutamise kohta;
- (b) astuda asjakohaseid samme tuvastatud puudustele vastamiseks sellisel, et ettevõtte korrigeerib puudused õigel ajal.

⁶ ISQM 1, lõik 1

⁷ ISQM 1, lõigu 2 punkt a

⁸ ISQM 1, lõigu 2 punkt b

⁹ ISQM 1, lõik 6

A65. Tavaliselt võib töövõtu meeskond tugineda ettevõtte kvaliteedijuhtimise süsteemile, välja arvatud juhul, kui:

- töövõtu meeskonna arusaamine või praktilised kogemused annavad märku, et ettevõtte poliitikad või protseduurid ei käsitle tulemuslikult töövõtu olemust ja tingimusi, või
- ettevõtte või muude osapoolte antud informatsioonist selliste poliitikate või protseduuride tulemuslikkuse kohta tuleneb teisiti.

Näiteks võib töövõtu meeskond tugineda ettevõtte kvaliteedijuhtimise süsteemile seoses alljärgnevaga:

- (a) personali pädevus ja võimekus töötajate värbamise ja ametliku väljaõppe kaudu;
- (b) sõltumatus asjassepuutuva sõltumatu informatsiooni kogumise ja edastamise kaudu;
- (c) kliendisuhete hoidmine kliendisuhete ja kindlustandvate töövõtude aktsepteerimist ja jätkamist käsitlevate ettevõtte poliitikate või protseduuride kaudu;
- (d) regulatsioonist ja seadusest tulenevate nõuete järgimine ettevõtte monitoorimis- ja korregeerimisprotsessi kaudu.

Ettevõtte kvaliteedijuhtimise süsteemis tuvastatud ja kindlustandvat töövõttu mõjutada võivate puuduste¹⁰ kaalumisel võib töövõtu partner kaaluda heastavaid samme, mida ettevõtte on nende puuduste käsitlemiseks astunud.

A66. Puudus ettevõtte kvaliteedijuhtimise süsteemis ei anna ilmingimata märku, et kindlustandvat töövõttu ei viidud läbi kooskõlas kutsestandardite ning rakendatavate seadusest ja regulatsioonist tulenevate nõuetega või et praktiseerija aruanne ei olnud asjakohane.

Oskused, teadmised ja kogemused, mis on seotud aluseks oleva käsitletava küsimuse ja selle hindamise või mõõtmisega (vt lõik 31(c))

A67. Praktiseerijalt võidakse paluda kindlustandvaid töövõtte seoses väga erinevate aluseks olevate käsitletavate küsimuste ja käsitletavate küsimuste kohta esitatud informatsiooniga. Mõned neist võivad nõuda tavapärastega võrreldes spetsiifilisi oskusi ja teadmisi.

A68. IESBA koodeks nõuab, et kutseline arvestusekspert avalikus kutsealases tegevuses nõustuks osutama üksnes neid teenuseid, mida kutseline arvestusekspert avalikus kutsealases tegevuses on pädev osutama.¹¹ Esitatud kindlustandva töövõtu järelduse eest vastutab üksnes praktiseerija ning asjaolu, et praktiseerija on kasutanud praktiseerija eksperdi tööd, ei vähenda vastutust. Kui aga praktiseerija kasutab praktiseerija eksperdi tööd ja järgib käesolevat ISAE'd ning ta teeb järelduse, et selle eksperdi töö on praktiseerija eesmärgi jaoks adekvaatne, võib praktiseerija asjakohase tõendusmaterjalina aktsepteerida tähelepanekuid või järeldusi, mida see ekspert on oma kompetentsusvaldkonnas teinud.

Töövõtu ressursid

Kollektiivne pädevus ja võimekus (vt lõik 32)

A69. ISQM 1 nõuab, et ettevõtte kehtestaks kvaliteedieesmärgid, mis käsitlevad kliendisuhete ja kindlustandvate töövõtude aktsepteerimist ja jätkamist. Kvaliteedieesmärgid käsitlevad ettevõtte selliste otsustuste asjakohasust, mis tehakse selle kohta, kas aktsepteerida või jätkata suhteid ja töövõtte, ning mis põhinevad ettevõtte suutlikkusel viia töövõtt läbi kooskõlas kutsestandardite ning rakendatavate seadusest ja regulatsioonist tulenevate nõuetega.¹²

Praktiseerija ekspert (vt lõigud 32(a), 32(b)(i))

A70. Osa kindlustandvast tööst võib teha valdkondadevaheline meeskond, kuhu kuulub üks või mitu praktiseerija eksperti. Näiteks võib praktiseerija eksperti olla vaja selleks, et aidata praktiseerijal aru

¹⁰ ISQM 1, lõigu 16 punkt a

¹¹ IESBA koodeksi 320.3 A3.

¹² ISQM 1, lõigu 30 punkti a alapunkt ii ja lõik A72

saada aluseks olevast käsitletavast küsimusest ja muudest töövõtu asjaoludest või ühest või mitmest küsimusest, mis on nimetatud lõigus 46 R (põhjendatud kindlust andva töövõtu korral) või 46 L (piiratud kindlust andva töövõtu korral).

A71. Kui on vaja kasutada praktiseerija tööd, võib töövõtu aktsepteerimise või jätkamise etapis olla vajalik mõni lõigus 52 nõutud protseduur.

Teised praktiseerijad (vt lõik 32(b)(ii))

A72. Käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon võib sisaldada informatsiooni, mille kohta on järelduse esitanud teine praktiseerija. Praktiseerija võib otsustada käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni suhtes järeldust tehes kasutada informatsiooni tõendusmaterjalina selle teise praktiseerija järelduse aluseks olevat tõendusmaterjali.

A73. Teise praktiseerija tööd võib kasutada näiteks siis, kui aluseks olev käsitletav küsimus on seotud kaugel asukoha või välisriigiga. Sellised teised praktiseerijad ei ole töövõtu meeskonna liikmed. Kui töövõtu meeskond plaanib kasutada teise praktiseerija tööd, võivad asjakohased olla järgmised kaalutlused:

- kas teine praktiseerija mõistab ja järgib töövõtu jaoks asjakohaseid eetikanõudeid ja eelkõige, kas ta on sõltumatu;
- teise praktiseerija kutsealane kompetentsus;
- millises ulatuses osaleb töövõtumeeskond teise praktiseerija töös;
- kas teine praktiseerija tegutseb regulatiivses keskkonnas, kus on praktiseerija üle aktiivne järelevalve.

Ülevaatus kohustused (vt lõigu 33 punkt c)

A74. ISQM 1 alusel on nõutav, et ettevõtte kehtestaks kvaliteediesmärgi, mis käsitleb töövõtu meeskondade suunamise ja järelevalve ning nende töö ülevaatumise olemust, ajastust ja ulatust. Samuti nõuab ISQM 1, et selline suunamine, järelevalve ja ülevaatus planeeritakse ja viiakse läbi alusel, et töövõtu meeskonna vähem kogenud liikmete tehtav töö on suunatud, järelevalvatud ja ülevaadatud töövõtu meeskonna enam kogenud liikmete poolt.¹³

Töövõtu kvaliteedi ülevaatus (vt lõigu 36 punkt b)

A75. Muud asjaolud, mida võib käsitleda töövõtu kvaliteedi ülevaatus:

- (a) töövõtu meeskonna poolne ettevõtte sõltumatuse hindamine seoses töövõtuga;
- (b) kas asjakohane konsultatsioon on aset leidnud eriarvamusi hõlmavates asjaoludes või muudes keerulistes või vaidlust tekitavates asjaoludes, ning sellistest konsultatsioonidest tulenevad järeldused ning
- (c) kas ülevaatuses välja valitud töövõtu dokumentatsioon kajastab märkimisväärsete otsustustega seoses tehtud tööd ja toetab järeldusi, millele jõuti.

Kutsealane skeptitsism ja kutsealane otsustus

Kutsealane skeptitsism (vt lõik 37)

A76. Kutsealane skeptitsism on suhtumine, mis tähendab valvsuse säilitamist näiteks järgneva suhtes:

- tõendusmaterjal, mis lahkneb muust hangitud tõendusmaterjalist;
- informatsioon, mis seab kahtluse alla tõendusmaterjalina kasutatavate dokumentide ja järelepärimiste vastuste usaldusväärsuse;
- asjaolud, mis viitavad vajadusele viia läbi lisaprotseduure võrreldes asjakohase ISAEga nõutavate protseduuridega;
- tingimused, mis võivad viidata tõenäolisele väärkajastamisele.

¹³ ISQM 1, lõigu 31 punkt b

A77. Kutsealase skeptitsismi säilitamine kogu töövõtu jooksul on vajalik juhul, kui praktiseerija peab näiteks vähendama järgmisi riske:

- ebaharilike asjaolude tähelepanuta jätmine;
- liigne üldistamine vaatlustel põhinevate järelduste tegemisel ja
- asjakohatute eelduste kasutamine protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramisel ning nende tulemuste hindamisel.

A78. Kutsealane skeptitsism on vajalik tõendusmaterjali kriitiliseks hindamiseks. See hõlmab lahknevas tõendusmaterjalis ja dokumentide usaldusväärsuses ning järelepärimiste vastustes kahtlemist. Samuti hõlmab see hangitud tõendusmaterjali piisavuse ja asjakohasuse arvessevõtmist vastavalt asjaoludele.

A79. Kui töövõtt ei hõlma kindlust dokumentide ehtsuse kohta, võib praktiseerija aktsepteerida arvestusandmeid ja dokumente ehtsatena, kui praktiseerijal ei ole põhjust arvata vastupidist. Siiski peab praktiseerija lõigu 50 kohaselt kaaluma tõendusmaterjalina kasutatava informatsiooni usaldusväärsust.

A80. Praktiseerijalt ei saa oodata, et ta eirab varasemaid kogemusi tõendusmaterjali esitavate isikute aususe ja eetiliseusega. Sellegipoolest ei vabasta veendumus, et tõendusmaterjali esitavad isikud on ausad ja eetilised, praktiseerijat vajadusest säilitada kutsealane skeptitsism.

Kutsealane otsustus (vt lõik 38)

A81. Kutsealane otsustus on mõõdapääsmatu kindlustandva töövõtu nõuetekohaseks läbiviimiseks. Seda seetõttu, et asjassepuutuvaid eetikaalaseid nõudeid ja asjakohast ISAE-d ei saa tõlgendada ning kogu töövõtu käigus vajalikke teadlikke otsuseid ei saa teha ilma asjassepuutuvate koolituste, teadmiste ja kogemuste rakendamiseta faktide ja asjaolude suhtes. Kutsealane otsustus on vajalik eelkõige järgmiste otsuste puhul:

- olulisus ja töövõtu risk;
- nende protseduuride olemus, ajastus ja ulatus, mida kasutatakse asjakohase ISAE nõuete täitmiseks ja tõendusmaterjali hankimiseks;
- hinnang sellele, kas on kogutud piisav asjakohane tõendusmaterjal ja kas on vaja teha enamat käesoleva ISAE ja mis tahes muu käsitletava küsimusega seotud teemakohase ISAE eesmärkide saavutamiseks. Eelkõige on kutsealane otsustus nõutav piiratud kindlust andva töövõtu puhul, et hinnata, kas on saavutatud arvestatav kindlusetase;
- asjakohased järeldused, mis tehakse hangitud tõendusmaterjali põhjal.

A82. Praktiseerijalt oodatava kutsealase otsustuse erijooneks on see, et selle teeb praktiseerija, kelle väljaõpe, teadmised ja kogemused on aidanud arendada põhjendatud otsuste saavutamiseks vajalikku kompetentsust.

A83. 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, sealhulgas selle kohta, millises ulatuses on käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni konkreetsed elemendid mõjutatud asjaomas(t)e osapool(t)e otsustusest.

A84. Kutsealast otsustust saab hinnata selle alusel, kas tehtud otsustus peegeldab kindlus- ja mõõtmis- või hindamispehõhimõtete kompetentset rakendamist ning on praktiseerijale praktiseerija kindlustandva töövõtu aruande kuupäevani teada olevaid fakte ja asjaolusid arvesse võttes asjakohane ja nendega kooskõlas.

A85. Kutsealast otsustust tuleb kasutada kogu töövõtu jooksul. See peab olema ka asjakohaselt dokumenteeritud. Sellega seoses nõutakse lõigus 79, et praktiseerija koostaks dokumentatsiooni, mis on piisav, võimaldamaks kogemustega praktiseerijal, kellel ei ole töövõtuga eelnevat seost, mõista olulisi kutsealaseid otsustusi, mida on tehtud töövõtu käigus esile kerkinud märkimisväärsete asjaolude kohta järelduste jõudmisel. Kutsealast otsustust ei tohi kasutada selliste otsuste põhjendusena, mida töövõtu faktid ja asjaolud või piisav asjakohane tõendusmaterjal muidu ei toeta.

Töövõtu planeerimine ja läbiviimine

Planeerimine (vt lõik 40)

A86. Planeerimine hõlmab töövõtu partnerit, töövõtu meeskonna teisi võtmetähtsusega liikmeid ja võtmetähtsusega praktiseerija mis tahes väliseksperthe, kes koostavad üldstrateegia töövõtu ulatuse, rõhuasetuse, ajastuse ja läbiviimise kohta ning töövõtu plaani, mis koosneb läbiviidavate protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse üksikasjalikust lähenemisviisist ning nende valimise põhjustest. Adekvaatne planeerimine aitab pöörata asjakohast tähelepanu tähtsatele töövõtu valdkondadele, identifitseerida õigel ajal võimalikud probleemid ning nõuetekohaselt organiseerida ja juhtida töövõttu nii, et see oleks läbi viidud tulemuslikul ja tõhusal viisil. Samuti aitab adekvaatne planeerimine praktiseerijal nõuetekohaselt määrata tööülesandeid töövõtu meeskonna liikmetele ning hõlbustab töövõtu meeskonna liikmete suunamist ja järelevalvet ning nende töö ülevaatamist. Lisaks aitab see vajaduse korral koordineerida teiste praktiseerijate ja ekspertide tööd. Planeerimistegevuste laad ja ulatus varieerub olenevalt töövõtu asjaoludest, nagu näiteks aluseks oleva käsitletava küsimuse ja kriteeriumide keerukus. Näited peamistest asjaoludest, mida võib kaaluda:

- töövõtu tunnused, mis määratlevad selle ulatuse, sealhulgas töövõtutingimused ning aluseks oleva käsitletava küsimuse ja kriteeriumide tunnused;
- eeldatav ajastus ja nõutava infovahetuse laad;
- töövõtu aktsepteerimise tegevuste tulemused ja kui kohaldatav, kas töövõtu partneri poolt asjaomas(t)e osapool(t)e jaoks läbi viidud teistest töövõttudest saadud teadmised on asjakohased;
- töövõtu protsess;
- praktiseerija arusaam asjaomas(t)est pool(t)est ja tema (nende) keskkonnast, kaasa arvatud risk, et käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon võib olla oluliselt väärkajastatud;
- ettenähtud kasutajate ja nende infovajaduste identifitseerimine ning töövõturiski olulisuse ja komponentide kaalumise;
- mil määral on pettuserisk töövõtu jaoks relevantne;
- töövõtu läbiviimiseks vajalike ressursside olemus, ajastus ja ulatus, näiteks nõuded personalile ja eriteadmistele, kaasa arvatud ekspertide kaasamise laad ja ulatus;
- siseauditi funktsiooni mõju töövõtule.

A87. Praktiseerija võib otsustada arutada planeerimise elemente asjaomas(t)e osapool(t)ega, et hõlbustada töövõtu läbiviimist ja juhtimist (näiteks et koordineerida mõningaid planeeritud protseduure asjaomas(t)e osapool(t)e personali tööga). Kuigi need arutelud tihti toimuvad, vastutab töövõtu üldstrateegia ja töövõtu plaani eest siiski praktiseerija. Töövõtu üldstrateegia või töövõtu plaani küsimusi arutades on vajalik hoolsus, et mitte ohustada töövõtu tulemuslikkust. Näiteks konkreetsete protseduuride olemuse ja ajastuse arutamine asjaomas(t)e osapool(t)ega võib ohustada töövõtu tulemuslikkust, tehes protseduurid liiga ettearvatavaks.

A88. Planeerimine ei ole eraldatud etapp, vaid pigem pidev ja korduv protsess kogu töövõtu jooksul. Ootamatute sündmuste, tingimuste muutumise või kogutud tõendusmaterjali mõjul võib praktiseerijal olla vaja uuesti läbi vaadata üldstrateegia ja töövõtu plaan ning seega nendest tulenevalt planeeritud protseduuride olemus, ajastus ja ulatus.

A89. Väiksemate või vähem keeruliste töövõttude korral võib kogu töövõtu läbi viia väga väikese töövõtu meeskonnaga, kuhu võib kuuluda töövõtu partner (kes võib olla üksikpraktiseerija), kes töötab ilma ühegi teise töövõtumeeskonna liikmeta. Väiksemas meeskonnas on meeskonnaliikmete tegevuse koordineerimine ja nendevaheline suhtlemine lihtsam. Sellisel juhul ei pea töövõtu üldstrateegia koostamine olema keeruline või ajakulukas ülesanne; see varieerub vastavalt majandusüksuse suurusele ja töövõtu keerukusele, sealhulgas aluseks olevale käsitletavale küsimusele ja kriteeriumidele ning töövõtu meeskonna suurusele. Näiteks korduvtöövõtu korral võib käesoleva perioodi dokumenteeritud töövõtu strateegiana kasutada möödunud perioodi lõpetamisel koostatud lühikest memorandumit, mis põhineb äsja lõppenud töövõtu tööpaberite ülevaatamisel ja kindlaks tehtud probleemide esiletoomisest ning mida on käesoleval perioodil ajakohastatud asjaomaste osapooltega peetud arutelude põhjal, mis võivad olla asjakohased dokumenteeritud strateegia kohta.

A90. Juhul kui praktiseerija jätkab töövõttu lõigus 43 kirjeldatud olukorras:

- (a) kui praktiseerija kutsealase otsustuse kohaselt on tõenäoline, et sobimatute kriteeriumide rakendamine või mitteasjakohane aluseks olev käsitletav küsimus eksitab ettenähtud kasutajaid, on antud tingimustes asjakohane märkus(t)ega järeldus või vastupidine järeldus olenevalt sellest, kui oluline ja läbiv on asjaolu;
- (b) muudel juhtudel on asjakohane märkus(t)ega järeldus või järelduse avaldamisest loobumine sõltuvalt sellest, kui oluline ja läbiv on asjaolu praktiseerija kutsealase otsustuse kohaselt.

A91. Näiteks juhul kui pärast töövõtu aktsepteerimist leiab praktiseerija, et rakendatavate kriteeriumide kasutamine põhjustab käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni erapoolikust ning kõnealune erapoolikus on oluline ja läbiv, siis on antud tingimustes asjakohane vastupidine järeldus.

Olulisus (vt lõik 44)

A92. Kutsealaseid otsustusi olulisuse kohta tehakse ümbritsevaid tingimusi arvestades, kuid neid ei mõjuta kindlustase, 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 infovajadustel.

A93. Rakendatavad kriteeriumid võivad käsitleda olulisuse kontseptsiooni seoses käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni ettevalmistamise ja esitamise ning anda seega praktiseerijale viiteraamistiku töövõtu olulisuse kaalumiseks. Kuigi rakendatavad kriteeriumid võivad käsitleda olulisust mitmel viisil, hõlmab olulisuse kontseptsioon tavaliselt küsimusi, mida on käsitletud lõikudes A92–A100. Juhul kui rakendatavad kriteeriumid ei sisalda olulisuse kontseptsiooni käsitlust, annavad need lõigud praktiseerijale viiteraamistiku.

A94. Väärkajastamisi, sealhulgas info esitamatajätmist, käsitatakse olulisena, kui võib põhjendatult eeldada, et need võivad kas üksikuna või kogusummas mõjutada asjakohaseid otsuseid, mida ettenähtud kasutajad käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni alusel teevad. Praktiseerija teeb olulisuse kindlaksmääramiseks kutsealase otsustuse ja seda mõjutab see, kuidas praktiseerija tajub ettenähtud kasutajate kui rühma ühiseid infovajadusi. Sellega seoses on praktiseerijal mõistlik eeldada, et ettenähtud kasutajad:

- (a) omavad aluseks olevast käsitletavast küsimusest piisavaid teadmisi ning tahet uurida käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni mõistliku hoolega;
- (b) saavad aru, et käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon on ette valmistatud ja kinnitatud vastavalt asjakohasele olulisusetasemele, ning omavad arusaamist rakendatavates kriteeriumides sisalduvatest olulisuse kontseptsioonidest;
- (c) saavad aru aluseks oleva käsitletava küsimuse mõõtmise või hindamise ebakindlatest asjaoludest ja
- (d) teevad põhjendatud otsuseid kogu käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni kui terviku alusel.

Tavaliselt ei võeta arvesse väärkajastamiste võimalikku mõju konkreetsetele kasutajatele, kelle infovajadused võivad olla väga erinevad, välja arvatud juhul, kui töövõtt on kavandatud vastama teatavate kasutajate konkreetsetele infovajadustele (vt ka lõigud A16–A18).

A95. Olulisust hinnatakse seoses kvalitatiivsete teguritega ning asjakohasel juhul ka seoses kvantitatiivsete teguritega. Kvalitatiivsete tegurite ja kvantitatiivsete tegurite suhteline tähtsus konkreetse töövõtu jaoks olulisuse hindamisel on praktiseerija kutsealase otsustuse küsimus.

A96. Kvalitatiivsed tegurid võivad olla näiteks järgmised:

- käsitletavast küsimusest mõjutatud isikute või üksuste arv;
- käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni erinevate komponentide vastasmõju ja suhteline tähtsus, kui informatsioon koosneb mitmest komponendist, näiteks aruanne, mis sisaldab mitut hindamiskriteeriumi;
- sõnastus, mis on valitud jutustavas vormis käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni avaldamiseks;

- käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni esitusviisi tunnused, kui rakendatavad kriteeriumid lubavad erinevaid esitusviise;
- väärkajastamise olemus, näiteks täheldatud kontrollimehhanismist kõrvalekaldumiste olemus, kui käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooniks on avaldus nimetatud kontrollimehhanismi tulemuslikkuse kohta;
- kas väärkajastamine mõjutab vastavust seadusele või regulatsioonile;
- aluseks oleva käsitletava küsimuse kohta perioodiliste aruannete esitamise korral mõju, mida avaldab käsitletava küsimuse osas varem esitatud või parasjagu esitatava informatsiooni korrigeerimine või käsitletava küsimuse osas tulevikus esitatava informatsiooni tõenäoline korrigeerimine;
- kas väärkajastamine on tahtliku teo tulemus või oli see tahtmatu;
- kas väärkajastamine on märkimisväärne, arvestades praktiseerija arusaamist teadaolevatest varasematest info edastamistest kasutajatele, näiteks seoses aluseks oleva käsitletava küsimuse mõõtmise või hindamise oodatava tulemusega;
- kas väärkajastamine on seotud vastutava osapoole, mõõtja või hindaja või kaasava osapoole vaheliste suhetega või nende suhetega teiste osapooltega;
- kui on olemas künnis või võrdlusalus, kas protseduuri tulemus erineb sellest väärtusest;
- kui aluseks olev käsitletav küsimus on valitsusprogramm või avaliku sektori üksus, kas selle programmi või üksuse konkreetne aspekt on programmi või üksuse olemust, nähtavust ja tundlikkust arvestades märkimisväärne;
- kui käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon on seotud järeldusega seadusele või regulatsioonile vastavuse kohta, kui rasked on mittevastavuse tagajärjed.

A97. Kvantitatiivsed tegurid on seotud selliste aruandes kajastatud, käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni võimalike aspektide summade väärkajastamiste suurusjärguga, mis on:

- väljendatud numbriliselt või
- muul viisil seotud numbriliste väärtustega (näiteks täheldatud kontrollimehhanismist kõrvalekaldumiste arv võib olla asjakohane kvantitatiivne tegur, kui käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon on avaldus selle kohta, et nimetatud kontrollimehhanism on tulemuslik).

A98. Kui kohaldatakse kvantitatiivseid tegureid ja töövõtt planeeritakse individuaalselt oluliste väärkajastamiste avastamiseks, jääb tähelepanuta asjaolu, et parandamata ja avastamata individuaalselt ebaoluliste väärkajastamiste summa võib põhjustada käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni olulist väärkajastamist. Seetõttu võib praktiseerijal olla protseduuride olemust, ajastust ja ulatust planeerides asjakohane määrata protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramise aluseks olulisusest väiksem suurus.

A99. Olulisus puudutab kindlustandva töövõtu aruandes esitatud informatsiooni. Seega, kui töövõtt käsitleb mõningaid, kuid mitte kõiki aluseks oleva käsitletava küsimuse osas edastatud informatsiooni aspekte, arvestatakse olulisust üksnes selle osa puhul, mida käsitleb töövõtt.

A100. Järelduse tegemine läbiviidud protseduuride tulemusena tuvastatud väärkajastamiste olulisuse kohta nõuab kutsealast otsustust. Näiteks:

- rakendatavad kriteeriumid hinna ja kvaliteedi suhet käsitleva töövõtu puhul haigla erakorralise meditsiini osakonnas võivad olla osutatud teenuste kiirus, teenuste kvaliteet, vahetuse jooksul teenindatud patsientide arv ja teenuste hinna võrdlemine teiste haiglate suhtes. Kui kolm rakendatavat kriteeriumi on täidetud ning ühe kriteeriumi täitmisest jääb vaid napilt puudu, tuleb otsustada, kas haigla erakorralise meditsiini osakonna üldine hinna ja kvaliteedi suhe on nõuetekohane, kasutades kutsealast otsustust;
- vastavust hindava töövõtu puhul võib majandusüksus vastata asjakohase seaduse või regulatsiooni üheksale sättele, kuid mitte vastata ühele sättele. Kutsealane otsustust on vajalik, et teha järeldus, kas majandusüksus järgib asjakohast seadust või regulatsiooni tervikuna.

Näiteks võib praktiseerija võtta arvesse selle sätte olulisust, mida majandusüksus ei ole järginud, samuti kõnealuse sätte seost asjakohase seaduse või regulatsiooni teiste sätetega.

Arusaamine töövõtu asjaoludest (vt lõigud 45–47 R)

A101. Töövõtu meeskonnale võivad töövõtu planeerimisel ja läbiviimisel abiks olla arutelud töövõtu partneri ja töövõtumeeskonna teiste tähtsamate liikmetega ning peamise praktiseerija võimalike välisekspertidega selle üle, kas käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon on vastuvõtlik olulisele väärkajastamisele, ning töövõtu faktide ja asjaolude suhtes rakendatavate kriteeriumide kohaldamise üle. Samuti on kasulik edastada olulised küsimused töövõtumeeskonna liikmetele ja võimalikele praktiseerija välisekspertidele, kes ei ole arutellu kaasatud.

A102. Praktiseerijal võib seaduste, regulatsioonide või asjassepuutuvate eetikanõuete kohaselt olla täiendavaid kohustusi seoses majandusüksuse vastavusega seadustele ja regulatsioonidele, mis võivad erineda praktiseerija kohustustest vastavalt käesolevale ISAE-le või minna nendest kaugemale, näiteks:

- (a) vastamine tuvastatud või kahtlustatavale mittevastavusele seaduste ja regulatsioonide osas, sealhulgas nõuded konkreetsele infovahetusele juhtkonna ja isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, ja kaalumise, kas edasine tegevus on vajalik;
- (b) seaduste ja regulatsioonide puhul tuvastatud või kahtlustatava mittevastavuse kohta info edastamine audiitorile¹⁴ ja
- (c) dokumentatsiooni puudutavad nõuded seoses tuvastatud või kahtlustatava mittevastavusega seadustele ja regulatsioonidele.

Täiendavate kohustuste täitmine võib anda edasist infot, mis on praktiseerija töö puhul asjassepuutuv vastavalt käesolevale ISAE-le ja muudele ISAEdele (nt seoses vastutava osapooli või nende, kelle ülesandeks on valitsemine, aususega). Lõikudes A192a–A192e käsitletakse täiendavalt seaduste, regulatsioonide ja asjassepuutuvate eetikanõuete kohaseid praktiseerija kohustusi seoses infovahetusega ja teatamisega seaduste ja regulatsioonide puhul tuvastatud või kahtlustatava mittevastavuse kohta.

A103. Arusaamise omandamine aluseks oleva käsitletava küsimuse ja muude töövõtu asjaolude kohta annab praktiseerijale viiteraamistiku kutsealase otsustuse rakendamiseks kogu töövõtu jooksul, näiteks:

- aluseks oleva käsitletava küsimuse tunnusjoonte arvestamisel;
- kriteeriumide sobivuse hindamisel;
- selliste tegurite arvestamisel, mis on praktiseerija kutsealase otsustuse kohaselt märkimisväärsed töövõtumeeskonna püüdluste suunamisel, sealhulgas juhul, kui võib olla vajalik eritähelepanu; näiteks vajadus erioskuste või eksperdi töö järele;
- kvantitatiivsete olulisusetasemeti kehtestamisel ja nende jätkuva asjakohasuse hindamisel (kus asjakohane) ning kvalitatiivsete olulisusetegurite kaalumisel;
- ootuste väljatöötamisel nende kasutamiseks analüütiliste protseduuride läbiviimisel;
- protseduuride kavandamisel ja läbiviimisel ning
- tõendusmaterjali, sealhulgas praktiseerijale laekunud suuliste ja kirjalike seisukohtade põhjendatuse hindamisel.

A104. Tavaliselt ei ole praktiseerija arusaamine aluseks olevast käsitletavast küsimusest ja muudest töövõtu asjaoludest nii põhjalik kui vastutaval osapoolel. Niisamuti ei ole praktiseerija arusaamine aluseks olevast käsitletavast küsimusest ja muudest töövõtu asjaoludest piiratud kindlust andva töövõtu puhul nii põhjalik kui põhjendatud kindlust andva töövõtu puhul, näiteks kui mõne piiratud kindlust andva töövõtu puhul võib praktiseerija omandada arusaamise sisekontrollist käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni ettevalmistamise käigus, siis tihti see nii ei ole.

¹⁴ Vt näiteks Eetikakoodeksi (EE) punktid R360.31–360.35 A1.

- A105. Piiratud kindlust andva töövõtu puhul võimaldab selliste valdkondade kindlakstegemine, milles on käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni oluline väärkajastamine tõenäoline, praktiseerijal keskenduda neid valdkondi käsitlevatele protseduuridele. Näiteks kui töövõtu aluseks oleva käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon on jätkusuutlikkuse aruanne, võib praktiseerija keskenduda jätkusuutlikkuse aruande teatavatele teemadele. Praktiseerija võib kavandada ja läbi viia protseduure, mis hõlmavad kogu käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni, kui käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon koosneb ainult ühest valdkonnast või kui arvestatava kindluse saamiseks on vajalik saada kindlus kõigis käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni valdkondades.
- A106. Põhjendatud kindlust andva töövõtu korral aitab arusaamine käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni sisekontrollist praktiseerijal kindlaks teha väärkajastamiste liike ja tegureid, mis mõjutavad käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni olulise väärkajastamise riski. Praktiseerija peab hindama asjakohaste kontrollimehhanismide kavandamist ning määrama kindlaks, kas need on rakendatud, viies lisaks järelepärimistele vastutavale osapoolle läbi ka protseduure. Kutsealane otsustus on vajalik, et kindlaks määrata, millised kontrollimehhanismid on töövõtu asjaoludel olulised.
- A107. Piiratud kindlust andva töövõtu korral aitab käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni koostamiseks kasutatud protsessist arusaamine praktiseerijal kavandada ja läbi viia protseduure, mis käsitlevad valdkondi, kus käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni oluline väärkajastamine on tõenäoline. Praktiseerija rakendab kasutatud protsessi hinnates kutsealast otsustust, et määrata kindlaks, millised protsessi aspektid on töövõtu jaoks olulised, ning võib teha asjaomasele osapoolle nende aspektide kohta järelepärimisi.
- A108. Nii põhjendatud kui ka piiratud kindlust andva töövõtu puhul võivad majandusüksuse riskide hindamise protsessi tulemused samuti kaasa aidata praktiseerija arusaamisele aluseks olevast käsitletavast küsimusest ja muudest töövõtu asjaoludest.

Tõendusmaterjali kogumine

Protseduuride olemus, ajastus ja ulatus (vt lõigud 48 L – 49 R)

- A109. Praktiseerija valib protseduuride kombinatsiooni, et saada vastavalt vajadusele põhjendatud või piiratud kindlus. Allpool on loetletud protseduurid, mida võib kasutada näiteks töövõtu planeerimisel või läbiviimisel olenevalt sellest, millistel asjaoludel praktiseerija neid kasutab:
- inspekteerimine;
 - vaatlus;
 - kinnitus;
 - ümberarvutamine;
 - taasläbiviimine;
 - analüütilised protseduurid;
 - järelepärimine.
- A110. Tegurid, mis võivad mõjutada praktiseerija protseduurivalikut, on aluseks oleva käsitletava küsimuse sisu, soovitatav kindlusetase ning ettenähtud kasutajate ja kaasava osapoolle infovajadused, sealhulgas asjakohased aja- ja hinnapiirangud.
- A111. Mõnel juhul võib teemakohane ISAE sisaldada nõudeid, mis mõjutavad protseduuride olemust, ajastust ja ulatust. Näiteks võib teemakohane ISAE kirjeldada konkreetse töövõtuliigi puhul vajalike protseduuride laadi või ulatust või eeldatavalt saavutatavat kindlusetaset. Isegi sellistel juhtudel on protseduuride täpse olemuse, ajastuse ja ulatuse määramine kutsealase otsustuse küsimus ja iga järgmise töövõtu puhul erinev.
- A112. Mõne töövõtu puhul ei pruugi praktiseerija tuvastada ühtegi valdkonda, kus käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni oluline väärkajastamine on tõenäoline. Olenemata sellest, kas selliseid valdkondi on kindlaks tehtud, kavandab ja viib praktiseerija läbi protseduurid arvestatava kindlusetaseme saavutamiseks.

A113. Kindlustandev töövõtt on korduv protsess ja praktiseerijale võib teatavaks saada informatsioon, mis erineb märkimisväärselt sellest, millel põhines protseduuride planeerimine. Planeeritud protseduuride läbiviimise käigus saadav tõendusmaterjal võib anda praktiseerijale aluse viia läbi lisaprotseduure. Nende käigus võidakse paluda mõõtjal või hindajal uurida praktiseerija täheldatud asjaolu ning korrigeerida käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni, kui see on asjakohane.

Piiratud kindlust andva töövõtu puhul lisaprotseduuride vajaduse kindlakstegemine (vt lõik 49 L)

A114. Praktiseerijale võivad teatavaks saada väärkajastamised, mis kutsealase otsustuse kohaselt ei osuta selgelt oluliste väärkajastamiste olemasolule. Järgmised näited kirjeldavad, millal ei pruugi lisaprotseduurid olla vajalikud, kuna praktiseerija kutsealase otsustuse kohaselt ei osuta avastatud väärkajastamised selgelt oluliste väärkajastamiste olemasolule.

- Kui olulisus on 10 000 ühikut ja praktiseerija leiab, et on võimalik 100 ühiku suurune viga, siis ei ole lisaprotseduurid üldiselt vajalikud, kuna olulise väärkajastamise risk on töövõtu asjaoludel tõenäoliselt aktsepteeritav, välja arvatud juhul, kui leidub muid kvalitatiivseid tegureid, mida tuleb arvesse võtta.
- Kui teatavaid protseduure viiakse läbi valdkonnas, kus olulised väärkajastamised on tõenäolised, ning ühele paljudest järelepärimistest saadakse vastus, mis ei ole ootuspärane, siis ei pruugi lisaprotseduurid olla vajalikud, kui olulise väärkajastamise risk jääb tasemele, mis on töövõtu asjaoludel aktsepteeritav, arvestades teiste protseduuride tulemusi.

A115. Praktiseerija võib teada saada asjaoludest, mis annavad talle alust uskuda, et käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon võib olla oluliselt väärkajastatud. Järgmised näited kirjeldavad, millal võivad lisaprotseduurid olla vajalikud, kuna avastatud väärkajastamised osutavad selgelt, et käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon võib olla oluliselt väärkajastatud.

- Analüütilisi protseduure läbi viies võib praktiseerija kindlaks teha hälbe või seose, mis lahkneb muust asjakohasest informatsioonist või mis erineb eeldatud kogustest või suhetest oluliselt.
- Praktiseerija võib saada teada võimalikust olulisest väärkajastamisest, kui ta vaatab läbi väliseid infoallikaid.
- Kui rakendatavad kriteeriumid lubavad 10% veamäära ning praktiseerija avastas konkreetse testi tulemusel 9% veamäära, siis võivad osutada vajalikuks lisaprotseduurid, sest olulise väärkajastamise risk ei pruugi olla töövõtu asjaoludel aktsepteeritav.
- Kui analüütiliste protseduuride tulemused on oodatavates piirides, kuid siiski oodatava väärtuse ületamise lähedal, siis võivad osutada vajalikuks lisaprotseduurid, sest olulise väärkajastamise risk ei pruugi olla töövõtu asjaoludel aktsepteeritav.

A116. Kui piiratud kindlust andva töövõtu puhul saab praktiseerija teada asjaoludest, mis annavad talle alust uskuda, et käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon võib olla oluliselt väärkajastatud, peab praktiseerija lõigu 49 L kohaselt kavandama ja läbi viima lisaprotseduurid. Lisaprotseduuride hulka võivad näiteks kuuluda järelepärimised asjaomas(t)ele osapool(t)ele või muud protseduurid, mis on antud tingimustes asjakohased.

A117. Juhul kui lõigus 49 L nõutavad lisaprotseduurid on läbi viidud ning praktiseerija ei ole saanud piisavat asjakohast tõendusmaterjali, mis võimaldaks järeldada, et asjaolud tõenäoliselt ei põhjusta käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni olulist väärkajastamist, või kindlaks määrata, et need põhjustavad käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni olulist väärkajastamist, kehtib ulatuse piirang ning kohaldatakse punkti 66.

A118. Selleks et järeldada, et oluline väärkajastamine ei ole tõenäoline, või teha kindlaks olulise väärkajastamise olemasolu, juhindub praktiseerija tõendusmaterjali saamiseks vajalike lisaprotseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse kohta otsuste tegemisel näiteks järgmisest:

- informatsioon, mille praktiseerija on saanud, hinnates juba läbi viidud protseduuride tulemusi;
- praktiseerija töövõtu käigus täienenud arusaamine aluseks olevast käsitletavast küsimusest ja muudest töövõtu asjaoludest ning

- praktiseerija seisukoht sellise tõendusmaterjali veenvuse kohta, mis on vajalik, et käsitleda asjaolu, mis annab talle alust uskuda, et käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon võib olla oluliselt väärkajastatud.

Parandamata väärkajastamiste akumulatsioon (vt lõigud 51, 65)

A119. Parandamata väärkajastamised akumulatsioonitakse töövõtu käigus (vt lõik 51) eesmärgiga hinnata, kas need on üksikult või kogumina olulised praktiseerija järelduse koostamisel.

A120. Praktiseerija võib määrata summa, millest väiksemad väärkajastamised on selgelt triviaalsed ega vaja akumulatsioonit, kuna praktiseerija eeldab, et selliste summade akumulatsioonit ei ole selgelt olulist mõju käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioonile. Väljendid „selgelt triviaalne“ ja „ebaoluline“ ei ole samatähenduslikud. Selgelt triviaalsed asjaolud on täiesti teises suurusjärgus (väiksemad) kui olulisus, mis on kindlaks määratud kooskõlas lõiguga 44, ning need on asjaolud, mis on selgelt tagajärjetud, olenemata sellest, kas neid vaadeldakse üksikult või kogumina ja kas neid hinnatakse suuruse, olemuse või asjaolude mis tahes kriteeriumi alusel. Kui on ebakindlaid asjaolusid, kas üks või mitu tehingut on selgelt triviaalsed, siis arvestatakse, et asjaolu ei ole selgelt triviaalne.

Kaalutlused, kui töövõtus osaleb praktiseerija ekspert

Protseduuride olemus, ajastus ja ulatus (vt lõik 52)

A121. Kui osa kindlustandvast tööst teeb üks või mitu praktiseerija eksperti (vt lõik A70), on protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramisel seoses praktiseerija eksperdi tööga sageli asjassepuutuvad järgmised asjaolud:

- (a) selle eksperdi töö märkimisväärsus töövõtu seisukohast (vt ka lõigud A121–A122);
- (b) asjaolu olemus, millega selle eksperdi töö on seotud;
- (c) olulise väärkajastamise riskid asjaolu puhul, millega selle eksperdi töö on seotud;
- (d) praktiseerija teadmised ja kogemused seoses selle eksperdi tehtud eelmise tööga ja
- (e) kas selle eksperdi suhtes kehtivad praktiseerija ettevõtte kvaliteedijuhtimise poliitika või protseduurid (vt ka lõigud A124–A125).

Praktiseerija eksperdi töö integreerimine

A122. Kindlustandvate töövõtude aluseks võivad olla mitmesugused küsimused, mis nõuavad spetsiifilisi oskusi ja teadmisi peale nende, mis on olemas töövõtu partneril ja töövõtu meeskonna teistel liikmetel ja mille saamiseks kasutatakse praktiseerija eksperdi tööd. Mõnel juhul konsulteeritakse konkreetses küsimuses nõu saamiseks praktiseerija eksperdiga, kuid mida suurem osa on töövõtus praktiseerija eksperdi töö, seda suurema tõenäosusega töötab ekspert valdkondadevahelises meeskonnas, kuhu kuuluvad käsitletava küsimuse asjatundjad ja teised kindlustandvas töövõtus osalevad töötajad. Mida tihedamalt on eksperdi töö olemus, ajastus ja ulatus seotud üldise tööprotsessiga, seda tähtsam on tulemuslik kahepoolne infovahetus praktiseerija eksperdi ja teiste kindlustandvas töövõtus osalevate töötajate vahel. Tulemuslik kahepoolne infovahetus hõlbustab eksperdi töö nõuetekohast integreerimist teiste töövõtus osalejate tööga.

A123. Nagu märgitud lõigus A71, kui praktiseerija eksperdi tööd on vaja kasutada, võib olla vajalik viia töövõtu aktsepteerimise või jätkamise etapis läbi mõni lõigus 52 osutatud protseduuridest. See kehtib eelkõige juhul, kui praktiseerija eksperdi töö integreeritakse täielikult teiste kindlustandvas töövõtus osalevate töötajate tööga ja kui praktiseerija eksperdi tööd kasutatakse töövõtu varases etapis, näiteks esialgses planeerimises ja riskihindamises.

Praktiseerija ettevõtte kvaliteedijuhtimise poliitika või protseduurid

A124. Praktiseerija siseekspert võib olla praktiseerija ettevõtte partner või töötaja, sealhulgas ajutine töötaja, ja seetõttu kehtib tema suhtes ettevõtte kvaliteedijuhtimise süsteem, sealhulgas selle poliitika või protseduurid, kooskõlas ISQM 1 või muude kutsealaste või seadusest tulenevate või regulatiivsete nõuetega, mis on vähemalt sama ranged kui ISQM 1. Teise võimalusena võib praktiseerija siseekspert olla sellise võrgustikku kuuluva ettevõtte partner või töötaja, sealhulgas ajutine töötaja, millel võivad olla praktiseerija ettevõttega ühised kvaliteedijuhtimise poliitika või protseduurid. Praktiseerija välisekspert ei ole töövõtu meeskonna liige.

A125. Tavaliselt võib töövõtu meeskond tugineda ettevõtte kvaliteedijuhtimise süsteemile (vt lõik A65). Tuginemise ulatus on olenevalt tingimustest erinev ja võib mõjutada praktiseerija protseduuride olemust, ajastust ja ulatust seoses selliste asjaolud nagu:

- kompetentsus ja võimekus värbamis- ja koolitusprogrammide kaudu;
- praktiseerija eksperdi objektiivsuse hindamine praktiseerija poolt. Praktiseerija siseekspertide suhtes kehtivad asjassepuutuvad eetikaalased nõuded, sealhulgas sõltumatust käsitlevad nõuded;
- praktiseerija eksperdi töö adekvaatsuse hindamine praktiseerija poolt. Näiteks võivad ettevõtte koolitusprogrammid anda praktiseerija siseekspertidele asjakohase arusaamise nende eriala ja tõendusmaterjali kogumise protsessi vastastikseostest. Tuginemine sellistele koolitustele ja muudele ettevõtte protsessidele, nagu protokollid praktiseerija siseekspertide töö ulatuse määramiseks, võib mõjutada praktiseerija eksperdi töö adekvaatsust hindavate praktiseerija protseduuride olemust, ajastust ja ulatust;
- regulatsioonist ja seadusest tulenevate nõuete järgimine ettevõtte monitoorimis- ja korrigeerimisprotsessi kaudu;
- leping praktiseerija eksperdiga.

Kõnealune tuginemine ei vähenda praktiseerija kohustust täita käesoleva ISAE nõudeid.

Praktiseerija eksperdi pädevus, võimekus ja objektiivsus (vt lõigu 52 punkt a)

A126. Informatsioon praktiseerija eksperdi pädevuse, võimekuse ja objektiivsuse kohta võib tuleneda mitmesugustest allikatest, näiteks:

- isiklik kogemus selle eksperdi varasema tööga;
- arutelud selle eksperdiga;
- arutelud teiste praktiseerijate või muude isikutega, kes on selle eksperdi tööga tuttavad;
- teadmised eksperdi kvalifikatsiooni, kutseorganisatsiooni või erialaliitu kuulumise, tegevusloa või muu välise tunnustuse kohta;
- avaldatud artiklid või raamatud, mille on kirjutanud see ekspert;
- ettevõtte kvaliteedijuhtimise poliitika või protseduurid (vt ka lõigud A124–A125).

A127. Kuigi praktiseerija ekspertidel ei ole vaja samasugust oskust viia läbi kindlustandva töövõtu kõiki aspekte kui praktiseerijal, võib praktiseerija ekspert, kelle tööd kasutatakse, vajada piisavat arusaamist asjakohasest ISAEst, et võimaldada tal seostada määratud tööülesanded töövõtu eesmärgiga.

A128. Selle hindamine, kui märkimisväärsed on ohud objektiivsusele ja kas eksisteerib vajadus kaitsemehhanismide järele, võib sõltuda praktiseerija eksperdi rollist ja eksperdi töö tähtsusest töövõtus. Võib olla olukordi, mille puhul kaitsemehhanismid ei suuda vähendada ohtusid aktsepteeritava tasemeni, näiteks juhul, kui väljapakutud ekspert on isik, kellel on olnud märkimisväärne roll käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni koostamisel.

A129. Praktiseerija väliseksperdi objektiivsuse hindamisel võib olla asjakohane:

- teha asjaomas(t)ele osapool(t)ele järelepärimine kõigi teadaolevate ühiste huvide või suhete kohta, mis tal (neil) on praktiseerija väliseksperdiga ja mis võivad mõjutada selle eksperdi objektiivsust;
- arutada selle eksperdiga mis tahes rakendatavaid kaitsemeetmeid, sealhulgas mis tahes kutsealaseid nõudeid, ja hinnata, kas kaitsemehhanismid on adekvaatsed ohtude vähendamiseks aktsepteeritava tasemeni. Huvide ja suhete hulka, mida võib olla asjakohane arutada praktiseerija eksperdiga, kuuluvad:
 - finantshuvid;
 - ärialased ja isiklikud suhted;

- muude teenuste osutamine eksperdi poolt, sealhulgas organisatsiooni poolt juhul, kui välisekspert on organisatsioon.

Mõnel juhul võib olla asjakohane, et praktiseerija ekspert annab praktiseerijale kirjaliku esitise sellele eksperdile teadaolevate mis tahes huvide või suhete kohta asjaomas(t)e osapool(t)ega.

Arusaamise omandamine praktiseerija eksperdi eriteadmiste valdkonnast (vt lõik 52(b))

A130. Piisav arusaamine praktiseerija eksperdi eriteadmiste valdkonnast võimaldab praktiseerijal:

- (a) leppida praktiseerija eksperdiga kokku tema töö olemus, ulatus ja eesmärgid seoses praktiseerija eesmärkidega ning
- (b) hinnata selle töö vastavust praktiseerija eesmärkidele.

A131. Praktiseerija eksperdi eriala aspektid, millest arusaamist praktiseerija võib vajada, on järgmised:

- kas eksperdi erialal on kitsamaid valdkondi, mis on töövõtu seisukohast olulised;
- kas on kohaldatavaid kutse- või muid standardeid ning seadusest ja regulatsioonist tulenevaid nõudeid;
- milliseid eeldusi ja meetodeid, sealhulgas mudeleid, kus rakendatav, praktiseerija ekspert kasutab ning kas need on eksperdi erialal üldiselt aktsepteeritud ja töövõtu asjaoludel sobivad;
- praktiseerija eksperdi kasutatavate sise- ja välisandmete või -informatsiooni olemus.

Leping praktiseerija eksperdiga (vt lõik 52(c))

A132. Praktiseerija lepingus eksperdiga võib olla asjakohane käsitleda ka näiteks järgmisi küsimusi:

- (a) praktiseerija ja eksperdi rollid ja kohustused;
- (b) praktiseerija ja eksperdi vahelise infovahetuse olemus, ajastus ja ulatus, sealhulgas eksperdi esitatava mis tahes aruande vorm, ja
- (c) praktiseerija eksperdi vajadus järgida konfidentsiaalsuse nõudeid.

A133. Lõigus A124 märgitud asjaolud võivad mõjutada praktiseerija ja praktiseerija eksperdi vahelise kokkuleppe üksikasjalikkuse ja formaalsuse taset, sealhulga seda, kas on asjakohane, et kokkulepe oleks kirjalik. Praktiseerija ja praktiseerija väliseksperti kokkulepe on tihti töövõtukirja vormis.

Praktiseerija eksperdi töö asjakohasuse hindamine (vt lõik 52(d))

A134. Järgmised asjaolud võivad olla asjassepuutuvad, kui hinnatakse praktiseerija eksperdi töö vastavust praktiseerija eesmärkidele:

- (a) eksperdi tähelepanekute või järelduste asjassepuutuvus ja põhjendatus ning nende koosõla muu tõendusmaterjaliga;
- (b) kui eksperdi töö hõlmab märkimisväärsete eelduste ja meetodite kasutamist, nende eelduste ja meetodite asjakohasus ja põhjendatus antud tingimustes ja
- (c) kui eksperdi töö hõlmab eksperdi töö seisukohast märkimisväärsete alusandmete kasutamist, nende alusandmete asjassepuutuvus, täielikkus ja täpsus.

A135. Kui praktiseerija leiab, et praktiseerija eksperdi töö ei vasta praktiseerija eesmärkidele, on praktiseerijal järgmised võimalused:

- (a) leppida eksperdiga kokku tema edasise töö olemus ja ulatus või
- (b) viia läbi lisaprotseduurid, mis on antud tingimustes asjakohased.

Töö, mida teeb teine praktiseerija, vastutava osapoole, mõõtja või hindaja ekspert või siseaudiitor (vt lõigud 53–55)

A136. Kuigi lõigud A121–A135 on koostatud seoses praktiseerija eksperdi töö kasutamisega, võivad need anda ka kasulikke juhiseid seoses tööga, mida teeb teine praktiseerija, vastutava osapoole või mõõtja või hindaja ekspert või siseaudiitor.

Kirjalikud esitised (vt lõik 56)

A137. Suuliste esitiste kirjalik kinnitamine vähendab arusaamatusi praktiseerija ja asjaomas(t)e osapool(t)e vahel. Isikud, kellelt praktiseerija soovib kirjalikke esitisi, on tavaliselt tippjuhtkonna liikmed või isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, sõltuvalt näiteks asjaomaste osapoolte juhtimis- ja haldusstruktuurist, mis võivad olla eri jurisdiktsioonides ja majandusüksustes erinevad, kajastades selliseid mõjureid nagu erinev kultuuriline ja õiguslik taust ning suuruse ja omandivormi tunnused.

A138. Kirjalikud esitised, mida taotletakse, võivad sisaldada järgmist:

- kas asjaomane osapool usub või asjaomased osapooled usuvad, et parandamata väärkajastamiste mõju käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioonile on eraldi ja koos ebaoluline. Selliste kirjete kokkuvõtte sisaldub üldjuhul kirjalikus esitises või on sellele lisatud;
- märkimisväärsed eeldused, mida kasutatakse mis tahes sisuliste hinnangute andmisel, on põhjendatud;
- asjaomane osapool (asjaomased osapooled) on teatanud praktiseerijale kõik teadaolevad töövõtu seisukohast olulised sisekontrolli puudused, mis ei ole selgelt triviaalsed ega tagajärjetud, ja
- vastutav osapool tunnistab vastutust aluseks oleva käsitletava küsimuse eest, kui vastutav osapool on muu kui mõõtja või hindaja.

A139. Asjaomas(t)e osapool(t)e esitised ei saa asendada muud tõendusmaterjali, mille kohta praktiseerija võiks põhjendatult eeldada, et see on kättesaadav. Kuigi kirjalikud esitised annavad vajalikku tõendusmaterjali, ei kujuta need ise piisavat asjakohast tõendusmaterjali ühegi asjaolu kohta, mida need käsitlevad. Lisaks ei mõjuta fakt, et praktiseerija on saanud usaldusväärseid kirjalikke esitised, praktiseerija omandatud muu tõendusmaterjali olemust või ulatust.

Taotletud kirjalikke esitisi ei võimaldata või need ei ole usaldusväärsed (vt lõik 60)

A140. Asjaolud, mille puhul praktiseerijal ei ole võimalik omandada taotletud kirjalikke esitisi, võivad olla näiteks järgmised.

- Vastutav osapool sõlmib kolmanda isikuga lepingu asjakohase mõõtmise või hindamise läbiviimiseks ning kaasab hiljem praktiseerija läbi viima kindlustandvat töövõttu, mille aluseks on mõõtmise või hindamise tulemusena käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon. Mõnel sellisel juhul, näiteks kui vastutaval osapoolel on kestav suhe mõõtja või hindajaga, võib vastutav osapool olla võimeline korraldama, et mõõtja või hindaja teeb taotletud kirjalikud esitised; samuti võib vastutav osapool olla võimeline tegema selliseid esitisi, kui tal on selleks põhjendatud alus, kuid muudel juhtudel ei pruugi see võimalik olla.
- Ettenähtud kasutaja kaasab praktiseerija läbi viima kindlustandvat töövõttu, mis käsitleb avalikult kättesaadavat informatsiooni, kuid tal pole vastutava osapoollega sellist suhet, mis tagaks, et osapool vastab praktiseerija kirjaliku esitise saamise taotlusele.
- Kindlustandev töövõtt algatatakse mõõtja või hindaja soovi vastaselt. See võib juhtuda näiteks siis, kui töövõtt algatatakse kohtuotsuse alusel või nõuab konkreetse töövõtu algatamist avaliku sektori praktiseerijalt seadusandja või muu pädev asutus.

Nendel või samalaadsetel asjaoludel võib olla, et praktiseerija ei pääse juurde tõendusmaterjalile, mida on vaja praktiseerija järelduse toetuseks. Sellisel juhul kohaldatakse käesoleva ISAE lõiku 66.

Järgnevad sündmused (vt lõik 61)

A141. Järgnevate sündmuste arvessevõtmine ei pruugi mõne kindlustandva teenuse puhul olla asjakohane aluseks oleva käsitletava küsimuse olemuse tõttu. Näiteks siis, kui töövõtt nõuab järeldust statistilise täpsuse kohta mingil ajahetkel, ei pruugi sündmused, mis toimuvad selle ajahetke ja kindlustandva töövõtu aruande kuupäeva vahel, järeldust mõjutada või vajada informatsiooni avalikustamist statistilises aruandes või kindlustandva töövõtu aruandes.

A142. Nagu on märgitud lõigus 61, ei ole praktiseerijal kohustust läbi viia protseduure seoses käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooniga pärast praktiseerija aruande kuupäeva. Kui aga pärast praktiseerija aruande kuupäeva saab praktiseerijale teatavaks fakt, mis juhul, kui see oleks olnud praktiseerijale teada praktiseerija aruande kuupäeval, oleks andnud talle põhjuse aruannet muuta, võib praktiseerijal olla vaja asja arutada asjaoma(st)e osapool(t)ega või võtta muid meetmeid, nagu antud tingimustes asjakohane.

Muu informatsioon (vt lõik 62)

A143. Edasine tegevus, mis võib olla asjakohane juhul, kui praktiseerija identifitseerib olulise lahknevuse või saab teada olulisest fakti väärkajastamisest, hõlmab näiteks järgmist:

- paluda asjaomas(t)el pool(t)el konsulteerida kvalifitseeritud kolmanda osapoolega, nagu asjaomase osapoole õigusnõustaja;
- küsida õigusabi seoses erinevate tegevuskavade tagajärgedega;
- suhelda kolmandate osapooltega, näiteks reguleerijaga;
- mitte väljastada kindlustandva töövõtu aruannet;
- taanduda töövõtust, kui taandumine on rakendatava seaduse või regulatsiooni alusel võimalik;
- kirjeldada olulist lahknevust kindlustandva töövõtu aruandes.

Rakendatavate kriteeriumide kirjeldus (vt lõik 63)

A144. Rakendatavate kriteeriumide kirjeldus selgitab ettenähtud kasutajatele raamistikku, millel põhineb käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon, ja on eriti oluline juhul, kui eri kriteeriumide vahel on märkimisväärseid erinevusi seoses sellega, kuidas käsitleda teatavaid asjaolusid käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioonis.

A145. Kirjeldus selle kohta, et käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon on koostatud kooskõlas konkreetsete rakendatavate kriteeriumidega, on asjakohane ainult siis, kui käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon vastab kõigile asjakohastele nõuetele, mis tulenevad kehtivatest rakendatavatest kriteeriumidest.

A146. Rakendatavate kriteeriumide kirjeldus, mis sisaldab ebatäpset hindavat või piiravat keelekasutust (näiteks „käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon on sisulises vastavuses XYZ nõuetega“) ei ole adekvaatne kirjeldus, kuna see võib eksitada käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni kasutajaid.

Kindlustandva järelduse tegemine

Tõendusmaterjali piisavus ja asjakohasus (vt lõigu 12 punkt i, lõik 64)

A147. Tõendusmaterjal on vajalik selleks, et toetada praktiseerija järeldust ja kindlustandva töövõtu aruannet. See on oma olemuselt kumulatiivne ja see hangitakse peamiselt töövõtu käigus läbi viidud protseduuride abil. Kuid see võib samuti hõlmata informatsiooni, mida on saadud muudest allikatest, nagu näiteks eelnevad töövõttud (eeldusel, et praktiseerija on määranud kindlaks, kas pärast eelmist töövõttu on toimunud muutusi, mis võivad mõjutada selle asjassepuutuvust käesoleva töövõtu jaoks) või ettevõtte poliitikad või protseduurid kliendisuhete ja kindlustandvate töövõttude aktsepteerimise ja jätkamise kohta. Tõendusmaterjal võib pärineda erinevatest asjaomas(t)e osapool(t)e sise- ja välisallikatest. Samuti võib tõendusmaterjalina kasutada informatsiooni, mille on koostanud asjaomas(t)e osapool(t)e palgatud või kaasatud ekspert. Tõendusmaterjal sisaldab nii informatsiooni, mis toetab ja tõendab käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni aspekte, kui ka mis tahes informatsiooni, mis on vastuolus käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni aspektidega. Lisaks kasutab praktiseerija mõnel juhul informatsiooni puudumist (näiteks asjaomas(t)e osapool(t)e keeldumine anda taotletavat esitist) ja seetõttu kujutab ka see tõendusmaterjali. Suurem osa praktiseerija tööst kindlustandva järelduse tegemisel koosneb tõendusmaterjali kogumisest ja hindamisest.

A148. Tõendusmaterjali piisavus ja asjakohasus on omavahel seotud. Tõendusmaterjali kvantiteedi mõõt on piisavus. Vajamineva tõendusmaterjali kvantiteeti mõjutavad riskid, et käsitletava küsimuse osas

esitatud informatsioon on oluliselt väärkajastatud (mida suuremad riskid, seda rohkem tõendusmaterjali on tõenäoliselt vaja), ja ka sellise tõendusmaterjali kvaliteet (mida kvaliteetsem tõendusmaterjal, seda vähem võib olla vaja). Kogutud tõendusmaterjali suurem hulk ei pruugi siiski kompenseerida selle halba kvaliteeti.

A149. Tõendusmaterjali kvaliteedi mõõt on asjassepuutuvus ehk selle asjassepuutuvus ja usaldusväärsus praktiseerija järelduse toetamisel. Tõendusmaterjali usaldusväärsust mõjutavad selle allikas ja olemus ning see sõltub konkreetsetest tõendusmaterjali hankimise asjaoludest. Erinevat liiki tõendusmaterjalide usaldusväärsuse kohta saab teha üldistusi, aga nende üldistuste puhul on olulisi erandeid. Isegi kui tõendusmaterjal hangitakse muudest allikatest kui asjaomane osapool, võib leida asjaolusid, mis mõjutavad selle usaldusväärsust. 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 usaldusväärsuse kohta.

- Tõendusmaterjal on usaldusväärsem siis, kui seda hangitakse muudest allikatest kui asjaomane osapool.
- Majandusüksusesiseselt loodud tõendusmaterjal on usaldusväärsem, kui sellega seotud kontrollimehhanismid on tulemuslikud.
- Otseselt praktiseerija hangitud tõendusmaterjal (näiteks kontrollimehhanismi rakendamise vaatlus) on usaldusväärsem kui kaudselt või järelduste kaudu omandatud tõendusmaterjal (näiteks järelepärimine kontrollimehhanismi rakendamise kohta).
- Tõendusmaterjal on usaldusväärsem, kui see on olemas dokumentidena, kas paberil, elektrooniliselt või muul kandjal (näiteks koosoleku ajal kirjutatud protokoll on tavaliselt usaldusväärsem kui arutatud küsimuste hilisem suuline esitamine).

A150. Praktiseerija saab üldjuhul rohkem kindlust erinevatest allikatest hangitud või erineva olemusega järjepidevast tõendusmaterjalist kui eraldi arvesse võetavatest tõendusmaterjali elementidest. Lisaks võib erinevatest allikatest pärineva või erineva olemusega tõendusmaterjali hankimine osutada, et tõendusmaterjali element ei ole usaldusväärne. Näiteks tõendav informatsioon, mis on hangitud asjaomas(t)est osapool(t)est sõltumatust allikast, võib suurendada kindlust, mille praktiseerija saab asjaomas(t)e osapool(t)e esitisesest. Ja vastupidi, kui ühest allikast omandatud tõendusmaterjal lahknab teisest allikast omandatust, määrab praktiseerija kindlaks, millised lisaprotseduurid on vajalikud lahknemise kõrvaldamiseks.

A151. Piisava asjakohase tõendusmaterjali hankimisel on üldiselt raskem saavutada kindlust seoses käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooniga, mis hõlmab teatud perioodi, kui käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooniga teatud ajahetke kohta. Lisaks on protsesside kohta tehtud järeldused üldjuhul piiritletud töövõtuga hõlmatud perioodiga; praktiseerija ei tee järeldust selle kohta, kas protsess toimib kindlaksmääratud viisil ka tulevikus.

A152. Kas on kogutud piisav asjakohane tõendusmaterjal, mille alusel teha praktiseerija järeldus, on kutsealase otsustuse küsimus.

A153. Teatud olukordades võib juhtuda, et praktiseerija ei ole saavutanud tõendusmaterjali piisavust või asjakohasust, mida ta planeeritud protseduuride läbiviimiselt eeldas. Sel juhul leiab praktiseerija, et läbiviidud protseduuride abil kogutud tõendusmaterjal ei ole piisav ja asjakohane käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni suhtes järelduse tegemiseks. Praktiseerija võib:

- tehtud tööd laiendada või
- viia läbi muid protseduure, mida praktiseerija peab nendel asjaoludel vajalikuks.

Kui kumbki neist ei ole selles olukorras teostatav, ei ole praktiseerijal võimalik hankida järelduse tegemiseks piisavat asjakohast tõendusmaterjali. Selline olukord võib tekkida isegi siis, kui praktiseerija ei ole saanud teada asjaoludest, mis annavad talle alust uskuda, et käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon võib olla oluliselt väärkajastatud, nagu osutatud lõigus 49 L.

Tõendusmaterjali piisavuse ja asjakohasuse hindamine (vt lõik 65)

A154. Kindlustandev töövõtt on kumulatiivne ja korduv protsess. Sedamööda, kuidas praktiseerija viib läbi planeeritud protseduure, võib praktiseerija kogutud tõendusmaterjalist tulenevalt muuta teiste

planeeritud protseduuride olemust, ajastust või ulatust. Praktiseerijale võib saada teatavaks informatsioon, mis erineb märkimisväärselt sellest, mida oli eeldatud ja mille alusel olid planeeritud protseduurid. Näiteks:

- praktiseerija tuvastatud väärkajastamiste ulatus võib muuta praktiseerija kutsealast otsustust konkreetsete infoallikate usaldusväärsuse kohta;
- praktiseerija võib saada teada lahknevustest asjakohases informatsioonis või ebajärjepidevast või puuduvast tõendusmaterjalist;
- kui analüütilised protseduurid viidi läbi töövõtu lõpuosas, võivad nende protseduuride tulemused viidata eelnevalt tuvastamata olulise väärkajastamise riskile.

Sellistes olukordades võib praktiseerijal olla vaja planeeritud protseduure uuesti hinnata.

A155. Praktiseerija kutsealast otsustust selle kohta, mis moodustab piisava asjakohase tõendusmaterjali, mõjutavad järgmised tegurid:

- võimaliku väärkajastamise märkimisväärsus ja tõenäosus, et sellel on üksikult või koos muude väärkajastamistega oluline mõju käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioonile;
- asjaomas(t)e osapool(t)e tegevuse tulemuslikkus teadaoleva olulise väärkajastamise riski vähendamisel;
- eelmiste kindlustandvate töövõtude käigus saadud kogemused seoses samalaadsete võimalike väärkajastamistega;
- läbiviidud protseduuride tulemused, sealhulgas see, kas selliste protseduuridega leiti konkreetseid väärkajastamisi;
- kättesaadava informatsiooni allikas ja usaldusväärsus;
- tõendusmaterjali veenvus;
- arusaamine asjaomas(t)est osapool(t)est ja nende keskkonnast.

Ulatuse piiratus (vt lõigud 26, 66)

A156. Ulatuse piiratus võib tuleneda:

- (a) asjaoludest, mis ei ole asjamas(t)e osapool(t)e kontrolli all. Näiteks dokumendid, mida praktiseerija peab vajalikuks kontrollida, võivad olla juhuslikult hävinud;
- (b) praktiseerija töö olemuse või ajastusega seotud asjaoludest. Näiteks füüsiline protsess, mida praktiseerija peab vajalikuks vaadelda, võib olla toimunud enne praktiseerija töövõttu, või
- (c) piirangutest, mille on praktiseerijale kehtestanud vastutav osapool, mõõtja või hindaja või kaasav osapool ja mis võivad näiteks takistada praktiseerijal läbi viia protseduuri, mida ta peab antud tingimustes vajalikuks. Sedalaadi piirangutel võib olla töövõtule muid mõjutegureid, näiteks praktiseerija töövõturi riski hinnangule ning kliendisuhete ja kindlustandva töövõtu aktsepteerimisele ja jätkamisele.

A157. Suutmatus viia läbi konkreetset protseduuri ei tähenda ulatuse piiratust, kui praktiseerija on võimeline omandama piisava asjakohase tõendusmaterjali alternatiivsete protseduuride abil.

A158. Protseduurid, mis viiakse läbi piiratud kindlust andva töövõtu puhul, on juba olemuslikult piiratud, võrreldes põhjendatud kindlust andva töövõtu puhul vajalikuga. Piirangud, mille olemaolu on teada enne piiratud kindlust andva töövõtu aktsepteerimist, on asjakohane kaalutlus, kui kontrollitakse, kas kindlustandva töövõtu eeltingimused on täidetud, eelkõige kas töövõtul on sellised tunnusjooned nagu juurdepääs tõendusmaterjalile (vt lõik 24(b)(iv)) ja põhjendatud otstarve (vt lõik 24(b)(vi)). Kui asjaomane osapool kehtestab või asjaomased osapooled kehtestavad pärast piiratud kindlust andva töövõtu aktsepteerimist täiendavaid piiranguid, võib olla asjakohane töövõtust taanduda, kui taandumine on kohaldatava seaduse või regulatsiooni alusel võimalik.

Kindlustandva töövõtu aruande koostamine

Kindlustandva töövõtu aruande vorm (vt lõigud 67–68)

A159. Suulises ja muus vormis avaldatud järeldusi võib ilma kirjaliku aruande toeta valesti mõista. Sel põhjusel ei raporteeri praktiseerija suuliselt või sümboleid kasutades, ilma et ta esitaks ka kindlustandva töövõtu kirjalikku aruannet, mis on kergesti kättesaadav, millal tahes suuline aruanne esitatakse või sümbolit kasutatakse. Näiteks on võimalik lisada sümbolile hüperlink, mis avab kirjaliku kindlustandva töövõtu aruande internetis.

A160. Käesolev ISAE ei nõua standardvormi kõikide kindlustandvate töövõttude aruannete koostamiseks. Selle asemel määratakse kindlaks põhielemendid, mida kindlustandva töövõtu aruanne peab sisaldama. Kindlustandva töövõtu aruanne koostatakse vastavalt konkreetsetele töövõtu asjaoludele. Praktiseerija võib kasutada pealkirju, lõikude numeratsiooni, tüpograafilisi võtteid, näiteks teksti esitamist paksus kirjas, ja muid vahendeid, et suurendada kindlustandva töövõtu aruande selgust ja loetavust.

A161. Ettenähtud kasutajate tulemuslikuks teavitamiseks võib praktiseerija aruande esitamiseks valida „lühivormi“ või „pika vormi“. Lühivormis aruanded hõlmavad tavaliselt ainult põhielemente. Pikas vormis aruanded sisaldavad muud informatsiooni ja selgitusi, mille eesmärk aga ei ole mõjutada praktiseerija järeldust. Lisaks põhielementidele võidakse pikas vormis aruannetes üksikasjalikult kirjeldada töövõtu tingimusi, kasutatud rakendatavaid kriteeriume, töövõtu konkreetsete aspektidega seotud tähelepanekuid, praktiseerija ja teiste töövõtus osalevate isikute kvalifikatsiooni ja kogemuste üksikasju, olulisusetasemete avalikustamist ja mõningatel juhtudel soovitusi. Praktiseerijale võib olla kasulik kaaluda, kui oluline on esitada sellist infot vastavalt ettenähtud kasutajate infovajadustele. Nagu on nõutud lõigus 68, on lisainformatsioon selgelt eraldatud praktiseerija järeldusest ja selle sõnastus väljendab selgelt, et selle mõte ei ole muuta kõnealust järeldust.

Kindlustandva töövõtu aruande sisu

Pealkiri (vt lõik 69(a))

A162. Asjakohane pealkiri aitab kindlaks teha kindlustandva töövõtu aruande olemust ja eristada seda aruannetest, mille on välja andnud teised, näiteks isikud, kes ei pea vastama samadele eetikanõuetele kui praktiseerija.

Adressaat (vt lõik 69(b))

A163. Adressaat identifitseerib osapool(d), kellele aruanne on suunatud. Tavaliselt on kindlustandva töövõtu aruanne adresseeritud kaasavale osapool(ile), kuid mõningatel juhtudel võib olla ka teisi ettenähtud kasutajaid.

Aluseks oleva käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon ja käsitletav küsimus (vt lõik 69(c))

A164. Käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni identifitseerimine ja kirjeldus ning, kui see on asjakohane, aluseks olev käsitletav küsimus võivad hõlmata näiteks järgmist.

- Ajahetk või ajavahemik, mida puudutab aluseks oleva käsitletava küsimuse mõõtmine või hindamine.
- Kui see on kohaldatav, sellise vastutava osapool(ile) või selle osa nimi, mida puudutab aluseks olev käsitletav küsimus.
- Selgitus nende aluseks oleva käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni tunnusjoonte kohta, millest ettenähtud kasutajad peaksid olema teadlikud, ja selle kohta, kuidas sellised tunnusjooned võivad mõjutada rakendatavate kriteeriumide alusel mõõtmise või hindamise täpsust või kättesaadava tõendusmaterjali veenvust. Näiteks:
 - mil määral on käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon kvalitatiivne või kvantitatiivne, objektiivne või subjektiivne, möödunud perioode või tulevikku käsitlev;

- aluseks oleva käsitletava küsimuse või muude töövõtu asjaolude muudatused, mis mõjutavad käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni võrreldavust periooditi.

Rakendatavad kriteeriumid (vt lõik 69(d))

A165. Kindlustandva töövõtu aruandes määratletakse rakendatavad kriteeriumid, mille suhtes aluseks olevat käsitletavat küsimust mõõdeti või hinnati, nii et ettenähtud kasutajad mõistaksid praktiseerija järelduse alust. Kindlustandva töövõtu aruanne võib sisaldada rakendatavaid kriteeriume või neile viidata juhul, kui need on lisatud käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioonile või muul viisil kättesaadavad kergesti ligipääsetavast allikast. Teatavatel asjaoludel võib olla vajalik avaldada:

- rakendatavate kriteeriumide allikas ja kas rakendatavad kriteeriumid on kehtestatud seaduse või regulatsiooniga või välja antud volitatud või tunnustatud ekspertorganisatsioonide poolt, kes järgivad nõuetekohast läbipaistvat protsessi, s.t. kas need on aluseks oleva käsitletava küsimuse valdkonnas kehtestatud kriteeriumid (ja kui ei ole, siis kirjeldus, miks neid peetakse sobivateks);
- mõõtmise ja hindamise meetodid, mida kasutatakse siis, kui rakendatavad kriteeriumid lubavad valikut mitme meetodi vahel;
- mis tahes märkimisväärsed tõlgendused, mis on tehtud rakendatavate kriteeriumide kohaldamisel töövõtu asjaoludel;
- kas kasutatud mõõtmis- või hindamismeetodites on olnud mingeid muudatusi.

Olemuslikud piirangud (vt lõik 69(e))

A166. Kui mõnel juhul võib eeldada, et olemuslikud piirangud on kindlustandva töövõtu aruande ettenähtud kasutajatele hästi mõistetavad, siis mõnel muul juhul võib olla asjakohane neile kindlustandva töövõtu aruandes sõnaselgelt viidata. Näiteks sisekontrolli tulemuslikkust käsitleva kindlustandva töövõtu aruandes võib olla asjakohane märkida, et tulemuslikkuse ajalooline hindamine ei ole asjakohane tulevaste perioodide puhul tingituna riskist, et sisekontroll võib muutuda tingimuste muutuste tõttu ebaadekvaatseks või et poliitikele või protseduuridele vastavuse määr võib väheneda.

Kindel otstarve (vt lõik 69(f))

A167. Mõnel juhul võivad rakendatavad kriteeriumid, mida kasutatakse aluseks oleva käsitletava küsimuse mõõtmiseks või hindamiseks, olla kavandatud kindlal otstarbel. Näiteks võib reguleerija nõuda, et teatud majandusüksused kasutaksid konkreetseid rakendatavaid kriteeriume, mis on kavandatud regulatiivsetel eesmärkidel. Arusaamatuste vältimiseks hoiatab praktiseerija kindlustandva töövõtu aruande lugejaid selle fakti ja selle eest, et käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon ei pruugi seetõttu sobida muul otstarbel.

A168. Lisaks lõigus 69(f) nõutud hoiatusele võib praktiseerija pidada asjakohaseks osutada, et kindlustandva töövõtu aruanne on ette nähtud üksnes konkreetsetele kasutajatele. Olenevalt töövõtu asjaoludest, näiteks asjaomase jurisdiktsiooni seadusest või regulatsioonist, võib selle saavutada näiteks kindlustandva töövõtu aruande levitamise või kasutamise piiranguga. Kuigi kindlustandva töövõtu aruanne võib olla sel viisil piiratud, ei tähenda konkreetse kasutaja või otstarbe suhtes piirangu puudumine iseenesest, et praktiseerija kannab juriidilist vastutust selle kasutaja ees või seoses selle otstarbega. Juriidilise vastutuse tekkimine sõltub iga juhtumi õiguslikest asjaoludest ja asjaomast jurisdiktsioonist.

Suhteline vastutus (vt lõik 69(g))

A169. Suhtelise vastutuse kindlaksmääramine selgitab ettenähtud kasutajatele, et vastutav osapool vastutab aluseks oleva käsitletava küsimuse eest, et mõõtja või hindaja vastutab aluseks oleva käsitletava küsimuse hindamise või mõõtmise eest rakendatavate kriteeriumide alusel ja et praktiseerija roll on sõltumatult avaldada käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni suhtes tehtud järeldus.

Töövõtu läbiviimine kooskõlas ISAE 3000-ga (muudetud) ja teemakohase ISAE-ga (vt lõik 69(h))

A170. Kui teemakohast ISAE-d kohaldatakse ainult osale käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioonist, võib olla asjakohane viidata nii teemakohasele ISAE-le kui ka käesolevale ISAE-le.

A171. Avaldus, mis sisaldab ebatäpset hindavat või piiravat keelekasutust (näiteks „töövõtt viidi läbi ISAE 3000 alusel”), võib eksitada kindlustandva töövõtu aruande kasutajaid.

Rakendatavad kvaliteedijuhtimise nõuded (vt lõigu 69 punkt i)

A172. Näide rakendatavaid kvaliteedijuhtimise nõudeid käsitleva avalduse kohta kindlustandva töövõtu aruandes:

Ettevõtte rakendab rahvusvahelist kvaliteedijuhtimise standardit 1, mis nõuab, et ettevõtte töötaks välja kvaliteedijuhtimise süsteemi, sealhulgas poliitikad või protseduurid, mis käsitlevad vastavust eetikanõuetele, kutsestandarditele ning rakendatavatele seadusest ja regulatsioonist tulenevatele nõuetele, ning rakendaks ja kasutaks seda süsteemi.

Vastavus sõltumatus- ja muudele eetikanõuetele (vt lõik 69(j))

A173. Näide eetikanõuetele vastavust käsitleva avalduse kohta kindlustandva töövõtu aruandes:

Oleme järginud sõltumatus- ja muid eetikanõudeid, mis on esitatud kutseliste arvestusekspertide eetikakoodeksis (Code of Ethics for Professional Accountants), mille on välja andnud rahvusvaheline arvestusekspertide eetikastandardite komitee ja mille aluspõhimõtted on ausus, objektiivsus, kutsealane kompetentsus ja nõutav hoolsus, konfidentsiaalsus ja kutsealane käitumine.

Tehtud töö kokkuvõtte (vt lõigud A6, 69(k))

A174. Tehtud töö kokkuvõtte aitab ettenähtud kasutajatel aru saada praktiseerija järeldusest. Kindlustandvate töövõttude protseduurides on teoreetiliselt võimalik lõpmatu hulk variante. Praktikast on neid siiski raske selgelt ja ühemõtteliselt esitada. Praktiseerijale võivad kokkuvõtte koostamisel abiks olla rahvusvahelise kindlustandvate töövõttude standardite nõukogu (IAASB) välja antud muud ametlikud seisukohad.

A175. Kui ükski teemakohane ISAE ei anna juhiseid konkreetse aluseks oleva käsitletava küsimusega seotud protseduuride kohta, võiks kokkuvõtte sisaldada üksikasjalikumalt tehtud töö kirjeldust. Asjakohane võib olla lisada kokkuvõttesse avaldus, et tehtud töö hõlmab rakendatavate kriteeriumide sobivuse hindamist.

A176. Piiratud kindlust andva töövõtu korral on tehtud töö kokkuvõtte üldjuhul palju üksikasjalikum kui põhjendatud kindlust andva töövõtu puhul ja sisaldab protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse piirangute kirjeldust. Põhjuseks on see, et läbiviidud protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse hindamine on äärmiselt oluline selleks, et mõista praktiseerija järeldust, mis on sõnastatud vormis, millest selgub, kas läbiviidud protseduuride põhjal on praktiseerija täheldanud üht või mitut olulist asjaolu, mis annab talle alust uskuda, et käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon on oluliselt väärkajastatud. Asjakohane võib olla märkida tehtud töö kokkuvõttes ka protseduurid, mida läbi ei viidud, kuid mille läbiviimist põhjendatud kindlust andva töövõtu puhul üldjuhul eeldatakse. Selliste protseduuride täielik loetelu ei pruugi siiski olla võimalik, sest praktiseerijalt nõutakse vähemalt arusaamist ja töövõtu riski arvessevõtmist kui põhjendatud kindlust andva töövõtu puhul.

A177. Tehtud töö kokkuvõtte üksikasjalikkuse määramisel võib arvestada järgmisi tegureid:

- majandusüksusele omased asjaolud (näiteks majandusüksuse tegevuse erijooned võrreldes majandussektori teiste osalistega);
- töövõtu eriomased asjaolud, mis mõjutavad läbiviidavate protseduuride olemust ja ulatust;
- ettenähtud kasutajate ootused aruande üksikasjalikkuse suhtes, mis põhinevad turutaval või kohaldataval seadusel või regulatsioonil.

A178. On oluline, et kokkuvõtte koostatakse objektiivselt, nii et see võimaldab ettenähtud kasutajatel aru saada tehtud tööst, millel põhineb praktiseerija järeldus. Enamikul juhtudel ei tähenda see kogu töökava üksikasjalikku kirjeldust, kuid teisalt on oluline, et see ei oleks nii kokkuvõtlik, et muutuda ebamääraseks, ega oleks ka liialdatud või ilustatud.

Praktiseerija järeldus (vt lõigud 12(a)(i)(a), 69(l))

A179. Näited järeldustest, mis on sõnastatud põhjendatud kindlust andva töövõtu jaoks sobivas vormis:

- aluseks oleva käsitletava küsimuse ja rakendatavate kriteeriumide kohta: „Oleme seisukohal, et majandusüksus järgib kõigis olulistest osades seadust XYZ.”;
- käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni ja rakendatavate kriteeriumide kohta: „Oleme seisukohal, et majandusüksuse finantstulemuse prognoos on kõigis olulistest osades nõuetekohaselt koostatud XYZ kriteeriumide alusel.” või
- asjaomase osapoole tehtud avalduse kohta: „Oleme seisukohal, et [asjaomase osapoole] avaldust majandusüksuse vastavuse kohta seadusele XYZ on kõikides olulistest osades õiglaselt kajastatud” või „Oleme seisukohal, et [asjaomase osapoole] avaldust tulemuslikkuse põhinäitajate esitamise kohta vastavalt XYZ kriteeriumidele on kõikides olulistest osades õiglaselt kajastatud.“.

A180. Seetõttu võib olla asjakohane teavitada ettenähtud kasutajaid kontekstist, milles praktiseerija järeldust tuleb mõista, kui kindlustandva töövõtu aruanne sisaldab selgitust aluseks oleva käsitletava küsimuse konkreetsete tunnuste kohta, millest ettenähtud kasutajad peaksid teadlikud olema. Praktiseerija järeldus võib näiteks sisaldada järgmist sõnastust: „Käesolev järeldus on tehtud asjaolude alusel, mis on välja toodud mujal käesolevas sõltumatus kindlustandva töövõtu aruandes.”

A181. Näited järeldustest, mis on sõnastatud piiratud kindlust andva töövõtu jaoks sobivas vormis:

- aluseks oleva käsitletava küsimuse ja rakendatavate kriteeriumide kohta: „Läbiviidud protseduuride ja hangitud tõendusmaterjali põhjal ei täheldanud me midagi, mis annaks alust uskuda, et [majandusüksus] ei ole kõigis olulistest osades järginud seadust XYZ.”;
- käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni ja rakendatavate kriteeriumide kohta: „Läbiviidud protseduuride ja hangitud tõendusmaterjali põhjal ei ole meile teada olulisi muudatusi, mida tuleks teha võtmetähtsusega tegevusnäitajate hinnangus, et need oleksid vastavuses kriteeriumidega XYZ.”;
- asjaomase osapoole tehtud avalduse kohta: „Läbiviidud protseduuride ja hangitud tõendusmaterjali alusel ei täheldanud me midagi, mis annaks alust uskuda, et [asjaomase osapoole] avaldus selle kohta, et [majandusüksus] on järginud seadust XYZ, ei ole kõikides olulistest osades õiglaselt kajastatud.”.

A182. Avaldused seoses aluseks olevate käsitletavate küsimustega võivad sisaldada näiteks ühte või mitut järgmist väljendit.

- Nõuetele vastavust hindava töövõtu kohta — „kooskõlas” või „vastavalt”.
- Töövõtu kohta, milles rakendatavad kriteeriumid kirjeldavad protsessi või meetodit käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni ettevalmistamiseks või kajastamiseks — „õigesti ette valmistatud”.
- Töövõtu kohta, milles rakendatavad kriteeriumid sisaldavad õiglase kajastamise põhimõtteid — „õiglaselt kajastatud”.

A183. Pealkirja lisamine lõikude ette, mis sisaldavad modifitseeritud järeldusi ja modifikatsioone tinginud asjaolusid, parandab praktiseerija aruande arusaadavust. Sobivad pealkirjad on näiteks „Märkus(t)ega järeldus”, „Vastupidine järeldus” või „Järelduse avaldamisest loobumine” ning „Märkus(t)ega järelduse avaldamise alus” ja „Vastupidise järelduse avaldamise alus”.

Praktiseerija allkiri (vt lõik 69(m))

A184. Praktiseerija allkiri on kas praktiseerija ettevõtte nimi, üksiku praktiseerija isiklik nimi või mõlemad, nagu see on konkreetsetes jurisdiktsioonides asjakohane. Praktiseerija peab teatavates jurisdiktsioonides lisaks praktiseerija allkirjale tegema praktiseerija aruandes avalduse selle jurisdiktsiooni asjakohase litsentseeriva asutuse antud kutsenimetuse või tunnustuse kohta.

Kuupäev (vt lõik 69(n))

A185. Kindlustandva töövõtu aruande kuupäeva lisamine teavitab ettenähtud kasutajaid, et praktiseerija on arvesse võtnud kuni nimetatud kuupäevani toimunud sündmuste mõju käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioonile ja kindlustandva töövõtu aruandele.

Viide praktiseerija eksperdile kindlustandva töövõtu aruandes (vt lõik 70)

A186. Mõnel juhul võib seadus või regulatsioon nõuda kindlustandva töövõtu aruandes viidet praktiseerija eksperdi tööle, näiteks avaliku sektori läbipaistvuse eesmärgil. See võib olla vajalik ka muudel asjaoludel, näiteks selleks, et selgitada praktiseerija järelduse modifikatsiooni olemust, või kui pikas vormis aruanne sisaldab tähelepanekuid, milles eksperdi töö on oluline osa.

A187. Esitatud järelduse eest vastutab siiski üksnes praktiseerija ning asjaolu, et praktiseerija on kasutanud praktiseerija eksperdi tööd, ei vähenda vastutust. Seepärast on oluline, et juhul kui kindlustandva töövõtu aruandes viidatakse praktiseerija eksperdile, ei tulene kõnealuse aruande sõnastusest, et praktiseerija vastutus esitatud järelduse eest on eksperdi kaasatuse tõttu vähenenud.

A188. Üldist viidet pikas vormis aruandes selle kohta, et töövõtu on läbi viinud sobiva kvalifikatsiooniga töötajad, sealhulgas käsitletava küsimuse eksperdid ja kindlustandva töövõtu spetsialistid, ei tõlgendata tõenäoliselt vääralt kui vastutuse vähendamist. Väärtõlgenduste võimalus on suurem lühivormis aruannete puhul, milles on võimalik esitada minimaalselt taustinformatsiooni, või praktiseerija eksperdi nimele viitamise korral. Seetõttu võib olla sellistel juhtudel vajalik täiendav sõnastus, et kindlustandva töövõtu aruandest ei tuleneks, et praktiseerija vastutus esitatud järelduse eest on eksperdi kaasatuse tõttu vähenenud.

Modifitseerimata ja modifitseeritud järeldused (vt lõigud 74–77, lisa)

A189. Termin „läbiv“ kirjeldab väärkajastamiste mõju käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioonile või selliste väärkajastamiste võimalikku mõju käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioonile, mis on jäänud avastamata tulenevalt suutmatusest hankida piisavat asjakohast tõendusmaterjali. Läbiv mõju käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioonile on selline, mis praktiseerija kutsealase otsustuse kohaselt:

- (a) ei ole piiratud käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni konkreetsete aspektidega;
- (b) olles siiski selliselt piiratud, esindab või võib esindada käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni olulist osa või
- (c) on seoses avalikustatava informatsiooniga põhimõttelise tähtsusega kasutajate arusaamisele käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioonist.

A190. Avaldatava järelduse liigi valikut mõjutab küsimuse olemus ning praktiseerija otsustus käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioonile avalduva mõju või võimaliku mõju läbivuse kohta.

A191. Näited märkustega ja vastupidiste järelduste ning järelduse avaldamisest loobumise kohta:

- märkus(t)ega järeldus (näide olulise väärkajastamise kohta piiratud kindlust andvate töövõtude korral) – „Läbiviidud protseduuride ja saadud tõendusmaterjali põhjal, välja arvatud käesoleva aruande jaotises „Märkus(t)ega järelduse avaldamise alus“ kirjeldatud asjaolu mõju, ei ole praktiseerijale teatavaks saanud midagi, mis annaks alust uskuda, et [asjaomase osapoole] avaldus ei kirjelda kõigis olulistes aspektides õiglaselt majandusüksuse vastavust seadusele XYZ.”;
- vastupidine järeldus (näide olulise ja läbiva väärkajastamise kohta nii põhjendatud kui ka piiratud kindlust andvate töövõtude korral) – „Käesoleva aruande jaotises „Vastupidise järelduse avaldamise alus“ kirjeldatud asjaolu märkimisväärsuse tõttu ei kajasta [asjaomase osapoole] avaldus õiglaselt majandusüksuse vastavust seadusele XYZ.”;
- järelduse avaldamisest loobumine (näide ulatuse olulise ja läbiva piiratuse kohta nii põhjendatud kui ka piiratud kindlust andvate töövõtude korral) – „Käesoleva aruande jaotises „Järelduse avaldamisest loobumise alus“ kirjeldatud asjaolu märkimisväärsuse tõttu ei suutnud praktiseerija koguda piisavat asjakohast tõendusmaterjali, et sõnastada järeldus [asjaomase osapoole] avalduse kohta. Seega järeldust nimetatud avalduse kohta ei avaldata.”.

A192. Mõnel juhul võib mõõtja või hindaja kindlaks määrata ja nõuetekohaselt kirjeldada, et käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon on oluliselt väärkajastatud. Näiteks vastavust hindava töövõtu korral võib mõõtja või hindaja nõuetekohaselt kirjeldada mittevastavuse juhtumeid. Sellisel juhul peab praktiseerija lõigu 76 kohaselt juhtima ettenähtud kasutajate tähelepanu olulise väärkajastamise

kirjeldusele, avaldades kas märkus(t)ega või vastupidise järelduse, kuid rõhutades küsimust spetsiaalselt kindlustandva töövõtu aruandes.

Muud infovahetuse kohustused (vt lõik 78)

A193. Asjaolud, millest võib olla asjakohane teatada vastutavale osapoolle, mõõtjale või hindajale, kaasavale osapoolle või teistele, on pettus või pettusekahtlus ja erapoolikus käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni koostamisel.

Infovahetus juhtkonnaga ja isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine

A194. Asjassepuutuvad eetikanõuded võivad hõlmata nõuet raporteerida tuvastatud või kahtlustatavast mittevastavusest seadustele ja regulatsioonidele asjakohasele juhtkonna tasandile või nendele, kelle ülesandeks on valitsemine. Teatud jurisdiktsioonides võib seadus või regulatsioon piirata praktiseerija infovahetust teatud asjaolude kohta vastutava osapoollega või isikutega, 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 praktiseerija on kohustatud raporteerima tuvastatud või kahtlustatavast mittevastavusest asjakohasele ametivõimule vastavalt rahapesuvastast võitlust käsitlevatele õigusaktidele. Neis olukordades võivad küsimused, mida praktiseerija kaalub, olla keerulised ja praktiseerija võib pidada asjakohaseks küsida juriidilist nõu.

Seaduste ja regulatsioonidega seoses tuvastatud või kahtlustatavast mittevastavusest raporteerimine asjakohasele ametivõimule väljaspool majandusüksust

A195. Seaduse, regulatsiooni või asjassepuutuvate eetikanõuetega võidakse:

- (a) ette näha, et praktiseerija on kohustatud raporteerima seaduste ja regulatsioonidega seoses tuvastatud või kahtlustatavast mittevastavusest asjakohasele ametivõimule väljaspool majandusüksust;
- (b) kehtestada kohustused, mille kohaselt võib raporteerimine asjakohasele ametivõimule väljaspool majandusüksust olla nendes tingimustes asjakohane.¹⁵

A196. Seaduste ja regulatsioonidega seoses tuvastatud või kahtlustatavast mittevastavusest raporteerimine asjakohasele ametivõimule väljaspool majandusüksust võib olla nendes tingimustes nõutav või asjakohane, sest:

- (a) seadused, regulatsioonid või asjassepuutuvad eetikanõuded nõuavad praktiseerijalt teatamist;
- (b) praktiseerija on otsustanud, et raporteerimine on vastavalt asjassepuutuvatele eetikanõuetele asjakohane meede vastuseks tuvastatud või kahtlustatavale mittevastavusele, või
- (c) seadused, regulatsioonid või asjassepuutuvad eetikanõuded annavad praktiseerijale õiguse seda teha.

A197. Seaduste ja regulatsioonidega seoses tuvastatud või kahtlustatavast mittevastavusest raporteerimine vastavalt seadusele, regulatsioonidele või asjassepuutuvatele eetikanõuetele võib hõlmata seadustele ja regulatsioonidele mittevastavust, millega praktiseerija kokku puutub või millest teda teavitatakse töövõtu läbiviimisel, kuid mis ei pruugi mõjutada käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni. Käesoleva ISAE kohaselt ei eeldata praktiseerijalt muude seaduste ja regulatsioonide mõistmist peale nende, mis mõjutavad käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni. Seadused, regulatsioonid või asjassepuutuvad eetikanõuded võivad siiski eeldada, et praktiseerija kasutab sellisele mittevastavusele vastamisel teadmisi, kutsealast otsustust ja asjatundlikkust. Seda, kas teatud toiming kujutab endast tegelikku mittevastavust või mitte, otsustab kohus või muu asjakohane otsustusorgan.

A198. Teatud olukordades võib seaduste ja regulatsioonidega seoses tuvastatud või kahtlustatavast mittevastavusest raporteerimine asjakohasele ametivõimule väljaspool majandusüksust olla välistatud seaduse, regulatsiooni või asjassepuutuvate eetikanõuete kohase praktiseerija konfidentsiaalsuskohustuse tõttu. Muudel juhtudel ei peeta tuvastatud või kahtlustatavast

¹⁵ Vt näiteks IESBA koodeksi punktid R360.36–R360.37

mittevastavusest raporteerimist asjakohasele ametivõimule väljaspool majandusüksust asjassepuutuvate eetikanõuete kohase konfidentsiaalsuskohustuse rikkumiseks.¹⁶

A199. Praktiseerija võib kaaluda konsulteerimist sisemiselt (nt ettevõttes või võrgustiku ettevõttes), juriidilise nõu küsimist, et saada aru konkreetse toimimisviisi valimise kutsealastest või juriidilistest tagajärgedest, või konsulteerimist konfidentsiaalselt reguleerijaga või kutseühendusega (välja arvatud juhul, kui see on seaduse või regulatsiooniga keelatud või rikuks konfidentsiaalsuskohustust).¹⁷

Dokumentatsioon (vt lõigud 79–83)

A200. Dokumentatsioon kajastab praktiseerija arutluskäiku kõikide märkimisväärsete küsimuste kohta, mille puhul on nõutav kutsealase otsustuse rakendamine, ja vastavaid praktiseerija järeldusi. Keeruliste põhimõtteliste laadi või kutsealast otsustust nõudvate küsimuste korral aitab praktiseerija teadmisi tõendada dokumentatsioon asjassepuutuvate faktide kohta, mis olid praktiseerijale teada ajal, millal järeldus tehti.

A201. Iga arvessevõetud asjaolu või tehtud kutsealast otsustust dokumenteerida ei ole vajalik ega otstarbekas. Lisaks sellele ei ole praktiseerijal vaja eraldi dokumenteerida (näiteks kontrollnimekirjas) vastavust asjaolude puhul, mille vastavus on tõendatud töövõtufailis olevate dokumentidega. Samuti ei pea praktiseerija lisama töövõtufaili tööpaberite asendatud mustandeid, märkmeid, mis kajastavad mitteterviklikke või esialgseid mõttekäike, dokumentide varasemaid koopiaid, milles on parandatud trüki- ja muid vigu, ega dokumentide duplikaate.

A202. Rakendades kutsealast otsustust koostatava ja säilitatava dokumentatsiooni ulatuse hindamisel, võib praktiseerija kaaluda, mis on vajalik, et anda arusaamine tehtud töö kohta ja peamiste tehtud otsuste aluse kohta (kuid mitte töövõtu üksikasjalike aspektide kohta) teisele praktiseerijale, kellel ei ole selle töövõtuga mingit eelnevat kogemust. Kõnealune teine praktiseerija võib omandada arusaamise töövõtu üksikasjadest üksnes siis, kui ta arutab neid dokumentatsiooni koostanud praktiseerijaga.

A203. Dokumendid võivad sisaldada andmeid näiteks järgmise kohta:

- konkreetsete kontrollitud tehingute või küsimuste iseloomulikud tunnused;
- kes tegid töövõtuga seotud tööd ja töö lõpetamise kuupäev;
- kes tegid töövõtuga seotud töö ülevaatusse ning sellise ülevaatusse kuupäev ja ulatus ning
- arutelud asjaomas(t)e osapool(t)e ja teistega märkimisväärsete asjaolude üle, sealhulgas arutatud märkimisväärsete asjaolude olemus ning see, millal ja kellega arutelud toimusid.

A204. Dokumendid võivad sisaldada andmeid näiteks järgmise kohta:

- probleemid, mis tehti kindlaks seoses asjassepuutuvate eetikaalastele nõuetele vastavusega, ja kuidas need lahendati;
- järeldused töövõtule kohaldatavatele sõltumatusnõuetele vastavuse kohta ja järeldusi toetavad asjassepuutuvad arutelud ettevõttega;
- järeldused, mis on tehtud kliendisuhete ja kindlustandvate töövõtude aktsepteerimise ja jätkamise kohta;
- töövõtu käigus toimunud konsultatsioonide olemus ja ulatus ning neist tulenevad järeldused.

Lõpliku töövõtufaili kokkupanek

A205. ISQM 1 (või muud kutsealased või seadusest tulenevad või regulatiivsed nõuded, mis on vähemalt sama ranged kui ISQM 1) nõuab, et ettevõtteid kehtestaksid kvaliteediesmärgi, mis käsitleb töövõtu dokumentatsiooni kokkupanekut õigel ajal pärast töövõtuaruande kuupäeva.¹⁸ Asjakohane ajaline piir lõpliku töövõtufaili kokkupanemise lõpuleviimiseks on tavaliselt kuni 60 päeva pärast kindlustandva töövõtu aruande kuupäeva.¹⁹

¹⁶ Vt näiteks Eetikakoodeksi (EE) punktid R114.1, 114.1 A ja R360.37.

¹⁷ Vt näiteks Eetikakoodeksi (EE) koodeksi punkt 360.39 A1.

¹⁸ ISQM 1, lõigu 31 punkt f

¹⁹ ISQM 1, lõik A83

A206. Lõpliku töövõtufaili kokkupanemise lõpuleviimine pärast kindlustandva töövõtu aruande kuupäeva on administratiivne protsess, mis ei hõlma uusi protseduure ega uute järelduste tegemist. Lõpliku kokkupanemise käigus võib teha dokumentatsioonis muudatusi, kui need on administratiivset laadi. Selliste muudatuste näited:

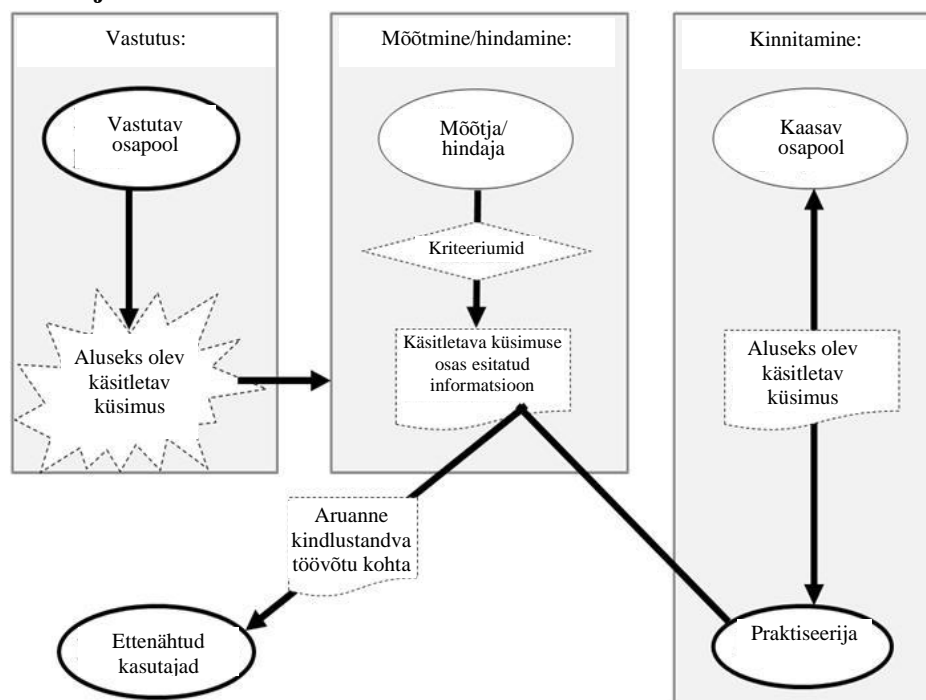
- asendatud dokumentatsiooni kustutamine või kõrvaldamine;
- tööpaberite sorteerimine, järjestamine ja ristviitamine;
- faili kokkupanemisega seotud ülesannete lõpuleviiduks märkimine kontrollnimekirjades;
- selliste tõendite dokumenteerimine, mille praktiseerija on kogunud, läbi arutanud ja kokku leppinud töövõtumeeskonna asjaomaste liikmetega enne kindlustandva töövõtu aruande kuupäeva.

A207. ISQM 1 (või riiklikud nõuded, mis on vähemalt sama ranged kui ISQM 1) nõuab, et ettevõtte kehtestaksid kvaliteedieesmärgi, mis käsitleb töövõtu dokumentatsiooni hoidmist ja säilitamist, et täita ettevõtte vajadused ja olla vastavuses seaduse, regulatsiooni, asjassepuutuvate eetikanõuete või kutsestandarditega.²⁰ Kindlustandvate töövõttude puhul on säilitamise periood tavaliselt vähemalt viis aastat alates kindlustandva töövõtu aruande kuupäevast.²¹

²⁰ ISQM 1, lõigu 31 punkt f

²¹ ISQM 1, lõik A85

Rollid ja kohustused



1. Kõigil kindlustandvatel töövõttudel on vähemalt kolm osapoolt: vastutav osapool, praktiseerija ja ettenähtud kasutajad. Töövõtu asjaoludest olenevalt võib olla ka eraldi mõõtja või hindaja roll või kaasav osapool.
2. Ülaloleval joonisel on kujutatud järgmiste rollide seost kindlustandva töövõtuga.
 - (a) Vastutav osapool vastutab aluseks oleva käsitletava küsimuse eest.
 - (b) Mõõtja või hindaja kasutab kriteeriume, et aluseks olevat käsitletavat küsimust mõõta või hinnata, mille tulemusena saadakse käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon.
 - (c) Kaasav osapool lepib töövõtu tingimused praktiseerijaga kokku.
 - (d) Praktiseerija kogub piisavat asjakohast tõendusmaterjali, et avaldada järeldus, mille eesmärk on suurendada vastutavast osapooldest erinevate ettenähtud kasutajate usaldust käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni suhtes.
 - (e) Ettenähtud kasutajad teevad käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni alusel otsuseid. Ettenähtud kasutajad on isik(ud), organisatsioon(id) või nende rühm(ad), kes praktiseerija eelduse kohaselt hakkavad kasutama kindlustandva töövõtu aruannet.
3. Nende rollide kohta saab teha järgmisi tähelepanekuid.
 - Iga kindlustandva töövõtuga on lisaks praktiseerijale seotud ka vähemalt vastutav osapool ja ettenähtud kasutajad.
 - Praktiseerija ei saa olla vastutav osapool, kaasav osapool ega ettenähtud kasutaja.
 - Otsese töövõtu puhul on praktiseerija ka mõõtja või hindaja.
 - Atesteerimistöövõtu puhul saab mõõtja või hindaja olla kas vastutav osapool või keegi teine, aga mitte praktiseerija.

- Kui aluseks olevat käsitletavat küsimust on kriteeriumide suhtes mõõtnud või hinnanud praktiseerija, on tegemist otsese töövõtuga. Seda töövõttu ei saa muuta atesteerimistöövõtuks nii, et mõni muu osapool võtab vastutuse mõõtmise või hindamise eest, näiteks et vastutav osapool lisab käsitletava küsimuse osas 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 isik 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 majandusüksuse 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 tippjuhtkond.
 - Kaasav osapool, kes ei ole ka vastutav osapool, võib olla ettenähtud kasutaja.
4. Praktiseerija järelendus võib olla sõnastatud ühel järgmisel viisil:
- aluseks olev käsitletav küsimus ja rakendatavad kriteeriumid;
 - käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon ja rakendatavad kriteeriumid või
 - asjaomase osapoole avaldus.
5. Praktiseerija ja vastutav osapool võivad leppida kokku, et kui pole muid ettenähtud kasutajaid kui vastutav osapool, kuid kõik muud ISAE nõuded on täidetud, kohaldatakse töövõtu suhtes ISAE põhimõtteid. Sellistel juhtudel sisaldab praktiseerija aruanne avaldust, millega piiratakse aruande kasutamine vastutava osapoolega.