

RAHVUSVAHELINE AUDITEERIMISE STANDARD (EESTI) 505*

VÄLISED KINNITUSED

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

SISUKORD

	Lõik
Sissejuhatus	
Käesoleva ISA ulatus	1
Välise kinnituse protseduurid auditi tõendusmaterjali hankimiseks	2–3
Kehtima hakkamise kuupäev	4
Eesmärk	5
Definitsioonid	6
Nõuded	
Välise kinnituse protseduurid	7
Juhtkonna keeldumine lubada audiitoril saata kinnitustaotlust	8–9
Välise kinnituse protseduuride tulemused	10–14
Negatiivsed kinnitused	15
Hangitud tõendusmaterjali hindamine	16
Rakendus- ja muu selgitav materjal	
Välise kinnituse protseduurid	A1–A7
Juhtkonna keeldumine lubada audiitoril saata kinnitustaotlust	A8–A10
Välise kinnituse protseduuride tulemused	A11–A22
Negatiivsed kinnitused	A23
Hangitud tõendusmaterjali hindamine	A24–A25

Rahvusvahelist auditeerimise standardit (ISA) 505 „Välised kinnitused” tuleks lugeda koos ISAga 200 „Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega”.
--

VÄLISED KINNITUSED

* 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 välise kinnituse protseduuride kasutamist audiitori poolt auditi tõendusmaterjali hankimiseks kooskõlas ISA 330¹ ja ISA 500 nõuetega.² Selles ei käsitleta järelepärimisi kohtumenetluste ja hagide kohta, mida käsitletakse ISAs 501.³

Välise kinnituse protseduurid auditi tõendusmaterjali hankimiseks

2. ISAs 500 viidatakse, et auditi tõendusmaterjali usaldusväärstust mõjutavad selle allikas ja olemus ning see sõltub konkreetsetest tingimustest, milles neid hangitakse.⁴ Nimetatud ISA sisaldab ka järgmisi auditi tõendusmaterjali kohta kehtivaid üldistusi:⁵
 - auditi tõendusmaterjal on usaldusväärsem, kui see on hangitud sõltumatutest allikatest väljaspool majandusüksust;
 - audiitori poolt otse hangitud auditi tõendusmaterjal on usaldusväärsem kui kaudselt või järeldamise teel hangitud auditi tõendusmaterjal;
 - auditi tõendusmaterjal on usaldusväärsem, kui see eksisteerib dokumentaalses vormis kas paber kandjal, elektrooniliselt või muul andmekandjal.

Seega võib sõltuvalt auditi tingimustest audiitori poolt kinnitavatelt osapooltelt välise kinnituste vormis otse saadud auditi tõendusmaterjal olla usaldusväärsem kui majandusüksuse poolt üksusesiseselt loodud tõendusmaterjal. Käesolev ISA on ette nähtud audiitori abistamiseks välise kinnituse protseduuride väljatöötamisel ja läbiviimisel relevantsete ja usaldusväärsete auditi tõendusmaterjalide hankimiseks.

3. Muudes ISAdes tunnustatakse välise kinnituste tähtsust auditi tõendusmaterjalina, näiteks:
 - ISA 330 käsitleb audiitori kohustust välja töötada ja rakendada üldised vastused hinnatud olulise väärkajastamise riskide käsitlemiseks finantsaruande tasemel ning välja töötada ja läbi viia täiendavaid auditiprotseduure, mille olemus, ajastus ja ulatus põhinevad väite tasemel hinnatud olulise väärkajastamise riskidel ning mis vastavad neile.⁶ Lisaks nõuab ISA 330, olenemata hinnatud olulise väärkajastamise riskidest, et audiitor töötab välja ja viib läbi substantiivseid protseduure iga olulise tehinguklassi, kontosaldo ja avalikustamise kohta. Audiitor on samuti kohustatud kaaluma, kas välise kinnituste protseduure tuleb teostada substantiivsete auditiprotseduuridena;⁷

¹ ISA 330 „Audiitori vastused hinnatud riskidele”.

² ISA 500 „Auditi tõendusmaterjal”.

³ ISA 501 „Auditi tõendusmaterjal – teatud kirjade puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud”.

⁴ ISA 500, lõik A5.

⁵ ISA 500, lõik A31.

⁶ ISA 330, lõigud 5–6.

⁷ ISA 330, lõigud 18–19.

VÄLISED KINNITUSED

- ISA 330 nõuab, et audiitor hangiks seda veenvamaid auditi tõendusmaterjale, mida kõrgem on audiitori hinnang riskile.⁸ Selle tegemiseks võib audiitor suurendada tõendusmaterjalide hulka või hankida tõendusmaterjali, mis on relevantsem või usaldusväärsem, või teha mõlemat. Näiteks võib audiitor panna rohkem rõhku tõendusmaterjalide hankimisele otse kolmandatelt osapooltelt või tõestavate tõendusmaterjalide hankimisele mitmest sõltumatust allikast. ISA 330 osutab ka sellele, et välised kinnitamise protseduurid võivad aidata audiitoril hankida kõrge usaldusväärseuse tasemega auditi tõendusmaterjale, mida audiitor vajab vastamiseks kas pettusest või veast tuleneva olulise väärkajastamise märkimisväärsetele riskidele;⁹
- ISA 240 osutab, et audiitor võib vastusena välja töötada kinnitustaotlused täiendava tõestava informatsiooni hankimiseks, et käsitleda pettusest tuleneva väärkajastamise hinnatud riske väite tasandil;¹⁰
- ISA 500 osutab, et majandusüksusest sõltumatust allikast, nagu näiteks välistest kinnitustest, hangitud tõestav informatsioon võib suurendada kindlust, mida audiitor omandab arvestusandmetes eksisteerivatest tõendusmaterjalidest või juhtkonna esitistest.¹¹

Kehtima hakkamise kuupäev

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

Eesmärk

5. Väliste kinnituse protseduuride kasutamise korral on audiitori eesmärk töötada välja ja viia läbi sellised protseduurid, et omandada relevantset ja usaldusväärset auditi tõendusmaterjali.

Definitsioonid

6. ISAdes kasutamise otstarbel on järgnevatel terminitel järgmised tähendused:
 - (a) väline kinnitus – auditi tõendusmaterjal, mis on hangitud kolmandalt isikult (kinnitavalt osapooltelt) otsese kirjaliku vastusena audiitorile paber kandjal, elektrooniliselt või muul andmekandjal;
 - (b) positiivse kinnituse taotlus – taotlus, et kinnitav osapool vastaks otse audiitorile, tuues välja, kas kinnitav osapool nõustub või ei nõustu taotluses sisalduva informatsiooniga või esitades taotletud informatsiooni;
 - (c) negatiivse kinnituse taotlus – taotlus, et kinnitav osapool vastaks otse audiitorile ainult juhul, kui kinnitav osapool ei nõustu taotluses esitatud informatsiooniga;

⁸ ISA 330, lõik 7 punkt b.

⁹ ISA 330, lõik A53.

¹⁰ ISA 240 „Audiitori kohustused finantsaruannete auditeerimisel seoses pettusega”, lõik A37.

¹¹ ISA 500, lõigud A8–A9.

VÄLISED KINNITUSED

- (d) vastamatajätmine – kinnitava osapoole vastamatajätmine või osaline vastamine positiivse kinnitamise taotlusele või kättetoimetamatuna tagastatud kinnitustaotlus;
- (e) erand – vastus, milles osutatakse taotletud kinnitatava või majandusüksuse andmetes sisalduva informatsiooni ja kinnitava poole esitatud informatsiooni erinevusele.

Nõuded

Välise kinnituse protseduurid

7. Välise kinnituse protseduuride kasutamisel peab audiitor säilitama kontrolli välise kinnituse taotluste üle, sealhulgas:
 - (a) kinnitatava või taotletava informatsiooni kindlaksmääramine (vt lõik A1);
 - (b) asjakohase kinnitava osapoole valimine (vt lõik A2);
 - (c) kinnitustaotluste väljatöötamine, sealhulgas selle kindlaksmääramine, et taotlused on õigesti adresseeritud ja sisaldavad tagastamisinformatsiooni otse audiitorile saadetatavate vastuste kohta (vt lõik A3–A6) ja
 - (d) taotluste, sealhulgas kui asjakohane, jätkutaotluste saatmine kinnitavale osapoolele (vt lõik A7).

Juhtkonna keeldumine lubada audiitoril saata kinnitustaotlust

8. Kui juhtkond keeldub lubamast audiitoril saata kinnitustaotlust, peab audiitor:
 - (a) tegema juhtkonnale järelepärimise keeldumise põhjuste kohta ning otsima auditi tõendusmaterjali nende õigustatuse ja põhjendatuse kohta (vt lõik A8);
 - (b) hindama juhtkonna keeldumise mõjutusi audiitori hinnangule olulise väärkajastamise relevantsete riskide, sealhulgas pettuseriski kohta ning muude auditiprotseduuride olemusele, ajastusele ja ulatusele (vt lõik A9) ja
 - (c) läbi viima alternatiivseid auditiprotseduure, mis on töötatud välja relevantsete ja usaldusväärsete auditi tõendusmaterjalide hankimiseks (vt lõik A10).
9. Kui audiitor järeldab, et juhtkonna keeldumine lubada audiitoril saata kinnitustaotlust on põhjendamatu või kui audiitor ei suuda hankida relevantseid ja usaldusväärseid auditi tõendusmaterjale alternatiivsete auditiprotseduuridega, peab audiitor vastavalt ISAle 260 teavitama isikuid, kelle ülesandeks on valitsemine.¹² Audiitor peab samuti määrama kindlaks mõjutused auditi ja audiitori arvamuse suhtes kooskõlas ISAga 705.¹³

Välise kinnituse protseduuride tulemused

Kinnitustaotlustele antud vastuste usaldusväärsus

10. Kui audiitor tuvastab tegurid, mis tekitavad kahtlust kinnitustaotlusele antud vastuse

¹² ISA 260 „Infovahetus isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine”, lõik 16.

¹³ ISA 705 „Arvamuse modifikatsioonid sõltumatu audiitori aruandes”.

VÄLISED KINNITUSED

usaldusväärse suhtes, peab audiitor selliste kahtluste lahendamiseks hankima täiendavaid auditi tõendusmaterjale. (vt lõik A11–A16)

11. Kui audiitor määrab kindlaks, et vastus kinnitustaotlusele ei ole usaldusväärne, peab audiitor hindama mõjutusi hinnangule olulise väärkajastamise relevantsete riskide, sh pettuseriski kohta, ja muude sellega seotud auditiprotseduuride olemusele, ajastusele ja ulatusele. (vt lõik A17)

Vastamatajätmised

12. Iga vastamatajätmise juhtumi korral peab audiitor läbi viima alternatiivsed auditiprotseduurid, et hankida relevantset ja usaldusväärset auditi tõendusmaterjali. (vt lõigud A18–A19)

Kui piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali omandamiseks on vajalik vastus positiivse kinnituse taotlusele

13. Kui audiitor on kindlaks määranud, et piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali omandamiseks on vajalik vastus positiivse kinnituse taotlusele, ei anna alternatiivsed auditiprotseduurid sellist auditi tõendusmaterjali, mida audiitor vajab. Kui audiitor ei saa sellist kinnitust, peab audiitor vastavalt ISAle 705 kindlaks määrama mõjutused auditile ja audiitori arvamusele. (vt lõik A20)

Erandid

14. Audiitor peab uurima erandeid, et kindlaks määrata, kas need viitavad või ei viita väärkajastamistele. (vt lõik A21–A22)

Negatiivsed kinnitused

15. Negatiivsed kinnitused annavad vähem veenvat auditi tõendusmaterjali kui positiivsed kinnitused. Seega ei tohi audiitor kasutada negatiivse kinnituse taotlusi ainsa substantiivse auditiprotseduurina, et vastata hinnatud olulise väärkajastamise riskile väite tasandil, välja arvatud juhul, kui esinevad kõik järgmised (vt lõik A23):
 - (a) audiitor on hinnanud olulise väärkajastamise riski madalaks ja on hankinud piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali väite suhtes relevantsete kontrollimehhanismide toimimise tulemuslikkuse kohta;
 - (b) negatiivse kinnituse protseduuride objektiks olev ühikute andmekogum sisaldab suurel hulgal väikseid homogeenseid kontosaldoosid, tehinguid või tingimusi;
 - (c) oodatakse väga madalat erandimäära ja
 - (d) audiitor ei ole teadlik asjaoludest ega tingimustest, millest tingituna negatiivsete kinnituste taotluste saajad eiraksid selliseid taotlusi.

Hangitud tõendusmaterjali hindamine

16. Audiitor peab hindama, kas välise kinnituse protseduuride tulemused annavad relevantseid ja usaldusväärseid auditi tõendusmaterjale või kas täiendav auditi

VÄLISED KINNITUSED

tõendusmaterjal on vajalik. (vt lõigud A24–A25)

Rakendus- ja muu selgitav materjal

Välise kinnituse protseduurid

Kinnitatava või taotletava informatsiooni kindlaksmääramine (vt lõik 7 punkt a)

- A1. Välise kinnituse protseduure teostatakse sageli selleks, et kinnitada või taotleda informatsiooni kontosaldode ja nende elementide kohta. Neid võib kasutada ka selleks, et kinnitada majandusüksuse ja teiste osapoolte vaheliste kokkulepete, lepingute või tehingute tingimusi või kinnitada teatud tingimuste, nagu näiteks „kõrvallepingu” puudumist.

Asjakohase kinnitava osapoolte valimine (vt lõik 7 punkt b)

- A2. Vastused kinnitustaotlustele annavad relevantsemaid ja usaldusväärsemaid auditi tõendusmaterjale, kui kinnitustaotlused saadetakse kinnitavale osapooltele, kelle puhul audiitori usub, et ta on teadlik kinnitatavast informatsioonist. Näiteks finantsasutuse ametnik, kes on teadlik tehingutest või kokkulepetest, mille kohta kinnitust taotletakse, võib olla kõige asjakohasem isik finantsasutuses, kellelt kinnitust taotleda.

Kinnitustaotluste väljatöötamine (vt lõik 7 punkt c)

- A3. Kinnitustaotluse ülesehitus võib otseselt mõjutada kinnituse vastuste määra ning vastustest saadud auditi tõendusmaterjalide usaldusväärsust ja olemust.
- A4. Kinnitustaotluste väljatöötamisel arvessevõetavate tegurite hulka kuuluvad:
- käsitletavad väited;
 - spetsiifilised tuvastatud olulise väärkajastamise riskid, sh pettuseriskid;
 - kinnitustaotluse kujundus ja esitusviis;
 - eelnev kogemus auditi või samasuguste töövõtude osas;
 - infovahetuse meetod (nt paberandjal, elektrooniliselt või muul andmekandjal);
 - juhtkonna luba või toetus kinnitavale osapooltele, et vastata audiitorile. Kinnitavad osapooled võivad soovida vastata ainult sellisele kinnitustaotlusele, mis sisaldab juhtkonna luba;
 - kavatsetava kinnitava osapoolte suutlikkus kinnitada või anda taotletavat informatsiooni (näiteks konkreetse arve summa versus kogu saldo).
- A5. Positiivse välise kinnituse taotluses palutakse kinnitaval osapooltel vastata audiitorile kõikidel juhtudel, kas viidates kinnitava osapoolte nõustumisele antud informatsiooniga või paludes kinnitaval osapooltel anda informatsiooni. Vastus positiivse kinnituse taotlusele peaks ootuspäraselt andma usaldusväärset auditi tõendusmaterjali. Siiski on

VÄLISED KINNITUSED

olemas risk, et kinnitav osapool võib vastata kinnitustaotlusele ilma kontrollimata, et informatsioon on korrektne. Audiitor võib vähendada seda riski, kasutades positiivse kinnituse taotlusi, mille puhul ei märgita summat (või muud informatsiooni) kinnitustaotlusele ja milles palutakse kinnitaval osapoolel märkida summa või esitada muud informatsiooni. Teiselt poolt võib sellist liiki „tühja” kinnitustaotluse kasutamine tingida madalamaid vastamise määrasid, sest kinnitavatelt osapooltelt nõutakse lisapingutust.

- A6. Selle kindlaksmääramine, et taotlused on õigesti adresseeritud, hõlmab kinnitustaotlustel toodud mõnede või kõikide aadresside õigsuse testimist enne taotluste väljasaatmist.

Kinnitustaotluste jätkutaotlused (vt lõik 7 punkt d)

- A7. Kui mõistliku aja jooksul ei ole eelnevale taotlusele vastust saadud, võib audiitor saata täiendava kinnitustaotluse. Audiitor võib näiteks, olles üle kontrollinud esialgse aadressi täpsuse, saata täiendava või jätkutaotluse.

Juhtkonna keeldumine lubada audiitoril saata kinnitustaotlust

Juhtkonna keeldumise põhjendatus (vt lõik 8 punkt a)

- A8. Juhtkonna keeldumine lubada audiitoril saata kinnitustaotlust on piirang auditi tõendusmaterjalile, mille saamist võib audiitor soovida. Audiitor on seetõttu kohustatud tegema järelepärimisi piirangu põhjuste kohta. Tavaline esitatud põhjus on õigusvaidluse olemasolu või pooleliolevad läbirääkimised kavatsetava kinnitava osapoollega, mille tulemust võib mõjutada mitteõigeaegne kinnitustaotlus. Audiitor on kohustatud otsima auditi tõendusmaterjali põhjuste õigustatuse ja põhjendatuse kohta riski tõttu, et juhtkond võib püüda keelduda audiitorile juurdepääsu andmisest auditi tõendusmaterjalidele, mis võib paljastada pettuse või vea.

Mõjutused olulise väärkajastamise riskide hinnangule (vt lõik 8 punkt b)

- A9. Audiitor võib lõigu 8 punktis b toodud hindamisest järeldada, et oleks asjakohane vaadata üle hinnang olulise väärkajastamise riskide kohta väite tasemel ja modifitseerida plaanitud auditiprotseduure kooskõlas ISAgaga 315.¹⁴ Näiteks kui juhtkonna taotlus mitte kinnitada on põhjendamatu, võib see viidata pettuseriski tegurile, mis nõuab hindamist kooskõlas ISAgaga 240.¹⁵

Alternatiivsed auditiprotseduurid (vt lõik 8 punkt c)

- A10. Läbiviidud alternatiivsed auditiprotseduurid võivad olla sarnased protseduuridega, mis on asjakohased vastamatajätmise puhul, nagu on sätestatud käesoleva ISA lõikudes A18–A19. Sellised protseduurid võtaksid samuti arvesse käesoleva ISA lõigu 8 punktis b toodud audiitoripoolse hindamise tulemusi.

¹⁴ ISA 315 „Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine majandusüksusest ja selle keskkonnast arusaamise kaudu”, lõik 31.

¹⁵ ISA 240, lõik 24.

Välise kinnituse protseduuride tulemused*Kinnitustaotlusele antud vastuse usaldusväärsus (vt lõik 10)*

A11. ISA 500 osutab, et isegi kui auditi tõendusmaterjali on saadud majandusüksusevälistest allikatest, võivad eksisteerida selle usaldusväärst mõjutavad tingimused.¹⁶ Kõik vastused sisaldavad mõningat kinnipidamise, muutmise või pettuse riski. Selline risk eksisteerib olenemata sellest, kas vastus on saadud paber kandjal, elektrooniliselt või muul andmekandjal. Tegurid, mis võivad viidata kahtlustele vastuse usaldusväärse kohta, hõlmavad seda, et:

- audiitor ei saanud seda otse või
- ilmnes, et see ei tulnud algselt ettenähtud kinnitavalt osapoolelt.

A12. Vastustega, mis on saadud elektrooniliselt, näiteks faksi või e-posti teel, kaasnevad usaldusväärse riskid, sest päritolutõendit ja vastaja volitust võib olla keeruline tuvastada ja muudatusi võib olla keeruline avastada. Audiitori ja vastaja poolt kasutatav protsess, mis loob turvalise keskkonna elektrooniliselt saadud vastustele, võib neid riske leevendada. Kui audiitor veendub, et selline protsess on turvaline ja nõuetekohaselt kontrollitud, suureneb seonduvate vastuste usaldusväärsus. Elektrooniline kinnitamisprotsess võib sisaldada mitmesuguseid tehnikaid informatsiooni saatja isiku kinnitamiseks elektroonilises vormis, näiteks krüpteerimise, elektrooniliste digitaalallkirjade ja veebisaidi autentsuse kontrollimise protseduuride kasutamise kaudu.

A13. Kui kinnitav osapool kasutab kolmandat osapoolt kinnitustaotlustele vastuste koordineerimiseks ja andmiseks, võib audiitor teostada protseduure käsitlemaks riske, et:

- (a) vastus ei pruugi pärineda nõuetekohasest allikast;
- (b) vastaja ei pruugi olla volitatud vastama ja
- (c) edastamise usaldusväärsus võib olla ohustatud.

A14. Audiitor on ISA 500 kohaselt kohustatud kindlaks määrama, kas modifitseerida või lisada protseduure lahendamaks kahtlusi auditi tõendusmaterjalina kasutatava informatsiooni usaldusväärse suhtes.¹⁷ Audiitor võib otsustada kontrollida kinnitustaotlusele antud vastuse allikat ja sisu, võttes ühendust kinnitava osapoolega. Näiteks kui kinnitav osapool vastab e-posti teel, võib audiitor helistada kinnitavale osapoolele, et kindlaks teha, kas kinnitav osapool saatis tõepoolest vastuse. Kui vastus ei ole audiitorile otse tagastatud (näiteks seetõttu, et kinnitav osapool adresseeris selle ebaõigelt majandusüksusele, mitte audiitorile), võib audiitor paluda, et kinnitav osapool vastaks kirjalikult otse audiitorile.

A15. Suuline vastus kinnitustaotlusele ei ole vastavuses välise kinnituse definitsiooniga, sest see ei ole otsene kirjalik vastus audiitorile. Kuid suulise vastuse saamisel kinnitustaotlusele võib audiitor sõltuvalt tingimustest paluda, et kinnitav osapool vastaks kirjalikult otse audiitorile. Kui sellist vastust ei saada, otsib audiitor lõigu 12 kohaselt muid auditi tõendusmaterjale, et toetada suulises vastuses sisalduvat informatsiooni.

¹⁶ ISA 500, lõik A31.

¹⁷ ISA 500, lõik 11.

VÄLISED KINNITUSED

A16. Vastus kinnitustaotlusele võib sisaldada piiranguid selle kasutamise kohta. Sellised piirangud ei pruugi ilmingimata muuta vastust auditi tõendusmaterjalina kehtetuks.

Ebausaldusväärset vastused (vt lõik 11)

A17. Kui audiitor järeldab, et vastus on ebausaldusväärne, võib audiitoril olla vajalik läbi vaadata hinnang olulise väärkajastamise riskidele väite tasemel ja modifitseerida vastavalt planeeritud auditiprotseduure kooskõlas ISAgaga 315.¹⁸ Näiteks võib ebausaldusväärne vastus osutada pettuseriski tegurile, mida tuleb hinnata kooskõlas ISAgaga 240.¹⁹

Vastamatajätmine (vt lõik 12)

A18. Näited alternatiivsete auditiprotseduuride kohta, mida audiitor võib läbi viia, hõlmavad järgmist:

- ostjatelt laekumata arvete saldode puhul – spetsiifiliste järgnevate rahalaekumiste, veodokumentide ja perioodi lõpu lähedaste müükide uurimine;
- hankijate tasumata arvete saldode puhul – järgnevate raha väljamaksete või kolmandatelt isikutelt saadud kirjade ja muude dokumentide, nagu näiteks saadud kaupade saatelehtede uurimine.

A19. Alternatiivsete auditiprotseduuride olemust ja ulatust mõjutavad kõnealune konto ja väide. Kinnitustaotlusele vastamatajätmine võib viidata eelnevalt tuvastamata olulise väärkajastamise riskile. Sellistes olukordades võib audiitoril olla vajadus läbi vaadata hinnatud olulise väärkajastamise risk väite tasemel ja modifitseerida plaanitud auditiprotseduurid kooskõlas ISAgaga 315.²⁰ Näiteks oodatust vähem vastuseid või oodatust suurem arv vastuseid kinnitustaotlusele võib osutada eelnevalt tuvastamata pettuseriski tegurile, mida tuleb hinnata kooskõlas ISAgaga 240.²¹

Kui vastus positiivse kinnituse taotlusele on vajalik, et omandada piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal (vt lõik 13)

A20. Teatud tingimustes võib audiitor tuvastada olulise väärkajastamise riski väite tasemel, mille puhul on vajalik vastus positiivse kinnituse taotlusele, et hankida piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal. Sellised tingimused võivad hõlmata juhtumeid, mille puhul:

- juhtkonna väi(de)te tõestamiseks kättesaadav informatsioon on kättesaadav ainult väljaspool majandusüksust;
- spetsiifilised pettuseriski tegurid, nagu näiteks juhtkonna poolt kontrolliriskide eiramine või kokkumängurisk, mis võib hõlmata töötajat (töötajaid) ja/või

¹⁸ ISA 315, lõik 31.

¹⁹ ISA 240, lõik 24.

²⁰ ISA 315, lõik 31.

²¹ ISA 240, lõik 24.

VÄLISED KINNITUSED

juhtkonda, takistavad audiitoril toetumast majandusüksusest saadud tõendusmaterjalidele.

Erandid (vt lõik 14)

- A21. Kinnitustaotluste vastustes märgitud erandid võivad osutada väärkajastamistele või potentsiaalsetele väärkajastamistele finantsaruannetes. Väärkajastamise tuvastamise korral on audiitor ISA 240 kohaselt kohustatud hindama, kas selline väärkajastamine osutab pettusele.²² Erandid võivad anda juhise sarnastelt kinnitavatelt osapooltelt saadud või sarnaseid kontosid puudutavate vastuste kvaliteedi kohta. Erandid võivad viidata ka majandusüksuse sisekontrolli puudusele või puudustele finantsaruandluse üle.
- A22. Mõned erandid ei kujuta väärkajastamisi. Näiteks võib audiitor järeldada, et erinevused vastustes kinnitustaotlustele on tingitud ajastamise, mõõtmise või vormistuse vigadest välise kinnituse protseduurides.

Negatiivsed kinnitused (vt lõik 15)

- A23. Negatiivse kinnituse taotlusele vastuseta jäämine ei osuta selgesõnaliselt, et ettenähtud kinnitav osapool on saanud kätte kinnitustaotluse või et taotluses sisalduva informatsiooni täpsust on kinnitatud. Seega annab kinnitava osapool poolt negatiivse kinnituse taotlusele vastamatajätmine märkimisväärselt vähem veenvat auditi tõendusmaterjali kui vastus positiivse kinnituse taotlusele. Kinnitavad osapooled võivad samuti suurema tõenäosusega vastata, osutades oma mittenõustumisele kinnitustaotlusega, kui taotluses sisalduv informatsioon ei ole nende kasuks, ja vastata väiksema tõenäosusega vastupidisel juhul. Näiteks panga hoiusekontode omanikud võivad suurema tõenäosusega vastata, kui nad usuvad, et nende konto saldo on kinnitustaotluses esitatud liiga väiksena, kuid võivad väiksema tõenäosusega vastata, kui nad usuvad, et saldo on esitatud liiga suurena. Seega negatiivse kinnituse taotluste saatmine panga hoiusekontode omanikele võib olla kasulik protseduur selle kaalumisel, kas kõnealused saldod on liiga väiksena esitatud, kuid on ebatõenäoliselt tulemuslik, kui audiitor otsib tõendusmaterjali liiga suurena esitamise kohta.

Hangitud tõendusmaterjali hindamine (vt lõik 16)

- A24. Konkreetsete välise kinnituse taotluste tulemuste hindamisel võib audiitor liigitada vastavad tulemused järgmiselt:
- (a) asjakohase kinnitava osapoolte vastus osutab nõustumisele kinnitustaotluses esitatud informatsiooniga või annab taotletud informatsiooni ilma erandita;
 - (b) vastus on loetud ebausaldusväärseks;
 - (c) vastamatajätmine või
 - (d) vastus osutab erandile.
- A25. Audiitori hinnang, võetuna arvesse koos muude auditiprotseduuridega, mida audiitor võib olla läbi viinud, võib aidata audiitoril järeldada, kas on hangitud piisav asjakohane

²² ISA 240, lõik 35.

VÄLISED KINNITUSED

auditi tõendusmaterjal või kas täiendav auditi tõendusmaterjal on vajalik, nagu on nõutud ISAs 330.²³

²³ ISA 330, lõigud 28–29.