

KINDLUSTANDVATE TEENUSTE RAHVUSVAHELINE RAAMISTIK (EESTI)

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

SISUKORD

	Lõigud
Sissejuhatus.....	1-6
Kindlustandva teenuse definitsioon ja eesmärk	7-11
Raamistiku ulatus.....	12-16
Teenuse aktsepteerimine	17-19
Kindlustandva teenuse elemendid.....	20-60
Praktiseerija nime mitteamjakohtane kasutamine	61
Lisa 1: Erinevused põhjendatud ja piiratud kindlustandvate teenuste vahel	
Lisa 2: AJN kinnitatavate vandeaudiitori kutsetegevuse standardite struktuur	

Sissejuhatus

1. Käesolev raamistik määratleb ja kirjeldab kindlustandva teenuse elemente ja eesmärgid ning nimetab teenused, mille puhul rakendatakse rahvusvahelisi auditeerimise standardeid (Eesti) (ISA (EE)), rahvusvahelisi ülevaatamise teenuse standardeid (Eesti) (ISRE (EE)) ja rahvusvahelisi kindlustandvate teenuste standardeid (Eesti) (ISAE (EE)). See annab viiteraamistiku:
 - (a) kutselistele arvestusekspertidele avalikus kutsealases tegevuses („praktiseerijad”) kindlustandvate teenuste osutamisel; kutselised arvestusekspertid avalikus sektoris juhivad raamistiku lõpus olevatest avaliku sektori erisätetest (Public Sector Perspectives, PSP). Kutselisi arvestuseksperte, kes ei ole avalikus kutsealases tegevuses ega avalikus sektoris, innustatakse võtma raamistikku arvesse kindlustandvate teenuste osutamisel;¹
 - (b) teiste jaoks, kes on kaasatud kindlustandvatesse teenustesse, kaasa arvatud kindlustandva teenuse aruande ettenähtud kasutajad ja vastutav osapool; ja
 - (c) Eesti Audiitorkogu organile audiitortevuse järelevalve nõukogu (edaspidi AJN) ISAd (EE), ISREde (EE) ja ISAEde (EE) väljatöötamisel ja kinnitamisel.
2. Käesolev raamistik iseenesest ei sätesta kindlustandvate teenuste osutamise kohta standardeid ega esita protseduurilisi nõudeid. ISAd (EE), ISREde (EE) ja ISAEde (EE) sisaldavad kindlustandvate teenuste osutamise põhiprintsiipe, üliolulisi protseduure ja vastavaid juhiseid, mis on järjepidevad käesolevas raamistikus toodud kontseptsioonidega. Raamistiku ning ISAd (EE), ISREde (EE) ja ISAEde (EE) vaheline seos on esitatud lisas 2 – AJN kinnitatavate vandeaudiitori kutsetevuse standardite struktuur.
3. Alljärgnev on ülevaade käesolevast raamistikust:
 - *Sissejuhatus:* Käesolev raamistik käsitleb kindlustandvaid teenuseid, mida osutavad praktiseerijad. See annab viiteraamistiku praktiseerijate ja teiste jaoks, kes on kaasatud kindlustandvatesse teenustesse, nagu näiteks need, kes on tööle võtnud praktiseerija („teenust telliv osapool“).
 - *Kindlustandva teenuse definitsioon ja eesmärk:* Käesoleva raamistiku kohaselt eksisteerib kaht tüüpi kindlustandvaid teenuseid, mida praktiseerijal on lubatud osutada: Selles raamistikus nimetatakse neid kahte tüüpi teenuseid põhjendatud kindlustandvateks teenusteks ja piiratud kindlustandvateks teenusteks.²
 - *Raamistiku ulatus:* Selles peatükis eristatakse kindlustandvad teenused muudest töövõttudest, nagu näiteks konsultatsioonitöövõttud.

¹ Juhul kui kutseline arvestusekspert, kes ei osale avalikus kutsealases tegevuses, näiteks siseaudiitor, rakendab käesoleva raamistiku, ja (a) käesolevale raamistikule, ISAd (EE), ISREde (EE) või ISAEde (EE) viidatakse kutselise arvestuseksperti aruandes, ja (b) kutseline arvestusekspert või kindlustandva teenuse meeskonna teised liikmed ja, kui rakendatav, kutselise arvestuseksperti tööandja, ei ole sõltumatud ettevõttest, mille suhtes kindlustandvat teenust läbi viiakse, avalikustatakse informatsioon sõltumatuse puudumise ja suhte/suhete kohta ettevõttega esiletõstatult kutselise arvestuseksperti aruandes. Samuti ei sisaldu selle aruande pealkirjas sõna „sõltumatu” ning aruande otstarve ja kasutajad on piiratud.

² Kindlustandvate teenuste puhul, eriti möödunud perioodide finantsinformatsiooni osas, nimetatakse põhjendatud kindlustandvaid teenuseid audititeks ja piiratud kindlustandvaid teenuseid ülevaatusteks.

- *Teenuse aktsepteerimine:* Selles peatükis esitatakse iseloomulikud tunnusjooned, mis peavad olema olema enne, kui praktiseerija võib kindlustandva teenuse aktsepteerida.
- *Kindlustandva teenuse elemendid:* Selles peatükis nimetatakse ja käsitletakse viit elementi, mis on olemas praktiseerijate poolt osutatavates kindlustandvates teenustes: kolme osapoolse vaheline suhe, käsitletav küsimus, kriteeriumid, tõendusmaterjal ja kindlustandva teenuse aruanne. Selles peatükis selgitatakse tähtsaid erinevusi põhjendatud kindlustandvate teenuste ja piiratud kindlustandvate teenuste vahel (üldjoontes välja toodud ka lisa 1). Selles peatükis käsitletakse ka näiteks kindlustandvates teenustes käsitletavate teemade märkimisväärset varieerumist, sobivate kriteeriumite nõutavaid iseloomulikke tunnusjooni, riski ja olulisuse rolli kindlustandvates teenustes ja seda, kuidas avaldatakse kokkuvõtteid mõlemat tüüpi kindlustandva teenuse korral.
- *Praktiseerija nime mitteasjakohane kasutamine:* Selles peatükis käsitletakse praktiseerija käsitletava küsimusega seotuse mõjusid.

Eetikaalased printsiibid ja kvaliteedikontrolli standardid

4. Lisaks käesolevale raamistikule ning ISADEle (EE), ISREdele (EE) ja ISAEdele (EE) reguleerib kindlustandvaid teenuseid osutavate praktiseerijate tegevust:
 - (a) AJN kinnitatud „Kutseliste arvestusekspertide eetikakoodeks (Eesti)” (edaspidi *koodeks*), mis sätestab kutseliste arvestusekspertide jaoks fundamentaalsed eetikaalased printsiibid; ja
 - (b) rahvusvahelised kvaliteedikontrolli standardid (Eesti), (ISQC (EE)), mis sätestavad standardid ja annavad juhiseid ettevõtte kvaliteedikontrollisüsteemi osas³.
5. Koodeksi osas A esitatakse fundamentaalsed eetikaalased printsiibid, mille järgimist nõutakse kõikidelt kutselistelt arvestusekspertidelt, kaasa arvatud:
 - (a) usaldusväärsus;
 - (b) objektiivsus;
 - (c) kutsealane kompetentsus ja nõutav hoolikus;
 - (d) konfidentsiaalsus ja
 - (e) professionaalne käitumine
6. Koodeksi osa B, mis kehtib ainult kutseliste arvestusekspertide jaoks avalikus kutsealases tegevuses („praktiseerijad”), hõlmab kontseptuaalset lähenemist sõltumatusele, mis võtab iga kindlustandva teenuse puhul arvesse ohtusid sõltumatusele, aktsepteeritud kaitsemehhanisme ja avalikku huvi. See nõuab, et firmad ja kindlustandvate teenuste meeskondade liikmed tuvastaksid ja hindaksid tingimusi ja suhteid, mis tekitavad ohtusid sõltumatusele ning võtaksid kasutusele asjakohaseid meetmeid nende ohtude kõrvaldamiseks või nende vähendamiseks aktsepteeritavalt madala tasemeni kaitsemehhanismide rakendamise abil.

³ Täiendavad standardid ja juhised kindlustandva teenuse spetsiifiliste tüüpide kvaliteedikontrolliprotseduuride kohta on esitatud ISADEs (EE), ISREdes (EE) ja ISAEdes (EE).

Kindlustandva teenuse definitsioon ja eesmärk

7. „Kindlustandev teenus” tähendab teenust, mille puhul praktiseerija avaldab kokkuvõtte, mis on kavandatud suurendama ettenähtud kasutajate, kes on muud kui vastutav osapool, usaldust käsitletava küsimuse hindamise või mõõtmise lõpptulemuse vastu kriteeriumite järgi.
8. Käsitletava küsimuse hindamise või mõõtmise lõpptulemuseks on informatsioon, mis tuleneb kriteeriumite rakendamisest käsitletava küsimuse suhtes. Näiteks:
 - Finantsaruannetes esitatud kajastamine, mõõtmine, esitlusviis ja avalikustatud informatsioon (lõpptulemus) tuleneb kajastamise, mõõtmise, esitlusviisi ja avalikustatavat informatsiooni puudutava finantsaruandluse raamistiku, nagu näiteks rahvusvahelised finantsaruandluse standardid (kriteeriumid), rakendamisest ettevõtte finantsseisundi, finantstulemuse ja rahavoogude (käsitletav küsimus) suhtes.
 - Väide sisekontrolli tulemuslikkuse kohta (lõpptulemus) tuleneb sisekontrolli tulemuslikkuse hindamist puudutava raamistiku, nagu näiteks COSO⁴ või CoCo⁵ (kriteeriumid), rakendamisest sisekontrolli, protsessi (käsitletav küsimus) suhtes.

Käesoleva raamistiku ülejäänud osas kasutatakse mõistet „käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon” tähistamiseks käsitletava küsimuse hindamise või mõõtmise lõpptulemust. See on käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon, mille kohta praktiseerija kogub piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali, et saada põhjendatud alus kokkuvõtte avaldamiseks kindlustandva teenuse aruandes.

9. Käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni korrektne avaldamine käsitletava küsimuse ja kriteeriumite kontekstis võib ebaõnnestuda ning võib seetõttu sisaldada väärkajastamisi, võimalik et olulises ulatuses. Seda tuleb ette siis, kui käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon ei kajasta korrektselt kriteeriumite rakendamist käsitletava küsimuse suhtes, näiteks siis, kui ettevõtte finantsaruanded ei anna õiget ja õiglast ülevaadet (või „ei kajasta õiglaselt kõigis olulistes osades”) selle finantsseisundist, finantstulemusest ja rahavoogudest kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega, või siis, kui ettevõtte väide, et tema sisekontroll on tulemuslik, ei ole COSOde või CoCode põhjal õiglaselt väidetud kõigis olulistes osades.
10. Mõne kindlustandva teenuse puhul teostab käsitletava küsimuse hindamist või mõõtmist vastutav osapool ja käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon on vastutava osapoole väite kujul, mis on tehtud kättesaadavaks ettenähtud kasutajatele. Neid teenuseid nimetatakse väitepõhisteks teenusteks. Muude kindlustandvate teenuste puhul praktiseerija kas teostab otseselt käsitletava küsimuse hindamise või mõõtmise või hangib hindamise või mõõtmise teostanud vastutavalt osapoolelt esitise, mis ei ole kättesaadav ettenähtud kasutajatele. Käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon esitatakse ettenähtud kasutajatele kindlustandva teenuse aruandes. Neid teenuseid nimetatakse otsese aruandluse teenusteks.
11. Käesoleva raamistiku kohaselt eksisteerib kaht tüüpi kindlustandvaid teenuseid, mida praktiseerijal on lubatud osutada: põhjendatud kindlustandev teenus ja piiratud

⁴ „Sisekontroll – integreeritud raamistik”, Treadway Komisjoni Spondeerivate Organisatsioonide Komitee.

⁵ „Kontroll(mehhanism)i hindamise juhised – CoCo printsiibid”, Kontrollikomitee Kriteeriumid, Kanada Vannutatud Arvestusekspertide Instituut

kindlustandev teenus. Põhjustatud kindlustandva teenuse eesmärgiks on kindlustandva teenuse riski teenuse asjaolude juures⁶ aktsepteeritavalt madala tasemeni vähendamine, kui alus praktiseerija kokkuvõtte avaldamiseks positiivses vormis. Piiratud kindlustandva teenuse eesmärgiks on kindlustandva teenuse riski vähendamine tasemeni, mis on teenuse asjaolude juures aktsepteeritav, kuid kus see risk on suurem kui põhjustatud kindlustandva teenuse puhul, kui alus praktiseerija kokkuvõtte avaldamiseks negatiivses vormis.

Raamistiku ulatus

12. Mitte kõik praktiseerijate poolt osutatavad teenused ei ole kindlustandvad teenused. Teiste tihti teostatavate teenuste hulka, mis ei vasta ülaltoodud definitsioonile (ja seetõttu ei ole ka hõlmatud käesoleva raamistikuga), kuuluvad:
 - töövõttud, mida hõlmavad rahvusvahelised seonduvate teenuste standardid (Eesti) (ISRSid (EE)), nagu näiteks töövõttud kokkuleppeliste protseduuride läbiviimiseks ja finants- või muu informatsiooni koostamised;
 - maksudeklaratsioonide koostamine, kus ei avaldata kindlust väljendavat kokkuvõtet;
 - konsultatsiooni- (või nõustamis-)töövõttud⁷, nagu näiteks juhtimis- ja maksukonsultatsioon.
13. Kindlustandev teenus võib olla suurema teenuse osa, näiteks siis, kui äriettevõtte omandamise konsulteerimise töövõtu hulka kuulub nõue väljendada kindlust möödunud perioodide või tulevikku suunatud finantsinformatsiooni osas. Sellistel juhtudel on käesolev raamistik relevantne ainult teenuse kindlustandva osa seisukohast.
14. Alljärgnevaid teenuseid, mis võivad vastata lõigus 7 toodud definitsioonile, ei ole vaja läbi viia kooskõlas käesoleva raamistikuga:
 - (a) töövõttud tunnistuste andmiseks kohtumenetlustes seoses arvestuse, auditeerimise, maksustamise või muude küsimustega; ja
 - (b) töövõttud, mis hõlmavad erialaseid arvamusi, seisukohti või sõnastust, millest kasutaja võib tuletada mõningat kindlust juhul, kui kõik alljärgnev kehtib:
 - (i) need arvamused, seisukohad või sõnastus on kogu töövõtuga kõigest juhuslikult kaasaskäiv;

⁶ Teenuse asjaolude hulka kuuluvad teenuse tingimused, kaasa arvatud see, kas tegemist on põhjustatud kindlustandva teenusega või piiratud kindlustandva teenusega, käsitletava küsimuse iseloomulikud tunnusjooned, kasutatavad kriteeriumid, ettenähtud kasutajate vajadused, vastutava osapoolle ja selle keskkonna olulised iseloomulikud tunnusjooned, ja muud asjaolud, näiteks sündmused, tehingud, tingimused ja tavad, millel võib olla märkimisväärne mõju teenusele.

⁷ Konsultatsioonitöövõttudes rakendatakse kutselise arvestuseksperdi tehnilisi oskusi, haridust, vaatlusi, kogemusi ja teadmisi konsulteerimisprotsessist. Konsulteerimisprotsess on analüütiline protsess, mis tüüpiliselt sisaldab mingit kombinatsiooni tegevustest, mis on seotud alljärgnevaga: eesmärkide püstitamine, faktide leidmine, probleemide või võimaluste defineerimine, alternatiivide hindamine, soovitude väljatöötamine, kaasa arvatud tegevused, info edastamine tulemuste kohta ning mõnikord ellurakendamine ja järelkontroll. Aruanded (juhul, kui neid välja antakse) on tavaliselt kirjutatud jutustavas stiilis (või „pikas vormis“). Üldiselt on läbiviidud töö ainult kliendile kasutamiseks ja tema heaks. Töö sisu ja ulatus määratakse kindlaks kokkuleppes kutselise arvestuseksperdi ja kliendi vahel. Mis tahes teenus, mis vastab kindlustandva teenuse definitsioonile, ei ole konsultatsioonitöövõtt, vaid kindlustandev teenus.

- (ii) mis tahes välja antud kirjaliku aruande kasutamine on selgesõnaliselt piiratud ainult ettenähtud kasutajatega, kes on aruandes täpselt määratletud;
- (iii) täpselt määratletud ettenähtud kasutajatega kirjalikult fikseeritud arusaama kohaselt ei ole töövõtt ette nähtud olema kindlustandev teenus; ja
- (iv) kutselise arvestuseksperdi aruandes ei esitata töövõttu kindlustandva teenusena.

Aruanded kindlust mitteandvate teenuste kohta

15. Praktiseerija, kes koostab aruande teenuse kohta, mis ei ole käesoleva raamistiku kohaselt kindlustandev teenus, eristab selgelt selle aruande kindlustandva teenuse aruandest. Seega, et kasutajaid mitte segadusse ajada, välditakse kindlust mitteandva teenuse aruandes näiteks järgmist:
 - vihjamist vastavusele käesoleva raamistiku, ISADE (EE), ISREde (EE) või ISAEdega (EE);
 - sõnade „kindlus”, „audit” või „ülevaatus” mitteasjakohast kasutamist;
 - avalduse sisaldamist, mida võiks põhjendatult pidada ekslikult kokkuvõtteks, mis on kavandatud suurendama ettenähtud kasutajate usaldust käsitletava küsimuse hindamise või mõõtmise lõpptulemuse vastu kriteeriumite järgi.
16. Praktiseerija ja vastutav osapool võivad kokku leppida käesoleva raamistiku printsiipide rakendamise osas teenuse puhul siis, kui ei eksisteeri teisi ettenähtud kasutajaid peale vastutava osapoole, kuid kus kõik teised ISADE (EE), ISREde (EE) ja ISAEde (EE) nõuded on täidetud. Sellistel juhtudel sisaldab praktiseerija aruanne avaldust, et aruannet võib kasutada üksnes vastutav osapool.

Teenuse aktsepteerimine

17. Praktiseerija aktsepteerib kindlustandva teenuse ainult siis, kui praktiseerija esialgsed teadmised teenuse asjaolude kohta näitavad, et:
 - (a) vastavad eetikaalased nõuded nagu sõltumatus ja ametialane kompetentsus saavad olema täidetud, ja
 - (b) teenusel on olemas kõik alljärgnevad iseloomulikud tunnused:
 - (i) käsitletav küsimus on asjakohane;
 - (ii) kasutatavad kriteeriumid on sobivad ja on ettenähtud kasutajatele kättesaadavad;
 - (iii) praktiseerijal on juurdepääs piisavale asjakohasele tõendusmaterjalile toetamaks praktiseerija kokkuvõtet;
 - (iv) praktiseerija kokkuvõtte vormis, mis on asjakohane kas põhjendatud kindlustandva teenuse või piiratud kindlustandva teenuse puhul, saab sisalduma kirjalikus aruandes; ja
 - (v) praktiseerija on saavutanud rahulolu selles suhtes, et teenusel on põhjendatud otstarve. Juhul kui eksisteerib märkimisväärne praktiseerija töö ulatuse piiratus (vt lõik 55), võib olla ebatõenäoline, et teenusel on

põhjendatud otstarve. Samuti võib praktiseerija uskuda, et teenust telliv osapool kavatseb seostada praktiseerija nime käsitletava küsimusega mitteasjakohasel viisil (vt lõik 61).

Spetsiifilised ISAd (EE), ISREd (EE) ja ISAEd (EE) võivad sisaldada täiendavaid nõudeid, mis peavad olema täidetud enne teenuse aktsepteerimist.

18. Kui potentsiaalset teenust ei saa aktsepteerida kindlustandva teenusena, sest sellel ei ole olemas kõiki eelmises lõigus toodud iseloomulikke tunnuseid, võib teenust telliv osapool olla suuteline tuvastama teistsuguse teenuse, mis vastab ettenähtud kasutajate vajadustele. Näiteks:
- (a) juhul kui esialgsed kriteeriumid ei olnud sobivad, võib kindlustandva teenuse ikkagi läbi viia juhul, kui:
 - (i) teenust telliv osapool saab tuvastada esialgse käsitletava küsimuse ühe aspekti, mille jaoks need kriteeriumid on sobivad ja praktiseerija saaks kindlustandvat teenust osutada selle aspekti kui iseseisvalt käsitletava küsimuse suhtes. Sellistel juhtudel teeb kindlustandva teenuse aruanne selgeks, et see ei puuduta esialgset käsitletavat teemat tervikuna; või
 - (ii) võib välja valida või välja töötada alternatiivsed kriteeriumid, mis on sobivad esialgse käsitletava küsimuse jaoks;
 - (b) teenust telliv osapool võib soovida töövõttu, mis ei ole kindlustandev teenus, nagu näiteks konsultatsiooni- või kokkuleppeliste protseduuride läbiviimise töövõtt.
19. Olles aktsepteerinud kindlustandva teenuse osutamise, ei või praktiseerija muuta seda teenust kindlust mitteandvaks teenuseks, või põhjendatud kindlustandvast teenusest piiratud kindlustandvaks teenuseks ilma põhjendatud õigustusega. Tingimuste muutumine, mis mõjutab ettenähtud kasutajate nõudmisi või arusaamatus, mis puudutab teenuse sisu, õigustab tavaliselt soovi teenust muuta. Juhul kui selline muudatus tehakse, ei hülga praktiseerija tõendusmaterjali, mis omandati enne muudatust.

Kindlustandva teenuse elemendid

20. Selles peatükis käsitletakse alljärgnevat kindlustandva teenuse elemente:
- (a) kolme osapoole vaheline suhe, kuhu on kaasatud praktiseerija, vastutav osapool ja ettenähtud kasutajad;
 - (b) asjakohane käsitletav küsimus;
 - (c) sobivad kriteeriumid;
 - (d) piisav asjakohane tõendusmaterjal; ja
 - (e) kirjalik kindlustandva teenuse aruanne vormis, mis on asjakohane põhjendatud kindlustandva teenuse või piiratud kindlustandva teenuse puhul.

Kolme osapoole vaheline suhe

21. Kindlustandvatesse teenustesse on kaasatud kolm eraldiseisvat osapoolt: praktiseerija, vastutav osapool ja ettenähtud kasutajad.

22. Vastutav osapool ja ettenähtud kasutajad võivad olla erinevatest ettevõtetest või samast ettevõttest. Näitena viimatimainitud juhu kohta võib kahetasemelise juhtimise struktuuri korral nõukogu taotleda kindluse saamist informatsiooni osas, mille on esitanud selle ettevõtte juhatus. Suhet vastutava osapoole ja ettenähtud kasutajate vahel tuleb vaadata spetsiifilise teenuse kontekstis ja see võib erineda traditsioonilisemalt määratletud vastutusliinidest. Näiteks ettevõtte kõrgema astme juhtkond (ettenähtud kasutaja) võib palgata praktiseerija, et osutada kindlustandev teenus ettevõtte tegevuste konkreetse aspekti suhtes, mis on madalama astme juhtkonna (vastutav osapool) otsene vastutus, aga mille eest lõppkokkuvõttes vastutab kõrgema astme juhtkond.

Praktiseerija

23. Termin „praktiseerija” sellisena nagu on kasutatud käesolevas raamistikus, on laiem kui termin „audiitor” nagu seda on kasutatud ISAdes (EE) ja ISREdes (EE), mis puudutab ainult praktiseerijaid, kes osutavad auditi või ülevaatuseteenust möödunud perioodide finantsinformatsiooni suhtes.
24. Praktiseerijalt võidakse paluda kindlustandvate teenuste osutamist paljude erinevate käsitletavate küsimuste osas. Mõned käsitletavad küsimused võivad nõuda spetsiifilisi oskusi ja teadmisi peale nende, mis konkreetsetel praktiseerijal tavaliselt on. Nagu märgitud lõigu 17 alapunktis a, ei aktsepteeri praktiseerija teenust juhul, kui eelteadmised teenuse asjaolude kohta näitavad, et eetikaalased nõuded ametialase kompetentsuse osas ei saa olema täidetud. Mõningatel juhtudel saab seda nõuet täita sellega, et praktiseerija kasutab teistest erialastest distsipliinidest pärit isikute tööd, kellele viidatakse kui ekspertidele. Sellistel juhtudel on praktiseerija saavutanud rahulolu selles osas, et nendel isikutel, kes teenust osutavad, on kollektiivselt nõutavad oskused ja teadmised, ja et praktiseerija on adekvaatsel määral kaasatud teenuse osutamisse ja tal on arusaamine tööst, mille jaoks mis tahes eksperti kasutatakse.

Vastutav osapool

25. Vastutav osapool on isik (või isikud), kes:
- (a) otsese aruandluse teenuse puhul on vastutav käsitletava küsimuse eest; või
 - (b) väitepõhise teenuse puhul on vastutav käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni (väite) eest ja võib olla vastutav käsitletava küsimuse eest. Näiteks selle kohta, kui vastutav osapool on vastutav nii käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni kui ka käsitletava küsimuse eest, on see, kui ettevõtte palkab praktiseerija osutama kindlustandvat teenust aruande osas, mille ettevõtte on ise koostanud enda jätkusuutlikkuse alaste tegevuste kohta. Näiteks selle kohta, kui vastutav osapool on vastutav käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni eest, aga ei ole vastutav käsitletava küsimuse eest, on see, kui valitsusasutus palkab praktiseerija osutama kindlustandvat teenust aruande osas eraettevõtte jätkusuutlikkuse alaste tegevuste kohta, mille organisatsioon on koostanud ja kavatseb jagada ettenähtud kasutajatele.

Vastutav osapool võib olla või mitte olla see osapool, kes palkab praktiseerija (teenust telliv osapool).

26. Tavaliselt annab vastutav osapool praktiseerijale kirjaliku esitise, mis hindab või mõõdab käsitletavat teemat kirjeldatud kriteeriumite järgi, kas see siis kavatakse teha väitena kättesaadavaks ettenähtud kasutajatele või mitte. Otsese aruandluse

teenuse puhul ei pruugi praktiseerija olla suuteline hankima sellist esitist juhul, kui teenust telliv osapool ja vastutav osapool on erinevad.

Ettenähtud kasutajad

27. Ettenähtud kasutajad on isik, isikud või isikute grupp, kelle jaoks praktiseerija koostab kindlustandva teenuse aruande. Vastutav osapool võib olla üks ettenähtud kasutajatest, aga mitte ainus.
28. Kui praktiline, on kindlustandva teenuse aruanne adresseeritud kõikidele ettenähtud kasutajatele, kuid mõningatel juhtudel võivad eksisteerida muud ettenähtud kasutajad. Praktiseerija ei pruugi olla suuteline kindlaks tegema kõiki neid, kes hakkavad kindlustandva teenuse aruannet lugema, eelkõige juhul, kui eksisteerib suur hulk inimesi, kellel on sellele juurdepääs. Sellistel juhtudel, eriti kui võimalikel lugejatel on käsitletava küsimuse suhtes tõenäoliselt mitmesugused erinevad huvid, võivad ettenähtud kasutajad olla piiratud märkimisväärsete ja ühiste huvidega peamiste huvigruppidega. Ettenähtud kasutajaid võib kindlaks teha mitmel viisil, näiteks kokkuleppes praktiseerija ja vastutava osapoole või teenust telliva osapoole vahel, või seadusega.
29. Kui praktiline, on ettenähtud kasutajad või nende esindajad koos praktiseerija ja vastutava osapoolega (ja teenust telliva osapoolega juhul, kui see on erinev) kaasatud teenuse nõuete kindlaksmääramisse. Hoolimata siiski teiste osalemisest ja erinevalt kokkuleppeliste protseduuride läbiviimise töövõtust (millega kaasneb pigem raporteerimine protseduuride põhjal tehtud tähelepanekutest kui kokkuvõtte):
 - (a) on praktiseerija vastutav protseduuride sisu, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramise eest, ja
 - (b) nõutakse praktiseerijalt mis tahes asjaolu jälgimist, millest praktiseerija saab teadlikuks ja mis viib praktiseerija küsimuseni, kas käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni tuleks oluliselt modifitseerida.
30. Mõningatel juhtudel sunnivad ettenähtud kasutajad (näiteks pankurid ja reguleerijad) vastutavale osapoolele peale nõudmise või paluvad sellel (või teenust tellivalt osapoolelt, kui see on erinev) korraldada kindlustandva teenuse osutamine spetsiifilisel otstarbel. Kui teenused on kavandatud spetsiifiliste ettenähtud kasutajate jaoks või spetsiifiliseks otstarbeks, kaalub praktiseerija kindlustandva teenuse aruandesse piirangu kaasamist, mis piirab selle kasutamist nende kasutajatega või selle otstarbega.

Käsitletav küsimus

31. Kindlustandva teenuse käsitletav küsimus ja käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon võib esineda mitmes vormis, nagu näiteks:
 - finantstulemused või -tingimused (näiteks varasem või tulevikku suunatud finantspositsioon, finantstulemus ja rahavood), mille puhul käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooniks võib olla finantsaruannetes esitatud kajastamine, mõõtmine, esitlusviis ja avalikustatud informatsioon;
 - mittefinantstulemused või -tingimused (näiteks ettevõtte toimimine), mille puhul käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooniks võivad olla tõhususe ja tulemuslikkuse põhinäitajad;

- füüsilised iseloomulikud tunnused (näiteks seadme võimsus), mille puhul käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooniks võib olla spetsifikatsioonidokument;
 - süsteemid ja protsessid (näiteks ettevõtte sisekontrolli- või IT-süsteem), mille puhul käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooniks võib olla väide tulemuslikkuse kohta;
 - käitumine (näiteks korporatiivne valitsemine, vastavus regulatsioonidele, personalipraktikad), mille puhul käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooniks võib olla avaldus vastavuse kohta või avaldus tulemuslikkuse kohta.
32. Käsitletavatel teemadel on erinevad iseloomulikud tunnused, kaasa arvatud see, millisel määral informatsioon nende kohta on kvalitatiivne versus kvantitatiivne, objektiivne versus subjektiivne, tagasivaateline versus tulevikku suunatud, ja on seotud mingi ajahetkega või hõlmab mingit perioodi. Sellised iseloomulikud tunnused mõjutavad:
- (a) täpsust, millega käsitletavat teemat saab kriteeriumite järgi hinnata või mõõta; ja
 - (b) kättesaadava tõendusmaterjali veenvust.
- Kindlustandva teenuse aruandes märgitakse ära iseloomulikud tunnused, mis on ettenähtud kasutajate jaoks eriti tähtsad.
33. Asjakohane käsitletav küsimus on:
- (a) tuvastatav ja järjepidevalt hinnatav või mõõdetav kindlaks määratud kriteeriumite järgi; ja
 - (b) selline, et informatsioon selle kohta võib olla piisava asjakohase tõendusmaterjali kogumise protseduuride objektiks, et toetada põhjendatud kindlustandvat või piiratud kindlustandvat kokkuvõtet, nagu asjakohane.

Kriteeriumid

34. Kriteeriumid on põhikäsitlused, mida kasutatakse käsitletava küsimuse hindamiseks või mõõtmiseks, kaasa arvatud, kus relevantne, esitlusviisi ja informatsiooni avalikustamise põhikäsitlused. Kriteeriumid võivad olla ametlikud, näiteks finantsaruannete koostamisel võivad kriteeriumiteks olla rahvusvahelised finantsaruandluse standardid või rahvusvahelised avaliku sektori arvestusstandardid; sisekontrollist raporteerides võib kriteeriumiks olla kehtestatud sisekontrolli raamistik või konkreetsed kontrollieesmärgid, mis on spetsiifiliselt kavandatud teenuse jaoks; ja vastavusest raporteerides võivad kriteeriumiteks olla kohaldatav seadus, regulatsioon või leping. Vähemametlike kriteeriumite näideteks on ettevõttesiseselt väljatöötatud käitumiskoodeks või kokkulepitud tegevuse tase (nagu näiteks, mitu korda aastas konkreetne komitee eeldatavasti kohtub).
35. Sobivad kriteeriumid on nõutavad käsitletava küsimuse põhjendatult järjepidevaks hindamiseks või mõõtmiseks professionaalse otsustuse kontekstis. Ilma sobivaid kriteeriume sisaldava viiteraamistikuta võidakse mis tahes kokkuvõtet tõlgendada mis tahes viisil ja vääriti mõista. Sobivad kriteeriumid on kontekstitundlikud ehk teenuse asjaoludele vastavad. Isegi sama käsitletava küsimuse jaoks võivad eksisteerida erinevad kriteeriumid. Näiteks võib üks vastutav osapool kliendi rahulolu kui

käsitleva küsimuse jaoks välja valida klientide kaebuste hulga, mis on lahendatud kliendi rahulolu tunnustamiseks; teine vastutav osapool võib välja valida kordusostude hulga, mis on tehtud kolme kuu jooksul alates esmasest ostust.

36. Sobivatel kriteeriumitel on olemas alljärgnevad iseloomulikud tunnused:
- (a) Relevantsus: relevantseid kriteeriumid toetavad kokkuvõtteid, mis abistavad ettenähtud kasutajaid otsuste tegemisel.
 - (b) Täielikkus: kriteeriumid on piisavalt täielikud siis, kui relevantseid tegureid, mis võiksid mõjutada kokkuvõtteid teenuse asjaolude kontekstis, ei jäeta välja. Täielike kriteeriumite hulka kuuluvad, kus relevantne, esitlusviisi ja informatsiooni avalikustamise põhikäsitlused.
 - (c) Usaldusväarsus: usaldusväärsed kriteeriumid võimaldavad põhjendatult järjepidevat käsitleva küsimuse hindamist või mõõtmist, kaasa arvatud, kus relevantne, esitlusviis ja informatsiooni avalikustamine siis, kui neid sarnastes tingimustes kasutavad sarnase kvalifikatsiooniga praktiseerijad.
 - (d) Neutraalsus: neutraalsed kriteeriumid toetavad kokkuvõtteid, mis on erapooletud.
 - (e) Arusaadavus: arusaadavad kriteeriumid toetavad kokkuvõtteid, mis on selged, terviklikud ja mida ei saa märkimisväärselt erinevalt tõlgendada.

Käsitleva küsimuse hindamine või mõõtmine praktiseerija enda ootuste, otsustuste ja individuaalse kogemuse põhjal ei kujuta endast sobivaid kriteeriume.

37. Praktiseerija hindab kriteeriumite sobivust konkreetse teenuse jaoks, võttes arvesse seda, kas kriteeriumid kajastavad ülalmainitud iseloomulikke tunnuseid. Iga iseloomuliku tunnuse suhteline tähtsus konkreetse teenuse jaoks on otsustuse küsimus. Kriteeriumid saavad olla kas kehtestatud või spetsiifiliselt välja töötatud. Kehtestatud kriteeriumid on need, mida kätkevad endas seadused või regulatsioonid, või mis on välja antud volitatud või tunnustatud ekspertorganisatsioonide poolt, mis järgivad kohast läbipaistvat protsessi. Spetsiifiliselt välja töötatud kriteeriumid on need, mis on kavandatud teenuse eesmärgi jaoks. See, kas kriteeriumid on kehtestatud või spetsiifiliselt välja töötatud, mõjutab tööd, mida praktiseerija teeb nende sobivuse hindamiseks konkreetse teenuse jaoks.
38. Kriteeriumid peavad olema kättesaadavad ettenähtud kasutajatele, et võimaldada neil aru saada, kuidas käsitlevat teemat on hinnatud või mõõdetud. Kriteeriume tehakse ettenähtud kasutajatele kättesaadavaks ühel või enamal alljärgneval viisil:
- (a) avalikult;
 - (b) kaasates kriteeriumid selgel viisil käsitleva küsimusega seotud informatsiooni esitisse;
 - (c) kaasates kriteeriumid selgel viisil kindlustandva teenuse aruandesse;
 - (d) üldise arusaama kaudu, näiteks kriteeriumi aja mõõtmiseks tundide ja minutitega.

Kriteeriumid võivad olla kättesaadavad ka ainult spetsiifilistele ettenähtud kasutajatele, näiteks lepingu tingimused või tööstusharus loodud ühingu poolt välja antud kriteeriumid, mis on kättesaadavad ainult tööstusharuse kuulujatele. Kui identifitseeritud kriteeriumid on kättesaadavad ainult spetsiifilistele ettenähtud kasutajatele või on relevantseid ainult spetsiifilise otstarbe seisukohast, on

kindlustandva teenuse aruande kasutamine piiratud nende kasutajatega või sel otstarbel.⁸

Tõendusmaterjal

39. Praktiseerija planeerib ja osutab kindlustandva teenuse kutsealase skeptitsismi hoiakuga, omandamaks piisav asjakohane tõendusmaterjal selle kohta, kas käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon on ilma oluliste väärkajastamisteta. Praktiseerija võtab arvesse olulisust, kindlustandva teenuse riski ning kättesaadava tõendusmaterjali kvantiteeti ja kvaliteeti teenuse planeerimisel ja osutamisel, eriti just tõendusmaterjali kogumise protseduuride sisu, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramisel.

Kutsealane skeptitsism

40. Praktiseerija planeerib ja osutab kindlustandva teenuse kutsealase skeptitsismi hoiakuga, tunnustades, et võivad eksisteerida tingimused, mis põhjustavad käsitletava küsimuse osas 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 osapoole dokumentide või esitiste usaldusväärsuse. Näiteks on kutsealase skeptitsismi hoiak praktiseerija jaoks vajalik kogu teenuse osutamise protsessi vältel vähendamaks kahtlaste asjaolude mittemärkamise riski, liigse üldistamise riski kokkuvõtete tegemisel vaatluste põhjal ja vigaste eelduste kasutamise riski tõendusmaterjali kogumise protseduuride sisu, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramisel ja nende tulemuste hindamisel.
41. Harva hõlmab kindlustandev teenus dokumentatsiooni ehtsuse kindlakstegemist ja praktiseerija ei ole ka koolitatud olema ekspert sellise ehtsuse kindlakstegemise alal ja temalt seda ei oodata. Siiski võtab praktiseerija arvesse tõendusmaterjalina kasutatava informatsiooni, näiteks fotokoopiate, fakside, filmitud, digiteeritud või muude elektrooniliste dokumentide usaldusväärsuse, kaasa arvatud kontrolli(mehhanismi)de arvessevõtmine nende koostamise ja säilitamise üle, kus relevantne.

Tõendusmaterjali piisavus ja asjakohasus

42. Piisavus on tõendusmaterjali kvantiteedi mõõt. Asjakohasus on tõendusmaterjali kvaliteedi mõõt ehk kas tõendusmaterjal on relevantne ja usaldusväärne. Vajamineva tõendusmaterjali kvantiteeti mõjutab risk, et käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon sisaldab olulisi väärkajastamisi (mida suurem on risk, seda rohkem tõendusmaterjali on tõenäoliselt vaja) ja ka sellise tõendusmaterjali kvaliteet (mida kõrgem kvaliteet, seda vähem võib olla vaja). Seega on tõendusmaterjali piisavus ja asjakohasus omavahel seotud. Siiski ei pruugi lihtsalt enama tõendusmaterjali omandamine kompenseerida selle madalat kvaliteeti.
43. Tõendusmaterjali usaldusväärsust mõjutab selle allikas ja selle olemus ning see sõltub konkreetsetest tingimustest, milles tõendusmaterjal hangitakse. Võib teha üldistusi erinevat sorti tõendusmaterjali usaldusväärsuse kohta; siiski käivad selliste üldistuste juurde tähtsad erandid. Isegi siis, kui tõendusmaterjal omandatakse ettevõttevälistest

⁸ Samal ajal kui kindlustandva teenuse aruanne võib olla piiratud alati, kui see on mõeldud 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 tingimustest ja relevantsest jurisdiktsioonist.

allikatest, võivad eksisteerida tingimused, mis võivad mõjutada omandatud informatsiooni usaldusväärsust. Näiteks ei pruugi sõltumatust ettevõttevälisest allikast omandatud tõendusmaterjal olla usaldusväärne juhul, kui allikas ei ole pädev. Tunnustades, et erandid võivad eksisteerida, võib samal ajal kasu olla alljärgnevatest üldistustest tõendusmaterjali usaldusväärsuse kohta:

- tõendusmaterjal on usaldusväärsem siis, kui see on hangitud ettevõttevälisest sõltumatutest allikatest;
 - ettevõttesiseselt genereeritud tõendusmaterjal on usaldusväärsem siis, kui vastavad kontrolli(mehhanismi)d on tulemuslikud;
 - otseselt praktiseerija poolt omandatud tõendusmaterjal (näiteks kontrolli(mehhanismi) rakendamise vaatlus) on usaldusväärsem kui kaudselt või järelduste kaudu omandatud tõendusmaterjal (näiteks järelepäring kontrolli(mehhanismi) rakendamise kohta);
 - tõendusmaterjal on usaldusväärsem siis, kui see eksisteerib dokumentaalsel kujul, kas paberil, elektrooniliselt või muul kandjal (näiteks koosolekuga samaaegselt kirjutatud protokoll on usaldusväärsem kui arutatud küsimuste hilisem suuline esitus);
 - originaaldokumentides esitatud tõendusmaterjal on usaldusväärsem kui fotokoopiates ja faksides esitatud tõendusmaterjal.
44. Tavaliselt omandab praktiseerija suurema kindluse erinevatest allikatest hangitud või oma olemuselt erinevast järjepidevast tõendusmaterjalist kui üksikult arvessevõetavatest tõendusmaterjali osadest. Peale selle võib erinevatest allikatest pärit või oma olemuselt erineva tõendusmaterjali hankimine osutada sellele, et tõendusmaterjali üksik osa ei ole usaldusväärne. Näiteks ettevõttest sõltumatust allikast omandatud tõendav informatsioon võib suurendada kindlust, mille praktiseerija saab vastutava osapoole esitise. Seega, kui ühest allikast omandatud tõendusmaterjal ei ole järjepidev teisest omandatuga, määrab praktiseerija kindlaks, millised täiendavad tõendusmaterjali kogumise protseduurid on vajalikud mittejärjepidevuse kõrvaldamiseks.
45. Piisava asjakohase tõendusmaterjali omandamise seisukohast on üldiselt raskem omandada kindlust käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni osas, mis hõlmab mingit perioodi, kui käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni osas mingi ajahetke kohta. Peale selle on protsesside kohta esitatud kokkuvõtted tavaliselt piiratud teenusega hõlmatud perioodiga; praktiseerija ei esita mingit kokkuvõtet selle kohta, kas protsess jätkuvalt funktsioneerib spetsifitseeritud viisil tulevikus.
46. Praktiseerija võtab arvesse tõendusmaterjali omandamise maksumuse ja omandatud informatsiooni kasulikkuse vahelist suhet. Siiski ei ole kaasnev keerukuse või kulu küsimus iseenesest põhjendatud aluseks tõendusmaterjali kogumise protseduuri ärajätmiseks, mille jaoks puudub alternatiiv. Kindlustandva teenuse aruande toetamiseks tõendusmaterjali kvantiteedi ja kvaliteedi ning seega selle piisavuse ja asjakohasuse hindamiseks kasutab praktiseerija kutsealast otsustust ja rakendab kutsealast skeptitsismi.

Olulisus

47. Olulisus on relevantne siis, kui praktiseerija määrab kindlaks tõendusmaterjali kogumise protseduuride sisu, ajastuse ja ulatuse ning hindab seda, kas käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon on oluliste väärkajastamisteta. Olulisuse

arvessevõtmisel mõistab ja hindab praktiseerija seda, millised tegurid võiksid mõjutada ettenähtud kasutajate otsuseid. Näiteks siis, kui kindlaks määratud kriteeriumid lubavad varieerumisi käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni esitusviisis, võtab praktiseerija arvesse seda, kuidas kasutusele võetud esitusviis võiks mõjutada ettenähtud kasutajate otsuseid. Olulisust võetakse arvesse kvantitatiivsete ja kvalitatiivsete tegurite kontekstis, nagu näiteks nende tegurite suhteline suurusjärk, 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 teenuse puhul on praktiseerija otsustuse küsimus.

Kindlustandva teenuse risk

48. Kindlustandva teenuse risk on risk, et praktiseerija avaldab mitteamajakohase kokkuvõtte siis, kui käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon sisaldab olulist väärkajastamist.⁹ Põhjendatud kindlustandva teenuse puhul vähendab praktiseerija kindlustandva teenuse riski aktsepteeritavalt madala tasemeni teenuse tingimustes, et omandada põhjendatud kindlus kui alus praktiseerija kokkuvõtte avaldamiseks positiivses vormis. Kindlustandva teenuse riski tase on piiratud kindlustandva teenuse puhul kõrgem kui põhjendatud kindlustandva teenuse puhul, tingituna tõendusmaterjali kogumise protseduuride sisu, ajastuse või ulatuse erinevusest. Siiski on piiratud kindlustandva teenuse puhul tõendusmaterjali kogumise protseduuride sisu, ajastuse ja ulatuse kombinatsioon praktiseerija jaoks vähemalt piisav omandamiseks tähendust omavat kindlusastet kui alust avalduseks negatiivses vormis. Et olla tähendust omav, suurendab praktiseerija poolt omandatud kindlusaste ettenähtud kasutajate usaldust käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni vastu tõenäoliselt määrani, mis on selgelt muu kui tähtsusetu.
49. Üldiselt saab kindlustandva teenuse riski esitada alljärgnevate komponentide abil, kuigi kõik need komponendid ei ole tingimata olemas või märkimisväärsed kõikide kindlustandvate teenuste puhul:
 - (a) risk, et käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon sisaldab olulist väärkajastamist, mis omakorda koosneb:
 - (i) olemuslikust riskist: käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni vastuvõtlikkus olulisele väärkajastamisele eeldusel, et ei eksisteeri vastavaid kontroll(mehhanism)e; ja
 - (ii) kontrolliriskist: risk, et olulist väärkajastamist, mis võib esineda, ei väldita või ei avastata ega parandata õigeaegselt vastavate sisekontrolli(mehhanismi)de abil. Kui kontrollirisk on käsitletava küsimuse seisukohast relevantne, eksisteerib alati mõningane

⁹ (a) See hõlmab riski, et nende otsese aruandluse teenuste korral, kus käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon on esitatud ainult praktiseerija kokkuvõttes, teeb praktiseerija mitteamajakohase kokkuvõtte, et käsitletav küsimus on kõikides olulistest osades kriteeriumitega vastavuses, näiteks: „Meie arvates on sisekontroll XYZ *kriteeriumite* põhjal kõikides olulistest osades tulemuslik.”

(b) Peale kindlustandva teenuse riski on praktiseerija avatud ka mitteamajakohase kokkuvõtte avaldamise riskile siis, kui käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon ei sisalda olulist väärkajastamist ning riskidele, mis tulenevad kohtuprotsessi kaotamisest, negatiivsest avalikkuse tähelepanust või muudest sündmustest, mis kerkivad esile seoses käsitletava küsimusega, mille kohta raporteeriti. Need riskid ei kuulu kindlustandva teenuse riski hulka.

kontrollirisk sisekontrolli ülesehituse ja toimimise olemuslike piirangute tõttu; ja

- (b) avastamisrisk: risk, et praktiseerija ei avasta olulist väärkajastamist, mis eksisteerib.

Seda, mil määral praktiseerija arvestab igäihte nendest komponentidest, mõjutavad teenuse asjaolud, eriti käsitletava küsimuse olemus ja see, kas osutatakse põhjendatud kindlustandvat või piiratud kindlustandvat teenust.

Tõendusmaterjali kogumise protseduuride sisu, ajastus ja ulatus

50. Tõendusmaterjali kogumise protseduuride täpne sisu, ajastus ja ulatus on teenuse eri erinev. Teoorias on võimalikud tõendusmaterjali kogumise protseduuride lõputud variatsioonid. Praktikas on siiski raske edastada nende kohta infot selgelt ja ühemõtteliselt. Praktiseerija püüab edastada infot nende kohta selgelt ja ühemõtteliselt ning kasutab vormi, mis on asjakohane põhjendatud kindlustandva teenuse või piiratud kindlustandva teenuse korral.¹⁰
51. „Põhjendatud kindlus” on mõiste, mis on seotud koguneva tõendusmaterjaliga, mis on praktiseerija jaoks vajalik kokkuvõtte tegemiseks käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni kui terviku suhtes. Et oleks võimalik avaldada kokkuvõtet positiivses vormis, mis on nõutav põhjendatud kindlustandva teenuse puhul, on vajalik, et praktiseerija omandab piisava asjakohase tõendusmaterjali osana korduvast, süstemaatilise teenuse osutamise protsessist, mis hõlmab:
- (a) arusaama omandamist käsitletava küsimuse ja muude teenuse asjaolude kohta, mis, olenevalt käsitletavast teemast, hõlmab arusaama omandamist sisekontrolli kohta;
 - (b) selle arusaama põhjal riskide hindamist, et käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon võib sisaldada olulisi väärkajastamisi;
 - (c) vastamist hinnatud riskidele, kaasa arvatud üldiste vastuste väljatöötamist ning edasiste protseduuride sisu, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramist;
 - (d) edasiste protseduuride teostamist 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 kontrolli(mehhanismi)de toimimise tulemuslikkuse testid; ja
 - (e) tõendusmaterjali piisavuse ja asjakohasuse hindamist.
52. Põhjendatud kindlus on väiksem kui absoluutne kindlus. Kindlustandva teenuse riski vähendamine nullini on väga harva saavutatav või tasuv tingituna sellistest teguritest nagu alljärgnevad:
- selektiivse testimise kasutamine;

¹⁰ Kui käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon koosneb paljudest aspektidest, võib iga aspekti kohta teha eraldi kokkuvõtte. Samas kui 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 teenuse korral.

- 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;
 - mõningatel juhtudel käsitletava küsimuse iseloomulikud tunnusjooned, kui neid hinnatakse või mõõdetakse identifitseeritud kriteeriumite järgi.
53. Nii põhjendatud kindlustandvad kui ka piiratud kindlustandvad teenused nõuavad kindluse andmise alaste oskuste ja tehnikate rakendamist ning piisava asjakohase tõendusmaterjali kogumist osana korduvast, süstemaatilisest teenuse osutamise protsessist, mille hulka kuulub arusaama omandamine käsitletava küsimuse ja muude teenuseasjaolude kohta. Piisava asjakohase tõendusmaterjali kogumise protseduuride sisu, ajastus ja ulatus on piiratud kindlustandva teenuse korral siiski kavatselt piiratud võrreldes põhjendatud kindlustandva teenusega. Mõningate käsitletavate teemade osas võivad eksisteerida spetsiifilised ametlikud seisukohad andmaks juhiseid piisava asjakohase tõendusmaterjali kogumiseks piiratud kindlustandva teenuse jaoks. Näiteks ISRE (EE) 2400 „Teenused finantsaruannete ülevaatuks” sätestab, et piisav asjakohane tõendusmaterjal finantsaruannete ülevaatuks omandatakse eelkõige analüütiliste protseduuride ja järelepäringute kaudu. Vastava ametliku seisukoha puudumisel varieeruvad piisava asjakohase tõendusmaterjali kogumise protseduurid vastavalt teenuse asjaoludele, eriti käsitletavale teemale, ning ettenähtud kasutajate ja teenust telliva osapoole vajadustele, kaasa arvatud relevantset kitsendused aja ja kulu osas. Nii põhjendatud kindlustandvate kui piiratud kindlustandvate teenuste puhul juhul, kui praktiseerija saab teadlikuks asjaolust, mis viib praktiseerija küsimuseni, kas käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni tuleks oluliselt modifitseerida, jälgib praktiseerija seda asjaolu teiste protseduuride läbiviimisega, mis on piisavad võimaldamaks praktiseerijal esitada aruanne.

Kättesaadava tõendusmaterjali kvantiteet ja kvaliteet

54. Kättesaadava tõendusmaterjali kvantiteeti või kvaliteeti mõjutavad:
- (a) käsitletava küsimuse ja käsitletava küsimuse osas esitatud informatsiooni iseloomulikud tunnusjooned. Näiteks vähem objektiivset tõendusmaterjali võib oodata siis, kui informatsioon käsitletava küsimuse kohta on pigem tulevikku suunatud kui tagasivaateline (vt lõik 32); ja
 - (b) teenuse asjaolud, mis on muud kui käsitletava küsimuse iseloomulikud tunnusjooned, siis, kui tõendusmaterjal, mille olemasolu võib põhjendatult eeldada, ei ole kättesaadav näiteks praktiseerija ametisse määramise ajastuse tõttu, ettevõtte dokumentide säilitamise poliitika tõttu või piirangu tõttu, mille on kehtestanud vastutav osapool.

Tavaliselt on kättesaadav tõendusmaterjal pigem veenev kui lõplikku kinnitust andev.

55. Märkus(t)eta kokkuvõtte ei ole asjakohane kumbagi tüüpi kindlustandva teenuse puhul praktiseerija töö ulatuse olulise piiratuse korral, see on siis, kui:
- (a) asjaolud takistavad praktiseerijal omandamast tõendusmaterjali, mis on nõutav kindlustandva teenuse riski vähendamiseks aktsepteeritavalt madala tasemeni; või

- (b) vastutav osapool või teenust telliv osapool kehtestab piirangu, mis takistab praktiseerijal tõendusmaterjali omandamist, mis on nõutav kindlustandva teenuse riski vähendamiseks aktsepteeritavalt madala tasemeni.

Kindlustandva teenuse aruanne

- 56. Praktiseerija esitab kirjaliku aruande, mis sisaldab kokkuvõtet, mis annab edasi käsitletava küsimuse kohta esitatud informatsiooni osas omandatud kindluse. ISAd (EE), ISREd (EE) ja ISAEd (EE) sätestavad kindlustandvate teenuste aruannete põhielemendid. Peale selle võtab praktiseerija arvesse muid aruandluskohustusi, kaasa arvatud suhtlemine isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, siis, kui seda on asjakohane teha.
- 57. Väitepõhise teenuse korral võib praktiseerija kokkuvõtte olla sõnastatud kas:
 - (a) vastutava osapoole väite seisukohast (näiteks: „Meie arvates *vastutava osapoole* väide, et sisekontroll on *XYZ kriteeriumite* põhjal tulemuslik kõikides olulistes osades, on õiglaselt väidetud”) või
 - (b) otseselt käsitletava küsimuse ja kriteeriumite seisukohast (näiteks: „Meie arvates on sisekontroll *XYZ kriteeriumite* põhjal tulemuslik kõikides olulistes osades”).

Otsese aruandluse teenuse puhul on praktiseerija kokkuvõtte sõnastatud otseselt käsitletava küsimuse ja kriteeriumite seisukohast.

- 58. Põhjendatud kindlustandva teenuse korral avaldab praktiseerija kokkuvõtte positiivses vormis, näiteks: „Meie arvates on sisekontroll *XYZ kriteeriumite* põhjal tulemuslik kõikides olulistes osades.”. Selline väljendusvorm annab edasi põhjendatud kindlust. Olles läbi viinud sellise sisu, ajastuse ja ulatusega tõendusmaterjali kogumise protseduurid, mis olid põhjendatud, arvestades käsitletava küsimuse iseloomulikke tunnuseid ja muid kindlustandva teenuse aruandes kirjeldatud relevantseid teenuseasjaolusid, on praktiseerija omandanud piisavalt asjakohast tõendusmaterjali vähendamaks kindlustandva teenuse riski aktsepteeritavalt madala tasemeni.
- 59. Piiratud kindlustandva teenuse korral avaldab praktiseerija kokkuvõtte negatiivses vormis, näiteks: „Meiepoolse töö põhjal, mida on kirjeldatud käesolevas aruandes, ei täheldanud me midagi, mis sunniks meid uskuma, et sisekontroll ei ole *XYZ kriteeriumite* põhjal tulemuslik kõikides olulistes osades.”. Selline väljendusvorm annab edasi piiratud kindluse, mis on proportsionaalne praktiseerijapoolsete tõendusmaterjali kogumise protseduuride tasemega, arvestades käsitletava küsimuse iseloomulikke tunnuseid ja muid kindlustandva teenuse aruandes kirjeldatud teenuseasjaolusid.
- 60. Praktiseerija ei avalda märkus(t)eta kokkuvõtet kumbagi tüüpi kindlustandva teenuse puhul siis, kui eksisteerivad alljärgnevad asjaolud ja praktiseerija otsustuse kohaselt on või võib olla asjaolu mõju oluline:
 - (a) eksisteerib praktiseerija töö ulatuse piiratus (vt lõik 55). Praktiseerija avaldab märkus(t)ega kokkuvõtte või loobub kokkuvõtte avaldamisest olenevalt sellest, kui oluline või läbiv piiratus on. Mõningatel juhtudel kaalub praktiseerija teenuse osutamisest taandumist;
 - (b) nendel juhtudel, kus:

- (i) praktiseerija kokkuvõte on sõnastatud vastutava osapoole väite seisukohast ja see väide ei ole kõikides olulistes osades õiglaselt väidetud; või
- (ii) praktiseerija kokkuvõte on sõnastatud otseselt käsitletava küsimuse ja kriteeriumite seisukohast ning käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon sisaldab olulisi väärkajastamisi,¹¹

avaldab praktiseerija märkus(t)ega või vastupidise kokkuvõtte olenevalt sellest, kui oluline või läbiv asjaolu on.

- (c) kui pärast teenuse aktsepteerimist avastatakse, et kriteeriumid on ebasobivad või käsitletav küsimus ei ole kindlustandva teenuse jaoks asjakohane. Praktiseerija avaldab:

- (i) märkus(t)ega või vastupidise kokkuvõtte olenevalt sellest, kui oluline või läbiv asjaolu on, siis, kui ebasobivad kriteeriumid või mitteasjakohane käsitletav küsimus eksitab tõenäoliselt ettenähtud kasutajaid; või
- (ii) muudel juhtudel märkus(t)ega kokkuvõtte või loobub kokkuvõtte avaldamisest olenevalt sellest, kui oluline või läbiv piiratus on.

Mõningatel juhtudel kaalub praktiseerija teenuse osutamisest taandumist.

Praktiseerija nime mitteasjakohane kasutamine

61. Praktiseerijat seostatakse käsitletava küsimusega siis, kui praktiseerija raporteerib informatsioonist selle käsitletava küsimuse kohta või nõustub praktiseerija nime kasutamisega kutsealaselt selle käsitletava küsimusega seoses. Juhul kui praktiseerija ei ole sellisel viisil seotud, ei saa kolmandad osapooled eeldada praktiseerijapoolset vastutust. Juhul kui praktiseerija saab teada, et osapool kasutab praktiseerija nime seoses käsitletava küsimusega mitteasjakohaselt, nõuab praktiseerija, et osapool lõpetaks niimoodi toimimise. Samuti kaalub praktiseerija, milliseid muid meetmeid võib vaja olla, nagu näiteks mis tahes teadaolevate kolmandatest osapooltest kasutajate informeerimine praktiseerija nime mitteasjakohasest kasutamisest või õigusabi otsimine.

¹¹ Nende otsese aruandluse teenuste korral, kus käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon on esitatud ainult praktiseerija kokkuvõttes ja praktiseerija teeb kokkuvõtte, et käsitletav küsimus ei ole kõikides olulistes osades kriteeriumitega vastavuses, näiteks: „Meie arvates, välja arvatud [...], on sisekontroll XYZ kriteeriumite põhjal tulemuslik kõikides olulistes osades,” peetakse sellist kokkuvõtet ka märkus(t)ega (või vastupidiseks, kui asjakohane) kokkuvõtteks.

Avaliku sektori erisätted

- 1. Käesolev raamistik on relevantne kõikide kutseliste arvestuseksperptide jaoks avalikus sektoris, kes on sõltumatud majandusüksusest, mille jaoks nad kindlustandvaid teenuseid osutavad. Kui kutselised arvestuseksperdid avalikus sektoris ei ole sõltumatud majandusüksusest, mille jaoks nad kindlustandvat teenust osutavad, tuleks tarvitusele võtta joonealuses märkuses 1 toodud juhised.*

Erinevused põhjendatud ja piiratud kindlustandva teenuse vahel

Käesolev lisa kujutab üldjoontes erinevusi põhjendatud kindlustandva teenuse ja piiratud kindlustandva teenuse vahel, mida raamistikus on käsitletud (vt eelkõige lõike, millele on viidatud).

Teenuse liik	Eesmärk	Tõendusmaterjali kogumise protseduurid ¹²	Kindlustandva teenuse aruanne
Põhjendatud kindlustandev teenus	Kindlustandva teenuse riski vähendamine aktsepteeritavalt madala tasemeni teenuse asjaolude juures alusena praktiseerija kokkuvõtte avaldamiseks positiivses vormis (lõik 11)	Piisav asjakohane tõendusmaterjal omandatakse osana süstemaatilise teenuseprotsessist, mis hõlmab: <ul style="list-style-type: none"> • arusaama omandamist teenuse asjaolude kohta; • riskide hindamist; • vastamist hinnatud riskidele; • edasiste protseduuride teostamist, 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, ja olenevalt käsitletava küsimuse olemusest kontrolli(mehhanismi)de toimimise tulemuslikkuse testid ja • omandatud tõendusmaterjali hindamist (lõigud 51 ja 52) 	Teenuse asjaolude kirjeldus ja kokkuvõtte avaldamise positiivne vorm (lõik 58)
Piiratud kindlustandev teenus	Kindlustandva teenuse riski vähendamine tasemeni, mis on aktsepteeritav teenuse asjaolude juures kuid, kus see risk on suurem kui põhjendatud kindlustandva teenuse puhul alusena praktiseerija poolse kokkuvõtte avaldamiseks negatiivses vormis (lõik 11)	Piisav asjakohane tõendusmaterjal omandatakse osana süstemaatilise teenuseprotsessist, mille hulka kuulub arusaama omandamine käsitletava küsimuse ja muude teenuse asjaolude kohta, kuid kus protseduurid on kavatselt piiratud võrreldes põhjendatud kindlustandva teenusega (lõik 53)	Teenuse asjaolude kirjeldus ja kokkuvõtte avaldamise negatiivne vorm (lõik 59)

¹² Üksikasjalik tõendusmaterjali kogumise nõuete käsitus on võimalik ainult ISAEdes (EE) seoses spetsiifiliste käsitletavate teemadega.

AJN kinnitatavate vandeaudiitori kutsetegevuse standardite struktuur

