

RAHVUSVAHELINE KINDLUSTANDVATE TEENUSTE STANDARD (EESTI) 3000*

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

(Kehtib kindlustandvate teenuste aruannete kohta, mis on välja antud 14. detsembril 2010
või pärast seda)

SISUKORD

	Lõik
Sissejuhatus	1–3
Eetikanõuded	4–5
Kvaliteedikontroll	6
Töövõtu aktsepteerimine ja jätkamine	7–9
Töövõtutingimustes kokkuleppimine	10–11
Töövõtu planeerimine ja läbiviimine	12–25
Eksperti töö kasutamine	26–32
Tõendusmaterjali omandamine	33–40
Järgnevate sündmustega arvestamine	41
Dokumentatsioon	42–44
Kindlustandva töövõtu aruande koostamine	45–53
Muud aruandluskohustused	54–56
Jõustumiskuupäev	57

Rahvusvahelist kindlustandvate teenuste standardit ISAE (International Standard on Assurance Engagements, ISAE) 3000 „Kindlustandvad teenused, mis on muud kui möödunud perioodide finantsinformatsiooni auditid või ülevaatused” tuleb lugeda „Kvaliteedikontrolli, auditeerimise, ülevaatused, kindlustandvate teenuste ja seonduvate teenuste rahvusvaheliste standardite eessõna” (“Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Assurance and Related Services”) kontekstis, mis sätestab ISAEde rakendamise ja mõjuvõimu.

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

* 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

1. Käesoleva rahvusvahelise kindlustandvate teenuste standardi (ISAE) eesmärk on kehtestada põhiprintsiibid ja üliolulised protseduurid ning anda juhiseid kutselistele audiitoritele avalikus kutsealases tegevuses (käesoleva ISAE eesmärkide seisukohast viidatakse neile kui „praktiseerijatele”) kindlustandvate töövõtude teostamiseks, mis on muud kui möödunud perioodide finantsinformatsiooni auditid või ülevaatused, mida käsitlevad rahvusvahelised auditeerimisstandardid ISAd (International Standards on Auditing, ISAs) või rahvusvahelised ülevaatusete töövõtude standardid ISREd (International Standards on Review Engagements, ISREs).
2. Käesolevas ISAEs kasutatakse mõisteid „põhjendatud kindlustandev töövõtt” ja „piiratud kindlustandev töövõtt” eristamaks kindlustandva töövõtu kahte tüüpi, mida praktiseerijal on lubatud läbi viia. Põhjendatud kindlustandva töövõtu eesmärgiks on kindlustandva töövõtu riski vähendamine aktsepteeritavalt madala tasemeni töövõtu asjaolude korral,¹ mis on aluseks praktiseerija kokkuvõtte avaldamiseks positiivses vormis. Piiratud kindlustandva töövõtu eesmärgiks on kindlustandva töövõtu riski vähendamine tasemeni, mis on töövõtu asjaolude juures aktsepteeritav, kuid kus see risk on suurem kui põhjendatud kindlustandva töövõtu puhul, mis on aluseks praktiseerija kokkuvõtte avaldamiseks negatiivses vormis.

Suhe raamistikuga, muude ISAEdega, ISAdega ja ISREdega

3. **Praktiseerija peaks olema vastavuses käesoleva ISAE ja muude relevantsete ISAEdega kindlustandva töövõtu teostamisel, mis on muu kui möödunud perioodide finantsinformatsiooni audit või ülevaatus, mida hõlmavad ISAd või ISREd.** Käesolevat ISAEd tuleb lugeda „Rahvusvaheline raamistik kindlustandvate töövõtude jaoks” (Raamistik) (International Framework for Assurance Engagements) kontekstis, mis defineerib ja kirjeldab kindlustandva töövõtu elemente ja eesmärke ning identifitseerib need töövõtted, mille kohta ISAEd kehtivad. Käesolev ISAE on kirjutatud üldiseks rakendamiseks kindlustandvate töövõtude puhul, mis on muud kui möödunud perioodide finantsinformatsiooni auditid või ülevaatused, mida hõlmavad ISAd või ISREd. Muud ISAEd võivad puudutada teemasid, mis kehtivad kõikide käsitletavate küsimuste puhul või on käsitletavaküsimusespetsiifilised. Kuigi ISAd ja ISREd ei kehti ISAEdega hõlmatud töövõtude puhul, võivad need sellegipoolest anda juhiseid praktiseerijatele.

Eetikanõuded

4. **Praktiseerija peaks olema vastavuses Rahvusvahelise Arvestusekspertide Föderatsiooni „Kutseliste arvestusekspertide eetikakoodeksi” (Code of Ethics for Professional Accountants) (Kodeksi) osade A ja B nõuetega.**
5. Koodeks annab põhimõtete raamistiku, mida kindlustandvate töövõtude meeskondade liikmed, ettevõtted ja võrgustikku kuuluvad ettevõtted kasutavad selleks, et

¹ Töövõtu asjaolude hulka kuuluvad töövõtutingimused, kaasa arvatud see, kas tegemist on põhjendatud kindlustandva töövõttuga või piiratud kindlustandva töövõttuga, käsitletava küsimuse iseloomulikud tunnused, kasutatavad kriteeriumid, ettenähtud kasutajate vajadused, vastutava osapoole ja selle keskkonna olulised iseloomulikud tunnused, ja muud asjaolud, näiteks sündmused, tehingud, tingimused ja tavad, millel võib olla töövõttule märkimisväärne mõju.

identifitseerida ohud sõltumatuks,² hinnata nende ohtude märkimisväärsust ja juhul, kui ohud on selgelt muud kui mittemärkimisväärsed, identifitseerida ja rakendada kaitsemehhanisme nende ohtude kõrvaldamiseks või nende vähendamiseks sellise aktsepteeritava tasemeni, et mõtlemisviisi sõltumatus ja näiline sõltumatus ei oleks kompromiteeritud.

Kvaliteedikontroll

6. **Praktiseerija peaks kasutusele võtma kvaliteedikontrolli protseduurid, mis on rakendatavad konkreetse töövõtu puhul.** Rahvusvahelise kvaliteedikontrolli standardi (ISQC) (International Standard on Quality Control, ISQC) 1 „Kvaliteedikontroll auditi, kindlustandvate ja seonduvate teenuste alaste tegevuste osas”³ (Quality Control for Audit, Assurance and Related Services Practices) kohaselt on kutseliste audiitorite ettevõtte kohustus kehtestada kvaliteedikontrolli süsteem, mis on kavandatud andma ettevõttele põhjendatud kindlust selles, et ettevõtte ja selle töötajaskond on vastavuses kutsealaste standarditega ning regulatiivsete ja õiguslike nõuetega, ja et ettevõtte või töövõtu partnerite poolt välja antud kindlustandvate töövõttude aruanded on antud asjaolude korral asjakohased. Peale selle kuuluvad kvaliteedikontrolli elementide hulka, mis on relevantset konkreetse töövõtu seisukohast, juhtimisvastutus töövõtu kvaliteedi eest, eetikanõuded, kliendisuhete aktsepteerimine ja jätkamine ning spetsiifilised töövõttud, töövõtumeeskondade töölemääramine, töövõtu teostamine ja monitooring.

Töövõtu aktsepteerimine ja jätkamine

7. **Praktiseerija peaks kindlustandva töövõtu aktsepteerima (või seda jätkama, kus rakendatav) ainult juhul, kui käsitletav küsimus on selle osapoole vastutus, kes on muu kui ettenähtud kasutajad või praktiseerija.** Nagu näidatud Raamistiku lõigus 27 võib vastutav osapool olla üks ettenähtud kasutajatest, aga mitte ainus. Tunnustamine vastutava osapoole poolt annab tõendusmaterjali, et eksisteerib asjakohane suhe ja loob ka aluse ühisele arusaamale iga osapoole vastutuse kohta. Kirjalik tunnustamine on kõige asjakohasem vorm vastutava osapoole arusaama dokumenteerimiseks. Vastutuse tunnustamise puudumisel kaalub praktiseerija:

- (a) kas on asjakohane töövõtt aktsepteerida. Selle aktsepteerimine võib olla asjakohane siis, kui näiteks muud allikad nagu õigusaktid või leping osutavad vastutusele; ja
- (b) juhul, kui töövõtt on aktsepteeritud, kas avalikustada informatsioon nende asjaolude kohta kindlustandva töövõtu aruandes.

² Juhul, kui kutseline audiitor, kes ei osale avalikus kutsealases tegevuses, näiteks siseaudiitor, rakendab ISAEsid, ja a) kutselise audiitori aruandes viidatakse raamistikule või ISAEdele ja b) kutseline audiitor või kindlustandva töövõtu meeskonna teised liikmed ja, kui rakendatav, kutselise audiitori töödandja, ei ole sõltumatud majandusüksusest, mille suhtes kindlustandvat töövõttu läbi viiakse, avalikustatakse informatsioon sõltumatuse puudumise ja suhte/suhete olemuse kohta majandusüksusega esiletõstatult kutselise audiitori aruandes. Samuti ei sisaldu selle aruande pealkirjas sõna „sõltumatu” ning aruande otstarve ja kasutajad on piiratud.

³ ISQC 1 „Kvaliteedikontroll ettevõtete puhul, mis viivad läbi möödunud perioodide finantsinformatsiooni auditeid ja ülevaatusi ning muid kindlustandvaid ja seonduvaid teenuseid” anti välja veebruaris 2004. ISQC 1 kooskõlas olevad kvaliteedikontrollisüsteemid tuleb luua 15. juuniks 2005.

8. **Praktiseerija peaks kindlustandva töövõtu aktsepteerima (või seda jätkama, kus rakendatav) ainult juhul, kui esialgsete teadmiste põhjal töövõtu asjaolude kohta ei tähelda praktiseerija midagi, mis osutaks, et IESBA Koodeksi või ISAEde nõudeid ei täideta.** Praktiseerija võtab arvesse Raamistiku lõigu 17 asjaolusid ja ei aktsepteeri töövõttu muidu, kui sellel on olemas kõik nimetatud lõigus nõutud iseloomulikud tunnused. Samuti juhul, kui osapool, mis tellib töövõtu praktiseerijalt („töövõtu telliv osapool”), ei ole vastutav osapool, võtab praktiseerija arvesse selle mõju andmetele, dokumentatsioonile ja muule informatsioonile, mida praktiseerija võib töövõtu lõpetamiseks vajada.
9. **Praktiseerija peaks kindlustandva töövõtu aktsepteerima (või seda jätkama, kus rakendatav) ainult juhul, kui praktiseerija on saavutanud rahulolu selles, et nendel isikutel, kes hakkavad töövõttu läbi viima, on kollektiivselt vajalik kutsealane kompetentsus.** Praktiseerijalt võidakse nõuda kindlustandvate töövõttude läbiviimist terve rea erinevate käsitletavate küsimuste suhtes. Mõned käsitletavad küsimused võivad nõuda spetsiifilisi oskusi ja teadmisi peale nende, mida individuaalne praktiseerija tavaliselt omab (vt lõigud 23–26).

Töövõtutingimustes kokkuleppimine

10. **Praktiseerija peaks töövõtutingimused kokku leppima töövõtu telliva osapoolega.** Vääritlemist vältimiseks fikseeritakse kokkulepitud tingimused töövõtukirjas või muus sobivas lepinguvormis. Juhul, kui töövõtu telliv osapool ei ole vastutav osapool, võivad töövõtukirja või lepingu iseloom ja sisu varieeruda. Õigusliku mandaadi olemasolu võib täita nõude leppida kokku töövõtutingimused. Isegi nendes olukordades võib töövõtukiri olla kasulik nii praktiseerija kui ka töövõtu telliva osapoole jaoks.
11. **Praktiseerija peaks kaaluma nõude asjakohasust, mis tehti enne kindlustandva töövõtu lõpetamist, et muuta töövõtt kindlust mitteandvaks töövõtuks või põhjendatud kindlustandvast töövõttust piiratud kindlustandvaks töövõtuks ilma põhjendatud õigustusega.** Asjaolude muutumine, mis mõjutab ettenähtud kasutajate nõudmisi, või töövõtu olemuse vääritlemist õigustab tavaliselt soovi töövõttu muuta. Juhul, kui selline muudatus tehakse, ei hülga praktiseerija tõendusmaterjali, mis omandati enne muudatust.

Töövõtu planeerimine ja läbiviimine

12. **Praktiseerija peaks planeerima töövõtu selliselt, et see viiakse läbi tulemuslikult.** Planeerimine hõlmab töövõtu ulatuse, rõhuasetuse, ajastuse ja läbiviimise üldise strateegia ja töövõtu plaani väljatöötamist, mis koosneb üksikasjalikust lähenemisest läbiviidavate tõendusmaterjali kogumise protseduuride olemusele, ajastusele ja ulatusele ning nende valimise põhjustest. Adekvaatne planeerimine aitab pühendada asjakohast tähelepanu tähtsatele töövõtu valdkondadele, identifitseerida võimalikud probleemid õigeaegselt ja korrektselt organiseerida ja juhtida töövõttu nii, et see oleks läbi viidud tulemuslikul ja tõhusal viisil. Samuti aitab adekvaatne planeerimine praktiseerijal korrektselt määrata tööülesandeid töövõtu meeskonna liikmetele ning hõlbustab nende suunamist ja järelvalvet ning nende töö ülevaatust. Veelgi enam, see aitab, kus rakendatav, teiste praktiseerijate ja ekspertide poolt tehtud töö koordineerimist. Planeerimistegevuste olemus ja ulatus varieerub koos töövõtu asjaoludega, nagu näiteks majandusüksuse suurus

ja keerukus ning praktiseerija eelnev kogemus sellega. Peamiste arvessevõetavate asjaolude näideteks on:

- Töövõtutingimused;
 - käsitletava küsimuse iseloomulikud tunnused ja identifitseeritud kriteeriumid;
 - töövõtu protsess ja tõendusmaterjali võimalikud allikad;
 - praktiseerija arusaam majandusüksusest ja selle keskkonnast, kaasa arvatud riskid, et käsitletava küsimuse informatsioon võib sisaldada olulisi väärkajastamisi;
 - ettenähtud kasutajate ja nende vajaduste identifitseerimine ning olulisuse ja kindlustandva töövõtu riski komponentide arvessevõtmine;
 - nõuded töötajaskonnale ja eriteadmistele, kaasa arvatud ekspertide kaasamise olemus ja ulatus.
13. Planeerimine ei ole eraldatud etapp, vaid pigem jätkuv ja korduv protsess kogu töövõtu jooksul. Ootamatute sündmuste, tingimuste muutumiste või tõendusmaterjali kogumise protseduuride tulemuste põhjal omandatud tõendusmaterjali tulemusel võib praktiseerijal olla vaja uuesti läbi vaadata üldine strateegia ja töövõtu plaan ning seega ka sellest tulenev edasiste protseduuride planeeritud olemus, ajastus ja ulatus.
14. **Praktiseerija peaks töövõtu planeerima ja läbi viima kutsealase skeptitsismiga, tunnustades, et võivad eksisteerida asjaolud, mis põhjustavad käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni olulise väärkajastamise.** Kutsealase skeptitsismiga suhtumine tähendab, et praktiseerija hindab omandatud tõendusmaterjali paikapidavust kriitiliselt ja küsiva hoiakuga ning on valvas tõendusmaterjali suhtes, mis lükkab ümber või asetab küsimuse alla vastutava osapoolte dokumentide või esitiste usaldusväärsuse.
15. **Praktiseerija peaks omandama arusaama käsitletavast küsimusest ja muudest töövõtu asjaoludest, mis oleks piisav identifitseerimaks ja hindamaks riske, et käsitletava küsimuse informatsioon sisaldab olulisi väärkajastamisi, ning piisav edasiste tõendusmaterjali kogumise protseduuride kavandamiseks ja läbiviimiseks.**
16. Arusaama omandamine käsitletava küsimuse ja muude töövõtu asjaolude kohta on kindlustandva töövõtu planeerimise ja läbiviimise ülioluline osa. See arusaam annab praktiseerijale taustsüsteemi kutsealase otsustuse rakendamiseks kogu töövõtu jooksul, näiteks:
- käsitletava küsimuse iseloomulike tunnuste arvessevõtmisel;
 - kriteeriumite sobivuse hindamisel;
 - identifitseerimisel, kus võib olla vajalik spetsiaalsete asjaolude arvessevõtmine, näiteks pettusele osutavad tegurid, ja vajadus erioskuste või eksperdi töö järele;
 - kvantitatiivse olulisuse tasemete kehtestamisel ja nende jätkuva asjakohasuse hindamisel (kus asjakohane), ja kvalitatiivse olulisuse tegurite arvestamisel;

- ootuste väljatöötamisel nende kasutamiseks analüütiliste protseduuride läbiviimisel;
- edasiste tõendusmaterjali kogumise protseduuride kavandamisel ja läbiviimisel selleks, et vähendada kindlustandva töövõtu riski asjakohase tasemeni ja
- tõendusmaterjali, kaasa arvatud vastutava osapoolle suuliste ja kirjalike esitiste põhjendatuse hindamisel.

17. Praktiseerija kasutab kutsealast otsustust, et kindlaks määrata ulatus, milles on nõutav arusaam käsitletavast küsimusest ja teistest töövõtu asjaoludest. Praktiseerija kaalub, kas arusaam on piisav hindamaks riske, et käsitletava küsimuse informatsioon võib sisaldada olulisi väärkajastamisi. Tavaliselt ei ole praktiseerija arusaam nii sügav kui vastutaval osapoollel.

Käsitletava küsimuse asjakohasuse hindamine

18. **Praktiseerija peaks hindama käsitletava küsimuse asjakohasust.** Asjakohasel käsitletaval küsimusel on Raamistiku lõigus 33 loetletud iseloomulikud tunnused. Praktiseerija identifitseerib ka need käsitletava küsimuse iseloomulikud tunnused, mis on eriti relevantid just ettenähtud kasutajate jaoks ja mida hakatakse kirjeldama kindlustandva töövõtu aruandes. Nagu näidatud Raamistiku lõigus 17, ei aktsepteeri praktiseerija kindlustandvat töövõttu muidu, kui praktiseerija esialgsed teadmised töövõtu asjaolude kohta näitavad, et käsitletav küsimuse on asjakohane. Pärast töövõtu aktsepteerimist siiski juhul, kui praktiseerija järeldab, et käsitletav küsimuse ei ole asjakohane, avaldab praktiseerija märkus(t)ega või vastupidise kokkuvõtte või loobub kokkuvõtte avaldamisest. Mõningatel juhtudel kaalub praktiseerija töövõttust taandumist.

Kriteeriumite sobivuse hindamine

19. **Praktiseerija peaks hindama kriteeriumite sobivust käsitletava küsimuse hindamiseks või mõõtmiseks.** Sobivatel kriteeriumitel on Raamistiku lõigus 36 loetletud iseloomulikud tunnused. Nagu näidatud Raamistiku lõigus 17, ei aktsepteeri praktiseerija kindlustandvat töövõttu muidu, kui praktiseerija esialgsed teadmised töövõtu asjaolude kohta näitavad, et kasutatavad kriteeriumid on sobivad. Pärast töövõtu aktsepteerimist siiski juhul, kui praktiseerija järeldab, et kriteeriumid ei ole sobivad, avaldab praktiseerija märkus(t)ega või vastupidise kokkuvõtte või loobub kokkuvõtte avaldamisest. Mõningatel juhtudel kaalub praktiseerija töövõttust taandumist.

20. Raamistiku lõigus 37 on osutatud sellele, et kriteeriumid saavad olla kas kehtestatud või spetsiifiliselt välja töötatud. Tavaliselt on kehtestatud kriteeriumid sobivad siis, kui need vastavad ettenähtud kasutajate vajadustele. Kui käsitletava küsimuse kohta on olemas kehtestatud kriteeriumid, võivad spetsiifilised kasutajad kokku leppida muudes kriteeriumites oma spetsiifiliste eesmärkide seisukohast. Näiteks sisekontrolli tulemuslikkuse hindamiseks saab kehtestatud kriteeriumitena kasutada mitmesuguseid raamistikke. Ometi võivad spetsiifilised kasutajad välja töötada üksikasjalikuma kriteeriumite kogumi, mis vastab nende spetsiifilistele vajadustele seoses näiteks ennetava järelevalvega. Sellistel juhtudel kindlustandva töövõtu aruanne:

- (a) märgib siis, kui see on relevantne töövõtu asjaolude seisukohast, et kriteeriumid ei sisaldunud seadustes või regulatsioonides või neid ei ole välja andnud volitatud või tunnustatud ekspertorganisatsioonid, mis järgivad kohast läbipaistvat protsessi ja
 - (b) ütleb, et see on ainult kasutamiseks ettenähtud kasutajatele ja nende eesmärkidel.
21. On tõenäoline, et mõningate käsitletavate küsimuste jaoks ei eksisteeri kehtestatud kriteeriume. Sellistel juhtudel töötatakse kriteeriumid spetsiifiliselt välja. Praktiseerija kaalub, kas spetsiifiliselt väljatöötatud kriteeriumite tulemuseks on kindlustandva töövõtu aruanne, mis on ettenähtud kasutajate jaoks eksitav. Praktiseerija püüab saada ettenähtud kasutajatelt või töövõtu tellivalt osapoolelt selle tunnustamist, et spetsiifiliselt väljatöötatud kriteeriumid on sobivad ettenähtud kasutajate eesmärkide seisukohast. Praktiseerija kaalub, kuidas sellise tunnustamise puudumine mõjutab seda, mida tuleb teha identifitseeritud kriteeriumite sobivuse hindamiseks, ja informatsiooni, mis on kriteeriumite kohta esitatud kindlustandva töövõtu aruandes.

Olulisus ja kindlustandva töövõtu risk

22. Praktiseerija peaks kindlustandva töövõtu planeerimisel ja läbiviimisel arvesse võtma olulisust ja kindlustandva töövõtu riski.

23. Praktiseerija võtab olulisust arvesse tõendusmaterjali kogumise protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramisel ning selle hindamisel, kas käsitletava küsimuse informatsioon on oluliste väärkajastamisteta. Olulisuse arvessevõtmine nõuab, et praktiseerija mõistaks ja hindaks seda, millised tegurid võiksid mõjutada ettenähtud kasutajate otsuseid. Näiteks siis, kui identifitseeritud kriteeriumid lubavad varieerumisi käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni esitlusviisis, võtab praktiseerija arvesse seda, kuidas kohandatud esitlusviis võiks mõjutada ettenähtud kasutajate otsuseid. Olulisust võetakse arvesse kvantitatiivsete ja kvalitatiivsete tegurite kontekstis, nagu näiteks nende tegurite suhteline suurusjärg, nende tegurite mõju olemus ja ulatus käsitletava küsimuse hindamisele või mõõtmisele, ja ettenähtud kasutajate huvid. Olulisuse hindamine ning kvantitatiivsete ja kvalitatiivsete tegurite suhteline tähtsus konkreetse töövõtu puhul on praktiseerija otsustuse küsimused.

24. **Praktiseerija peaks vähendama töövõtu asjaolusid arvestades kindlustandva töövõtu riski aktsepteeritavalt madala tasemeni.** Põhjendatud kindlustandva töövõtu puhul vähendab praktiseerija töövõtu asjaolusid arvestades kindlustandva töövõtu riski aktsepteeritavalt madala tasemeni, et omandada põhjendatud kindlus kui alus praktiseerija kokkuvõtte avaldamiseks positiivses vormis. Kindlustandva töövõtu riski tase on piiratud kindlustandva töövõtu puhul kõrgem kui põhjendatud kindlustandva töövõtu puhul tõendusmaterjali kogumise protseduuride olemus, ajastuse või ulatuse erinevusest tingituna. Piiratud kindlustandva töövõtu puhul on siiski tõendusmaterjali kogumise protseduuride olemus, ajastuse ja ulatuse kombinatsioon praktiseerija jaoks vähemalt piisav, et saada arvestatav kindlusaste kui alus avalduseks negatiivseks vormis. Et olla arvestatav, suurendab praktiseerija poolt omandatud kindlusaste ettenähtud kasutajate usaldust käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni vastu tõenäoliselt määrani, mis on selgelt muu kui tähtsusetu.

25. Raamistiku lõik 49 osutab sellele, et üldiselt koosneb kindlustandva töövõtu risk olemuslikust riskist, kontrolliriskist ja avastamisriskist. Seda, mil määral praktiseerija

arvestab igäihte nendest komponentidest, mõjutavad töövõtu asjaolud, eriti käsitletava küsimuse olemus ja see, kas viiakse läbi põhjendatud kindlustandev või piiratud kindlustandev töövõtt.

Eksperti töö kasutamine

26. **Kui tõendusmaterjali kogumisel ja hindamisel kasutatakse eksperti tööd, peaksid praktiseerija ja ekspert kombineeritult omama adekvaatseid oskusi ja teadmisi käsitletava küsimuse ja kriteeriumite kohta, et praktiseerija saaks kindlaks määrata, et omandatud on piisav asjakohane tõendusmaterjal.**
27. Mõningate kindlustandvate töövõttude käsitletavad küsimused ja vastavad kriteeriumid võivad hõlmata aspekte, mis nõuavad tõendusmaterjali kogumisel ja hindamisel eriteadmisi ja -oskusi. Sellistes olukordades võib praktiseerija otsustada kasutada muudest erialastest distsipliinidest pärit isikute tööd, kellele viidatakse kui ekspertidele, kellel on nõutavad oskused ja teadmised. Käesolev ISAE ei anna juhiseid seoses eksperti töö kasutamiselega töövõttude puhul, kus on tegemist praktiseerija ja ühe või enama eksperti ühise vastutuse ja aruandlusega.
28. Nõutav hoolsus on kõikidelt isikutelt nõutav kutsealane omadus, kaasa arvatud ekspertidelt, kes on kaasatud kindlustandvasse töövõttu. Kindlustandvatesse töövõttudesse kaasatud isikutele on määratud erinevad vastutusala. Nende töövõttude teostamisel nõutava vilumuse ulatus varieerub koos nende vastutusala olemusega. Samal ajal kui ekspertidel ei ole vaja samasugust vilumust kui praktiseerijal kindlustandva töövõtu kõikide aspektide läbiviimisel, määrab praktiseerija kindlaks, et ekspertidel on piisav arusaam ISAEdest võimaldamaks neil seostada nendele määratud tööülesanded töövõtu eesmärgiga.
29. Praktiseerija võtab tarvitusele kvaliteedikontrolli protseduurid, mis käsitlevad iga isiku vastutust, kes kindlustandvat töövõttu läbi viib, kaasa arvatud kelle tahes ekspertide töö, kes ei ole kutselised audiitorid, vastavuse tagamiseks käesoleva ISAEga ja muude vastavate ISAEdega nende vastutusala kontekstis.
30. **Praktiseerija peaks olema kaasatud töövõttu ja aru saama tööst, mille jaoks kasutatakse eksperti, sellises ulatuses, mis on piisav võimaldamaks praktiseerijal aktsepteerida vastutust käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni suhtes tehtava kokkuvõtte eest.** Praktiseerija kaalub, millises ulatuses on põhjendatud kasutada eksperti tööd praktiseerija kokkuvõtte formuleerimisel.
31. Praktiseerijalt ei oodata, et tal oleksid samad eriteadmised ja oskused kui ekspertil. Siiski on praktiseerijal piisavad oskused ja teadmised, et:
 - (a) defineerida ülesandeks tehtud töö eesmärgid ja see, kuidas see töö on seotud töövõtu eesmärgiga;
 - (b) kaaluda eksperti poolt kasutatud eelduste, meetodite ja alusandmete põhjendatust ja
 - (c) kaaluda eksperti poolt tehtud tähelepanekute põhjendatust seoses töövõtu eesmärkidega ja praktiseerija poolse kokkuvõttega.

32. **Praktiseerija peaks omandama piisava asjakohase tõendusmaterjali selle kohta, et eksperdi töö on adekvaatne kindlustandva töövõtu eesmärkide seisukohast.** Eksperdi poolt esitatud tõendusmaterjali piisavuse ja asjakohasuse hindamisel hindab praktiseerija:
- (a) eksperdi kutsealast kompetentsust, sealhulgas kogemusi ja objektiivsust;
 - (b) eksperdi poolt kasutatud eelduste, meetodite ja alusandmete põhjendatust ja
 - (c) eksperdi poolt tehtud tähelepanekute põhjendatust ja märkimisväärsust seoses töövõtu asjaoludega ja praktiseerija kokkuvõttega.

Tõendusmaterjali omandamine

33. **Praktiseerija peaks omandama piisava asjakohase tõendusmaterjali, millele rajada kokkuvõtte.** Piisavus on tõendusmaterjali kvantiteedi mõõt. Asjakohasus on tõendusmaterjali kvaliteedi mõõt, s.o selle relevantsus ja selle usaldusväärsus. Praktiseerija võtab arvesse tõendusmaterjali omandamise maksumuse ja omandatud informatsiooni kasulikkuse vahelist suhet. Siiski ei ole kaasnev keerukuse või kulu küsimus iseenesest põhjendatud alus tõendusmaterjali kogumise protseduuri ärajätmiseks, mille jaoks puudub alternatiiv. Praktiseerija kasutab kutsealast otsustust ja rakendab kutsealast skeptitsismi tõendusmaterjali kvantiteedi ja kvaliteedi ning seega selle piisavuse ja asjakohasuse hindamisel kindlustandva töövõtu aruande toetamiseks.
34. Harva hõlmab kindlustandev töövõtt dokumentatsiooni ehtsuse kindlakstegemist ja praktiseerija ei ole ka koolitatud olema ega ei eeldata, et ta oleks ekspert sellise ehtsuse kindlakstegemise alal. Praktiseerija võtab siiski arvesse tõendusmaterjalina kasutatava informatsiooni, näiteks fotokoopiate, fakside, filmitud, digiteeritud või muude elektrooniliste dokumentide usaldusväärsuse, kaasa arvatud kontrollimehhanismide arvessevõtmine nende koostamise ja säilitamise üle, kus relevantne.
35. Põhjendatud kindlustandva töövõtu puhul omandatakse piisav asjakohane tõendusmaterjal osana korduvast, süstemaatilise töövõtu protsessist, mis hõlmab:
- (a) arusaama omandamist käsitletava küsimuse ja muude töövõtu asjaolude kohta, mille hulka, olenevalt käsitletavast küsimusest, kuulub arusaama omandamine sisekontrolli kohta;
 - (b) selle arusaama põhjal riskide hindamine, et käsitletava küsimuse informatsioon võib sisaldada olulisi väärkajastamisi;
 - (c) hinnatud riskidele vastamine, kaasa arvatud üldiste vastuste väljatöötamine ning edasiste protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramine;
 - (d) edasiste protseduuride teostamine, mis on selgelt ühenduses identifitseeritud riskidega, kasutades inspekteerimise, vaatluse, kinnituse, ümberarvutamise, taasläbiviimise, analüütiliste protseduuride ja järelepäringute kombinatsiooni. Sellised edasised protseduurid hõlmavad sõltumatuid kontrolliprotseduure, mille hulka kuuluvad, kus rakendatav, tõendava informatsiooni omandamine vastutavast osapooltest sõltumatutest allikatest, ja olenevalt käsitletava küsimuse olemusest kontrollimehhanismide toimimise tulemuslikkuse testid ja

(e) tõendusmaterjali piisavuse ja asjakohasuse hindamine.

36. „Põhjendatud kindlus” on väiksem kui absoluutne kindlus. Kindlustandva töövõtu riski vähendamine nullini on väga harva saavutatav või tasuv selliste tegurite tulemusel nagu järgmised:

- selektiivse testimise kasutamine;
- sisekontrolli olemuslikud piirangud;
- fakt, et enamik praktiseerijale kättesaadavast tõendusmaterjalist on pigem veenev kui lõplikku kinnitust andev;
- otsustuse kasutamine tõendusmaterjali kogumisel ja hindamisel ning kokkuvõtete formuleerimisel selle tõendusmaterjali põhjal;
- mõningal juhul ka käsitletava küsimuse tunnused.

37. Nii põhjendatud kindlustandvad kui ka piiratud kindlustandvad töövõttud nõuavad kindlus andmise alaste oskuste ja tehnikate rakendamist ning piisava asjakohase tõendusmaterjali kogumist osana korduvast, süstemaatilisest töövõtu protsessist, mille hulka kuulub arusaama omandamine käsitletava küsimuse ja muude töövõtu asjaolude kohta. Piisava asjakohase tõendusmaterjali kogumise protseduuride olemus, ajastus ja ulatus piiratud kindlustandva töövõtu korral on siiski kavetatult piiratud võrreldes põhjendatud kindlustandva töövõttuga. Mõningate käsitletavate küsimuste suhtes võivad eksisteerida spetsiifilised ISAEd, mis annavad juhiseid piisava asjakohase tõendusmaterjali kogumiseks piiratud kindlustandvad töövõtu jaoks. Vastava ISAE puudumisel varieeruvad piisava asjakohase tõendusmaterjali kogumise protseduurid vastavalt töövõtu asjaoludele, eriti: käsitletav küsimuse, ning ettenähtud kasutajate ja töövõtu telliva osapoolde vajadused, kaasa arvatud relevantsed aja ja kulu kitsendused. Nii põhjendatud kindlustandvate kui ka piiratud kindlustandvate töövõttude korral juhul, kui praktiseerija saab teadlikuks asjaolust, mis paneb praktiseerija küsima, kas käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni tuleks oluliselt modifitseerida, seirab praktiseerija seda asjaolu muude protseduuride läbiviimisega, mis on piisavad võimaldamaks praktiseerijal esitada aruanne.

Vastutava osapoolde esitised

38. **Praktiseerija peaks omandama esitised vastutavalt osapoolelt, nagu asjakohane.**

Suuliste esitiste kirjalik kinnitamine vähendab praktiseerija ja vastutava osapoolde vaheliste väärarvamuste võimalust. Eriti soovib praktiseerija vastutavalt osapoolelt kirjalikku esitist, mis hindab või mõõdab käsitletavat küsimust identifitseeritud kriteeriumite järgi sõltumata sellest, kas seda siis kavatakse teha väitena kättesaadavaks ettenähtud kasutajatele või mitte. Kirjaliku esitise puudumise tulemuseks võib olla märkus(t)ega kokkuvõtte või kokkuvõtte avaldamisest loobumine töövõtu ulatuse piiratud alusel. Praktiseerija võib lisada ka kindlustandva töövõtu aruande kasutamise piirangu.

39. Kindlustandva töövõtu käigus võib vastutav osapool teha praktiseerijale esitisi kas omaalgatuslikult või vastuseks spetsiifilistele järelepäringutele. Kui sellised esitised

puudutavad asjaolusid, mis on olulised käsitletava küsimuse hindamise või mõõtmise seisukohast, siis praktiseerija:

- (a) hindab nende põhjendatust ja järjepidevust muu omandatud tõendusmaterjaliga, kaasa arvatud muud esitised;
- (b) kaalub, kas võib eeldada, et esitiste tegijad on konkreetsetest asjaoludest hästi informeeritud ja
- (c) põhjendatud kindlustandva töövõtu puhul hangib tõendavat tõendusmaterjali. Praktiseerija võib otsida tõendavat tõendusmaterjali ka piiratud kindlustandva töövõtu puhul.

40. Vastutava osapoole poolt tehtud esitised ei saa asendada muud tõendusmaterjali, mille kohta praktiseerija võiks põhjendatult eeldada, et see on kättesaadav. Võimetus hankida piisavalt asjakohast tõendusmaterjali asjaolu kohta, millel on või võib olla oluline mõju käsitletava küsimuse hindamisele või mõõtmisele siis, kui selline tõendusmaterjal oleks tavaliselt kättesaadav, kujutab endast töövõtu ulatuse piiratust isegi juhul, kui asjaolu kohta on saadud esitis vastutavalt osapoolelt.

Järgnevate sündmustega arvestamine

41. **Praktiseerija peaks arvesse võtma kuni kindlustandva töövõtu aruande kuupäevani toimunud sündmuste mõju käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsioonile ja kindlustandva töövõtu aruandele.** Järgnevate sündmuste arvessevõtmise ulatus sõltub selliste sündmuste potentsiaalset mõjutada käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni ja mõjutada praktiseerija kokkuvõtte asjakohasust. Järgnevate sündmuste arvessevõtmine ei pruugi mõnede kindlustandvate töövõttude puhul olla relevantne käsitletava küsimuse olemuse tõttu. Näiteks siis, kui töövõtt nõuab kokkuvõtet statistilise aruande täpsuse kohta mingil ajahetkel, siis selle ajahetke ja kindlustandva töövõtu aruande kuupäeva vahelised sündmused ei pruugi kokkuvõtet mõjutada või vajada informatsiooni avalikustamist statistilises aruandes või kindlustandva töövõtu aruandes.

Dokumentatsioon

42. **Praktiseerija peaks dokumenteerima asjaolud, mis on märkimisväärsed selle tõendusmaterjali andmisel, mis toetab kindlustandva töövõtu aruannet, ja selle et töövõtt viidi läbi kooskõlas ISAEdega.**

43. Dokumentatsiooni hulka kuulub praktiseerija poolse arutluskäigu kajastamine kõikide märkimisväärsete asjaolude kohta, mis nõuavad otsustuse rakendamist, ja vastavad kokkuvõtted. Keerukate põhimõtteliste või otsustust nõudvate küsimuste olemasolu nõuab, et dokumentatsiooni hulka kuuluksid relevantssed faktid, mis olid praktiseerijale teada ajal, millal kokkuvõtte tehti.

44. Ei ole vajalik ega otstarbekas dokumenteerida iga asjaolu, mida praktiseerija arvesse võtab. Rakendades kutsealast otsustust koostatava ja säilitatava dokumentatsiooni ulatuse hindamisel, võib praktiseerija võtta arvesse seda, mis on vajalik arusaama andmiseks tehtud töö ja peamiste tehtud otsuste aluse kohta (kuid mitte töövõtu üksikasjalike aspektide kohta) teisele praktiseerijale, kellel ei ole selle töövõtuga mingit eelnevat

kogemust. See teine praktiseerija võib ainult olla võimeline omandama arusaama töövõtu üksikasjalike aspektide kohta, nende arutamise kaudu praktiseerijaga, kes dokumentatsiooni koostas.

Kindlustandva töövõtu aruande koostamine

45. **Praktiseerija peaks tegema kokkuvõtte, kas on omandatud piisava asjakohane tõendusmaterjal kindlustandva töövõtu aruandes avaldatud kokkuvõtte toetamiseks.** Kokkuvõtte väljatöötamisel võtab praktiseerija arvesse kogu omandatud relevantse tõendusmaterjali olenemata sellest, kas see näib käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni tõendavat või ümber lükkavat.
46. **Kindlustandva töövõtu aruanne peaks olema kirjalik ja peaks sisaldama praktiseerija kokkuvõtte selge avaldamise käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni suhtes.**
47. Suulisi ja muid kokkuvõtete avaldamise vorme võib ilma kirjaliku aruande toeta valedi mõista. Sel põhjusel ei raporteeri praktiseerija suuliselt või sümboliteid kasutades ilma esitamata ka kindlustandva töövõtu lõplikku kirjalikku aruannet, mis on kergesti kättesaadav millal tahes suuline aruanne esitatakse või sümbolit kasutatakse. Näiteks sümbol võib olla hüperlingi kaudu seotud kirjaliku kindlustandva töövõtu aruandega internetis.
48. Käesolev ISAE ei nõua standardiseeritud vormi kõikide kindlustandvatest töövõttudest raporteerimiseks. Selle asemel identifitseerib see lõigus 49 põhielemendid, mida kindlustandva töövõtu aruanne peab sisaldama. Kindlustandva töövõtu aruanded on kohandatud vastavalt spetsiifilise töövõtu asjaoludele. Praktiseerija valib tulemusliku informatsiooni edastamise hõlbustamiseks ettenähtud kasutajatele aruandluse stiiliks kas „lühikese vormi” või „pika vormi”. Lühikeses vormis aruanded hõlmavad tavaliselt ainult põhielemente. Pikas vormis aruanded kirjeldavad tihti üksikasjalikult töövõtutingimusi, kasutatud kriteeriume, töövõtu konkreetsete aspektidega seotud tähelepanekuid ja mõningatel juhtudel soovitusi, nagu ka põhielemente. Mis tahes tähelepanekud ja soovitusel eraldatakse selgelt praktiseerija poolsest kokkuvõttest käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni kohta, ja nende esitamisel kasutatav sõnastus teeb selgeks, et need ei ole mõeldud mõjutama praktiseerija kokkuvõtet. Praktiseerija võib kasutada kindlustandva töövõtu aruande selguse ja loetavuse parandamiseks pealkirju, lõikude numbreid, trükikunstile võtteid, näiteks rasvast teksti, ja muid mehhanisme.

Kindlustandva töövõtu aruande sisu

49. **Kindlustandva töövõtu aruanne peaks sisaldama järgmisi põhielemente:**
 - (a) **pealkiri, mis selgelt osutab, et aruanne on sõltumatu kindlustandva töövõtu aruanne:**⁴ asjakohane pealkiri aitab identifitseerida kindlustandva töövõtu aruande olemust ja eristada seda teiste poolt välja antud aruannetest, nagu näiteks isikute, kes ei pea olema vastavuses samade eetikanõuetega kui praktiseerija;

⁴ Vt joonealune märkus 2.

- (b) **adressaat:** adressaat identifitseerib osapooli või osapooled, kellele aruanne on suunatud. Millal iganes otstarbekas, on kindlustandva töövõtu aruanne adresseeritud kõikidele ettenähtud kasutajatele, kuid mõningatel juhtudel võib eksisteerida teisi ettenähtud kasutajaid;
- (c) **käsitleva küsimuse kohta esitatud informatsiooni ja siis, kui asjakohane, käsitleva küsimuse identifitseerimine ja kirjeldus:** siia kuulub näiteks
- ajahetk või ajaperiood, millega käsitleva küsimuse hindamine või mõõtmine on seotud;
 - kus rakendatav, selle majandusüksuse või majandusüksuse komponendi nimi, millega käsitleva küsimus on seotud ja
 - käsitleva küsimuse või käsitleva küsimuse kohta esitatud informatsiooni nende tunnusjoonte selgitus, millest ettenähtud kasutajad peaksid olema teadlikud, ja selle selgitus, kuidas sellised tunnusjooned võivad mõjutada käsitleva küsimuse identifitseeritud kriteeriumite järgse hindamise või mõõtmise täpsust või kättesaadava tõendusmaterjali veenvust. Näiteks:
 - see, millisel määral käsitleva küsimuse informatsioon on kvalitatiivne *versus* kvantitatiivne, objektiivne *versus* subjektiivne või tagasivaateline *versus* tulevikuline;
 - muudatused käsitlevas küsimuses või muudest töövõtu asjaoludes, mis mõjutavad ühe perioodi käsitleva küsimuse kohta esitatud informatsiooni võrreldavust teise perioodi omaga;

Kui praktiseerija kokkuvõte on sõnastatud vastutava osapooli väitest lähtuvalt, lisatakse see väide kindlustandva töövõtu aruandele, taasesitatakse kindlustandva töövõtu aruandes või viidatakse selles allikale, mis on ettenähtud kasutajatele kättesaadav;

- (d) **kriteeriumite identifitseerimine:** kindlustandva töövõtu aruanne identifitseerib kriteeriumid, mille järgi käsitlevat küsimust hinnati või mõõdeti, nii, et ettenähtud kasutajad mõistaksid praktiseerija kokkuvõtte alust. Kindlustandva töövõtu aruanne võib kriteeriume sisaldada või neile viidata juhul, kui need sisalduvad vastutava osapooli poolt koostatud väites, mis on ettenähtud kasutajatele kättesaadav või juhul, kui need on muul viisil kättesaadavad kergesti ligipääsetavast allikast. Praktiseerija kaalub, kas asjaolude seisukohast on relevantne avalikustada informatsioon:
- kriteeriumite allika kohta ja selle kohta, kas kriteeriumid sisalduvad seadustes või regulatsioonides või mitte, või on need välja andnud volitatud või tunnustatud ekspertorganisatsioonid, mis järgivad kohast läbipaistvat protsessi, või mitte, see tähendab, kas tegemist on kehtestatud kriteeriumitega käsitleva küsimuse kontekstis (ja juhul, kui ei ole, siis kirjeldus, miks neid peetakse sobivateks);
 - kasutatud mõõtmismeetodite kohta siis, kui kriteeriumid lubavad valikut mitme meetodi vahel;

- mis tahes märkimisväärsete tõlgenduste kohta, mis on tehtud kriteeriumite rakendamisel töövõtu asjaolude korral ja
 - selle kohta, kas kasutatud mõõtmismeetodites on olnud mis tahes muudatusi.
- (e) **kus asjakohane, käsitletava küsimuse kriteeriumite järgse hindamise või mõõtmisega seonduva mis tahes märkimisväärse, olemusliku piiratuse kirjeldus:** kui mõningatel juhtudel võib eeldada, et lugejad saavad hästi aru kindlustandva töövõtu aruande olemuslikest piirangutest, siis teistel juhtudel võib olla asjakohane teha sellele selgesõnaline viide kindlustandva töövõtu aruandes. Näiteks kindlustandva töövõtu aruandes, mis puudutab sisekontrolli tulemuslikkust, võib olla asjakohane märkida, et tulemuslikkuse varasem hindamine ei ole relevantne tulevaste perioodide puhul tingituna riskist, et sisekontroll võib muutuda ebaadekvaatseks tingimuste muutuste tõttu või et poliitikele või protseduuridele vastavuse määr võib väheneda;
- (f) **kui käsitletava küsimuse hindamiseks või mõõtmiseks kasutatud kriteeriumid on kättesaadavad ainult spetsiifilistele ettenähtud kasutajatele või on relevantset ainult spetsiifilise otstarbe seisukohast, siis avaldus, mis piirab kindlustandva töövõtu aruande kasutamise nende ettenähtud kasutajatega või selle otstarbega:** peale selle, millal iganes on kindlustandva töövõtu aruanne mõeldud ainult spetsiifiliste ettenähtud kasutajate jaoks või spetsiifiliseks otstarbeks, kaalub praktiseerija selle fakti avaldamist kindlustandva töövõtu aruandes.⁵ See hoiatab lugejaid, et kindlustandva töövõtu aruanne on piiratud spetsiifiliste kasutajatega või spetsiifilise otstarbega.
- (g) **avaldus vastutava osapoole identifitseerimiseks ning vastutava osapoole ja praktiseerija vastutusala kirjeldamiseks:** see informeerib ettenähtud kasutajaid, et vastutav osapool on vastutav käsitletava küsimuse eest otsese aruandluse töövõtu korral või käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni eest väitepõhise töövõtu korral,⁶ ja et praktiseerija rolliks on sõltumatult avaldada käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni kokkuvõte;
- (h) **avaldus, et töövõtt viidi läbi kooskõlas ISAEdega:** kui eksisteerib käsitletava küsimuse spetsiifiline ISAE, võib see ISAE nõuda, et kindlustandva töövõtu aruanne viitaks spetsiifiliselt sellele;
- (i) **läbiviidud töö kokkuvõte:** kokkuvõte aitab ettenähtud kasutajatel aru saada kindlustandva töövõtu aruandega edasiantava kindluse olemusest. ISA 700 „Audiitori aruanne raamatupidamisaruannete kohta” ja ISRE 2400 „Raamatupidamisaruannete ülevaatuse töövõtud” annavad kokkuvõtte asjakohase tüübi juhise.

⁵ Samal ajal kui kindlust andva töövõtu aruanne võib olla piiratud alati, kui see on ette nähtud ainult spetsiifiliste ettenähtud kasutajate jaoks või spetsiifiliseks otstarbeks, ei näita piirangu puudumine konkreetse lugeja või otstarbe osas iseenesest seda, et praktiseerija kannab juriidilist vastutust seoses selle lugeja või selle otstarbega. See, kas kantakse juriidilist vastutust, sõltub iga juhtumi juriidilistest asjaoludest ja vastavast jurisdiktsioonist.

⁶ Vt Raamistiku lõik 10 selgituse saamiseks otsese töövõtu ja väitepõhise töövõtu vahelise erinevuse kohta.

Kui ükski spetsiifiline ISAE ei anna juhiseid tõendusmaterjali kogumise protseduuride kohta konkreetse käsitletava küsimuse puhuks, võib kokkuvõtte sisaldada üksikasjalikumalt tehtud töö kirjeldust.

Kuna piiratud kindlustandva töövõtu puhul on tõendusmaterjali kogumise protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse hindamine ülioluline selleks, et mõista negatiivses vormis avaldatud kokkuvõtte poolt edasi antud kindlust, siis tehtud töö kokkuvõtte:

- (i) on tavaliselt palju üksikasjalikum kui põhjendatud kindlustandva töövõtu puhul ja identifitseerib tõendusmaterjali kogumise protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse piirangud. Võib olla asjakohane näidata protseduurid, mida läbi ei viidud, aga mida tavaliselt oleks põhjendatud kindlustandva töövõtu puhul läbi viidud ja
 - (ii) ütleb, et tõendusmaterjali kogumise protseduurid on rohkem piiratud kui põhjendatud kindlustandva töövõtu puhul ja et seetõttu omandatakse väiksem kindlus kui põhjendatud kindlustandva töövõtu korral;
- (j) **praktiseerija kokkuvõtte:** kui käsitletava küsimuse informatsioon koosneb tervest hulgast aspektidest, võib iga aspekti kohta esitada eraldi kokkuvõtted. Kuigi mitte kõik sellised kokkuvõtted ei pea olema seotud tõendusmaterjali kogumise protseduuride sama tasemega, avaldatakse iga kokkuvõtte vormis, mis on asjakohane kas põhjendatud kindlustandva või piiratud kindlustandva töövõtu korral.

Kus asjakohane, peaks kokkuvõtte informeerima ettenähtud kasutajaid kontekstist, milles praktiseerija kokkuvõtet tuleb lugeda: praktiseerija kokkuvõtte võib näiteks sisaldada sellist sõnastust nagu: „See kokkuvõtte on tehtud nende olemuslike piirangute põhjal ja allub nendele, mis on üldjoontes välja toodud mujal käesolevas sõltumatus kindlustandva töövõtu aruandes.” See oleks asjakohane näiteks siis, kui aruandes sisaldub selgitus käsitletava küsimuse konkreetsete tunnusoonte kohta, millest ettenähtud kasutajad peaksid teadlikud olema.

Põhjendatud kindlustandva töövõtu korral tuleks kokkuvõtte avaldada positiivses vormis, näiteks: „Meie arvates on sisekontroll *XYZ kriteeriumite* põhjal tulemuslik kõikides olulistest osades” või „Meie arvates on *vastutava osapoole* väide, et sisekontroll on *XYZ kriteeriumite* põhjal kõikides olulistest osades tulemuslik, õiglaselt väidetud.”

Piiratud kindlustandva töövõtu korral tuleks kokkuvõtte avaldada negatiivses vormis, näiteks: „Meie töö põhjal, mida käesolevas aruandes on kirjeldatud, ei täheldanud me midagi, mis sunniks meid uskuma, et sisekontroll ei ole *XYZ kriteeriumite* põhjal tulemuslik kõikides olulistest osades” või „Meie töö põhjal, mida käesolevas aruandes on kirjeldatud, ei täheldanud me midagi, mis sunniks meid uskuma, et *vastutava osapoole* väide, et sisekontroll on *XYZ kriteeriumite* põhjal tulemuslik kõikides olulistest osades, ei ole õiglaselt väidetud.”

Kui praktiseerija avaldab kokkuvõtte, mis on muu kui märkus(t)eta, peaks kindlustandva töövõtu aruanne sisaldama kõikide põhjuste selget kirjeldust (vt ka lõike 51–53).

- (k) **kindlustandva töövõtu aruande kuupäev:** see informeerib ettenähtud kasutajaid, et praktiseerija on arvesse võtnud kuni selle kuupäevani toimunud sündmuste mõju käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsioonile ja kindlustandva töövõtu aruandele;
- (l) **ettevõtte või praktiseerija nimi ning spetsiifiline asukoht, milleks tavaliselt on see linn, kus asub praktiseerija kontor, millel on vastutus töövõtu eest:** see informeerib ettenähtud kasutajaid isikust või ettevõttest, kes võtab endale vastutuse töövõtu eest.

50. Praktiseerija võib laiendada kindlustandva töövõtu aruannet, et hõlmata muud informatsiooni ja selgitusi, mis ei ole mõeldud mõjutama praktiseerija kokkuvõtet. Näidete hulka kuulub: praktiseerija ja teiste töövõtu juurde tööle rakendatute kutseoskused ja kogemused, informatsiooni avalikustamine olulisuse tasemete kohta, tähelepanekud seoses töövõtu konkreetsete aspektidega, ja soovitused. See, kas mingit sellist informatsiooni kaasata, sõltub selle märkimisväärsusest ettenähtud kasutajate vajaduste seisukohast. Täiendav informatsioon on selgelt eraldatud praktiseerija kokkuvõttest ja sõnastatud sellisel viisil, et seda kokkuvõtet mitte mõjutada.

Märkus(t)ega kokkuvõtted, vastupidised kokkuvõtted ja kokkuvõtte avaldamisest loobumised

51. **Praktiseerija ei tohiks avaldada märkus(t)eta kokkuvõtet siis, kui eksisteerivad järgmised asjaolud ja praktiseerija otsustuse kohaselt asjaolu mõju, kas on või võib olla oluline:**

- (a) **eksisteerib praktiseerija töö ulatuse piiratus, see tähendab, et asjaolud takistavad või vastutav osapool või töövõtu telliv osapool kehtestab piirangu, mis takistab praktiseerijat omandamast tõendusmaterjali, mis on nõutav kindlustandva töövõtu riski vähendamiseks asjakohase tasemeni. Praktiseerija peaks avaldama märkus(t)ega kokkuvõtte või kokkuvõtte avaldamisest loobuma;**
- (b) **sellistel juhtudel, kui:**
 - (i) **praktiseerija kokkuvõtte on sõnastatud vastutava osapoole väite seisukohast ja see väide ei ole kõikides olulistest osades õiglaselt väidetud või**
 - (ii) **praktiseerija kokkuvõtte on sõnastatud otseselt käsitletava küsimuse ja kriteeriumite seisukohast ning käsitletava küsimuse informatsioon sisaldab olulisi väärkajastamisi,⁷**

peaks praktiseerija avaldama märkus(t)ega kokkuvõtte või vastupidise kokkuvõtte või

⁷ Nende otsese aruandluse töövõttude korral, kus käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon on esitatud ainult praktiseerija kokkuvõttes ja praktiseerija teeb järelduse, et käsitletav küsimus ei ole kõikides olulistest osades kriteeriumitega vastavuses, näiteks: „Meie arvates, välja arvatud [...], on sisekontroll XYZ kriteeriumite põhjal tulemuslik kõikides olulistest osades,” peetakse sellist kokkuvõtet ka märkus(t)ega kokkuvõtteks (või vastupidiseks, kus asjakohane).

(c) **kui avastatakse peale töövõtu aktsepteerimist, et kriteeriumid on ebasobivad või käsitletav küsimus ei ole kindlustandva töövõtu jaoks asjakohane. Praktiseerija peaks avaldama:**

(i) **märkus(t)ega kokkuvõtte või vastupidise kokkuvõtte siis, kui ebasobivad kriteeriumid või mitteasjakohane käsitletav küsimuse eksitab tõenäoliselt ettenähtud kasutajaid või**

(ii) **märkus(t)ega kokkuvõtte või kokkuvõtte avaldamisest loobumise muudel juhtudel.**

52. **Praktiseerija peaks avaldama märkus(t)ega kokkuvõtte siis, kui asjaolu mõju ei ole nii oluline või läbiv, et nõuaks vastupidist kokkuvõtet või kokkuvõtte avaldamisest loobumist. Märkus(t)ega kokkuvõtte avaldatakse vormis „välja arvatud” selle asjaolu mõjud, millega märkus(ed) on seotud.**

53. Nendel juhtudel, kus praktiseerija poolne märkus(t)eta kokkuvõtte oleks sõnastatud vastutava osapoole väite seisukohast ning see väide on identifitseerinud ja korrektselt kirjeldanud seda, et käsitletava küsimuse informatsioon sisaldab olulisi väärkajastamisi, praktiseerija kas:

(a) avaldab märkus(t)ega või vastupidise kokkuvõtte, mis on sõnastatud otseselt käsitletava küsimuse ja kriteeriumite seisukohast või

(b) juhul, kui töövõtutingimused spetsiifiliselt nõuavad kokkuvõtte sõnastamist vastutava osapoole väite seisukohast, avaldab märkus(t)eta kokkuvõtte, kuid rõhutab asjaolu viidates sellele spetsiifiliselt kindlustandva töövõtu aruandes.

Muud aruandluskohustused

54. **Praktiseerija peaks arvesse võtma muid aruandluskohustusi, kaasa arvatud info edastamise asjakohasus isikutele, kelle ülesandeks on valitsemine, relevantsete valitsemiseks huvipakkuvate asjaolude kohta, mis kerkivad esile kindlustandva töövõtu käigus.**

55. Käesolevas ISAEs kirjeldab „valitsemine” isikute rolli, kellele on usaldatud vastutava osapoole järelvalve, kontrollimine ja suunamine.⁸ Isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, on tavaliselt vastutavad selle tagamise eest, et majandusüksus saavutab oma eesmärgid, ja aruannete esitamise eest huvitatud osapooltele. Juhul, kui töövõtu telliv osapool on erinev vastutavast osapooldest, ei pruugi olla asjakohane suhelda otse vastutava osapoollega või isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine vastutava osapoole üle.

56. Käesolevas ISAEs on „valitsemiseks huvipakkuvad relevantsete asjaolud” need, mis kerkivad esile kindlustandvast töövõtust ja praktiseerija arvates on nii tähtsad kui ka relevantsete isikute jaoks, kelle ülesandeks on valitsemine. Valitsemiseks huvipakkuvate relevantsete asjaolude hulka kuuluvad ainult need asjaolud, mida praktiseerija on täheldanud kindlustandva töövõtu läbiviimise käigus. Juhul, kui töövõtutingimused seda

⁸ Paljudes riikides on valitsemise põhimõtted välja töötatud kui võrdlusalus valitsemise hea tava kehtestamiseks. Sellised põhimõtted on tihti keskendunud börsil noteeritud ettevõtetele; siiski võivad nad sobida ka valitsemise täiustamiseks teist vormi ettevõtetes. Ei ole olemas ühteainsat hea valitsemise mudelit. Valitsemise struktuurid ja praktikad varieeruvad riigiti.

spetsiifiliselt ei nõua, ei nõuta praktiseerijalt protseduuride kavandamist valitsemiseks huvipakkuvate asjaolude identifitseerimise spetsiifilisel eesmärgil.

Jõustumiskuupäev

57. Käesolev ISAE kehtib kindlustandvate töövõtude kohta, kui kindlustandva töövõtu aruanne on välja antud 14. detsembril 2010 või pärast seda.

Erisätted avaliku sektori kohta

1. *Käesolev ISAE on rakendamiseks kõikidele kutselistele audiitoritele avalikus sektoris, kes on sõltumatud majandusüksusest, mille jaoks nad kindlustandvaid töövõtte läbi viivad. Kui kutselised audiitorid avalikus sektoris ei ole sõltumatud majandusüksusest, mille jaoks nad kindlustandvat töövõttu läbi viivad, tuleks käesolevat ISAE rakendada, pöörates erilist tähelepanu joonealustes märkustes 2 ja 4 esitatud juhistele.*