

RAHVUSVAHELINE AUDITEERIMISE STANDARD (EESTI) 260*
INFOVAHETUS NENDEGA, KELLE ÜLESANDEKS ON VALITSEMINE
(Kehtib 15.detsembril 2009 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta)

SISUKORD

	Lõik
Sissejuhatus	
Käesoleva ISA ulatus.....	1–3
Infovahetuse roll	4–7
Kehtima hakkamise kuupäev	8
Eesmärgid	9
Definitsioonid	10
Nõuded	
Isikud, kelle ülesandeks on valitsemine.....	11–13
Asjaolud, mille kohta tuleb infot vahetada	14–17
Infovahetuse protsess	18–22
Dokumentatsioon	23
Rakendus- ja muu selgitav materjal	
Isikud, kelle ülesandeks on valitsemine.....	A1–A8
Asjaolud, mille kohta tuleb infot vahetada	A9–A27
Infovahetuse protsess	A28–A44
Dokumentatsioon	A45
Lisa 1. Spetsiifilised nõuded ISQCs 1 ja muudes ISAdes, mis viitavad infovahetustele isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine	
Lisa 2. Arvestuspraktikate kvalitatiivsed aspektid	

Rahvusvahelist auditeerimise standardit (ISA) 260 „Infovahetus nendega, kelle ülesandeks on valitsemine” tuleks lugeda koos ISAGA 200 „Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid, ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega”.

* Käesolevas standardis rahvusvahelisele auditeerimise, ülevaatamise, kindlustandvate ja seonduvate teenuste ning kvaliteedikontrolli standardile, samuti nimetatud standardite eessõnale, eetikakoodeksile ning kindlustandvate teenuste raamistikule tehtud viidet, olenemata selle vormist, käsitatakse edaspidi 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 vahetada finantsaruannete auditis infot isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine. Kuigi käesolevat ISA rakendatakse olenemata majandusüksuse valitsemisstruktuurist või suurusest, rakenduvad eriliselt arvessevõetavad asjaolud juhtudel, kui kõik isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, on kaasatud majandusüksuse juhtimisse, ja börsinimekirja kantud majandusüksuste puhul. Käesolev ISA ei kehtesta nõudeid audiitori infovahetuse kohta majandusüksuse juhtkonna või omanikega, välja arvatud siis, kui nende ülesandeks on ka valitsemine.
2. Käesolev ISA on kirjutatud finantsaruannete auditi kontekstis, kuid vastavatele tingimustele kohandatult võib see olla kohaldatav ka muu möödunud perioodide finantsinformatsiooni auditite suhtes, kui isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, kohustuseks on muu möödunud perioodide finantsinformatsiooni koostamise järelevalve.
3. Tunnustades tulemusliku kahepoolse infovahetuse tähtsust finantsaruannete auditis, annab käesolev ISA kõikehõlmava raamistiku audiitori infovahetusele isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, ja identifitseerib mõningad spetsiifilised asjaolud, mille kohta tuleb nendega infot vahetada. Täiendavad asjaolud, mille kohta tuleb infot vahetada ja mis täiendavad käesoleva ISA nõudeid, on määratud muudes ISAdes (vt Lisa 1). Lisaks kehtestab ISA 265¹ spetsiifilised nõuded seoses infovahetusega isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, märkimisväärsete sisekontrolli puuduste kohta, mida audiitor on auditi käigus tuvastanud. Infovahetust täiendavate asjaolude kohta, mida ei nõua käesolev ISA ega muud ISAd, võivad nõuda seadused või regulatsioonid, majandusüksusega sõlmitud leping või töövõtu puhul rakendatavad lisanõuded, näiteks riikliku arvestusekspertide kutseorganisatsiooni standardid. Mitte miski käesolevas ISAs ei takista audiitoril vahetada infot isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, mis tahes muude asjaolude kohta. (vt lõigud A24–A27)

Infovahetuse roll

4. Käesolev ISA keskendub peamiselt audiitori infovahetusele isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine. Siiski on tähtis tulemuslik kahepoolne infovahetus, mis aitab:
 - (a) audiitoril ja isikutel, kelle ülesandeks on valitsemine, aru saada kõnealuse auditiga seotud asjaoludest ja arendada konstruktiivset töösuhet. Seda suhet arendatakse, säilitades audiitori sõltumatus ja objektiivsus;
 - (b) audiitoril omandada isikutelt, kelle ülesandeks on valitsemine, auditi seisukohast relevantset infot. Näiteks võivad isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, aidata audiitoril majandusüksusest ja selle keskkonnast aru saada, identifitseerida auditi tõendusmaterjali asjakohased allikad ja anda informatsiooni spetsiifiliste tehingute või sündmuste kohta ja

¹ ISA 265 „Infovahetus sisekontrolli puuduste kohta isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, ja juhtkonnaga”.

INFOVAHETUS NENDEGA, KELLE ÜLESANDEKS ON VALITSEMINE

- (c) isikutel, kelle ülesandeks on valitsemine, täita nende vastutust finantsaruandluse protsessi järelevalve osas, vähendades sellega olulise väärkajastamise riske finantsaruannetes.
5. Kuigi audiitor vastutab infovahetuse eest käesolevas ISAs nõutud asjaolude kohta, on ka juhtkonnal kohustus vahetada infot valitsemise seisukohast huvipakkuvate asjaolude kohta isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine. Infovahetus audiitori poolt ei vabasta juhtkonda sellest kohustusest. Samamoodi ei vabasta infovahetus juhtkonna poolt isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, asjaolude kohta, mille kohta audiitor peab infot vahetama, audiitorit kohustusest samuti nende asjaolude kohta infot vahetada. Siiski võib infovahetus juhtkonna poolt selliste asjaolude kohta mõjutada audiitoripoolse infovahetuse vormi või ajastust isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine.
6. Selge infovahetus spetsiifiliste asjaolude kohta, mille kohta ISAd infovahetust nõuavad, on iga auditi lahutamatu osa. Siiski ei nõuta ISAdes, et audiitor viiks läbi protseduurid spetsiifiliselt selleks, et tuvastada mis tahes muid asjaolusid infovahetuseks isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine.
7. Seadus või regulatsioon võib piirata audiitori infovahetust teatud asjaolude kohta isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine. Näiteks võivad seadused ja regulatsioonid spetsiifiliselt keelata infovahetuse või muu tegevuse, mis võiks takistada tegeliku või kahtlustatava seadusvastase teo uurimist asjakohase ametiasutuse poolt. Teatud juhtudel võivad võimalikud konfliktid audiitori konfidentsiaalsuskohustuste ja infovahetuse kohustuste vahel olla keerulised. Sellistel juhtudel võib audiitor kaaluda õigusabi kasutamist.

Kehtima hakkamise kuupäev

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

Eesmärgid

9. Audiitori eesmärkideks on:
- (a) selge infovahetus isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, audiitori kohustuste kohta seoses finantsaruande auditiga ja ülevaate andmiseks auditi planeeritava ulatuse ning ajastuse kohta;
 - (b) omandada isikutelt, kelle ülesandeks on valitsemine, auditi seisukohast relevantne informatsioon;
 - (c) edastada isikutele, kelle ülesandeks on valitsemine, õigeaegselt auditist tulenevad tähelepanekud, mis on märkimisväärsed ja relevantssed seoses nende kohustusega teostada finantsaruandluse protsessi järelevalvet ja
 - (d) soodustada tulemuslikku kahepoolset infovahetust audiitori ja isikute vahel, kelle ülesandeks on valitsemine.

Definitsioonid

10. ISAdes kasutamise otstarbel on järgmistel terminitel järgmised tähendused:

- (a) isikud, kelle ülesandeks on valitsemine – isik(ud) või organisatsioon(id) (nt ettevõtte usaldusisik), kelle vastutuseks on majandusüksuse strateegilise juhtimise ja majandusüksuse arvestuskohustusega seotud kohustuste järelevalve. See hõlmab ka finantsaruandluse protsessi järelevalvet. Mõnede majandusüksuste puhul mõnedes jurisdiktsioonides võib isikute hulka, kelle ülesandeks on valitsemine, kuuluda juhtivpersonal, näiteks era- või avaliku sektori majandusüksuse valitsemisorgani tegevliikmed, või omanik-juht. Valitsemisstruktuuride mitmekesisust on käsitletud lõikudes A1–A8.
- (b) juhtkond – isik(ud) täidesaatva vastutusega majandusüksuse äritegevuse eest. Mõnede majandusüksuste puhul teatud jurisdiktsioonides hõlmab juhtkond kas mõned või kõik isikutest, kelle ülesandeks on valitsemine, näiteks valitsemisorgani tegevliikmed või omanik-juhi.

Nõuded

Isikud, kelle ülesandeks on valitsemine

11. Audiitor peab määrama kindlaks asjakohase(d) isiku(d) majandusüksuse valitsemisstruktuuris, kellega ta infot vahetab. (vt lõigud A1–A4)

Infovahetus isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, alamgrupiga

12. Kui audiitor vahetab infot *isikute*, kelle ülesandeks on valitsemine, alamgrupiga, näiteks auditikomiteega või üksikisikuga, peab audiitor kindlaks määrama, kas audiitoril tuleb vahetada infot ka valitsemisorganiga. (vt lõigud A5–A7)

Kui kõik isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, on kaasatud majandusüksuse juhtimisse

13. Mõningatel juhtudel on kõik *isikud*, kelle ülesandeks on valitsemine, kaasatud majandusüksuse juhtimisse, näiteks väikeettevõttes, kus üksikomanik juhib majandusüksust ja keegi teine ei täida valitsemisrolli. Nendel juhtudel, kui infot käesolevas ISAs nõutud asjaolude kohta vahetatakse juhtimisvastutusega isiku(te)ga, ja sellel (nendel) isiku(te)l on ka valitsemisvastutus, ei pea infot nende samade asjaolude kohta uuesti vahetama selle (nende) sama(de) isiku(te)ga tema (nende) valitsemisrollis. Need asjaolud on ära märgitud lõigu 16 punktis c. Sellegipoolest peab audiitor saavutama rahulolu selles, et infovahetus juhtimisvastutusega isiku(te)ga informeerib adekvaatselt kõiki neid, kellega audiitor muul juhul vahetaks infot nende valitsemisrollis. (vt lõik A8)

Asjaolud, mille kohta tuleb infot vahetada

Audiitori kohustused seoses finantsaruande auditiga

14. Audiitor peab vahetama infot isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, audiitori kohustuste kohta seoses finantsaruande auditiga, sealhulgas järgmise kohta:
- (a) audiitori kohustuseks on arvamuse kujundamine ja väljendamine finantsaruannete kohta, mille on koostanud juhtkond isikute järelevalve all, kelle ülesandeks on valitsemine ja
 - (b) finantsaruannete audit ei vabasta juhtkonda või isikuid, kelle ülesandeks on valitsemine, nende kohustustest (vt lõigud A9–A10).

Auditi planeeritud ulatus ja ajastus

15. Audiitor peab vahetama infot isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, auditi planeeritava ulatuse ja ajastuse kohta ülevaate andmiseks. (vt lõigud A11–A15)

Auditist tulenevad märkimisväärsed tähelepanekud

16. Audiitor peab vahetama infot isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, järgmise kohta (vt lõik A16):
- (a) audiitori vaadete kohta majandusüksuse arvestuspraktikate, sealhulgas arvestuspoliitikate, arvestushinnangute ja finantsaruandes avalikustatava informatsiooni märkimisväärsede kvalitatiivsete aspektide osas. Kui rakendatav, peab audiitor selgitama isikutele, kelle ülesandeks on valitsemine, miks audiitor peab rakendatava finantsaruandluse raamistiku kohaselt aktsepteeritavat märkimisväärsset arvestuspraktikat majandusüksuse konkreetsete tingimuste puhul mitte kõige asjakohasemaks (vt lõik A17);
 - (b) auditi käigus ette tulnud märkimisväärsede raskuste kohta juhul, kui neid on (vt lõik A18);
 - (c) välja arvatud juhul, kui kõik isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, on kaasatud majandusüksuse juhtimisse:
 - (i) auditist tulenevate märkimisväärsede asjaolude kohta, kui neid on, mida juhtkonnaga arutati või mis olid juhtkonnaga kirjavahetuse objektiks (vt lõik A19) ja
 - (ii) kirjalike esitiste kohta, mida audiitor taotleb ja
 - (d) mis tahes muude auditist tulenevate asjaolude kohta, kui neid on, mis audiitori kutsealase otsustuse kohaselt on märkimisväärsed finantsaruandluse protsessi järelevalve seisukohast (vt lõik A20).

Audiitori sõltumatus

17. Börsinimekirja kantud majandusüksuste puhul peab audiitor vahetama infot isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, järgmise kohta (vt lõigud A21–A23):

INFOVAHETUS NENDEGA, KELLE ÜLESANDEKS ON VALITSEMINE

- (a) avalduse kohta, et töövõtumeeskond ja muud isikud ettevõttes nagu asjakohane, ettevõtte, ja kui rakendatav, võrgustikku kuuluvad ettevõtted on vastanud sõltumatust puudutavatele relevantsetele eetikanõuetele ja
- (b) (i) kõikide suhete ja muude asjaolude kohta ettevõtte, võrgustikku kuuluvate ettevõtete ja majandusüksuse vahel, mis audiitori kutsealase otsustuse kohaselt võivad põhjendatult puudutada sõltumatust. Siia kuuluvad kõik tasud, mille kohta on esitatud arved finantsaruannetega hõlmatava perioodi jooksul auditi- ja auditiväliste teenuste eest, mida ettevõtte ja võrgustikku kuuluvad ettevõtted on majandusüksusele ja majandusüksuse poolt kontrollitavatele komponentidele osutanud. Nimetatud summad jaotatakse kategooriatesse, mis on asjakohased aitamaks isikutele, kelle ülesandeks on valitsemine, hinnata teenuste mõju audiitori sõltumatusele ja
- (ii) seotud kaitsemehhanismide kohta, mis on rakendatud kõrvaldamaks tuvastatud ohud sõltumatusele või vähendamaks neid aktsepteeritava tasemeni.

Infovahetuse protsess

Infovahetuse protsessi loomine

- 18. Audiitor peab vahetama infot isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, infovahetuste vormi, ajastuse ja eeldatava üldise sisu kohta. (vt lõigud A28–A36)

Infovahetuse vormid

- 19. Audiitor peab vahetama kirjalikult infot isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, auditi käigus tehtud märkimisväärsete tähelepanekute kohta siis, kui audiitori kutsealase otsustuse kohaselt ei oleks suuline infovahetus adekvaatne. Kirjalik infovahetus ei pea hõlmama kõiki auditi käigus esilekerkinud asjaolusid. (vt lõigud A37–A39)
- 20. Audiitor peab vahetama kirjalikult infot isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, seoses audiitori sõltumatusega, kui seda nõuab lõik 17.

Infovahetuste ajastus

- 21. Audiitor peab vahetama infot isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, õigeaegselt. (vt lõigud A40–A41)

Infovahetuse protsessi adekvaatus

- 22. Audiitor peab hindama, kas kahepoolne infovahetus audiitori ja isikute vahel, kelle ülesandeks on valitsemine, on olnud adekvaatne auditi eesmärgi seisukohast. Juhul, kui ei ole, peab audiitor hindama mõju, kui seda on, audiitori hinnangutele olulise väärkajastamise riskide suhtes ja võimele saada piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal, ning peab võtma asjakohased meetmed. (vt lõigud A42–A44)

Dokumentatsioon

23. Kui asjaolude kohta, mille kohta käesolev ISA nõuab infovahetust, vahetatakse infot suuliselt, peab audiitor lisama auditi dokumentatsiooni hulka need asjaolud ning selle, millal ja kellega nende kohta info vahetati. Kui infot asjaolude kohta on vahetatud kirjalikult, peab audiitor säilitama koopia infovahetusest osana auditi dokumentatsioonist.² (vt lõik A45)

Rakendus- ja muu selgitav materjal

Isikud, kelle ülesandeks on valitsemine (vt lõik 11)

- A1. Valitsemisstruktuurid on erinevates jurisdiktsioonides, ja majandusüksustes erinevad, kajastades taolisi mõjureid nagu erinev kultuuriline ja õiguslik taust ning suurusele ja omandivormile vastavad tunnusjooned. Näiteks:
- mõnedes jurisdiktsioonides eksisteerib järelevalvenõukogu (kas täielikult või enamasti mittetäidesaatev), mis on õiguslikult lahus täidesaatvast organist (juhatus) (nn „kaheastmelise juhtimise” struktuur). Teistes jurisdiktsioonides on nii järelevalve kui ka täidesaatvad funktsioonid ühe ehk unitaarse organi seadusest tulenev vastutus (nn „üheastmelise juhtimise” struktuur);
 - mõnedes majandusüksustes on isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, positsioonidel, mis on majandusüksuse juriidilise struktuuri lahutamatuks osaks, näiteks ettevõtte direktorid. Mujal, näiteks mõnedes riigi majandusüksustes, on valitsemine organi ülesanne, mis ei ole majandusüksuse osa;
 - mõnedel juhtudel on mõned või kõik isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, kaasatud majandusüksuse juhtimisse. Teistes kuuluvad juhtkonda ja isikute hulka, kelle ülesandeks on valitsemine, erinevad isikud;
 - mõnedel juhtudel on isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, kohustuseks majandusüksuse finantsaruannete heakskiitmine³ (muudel juhtudel on see kohustus juhtkonnal).
- A2. Enamikus majandusüksustes on valitsemine valitsemisorgani, nagu direktorite komitee, järelevalvenõukogu, partnerid, omanikud, juhtimiskomitee, valitsejate nõukogu, usaldusisikud või samaväärsed isikud, kollektiivne vastutus. Siiski võib mõnedes väiksemates majandusüksustes vastutada valitsemise eest üks isik, näiteks omanik-juht, kui pole teisi omanikke, või üks usaldusisik. Kui valitsemine on kollektiivne ülesanne, võivad alamgrupile nagu näiteks auditikomiteele või isegi üksikisikule olla antud

² ISA 230 „Auditi dokumentatsioon”, lõigud 8–11 ja lõik A6.

³ Nagu on kirjeldatud ISA 700 „Arvamuse kujundamine ja aruandlus finantsaruannete kohta” lõigus A40, tähendab heakskiitmise kohustus antud kontekstis kokkuvõtte tegemist, et kõik aruanded, mis moodustavad finantsaruanded, sealhulgas seotud lisad, on koostatud.

INFOVAHETUS NENDEGA, KELLE ÜLESANDEKS ON VALITSEMINE

spetsiifilised ülesanded, et aidata valitsemisorganil oma ülesandeid täita. Ja vastupidiselt võivad alamgrupil või üksikisikul olla spetsiifilised õigusaktidega määratud ülesanded, mis erinevad valitsemisorgani omadest.

- A3. Selline mitmekesisus tähendab, et käesolevas ISAs on võimatu üheselt kindlaks määrata kõikide auditite mõistes isikut(id), kellega audiitor peab konkreetsete asjaolude kohta infot vahetama. Samuti ei pruugi rakendatav õiguslik raamistik või töövõtu muud tingimused mõningatel juhtudel selgelt määrata asjakohast/asjakohaseid isikut/isikuid, kellega infot vahetada, näiteks majandusüksuste puhul, mille valitsemisstruktuur ei ole ametlikult defineeritud, nagu mõned perekonnale kuuluvad majandusüksused, mõned mittetulundusorganisatsioonid ja mõned riigi majandusüksused. Sellistel juhtudel võib audiitoril olla vaja töövõtu tellinud osapoolega arutada ja kokku leppida relevantne(sed) isik(ud), kellega infot vahetada. Otsuse tegemisel selles kohta, kellega infot vahetada, on relevantne audiitori arusaamine majandusüksuse valitsemisstruktuurist ja -protsessidest, mille ta on omandanud kooskõlas ISAGA 315.⁴ Asjakohane(sed) isik(ud), kellega infot vahetada, võib(vad) olenevalt asjaolust, mille kohta info vahetatakse, olla erinev(ad).
- A4. ISA 600 hõlmab spetsiifilisi asjaolusid, mille kohta grupi audiitorid peavad vahetama infot isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine.⁵ Kui majandusüksus on grupi komponent, sõltub/sõltuvad asjakohane(sed) isik(ud), kellega komponendi audiitor infot vahetab, töövõtu tingimustest ja asjaolust, mille kohta tuleb info vahetada. Mõnedel juhtudel võib mitu komponenti tegeleda sama majandustegevusega sama sisekontrollisüsteemi piires ja kasutada samu arvestuspraktikaid. Kui isikud, kelle ülesandeks on nende komponentide valitsemine, on samad (nt ühine direktorite komitee), saab infovahetuse kordamist vältida, vahetades nende komponentide kohta infot samaaegselt.

Infovahetus isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, alamgrupiga (vt lõik 12)

- A5. Kui audiitor kaalub infovahetust isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, alamgrupiga, võib audiitor arvesse võtta selliseid asjaolusid nagu:
- alamgrupi ja valitsemisorgani vastav vastutus;
 - asjaolu olemus, mille kohta infot vahetatakse;
 - relevantseid seaduste või regulatsioonide nõuded;
 - kas alamgrupil on volitused võtta kasutusele asjakohased abinõud seoses vahetatava infoga ja kas ta saab anda täiendavat informatsiooni ning selgitusi, mida audiitor võib vajada.
- A6. Selle üle otsustamisel, kas eksisteerib ka vajadus infovahetuseks täies mahus või kokkuvõtte vormis valitsemisorganiga, võib audiitorit mõjutada see, kui tulemuslikult ja asjakohaselt alamgrupp audiitori hinnangul valitsemisorganiga relevantset infot vahetab. Audiitor võib töövõtutingimuste kokkuleppimisel selgesõnaliselt väljendada, et välja

⁴ ISA 315 „Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine majandusüksusest ja selle keskkonnast arusaamise kaudu”.

⁵ ISA 600 „Spetsiaalselt arvesse võetavad asjaolud – grupi finantsaruannete auditid (sh komponendi audiitorite töö)”, lõigud 46–49.

arvatud juhul, kui see on keelatud seaduse või regulatsiooniga, jätab audiitor endale õiguse infovahetuseks otse valitsemisorganiga.

A7. Auditikomiteed (või sarnased alamgrupid, millel on erinevad nimed) eksisteerivad paljudes jurisdiktsioonides. Kuigi nende spetsiifiline mõjuvõim ja funktsioonid võivad erineda, on infovahetusest auditikomiteega, kui viimane on olemas, saanud võtmelement audiitoripoolses infovahetuses isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine. Head valitsemispõhimõtted näevad ette, et:

- audiitor kutsutakse regulaarselt osalema auditikomitee koosolekul;
- auditikomitee juhataja ja, kui relevantne, teised auditikomitee liikmed peavad audiitoriga regulaarselt sidet;
- auditikomitee kohtub audiitoriga ilma juhtkonna juuresolekuta vähemalt korra aastas.

Kui kõik isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, on kaasatud majandusüksuse juhtimisse (vt lõik 13)

A8. Mõnedel juhtudel on kõik isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, kaasatud majandusüksuse juhtimisse ja selle olukorra kajastamiseks modifitseeritakse infovahetuse nõuete rakendamist. Sellistel juhtudel ei pruugi infovahetus juhtimisvastutusega isiku(te)ga adekvaatselt informeerida kõiki neid, kellega audiitor muul juhul nende valitsemisrollis infot vahetaks. Näiteks ettevõttes, kus kõik direktorid on kaasatud majandusüksuse juhtimisse, ei pruugi mõni neist (nt turunduse eest vastutav direktor) olla teadlik märkimisväärsetest asjaoludest, millest räägiti teise direktoriga (nt sellega, kes vastutab finantsaruannete koostamise eest).

Asjaolud, mille kohta tuleb infot vahetada

Audiitori kohustused seoses finantsaruande auditiga (vt lõik 14)

A9. Audiitori kohustused seoses finantsaruande auditiga sisalduvad tihti töövõtukirjas või muus sobivas vormis kirjalikus kokkuleppes, millega fikseeritakse kokkulepitud töövõtutingimused. Selle töövõtukirja või muus sobivas vormis kirjaliku kokkuleppe koopia andmine isikutele, kelle ülesandeks on valitsemine, võib olla asjakohane vorm infovahetuseks nendega selliste asjaolude kohta nagu:

- audiitori kohustus viia läbi ISAdele vastav audit, mille eesmärk on avaldada arvamus finantsaruannete kohta. Seetõttu kuuluvad asjaolude hulka, mille kohta ISAd infovahetust nõuavad, finantsaruannete auditist tulenevad märkimisväärsed asjaolud, mis on isikute jaoks, kelle ülesandeks on valitsemine, relevantset finantsaruandluse protsessi järelevalve seisukohast;
- fakt, et ISAd ei nõua audiitorilt protseduuride kavandamist eesmärgiga tuvastada täiendavaid asjaolusid infovahetuseks isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine;
- audiitori kohustus, kui rakendatav, vahetada info konkreetsete asjaolude kohta, mida nõuab seadus või regulatsioon, leping majandusüksusega või töövõtu puhul

INFOVAHETUS NENDEGA, KELLE ÜLESANDEKS ON VALITSEMINE

täiendavalt rakenduvad nõuded, näiteks riikliku arvestusekspertide kutseorganisatsiooni standardid.

A10. Seadus või regulatsioon, leping majandusüksusega või töövõtu puhul rakendatavad täiendavad nõuded võivad ette näha ulatuslikumat infovahetust isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine. Näiteks (a) leping majandusüksusega võib ette näha spetsiifilised asjaolud, mille kohta tuleb infot vahetada siis, kui need ilmnevad ettevõtte või võrgustikku kuuluva ettevõtte poolt osutatud teenustest, mis on muud kui finantsaruande audit või (b) avaliku sektori audiitori mandaat võib ette näha asjaolud, mille kohta tuleb infot vahetada ja mida audiitor täheldab muu töö, nagu näiteks tulemusauditite tulemusena.

Auditi planeeritav ulatus ja ajastus (vt lõik 15)

A11. Infovahetus auditi planeeritava ulatuse ja ajastuse kohta võib:

- (a) aidata isikutel, kelle ülesandeks on valitsemine, paremini aru saada audiitori töö tagajärgedest, arutada audiitoriga riski ja olulisuse kontseptsiooniga seotud küsimusi ning tuvastada mis tahes valdkonnad, kus nad võivad taotleda audiitorilt täiendavate protseduuride ettevõtmist ja
- (b) aidata audiitoril paremini aru saada majandusüksusest ja selle keskkonnast.

A12. Infovahetusel auditi planeeritava ulatuse ja ajastuse kohta isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, tuleb olla hoolikas, et mitte kahjustada auditi tulemuslikkust eriti seal, kus mõned või kõik isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, on kaasatud majandusüksuse juhtimisse. Näiteks infovahetus üksikasjalike auditiprotseduuride ulatuse ja ajastuse kohta võib vähendada nende protseduuride tulemuslikkust, muutes need liiga ettearvatavaks.

A13. Asjaolude hulka, mille kohta infot vahetada, võib kuuluda järgmine:

- kuidas audiitori ettepaneku kohaselt käsitleda pettusest või veast tuleneva olulise väärkajastamise märkimisväärseid riske;
- audiitori lähenemine auditi seisukohast relevantsele sisekontrollile;
- olulisuse kontseptsiooni rakendamine auditi kontekstis.⁶

A14. Muude planeerimise asjaolude hulka, mida võib olla asjakohane arutada isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, kuulub järgmine:

- kui majandusüksusel on olemas siseauditi funktsioon, siis ulatus, milles audiitor kasutab siseauditi tööd, ning see, kuidas välis- ja siseaudiitorid saavad kõige paremini konstruktiivselt ja teineteist täiendavalt koos töötada;
- isikute seisukohad, kelle ülesandeks on valitsemine, järgmise suhtes:
 - asjakohane(sed) isik(ud) majandusüksuse valitsemisstruktuuris, kellega infot vahetada;
 - vastutuse jaotus juhtkonna ja isikute vahel, kelle ülesandeks on valitsemine;

⁶ ISA 320 „Olulisus auditi planeerimisel ja läbiviimisel”.

INFOVAHETUS NENDEGA, KELLE ÜLESANDEKS ON VALITSEMINE

- majandusüksuse eesmärgid ja strateegiad ning seotud äririskid, mille tulemuseks võivad olla olulised väärkajastamised;
- asjaolud, mis isikute meelest, kelle ülesandeks on valitsemine, nõuavad õigustatult auditi käigus erilist tähelepanu, ja mis tahes valdkonnad, kus nad taotleavad täiendavate protseduuride ettevõtmist;
- märkimisväärne infovahetus reguleerijatega.
- muud asjaolud, mis isikute meelest, kelle ülesandeks on valitsemine, võivad mõjutada finantsaruannete auditit;
- isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, hoiakud, teadlikkus ja tegevused, mis puudutavad a) majandusüksuse sisekontrolli ja selle tähtsust majandusüksuses, kaasa arvatud see, kuidas isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, teostavad sisekontrolli tulemuslikkuse järelevalvet ja b) pettuste avastamist või võimalikkust;
- isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, tegevus vastuseks arvestusstandardite, ettevõtte valitsemispraktikate, börsinimekirja reeglite ja nendega seotud asjaolude arengutele;
- isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, vastused eelmistele infovahetustele audiitoriga.

A15. Kuigi infovahetus isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, võib aidata audiitoril planeerida auditi ulatust ja ajastust, ei muuda see audiitori ainuisikulist vastutust üldise auditistrateegia ja auditi plaani, mille hulka kuuluvad ka piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali omandamiseks vajalike protseduuride olemus, ajastus ja ulatus, kehtestamise eest.

Auditist tulenevad märkimisväärsed tähelepanekud (vt lõik 16)

A16. Infovahetus auditist tulenevate märkimisväärsete tähelepanekute kohta võib sisaldada täiendava informatsiooni küsimist isikutelt, kelle ülesandeks on valitsemine, et täiendada omandatud auditi tõendusmaterjali. Näiteks võib audiitor kinnitada, et isikutel, kelle ülesandeks on valitsemine, on samasugune arusaamine faktidest ja tingimustest, mis on relevantset spetsiifiliste tehingute või sündmuste seisukohast.

Arvestuspraktikate märkimisväärsed kvalitatiivsed aspektid (vt lõik 16 punkt a)

A17. Finantsaruandluse raamistikud tavaliselt lubavad majandusüksusel teha arvestushinnanguid ning otsustusi arvestuspoliitikate ja finantsaruandes avaldatava informatsiooni kohta. Avatud ja konstruktiivse infovahetuse hulka majandusüksuse arvestuspraktikate märkimisväärsete kvalitatiivsete aspektide kohta võib kuuluda märkimisväärsete arvestuspraktikate aktsepteeritavuse kommenteerimine. Lisas 2 on määratud asjaolud, mida selline infovahetus võib sisaldada.

Auditi käigus ette tulnud märkimisväärsed raskused (vt lõik 16 punkt b)

A18. Auditi käigus ette tulnud märkimisväärsete raskuste hulka võivad kuuluda sellised asjaolud nagu:

- juhtkonnapoolsed märkimisväärsed viivitused nõutud informatsiooni andmisel;
- asjatult lühike aeg, mille jooksul audit lõpuni teostada;
- ulatuslikud ettenägematud jõupingutused, mis on vajalikud piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali omandamiseks;
- eeldatud informatsiooni mittekättesaadavus;
- juhtkonna poolt audiitorile pealesunnitud piirangud;
- juhtkonna soovimatus anda oma hinnang või pikendada oma hinnangut majandusüksuse suutlikkuse kohta jätkata jätkuvalt tegutsevana, kui seda on taotletud.

Mõnedel juhtudel võivad sellised raskused moodustada ulatuse piiratuse, mis viib audiitori arvamuse modifitseerimiseni.⁷

Märkimisväärsed asjaolud, mida juhtkonnaga arutati või mis olid juhtkonnaga kirjavahetuse objektiks (vt lõik 16 punkt c alapunkt i)

A19. Märkimisväärsete asjaolude hulka, mida juhtkonnaga arutati või mis olid juhtkonnaga kirjavahetuse objektiks, võivad kuuluda sellised asjaolud nagu:

- majandusüksust mõjutavad äritingimused ning äriplaanid ja -strateegiad, mis võivad mõjutada olulise väärkajastamise riske;
- muret tekitavad asjaolud seoses juhtkonna konsultatsioonidega arvestuse või auditeerimise asjaolude kohta muude arvestusekspertidega;
- arutelud või kirjavahetus seoses audiitori esmase või korduva määramisega, mis puudutab arvestuspraktikaid, auditeerimisstandardite rakendamist või seoses auditi või muude teenuste tasudega.

Muud finantsaruandluse protsessi seisukohast relevantsete märkimisväärsed asjaolud (vt lõik 16 punkt d)

A20. Finantsaruandluse protsessi järelevalve seisukohast muude auditist tulenevate märkimisväärsete asjaolude hulka, mis on otseselt relevantsete isikutele, kelle ülesandeks on valitsemine, võivad kuuluda sellised asjaolud nagu olulised fakti väärkajastamised või olulised lahknevused informatsioonis, mis kaasneb auditeeritud finantsaruannetega, mis on korrigeeritud.

Audiitori sõltumatus (vt lõik 17)

A21. Audiitorilt nõutakse vastavust relevantsetele eetikanõuetele, sealhulgas nendele, mis puudutavad sõltumatust seoses finantsaruannete auditi töövõttudega.⁸

⁷ ISA 705 „Arvamuse modifikatsioonid sõltumatu audiitori aruandes”.

⁸ ISA 200 „Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega”, lõik 14.

A22. Suhted ja muud asjaolud ning kaitsemehhanismid, mille kohta tuleb infot vahetada, varieeruvad vastavalt töövõtutingimustele, kuid käsitlevad üldiselt:

- (a) ohtusid sõltumatusele, mida võib jagada sellistesse kategooriatesse nagu: omahuvi ohud, eneseülevaltuse ohud, kaitse ohud, lähituvuse ohud ja hirmutamise ohud ja
- (b) kutseala, seadusandluse või regulatsiooniga loodud kaitsemehhanismid, majandusüksusesisesed kaitsemehhanismid ning kaitsemehhanismid ettevõtte enda süsteemides ja protseduurides.

Lõigu 17 punktis a nõutav infovahetus võib sisaldada infot audiitori sõltumatusega seotud relevantsete eetikanõuete tahtmatu rikkumise kohta ja mis tahes heastavate meetmete kasutamise või väljapakkumise kohta.

A23. Audiitori sõltumatust käsitlevad infovahetuse nõuded, mis rakenduvad börsinimekirja kantud majandusüksuste puhul, võivad olla relevantset ka mõnede muude majandusüksuste seisukohast, eriti nende, mis võivad olla avalikkuse märkimisväärse huvi objektiks sellepärast, et nende äritegevuse, suuruse või korporatiivse staatuse tulemusena on neil lai ring huvigruppe. Näideteks majandusüksustest, mis ei ole kantud börsinimekirja, kuid mille puhul võib olla asjakohane vahetada infot audiitori sõltumatuse kohta on avaliku sektori majandusüksused, krediitiasutused, kindlustusfirmad ja pensionifondid. Teisalt võivad eksisteerida olukorrad, kus sõltumatust puudutav infovahetus ei pruugi olla relevantne, näiteks kui kõik isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, on relevantsetest faktidest informeeritud oma juhtimistoimingute kaudu. See on eriti tõenäoline siis, kui majandusüksust juhivad omanikud ning audiitoritegevõttel ja võrgustikku kuuluvatel ettevõtetel on peale finantsaruande auditi majandusüksusega vähe kokkupuudet.

Täiendavad asjaolud (vt lõik 3)

A24. Järelevalve juhtkonna üle isikute poolt, kelle ülesandeks on valitsemine, hõlmab selle tagamist, et majandusüksus töötab välja, rakendab ja säilitab asjakohase sisekontrolli seoses finantsaruandluse usaldusväärsusega, majandustegevuse tulemuslikkuse ja tõhususega ning vastavusega kohaldatavate seaduste ja regulatsioonidega.

A25. Audiitor võib saada teadlikuks täiendavatest asjaoludest, mis ei ole tingimata seotud finantsaruandluse protsessi järelevalvega, kuid on sellegipoolest tõenäoliselt märkimisväärsed isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, vastutuse seisukohast majandusüksuse strateegilise suuna või majandusüksuse arvestuskohustusega seotud kohustuste järelevalve teostamisel. Selliste asjaolude hulka võivad näiteks kuuluda märkimisväärsed küsimused seoses valitsemisstruktuuride või -protsessidega ja tippjuhtkonna märkimisväärsed otsused või tegevused, millel puudub asjakohane heakskiit.

A26. Selle üle otsustamisel, kas vahetada infot täiendavate asjaolude kohta isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, võib audiitor selliseid asjaolusid, millest ta on teadlikuks saanud, arutada asjakohasel juhtkonna tasemel, välja arvatud juhul, kui see ei ole antud tingimustes asjakohane.

A27. Juhul, kui vahetatakse infot täiendava asjaolu kohta, võib audiitoril olla asjakohane teavitada isikuid, kelle ülesandeks on valitsemine, et:

- (a) selliste asjaolude tuvastamine ja infovahetus nende kohta on auditi eesmärgi seisukohast, milleks on arvamuse kujundamine finantsaruannete kohta, juhuslikku laadi;
- (b) asjaoluga seoses ei viidud läbi mingisuguseid muid protseduure kui need mis tahes protseduurid, mis olid vajalikud arvamuse kujundamiseks finantsaruannete kohta ja
- (c) ei viidud läbi mingisuguseid protseduure, et kindlaks teha, kas eksisteerib muid selliseid asjaolusid.

Infovahetuse protsess

Infovahetuse protsessi loomine (vt lõik 18)

A28. Selge infovahetus audiitori kohustuste, auditi planeeritava ulatuse ja ajastuse ning vahetatava info eeldatava üldise sisu kohta aitab luua aluse tulemuslikule kahepoolsele infovahetusele.

A29. Asjaolude hulka, mis võivad samuti kaasa aidata tulemuslikule kahepoolsele infovahetusele, kuulub järgmise arutamine:

- infovahetuste otstarve. Kui otstarve on selge, on audiitoril ja isikel, kelle ülesandeks on valitsemine, parem positsioon ühise arusaamise leidmiseks infovahetuse protsessist tulenevate relevantsete küsimuste ja eeldatavate tegevuste osas;
- millises vormis infot vahetatakse;
- isik(ud) auditimeeskonnas ja nende hulgas, kelle ülesandeks on valitsemine, kes konkreetsete asjaolude kohta infot vahetavad;
- audiitori ootus, et infovahetus kujuneb kahepoolseks ja et isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, vahetavad audiitoriga infot asjaolude kohta, mida nad peavad auditi seisukohast relevantseks, näiteks strateegilised otsused, mis võivad märkimisväärselt mõjutada auditiprotseduuride olemust, ajastust ja ulatust, pettuse avastamine või kahtlus ja murettekitavad asjaolud seoses tippjuhtkonna aususe või kompetentsusega;
- abinõude kasutuselevõtmise ja tagasiside protsess asjaolude osas, mille kohta audiitor infot vahetas;
- abinõude kasutuselevõtmise ja tagasiside protsess asjaolude osas, mille kohta isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, infot vahetasid.

A30. Infovahetuse protsess varieerub sõltuvalt tingimustest, sealhulgas majandusüksuse suuruselt ja valitsemisstruktuurist, sellest, kuidas toimivad isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, ja audiitori vaatenurgast asjaolude märkimisväärsuse osas, mille kohta tuleb infot vahetada. Raskused tulemusliku kahepoolse infovahetuse loomisel võivad viidata sellele, et infovahetus audiitori ja isikute vahel, kelle ülesandeks on valitsemine, ei ole auditi eesmärgi seisukohast adekvaatne (vt lõik A44).

Väiksemate majandusüksuste puhul spetsiifiliselt arvessevõetavad asjaolud

- A31. Väiksemate majandusüksuste auditite puhul võib audiitor isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, vahetada infot vähem struktureeritud viisil kui börsinimekirja kantud või suuremate majandusüksuste puhul.

Infovahetus juhtkonnaga

- A32. Paljusid asjaolusid võib juhtkonnaga arutada auditi tavapärasel käigus, sealhulgas neid, mille kohta käesolev ISA nõuab infovahetust isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine. Sellised arutelud tunnustavad juhtkonna vastutust majandusüksuse majandustegevuse täideviimise eest ja eriti juhtkonna vastutust finantsaruannete koostamise eest.
- A33. Enne asjaolude kohta infovahetust isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, võib audiitor neid arutada juhtkonnaga, välja arvatud juhul, kui see ei ole asjakohane. Näiteks ei pruugi olla asjakohane arutada juhtkonnaga juhtkonna kompetentsuse või aususe küsimusi. Lisaks juhtkonna täitevvastutuse tunnustamisele võivad need esialgsed arutelud selgitada fakte ja küsimusi ning anda juhtkonnale võimaluse anda täiendavat informatsiooni ja seletusi. Samamoodi, kui majandusüksusel on olemas siseauditi funktsioon, võib audiitor arutada asjaolusid siseaudiitoriga enne infovahetust isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine.

Infovahetus kolmandate osapooltega

- A34. Isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, võivad soovida anda kolmandatele osapooltele, näiteks pangale või teatud reguleerivatele asutustele audiitori kirjaliku infovahetuse koopiad. Mõnedel juhtudel võib informatsiooni avalikustamine kolmandatele osapooltele olla seadusvastane või muudmoodi mitteasjakohane. Kui kirjalik infovahetus, mis on koostatud isikute jaoks, kelle ülesandeks on valitsemine, antakse kolmandatele osapooltele, võib antud tingimustes olla tähtis, et kolmandaid osapooli informeeritaks sellest, et infovahetus ei olnud koostatud neid silmas pidades, näiteks avaldades kirjalikes infovahetustes isikutele, kelle ülesandeks on valitsemine, järgmist:
- (a) et infovahetus on koostatud ainult isikute, kelle ülesandeks on valitsemine ja, kus rakendatav, grupi juhtkonna ja grupi audiitori poolseks kasutamiseks ning kolmandad osapooled ei tohiks sellele tugineda;
 - (b) et audiitor ei võta enda peale mingit vastutust kolmandate osapoolte ees ja
 - (c) mis tahes piirangud kolmandatele osapooltele informatsiooni avalikustamise või edastamise osas.
- A35. Mõnedes jurisdiktsioonides võivad seadused või regulatsioonid audiitorilt nõuda näiteks:
- reguleeriva või täitevasutuse teavitamist teatud asjaoludest, mille kohta on info vahetatud isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine. Näiteks mõnedes riikides on audiitoril kohustus raporteerida väärkajastamistest ametivõimudele, kui juhtkond ja isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, ebaõnnestuvad heastavate meetmete rakendamisel;

INFOVAHETUS NENDEGA, KELLE ÜLESANDEKS ON VALITSEMINE

- teatud aruannetest, mis on koostatud isikute jaoks, kelle ülesandeks on valitsemine, koopiade esitamist relevantsetele reguleerivatele või finantseerimisasutustele või muudele organitele nagu näiteks keskvõimule mõnede avaliku sektori majandusüksuste puhul või
- isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, jaoks koostatud aruannete avalikult kättesaadavaks tegemist.

A36. Välja arvatud siis, kui seadused või regulatsioonid nõuavad kolmandatele osapooltele koopia andmist audiitori kirjalikest infovahetustest isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, võib audiitor enne koopia andmist vajada isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, eelnevat nõusolekut.

Infovahetuse vormid (vt lõigud 19–20)

A37. Tulemusliku infovahetuse hulka võivad kuuluda süstematiseeritud esitused ja kirjalikud aruanded, aga ka vähem süstematiseeritud infovahetus, sealhulgas arutelud. Audiitor võib vahetada kas suuliselt või kirjalikult infot asjaolude kohta, mis on muud kui need, mis on määratud lõikudes 19 ja 20. Kirjalike infovahetuste hulka võib kuuluda töövõtukiri, mis antakse isikutele, kelle ülesandeks on valitsemine.

A38. Lisaks sellele, kui märkimisväärne on konkreetne asjaolu, võivad infovahetuse vormi (nt kas vahetada infot suuliselt või kirjalikult, kui üksikasjalik või kokkuvõtlik on vahetatav info ja kas infot vahetada süstematiseeritud või vähem süstematiseeritud kujul) mõjutada sellised tegurid nagu:

- kas asjaolu on rahuldavalt lahendatud;
- kas juhtkonnaga on asjaolu kohta eelnevalt infot vahetatud;
- majandusüksuse suurus, majandustegevuse struktuur, kontrollikeskkond ja juriidiline struktuur;
- eriotstarbeliste finantsaruannete auditi puhul see, kas audiitor auditeerib ka majandusüksuse üldotstarbelisi finantsaruandeid;
- seadusest tulenevad nõuded. Mõnedes jurisdiktsioonides nõutakse kirjalikku infovahetust isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, kohaliku seadusega kehtestatud vormis;
- isikute ootused, kelle ülesandeks on valitsemine, sealhulgas regulaarsete kohtumiste või audiitoriga infovahetuste korraldus;
- kui suurel määral on audiitor kontaktis ja dialoogis isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine;
- kas on toimunud märkimisväärseid muutusi valitsemisorgani liikmete seas.

A39. Kui märkimisväärset asjaolu arutatakse isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, ühe liikmega, näiteks auditikomitee juhatajaga, võib audiitoril olla asjakohane teha hilisemates infovahetustes asjaolust kokkuvõtte nii, et kõigil isikutel, kelle ülesandeks on valitsemine, oleks olemas täielik ja tasakaalus informatsioon.

Infovahetuste ajastus (vt lõik 21)

A40. Infovahetuste asjakohane ajastus varieerub vastavalt töövõtu tingimustele. Relevantsete tingimuste hulka kuuluvad asjaolu märkimisväärsus ja olemus ning meetmed, mida eeldatavasti peaksid rakendama isikud, kelle ülesandeks on valitsemine. Näiteks:

- infovahetus planeerimist puudutavate asjaolude kohta võib tihti toimuda auditi varajases staadiumis ja esmakordse töövõtu korral võib see toimuda osana töövõtu tingimuste kokkuleppimisest;
- võib olla asjakohane vahetada infot auditi käigus ette tulnud märkimisväärse raskuse kohta niipea, kui see on teostatav, juhul kui isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, suudavad aidata audiitoril sellest raskusest üle saada või juhul, kui see tõenäoliselt viib modifitseeritud arvamuseni. Samamoodi võib audiitor vahetada suuliselt infot isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, nii kiiresti, kui see on teostatav, nende märkimisväärsete puuduste kohta sisekontrollis, mida audiitor on tuvastanud, enne kui ta vahetab nende kohta infot kirjalikult, nii nagu nõutud ISAg 265.9 Infovahetus seoses sõltumatusega võib olla asjakohane iga kord, kui on tehtud märkimisväärseid otsustusi ohtude kohta sõltumatusele ja vastavate kaitsemehhanismide kohta, näiteks auditiväliste teenuste osutamine töövõtu aktsepteerimisel, ja kokkuvõtval arutelul. Kokkuvõttev arutelu võib olla ka asjakohane aeg infovahetuseks auditi käigus tehtud tähelepanekute kohta, sealhulgas audiitori vaatenurkade kohta majandusüksuse arvestuspraktikate kvalitatiivsete aspektide osas;
- kui auditeeritakse nii üldotstarbelisi kui ka eriotstarbelisi finantsaruandeid, võib olla asjakohane koordineerida infovahetuste ajastust.

A41. Muude tegurite hulka, mis võivad olla relevantssed infovahetuste ajastuse seisukohast, kuuluvad järgmised:

- auditeeritava majandusüksuse suurus, majandustegevuse struktuur, kontrollikeskkond ja juriidiline struktuur;
- mis tahes seadusest tulenev kohustus vahetada infot teatud asjaolude kohta kindlaksmääratud aja jooksul;
- isikute ootused, kelle ülesandeks on valitsemine, sealhulgas regulaarsete kohtumiste või audiitoriga infovahetuste korraldus;
- aeg, millal audiitor tuvastab teatud asjaolud, näiteks ei pruugi audiitor konkreetset asjaolu (nt mittevastavust seadusele) tuvastada õigel ajal, selleks et võtta tarvitusele ennetavad abinõud, kuid infovahetus asjaolu kohta võib võimaldada võtta tarvitusele heastavad meetmed.

⁹ ISA 265 „Infovahetus sisekontrolli puuduste osas isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine ja juhtkonnaga”, lõigud 9 ja A14.

Infovahetuse protsessi adekvaatsus (vt lõik 22)

A42. Audiitor ei pea kavandama spetsiifilisi protseduure toetamaks hinnangut audiitori ja isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, vahelisele kahepoolsele infovahetusele; pigem võivad selle hinnangu aluseks olla muudel eesmärkidel teostatud auditiprotseduuridest tulenevad tähelepanekud. Selliste tähelepanekute hulka võivad kuuluda:

- meetmete asjakohasus ja õigeaegsus, mida isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, on rakendanud vastusena audiitori poolt tõstatatud asjaoludele. Kui eelnenud infovahetustes tõstatatud märkimisväärseid asjaolusid ei ole tulemuslikult käsitletud, võib audiitoril olla asjakohane teha järelepäring selle kohta, miks asjakohaseid meetmeid ei ole rakendatud, ja kaaluda teema uuesti tõstatamist. Sellega välditakse riski jätta mulje, et audiitor on rahul sellega, et asjaolu on adekvaatselt käsitletud või ei ole enam märkimisväärne;
- isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, ilmne avatus infovahetuses audiitoriga;
- isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, valmisolek ja võimalus kohtuda audiitoriga ilma juhtkonna juuresolekuta;
- isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, ilmne suutlikkus täielikult aru saada audiitori poolt tõstatatud asjaoludest, näiteks ulatus, milles isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, uurivad probleeme ja esitavad küsimusi neile antud soovitude kohta;
- raskused ühise arusaamise leidmisel isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, infovahetuste vormi, ajastuse ja eeldatava üldise sisu osas;
- kui kõik või mõned isikutest, kelle ülesandeks on valitsemine, on kaasatud majandusüksuse juhtimisse, nende ilmne teadlikkus sellest, kuidas audiitoriga arutatud asjaolud mõjutavad nende valitsemisülesandeid laiemalt, nii nagu ka nende juhtimisülesandeid;
- kas kahepoolne infovahetus audiitori ja isikute vahel, kelle ülesandeks on valitsemine, vastab rakendatavatele õiguslikele ja reguleerivatele nõuetele.

A43. Nagu märgitud lõigus 4, on tulemuslik kahepoolne infovahetus abiks nii audiitorile kui ka isikutele, kelle ülesandeks on valitsemine. Veelgi enam, ISA 315 määrab osalemise isikute poolt, kelle ülesandeks on valitsemine, sealhulgas nende suhtlemise siseauditiga juhul, kui see on olemas, ja välisaudiitoritega majandusüksuse kontrollikeskkonna elemendina.¹⁰ Ebaadekvaatne kahepoolne infovahetus võib viidata ebarahuldavale kontrollikeskkonnale ja mõjutada audiitori hinnangut oluliste väärkajastamiste riskidele. Samuti eksisteerib risk, et audiitor ei pruugi olla omandanud piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali arvamuse kujundamiseks finantsaruannete kohta.

A44. Juhul, kui kahepoolne infovahetus audiitori ja isikute vahel, kelle ülesandeks on valitsemine, ei ole adekvaatne ja olukorda ei saa lahendada, võib audiitor rakendada selliseid meetmeid nagu:

- modifitseerida audiitori arvamust ulatuse piiratuse alusel;

¹⁰ ISA 315, lõik A70.

INFOVAHETUS NENDEGA, KELLE ÜLESANDEKS ON VALITSEMINE

- küsida õigusabi erinevate tegevuskavade tagajärgede kohta;
- suhelda kolmandate osapooltega (näit. reguleerija) või majandusüksusest väljaspool asuva valitsemisstruktuuri kõrgema organiga, nagu näiteks ettevõtte omanikud (nt aktsionärid üldkoosolekul), või vastutava valitsusministri või parlamendiga avaliku sektori puhul;
- taandada ennast töövõtust, kui taandamine on rakendatava seaduse või regulatsiooni alusel võimalik..

Dokumentatsioon (vt lõik 23)

A45. Suulise infovahetuse dokumentatsiooni hulka võib kuuluda majandusüksuse poolt koostatud protokoll, mida säilitatakse osana auditi dokumentatsioonist, kui see protokoll kajastab asjakohaselt infovahetust.

Spetsiifilised nõuded ISQCs 1 ja muudes ISAdes, mis viitavad infovahetustele isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine

Käesolev lisa esitab lõigud ISQCs 1¹¹ ja muudes ISAdes, mis kehtivad 15. detsembril 2009 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta, mis nõuavad infovahetust spetsiifiliste asjaolude kohta isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine. Loetelu ei asenda ISAdes toodud nõuete ja nende rakendus- ning muu selgitava materjali arvessevõtmist.

- ISQC 1 „Kvaliteedikontroll ettevõtete puhul, mis viivad läbi finantsaruannete auditeid ja ülevaatamisi ning muid kindlustandvaid ja seonduvaid teenuseid” – lõik 30 punkt a
- ISA 240 „Audiitori kohustused finantsaruannete auditeerimisel seoses pettusega” – lõik 21, lõigu 38 punkti c alapunkt i ja lõigud 40–42
- ISA 250 „Seaduste ja regulatsioonidega arvestamine finantsaruannete auditi puhul” – lõigud 14, 19 ja 22–24
- ISA 265 „Infovahetus sisekontrolli puuduste kohta isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, ja juhtkonnaga” – lõik 9
- ISA 450 „Auditi käigus tuvastatud väärkajastamiste hindamine” – lõigud 12–13
- ISA 505 „Välised kinnitused” – lõik 9
- ISA 510 „Esmakordsed auditi töövõttud – algsaldod” – lõik 7
- ISA 550 „Seotud osapooled” – lõik 27
- ISA 560 „Järgnevad sündmused” – lõigu 7 punktid b–c, lõigu 10 punkt a, lõigu 13 punkt b, lõigu 14 punkt a ja lõik 17
- ISA 570 „Tegevuse jätkuvus” – lõik 23
- ISA 600 „Spetsiaalselt arvessevõetavad asjaolud – grupi finantsaruannete auditid (sh komponentide audiitorite töö)” – lõik 49
- ISA 705 „Arvamuse modifikatsioonid sõltumatu audiitori aruandes” – lõigud 12, 14, lõigu 19 punkt a ja lõik 28
- ISA 706 „Asjaolu rõhutavad lõigud või muu asjaolu lõigud sõltumatu audiitori aruandes” – lõik 9
- ISA 710 „Võrdlusinformatsioon – vastavad arvandmed ja võrreldavad finantsaruanded” – lõik 18

¹¹ ISQC 1 „Kvaliteedikontroll ettevõtete puhul, mis viivad läbi finantsaruannete auditeid ja ülevaatamisi ning muid kindlustandvaid ja seonduvaid teenuseid”.

INFOVAHETUS NENDEGA, KELLE ÜLESANDEKS ON VALITSEMINE

- ISA 720 „Audiitori kohustused seoses muu informatsiooniga dokumentides, mis sisaldavad auditeeritud finantsaruandeid” – lõigud 10, 13 ja 16

Lisa 2

(vt lõik 16 punkt a, A17)

Arvestuspraktikate kvalitatiivsed aspektid

Lõigu 16 punktis a nõutud ja lõigus A17 käsitletud infovahetuse hulka võivad kuuluda sellised asjaolud nagu on järgmised.

Arvestuspoliitikad

- Arvestuspoliitikate asjakohasus majandusüksuse konkreetsete tingimuste puhul, pidades silmas vajadust tasakaalustada informatsiooni andmise kulusid ja tõenäolist kasu, mida saavad majandusüksuse finantsaruannete kasutajad. Kus eksisteerivad aktsepteeritavad alternatiivsed arvestuspoliitikad, võib infovahetuse hulka kuuluda ka finantsaruannete nende kirjade tuvastamine, mida märkimisväärsete arvestuspoliitikate valik mõjutab, nagu ka informatsioon sarnaste majandusüksuste poolt kasutatavate arvestuspoliitikate kohta.
- Esialgvalt valitud märkimisväärsed arvestuspoliitikad ja muudatused nendes, sealhulgas uute arvestusalaste seisukohtade rakendamine. Vahetatava info hulka võib kuuluda: arvestuspoliitika muudatuse ajastuse ja kasutuselevõtu meetodi mõju majandusüksuse praegustele ja tulevastele tuludele ja arvestuspoliitikate muudatuse ajastus seoses eeldatavate uute arvestusalaste seisukohtadega.
- Märkimisväärsete arvestuspoliitikate mõju vaidlusalustes või tekkivates valdkondades (või nendes, mis on majandusharule ainuomased, eriti kui puuduvad autoriteetsed juhised või konsensus).
- Tehingute ajastuse mõju perioodi seisukohast, milles tehingud on kajastatud.

Arvestushinnangud

- Kirjete puhul, mille kohta hinnangud on märkimisväärsed, küsimused, mida on käsitletud ISAs 540¹², kaasa arvatud näiteks:
 - arvestushinnangute kindlakstegemine juhtkonna poolt;
 - arvestushinnangute tegemise juhtkonnapoolne protsess;
 - olulise väärkajastamise riskid;
 - juhtkonna võimaliku erapoolikuse indikaatorid;
 - info avalikustamine finantsaruannetes sisalduva hinnangu ebakindluse kohta.

Finantsaruandes avalikustatav info

¹² ISA 540 „Arvestushinnangute, sh õiglase väärtuse arvestushinnangute ja nendega seoses avalikustatu auditeerimine”.

INFOVAHETUS NENDEGA, KELLE ÜLESANDEKS ON VALITSEMINE

- Finantsaruandes eriti tundliku avalikustatava info sõnastamisega kaasnenud küsimused ja nendega seoses tehtud otsustused (nt avalikustatav info tulu kajastamise, tasustamise, tegevuse jätkuvuse, järgnevate sündmuste ja tingimuslike asjaolude kohta).
- Finantsaruannetes avalikustatava info üldine neutraalsus, järjepidevus ja selgus.

Seotud asjaolud

- Märkimisväärsete riskide, riskidele avatuse ja ebakindlate asjaolude, nagu näiteks pooleliolev kohtuvaidlus, mille kohta on info avalikustatud finantsaruannetes, võimalik mõju finantsaruannetele.
- Ulatus, millises finantsaruandeid mõjutavad tavapärasest erinevad tehingud, sealhulgas perioodi jooksul kajastatud mittekorduvad summad, ja ulatus, millises info selliste tehingute kohta on finantsaruannetes eraldi avalikustatud.
- Varade ja kohustuste bilansilist jääkväärtust mõjutavad tegurid, sealhulgas see, mille alusel majandusüksus määrab materiaalsete ja mittemateriaalsete varade kasulikud eluead. Infovahetus võib selgitada, kuidas bilansilist jääkväärtust mõjutavad tegurid valiti ja kuidas alternatiivsed valikud oleksid finantsaruandeid mõjutanud.
- Väärkajastamiste selektiivne parandamine, näiteks nende väärkajastamiste parandamine, millel on raporteeritud sissetulekuid suurendav mõju, kuid nende parandamata jätmine, millel on raporteeritud sissetulekuid vähendav mõju.