

**RAHVUSVAHELINE AUDITEERIMISE STANDARD (EESTI) 265\***  
**SISEKONTROLLI PUUDUSI KÄSITLEV INFOVAHETUS ISIKUTEGA,**  
**KELLE ÜLESANDEKS ON VALITSEMINE, JA JUHTKONNAGA**  
(Kehtib 15. detsembril 2009 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta)

**SISUKORD**

	Lõik
<b>Sissejuhatus</b>	
Käesoleva ISA ulatus .....	1–3
Kehtima hakkamise kuupäev .....	4
<b>Eesmärk</b> .....	5
<b>Definitsioonid</b> .....	6
<b>Nõuded</b> .....	7–11
<b>Rakendus- ja muu selgitav materjal</b>	
Selle kindlaksmääramine, kas sisekontrolli puudused on tuvastatud .....	A1–A4
Märkimisväärsed sisekontrolli puudused .....	A5–A11
Sisekontrolli puudusi käsitlev infovahetus .....	A12–A30

Rahvusvahelist auditeerimise standardit (ISA) 265 „Sisekontrolli puudusi käsitlev infovahetus isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, ja juhtkonnaga” 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 viitamisenä Rahvusvahelise Arvestusekspertide Föderatsiooni põhimõtete ja rahvusvaheliste standardite alusel koostatud ning audiitortevuse seaduse § 46 lõike 2 kohaselt järelevalvenõukogu poolt kinnitatud vandeaudiitori kutsetevuse 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 viitamisenä Eesti Audiitorkogule või tema asjakohasele organile, sh audiitortevuse järelevalve nõukogule.

## Sissejuhatus

### Käesoleva ISA ulatus

1. Käesolevas rahvusvahelises auditeerimise standardis (International Standard on Auditing, ISA) käsitletakse audiitori kohustust vahetada asjakohaselt infot isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, ja juhtkonnaga<sup>1</sup> sisekontrolli puuduste kohta, mille audiitor on tuvastanud finantsaruannete auditis. Käesolev ISA ei kehtesta audiitorile täiendavaid kohustusi sisekontrollist arusaamise omandamise suhtes ning kontroll(imehhanism)ide testide väljatöötamise ja läbiviimise suhtes lisaks ISA 315 ja ISA 330 nõuetele.<sup>2</sup> ISA 260<sup>3</sup> kehtestab täiendavad nõuded ja annab juhised audiitori kohustuse kohta vahetada auditiga seotud infot isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine.
2. Audiitor on kohustatud omandama arusaamise auditi suhtes relevantsest sisekontrollist, kui ta tuvastab ja hindab olulise väärkajastamise riske.<sup>4</sup> Nende riskihinnangute tegemisel võtab audiitor sisekontrolli arvesse selleks, et töötada välja nendes tingimustes asjakohased auditiprotseduurid, mitte selleks, et avaldada arvamust sisekontrolli tulemuslikkuse kohta. Audiitor võib tuvastada sisekontrolli puudusi mitte üksnes selle riskide hindamise protsessi käigus, vaid ka auditi mis tahes muus etapis. Käesolevas ISAs määratletakse, milliste tuvastatud puuduste korral on audiitor kohustatud vahetama infot isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, ja juhtkonnaga.
3. Mitte ükski käesoleva ISA säte ei keela audiitoril vahetada infot isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, ja juhtkonnaga muude sisekontrolli asjaolude kohta, mille audiitor on tuvastanud auditi käigus.

### Kehtima hakkamise kuupäev

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

### Eesmärk

5. Audiitori eesmärk on vahetada asjakohaselt infot nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, ja juhtkonnaga sisekontrolli puuduste kohta, mis audiitor on tuvastanud auditi käigus ja mis on audiitori kutsealase otsustuse kohaselt piisava tähtsusega, et pälvida nende tähelepanu.

---

<sup>1</sup> ISA 315 „Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine majandusüksusest ja selle keskkonnast arusaamise kaudu”, lõigud 4 ja 12.

<sup>2</sup> ISA 330 „Audiitori vastused hinnatud riskidele”.

<sup>3</sup> ISA 260 „Infovahetus isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine”.

<sup>4</sup> ISA315, lõik 12. Lõikudes A60–A65 esitatakse auditi suhtes relevantsete kontrolli(mehhanismi)de juhised.

## Definitsioonid

6. ISAdes kasutamise otstarbel on järgmistel terminitel järgmised tähendused:
  - (a) sisekontrolli puudus – see eksisteerib juhul, kui
    - (i) kontroll(imehhanism) on välja töötatud, rakendatud või kasutatud selliselt, et see ei ole võimeline õigel ajal ära hoidma või avastama ja parandama väärkajastamisi finantsaruannetes või
    - (ii) puudub kontroll(imehhanism), mida on vaja finantsaruannetes väärkajastamiste õigeaegseks ärahoidmiseks, avastamiseks ja parandamiseks;
  - (b) märkimisväärne sisekontrolli puudus – sisekontrolli puudus või puuduste kombinatsioon, mis audiitori kutsealase otsustuse kohaselt on piisava tähtsusega, et pälvida nende isikute tähelepanu, kelle ülesandeks on valitsemine. (vt lõik A5)

## Nõuded

7. Audiitor peab kindlaks määrama, kas läbiviidud auditeerimistöo alusel on audiitor tuvastanud ühe või mitu sisekontrolli puudust. (vt lõigud A1–A4)
8. Kui audiitor on tuvastanud ühe või mitu sisekontrolli puudust, peab audiitor läbiviidud auditeerimistöo alusel kindlaks määrama, kas need kujutavad endast märkimisväärseid puudusi igauks eraldi või omavahelises kombinatsioonis. (vt lõigud A5–A11)
9. Audiitor peab õigel ajal kirjalikult vahetama infot auditi käigus tuvastatud märkimisväärsete sisekontrolli puuduste kohta isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine. (vt lõigud A12–A18, A27)
10. Audiitor peab õigel ajal vahetama infot ka asjakohasel vastutustasemel juhtkonnaga (vt lõigud A19, A27)
  - (a) (kirjalikult) märkimisväärsete sisekontrolli puuduste kohta, mille kohta audiitor on infot edastanud või kavatses edastada isikutele, kelle ülesandeks on valitsemine, välja arvatud juhul, kui antud tingimustes oleks mitteasjakohane teavitada otse juhtkonda; ja (vt lõigud A14, A20–A21)
  - (b) muude auditi käigus tuvastatud sisekontrolli puuduste kohta, millest teised osapooled ei ole juhtkonnaga infot vahetanud ja mis audiitori kutsealase otsustuse kohaselt on piisava tähtsusega, et pälvida juhtkonna tähelepanu. (vt lõigud A22–A26)
11. Audiitor peab lisama kirjalikku infovahetusse märkimisväärsete sisekontrolli puuduste kohta
  - (a) puuduste kirjelduse ja nende potentsiaalsete mõjude selgituse; ja (vt lõik A28)
  - (b) piisava informatsiooni, mis võimaldab isikutel, kelle ülesandeks on valitsemine, ja juhtkonnal aru saada infovahetuse kontekstist. Konkreetselt peab audiitor selgitama, et (vt lõigud A29–A30)

SISEKONTROLI PUUDUSI KÄSITLEV INFOVAHETUS ISIKUTEGA, KELLE ÜLENSANDEKS ON  
VALITSEMINE JA JUHTKONNAGA

- (i) audiitori jaoks oli auditi eesmärk avaldada arvamust finantsaruannete kohta;
- (ii) audit hõlmas finantsaruannete koostamise suhtes relevantse sisekontrolli arvessevõtmist, et töötada välja nendes tingimustes asjakohased auditiprotseduurid, kuid mitte arvamuse avaldamiseks sisekontrolli tulemuslikkuse kohta; ja
- (iii) aru antakse ainult nendest puudustest, mille audiitor on auditi käigus tuvastanud ja mis on audiitori järelduse kohaselt piisava tähtsusega, et neist anda aru isikutele, kelle ülesandeks on valitsemine.

\*\*\*

## Rakendus- ja muu selgitav materjal

### Selle kindlaksmääramine, kas sisekontrolli puudused on tuvastatud (vt lõik 7)

- A1. Selle kindlaksmääramisel, kas audiitor on tuvastanud ühe või mitu sisekontrolli puudust, võib audiitor arutada audiitori tähelepanekute relevantseid fakte ja tingimusi juhtkonna asjakohase tasemega. See arutelu annab audiitorile võimaluse juhtida õigel ajal juhtkonna tähelepanu nende puuduste olemasolule, millest juhtkond ei pruukinud eelnevalt teadlik olla. Tähelepanekuid on asjakohane arutada selle juhtkonna tasemega, kes on tuttav asjassepuutuva sisekontrolli valdkonnaga ja kellel on volitus rakendada heastavaid meetmeid sisekontrolli mis tahes tuvastatud puuduste suhtes. Mõnel juhul ei pruugi audiitoril olla asjakohane arutada audiitori tähelepanekuid otse juhtkonnaga, näiteks siis, kui tähelepanekud näivad seadvat küsimuse alla juhtkonna aususe või kompetentsuse (vt lõik A20).
- A2. Arutades juhtkonnaga audiitori tähelepanekutes sisalduvaid fakte ja asjaolusid, võib audiitor hankida muud relevantset informatsiooni edaspidiseks arvessevõtmiseks, nagu näiteks:
  - juhtkonna arusaamine puuduste tegelikest või kahtlustatavatest põhjustest;
  - erandid, mis tulenevad puudustest, mida juhtkond oleks võinud märgata, näiteks väärkajastamised, mida ei hoitud ära relevantsete infotehnoloogia (IT) kontroll(imehhanism)idega;
  - esialgne indikatsioon juhtkonnalt tema vastusest tähelepanekutele.

### *Väiksemate majandusüksuste korral spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud*

- A3. Kuigi väiksemates majandusüksustes on kontrollitegevuste aluseks olevad kontseptsioonid tõenäoliselt sarnased suuremate majandusüksuste kontseptsioonidega, varieerub nende toimimise formaalsus. Peale selle võivad väiksemad majandusüksused leida, et teatud liiki kontrollitegevused ei ole vajalikud juhtkonna rakendatud kontroll(imehhanism)ide tõttu. Näiteks juhtkonna ainuvolitus klientidele krediidi andmiseks ja märkimisväärsete ostude heakskiitmiseks saab pakkuda tulemuslikku

SISEKONTROLI PUUDUSI KÄSITLEV INFOVAHETUS ISIKUTEGA, KELLE ÜLENSANDEKS ON  
VALITSEMINE JA JUHTKONNAGA

kontroll(imehhanism)i tähtsate kontosaldo ja tehingute üle, vähendades või kõrvaldades vajaduse üksikasjalikumateks kontrollitegevusteks.

- A4. Ka on väiksemates majandusüksustes sageli vähem töötajaid, mis võib piirata kohustuste lahususe põhimõtte teostatavuse ulatust. Siiski võib väikeses omaniku juhitud majandusüksuses olla omanik-juhataja suuteline teostama tulemuslikumat järelevalvet kui suures majandusüksuses. See kõrgetasemeline juhtkonnapoolne järelevalve tuleb tasakaalustada suurema võimaluse vastu, et juhtkond eirab kontroll(imehhanism)e.

**Märkimisväärsed sisekontrolli puudused** (vt lõik 6 (punkt b) ja lõik 8)

- A5. Sisekontrolli puuduse või puuduste kombinatsiooni märkimisväärsus sõltub mitte ainult sellest, kas väärkajastamine on tegelikult esinenud, vaid ka selle tõenäosusest, et väärkajastamine võis esineda, ja väärkajastamise potentsiaalsest suurusjärgust. Seetõttu võivad märkimisväärsed puudused esineda ka juhul, kui audiitor ei ole auditi käigus väärkajastamisi tuvastanud.
- A6. Näited asjaoludest, mida audiitor võib arvesse võtta selle kindlaksmääramisel, kas sisekontrolli puudus või puuduste kombinatsioon kujutab endast märkimisväärset puudust, on järgmised:
- tõenäosus, et need puudused viivad tulevikus oluliste väärkajastamisteni finantsaruannetes;
  - seotud vara või kohustise vastuvõtlikkus kahju või pettuse suhtes;
  - hinnanguliste summade, näiteks õiglase väärtuse arvestushinnangute, kindlaksmääramise subjektiivsus ja keerukus;
  - puudustele avatud finantsaruande summad;
  - selle tegevuse maht, mis on esinenud või võiks esineda kontosaldo või tehinguklassis, mis on avatud puudusele või puudustele;
  - kontroll(imehhanism)ide tähtsus finantsaruandlusprotsessile, näiteks:
    - üldised monitoorimise kontroll(imehhanism)id (näiteks juhtkonnapoolne järelevalve);
    - kontroll(imehhanism)id pettuse ärahoidmiseks ja avastamiseks;
    - kontroll(imehhanism)id märkimisväärsete arvestuspoliitikate valimise ja rakendamise üle;
    - kontroll(imehhanism)id seotud osapooltega tehtud märkimisväärsete tehingute üle;
    - kontroll(imehhanism)id majandusüksuse tavalise äritegevuse väliste märkimisväärsete tehingute üle;
    - kontroll(imehhanism)id perioodi lõpu finantsaruandluse protsessi üle (näiteks kontroll(imehhanism)id mittekorduvate pearaamatukannete üle);
  - kontroll(imehhanism)ide puuduste tulemusena avastatud erandite põhjus ja sagedus;

SISEKONTROLI PUUDUSI KÄSITLEV INFOVAHETUS ISIKUTEGA, KELLE ÜLENSANDEKS ON VALITSEMINE JA JUHTKONNAGA

- ühe konkreetse puuduse ja teiste sisekontrolli puuduste koostoime.
- A7. Märkimisväärsete sisekontrolli puuduste tundemärgid on näiteks järgmised:
- tõendusmaterjal kontrollikeskkonna mittetulemuslike aspektide kohta, näiteks:
    - märgid, et märkimisväärseid tehinguid, mille vastu juhtkonnal on finantshuvi, ei ole isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, asjakohaselt põhjalikult uurinud;
    - sellise juhtkonnapoolse kas olulise või mitteolulise pettuse tuvastamine, mida ei hoitud ära majandusüksuse sisekontrolliga;
    - juhtkonna suutmatuse rakendada asjakohaseid heastavaid meetmeid märkimisväärsete puuduste suhtes, mille kohta on eelnevalt infot vahetatud;
  - riskihindamisprotsesside puudumine majandusüksuses, kui sellise protsessi kehtestamist tavaliselt eeldatakse;
  - tõendusmaterjal majandusüksuse mittetulemusliku riskide hindamise protsessi kohta, nagu näiteks juhtkonnapoolne olulise väärkajastamise riski tuvastamata jätmine, mille tuvastamist majandusüksuse riskide hindamise protsessi käigus audiitor eeldaks;
  - tõendusmaterjal tuvastatud märkimisväärsetele riskidele mittetulemusliku reageerimise kohta (näiteks sellise riski üle kontroll(imehhanism)ide puudumine);
  - audiitori protseduuridega avastatud väärkajastamised, mida ei hoitud ära või mida ei avastatud ega parandatud majandusüksuse sisekontrolliga;
  - eelnevalt välja antud finantsaruannete korrigeerimine, et kajastada veast või pettusest tuleneva olulise väärkajastamise parandamist;
  - tõendusmaterjal juhtkonna suutmatuse kohta valvata finantsaruannete koostamise järele.
- A8. Väärkajastamiste tulemuslikuks ärahoidmiseks või avastamiseks ja parandamiseks võib kontroll(imehhanism)e välja töötada nii nende eraldi kui ka kombinatsioonis kasutamiseks.<sup>5</sup> Näiteks võivad kontroll(imehhanism)id laekumata arvete üle koosneda nii automaat- kui ka käsitsikontroll(imehhanism)idest, mis on välja töötatud nende koos kasutamiseks eesmärgiga ära hoida või avastada ja parandada väärkajastamisi kontosalDOS. Sisekontrolli puudus ei pruugi iseenesest olla piisavalt tähtis, et kujutada endast märkimisväärset puudust. Kuid sama kontosalDOS või avalikustatavat infot, relevantset väidet või sisekontrolli komponenti mõjutavate puuduste kombinatsioon võib suurendada väärkajastamise riske sellisel määral, et põhjustab märkimisväärse puuduse.
- A9. Mõnedes jurisdiktsioonides võidakse seaduse või regulatsiooniga kehtestada audiitorile nõue (eelkõige börsinimekirja kantud majandusüksuste auditite korral) vahetada infot nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, või teiste relevantsete isikutega (näiteks reguleerijatele) sisekontrolli ühe või mitme spetsiifilist tüüpi puuduse kohta, mille

---

<sup>5</sup> ISA 315, lõik paragrahv A66.

SISEKONTROLI PUUDUSI KÄSITLEV INFOVAHETUS ISIKUTEGA, KELLE ÜLESANDEKS ON VALITSEMINE JA JUHTKONNAGA

audiitor on tuvastanud auditi käigus. Kui seaduse või regulatsiooniga on kehtestatud spetsiifilised terminid ja definitsioonid seda tüüpi puuduste kohta ning audiitorilt nõutakse selliste terminite ja definitsioonide infovahetuse eesmärgil kasutamist, kasutab audiitor selliseid termineid ja definitsioone infovahetuses kooskõlas seaduste ja regulatsioonide nõudega.

- A10. Kui jurisdiktsioon on kehtestanud spetsiifilised terminid sisekontrolli puuduste tüüpide kohta, mille korral tuleb infot vahetada, kuid selliseid termineid ei ole defineeritud, võib audiitoril vaja olla kasutada otsustust, et määrata kindlaks asjaolud, mille kohta lisaks seadustest ja regulatsioonidest tulenevale nõudele tuleb infot vahetada. Selle otsustuse tegemisel võib audiitor pidada asjakohaseks võtta arvesse käesolevas ISAs esitatud nõudeid ja juhiseid. Näiteks kui seadustest või regulatsioonidest tuleneva nõude eesmärk on juhtida nende isikute tähelepanu, kelle ülesandeks on valitsemine, teatud sisekontrolliküsimustele, millest nad peaksid teadlikud olema, võib olla asjakohane lugeda selliseid asjaolusid üldiselt võrdväärseks märkimisväärsete puudustega, mille korral nõutakse käesolevas ISAs infovahetust isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine.
- A11. Käesoleva ISA nõuded jäävad rakendatavaks vaatamata sellele, et seaduse või regulatsiooniga võidakse audiitorilt nõuda spetsiifiliste terminite või definitsioonide kasutamist.

### **Sisekontrolli puudusi käsitlev infovahetus**

*Märkimisväärseid sisekontrolli puudusi käsitlev infovahetus isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine (vt lõik 9)*

- A12. Märkimisväärseid puudusi käsitlev kirjalik infovahetus isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, peegeldab nende asjaolude tähtsust ja aitab isikutel, kelle ülesandeks on valitsemine, täita oma järelevalvekohustusi. ISAs 260 fikseeritakse relevantset arvessevõetavad asjaolud infovahetuse kohta isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, kui nad kõik on kaasatud majandusüksuse juhtimisse.<sup>6</sup>
- A13. Selle kindlaksmääramisel, millal väljastada kirjalikult info, võib audiitor arvesse võtta seda, kas sellise info saamine oleks tähtis tegur, mis võimaldaks isikutel, kelle ülesandeks on valitsemine, täita oma järelevalvekohustusi. Peale selle võivad teatud jurisdiktsioonides börsinimekirja kantud majandusüksuste korral isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, vajada audiitori kirjalikku infot enne finantsaruannete heakskiitmise kuupäeva, et täita spetsiifilisi kohustusi sisekontrolli suhtes regulatiivsetel või muudel eesmärkidel. Muude majandusüksuste korral võib audiitor väljastada kirjaliku info hilisemal kuupäeval. Vaatamata sellele kehtib viimasel juhul, kuna märkimisväärseid puudusi käsitlev audiitori kirjalik info on lõpliku auditifaili osa, kirjaliku infoedastuse kohta audiitorile esitatav mitteiratav nõue<sup>7</sup> viia õigel ajal lõpule lõpliku auditifaili komplekteerimine. ISAs 230 sätestatakse, et asjakohane tähtaeg lõpliku auditifaili

<sup>6</sup> ISA 260, lõik 13.

<sup>7</sup> ISA 230 „Auditi dokumentatsioon”, lõik 14.

SISEKONTROLI PUUDUSI KÄSITLEV INFOVAHETUS ISIKUTEGA, KELLE ÜLESANDEKS ON VALITSEMINE JA JUHTKONNAGA

komplekteerimise lõpuleviimiseks ei ole tavaliselt pikem kui 60 päeva, arvates audiitori aruande kuupäevast.<sup>8</sup>

- A14. Vaatamata märkimisväärseid puudusi käsitleva kirjaliku infoedastuse ajastamisele võib audiitor vahetada nende kohta suuliselt infot kõigepealt juhtkonnaga ja asjakohasuse korral isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, et aidata neil õigel ajal rakendada heastavaid meetmeid olulise väärkajastamise riskide minimeerimiseks. Selle tegemine ei vabasta siiski audiitorit kohustusest vahetada märkimisväärsete puuduste osas infot kirjalikult, nagu nõutakse käesolevas ISAs.
- A15. Tase, millise üksikasjalikkusega vahetada infot märkimisväärsete puuduste kohta, sõltub audiitori kutsealasest otsustusest antud tingimustes. Tegurid, mida audiitor võib infovahetuse üksikasjalikkuse asjakohase taseme kindlaksmääramisel arvesse võtta, on näiteks järgmised:
- majandusüksuse olemus – näiteks võib avalikkusele huvi pakuva majandusüksuse korral nõutav infovahetus erineda avalikkusele mitte huvi pakuvas majandusüksuses kasutatavast infovahetusest;
  - majandusüksuse suurus ja keerukus – näiteks võib keerulise majandusüksuse korral nõutav infovahetus erineda lihtsa äritegevusega tegelevas majandusüksuses kasutatavast infovahetusest;
  - audiitori tuvastatud märkimisväärsete puuduste olemus;
  - majandusüksuse valitsemise koosseis – näiteks võib suurem üksikasjalikkus olla vajalik juhul, kui isikute hulka, kelle ülesandeks on valitsemine, kuuluvad liikmed, kellel ei ole märkimisväärseid kogemusi majandusüksuse majandusharus või puudutatud valdkondades;
  - seadustest või regulatsioonidest tulenevad nõuded sisekontrolli spetsiifilist tüüpi puudusi käsitleva infovahetuse kohta.
- A16. Juhtkond ja isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, võivad juba olla teadlikud märkimisväärsetest puudustest, mille audiitor on tuvastanud auditi käigus, ja võivad olla otsustanud neid mitte parandada maksumuse tõttu või muudel kaalutlustel. Heastavate meetmete rakendamise maksumuse ja kasude hindamise kohustus lasub juhtkonnal ja isikutel, kelle ülesandeks on valitsemine. Seega rakendub lõigus 9 toodud nõue, olenemata maksumusest või muudest kaalutlustest, mida juhtkond ja isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, võivad arvesse võtta selle kindlaksmääramisel, kas korrigeerida sellised puudused.
- A17. Fakt, et audiitor on vahetanud märkimisväärset puudust käsitlevat infot isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, ja juhtkonnaga eelmise auditi ajal, ei kõrvalda audiitorilt vajadust korrata infovahetust juhul, kui heastavaid meetmeid ei ole veel rakendatud. Kui märkimisväärne puudus, millest on eelnevalt teavitatud, püsib, võib jooksva aasta infovahetuses korrata eelmisest infovahetusest pärit kirjeldust või viidata lihtsalt eelmisele infovahetusele. Audiitor võib küsida juhtkonnalt, või kui see on asjakohane, siis

---

<sup>8</sup> ISA 230, lõik A21.



SISEKONTROLI PUUDUSI KÄSITLEV INFOVAHETUS ISIKUTEGA, KELLE ÜLESANDEKS ON VALITSEMINE JA JUHTKONNAGA

isikutelt, kelle ülesandeks on valitsemine, miks märkimisväärsed puudused ei ole veel kõrvaldatud. Tegevusetus, kui sellel pole ratsionaalset selgitust, võib iseenesest kujutada märkimisväärsed puudused.

Väiksemate majandusüksuste korral spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

A18. Väiksemate majandusüksuste auditite korral võib audiitor vahetada infot vähem struktureeritud viisil isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, kui suuremate majandusüksuste korral.

*Sisekontrolli puudusi käsitlev infovahetus juhtkonnaga (vt lõik 10)*

A19 Tavaliselt on juhtkonna asjakohaseks tasemeks see, kellel on kohustus ja volitus hinnata sisekontrolli puudusi ja rakendada vajalikke heastavaid meetmeid. Märkimisväärsed puudused korral on asjakohaseks tasemeks tõenäoliselt tegevjuht või finantsjuht (või nendega võrdväärne liige), kuna nende asjaolude kohta tuleb infot vahetada ka isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine. Muude sisekontrolli puudused korral võib asjakohaseks tasemeks olla tegevjuhtkond, kes on otsesemalt kaasatud mõjutatud kontrollivaldkondadesse ja kellel on volitus rakendada asjakohaseid heastavaid meetmeid.

Märkimisväärsed sisekontrolli puudusi käsitlev infovahetus juhtkonnaga (vt lõik 10, punkt a)

A20. Teatud tuvastatud märkimisväärsed sisekontrolli puudused võivad seada küsimuse alla juhtkonna aususe või kompetentsuse. Näiteks võib esineda tõendusmaterjali juhtkonnapoolse pettuse või seaduste ja regulatsioonide tahtliku eiramise kohta või juhtkond võib ilmutada võimetust valvata adekvaatsete finantsaruannete koostamise järele, ning see võib tekitada kahtlust juhtkonna kompetentsuse suhtes. Seega ei pruugi olla asjakohane vahetada infot selliste puuduste kohta otse juhtkonnaga.

A21. ISAs 250 kehtestatakse nõuded ja antakse juhised aruandmiseks tuvastatud või kahtlustatavatest mittevastavustest seaduste ja regulatsioonidega, sealhulgas juhul, kui isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, on ise kaasatud sellisesse mittevastavusse.<sup>9</sup> ISAs 240 kehtestatakse nõuded ja antakse juhised infovahetuseks isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, juhul kui audiitor on tuvastanud pettuse või kahtlustab pettust, millesse juhatus on kaasatud.<sup>10</sup>

Muid sisekontrolli puudusi käsitlev infovahetus juhtkonnaga (vt lõik 10, punkt b)

A22. Auditi käigus võib audiitor tuvastada muid sisekontrolli puudusi, mis ei ole märkimisväärsed puudused, kuid mis võivad olla piisava tähtsusega, et pälvida juhtkonna tähelepanu. Selle kindlaksmääramine, kas muud sisekontrolli puudused pälvivad juhtkonna tähelepanu, on nendes tingimustes kutsealase otsustuse küsimus, kusjuures otsustamisel tuleb arvesse võtta nende puuduste tagajärjel finantsaruannetes esineda võivate väärkajastamiste tõenäosust ja potentsiaalset suurusjärku.

<sup>9</sup> ISA 250 „Seaduste ja regulatsioonidega arvestamine finantsaruannete auditi korral”, lõigud 22– 28.

<sup>10</sup> ISA 240 „Audiitori kohustused finantsauditite auditeerimisel seoses pettusega”, lõik 41.

SISEKONTROLI PUUDUSI KÄSITLEV INFOVAHETUS ISIKUTEGA, KELLE ÜLESANDEKS ON VALITSEMINE JA JUHTKONNAGA

- A23. Juhtkonna tähelepanu pälvivaid muid sisekontrolli puudusi käsitlev infovahetus ei pea olema kirjalik, vaid võib olla suuline. Kui audiitor on arutanud audiitori tähelepanekute fakte ja tingimusi juhtkonnaga, võib audiitor lugeda muid puudusi käsitleva suulise infovahetuse juhtkonnaga nende arutelude ajal toimunuks. Seega ei ole järgnevalt vaja ametlikult infot vahetada.
- A24. Kui audiitor on vahetanud eelneval perioodil juhtkonnaga infot sisekontrolli puuduste kohta, mis pole märkimisväärsed puudused, ja juhtkond on otsustanud neid mitte kõrvaldada maksumuse tõttu või muudel põhjustel, ei ole audiitoril vaja korrata infovahetust käesoleval perioodil. Audiitor ei ole kohustatud kordama informatsiooni selliste puuduste kohta ka siis, kui neid käsitlevat infot on juhtkonnaga eelnevalt vahetanud teised isikud, näiteks siseaudiitorid või reguleerijad. Audiitoril võib siiski olla asjakohane edastada neid muid puudusi käsitlev info uuesti siis, kui on toimunud juhtkonna vahetus või kui audiitori tähelepanu alla on sattunud uus informatsioon, mis muudab audiitori ja juhtkonna eelnevat arusaamist puudustest. Sellele vaatamata võib juhtkonnapoolsest eelneva infovahetuse käigus käsitletud muude sisekontrolli puuduste kõrvaldamata jätmisest saada märkimisväärne puudus, mis nõuab infovahetust isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine. Kuid kas see on nii, sõltub audiitori otsustusest nendes tingimustes.
- A25. Mõnel juhul võivad isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, soovida teada saada nende muude sisekontrolli puuduste üksikasju, mille kohta audiitor on vahetanud juhtkonnaga infot, või saada lühiinfot muude puuduste olemuse kohta. Alternatiivselt võib audiitor pidada asjakohaseks informeerida isikuid, kelle ülesandeks on valitsemine, muid puudusi käsitlevast infovahetusest juhtkonnaga. Mõlemal juhul võib audiitor asjakohasuse korral anda kirjalikult või suuliselt aru isikutele, kelle ülesandeks on valitsemine.
- A26. ISAs 260 fikseeritaks relevantseid arvessevõetavad asjaolud infovahetuse kohta isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, kui neist kõik on kaasatud majandusüksuse juhtimisse.<sup>11</sup>

*Avaliku sektori majandusüksuste korral spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud (vt lõigud 9–10)*

- A27. Avaliku sektori audiitoritel võivad olla täiendavad kohustused vahetada infot sisekontrolli puuduste kohta, mille audiitor on tuvastanud auditi käigus, selles ISAs mitte ette nähtud viisidel, üksikasjalikkuse tasemega ja isikutele. Näiteks võib olla vaja vahetada märkimisväärsete puuduste kohta infot seadusandliku koguga või muu valitsusasutusega. Seaduse, regulatsiooni või muu volitusega võidakse anda ka mandaat, et avaliku sektori audiitorid annavad aru sisekontrolli puudustest, olenemata nende puuduste potentsiaalsete mõjude märkimisväärsusest. Peale selle võidakse õigusaktides nõuda, et avaliku sektori audiitorid annaksid aru mitte ainult sisekontrolli puudustest, mille kohta nõutakse infovahetust käesolevas ISAs, vaid ka laiematest sisekontrolliga seotud küsimustest, näiteks kontroll(imehhanism)idest, millega kontrollitakse vastavust õigusaktidele, regulatsioonidele või lepingute või toetuslepingute sätetele.

*Sisekontrolli märkimisväärseid puudusi käsitleva kirjaliku infovahetuse sisu (vt lõik 11)*

---

<sup>11</sup> ISA 260, lõik 9.

SISEKONTROLI PUUDUSI KÄSITLEV INFOVAHETUS ISIKUTEGA, KELLE ÜLENSANDEKS ON  
VALITSEMINE JA JUHTKONNAGA

- A28. Märkimisväärsede puuduste potentsiaalsete mõjude selgitamisel ei pea audiitor neid mõjusid kvantifitseerima. Märkimisväärsed puudusi võib aruandluse eesmärkidel rühmitada, kui selline tegevus on asjakohane. Audiitor võib kirjalikku infovahetusse lisada ka soovitusi puudusi heastavate meetmete kohta, info juhtkonna tegelike või kavandatavate vastusmeetmete kohta ning avalduse selle kohta, kas audiitor on või ei ole astunud mingeid samme selle kontrollimiseks, kas juhtkonna vastusmeetmeid on rakendatud.
- A29. Audiitor võib pidada asjakohaseks lisada infovahetusele täiendava kontekstina järgmine informatsioon:
- märges selle kohta, et kui audiitor oleks sisekontrolli osas läbi viinud ulatuslikumad protseduurid, oleks audiitor võinud tuvastada rohkem puudusi, millest aru anda, või järeldada, et mõnda puudust ei oleks tegelikult pidanud aruandesse kaasama;
  - märges selle kohta, et selline infovahetus on antud nende eesmärkidel, kelle ülesandeks on valitsemine, ega pruugi sobida muudeks eesmärkideks.
- A30. Seaduses või regulatsioonis võidakse audiitorilt või juhtkonnalt nõuda märkimisväärsede puuduste kohta audiitori kirjaliku infovahetuse koopia esitamist asjakohastele reguleerivatele asutustele. Kui tegemist on sellise juhtumiga, võib audiitori kirjalikus infovahetuses osutada sellistele reguleerivatele asutustele.