

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

(Kehtib 15. detsembril 2009 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta)

SISUKORD

	Lõik
Sissejuhatus	
Käesoleva ISA ulatus	1
Seaduste ja regulatsioonide mõju.....	2
Seaduste ja regulatsioonidega vastavuses olemise kohustus	3–8
Kehtima hakkamise kuupäev	9
Eesmärgid	10
Definitsioon	11
Nõuded	
Seadustele ja regulatsioonidele vastavuse arvestamine audiitori poolt	12–17
Auditiprotseduurid mittevastavuse tuvastamisel või kahtlustamisel	18–21
Tuvastatud või kahtlustatavast mittevastavusest raporteerimine	22–28
Dokumentatsioon	29
Rakendus- ja muu selgitav materjal	
Seaduste ja regulatsioonidega vastavuses olemise kohustus	A1–A6
Seadustele ja regulatsioonidele vastavuse arvestamine audiitori poolt	A7–A12
Auditiprotseduurid mittevastavuse tuvastamisel või kahtlustamisel	A13–A18
Tuvastatud või kahtlustatavast mittevastavusest raporteerimine	A19–A20
Dokumentatsioon	A21

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

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

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

Sissejuhatus

Käesoleva ISA ulatus

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

Seaduste ja regulatsioonide mõju

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

Seaduste ja regulatsioonidega vastavuses olemise kohustus (vt lõigud A1–A6)

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

Audiitori kohustus

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

5. Audiitori kohustuseks on saavutada põhjendatud kindlus selle kohta, et finantsaruanded tervikuna ei sisalda kas pettusest või veast tingitud olulist väärkajastamist.¹ Finantsaruannete auditi läbiviimisel võtab audiitor arvesse rakendatavat õiguslikku ja regulatiivset raamistikku. Auditi olemuslike piirangute tõttu on olemas vältimatu risk, et mõningaid olulisi väärkajastamisi finantsaruannetes ei õnnestu avastada, vaatamata sellele, et audit on ISAde² nõuete kohaselt planeeritud ja läbi viidud. Seaduste ja regulatsioonide kontekstis on sellistel olemuslikel piirangutel, mis käsitlevad audiitori suutlikkust avastada olulisi väärkajastamisi, suuremad potentsiaalsed mõjud, ja seda järgmistel põhjustel:
- On palju peamiselt majandusüksuse tegevuse aspektidega seotud seadusi ja regulatsioone, mis finantsaruandeid üldjuhul ei mõjuta ja mida majandusüksuse finantsaruandluse seisukohast relevantsed infosüsteemid ei hõlma.
 - Mittevastavuseks võib olla seda varjav käitumine, nagu näiteks kokkumäng, võltsimine, tahtlik tehingute mittekajastamine, kontrollimehhanismide eiramine juhtkonna poolt või tahtlik vääresitise tegemine audiitorile.
 - Selle kohta, kas teatud toiming kujutab endast mittevastavust või mitte, annab lõpliku õigusliku hinnangu kohus.

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

6. Käesolev ISA eristab audiitori kohustusi seoses vastavusega kaht eri liiki seadustele ja regulatsioonidele alljärgnevalt:
- (a) nende seaduste ja regulatsioonide sätted, mille puhul valitseb üldiselt tunnustatud seisukoht, et neil on finantsaruannetes esitatud oluliste summade ja avalikustamiste kindlaksmääramisele otsene mõju, nagu näiteks maksu- ja pensioniseadused ning -regulatsioonid (vt lõik 13) ja
 - (b) muud seadused ja regulatsioonid, millel ei ole otsest mõju summade ja avalikustamiste kindlaksmääramisele finantsaruannetes, kuid millele vastavus võib olla fundamentaalse tähtsusega äritegevuse läbiviimise aspektide jaoks, majandusüksuse suutlikkusele jätkata oma äritegevust või vältimaks olulisi karistusi (näiteks vastavus tegevusloa tingimustele, vastavus regulatiivsetele maksevõimenõuetele või vastavus keskkonnaalastele regulatsioonidele); mittevastavus sellistele seadustele ja regulatsioonidele võib seetõttu finantsaruandeid oluliselt mõjutada (vt lõik 14).

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

² ISA 200, lõigud A51–A52.

7. Käesolevas standardis on toodud eraldi nõuded eespool mainitud mõlemat liiki seaduste ja regulatsioonide jaoks. Seda liiki seaduste ja regulatsioonide osas, millele viidatakse lõigu 6 punktis a, on audiitor kohustatud koguma piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali seoses vastavusega nende seaduste ja regulatsioonide sätetele. Lõigu 6 punktis b viidatud seaduste ja regulatsioonide liigi osas piirdub audiitori kohustus kohustusega viia läbi kindlaksmääratud auditiprotseduure, et aidata tuvastada mittevastavust nendele seadustele ja regulatsioonidele, millel võib finantsaruannetele olla oluline mõju.
8. Käesoleva standardiga kohustatakse audiitorit jääma valvsaks võimaluse osas, et muud auditiprotseduurid, mida on rakendatud eesmärgiga kujundada arvamust finantsaruannete kohta, võivad juhtida audiitori tähelepanu juhtudele, kus on tegemist tuvastatud või kahtlustatava mittevastavusega. Arvestades majandusüksust mõjutavate seaduste ja regulatsioonide ulatust on seetõttu tähtis säilitada kogu auditi jooksul kutsealast skeptitsismi, nagu nõutud ISAs 200³.

Kehtima hakkamise kuupäev

9. Käesolev ISA kehtib 15. detsembril 2009 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta.

Eesmärgid

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

Definitsioon

11. ISAdes kasutamise otstarbel on järgnevatel terminitel järgmised tähendused:

mittevastavus – majandusüksusepoolsed tahtlikud või tahtmatud tegematajätmised või teod, mis on vastuolus kehtivate seaduste või regulatsioonidega. Sellised teod hõlmavad tehinguid, mida sõlmib majandusüksus või mis on sõlmitud tema nime all või tema nimel juhtkonna, töötajate või isikute poolt, kelle ülesandeks on valitsemine. Mittevastavuseks ei loeta isiklikku väärkäitumist (mis ei ole seotud majandusüksuse äritegevusega) isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, majandusüksuse juhtkonna või töötajate poolt.

Nõuded

³ ISA 200, lõik 15.

Seadustele ja regulatsioonidele vastavuse arvestamine audiitori poolt

12. Ühe osana arusaamise kujundamisest majandusüksuse ja tema keskkonna kohta kooskõlas ISAga 315⁴ peab audiitor omandama üldise arusaamise:
 - (a) õiguslikust ja regulatiivsest raamistikust, mida kohaldatakse majandusüksusele ning tööstusele või majandusharule, kus majandusüksus tegutseb, ja
 - (b) selle kohta, kuidas majandusüksuse tegevus vastab sellele raamistikule. (vt lõik A7)
13. Audiitor peab koguma piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali vastavuse kohta seaduste ja regulatsioonide nendele sätetele, mille suhtes valitseb üldiselt tunnustatud seisukoht, et neil on otsene mõju oluliste summade ja avalikustamiste kindlaksmääramisele finantsaruannetes. (vt lõik A8)
14. Selleks, et aidata tuvastada muudele seadustele ja regulatsioonidele mittevastavuste juhtusid, mis võivad finantsaruandeid oluliselt mõjutada, peab audiitor läbi viima järgmised auditiprotseduurid:
 - (a) juhtkonnale ja, kus asjakohane, isikutele, kelle ülesandeks on valitsemine, järelepärimiste tegemine selle kohta, kas majandusüksus on vastavuses selliste seaduste ja regulatsioonidega ning
 - (b) asjaomase litsentseerimis- või regulatiivse ametivõimuga peetud kirjavahetuse uurimine sellise kirjavahetuse olemasolu korral.
15. Auditi läbiviimise ajal peab audiitor jääma valvsaks võimaluse suhtes, et muud rakendatud auditiprotseduurid võivad juhtida audiitori tähelepanu juhtumitele, kus on tegemist seadustele ja regulatsioonidele mittevastavuse või kahtlustatava mittevastavusega. (vt lõik A11)
16. Audiitor peab paluma, et juhtkond ja, kus asjakohane, isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, esitaksid kirjalikud esitised selle kohta, et audiitorile on avaldatud kõik teadaolevad seadustele ja regulatsioonidele mittevastavuse või kahtlustatava mittevastavuse juhud, mille mõju oleks tulnud finantsaruannete koostamisel arvestada. (vt lõik A12)
17. Tuvastatud mittevastavuse või kahtlustatava mittevastavuse puudumisel ei ole audiitor majandusüksuse seadustele ja regulatsioonidele vastavuse osas kohustatud viima läbi muid auditiprotseduure kui neid, mis on sätestatud lõikudes 12–16.

Auditiprotseduurid mittevastavuse tuvastamisel või kahtlustamisel

18. Kui audiitorile saab teatavaks informatsioon seadustele ja regulatsioonidele mittevastavuse või mittevastavuse kahtluse juhtumi kohta, siis peab audiitor: (vt lõik A13)
 - (a) saama aru teo olemusest ja selle toimumise tingimustest ning

⁴ ISA 315 „Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine majandusüksuse ja selle keskkonna mõistmise kaudu”, lõik 11.

- (b) koguma lisainformatsiooni, et hinnata võimalikku mõju finantsaruannetele. (vt lõik A14)
19. Kui audiitor kahtlustab, et võib esineda mittevastavus, siis peab audiitor arutama seda küsimust juhtkonnaga ja, kus asjakohane, isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine. Kui juhtkond või, kus asjakohane, isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, ei esita piisavat informatsiooni, mis kinnitab majandusüksuse vastavust seadustele ja regulatsioonidele ning audiitori otsustuse kohaselt võib kahtlustataval mittevastavusel olla oluline mõju finantsaruannetele, siis peab audiitor kaaluma vajadust küsida juriidilist nõu. (vt lõigud A15–A16)
20. Kui piisavat informatsiooni kahtlustatava mittevastavuse kohta ei õnnestu hankida, peab audiitor hindama piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali puudumise mõju audiitori arvamusele.
21. Audiitor peab hindama mittevastavuse mõjusid seoses auditi muude aspektidega, sealhulgas audiitori riskihinnangud ja kirjalike esitiste usaldusväärsus, ning rakendama asjakohaseid meetmeid. (vt lõigud A17–A18)

Tuvastatud või kahtlustatavast mittevastavusest raporteerimine

Mittevastavusest raporteerimine isikutele, kelle ülesandeks on valitsemine

22. Välja arvatud juhul, kui kõik isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, on kaasatud majandusüksuse juhtimisse ja seetõttu on teadlikud audiitori poolt juba edastatud infost tuvastatud või kahtlustatava mittevastavuse asjaolude kohta,⁵ peab audiitor edastama info isikutele, kelle ülesandeks on valitsemine, asjaoludest, mis hõlmavad mittevastavust seadustele ja regulatsioonidele, mis on saanud audiitorile teatavaks auditi läbiviimise käigus, välja arvatud juhul, kui need asjaolud on selgelt tagajärjetud.
23. Kui audiitori hinnangul tundub, et mittevastavus, millele viidati lõigus 22, on tahtlik ja oluline, siis peab audiitor võimalikult kiiresti edastama selle kohta info isikutele, kelle ülesandeks on valitsemine.
24. Kui audiitor kahtlustab, et juhtkond või isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, on mittevastavusega seotud, peab ta edastama info selle asjaolu kohta majandusüksuse järgmisele kõrgemale võimutasandile, kui see on olemas, nagu näiteks auditikomiteele või nõukogule. Kui kõrgemat võimutasandit ei eksisteeri või kui audiitor leiab, et info edastamisele ei järgne meetmeid või ta pole kindel, kellele ta peaks aru andma, peab audiitor kaaluma vajadust küsida juriidilist nõu.

⁵ ISA 260 „Infovahetus nendega, kelle ülesandeks on valitsemine”, lõik 13.

Mittevastavusest raporteerimine audiitori aruandes finantsaruannete kohta

25. Kui audiitor leiab, et mittevastavusel on finantsaruannetele oluline mõju ja seda ei ole adekvaatselt finantsaruannetes kajastatud, peab audiitor avaldama finantsaruannete kohta märkus(t)ega arvamuse või vastupidise arvamuse, lähtudes ISAst 705.⁶
26. Kui juhtkond või isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, takistavad audiitorit kogumast piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali, et hinnata, kas mittevastavust, mis võib finantsaruannete seisukohalt olla oluline, on esinenud või on tõenäoliselt esinenud, peab audiitor avaldama märkus(t)ega arvamuse või loobuma arvamuse avaldamisest auditi ulatuse piiratuse tõttu, lähtudes ISAst 705.
27. Kui audiitor ei suuda kindlaks määrata, kas mittevastavus on esinenud pigem tingimuste kui juhtkonna või isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, poolt põhjustatud piirangute tõttu, peab audiitor hindama selle mõju audiitori arvamusele, lähtudes ISAst 705.

Mittevastavusest raporteerimine regulatiivsetele ja täidesaatvatele ametivõimudele

28. Kui audiitor on tuvastanud seadustele ja regulatsioonidele mittevastavuse või kahtlustab seda, peab audiitor kindlaks määrama, kas ta vastutab tuvastatud või kahtlustatava mittevastavuse kohta aruandmise eest majandusüksusevälistele osapooltele. (vt lõigud A19–A20)

Dokumentatsioon

29. Audiitor peab lisama auditi dokumentatsiooni hulka tuvastatud või kahtlustatava mittevastavuse seadustele ja regulatsioonidele ning juhtkonna ja, kus rakendatav, isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, ning muude majandusüksuseväliste osapooltega peetud vestluse tulemused.⁷ (vt lõik A21)

Rakendus- ja muu selgitav materjal

Seaduste ja regulatsioonidega vastavuses olemise kohustus (vt lõigud 3–8)

- A1. Juhtkonna, kelle üle teostavad järelevalvet isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, kohustus on tagada, et majandusüksuse tegevust viiakse läbi kooskõlas seaduste ja regulatsioonidega. Seadused ja regulatsioonid võivad mõjutada majandusüksuse finantsaruandeid eri viisil: näiteks kõige otsesemalt võivad nad mõjutada spetsiifilisi avalikustamisi, mida nõutakse majandusüksuse finantsaruannetes või nad võivad sätestada rakendatava finantsaruandluse raamistiku. Nad võivad ka kehtestada majandusüksuse jaoks teatud õigusi ja kohustusi, millest mõned kajastatakse finantsaruannetes. Lisaks sellele võidakse seaduste ja regulatsioonidega määrata mittevastavuse eest karistusi.

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

⁷ ISA 230 „Auditi dokumentatsioon”, lõigud 8–11 ja A6.

A2. Allpool on toodud näited poliitikate ja protseduuride tüüpidest, mida majandusüksus võib rakendada, et aidata kaasa seadustele ja regulatsioonidele mittevastavuse ennetamisele ja avastamisele:

- õiguslike nõuete jälgimine ja selle tagamine, et nende nõuete täitmiseks on koostatud tegevusprotseduurid;
- asjakohaste sisekontrollisüsteemide käivitamine ja käitamine;
- käitumiskoodeksi väljatöötamine, avaldamine ja järgimine;
- töötajate nõuetekohase väljaõppe ja käitumiskoodeksist arusaamise tagamine;
- käitumiskoodeksile vastavuse jälgimine ja asjaomaste meetmete rakendamine käitumiskoodeksi vastu eksinud töötajate distsiplineerimiseks;
- juriidiliste nõustajate kaasamine juriidiliste nõuete täitmise järele valvamiseks;
- majandusüksuse konkreetses tööstusharus järgimiseks kohustuslike märkimisväärsete seaduste ja regulatsioonide registri ning kaebuste registri pidamine.

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

- siseauditi funktsioon,
- auditikomitee,
- vastavuse funktsioon.

Audiitori kohustus

A3. Majandusüksuse mittevastavus seadustele ja regulatsioonidele võib põhjustada finantsaruannete olulise väärkajastamise. Mittevastavuse avastamine, vaatamata selle olulisusele, võib mõjutada auditi muid aspekte, sealhulgas näiteks audiitori arvamust juhtkonna või töötajate aususe kohta.

A4. See, kas teatud tegu kujutab endast mittevastavust seadustele ja regulatsioonidele, on õigusliku otsustuse küsimus, mille kindlaksmääramine on tavaliselt väljaspool audiitori kutsealast kompetentsust. Samas võib audiitori koolitus, kogemus ja arusaamine majandusüksusest ja selle tööstusharust või majandussektorist luua aluse märkamaks, et mõned teod, millest audiitor on saanud teadlikuks, võivad kujutada endast seadustele ja regulatsioonidele mittevastavust.

A5. Kooskõlas spetsiifiliste seadusjärgsete nõuetega võib audiitor olla finantsaruannete auditi käigus spetsiaalselt kohustatud raporteerima sellest, kas majandusüksus on vastavuses teatud seaduste või regulatsioonide sätetega. Neis olukordades käsitlevad ISA 700⁸ või ISA 800⁹ seda, kuidas selliseid auditeerimiskohustusi audiitori aruandes kajastatakse. Lisaks sellele, kui on tegemist spetsiifiliste seadusjärgsete aruandlusnõuetega, võib olla vajalik

⁸ ISA 700 „Arvamuse kujundamine ja aruandlus finantsaruannete kohta”, lõik 38.

⁹ ISA 800 „Spetsiaalselt arvesse võetavad asjaolud – eriotstarbeliste raamistikega kooskõlas koostatud finantsaruannete auditid”, lõik 11.

lisada auditiplaani asjakohased testid nende seaduste ja regulatsioonide sätetele vastavuse kontrollimiseks.

Avaliku sektori majandusüksuste puhul spetsiifiliselt arvessevõetavad asjaolud

A6. Avalikus sektoris võib olla täiendavaid auditeerimiskohustusi selliste seaduste ja regulatsioonidega arvestamise osas, mis võivad olla seotud finantsaruannete auditeerimisega või võivad hõlmata majandusüksuse tegevuse muid aspekte.

Seadustele ja regulatsioonidele vastavuse arvestamine audiitori poolt

Juriidilisest ja regulatiivsest raamistikust arusaamise omandamine (vt lõik 12)

A7. Juriidilise ja regulatiivse raamistiku olemuse ja selle kohta, milline on majandusüksuse vastavus sellele raamistikule, üldise arusaamise omandamiseks võib audiitor näiteks:

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

Seadused ja regulatsioonid, mille puhul on üldiselt tunnustatud, et neil on otsene mõju oluliste summade ja avalikustamiste kindlaksmääramisele finantsaruannetes (vt lõik 13)

A8. Teatud seadused ja regulatsioonid on juurdunud, majandusüksusele ja majandusüksuse tööstus- või majandusharu sees teadaolevad ning majandusüksuse finantsaruannete suhtes relevantes (nagu kirjeldatakse lõigu 6 punktis a). Need seadused ja regulatsioonid võivad hõlmata neid, mis on seotud näiteks:

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

Nende seaduste ja regulatsioonide mõned sätted võivad olla otseselt relevantes spetsiifiliste väidete suhtes finantsaruannetes (näiteks tulumaksueraldise täielikkus), samas kui muud võivad olla otseselt relevantes finantsaruannete kui terviku suhtes (näiteks nõutavad aruanded, mis moodustavad finantsaruannete tervikkomplekti). Lõigu 13 nõude eesmärgiks on see, et audiitor omandaks piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali seoses finantsaruannete summade ja avalikustatava informatsiooni kindlaksmääramisega kooskõlas nende seaduste ja regulatsioonide relevantsete sätetega.

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

Mittevastavuse juhtude tuvastamise protseduurid – muud seadused ja regulatsioonid (vt lõik 14)

A9. Teatud muud seadused ja regulatsioonid võivad nõuda audiitori eritähelepanu, kuna neil on majandusüksuse tegevusele fundamentaalne mõju (nagu kirjeldatakse paragrahvi 6 punktis b). seadustele ja regulatsioonidele mittevastavus, millel on majandusüksuse tegevusele fundamentaalne mõju, võib sundida majandusüksust lõpetama oma tegevuse või võib seada kahtluse alla majandusüksuse jätkamise jätkuvalt tegutsevana. Näiteks võib selline mõju olla mittevastavusel majandusüksuse tegevusloa või muude äritegevuste läbiviimise õiguste nõuetele (näiteks panga puhul mittevastavus kapitali- või investeerimismõuetele). Lisaks on palju peamiselt majandusüksuse tegevuse aspektidega seotud seadusi ja regulatsioone, mis finantsaruandeid üldjuhul ei mõjuta ja mida majandusüksuse finantsaruandluse seisukohast relevantset infosüsteemid ei hõlma.

A10. Kuna muude seaduste ja regulatsioonide tagajärjed finantsaruandluse puhul võivad olla sõltuvalt majandusüksuse tegevusest väga erinevad, on lõigus 14 toodud auditiprotseduurid mõeldud selleks, et pöörata audiitori tähelepanu seadustele ja regulatsioonidele mittevastavuse juhtudele, millel võib olla finantsaruannetele oluline mõju.

Muude auditiprotseduuride kaudu audiitori tähelepanu alla toodud mittevastavused (vt lõik 15)

A11. Auditiprotseduurid, mida rakendatakse finantsaruannete kohta arvamuse kujundamiseks, võivad juhtida audiitori tähelepanu seadustele ja regulatsioonidele mittevastavuse või kahtlustatava mittevastavuse juhtudele. Sellisteks auditiprotseduurideks võivad näiteks olla:

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

Kirjalikud esitised (vt lõik 16)

A12. Kuna seaduste ja regulatsioonide mõju finantsaruannetele võib märkimisväärselt erineda, siis kujutavad kirjalikud esitised endast vajalikku auditi tõendusmaterjali juhtkonna teadlikkuse kohta tuvastatud või kahtlustatavatest seadustele ja regulatsioonidele mittevastavustest, mille mõjud võivad finantsaruandeid olulisel määral mõjutada. Samas ei kujuta kirjalikud esitised üksi endast piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali ega mõjuta seetõttu audiitori poolt hangitavate muude auditi tõendusmaterjalide iseloomu ja ulatust.¹⁰

¹⁰ ISA 580 „Kirjalikud esitised”, lõik 4.

Auditiprotseduurid mittevastavuse tuvastamisel või kahtlustamisel

Seadustele ja regulatsioonidele mittevastavuse tunnused (vt lõik 18)

A13. Kui audiitor saab teadlikuks alljärgnevate asjaolude olemasolust või neid puudutavast informatsioonist, võib see viidata seadustele ja regulatsioonidele mittevastavusele:

- reguleerivate organisatsioonide ja valitsusasutuste uurimised või viiviste või trahvide tasumine;
- maksed määratlemata teenuste eest või laenude andmine konsultantidele, seotud osapooltele, töötajatele või valitsusametnikele;
- komisjonitasud müügilt või agenditasud, mis tunduvad olevat liiga kõrged võrreldes nendega, mida majandusüksus tavaliselt maksab või mida tavaliselt makstakse tema tööstusharus või tegelikult saadud teenuste eest;
- ostmine turuhinnast oluliselt kõrgema või madalama hinnaga;
- ebaharilikud sularahamaksed, ostud, mille eest on tasutud sularahatšekiga väljamaksmiseks ettenäitajale või nummerdatud pangaarvetele tehtud ülekanded;
- ebataavalised tehingud maksuparadiisides registreeritud ettevõtetega;
- tasumine kaupade ja teenuste eest muudesse kui kaupade või teenuste päritoluriikidesse;
- maksed ilma asjakohase vahetuskontrolli dokumentatsioonita;
- infosüsteemi olemasolu, mis kas ülesehituse või juhuse tõttu ei võimalda pakkuda nõuetekohast auditirada või adekvaatset tõendusmaterjali;
- volitamata tehingud või mittenõuetekohaselt kajastatud tehingud;
- ebasoodne meediakommentaar.

Audiitori hinnangu seisukohast relevantset asjaolud (vt lõik 18 punkt b)

A14. Audiitori hinnangu seisukohast relevantset asjaolud võimaliku mõju kohta finantsaruannetele hõlmavad:

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

Auditiprotseduurid (vt lõik 19)

A15. Audiitor võib arutada tema poolt tuvastatud asjaolusid isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, kus viimased võivad olla võimelised esitama täiendavaid auditi tõendusmaterjale. Näiteks võib audiitor kinnitada, et isikutel, kelle ülesandeks on valitsemine, on sama arusaamine faktidest ja tingimustest, mis on relevantset tehingute või sündmuste puhul, mis on viinud seaduste ja regulatsioonidega mittevastavuse võimalikkuseni.

A16. Kui juhtkond või, kui asjakohane, isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, ei anna audiitorile piisavat informatsiooni selle kohta, et majandusüksus tegelikult vastab seadustele ja regulatsioonidele, võib audiitor pidada asjakohaseks konsulteerida majandusüksuse enda juristiga või majandusüksusevälise juristiga seaduste ja regulatsioonide rakendamise osas selliste asjaolude suhtes, sealhulgas pettuse võimalikkus, ning võimalike mõjude osas finantsaruannetele. Kui majandusüksuse enda juristiga konsulteerimist ei peeta asjakohaseks või kui audiitor ei ole rahul juristi arvamusega, võib audiitor pidada asjakohaseks konsulteerida audiitori enda juristiga selles osas, kas tegemist on seaduse või regulatsiooni rikkumisega, selle võimalike juriidiliste tagajärgedega, sealhulgas pettuse võimalikkus, ja milliseid edasisi tegevusi, kui üldse, peaks audiitor ette võtma.

Mittevastavuse mõjude hindamine (vt lõik 21)

A17. Vastavalt lõigule 21 hindab audiitor mittevastavuse mõju auditi muude aspektide suhtes, sealhulgas audiitori riskihindamine ja kirjalike esitiste usaldusväärsus. Audiitori poolt tuvastatud konkreetsete mittevastavuse juhtude mõjud sõltuvad teo toimepaneku ja varjamise, kui seda esineb, suhtest spetsiifilistesse kontrollitegevustesse ja sellesse kaasatud juhtkonna või töötajate tasemest, eriti mõjud mis tulenevad majandusüksuse kõige kõrgema võimutasandi kaasatusest.

A18. Erandjuhtudel võib audiitor kaaluda, kas töövõtust taandumine, kui taandumine on rakendatava seaduse või regulatsiooni alusel võimalik, on vajalik, kui juhtkond või isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, ei rakenda parandavaid meetmeid, mida audiitor peab antud tingimustes asjakohaseks, isegi kui mittevastavuse mõju finantsaruannetele ei ole oluline. Töövõtust taandumise vajalikkuse üle otsustamisel võib audiitor kaaluda juriidilise nõu küsimist. Kui töövõtust taandumine ei ole võimalik, võib audiitor kaaluda alternatiivseid tegevusi, sealhulgas mittevastavuse kirjeldamist audiitori aruande lõigus „Muu asjaolu”.¹¹

Tuvastatud või kahtlustatavast mittevastavusest raporteerimine

Mittevastavusest raporteerimine regulatiivsetele ja täidesaatvatele ametivõimudele (vt lõik 28)

A19. Audiitori kutsealane kohustus hoida kliendiinformatsiooni konfidentsiaalsust võib välistada võimaluse teavitada majandusüksusevälist osapoolt tuvastatud või kahtlustatavast seadustele või regulatsioonidele mittevastavusest. Samas on audiitori juriidilised kohustused eri jurisdiktsioonides erinevad ja teatud tingimustel võib põhikiri, seadus või kohtu otsus olla konfidentsiaalsuskohustuse suhtes ülimuslik. Teatud jurisdiktsioonides on finantsinstitutsiooni audiitoril seadusjärgne kohustus teavitada järelevalvet teostavaid ametivõime seadustele ja regulatsioonidele mittevastavuse esinemisest või esinemise kahtlusest. Lisaks sellele on teatud jurisdiktsioonides audiitoril kohustus teavitada ametivõime väärkajastamistest nendel juhtudel, kui juhtkond ja, kus asjakohane, isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, ei saa heastavate meetmete rakendamisega hakkama.

¹¹ ISA 706 „Asjaolu rõhutavad paragrahvid ja muu asjaolu paragrahvid sõltumatu audiitori aruandes”, lõik 8.

SEADUSTE JA REGULATSIOONIDEGA ARVESTAMINE FINANTSARUANNETE AUDITI PUHUL

Selleks, et määrata kindlaks asjakohane toimimisviis, võib audiitor pidada asjakohaseks juriidilise nõu küsimist.

Avaliku sektori majandusüksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

A20. Avaliku sektori audiitor võib olla kohustatud teavitama mittevastavuse juhtudest seadusandlikke võime või muud valitsusasutust või märkima need juhud ära audiitori aruandes.

Dokumentatsioon (vt lõik 29)

A21. Audiitori dokumentatsioon tähelepanekutest tuvastatud või kahtlustatava seadustele või regulatsioonidele mittevastavuse kohta võib hõlmata näiteks alljärgnevat:

- andmete või dokumentide koopiad;
- juhtkonnaga, isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, või majandusüksuseväliste osapooltega peetud vestluste protokollid.