INTOSAI AUDITISTANDARDITE EUROOPA RAKENDUSSUUNISED

EESSÕNA

Käesolevad “INTOSAI auditistandardite Euroopa rakendussuunised” on koostanud Euroopa Liidu kõrgeimate kontrolliasutuste juhtide kontaktkomitee palvel järgmise kuue rahvusliku kõrgeima kontrolliasutuse esindajatest koosnev töörühm, mida juhtis Euroopa Kontrollikoja esindaja:

Rigsrevisionen/Taani

Tribunal de Cuentas/Hispaania

Corte dei Conti/Itaalia

Algemene Rekenkamer/Holland

Riksrevisionsverket/Rootsi

National Audit Office/Ühendkuningriik

Kogumikus esitatud viisteist suunist illustreerivad ilmekalt Euroopa Liidu liikmesriikide kõrgeimate kontrolliasutuste üha suurenevat koostööd ja ma sooviksin avaldada oma siirast tänu nimetatud asutuste juhtidele.

Lisaks sooviksin tänada veel töörühma liikmeid, tänu kelle teadmistele ja pühendumusele on sündinud siinne käsiraamat, mida loodetavasti hakkavad kasutama audiitorid nii Euroopa Liidus kui mujal.

Professor dr Bernhard Friedmann

President

Euroopa Kontrollikoda

Luxembourg, 1998

Euroopa Liidu kõrgeimate riiklike kontrolliasutuste juhtide kontaktkomitee

Auditistandardite *ad hoc* grupp

INTOSAI auditistandardite Euroopa rakendussuunised

Sisukord

EUROOPA RAKENDUSSUUNISED 4

SAATEKS 5

ESIMENE RÜHM AUDITI ETTEVALMISTAMINE 8

Nr 11 AUDITI KAVANDAMINE 8

Nr 12 OLULISUS JA AUDITI RISK 16

Nr 13 AUDITI TÕENDUSMATERJAL JA LÄHENEMISVIIS 22

TEINE RÜHM AUDITI TÕENDUSMATERJALI HANKIMINE 28

Nr 21 SISEKONTROLLI HINDAMINE JA KONTROLLIMEHHANISMIDE TESTID 28

Nr 22 INFOSÜSTEEMIDE AUDITEERIMINE 37

Nr 23 AUDITI VALIM 59

Nr 24 ANALÜÜTILISED PROTSEDUURID 64

Nr 25 TEISTE AUDIITORITE JA EKSPERTIDE TÖÖ KASUTAMINE 75

Nr 26 DOKUMENTEERIMINE 81

KOLMAS RÜHM AUDITI LÄBIVIIMINE 84

Nr 31 ARUANDLUS 84

Nr 32 MUU TEAVE AUDITEERITAVAID FINANTSARUANDEID SISALDAVATES DOKUMENTIDES 86

NELJAS RÜHM TULEMUSAUDIT 90

Nr 41 TULEMUSAUDIT 90

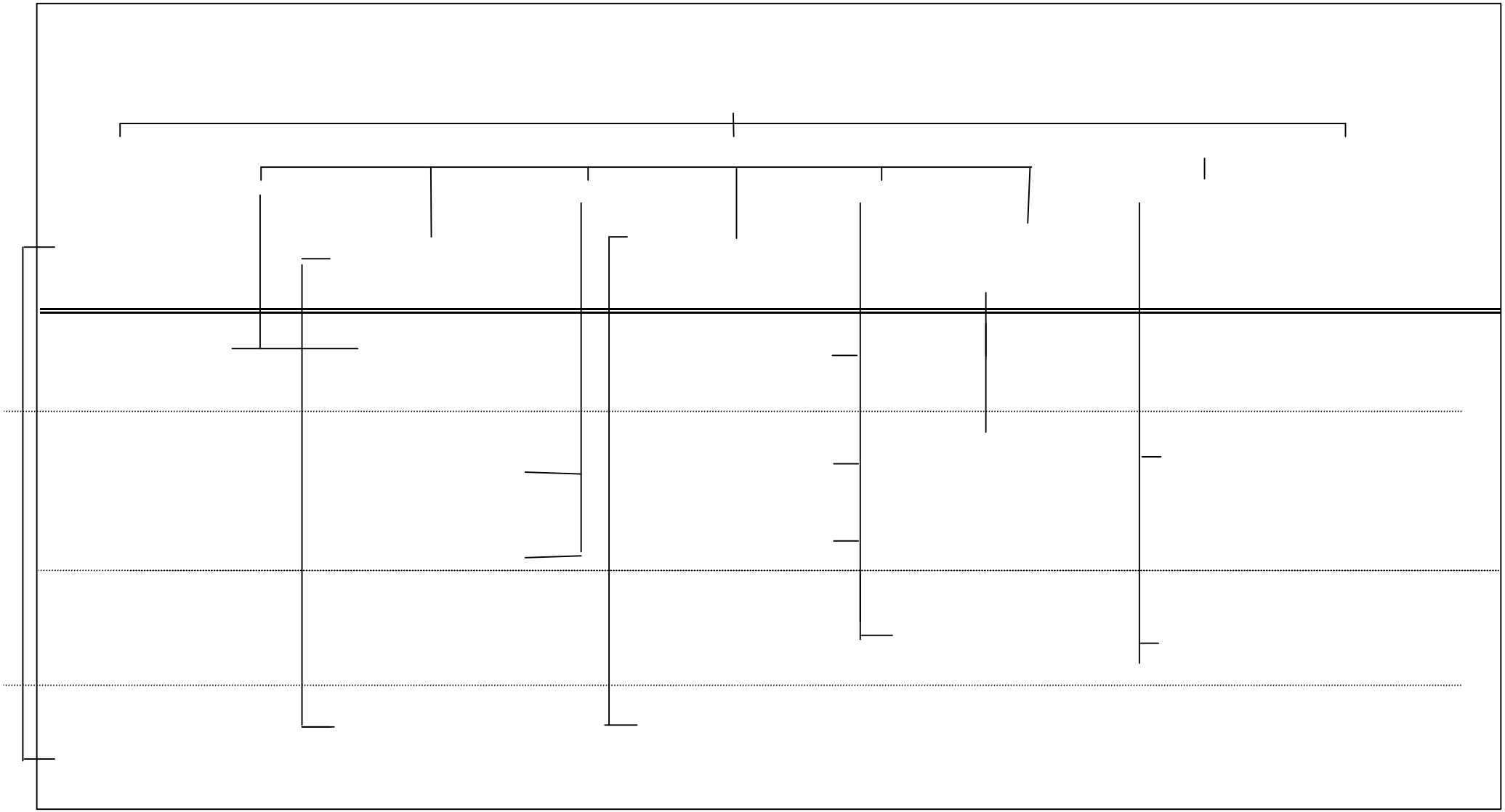
VIIES RÜHM MUUD KÜSIMUSED 108

Nr 51 KVALITEEDI TAGAMINE 108

Nr 52 ÕIGUSRIKKUMISED 111

Nr 53 HEA RAAMATUPIDAMISTAVA EDENDAMINE 127

INTOSAI AUDITISTANDARDITE TERMINID 141



NU.16 FEBRUARY 1998 – S:\COURANT\MET\WM\ADHOCGP\GENERAL\DIAGUS.XLS

EUROOPA RAKENDUSSUUNISED

SAATEKS

Ad hoc rühma töö taust

1. Auditistandardite *ad hoc* töörühm loodi Euroopa Liidu kõrgeimate kontrolliasutuste juhtide kontaktkomitee poolt nende kohtumisel Madridis 24.–25. septembril 1991. Rühm koosnes esialgu Taani, Hispaania, Itaalia ja Hollandi kõrgeima kontrolliasutuse esindajatest. Ühendkuningriigi kõrgeim kontrolliasutus ühines rühmaga 1994. aastal ja Rootsi oma 1996. aastal. *Ad hoc* rühma juhtis Euroopa Kontrollikoda[1].

2. *Ad hoc* rühma töö on keskendunud auditeerimise metodoloogilistele aspektidele nendes valdkondades, mille suhtes Euroopa Liidu liikmesriikide kõrgeimatel kontrolliasutustel on ühine või üldine huvi. INTOSAI auditistandardid annavad üldise metodoloogilise raami EL liikmesriikide avaliku sektori auditeerimise rikkalikele traditsioonidele ning *ad hoc* rühm on püüdnud seda raami määratleda, koostades selleks viisteist suunist. Need kirjeldavad, kuidas INTOSAI auditistandardeid on võimalik kohaldada EL tegevuse auditeerimisel. Rühm on püüdnud koostada suuniseid auditi läbiviimise kõigi peamiste osade tarvis. Nii näiteks koosneb INTOSAI tööstandard tõendusmaterjali kohta neljast suunisest, milleks on "Auditi tõendusmaterjal ja lähenemisviis", "Auditi valim", "Teiste audiitorite ja ekspertide töö kasutamine" ning "Muu teave auditeeritavaid finantsaruandeid sisaldavates dokumentides". Lisaks sellele on rühm suuniseid koostades arvesse võtnud ka Rahvusvahelise Raamatupidajate Föderatsiooni (IFAC) rahvusvahelisi auditistandardeid.

3. Kuigi rühma esialgne eesmärk oli töötada välja ühine metodoloogia ühis- või koordineeritud auditite[2], mida viivad läbi EL liikmesriikide kõrgeimad kontrolliasutused, on rühmal hea meel tõdeda, et mõned kõrgeimad kontrolliasutused on eeskirjade kavandeid juba kasutanud, eriti kui nad on muutnud oma töömeetodite põhialuseid – näiteks tulenevalt uutest rahvusvahelistest õigusaktidest. Suuniste sellisel viisil võimaliku kasutamise kirjeldus on antud siinse saatesõna 10. punktis.

4. Kõik viisteist Euroopa rakendussuunist ning nende seosed INTOSAI auditistandarditega on näidatud saatesõnale eelnenud diagrammis. Suunised on jagatud viide rühma:

esimene rühm – kolm suunist auditi ettevalmistamise kohta;

teine rühm – kuus suunist auditi tõendusmaterjali hankimise kohta;

kolmas rühm – kaks suunist auditi läbiviimise kohta;

neljas rühm – üks suunis tulemusauditi kohta;

viies rühm – kolm suunist muude küsimuste kohta.

Oma tööd tehes sai *ad hoc* rühm kommentaare ja toetust EL liikmesriikide kõrgeimate kontrolliasutuste presidentidelt ja sidusametnikelt ning nende organisatsioonide

---

[1] *Ad hoc* rühma kohtumisel osalesid järgnevad inimesed:
DK: Hr H. Otbo; Hr M. Levysohn
ES: Hr J. Corral, Pr M.-L. Martin Sanz, Hr V. Manteca Valdelande
IT: Hr G. Clemente, Hr E. Colasanti, Hr C. Costanza, Hr B. Manna
NL: Pr M.-L. Bemelmans-Videc
UK: Hr S. Ardron, Hr J. D. Thorpe
S: Hr F. Cassel
ECA: Hr N. Schmidt-Gerritzen (juhataja), Hr T. M. James, Hr B. Albugues, Hr J. Eilbeck, Hr N. Usher

[2] Ühisauditis on osalevatel kõrgeimatel kontrolliasutustel oma vastutuse piires sama teemat uurides sama auditi eesmärk. Koordineeritud auditis uurib iga osalev kõrgeim kontrolliasutus sama teemat ning kuigi iga osaleva kõrgeima kontrolliasutuse auditi eesmärk võib erineda, teevad need kontrolliasutused tihedat koostööd, mis võimaldab teabevahetuse teel rikastada iga osaleva kõrgeima kontrolliasutuse töö tulemust.

auditipersonalilt (eriti aga *ad hoc* rühmas esindatud kõrgeimate kontrolliasutuste auditipersonalilt). Rühm kasutab võimalust, et tänada neid toetuse eest. Me loodame, et oleme tasunud kõigile neile kolleegidele suuniste loomisega, mis on nende töös kasulikud.

5. Rühm tahab samuti teatada, et ta hindab kõrgelt seda rasket tööd, mis tehti suuniste ja teiste dokumentide tõlkimisel töökeelest (inglise keel) kümnesse teise ametlikku EL keelde. Suure osa sellest tegi Euroopa Kontrollikoja tõlketeenistus, kuid rühm tahab samuti tänada liikmesriikide kõrgeimate kontrolliasutuste ja Euroopa Kontrollikoja paljusid eksperte, kes selle eesmärgi saavutamisele kaasa aitasid.

Ühine metodoloogiline alus

6. Kuigi need suunised on detailsemad kui INTOSAI auditistandardid, ei määra nad siiski ära iga audiitori üksikasjalikke tööprotseduure, sest *ad hoc* rühma arvates peab iga kõrgeim kontrolliasutus ise kehtestama oma üksikasjalikud protseduurid, arvestades riiklikke tingimusi, traditsioone ja õigusakte. Samas tähendavad suunised ühist alust, millele kõik EL liikmesriikide kõrgeimad kontrolliasutused võivad oma olemasolevate auditeerimismeetodite raames viidata ja vabal valikul kasutada kõigi EL tegevuste audititel – olgu need siis läbi viidud puhtalt riiklikul tasandil või teiste kõrgeimate kontrolliasutustega ühiselt või koordineeritult rahvusvahelisel tasandil. Nende suuniste kasutamine peaks aitama kõrgeimatel kontrolliasutustel täita oma kohustusi säästlikult, tõhusalt ja mõjusalt.

7. Mitmed EL liikmesriikide kõrgeimad kontrolliasutused on võtnud kasutusele auditeerimismeetodid, mis põhinevad rohkem riiklikel auditistandarditel kui INTOSAI standarditel. Need riiklikud auditistandardid on omakorda tihti tihedalt seotud rahvusvaheliste auditistandarditega, mille on välja andnud Rahvusvaheline Raamatupidajate Föderatsioon. *Ad hoc* rühm on oma töö käigus võtnud arvesse INTOSAI ja IFACi standardite võrdlust, mis viidi läbi Euroopa Kontrollikojas. Võrdlus näitas, et kuigi need kaks standardite süsteemi erinevad oma detailsuse ja terminoloogia poolest, ei ole neil erinevustel olulist mõju auditimetodoloogiatele, millel nad põhinevad. *Ad hoc* rühma hinnangul on Euroopa rakendussuunised kasutamiseks ühtmoodi sobivad kõigile Euroopa Liidu riikide kõrgeimatele kontrolliasutustele.

8. Kahele suunisele on spetsiifiliste terminite seletamiseks lisatud sõnastikud. Kõigis neis suunistes kasutatavate üldisemate terminite leidmiseks peaks lugeja kasutama käesolevate rakendussuuniste lõpus olevat INTOSAI auditistandardite seletussõnastikku[3].

"Euroopa Liidu mõõde"

9. *Ad hoc* rühm on neid suuniseid koostades eriti püüdnud esile tuua "Euroopa Liidu mõõdet". Juhtudel, kus eriline Euroopa aspekt võib mõjutada audiitori tööd, mainitakse seda suunise tekstis – näiteks suunis nr 52 õigusrikkumise kohta sisaldab kokkuvõtet vastavatest EL õigusaktidest.

10. Rühma hinnangul on suuniste peamine Euroopa Liidu mõõde siiski see, et need pakuvad ühise tehnilise aluse, mida kõik EL liikmesriikide kõrgeimad kontrolliasutused võivad vabal valikul oma olemasolevate auditeerimismeetodite raames kohaldada. Teiste sõnadega tekib kõige olulisem Euroopa Liidu mõõde *ad hoc* rühma hinnangul suuniste üldisest vastuvõetavusest kõigi seitsme rühma töös osalenud kõrgeima kontrolliasutuse jaoks. Seepärast esindavad suunised üldiselt EL liikmesriikide kõrgeimate kontrolliasutuste auditeerimistraditsioonide ja organisatsiooniliste struktuuride kõiki peamisi jooni.

[3] Kui on olemas INTOSAI auditistandardite ametlik tõlge, kuulub sellesse ka seletussõnastik. Teiste keelte tarvis on siia lisatud ingliskeelne versioon.

Suuniste laiem roll

11. Viieteistkümne suunise koostamise põhitöö tehti aastate jooksul. Veel üks aasta kulus lõplike redaktsiooniliste muudatuste tegemiseks ning terviku trükiks ettevalmistamiseks. Euroopa (ja loomulikult ka kogu maailm) ei ole selle aja jooksul paigal seisnud ning on aset leidnud mitmeid muutusi, mis mõjutavad riiklikku kontrolli ning tingimusi, mille raames seda Euroopa Liidus läbi viiakse. Kõige tähelepanuväärsemad sündmused on võib-olla sammud EL laienemise suunas ning eriti Kesk- ja Ida-Euroopa riikides ja uuesti iseseisvunud riikides selleks tehtavad ettevalmistused. *Ad hoc* rühmal oli heameel tõdeda, et tema suunised, ehkki kõigest algvariandi kujul, tehti kättesaadavaks nende riikide kõrgeimatele kontrolliasutustele ning rühm on saanud mõnelt neist positiivset tagasisidet. Rühm usub, et suunistel võib olla lisaroll, mida 1991. aastal tööd alustades polnud ette näha, nimelt aidata nende riikide kõrgeimatel kontrolliasutustel valmistuda oma riikidel ELga liitumiseks, ning loodab, et tema tööst on ka sellel alal kasu.

Suuniste nõuandev iseloom

12. Suuniste eesmärk on anda nõu ning kõrgeimad kontrolliasutused võivad neid kasutada vabal valikul. Suuniste algupärases ingliskeelses variandis kasutatakse siiski tihti sõnu “tuleks”, “peaks”. Neil juhtudel on rühm kasutanud seda sõna tungivalt soovitamaks mõnda tavakskujunenud toimingut või protseduuri.

Kommentaarid

13. Rühmal oleks heameel saada kasutajatelt tagasisidet, selleks et suuniseid parandada ja ajakohastada. Kõik kommentaarid tuleks saata töömeetodite üksusele, ADAR Directorate, European Court of Auditors, 12 rue Alcide De Gasperi, L-1615 Luxembourg.

ESIMENE RÜHM AUDITI ETTEVALMISTAMINE

INTOSAI AUDITISTANDARDITE EUROOPA RAKENDUSSUUNISED

Nr 11 AUDITI KAVANDAMINE

SISUKORD

	Punkt
INTOSAI auditistandard	1
Auditi kavandamise kasu ja eesmärk	2
Kavandamise tasandid	3
Auditi läbiviimise kavandamine	4
Auditi läbiviimise kavandamine	Lisa 1
- Kavandamiseelne töö	Lisa 1
- Auditi kava tüüpiline sisu	Lisa 2

1. Viide INTOSAI auditistandarditele

1.1. INTOSAI auditistandardite paragrahv 132 määratleb:

“Audiitor peaks auditi kavandama viisil, mis tagab, et kõrge kvaliteediga audit viiakse läbi säästlikult, tõhusalt ja mõjusalt ning õigeaegselt.”

2. Auditi kavandamise kasu ja eesmärk

2.1. Kavandamisel on kolm kõrgeimale kontrolliasutusele kasulikku omadust:

a) Ratsionaalsus: kavandamise protsess ja väljund võimaldab kõrgeimal kontrolliasutusel ülesandeid loogiliselt hinnata ning seada selged eesmärgid;

b) Perspektiivsus: ülesanded seatakse ajalises taustas nii, et oleks võimalik määratleda selged prioriteedid;

c) Koordinatsioon: kõrgeima kontrolliasutuse auditeerimispõhimõtete ja tegeliku auditeerimise koordineerimine.

2.2. Auditi kavandamise eesmärgid:

a) määrata kindlaks viis, kuidas täidetakse seadusega kehtestatud kohustused ning teised auditi prioriteedid;

b) teha kindlaks auditi ulatus, eesmärgid ja oodatavad väljundid;

c) määratleda viis, kuidas saada eesmärgi saavutamiseks vajalik auditi tõendusmaterjal ning kuidas seda analüüsida;

d) teha kindlaks ressursid, mida on vaja ja mida ka tegelikult kasutatakse auditeerimisel, ning koostada eelarve ja ajakava;

e) võimaldada juhtkonnale järelevalve ja kontroll nii auditite kui ka kõrgeima kontrolliasutuse üle tervikuna.

3. Kavandamise tasandid

3.1. Tavaliselt esitatakse kõrgeimale kontrolliasutusele rohkem nõudmisi ja ootusi, kui on nende täitmiseks vajalikke ressursse. Nii on mitmed kõrgeimad kontrolliasutused loonud hierarhilise planeerimisstruktuuri, mille juures koondatakse üksikute auditite läbiviimise kavad, et anda üldine pikaajaline ülevaade. Käesolev suunis tegeleb peamiselt auditi läbiviimise kavandamisega. On siiski tähtis, et iga audiitor oleks teadlik, et eelarvest ja tähtajast mittekinnipidamine avaldab mõju mitte ainult sellele ülesandele, vaid ka kontrolliasutuse teistele tegevustele. Ning vastupidi, kui soovitud kvaliteediga auditi ülesanne saavutatakse eelarvest odavamalt või enne tähtaega (nt tõhususe parandamisega), siis suureneb võimalus, et kõrgeim kontrolliasutus suudab täita ka teised nõudmised ja ootused, mis talle esitatakse.

4. Auditi läbiviimise kavandamine

4.1. Auditi läbiviimine on määratletud kui eraldiseisev ja eristatav auditi osa, mille tulemuseks on tavaliselt kõrgeima kontrolliasutuse arvamus, aruanne või omaette osa tema aastaaruandes. Tavaliselt on auditi läbiviimisel selgesti eristatavad eesmärgid, mis käsitlevad selgelt eristatavaid auditeeritavaid tegevusi, programme või üksusi. Eesmärgiks võib olla finants-, seaduslikkuse ja reeglipärasus- või tulemusaudit või mõni nende kombinatsioon.

4.2. Täpsemad juhised auditi kavandamiseks on toodud **LISAS 1**.

4.3. Säästlikkuse, tõhususe ja mõjususe alal uuenduste saavutamiseks on oluline, et kõrgeim kontrolliasutus hindab oma tegevuse vastavust auditi kavale ja eesmärkidele ning kasutab ära nii saadud kogemused. Tavaliselt on vastutavate juhtide ülesanne sellist võrdlust läbi viia ning edastada tulemused kõrgemale juhtkonnale. Mõnes kõrgeimas kontrolliasutuses on see funktsioon arenenud iseseisvaks kvaliteeditagamise või siseauditi süsteemiks (vt suunis nr 51 “Kvaliteedi tagamine”).

LISA 1: AUDITI LÄBIVIIMISE KAVANDAMINE

1. Eesmärkidest sõltumata hõlmab auditi läbiviimine tavaliselt järgmisi etappe:

a) Kavandamiseelne etapp

. teabe esialgne kogumine ja hindamine;

. süsteemide ja kontrollimehhanismide eelnev hindamine;

. auditi üksikasjalike eesmärkide määratlemine;

. vajaliku finantseerimise ja aja esialgne hindamine;

b) Kavandamise etapp

. auditi kava väljatöötamine ja läbivaatamine;

. sidepidamine auditeeritava üksusega;

. auditeerimisprogrammide ettevalmistamine;

. kava kinnitamine;

c) Töö objektil

. auditi tõendusmaterjali kogumine ja hindamine;

. esialgsete kokkuvõtete tegemine;

. vahepealne läbivaatus; auditi kavas vajalike muudatuste kindlakstegemine ja kinnitamine;

d) Aruandlusetapp

. järelduste, arvamuste, soovituste ja/või aruannete algvariandi koostamine ja läbivaatamine (tulemid);

. tulemite läbivaatamine, heakskiitmine ja avaldamine;

. kasutatud ressursside võrdlemine auditi kavas määratuga;

. auditimeeskonna töö hindamine;

e) Aruandejärgne etapp

. auditi mõju seire.

Need etapid ei ole tingimata eraldiseisvad ning võivad mõnel määral kattuda.

2. Mõjus auditi kava sõltub kavandamiseelsel etapil tehtud tööst. Täiendavad juhised selleks tööks on esitatud käesoleva **LISA** lisas 1.

3. Auditi läbiviimise kava on sisuliselt kavandamiseelse etapi aruanne. Samuti on see dokument, mis võimaldab kõrgeima kontrolliasutuse juhtkonnal kavandamiseelse töö läbi vaadata, kiita heaks auditi lähenemisviisi, eelarve ja ajakava ning leida vajalikud ressursid. Samuti loob see kõrgeima kontrolliasutuse juhtkonnale aluse auditi kontrollimiseks selle käigus ning selle läbiviimise hilisemaks hindamiseks. Lisaks on auditi läbiviimise kava üks tegureid mitme muu hulgas, mis kokkuvõttes aitab kaasa kõrgeima kontrolliasutuse ressursside pikaajalisele kavandamisele ja juhtimisele.

4. Auditi läbiviimise kava on võtmedokument. See peab olema koostatud õigeaegselt ning sisaldama kogu vajalikku teavet, olles samal ajal selge ja lühike. Kuigi ei ole võimalik ette

kirjutada auditi läbiviimise kava täpset sisu, on enamik kavu teatavate tunnusjoontega, mis on ülevaatlikult esitatud käesoleva suunise **LISA** lisas 2.

5. Auditi kavandamine on dünaamiline protsess. Auditi eesmärkide saavutamiseks võib auditi käigus tekkida vajadus teha esialgses kavas muudatusi. Kõrgeimatel kontrolliasutustel peavad olema protseduurireeglid, kuidas selliseid muudatusi läbi vaadata ja heaks kiita.

LISA 1: AUDITI LÄBIVIIMISE KAVANDAMINE

Lisa 1: KAVANDAMISEELNE TÖÖ

Sageli on suur osa kavandamiseelsel etapil vajaminevast teabest juba eelnevalt kontrolliasutusel olemas (nt eelnevate aastate jooksvates või alalistes toimikutes). Sel juhul seisneb kavandamiseelne töö selle teabe ajakohastamises ning suuremate muudatuste arvessevõtmises.

Järgnev on visandlik kokkuvõte kavandamiseelsel etapil vajalikest töödest.

1. Auditeeritava üksuse mõistmine

1.1. Audiitor peaks selgitama auditeeritava tegutsemiskeskkonna tähtsamad aspektid. See hõlmab niisuguseid küsimusi nagu:

üksuse eesmärgid

sisendid - ressursid ja rahastamine
- õiguslik raamistik
- personal (kvantiteet ja kvaliteet)

väljundid - tulemused ja nende suhteline tähtsus võrrelduna üksuse eesmärkidega
- ajalised nõuded ja piirangud
- õiguslik raamistik
- üksuse “turu” iseloom
- riiklik ja rahvusvaheline võrdlus
- seadusjärgsed ja muud aruanded
- geograafilised ja sidealased kaalutlused

1.2. Audiitor peab selgitama, kuidas auditeeritav üksus tegutseb oma keskkonnas, sealhulgas:

organisatsioon - organogramm ja vastutus
- peamised juhtimissüsteemid ja kontrollimehhanismid
- peamised finantssüsteemid ja kontrollimehhanismid

1.3. Mõistmaks auditeeritavat üksust ja selle tegutsemiskeskkonda, kasutab audiitor tihti analüütilise läbivaatamise meetodeid (vt suunis nr 24 “Analüütilised protseduurid”), et analüüsida, võrrelda ja hinnata olemasolevaid asjakohaseid andmeid.

2. Auditeeritava üksuse mõju auditile

2.1. Audiitor peab otsustama, kuidas auditeeritava üksuse tegevus ja keskkond mõjutavad auditit. Eriti

. millised on üksuse tegevusega seotud iseloomulikud riskid (vt suunis nr 12 “Olulisus ja auditi risk”) tulenevalt üksuse organisatsioonist ja tegutsemiskeskkonnast?

. millised on võimalikud riskid, mida tavaliselt seda tüüpi üksustega seostatakse?

. millised kontrollimehhanismid on üksuse juhtkond loonud nende riskide suhtes; milline on nende tõenäoline mõjusus?

. millised on spetsiifilised tegurid ja kuidas nad võivad auditit mõjutada eelkõige Euroopa kontekstis?

Nendele küsimustele vastamiseks on vaja läbi viia põhiliste süsteemide ja kontrollimehhanismide eelnev hindamine (vt suunis nr 21 "Sisekontrolli hindamine ja kontrollimehhanismide testid").

3. Auditi keskkond ja eesmärgid

3.1. Audiitor peaks võtma arvesse auditi vormi, sisu ja selle tulemite kasutajaid. Seejärel peaks ta määratlema auditi eesmärgid (eriti tähtis on üksikasjalikult teha seda tulemusauditi puhul: see võimaldab audiitoril määratleda kriteeriumid, mille suhtes saadud tõendusmaterjali võrreldakse ja hinnatakse).

3.2. Selged eesmärgid aitavad audiitoril määratleda käsitletavate küsimuste olulisust (vt suunis nr 12 "Olulisus ja auditi risk").

4. Auditi tõendusmaterjal

4.1. Audiitor peab kindlaks tegema, milline auditi tõendusmaterjal on vajalik auditi eesmärkide saavutamiseks. Arvesse tuleb võtta järgmisi asjaolusid:

. tõendusmaterjali pädevus

- piisavus;
- usaldusväärsus;

. tõendusmaterjali asjakohasus;

. tõendusmaterjali põhjendatus;[4]

4.2. Eeltoodu peaks audiitoril võimaldama määratleda:

. auditi lähenemisviisi;

. kasutatavad tõendusmaterjali allikad ja selle hankimise meetodid;

. testide vajalikkuse ja nende ulatuse.

4.3. Edasised juhised nende küsimuste kohta on esitatud suunises nr 13 "Auditi tõendusmaterjal ja lähenemisviis".

5. Auditi ressursid

5.1. Kui audiitor on määratlenud auditi tõendusmaterjali laadi, tüübi, hulga, allikad ja saamise meetodid, võib ta hinnata selle hankimiseks ja analüüsimiseks ning tulemi ettevalmistamiseks vajaminevaid ressursse.

Siin võetakse arvesse:

. vajalikud auditeerimisoskused ja neist tulenev auditimeeskonna koosseis;

. sisespetsialistide oskused (arvuti alal);

. välisspetsialistide, auditeeritava üksuse siseaudiitori, teiste audiitorite võimalik kasutamine (vt suunis nr 25 "Teiste audiitorite ja ekspertide töö kasutamine");

[4] INTOSAI auditistandardite sõnastikus on põhjendatud auditi tõendusmaterjal defineeritud järgmiselt: "teave, mis on ökonoomne selles mõttes, et selle kogumise maksumus vastab tulemusele, mida audiitor või kõrgeim kontrolliasutus püüab saavutada".

. auditi tõendusmaterjali geograafiline asukoht, sellele juurdepääsu hõlpsus (ja võimalikud probleemid) ning sellega seotud kulud;

. auditi ajakava.

6. Dokumentatsioon

6.1. Audiitor peaks hoolikalt dokumenteerima kavandamiseelse etapi tööd. Selle põhilised järeldused on aluseks auditi kavale ning see dokumentatsioon peaks olema kättesaadav kava kontrollijatele ja kinnitajatele.

7. Konsultatsioon auditeeritava üksusega

7.1. Sõltuvalt kõrgeima kontrolliasutuse tegevuspõhimõtetest ja tavakskujunenud tegutsemisviisist võib olla kasulik arutada kavandamiseelse etapi tulemusi auditeeritava üksusega.

LISA 1: AUDITI LÄBIVIIMISE KAVANDAMINE

Lisa 2: AUDITI KAVA TÜÜPILINE SISU

1. Auditi õiguslik raamistik.

2. Auditeeritava tegevuse, programmi või üksuse lühike kirjeldus (sh kokkuvõte varasematest auditite st ja nende tulemustest).

3. Auditeerimise põhjused.

4. Auditit mõjutavad tegurid, sealhulgas need, mis määravad käsitletavate küsimuste olulisuse.

5. Riski hindamine.

6. Auditi eesmärgid.

7. Auditi ulatus ja lähenemisviis: millist tõendusmaterjali on vaja auditi eesmärkide saavutamiseks koguda, kus, millal, kuidas?

. olulisuse läved (*materiality thresholds*);

. hinnatavad ja testitavad süsteemid;

. valimi strateegiad;

. valimi arvatav suurus;

. teiste audiitorite/ekspertide kasutamine;

. muud võimalikud probleemid.

8. Vajalikud ressursid ja millal:

. auditimeeskond (üksikasjalikult), kohustused;

. kaasatavad spetsialistid (kes ja millal);

. väliseksperdid;

. lähetusvajadused;

. ajakava ja kulude eelarve.

9. Auditi eest võetav tasu, kui see on asjakohane.

10. Andmed kontaktisikute kohta auditeeritavas üksuses.

11. Auditi ajakava ning tähtaeg, millal aruande eelnõu on valmis sisearuteluks.

12. Lõpliku tulemi vorm, sisu ja kasutajad.

INTOSAI AUDITISTANDARDITE EUROOPA RAKENDUSSUUNISED

Nr 12 OLULISUS JA AUDITI RISK

SISUKORD

	Punkt
INTOSAI auditistandard	1
Olulisus ja auditi risk	2
Olulisus	Lisa 1
Auditi risk	Lisa 2

1. Viide INTOSAI auditistandarditele

1.1. INTOSAI auditistandardite paragrahv 9 määratleb:

"Üldjuhul võib asjaolu pidada oluliseks, kui selle teadmine tõenäoliselt mõjutab finantsaruande või tulemusauditi aruande kasutajat."

Finantsauditiga seoses on audiitori ülesandeks tavaliselt hinnata üldise vea, valeandmete või reeglite rikkumise taset ning, kui see näib oluline, juhtida sellele nende finantsaruannete kasutajate tähelepanu.

2. Olulisus ja auditi risk

2.1. INTOSAI auditistandardite paragrahv 152 määratleb:

"Audiitori otsuste ja järelduste toetuseks tuleks koguda … pädevat, asjakohast ja põhjendatud tõendusmaterjali."

2.2. Nii peab audiitor olema **kindel**, et vaadeldavad finantsaruanded ei ole olulisel määral ebaõiged.

2.3. Kindlusele vastandlik on **auditi risk**. See on risk, et audiitor võib jõuda valedele järeldustele kontrollitavate finantsaruannete suhtes – st audiitor ei suuda olla kriitiline finantsaruannete suhtes, mis on tegelikult olulisel määral ebaõiged.

2.4. INTOSAI auditistandardite paragrahv 132 määratleb:

"Audiitor peaks auditi kavandama viisil, mis tagab, et kõrge kvaliteediga audit viiakse läbi säästlikult, tõhusalt ja mõjusalt ning õigeaegselt."

2.5. Seega peab audiitor auditit kavandades jõudma otsusele, kas üldiste vigade või valeandmete tase on selline, mis tõenäoliselt mõjutab finantsaruannete kasutajat (**olulisuse lävi**)[5]. Lisaks peab audiitor veenduma, et auditi risk ei mõjuta auditi kvaliteeti.

[5] Olulisuse läve nimetatakse sageli ka olulisuse piiriks või olulisuse tasemeks. Siin eelistatakse sõna "lävi", kuna see väljendab paremini tõsiasja, et see on väärtus, milleni jõudes peab audiitor otsustama kõige kohasema tegevuskava üle.

2.6. Otsused olulisuse läve ja vastuvõetava auditi riski suhtes mõjutavad vajaliku töö hulka ning seega auditeerimise säästlikkust, tõhusust ja mõjusust.

2.7. Täiendavad juhised olulisuse suhtes on esitatud **LISAS 1** ning auditi riski tähtsuse seletus auditi kavandamisel ja läbiviimisel **LISAS 2**.

LISA 1: OLULISUS

1. Sissejuhatus

1.1. Finantsauditit läbi viies on audiitori ülesandeks tavaliselt saada kinnitust selle kohta, et finantsaruanded on piisavalt õiged ja täielikud eesmärkide jaoks, milleks kasutajad neid vajavad. Avalikus sektoris on kasutajateks rahandusvõimud vastutusest vabastamise kontekstis. Seda tehes püüab audiitor kindlaks teha, kas finantsaruanded ei sisalda olulist valeinfot.

1.2. Finantsaruannete vigu või ebareeglipärasusi võib kogumis pidada oluliseks (st tähtsaks), kui need tõenäoliselt mõjutaksid aruannete kasutajaid, kelle tähelepanu sellele juhitakse. Audiitor peab otsustama, milline on maksimaalne lubatav vigade määr, et need oleksid veel vastuvõetavad. Seda määra võib nimetada "olulisuse läveks". Muude tingimuste võrdsuse korral märgib kõrgem lävi madalamat testimisvajadust auditi käigus.

1.3. Finantsaruannete kontrollimisel võib olulisuse läve määrata kas otseselt kindla rahasummana või kaudselt protsentides (st x% kogukuludest). Lisaks väärtusel põhinevale olulisuse lävele on juhtumeid, mil teatavaid arvete või tehingute liike võib pidada oluliseks oma sisult (kus avalikustamine on eriti tähtis) või oma kontekstilt (st kui viga, olles iseenesest vähetähtis, muudab puudujäägi ülejäägiks). Ehkki audiitor peab olema tähelepanelik kontekstist või sisust tuleneva olulisuse võimalike juhtude suhtes, käsitletakse neid üldiselt auditistrateegia raames kui erijuhte. [Nende erilisuse tõttu on raske anda üldisi reegleid.]

2. Olulisuse läve kasutamine

2.1. Kavandamisetapil aitab olulisuse lävi määrata piisava tõendusmaterjali saamiseks vajaliku testimise määra. Aruandlusetapil kasutatakse seda, et hinnata auditi käigus avastatud vigade ja ebareeglipärasuste tähtsust ning aidata otsustada, kas audiitor peaks väljendama kahtlusi finantsaruande suhtes.

3. Olulisuse läve määratlemine

3.1. Üldist asjakohast olulisuse läve määratledes peab avaliku sektori audiitor võtma arvesse oma erilist volitatust ning tõsiasja, et avaliku sektori auditi aruannete kasutajatele on tavaliselt väga tähtsad seaduslikkuse ja reeglipärasuse küsimused. Avaliku sektori erilise huvi tõttu seaduslikkuse ja reeglipärasuse kontrollimiseks on auditi ülesannete olulisuse lävi enamasti konservatiivne (madal). Asjakohane olulisuse lävi võib olla näiteks 0,5 kuni 2% väärtusest, mis kõige mõistlikumalt kajastab auditeeritava üksuse finantstegevust. See summa on enamasti kogutulu või väljaminekute määr, kuid võib teatavatel juhtudel olla ka mõni muu summa, nagu varade või laenude koguväärtus – sel juhul võib kohane olla muu protsendi-määr.

3.2. Olulisuse läve kindlaksmääramine, kas kindla summana või protsentides, on audiitori otsustada ning vastava lähenemisviisi järjekindluse tagamiseks on see kõrgeima kontrolliasutuse strateegia üks olulisi küsimusi. Põhiline tegur, mida arvesse peab võtma, on finantsaruannetega hõlmatavate valdkondade poliitiline tundlikkus. Terviklikule finants-aruannete rühmale või suuremale auditeerimisalale rakendatavale üldisele olulisuse lävele peab lisama mitu spetsiifilist olulisuse läve valdkondade jaoks, mis on suurema poliitilise tundlikkusega.

4. Tehnilised kaalutlused

4.1. Olulisuse lävi peaks olema määratud kõrgeima ebaõigsuse taseme juures, mida aruannete kasutajad võivad vastuvõetavaks pidada.

4.2. Olulisuse läve juures peaks seega arvesse võtma nii rahandusametkondade kui ka avalikkuse nõudmisi.

4.3. Eriolukorras võib kasutaja pidada aruande või auditeerimisala osa tundlikumaks. Sellistel juhtudel peab audiitor otsustama, kas määrata madalam olulisuse lävi ning läheneda sellele osale kui eraldi audititile või viia läbi põhipunktide test.

4.4. Võib tekkida vajadus auditi olulisuse lävi uuesti üle vaadata kas poliitilise tundlikkuse muutumise tõttu või seetõttu, et finantsaruannete üldine koguväärtus on märgatavalt erinev, kui eeldati kavandamisetapil olulisuse läve määrates. Audiitor peab olema teadlik sellise ülevaatamise vajadusest.

4.5. Olulisuse lävede määramine on tavaliselt kõrgeima kontrolliasutuse strateegia küsimus, kas siis läve täpse määramise ja kinnitamise kaudu auditi kavandamise põhielemendina või igal auditil teatava olulisuse läve määramise teel.

4.6. Auditi käigus avastatud vigade mõju tähtsuse hindamiseks kasutatakse olulisuse läve, st arvestatakse auditi tulemustest finantsaruannete tõenäoline üldine viga ning võrreldakse seda olulisuse lävega.

4.7. Kui hinnang üldise vea kohta ületab olulisuse läve, peaks audiitor hoolikalt üle kontrollima kogu oma tõendusmaterjali, sealhulgas võimaliku vea suuruse statistilise hindamise protseduurides ning ekstrapolatsioonides, et täpsustada oma arvamust auditiga hõlmatud finantsaruannete kohta.

4.8. Kuivõrd audiitori otsustused olulisuse lävede kohta, mis on tehtud enne auditit või selle käigus, on määravad auditi läbiviimise ja selle tulemuste lõpliku tõlgendamise suhtes, peaksid sellised otsustused olema põhjalikult dokumenteeritud ning juhtkonna poolt hoolikalt läbi vaadatud ja heaks kiidetud.

LISA 2: AUDITI RISK

1. Sissejuhatus

1.1. Auditi risk (AR) on risk, et audiitor ei suuda väljendada kahtlusi finantsaruannete suhtes, mis on oluliselt reeglipäratud või ebaõiged. Kuivõrd peaaegu kunagi ei ole otstarbekas taastada kõiki tehinguid, millel finantsaruanded põhinevad, peab audiitor leppima teatava auditi riski tasemega. Kõrgeima kontrolliasutuse asi on strateegia küsimusena otsustada, milline see tase peaks olema. Arvestades riigiasutuste finantsaruannete kasutajate ootusi, eriti mis puudutab seaduslikkust ja reeglipärasust, kehtestavad kõrgeimad kontrolliasutused tavaliselt väga madala auditi riski, mis on sageli vaid üks protsent.

1.2. Auditi riskil on kolm komponenti:

Sisemine risk (SR) – risk, et oluline reeglite rikkumine või viga üldse esineb;

Kontrollirisk (KR) – risk, et auditeeritava üksuse sisekontroll ei suuda olulist reeglite rikkumist või viga ära hoida;

Leidmisrisk (LR) – risk, et audiitor ei leia ühtegi olulist reeglite rikkumist või viga, mida auditeeritava üksuse sisekontroll pole suutnud parandada.

1.3. Sisemine risk ja kontrollirisk erinevad leidmisriskist selle poolest, et nad sõltuvad auditeeritavast üksusest. Leidmisrisk omakorda sõltub audiitorist ning tuleneb audiitori menetluse iseloomust, ulatusest ja ajast. Neid leidmisriski tegureid kontrollides võib audiitor saavutada auditi riski vastuvõetavalt madala taseme.

1.4. Audiitor peab hindama sisemist ja kontrolliriski ning saadud hinnangule toetudes kavandama asjakohase põhiprotseduuri, mis võimaldab tema arvates saavutada vastuvõetava üldise auditiriski taseme.

1.5. Audiitori hinnang sisemise ja kontrolliriski kohta on seotud leidmisriski vastuvõetava tasemega. Mida suuremaks peab audiitor sisemist ja/või kontrolliriski, seda rohkem tööd on vaja teha leidmisriski alandamiseks, et saavutada auditi riski soovitav tase.

2. Sisemine risk

2.1. Sisemine risk sõltub kontrollitava valdkonna ja organisatsiooni olemusest ning sellest, kui tõenäoline on vea esinemine antud valdkonnas. Sisemise riski hindamiseks peab audiitor hindama organisatsiooni tegutsemiskeskkonda ning uuritava valdkonna iseärasusi.

2.2. Loomulik on hinnata riski, sealhulgas sisemist riski, auditi kavandamisetapil. Kuigi seda peab tegema piisava põhjalikkusega, et jõuda põhjendatud järeldustele, ei peaks see olema aeganõudev protsess. Kui kõrgeim kontrolliasutus viib igal aastal läbi üksuse finantsauditi, võib põhjaliku hindamise teha näiteks igal kolmandal aastal ning vahepealsetel aastatel seda vaid veidi ajakohastada. Audiitor peaks alati arvesse võtma eelnevate auditite käigus saadud õppetunde.

2.3. Riski eelneva hindamise eesmärk on anda audiitorile eelülevaade üksusest ja auditeeritavatest valdkondadest, et kasutada seda kavandamisprotsessis. Seda tuleb eristada sisekontrolli põhjalikust hindamisest, mida nõutakse, kui kogu auditi osana viiakse läbi kontrollimehhanismide testimine.

3. Kontrollirisk

3.1. Kontrolliriski hinnatakse viies läbi vastavate sisekontrolli süsteemide põhjaliku hindamise ning kasutades vastavaid testimisprotseduure. Edasised juhised on esitatud suunises nr 21 “Sisekontrolli hindamine ja kontrollimehhanismide testid”.

3.2. Algne riskihindamine (vt p-d 2.2 ja 2.3 eespool) võimaldab teha esialgseid järeldusi kontrollikeskkonna üldise kvaliteedi kohta. Kui kontrollirisk on tõenäoliselt suur, on kindlustunne, mida audiitor võib saada sisekontrolli efektiivsuse hindamise testidest, nõrk. Sel juhul võib audiitor otsustada, et on säästlikum saada vajalikku kinnitust teistest allikatest (ning seega suurendada põhjalike testide hulka).

4. Leidmisrisk

4.1. Mida rohkem põhjalikke teste audiitor läbi viib, seda suurem on tõenäosus, et ta leiab auditeeritavates finantsaruannetes kõik olulised vead või ebareeglipärasused: seda väiksem on leidmisrisk. Põhjalike testide vajaliku arvu otsustamisega püüab audiitor saavutada leidmisriski taset, mis võimaldaks auditi riski viia vastavusse kõrgeima kontrolliasutuse kehtestatud miinimumiga.

4.2. Leidmisrisk on pöördvõrdeline kindlusega, mille audiitor saab kõikidest põhjalikest testidest: need hõlmavad kõrge riskitasemega võtmevaldkondade teste, oma sisult oluliste küsimuste teste, suure väärtusega asjaolude testimist, muude küsimuste proovitestimist ning teatavatel juhtudel protseduuride analüütilist läbivaatamist.

5. Matemaatiline mudel

5.1. Auditi riski matemaatilise mudeli näide on esitatud alljärgnevalt:

AR= SR x KR x LR

LR= AR/(SR x KR)

Audiitor viib läbi sisemise riski esialgse hindamise ning otsustab, et selle tase on madal. Seega määrab ta vastavalt oma kõrgeima kontrolliasutuse juhistele selle väärtuseks 20%.

Põhjalik kontrollimehhanismide ja testide hindamine näitab, et olemas on asjakohane kontrollimehhanism ja see töötab korralikult ilma eranditeta. Jällegi vastavalt oma kontrolliasutuse strateegiale otsustab ta, et süsteem on "keskmine" ning määrab kontrolli riski väärtuseks 40%.

Kõrgeima kontrolliasutuse strateegia kohaselt võib maksimaalne auditi risk olla 1%.

Audiitor võib seega arvutada põhjalikelt testidelt nõutava kinnituse (või usaldatavustaseme) järgnevalt:

AR= 1% = 0,01

SR = 20% = 0,20

KR = 40% = 0,40

LR= 0,01/(0,2 x 0,4) = 0,125

Kindlus on pöördvõrdeline leidmisriskiga, põhjalikelt testidelt nõutav kindlus on:

1,0 - 0,125 = 0,875 = 87,5%

INTOSAI AUDITISTANDARDITE EUROOPA RAKENDUSSUUNISED

Nr 13 AUDITI TÕENDUSMATERJAL JA LÄHENEMISVIIS

SISUKORD

	Punkt
INTOSAI auditistandard	1
Pädev tõendusmaterjal	2
Asjakohane tõendusmaterjal	3
Põhjendatud tõendusmaterjal	4
Kokkuvõte ja mõju auditi juhtimisele	5
Auditi tõendusmaterjali usaldusväärsus	
- allikad, meetodid ja olemus	Lisa 1
Auditi lähenemisviis	Lisa 2

1. Viide INTOSAI auditistandarditele

1.1. INTOSAI auditistandardite paragrahv 152 määrab:

"Audiitori otsuste ja järelduste toetuseks auditeeritava organisatsiooni, programmi, tegevuse või funktsiooni kohta tuleks koguda pädevat, asjakohast ja põhjendatud tõendusmaterjali."

2. Pädev tõendusmaterjal

2.1. Pädev tõendusmaterjal on teave, mis on auditi eesmärkide saavutamiseks kvantitatiivselt piisav ning sobiv; samuti kvalitatiivselt erapooletu, et mõjuda kindlalt ja usaldusväärselt.

2.2. Piisav tõendusmaterjal saadakse, kui testide ulatus (nii vastavus- kui põhjalikud testid) on asjakohased. Täpsemad juhtnöörid nende küsimuste kohta on suunistes
- Olulisus ja auditi risk (nr 12);
- Sisekontrolli hindamine ja kontrollimehhanismide testid (nr 21);
- Auditi tõendusmaterjal (nr 23);
- Analüütilised protseduurid (nr 24).

2.3. Usaldusväärne tõendusmaterjal on erapooletu. Auditi tõendusmaterjali usaldusväärsus sõltub selle olemusest, allikast ja saamisviisist. Audiitor peab sageli valima tõendusmaterjali mitmete vormide, allikate ja meetodite vahel: **LISA 1** annab täpsemaid juhiseid nende suhtelise usaldusväärsuse kohta, seejuures peaks audiitor püüdma auditi tähtaegade ja eelarve raames kasutada kõige usaldusväärsemaid allikaid ja meetodeid.

3. Asjakohane tõendusmaterjal

3.1. Asjakohane tõendusmaterjal on teave, mis on auditi eesmärkide suhtes asjassepuutuv.

3.2. Tagamaks auditi tõendusmaterjali asjakohasust, peavad auditi eesmärgid kavandamise etapil olema selgelt määratletud: täpsemate juhtnööride saamiseks peaks audiitor vaatama suunist nr 11 “Auditi kavandamine”.

3.3. Kui auditi eesmärgid on selgelt määratletud, peaks asjakohasuse küsimus (koos põhjendatuse küsimusega – vt allpool) panema audiitori valiku ette, millist auditi lähenemisviisi kasutada. Täiendavad juhised auditi lähenemisviisi kohta on **LISAS 2**.

4. Põhjendatud tõendusmaterjal

4.1. Auditi tõendusmaterjali põhjendatuse all mõistetakse teabe ökonoomsust, mis tähendab, et tõendusmaterjali kogumise maksumus vastab tulemusele, mida audiitor või kõrgeim kontrolliasutus püüab saavutada.

4.2. Tagamaks auditi eesmärkide saavutamiseks vajaliku piisava, asjakohase ja usaldusväärse teabe kogumist väikseima hinnaga, peab audiitor kaaluma auditi võimalikult varasel etapil alternatiivseid auditi lähenemisviise (vt lisa 2) ning otsustama, millised neist on soovitud tulemuste saavutamiseks kõige ökonoomsemad.

5. Kokkuvõte ja mõju auditi juhtimisele

5.1. Auditi tõendusmaterjali pädevuse (piisavuse ja usaldusväärsuse), asjakohasuse ning põhjendatuse kaalumine peaks aitama audiitoril kavandamise etapil määratleda iga auditi puhuks järgmised võtmeelemendid:

- piisavus: auditi testide tüüp ja ulatus;

- usaldusväärsus: tõendusmaterjali allikad ja kogumise meetodid;

- asjakohasus: auditi eesmärgid;

- Asjakohasus)

) auditi lähenemisviis

- Põhjendatus)

5.2. Kavandamise etapil on juhi ülesanne tagada, et audiitori otsustused kava koostamisel oleksid usaldatavad ning et kava annaks aluse pädeva, asjakohase ja põhjendatud tõendusmaterjali saamiseks auditi eesmärkide saavutamisel.

5.3. Auditi lõppetapil on juhi ülesanne tagada, et pädeva, asjakohase ja põhjendatud tõendusmaterjali saamiseks oleks auditi kava ellu viidud, et see tõendusmaterjal toetaks auditi järeldusi ning et iga järgmine aruanne kajastaks neid järeldusi (vt suunis nr 31 “Aruandlus”).

LISA 1: AUDITI TÕENDUSMATERJALI USALDUSVÄÄRSUS – ALLIKAD, MEETODID JA OLEMUS

A. TÕENDUSMATERJALI ALLIKAD

Audiitor võib koguda auditi tõendusmaterjali ise, saada seda kolmandalt isikult või auditeeritavalt üksuselt.

Audiitori kogutud tõendusmaterjali peetakse üldiselt usaldusväärsemaks kui teistelt saadut.

Kolmandatelt isikutelt saadud tõendusmaterjal võib olla usaldusväärsem kui auditeeritavalt üksuselt saadu, kui see tõendusmaterjal on tõeliselt sõltumatu ja täielik.

Audiitori kindlus võib suureneda, kui kõigist allikatest saadud tõendusmaterjal on kokkusobiv.

B. TÕENDUSMATERJALI KOGUMISE MEETODID

Tõendusmaterjali võib koguda ühe või mitme alljärgneva meetodi abil:

- dokumentide või kontode/arvete läbivaatamine;

- protsesside või protseduuride vaatlemine;

- uurimine ja sobivuses veendumine;

- raaltöötlus;

- finantsaruannete ning asjakohase teabe elementide omavaheliste suhete või võrreldavuse analüüs

Audiitor peab otsustama, milline tõendusmaterjali kogumise meetod on sobivalt usaldusväärne, ning kaaluma tõendusmaterjali usaldusväärsuse ja selle kogumise maksumuse suhet.

C: AUDITI TÕENDUSMATERJALI OLEMUS

Auditi tõendusmaterjal võib olla dokumentaalne, visuaalne või suuline.

Dokumentaalse teabe usaldusväärsus sõltub selle allikast (vt eespool).

Visuaalne tõendusmaterjal on väga usaldusväärne arvete olemasolu kinnitamiseks, kuid mitte nende omaniku või väärtuse kinnitamiseks.

Suulist tõendusmaterjali tuleb pidada kõige vähem usaldusväärseks. Kui võimalik, peaksid audiitorid püüdma saada suulise tõendusmaterjali kinnituseks kirjalikke dokumente (st kinnitatud kirjalikke protokolle vestlustest). Kui see pole võimalik, peaks suulist tõendusmaterjali kinnitama vesteldes eraldi rohkem kui ühe isikuga.

LISA 2: AUDITI LÄHENEMISVIIS

1. Sissejuhatus

1.1. Auditi lähenemisviis tähendab mitut laadi testide kombinatsiooni, mida kasutatakse auditi eesmärkide saavutamiseks vajaliku tõendusmaterjali kogumisel.

2. Auditi eesmärgid

2.1. Üldiselt on auditi eesmärgid järgmised:

a) finantsauditi puhul:

- hinnata auditeeritava tegevuse, programmi või üksuse kohta esitatud finantsaruannete korrektsust ja täielikkust ja/või

- teha kindlaks, kas tehingud, millel finantsaruanded põhinevad, on seaduslikud ja reeglipärased.

b) tulemusauditi puhul:

- hinnata, kas tegevust, programmi või üksust on juhitud säästlikult ja/või tõhusalt ja/või mõjusalt.

2.2. INTOSAI standardid sobivad võrdselt nii tulemusauditile kui finantsauditile. Seega peab audiitor püüdma koguda pädevat, asjakohast ja põhjendatud auditi tõendusmaterjali. Samuti on üldiselt võimalik rakendada nii süsteemipõhist kui ka otsest põhjaliku testimise lähenemisviisi, kuid siiski võib tulemusauditi ja finantsauditi eesmärkide erinevuse tõttu vaja minna erinevate süsteemide uurimist (vt p 6).

3. Süsteemipõhine lähenemisviis (SL)

3.1. Üksused, mida kõrgeimad kontrolliasutused auditeerivad, loovad tavaliselt oma kontrollisüsteemi tagamaks finantsaruannete korrektsust ja täielikkust, nende aluseks olevate tehingute seaduslikkust ja reeglipärasust ning toimingute säästlikkust, tõhusust ja mõjusust. Kui audiitor veendub, et need kontrollimehhanismid on piisavad, võib ta vastavalt vähendada auditeeritava üksuse finantsaruannete, tehingute või tegevuse põhjalikku läbiuurimist.

3.2. Lähenemisviisi, mille raames audiitor toetub üksuse sisekontrollile, nimetatakse süsteemipõhiseks lähenemisviisiks (SL). Selles võib eristada järgmisi eraldiseisvaid etappe:

a) põhiliste kontrollimehhanismide olemasolu kindlakstegemine ja põhjalik hindamine ning selle kindlaksmääramine, mil määral võib audiitor neile kontrollimehhanismidele toetuda, kui on selgitatud, et need töötavad korralikult;

b) põhiliste kontrollimehhanismide testimine, et kindlaks teha, kas need on toiminud tõhusalt kogu vaadeldava perioodi jooksul;

c) kontrollimehhanismide testimise tulemuste hindamine, et kindlaks teha, kas nende uurimine toetas oletatud usaldusväärsust;

d) mitme tehingu, arve jne põhjalik testimine määramaks (vastavalt auditi eesmärkidele) kindlaks, kas – vaatamata üksuse kontrollisüsteemile – on ikka üksuse finantsaruanded korrektsed ja täielikud, nende aluseks olevad tehingud seaduslikud ja reeglipärased ja/või säästlikkuse/tõhususe/mõjususe kriteeriumid täidetud.

3.3. Täpsemad juhised etappide a–c kohta on antud suunises nr 21 “Sisekontrolli hindamine ja kontrollimehhanismide testid” ning põhjaliku testimise d kohta suunises nr 23 “Auditi

valim”. Kontrollimehhanismide testide ja põhjaliku testimise suhet on seletatud suunise nr 12 “Olulisus ja auditi risk” **LISAS 2**.

4. Otsese põhjaliku testimise (OPT) lähenemisviis

4.1. Kui audiitorilt ei nõuta eraldi üksuse kontrollisüsteemi hindamist, võib auditi eesmärgid saavutada ka ilma nendele süsteemidele tuginemata ning kontrollimehhanismide teste läbi viimata. Seda nimetatakse otsese põhjaliku testimise lähenemisviisiks. Peab meeles pidama, et OPT lähenemisviisi korral ei saa kontrollisüsteemidele tugineda (sest selle lähenemisviisi puhul neid ei testita ning seega pole andmeid nende efektiivsuse kohta) ning põhjalikku testimist vajatakse rohkem kui SL lähenemisviisi korral. Audiitor peab sellises olukorras otsustama, milline auditi eesmärkide saavutamiseks vajaliku tõendusmaterjali kogumise viis oleks ökonoomsem.

4.2. INTOSAI auditistandardite paragrahv 141 määratleb:

“Auditi põhjalikkuse ja ulatuse üle otsustamiseks peab audiitor uurima ja hindama sisekontrolli usaldusväärsust.”

Seega isegi kui kasutatakse OPT lähenemisviisi, peab audiitor uurima mõningal määral ka peamisi süsteeme, kuigi see uurimine on oma laadilt esialgne. Nii on OPT lähenemisviis tegelikult SL erikuju, kus süsteemide uurimine on viidud miinimumini.

5. Kaalutlused lähenemisviisi valikul

5.1. Kui audiitorilt spetsiaalselt ei nõuta SL lähenemisviisi kasutamist, põhineb valik SL ja OPT vahel tavaliselt auditi ressursside hindamisel, st pädeva ja usaldusväärse tõendusmaterjali kogumise maksumusel. Otsuse tegemisel on olulised järgmised tegurid:

a) kui kontrollimehhanismid paiknevad geograafiliselt laiali või nende toimimist on mõnel teisel põhjusel keeruline testida, pole SL teostatav, arvestades kasutada olevaid ressursse; samuti kui sisekontrollimehhanismide esialgse hindamise tulemused näitavad, et need on nõrgad ja audiitor ei saa neile toetuda. Sellisel juhul tuleb OPT lähenemisviisi kasutada kuludest hoolimata;

b) kuigi seaduslikkuse ja reeglipärasuse selgitamisel on võimalik kasutada OPT lähenemist, sobib seda tüüpi auditile eriti hästi SL lähenemisviis;

c) SL süsteemil on see eelis, et ta võimaldab audiitoril seostada üksikud vead otseselt kontrollisüsteemi puudustega ning keskenduda neile puudustele. Neid puudusi üksuse juhtkonnale teadvustades võib audiitor aidata üksusel kontrolli tulevikus parandada.

6. Tulemusaudit

6.1. Tulemusaudit (vt suunis nr 41 “Tulemusaudit”) tegeleb uuritava tegevuse, programmi või üksuse säästlikkuse ja/või tõhususe ja/või mõjususega:

Säästlikkus: tegevuse sooritamiseks kasutatud ressursside viimine miinimumini, pidades silmas kvaliteedinõudeid;

Tõhusus: väljundi – kaup, teenused või muu tulemus – ja selle saamiseks kasutatud ressursside suhe;

Mõjusus: eesmärkide saavutamise määr, tegevuse kavandatud mõju ja tegeliku mõju suhe.

Iga auditi ülesandeks ei pruugi olla kõigi nende kolme aspekti kohta järelduste tegemine: auditi eesmärkidest peaks selguma, milliseid neist peab uurima. Säästlikkuse ja tõhususe

selgitamise käigus on audiitoril siiski vaja üldjoontes kaaluda ka auditeeritava üksuse tegevuse mõjusust: on parem, et üksus teeb õiget asja halvasti, kui et ta teeb vale asja hästi.

6.2. Mõjusust hinnates on üldiselt vajalik hinnata tegevuse tulemust või mõju. Seega, kuigi SL lähenemisviis võib olla kasulik (näiteks et hinnata, kuidas auditeeritav üksus mõõdab ja jälgib oma mõju), peab audiitor siiski hankima piisavalt põhjalikku tõendusmaterjali tegevuse, programmi või üksuse tulemuste ja mõju kohta.

7. Keskkonnaaspektid

7.1. Kõrgeimatelt kontrolliasutustelt nõutakse järjest enam selle jälgimist, et auditeeritavad tegevused oleksid vastavuses keskkonna-alaste nõuetega. Põhimõtteliselt on auditi lähenemisviis selliste nõuete korral sama nagu seaduslikkuse ja reeglipärasuse hindamisel: kasutada võib nii SL kui OPT lähenemisviisi, kuid SL lähenemisviis võib olla eriti sobiv.

TEINE RÜHM AUDITI TÕENDUSMATERJALI HANKIMINE

INTOSAI AUDITISTANDARDITE EUROOPA RAKENDUSSUUNISED

Nr 21 SISEKONTROLLI HINDAMINE JA KONTROLLIMEHHANISMIDE TESTID

SISUKORD

	Punkt
INTOSAI auditistandardid	1
Sisekontroll	2
Sisekontrolli hindamine	3
Suhted auditeeritava üksuse juhtkonnaga	4

Sisekontrolli tüübid	Lisa 1
Sisekontrolli hindamise läbiviimine	Lisa 2
Kontrollimehhanismide testid	Lisa 3
Kinnituse leidmine hinnangule, kasutades süsteemipõhist hindamissüsteemi ja kontrollimehhanismide teste	Tabel lisale 3

1. Viide INTOSAI auditistandarditele

1.1. Paragrahv 141 INTOSAI auditistandardites väidab:

> "Auditi põhjalikkuse ja ulatuse üle otsustamiseks peab audiitor uurima ja hindama sisekontrolli usaldusväärsust."

2. Sisekontroll

2.1. Sisekontrolli loob ja selle toimimise eest vastutab kontrollitava asutuse juhtkond. Sisekontrolli defineeritakse kui kõiki organisatsiooni tegevuspõhimõtteid ja protseduure, mille asutuse juhtkond kavandab ja võtab kasutusele loomaks kindlustunnet, et

- asutuse eesmärgid saavutatakse säästlikul, tõhusal ja mõjusal viisil;
- järgitakse kehtestatud norme (seadused, määrused) ja juhtimispõhimõtteid;
- on tagatud vara ja teabe kaitse;
- välditakse ja avastatakse pettusi ning vigu;
- on tagatud kvaliteetne raamatupidamisarvestus ning õigeaegne usaldusväärne finants- ja juhtimisteave.

2.2. Sisekontrolli põhimõte väljub range aruandluse ja finantskaalutluse eesmärkidest ning sisaldab endas kaht elementi:

a. **kontrollikeskkond**, mis tähendab kõrgema ja alama taseme juhtkonna üldist suhtumist, teadmisi ning tegutsemist sisekontrolli alal ja selle tähtsustamist asutuses.

b. **sisekontrolli protseduurid**, mis on täiendavad protseduurid kontrollikeskkonnale ja võetakse kasutusele asutuse juhtkonna poolt, et aidata kaasa asutuse eesmärkide saavutamisele.

2.3. Kontrollikeskkonna mõju (seda võib seletada ka kui organisatsioonisisest "kontrolli kultuuri") asutuse tegevuse tõhustamiseks toimub sisekontrolli protseduuride spetsiifilise süsteemi abil. Näiteks kontrollikeskkond, milles juhtkond ilmutab oma huvitatust tegevuse ja funktsioonide kontrollimise suhtes, võib selleks luua spetsiifilise sisekontrolli protseduuride süsteemi. Sellele vaatamata ei ole tugev kontrollikeskkond iseenesest piisav, et tagada sisekontrollisüsteemi protseduuride efektiivsust. Audiitor võib hinnata kontrollikeskkonna kvaliteeti asutuses või tegevusvaldkonnas, kõrvutades seda parimate organisatsiooniliste ja juhtimiskogemuste vastavate näitajatega.

2.4. Need protseduurid võivad sisaldada lepingute ettevalmistamise ja juhtkonna järelevalve korda, toimingute ja vastutuse kehtestamist sellistel tingimustel, et võtmekohustused on lahutatud, konkreetseid piiranguid varale ja raamatupidamiskannetele juurdepääsuks jne. Audiitori ülesanne on kogu süsteemi sees määratleda need sisekontrolli protseduurid, mis juhtkond on kehtestanud seonduvalt just käsiloleva auditi eesmärgiga ja seda eraldi iga auditiülesande kontekstis.

2.5. Kui audiitor hindab kontrollikeskkonda, siis püüab ta hinnata juhtkonna arusaamu sisekontrollist ja selle tähtsusest ning rakendamiseks võetud kohustustest veendumaks, et toimingud on piisava kontrolli all. Teisest küljest, kontrolliprotseduuride hindamisel hindab audiitor, kas vajalikud protseduurid on paigas ja toimivad tõhusalt, pidevalt ning eesmärgi-päraselt.

2.6. Kirjeldus sisekontrolli tüüpidest, mida audiitor võib auditeeritavas üksuses leida, on **LISAS 1.**

3. <u>Sisekontrolli hindamine</u>

3.1. Audiitor peaks miinimumkohustusena ette võtma auditi eesmärgile vastava sisekontrolli olukorra esmase hindamise. See hinnang on piisav, kui ta võimaldab audiitoril

a) teha esmane määratlus kontrollitava tegevuse sisemistest riskidest ja kontrolliriskidest (vt suunise nr 12 lisa 2 "Olulisus ja auditi risk").

b) hinnata, kas sisekontroll paistab kontrollimise algstaadiumis niivõrd efektiivsena, et võiks rakendada süsteemipõhist lähenemisviisi (SL). Sellisel juhul tuleb läbi viia sisekontrollis rakendatud kontrollimehhanismide testimine sügavuti ning kui tulemused on rahuldavalt usaldusväärsed, võib süsteemi lugeda usaldusväärseks. See lubab audiitoril vähendada otsese põhjaliku testimise (OPT) mahtu: vaata lähemalt suunist nr 13 "Auditi tõendusmaterjal ja lähenemisviis".

3.2. Kui on valitud SL meetod, peab audiitor läbi viima süvahindamise vastavate sisekontrollimehhanismide suhtes. Sellise hindamise eesmärk on teha kindlaks

a) milline kontrollimehhanism on sisekontrolli süsteemis võtmelüliks – see tähendab, efektiivse toimimise korral peaks see lüli:

- ära hoidma või avastama olulisi valeandmeid või kindlustama organisatsiooni varade säilimise (finantsauditid: aruandluse usaldusväärsus);

- kindlustama seaduste ja reeglite järgimise (finantsauditid: ülekannete aluseks on seaduslikkus ja reeglipärasus) või

- kindlustama, et kontrollitavas tegevuses ei ole säästlikkuse, tõhususe ja mõjususe osas suuremaid puudusi (tulemusaudit);

b) milline on auditiga haaratud kontrollimehhanismide süsteemi üldine kvaliteet, seega usaldusväärsuse aste, mille audiitor võiks anda, kui edasised testid tunnistavad, et süsteem toimib pidevalt efektiivselt.

3.3. Oluline on märkida, et kontrollimise selles staadiumis jõuaks audiitor sisekontrollisüsteemi potentsiaalse efektiivsuse hindamisel otsuseni: auditeeritava üksuse juhtkonna strateegilistele otsustele ja juhtnööridele vastav sisekontrolli süsteem peaks olema paigas. Enne sisekontrollisüsteemi usaldusväärsuse paikapidavuse lõplikku otsustamist on vaja hinnata süsteemi efektiivsust tegelikkuses, see tähendab, viia läbi kontrollimehhanismide testid.

3.4. Juhend sisekontrolli hindamise läbiviimiseks on **LISAS 2**, kontrollimehhanismide testide juhend aga **LISAS 3.**

4. Suhted auditeeritava üksuse juhtkonnaga

4.1. Tavaliselt on normaalne, et auditeeritava üksuse juhtkonda teavitatakse igast puudusest, mis tema asutuse sisekontrollis avastatakse. Sellise teabe edastamise aeg ja vorm sõltub avastatud puuduste olemusest ja tõsidusest, kasutatavatest kommunikatsioonikanalitest, samuti kontrollimise enda õiguslikest raamidest. On tavapärane, et audiitor kirjutab töödokumenti üles kogu teabe, et seda edastada hiljem, kui osutub vajalikuks (vt suunis nr 26: “Dokumenteerimine”).

LISA 1: SISEKONTROLLIMEHHANISMIDE TÜÜBID

Järgnev on kirjeldus mõningatest sisekontrollimehhanismide tüüpidest, mida audiitor võib leida paljudes organisatsioonides ning millest mõne või nende kombinatsiooni leiab ta olevat teatud usaldusväärsuse tasemega.

1. Organisatsioonilised. Auditeeritavas üksuses peaks olema selle organisatsiooniline plaan, milles on piiritletud ja jaotatud vastutus ning määratletud aruandluse liinid asutuse tegevuse kõikide aspektide kohta, kaasa arvatud kontrollimehhanismid. Volituste ja vastutuse delegeerimise kord peab olema selgelt ja üksikasjalikult esitatud.

2. Kohustuste lahusus. Üks esimesi sisekontrolli võtteid on selliste vastutuste või kohustuste lahutamine, mida üksikisik saaks kombineeritult registreerida ja teostada ühe toiminguna. Kohustuste lahutamine vähendab tahtlike manipuleerimiste või vigade riski ja suurendab järelevalve osa. Lahutatavate funktsioonide hulka kuuluvad näiteks volituste andmine, täitmine, haldamine, registreerimine, arvutipõhise arvestussüsteemi puhul ka süsteemi arendamine ja igapäevaste operatsioonide läbiviimine. Siseaudit ja finantskontroll (kui on rakendatud) peaksid olema sõltumatud igapäevasest juhtimistegevusest.

3. Füüsilised. Need puudutavad peamiselt varade haldamist ja sellega seotud protseduure ning kavandatavaid ohutusmeetmeid, mis tagavad, et varadele pääseb ligi vaid selleks volitatud personal. See hõlmab nii otsest juurdepääsu kui ka kaudset ligipääsu dokumentide kaudu. Need kontrollimehhanismid omavad tähtsust hinnaliste, portatiivsete, vahetatavate või ihaldusväärsete varade puhul.

4. Volitamine ja kinnitamine. Kõikide otsuste ja toimingute täitmine nõuab nende eest vastutava isiku volitust või kinnitust. Õiguste delegeerimisega seonduv peab olema üksikasjalikult piiritletud.

5. Arvestus ja arvepidamine. Need on kontrollimehhanismid registreerimistoimingutes, mis kajastavad, kas tehingud on registreeritud ja teostatud volituste kohaselt, kas kõik nad on aruannetesse lülitatud, kas nad on korrakohaselt registreeritud ja korralikult teostatud. Sellised kontrollimehhanismid sisaldavad arvete aritmeetilise õigsuse kontrollimist, dokumentide säilitamist ja kogusummade kontrollimist, leppeid, kontrollarvestusi ja esialgseid bilansse, samuti arvepidamist dokumentide üle.

6. Personal. Vajalikud protseduurid veendumaks, et personali võimekus on vastavuses talle pandud kohustustega. On paratamatu, et iga süsteemi toimimise edukus sõltub selles süsteemis hõivatute pädevusest ja aususest. Töötajate kvalifikatsioon, valik, väljaõppe korraldus, samuti personali sünnipärased eeldused on olulised näitajad, mida tuleb arvestada igasuguse kontrollisüsteemi ülesehitamisel.

7. Järelevalve. Igasugune sisekontrolli süsteem peab endasse lülitama vastutavate ametnike järelevalve igapäevaste tehingute ja nende registreerimise üle.

8. Juhtimine. Kontrollimehhanismid, mida juhtkond kasutab väljaspool süsteemi igapäevast rutiini. Siia kuuluvad juhtkonnapoolne üldjärelevalve, juhtimistegevust kajastava aruandluse analüüsimine ning võrdlemine eelarvega, siseaudit ja muud spetsiaalsed järelevalve meetmed.

9. Finantskontrolör. Mõnes liikmesriigis tegutseb finantskontrolör (*Financial Controller*) kui iseseisev kontrolliüksus. Sellisel juhul võib finantskontrolör omada väga laialdasi volitusi, sealhulgas annab ta eelneva nõusoleku kõikidele kavatsetavatele äritehingutele.

Tavaliselt annab finantskontrolör nõusoleku, kui ta on veendunud, arvestades ka muid tingimuslikke asjaolusid, et ülekande teostamine on seaduspärane ja vajalik ning on olemas vastavad rahalised vahendid.

LISA 2: SISEKONTROLLI HINDAMISE LÄBIVIIMINE

1. Nii esialgsel kui ka põhjalikul süsteemi hindamisel võiks üldjuhul teha järgmised sammud:

a) vastavalt auditi eesmärkidele määrata kindlaks riskid, mille vastu tõhus kontrollisüsteem peaks kaitse tagama;

b) analüüsida eeskirju, tööjuhendeid, korraldada küsitlusi jne ning teha nende alusel kindlaks kontrollimehhanismid, mida on kohapeal kasutatud teadaoleva riski vastu. (SL lähenemise korral on vaja kindlaks määrata, millisel sisekontrollimehhanismil on täita võtmeroll);

c) dokumenteerida analüüsi tulemused (teha rohkesti diagramme, olukorra kirjeldusi ...)

d) audiitor võib nüüd oma arusaamu süsteemist kontrollida, uurides põhjalikult väikest arvu tehinguid – nn läbijalutamis-test (*walk-through test*);

e) hinnata enda poolt kindlaks tehtud sisekontrollimehhanismide tõenäolist efektiivsust riskide suhtes, seostades hinnangu organisatsiooni tegevuse eesmärkidega.

2. Üldine soovitus kõrgeimatele kontrolliasutustele on, et nad töötaksid välja sisekontrolli küsimustikud või kontrollimise võtmeküsimustikud, mis aitavad audiitoril sisekontrolli hinnata.

3. SL meetodi kasutamise puhul peab audiitor läbi viima põhjaliku hindamise, pannes süsteemile hindeks teatud usaldatavuse astme, mille õigsus leiaks hiljem kinnituse ka tegelike tulemuste põhjal. Üldreeglina hinnatakse süsteemi:

<u>Väga hea</u> - kui kõik riskid on kaetud kontrollimehhanismidega, mis tõenäoliselt toimivad efektiivselt.

<u>Hea</u> - kõik riskid on kontrollimehhanismidega kaetud ja tõenäoliselt toimivad efektiivselt, väljaarvatud mõned vähesed erandid.

<u>Rahuldav</u> - kõik riskid on teatud ulatuses kontrollimehhanismidega kaetud, kuid võivad mõnikord mitte toimida.

<u>Puudulik</u> - kõik riskid ei ole kontrollimehhanismidega kaetud ja/või nende toimimisel esineb tõenäoliselt sagedasi tõrkeid.

LISA 3: KONTROLLIMEHHANISMIDE TESTID

1. Vastavustestide läbiviimine

1.1. SL meetod ei ole piisav, et viia läbi sisekontrolli põhjalik hindamine. Audiitor peab samuti püstitama eesmärgi, kas sisekontrollimehhanismid toimivad tõepoolest tõhusalt ja seda pidevalt kogu kontrollimise läbiviimise vältel. Selleks ongi vaja kasutada kontrollimehhanismide teste.

1.2. Peamiste kontrollimehhanismide määratlemiseks tuleks neid testida, hinnates objekti kogu tegevust tehingute või toimingute valikulise kontrollimise teel. Kuivõrd audiitor otsib tõendusi sisekontrollimehhanismide tegeliku efektiivsuse kohta, siis peavad valimi moodustamise meetod ja testidele rajatud kontrollimise põhimõtted kindlustama, et

a) tõendusandmed on saadud pideva pikemaajalise kontrollimehhanismide toimimise tulemusena (NB! perioodidel, kui võtmeisikud puuduvad vms);

b) tõendusandmed on saadud pideva kontrollitegevuse tulemusena ja see puudutab kõiki tehingute liike, mis läbivad süsteemi (NB! suuremahulised väikse väärtusega tehingud; ebaharilikud tehingud; tehingud, mida teostatakse süsteemi tõrgete tõttu teistkordselt jne).

1.3. On audiitori otsustada, mitu tehingut tuleks läbi uurida, et saavutada piisav tõendusmaterjal, mis rahuldab kontrollimist. Tavaliselt on minimaalne näidete arv 30, kuid mõningatel juhtudel on vaja analüüsida rohkem kui 100 tehingut. Otsuse tegemiseks on tarvis arvestada järgmiste asjaoludega:

a) kontrollimise osatähtsus kogu süsteemi ulatust arvestades;

b) millisel usaldusväärsuse tasemel audiitor soovib määratleda kontrollimehhanismi rahuldava toimimise ja millise ajavahemiku vältel;

c) tehingute ulatus ja iseloom, mida süsteemis teostatakse;

d) enamik testidest saadud tõendusmaterjali ei tõenda kontrollimehhanismi toimivust, vaid seda, et kontrollimehhanismi toimimine ei ole ebaõnnestunud (negatiivne tõendusmaterjal).

1.4. Kuna enamik kontrollimehhanismide testimisi annab negatiivse tõendusmaterjali, peab audiitor olema valmis otsima ka positiivset tõendusmaterjali kontrollimehhanismide efektiivsuse kohta. Seda võib teha otsides näiteid, kus sisekontrollimehhanismides on avastatud vigu või kõrvalekaldeid.

1.5. Kontrollimehhanismide testimise ajastamine tekitab erilisi probleeme: audiitor peab otsima tõendusmaterjali sisekontrollimehhanismide efektiivse toimimise kohta ajavahemikus, mil ta loodab soovitavat kõige enam leida. Nimetatut tuleb arvesse võtta vastavustestide kavandamisel ja läbiviimisel.

2. Kontrollimehhanismide testimise tulemuste hindamine

2.1. Kui kontrollimehhanismide testimine on lõpetatud, peab audiitor jõudma lõpliku otsuseni, kas saadud tulemuse usaldatavus kehtib ikka kogu sisekontrollisüsteemi kohta ja millist põhjaliku testimise mahtu on vaja, et saavutada nõutav täielik kindlustunne kogu süsteemi taseme kohta (vt suunis nr 12 “Olulisus ja auditi risk”).

2.2. Usaldusväärsuse tase, mida võib saavutada süsteemipõhisel lähenemisel, sõltub eelkõige sellest, milline on audiitori lähtehinnang süsteemile. Kontrollimehhanismide testimise tulemused tagavad audiitorile täiendava tõendusmaterjali, mis lubab tal kinnitada

või hinnata ümber oma esialgset otsust. Üldjuhis kindlustunde taseme määramise kohta on esitatud käesoleva lisa tabelis.

2.3. Kindlustunde taseme ja statistilise usaldatavustaseme vahekorra määratlemine konkreetse kontrollimise puhul on tavaliselt kõrgeima kontrolliasutuse strateegia küsimus.

3. Kontrollimehhanismide testimise ja põhjaliku testimise ühendamine

3.1. Ei ole põhimõttelisi vastuväiteid audiitorile, kes viib läbi üheaegselt kontrollimehhanismide testimist ja samas ka mingi konkreetse juhtumi põhjalikku testimist. Mõistes, et see võib olla tõhus moodus auditi ressursside kasutamisel, peaks hoolt kandma siiski selle eest, kuidas selgelt eristada kaht kontrollimist, mis oma eesmärgilt on küllaltki erinevad. Sellisel juhul tuleks jälgida ka seda, et tulemusi dokumenteeritaks õigesti (vt suunis nr 26 “Dokumenteerimine”).

LISA 3 tabel: SISEKONTROLLI HINNANGUTELE JA SÜSTEEMIPÕHISE LÄHENEMISVIISI ALUSEL TEHTUD KONTROLLIMEHHANISMIDE TESTIDELE TUGINEVA KINDLUSTUNDE TASEME MÄÄRAMINE

Süvahinnangu järeldused sisekontrollisüsteemile enne teste	Lõpphinnang ja usaldusväärsuse aste			
	Testid ei avasta kõrvalekaldeid	Testid avastavad ainult mõned väikesed kõrvalekalded	Testid avastavad mõned olulised kõrvalekalded	Testid avastavad laialt levinud puudusi
Kontrollisüsteem näib väga hea Kõiki peamisi riske on arvestatud ning kontrollimehhanismid on tõenäoliselt tõhusad = Väga hea	Kõrge	Keskmine	Madal/Null	Null
Kontrollisüsteem näib vastuvõetavana. Enamikku olulisemaid riske arvestatakse ja/või kontrollimehhanismid on sobivad, et olla üldjoontes tõhusad = Hea	Keskmine	Keskmine/Madal	Madal/Null	Null
Kontrollisüsteem näib üldiselt vastuvõetavana, kuid on oht mõne sisekontrollimehhanismi mittetoimimiseks = Rahuldav	Madal	Madal/Null	Madal/Null	Null
Kontrollisüsteem näib ebarahuldavana. Riske ei ole arvestatud ja/või kontrollimehhanismid tõenäoliselt ei toimi = Puudulik	Null	Null	Null	Null

INTOSAI AUDITISTANDARDITE EUROOPA RAKENDUSSUUNISED

Nr 22 INFOSÜSTEEMIDE AUDITEERIMINE

SISUKORD

	Punkt
Viide INTOSAI auditistandarditele	1
Käesoleva suunise rakendusala	2
Põhiseisukohad ja definitsioonid	3
Infosüsteemide auditeerimise kavandamine ja auditi personal	4
Üldiste (töökorralduslike) kontrollimehhanismide auditeerimine	5
Rakenduse auditeerimine	6
Arvutipõhised auditeerimistehnikad (CAATid)	7
Süsteemiarenduse auditeerimine	8
Üldised (töökorralduslikud) kontrollimehhanismid – üldised juhtimisvaldkonnad – kontrolli eesmärgid ja kontrollivõtete näited	Lisa 1
Rakenduse auditeerimine – kontrolli eesmärgid ja kontrollivõtete näited	Lisa 2
Rakenduse kontrolli nõuded	Lisa 3

1. Viide INTOSAI auditistandarditele

1.1 INTOSAI auditistandardite paragrahv 51b määratleb:

“Audiitoril ja kõrgeimal kontrolliasutusel peab olema nõuetekohane pädevus.”

1.2 INTOSAI auditistandardite paragrahv 86 määratleb:

“... Kõrgeim kontrolliasutus peaks end varustama kõigi tänapäevaste auditeerimismetodoloogiatega, kaasa arvatud süsteemipõhised tehnikad, analüütilise kontrolli, statistilise valimi ja automatiseeritud infosüsteemide auditeerimise meetodid.”

1.3 INTOSAI auditistandardite paragrahv 144 määratleb:

“Kui raamatupidamis- või muud infosüsteemid on automatiseeritud, peaks audiitor kindlaks tegema, kas sisekontrollimehhanismid toimivad korralikult ja tagavad andmete õigsuse, usaldusväärsuse ja täielikkuse.”

1.4 INTOSAI auditistandardite paragrahv 153 määratleb:

"... Kui arvutipõhistest süsteemidest pärit andmed moodustavad auditis olulise osa ning andmete usaldusväärsusel on otsustav tähtsus auditi eesmärgi saavutamisel, tuleb audiitoritel veenduda, et andmed on usaldusväärsed ja asjakohased."

2. Käesoleva suunise rakendusala

2.1 Enamiku haldus- ja finantsfunktsioonide elluviimisel kasutatakse praegu arvutisüsteemide abi. Mõistet *infosüsteem* (IS) on hakatud kasutama üldiselt kõigi selliste süsteemide kohta hoolimata sellest, mil määral ja millist tehnoloogiat kasutatakse.

2.2 Käesolev suunis käsitleb selliste infosüsteemide auditit. Selle eesmärk on anda juhtnööre tasemel, mis on vajalikud üldaudiitorile, kes on tuttav ISi auditi küsimuste ja meetoditega, suudab läbi viia lihtsamaid ISi auditi ülesandeid ning kasutada ISi auditi spetsialiste üldiste auditi eesmärkide täitmiseks[6]. Suunises ei ole püütud anda üksikasjalikku ja spetsiifilist teavet selle tehniliselt väga keeruka teema kohta. Igal erijuhul vajaliku ISi auditi ulatust käsitletakse punktides 4.5–4.7 ning selle vajaduse üle peab otsustama läbiviidava auditi eesmärkidest lähtuvalt.

2.3 Infosüsteemid võivad olla eriti tähtsad Euroopa Liidu tegevuste auditeerimisel, kus nad on õigusaktidega üksikasjalikult sätestatud. Sellised süsteemid võivad olla ette nähtud kergendamaks ELi poliitika tähtsaid elemente [nt käibemaksualane info- ja vahetussüsteem (VIES), mis on loodud määrusega nr 218/92 (EMÜ)]. Mõnel juhul näevad aktid ette ISi kontrolli teatavaid aspekte (nt makseasutuste akrediteerimiseks), teistel juhtudel (nt põllumajandusmaksete integreeritud administreerimise ja kontrolli süsteem) on loodud arvutisüsteem ise oluline kontrollimehhanism ELi maksete suhtes.

3. Põhiseisukohad ja definitsioonid

3.1 Infotehnoloogia olemasolul ei ole auditi eesmärkidele otsest mõju, kuid see tekitab spetsiifilisi kontrolliprobleeme ning võib tähendada, et tuleb muuta auditi lähenemisviisi.

3.2 Infotehnoloogia püstitab juhtkonnale ja audiitoritele kaks erilist probleemi:

- arvutid ja võrgud, nagu iga tehnoloogia, on eriti tundlikud *rikete ja kahjustuste* suhtes. Niipea kui organisatsioon muutub sõltuvaks infotehnoloogiast, saab endisest olulisemaks juhuslikkuse arvestamine, mis kajastaks piisavalt tehnilisi probleeme;

- *arvutisüsteemides hoitavad andmed ning programmid on nähtamatud ja raskestitajutavad* ning neid on võimalik kasutada ja muuta ilma jälgi jätmata. Juhtkond ja audiitorid vajavad kumbki erimeetmeid, et olla kindlad igasuguste arvutitest pärinevate andmete usaldusväärsuses, terviklikkuses ja konfidentsiaalsuses.

3.3 Sellest tulenevalt on loodud üldtunnustatud kontrollimisvõtted. ISi audit tegeleb nende kontrollimehhanismide hindamisega. Vahet peab tegema mitmesuguste ISi auditeerimise komponentide vahel, sest need eeldavad erinevaid oskuse tasemeid, võtete kasutamist ja ajastamist ning ka seepärast, et nende osatähtsus auditeerimisel tervikuna pole ühesugune.

Iga komponenti on käesolevas suunises edaspidi käsitletud pikemalt.

Üldiste (töökorralduslike) kontrollimehhanismide auditeerimine

---

3.4 Üldisi kontrollimehhanisme rakendatakse terviklike arvutisüsteemide või -võrkude suhtes. Nende kvaliteedil on suur mõju kõigile selles keskkonnas kasutatavatele rakendustele:

[6] Oskuste tase 1, vastavalt määratlusele dokumendis INTOSAI IT auditeerimise kava.

näiteks kui süsteemi tasandil on juurdepääsu kontrollis nõrku kohti, siis on üsna tõenäoline, et kõik rakendusprogrammid võivad alluda lubamatule juurdepääsule, hoolimata sellest, milliseid kontrollimehhanisme selles konkreetses rakenduses kasutatakse.

3.5 Enamik audiitoreid vajab üldiste kontrollimehhanismide täielikuks auditeerimiseks ISi spetsialistide abi. Samas pole täielik audit alati vajalik. Üldaudiitorid võivad olla suutelised ilma üldiste kontrollimehhanismide täiemahulise läbivaatamiseta kindlaks tegema, et vähemalt iga konkreetse auditi eesmärke silmas pidades on andmed täielikud ja õiged ning arvutite suhtes toimib sisekontroll korralikult.

3.6 Mõnel juhul võivad üldaudiitorid toetuda kolmandate isikute aruannetele (KIA), mille koostavad ISile spetsialiseerunud audiitorid. Need KIAd hõlmavad tavaliselt arvutuskeskuste ja/või rakendusprogrammide üldisi kontrollimehhanisme. Sellise tõendusmaterjali kasutamise mõju kohta vaata suunist nr 25 “Teiste audiitorite ja ekspertide töö kasutamine”. Kui KIA ei ole kättesaadav, peaksid üldaudiitorid siiski alati hindama mõningaid mittetehnilisi üldisi kontrollimehhanisme (vt p 5.1).

Rakenduste auditeerimine

3.7 Rakenduste auditeerimise käigus hinnatakse määratletud funktsiooni andmete sisestuse, töötluse, andmefailide ja tulemite väljastamise sisekontrollimehhanisme. Kõik audiitorid, kes teevad süsteemipõhisel lähenemisviisil põhinevaid haldusfunktsioonide auditeid, mille käigus kasutatakse infotehnoloogiat, peavad arvestama ISi auditeerimise selle aspektiga.

3.8 Rakenduste auditeerimine ei pea olema tehniliselt väga keerukas. Üldaudiitorid vajavad ISi spetsialisti abi, kui rakendusprogrammide kontrollimehhanismid on eriti komplekssed või tehniliselt keerukad, kuid vastavad kasutajate kontrollimehhanismid ei ole piisavad. Samas on paljud programmid loodud niimoodi, et neis kasutatavate andmete ja nende andmete töötluse korrektsuses on võimalik kindlalt veenduda ka olemata ISi ekspert. Neil juhtudel võivad kontrollimine ja protseduurid (sh tavaprotseduurid), mida kasutajad pidevalt läbi viivad, anda piisava kindluse, et andmed ja tulem on usaldusväärsed. Paljude auditite puhul piisab sellest kindluse tasemest ka audiitorile.

Arvutipõhised auditeerimistehnikad (CAATid)

3.9 Terminit CAAT kasutatakse suure hulga programmeeritud protseduuride ja kompleksprogrammide suhtes, mida audiitorid võivad kasutada kontrollimehhanismide testimiseks või (üldjuhul) andmete sorteerimiseks, võrdlemiseks ja väljatoomiseks edasise testimise tarvis. CAATi kasutamisel on oluline veenduda, et audiitori kasutatavad andmed on tõepoolest täielikud ja õiged (vt p 7.2).

3.10 CAATi kasutamisel võib vaja minna spetsialisti abi. Kui mõnda turul levitatavat CAATi programmi suudab üsna hõlpsalt kasutada ka üldaudiitor, siis keerukamate ülesannete puhul või juhul, kui antud programmi jaoks vajalikke andmeid pole sellega kokkusobival kujul saada, on vaja suuremat programmeerimisoskust. Neil juhtudel võib CAATide kasutamine olla auditi eelarvega võrreldes väga kulukas. Otsus nende kasutamise ja sellekohaste protseduuride kohta peaks sõltuma auditi eesmärkidest.

Süsteemiarenduse auditeerimine

3.11 Süsteemiarenduse auditeerimine hõlmab kahte peamist aspekti:

- arendustöö juhtimine. See võib olla tulemusauditi objektiks (vt suunis nr 41 “Tulemusaudit”);

- *süsteemi projekteerimise* vastavus sisekontrolli nõuetele (need määrab tavaliselt kindlaks juhtkond).

3.12 Hoolimata sellest, kas kõrgeimad kontrolliasutused viivad läbi süsteemiarenduse vormipärasuse auditeerimise või mitte, on neil vaja veenduda, et nende auditi objektiks olevad uued rakendused on loodud nii, et neid on võimalik tõhusalt auditeerida.

4. Infosüsteemide auditi kavandamine ja auditi personal

Personal ja väljaõpe

4.1 Kuna tänapäeval on vähe tegevusalasid, kus ei kasutata arvuteid, on kõigil audiitoritel vaja teada, kuidas arvutid mõjutavad sisekontrolli hindamist. Vastavad väljaõppeprogrammid peavad selle nõudega arvestama.

4.2 Audiitorid vajavad ISi auditeerimise spetsialistideks saamiseks lisaõpet. ISi professionaalidel pole tavaliselt audiitorile vajalikku väljaõpet kontrollisüsteemide hindamise alal. Seepärast peab jälgima, et ISi auditi spetsialistide meeskonnal oleksid asjakohased teadmised nii ISi kui ka auditeerimise alal. Selle tagamiseks on erimeetmed. ISi auditi asjatundjaid on tihti väga vähe ning neid peab kasutama kohtades, kus neist on kõige rohkem kasu. Seetõttu peab ISi spetsialiste kasutama ainult siis, kui nende eriteadmisi on vaja auditi eesmärkide ning infosüsteemide keerukuse tõttu. Selle kohta annab juhtnööre allpool järgnev osa “Kavandamine ja spetsialistide kasutamine”.

4.3. Üldaudiitoreid võib õpetada CAATi tooteid kasutama, ilma et nad peaksid saama täielikeks ISi spetsialistideks.

Kavandamine ja spetsialistide kasutamine

4.4. ISi turvalisuse ja kontrolli standardid ei ole absoluutsed. Liiga kõrge kontrolli tase on kallis ja tavaliselt ebatõhus. Olemasolevad kontrollimehhanismid peaksid vastama iga süsteemi eesmärgile ja kasutamisele ning nad koosnevad tavaliselt nii tehnilistest kui ka tavaprotseduuridest. Raaltöötlust võib tõhusalt kontrollida kasutajate tavaprotseduuridega või kasutajate juhtimise kaudu. Infosüsteeme ei peaks seepärast uurima eraldi, vaid kui tervikliku haldus- või finantstegevuse osa. Ainult sel viisil võib audiitor realistlikult hinnata asjakohast auditistandardit ning tehniliste ja kasutajate kontrollimehhanismide koostoimet.

4.5 Kavandamisetapil peaks koguma teavet, et hinnata läbiviidava ISi auditi ulatust. Sel ajal võib olla kasulik konsulteerida ISi audiitoriga, et saada abi prioriteetide püstitamisel. Eelkõige peaks otsustama, kas üldised kontrollimehhanismid on vaja läbi vaadata ning missuguses ulatuses kasutada CAATe. Kuna need mõlemad nõuavad kulukat spetsialistide abi kasutamist, võib osutuda vajalikuks rakendada rangeid eelistusi ISi audiitorite kasutamiseks.

4.6 *Pidades silmas auditi üldisi eesmärke,* peaks arvesse võtma järgmisi asjaolusid:

- mil määral kasutab vaadeldav tegevus raaltöötlust või arvutites hoitavaid andmeid;

- mil määral on kasutajate kontrollimehhanismidega, sh kasutajate juhtimise protseduuridega tõendatud töödeldavate andmete õigsus tegevuseks vajalikul tasemel;

- raaltöötluse keerukus, eriti see, mil määral tegevusala kasutab arvutiprogrammide *genereeritud* andmeid (erinevalt andmetest, mida programm lihtsalt salvestab, sorteerib või analüüsib);

- millises ulatuses on võimalik tööd korraldada: näiteks võib heade kontrollimehhanismide loomine olla sisemiselt võimatu, sest personal ei ole küllalt suur töökohustuste lahutamiseks;

- andmete tundlikkus ning andmekaitse kohustused[7];

- kõik erilised raskused juhtimise/auditi käigus. Vanemates või halvasti projekteeritud süsteemides võib olla probleeme näiteks andmekogude alusandmete leidmisega või veendumisega, kas tulemused sisaldavad kõiki asjakohaseid tehinguid. Need probleemid võivad suurendada vajadust kasutada CAATe lihtsalt selleks, et kindlaks teha andmete korrektsus.

4.7 Kui andmete ja töötluse õigsus on tõendatud auditi jaoks vajalikus ulatuses kasutajapoolsete kompenseerivate kontrollimehhanismide abil (sh kasutajate juhtimise protseduurid), võib üldiste kontrollimehhanismide tehniline läbivaatamine osutuda mittevajalikuks. Neil juhtudel peaks üldaudiitor siiski hankima KIA või ise lahendama juhtimisküsimused, mis on esitatud punktis 5.1.

5. Üldiste (töökorralduslike) kontrollimehhanismide auditeerimine

5.1 Alljärgnevalt on esitatud valdkonnad, mida üldiste kontrollimehhanismide auditeerimine hõlmab. Esimesed neli on üldised juhtimisvaldkonnad, millega peaksid tegelema üldaudiitorid, isegi kui tehnilisi aspekte ei uurita.

Üldised juhtimisvaldkonnad

- organisatsiooniline: strateegia kavandamine, ISi osakonna ülesehitus ja aruandluskord, töökohustuste piisav lahutamine osakonna sees;

- ISi turvapoliitika: kas on olemas, kas on piisav, kas seda tuntakse ja järgitakse;

- järjepidevus: tagavarakoopiad ja varumeetmed rikete korral;

- IT varade haldamine.

Tehnilised eriküsimused

- loogilise ja füüsilise juurdepääsu kontroll: üksikasjalik rakendamine;

- operatsioonid: kõik arvutiga tehtavad tööd on ametlikult heaks kiidetud ning neid tehakse täielikult, korralikult ja viivitamata;

[7] EL kohta on olemas Euroopa Parlamendi ja Nõukogu 1995. aasta 24. oktoobri direktiiv 95/46/EÜ, mis käsitleb isikute kaitset seoses isikuandmete töötlemise ja selliste andmete vaba liikumisega. Ametlik Teataja L 281, 23.11.1995, lk 31.

- süsteemi tarkvara (sh erilised piirangud juurdepääsule);

- programmide hooldamise ning arendamise protseduurid;

- andmete/andmebaaside haldamine;

- andmeside;

- (koht)võrgud.

5.2 Lisas 1 antakse üldaudiitoritele juhiseid esimese nelja küsimuse kohta.

6. Rakenduste auditieerimine

6.1 Nagu näidati, ei ole rakenduste auditeerimine tavaliselt eraldiseisev, vaid on süsteemipõhisel lähenemisviisi põhineva äri- või haldustegevuse auditeerimise osa. Igal üksikul juhul varieeritakse ja täpsustatakse seepärast eesmärke ning põhilisi kontrolliküsimusi vastavalt kogu auditi ulatusele ja teemale.

6.2 Aspekte, mida peab alati käsitlema, võib üldistatult kokku võtta järgmiselt:

- *Organisatsioon ja dokumentatsioon*

Juhtkonna vastutus rakenduste hooldamise ja töö iga aspekti eest peab olema korralikult kindlaks määratud.

Rakendussüsteemide kasutamise hind peab olema kindlaks tehtud ning seda peaks jälgima. Olemas peaks olema kogu vajalik dokumentatsioon vastavalt rakendusprogrammi tüübile ja organisatsiooni vajadustele.

- *Sisend*

Sisestada tohib ainult kõiki ametlikult lubatud andmeid.

Andmesisestus peab olema korrektne ja täielik. (Sisend hõlmab nii andmeid tehingute kohta kui ka püsivalt kasutatavaid andmeid.)

- *Töötlemine*

Tehingute töötlemine peab olema täielik ja aritmeetiliselt korrektne ning tulemused (sh genereeritud andmed) peaksid olema õigesti sorteeritud ning salvestatud arvutifailides.

- Andmete ülekandmine

Andmeid peab üle kandma korralikult ja täielikult.

- Alalised andmed

Tagama peab salvestatud andmete pideva õigsuse.

- Väljund

Väljund, mis edastatakse paberil, ekraanidel, magnetkandjatel või sidevõrkude kaudu, peab olema õige ja täielik.

Väljund peab jõudma ainult kõigi nendeni, kellele see on määratud.

6.3 Neid küsimusi vaadeldakse **LISAS 2** koos võimalike kontrollivõtete või protseduuride näidetega. On tähtis, et iga faas hõlmaks asjakohaseid vigade vältimise protseduure, neid kirjeldatakse lisas 2.

6.4 Otsustades, milliseid kontrollimehhanisme on vaja kasutada, peaks audiitor arvesse võtma, et kontrollimehhanismide testid peavad muu hulgas kindlaks tegema, kas

kontrollimehhanism toimis korralikult kogu auditeeritava perioodi jooksul (vt suunist "Sisekontrolli hindamine ja kontrollimehhanismide testid"). Auditi eelarve suhtes on kasulik, et audiitor püüab võimaluse korral toetuda kasutajapoolsetele kontrollimehhanismidele, mida on võimalik hõlpsasti testida eeldades, et nad annavad piisava kindluse vastava kontrolli eesmärkide suhtes. CAATide kasutamine võib aidata seda kindlust suurendada. Et saavutada kindlustunnet eriti tehniliste kontrollimehhanismide suhtes, on tihti vaja läbi viia üldine kontrollimehhanismide auditeerimine. Näiteks et kindlaks teha, kas programm kontrollib volituste/tegevuslubade kehtivust alati korralikult, on audiitoril vaja koguda kindlad tõendid, et kontrollimehhanism programmi muudatuste üle oli efektiivne kogu perioodi jooksul – küsimus, mis eeldab täielikku üldist kontrollimehhanismide auditeerimist.

7. Arvuti abil teostatavad auditeerimistehnikad (CAATid)

7.1 Lühend CAAT viitab tavaliselt otsingutarkvara kasutamisele, et selle abil leida teatavate tunnustega tehinguid üksikasjalikuma auditi tarvis või koostada näiteid.

CAATi testide ja protseduuride näited on:

- valede väärtuste leidmine;

- erandlike väärtuste leidmine;

- tehingute kirjendamise või summeerimise testimine;

- raaltöötluse taasesitus (nt välisvaluuta konverteerimised);

- eri failide andmete võrdlus;

- arvete/kontode vanuse analüüs;

- stratifikatsioon.

7.2 CAATid on eesmärgi saavutamise vahend, mitte eesmärk omaette. CAATide kasutamist on vaja kavandada ning neid tuleks kasutada ainult siis, kui neist saab lisakasu või kui tavaprotseduurid ei ole võimalikud või on vähemtõhusad. Läbiviidavad protseduurid tuleks eelnevalt dokumenteerida ning CAATide tegelik kasutamine tuleks jäädvustada. Rakendama peab tavalisi auditi tõendusmaterjali reegleid. CAATi dokumentatsioon peaks hõlmama kõikide tulemuste saavutamiseks kasutatud sätete, päringute jne üksikasju. Kõigil juhtudel on tähtis, et oleks võimalik näidata, et CAATi programm kasutas täielikku ja korrektset kirjete kogumit.

8. Süsteemiarenduse auditeerimine

8.1 On oluline, et uued infosüsteemid oleksid projekteeritud selliselt, et neid saab auditeerida ning olemas on piisav sisekontroll. Kuna projekti muutmine muutub arengu hilisematel etappidel järjest kulukamaks, peavad audiitorid hoolikalt kaaluma uutele infosüsteemidele ligipääsu laadi ja ajastamist. Kui eelnevaid auditimenetlusi läbi ei viida, tekib risk, et süsteemid lastakse käiku ilma kõigi vajalike kontrollimehhanismideta või neid on liiga keeruline auditeerida. Teiselt poolt peab iga auditeerimine säilitama oma sõltumatuse. Võimalused on:

- a) auditeerida süsteemiarendust;

- b) osaleda otseselt arenevate rakenduste kasutajana; sellisel juhul tuleks auditi sõltumatus tagada näiteks sellega, et süsteemi sõltumatuks läbivaatamiseks kasutatakse teist auditimeeskonda;

- c) kindlustada, et projekti omanik või mõni juhtiv kasutaja esitaks auditeeritavuse nõuded süsteemi juhtimise nõudmistena (raamatupidamissüsteemis on loogiline, et seda teeb raamatupidaja konsulteerides nii sise- kui välisaudiitoritega);

- d) kindlustada, et auditeeritaval organisatsioonil oleksid olemas auditeerimist võimaldavad üldised rakenduste projekteerimisstandardid ning kvaliteedikontroll neid järgiks (lisaks peaks siseaudiitor jälgima auditeeritavust üldiselt).

8.2 Neist võimalustest nõuavad a ja b märkimisväärselt ressursse ning pakuvad vähe või üldse mitte registreeritavaid auditi tulemusi. Seepärast on tavaliselt eelistatav töötada c ja d kaudu.

8.3 Selleks, et c-d edendada, peaksid audiitorid alati kasutama võimalust meenutada juhtkonnale vajadust kindlustada uutes rakendustes piisavate juhtimis-/auditikäikude määratlemine ning kasutada oluliste uute finantssüsteemide kavandamisel konsultantide abi. **LISAS 3** esitatakse märkusi üldiselt kasutatavate rakenduste kontrolli nõuete kohta, mis võivad olla kasulikud aruteludes arenevate süsteemide kasutajate juhtkonnaga.

8.4 Üldisi standardeid saab kontrollida uurides auditeeritavas ISi osakonnas rakendatavat süsteemiarenduse metodoloogiat ning arutades seda küsimust ISi standardite üksuse ning siseaudiitoritega, et garanteerida selle asjakohane järgimine.

SÕNASTIK

Rakendus (*Application*)
Komplekt programmidest, andmetest ja nende kasutajate poolt läbiviidavatest protseduuridest, mis koos moodustavad teatud haldus- või ärifunktsiooni täitmiseks loodud infosüsteemi (nt raamatupidamine, toetuste maksmine, inventari registreerimine). Enamikku rakendusi võib vaadelda protsessidena, mis hõlmavad andmete sisestamist, töötlust, salvestamist ja tulemuste väljastamist.

Varundamine (*Back-up*)
Tegevus, mis võimaldab programme ja andmeid taastada või pakub alternatiivseid töö(tlemis)võimalusi töö või olukorra kahjustuse või hävimise korral.

Varukoopia (*Back-up copy***)**
Andmete või programmide korrapäraselt uuendatav koopia, mis on kasutamiseks kättesaadav originaali hävimise või kahjustuse korral.

CAATid (arvutipõhised auditeerimistehnikad)
Arvutiprogrammid auditi testide läbiviimiseks, andmete väljaotsimiseks, valimiseks ja sorteerimiseks või töötlemise õigsuse ja täpsuse kohta tõendusmaterjali kogumiseks.

Taaste planeerimine (tegevuse järjepidevuse planeerimine)(*Contingency planning, disaster planning*)
Kavad ja protseduurid tagamaks võimalust infosüsteeme (riistvara, tarkvara, andmed ja telekommunikatsioonid) nõutud aja jooksul vajalikul tasemel taastada, juhul kui seadmed ja/või tegevuskoht on pärast mingit õnnetust muutunud kasutuskõlbmatuks.

Süsteemiarendus

Rakendus, mis on ettevalmistamise staadiumis ning mida veel ei ole võetud kasutusele (ei toodeta). Ettevalmistusetapid võivad hõlmata ettepanekut, teostuvusuuringut, kasutajate detailset kirjeldust, projekteerimist, prototüübi loomist, programmeerimist, programmi ja süsteemi testimist, testimist kasutajate poolt, teisendust, proovikasutamist.

Infosüsteemid (IS)
Süsteemid, mis salvestavad, levitavad või töötlevad infot, üldiselt koos IT kasutamisega

Infotehnoloogia (IT)
Seadmed, sealhulgas arvutid, mida kasutatakse andmete käsitlemiseks ja töötlemiseks.

Loogiline juurdepääsukontroll
Tarkvara kasutamine takistamaks lubamatut juurdepääsu IT ressurssidele (sh failid, andmed ja programmid) ning sellega seotud haldusprotseduurid.

Omanik
Isik (või üksus), kes vastutab konkreetse (IS või IT) vara eest, sealhulgas ka nende turvalisuse ja korrektsuse eest.

Programm
Terviklik käskude kogum, mis on vajalik konkreetse probleemi lahendamiseks või teatavate protseduuride (kogumi) läbiviimiseks arvutil.

Tarkvara
Arvutiprogrammid üldiselt.

Süsteemitarkvara

Programmide komplekt, mis kontrollib ja juhib arvuti tööd ning arvutiressursside jaotamist ja kasutamist. (Süsteemitarkvara sisaldab programme, mis võivad muuta andmeid ja teisi programme ilma vastava rakenduse tavalisi protsesse järgimata, seepärast peaks juurdepääs programmitarkvarale olema väga piiratud ning personal, kellel on see juurdepääs, peaks olema eraldi programmeerijatest ning eelistatavalt ka operatsioonide ja juurdepääsu juhtimise funktsioonidest.)

Kolmandate isikute aruanded (KIA)
Aruanded, mida esitavad ISi auditi spetsialistid, kes töötavad väljaspool kõrgeimat kontrolliasutust. KIA puudutab tavaliselt arvutuskeskuste ja/või rakenduste üldisi kontrolli-mehhanisme (vt p 3.6).

Kasutaja

Isik või üksus, kes kasutab infosüsteeme. Äris ja halduses eelkõige osakond, mis kasutab infosüsteeme talle organisatsioonis ette nähtud funktsioonide täitmiseks.

LISA 1: ÜLDISED (TÖÖKORRALDUSLIKUD) KONTROLLIMEHHANISMID – ÜLDISED JUHTIMISVALDKONNAD
KONTROLLI EESMÄRGID JA KONTROLLIVÕTETE NÄITED

KONTROLLI EESMÄRGID

Võimalikud protseduurid või kontrollimehhanismid

NB! Need on näited võimalikest juhtumitest; kõiki neid ei pea kasutama kontrolli eesmärgi saavutamiseks – eesmärgi võib saavutada ka teiste vahenditega. Audiitoril on vaja otsustada tegelikult olemasolevate kontrollimehhanismide kogumi tõhususe üle, arvestades vastava süsteemi suurust, keerukust ja tähtsust.

GA. ORGANISATSIOON JA JUHTIMINE

GA1. Kavandamine, personal, aruandlus ja kohustuste lahutamine

Tuleb veenduda, et IT osakond paikneb organisatsioonis õigesti ja selles on piisavalt töötajaid ning ühitamatud kohustused on lahutatud.

1. IT juhil on asjakohane positsioon arvestades IT tähtsust organisatsioonis ning IT osakonna positsioon organisatsioonis vastab selle kohustustele ja eesmärkidele.

2. Igal aastal koostatakse ja vaadatakse läbi IT strateegilised plaanid ning nendega tutvub ja need kiidab heaks tippjuhtkond (direktsioon või juhatus).

3. IT personal ja kasutajad on lahus: IT personal ei või algatada ega heaks kiita andmete töötlemist ning kasutajad ei või koostada programme, mis võivad muuta andmeid.

4. IT organisatsiooni skeem on avaldatud ja seda uuendatakse vastavalt vajadusele.

5. On olemas IT personali poliitika, mis kindlustab personali värbamise ja koolituse.

6. IT osakonna igas allüksuses on olemas piisavad järelevalve ja ametliku kinnituse tasemed.

7. IT osakonnas on olemas kirjalikud ametijuhendid ning neid uuendatakse vastavalt vajadusele.

8. Operaatorid ja programmeerijad on lahus: operaatorid ei koosta programme ning programmeerijad ei tee operaatorite tööd.

9. Kui IT osakond on piisavalt suur, peaks süsteemitarkvarale juurdepääsu omav personal olema eraldi nii programmeerijatest kui operaatoritest.

10. Loogilist turvalisust (juurdepääsuõigused ja paroolid) haldavad töötajad, kes ei tegele programmeerimisega.

11. Peetakse pidevalt sidet teiste osakondadega.

12. On olemas muudatuste juhtimise põhimõtted, mis hõlmavad rakenduste arendamist ja parandamist ning kindlustavad, et uued programmid on täielikult testitud ning kasutajate poolt heaks kiidetud.

GB. TURVAPOLIITIKA

GB1. Turvateadlikkus ja -poliitika

Tuleb määratleda teabeturbe põhimõtted ja protseduurid ning veenduda, et juhtkond, kasutajad ja ISi töötajad on teadlikud turvaküsimustest ning järgivad pidevalt turvaprotseduure.

1. On olemas arvutiressurssidele loogilise ja füüsilise juurdepääsu põhimõtted, need on teatavaks tehtud ning neid järgivad kindlalt nii juhtkond kui töötajad.

2. Füüsilise turvalisuse põhimõtted hõlmavad

- juurdepääsu piiranguid hoonetele, arvutiruumidele, IT laoruumidele;

- tulekahju ja teisi õnnetusi;

- taaste planeerimist; ning

nende puhuks on olemas turvameetmed, millest kõik on teadlikud ja mida järgivad kindlalt nii juhtkond kui töötajad.

3. Kõik töötajad, kes kasutavad arvuteid, peavad andma allkirja turvalisuse, sealhulgas füüsilise turvalisuse ja teiste nõuete kohta, mida nad peavad järgima; nad kasutavad ainult heakskiidetud (ja litsentsitud) tarkvara ning viirustevastaseid meetmeid (ohtlike andmete ja programmide sissetoomise piirangud).

4. Juurdepääsu IT ressurssidele kontrollitakse individuaalsete kasutajatunnuste ja paroolidega.

5. Kasutajatunnuseid ja paroole annavad selleks voli omavad töötajad ning ainult juurdepääsu vajava isiku ülemuse kirjalikul loal.

6. Välisressurssidele, sealhulgas Internetile, juurdepääsu põhimõtted on kindlaks määratud ja teatavaks tehtud.

7. Ametis on vastavate tehniliste oskustega turvatöötaja, kes osaleb juurdepääsuskeemide heakskiitmisel.

8. Turvaprotseduure testitakse perioodiliselt.

9. Turvatöötaja koostab perioodiliselt aruandeid turvaprotseduuride seisukorra kohta ning juhtkond järgib neid aruandeid.

10. Juhtkond laseb spetsialistidel (väliskonsultandid või sisekontroll) aeg-ajalt läbi vaadata ISi turvalisuse.

11. Kui võrku on võimalik siseneda väljastpoolt (nt Internetist), peab rakendama tulemüüri.

12. Tulemüüri tõhusust on kontrollinud konsultant väljastpoolt organisatsiooni.

GC: TEGEVUSE JÄTKUVUS JA ÕNNETUSTEJÄRGNE TÖÖ TAASTAMINE

GC1. Varukoopiad, talletamine teises kohas, taastamine ja tegevuse jätkuvuse kava õnnetuste korral

Tuleb veenduda, et on tagatud andmete turvalisus kahjustumise suhtes ning töö jätkumine.

1. On kehtestatud üksikasjalik andmetest ja programmidest varukoopiate tegemise kord ning protseduurid.

2. Failidest varukoopiate tegemine on tavaline igapäevane tegevus (eriti tähtis hajusate süsteemide puhul, mille sisend on kaugel jne).

3. Olulisemate põhifailide varukoopiad on tehtud õigeaegselt ning neid hoitakse mujal.

4. On tehtud olulisemate rakendusprogrammide ja dokumentatsiooni varukoopiad ning neid hoitakse mujal.

5. On tehtud operatsioonisüsteemi programmide varukoopiad ning neid hoitakse mujal.

6. Väljaspool tegutsemiskohta asuvaid rakendusi ja operatsioonisüsteemi programme uuendatakse või asendatakse iga kord, kui programme oluliselt muudetakse. Juurdepääs väljaspool tegutsemiskohta asuvatele põhifailidele, rakendusprogrammidele ja operatsioonisüsteemi programmidele on ainult selleks loa saanud töötajatel.

7. On olemas taastamise ja taaskäivituse protseduurid, sealhulgas rikutud või hävinud failide kiirtaastamise protseduurid, ning neid testitakse perioodiliselt.

8. Õnnetuste puhuks on olemas (taaste/tegevuse järjepidevuse) kava, mis võimaldab jätkata kasutajatel tavapärast tööd olukorras, kus IT osakond ei saa teenindust tagada.

9. **Õnnetuste** puhuks ettenähtud kava testitakse regulaarselt (näiteks kord aastas). On olemas aruanded testide kohta ning juhtkond võtab tarvitusele vajalikud meetmed.

10. **Õnnetuste** puhuks ettenähtud kava koopiaid hoitakse väljaspool organisatsiooni tegevuskohta.

GD. IT VARADE HALDAMINE JA VÄLISTEENUSTE KASUTAMINE

GD1. <u>Vastutus organisatsiooni IT varade hooldamise eest</u>

Tuleb veenduda, et IT varade haldamise eest on vastutus kindlaks määratud.

1. Määratletud on organisatsiooni omand iga IT vara suhtes (riistvara, tarkvara, rakendused ja andmed).

2. Peetakse arvestust personali ja arvutite tegevuse üle.

3. Kasutajad on oma andmete ja rakenduste omanikud.

4. On olemas riistvara inventarinimekiri ja seda kontrollitakse korrapäraselt.

5. On olemas tarkvara (sh personaalarvutite tarkvara) inventarinimekiri ja seda kontrollitakse korrapäraselt.

6. On määratud kindlaks vastutus tarkvara litsentsitingimuste järgimise eest ning võetud vastavad meetmed.

7. On olemas selged tegevuspõhimõtted lõppkasutajate arvutikasutuse juhtimise ja sellekohase vastutuse suhtes, mis hõlmavad muu hulgas:

- turvalisust (vt GB 1.3);

- varundamise nõudeid;

- ulatust, mil määral võivad lõppkasutajad programme arendada;

- dokumentatsiooni ning teisi standardnõudeid selliste kohalike programmide ning tabelprogrammide kohta, mis on ärifunktsiooni osa.

8. E-posti sõnumite staatus ja kuuluvus on määratletud ning töötajatele teatavaks tehtud.

GD2. <u>Välisteenuste kasutamine (nt eriteenuste allhankimine, arvutifirmade kasutamine)</u>

Tuleb veenduda, et välisteenuste pakkujaid kasutatakse tõhusalt.

1. Audiitoritele on tagatud juurdepääs.

2. Leping või teenuste taseme kokkulepe määratleb asjakohased nõuded, sealhulgas:

- tegevuse,
- turvalisuse,
- andmete kuuluvuse ja juurdepääsu andmetele,
- teenuse kättesaadavuse,
- töö jätkuvuse tagamise (nt kui teenusepakkuja lõpetab tegevuse).

3. Juhtkond jälgib aktiivselt tegevuse vastavust määratletud nõuetele.

LISA 2: RAKENDUSE AUDITEERIMINE – KONTROLLI EESMÄRGID JA KONTROLLIVÕTETE NÄITED

KONTROLLI EESMÄRGID

Võimalikud kontrolliprotseduurid

NB! Need on näited võimalikest juhtumitest; kõiki neid ei pea kasutama kontrolli eesmärgi saavutamiseks – eesmärgi võib saavutada ka teiste vahenditega. Audiitoril on vaja otsustada tegelikult olemasolevate kontrollimehhanismide kogumi tõhususe üle arvestades vastava süsteemi suurust, keerukust ja tähtsust.

AA. ORGANISATSIOON JA DOKUMENTATSIOON

AA1. Vastutus rakenduste eest

Tuleb veenduda, et juhtkonna vastutus rakenduste hooldamise ja kasutamise iga aspekti eest on asjakohaselt paika pandud.

1. Kasutaja (või peamine kasutaja) on määratletud kui rakenduse omanik.

2. Rakenduse hooldamist ja otsuseid selle tulevase arengu kohta juhitakse vormikohaselt, soovitavalt teeb seda omanik.

3. Rakenduse tööd ja selle panust protsessi, mille osa see on, juhitakse aktiivselt, soovitavalt teeb seda omanik.

4. Määratletud on kõigi rakenduse poolt kasutatavate andmete kuuluvus.

5. Arvutuskeskuse ja kolmandate isikute (nt tarkvarafirmade) kohustused rakenduste toimimise ja tugitegevuse suhtes on hõlmatud teenuste taseme kokkuleppega (kolmandate isikute puhul lepinguga).

6. Kõik sisestamise ja tulemuste väljastamise eest vastutavad osakonnad on teada ning nende kohustustes (õigeaegsus, kvaliteet, turvalisus) on vormiliselt kokku lepitud.

7. Vastutuse jaotus salvestatud andmete korrektsuse ja jätkuva terviklikkuse suhtes on selge (suurim vastutus peaks tavaliselt olema kasutajal).

8. Kindlaks on määratud vastutus turvalisuse ja kontrolli nõuete üle otsustamise ja nende elluviimise eest, arvestades organisatsiooni üldist turvapoliitikat ning IT osakonna standardseid turvameetmeid.

9. Kindlaks on määratud vastutus dokumentatsiooni, sealhulgas kasutajajuhendite koostamise ja hooldamise eest.

AA2. Hinnajaotus

Tuleb veenduda, et rakenduste kasutamise maksumus on kindlaks tehtud ning et seda jälgitakse.

1. Arvuti jooksvate kulude üle peetakse arvestust ja iga rakenduse osa nendes kuludes on kindlaks tehtud.

2. IT osakonna üldised ja personalikulud on kindlaks tehtud vastavalt rakendustele.

3. Kasutuskulud on rakenduse omanikule ja ressursside juhtijatele teatavaks tehtud ning need vaadatakse läbi vastavalt organisatsiooni tegevuspõhimõtetele.

4. Rakenduse hoolduse ja arendamise kulud on kindlaks ja teatavaks tehtud.

5. Koostatud on arenduse ja hoolduse kalkulatsioonid, omanik või ressursijuht on need heaks kiitnud ning neid kasutatakse töö kontrollimisel.

AA3. <u>Dokumentatsioon</u>

Tuleb veenduda, et kogu vajalik dokumentatsioon vastavalt rakenduste tüüpidele ja organisatsiooni vajadustele on olemas. (Dokumentatsioon ei pea olema paberkandjal, kui on tagatud selle kättesaadavus ja kindel säilimine.)

1. SÜSTEEMI SPETSIFIKATSIOON kirjeldab rakenduse tööd ja andmeid sellises keeles, mis võimaldavad kasutajatel neist korralikult aru saada.

2. Süsteemi spetsifikatsiooni uuendatakse vastavalt vajadusele.

3. See vastab organisatsiooni dokumentatsiooni standarditele ja süsteemiarenduse metodoloogiale.

4. See sisaldab (või on kirjas eraldi dokumendis) kasutaja kontrollivajadusi ja kõiki teisi erinõudeid rakenduse suhtes.

5. Kättesaadav on liigendatud PROGRAMMI DOKUMENTATSIOON, sealhulgas lähteallikate nimekiri ning seda uuendatakse vastavalt vajadustele.

6. Organisatsiooni õigused saada välispartneri väljatöötatud dokumentatsioon ja lähteallikate nimekiri on tagatud isegi juhul, kui tarnija läheb pankrotti (näiteks nende deponeerimisega).

7. OPERAATORITE INSTRUKTSIOONID ei ole vananenud ning hõlmavad kõiki vajalikke juhtumeid, nagu vastamine veateadetele, ootamatu katkestus jne.

8. KASUTAJAJUHENDID annavad täieliku ülevaate kohustustest ja protseduuridest ning neid uuendatakse korrapäraselt.

AB. SISESTAMINE

AB1. <u>Loa andmine</u>

Tuleb veenduda, et sisestatakse ainult kõik kinnitatud andmed.

1. Juurdepääsukontroll tagab, et ainult vastava loaga isikutel on juurdepääs sisestamis-protsessile.

2. Sisestamise aluseks on kinnitatud dokumendid, mille kinnitust (tavaliselt allkiri) kontrollib sisestaja või siis tehakse seda eelneva kontrolli käigus.

3. Sisestamise aluseks olevad dokumendid on nummerdatud ning nende kehtivust ja numeratsiooni täielikkust kontrollib arvuti või töötaja.

4. Kui sisestatakse kinnitamata andmeid, tuleb need vastavalt tähtsusele enne töötlemist kinnitada. (Seda võib teha statistilisel alusel, kui see on asjakohane). Meetodid:

- hoida sisendit eraldi arvutifailis, kuni ülemus seda kasutada lubab;

- anda viimased sisendid juhile kontrollimiseks;

- lasta andmete väljaprint enne edasist töötlemist kinnitada.

5. Kinnitatud ja kontrollitud dokumentide edastamist kontrollitakse partiide kaupa.

6. Sisendi väljatrükk saadetakse otsustusõigusega ametnikele, kes kinnitavad selle oma allkirjaga.

7. Püsiandmete muutmiseks on vastav luba.

8. Programmeeritud kontroll takistab selliste andmete kinnitamist ja töötlemist, milleks ei saa loogiliselt luba olla, nt eelarvet ületavad maksed.

AB2. Täielikkus ja korrektsus

Tuleb veenduda, et rakendustesse sisestatavad andmed on korrektsed ja täielikud. (Sisend hõlmab nii tehinguid kui ka püsi- ja viiteandmeid.)

1 Kasutusel on andmekogumi/seansi kontroll, mis hõlmab kõigi oluliste väljade kontrollsummat, ning on kontrollitud, et nõutud kogusummad sobivad omavahel.

2. Programm on kontrollinud andmete õigsust kindlustamaks, et sisestatud andmed

- on iga välja jaoks vajalikul kujul;

- on sobivas vahemikus (st ei ole negatiivsed, kui see on loogiliselt võimatu; ei ületa varem kindlaksmääratud mõistlikku määra; vastavad oma liigi teadaolevale järjekorrale, näiteks tšekkide numbrid jne).

3. Tundlike andmete puhul on kasutatud kahekordset lukustamist.

4. Reaalajas tehtavate kannete kohta koostatakse sisendiaruanded, mis näitavad kogusummat, mida kontrollitakse või võrreldakse seansi jaoks eraldi määratud kogusummadega.

5. Kontrollarve kasutatakse koos viitenumbritega ning nende õigsust kontrollitakse ka tegelikult.

6. Õigsuse kontroll hõlmab sisestatud andmete omavahelise sobivuse testimist (nt deebet = kreedit, järjekorranumbrid on vastavuses muu materjaliga).

7. Tehakse olemasolevate kannete loogiline kontroll (nt kontode saldod).

8. Püsiandmed (ja muud põhiandmed) prinditakse välja ning vastutav kasutaja kiidab need enne menetlusse võtmist heaks.

9. Vigade käsitlemine: kontrollimise või töötlemise käigus süsteemi poolt tagasilükatud sisestajate või arvuti ebatäpsed failid hoitakse alles ning vastavate protseduuridega on tagatud, et ebatäpsed andmed korrigeeritakse ja taassisestatakse viivitamatult (ilma et mindaks mööda tavalisest kinnitamisest ning teistest sisendi kontrollimistest) või tühistatakse.

AC. TÖÖTLEMINE

AC1. Tehingute töötlemine

Tuleb veenduda, et tehingute töötlemine on täielik ja matemaatiliselt korrektne ning tulemused (sh genereeritud andmed) on õigesti liigitatud ning korralikult arvutifailides salvestatud.

1. Andmekogumi/seansi kontrolli kogusummasid võrreldakse kogumuutusega arvutifailide vastavates kontrollkirjetes. (On tähtis, et kogumi ja kontrollkirjete struktuur oleks selline, et selline kontroll avastab tähtsamad klassifitseerimisvead.)

2. Kui programm genereerib andmeid (st teeb aritmeetilisi operatsioone, näiteks valuuta konverteerimine, või otsib ja registreerib andmeid, millel on loogiline, kuid mitte aritmeetiline

seos sisendiga, nt töötasu), kontrollib kasutaja nende vastavust eraldi tehtud kogusumma prognoosile või tehingute valimile.

3. Väljund sisaldab kontrollväljaprinte või ekraanipilte, mida vastutavad kasutajad peavad kontrollima ja põhilised kontrollsummad heaks kiitma.

4. Programmide õigsuse kontrollimehhanismid hõlmavad:

1) kindlustamise, et kogusummad, mis on kindlaks määratud enne töötlemist, on igal etapil täielikult arvele võetud;

2) omavahelise sobivuse kontrolli, kui sisend sisaldab juba olemasolevat infot (nt kui antud on nii kontonumbrid kui nimed);

3) programmi poolt genereeritud (arvutatud, välja otsitud) summade vahemiku kontrolli.

5. Kõigi rakenduse poolt kasutatud andmefailide kohta hoitakse alles kontrollarvutusi ja kogusummasid.

6. Iga tehingutüübi kohta hoitakse alles kontrollarvutusi ja kogusummasid.

7. Kasutatakse "eduüksusi" kindlustamaks, et komplekssed tehingud on täielikult kirjendatud kõikidesse asjakohastesse failidesse või siis on nad täielikult tühistatud.

8. Kasutatakse teisel andmekandjal hoitavaid eraldi kontrollfaile kontrollimaks, kas on kasutatud asjakohaseid failide versioone.

9. Manuaalse kontrolli kogusummad hoitakse alles ning need viiakse vastavusse perioodiliselt süsteemist saadud kogusummadega.

10. Vigade käsitlemine: kontrollimise või töötlemise käigus süsteemi poolt tagasilükatud töötajate või arvuti ebatäpsed failid hoitakse alles ning vastavate protseduuridega on tagatud, et ebatäpsed andmed korrigeeritakse ja sisestatakse viivitamatult (ilma et mindaks mööda tavalisest kinnitamisest ning teistest sisendi kontrollimistest) või tühistatakse.

AC2. <u>Muu töötlemine</u>

Tuleb veenduda, et muu töötlemine (sh andmete ümberkorraldamine näiteks kuu või aasta lõpus, regulaarne andmete terviklikkuse kontrollimine, sisendiga otseselt mitteseotud aruannete ja analüüside koostamine, teiste rakenduste ning päringu seadmete varustamine andmetega) on tehtud õigeaegselt ja annab õigeid tulemusi.

1. Kasutaja kontrollib seda tüüpi regulaarse töötlemise graafikut ning töötlemine algatatakse tema juhtimisel.

2. Kasutajate protseduurid määravad vastutuse sellise töötlemise tulemuste kontrollimise eest (nt kontrollimine, et töödeldud summad vastavad oodatule, et uued koondarvud kontroll-dokumentides kajastavad prognoositud täpsustusi, et juhtkonna infoaruannete kontroll-summad näitavad, et nad sisaldavad kõiki soovitud andmeid).

3. Juhul kui rakenduse juurde kuuluvaid andmeid võimaldatakse kasutada päringu tegemiseks, siis on päringule vastamise protseduuri kätketud vastava tasemega kontroll (nt selline, mis tõestab, et kasutati kõiki vajalikke kirjeid, näidates samal kontrollkontol kasutamata kirjete kogusummat).

3. Päringute tegijad ning teiste rakenduste omanikud, kes andmeid kasutavad, on teadlikud, mil määral võib andmeid ning nende saamiseks kasutatud programme usaldada.

AD. ANDMETE EDASTUS

AD1. Andmeid peab edastama korrektselt ja täielikult

Tuleb veenduda, et kõik võrgu kaudu, ketastel või lintidel edastatavad andmed saadakse kätte täielikus ja korrektses seisundis ning ülekandmisel ei lähe midagi kaduma ega saa avalikuks (vt ka osa AF1).

1. Kontrollarvude, kontrollsummade ja teiste kontrollnäitajate kasutamine.

2. Digitaalallkirja kasutamine.

3. Andmete krüpteerimine.

4. Paroolide kasutamine.

5. Järjestikuliste sõnumite nummerdamine, tehingute järjestamine.

6. Kättesaamist kinnitavad raportid saadetakse viivitamatult ning viiakse vastavusse edastatud andmetega.

AE. PÜSIANDMED

AE1. Püsiandmete pidev õigsus

Tuleb kindlustada, et kõik süsteemis olevad püsiandmed või viitamiseks salvestatud andmed püsivad õigete ja täielikena.

1. Andmete pideva õigsuse kontrollimise eest vastutab kas andmebaasi administraator või vastavad kasutajad.

2. Püsiandmeid sisaldavate failide jälgimiseks kasutatakse kontrollsummasid.

3. Vastutav kasutaja võrdleb perioodiliselt püsi- või viiteandmete väljaprinte algdokumentidega tsükliliselt või statistiliselt, sõltuvalt ebakorrektsetest andmetest tulenevast riskist.

AF. VÄLJUND

AF1. Väljundi õigsus

Tuleb veenduda, et paberil, ekraanidel, magnetkandjatel või elektroonilise võrgu kaudu väljastatud tulem/väljund on korrektne ja täielik.

1. Programm teostab väljundandmete õigsuse, vahemikku kuuluvuse jne kontrolli. Kui väljund ei ole nõuetekohane, edastatakse hoiatus. Selliste hoiatustega tegelemiseks on ette nähtud kasutajaprotseduur.

2. Ette on nähtud protseduurid, et kontrollida asjakohasel määral prinditud väljundi mõistlikkust (otsuste aluseks mitteolevad sisedokumendid võib jätta kontrollimata, dokumendid, näiteks suured tšekid, peab 100% läbi lugema ja võrdlema tugidokumentidega).

3. Pankadele maksekorralduste edastamiseks:

- vastutav kasutaja kasutab nii kontrollsummasid kui ka pistelist kontrolli (nagu aeg-ajalt tehtavad ärasaadetud ketaste proovitestid või väljavõtted edastatud sõnumitest), et saada piisavalt kinnitust, et edastatud info on identne kinnitatud infoga.

- lintide või ketaste saatmine usaldusväärse kulleriga;

- kettaid või linte hoitakse enne saatmist turvaliselt;

- pangaga on eelnevalt kokku lepitud nii üksikute tehingute kui ka nende kogusumma piirväärtused;

- vastuvõtuteadete vastavust kontrollitakse viivitamatult (jõudmaks makse tühistada);

- maksmisjärgne vastavuskontroll tehakse viivitamatult.

4. Väljundiaruanded sisaldavad kogusummat, mida kasutaja võrdleb enne sisestamist saadud kogusummadega. On olemas üksikasjalikud sisendi väljaprindid, et vajaduse korral uurida erinevusi.

AF2. <u>Väljundi korrektne levitamine</u>

Tuleb veenduda, et väljund jõuab ainult kõigi nendeni, kellele see on määratud.

1. Arvutuskeskuses saadud väljundit hoitakse vaatluse all ning levitatakse asjakohase turvalisusega/privaatsusega.

2. Väljundi saajate postiloend vaadatakse regulaarselt läbi ning sealt kõrvaldatakse mittevajalikud või ebakorrektsed aadressid.

3. Ei tehta väljundi üleliigseid, adressaadita koopiaid.

4. Lõppkasutajate käsutuses olevate personaalarvutite, terminalide ja printerite üldised turvareeglid tagavad väljundi jaoks piisava privaatsuse, arvestades ehitise turvalisuse taset ning paroolide jt kontrollimehhanismide kvaliteeti.

5. Rakenduse turvalisust puudutavate otsuste eest vastutaval isikul on selge ülevaade kasutajate rühmadest, kellel on mingil kujul juurdepääs väljundile, ning ta teeb sellele vastavalt otsuseid kontrolli kohta (vt p AA1.8). Loogilised juurdepääsukontrollid rakendusele võtavad eriti arvesse võimalikku juurdepääsu kõikide võrkude kaudu, millega süsteem on seotud.

6. Kogu oodatud väljund on arvele võetud (nt kasutades nummerdamist, et avastada mõne aruande loata varjamist).

7. Aruanded koostatakse regulaarselt isegi siis, kui ei ole midagi teatada (saajad harjuvad aruannete saamisega ega jäta suurema tõenäosusega tähele panemata aruannet, mida keegi varjab selle sisu teatavakssaamise takistamiseks).

8. Rahalise väärtusega, eriti tundlikud või muidu tähtsad dokumendid (nt tšekid) peaksid olema korralikult registreeritud ja kaitstud, et kindlustada neid varguse või hävimise vastu. Seda loendit peaks regulaarselt võrdlema olemasolevate materjalidega ning kõiki lahknevusi korralikult uurima.

LISA 3: RAKENDUSE KONTROLLI NÕUDED

Järgnevad nõuded on väljendatud üldsõnaliselt. Üldine nõue on, et tõendusmaterjali peaks sobivate ajavahemike järel (nt iga päev) edastama kasutajate juhtidele, et võimaldada neil veenduda andmete ja rakenduse töötluse õigsuses. Konkreetsed lahendused (nt kogusummad ja kontrollsummad, järjekorranumbrid, vastavuse aruanded või põhjendatuse kontrollimine, järelevaatajate/juhtide konsultatsioonid ning arvutiekraanil olevate heakskiidetud kontroll-andmete registreerimine) on vaja määratleda projekti varases järgus.

Alljärgnevas on arvestatud, et süsteemis, kus antud rakendust kasutatakse, on paigas kasutajaid rahuldavad üldised töökorralduslikud kontrollimehhanismid. Sellised kontrolli-mehhanismid peaksid hõlmama näiteks füüsilist juurdepääsu, loogilist juurdepääsu üldiselt, IT personali kohustuste lahutamist, varukoopiaid, õnnetustejärgset taastamist, (tarkvara) muudatusi, ning peaksid sisaldama ka tegevustulemuse indikaatoreid, et mõõta süsteemi tõhusust.

1. Juurdepääs

Rakendus peaks takistama juurdepääsu programmidele, kui puudub vastav volitus, ning võimaldama juhtkonnal kontrollida juurdepääsu kasutajate ressurssidele (protsessidele või andmetele) ning piirata seda vajaduse korral vastavalt kasutajate töö ja kohustuste erinevusele (nt kontokoodidega, väärtustega, funktsioonidega jne). Igasugune juurdepääs peaks olema kontrollitud ja registreeritud individuaalselt ning süsteem peaks takistama kõiki loata sissetungimise katseid ja neist teatama.

2. Andmete sisestamine

Süsteem peaks andma tõendusmaterjali, mis annab kindluse, et sisestatud andmed (sh püsiandmed) on täielikud, nende õigsust on kontrollitud vastavalt kasutaja nõuetele ning nad on õigesti kantud õigetesse failidesse.

3. Andmete terviklikkus

Süsteem peaks olema projekteeritud nii, et see annab regulaarselt tõendusmaterjali püsivate ja talletatud andmete täielikkuse ja õigsuse kohta.

4. Tehingute töötlemine

Süsteem peaks andma regulaarselt tõendusmaterjali, et tehingud on kogusummas õigesti töödeldud ja salvestatud õigetesse failidesse.

5. Andmete ja programmide muutmine hävimise või kahjustuse korral

Kui andmete muutmise süsteemid või protsessid, mis lubavad andmeid kahjustuse korral muuta ilma tavapärast kinnitamist läbimata, kuuluvad rakendusse, peab olema võimalik nende kasutamist rangelt piirata ja registreerida.

6. Juhtimise (auditi) kontrolli käik (jälg)

Kõiki tehinguid peaks olema võimalik süsteemis jälgida mõlemas suunas (ette- ja tahapoole). Andmete kohta, mida eri aruandlustasanditel koondatakse, peaks säilitama kontrolli käigu (jälje), et igat tehingut oleks võimalik kindlaks teha.

7. Kirjed

Kõik toimingud iga tehingu kandega peaksid olema varustatud arvutisse sisseloginu andmete ning aja ja kuupäevaga (samuti toimingu koodiga). Iga muudatuse kohta peaks alles hoidma täielikud andmed (vältida ülekirjutamist).

8. Väljund

Väljund peaks olema varustatud kuupäeva ja kellaaja ning (kui see on kontrolli jaoks vajalik) järjekorranumbriga. Olemas peavad olema vastavad kontrollimehhanismid (ning tõendus-materjal raamatupidajale, et need toimivad) makseandmete elektroonilise kande üle tagamaks, et ainult kõik kinnitatud tehingud on õigeaegselt tehtud.

INTOSAI AUDITISTANDARDITE EUROOPA RAKENDUSSUUNISED

Nr 23 AUDITI VALIM

SISUKORD

	Punkt
INTOSAI auditistandard	1
Valimi moodustamise otsust mõjutavad tegurid	2
Põhiseisukohad ja definitsioonid	3
Valimi moodustamise etapid	4
Dokumentatsioon	5
Tulemusaudit	6
Põhjaliku testimise üldtulemuste hindamine	Lisa 1

1. Viide INTOSAI auditistandarditele

1.1 INTOSAI auditistandardite alusel (paragrahv 153) määratletakse:

“Auditi leiud, järeldused ja soovitused peavad põhinema tõendusmaterjalil. Kuna audiitoritel on harva võimalik läbi vaadata kogu teavet auditeeritava üksuse kohta, tuleb andmeid koguda ja valimi moodustamise võtteid valida väga hoolikalt.”

2. Valimi moodustamise otsust mõjutavad tegurid

2.1. Auditi tõendusmaterjali võib saada mitmesuguseid meetodeid kasutades, nendeks on: üldistatult läbivaatamine, vaatlemine, järeleuurimine ja kinnitamine, raaltöötlus ja analüüs (vt suunise nr 13 “Auditi tõendusmaterjal ja lähenemisviis” lisa 1). Audiitor võib rakendada selliseid meetodeid kõigile andmetele (100% testimine) või teha järeldusi kõigi andmete (näiteks rahvastiku) kohta, testides neist vaid representatiivmaterjali: see protseduur on auditi valimi moodustamine.

2.2. Audiitor peab otsustama, kas valimi moodustamine on asjakohane viis vajalikust tõendusmaterjalist mingi osa kättesaamiseks. Kaaluda tuleb järgmisi tegureid:

. vaadeldavate juhtumite arv ja suhteline suurus (osatähtsus) kogumis;

. juhtumite olulisus ja nendega kaasneva vea tõenäosus;

. alternatiivsete testide ja protseduuridega saadava tõendusmaterjali asjakohasus ja usaldusväärsus ning suhteline hind ja aeg, mida kumbki nõuab.

2.3. Valimi moodustamine on tihti asjakohane, kui viiakse läbi nii kontrollimehhanismide testid kui ka põhjalik testimine. Kuid kuna nende testide eesmärgid erinevad, võib osutuda vajalikuks kasutada erinevaid valimi moodustamise viise.

3. Põhiseisukohad ja definitsioonid

3.1. Kuna audiitor soovib teha järeldusi kogumi kohta, testides sellest võetud valimi alusel, on oluline, et valim oleks kogumi suhtes representatiivne.

3.2. On oht, et järeldused, millele audiitor jõuab valimit testides, erinevad järeldustest, millele oleks jõutud, kui oleks testitud kõiki andmeid: seda nimetatakse valimi riskiks. Audiitor peab valimit kavandades, moodustades ning hinnates olema ettevaatlik ja viima valimi riski vastuvõetavale tasemele.

3.3. Valimi moodustamine võib olla statistiline või mittestatistiline. Mõlemad nõuavad kavandamisel, testimisel ja hindamisel professionaalset lähenemist. Lisaks nõuab statistiline valimi moodustamine juhusliku valiku meetodite kasutamist ning kasutab tõenäosusteooriat. See lubab audiitoril:

. määrata valimi suuruse;

. hinnata tulemusi kvantitatiivselt;

. arvestada valimi riski ning teha nii järeldusi terve kogumi kohta.

Käesoleva suunise eesmärk ei ole anda üksikasjalikke juhtnööre tõenäosusteooria alal: vajaduse korral peaks audiitor kasutama eksperdi abi, et teha mõistlikke järeldusi.

3.4. Isegi kui audiitor otsustab moodustada mittestatistilise valimi, peaks kaaluma juhusliku valiku meetodite kasutamist. See suurendab tavaliselt tõenäosust, et valim on kogumi suhtes representatiivne. Audiitor peab alati hoolikalt kaaluma, kas mittestatistiline valim annab mõistliku aluse järelduste tegemiseks terve kogumi kohta.

4. Valimi moodustamise etapid

4.1. Nii statistilise kui mittestatistilise valimi moodustamise protsessi on kasulik jagada nelja eraldiseisvasse etappi: valimi kavandamine, testitavate juhtumite valik, testimine ja tulemuste hindamine. Alljärgnevalt käsitletakse neid kõiki lühidalt.

Valimi kavandamine

4.2. Valimi kavandamise esimene etapp on kogumi täpne määratlemine. Statistilise valimi jaoks on tähtis, et kogum oleks homogeenne. See tähendab, et kogum peaks koosnema üldjoontes sarnastest üksustest, mida töödeldakse sarnaste või ühiste süsteemide poolt ning mille suhtes valitsevad seega sarnased riskid. Samuti peaks määratlema valimisse valitavad juhtumid: need võivad olla näiteks tehingud, konto saldo või ka rahaühikud.

4.3. On oluline, et audiitor määratleb selgelt auditi spetsiifilised eesmärgid, mida valimi testimisega tahetakse saavutada. See protsess peaks sisaldama vea määratlust (põhjalikul testimisel) või erandi määratlust (kontrollimehhanismide testimisel).

4.4. Valimi suurus tuleks kindlaks määrata kavandamise etapil. Tähtis on asjaolu, et suurem valim on kogumi suhtes tõenäolisemalt representatiivsem kui väike. Kui testitavat ala peetakse samas üldiste finantsaruannete seisukohalt vähetähtsaks, võib audiitor soovida valimi riski määratleda kõrgemal tasemel.

Testitavate juhtumite valimine

4.5. Audiitor peaks valimise protseduuri ajal regulaarselt uuesti hindama, kas valim saab kogumi suhtes piisavalt representatiivne. See on eriti tähtis, kui moodustatakse mittestatistiline valim, ning eriti siis, kui valik ei ole juhuslik.

4.6. Audiitor peaks olema valimit moodustades ettevaatlik riski suhtes, et osa juhtumeist jääb kogumist välja. Näiteks on tihti, eriti just arvutistunud keskkonnas, vaja võrrelda valimi saamiseks kasutatud faili ja kogumit, nagu see on kirjendatud üksuse kontodel.

Testimine

4.7. Testimine peaks niipalju kui võimalik järgima eelnevalt koostatud küsimustikku. Erandjuhtudel ei pruugi see olla võimalik ning sel juhul peab kasutama vastavate juhtumite kohta võrdväärse tõendusmaterjali saamiseks alternatiivseid protseduure.

4.8. Audiitor peaks kaaluma, millal on kõige õigem testimist läbi viia. Seda eriti sel juhul, kui tegemist on järelevalve testimisega, mille eesmärgiks on tavaliselt hinnata, kas kontrollimehhanismid on toiminud efektiivselt mingi perioodi jooksul.

Tulemuste hindamine

4.9. Kui leitakse vigu või erandeid, on vaja selgitada nende põhjus ja iseloom. See võimaldab audiitoril hinnata nende võimalikku mõju nii auditeeritavale finantsaruandele kui ka kogu auditile.

4.10. Olles hinnanud valimis leitud vigu või erandeid, peaks audiitor hindama “kõige tõenäolisemat vigade või erandite taset” terves kogumis. Seda tehakse ekstrapoleerides “teadaolevat vigade/erandite taset” valimis.

4.11. Kolmas samm on tuletada sellest ekstrapolatsioonist valimi riski lubatav tase.[8] Seda “ülemist vea taset” võib nüüd võrrelda maksimaalse vastuvõetava vea tasemega. Kui kogu vea tase ületab vastuvõetavat taset, peaks audiitor kaaluma, kas:

. nõuda auditeeritavalt üksuselt leitud vigade/erandite ning nende tulevikus esinemise tõenäosuse uurimist. See võib viia ühisele seisukohale finantsaruannete korrigeerimises;

. jätkata testimist eesmärgiga vähendada valimi riski ning sellega tõsta vastuvõetavuse taset, mis on saadud tulemuste hindamisega;

. kasutada alternatiivseid auditiprotseduure, et saada lisakindlust.

4.12. Valimist saadud lõpptulemused koos teiste auditiprotseduuride tulemustega peaksid võimaldama audiitoril otsustada, kas finantsaruanded on vastuvõetavad, ning koostada vastav raport.

---

[8] Nagu märgiti punktis 3.3, on seda riski lubatavuse taset võimalik määrata vaid siis, kui kasutatakse statistilist valimi moodustamist.

4.13. Hindamise protseduuri (rakendatuna põhjaliku testimise tulemustele) on kirjeldatud diagrammis **LISAS 1**.

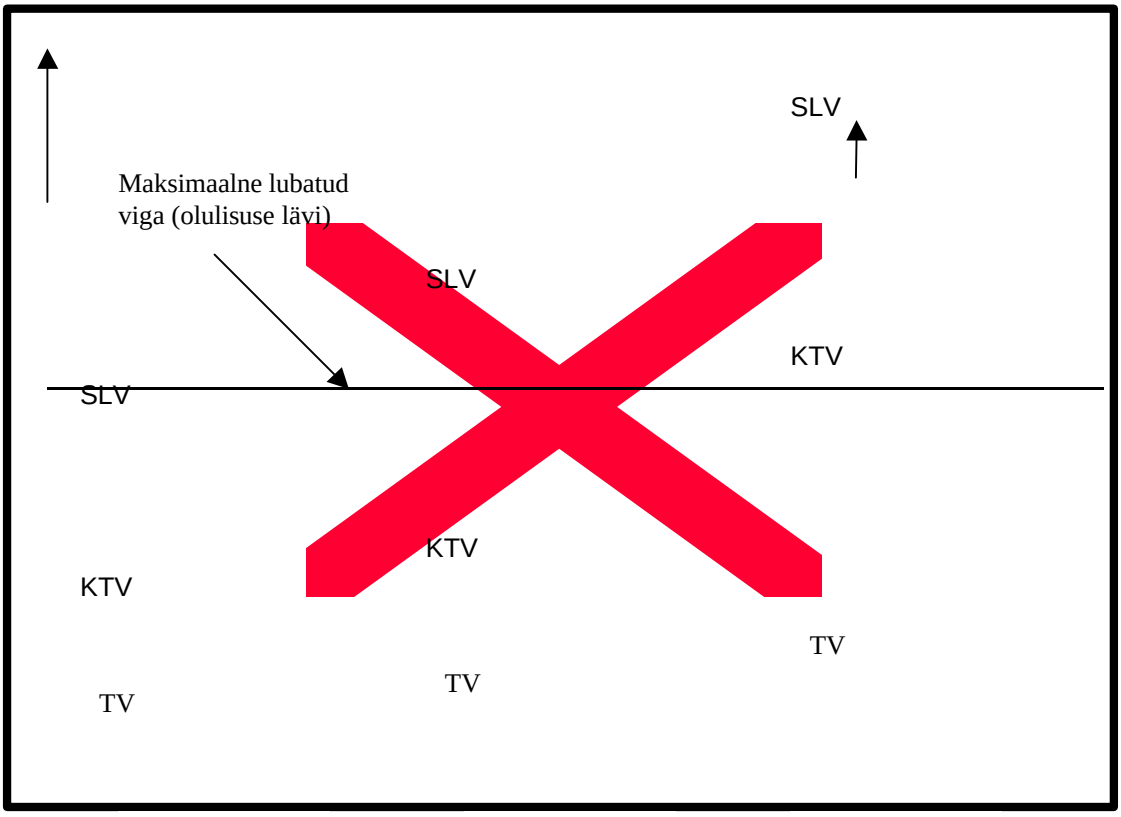
5. Dokumentatsioon

5.1. Audiitorilt nõutakse kogu valimi kasutamise protsessi käigus mitmete otsustuste tegemist. On oluline, et need oleksid hoolikalt dokumenteeritud (vt suunis nr 26 “Dokumenteerimine”), et järelevaatajad võiksid neid hiljem kontrollida.

6. Tulemusaudit

6.1. Eespool on antud juhtnööre auditi valimi kasutamiseks finantsauditites (mis hõlmab seaduslikkuse ja reeglipärasuse käsitlemist). Peab märkima, et auditi valimit kasutatakse tihti tõendusmaterjali saamiseks tulemusauditites (vt suunis nr 41 “Tulemusaudit”). Kuigi valimi kasutamise konkreetsed eesmärgid võivad erineda, on põhiprintsiibid samad.

LISA 1: PÕHJALIKU TESTIMISE ÜLDTULEMUSTE HINDAMINE



1. situatsioon 2. situatsioon 3. situatsioon

SLV – suurim lubatud viga

KTV – kõige tõenäolisem viga

TV – teadaolev viga

Järeldused:

1. situatsioon: Vea ülempiir on väiksem kui vastuvõetav viga. Tulemus on vastuvõetav.

2. situatsioon: Vea ülempiir ületab vastuvõetavat viga, kuid kõige tõenäolisem viga on väiksem kui vastuvõetav viga. Vaata punkti 4.11.

3. situatsioon: Kõige tõenäolisem viga ületab vastuvõetavat viga. Finantsaruanded on vastuvõetamatud.

INTOSAI AUDITISTANDARDITE EUROOPA RAKENDUSSUUNISED

Nr 24 ANALÜÜTILISED PROTSEDUURID

SISUKORD

	Punkt
Viited INTOSAI auditistandarditele	1
Sissejuhatus	2
Analüütilised protseduurid auditi planeerimisel	3
Analüütilised protseduurid põhiprotseduuridena	4
Analüütilised protseduurid auditi lõppfaasis	5
Analüütiliste protseduuride kasutamine tulemusauditi puhul	6
Analüütiliste protseduuride liigid	Lisa 1

1. Viide INTOSAI auditistandarditele

1.1 INTOSAI auditistandardite selgituses (paragrahv 86) soovitatakse analüütilisi protseduure kasutada järgmisel viisil:

"... Kõrgeim kontrolliasutus peaks end varustama kõigi tänapäevaste auditeerimis-metodoloogiatega, kaasa arvatud süsteemipõhised tehnikad, analüütilise kontrolli, statistilise valimi ja automatiseeritud infosüsteemide auditeerimise meetodid."

Samal ajal selgitab paragrahv 160 analüütiliste protseduuride eesmärki finantsaruannete auditeerimisel:

"Finantsaruannete analüüsi eesmärk on teha kindlaks oodatavad seosed finantsaruannete eri osade sees ja nende vahel, ühtlasi välja selgitades ootamatud seosed ja ebaharilikud kõrvalekalded."

1.2 Analüütilisi protseduure on määratletud järgmiselt:[9]

"Analüütiline protseduur tähendab oluliste suhete ja trendide analüüsi, sealhulgas neist tulenevat selliste kõikumiste ja suhete uurimist, mis ei ole kooskõlas muu asjakohase teabega või mis erinevad prognoositud kogustest."

1.3 Lisaks kirjeldatakse mõningaid meetodeid, mida saab kasutada analüütiliste protseduuride osana, järgmiselt:[10]

[9] *International Standard on Auditing (Rahvusvaheline auditistandard) 520*, lõige 3 (IFAC Handbook, 1996).
[10] *International Standard on Auditing 520*, lõige 6 (IFAC Handbook, 1996).

“Kõnealuste protseduuride tegemiseks võib kasutada mitmesuguseid meetodeid. Need võivad ulatuda lihtsast võrdlusest kuni keeruka analüüsini, milleks kasutatakse arenenud statistilisi meetodeid. Analüütilisi protseduure võib kasutada konsolideeritud finantsaruannete, osafinantsaruannete ... ja finantsteabe üksikosade puhul. Protseduuride, meetodite ja rakendustasandi valik sõltub audiitori professionaalsest seisukohast.”

2. Sissejuhatus

2.1 Käesoleva rakendussuunise eesmärk on anda Euroopa Ühenduse tegevust kontrollivale välisaudiitorile (edaspidi “audiitor”) juhiseid analüütiliste protseduuride kasutamise kohta. Analüütilised protseduurid on audiitorile abiks:

– auditeeritava üksuse mõistmisel ja auditi planeerimisel (p-d 3.1–3.9);

– põhiliste auditiprotseduuride teostamisel (p-d 4.1–4.12);

– tulemuste kasutamisel auditi lõppfaasis (p-d 5.1–5.2);

– audiitorid võivad analüütilisi protseduure kasutada nii tulemusauditi puhul kui ka finantsaruannete uurimisel. Analüütiliste protseduuride kasutamist tulemusauditi puhul käsitletakse lühidalt punktis 6.1.

Analüütiliste protseduuride olemus

2.2 Analüütiliste protseduuride hulka kuulub mitmesuguseid meetodeid, mida audiitor kasutab andmete vaheliste seoste uurimiseks ja nende tõenäosuse/usutavuse kontrollimiseks. Andmed võivad olla nii mittefinants- kui ka finantsandmed ning pärineda nii sisemistest kui ka välistest allikatest. Üldiselt hõlmavad analüütilised protseduurid finantsaruannetes esitatud näitajate uurimist selgitamaks, kas need on vastavuses üksteisega, aga samuti audiitori teadmistega auditeeritava üksuse ja selle tegevuse kohta.

2.3 Audiitor võib analüütilisi protseduure kasutada juhul, kui saab eeldada, et finantsaruannetes esitatud andmete ning registrites toodud andmete ja mittefinantsandmete vahel on seoseid. Analüütiliste protseduuride hulka kuulub rida erimeetodeid:

– eelnevate perioodide jooksul konto saldos toimunud muutuste uurimine käesoleva perioodi prognoosimiseks (nt mingi laenu regulaarne tagastamine x aasta jooksul);

– finantsteabe võrdlemine eeldatavate tulemustega (nt tootlikkusega seotud lahknevused eelarvete ja prognooside vahel);

– konto saldode vaheliste seoste uurimine ajas (nt võetud või antud laenude eest makstav või saadav intress);

– arvestused, mis annavad prognoosi mingi teatud konto saldo kohta (nt kasutades eraldi andmeid töötajate arvu ja keskmiste palgamäärade kohta, prognoosimaks kogu personalile tehtavaid kulutusi perioodi vältel; või kasutades talude andmeid, prognoosimaks põllu-meestele tehtavaid makseid hektari kohta);

– finants- ja mittefinantsteabe vaheliste seoste uurimine, mis võib kinnitada audiitori arusaamist finantsteabest või suunata tema tähelepanu ebatavalistele või ootamatutele kirjetele [nt: a) litsentsitulu võrdlus litsentside arvuga; b) importimisel makstud tollimaksu võrdlus tegelikult imporditud kaubaga; c) põllumajandusliku ladustamise maksumuse võrdlus tegelikult ladustatud toodete dokumentidega].

2.4 Analüütilised protseduurid jagunevad kolme suuremasse kategooriasse: trendianalüüs, suhteanalüüs ja prognoosiv analüüs. Kõnealused toimingud on esitatud **LISAS 1**. Trendianalüüsil ja suhteanalüüsil põhinevad analüütilised protseduurid on kasulikumad planeerimisel ja auditi lõppfaasis, aidates audiitoril oma tööd suunata ja seda lõpetada. Prognoosivaid analüütilisi protseduure kasutatakse enam selleks, et saada auditi tõendusmaterjali kui põhjaliku testimise üht osa.

Analüütiliste protseduuride kasutatavus

2.5 See, millisel määral audiitor saab analüütilisi protseduure kasutada, sõltub paljudest teguritest, sealhulgas:

– organisatsiooni iseloomust ja tegevusest;

– sellest, millisel määral on konto saldot ja tehinguid võimalik prognoosida, jäädes mõistliku täpsuse piiridesse;

– eelnevate auditite käigus saadud teadmistest organisatsiooni kohta;

– asjakohase finants- ja mittefinantsteabe kättesaadavusest;

– mitmesuguse kättesaadava teabe usaldatavusest;

– eri allikatest pärineva teabe vastavusest ja sõltumatusest.

3. Analüütilised protseduurid auditi planeerimisel

3.1 Audiitorid võivad kasutada analüütilisi protseduure planeerimisel:

– organisatsiooni tegevuse kohta teadmiste kinnitamiseks ja arendamiseks;

– võimaliku auditiriski tuvastamiseks;

– kõikide rutiinist kõrvalekaldumiste või ebatavaliste tehingute ja/või konto saldode tuvastamiseks;

– toetamaks põhiprotseduuride, sealhulgas põhiliste analüütiliste protseduuride olemust, ajakava ja ulatuse planeerimist.

3.2 Teadmisi, mida audiitor omandab kasutades planeerimisel analüütilisi protseduure, saab kasutada ülejäänud planeerimisprotsessi toetamiseks ja konkreetsete konto saldode uurimisel kasutatava auditi lähenemisviisi arendamiseks. Juhul kui planeerimisel kasutatud analüütilised protseduurid toovad esile olulisi erinevusi oodatust, peab audiitor hälvete põhjuse selgitamiseks välja töötama üksikasjalikud protseduurid.

3.3 Planeerimisel kasutatavad analüütilised protseduurid võivad hõlmata ka kättesaadavate andmete eelnevat analüüsi, aitamaks audiitoril otsustada, kas põhjalikke analüütilisi protseduure oleks võimalik kasutada auditi tõendusmaterjali saamiseks mõõduka hinnaga. Audiitor võib näiteks teha algse andmeanalüüsi, et hinnata andmete struktuuri ja kvaliteeti ning uurida võimalikke seoseid eri muutujate vahel.

3.4 Kui audiitor kasutab planeerimisel analüütilisi protseduure, uurib ta tavaliselt mitmest allikast, nii organisatsiooni seest kui ka väljastpoolt seda pärinevat teavet. Tavaliselt võib audiitor uurida näiteks järgmist teavet:

– eelmise aasta finantsaruanne;

– asjakohased aruanded väljastpoolt, näiteks aruanded tegevuse kohta ja statistilised aruanded;

– asjakohane mittefinantsteave, näiteks töötajate arv, töödeldud nõuded;

– auditeeritava üksuse juhtkonna esialgsed finantsaruanded, muud aruanded ja analüüsid, milles võrreldakse käesoleva perioodi tulemusi eelnevate perioodidega ning käesoleva perioodi eelarvete ja prognoosidega;

– andmed oluliste suhete kohta ning saavutuste võrdlus eesmärkidega.

Paljudel juhtudel peaksid audiitorid saama suure osa sellest teabest auditeeritava üksuse juhtkonnalt.

3.5 Planeerimisel kasutatavate analüütiliste protseduuride keerukus ja ulatus sõltub audiitori otsustusest ning varieerub sõltuvalt organisatsioonist, selle keerukusest ja teabe kättesaadavusest. Mõne organisatsiooni puhul võivad protseduurid piirduda eelneva ja käesoleva aasta konto saldos toimunud muutuste kontrollimisega.

3.6 Planeerimisel kasutatavate analüütiliste protseduuride tulemuseks peaks olema auditeeritava üksuse tegevuse parem mõistmine. Protseduurid võivad hõlmata:

– finantsaruande oluliste konto saldode ja tehinguliikide läbivaatamist;

– eelarvete ja prognooside läbivaatamist;

– diskussiooni tegevuse ja tulevikuplaanide üle finants- ja operatiivosakondadega;

– statistika ja muu teabe uurimist;

– tulemuste võrdlemist eelarvete ja tegevuseesmärkidega.

3.7 Need protseduurid aitavad audiitoril tuvastada organisatsiooni tegevuses ja toimingutes muutusi, mis võivad mõjutada finantsaruandeid. Samuti peaksid need juhtima audiitori tähelepanu finantsaruannete kindlatele valdkondadele, mis nõuavad eriti põhjalikku vaatlust.

3.8 Audiitor peab organisatsiooni eelarve koostamise protseduure hindama, enne kui neid usaldab. Eelkõige peaks audiitor silmas pidama survet, mida võidakse mõnele osakonnale avaldada, et see eelarvega nõustuks, ning seda, et tulemusi on võidud manipuleerida näiteks kulude valekannete teel teatud eelarveartiklitele, tagamaks, et eraldiste määra ei ületata.

3.9 Muud analüütilised protseduurid, mida audiitor võib planeerimisel kasutada, on profileerimine ja suhteanalüüs. Profileerimine hõlmab igakuistest juhtkonna aruannetest tulemuste ülesmärkimist, et tuvastada selgitust vajavaid ebatavalisi tehinguid ja ootamatuid kõrvalekaldeid. Suhteanalüüs võib samuti esile tuua võimalikke problemaatilisi trende. Kõnealuste meetodite hulka kuuluvad näiteks:

– võetud kohustuste võrdlemine tehtud kohustuseraldiste kogusummaga, kontrollimaks eelarve täitmise taset (suhteanalüüs);

– tegeliku igakuise eelarvekulu võrdlemine eelarvega, mis võib näidata, et suur osa kulutustest satub puhkuseperioodile, osutades seega võimalikule probleemile (profileerimine).

4. <u>Analüütilised protseduurid põhiprotseduuridena</u>

4.1 Kui audiitor kasutab analüütilisi protseduure põhjaliku tõendusmaterjali saamiseks, peaks ta võtma arvesse auditi eesmärki, milleks protseduure kasutatakse, auditeeritava konto saldo/tehingute iseloomu ning kättesaadavate andmete kvaliteeti. Audiitor peaks meeles

pidama, et analüütilised protseduurid on usaldatavamad tugeva kontrolliga, tõhusate sisekontrollimehhanismidega keskkonnas ning kasutades kvaliteetseid väljastpoolt pärinevaid andmeid. Samuti võivad põhjalikud analüütilised protseduurid osutuda tõhusaks pigem auditi tõendusmaterjali hankimisel kirjete täielikkuse kohta ja nende hindamisel. Üldiselt ei anna need tõendeid tehingute seaduslikkuse ja normidele vastavuse kohta ega raamatupidamisbilansis registreeritud aktiva ja passiva omandiõiguste kohta.

4.2 Finantsauditi põhjaliku tõendusmaterjali allikana on vastuvõetavad üksnes testid, mis hõlmavad sellise väärtuse prognoosimist, mida saab kasutada võrdluses konto tegeliku saldoga. Prognoosivad testid ulatuvad lihtsast konto saldo arvestamisest kuni keeruka regressioonanalüüsini. Kui audiitor teeb prognoosivat testi põhjaliku tõendusmaterjali saamiseks, peab ta

– määrama kindlaks maksimaalse erinevuse kasutatava protseduuri aktsepteeritavuse omakehtestatud täpsusastme juures;

– mõistma konto saldo ja prognoosis kasutatavate muutujate vahelist vahekorda;

– kinnitama kasutatava teabe usaldatavust;

– arvestama välja prognoositud summa;

– tuvastama kõik suuremad erinevused konto saldo ja prognoositud summa vahel;

– uurima kõiki erinevusi ja hankima nende kohta tõendusmaterjali;

– hindama tulemusi.

Neid toiminguid vaadeldakse lähemalt järgmistes punktides.

Täpsusastme määramine

4.3 Audiitor peab määrama põhjalike analüütiliste protseduuride täpsusastme. Täpsusastmeks on maksimaalne erinevus audiitori prognoosi ja bilansilise väärtuse vahel, mis on testi eesmärgi suhtes vastuvõetav. Vahemikku, millesse konto saldo võib langeda, nimetatakse mõistlikkuse tsooniks.

4.4 Audiitor peaks enne konto saldo prognoosimist määrama kindlaks vastuvõetava erinevuse (ning sellega määratlema mõistlikkuse tsooni) põhjalike analüütiliste protseduuride suhtes. Vastuvõetav erinevus on tähis (*benchmark*), mille suhtes hinnata põhjalike analüütiliste protseduuride tulemusi. Vastuvõetava erinevuse arvestamise meetodi puhul tuleks arvesse võtta konto saldo suurust. Mida suurem on konto saldo, seda väiksem peaks olema vastuvõetava erinevuse protsent kirje puhul.

Seoste mõistmine

4.5 Audiitori arusaamine prognoositud konto saldo ja teiste muutujate vahelisest seosest on tõhusate põhjalike analüütiliste protseduuride võti. Seost tuleks vaadelda järgmiste mõistete kontekstis:

– **Tõenäosus** – Audiitor peab veenduma, et eeldatav seos on tõenäone. Näiteks oleks mõistlik eeldada, et töötajate arv ja makstavate palkade kogusumma on omavahel seoses.

Teiselt poolt aga poleks tingimata mõistlik eeldada seost töötajate arvu ja muude tegevuskulude vahel.

– **Asjakohasus** – Mingil konkreetsel muutujal võib olla mitmesuguseid mõjutusi. Audiitor peab tagama, et kõik need mõjutused või vähemalt kõige olulisemad neist kaasatakse prognoosimisel kasutatavasse mudelisse. Palkade kogusumma arvestamine, mis põhineb üksnes eelnevate aastate auditeeritud summadel ning töötajate arvu ja keskmise palgamäära tõusudel, ei vastaks olukorrale näiteks juhul, kui eri perioodidel on töötajate palgaastmete struktuuris toimunud olulisi muutusi.

– **Püsivus** – Minevikus täheldatud seoseid ei saa alati tulevikku üle kanda. Näiteks konto saldode vahelised seosed, mis võisid eelnevatel aastatel olla suhteliselt stabiilsed, võivad majandustegevuses toimuvate neile aluseks olevate muutuste tagajärjel muutuda. Audiitor peaks põhjalike analüütiliste protseduuride kujundamisel silmas pidama võimalikke muutusi seostes.

– **Hindamissagedus** – Mida sagedamini mingit muutujate hulka hinnatakse, seda väärtuslikum peaks olema muutujate vaheliste seoste kohta saadav teave.

– **Allikandmete sõltumatus** – Põhjalikest analüütilistest protseduuridest saadav auditi tõendusmaterjal on väga piiratud, kui võrreldakse kaht ühest ja samast allikast pärinevat muutujat. Protseduur on tõhus üksnes juhul, kui kasutatakse eri allikatest pärinevat teavet.

Kasutatava teabe usaldatavus

Enne kui põhiprotseduurina kasutatavate analüütiliste protseduuride tulemusi usaldada, peab audiitor kasutatava teabe kohta saama asjakohast ja mõistlikku tõendusmaterjali. Audiitor peaks silmas pidama, kas:

– teavet kontrolliti auditiprotseduuride abil;

– teave koostati sõltumatult raamatupidamis-/finantsosakonnast (näiteks on kasutatud väliseid allikaid);

– teabe koostamiseks kasutatud süsteemi suhtes on rakendatud tõhusat sisekontrolli.

Oluliste erinevuste tuvastamine

4.7 Erinevus prognoositud ja dokumenteeritud summa vahel on oluline, kui see ületab vastuvõetava erinevuse (see tähendab, et prognoos on väljaspool mõistlikkuse tsooni). Vastuvõetavast erinevusest väiksem erinevus võib siiski olla oluline, kui ilmneb mõni järgmistest tingimustest:

– see on vastuvõetavast erinevusest üksnes pisut väiksem;

– see võib muuta ülejäägi puudujäägiks või vastupidi;

– see võib viia olukorrani, kus kasutatud eraldised ületavad selleks ettenähtud eraldisi;

– see on oluline tulemuslikkuse võrdlemisel seatud eesmärgiga. Sellised erinevused võivad olla eriti olulised tulemuslikkusega seotud lisatasude maksmisel.

Erinevuste uurimine ja tõendusmaterjali hankimine

4.8 Kui põhjalikud analüütilised protseduurid toovad esile olulisi erinevusi prognoositud ja registreeritud summade vahel, on oluline, et audiitor uuriks neid erinevusi ning nõuaks selgitusi. Kõik selgitused tuleb dokumenteerida ja tõendada tõendusmaterjali abil. Põhjalike analüütiliste protseduuride tulemusi ei tohiks usaldada, kui olulisi erinevusi ei põhjendata nõuetekohaste selgituste ja tõendusmaterjaliga.

4.9 Audiitor peaks olema teadlik, et olulised erinevused võivad tekkida järgmiste asjaolude tulemusel:

– vead fikseeritud summas;

– lihtsustused või vead audiitori eeldustes;

– prognoosimisel kasutatavasse mudelisse pole kaasatud olulisi muutujaid.

Audiitor peaks alati silmas pidama, mil määral võivad eelduste või prognoosi aluseks olevate muutujate vead seletada olulisi erinevusi. Kui audiitor avastab prognoosimisel kasutatavas mudelis vigu või väljajätteid, võib osutuda vajalikuks mudel uuesti läbi vaadata.

4.10 Kui audiitor uurib põhjalike analüütiliste protseduuride tulemusel esile toodud olulisi erinevusi, peaks ta kõigepealt nõudma selgitusi auditeeritava üksuse juhtkonnalt. Juhtkonna selgitused oluliste erinevuste kohta tuleks nummerdada ja dokumenteerida. Samuti peaks audiitor tagama, et uuritaks kogu erinevust prognoositud summa ja aruandluses oleva summa vahel.

4.11 Audiitor toetub omaenese seisukohale ja kogemusele, otsustamaks, kas juhtkonna selgitused näivad vastuvõetavad ning millist tõendusmaterjali on vaja ja kellelt seda nõuda. Samuti peab audiitor veenduma, et selgitused ja tõendusmaterjal on vastuvõetavad ja vastavad tema teadmistele auditeeritavast.

Tulemuste hindamine

4.12 Juhul kui erinevust ei suudeta adekvaatselt selgitada ega tõendada, peab audiitor tavaliselt läbi viima üksikasjaliku testimise, et saada vajalikku veendumust. Analüütiliste protseduuride ebaõnnestumine võib osutada sellele, et konto saldos või tehingutüübis on oluline viga.

5. Analüütilised protseduurid auditi lõppfaasis

5.1 Auditit lõpetades peaks audiitor analüütilisi protseduure kasutama üldise kokkuvõtte formuleerimisel, näidates, kas finantsaruanded tervikuna vastavad tema teadmistele organisatsiooni tegevuse kohta. Töö lõppfaasis kasutatakse sageli samu analüütilisi protseduure, mis auditi planeerimiselgi.

5.2 On oluline, et audiitorid loeksid lõplikke finantsaruandeid (ka avalikustatud finantsaruandeid) ning võtaksid arvesse:

– planeerimisel või auditi käigus tuvastatud ebatavaliste või ootamatute saldode kohta kogutud auditi tõendusmaterjali adekvaatsust;

– ebatavalisi või ootamatuid saldosid, mida pole eelnevalt tuvastatud;

– seda, kas käesoleva aasta finantsaruanded on audiitori teadmiste seisukohast eelmise aastaga võrreldes mõistlikud.

Eeltoodud küsimusi silmas pidades peab audiitor otsustama, kas ta on saanud piisavalt tõendusmaterjali, mis toetaks tema kujunevat seisukohta finantsaruannetest.

6. Analüütiliste protseduuride kasutamine tulemusauditi puhul

6.1 Analüütilisi protseduure võib laialdaselt kasutada tulemusauditi planeerimisel ning põhjaliku tõendusmaterjali varumise vahendina. Näiteks kulutuste analüüs ajas võib audiitoril aidata tuvastada alasid, kus on saavutatud vähest kokkuhoidu ning mis vajavad auditi käigus sügavamat uurimist. Võrdlusmeetodite kasutamine (auditeeritava üksuse tegevuseks tehtavate kulutuste võrdlemine samalaadsete organisatsioonide samade näitajatega) ja tulemusnäitajate analüüs on mõningate tulemusauditite puhul põhilise tõendusmaterjali hankimiseks kasutatavate analüütiliste protseduuride üldtunnustatud vormid. Põhjalikumate juhiste saamiseks vaata suunist nr 41 “Tulemusaudit.”

LISA 1: ANALÜÜTILISTE PROTSEDUURIDE LIIGID

Trendianalüüs

Trendianalüüs on mingis konto saldos või finantsaruande real eelnevate aruandlusperioodide vältel toimunud muutuste analüüs. Määratlevat lähenemisviisi võib kasutada planeerimisel või kontrollimisel, kui audiitor lihtsalt võrdleb käesoleva aasta tegelikku väärtust eelneva trendiga, et teha kindlaks, kas see on eelnevast erinev.

Prognoosivat lähenemisviisi võib kasutada sisulistel eesmärkidel, kui audiitor püüab trendile tuginedes prognoosida käesoleva aasta väärtust.

On olemas mitmeid trendianalüüsi meetodeid. Keerukamate meetodite abil saab anda täpsemaid prognoose ning need võivad eriti hästi sobida põhjalikuks testimiseks. Siiski nõuab meetodite keerukuse kasv ka suuremaid pingutusi nende teostamisel. Tuleb saavutada tasakaal iga meetodi maksumuse ja kasuteguri vahel.

Trendianalüüsi meetodite hulka kuuluvad:

- graafilised meetodid;
- võrdlused perioodide kaupa;
- kaalutud keskmised;
- libisevad keskmised;
- aegridade statistiline analüüs;
- mitmemõõtmelised analüüsimeetodid nagu regressioonanalüüs.

Graafilised meetodid ja perioodi tehtavad võrdlused on sobivamad auditi planeerimisel ja kontrollimise käigus.

Suhteanalüüs

Suhteanalüüs on igasugune meetod, millega kaasneb finantsaruannetes toodud summade oluliste seoste võrdlus. See eristab stabiilsed (ajaliselt) või üldised seosed konto saldode vahel. Suhteanalüüs on eriti kasulik, kui suhteid saab arvestada piisavalt suure hulga aastate põhjal, mis võimaldab trende korralikult tuvastada ja hinnata.

Kaks kõige sagedamini kasutatavat suhteanalüüsi meetodit on:

- indeksite tuletamine ühisbaasi alusel;
- finantssuhte analüüs.

Indeksite tuletamine ühisbaasi alusel

Indeksite tuletamine ühisbaasi alusel hõlmab tulu- ja kuluüksuste võrdlemist kogutuluga või bilansiridade võrdlemist kogu aktivaga, näiteks võrreldes saadud või makstud intressi antud või võetud laenudega. See on eriti kasulik, kui tulu- ja kuluüksusi võrreldakse kogutuluga perioodi.

Finantssuhte analüüs

Finantssuhte analüüs hõlmab saldode võrdlemist finantsaruannete sees, selgitamaks nendevahelisi seoseid ning aitamaks tuvastada muutusi ajas. Konto saldode vaheliste seoste uurimine võib aidata audiitoritel mõista finantsaruannetes sisalduvat teavet.

Sõltuvalt organisatsiooni iseloomust ja finantsaruannetest võib audiitor kasutada väga mitmesuguseid finantssuhteid. Kasuminorm (põhitegevuskasum võrrelduna käibega), kauba käibesagedus (käibemaksumus võrrelduna kaubavarude väärtustega) ja keskmine nõuete pikkus päevades (debitoorne võlgnevus/nõuded ostjatele võrrelduna krediitimüügi kogu-käibega) on kolm tähtsat suhet, mida kaubandusorganisatsiooni puhul sageli uuritakse. Mõningad finantssuhted, mille hulka kuulub ka mingi üksuse hetke varade võrdlemine kohustustega, võivad anda kasulikku teavet üksuse suutlikkuse kohta täita oma lühiajalisi kohustusi ning suunata tähelepanu likviidsusprobleemidele.

Suhteanalüüs võib olla tõhus järgmistel tingimustel:

– võrreldavad suhted tuleb arvutada ühtse metodoloogia alusel;

– võrreldavas suhtes sisalduvad kirjed arvutatakse samu raamatupidamisvõtteid kasutades;

– eeldatakse, et suhe on perioodi suhteliselt stabiilne.

Prognoosanalüüs

Prognoosanalüüs on analüütiline protseduur, kus asjakohaseid finants- ja tootmisandmeid kasutades saavutatakse tõenäoste seoste mõistmine, mis võimaldab ennustada teatud suuruse väärtusi, rakendades arvutusi või arvutuste seeriaid.

Prognoosanalüüs on analüütilistest protseduuridest enamasti kõige tegusam. Siiski sõltub selle efektiivsus järgmistest teguritest:

– kasutatavate seoste usaldatavus;

– asjakohaste prognoosielementide kaasamine;

– asjakohatute prognoosielementide kõrvalejätmine;

– tegevusega seotud mittefinantsandmete ja asjakohaste väljastpoolt pärinevate nii mittefinants- kui ka finantsandmete kasutamine.

Näiteid prognoosiva testimise kohta

Audiitor võib prognoosivat testimist kasutada näiteks makstavate palkade kogusumma täpsuse ja täielikkuse kontrollimiseks. Sõltuvalt kättesaadava teabe iseloomust ja kvaliteedist võib audiitor kasutada prognoosi koostamiseks lihtsaid modelleerimisviise või ka keerukamaid statistilisi meetodeid.

i) **Lihtne modelleeriv lähenemisviis.** Modelleeriv lähenemisviis võib makstavate palkade kogusumma prognoosimisel olla tõhus juhul, kui personalisüsteemide abil on kättesaadavad usaldatavad andmed töötajate arvu ja palgaastmete kohta, millega tegeldakse palgaandmetest eraldi. Esmalt võib audiitor püüda makstavate palkade kogusummat prognoosida, korrutades iga astme töötajate arvu selle astme palgaskaala keskmisega. Sellise meetodi abil ei saa siiski arvesse võtta töötajate arvu iga astme palgaskaala eri tasanditel. Et täpsustada protseduuri, võib audiitor kasutada perioodi andmeid astmete kohta, võttes igal

astmel selle skaala keskväärtuse asemel kasutusele kaalutud keskmise. Põhjalikumad täpsustused võiksid arvesse võtta teisi muutujaid, nagu iga-aastased tulemuslikkuse alusel makstavad lisatasud, mis võivad olla olulised auditeeritavate kirjete kontekstis.

ii) **Vormikohased statistilised meetodid.** Juhul, kui audiitor saab kasutada kvaliteetseid varasemaid andmeid makstavate palkade kogusumma kohta ja asjakohaseid prognoositavaid muutujaid, võib olla soodus kasutada kindlaksmääratud vormi kohaseid statistilisi analüüsimeetodeid, nagu näiteks mitmemõõtmeline regressioon. Näiteks võib audiitori käsutuses olla usaldatav teave viimaste aastate kohta seoses igakuise makstavate palkade kogusumma ja vastavate igakuiste andmetega töötajate arvu kohta. Sellisel juhul oleks võimalik koostada statistiline mudel palkade kogusumma prognoosimiseks töötajate arvu ja tööaja suhtes ning kasutada seda mudelit käesoleva perioodi kulu prognoosimiseks vastava töötajate arvu alusel.

INTOSAI AUDITISTANDARDITE EUROOPA RAKENDUSSUUNISED

Nr 25 TEISTE AUDIITORITE JA EKSPERTIDE TÖÖ KASUTAMINE

SISUKORD

	Punkt
INTOSAI auditistandardid	1
Käesoleva suunise rakendusala	2
Sissejuhatus	3
Teiste töö kasutamine planeerimisel	4
Teiste töö kasutamine auditi lõppfaasis	5
Auditi tõendusmaterjali hankimine teiste töö abil	6
Siseaudiitorite tööga seotud erimärkused	7
Ekspertide palkamisega seotud erimärkused	8
Põhjalikumaks tutvumiseks	9

1. Viide INTOSAI auditistandardile

1.1 INTOSAI auditistandardite paragrahvis 132 öeldakse:

“Audiitor peaks auditi kavandama viisil, mis tagab, et kõrge kvaliteediga audit viiakse läbi säästlikult, mõjusalt ja tõhusalt ning õigeaegselt.”

Sama standardi (paragrahv 134) selgituses öeldakse:

“Auditi käiku planeerides peab audiitor:

…

g) kontrollima auditeeritava üksuse siseauditi talitust ning selle tegevusprogrammi;

h) hindama, mil määral saab usaldada teiste audiitorite tööd, näiteks siseauditit.”

1.2 Lisaks öeldakse INTOSAI auditistandardite paragrahvis 152:

“Audiitori seisukoha ja järelduste toetuseks tuleks auditeeritava organisatsiooni, programmi, tegevuse või funktsiooni kohta koguda pädevat, asjakohast ja põhjendatud tõendusmaterjali.”

2 Suunise rakendusala

2.1 Käesolev suunis hõlmab teiste audiitorite ja ekspertide kasutamist Euroopa kõrgeimate kontrolliasutuste poolt:

– audiitorite suhtes hõlmab suunis auditeeritava üksuse siseaudiitorite ja kolmandate osapoolte välisaudiitorite (nt auditeeritava üksusega suhetes olevad majandusettevõtete

välisaudiitorid, sh vajaduse korral selliste riikide kõrgeimad kontrolliasutused, mis ei ole Euroopa Liidu liikmesriigid) tehtud tööd. Käesolev suunis ei puuduta siiski Euroopa Ühenduse kõrgeimate kontrolliasutuste vahelisi suhteid;

– ekspertide suhtes hõlmab suunis teiste tegevusalade spetsialistide tööd. Nende hulka võivad kuuluda otseselt kõrgeima kontrolliasutuse palgatud eksperdid, auditeeritava üksuse palgatud konsultandid või ka iseseisvalt tegutsevad eksperdid, näiteks teadlased. Ekspertide hulka võivad (näiteks) kuuluda:

– majandusteadlased;

– juristid;

– arhitektid, hindajad, ülevaatajad ja kindlustuskulude selgitajad;

– statistikud;

– ühiskonnateadlased ja avaliku arvamuse hindajad;

– teadus-, tehnika- ja tööstuseksperdid;

– juhtimiskonsultandid.

3 Sissejuhatus

3.1 Teiste audiitorite ja ekspertide tööd võib auditeerimisel kasutada kolmel viisil:

– planeerimisel võivad teiste audiitorite ja ekspertide koostatud aruanded anda audiitorile teavet kontrollisüsteemide võimalike tugevate ja nõrkade külgede ning kõigi auditi valdkonnas ilmnenud vigade kohta;

– testimise käigus võib teiste audiitorite ja ekspertide tööd kasutada osana auditi eesmärkide saavutamiseks vajalikuks peetavast tõendusmaterjalist. Teiste audiitorite tööd kasutades võib osutuda võimalikuks kõrgeima kontrolliasutuse ettevõetud töö hulka vähendada ja vabastada nii ressursse teiste auditiülesannete jaoks;

– auditi lõppfaasis võib teiste audiitorite ja ekspertide aruannetest saada teavet, tõendamaks või ümber lükkamaks kahtlusi saadud tulemuste või esialgsete järelduste kohta, milleni audiitor on jõudnud auditi käigus kogutud tõendusmaterjali põhjal.

Käesolev suunis käsitleb suures osas teiste audiitorite ja ekspertide töö kasutamist auditi testimisfaasis auditi tõendusmaterjali hankimise osana. Sellel peatutakse punktides 6–8. Enne aga vaadeldakse lühidalt teiste audiitorite ja ekspertide töö kasutamist auditi planeerimisel (p 4) ja lõppfaasis (p 5).

3.2 Kõrgeimatel kontrolliasutustel on sageli võimalik usaldada **siseaudiitorite** tööd ja vähendada sel viisil üksikasjaliku kontrollimise hulka, millega nad ise tegelema peaksid. Selline usaldus nõuab tihti planeerimist ja tihedat koostööd enne auditit ja auditi algstaadiumis. Juhul, kui siseauditi eelhinnang on positiivne (vt p-d ***7.3***–***7.6***), on kõrgeimal kontrolliasutusel võimalus uurida ja arutada siseaudiitoriga, millisel määral saaks siseauditi tegevusprogrammi kohandada, et paremini arvesse võtta välisauditi vajadusi. See võib vähendada töö dubleerimist ja samas laiendada kõrgeima kontrolliasutuse tegutsemisvabadust siseauditi kasutamisel.

4 Teiste töö kasutamine planeerimisel

4.1 Teiste audiitorite ja ekspertide töö võib audiitorile planeerimisel kasuks tulla. Samal ajal kui audiitor võib osana planeerimisprotsessist arvesse võtta kõiki talle kättesaadavaid teiste audiitorite ja ekspertide aruandeid, peab ta alati kaaluma nende aruannete usaldatavust, enne kui määrab kindlaks nende mõju teostatavale auditile. Selleks tuleb kindlaks teha, et töö teinud audiitor või ekspert oli auditeeritud üksusest või tegevusalast sõltumatu ja oma tööd tehes objektiivne. Lisaks peab audiitor kindlaks tegema, kas teise audiitori tööeesmärgid ja meetodid langevad küllaldaselt kokku tema enda läbiviidava auditi ülesannetega, kas teise audiitori järeldused põhinevad piisaval tõendusmaterjalil ning kas teine audiitor või ekspert oli professionaalselt ja tehniliselt pädev.

5 Teiste töö kasutamine auditi lõppfaasis

5.1 Kui teiste audiitorite või ekspertide töö kinnitab kõrgeima kontrolliasutuse auditi käigus saavutatud leide või järeldusi, võib audiitor sellest faktist mõningast kasu saada. Siiski on see kasu auditi eesmärkide saavutamiseks kogutava pädeva, põhjendatud ja asjakohase tõendusmaterjali täiendus ega saa seda asendada.[11]

5.2 Kui kõrgeima kontrolliasutuse auditist tulenevate ja teise audiitori või eksperdi aruandes toodud leidude või järelduste vahel on vasturääkivusi, võib see osutada nõrkadele külgedele kas kõrgeima kontrolliasutuse või siis teise audiitori või eksperdi tehtud töös. Samuti võib tekkida näilisi vasturääkivusi, kuna kahe tööülesande eesmärgid olid erinevad. Niipalju kui võimalik ja kasulik, peab audiitor

– uurima iga seesuguse vasturääkivuse põhjuseid;

– uuesti läbi vaatama, kas kogutud auditi tõendusmaterjali analüüs ja tõlgendamine oli adekvaatne ja põhjendatud.

5.3 Juhtudel, mil teiste audiitorite või ekspertide leiud või järeldused ei ole vastavuses kõrgeima kontrolliasutuse omadega, ja kui nende audiitorite või ekspertide aruanded on või võivad olla auditeeritavale üksusele kättesaadavad, on võimalik, et auditeeritav üksus seab kahtluse alla kõrgeima kontrolliasutuse leiud või järeldused.

6 Auditi tõendusmaterjali hankimine teiste töö abil

Eesmärk

6.1 Teiste audiitorite tööd saab kasutada auditi eesmärkide saavutamiseks vajaliku tõendusmaterjali ühe osa varumisel. Sellise toimimisviisi sihiks on vähendada auditi läbiviimiseks vajalikku kõrgeima kontrolliasutuse inimressurssi, vältida auditeerimisel asjatut dubleerimist ning vähendada auditeeritava üksuse tegevuse häirimist.

Teiste audiitorite töö auditimaterjalina kasutamise tingimused

---

[11] Vt suunis nr 13 “Auditi tõendusmaterjal ja lähenemisviis.”

6.2 Teise audiitori või eksperdi tööd kasutades on oluline, et kõrgeim kontrolliasutus jälgiks hoolikalt, kas

– omatakse piisavalt teadmisi, et olla suuteline teise audiitori või eksperdi töö tulemusi õigesti hindama;

– teisel audiitoril või eksperdil on konkreetse ülesande kontekstis nõutav ametialane pädevus;

– teise audiitori või eksperdi töö on adekvaatne ja tema töömeetodid sobivad asjaomase auditi ülesannete kontekstis kõrgeima kontrolliasutuse eesmärkidega.

6.3 Kõrgeima kontrolliasutuse sidemed teiste audiitorite ja ekspertidega võivad olla mitmesugused. Nii võib olla raske hinnata, mida nende tööst saab kasutada auditi tõendusmaterjalina. Selle probleemiga võib tegelda auditi planeerimisel, et juhul, kui kõnealuse töö kasutamine osutub võimatuks, oleks võimalik kavandada alternatiivseid protseduure, tagamaks pädeva, põhjendatud ja asjakohase auditi tõendusmaterjali hankimist.

6.4 Nii nagu audiitor võtab planeerimisel arvesse punktides ***6.2–6.3*** toodud tegureid, peab ta ka teise audiitori või eksperdi töö kasutamisel oma auditi tõendusmaterjalina teiste audiitorite töö analüüsimiseks ja tõlgendamiseks nende töö tulemused läbi vaatama. Lisaks peab audiitor silmas pidama teise audiitori või eksperdi leidude mõju avaldatavale arvamusele. Juhul kui need leiud on arvamuse suhtes olulised, peaks kõrgeima kontrolliasutuse audiitor leide üldiselt arutama teise audiitori või eksperdiga ning otsustama, kas ta ei peaks läbi viima täiendavaid testimisi.

6.5 Kõik punktides ***6.2–6.4*** nimetatud teiste audiitorite või ekspertide usaldamisega seotud aspektid tuleb täielikult dokumenteerida auditi töödokumentides (põhjalikumate juhiste suhtes vt suunist nr 26 “Dokumenteerimine”).

7 Siseaudiitorite tööga seotud erimärkused

Määratlus

7.1 “Siseauditeerimine” tähendab auditeeritava üksuse sisest hindamistegevust auditeeritavale üksusele osutatava teenusena. Selle ülesannete hulka võivad muu hulgas kuuluda ka raamatupidamise ja sisemiste kontrollisüsteemide adekvaatsuse ja tõhususe uurimine, hindamine ja järelevalve. Ühenduse kontekstis võib “siseauditeerimine” hõlmata eriülesandeid nagu näiteks finantskontrolöri (*Financial Controller*) omad.

7.2 Siseauditi ülesanded määrab kindlaks juhtkond ja selle eesmärgid võivad seetõttu välisaudiitori omadest erineda. Siiski võivad sise- ja välisaudiitorite töö tüüp ja ulatus teatud määral kattuda.

Siseauditi mõistmine, hindamine ja edendamine

7.3 Kõrgeima kontrolliasutuse audiitor peab omandama arusaamise siseauditi üksuse struktuurist ja siseauditi toimimisest ning neid eelnevalt hindama. Selleks peab audiitoril olema piiramatu juurdepääs siseaudiitori aruannetele ja töödokumentidele.

7.4 Siseauditi eelnev hindamine peaks üldiselt hõlmama järgmist:

– selle tegevuslik olukord: tasand, millele siseaudiitor aru annab ja tema aruannete põhjal tehtud juhtkonna sammud; siseaudiitorile seatud piirangud või kitsendused (eelkõige suhtlusel välisaudiitoriga);

– selle töö ulatus;

– siseaudiitori tehniline pädevus, sealhulgas ametikoht, koolitus, töökogemus ja ametialane kvalifikatsioon;

– töö tegemine: see punkt hõlmab küsimusi, kas siseauditit planeeritakse, kontrollitakse, uuritakse ja dokumenteeritakse nõuetekohaselt, samuti adekvaatsete auditeerimiskäsi-raamatute, tegevusprogrammide ja töödokumentide olemasolu.

7.5 Kui siseauditit ei tehta või kui siseauditi eelnev hindamine toob esile puudusi, peab kõrgeima kontrolliasutuse audiitor neile nõrkustele juhtima auditeeritava üksuse juhtkonna tähelepanu.[12]

Siseauditi tulemuste kasutamine osana välisauditi tõendusmaterjalist

---

7.6 Punktide ***6.2–6.3*** ja ***7.3–7.4*** märkused kehtivad siseauditi tulemuste kasutamisel osana välisauditi tõendusmaterjalist. Lisaks peab kõrgeima kontrolliasutuse audiitor silmas pidama, kas:

– siseauditi kaudu saadud tõendusmaterjal on oma kvaliteedilt ja kvantiteedilt kõrgeima kontrolliasutuse konkreetsete vajaduste suhtes adekvaatne, võttes arvesse, et eesmärgid võivad erineda. Selle küsimuse selgitamisel uurib kõrgeima kontrolliasutuse audiitor üldiselt siseauditeerimise iseloomu, ajakava ja määra;

– siseauditi järeldused on sobivad, arvestades varutud auditi tõendusmaterjali;

– kõik siseauditi tuvastatud erandid ja ebatavalised küsimused on nõuetekohaselt lahendatud.

7.7 Mõningatel juhtudel sõlmitakse kõrgeima kontrolliasutuse ja auditeeritavate üksuse vahel kirjalik leping tagamaks, et kõrgeim kontrolliasutus saaks kasutada siseaudiitorite tööd võimalikult suure edu saavutamiseks.

8 Ekspertide palkamisega seotud erimärkused

Eesmärk

8.1 Teiste ekspertide kasutamise eesmärk on teha auditimeeskonnale kättesaadavaks tehnilised teadmised või oskused, mis on auditi eesmärkide saavutamiseks olulised ja mida ilma ekspertide abita kasutada ei saaks. Üldiselt palkab kõrgeim kontrolliasutus eksperdid otselepingu alusel ja auditi eest vastutava meeskonna valikul.

[12] Paljudel juhtudel võib kõrgeima kontrolliasutuse audiitor olla suuteline andma juhtkonnale nõu siseauditi parandamiseks (nt soovitused sobivate koolituskavade ja aruandlusstruktuuride kohta). Seda tuleb siiski teha nii, et välisauditi ülesannete sõltumatus selle all ei kannataks.

Ekspertide nimetamise ja kasutamise tingimused

8.2 Eksperdid palgatakse abiks auditimeeskonnale, et hankida auditi eesmärkide saavutamiseks pädevat, põhjendatud ja asjakohast tõendusmaterjali. Selleks peavad olema täidetud järgmised tingimused:

– eksperdi töö ulatus ja iseloom ning eksperdi aruandluse vorm tuleb määratleda võimalikult varajases staadiumis: see on väga oluline sellise eksperdi leidmiseks, kellel on vajalikud tehnilised teadmised ja oskused;

– kõrgeim kontrolliasutus peab ise tagama, et ekspert oleks auditeeritavast üksusest sõltumatu (tavaliselt tähendab see seda, et ekspert pole viimasel ajal auditeeritud üksuses ega sellega seotud organisatsioonides töötanud). Samuti võib juhtuda, et kõrgeim kontrolliasutus peab silmas pidama, kas eksperdi tehtava töö iseloom ja ulatus on sellised, mille tõttu kannatab eksperdi sõltumatus (nt kui ekspert sõltub paljus lepingutest kolmanda osapoolega, kelle huvid võivad eksperdi poolt kõrgeima kontrolliasutuse huvides uuritava alaga mõneti kattuda);

– audiitor peab veenduma eksperdi ametialases pädevuses, tema tehtava töö objektiivsuses, kasutatavate töömeetodite sobivuses ja hangitud tõendusmaterjali pädevuses, põhjendatuses ja asjakohasuses. Vajaduse korral peaks audiitor selles veendumiseks läbi viima täiendava uurimise.

Nimetatud tingimused eeldavad, et eksperti, kellel ei pruugi olla auditikeskkonnas töötamise kogemust, juhiks ja suunaks auditimeeskonna juht. Üksikasjalikud juhtnöörid võivad sellist juhtimist ja suunamist hõlbustada.

8.3 Aruanne, mis koostatakse sellise auditi tulemusena, mille puhul kasutati eksperdi tööd, on kõrgeima kontrolliasutuse aruanne. Eksperdi ülesandeks on abistada auditimeeskonda, kes vastutab arvamuse vormistamise ja selle kõrgeimale kontrolliasutusele esitamise eest. Seega on auditi aruandes üldiselt kohatu viidata otseselt eksperdi arvamusele.

8.4 Tavaliselt seovad kõrgeima kontrolliasutuse kasutatavaid eksperte konfidentsiaalsusnõuded. Audiitorid, kes teevad koostööd ekspertidega, peavad nende nõuetega tutvuma ja olema valmis ekspertidele nende suhtes nõu andma. Võib osutuda vajalikuks lülitada ekspertide lepingusse nõudeid konfidentsiaalsuse kohta.

9 Põhjalikumaks tutvumiseks

9.1 Rahvusvahelise Raamatupidajate Föderatsiooni (IFAC)[13] avaliku sektori komitee avaldas 1994. aasta oktoobris uurimuse nr 4 pealkirjaga “Teiste audiitorite töö kasutamine – avaliku sektori perspektiiv.” Selles antakse põhjalikumad juhtnöörid, millega käesoleva suunise lugejad võivad tutvuda.

[13] Rahvusvaheline Raamatupidajate Föderatsioon (International Federation of Accountants), 535 Fifth Avenue, 26th floor, New York, NY 10017, USA.

INTOSAI AUDITISTANDARDITE EUROOPA RAKENDUSSUUNISED

Nr 26 DOKUMENTEERIMINE

SISUKORD

	Punkt
INTOSAI auditistandardid	1
Adekvaatse dokumentatsiooni eelised	2
Töödokumentide sisu	3
Jooksvad ja alalised toimikud	4
Teabe konfidentsiaalsus	5
Auditidokumentatsiooni säilitamine	6

1. Viide INTOSAI auditistandarditele

1.1 INTOSAI standardites (paragrahv 156) öeldakse:

"Audiitorid peaksid töödokumentides adekvaatselt dokumenteerima auditi tõendusmaterjali, kaasa arvatud auditi plaani, tehtud töö ja leiud."

2. Adekvaatse dokumentatsiooni eelised

2.1 Adekvaatne dokumentatsioon aitab kõrgeimal kontrolliasutusel parandada oma töö tõhusust ja mõjusust seetõttu, et

a) kergendab planeerimist;

b) registreerib auditeerimisega tuvastatud vajakajäämised, vead ja reeglite rikkumised;

c) kinnitab ja toetab audiitori otsuseid, arvamusi ja aruandeid;

d) on teabeallikaks aruannete koostamisel või auditeeritava üksuse või mõne teise osapoole küsimustele vastamisel ning säilitab tehtud töö tulemused kasutamiseks tulevikus;

e) näitab vastavust auditistandarditele ja nende rakendussuunistele ning kõrgeima kontrolliasutuse siseprotseduuridele;

f) toetab nõudeid, kohtuasju ja muid õigustoiminguid (või kaitseb nende vastu);

g) aitab kaasa audiitori ametialasele arengule ja tõendab seda;

h) hõlbustab kontrollimist, järelevalvet ja kvaliteedi tagamist (vt allpool).

2.2 Adekvaatne dokumentatsioon on eriti oluline kontrolli, järelevalve ja kvaliteedi tagamisel. See

a) aitab kontrollijal:

. veenduda, kas auditi eesmärgid on saavutatud;

. tagada, et kellelegi teisele usaldatud töö on nõuetekohaselt tehtud;

. vaagida auditi käigus antud audiitori hinnanguid ja tuvastada valdkondi, milles on vaja teha lisatööd, et saavutada järeldustele jõudmiseks või soovituste andmiseks nõutavat tõendusmaterjali;

. kontrollida auditi töödokumente ning pidada tõhusamalt ja efektiivsemalt järelevalvet auditi personali üle.

b) on aluseks sõltumatutele kvaliteedi tagamise kontrollimistele (vt suunis nr 51 “Kvaliteedi tagamine”).

3. Töödokumentide sisu

3.1 Kõik auditi sammud ning neist tulenevad tähelepanekud ja järeldused tuleb hoolikalt dokumenteerida. Sellist dokumentatsiooni tuntakse üldiselt töödokumentide nime all.

3.2 Töödokumendid on audiitorile põhiline koht, kus ta säilitab tehtud töö ja olulistes küsimustes tehtud järeldused. Töödokumendid tõendavad, et audiitor on teinud oma tööd hoolikalt, ning aitavad audiitoril auditit juhtida ja selle kulgu jälgida.

3.3 Töödokumendid on olulised auditi toetamisel. Töödokumentides tuleks kajastada kõiki auditi faase, alates planeerimisest kuni aruande lõppvariandi koostamiseni. Iga kõrgeim kontrolliasutus peaks välja töötama oma meetodid töödokumentide koostamiseks, kontrollimiseks ja kataloogimiseks; meetodid peaksid põhinema kõrgeima kontrolliasutuse kogemusel, konkreetsetel vajadustel ja töökeskkonnal.

3.4 Ei saa täpselt ette kirjutada, mida töödokumendid peaksid sisaldama või mida mitte. Üldpõhimõttena peaksid hästidokumenteeritud töödokumendid siiski olema piisavalt täielikud ja üksikasjalikud, et võimaldada kogenud audiitoril, kes pole auditiga seotud, nende alusel veenduda, mida on järelduste põhjendamiseks tehtud.

3.5 Töödokumentidel peab olema rida esmatähtsaid omadusi, nagu selgus, loetavus, täielikkus, asjakohasus, sisutihedus, täpsus ja arusaadavus. Kui kasutatakse elektroonilist tõendusmaterjali, tuleks lisada täielik tõendusmaterjali päritolu, sisu ja asukoha kirjeldus.

3.6 Töödokumendid tuleb kavandada ja paljudel juhtudel ka vormindada auditi varajasemates staadiumides. Juhul, kui eelnevate aastate töödokumendid on kättesaadavad, võib neid kasutada eeskujuna.

3.7 Audiitor peaks kasutama tähiseid andmete päritolu, võrdluste, tõesuse ja töötlemise näitamiseks. Mõningates kõrgeimates kontrolliasutustes on selleks kehtestatud standard-tähised. Kui see nii ei ole või kui audiitor kasutab mittestandardseid tähiseid, peaks tähiste tähendus olema asjaomastes dokumentides selgelt näidatud. Sama kehtib ka diagrammides kasutatavate sümbolite kohta.

3.8 Kontrollimise hõlbustamiseks ja eelkõige selleks, et abistada kontrollijat järeldusi, soovitusi ja aruandeid toetava auditi tõendusmaterjali leidmisel ja hindamisel, on väga oluline, et töödokumentides kasutataks ette- ja tahapoole osutavaid viiteid. Viited peaksid selgelt näitama allikat ja suunda. Tuleb märkida, et hea viiteaparaat nõuab, et kõigis töödokumentides oleks selge ja loogiline viitesüsteem, millele tuginetakse.

3.9 Töödokumendid tuleks üldiselt koostada sellistel alustel ja vastavalt sellisele standardile, et neid oleks võimalik kasutada tõendusmaterjalina iga võimaliku õigustoimingu puhul. Selleks peaksid audiitorid varustama oma isiklikud töödokumendid allkirja ja kuupäevaga.

3.10 Täieliku töödokumentide komplekti põhjal peaks selguma, kes neid kontrollis, millal seda tehti ja milline oli kontrolli tulemus. Kontrollijate märkused nõusoleku, mittetäielike või ebaselgete punktide kohta tuleks säilitada. Need on vajalikud kõrgemal tasemel kontrollijatele.

3.11 Dokumentatsioonis peaks kajastama auditeeritava üksusega toimunud iga kontakti seoses oluliste küsimustega (nt testidega avastatud vajakajäämised, üksuse juhtkonnalt saadud tõendusmaterjal jne).

4. Jooksvad ja alalised toimikud

4.1 Auditi töödokumente käsitletakse üldiselt kui jooksvaid toimikuid. Lisaks neile koostatakse sageli ka alalised, püsitoimikud. Alalised toimikud sisaldavad teavet, mida kasutatakse aasta-aastalt järjestikuste auditite puhul mingis konkreetses valdkonnas.

5. Teabe konfidentsiaalsus

5.1 Kõrgeimatel kontrolliasutustel on sageli juurdepääs teabele, mida võib kas majanduslikust, poliitilisest või turvalisuse seisukohast tundlikuks nimetada. Kõrgeim kontrolliasutus ja selle töötajad peavad üles näitama vajalikku ametialast hoolikust tagamaks, et sellist teavet nõuetekohaselt kaitstaks ning võetaks kasutusele protseduurid ja kontrollimeetmed, mis võimaldavad tagada töödokumentide füüsilist turvalisust. Samuti on loomulik, et töödokumente, kontakte auditeeritava üksusega ja aruannete algvariante käsitletakse konfidentsiaalsete dokumentidena seni, kuni on täidetud tunnustatud ja kinnitatud protseduurid nende avalikustamiseks.

5.2 Kõrgeimad kontrolliasutused peavad saavutama tasakaalu teabe konfidentsiaalsuse nõude ja õigusaktide vahel, mis annavad kodanikele vabaduse saada teavet.

6. Auditidokumentatsiooni säilitamine

6.1 On oluline, et kõrgeimatel kontrolliasutustel oleksid selged tegevuspõhimõtted, kuidas talletada ja säilitada aruannetes tehtud järeldusi toetavat dokumentatsiooni. Need põhimõtted peaksid muu hulgas hõlmama:

– dokumentide säilitamise aega enne nende hävitamist;

– toimikute ülekandmist auditeerijatelt kesksesse säilituskohta;

– standardtoimiku sisu, indekseerimise ja otsingu protseduure.

KOLMAS RÜHM AUDITI LÄBIVIIMINE

INTOSAI AUDITISTANDARDITE EUROOPA RAKENDUSSUUNISED

Nr 31 ARUANDLUS

SISUKORD

	Punkt
INTOSAI auditistandardid	1
Ühis- ja koordineeritud auditite aruandlus	2
INTOSAI aruandlusstandard	Lisa 1

1. Viide INTOSAI auditistandarditele

1.1 Käesolevas suunises käsitletakse kõrgeimate kontrolliasutuste läbiviidud auditite aruandlust välistele asutustele ja kohasel juhul ka avalikkusele.

1.2 INTOSAI auditistandardite paragrahvides 163–191 antakse aruandluse kohta põhjalikud juhendid. Kokkuvõte neist antakse käesoleva suunise **LISAS 1**.

1.3 Lisaks INTOSAI auditistandardite paragrahvides 163–191 antud juhenditele antakse põhjalikumad juhised veel suunises nr 41 “Tulemusaudit.”

2. Ühis- ja koordineeritud auditite aruandlus

2.1 Kahe või enama kõrgeima kontrolliasutuse ühiselt teostatud auditi ja koordineeritud auditite aruandlus võib tekitada eriomaseid raskusi. On soovitav, et kõrgeimad kontrolliasutused lepiksid aruandlusprotseduuris kokku juba planeerimisel ning et seda jälgitaks aruandluse staadiumis hoolikalt, et oleks võimalik kiiresti probleeme lahendada.

2.2 Aruandlusprotseduur peaks hõlmama järgmist:

- aruandluse ajakava;
- iga kõrgeima kontrolliasutuse täpsed kohustused aruannete koostamisel;
- keel, milles aruanded koostatakse, ja tõlkimisega seotud korraldused;
- aruande algvariantide selgitus asjaomaste kõrgeimate kontrolliasutuste ja auditeeritavate üksuste tarvis (kirjavahetus, kohtumised, vastuste/-kommentaaride töötlus);
- avaldamisega seotud korraldused, sealhulgas suhtlemine pressiga jne;
- aruannete esitamine parlamendile ja/või teistele asutustele.

LISA 1: INTOSAI ARUANDLUSSTANDARDITE KOKKUVÕTE

1. Väljend “aruandlus” hõlmab nii audiitori arvamust ja teisi märkusi finantsaruannete mingi hulga kohta kui ka tulemusauditi lõpparuannet.

2. INTOSAI auditistandardite paragrahvis 169 öeldakse:

“a) Iga auditi lõpul peaks audiitor auditi leidude kohta koostama nõuetekohase kirjaliku arvamuse (järeldusotsuse) või aruande, nagu ette nähtud; selle sisu peaks olema kergesti mõistetav ning vaba ähmasusest ja mitmetähenduslikkusest; see peaks sisaldama ainult sellist teavet, mida toetab pädev ja asjakohane tõendusmaterjal, ning olema sõltumatu, objektiivne, aus ja konstruktiivne.

b) Otsuse selle kohta, kuidas tegutseda audiitorite avastatud pettuste või tõsiste õigusrikkumiste korral, teeb kõrgeim kontrolliasutus, kuhu audiitorid kuuluvad.

Reeglipärasusauditi puhul peaks audiitor koostama kirjaliku aruande seadustele ja määrustele vastavuse testimisest, mis võib olla kas osa finantsaruannete kohta koostatavast aruandest või eraldi aruanne. See peaks sisaldama kinnituse testitud seaduste ja määruste vastavuse kohta ning tooma selgelt välja need, mida ei testitud ja mille kohta kinnitust anda ei saa.

Tulemusauditite puhul peaks aruanne sisaldama kõik märkimisväärsed reeglitele mittevastavuse juhud, mis on auditi eesmärkidest lähtudes asjakohased.”

3. INTOSAI auditistandardite selgituses (paragrahv 170) antakse juhis kõikide arvamuste ja muude finantsauditi aruannete sisu ja vormi kohta. Audiitor peab eriti silmas pidama järgmisi aruande koostisosi:

– Pealkiri
– Allkiri ja kuupäev
– Eesmärgid ja ulatus
– Täielikkus
– Adressaat
– Ainestiku nimetamine
– Õiguslik alus
– Vastavus standarditele
– Õigeaegsus

4. INTOSAI auditistandardites (paragrahvid 171–182) visandatakse auditi arvamuste tavaline ülesehitus, mis hõlmab poolt- ja vastuarvamusi ning reageerimist juhul, kui audiitor tuvastab vajakajäämisi, õigusrikkumisi või nõuetele mittevastavust.

5. INTOSAI auditistandardites (paragrahvid 183–188) antakse konkreetsed juhised tulemusauditite aruandluse kohta, pidades eelkõige silmas audiitori objektiivsust ja ausust hangitud tõendusmaterjali tõlgendamisel ja esitamisel. Nii palju kui võimalik, peaksid aruanded olema konstruktiivsed ja soovitama probleemidest ülesaamiseks vajalikke parandusi.

6. INTOSAI auditistandardites (paragrahvid 189–191) antakse juhised selle kohta, mida aruanded peaksid sisaldama, pidades silmas asjakohaste küsimuste olulisust (sh olulisust iseloomu ja konteksti ning väärtuse tõttu).

INTOSAI AUDITISTANDARDITE EUROOPA RAKENDUSSUUNISED

Nr 32 MUU TEAVE AUDITEERITAVAID FINANTSARUANDEID SISALDAVATES DOKUMENTIDES

SISUKORD

	Punkt
Sissejuhatus	1
Suunise rakendusala	2
Audiitori vastutus ja muu teave	3
Põhiseisukohad ja definitsioonid	4
Auditi planeerimine ja protseduurid	5
Aruandlus	6

1. Sissejuhatus

1.1 Käesoleva rakendussuunise eesmärk on anda Euroopa Ühenduse tegevust kontrollivale välisaudiitorile (edaspidi “audiitor”) juhiseid muu teabe käsitlemiseks auditeeritavaid finantsaruandeid sisaldavates dokumentides.

1.2 Kuna rahvusliku kontrolliasutuse ja Euroopa Kontrollikoja põhikirjalised volitused võivad auditeeritavaid finantsaruandeid sisaldavates dokumentides leiduva muu teabe auditeerimisele panna eri tasemel vastutuse, tuleb käesolevat suunist rakendada konkreetsetest asjaoludest lähtudes.

2. Suunise rakendusala

2.1 Auditeeritavate üksuste esitatavad dokumendid, mis sisaldavad auditeeritavaid finantsaruandeid, sisaldavad üha enam ka muud teavet. Muu teave, mis võib puudutada nii finants- kui ka muid küsimusi, hõlmab tootmis- ja finantstulemuste analüüsi ja kontrolli, tegevuse tulemuslikkusega seotud meetmeid, kulutuste kavu ja tulevikuväljavaateid (vt p 4.1).

2.2 Muud teavet loetakse sageli üheaegselt auditeeritavate finantsaruannetega. Kasutajad peavad muud teavet väga oluliseks, kuna see aitab aru saada auditeeritava üksuse tegevuse ja finantsalasest tulemuslikkusest, selle finantstingimustest ja -ressurssidest ning plaanidest ja tulevikuväljavaadetest.

2.3 Käesoleva rakendussuunise eesmärk on

– määratleda auditeeritavaid finantsaruandeid sisaldavates dokumentides sisalduv muu teave;

– anda audiitorile juhiseid muu teabe käsitlemise, sealhulgas selle kohta, kuidas audiitor peaks toimima olulise valeinfo ja muus teabes esinevate vastuolude korral.

3. Audiitori vastutus ja muu teave

3.1 Finantsaruannete auditeerimise eesmärk on avaldada nende aruannete kohta arvamust. Sageli pole audiitoril oma aruandes võimalik öelda, et muu teave on edastatud nõuetekohaselt. Siiski peaks audiitor olema teadlik sellest, et finantsaruannete usutavust ja tema sellekohast aruannet võivad kahjustada vastuolud finantsaruannete ja muu teabe vahel või muus teabes esinev valeinfo. Seega peaks audiitor üldreeglina muu teabe täpsust ja järjepidevust kontrollima.

3.2 Riikide õiguslike nõuete või audiitoriga sõlmitud lepingu alusel võidakse audiitorilt nõuda järelevalve aruannet tema tegevuse üle. Juhul, kui seda pole kindlaks määratud statuudis ega lepingus, peab audiitor ise otsustama, mil määral aruanne sisaldab andmeid tema järelevalve või muu teabe kohta.

3.3 Kontrollides finantsaruandeid sisaldavates dokumentides leiduvat muud teavet, on oluline täpsustada, et sisu eest vastutab auditeeritava üksuse juhtkond. Ühes INTOSAI auditistandardite põhipostulaatidest (INTOSAI auditistandardite paragrahv 6 punkt d) öeldakse:

“Sobivate teabe-, kontrolli-, hindamis- ja aruandlussüsteemide väljaarendamine riigihalduses hõlbustab aruandlusprotsessi. Finantsaruannete ning muu teabe vormi ja sisu õigsuse ja piisavuse eest vastutab juhtkond.”

4. Põhiseisukohad ja definitsioonid

4.1 Järgmised näited on muu teabe kohta, mis võib auditeeritavaid finantsaruandeid sisaldavates dokumentides leiduda:

– juhtkonna aastaaruanne
– osutamine tulevaste perioodide plaanidele ja eelarvetele
– osutamine käimasolevatele või kavandatud projektidele või tegevusele
– osutamine pärast aruandlusperioodi toimuvatele sündmustele
– selgitused selle kohta, kuidas on tehtud kalkulatsioonid aruannetes
– teave tootmistulemuste, tootlikkuse ja tulemuslikkusega seotud meetmete analüüsi kohta
– osutamine organisatsioonilistele asjaoludele
– osutamine asjakohastele õigusaktidele ja neis toimunud muudatustele
– osutamine keskkonnaga seotud asjaoludele.

On oluline, et audiitor oleks teadlik muu teabe läbivaatamisega seonduvatest piirangutest. Näiteks ei saa audiitor kinnitada ega heaks kiita auditeeritava üksuse kavasid ega eelarveid, vaid üksnes anda hinnanguid selle kohta, kas kalkulatsioonide tegemisel kasutatud aluste ja meetodite vahel on vastuolusid.

4.2 Uurides auditeeritavaid finantsaruandeid sisaldavates dokumentides sisalduvat muud teavet, peaks audiitor silmas pidama:

– kas muu teave on auditeeritavate finantsaruannetega kooskõlas ning
– kas osutustes finantsolukorrale ja tulevikuarengule on valeinfot (-järeldusi), mis annavad auditeeritava üksuse olukorrast ebatäpse, ebapiisava või eksitava ettekujutuse.

– Samuti võiks audiitor silmas pidada, kas on välja jäetud teavet, mis võiks selle kasutajatele oluline olla.

4.3 Valeinfo või vastuolu on oluline, kui see võib finantsaruannete või nendega kaasneva muu teabe kasutajaid mõjutada. Täpsemalt:

– fakti olulise valeesitusega on tegemist juhul, kui finantsaruannetes käsitletud küsimustega mitteseotud olulist teavet väljendatakse või esitatakse ebakorrektselt ja

– muu teave või selle esitamise viis on olulisel määral vastuoluline, kui see on vasturääkivuses auditeeritavates finantsaruannetes esitatud teabega ja on nii oluline, et seab kahtluse alla audiitori poolt kõnealuste finantsaruannete kohta esitatud aruannete koostamise põhimõtted.[14]

4.4 Ehkki peamine on küsimuste rahaline tähtsus (olulisus väärtuse tõttu), peaks audiitor samuti otsustama, kas valeinfo või vastuolu on oluline konteksti tõttu, milles see avaldub, või oma iseloomu tõttu. Näiteks võib väike vale või vastuolu auditeeritavate finantsaruannetega kaasnevas juhtkonna aruandes põhjustada olukorra, kus lugeja kujundab auditeeritava üksuse töö tulemuslikkuse või tulevikuväljavaadete kohta ebareaalselt optimistliku arvamuse.

4.5 Samuti peaks audiitor eriti tähelepanelikult suhtuma võimalusse, et muus teabes leiduvad valeinfo või vastuolud (sh väljajätted) on auditeeritava üksuse juhtkond põhjustanud tahtlikult. Tegemist võib olla mõningate asjaoludega, mis suurendavad tahtliku valeinfo või vastuolude esinemise riski. Näiteks võidakse auditeeritava üksuse juhtkonnale avaldada survet saavutada teatav tulemuslikkuse tase, või siis võivad kõrgema taseme juhtide palgad olla seotud kindlaksmääratud eesmärkide või tulemuslikkuse taseme saavutamisega.

5. Auditi planeerimine ja protseduurid

5.1 Audiitor peaks auditeeritavate finantsaruannete dokumentides sisalduvat muud teavet kontrollima sõltumata sellest, kas temalt nõutakse kontrolli kohta aruannet või ei. Planeerides muu teabe kontrollimist, peaks audiitor olema tähelepanelik võimalike vastuolude või valeinfo suhtes selles teabes. Kontroll tuleb planeerida ja läbi viia vastavalt audiitori hinnangule ohtlikkuse või olulisuse kohta.

5.2 Audiitor peaks tuvastama väljajäetud andmeid, võrreldes käesoleva aasta muud teavet eelnevatel aastatel avaldatuga ning tehes sel viisil kindlaks esitatud muus teabes esinevad ajalised vastuolud. Samuti võib väljajätteid tuvastada näiteks uurides juhatuse koosolekute protokolle jms.

5.3 Audiitor kontrollib muud teavet tavaliselt samaaegselt finantsaruannete auditeerimisega.

5.4 Kui audiitori hinnangul muu teave ühes finantsaruannetega

– annab auditeeritava üksuse tegevusest või üldisest olukorrast vale või ebaadekvaatse pildi või

– sunnib lugejat teabe sisus või adekvaatsuses ühes või mitmes valdkonnas kahtlema, peaks audiitor üritama probleemi selgitada, küsitledes vajaduse korral auditeeritava üksuse juhtkonda ja uurides täiendavat dokumentatsiooni.

[14] Siinkohal toodud olulise valeinfo ja olulise vastuolu määratlused on tuletatud Uus-Meremaa Raamatupidajate Ühingu auditeerimissuunistest nr 8 (1986).

5.5 Teiste auditiprotseduuride puhul peaks audiitor sõltumatult hindama tõendusmaterjali, mis toetab audiitori avastust ning tugineb tema valdkonnaga seotud teadmistele ja uurimise tulemustel saadud muule teabele.

6. Aruandlus

6.1 Audiitori aruandlus muu teabe läbivaatamise kohta sõltub sellest,

– kas ta on kohustatud aru andma ja

– kas muu teave sisaldab tema arvates eksitavat või vastuolulist infot, mis võib kasutajale oluline olla.

6.2 Kui muu teabe läbivaatamisel ilmneb valeinfot või vastuolusid, peaks audiitor üldiselt juhtima neile auditeeritava üksuse juhtkonna tähelepanu. Audiitor peaks küsitlema auditeeritava üksuse juhtkonda nii, et tehtaks finantsaruannetesse asjakohane parandus või lisataks täiendav teave ning et kõik olulised vastuolud või vead parandataks rahuldavalt.

6.3 Kui auditeeritava üksuse juhtkond ei nõustu tegema soovitatud parandusi või ei saa neid teha[15] ja audiitor peab vastuolusid või valeinfot olulisteks, peaks ta seda arvesse võtma oma aruandes finantsaruannete kohta. Kui olulised vastuolud või valeinfo avastatakse pärast audiitori aruannet finantsaruannete kohta, peaks audiitor astuma vastavaid samme (nt teavitama asjakohast ministeeriumi).

6.4 Audiitori aruande iseloom võib konkreetse riigi õiguslike nõuete ja lepingu tingimuste kohaselt erineda. Kui aga audiitor on kohustatud aru andma või otsustab seda teha, on miinimumnõudena siiski kohane, et audiitor kirjeldaks lühidalt tehtud tööd ja selle tulemusi, sealhulgas olulisi eksitusi või vastuolusid.

[15] Euroopa Ühenduses näiteks tehakse finantsaruanded ja nendega kaasnev teave lõplikul kujul Euroopa Kontrollikojale kättesaadavaks ning edastatakse täitevasutustele ühel ja samal ajal.

NELJAS RÜHM TULEMUSAUDIT

INTOSAI AUDITITSTANDARDITE EUROOPA RAKENDUSSUUNISED

Nr 41 TULEMUSAUDIT

SISUKORD

	Punkt
INTOSAI auditistandard	1
Volitus tulemusauditiks	2
Põhiseisukohad ja definitsioonid	3
Finants- ja tulemusaudit: sarnasused ja erinevused	4
Tulemusauditi planeerimine	5
Tulemusauditi metodoloogia	6
Tulemusauditi aruandlus	7
Tulemusauditi metodoloogia: andmete kogumise ja teabe analüüsimise viisid	Lisa 1

1. Viide INTOSAI auditistandarditele.

1.1 INTOSAI auditistandardite paragrahvides 38 ja 40 öeldakse, et

> "Avaliku sektori auditeerimine täies ulatuses sisaldab reeglipärasus- ja tulemusauditit."
>
> "Tulemusaudit tegeleb säästlikkuse, tõhususe ja mõjususe auditeerimisega ning hõlmab:

a) haldustegevuse säästlikkuse hindamist kooskõlas hea haldustava põhimõtete ja praktikaga ning juhtimispõhimõtetega);

b) inim-, finants- ja muude ressursside kasutamise tõhususe hindamist, kaasa arvatud infosüsteemide kontrollimist, töötulemuste mõõtmise ja järelevalve korraldust ning protseduure, mida auditeeritavates üksustes järgitakse avastatud puuduste kõrvaldamisel;

c) tegevuse mõjususe hindamist seoses auditeeritava üksuse eesmärkide saavutamisega ning tegevuse tegelikku mõju võrreldes kavandatud mõjuga."

2. Volitus tulemusauditiks

2.1 Paljudes riikides annab põhiseadus või muud seadused kõrgeimale kontrolliasutusele õiguse teha mingis vormis tulemusauditit. Mõnes riigis on kõrgeimal kontrolliasutusel

kohustus teatud asjaoludel tulemusaudit läbi viia või võtta seisukoht kontrollitavates aastaaruannetes või samalaadsetes väljaannetes avaldatud tegevuse tulemuslikkuse näitajate usaldatavuse suhtes. Isegi riikides, kus põhiseadus või teised seadused ei nõua kõrgeimatelt kontrolliasutustelt säästlikkuse, mõjususe ja tõhususe hindamist, näitavad olemasolevad kogemused tendentsi teha seda finants- ja õiguspärasuse kontrollimise raames (kõikehõlmav audit). Sellised auditid nõuavad audiitorilt sageli süsteemide hindamist, mille tulemuseks on professionaalne otsus organisatsioonilise struktuuri ning protseduuride tõhususe ja mõjususe ning tegutsemisökonoomsuse kohta.

2.2. Tulemusauditi üldeesmärgid erinevad riigiti. Need võivad olla määratletud kõrgeimat kontrolliasutust puudutavates peamistes seadustes või olla ka kõrgeima kontrolliasutuse sisemiseks otsuseks. Tavaliselt seab enamik kõrgeimaid kontrolliasutusi ülesandeks saavutada üks või enam alljärgnevatest üldeesmärkidest:

a. anda seadusandjale või täitevvõimule sõltumatu kinnitus tegevuspoliitika elluviimise säästlikkuse, mõjususe ja tõhususe kohta;

b. anda seadusandjale või täitevvõimule sõltumatu kinnitus auditeeritava üksuse tegevuse tulemuse näitajate või aruannete usaldusväärsuse kohta;

c. määrata kindlaks valdkonnad, kus tegevuse tulemus ei ole piisav ja seega aidata auditeeritaval üksusel või veel üldisemalt – valitsusel parandada säästlikkust, tõhusust ja/või mõjusust;

d. välja selgitada näited “parimatest tegevusviisidest” ja suunata neile valitsuse ja/või auditeeritava üksuse tähelepanu.

2.3. Standardite selgitusena öeldakse INTOSAI auditistandardite paragrahvis 42, et

“Paljudes riikides ei ulatu tulemusauditi volitused valitsuse programmide poliitilise aluse hindamiseni”.

Sellistel juhtudel ei sea tulemusaudit küsimuse alla tegevuskava eesmärke, vaid kujutab endast pigem toimingute kontrollimist, mida võetakse ette tegevuskavade tulemuste määratlemiseks, elluviimiseks ja hindamiseks, ja võib hõlmata selle teabe adekvaatsuse kontrollimist, mille alusel tehti poliitiline otsus (poliitilise otsuse kavandamisfaasi uurimist).

2.4. INTOSAI auditistandardeid, mis on rakendatavad tulemusauditi puhul, käsitletakse käesolevas suunises vastavate pealkirjade all.

3. Põhiseisukohad ja definitsioonid

3.1. Tulemusaudit

Nagu öeldakse eespool esimeses punktis, on tulemusaudit (ehk “väärtus-raha-eest-audit” *value-for-money audit* ehk “mõistliku finantsjuhtimise audit” *audit of sound financial management* ehk “juhtimisaudit” *management audit*) keskendunud säästlikkuse, tõhususe ja/või mõjususe uurimisele (inglise keeles kolmele e-le – *economy, efficiency and/or effectiveness).* **Konkreetse tulemusauditi eesmärk võib olla eeltoodud kolmest aspektist kas ühe või enama uurimine.**

Tulemusaudit võib seega hõlmata süsteemide uurimist, mis on loodud tagama neid kolme aspekti, ja/või põhjalikku selgitamist, milline on auditeeritavate üksuste tegevuse tulemuslikkus. Tulemusauditi alla võib kuuluda ka auditeeritava üksuse, tema tegevuse, programmi või tööoperatsiooni juhtimise hindamine. Selles viimases tähenduses keskendutakse auditeerimisel küsimustele, kuidas täidesaatja täidab oma funktsioone

strateegilise ja muu planeerimise, plaanide elluviimise, kontrolli, hindamise ja järelkontrolli osas.

3.2. Säästlikkust (*economy*) võib mõista kui ressursikulude või mingiks tegevuseks kasutatava riigi vara (sisendite) minimeerimist, pidades silmas vajalikku kvaliteeti[16].

Säästlikkus viitab "heaperemehelikkuse" standardile avaliku sektori raha kulutamisel. Mida pidada heaperemehelikkuseks ja mida raiskamiseks, on küsimus, millele vastamine nõuab välist kriteeriumi (nt kullast kraanid on liialdus, sest terasest kraanid on sama funktsiooniga. Kuid teiselt poolt peaks saavutatama kokkulepe nii, et kuninganna kroon tehtaks kullast!)

Säästlikkuse arvestamine juhib audiitorit sageli uurima näiteks täpsete tingimuste koostamist kaupade ja teenuste tarnimiseks või muid aspekte seoses hangetega, nagu pakkumine ja lepingud.

Tõhusus *(efficiency)* on väljundite – kaupade, teenuste ja muude tulemuste ning nende tootmiseks kasutatud ressursside (sisendite) suhe. Sellisena on tõhusus väga lähedalt seotud "produktiivsuse" kontseptsiooniga.

Tõhusus nagu ka säästlikkus vajab samuti alust selle aktsepteerimiseks, näiteks võrdlemist sarnaste organisatsioonide sisendite ja väljundite suhetega (parim tava, standardid jne).

Kuluefektiivsuse (*cost effectiveness*) põhimõte käsitleb auditeeritava üksuse, tegevuse, programmi või tööoperatsiooni tõhusust saavutamaks soovitud tulemusi suhetes tehtud kulutustega. Kuluefektiivsuse analüüsimisel uuritakse suhet projekti kulutuste ja tulemuste vahel, mida väljendatakse kulutustena saavutatud tulemuse ühiku kohta. Kuluefektiivsus on ainult üks element kogutõhususe selgitamisel, mis võib sisaldada ka aja analüüsi, mille jooksul tulem saavutati, võrreldes mõju maksimeerimiseks vajaliku optimaalse ajaga.

Mõjusus (*effectiveness*) käsitleb mõõtmist, mil määral on eesmärgid saavutatud ning tegevusega kavandatud mõju ja tegeliku mõju suhet.[17]

Audiitor võib püüda hinnata või mõõta mõjusust, võrreldes tulemusi (mõju) püstitatud strateegiliste eesmärkidega (sellist lähenemist kirjeldatakse tihti kui eesmärkide saavutamist). Tavaliselt on siiski otstarbekam tulemusauditi käigus püüda kindlaks teha, mil määral kasutatud vahendid (*instruments*) on kaasa aidanud poliitiliste eesmärkide saavutamisele. See on tulemusaudit oma tõelises tähenduses ning eeldab tõendusmaterjali, mis näitab, et täheldatud tulemused on tegelikult auditeeritava tegevuse tulemused lähtuvalt auditeeritava poliitilistest ülesannetest, aga mitte muude väliste tegurite tulemused. Näiteks kui poliitiline eesmärk on vähendada töötust, kas siis täheldatud töötute arvu vähenemine on auditeeritava üksuse tegevuse tulemus või põhjustas selle majanduskliima üldine paranemine, millele auditeeritaval üksusel ei olnud mingit mõju. Siin peab auditi kavandamine sisaldama küsimuse, kuidas efektiivselt välistada välised, kaudsed muutujad.

3.3. Säästlikkus ja tõhusus puudutab üldiselt protsesse ja juhtimisotsuseid auditeeritava üksuse sees (kuigi see võib sisaldada võrdlemist ka sarnaste teiste väliste üksuste või protsessidega). Mõjusust tuleks mõista:

- kitsamas tähenduses kui kontrolli, mille puhul uuritakse ainult auditeeritava üksuse juhtimist ja sisemisi tööoperatsioone. Sellisel juhul keskendutakse mõjusust uurides

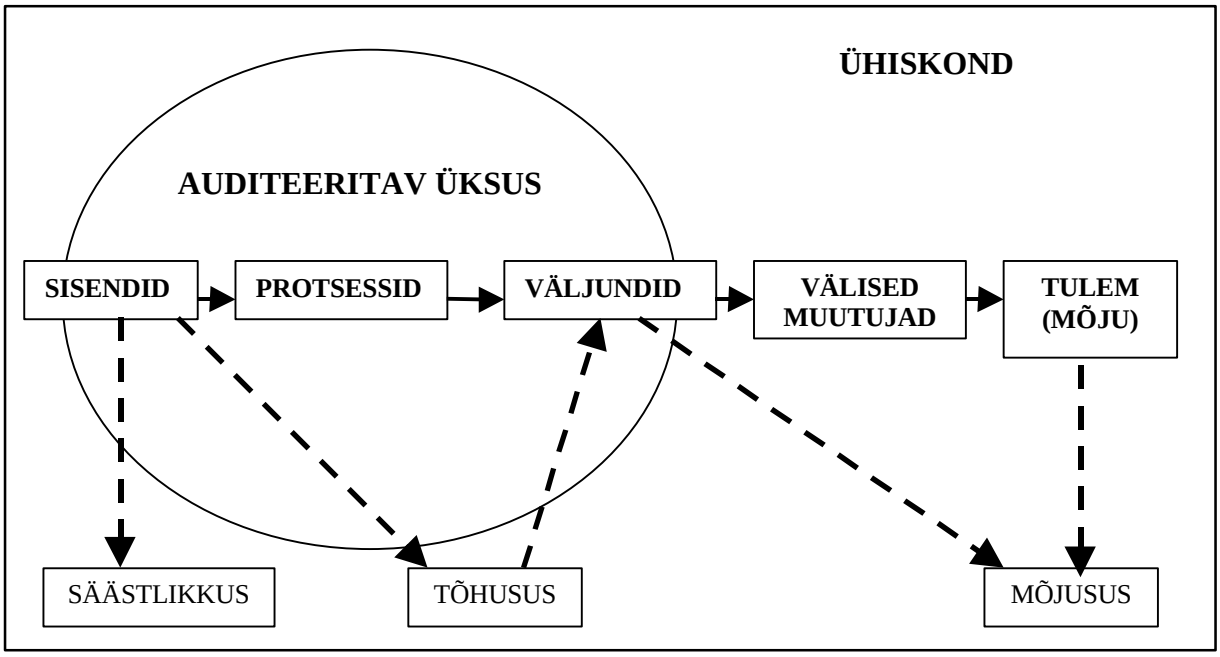
[16] Teatud kontrollimiste (tulude, sissetulekute või laekumiste) puhul võib säästlikkus tähendada tulude maksimeerimist või optimeerimist, mis tuleneb antud tegevusest (nt riigiettevõtte erastamisest tulenevate sissetulekute maksimeerimine, et tagada valitsuse väljaannete müük turuhinnaga jne).

[17] Allikas: INTOSAI auditistandardid. Terminite seletussõnastik. Vaata ka suunist nr 13 "Auditi tõendusmaterjal ja lähenemisviis" Lisa 2, punkt 6.1.

harilikult üksuse väljundile ja uuritakse seega sisemisi mõjusid (st neid, mida saab kindlaks teha auditeeritavas üksuses);

- laiemas tähenduses, mille puhul uurimine ületab auditeeritava üksuse piirid. Sel juhul püütakse mõjusust uurides mõõta mitte ainult väljundeid, vaid ka auditeeritava üksuse saavutatud tulemusi või nende mõju. Seejuures peab audiitor arvestama mõjuga, mida välised muutujad (st tegurid, mis on väljaspool üksuse juhtkonna kontrolli) avaldavad auditeeritava üksuse väljundile.

3.4. Neid käsitlusi illustreerib juuresolev diagramm.



3.5. Kui konkreetse tulemusauditiga ei taotleta järeldusteni jõudmist kõigi kolme (st säästlikkuse, tõhususe ja mõjususe) suhtes, võib saada mõningast kasu, kui uuritakse tegevuse säästlikkuse ja tõhususe aspekte eraldi, mitte arvestades – või siis arvestades vaid vähesel määral – mõjususe aspekti. Vastupidi, mõjusust uurides võib audiitor soovida hinnata säästlikkust ja tõhusust; auditeeritava üksuse, tegevuse, programmi või tööoperatsiooni tulemustel võib olla soovitud mõju (*impact*), kuid kas selle saavutamiseks kulutati ressursse säästlikult ja tõhusalt?

Mõjususe uurimisel on tavaliselt tarvis hinnata tegevuse tulemust või mõju. Seega, kui süsteemipõhine lähenemisviis võib osutuda kasulikuks (nt hinnates, kuidas auditeeritav üksus ise mõõdab ja jälgib mõju), peab audiitor tavaliselt koguma piisavalt olulist tõendusmaterjali tegevuse, programmi või kogu auditeeritava üksuse saavutatud tulemuste või mõjude kohta.

3.6. Nii tõhususe kui ka mõjususe kontrollimise ühe spetsiifilise aspekti moodustab ettekavatsemata mõjude uurimine, eriti kui need on negatiivsed. Siin tekib piiritlemis-probleem, kuna mõjud võivad ulatuda valdkondadesse, mis jäävad väljapoole kõrgeima kontrolliasutuse pädevust ja volitusi. Üks võimalus valikut piiritleda on vaadelda neid ettekavatsemata mõjusid, mille vastu võideldakse teiste programmide juures, näiteks majandusliku stimulatsiooniprogrammi keskkonda puutuvaid kõrvalmõjusid.

4. <u>Finants- ja tulemusaudit: sarnasused ja erinevused</u>

4.1. INTOSAI auditistandardite paragrahvis 183 öeldakse :

“Vastandina reeglipärasusauditile, millele kehtivad küllalt täpsed nõuded ja ootused, on tulemusaudit laiahaardelisem ning enam otsustus- ja tõlgendusvõimalusi pakkuv; ka valdkondade valikuvõimalus on suurem ja auditit võib läbi viia pigem mitmeaastase tsüklina kui ühe finantsperioodi jooksul; samuti ei ole see harilikult seotud ühegi konkreetse finants- ega muu aruandega. Seetõttu on tulemusauditite aruanded erinäolised ning sisaldavad rohkem arutlusi ja põhjendusi.”

Auditi standardid

4.2. Vaatamata tulemusauditi laiemale olemusele ja võimalikule ulatusele, peab audiitor siiski püüdma võimalikult suurel määral viia seda läbi kooskõlas INTOSAI auditistandarditega. Eelkõige

- et määrata kindlaks auditi põhjalikkus ja ulatus, võib audiitor pidada vajalikuks viia läbi sisekontrolli usaldusväärsuse uurimine ja hindamine (INTOSAI auditistandardid, paragrahv 141, vt ka suunist nr 13 “Auditi tõendusmaterjal ja lähenemisviis”);

- peaks audiitor kavandama auditi viisil, mis tagab selle kõrgekvaliteedilise läbiviimise säästlikult, tõhusalt ja mõjusalt ning õigeaegselt (INTOSAI auditistandardid, paragrahv 132, vt ka suunist nr 11 “Auditi kavandamine”);

- peaks audiitor tagama, et kogutaks pädev, asjakohane ja põhjendatud tõendusmaterjal toetamaks audiitori seisukohta ja järeldusi auditeeritava organisatsiooni, programmi, tegevuse või funktsiooni kohta (INTOSAI auditistandardid, paragrahv 152, vt ka suunist nr 13 “Auditi tõendusmaterjal ja lähenemisviis”). Tõendusmaterjal ja sellele rajanevad audiitori seisukohad peavad olema piisavalt dokumenteeritud ja alluma kvaliteedi tagamise abinõudele (INTOSAI auditistandardid, paragrahvid 156 ja 118, vt ka suuniseid nr 26 ja 51 “Dokumentatsioon” ja “Kvaliteedi tagamine”).

Veelgi enam: tulenevalt sellest, et tulemusaudit võib olla rohkem avatud otsustuste ja tõlgendamiste suhtes kui finantsaudit, peab audiitor seda enam kandma hoolt, et tagada koostatava aruande sõltumatus ja objektiivsus.

Auditi teemade valik ja eelnev uurimine

4.3. Finantsauditi puhul on kõrgeima kontrolliasutuse auditi teema sageli määratletud tema enda kohta käivate seaduste või auditeeritava üksuse loomist või valitsemist käsitlevate seadustega. Kõrgeim kontrolliasutus peab sageli andma arvamuse/järeldusotsuse auditeeritava üksuse aastaaruannete kohta või kommenteerima oma aastaaruandes tema tehingute jne seaduslikkust ja õiguspärasust. Nagu märgitakse eespool punktis 4.1, on kõrgeimal kontrolliasutusel tavaliselt palju enam vabadust tulemusauditi teemade valikul. Seega võidakse tulemusauditi käigus uurida auditeeritavat üksust tervikuna, mõnda programmi, mingit tegevust või üksikuid tööoperatsioone jne. Kõrgeim kontrolliasutus peab sellepärast väga hoolikalt kaaluma kasutatavaid kriteeriume, valides tulemusauditi teemasid (vt p 5.2 allpool).

4.4. Vastandina finantsauditile tähendab suurem vabadusaste tulemusauditi teemade valikul koos tulemusauditi olemuse laiaulatuslikkuse ning suurema otsustus- ja

tõlgendamisvõimalusega seda, et paljud kõrgeimad kontrolliasutused peavad vajalikuks teha üksikasjalikke eelnevaid uuringuid, enne kui saadakse koostada tulemusauditi kava (vt p-d 5.3–5.6 allpool).

Hindamiskriteeriumid

4.5. Finantsauditi puhul kalduvad otsused uuritud tehingute kohta olema kas "õige/korrektne" või "vale/ebakorrektne", "seaduspärane" või "ebaseaduspärane" jne. Need hindamiskriteeriumid, mida audiitor kasutab lõpparvamusele jõudmiseks auditeerimise lõpus, kalduvad olema suhteliselt piiritletud ja on tavaliselt määratletud näiteks auditeeritava üksuse loomise kohta käivate seadustega. Kuid tulemusauditi puhul on kriteeriumide valik tavaliselt vabam ja audiitori enda valitud. Seega on tulemusauditi puhul vaja üldisi mõisteid "säästlikkus", "tõhusus" ja "mõjusus" tõlgendada seoses uuritava teemaga ja selle tulemusena püstitatud kriteeriumid võivad iga auditi puhul olla isesugused.[18]

Auditi tõendusmaterjali olemus

4.6. INTOSAI auditistandardite paragrahvis 152 öeldakse: "Audiitori seisukoha ja järelduste toetuseks tuleks auditeeritava üksuse, programmi, tegevuse või funktsiooni kohta koguda pädevat, asjakohast ja põhjendatud tõendusmaterjali."

4.7. Samas kui suurem osa tõendusmaterjalist finantsauditi puhul kaldub olema lõplik ("jah/ei", "õige/vale"), tuleb seda harva ette tulemusauditi puhul. Tüüpilisem on, et tulemusauditi tõendusmaterjal on veenev ("viitab järeldusele, et ..."). Audiitor peab hoolikalt valima sobivaid meetodeid, et hankida tõendusmaterjali, mis on tõesti veenev (ja kasutama kõiki võimalusi sellise tõendusmaterjali hankimiseks). Sageli võib audiitor püüda hankida mitut tüüpi andmeid eri allikatest, kasutades erinevaid meetodeid: kui kogu saadud tõendusmaterjal viitab samale järeldusele, muudab see audiitori aruande veenvamaks.

4.8. Töötades valdkondades, kus hangitav teave on pigem veenev kui otsustav, on sageli eelnevalt vaja auditeeritava üksusega arutada hangitava tõendusmaterjali olemust ja viisi, kuidas audiitor seda kavatseb analüüsida ja tõlgendada. Selline lähenemine vähendab arvamuste lahknemise riski audiitori ja auditeeritava vahel järgnevatel tööetappidel ja võib kiirendada aruande kirjutamist. Vähemalt laseb see üldjuhul audiitoril kindlaks teha need valdkonnad, kus hiljem arvamuste lahknevused võivad tekkida, ja võimaldab tal nende ületamiseks kavandada täiendava tõendusmaterjali hankimist.

Auditi lähenemisviis

---

[18] Sellele vaatamata peab audiitor tavaliselt viitama seaduslikule ja regulatiivsele alusele, mis sätestab auditeeritava tegevuse ja määratleb läbiviimise, selleks et kindlaks teha tegevuspoliitika eesmärgid ja vahendid, mis on nende saavutamiseks olemas.

4.9. Nagu finantsauditi puhul on ka tulemusauditi läbiviimist vaja struktureerida ja töö etappe loogiliselt järjestada.[19] Audit võib sisaldada mõlemat:

- nii tegevuste säästlikkuse, tõhususe ja mõjususe tagamiseks auditeeritavates üksuses loodud sisekontrolli protseduuride süsteemide sügavuti uurimist[20], sest see võimaldab audiitoril kindlaks määrata valdkonnad, kus parendamise tagamiseks on vaja korrektiivseid meetmeid;

ja/või

- asjassepuutuvate organisatsioonide, tegevuste, programmide või funktsioonide säästlikkuse, tõhususe ja mõjususe põhjalikku uurimist.

4.10. Finantsauditi puhul on audiitoril valida süsteemipõhise või otsese põhjaliku testimise lähenemisviisi vahel. Kuid üldreeglina on tulemusauditi aruandel, mis teeb kindlaks süsteemide või protseduuride nõrgad kohad ja toob näiteid, mis on hangitud nende nõrkuste mõju põhjaliku testimise käigus (väljendatuna saavutamata jäänud säästus, tõhususes ja/või mõjususes) rohkem kaalu kui sellisel, mille puhul tehakse kindlaks süsteemide nõrgad kohad nende mõjule osutamata või vastupidi, selgitatakse välja olulised juhud, kus on tegemist vajakajäämisega säästlikkuse, tõhususe ja mõjususe vallas ilma nende põhjusi esile toomata. Seega võib tulemusauditi puhul audiitori valik sageli olla süsteemipõhise ja põhjaliku tõendusmaterjali segu.

4.11. Olukordades, kus sisekontrolli protseduurid on kõrgel tasemel välja arendatud (eriti kus seadused kohustavad ministeeriume ja ameteid omama strateegilist tegevuskava) ning võimaldavad oma organisatsiooni tegevust ise regulaarselt hinnata, võib kõrgeim kontrolliasutus otsustada piirata tulemusauditit, piirdudes järelhindamise vormiga (hinnates hindamisi). Kuid tuleb rõhutada, et selline lähenemine on võimalik siis, kui kõrgeima kontrolliasutuse audiitor on täiesti veendunud, et sisemised hindamisprotsessid annavad objektiivsed, õigeaegsed ja kõikehõlmavad hinnangud kõnesolevatele programmidele.

5. Tulemusauditi planeerimine

5.1. Tulemusauditit on vaja planeerida. Planeerimisprotsessi peamisi iseloomulikke jooni kirjeldatakse suunises nr 11 “Auditi kavandamine”. Käesolevas juhises keskendutakse planeerimisaspektidele, mis on omased tulemusauditile.

Auditi teemade valimine

5.2. Teemade valik põhineb kõrgeimate kontrolliasutuste programmilistel seisukohtadel. Prioriteetsete auditi ülesannete kindlaksmääramise põhimõtted keskenduvad auditiga loodavale lisaväärtusele, arvestades kõrgeima kontrolliasutuse missiooni. Lisaväärtus on harilikult suurem:

- kui kõrgeima kontrolliasutuse erilisi volitusi kasutatakse täies ulatuses;

[19] Otsustada, mida uurida, ja kindlaks määrata auditi eesmärgid, võtmeküsimused ja peamised kriteeriumid (vt p-d 4.3–4.5 eespool); planeerida audit (vt p 5 allpool); viia see läbi (p 6 allpool); anda aru (koostada aruanne) ja teha järelaudit aruande tulemuse üle (p 7 allpool).

[20] Peab märkima, et INTOSAI auditistandardites (paragrahv 141) nõutakse, et audiitor kontrollib planeerimisprotsessi osana sisekontrolli usaldusväärsust vähemalt piiratud ulatuses.

- kui küsimuse all olevat strateegia valdkonda, organisatsiooni, tegevust, programmi või funktsiooni ei ole lähemas minevikus sõltumatu audiitor kontrollinud või hinnanud; või kui see sobib kõrgeima kontrolliasutuse pikaajalisse tööplaani selle tõttu, et valdkonda on vaja perioodiliselt kontrollida.

- kui kaasnevad finantsjuhtimise või tegevuse tulemuslikkuse suhtes olulised riskid.

Järgnevad näited on teguritest, mis võivad osutada suurele riskile:

- tegemist on oluliste finants- või eelarvevahenditega või vahendite oluliste muutustega (nt programmi järsk suurenemine või kokkutõmbamine);

- traditsiooniliselt riskialtid valdkonnad (hankelepingud, kõrgtehnoloogia projektid, keskkonnaprojektid, ...)

- uued või kiireloomulised tegevused;

- keerulised juhtimisstruktuurid, segadused vastutus- ja aruandlusahelates, ...

- kui teema pakub jooksvat või võimalikku huvi parlamendile või avalikkusele;

- kui auditist tulenevad järeldused võivad mõjutada seaduste muudatusi, parandusi või sisemise juhtimise protseduure samas tegevusvaldkonnas või tehtud järeldusi saab kasutada vastavas valitsuse tegevuses.

Auditi kava koostamine ja eelnev uurimine

5.3. Kui auditi teema on valitud, võib audiitor jätkata tulemusauditi kava koostamist. Nagu märgiti punktis 4.4 eespool, tähendab tõsiasi, et audiitor seisab tulemusauditi läbiviimisel silmitsi keerulisema olukorraga kui finantsauditi puhul seda, et palju rohkem tähelepanu tuleb pöörata esialgsele ettevalmistusele ja võib osutuda vajalikuks ette võtta eelnev uurimine, enne kui koostatakse lõplik auditi kava.

5.4. Eelnev uurimine ja auditi kava puudutavad suuresti tulemusauditi planeerimist ja sisaldavad sageli alljärgnevaid osi:

a. vaatluse all oleva tegevuse *tausta* analüüs, mis hõlmab eesmärke, senist tegevust ja regulatiivset alust.

b. auditeeritava üksuse või tegevuse kohta selguse hankimine, mis seisneb arusaamises olulistest juhtimissüsteemidest ja teabevoogudest;

c. *auditi eesmärkide* (milline on auditi planeeritud tulemus või mõju?) ja vastust nõudvate *võtmeküsimuste* püstitamine saavutamaks auditi eesmärke.

Auditi peamised eesmärgid ja küsimused on tulemusauditi planeerimisel ja läbiviimisel erilise tähtsusega.

Auditi eesmärgid on tavaliselt tihedalt seotud kõrgeima kontrolliasutuse missiooniga (mis tavaliselt viitab valitsuse tegevuse tõhususe ja õiguspärasuse parandamisele); samas kui auditi võtmeküsimused tulenevad teema iseloomust ja auditi eesmärkidest.

On olemas kolme tüüpi uuringuid ja auditi küsimusi: kirjeldavad (mis/missugune on?), normeerivad (missugune peaks olema?) ja põhjus-tagajärg küsimused.

Auditi eesmärke ja võtmeküsimusi kasutatakse koos aitamaks määratleda hangitavat tõendusmaterjali ja seega nii auditeerimismeetodeid kui ka hindamiskriteeriume.

d. auditi tõendusmaterjali kindlaksmääramine, mis vastaks auditiga püstitatud eesmärkidele.

Auditeeritavas üksuses peaks hindama mis tahes kättesaadavate andmete (nt tulemuslikkuse näitajate) olulisust, usaldusväärsust ja piisavust. Nõutava tõendusmaterjali kogumise võimalikkust (andmete kättesaadavust) tuleks samuti testida.

e. tõendusmaterjali kogumiseks ja analüüsimiseks kasutatavate *meetodite* valik

Tulemusauditi puhul kogevad audiitorid sageli probleeme vajaliku tõendusmaterjali hankimisel ja analüüsimisel. Seega on soovitav kontrollida planeerimisfaasis kogumiseks ja analüüsimiseks väljapakutud meetodite sobivust tegelikkuses.

f. *hindamiskriteeriumide* kindlaksmääramine

Hindamiskriteeriumid kujutavad endast normeerivaid standardeid, mille najal tõendusmaterjali hinnatakse. Näiteks audiitor, kes uurib terviseteeninduse säästlikkust, võib soovida auditeeritavas haiglas võrrelda unerohule tehtud kulutusi vastutava ministeeriumi kehtestatud standardkuluga.

Need hindamiskriteeriumid varieeruvad vastavalt iga auditi teemale ja eesmärkidele ning seadustele, mis kehtivad auditeeritava organisatsiooni tegevuse, programmi või funktsiooni suhtes, organisatsiooni (jne) püstitatud eesmärkidele ja spetsiifilistele normeerivatele kriteeriumidele, mida kõrgeim kontrolliasutus peab konkreetsel juhul asjakohaseks ja tähtsaks.

Hindamiskriteeriumide valikul peavad audiitorid tagama nende asjakohasuse, põhjendatuse ja saavutatavuse.

Hindamiskriteeriumid on vaja selgelt kindlaks määrata ja kehtestada ning võimaluse korral võtta need autoriteetsetest allikatest, nagu näiteks:

- õigusaktidest või ametlikust tegevuspoliitikast või muudest avaldatud eesmärkidest ja standarditest;
- aktsepteeritud organisatsiooni- ja juhtimisteooriast ning praktikast;
- tegevusala standarditest või muudest asjakohastest võrdlusmaterjalidest.

Kuna organisatsioonid kalduvad “seda, mida nad mõõdavad, kalliks pidama” (*treasure what they measure)*, peab audiitor erilise hoolega selgitama, kas hindamise aluseks võetud kriteeriumid on samad, mille on kehtestanud ja kasutab ka auditeeritav üksus ise. Lisaks kvantitatiivsetele kriteeriumidele peaks audiitor ka kvalitatiivsete kriteeriumide kasutamist kaaluma.

Visandades nii auditi *teema*, *võtmeküsimuste* kui ka *hindamiskriteeriumide* kirjeldused, tuleb kesksed kontseptsioonid õigesti ja hoolikalt *defineerida*.

5.5. Nagu auditi kava puudutavad küsimused eespool, sisaldavad eelnev uurimine ja sellest tulenev auditi kava tavaliselt ka:

a. auditeerimiseks vajaliku auditimeeskonna *professionaalsete teadmiste ja oskuste* hindamist.

Juhul kui asjassepuutuvatel audiitoritel ei ole nõutavaid oskusi, tuleb kaaluda nende leidmist väljastpoolt, kõrgeima kontrolliasutuse teiste töötajate hulgast või väliste konsultantide kasutamist (vt suunist nr 25 “Teiste audiitorite ja ekspertide töö kasutamine”). Kui nõutavad oskused ja teadmised ei ole

auditimeeskonnale kättesaadavad, tuleks kaaluda, kas plaanitavat auditit on võimalik üldse ette võtta.

b. audititi läbiviimiseks vajalike *ressursside* eelarve ja ajakava.

c. audititi eeldatavad *järeldused ja mõju*.

Tulemusauditi eeldatavat lõpptulemust tuleks kaaluda ka kasulikkuse ja teostatavuse seisukohalt. Koos ressursside eelarvega peaks nende tegurite kaalumine võimaldama audiitoril jõuda üldise hinnangu andmisele kontrolliga loodava võimaliku lisaväärtuse kohta.

d. Audiitor võib soovida ka peamiste *huvigruppide* vaadete ja huvide arvestamist.

Määratledes auditi küsimusi ja valmistades ette auditi kava, võib audiitor soovida konsulteerida ja võimalikul määral arvestada ka huvigruppide arvamusi, minemata siiski kompromissile auditeerimise sõltumatuse suhtes,.

5.6. Planeerimine on üldjuhul eduka tulemusauditi võtmetegur. Hoolikas planeerimine tagab odavama ja kiirema töö, mille tulemuseks on veenvam aruanne. Paljud kõrgeimad kontrolliasutused on leidnud, et kasulikum on läbi viia detailne eelnev uurimine enne lõplikku otsustamist, kas auditeerimist jätkata või mitte.

6 Tulemusauditi metodoloogia

6.1. Tulemusauditi olemus nõuab *meetodite* hoolikat valimist kontrollitavate muutujate uurimisel. Nõue hankida pädevat, asjakohast ja usaldusväärset auditi tõendusmaterjali (INTOSAI auditistandardid, paragrahv 152), mõjutab reeglina audiitori otsuseid sobivate meetodite suhtes. Eriti tulemusauditi puhul peab audiitor tegelema andmete kogumiseks ja analüüsiks kasutatavate meetodite paikapidavuse ja usaldatavusega.

* Paikapidavus: meetodid/võtted peaksid mõõtma seda, mida nad on kavandatud mõõtma;

* Usaldatavus: leiud peaksid jääma kooskõlla, kui mõõtmisi tehakse korduvalt samast andmete populatsioonist.

Tulemusauditi puhul võib kasutada suurt hulka mitmesuguseid meetodeid ja võtteid, näiteks vaatlusi, intervjuusid, võrdlevaid eksperimente, enne-pärast uurimisi, teisest andmete analüüsi, võrdlemist jne. Nende raames on võimalikud mitmed lahendused. **LISAS 1** antakse ülevaade mõnest tulemusauditis enamkasutatavast meetodist.

6.2. Punktis 4.2 öeldu kohaselt peaksid audiitorid püüdma tulemusauditit läbi viia kooskõlas teiste INTOSAI auditistandarditega, mis aga samuti mõjutavad meetodite valikut.

Praktiline töö

6.3. Praktilise töö üldisi juhiseid vaata suunisest nr 13 “Auditi tõendusmaterjal ja lähenemisviis”. Selle suunise arvestamine abistab eriti audiitorit, kes kasutab süsteemipõhist lähenemisviisi auditi läbiviimiseks. Isegi juhul kui otsustatakse mitte järgida süsteemipõhist lähenemisviisi, peaks audiitor eelnevalt, auditi planeerimisprotsessi osana, läbi viima sisekontrolli protseduuride süsteemi hindamise.

6.4. Alljärgnevad märkused kehtivad eriti tulemusauditi puhul.

6.5. *Andmete kogumine* võib olla ühekordne või viiakse läbi toimuva protsessi mõõtmisena (aegridade koostamine ja nende analüüs). Teavet võib koguda füüsilise tõendusmaterjali, dokumentide (kaasa arvatud kirjalikud teated), suuliste tunnistuste (intervjuud) põhjal või muude vahenditega sõltuvalt auditi eesmärgist. Sageli on vaja koguda nii kvantitatiivseid kui ka kvalitatiivseid andmeid. Hangitavate andmete liike peaks olema võimalik selgitada ja põhjendada nende piisavuse, paikapidavuse, usaldatavuse, asjakohasuse ja mõistlikkuse seisukohast.

6.6. Praktilise töö ja analüüsi (auditi tõendusmaterjal) tulemused koos auditi planeerimise dokumentidega peavad olema *dokumenteeritud*, toimikutesse korrastatud ja ristviidetega varustatud, et võimaldada kontrolli juhtidel tehtud tööd üle vaadata ja järeldusi kinnitada (vt suunis nr 26 "Dokumenteerimine" ja nr 51 "Kvaliteedi tagamine").

7. Tulemusauditi aruandlus

7.1. Üldisi juhiseid aruandluse kohta vaata suunisest nr 31 "Aruandlus"

7.2. Tulemusauditi aruanded sisaldavad harilikult alljärgnevaid elemente:

- kokkuvõte *kontekstist*, milles kontrollitavad tegevused toimuvad, kaasa arvatud ka organisatsiooniline taust;

- niisuguste tegevuste *eesmärgid*, kirjeldus ja analüüs, kuidas saavutada säästlikkust, tõhusust ja mõjusust, mille alusel formuleeritakse auditi eesmärgid;

- kirjeldus või kokkuvõte andmete kogumiseks ja analüüsiks kasutatud *auditi meetoditest* ja andmeallikatele osutamine;

- leidude tõlgendamiseks kasutatavate *kriteeriumide* selgitus;

- auditi *leiud* või vähemalt need leiud, mida peetakse oluliseks aruande võimalike kasutajate seisukohast;

- auditi eesmärkidega seotud järeldused.

Sõltuvalt kõrgeima kontrolliasutuse tegevuspõhimõtetest võib aruanne sisaldada *soovitusi*, mis tulenevad järeldustest.

7.3. Seos auditi eesmärkide, kriteeriumide, leidude ja järelduste vahel peab olema täielik ja tõestatav. Võimaldamaks kasutajal järelduste tõesust kontrollida, tuleks aruandes seda seost selgitada. Side auditi leidude ja järelduste vahel peab olema täielik ja selgelt väljendatud. Juhtudel kui audiitor on omistanud järeldustes kasutatud mitmesugustele kriteeriumidele suhteliselt erineva kaalu, peab seda samuti selgitama, et aidata kasutajal aruannet mõista.

7.4. Juhul kui kõrgeima kontrolliasutuse tegevuspõhimõtted näevad ette anda soovitusi, peab olema selge side järelduste ja soovituste vahel. *Soovitusi* peaks reeglina andma ainult siis, kui auditiga on kindlaks tehtud usutavad, kulusäästlikud abinõud tuvastatud puuduste kõrvaldamiseks. Need ei tohiks olla detailsed teostamisplaanid – mis on juhtkonna otsustada – vaid peaksid osutama vajalike muudatuste peamistele osistele koos vajaliku tähelepanu juhtimisega nende elluviimise tõenäolistele kulutustele. Üldjuhul tuleks välja selgitada, kes vastutab tuvastatud puuduste eest ja kes peaks vastutama nende kõrvaldamise eest.

7.5. Tulemusauditi aruannetes tuleks püüda olla *objektiivne ja õiglane*. See eeldab, et

- leiud ja järeldused esitatakse eraldi;
- faktid esitataks neutraalses toonis;

- kõik asjakohased olulised leiud leiavad kajastamist;
- aruanded on konstruktiivsed ja esitatakse ka positiivsed järeldused.

Konsulteerimine auditeeritava üksusega

7.6. Enamik kõrgeimaid kontrolliasutusi annab tavaliselt auditeeritava üksuse juhtkonnale võimaluse kommenteerida aruande algvarianti. Selle protsessi hõlbustamiseks ning saavutamaks konstruktiivset ja positiivset dialoogi, võib audiitor püüda mõtteid vahetada ja asju arutada kas ametlikult või mitteametlikult nii planeerimisstaadiumis kui ka töö edasises käigus.

LISA 1: TULEMUSAUDITI METODOLOOGIA

Tulemusauditis on võimalik kasutada suurt hulka mitmekesiseid meetodeid ja võtteid. Allpool on välja pakutud lühike kirjeldus kõige üldisemalt kasutatavatest meetoditest ja võtetest andmete kogumiseks ja nende analüüsimiseks.

1. Andmete kogumise võtted

1.1. Toimiku läbiuurimine *(File Examination*)

Dokumendid kujutavad endast väga tõhusat andmekogumisviisi ja toimikute läbiuurimine moodustab tõenäoliselt paljude tulemusauditite aluse. Toimikud sisaldavad laia valiku tõendusmaterjalide liike nagu näiteks ametnike otsused, dokumendid programmist kasusaajate tegevuse kohta ja dokumendid valitsuse programmide kohta. Oluline on tulemusauditi alguses kindlaks määrata toimikute laad, asukoht ja kättesaadavus, mis võimaldaks neid läbi uurida kulusid säästvalt.

1.2. Auditi valimi moodustamine (*Audit Sampling*)

Nagu ütleb auditi valimi kohta suunise nr 23 punkt 6.1, kasutatakse auditi valimit tihti tõendusmaterjali saamiseks tulemusauditites. Kuigi valimi moodustamise eesmärgid võivad erineda, on selle aluseks olevad põhimõtted ühesugused.

1.3. Teisene analüüs/kirjaliku materjali läbitöötamine (Secondary analysis/Literature Search)

Teisene analüüs võib olla üldiste teadusuuringute aruannete, programmi ainevaldkonda puudutavate raamatute ja ettekannete läbivaatamine või rohkem spetsiaalsete uuringute läbiviimine antud valdkonnas, kaasa arvatud eelmised auditid ja hindamised. See võib värskendada ja laiendada audiitori teadmisi konkreetses valdkonnas.

1.4. Vaatlused (*Surveys*)

Vaatlus on süstemaatiline teabe kogumine defineeritud populatsiooni kohta, tavaliselt intervjuude või küsimustike abil populatsiooni näiteks valitud üksustes.

Vaatlusi kasutatakse detailse või spetsiifilise teabe kogumiseks rühmalt inimestelt või organisatsioonidelt. Eriti kasulik on see meetod siis, kui on vaja koguda teavet suurelt arvult isikutelt teatud küsimuse või teema kohta.

Kasutusel on suur hulk vaatlusmeetodeid. Neist kõige tavalisemalt kasutatavad on küsitlused posti ja telefoni teel ning otseküsitlused (*in-person interviews*).

1.5. Intervjuud (*Interviews*)

Intervjuu on teabe saamine küsimuste-vastuste teel. Intervjuud võivad olla struktureerimata (avatud küsimustega) või struktureeritud (etteantud vastusevariantidega küsimustega).

Intervjuusid võib kasutada planeerimisfaasis ja uurimise enda käigus auditi eesmärkidega seotud dokumentide, arvamuste ja ideede saamiseks, kinnitamaks fakte, toetamaks teistest allikatest saadud andmeid või võimalike soovituste läbiuurimiseks.

1.6. Fookusgrupid (*Focus Groups*)

Fookusgrupp on valitud isikute grupp, mis moodustatakse, et arutada teatud teemasid ja küsimusi. Neid kasutatakse eeskätt selleks, et koguda kvalitatiivseid andmeid, see tähendab teavet, mis võimaldab selgitada nende inimeste väärtushinnanguid ja arvamusi auditeeritava protsessi või tegevuse kohta.

1.7. Võrdlev analüüs (*Comparative Analysis "Benchmarking"*)

Selle analüüsiga võrreldakse organisatsiooni meetodeid, protsesse, protseduure ja teenuseid nende organisatsioonide omadega, millel on samalaadne tegevus.

Võrdlemist võib kasutada:

- saamaks objektiivset ülevaadet kriitilistest protsessidest, tegevusviisidest ja süsteemidest;
- töötamaks välja kriteeriume, et selgitada võimalikud paremad tegevusviisid;
- andmaks auditi soovitustele rohkem usutavust.

1.8. Enne-pärast uurimised (*Before-After Studies*)

Enne-pärast uurimise puhul võrreldakse programmieelset olukorda sellega, mis on pärast programmi lõpetamist.

Lihtne enne-pärast uurimine on selline, mille puhul kogum mõõdetavaid suurusi võetakse enne programmis osalemist vaatluse alla ja teine kogum samast osalejate ringist pärast piisavalt pikka programmis osalemist. Mõju arvestatakse võrreldes kaht mõõdetavate kogumit.

Peamine puudus selle juures on, et erinevusi enne ja pärast mõõtmist ei saa kindlalt programmi arvele panna.

1.9. Kvaasieksperimendi meetod (*(Quasi-) Field Experiments/Experimental Method*)

Tõeliste eksperimentide oluline joon on juhusliku valiku alusel gruppide määramine käsitletavateks ja käsitlemata gruppideks, mis moodustavad vastavalt katse- ja kontrollgrupid.

Kontrollgrupp on käsitlemata sihtmärkide grupp, mida võrreldakse katsegruppidega tulemuste mõõtmisel, et hinnata mõju.

Katsegrupp on sihtmärkide grupp, mida mõjutatakse ja mille mõõtmistulemusi võrreldakse kontrollgruppide tulemustega.

Kvaasieksperiment on mõju uurimise viis, mille puhul katse- ja kontrollgruppide moodustamine ei toimu juhusliku valiku alusel.

Eksperimendi meetodi kasutamise praktilised ja poliitilised probleemid on viinud kvaasieksperimendi meetodite suuremale kasutamisele, mille abil püütakse nii palju kui võimalik jätta kõrvale välismõjud, mis teevad mõju hindamise raskeks, kuid ei anna siiski täielikku kaitset võrreldes sellega, mida korralikult läbiviidud eksperiment võiks anda.

Kaks kvaasieksperimendi meetodi levinuimat tüüpi hõlmavad kontroll- ja katsegruppide moodustamist eesmärgiga lähendada nende juhuslikku määramist. Seda tehakse kas osalevate ja mitteosalevate sihtmärkide sobitamisega või osalevate ja mitteosalevate sihtmärkide statistilise kohandamisega, et nad vastaksid nii hästi kui võimalik olulistele karakteristikutele.

2. Teabe analüüsi tehnikad

2.1. Programmi loogika mudel (PLM) *(Programme Logic Model)*

Programmi loogika mudel (ehk tegevuspoliitika teooria/sekkumise teooria) väljendab auditeeritava programmi loogikat ja ülesehitust. See näitab programmi hierarhiat eesmärkide ja ülesannete kaudu. Alustades programmi kõrgema taseme eesmärkide ja soovitud mõjudega, liigub programmi loogika mudel läbi alamprogrammide, alamprogrammide komponentide ja spetsiifiliste tegevuste, kusjuures iga madalama taseme element on loogilises ühenduses kõrgema taseme elemendiga.

PLM võib aidata audiitoril jõuda arusaamisele tulemusauditi küsimustes, kuna see keskendab tähelepanu seosele programmi eesmärkide ja alam-eesmärkide vahel ning programmi väljundite ja tulemuste vahel. See võib aidata audiitoril kindlaks teha ja otsida vastuseid niisugustele küsimustele nagu:

- kas eesmärgid annavad programmi loogilisest põhimõttest, selle toodetest ja teenustest ning nende toodete ja teenuste saajatest selge arusaamise?
- kas eesmärgid võimaldavad kindlaks määrata selgeid ja mõõdetavaid soovitavaid tulemusi?
- kas põhjuslikud seosed hierarhiliste tasandite vahel on usutavad?

Planeerimisfaasis aitab PLM audiitoril muu hulgas aru saada auditeeritavast üksusest ning kindlaks määrata programmi võtmetulemused ja nende saavutamiseks vajalikud programmisüsteemid ja operatsioonid.

2.2. Kirjeldav statistika mõistmaks andmete statistilisi jaotusi (*Descriptive Statistics to Understand Data Distributions*).

Andmete jaotumist väljendatakse tavaliselt graafikuna (tulpdiagrammi või kõvera abil), mis näitab muutuja kõiki väärtusi. Statistika, mis kirjeldab andmete jaotust, võib olla hea abivahend auditi analüüsil ja aruandluses. Andmete jaotumisel on kolm põhidimensiooni, mis võivad auditi andmete vaatluse juures tähtsad olla:

- andmete tase (mood, mediaan, keskmine jne)
- andmete levik (miinimum- ja maksimumväärtused, klumpimine, “sabad” jne)
- andmete kuju (normaaljaotus, ühtlane jaotus, bimodaaljaotus jne)

Andmete jaotust võib kasutada:

- andmete taseme, leviku ulatuse või kuju kindlakstegemiseks, kui see on olulisem kui üksik keskmine arv;
- otsustamaks, kas muutuja väärtuste kujunemine vastab auditi kriteeriumile või mitte;
- tõlgendamaks jaotuste tõenäosust, et hinnata riski;

- hindamaks, kas valimi andmed esindavad kogu populatsiooni.

2.3. Regressioonanalüüs (*Regression Analysis*)

Regressioonanalüüs on statistilise analüüsi meetod muutujate omavahelise seose (korrelatsiooni) hindamiseks.

Regressioonanalüüsi võib kasutada:

- testimaks seost, mida peetakse tõeseks;
- määramaks kindlaks põhjuslikke seoseid muutujate vahel, sest see võib aidata selgitada tulemusi;
- kindlaks tegemaks ebatavalised juhud, mis oletatud väärtustest erinevad;
- tegemaks prognoose väärtuste kohta tulevikus.

2.4. Kulude-tulude analüüs (*Cost-Benefit Analysis*)

Kulude-tulude analüüs tähendab uuringuid projekti kulude ja tulude/kahjude vahelistest seostest, kusjuures nii kulud kui tulud/kahjud väljendatakse rahaliselt. Kulude-tulude analüüsi võib kasutada näiteks tee-ehitusprojekti tulemusauditi puhul.

Kulude-tulude analüüsi eesmärk on otsustada, kas üksusest, programmist või projektist saadav tulu ületab selle kulusid.

Kulude-tulude analüüsi võib kasutada:

- saavutamaks kindlustunnet, et auditeeritava üksuse tehtud analüüs vastab kehtestatud standarditele;
- võrdlemaks kulusid ja tulusid, kui mõlemad on teada või neid on võimalik põhjendatult ennustada;
- võrdlemaks alternatiivseid kulude võimalusi, kui võib oletada tulude püsivust.

Korralikult tehtuna peaks kulude-tulude analüüs arvestama mitte ainult käegakatsutavaid (ja suhteliselt kergesti mõõdetavaid) kulusid ja tulusid, vaid ka raskesti hinnatavaid mittemateriaalseid kulusid ja tulusid, nagu sotsiaalsed ja keskkonnakaitselised kulud.

2.5. Kulude-efektiivsuse analüüs (*Cost-Effectiveness Analysis*)

Kulude-efektiivsuse analüüs on seoste uurimine projekti kulude ja tagajärgede vahel, mida väljendatakse tehtud kulutustega saavutatud tulemuse ühiku kohta.

Kui kulude-tulude analüüs lubab hindajatel võrrelda programmi alternatiivide majanduslikku tõhusust, siis kulude-efektiivsuse analüüs tegeleb odavaima võimaluse leidmisega püstitatud eesmärgi saavutamiseks <u>või</u> etteantud kulutustega maksimumväärtuse saavutamisega.

Vastandina ökonomistide kulude-tulude analüüsile saab kulude-efektiivsuse analüüsiga tulu väljendada pigem füüsiliste kui rahaliste ühikutena: programmi efektiivsus seatud eesmärkide saavutamisel on seotud programmi või tegevuse tarbeks minevate ressursside rahalise väärtusega.

Näiteks:

- leitakse, et 20% töötutest saab alalise töökoha pärast koolitusprogrammi, mille keskmine maksumus isiku kohta on 1000 eküüd ja 50% saab alalise töökoha programmi läbimisel, mille maksumus isiku kohta on keskmiselt 2000 eküüd;

- leitakse, et X liikmesriigis on nende koolitusprogrammide maksumus, mille tulemusena 30% osalejaist saab alalise töökoha, keskmiselt 1400 eküüd isiku kohta, samal ajal kui Y liikmesriigis saavutatakse sarnased tulemused alles keskmiselt 1730 eküüga isiku kohta.

2.6. Järelhindamine (*Meta-evaluation*)

Järelhindamise eesmärk on otsustada hindamise (uuringu) kvaliteedi üle, parandada hindamiste kvaliteeti ja soodustada hindamisuuringute tegelikku kasutamist juhtimisprotsessis.

Kõrgeima kontrolliasutuse roll oleks siis uurida läbiviidud hindamiste tegelikku kvaliteeti ja hindamiseks vajalike organisatsiooniliste ning protseduuriliste tingimuste piisavust.

Järelhindamise kriteeriumid puudutavad läbiviidud uuringukriteeriumide kvaliteeti ja seda, kuidas hindamisfunktsioon on integreeritud juhtimisprotsessi.

a. Tulemusauditi/hindamise kvaliteet

Laias laastus võetuna on kaks kriteeriumi:

- hindamisuuringu teaduslik/epistemoloogiline kvaliteet: teoreetilised, metodoloogilised ja erialased (tehnilised) kriteeriumid, mis peegeldavad oskuste taset. Teoreetilised nõudmised kehtivad muu hulgas probleemi formuleerimise, kontseptsiooni defineerimise, hüpoteeside ja teooria kokkukuuluvuse kohta tervikuna.

  Metodoloogilised nõudmised, mis on kehtestatud hindamisuuringute kohta, sisaldavad muu hulgas uuringutulemuste usaldusväärsust ja põhjendatust.

  Erialased (tehnilised) nõudmised puudutavad hinnangukriteeriumide operatsionaliseerimist, mille põhjal saab otsustada, kas olukord strateegia vallas vastab hindamisstandarditele.

- tegevus-/juhtimispõhimõtete uuringu kasulikkuse kriteerium: see tähendab, et hindamisaruanne peab andma teavet, mis on oluline efektiivseks, tõhusaks ja seaduslikuks lähenemiseks teatud konkreetsele tegevuspõhimõtte probleemile. Näiteks peaks see aruanne sisaldama üksikasjalikke ja selgesõnalisi viiteid uuringuga rahuldatava teabevajaduse, tegevuspõhimõtete probleemide ning nendega seotud uuringueesmärkide kohta jne. Aruanne peaks olema ka mitte-teadlaste jaoks selgelt (arusaadavalt) kirjutatud; aruanded peavad olema täielikud, õiged, tasakaalustatud jne.

b. Tulemusaudit/hindamine kui juhtimisfunktsioon

See kriteerium on tuletatud määrustest, mis puudutavad hindamisfunktsiooni integreerimist organisatsiooni, näiteks hindamiste planeerimist; programmi hindamise funktsiooni lülitamist kesksesse eelarveprotsessi; kas ja kuidas tagatakse *ex ante* ja *ex post* hindamise tulemuste tegelik kasutamine uutes strateegilistes tegevuskavades/seadusandluses; hindamisüksuste loomist; personali koolitust jne.

Allikad:

B.W. Hogwood and L.A. Gunn, Policy Analysis for the Real World, Oxford University Press 1984

P.H. Rossi and H.E. Freeman, Evalauation; A Systematic Approach, Newbury Park etc. 1993

Office of the Auditor General of Canada; Choosing and Applying the Right Evidence – Gathering Techniques in Value-for-Money Audits, Audit Guide 24 (Field Testing Draft), June 1994

Sage Evaluation Kit

VIIES RÜHM MUUD KÜSIMUSED

INTOSAI AUDITISTANDARDITE EUROOPA RAKENDUSSUUNISED

Nr 51 KVALITEEDI TAGAMINE

SISUKORD

	Punkt
INTOSAI auditistandardid	1
Kvaliteedi tagamise kontroll	2
Kvaliteedi tagamise üksuse funktsioonide põhielemendid	Lisa 1

1. Viide INTOSAI auditistandarditele

1.1 Kõrgeimate kontrolliasutuste teostatavat auditi kvaliteedi tagamist ning seega vastavuse tagamist INTOSAI auditistandarditele võib vaadelda kaheastmelise protsessina. Esimesel tasandil peavad kõrgeimad kontrolliasutused välja töötama tegevuspõhimõtted ja protseduurid, mille abil tagada auditiülesannete täitmine vastuvõetaval kvaliteeditasemel. Teisel tasandil soovitatakse kõrgeimatel kontrolliasutustel korraldada kõrgema astme kvaliteedi tagamise kontrolle, et teha kindlaks, kas kõrgeimates kontrolliasutustes järgitakse kõnealuseid tegevuspõhimõtteid ja protseduure ning kas need on andnud soovitud tulemuse (tööd tehakse vastuvõetaval kvaliteeditasemel).

1.2 Esimesel tasandil tuleb kõrgeima kontrolliasutuse strateegia küsimusena määratleda ja otsustada, millised on tema väljundi suhtes kohased standardid ja kvaliteeditase, ning seejärel sisse seada komplekssed protseduurid niisuguse kvaliteeditaseme saavutamiseks. Tegevuspõhimõtted ja protseduurid tuleks kehtestada kooskõlas kõrgeima kontrolliasutuse üldeesmärkidega, milles kajastatakse tavaliselt kõrgeimale kontrolliasutusele esitatavaid õiguslikke nõudeid ja nendest lähtuvaid ühiskondlik-poliitilisi ootusi.

1.3 Selleks et kõrgeima kontrolliasutuse töötajad saaksid kõnealustest tegevuspõhimõtetest ja protseduuridest kinni pidada, on oluline, et need avalikustataks (nt auditeerimiskäsiraamatus) ning et töötajad saaksid sellekohast koolitust.

2 Kvaliteedi tagamise kontroll

2.1 Ehkki need tegevuspõhimõtted ja protseduurid on soovitava kvaliteeditaseme saavutamise alus ning seega ühtlasi INTOSAI auditistandardite järgimise alus, ei piisa tavaliselt üksnes selliste tegevuspõhimõtete ja protseduuride kehtestamisest. Vaja on ka veenduda, et neid järgitakse ning et need saavutavad oma eesmärgi. INTOSAI auditistandardite paragrahvis 118 öeldakse:

“Kõrgeim kontrolliasutus peaks rakendama tegevuspõhimõtted ja protseduurid oma asutuse sisestandardite ja protseduuride tõhususe ja mõjususe hindamiseks.”

2.2 Seda standardit selgitatakse kaugemal (paragrahv 121) järgmiselt:

“... on soovitav, et kõrgeimad kontrolliasutused kehtestaksid omaenese kvaliteedi tagamise korra. See tähendab, et juhuslikult valitud auditite näitel kontrollivad sobiva kvalifikatsiooniga ja neis auditites mitteosalenud kõrgeima kontrolliasutuse töötajad auditi planeerimist, läbiviimist ja aruannet sügavuti, arutavad asjaomase auditi juhtidega kontrolli tulemused läbi ja annavad sellest perioodiliselt aru kõrgeima kontrolliasutuse tippjuhtkonnale.”

2.3 Kvaliteedi tagamise sõltumatu kontrolli eesmärk on anda hinnang kõrgeimas kontrolliasutuses tehtava töö üldisele kvaliteedile. See erineb punktis 1 nimetatud tegevuspõhimõtetest ja protseduuridest, mille abil tagatakse kontroll iga auditi kvaliteedi üle.

2.4 Mõningates Euroopa Ühenduse kõrgeimates kontrolliasutustes rakendatakse kollegiaalset otsustamist oma väljundite kvaliteedi tagamise mehhanismina.

2.5 Sageli otsustavad kõrgeimad kontrolliasutused kvaliteedi tagamiseks luua sõltumatu üksuse, et abistada selles valdkonnas juhatust või peaaudiitorit. Selle üksuse funktsioonide põhielemendid on toodud **LISAS 1**.

LISA 1: KVALITEEDI TAGAMISE ÜKSUSE FUNKTSIOONIDE PÕHIELEMENDID

Sisekvaliteedi tagamise elementideks peetakse üldiselt järgmist:

* kvaliteedi tagamist kontrolliv personal omab kohast kvalifikatsiooni ning kogemusi (töötajad võivad töötada kvaliteedi tagamise valdkonnas täiskohaga või olla lühiajaliselt lähetatud teistest kõrgeima kontrolliasutuse osadest);
* kvaliteedi tagamist kontrollivad töötajad on kontrollitavatest audititest sõltumatud;
* kvaliteedi tagamist kontrollivatel töötajatel on õigus valida kontrollitavaid auditeid;
* kehtestatakse protseduurid kontrollitavate auditite valimiseks, millega tagatakse kõrgeima kontrolliasutuse kogu auditeerimistegevuse hõlmamine teatud perioodi vältel; võimaluse korral tuleks kontrollida kõiki kõrgeima kontrolliasutuse ülesandeid (teisisõnu peaks kontrollija kõrgeima kontrolliasutuse tegevusi täielikult tundma);
* kehtestatakse protseduurid kvaliteedi tagamise kontrolli iseloomu, ulatuse, sageduse ja ajakava kindlaksmääramiseks;
* kehtestatakse protseduurid vastuolude lahendamiseks, mis võivad tekkida kvaliteedi tagamise kontrollijate ja auditipersonali vahel;
* kvaliteedi tagamist kontrollival personalil on õigus pääseda ligi kõikidele asjassepuutuvatele sisedokumentidele ja neid koostanud või auditit juhtinud töötajatele;
* kvaliteedi tagamist kontrollival personalil on üldiselt kohustus kõrgeima kontrolliasutuse tippjuhtkonnale esitada õigeaegselt aruandeid ja anda soovitusi ning juhtkonnal on üldiselt kohustus neile vastata;
* auditipersonal võib soovida, et kvaliteedi tagamist kontrollitaks auditi kõikides faasides;
* avaldatud aastaaruanne on (tavaliselt) kättesaadav kogu auditipersonalile.

Mõningatel juhtudel ning eriti juhul, kui kõrgeim kontrolliasutus kasutab sisekvaliteedi tagamise kontrollimistel ajutiselt kaasatud töötajaid, võib kõrgeim kontrolliasutus otsustada, et eesmärkide kohta, mis tuleb saavutada tagamaks kvaliteedikontrolli järjepidevust ja täielikkust, koostatakse ja kasutatakse standardseid loetelusid.

INTOSAI AUDITISTANDARDITE EUROOPA RAKENDUSSUUNISED

Nr 52 ÕIGUSRIKKUMISED

SISUKORD

	Punkt
Sissejuhatus	1–5
Auditi planeerimine	6–8
Auditiprotseduurid juhul, kui kahtlustatakse pettust või muud õigusrikkumist	9–11
Auditiprotseduurid juhul, kui tuvastatakse muu õigusrikkumine, mitte pettus	12–13
Pettuse või õigusrikkumisega seotud aruandekohustused	14–18
Euroopa ühenduste finantshuvide kaitsmine pettuse ja muu õigusrikkumise vastu: õigusraamistik	Lisa 1
Õigusrikkumise definitsioon	Lisa 2

Sissejuhatus

1. Rakendusala

1.1 Käesoleva rakendussuunise eesmärk on anda Euroopa Ühenduse tegevusi kontrollivale välisaudiitorile (edaspidi “audiitor”) juhised õigusrikkumise, sealhulgas pettusega seotud õigusrikkumise auditeerimise kohta.

1.2 Kuna rahvuslike kontrolliasutuste ja Euroopa Kontrollikoja põhikirjalised volitused võivad õigusrikkumiste auditeerimisele panna erineva vastutusastme, tuleb käesolevas rakendussuunises sisalduvat juhist rakendada lähtuvalt konkreetsetest asjaoludest. Euroopa parlamendid ja maksumaksjad peavad valitsuse tegevuses väga tähtsaks ausust ja korrektsust, mistõttu rahvuslikud kontrolliasutused võivad seaduslikkust kontrollida kõigi auditite, sealhulgas tulemusauditite käigus.

2. Õigusrikkumiste audititeerimist reguleeriv õigusraamistik

2.1 Käesoleva rakendussuunise **LISAS 1** on kokkuvõte Euroopa ühenduste õigusaktidest ühenduste finantshuvide kaitse kohta pettuse ja õigusrikkumise vastu. Terminid

“õigusrikkumine” ja “pettus” Euroopa ühenduste ja käesoleva suunise tähenduses on määratletud Euroopa Nõukogu 1995. aasta 18. detsembri määruses (EÜ, EURATOM) nr 2988/95, mille vastav osa on toodud **LISAS 2**.

2.2 Käesoleva rakendussuunise tähenduses hõlmab “pettus” nii kahtlustatavat pettust kui ka tõestatud pettust. Audiitor peab olema teadlik “kahtlustatava pettuse” ja “tõestatud pettuse” erinevusest. Terminit “kahtlustatav pettus” kasutatakse tavaliselt mingite konkreetsete, auditi käigus avastatud asjaolude kohta, mille põhjal audiitor võib oletada pettusega seotud tegevust. Selline lähenemisviis toetab põhimõtet, et üksnes kohus või muu sellega võrdväärne õigusmõistja võib kindlaks määrata, kas konkreetne tehing on pettusega seotud või on tegemist “tõestatud pettusega.”

3. Viide INTOSAI auditistandarditele

3.1 INTOSAI auditistandardite paragrahvis 145 öeldakse:

“Reeglipärasus- (finants-) auditite läbiviimisel tuleks testida vastavust asjakohastele seadustele ja määrustele. Audiitor peaks kavandama sammud ja protseduurid, mis annavad küllaldase kindlustunde selliste vigade, ebareeglipärasuste ja seadusevastaste tegude avastamise suhtes, millel võib olla otsene ja oluline mõju finantsaruannete näitajatele või reeglipärasusauditi tulemustele. Samuti peaks audiitor olema teadlik võimalikest ebaseaduslikest tegudest, millel võib olla küll kaudne, kuid oluline mõju finantsaruannetele või reeglipärasusauditi tulemustele.”

4. Juhtkonna ja audiitorite vastutus

4.1 INTOSAI auditistandardite paragrahv 150 selgitab:

“Üldjuhul vastutab juhtkond tõhusa sisekontrollisüsteemi loomise eest, mis tagaks seadustest ja määrustest kinnipidamise. Vastavuse testimiseks või hindamiseks samme ja protseduure kavandades peaksid audiitorid andma hinnangu üksuse sisekontrollimehhanismidele ning hindama riski, et sisekontroll ei suuda mittevastavust vältida ega avastada.”

Niisiis ei ole audiitor pettuse ja õigusrikkumise vältimise eest vastutav ning talle ei saa sellist vastutust panna. Vastutus on adekvaatsete raamatupidamis- ja sisekontrollisüsteemide rakendamise ja pideva toimimise kaudu juhtkonnal. Sellised süsteemid vähendavad, kuid ei kaota pettuse ja õigusrikkumise võimalikkust.

4.2 Euroopa ühenduste tegevuse kontekstis tähendab punktis 4.1 osutatud termin “juhtkond”:

– Euroopa Komisjoni, mis on vastutav Euroopa ühenduste finantshuvide, sealhulgas ühenduste mitmesuguse tegevusega seotud vahendite haldamise eest, mis eraldatakse riiklikul, piirkondlikul või kohalikul tasandil avalikule ja erasektorile;

– riiklikke, piirkondlikke ja/või kohalikke ametiasutusi, mis on Euroopa Komisjoni esindajatena vastutavad ühenduste vahendite tõhusa ja nõuetekohase haldamise eest;

– vastuvõtvaid ettevõtteid või üksusi: ühenduste vahendeid vastuvõtvate ettevõtete juhtkond on samuti Euroopa Komisjoni ees vastutav nende vahendite tõhusa ja nõuetekohase kasutamise eest.

4.3 Audiitori vastutus ei eelda üldjuhul, et ta peaks uurima spetsiaalselt pettust või õigusrikkumist, välja arvatud juhul, kui seda nõutakse põhikirjas või auditilepingu konkreetsetes tingimustes. Kui audiitor annab finantsteabe auditeerimise puhul arvamuse selle teabe nõuetekohase esituse ja seaduslikkuse kohta, planeerib ja viib ta auditi läbi siiski kooskõlas auditistandarditega, et saada pädevat, põhjendatud ja asjakohast tõendusmaterjali selle kohta, millisel määral asjaomases finantsteabes on olulisi, sealhulgas õigusrikkumisest tulenevaid vigu.

4.4 Audit, mis on planeeritud ja läbi viidud kooskõlas auditistandarditega, ei saa anda täielikku kindlust, et finantsteabes ei ole olulisi vigu. Seda seetõttu, et tahtlikud ning seega pettusest või õigusrikkumisest tulenevad vead on sageli seotud varjamiskatsega, mida audiitor ei pruugi tingimata tuvastada, ehkki tema audit on planeeritud ja teostatud kooskõlas auditistandarditega. See rõhutab, et välja arvatud juhtudel, kui audiitorilt seda eeskirjadega spetsiaalselt nõutakse, on kõrgema kontrolliasutuse läbiviidava auditi puhul ebaotstarbekas võtta pettuse tuvastamist omaette eesmärgiks.

5. Auditile omased piirangud

5.1 Finantsteabe auditeerimise iseloomust tulenevalt sisaldab see hinnangut kontrollitavatele valdkondadele ja uuritavate tehingute arvule. Lisaks on enamik auditi tõendusmaterjalist loomult pigem veenev kui lõplik. Seetõttu seondub audiitori uuringutega sisemine risk, et juhul kui on tegemist pettusest või muust õigusrikkumisest tulenevate oluliste valeandmetega finantsteabes, siis seda ei tuvastata.

Auditi planeerimine

6. Üldine

6.1 Auditi planeerimisel omandab audiitor üldise arusaamise auditeeritavale Euroopa Ühenduse tegevusele kohaldatava õigusliku raamistiku kohta ning ta peaks aru saama, kuidas juhtkond sellele raamistikule vastab. Allikate hulgas, mida audiitor selleks kasutada võib, on

- Euroopa Liidu lepinguga muudetud Euroopa ühenduste asutamislepingud;
- ühenduse määrused, direktiivid ja otsused auditeeritavate süsteemide kohta;
- kõik asjakohased teisejärgulised õigusaktid, mille on vastu võtnud liikmesriigid või Euroopa Komisjon;
- eelarvesätted ja kõik eelarve täitmisega seotud otsused komisjoni tasandil või liikmesriikides.

7. Märkused olulisuse kohta

7.1 Finantsteabe auditeerimise planeerimisel võtab audiitor arvesse, mil määral võib pettuse või muu õigusrikkumise juhtu pidada oluliseks kas iseloomu või väärtuse poolest.

7.2 Rakendussuunises nr 12 “Olulisus ja auditi risk” sisaldub üksikasjalikum juhis, millele audiitor saab selliseid otsuseid tehes toetuda.

8. Riski hindamine

Üldine

8.1 Auditi planeerimisel peab audiitor olema teadlik, et oht mitte tuvastada pettusest tulenevaid olulisi valeandmeid on suurem kui oht mitte tuvastada tahtmatust veast, hooletusest või seaduse mittetundmisest tulenenud valeandmeid. Seda seetõttu, et pettusega kaasnevad tavaliselt ka teod, mille eesmärk on pettust varjata, sealhulgas isikute kokkulepe, võltsimine, tehingute tahtlik registreerimata jätmine või valeesitamine.

Loomupärane risk

8.2 Planeerimise käigus määrab audiitor kindlaks, millisel määral võib valdkonda, mida ta kavatseb uurida, mõjutada nii pettusega seotud kui ka vea tõttu tekkiv õigusrikkumine. Selline loomupärase riski hindamine hõlmab muu hulgas järgmistest allikatest pärineva asjakohase teabe kontrollimist:

– Euroopa Kontrollikoja aruanded;

– riiklike ja/või piirkondlike kontrolliasutuste aruanded;

– liikmesriikide koostatud aruanded, eelkõige aruanded, mis on koostatud vastavalt käesoleva suunise lisas 1 toodud aruandlust puudutavatele määrustele;

– parlamentaarsete ja/või piirkondlike ametiasutuste aruanded (s.o Euroopa, riikide ja piirkondade parlamendid);

– pettuse vältimise koordineerimise konsultatiivkomitee aruanded;

– Euroopa Komisjoni pettuse vältimise koordineerimise üksuse (UCLAF) aruanded;

– Euroopa Komisjoni XX peadirektoraadi ja direktoraatide siseaudiitorite/siseauditi üksuste aruanded;

– Euroopa Liidu tulu- ja kuluprogrammidesse kaasatud riikide ametiasutuste aruanded, sealhulgas asjassepuutuvad aruanded siseaudiitoritelt;

– muud Euroopa Komisjoni dokumendid (nt konkreetsete süsteemide tegevusreeglid).

8.3 Pärast selle teabe läbivaatamist kaalub audiitor üksikasjalikuma riskianalüüsi teostamist valdkonnas, mida ta kavatseb uurida. Konkreetsed faktorid, mida audiitor võiks silmas pidada on järgmised:

– tegevusreeglitega sätestatud kontrollitavate Euroopa Ühenduse süsteemide ja tegevuse keerukus;

– Euroopa Ühenduse vahendite haldajate pädevus ja ausus Euroopa ja riiklikul, piirkondlikul või kohalikul tasandil;

– kättesaadava auditi tõendusmaterjali tõenäoline usaldatavus ja/või piisavus.

Kontrollirisk

8.4 Kontrolliriski hindamisel võtab audiitor arvesse, et kuigi tõhus sisekontrollisüsteem vähendab pettusest ja õigusrikkumisest tuleneva vale finantsteabe võimalikkust, on siiski alati olemas oht, et sisekontroll ei toimi nii nagu kavandatud. Iga sisekontrollisüsteem võib olla ebatõhus pettuse suhtes, mis tugineb kokkuleppele töötajate või juhtkonna vahel. Seda seetõttu, et mõningad juhtkonnatasandid võivad endale allutada kontrolli, mis võiks vältida samasuguseid pettusi teiste töötajate poolt (nt kohustades alluvaid tehinguid valesti registreerima või neid võltsima).

8.5 Kontrolliriski kaaludes võib audiitor soovida pöörata tähelepanu kontrolli-mehhanismidele, mis juhtkond on kehtestanud pettuse vältimiseks ja tuvastamiseks. Näiteks võib audiitor pidada vajalikuks kontrollida juhtkonna strateegilist reaktsiooni pettuseohule, sealhulgas juhtkonna samme, et

- tuvastada auditeeritava üksuse strateegia valdkonnad, tegevus ja ülesanded, mis võivad olla pettuseriski suhtes eriti tundlikud;
- rakendada sobivaid kaitsemehhanisme valdkondades, mille puhul juhtkond on tuvastanud kõrge tundlikkuse pettuseohu suhtes, kusjuures sellised kaitsemehhanismid on
  - kohustuste eraldamine;
  - töötajate süstemaatiline rotatsioon;
  - sisemine järelevalve ja inspekteerimine;
- luua tõhus inimressursipoliitika, jälgimaks uute töötajate võtmist avalikku teenistusse ja tagamaks, et nad on kursis aususenõudega;
- seada sisse käitumisreeglid, mille ülesandeks on arendada töötajate eetilist käitumist ja anda juhiseid järgmistes küsimustes:
  - suhted kolmandate osapooltega;
  - tööülesannete/ametikohtade vastuvõtmine väljaspool avalikku teenistust;
  - huvikonfliktide avaldamine (nt kui töötajal on väljaspool avalikku teenistust huve, mis võivad sattuda vastuollu tema ametikohustustega);
- jälgida inimressursipoliitika rakendamist, sealhulgas käitumisreeglite regulaarset ülevaatamist ja
- kehtestada protseduurid, sealhulgas distsiplinaarmeetmed, võimalike õigusrikkumiste ja/või kahtlustatava pettuse kohta aru andmiseks.

8.6 Euroopa Ühenduse kontekstis on juhtimisstruktuurid keerulised ning see suurendab tõhusa sisekontrolli tähtsust. Ühenduse raames on vähemalt kolm juhtimistasandit: komisjon; riiklikud, piirkondlikud ja/või kohalikud ametiasutused; ettevõtted või üksused (nagu määratletud p-s 4.2).

8.7 Kui audiitor on kontrollinud sisekontrollimehhanisme, siis on tal üldise arvamuse kohaselt kohustus juhtida juhtkonna tähelepanu kõikidele auditi käigus tuvastatud olulistele nõrkustele kontrollimehhanismides, sealhulgas kõikidele nõrkustele, mis võivad suurendada pettuse- või õigusrikkumise ohtu (vt suunis nr 21 “Sisekontrolli hindamine ja kontrollimehhanismide testid”).

Auditiprotseduurid juhul, kui kahtlustatakse pettust või muud õigusrikkumist

9. Üldine

9.1 Järgnev juhis näitab, kuidas audiitor saab viia läbi täiendavaid auditiprotseduure, kui kahtlustatakse pettust või muud õigusrikkumist. See juhis ei ole siiski ammendav ega püüa käsitleda mitmesuguseid seadusega kindlaksmääratud kohustusi, mille rahvuslikud kontrolliasutused ja Euroopa Kontrollikoda on pettuse ja õigusrikkumise auditeerimisele ja uurimisele pannud. Sellest tulenevalt tuleks käesolevat suunist kohaldada vastavalt konkreetsetele asjaoludele.

9.2 Kui audiitor riski hindamise käigus põhjaliku testimise või kontrollimehhanismide testimise tulemusena järeldab, et asjaolud viitavad võimalikule pettusele, peab ta kaaluma selle asjaolu potentsiaalset mõju finantsteabele. Kui audiitor usub, et kahtlustatav pettus võib finantsteabele avaldada olulist mõju (nt seetõttu, et ta on eelnevalt kindlaks teinud, et pettus on oluline oma olemuse poolest), siis viib ta läbi muudetud või täiendavaid protseduure nii, nagu ise vajalikuks peab.

9.3 Auditi plaani tehtavate muudatuste ulatus või täiendavad auditiprotseduurid sõltuvad audiitori hinnangust järgmisele:

– toimuda võinud kahtlustatava pettuse iseloom;

– tuginedes riskihinnangule või testimise tulemustele tekkis oht, et kahtlustatav pettus tegelikult ka toimus;

– tõenäosus, et mingit kindlat tüüpi kahtlustatav pettus võib finantsteavet oluliselt mõjutada.

10. Täiendavate auditiprotseduuride teostamine

10.1 Audiitor peaks toetuma oma seisukohale, et määrata kindlaks auditiprotseduurid, mis kõige paremini näitavad kahtlustatava pettuse olemasolu. Need võivad muu hulgas olla:

– *kontrollimehhanismide testid* – kasutatakse tõendusmaterjali saamiseks selliste kontrollimehhanismide tõhususe või ebatõhususe kohta, mille ülesanne on vältida või avastada pettust või õigusrikkumist;

– *põhjalik testimine* – kasutatakse kahtlustatava pettuse ulatuse ja/või väärtuse tõendamiseks;

– *analüütilised protseduurid* – kasutatakse selleks, et võrdluse, trendianalüüsi või prognoosiva testimise kaudu tõendada võimalust, et tegemist on pettuse või õigusrikkumisega;

– *küsitlus (kasutatakse põhiliselt pettuse uurimisel)* – asutatakse tõendusmaterjali saamiseks selle kohta, et on toime pandud pettus; tavaliselt küsitletakse pettuse toimepanemises kahtlustatava(te) isiku(te)ga seotud isikuid; ja

– *vaatlus* – kasutatakse pettusekahtluse kinnitamiseks, vaadeldes muutusi pettuses kahtlustatavate isikute käitumismallides.

10.2 Kui audiitor viib läbi küsitlusi pettuse tõendamiseks vajalikku tõendusmaterjali kogudes, peab ta kinni pidama tõendusmaterjali suhtes kehtestatud nõudmistest vastavalt õigusruumile, milles ta tegutseb. See tähendab, et sellise töö tulemusel kogutud tõendusmaterjali võib kasutada iga kohtumenetluse puhul, mille ametiasutused otsustavad algatada.

10.3 Enne täiendavate auditiprotseduuride juurde asumist peaks audiitor kaaluma, kas taotleda juhtnööre või abi pettuse uurimise ekspertidelt nagu näiteks mõningate riikide ametiasutustes tegutsev rahanduspolitsei (*Finance Police*).

11. Täiendavate protseduuride tulemuste läbivaatamine

11.1 Muudetud või täiendavate protseduuride teostamine võib audiitoril aidata pettusekahtlust kas kinnitada või seda hajutada. Kui kahtlus leidis kinnitust, peaks audiitor veenduma, et pettuse tagajärgi kajastatakse finantsteabes nõuetekohaselt. See on vajalik tagamaks, et Euroopa Komisjonile ja asjaomastele riikide ametiasutustele edastatakse korrektne teade õigusrikkumise iseloomu ja ulatuse kohta.

11.2 Võib juhtuda, et audiitor ei saa piisavalt tõendusmaterjali, et pettusekahtlust kinnitada või hajutada. Niisugusel juhul kaalub audiitor selle ebakindluse võimalikku mõju nii finantsteabele kui ka oma kinnitusele. Samuti peab audiitor arvesse võtma selle õigusruumi asjakohaseid seadusi ja määrusi, milles kahtlustatav pettus toime pandi. Selleks võib audiitor soovida juriidilist konsultatsiooni, enne kui annab riikide ametiasutustele ja/või Euroopa Komisjonile finantsteabe kohta nõuetekohaselt aru.[21]

11.3 Välja arvatud juhul, kui asjaolud osutavad selgelt vastupidisele, ei eelda audiitor, et toime pandud pettus on üksikjuhtum. Kui pettuse oleks pidanud ära hoidma või avastama sisekontrollisüsteem, kaalub audiitor veel kord oma eelnevat hinnangut sellele süsteemile ning kohandab vajaduse korral põhiprotseduuride iseloomu, ajakava ja ulatust.

11.4 Kui pettusega on seotud juhtkonna liige, peab audiitor läbi vaatama kõikide selle isiku esitatud andmete usaldatavuse.

Auditiprotseduurid juhul, kui tuvastatakse muu õigusrikkumine, mitte pettus

12. Üldine

12.1 Kui audiitorile saab teatavaks midagi, mis on seotud muu õigusrikkumisega kui pettus, näiteks tahtmatust veast, hooletusest või seaduse mittetundmisest põhjustatud õigusrikkumine, selgitab audiitor õigusrikkumiste iseloomu ja asjaolud, millistel need aset leidsid, ning muu teabe, et hinnata nende mõju finantsteabele. Audiitor võtab arvesse näiteks:

– võimalikke rahalisi tagajärgi;

– kas ja kuidas tuleks õigusrikkumise tagajärjed finantsteabes avalikustada;

[21] Näiteks võib audiitor vajada juriidilist konsultatsiooni seoses järgmisega: kõrgeima kontrolliasutuse volitused/kohustused anda dokumendid üle kohtuvõimudele; kõrgeima kontrolliasutuse kohustused teavitada kohtuvõime kõikidest kahtlustest; kõrgeima kontrolliasutuse volitused/kohustused teha kohtuvõimudega koostööd iga järgneva juurdluse puhul; ülalmainitu mõju rahvusliku kontrolliasutuse sõltumatusele.

– kas võimalikud rahalised tagajärjed on nii tõsised, et võivad mõjutada audiitori arvamust või kinnitust asjassepuutuvate tehingute seaduslikkuse ja nõuetele vastavuse kohta.

12.2 Kui audiitor avastab midagi, mis võib tema arvates olla õigusrikkumine, dokumenteerib ta avastused ja arutab neid juhtkonnaga. Kui juhtkond ei anna rahuldavat selgitust, et tehingud on tegelikult seaduslikud, võib audiitor konsulteerida juhtkonna õigusnõustajaga vastavate seaduste ja määruste kohaldamise ning nende tehingute võimaliku mõju suhtes finantsteabele.

12.3 Kui audiitori arvates võib õigusrikkumisel olla finantsteabele oluline mõju, kaalub ta õigusrikkumise mõju oma arvamusele ja vajaduse korral viib läbi täiendavad auditiprotseduurid.

13. Õigusrikkumiste muud tagajärjed

13.1 Kui audiitor leiab, et õigusrikkumiste esinemissagedus auditeeritavas üksuses on kõrge, võib sellel olla lisaefekt:

– võib tekkida kahtlusi auditeeritava üksuse antud muu auditi tõendusmaterjali, sealhulgas vastavusaruannete ja juhtkonna esitatud dokumentide suhtes;

– kui sisekontrollil ei õnnestunud õigusrikkumisi tuvastada, võib see osutada olulisele kontrollimehhanismide nõrkusele, ja sel juhul võib audiitor uuesti läbi vaadata hinnangu kontrolliriskile.

<u>Pettuse või muu õigusrikkumisega seotud aruandekohustused</u>

14. Üldine

14.1 Üldpõhimõttena peab audiitor tundma sisemisi ja väliseid aruandlusprotseduure, mida tema (Euroopa või rahvuslik) kontrolliasutus tavaliselt rakendab, juhul kui avastatakse pettus, kahtlustatav pettus või muu õigusrikkumine. Selliste protseduuride tundmine ja õigeaegne konsulteerimine vastavate (sisemiste ja väljaspool seisvate) ametiasutustega on oluline, et tagada kahtlustatava pettuse nõuetekohane uurimine ning et see uurimine ei kahjustaks võimalikke järgnevaid kohtu- või haldusmenetlusi.

15. Sisearuandlus

15.1 Audiitor täidab üldiselt pettusest, kahtlustatavast pettusest või muust õigusrikkumisest teatamise aruandlusprotseduure, mis tema kontrolliasutus on ette näinud. Et kindlaks määrata kõige sobivamat tegutsemisviisi, annab audiitor oma tippjuhtkonnale selgituse, kui

– algse riskihindamise tulemused, kontrollimehhanismide testid või põhjalik testimine osutavad võimalusele, et tegemist on pettusega (p 8.1);

– täiendavate auditiprotseduuride tulemused viitavad kahtlustatavale pettusele (p 10.1);

– auditeeritava üksuse juhtkond ei ole suuteline vajalikult tegutsema ja kahtlustatavat pettust uurima ning sellest aru andma (p 16.4 allpool).

16. Juhtkonna teavitamine

16.1 Kui audiitor on läbi viinud täiendavad auditiprotseduurid, et kahtlustatavat pettust või muud õigusrikkumist kinnitada või vastupidi, teavitab ta auditeeritava üksuse juhtkonda leidudest niipea kui võimalik.

16.2 Euroopa Kontrollikoja audiitoritele antud juhtnöörides öeldakse, et nad peavad kahtlustatavast pettusest aru andma pigem otse oma juhtkonnale, mitte auditeeritava üksuse juhtkonnale. Teave edastatakse seejärel Euroopa Komisjoni pettuse vältimise koordineerimise üksusele (UCLAF) ja rahvuslikule kontrolliasutusele.

16.3 Rahvuslikes kontrolliasutustes peab audiitor, otsustades, keda auditeeritava üksuse juhtkonnast teavitada, kaaluma kahtlustatava pettuse kõiki aspekte. Eelkõige hindab audiitor kõrgema juhtkonna seotust pettusega. Enamikul juhtudest on kohane, et audiitor annab leiust teada pettusega oletatavasti seotud isikutest kõrgemale juhtkonna tasandile. Kui audiitoril on siiski kahtlusi isikute suhtes, kes vastutavad kogu auditeeritava üksuse juhtimise eest, küsib ta nõu, et määrata kindlaks, keda kahtlustatavast pettusest teavitada. Vastav nõuanne võib pärineda nii sise- kui ka välisallikatest.

16.4 Kahtlustatava pettuse ega ka muu õigusrikkumise puhul ei lõpe audiitori huvi pärast seda, kui ta on juhtkonda sellest teavitanud. Audiitor kontrollib juhtkonna vastust kahtlustatavat pettust või muud õigusrikkumist käsitlevale teatele ning veendub eelkõige selles, kas

– üksuse juhtkond on astunud kahtlustatava pettuse või muu õigusrikkumise uurimiseks vajalikke samme (nt paludes siseaudiitoril asja uurida, nagu on kohane);

– juhtkond on teatanud ja nõu küsinud vastavatelt Euroopa Ühenduse ja oma riigi ametiasutustelt (nt rahanduspolitseilt);

– juhtkond on tõestatud pettusest, kahtlustatavast pettusest või muust õigusrikkumisest aru andnud vastavalt käesoleva suunise **LISAS 1** esitatud seadusega kindlaksmääratud nõuetele.

17. Välisaruandlus

17.1 Rahvusliku kontrolliasutuse audiitor tutvub kõigepealt rahvuslike ametivõimude kehtestatud välisaruandlusnõuetega, võrreldes neid oma institutsiooni kirjeldatud protseduuridega kahtlustatava pettuse, tõestatud pettuse või muu õigusrikkumise suhtes, mis on ette nähtud välisaruandluseks. Euroopa Kontrollikoja audiitorid järgivad kontrollikoja aruandluse juhtnöörides ettenähtud aruandlusnorme.

17.2 Kahtlustatavast pettusest, tõestatud pettusest või muust õigusrikkumisest aruandmine Euroopa Komisjonile vastavalt käesoleva suunise **LISAS 1** toodud õigusaktidele on selliste riiklike, piirkondlike või kohalike ametiasutuste ülesanne, kes on määratud juhtima mingit konkreetset ühenduse tegevust. Jälgimisprotseduuride käigus veendub audiitor tavaliselt selles, kas kõnealust aruandekohustust on nõuetekohaselt täidetud.

18. Finantsteabega seotud aruandlus

18.1 Kui audiitor on kohustatud esitama arvamuse nii finantsteabe nõuetekohase esituse kui ka selle seaduslikkuse ja nõuetele vastavuse kohta, peab ta arvesse võtma pettuse ja muu õigusrikkumise juhtumi mõju sellele arvamusele.

18.2 Pettusega seotud tehingud ei saa juba oma olemuse tõttu olla seaduslikud ega nõuetele vastavad, seega puudub neil õiguslik alus. Kui audiitor on kohustatud esitama eraldi arvamuse finantsteabe seaduslikkuse ja nõuetele vastavuse kohta, määratletakse selle arvamusega oluline tõestatud pettus, sõltumata sellest, mil määral juhtkond kahtlustatavat või tõestatud pettust finantsteabes avalikustab.

18.3 Üksnes kohus võib otsustada, kas konkreetne tehing on pettusega seotud või mitte. Audiitor võib siiski sattuda olukordadesse, kus kas juhtkond, siseaudiitorid, kolmandad osapooled või audiitor ise on tuvastanud pettusekahtluse. Ehkki audiitoril ei ole tavaliselt õigust otsustada, kas tegelikult on tegemist pettusega, on ta kohustatud kindlaks määrama, kas asjassepuutuvad tehingud on tema arvates seaduslikud ja nõuetele vastavad. Enamikul avastatud kahtlustatava pettuse juhtudel võib audiitor jõuda juhtkonnaga kokkuleppele küsimuses, kas tehingutel on nõuetekohane õiguslik alus või mitte. Sellisel juhul saab audiitor otsustada, kas asjakohased tehingud on nõuetele mittevastavad, isegi kui ta ei saa otsustada, kas need on seotud pettusega.

LISA 1: EUROOPA ÜHENDUSTE FINANTSHUVIDE KAITSMINE PETTUSE JA MUU ÕIGUSRIKKUMISE VASTU

ÕIGUSRAAMISTIK

Euroopa Liidu leping

1. Lepinguga liikmesriikidele pandud kohustused

1.1 Liikmesriigid on kohustatud kaitsma ühenduse finantshuve pettuse ja õigusrikkumise vastu; sellekohane nõue on lepingu artiklis 209a:

"Liikmesriigid võtavad ühenduse finantshuve kahjustavate pettuste vastu samu meetmeid, mida nad kasutavad omaenda finantshuve kahjustavate pettuste vastu.

Ilma et see piiraks käesoleva lepingu teiste sätete kohaldamist, koordineerivad liikmesriigid oma tegevust, mille eesmärk on kaitsta ühenduse finantshuve pettuse vastu. Selleks organiseerivad nad komisjoni abiga tiheda ja regulaarse koostöö oma pädevate ametiasutuste vahel."

1.2 Euroopa Söe- ja Teraseühenduse (ESTÜ) asutamislepingu artikkel 78i ja Euroopa Aatomienergiaühenduse (EURATOM) asutamislepingu artikkel 183a on ülaltoodud artikliga 209a identsed ning panevad liikmesriikidele ESTÜ ja EURATOMi finantshuvide kaitsmisel pettuse vastu seega samasugused kohustused.

1.3 Liikmesriikide kohustusi seoses õigusrikkumise vältimise ja tuvastamisega võivad hõlmata ka ühenduse konkreetseid tegevusi reguleerivad määrused. Näiteks Euroopa Põllumajanduse Arendus- ja Tagatisfondi (EPATF) käsitleva Euroopa Nõukogu 1970. aasta 21. aprilli määruse (EMÜ) nr 729/70 (EÜT L 94, 28.04.1970), muudetud määrusega (EMÜ) nr 2048/88 (EÜT L 185, 15.07.1988, lk 1), artiklis 8 nõutakse, et liikmesriigid peavad:

"võtma vajalikud meetmed veendumaks, et EPATF finantseeritavad tehingud teostatakse korrektselt, et vältida õigusrikkumisi ja nendega tegelda ning saada tagasi õigusrikkumiste või hooletuse tagajärjel kaotatud summad."

2. Lepinguga Euroopa Komisjonile pandud kohustused

2.1 Komisjon on vastavalt artiklile 205 kohustatud tagama ühenduse eelarve nõuetekohase täitmise:

"Komisjon täidab eelarvet oma vastutusel ja määratud assigneeringute piires kooskõlas artikli 209 alusel kehtestatud määruste sätetega ning võttes arvesse usaldusväärse finantshalduse põhimõtted."

2.2 Euroopa Liidu leping tugevdas pettusega tegelemise võimalusi, tagades õigusliku aluse komisjoni tulevasele algatusele pettuse toimepanijate karistamiseks. VI põhijaotises (justiits- ja siseküsimused) öeldakse artiklis K.1:

"Selleks et saavutada liidu eesmärke, eriti isikute vaba liikumist, ning ilma et see piiraks Euroopa Ühenduse volitusi, peavad liikmesriigid ühist huvi pakkuvateks küsimusteks järgmisi valdkondi:

... 5) pettustevastane võitlus rahvusvahelisel tasandil …"

Aruandlus õigusrikkumistest

3. Ühenduse omavahendeid reguleerivad määrused

3.1 Nõukogu 1989. aasta 29. mai määruses (EMÜ, EURATOM) nr 1552/89 (EÜT L 155, 7.06.1989, lk 1), millega rakendatakse 1988. aasta 24. juuni otsust 88/376/EMÜ, EURATOM (EÜT L 185, 15.07.1988, lk 24) ühenduste omavahendite süsteemi kohta, pannakse liikmesriikidele vastavalt artikli 6 lõikele 3 järgmised aruandekohustused:

"Alates 1. jaanuarist 1990 saadab iga liikmesriik Euroopa Komisjonile poolaastateate, milles antakse lühikirjeldus pettuse ja muu õigusrikkumise juhtude kohta, mis on seotud suuremate summadega kui 10 000 eküüd, näidates vajaduse korral tuvastatud pettuse ja õigusrikkumiste kordumise vältimiseks võetud või kavandatavaid meetmeid."

4. Põllumajandusfonde reguleerivad määrused

4.1 Nõukogu 1991. aasta 4. märtsi määruse (EMÜ) nr 595/91 (EÜT L 67, 14.03.1991) artiklite 3 ja 5 alusel, milles käsitletakse õigusrikkumisi ja valesti makstud summade tagasisaamist seoses ühise põllumajanduspoliitika finantseerimisega, on liikmesriikidel järgmised aruandekohustused:

Artikkel 3

"1. Kahe kuu vältel alates iga kvartali lõpust edastavad liikmesriigid komisjonile nende õigusrikkumiste nimekirja, mille puhul on halduslikult- või kohtulikult tõendatud leide.

Selleks annavad nad võimalikult üksikasjalikku informatsiooni järgmise kohta: ... (järgneb nõutava informatsiooni nimekiri)."

Artikkel 5

"1. Kahe kuu vältel alates iga kvartali lõpust informeerivad liikmesriigid komisjoni artikli 3 alusel teatatud õigusrikkumiste suhtes algatatud protseduuridest ja kõikidest nendest tulenevatest olulistest muutustest, sealhulgas:

- summad, mis on tagasi saadud või mis eeldatavasti tagasi saadakse;
- liikmesriikides tarvitusele võetud ettevaatusabinõud valesti makstud summade tagasisaamise soodustamiseks;
- valesti makstud summade tagasisaamist ja karistuste kohaldamist silmas pidades algatatud kohtu- ja haldusprotseduurid;
- tagasisaamisprotseduuride katkestamise põhjustest teatatakse komisjonile võimaluse korral enne sellekohase otsuse vastuvõtmist;
- kriminaaljuurdluse katkestamine."

4.2 Audiitor peab meeles pidama, et need aruandlusnõuded hõlmavad kõiki õigusrikkumise tüüpe, sealhulgas hooletusest, veast või seaduse mittetundmisest põhjustatud pettus ja õigusrikkumine.

4.3 Audiitor peab teadma, et liikmesriigid on kohustatud komisjonile aru andma oma riikliku auditi ja EPATF tagatiste osakonna kulutuste kontrollimise kohta. See kohustus on sätestatud komisjoni määruse (EMÜ) nr 1723/72, muudetud komisjoni 1988. aasta 1. veebruari määrusega (EMÜ) nr 295/88 (EÜT L 30, 2.02.1988), artikli 5 lõikes d. Muu hulgas nõutakse seal ka, et liikmesriigid annaksid aru EPATF maksete eest vastutavate agentuuride suhtes algatatud audititest, mille eesmärk on veenduda, et agentuuride tegevust, makseid ning raamatupidamis- ja haldusprotseduure on rakendatud nõuetekohaselt.

4.4 Vastavalt komisjoni määruse nr 295/88 XI lisa lõike 4 punktidele v ja vi peaksid liikmesriikide aruanded maksvate agentuuride kohta sisaldama ka viiteid kõikidele audititele, mis on läbi viidud, et kontrollida agentuuride vastavust ühenduse normidele. Sellised auditid peaksid hõlmama ka liikmesriigi vastavust lõike 8 punktis 1 toodud õigusrikkumiste aruandlusele.

4.5 Audiitor peab tundma Euroopa Nõukogu 1989. aasta 21. detsembri määrust (EMÜ) nr 4045/89. Kõnealuses määruses kehtestatakse selliste ettevõtete kontrolliprotseduurid, mis saavad või teevad makseid, mis on seotud EPATF tagatiste osakonna finantseerimissüsteemiga. Õigusrikkumist käsitlevad järgmised artiklid:

Artikkel 2

“1. Liikmesriigid kontrollivad süstemaatiliselt ettevõtete äridokumente, võttes arvesse kontrollitavate tehingute iseloomu. Liikmesriigid tagavad, et ettevõtete valik kindlustab kõige paremini EPATF tagatiste osakonna finantseerimissüsteemi raames rakendatavate õigusrikkumiste vältimise ja tuvastamise meetmete efektiivsuse. Muu hulgas võtab sektsioon arvesse ettevõtete rahalist olulisust kõnealuses süsteemis ja teisi riskifaktoreid.”

Artikkel 9

“1. Enne kontrolliperioodile järgnevat 1. jaanuari saadavad liikmesriigid komisjonile üksikasjaliku aruande määruse rakendamise kohta.”

5. Struktuurifonde reguleerivad määrused

5.1 Vastavalt Euroopa Nõukogu 1988. aasta 19. detsembri määrusele (EMÜ) nr 4253/88 (EÜT L 374, 31.12.1988, lk 1) struktuurifondide tegevuse kooskõlastamise kohta, muudetud 1993. aasta 20. juuli määrusega (EMÜ) nr 2082/93 (EÜT L 193, 31.07.1993), peavad liikmesriigid õigusrikkumiste kohta aru andma järgmiselt:

“1. Selleks et tagada avalike või eraalgatuslike ettevõtmiste lõpuleviimist, võtavad liikmesriigid ettevõtmiste käigus vajalikud meetmed, et

– kontrollida korrapäraselt, kas ühenduse rahastatud ettevõtmine kulgeb nõuetekohaselt;

– vältida eeskirjade eiramist ja võtta meetmeid nende vastu;

– hüvitada eeskirjade eiramise või hooletuse tagajärjel kaotatud summad. Kui liikmesriik ja/või vahendaja ja/või algataja tõendavad, et nemad ei ole eeskirjade eiramise või hooletuse eest vastutavad, vastutab liikmesriik alusetult makstud summade tagasimaksmise eest. Üldistele laenudele võib vahendaja liikmesriigi ja komisjoni nõusolekul võtta selle riski katteks pangatagatise või muu kindlustuse.

Liikmesriigid teatavad komisjonile kõnealustel eesmärkidel võetud meetmetest ja eelkõige edastavad komisjonile ettevõtmiste tõhusa rakendamise tagamiseks loodud juhtimis- ja kontrollisüsteemi kirjelduse. Nad teavitavad komisjoni regulaarselt haldus- ja kohtumenetluste käigust.

Liikmesriigid säilitavad ja teevad komisjonile kättesaadavaks kõik asjaomased siseriiklikud aruanded, mis käsitlevad programmides või muudes asjaomastes ettevõtmistes võetavaid meetmeid."

5.2 Lisaks hõlmab Euroopa Komisjoni 1994. aasta 11. juuli määrus (EÜ) nr 1681/94 (EÜT L 178, 12.07.1994) õigusrikkumist ja valesti makstud summade tagasisaamist struktuurifondide valdkonnas ning samuti teabesüsteemi organiseerimist selles valdkonnas.

Muud õigusalased küsimused

6. Pettuse vältimise koordineerimise konsultatiivkomitee

6.1 Audiitor peab teadma, et vastavalt Euroopa Komisjoni 1994. aasta 23. veebruari otsusele 94/140/EÜ (EÜT L 61, 4.03.1994) moodustas komisjon pettuse vältimise koordineerimise konsultatiivkomitee, mis asus tegutsema 1. märtsist 1994.

6.2 Sellesse komiteesse, mida juhatab komisjon, kuulub igast liikmesriigist kaks esindajat, keda võib abistada kaks asjaomaste ametkondade ametnikku.

6.3 Komitee ülesandeks on anda komisjonile nõu kõikides küsimustes, mis on seotud pettuse ja õigusrikkumiste vältimise ja uurimisega ning liikmesriikide vahelise või liikmesriikide ja komisjoni vahelise koostööga, mis ületab iga sektori komitee volitused, et tõhusamalt organiseerida pettusega tegelemist.

7. Euroopa ühenduste finantshuvide kaitse

7.1 Esseni tippkohtumise (detsember 1994) järel algatati seadusandlik programm, mille eesmärk on anda komisjonile ja liikmesriikidele ühenduste finantshuvide kaitsmiseks vajalikud seaduslikud volitused. Praeguseks koosneb see viiest elemendist, mida kirjeldatakse lühidalt järgnevates punktides.

7.2 **Euroopa Nõukogu määrus (EÜ, EURATOM) nr 2988/95** Euroopa ühenduste finantshuvide kaitse kohta võeti vastu 18. detsembril 1995 (EÜT L 312, 23.12.1995). Määruse põhiline tunnusjoon on see, et sellega luuakse seaduslik alusraamistik kogu Euroopa Liidus samaväärsete ühenduse ühtsete administratiivkaristuste määratlemiseks. Lisaks defineeritakse määruses õigusrikkumine.

7.3 **Euroopa Nõukogu 1995. aasta 26. juuli aktis (95/C 316/03)** (EÜT C 316, 27.11.1995) koostatakse ühenduste finantshuvide kaitse **konventsioon**. Lisaks sellele, et konventsioonis määratletakse esmakordselt Euroopa ühenduste finantshuve kahjustav pettus (vt lisa 2 p 2), on kõnealusel konventsioonil oluline osa ka liikmesriikide karistusõiguse ühtlustamisel pettuse valdkonnas. Oletatavasti on konventsioon eriti oluline rahvusvahelise pettuse uurimisel.

7.4 Esildatud **Euroopa Nõukogu akt**, milles koostatakse ühenduste finantshuvide kaitse **protokoll**,[22] täiendab ülalmainitud konventsiooni järgmisega:

selles määratletakse juriidiliste isikute karistatavus;

selles määratletakse ja kehtestatakse eraldi kuriteona Euroopa ühenduste finantshuvide vastu toime pandud pettusest saadud tulu legaliseerimine;

selles kehtestatakse protseduurid kohtualase koostöö tugevdamiseks.

7.5 Esildati ka teine **Euroopa Nõukogu akt**, milles koostatakse teine **protokoll**. See käsitleb liikmesriikide kohtupädevust korruptsioonijuhtude puhul, mis on nende territooriumil toime pannud Euroopa Ühenduse ametnikud. Vastavalt kõnealusele protokollile alluvad Euroopa Ühenduse ametnikud samale karistusõigusele mis liikmesriikide ametnikud.

7.6 Samuti on esildatud veel **Euroopa Nõukogu määrus**, milles laiendatakse komisjoni õigusi teostada kohapealset kontrolli ja inspekteerimist, et tuvastada pettusi ja õigusrikkumisi liikmesriikides.

[22] Seaduse seisukohast on punktides 7.4 ja 7.5 osutatud protokollidel sama staatus mis konventsioonil (p 7.3), kuna nende vastuvõtmisel tehakse läbi samad, s.o Euroopa Liidu lepingu VI põhijaotises sätestatud protseduurid, eelkõige ratifitseerimine siseriiklike parlamentide poolt.

LISA 2: ÕIGUSRIKKUMISE DEFINITSIOON

1. Käesolev rakendussuunis käsitleb õigusrikkumise kontrollimist; õigusrikkumist määratletakse Euroopa Nõukogu 1995. aasta 18. detsembri määruses (EÜ, EURATOM) nr 2988/95 (artikli 1 lõikes 2) järgmiselt:

““Õigusrikkumine” tähendab ühenduse õigusest üleastumist, mis tuleneb majandusega tegeleva isiku teost või tegematajätmisest ning mille tagajärjeks on või võib olla ühenduste eelarve või hallatavate eelarvete kahjustamine kas otseselt ühenduste nimel kogutud omavahenditest tuleneva sissetuleku vähenemise või kadumise või siis õigustamatu kuluartikli kaudu.”

2. Nõukogu 1995. aasta 26. juuli aktis, milles koostatakse Euroopa ühenduste finantshuvide kaitse konventsioon, leppisid Euroopa Liidu liikmesriigid kokku, et ühenduste finantshuve kahjustav pettus on:

“a) kulutuste suhtes iga tahtlik tegu või tegematajätmine seoses:

- võltsitud, valede või mittetäielike andmete või dokumentide kasutamise või esitamisega, mis toob kaasa alusetu raha eraldamise või kinnipidamise Euroopa ühenduste eelarvest või Euroopa ühenduste poolt või nende nimel juhitavatest eelarvetest,
- konkreetse kohustusliku informatsiooni edastamisega, millel on samasugune mõju,
- raha väärkasutusega muudel eesmärkidel kui see, milleks raha algselt eraldati;

b) tulude suhtes iga kavatsuslik tegu või tegematajätmine seoses:

- võltsitud, valede või mittetäielike andmete või dokumentide kasutamise või esitamisega, mis toob kaasa Euroopa ühenduste eelarve või Euroopa ühenduste poolt või selle nimel juhitavate eelarvete raha ebaseadusliku kahanemise,
- konkreetse kohustusliku informatsiooni edastamisega, millel on samasugune mõju,
- seaduslikult saadud kasumi väärkasutusega, millel on samasugune mõju.”

INTOSAI AUDITISTANDARDITE EUROOPA RAKENDUSSUUNISED

Nr 53 HEA RAAMATUPIDAMISTAVA EDENDAMINE

SISUKORD

	Punkt
Viide INTOSAI auditistandarditele	1
Sissejuhatus	2
Kõrgeimate kontrolliasutuste roll	3
Raamatupidamisarvestus	4
Raamatupidamispõhimõtted ja –meetodid	5
Finantsaruanded	6
Sisekontroll	7
Siseaudit	8
Raamatupidamisarvestuse tüübid ja sellega seotud finantsaruandlus	Lisa 1
Neljandas Euroopa Nõukogu direktiivis (EMÜ) esitatud raamatupidamis-põhimõtted	Lisa 2
Finantsaruannete kvalitatiivsed omadused	Lisa 3
Sõnastik	Lisa 4
Viitedokumentide ja põhjalikumaks tutvumiseks soovitatava kirjanduse nimekiri	Lisa 5

1. Viide INTOSAI auditistandarditele

1.1 INTOSAI auditistandardite paragrahvis 23 öeldakse:

“Sobivate teabe-, kontrolli-, hindamis- ja aruandlussüsteemide väljaarendamine riigihalduses hõlbustab aruandlusprotsessi. Finantsaruannete ja muu teabe vormi ja sisu õigsuse ning piisavuse eest vastutab juhtkond.”

1.2 Lisaks öeldakse INTOSAI auditistandardite paragrahvis 25:

“Asjakohased institutsioonid peaksid tagama, et finantsaruandluseks ja avalikustamiseks kehtestataks üldtunnustatud raamatupidamisstandardid, mis vastaksid avaliku sektori vajadustele ...”

1.3 Samuti öeldakse INTOSAI auditistandardite paragrahvis 28:

“Üldtunnustatud raamatupidamisstandardite järjekindla rakendamise tulemuseks peab olema finantsseisundi ja tehingute tulemuste aus kajastamine.”

2. Sissejuhatus

2.1 Käesoleva rakendussuunise eesmärk on anda Euroopa Ühenduse tulemusauditiga seotud kõrgeimale kontrolliasutusele, mida edaspidi nimetatakse ka “välisaudiitoriks,” teavet ja juhiseid hea raamatupidamistava edendamise kohta.

2.2 Kuna kõrgeimate kontrolliasutuste põhiseaduslikud volitused võivad seoses hea raamatupidamistava edendamisega eeldada erinevat vastutust, tuleb käesolevas rakendussuunises sisalduvat teavet ja juhiseid rakendada vastavalt konkreetsetele asjaoludele.

2.3 Kõrgeimate kontrolliasutuste seisukohast võib hea raamatupidamistava edendamist käsitada kui mõju avaldamist neljas raamatupidamis-, finants- ja organisatsioonivaldkonnas:

a. raamatupidamise alused;

b. raamatupidamispõhimõtted ja -meetodid;

c. finantsaruanded;

d. sisekontroll ja siseaudit.

2.4 Käesoleva rakendussuunise eesmärk on kujundada iga nimetatud valdkonnaga seotud mõisted, näidata, millise panuse saab nende abil anda hea raamatupidamistava edendamisse avalikus sektoris, aga samuti määrata kindlaks kõrgeimate kontrolliasutuste mõju nende nelja elemendi määratlemisel ja hindamisel. Hea raamatupidamistava aitab kaasa mitte ainult kõrgekvaliteedilise raamatupidamise ja finantsteabe ettevalmistamisele ja esitamisele, vaid ka kõrgekvaliteedilise juhtimisteabe ettevalmistamisele, mis omakorda on aluseks usaldusväärsetele juhtimisotsustele ning järelikult ka heale finantsjuhtimisele.

2.5 Käesoleva rakendussuunise kohaldamisel võib finantsaruandeid määratleda kui kõiki aruandva üksuse nimel avaldatud auditeeritavaid finantsdokumente. Finantsaruanded, nagu kirjeldatakse üksikasjalikumalt punktis 6.7, sisaldavad tavaliselt kokkuvõtet perioodi tulust ja kulutustest, bilansiaruannet, käibearuannet ning märkusi ja muud selgitavat materjali, mis on finantsaruannete lahutamatu osa. Finantsaruanded ei hõlma siiski selliseid dokumente nagu juhtkonna aruanded ja analüüsid ning nendega samaväärsed dokumendid, mis võiksid sisalduda finants- või aastaaruandes, välja arvatud juhul, kui seaduses on ette nähtud, et üksus need avaldab ja kõrgeim kontrolliasutus neid auditeerib.

3. Kõrgeimate kontrolliasutuste roll

3.1 Üldiselt pole kõrgeimatel kontrolliasutustel normeloovat rolli raamatupidamis-standardite kindlaksmääramisel ning finantsteabe vormi ja sisu määratlemisel, kuigi nende ülesanne on vajaduse korral mõjutada seadusandlikke või haldusasutusi suunas, mille kohta nad on arvamusel, et see aitab edendada head raamatupidamistava.

Teisest küljest avaldavad nad auditeerimise tehniliste küsimuste, nõustamise ja vahel ka konsultatsiooni valdkonnas suurt mõju, mis põhineb tööl, mida nad kõnealustes valdkondades teevad. Lisaks sellele on kõrgeimad kontrolliasutused need välispartnerid, kes on väga huvitatud organisatsiooni raamatupidamistavast, erinevalt teistest välispartneritest, kes on pigem organisatsiooni raamatupidamise ja finantsteabe kasutajad (täitevasutus, kreeditorid jne). Kõrgeimad kontrolliasutused võivad sekkuda raamatupidamistavade määratlemise ja hindamise protsessi selle igas faasis ja nende sekkumine võib avalduda järgmisel kujul:

a. osalemine hea raamatupidamistava määratlemisel – see hõlmab tähelepanekute tegemist raamatupidamises üldse ja eriti aruandvas üksuses raamatupidamise põhimõtete ja meetodite ning samuti finantsaruannete sisu ja vormi kohta. Üldjuhul võib öelda, et kõrgeimad kontrolliasutused on eri tasanditel organisatsiooni suunajad suhtumises nendesse küsimustesse, järgides samas õigusaktides määratletud raamistikku.

b. hea raamatupidamistava rakendamise analüüs – siinkohal saavad kõrgeimad kontrolliasutused täita oma esmast ülesannet – olla sõltumatud eksperdid, kelle ülesandeks on avaldada arvamust finantsaruannete ja raamatupidamistava kvaliteedi kohta. See aspekt kattub näiteks punktis a toodud küsimuste ja sisekontrollianalüüsiga.

c. finants- ja raamatupidamisraamistiku kvaliteedi analüüs – see kõrgeima kontrolliasutuse tegevuse aspekt on tagasisidefunktsioon ja põhineb osaliselt punkti b alusel tehtud tööl. Selle eesmärgiks on tagada, et seaduslik, finants- ja raamatupidamisraamistik, milles auditeeritavad asutused tegutsevad, on nende tegevusega kooskõlas ning toetab hea raamatupidamistava rakendamist. Sellist tüüpi analüüside kaudu saab kõrgeim kontrolliasutus mõjutada eespool punktis 3.1 osutatud protsessi.

3.2 Samuti peavad kõrgeimad kontrolliasutused tagama, et eristataks nende rolli audiitorina, kellena nad annavad sõltumatu arvamuse finantsaruannete ja/või hea finantsjuhtimise kohta, ja nende toetavat või nõustavat rolli, milles nad soovitavad ja jälgivad projektide või protseduuride rakendamist auditeeritavas organisatsioonis. Samuti peaksid kõrgeimad kontrolliasutused tagama, et arvamused ja nõuanded, mida nad ühe ja sama küsimuse kohta annavad, on neile antud ülesande suhtes järjepidevad ja asjakohased.

4. Raamatupidamisarvestus

4.1 Raamatupidamisarvestus tähendab raamatupidamispõhimõtteid, mis määratlevad tehingu teostamise või toimingu esinemise staadiumi, milles tehingu või toimingu tagajärjed raamatupidamisjõurnaalidesse kantakse. Kõnealune raamatupidamisarvestus, mille määratlevad finantsaruannete eesmärgid (vt p-d 6.1 ja 6.2 allpool) ja keskkond, milles organisatsioon tegutseb, võib ulatuda tehniliselt kõige lihtsamast “kassapõhisest arvestusest” kuni “modifitseeritud kassapõhise arvestuseni,” “modifitseeritud tekkepõhise arvestuseni” või “tekkepõhise arvestuseni,” mida kasutab enamik erasektori ettevõtteid ja mõned avaliku ja poolavaliku sektori organisatsioonid.

4.2 Käesoleva rakendussuunise **LISAS 1** antakse nelja mainitud meetodi põhjalikum määratlus ühes asjakohase koostatava finantsteabe kokkuvõtliku kirjeldusega.

4.3 Kõiki nelja soovitatud mudelit saab kohandada avaliku sektori iseärasustele ja kasutajate nõudmistele. Eesmärk on siiski edendada sellise raamistiku kohandamist, mis ühenduses rakendatavate raamatupidamispõhimõtetega ja esitatavate finantsaruannetega saavutab kõige paremini finantsteabe eesmärgid, see on: vastata kasutajate vajadustele ja väljendada asjaomase organisatsiooni tegevust avaliku sektori kontekstis ja kooskõlas õigusaktides sätestatud normidega.

4.4 Tuleb siiski märkida, et mõningates riikides on avalikus sektoris toimunud liikumine raamatupidamisarvestuse poole, mis on lähedane tekkepõhisele arvestusele. Seda võiks muu hulgas seletada vajadusega saada aruandva üksuse finantsseisundi ja töö tulemuslikkuse kohta ulatuslikku finantsteavet. Nimetatud vajadust on investorid väljendanud paljudes riikides toimuvate erastamisprogrammidega seoses.

5. Raamatupidamispõhimõtted ja -meetodid

5.1 Raamatupidamispõhimõtete ja -meetodite eesmärk on näidata, kuidas tuleb tehingute tulemusi ja sündmusi finantsaruannetes registreerida. Kaht allpool esitatud põhimõtet ("tegutsev ettevõte" ja "järjepidevus") peetakse määravaks ja eeldatakse nende kasutamist. Neid ei pea mainima finantsaruandeid käsitlevates märkustes. Kui aga neid põhimõtteid ei järgita, tuleb seda mainida ning lisada selle põhjused.

a. *tegutsev ettevõte* (going concern) – tavaliselt käsitletakse organisatsiooni tegutseva ettevõttena, mis jätkab oma tegevust prognoositavas tulevikus. Eeldatakse, et organisatsioonil pole kavatsust ega vajadust tegevust lõpetada või oma tegevusulatust oluliselt vähendada. Hoolimata sellest, et tegutseva ettevõtte põhimõte avaliku sektori puhul teoreetiliselt ei kehti, tasub seda ära märkida, kui võrrelda finantsaruandeid ja teavet, mida need peaksid sisaldama (näiteks juhul, kui rakendatakse suures ulatuses ümberstruktureerimise kavasid või kui tegevusala likvideeritakse või erastatakse).

b. *järjepidevus* (consistency) – eeldatakse, et raamatupidamispõhimõtted ja -meetodid on perioodi järjepidevad, välja arvatud põhjendatud muutuste puhul, mille olulised tagajärjed tuleks loetleda finantsaruandeid käsitlevates märkustes.

5.2 Organisatsiooni raamatupidamismeetodi valiku puhul peaksid olema otsustavad kolm järgmist põhimõtet:

a. *ettevaatlikkus* – organisatsiooni tehinguid võib ümbritseda ebakindlus. Ettevaatlikkus on faktide tundlik hindamine, hoidmaks ära antud hetkel esile kerkinud ebakindluse ülekandumist tulevikku, sest see võib kahjustada organisatsiooni vara ja tulemusi.

b. *sisu eelistamine vormile* – tehingud ja muud organisatsiooniga seotud toimingud tuleks raamatupidamisest läbi kanda ja esitada kooskõlas nende sisuga, mitte üksnes nende seaduslikus vormis.

c. *olulisus* – finantsaruannetes tuleks avalikustada kõik tehingud, mis on piisavalt olulised, et mõjutada hinnanguid ja otsuseid, ning kogu teave, mille abil saab need finantsaruanded muuta selgeks ja arusaadavaks. Tuleks märkida, et avalikus sektoris ei ole olulisuse mõiste seotud mitte ainult väärtusega, vaid kaaluma peab ka vaadeldava küsimuse iseloomu ja konteksti, milles see esineb.

5.3 Muud raamatupidamispõhimõtted ja -meetodid on seotud tehingute või konkreetsete toimingute, nagu näiteks tulu- ja kulukontode, välisvaluutaga tehtavate tehingute jms töötlemisega. Mõningad avaliku sektori organisatsioonid tegelevad äritegevusega, mille analüüsimiseks ja raamatupidamiseks on vaja erilist raamatupidamismeetodit. Sellisel juhul võib osutuda kasulikuks tutvuda mitmesuguste tulu kinnitamise ja registreerimise meetodite standarditega.

5.4 Välisaudiitor peab tegema kindlaks, kas valitud raamatupidamispõhimõtted kuuluvad ühtse ja aktsepteeritud standardikogu juurde, mis sobib organisatsiooni tegevusega ja selle piirangutega. Lisaks peab ta veenduma, et need hõlmavad organisatsiooni tegevusalade kõiki olulisi aspekte.[23]

[23] Euroopa Nõukogu 1978. aasta 25. juuli neljanda direktiivi nr 78/660 (EÜT L 222, 14.08.1978, lk 11) artikli 31 lõikes 1 on sätestatud teatud tüüpi firmade aastaaruannetes näidatud artiklite hindamisel kasutatavate üldpõhimõtete nimekiri. Kõnealune direktiiv on kohaldatav kõikides Euroopa Ühenduse liikmesriikides. Kuigi mainitud põhimõtted on mõeldud eeskätt erasektori firmadele, võivad kõrgeimad kontrolliasutused töötada avaliku sektori üksustes, kelle raamatupidamispõhimõtted põhinevad neljanda direktiivi sätetel. Käesoleva rakendussuunise lisas 2 on toodud direktiivi tekst ning selles analüüsitakse, mil määral selles sisalduvad üldised raamatupidamispõhimõtted on kooskõlas punktide 5.1 ja 5.2 raamatupidamispõhimõtetega.

6. Finantsaruanded

Eesmärgid

6.1 Üldreeglina on organisatsiooni või organisatsioonide rühma finantsaruannete eesmärk anda finantsaruannete kasutajatele teavet kõnealuse organisatsiooni või organisatsioonide rühma finantsseisundi, töö tulemuslikkuse ja finantsseisundi arengu kohta. Avaliku sektori puhul kuulub eesmärkide hulka lisaks eelmainitutele ka teabe andmine tehingute seaduslikkuse kohta tagamaks, et organisatsiooni aruandlus on nõuetekohane.

6.2 Täpsemalt võib avaliku sektori kontekstis määratleda järgmised eesmärgid:

a. anda kasutajatele vajaminevat teavet: kasutajate vajaduste määratlemine on finantsaruannete koostamisel lähtepunktiks;

b. näidata kasutajatele, kas eelarvet on täidetud ja finantsaasta vältel sooritatud tehinguid on tehtud kooskõlas seadusega. Tuleks märkida, et finantsaruannetes endis sellist teavet ei anta, vaid see antakse välisaudiitori koostatavas aruandes, mis põhineb kõnealustel finantsaruannetel ja võib olla nendele lisatud;

c. aidata kasutajatel saavutada paremat arusaamist avaliku sektori tegevuse iseloomust, ulatusest ja mahust ning selle finantsseisundist või vajaduse korral selliste tegevusalade finantsseisundist, millest see koosneb;

d. aidata kasutajatel mõista ja prognoosida, kuidas avalik sektor oma tegevust finantseerib;

e. aidata kasutajatel mõista ja prognoosida avaliku sektori tegevuse tagajärgi;

f. aidata kasutajatel kindlaks määrata, kas avalik sektor on oma eesmärgid saavutanud, ja hinnata selle tegevuse maksumust. See aspekt on avaliku sektori tegevuse hindamisel väga oluline;

g. anda kasutajatele teavet eelarve täitmise kvantitatiivsete aspektide kohta: kvalitatiivseid aspekte on käsitletud eelnevates punktides.

(NB! Punktid a, c, d, e ja f pärinevad esildisest 2, “Riigiasutuste finantsaruannete eesmärgid,” mille on välja andnud INTOSAI raamatupidamisstandardite komitee, kuhu kuuluvad mõningate Euroopa Liidu liikmesriikide kõrgeimad kontrolliasutused).

Kasutajad

6.3 Finantsaruannete kasutajad võib jagada järgmistesse kategooriatesse:

a. seadusandliku või täidesaatva võimuna tegutsevad poliitikud. Poliitikud on finantsaruannete põhikasutajad, kellele osutatakse punktis 6.2. Seda selgitab fakt, et üldiselt on nende ülesanne luua seadusi finantsteabe kohta, mida avaliku sektori organisatsioonid peavad andma. Nende organisatsioonide ülesandeks on esitada nõutav teave, kasutades selleks vajaduse korral välisnõustajate abi. Kõrgeimate kontrolliasutuste ülesanne on esitada arvamus finantsaruannete kohta, st tagada, et

finantsaruanded on täitnud oma ülesanded vastavalt nende koostamise ja esitamise kohta sätestatuga;

b. avalikkus;

c. finantsaruandeid koostavate organisatsioonide töötajad;

d. välised äripartnerid, nagu kreeditorid, varustajad ja kliendid;

e. majandusteadlased, poliitikaanalüütikud ja konkreetsed huvigrupid;

f. meedia.

(NB! Punktid a ja d–f pärinevad INTOSAI raamatupidamisstandardite komitee esildisest 1, “Riigiasutuste finantsaruannete kasutajad”.)

6.4 Euroopa Ühenduse kontekstis koostab Euroopa Komisjon finantsaruanded ühenduse eelarve täitmise kohta liikmesriikide ja komisjoni osakondade poolt. Euroopa Kontrollikoda auditeerib neid finantsaruandeid, mida seejärel kasutab täitevvõim. Selle olukorra omapära tuleneb faktist, et olulist osa kulutustest juhivad liikmesriigid. Seega on liikmesriikide kõrgeimatel kontrolliasutustel tähtis roll, kuna nad saavad riiklikul tasandil raamatupidamise korraldusega aktiivselt tegeldes ühenduste finantsaruannete kvaliteedi tõstmisele kaasa aidata.

6.5 Eelnevad punktid näitavad, et kõnealuste kategooriate nõuded erinevad üksteisest suurel määral kas teabe hulga, üksikasjalisuse või tehnilise keerukuse poolest. Finantsaruanded peaksid andma igale kasutajate kategooriale teda huvitavat teavet: kasutajate kategooriad aga võivad ulatuda tavakodanikust, kes soovib lihtsalt avaliku organisatsiooni tegevusega tutvuda, kuni poliitikute ja majandusteadlasteni, kes võivad soovida hinnangut oma täpselt määratletud eesmärkide saavutamisele ja vastutava ametiasutuse täidesaatva võimu kasutamisele. Välisaudiitor aitab nõustajana tagada, et finantsaruanded kohandatakse nende kasutajate vajadustega.

Sisu ja vorm

6.6 Enne kui käsitleda finantsaruannete endi sisu ja vormi, tuleks uurida “aruandva üksuse” küsimust, st kogu tegevust, mille kohta finantsaruanded peavad aru andma. Aruandev üksus võib olla avara baasiga ning hõlmata kõiki riiklikult kontrollitavaid või riigi omandisse kuuluvaid tegevusalasid või organisatsioone või vastupidi – hõlmata üksnes üht konkreetset tegevusala või organisatsiooni. Audiitor peab tegema kindlaks, et aruandev üksus määratletakse tõhusalt, sobivalt ja asjakohaselt, kuna sellest ei sõltu mitte ainult finantsaruannetes esitatava teabe tüüp, vaid ka nende finantsaruannete koostamiseks välja valitud mitmesuguste aruannete konsolideerimine ja kombineerimine.

6.7 Finantsaruanded moodustavad terviku, mis koosneb järgmistest osadest:

a. “tulu- ja kulukonto” ehk “laekumiste ja maksete” konto. Vajaduse korral hõlmab see tulu analüüsi allikate kaupa, kulutuste analüüsi programmi või tegevuste kaupa ning eri tüüpi eraldiste kasutamise ja reservide kõikumise analüüsi;

b. bilansiaruanne, sealhulgas varad ja kohustused ning varude aruanne;

c. rahakäibe aruanne, millega dokumenteeritakse vahendite päritolu ja kasutamine;

d. märkused finantsaruannete kohta, sh kasutatud raamatupidamispõhimõtete ja -meetodite kirjeldus ning samuti kogu teave, mis aitab kasutajal finantsaruannetest aru saada ja oma arvamust kujundada. Mõningaid spetsiaalseid punkte, nagu näiteks

erakorralised või eelmiste finantsaastatega seotud sündmused või tehingud, bilansiaruande koostamise järgsed sündmused ja nendega kaasnev tulu või kulu, tuleks märkustes selgitada, kui neid peetakse piisavalt oluliseks, et nende avaldamata jätmine võiks kasutajal takistada finantsaruannetest aru saada, neid korrektselt hinnata ja neis sisalduva teabe põhjal korrektseid otsuseid teha;

e. vajaduse korral muu selgitav materjal, mis võib sisaldada tulemuslikkuse näitajaid.

6.8 Finantsaruannetes peavad olema selgelt väljendatud valuuta ja ühikud (tuhanded või miljonid), milles need on koostatud, aruannete lõppkuupäev ja aruandlusperiood. Samuti on kasulik, kui finantsaruannetes esitatakse teave kahe järjestikuse perioodi kohta kahe järjestikuse lõpptähtajaga, et hõlbustada finantsseisundi arengu ja aruandva üksuse töö tulemuslikkuse hindamist.

Finantsaruannete kvalitatiivsed tunnused

6.9 Kvalitatiivsete tunnuste abil muudetakse finantsaruannetes esitatud teave lugejatele kasulikuks. Põhilised tunnused on arusaadavus, asjakohasus, usaldatavus ja võrreldavus. Kõnealused mõisted on määratletud käesoleva rakendussuunise **LISAS 3**.

7. Sisekontroll

7.1 Raamatupidamisarvestusest, raamatupidamispõhimõtetest ning organisatsiooni tegevuse ja piirangutega kohandatud korralikult määratletud finantsaruannetest ei piisa koostatud finantsaruannete usaldatavuse ja/või finantsjuhtimise kvaliteedi tagamiseks. On oluline, et organisatsioon rakendaks ja kasutaks sisekontrolli.

7.2 Sisekontrolli loob ja selle eest vastutab auditeeritava üksuse juhtkond. Sisekontrolli, nagu kõik teisedki tegevuspõhimõtted ja protseduurid, määratleb ja paneb paika üksuse juhtkond, et tagada:

– üksuse eesmärkide säästlik, tõhus ja mõjus saavutamine;

– vastavus väljastpoolt kehtestatud normidele (seadused, määrused) ja juhtimispõhimõtetele;

– vara ja teabe turvamine;

– pettuse ja vigade vältimine ja tuvastamine;

– raamatupidamiskannete kvaliteet ning usaldatava finants- ja juhtimisteabe õigeaegne koostamine.

7.3 Sisekontrolli mõiste ulatub kitsalt raamatupidamis- ja finantsküsimustest kaugemale ning hõlmab kaht elementi: kontrollikeskkonda ja sisekontrolliprotseduure. Neid elemente selgitatakse põhjalikumalt suunises nr 21, “Sisekontrolli hindamine ja kontrollimehhanismide testid”, punktid 2.1–2.5.

7.4 Järgmised punktid näitavad, kuidas saab kõrgeim kontrolliasutus asjaomaseid asutusi abistada sisekontrolli kvaliteedi tagamises:

a. *organisatsiooni kontrollikeskkonna analüüs* – kõrgeimad kontrolliasutused saavad organisatsiooni kontrollikeskkonda hinnata, uurides selliste kriteeriumide saavutamist, mis vastavad organisatsiooni ja juhtimise valdkonnas parimale tavale;

b. *sisekontrolliprotseduuride üksikasjalik analüüs* – see analüüs on seotud finantsaruannete koostamise ja esitamise protseduuridega, mis toovad esile punktis 6.9 nimetatud tunnused;

c. *teabevahetuse kvaliteet* – kõrgeimad kontrolliasutused peavad tagama, et neil oleks auditeeritavate organisatsioonidega efektiivne teabevahetus, juhtimaks nende tähelepanu sisekontrollimehhanismide hindamise ja finantsaruannete analüüsimise käigus tuvastatud probleemidele ja vajakajäämistele;

d. *hea sisekontrolli tava identifitseerimine* – kõrgeimad kontrolliasutused võivad identifitseerida hea tava näited ja levitada neid auditeeritavates üksustes ja neist väljaspool aruannete, seminaride, publikatsioonide vms vormis.

8. Siseaudit

8.1 Ka siseaudit avaldab sisekontrolli kvaliteedile ja organisatsiooni raamatupidamistavale otsest mõju. Siseaudit on audit, mida organisatsioon teostab oma kõrgeima hierarhilise tasandi vastutusel. Selle ülesannete hulka kuulub raamatupidamissüsteemide ning sisekontrolli adekvaatsuse ja tõhususe uurimine, hindamine ja järelevalve. Mõningates Euroopa Liidu riikides võivad osa siseauditi ülesannetest täita sellised asutused nagu Finantskontroll (*Financial Control*) või Finantside Peainspektsioon (*Inspectorate General of Finances*). Siseauditi mõju avaldub põhiliselt järgmistes valdkondades:

a. raamatupidamissüsteemide ja sisekontrollimehhanismide kontrollimine;

b. finants- ja juhtimisteabe uurimine;

c. tehingute säästlikkuse, mõjususe ja tõhususega seotud protseduuride ja mitte-finantskontrollimehhanismide uurimine;

d. jälgimine, et tehingud vastaksid üldistele ning raamatupidamist ja finantsküsimusi reguleerivatele seadustele.

8.2 Eelmainitu kontekstis võib kõrgeimate kontrolliasutuste ja siseauditi üksuste vaheline koostöö osutuda tulusaks, kui mõlema osapoole täidetud ülesanded täiendavad teineteist. Kõrgeimad kontrolliasutused peavad siiski arvesse võtma, et kahe osapoole eesmärgid kattuvad osaliselt, ning veenduma siseauditi kvaliteedis. Viimase kohta võib näpunäiteid leida suunisest nr 24, “Teiste audiitorite ja ekspertide töö kasutamine.” Kõrgeimate kontrolliasutuste ja siseauditi üksuse koostöö võib esineda ka muul kujul: koostöös vastutavate ametiasutustega (asjaomased ministeeriumid, Finantside Peainspektsioon jne) tööstandardite edendamisel (kvaliteet, auditistandardid jne) või abistamises ja nõustamises ametialase koolituse, töömeetodite jms valdkonnas.

LISA 1

Raamatupidamisarvestuse tüübid ja sellega seotud finantsaruandlus

Nelja raamatupidamisarvestuse tüüpi ja sellega seotud finantsaruandlust võib määratleda järgmiselt:[24]

a. kassapõhine arvestus – raamatupidamismeetod, mille kohaselt tulu ei registreerita raamatupidamises enne, kui raha on tegelikult kätte saadud, ning kulutusi ei registreerita enne, kui raha on tegelikult välja makstud. Sellisel arvestusel põhinevad finantsaruanded näitavad teatud perioodil (finantsaasta vältel) saadud ja välja makstud raha ning rahabilanssi perioodi alguses ja lõpus;

b. modifitseeritud kassapõhine arvestus – selle meetodiga laiendatakse kassapõhise arvestuse meetodit, arvates aruandeperioodi sisse rahalaekumised ja väljamaksed, mis kuuluvad selle perioodi juurde, kuid leiavad aset teatava ajavahemiku vältel pärast aruandeperioodi lõppu. Aruandeperioodi puhul, mis hõlmab n aasta kaksteist kuud 1. jaanuarist 31. detsembrini, arvestab modifitseeritud kassapõhine arvestus kõiki rahalaekumisi ja väljamakseid, mis on seotud kõnealuse aasta n juurde kuuluvate tehingute või toimingutega, kuid mis leiavad aset näiteks konkreetse 15-päevase perioodi vältel pärast n aasta lõppu, st kuni 15. jaanuarini n+1. N aasta 31. detsembriks koostatavad finantsaruanded näitavad lisaks perioodi alguses ja lõpus organisatsiooni käsutuses olevale rahale ka kõnealuse 15-päevase perioodi vältel saadud ja välja makstud raha ning vastavaid varasid ja kohustusi. Laekumiste arvestamiseks määratud periood võib olla erinev väljamaksete puhul kasutatavast perioodist ning vahel arvestatakse üksnes väljamakseid.

c. modifitseeritud tekkepõhine arvestus – meetod, mille kohaselt tehinguid arvestatakse, kui need toimuvad, sõltumata sellest, millal raha laekub või välja makstakse. Selle sageli ka *kulutus*raamatupidamiseks nimetatava meetodi eesmärk on hinnata ja anda aru kaupade ja teenuste maksumuse kohta, mis on aruandeperioodi vältel *hangitud*. Tulu peegeldab summasid, mis on perioodi vältel saabunud. Aruandes esitatud aktiva hõlmab raha, rahanõudeid nagu laekumata arved ja laenud, ning ka investeeringuid. Passiva hõlmab kreditoorset võlgnevust ja tekkepõhiseid kulutusi, finantsturgudel võetud laenusid ja töötajate pensionidega seotud kohustusi.

d. tekkepõhine arvestus – meetod, mida nimetatakse sageli *kulu*raamatupidamiseks või täistekkepõhiseks arvestuseks, on eespool kirjeldatud modifitseeritud tekkepõhise arvestusega väga sarnane ning selle eesmärk on hinnata kaupade ja teenuste maksumust, mida finantsaruandlusperioodi vältel on *tarbitud*. Aruandes esitatud aktiva hõlmab ka füüsilist vara nagu maa, hooned ja varustus, millega seotud kulutusi hinnatakse tulu- ja kulukontosse kantud amortisatsiooni kaudu, ja edasilükatud kulutused. Lisaks näidatakse kohustusena pikaajalisi kapitalirente ja edasilükatud tulu. Tulu peegeldab endiselt summasid perioodi vältel, mille maksetähtaeg on saabunud.

[24] Käesolev lisa põhineb esildisel nr 4, "Riigiasutuste finantsaruannete eesmärkide saavutamine," mille on välja andnud INTOSAI raamatupidamisstandardite komitee.

LISA 2

Euroopa Nõukogu neljandas direktiivis (EMÜ) esitatud raamatupidamispõhimõtted

Nõukogu neljanda direktiivi[25] artikli 31 lõikes 1 on üldpõhimõtete nimekiri, mida tuleb mõningat tüüpi firmade aastaaruannetes näidatud punktide hindamisel kasutada. Kõnealuse artikli tekst on järgmine:

"1. Liikmesriigid tagavad, et aastaaruannetes näidatud punkte hinnatakse kooskõlas järgmiste üldpõhimõtetega:

a. firma puhul tuleb eeldada, et see tegeleb oma äritegevusega tegutseva ettevõttena;

b. hindamismeetodeid tuleb aastast aastasse rakendada järjepidevalt;

c. hindamine peab tuginema mõistlikele alustele:

   aa. sisse võib arvata üksnes bilansiaruande kuupäeval registreeritud kasumi,

   bb. arvesse tuleb võtta kõiki prognoositavaid kohustusi ja võimalikke kahjusid hinnatava või sellele eelneva finantsaasta vältel, isegi kui sellised kohustused või kahjud ilmnevad üksnes bilansiaruande kuupäeva ja selle koostamise kuupäeva vahelisel perioodil,

   cc. arvesse tuleb võtta kogu amortisatsioon, hoolimata sellest, kas finantsaasta tulemuseks on kasum või kahjum;

d. arvesse tuleb võtta finantsaastaga seotud sissetulekud ja kulud, sõltumata nende saamise või maksmise kuupäevast;

e. aktiva ja passiva punktide komponente tuleb hinnata eraldi;

f. iga finantsaasta alguse bilansiaruanne peab olema vastavuses eelneva finantsaasta lõpu bilansiaruandega.

2. Kõrvalekaldeid käesolevatest üldpõhimõtetest lubatakse üksnes erandjuhtudel. Kõik sellised kõrvalekalded tuleb avalikustada aruandeid käsitlevates märkustes ning nende põhjused tuleb esitada koos hinnanguga nende mõju kohta aktiva, passiva, finantsseisundi ning kasumi ja kahjumi suhtes."

Ülalmainitud põhimõtted sarnanevad käesoleva suunise põhiteksti punktide 5.1–5.4 põhimõtetega. Seoses ülaltoodud punkti 1 alapunktiga d on selles osutatud tekkepõhine raamatupidamisarvestus esitatud käesoleva rakendussuunise **LISA 1** punktis d. Põhiteksti punktides 5.1–5.4 on siiski kaks põhimõtet, mis ülaltoodud nimekirja ei kuulu: sisu eelistamine vormile ja olulisus, mille tähtsus on Euroopas kasvanud pärast käesoleva direktiivi vastuvõtmist 1978. aastal.

[25] 1978. aasta 25. juuli direktiiv (EMÜ) nr 78/660 (EÜT L 222, 14.08.1978, lk 11).

LISA 3

Finantsaruannete kvalitatiivsed tunnused

Finantsaruanded peaksid vastama mõningatele tunnustele, mis teevad neis sisalduva teabe lugejatele kasulikuks. Need kvalitatiivsed tunnused on vastavalt INTOSAI raamatupidamisstandardite komitee väljaantud esildisele 3, "Riigiasutuste finantsaruannete kvalitatiivsed tunnused,"[26] järgmised:

a. arusaadavus – enne kui teavet kasutada, tuleb sellest aru saada. Riigiasutuste finantsaruannetes tuleks teave esitada selgelt ja lihtsalt. Liigset üksikasjalikkust ja liialt keerukaid aruandevorme tuleks vältida; kui vähegi võimalik, tuleks kasutada tabeleid ja diagramme. Selgitav tekst ei pea olema mitte ainult täpne, vaid see peab olema ka selgelt väljendatud ning võimaluse korral esitatud lihtsas mittetehnilises keeles. See kehtib eelkõige keerulise teabe ja tõlgenduste avaldamisel. Samuti tuleks vältida eksitavaid esitusvorme, mida võib põhjustada liigne lihtsustamine või detailide väljajätmine.

b; asjakohasus – teave on asjakohane, kui see aitab nendel, kes seda kasutavad, oma tööd teha. Otsustades, mis on aruande suhtes asjakohane, peaksid riigiasutuste finantsaruannete koostajad võtma arvesse kasutajate tegevust ja teabevajadusi. Asjakohasus hõlmab paljusid teisi käesolevas lisas toodud kvalitatiivseid tunnuseid. Näiteks kui teave ei ole õigeaegne, ei pruugi see olla asjakohane. Aruanded peaksid hõlmama esitatud finantstegevuse kogu iseloomu ja ulatust.

c. usaldatavus – usaldatav teave esitab usaldusväärselt seda, mida see esitama peab. Usaldatav teave on vastuvõetavate normide piires täpne, selles pole kõrvalekaldeid, see on täielik ja kontrollitav. Usaldatavus ei eelda absoluutset täpsust ega kindlust. Näiteks võivad finantsaruanded anda hinnanguid väljaspool seisvatele osapooltele võlguolevate summade kohta, mis pole kindlalt teada, kuid mille puhul kohustus on väga tõenäoliselt olemas. Sellistes aruannetes tuleks võimalikult suures ulatuses avaldada kõik märkimisväärsed oletused ja ebakindlused.

d. olulisus – teave on oluline, kui on alust oletada, et see mõjutab kasutajate tegevust. Teave võib olla oluline oma suuruse või oma iseloomu tõttu. Olulisus sõltub hinnangust. Faktorite hulka, mida finantsaruannete koostajad ja auditeerijad võivad soovida olulisuse kindlaksmääramisel arvesse võtta, kuuluvad aruande eesmärk, kasutajate tegevus ning teabe iseloom ja tüüp, mida nad otsuste tegemiseks ja raamatupidamiseks vajavad, ning üksuse enese loomus.

e. õigeaegsus – riigiasutuste finantsaruanded tuleks avaldada peatselt pärast nendes kirjendatud tehinguid/toiminguid, et aidata kasutajaid nende tegevuses. Õigeaegsus üksi ei tee teavet kasulikuks. Siiski kahandab aja möödumine pärast aruannetes kajastatud tehinguid/toiminguid nende aruannete kasulikkust. Õigeaegne, kuid realistlik hinnang võib olla kasulikum kui täpne teave, mille koostamine võtab mitu kuud.

f. järjepidevus – et riigiasutuse finantsaruandes või aruandekomplektis esitatav teave oleks arusaadav, tuleks seda nii palju kui võimalik esitada ühe ja sama raamatupidamisarvestuse kohaselt. Järjepidevus võimaldab finantsaruannete või aruandekomplektide kasutajatel kasutada teavet ühendatult või eraldi ning liikuda aruandelt aruandele järjestikku hõlpsalt ja usaldatavalt. Kui raamatupidamisarvestus ja -esitus on ühest raamatupidamisperioodist teise muutunud, näiteks kuna võeti kasutusele sobivam

[26] Nagu näitab selle esildise pealkiri, arvab INTOSAI raamatupidamisstandardite komitee, et kõnealused omadused kehtivad riigiasutuste finantsaruandluse kohta tervikuna, mitte ainult avaliku sektori üksuse finantsaruannete kohta, mis on tavaliselt osa valitsuse või avaliku sektori üksuste finantsaruandlusest.

raamatupidamismeetod või -standard, tuleks seda fakti ning selle mõju finantsaruandele selgelt rõhutada ja selgitada.

g. võrreldavus – teave on võrreldav, kui need, kes seda kasutavad, saavad tuvastada kahe või enama riikliku üksuse vahelisi sarnasusi ja erinevusi kas mingil ajahetkel või siis ühe ja sama üksuse sees aja jooksul. Nagu järjepidevusegi puhul, tuleks ka siin raamatupidamis-arvestust ja esitust ning perioodi toimunud muutuste mõju selgelt rõhutada ja selgitada.

Esildis 3, “Riigiasutuste finantsaruannete kvalitatiivsed tunnused,” osutab ka sellele, et nende tunnuste kohaldamisel peavad riigiasutuste finantsaruannete koostajad ja auditeerijad toetuma oma professionaalsele seisukohale, hindama tulusid ja kulusid, tegema kompromisse igale tunnusele antava tähtsuse suhtes, eelistama sisu vormile ja tegutsema mõistlikult.

LISA 4

Terminid[26]

tekkepõhisuse printsiip –	tehingute kirjendamise meetod, millega tulud kirjendatakse siis, kui need teenitakse, ja kulud kirjendatakse tekkimisel, sõltumata sellest, kas tehing on lõpule viidud raha saamise või maksmise näol.
varad –	teatud väärtusega asjad, mida riigiasutus (või muu avaliku sektori üksus) seaduslikult omab.
bilanss –	finantsaruanne, mis näitab, mida riigiasutus (või avaliku sektori üksus) omab (aktiva) ja mida ta/nad on võlgu (passiva) teatud ajahetkel.
kassapõhisuse printsiip –	tehingute kirjendamise meetod, mille kohaselt tulu kirjendatakse alles siis, kui raha on saadud, ja kulud kirjendatakse alles siis, kui raha on välja makstud.
võlad –	summad, mida seaduse järgi peab tulevikus maksma minevikus toimunud sündmuste ja tehingute tulemusel (näiteks hankijatele tasumata arved ja viitvõlad, töötajate pensionivõlgnevused, laenud jne).
aruandev üksus –	riigiasutuse (või madalamal tasandil avaliku sektori üksuse) piirid finantsaruandluses, mille sees riigiasutuse (või avaliku sektori üksuse) kõik organisatsioonilised üksused on täielikult konsolideeritud.
ülejääk või puudujääk –	tulude ja kulude vaheline erinevus (ülejääk tekib, kui tulud ületavad kulusid; puudujääk tekib, kui kulud ületavad tulusid).

[26] Terminid pärinevad uurimuses “Riigiasutuste finantsaruannete kasutajad ja riigiasutuste antav finantsteave” (väljaandja: INTOSAI raamatupidamisstandardite komitee) sisalduvast sõnastikust.

LISA 5

Viitedokumentide ja põhjalikumaks tutvumiseks soovitatava kirjanduse nimekiri

INTOSAI

- Auditistandardid (auditistandardite komitee)
- Raamatupidamisstandardite raamistik (raamatupidamisstandardite komitee)
    - Esildis 1 "Riigiasutuste finantsaruannete kasutajad"
    - Esildis 2 "Riigiasutuste finantsaruannete eesmärgid"
    - Esildis 3 "Riigiasutuste finantsaruannete kvalitatiivsed tunnused"
    - Esildis 4 "Riigiasutuste finantsaruannete eesmärkide saavutamine"
    - Uurimus "Riigiasutuste finantsaruannete kasutajad ja riigiasutuste antav finantsteave"

EUROOPA ÜHENDUSE DIREKTIIV

- Neljas nõukogu direktiiv 1978. aasta 25. juuli lepingu artikli 54 lõike 3 punkti g alusel, mis käsitleb teatud äriühingute raamatupidamisaruandeid (78/660/EMÜ) (EÜT L 222, 14.08.1978, lk 11)

IFAC

- Suunised (Rahvusvahelise Raamatupidajate Föderatsiooni avaliku sektori komitee)
    - Esimene suunis "Riigiettevõtete finantsaruandlus"
- Uurimused (Rahvusvahelise Raamatupidajate Föderatsiooni avaliku sektori komitee)
    - Uurimus 1 "Riigiasutuste finantsaruandlus"
    - Uurimus 2 "Riigiasutuste finantsaruannete koostisosad"
    - Uurimus 5 "Varade määratlus ja arvestamine"
    - Uurimus 6 "Kohustuste kajastamine ja arvestus"
    - Uurimus 7 "Riigi äriühingute tegevus- ja tulemusaruandlus"
    - Uurimus 8 "Riiklik finantsaruandlusüksus"
    - Uurimus 9 "Tulude määratlus ja arvestamine"
    - Uurimus 10 "Kulude/kulutuste määratlus ja arvestamine"

IASC

- "Finantsaruannete koostamise ja esitamise raamistik" (Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Komitee)
- Rahvusvaheline raamatupidamisstandard nr 1 "Arvestuspõhimõtete avalikustamine" (Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Komitee)
- Rahvusvaheline raamatupidamisstandard nr 18 "Tulude arvestamine" (Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Komitee)

AUDITISTANDARDITE TERMINITE SELETUSSÕNASTIK

(Terminid pärinevad INTOSAI auditistandarditest)

Accounting Control System	Raamatupida-mise kont-rollisüsteem	Toimingute seeria, mida loetakse asutuse tervikliku sisekontrollisüsteemi osaks, mis tagab arvestuseesmärkide elluviimise. See hõlmab raamatupidamise ja finantstegevuse põhisuundades ning meetoditest kinnipidamist, asutuse ressursside kaitset ja usaldusväärsete finantsaruannete koostamist.
Administrative Control System	Administratiiv-ne kontrolli-süsteem (halduskontrol-lisüsteem)	Toimingute seeria, mis sisekontrolli süsteemi lahutamatu osana tagab haldusprotseduurid, mis on vajalikud juhtimisotsuste tegemiseks ning kõrgeima võimaliku majandusliku ja administratiivse tõhususe ja halduspõhimõtete elluviimise kindlustamiseks, sõltumata seotusest rahaasjadega.
Audited Entity	Auditeeritav üksus	Organisatsioon, programm, tegevus või funktsioon, mida kõrgeim kontrolliasutus kontrollib.
Audit Evidence	Auditi tõen-dusmaterjal	Audiitori või kõrgeima kontrolliasutuse arvamuste, järelduste või aruannete aluseks olev teave. **Pädev**: teave, mis on koguseliselt piisav ja kohane auditi tulemuste saavutamiseks ning kvaliteedilt erapooletu olemaks usutav ja usaldusväärne. **Asjakohane**: teave, mis vastab auditi eesmärkidele. **Põhjendatud** (mõistlik**)**: teave, mis on ökonoomne selles mõttes, et selle kogumise maksumus vastab tulemusele, mida audiitor või kõrgeim kontrolliasutus püüab saavutada.
Audit Mandate	Volitus auditiks, auditeerimis-volitus	Auditiga seonduvad vastutus, volitused, otsustusõigused ja kohustused, mis on kõrgeimale kontrolliasutusele antud põhiseaduse alusel või riigi seadusliku võimu poolt.
Audit Objective	Auditi eesmärk	Täpne määratlus selle kohta, mida auditiga tahetakse saavutada, ja küsimused, millele audit peab vastused andma. Võib hõlmata finants-, reeglipärasus- või tegevuse tulemuste küsimusi.
Audit Procedures	Auditiprotse-duurid	Testid, juhised ja üksikasjad, mis sisalduvad auditeerimisprogrammis ning mida peab

	(menetlused)	rakendama süstemaatiliselt ja mõistlikult.
Audit Scope	Auditi ulatus, rakendusala	Auditi raamistik, piirid ja teemad.
Auditing Standards	Auditistandar-did	Auditistandardid annavad audiitorile minimaalsed juhised aitamaks kindlaks teha auditi faasid/etapid ja protseduurid (menetlused), mida tuleb auditi eesmärgi täitmiseks rakendada. Need on kriteeriumid ehk mõõdupuu, millega hinnatakse auditi tulemuste kvaliteeti.
Constitutional	Põhiseaduslik	Riigi põhiseadusega lubatavad toimingud.
Due Care	Vajalik (nõue-tekohane) hoo-likus	Hoolikus ja vilumus, mille rakendamist väljaõppinud audiitorilt eeldatakse auditi-ülesande raskusastet arvestades, sealhulgas vajalik tähelepanu pööramine planeerimisele, tõendusmaterjali kogumisele ja hindamisele ning arvamuste/järelduste kujundamisele ja soovituste andmisele.
Economy	Säästlikkus	Tegevuse sooritamiseks kasutatud ressursside viimine miinimumini, pidades silmas kvaliteedi-nõudeid.
Effectiveness	Mõjusus	Eesmärkide saavutamise määr, tegevuse kavandatud mõju ja tegeliku mõju suhe.
Efficiency	Tõhusus	Väljundi – kaup, teenused või muu tulemus – ja selle saamiseks kasutatud ressursside suhe.
Executive Branch of Government (Executive)	Täitevvõim	Valitsus kui seaduste ellurakendaja.
Field Standards	Tööstandardid	Raamistik, mida audiitor kasutab täitmaks süstemaatiliselt auditi eesmärki, sealhulgas auditi planeerimine ja järelevalve, pädeva, asjakohase ja põhjendatud tõendusmaterjali kogumine, sisekontrollimehhanismide kohane uurimine ja hindamine.
Financial Systems	Finantssüstee-mid	Finantstehinguid puudutava usaldusväärse teabe koostamise, kirjendamise ja aruandluse protseduurid.
Findings, Conclusions and Recommen-dations	Leiud, järeldu-sed ja soovitu-sed	Leiud on audiitori poolt auditi eesmärgi täit-miseks kogutud spetsiifiline tõendusmaterjal; järeldused on audiitori poolt leidude põhjal the-tud otsustused; soovitused on tegevuskäik, mida audiitor auditi eesmärki arvesse võttes soovitab.
Fundamental	määrav (põhi-line, funda-	Asjaolu muutub põhiliseks (oluliselt määravaks), kui selle mõju finantsaruannetele on nii suur, et

	mentaalne)	need aruanded tervikuna on eksitavad.
General Standards	Üldstandardid	Kvalifikatsioon ja pädevus, vajalik sõltumatus, objektiivsus ja hoolikus, mida nõutakse audiitorilt täitmaks tööülesandeid ja aruande-kohustust pädevalt, tõhusalt ja mõjusalt.
Independence	Sõltumatus	Kõrgeima kontrolliasutuse valikuvabadus tegutseda auditiga seonduvais asjus vastavuses oma volitustega ilma välise sekkumise ja juhatuseta.
Internal Audit	Siseaudit	Funktsionaalsed vahendid, mille abil üksuse juhid saavad sisemiste allikate alusel piisava kindlusega väita, et protsessid, mille eest nad vastutavad, toimivad viisil, mis teeb pettuste, vigade ja ebaefektiivsete või ebamajanduslike talitusviiside esinemise tõenäosuse minimaalseks. Siseauditil on palju välisauditi tunnuseid, kuid ta võib nõuetekohaselt ellu viia selle juhtimistasandi korraldusi, kellele ta aru annab.
Internal Control	Sisekontroll	Finants- ja muude kontrollimehhanismide tervik-süsteem – sealhulgas organisatsiooniline struktuur, meetodid, protseduurid ja siseaudit, mille on loonud juhtkond vastavalt auditeeritava üksuse tegevuse eesmärkidele –, et see aitaks üksuse tegevust juhtida reeglipärasel, säästlikul, tõhusal ja mõjusal moel. Peab tagama juhtimis-põhimõtetest kinnipidamise, kaitsma varasid ja ressursse, tagama raamatupidamisarvestuse täpsuse ja täielikkuse ning usaldusväärse finants- ja juhtimisteabe õigeaegse esitamise.
International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)	Kõrgeimate Kontrolliasu-tuste Rahvus-vaheline Orga-nisatsioon (INTOSAI)	Rahvusvaheline sõltumatu ühendus, mille eesmärk on edendada ideede ja kogemuste vahetust kõrgeimate kontrolliasutuste vahel riikliku finantskontrolli sfääris.
Legislature	Seadusandja, seadusandlik kogu	Riigi seadusloomega tegelev kogu, näiteks parlament.
Materiality and Significance (Material)	Olulisus ja tähtsus (oluline)	Üldjuhul võib asjaolu pidada oluliseks, kui selle teadmine tõenäoliselt mõjutab finantsaruande või tulemusauditi aruande kasutajat. Olulisust seostatakse sageli väärtusega, kuid nähtuse või nähtuste grupi olemus või tunnused võivad samuti nähtuse oluliseks teha – näiteks kui seaduse või mingi muu määruse alusel on nõutav küsimuse avalikustamine eraldi, olenemata

		summa suurusest. Lisaks olulisusele väärtuse või olemuse järgi võib küsimus olla oluline kontekstis, milles see esineb. Näiteks võib küsimust vaadeldes finantsteabe kohta käiva üldhinnangu taustal; terviku taustal, millest see moodustab osa; sellega seonduvate tingimuste taustal; eelmistel aastatel saavutatud taseme taustal. Auditi tõendusmaterjal mängib tähtsat rolli selles, kuidas audiitor valib auditeeritavad valdkonnad ja milline on auditi testide ja protseduuride olemus, ajastus ja ulatus.
Opinion	Arvamus, (järeldusotsus)	Audiitori kirjalikud järeldused finantsaruannete kogumi kohta finantsauditi, reeglipärasusauditi tulemusel.
Performance Audit	Tulemusaudit	Audit, mille puhul hinnatakse, kui säästlikult, mõjusalt ja tõhusalt kasutab auditeeritav üksus ressursse oma kohustuste täitmiseks.
Planning	Planeerimine, kavandamine	Eesmärkide ja tegevuspõhimõtete määratlemine ning eesmärkide saavutamiseks vajalike protseduuride ja testide olemuse, rakendusala, ulatuse ja ajastuse määramine.
Postulates	Postulaadid	Põhieeldused, kooskõlastatud lähtealused, loogilised põhimõtted ja nõuded, mis moodustavad auditistandardite väljatöötamise üldise raamistiku.
Public Accountability	Aruandekohus-lus avalikkuse ees, kohustus aru anda	Riigi ressursse kasutanud isikute või asutuste, sealhulgas riigiettevõtete ja äriühingute kohustus anda aru oma rahaliste, juhtimisalaste ja programmiliste ülesannete täitmise kohta neile, kes need ülesanded on andnud.
Regularity Audit	Reeglipärasus audit	Aruandekohuslaste finantsaruandluse atesteerimine, sealhulgas finantsdokumentide uurimine ja hindamine ning arvamuse andmine finantsaruannete kohta; valitsusadministratsiooni finantsaruandluse atesteerimine tervikuna; finantssüsteemide ja –tehingute auditeerimine, sealhulgas kohaldatavatest seadustest ja määrustest kinnipidamise hindamine; sisekontrolli ja siseauditi funktsioonide auditeerimine; auditeeritavas üksuses vastuvõetud juhtimis-otsuste ususe ja sobivuse auditeerimine; ettekandmine mis tahes muudes auditi käigus kerkinud või sellega seotud küsimustes, mida

		kõrgeima kontrolliasutuse arvates tuleb avalikustada.
Report	Aruanne	Audiitori kirjalik arvamus ja muud märkused finantsaruannete kogumi kohta, mis tulenevad finantsauditist, reeglipärasusauditist või tulemusauditi leidudest.
Reporting Standards	Aruandlusstan-dardid	Põhimõtete raamistik, mis aitab audiitoril koostada aruannet auditi tulemustest ning hõlmab ka juhised audiitori aruande vormi ja sisu suhtes.
Supervision	Järelevalve	Oluline auditeerimisnõue, mis hõlmab eeskirjadekohast juhtimist, juhendamist ja kontrolli kõikides auditi faasides, et tagada asjakohane ja tõhus tegevuste, protseduuride ning testide seos eesmärkidega, mida tahetakse saavutada.
Supreme Audit Institution (SAI)	Kõrgeim kont-rolliasutus	Riigi institutsioon, mis sõltumata oma nimetusest, moodustamisest ja ülesehitusest täidab seaduse alusel kõrgeima avaliku sektori auditi riiklikku funktsiooni.