

ISSAI 4200

Kõrgeima Kontrolliasutuse Rahvusvahelised Standardid, ISSAI, on välja andnud Kõrgeimate Kontrolliasutuste Rahvusvaheline Organisatsioon (INTOSAI). Lisainfo www.issai.org.

Vastavusauditi suunised Finantsaruannete auditeerimisega seotud vastavusaudit

Kinnitatud versioon

Eessõna

Vastavusauditi suuniste komplekt koosneb järgmistest standarditest:

- ❖ ISSAI 4000 „Vastavusauditi suuniste üldtutvustus“;
- ❖ ISSAI 4100 „Finantsaruannete auditist eraldi tehtava vastavusauditi suunised“. Sedalaadi toimingud võidakse sooritada tulemusauditi osana või eraldi auditiliigina;
- ❖ ISSAI 4200 „Finantsaruannete vastavusauditi suunised“.

Sisukord

1	Sissejuhatus	6
2	Suuniste ulatus	9
2.1	Vastavusauditi ulatus ja olemus.....	9
2.2	Põhjendatud vs piiratud kindlus	11
2.3	Juhtkonna väidetel põhinev aruanne vs vahetu aruandlus	12
3	Eesmärgid	13
4	Määratlused	14
5	Esmased kaalutlused	16
5.1	Eetilised kaalutlused	16
5.2	Kvaliteedikontroll	16
6	Vastavusauditi planeerimine	17
6.1	Osalevate isikute kindlaksmääramine ning õiguslik alus	17
6.3	Kriteeriumid	18
6.4	Auditeeritava üksuse ja selle keskkonna mõistmine	21
6.5	Auditi strateegia ja plaan	21
6.6	Auditeeritava üksuse sisekontrollisüsteemi mõistmine	22
6.7	Olulisus.....	23
6.8	Riskide hindamine	24
6.8.1	Pettust käsitlevad riskide hindamisega seotud kaalutlused	24
6.8.2	Avaliku sektori asutuste omavaheliste suhetega seotud riskide hindamisest tulenevad kaalutlused	25
6.9	Audititoimingute planeerimine	25
7	Vastavusauditi teostamine ja tõendusmaterjali kogumine.....	26
7.1	Tõendusmaterjali kogumine ja hindamine	26
7.1.1	Vaatlus.....	27
7.1.2	Inspekteerimine.....	27
7.1.4	Kinnitus.....	28

7.2	Dokumentatsioon	29
7.3	Suhtlemine	30
7.4	Kahtlustatavatest seadusvastastest toimingutest teavitamise kaalumine.....	31
8	Tõendusmaterjali hindamine ja järelduste tegemine	33
8.1	Tõendusmaterjali hindamise ja järelduste tegemisega seotud kaalutlused.....	33
8.2	Vastutavate ametiisikute kirjalikud esitised	34
8.3	Järgnevad sündmused.....	34
9	Aruandlus	34
9.1	Auditiaruande vorm ja sisu	35
9.1.1.1	Kindlaks määratud kriteeriumid.....	36
9.1.1.2	Arvamused ja järeldused	36
9.1.1.3	Auditeeritud üksuse vastused	37
9.1.1.4	Konstruktiivsete soovitude andmine.....	37
9.1.1.5	Aruande koostamise kuupäev	38
9.1.1.6	Allkiri.....	38
9.1.1.7	Piiratud kindlust andvad ülevaated.....	38
9.1.1.8	Lisatähelepanekud.....	38
9.1.2	Finantsaruannete auditiga seotud vastavusauditi aruanne	39
9.1.2.1	Modifitseerimata arvamus vastavuse kohta	39
9.1.2.2	Modifitseeritud arvamus vastavuse kohta.....	39
9.1.2.3	Aruandlusega seotud täiendavad kaalutlused	39
9.2	Järelkontrolli protsessid	40
10	Täiendavad suunised kohtu tüüpi kõrgeima kontrolliasutuse audiitoritele	41
10.1	Auditite läbiviimine	41
10.2	Seaduste rakendamine.....	42
10.3	Töö korraldus kohtu tüüpi kontrolliasutustes	42
Lisa 1.	Näiteid auditi valdkonna, seda puudutava info ning vastavusauditi kriteeriumite kohta	43

Lisa 1, A. Auditi kriteeriumite näited vastavusauditi ja finantsaruannete auditi samaaegsel tegemisel	48
Lisa 2. Näiteid allikate kohta, mida kasutada auditeeritava üksuse paremaks mõistmiseks ja sobivate kriteeriumite määramiseks	50
Lisa 3. Näiteid vastavusauditi käigus riskide hindamise tegurite kohta	52
Lisa 4. Näiteid konkreetse valdkonna riskitegurite kohta	55
Lisa 5. Näiteid vastavusauditi toimingute kohta valitud valdkonnas	56
Lisa 6. Näiteid vastavusnõuetest kõrvalekallete kohta	58
Lisa 7. Näide vastavusauditi käigus esitatud arvamuse kohta kui finantsaruannete auditit kajastava auditiaruande osast	59
Lisa 8. Näide märkustega vastavushinnangu kohta	62
Lisa 9. Näide mittevastavusele viitava auditi arvamuse kohta	63
Lisa 10. Näide vastulause kohta (arvamuse avaldamisest loobumine)	64
Lisa 11. Näide auditi käigus tehtud muude tähelepanekute esitamise kohta (asjakohase lõigu lisamine)	65
Lisa 12. Näide audiitori aruandest finantsaruannete kohta, mis hõlmab põhjendatud kindlusel põhinevat arvamust finantsaruannete ja piiratud kindlusel põhinevat järel dust vastavuse kohta	66

1 Sissejuhatus

1. Vastavusauditi kontseptsioonist saab ülevaate, lugedes INTOSAI Lima deklaratsioonis toodud avaliku sektori auditi eesmärgi kirjeldust: „Auditeerimine ja sellekohase institutsiooni olemasolu on avalikule finantshaldusele omased, kuna avaliku sektori raha kasutamine tugineb usaldusele. Audit ei ole eesmärk omaette, vaid regulatsioonisüsteemi hädavajalik osa, mille eesmärk on võimalikult vara tuua esile kõrvalekalded kehtestatud nõuetest ning finantsjuhtimise seaduslikkuse, tõhususe, mõjususe ja säästlikkuse põhimõtete rikkumised, et alati oleks võimalik võtta korrigeerivaid meetmeid, panna aruandekohustuslasi vastutama, saada hüvitist või rakendada abinõusid selliste rikkumiste kordumise vältimiseks või vähemalt takistamiseks.“

2. Vastavusaudit keskendub sellele, mil määral auditeeritav üksus järgib reegleid, seaduseid ja eeskirju, poliitikat, kehtivaid koodekseid ja tavasid või kokkuleppelisi tingimusi, näiteks lepingu- või rahastamislepingu tingimused. Vastavusauditi kontseptsiooni on tutvustatud INTOSAI standardites („Auditi põhialused“) (ISSAI 100.38 ja 39). Lisaks on kontseptsiooni kirjeldatud dokumendis ISSAI 4000 „Vastavusauditi suuniste üldtutvustus“.

3. Avalikus sektoris on olulisteks ja kandvateks põhimõteteks läbipaistvus, vastutus, nõuetekohane hoolsus ja hea valitsemistava. Tegevused, mida avaliku sektori asutused kodanike huvides ellu viivad, nende tegevuste suhtes kehtivad kitsendused ja piirangud, nende käigus saavutatavad üldised eesmärgid ning iga kodaniku huvide kaitsmisega seonduv võidakse sätestada seaduste ja määrustega. Lisaks usaldatakse avaliku sektori asutuste kätte avalikkusele kuuluvad rahalised vahendid, eeldades asutustelt nende nõuetekohast haldamist. Avaliku sektori asutused ja nende nimetatud ametnikud vastutavad oma tegevuse läbipaistvuse, nende hoolde antud rahaliste vahendite kasutamise eest, kodanikele aruandmise ning nende vahendite kasutamisel nõuetekohase hoolsuse rakendamise eest.

4. Vajadus teha avaliku sektori asutuste üle kontrolli veendumaks, et nad järgivad oma tegevuses neid valitsema pandud ametkondade kehtestatud nõudeid ning kodanike õigused asjaomastes protsessides osalemisel on tagatud, kujutab endast avaliku sektori olulist kontrollifunktsiooni. Avaliku sektori auditi kaudu üldiselt ning vastavusauditi kaudu konkreetsemalt aitavad avaliku sektori audiitorid teha järelevalvet eespool toodud üldpõhimõtete järgimise ja rakendamise üle. Vastavusauditi kontekstis hõlmab viidatud vastutus ka otsustamist, kas konkreetse auditiobjektiga seotud teave vastab kõigis olulistes aspektides asjaomastele kriteeriumitele, näiteks asjasse puutuvad seadused, määrused, direktiivid, lepingutingimused jms. Niisuguse auditi tulemustest antakse teada auditeeritavale ja seaduses ette nähtud asutustele. Lisaks teavitatakse tulemustest üldjuhul laiemat avalikkust. Kõike seda tehakse avaliku sektori vastutuse ja läbipaistvuse tagamiseks.

5. Suunised keskenduvad avaliku sektori vastavusauditi eri aspektidele, vastavusauditi puhul kehtivad paljudes riikides väga erinevad mandaadid ja eesmärgid. Demokraatliku valitsemissüsteemi korral on vastutamine avalikkuse ning selle konkreetsete esindajate ees avaliku sektori asutuse juhtimise ülimuslik põhimõte ning hea valitsemistava oluline element. Avaliku sektori asutuste moodustamine toimub üldjuhul seaduses ette nähtud korras ja nende tegevust kontrollivad niisamuti erinevad seadustega sätestatud ametkonnad. Avaliku sektori asutuste juhtkond vastutab asutuse tegevuse korraldamise

eest, lähtudes asjaomaste seaduste, määruste ning neid haldavate ametkondade kehtestatud korrast tulenevatest sätetest. Kuna seadused ning muud õigusnormid on peamiseks vahendiks, mille abil seadusandjatel on võimalik kontrollida avalikule sektorile rahaliste vahendite eraldamist ja nende kasutamist, kujutab vastavusaudit avaliku sektori auditi puhul tavajuhul auditi mandaadiga kaasnevate tegevuste ehk töövõtu tingimuste olulist ja lahutamatu osa. Kuna erinevaid õigusakte on palju, võivad nende sätted omavahel vastuollu minna ja tingida erineva tõlgenduse.

Lisaks ei pruugi allasutused seadusest tulenevate suuniste või piirmäärade järgimisel järjepidevad olla. Selle tulemusel nõuab avaliku sektori asutuse vastavuse hindamine märkimisväärsed kutseoskuseid ning omandab erilise tähtsuse.

6. „Finantsaruannete vastavusauditi suunistes“ (ISSAI 4200) on käsitletud olukordi, mille puhul vastavusauditit tehakse paralleelselt finantsaruannete auditeerimisega. Need suunised lähtuvad INTOSAI standarditest „Auditi põhialused“ (edaspidi käesoleva dokumendi tähenduses ISSAI 100 kuni ISSAI 400, eelnevalt INTOSAI standardid) ning on välja töötatud avaliku sektori audiitorite ja kõrgeimate kontrolliasutuste abistamiseks nimetatud põhimõtete kohaldamisel. Need suunised toetavad INTOSAI finantsauditi suunistes sätestatud (ISSAI 1000–2999, edaspidi „Finantsauditi suunised“).

7. Vastavusauditi suunised on koos finantsauditi suunistega mõeldud avaliku sektori audiitoritele kõikehõlmavate, avaliku sektori finantsaruannete auditeerimisele kohaldatavate suuniste kogumi koostamiseks.

8. Alljärgnev voodiagramm kajastab protsessi, mida vastavusauditi teostamisel üldjuhul järgitakse, ning seda on põhjalikumalt kirjeldatud suuniste järgmistes peatükkides.

Vastavusauditi protsess

Dokumenteerimine, suhtlemine, kvaliteedikontroll	Esmased kaalutlused (3., 4., 5. peatükk)	- Vastavusauditi ulatuse ja eesmärkide kindlaksmääramine - Eetilisest seisukohast oluliste põhimõtete (nt sõltumatus ja objektiivsus) arvestamine - Kvaliteedi kontrollimise protseduurireeglite rakendamise tagamine
	Auditi planeerimine (6. peatükk)	- Osalevate poolte ja õigusliku aluse kindlakstegemine - Auditi teema ja kriteeriumite kokkuleppimine - Üksuse ja selle keskkonna mõistmine - Auditi strateegia ja plaani väljatöötamine - Sisekontrolli põhimõtete mõistmine - Planeerimiseks vajalike materjalide kindlakstegemine - Riskide hindamine - Vajalikku kindlust andva auditiprotsessi kavandamine
	Auditi teostamine ja tõendusmaterjali kogumine (7. peatükk)	- Tõendusmaterjalide kogumine erinevate vahenditega - Plaanide järjepidev täiendamine ja riskide hindamine - Järjepidev dokumenteerimine, suhtlemine ja kvaliteedi kontrollimine - Seadusvastase tegevuse suhtes kahtlust äratavate mittevastavuste käsitlemine
	Tõendusmaterjali hindamine ja järelduste tegemine (8. peatükk)	- Hinnangu andmine selle kohta, kas kogutud on piisaval määral tõendusmaterjale - Olulisuse arvestamine aruandluse seisukohast - Järelduste tegemine - Kirjalike materjalide hankimine vajaduse järgi - Järgnevate sündmuste käsitlemine vajaduse järgi

	Aruandlus (9. peatükk)	• Aruannete koostamine • Vajaduse järgi auditeeritava üksuse soovitude ja vastuste lisamine • Vajaduse järgi varasemate aruannete järelauditi teostamine
--	---------------------------	--

2 Suuniste ulatus

2.1 Vastavusauditi ulatus ja olemus

9. Üldjuhul on kõrgeima kontrolliasutuse mandaadiga määratud, kas kõrgeim kontrolliasutus hakkab vastavusauditiga seotud tegevusi sooritama või mitte. Juhul kui vastavusauditi teostajaks on kõrgeim kontrolliasutus, määrab see üldjuhul kindlaks teostatavate tööde mahu ja iseloomu ning auditi sobiva lähenemisviisi. Teatud juhtudel võib seadusandlik kogu, näiteks parlament, nõuda kõrgeimalt kontrolliasutuselt teatud tüüpi auditi tegemist. Selliste ettepanekute täitmine on lubatud eeldusel, et selle käigus ei satu ohtu audiitorite sõltumatus (ISSAI 200, 2.2.16). Eeltoodule vaatamata peaks kõrgeimale kontrolliasutusele jääma võimalus valida auditile sobiv lähenemisviis ja meetoodika.

10. Vastavusauditite teemad on väga mitmekesised ning võivad auditites suuresti erineda. Auditi valdkond võib oma olemuselt olla üldise või väga konkreetse sisuga. Täpsemad suunised vastavusauditite valdkonna kohta on toodud punktis 6.3.

11. Auditi põhimõtetes on selgitatud, et vastavusaudit on oluline, sest valitsusasutused, programmid ja tegevused tulenevad sageli teatud konkreetsetest seadustest ja määrustest. Seadusandjatel on vaja teada, kas asjaomaseid seaduseid ja määruseid järgitakse, kas nende rakendamisel saavutatakse soovitud tulemusi ja kas probleemide selgumise korral on vaja neid õigusakte täiendada (ISSAI 300, 3.4.2). Seadused, määrused ja muu auditeeritava üksuse suhtes kehtivad vastavusnõuded võivad olla auditi konkreetsete eesmärkide seisukohast eriti olulised, olenedes sellest, kas nende saavutamisele keskendutakse eraldi auditi raames või seotuna tulemusauditiga või finantsaruannete auditeerimisega. Seega lähtuvad avaliku sektori audiitorid tööde ulatuse ja iseloomu planeerimisel eeldusest, et neil peab olema võimalik esitada tulemuste põhjal asjaomastele osapooltele konstruktiivseid aruandeid.

12. Teatud juhtudel võidakse auditi valdkond ja ulatus sätestada konkreetse vastavusauditi tegemiseks antud volituses. Teistel juhtudel võidakse valdkonna ja ulatuse valikul lähtuda avaliku sektori audiitori kutsealasest otsustusest. Tegurid, mis võivad avaliku sektori audiitori otsust auditi valdkonna ja ulatuse osas mõjutada, on järgmised:

a) auditi volitusest või asjaomastest seadustest ja määrustest tulenevad nõuded, näiteks riigieelarve või riigihangete seadus;

b) auditeeritavas üksuses eelnevalt fikseeritud mittevastavuste juhtumid, näiteks eelnevate auditite käigus tuvastatud kõrvalekalded vastavusnõuetest;

c) kõrgeima kontrolliasutuse väliste audiitorite auditite käigus tehtud tähelepanekud ja antud soovitused;

d) finants- või tulemusauditi raames riskide hindamine, mille tulemusel selgitati välja konkreetsed valdkonnad, millega on seotud mittevastavuste oht (näiteks mitmeid sektoreid hõlmavad tegevused, sh hanked; või suured sektoripõhised programmid, sh tulude kogumine; kaitsevaldkond; sotsiaaltoetused);

e) avalikud huvid või ootused (näiteks kahtlustatav pettus, juhtimisvead või meedia välja selgitatud mittevastavused);

f) konkreetsed valdkonnad, millele on õigusaktides erilist tähelepanu pööratud (näiteks keskkonnaprobleemid või rahvusvaheliste keskkonnalepete täitmine);

g) seadusandjate, rahastamisagentuuride või -organisatsioonide nõuded (näiteks vastavus rahastamislepingu nõuetele);

h) auditeeritav üksus on saanud rahastamisorganisatsioonilt märkimisväärseid summasid ning rahastamise jätkumise tingimuseks on lepingu või kokkuleppe nõuete täitmine.

13. Olukorras, kus vastavusauditi ulatus ja olemus ei tulene vahetult auditi volitusest või asjaomastest õigusaktidest ning põhineb avaliku sektori audiitori kutsealasel otsustusel, võib vajalikuks osutuda auditeeritava asutuse kirjalik teavitamine auditi ulatusest ja olemusest. Sellest võib olla abi osapoolte rollide ja vastutuse selgitamisel, kaasa arvatud auditiga hõlmataavad valdkonnad ning konkreetsed piirangud, edastatav teave, auditi tulemusel koostatav aruanne ja selle adressaadid, ajakava jms.

14. Viiteid „vastavusauditile“ mõistetakse kogu dokumendi ulatuses kõrgeima kontrolliasutuse enda või tema vastutusel tehtava töö kontekstis.

15. Käesolevate suuniste tähenduses peetakse vastavusauditit ja vastavusauditi aruandeid finantsaruannete auditiga seotud toiminguteks, kui

a) auditi tulemusel vastavuse kohta kujunenud arvamus moodustab osa audiitori aruandest, mis on koostatud finantsaruannete kohta;

b) finantsaruannete ettevalmistamisel on aluseks võetud üldine finantsaruandluse raamistik, mille kohaselt finantsaruanded peavad olema kooskõlas seaduste ja määrustega.

16. Kõrgeimate kontrolliasutuste avaliku sektori finantsaruannete auditeerimise laiendatud volitustest tingitult on auditi ulatus ja eesmärgid üldjuhul suuremad dokumendis ISA 200 „Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega“ (täiendatud ja ajakohastatud versioon). Finantsaruannete auditeerimisel on audiitori üldised eesmärgid ISA 200 kohaselt järgmised:

a) põhjendatud kindluse saamine selle kohta, et finantsaruanded on vabad olulistest vigadest, olenemata sellest, kas need vead on tingitud pettusest või inimlikust eksimusest, tagades sel moel audiitorile võimaluse avaldada arvamust selle kohta, kas finantsaruanded on kõigis olulistes aspektides koostatud kehtiva finantsaruandlusraamistiku kohaselt; ja

b) aruande koostamine finantsaruannete või muude asjaomaste dokumentide kohta, arvestades ISA kehtestatud tingimusi ja audiitori tähelepanekuid.

17. Avaliku sektori vastavusauditi ulatus on tavajuhul suurem kui ISA 250 „Seaduste ja regulatsioonidega arvestamine finantsaruannete auditi puhul“ täiendatud versioonis. ISA 250 kohaselt on audiitoril kolm eesmärki:

a) piisavate ja asjaomaste tõendusmaterjalide hankimine selle kohta, et tegevus on kooskõlas seaduste ja määruste üldtunnustatud sätetega, mis avaldavad vahetut mõju finantsaruannetes esitatud olulistele summadele ja avaldatud andmetele;

b) kokku lepitud audititoimingute tegemine eesmärgiga aidata kaasa seaduste ja määruste vastuolude tuvastamiseks, mis mõjutavad oluliselt finantsaruandeid;

c) seaduste või määruste auditi käigus täheldatud mittevastavustele või kahtlustatavatele mittevastavusele reageerimine.

18. Täiendavaid suuniseid auditeeritava üksuse teavitamiseks auditi ulatuse ja olemuse kohta leiab järgmistest dokumentidest:

- ❖ ISSAI 1210 ja 1300;
- ❖ INTOSAI rakendussuunised tulemusauditi teostamiseks, p 2.3 „Ametkondi tuleb nõuetekohaselt teavitada“;
- ❖ IFAC rahvusvaheline kindlust andva töövõtu standard (ISAE) 3000.

2.2 Põhjendatud vs piiratud kindlus

19. Vastavusauditi põhimõtete järgi tuleb audit planeerida nii, et oleks tagatud põhjendatud kindlus selliste vigade, ebareeglipärasuste ja seadusvastaste tegude avastamise suhtes, millel võib olla oluline mõju auditi eesmärkidele (ISSAI 300, p 3.4.1).

20. Peaaegu kõigi töövõttude puhul saab rääkida kahte tüüpi kindlusest: põhjendatud (positiivne) kindlus ja piiratud (negatiivne) kindlus. Põhjendatud kindlus ei viita seejuures mitte absoluutsele kindlusele. Auditi olemusest tingitud piirangute tõttu (vt riskide hindamise peatükki) ei anna ükski audit 100% kindlust. Üldiselt on põhjendatud kindlust andvad auditid üles ehitatud nii, et nende järel on võimalik suhteliselt kindlalt avaldada arvamust, mille kohaselt „meie arvates vastab/ei vasta auditeeritud valdkond olulises osas kõigile kehtestatud kriteeriumitele ...“. Piiratud kindlust andvat tegevust ei käsitleta auditina, vaid pigem ülevaate saamisena. Selle tulemusel saadakse väiksem kindlus ning negatiivne järeldusotsus, mille kohaselt „me ei täheldanud midagi, mis oleks viidanud sellele, et auditeeritud valdkond ei vasta olulises osas kehtestatud kriteeriumitele ...“

21. Nii põhjendatud kindlust andvad auditid kui ka piiratud kindlust tagavad ülevaated eeldavad valdkonna mõistmist ning avaliku sektori audiitori arvamust toetava tõendusmaterjali kogumist vajalikus mahu. Põhjendatud kindlust andva auditi osaks on riskide hindamine ja sellest lähtuvate audititoimingute teostamine ning hangitud tõendusmaterjali piisavuse ja nõuetekohasuse hindamine. Piiratud kindlust andev ülevaade on üldjuhul piiratud analüütiliste protseduuride ja järelepärimistega. Nii põhjendatud kindlust andva auditi kui ka piiratud kindlust tagava ülevaate puhul tuleb tegevuse olemus, ajastamine ja maht kindlaks määrata avaliku sektori audiitori kutsealase otsustuse põhjal. Piiratud kindlust andev ülevaade võib osutada sobivaks erinevaid üksusi hõlmavate valdkondade puhul, et keskenduda keerukamatele ja mitmekülgsematele valdkondadele kui ühte konkreetset üksust puudutavad teemad.

22. Suuniste koostamisel on lähtutud põhjendatud kindlust tagava auditi kontekstist. Finantsaruannete auditeerimisega seotult toimuva vastavusauditi korral on need suunised

juhendmaterjal avaliku sektori audiitoritele, kes esitavad oma seisukoha, kas üksus vastab ametkondade kehtestatud nõuetele, arvamuseks põhjendatud kindluse tagamise kohta.

23. Kui vastavust puudutav piiratud kindlust andev ülevaade ühitatakse finantsaruannete osas põhjendatud kindlust tagava auditiga, tuleb selgelt kirjeldada audiitori erinevaid ülesandeid ja vastutust selles valdkonnas.

2.3 Juhtkonna väidetel põhinev aruanne vs vahetu aruandlus

24. Teatud puhkudel võib auditeeritava asutuse juhtkond koostada konkreetse aruande või vastavusaruande. Muudel juhtudel võib sedalaadi kinnitus olla nn aruannete osaks.

25. Näiteks avaldab juhtkond finantsaruannete koostamisel deklaratsiooni, milles kinnitab, et aruannete koostamisel on lähtutud kehtivast finantsaruandlusraamistikust, näiteks rahvusvahelised avaliku sektori raamatupidamisstandardid (IPSAS) või konkreetse riigi raamatupidamisaruannete koostamise üldtunnustatud hea raamatupidamistava. Sedalaadi deklaratsioonis kinnitatakse muu hulgas, et raamatupidamisaruannete koostamisel on lähtutud kehtivatest normidest, ettevõttele kuuluvad varad on realselt olemas ja nende väärtust on õigesti hinnatud. Juhtkond võib samadel põhimõtetel avaldada asjaomastele ametkondadele esitatavaid vastavusdeklaratsioone.

26. Avaliku sektori auditeerimisel puuduvad sageli konkreetsete aruanded või vastavusdeklaratsioonid, mida auditeeritav ametkond kasutajatele esitab. Pigem sisaldab audiitori koostatud aruanne teavet valdkonna kohta kas andmete/info kujul või arvamust/seisukohta selgitava deklaratsiooni kujul. Sedalaadi auditeid nimetatakse vahetul aruandlusel põhinevateks audititeks. Audit käigus tehtud tähelepanekutest teavitatakse nõuetekohaselt asjassepuutuvaid osapooli, näiteks auditeeritavat asutust ja seadusandjat. Üldjuhul tehakse aruanded kättesaadavaks ka laiemale avalikkusele.

27. Konkreetne aruande vorm võib sõltuda audiitori kutsealasest otsustusest, mis moel on kõige tõhusam hangitud teavet sihtrühmani viia. Aruanded võivad olla pika- või lühivormilised. Täpsemad suunised aruandluse kohta on toodud suuniseid käsitlevas peatükis.

28. Käesolevad suunised on välja töötatud vahetul aruandlusel põhinevatel audititel, kuid neid võib vajaduse korral kohaldada ka juhtkonna väidetel põhinevatele aruannetele.

3 Eesmärgid

29. Nagu eespool viidatud, keskendutakse ISA 200.11-s (täiendatud ja ajakohastatud versioon) finantsaruannete auditeerimisele. Seejuures on audiitori eesmärgiks saada põhjendatud kindlus selle kohta, et finantsaruanded ei sisalda pettusest või vigadest põhjustatud olulisi väärkajastusi, andes audiitorile sel moel võimaluse avaldada oma arvamust selle kohta, kas finantsaruannete koostamisel on lähtutud kehtivast finantsaruandlusraamistikust; ning audiitori leidsid ja tähelepanekuid nõuetekohaselt kajastada ning edastada.

30. Olenevalt kõrgeima kontrolliasutuse volitustest ja põhiseaduslikust rollist on avaliku sektori audiitorite eesmärgid finantsaruannete auditeerimisel ja vastavusauditite tegemisel järgmised:

a) põhjendatud kindluse saamine selle kohta, kas tegevused, majandustehingud ning finantsaruannetes kajastuv teave vastab kõigis olulistes aspektides neid reguleerivate õigusaktide nõuetele;

ja

b) seadusandlike ja/või muude ametkondade teavitamine vajaduse järgi oma leidudest ja järeldustest.

31. Kohtu tüüpi kõrgeimate kontrolliasutuste eesmärgiks on ka teavitada asjaomaseid ametkondi vastavuse osas täheldatud kõrvalekalletest või algatada protsess, mille tulemusel vormistatakse ametlik seisukoht kohtu tüüpi kõrgeimate kontrolliasutuste õiguslike funktsioonide kohaselt, näiteks vastutava ametkonna/ametniku väljaselgitamine või võimaliku õigusrikkumise tuvastamine.

4 Määratlused

32. Suunistes kasutatakse järgmisi termineid järgmistes allpool avatud tähendustes:

1. **Väide** – esitis, otsene või kaudne, mis on auditeeritava üksuse tegevuste, majandustehingute ja info osa ning mida audiitor kasutab erinevate võimalike kõrvalekallete eri tüüpide hindamisel. Vastavusauditi kontekstis tähendab vastavusega seotud väide (vastavuskinnitus) seda, et üksus, kaasa arvatud vastutavad avalikud teenistujad, tegutsevad seadustes sätestatud korras (ja sobivusaudite puhul, et tegutsetakse avalikkuse ootuste kohaselt). Väiteks võib olla auditeeritava üksuse poolt auditeeritava valdkonna kohta edastatud teave või juhtkonna esitiskirjas toodud väited.

2. **Õigusaktid** – seadusandja kehtestatud asjaomased seadused või otsused või muud kohustuslikud instrumendid, juhendmaterjalid ja suunised, mille kehtestajaks on asjaomastes õigusaktides sätestatud volitustega avaliku sektori asutused ja mille järgimine on auditeeritavale üksusele kohustuslik. Kirjeldatud elemente nimetatakse teatud puhkudel seadusest tulenevateks nõueteks või lihtsalt õigusaktideks. Siinkohal ei tohiks neid segi ajada võimu või sundi teostavate õiguslike institutsioonide, näiteks korrakaitseasutuste või seadusandlike asutustega. Niisugustele ametkondadele viidates tuleb konkreetselt rääkida korrakaitseasutustest või seadusandlikest asutustest.

3. **Vastavusaudit** – audit, kus keskendutakse sellele, mil määral auditeeritav üksus järgib reegleid, seaduseid ja eeskirju, poliitikat, kehtivaid koodekseid ja tavasid või kokkuleppelisi tingimusi, näiteks lepingu või rahastamislepingu tingimused. Vastavusaudit võib hõlmata paljusid erinevaid valdkondi. Üldjuhul on vastavusauditi eesmärgiks eeldatavale sihtrühmale piisava kindlustunde andmine läbiviidud hindamise või mõõdistuse tulemuste kriteeriumitele vastavuse kohta.

Vastavusaudite tegemisel INTOSAI auditi põhimõtetes esitatud korra kohaselt on eriti suure tähtsusega kaks peamist kontseptsiooni:

a) **seaduslikkus** – kontseptsioon, mille kohaselt finantsaruannetes kajastatud tegevused, tehingud ja teave on kooskõlas asjaomaste seadustega, seaduses sätestatud korras vastu võetud määrustega ja muude asjaomaste seaduste, määruste ja kokkulepetega, kaas arvatud eelarvete koostamist kajastavad õigusaktid, ning nõuetekohaselt sanktsioneeritud.

b) **sobivus** – avaliku sektori hea finantsjuhtimise tava ja avalike teenistujate käitumiskodeksi üldpõhimõtted.

Olenevalt kõrgeima kontrolliasutuse volitustest võib vastavusaudit olla kas seaduslikkuse või sobivuse või mõlema audit.

Kuna sobivust on objektiivselt kontrollida mõnevõrra raskem ja isegi keeruline, siis võib mõnel juhul põhjendatud kindluse saamine sobivusauditi puhul võimatuks osutuda. Sageli puuduvad selged ja objektiivsed mõõdikud, mille abil sobivust hinnata – see, mis on aktsepteeritav avaliku sektori ühele osale, ei pruugi teise jaoks vastuvõetav olla.

Juhul kui kõrgeimatel kontrolliasutustel on volitused sobivust auditeerida, ei pruugi vajalikud kriteeriumid auditeerimise alguses konkreetselt paigas olla. Sobivate kriteeriumite kehtestamist on põhjalikumalt käsitletud käesoleva dokumendi järgmistes peatükkides. Juhul kui auditi volitus näeb ette auditeerida sobivust, võidakse asjaolude sobivuse korral kohaldada käesolevates suunistes sätestatud põhimõtteid. Sobivust käsitlevate aruannete vorm ja sisu võib olenevalt kõrgeima kontrolliasutuste volituste mahust ja konkreetsest olukorrast erineda.

4. Kõrvalakalded vastavusnõuetest – auditeeritava üksuse suutmatust järgida

- a) õigusakte (seaduslikkusele keskenduvad vastavusauditid) või
- b) avaliku sektori hea finantsjuhtimise tava ja avalike teenistujate käitumiskodeksi üldpõhimõtteid (sobivusele keskenduvad vastavusauditid).

5. Järeldus – audiitori koostatud aruanne vastavuse kohta sisaldab üldjuhul auditi põhjal tehtud järeldust. Vastavusauditi tegemisel seotuna finantsaruannete auditiga võidakse järeldused esitada arvamuse kujul (vt arvamus). Järeldus võidakse esitada ka põhjalikuma vastusena konkreetsetele auditi käigus esitatud küsimustele.

6. Seadusandja – konkreetse riigi seadusandlik asutus (kogu), näiteks parlament. Vastavusauditi kontekstis võivad seadusandjaks olla ka muud avaliku sektori asutused, kellel on volitused võtta vastu või kehtestada eelarvelisi õigusakte või otsuseid.

7. Arvamus – audiitori poolt finantsaruannete auditeerimise järel koostatud aruanne võib lisaks arvamusele finantsaruannete kohta sisaldada konkreetset kirjalikku arvamusavaldust vastavusnõuete täitmise kohta. Märkusteta arvamust võib avaldada üksnes juhul, kui audiitor on jõudnud järeldusele, et auditeeritava üksuse finantsaruannetes kajastatud tegevused, majandustehingud ja info on kõigis olulistes aspektides kooskõlas neid reguleerivate õigusaktidega.

8. Sidusrühmad – isikud, grupid, organisatsioonid või muud laadi üksused, kes avaliku sektori tegevuse ja tegevusvaldkondade, avalikus sektori asutuste rahastamise ja avaliku sektori vahendite arvelt rahastatud programmide eduka realiseerimise pärast muret või selle vastu huvi tunnevad.

5 Esmased kaalutlused

5.1 Eetilised kaalutlused

33. Auditi põhimõtetes sätestatakse eetilise seisukohast oluline, millega tuleb enne auditi alustamist arvestada (ISSAI 200, 2.2.1). Need põhimõtted on seotud järgmiste valdkondadega:

- a) kõrgeima kontrolliasutuse ja audiitori sõltumatus, kaasa arvatud poliitiline erapooletus;
- b) audiitori ja auditeeritava üksuse vahelise huvikonflikti vältimine;
- c) audiitori ja kõrgeima kontrolliasutuse vajaliku pädevuse olemasolu tagamise nõue;
- d) vajaliku ametialase hoolikuse ja ettevaatuse kohaldamine kõrgeima kontrolliasutuse ja audiitori poolt auditi põhimõtete rakendamisel.

34. Juhul kui mingil põhjusel ei ole kõrgeimal kontrolliasutusel või audiitoril võimalik eetilise seisukohast olulisi auditipõhimõtteid järgida, rakendatakse enne auditi algust asjakohaseid meetmeid võimalike mittevastavuste kõrvaldamiseks. Selle osaks võib olla näiteks auditeerimisega tegelevate töötajate ülesannete muutmine, täiendava koolituse korraldamine või ekspertide kaasamine.

35. Täiendavaid suuniseid leiab järgmistest dokumentidest:

- ❖ INTOSAI eetikakoodeks;
- ❖ INTOSAI rakendussuunised tulemusauditi teostamiseks (p 2.2 ja 2.3);
- ❖ IFAC ISAE 3000.

5.2 Kvaliteedikontroll

36. Sarnaselt teiste auditiliikidega on ka vastavusauditi teostamise seisukohast oluline, et kõrgeimas kontrolliasutuses oleksid välja töötatud protsessid ja protseduurireedid, mis aitavad tagada tööde teostamist piisava kvaliteediga, kollektiivse pädevuse ja oskuste olemasolu auditi toimingutega tegelevatel avaliku sektori audiitoritel ning meeskonna tegevuse nõuetekohast juhendamist, kontrollimist ja hindamist. INTOSAI auditi põhimõtetes on toodud mõõdikud ja antud suuniseid tööde kvaliteedi tagamiseks (ISSAI 200, 2.1.26 ja 2.2.36).

37. Täiendavaid suuniseid kvaliteedikontrolli tagamiseks võib leida järgmistest dokumentidest:

- ❖ INTOSAI kvaliteedikodeks [kavandatav] ja ISSAI 1220;
- ❖ INTOSAI tulemusauditi rakendussuunised (vt lisa 4);
- ❖ IFAC rahvusvaheline kvaliteedikontrolli standard (ISQC 1);
- ❖ IFAC ISAE 3000.

6 Vastavusauditi planeerimine

38. Auditi põhimõtted näevad ette auditi planeerimise viisil, mis tagab kvaliteetse auditi teostamise säästlikul, tõhusal ja mõjusel viisil ning tähtajaliselt (ISSAI 300 3.1.1). Lisaks peavad auditi planeerimisega tegelevad isikud olema kursis auditeeritava asutuse suhtes kehtestatud vastavusnõuetega (ISSAI 300, p 3.4.3).

39. Avaliku sektori audiitorid on kohustatud auditi planeerimisel ja läbiviimisel säilitama kutsealast skeptitsismi.

6.1 Osalevate isikute kindlaksmääramine ning õiguslik alus

40. Avaliku sektori audiitorid tagavad auditi mõjusaks teostamiseks vajalikud eeltingimused. Vastavusauditi planeerimisel võib see muu hulgas tähendada asjassepuutuvate isikute kindlaksmääramist juba protsessi algastmes. See on oluline auditi teostamiseks vajaliku õigusliku aluse loomiseks, näiteks kõrgeima kontrolliasutuse volituste saamiseks, avaliku sektori audiitorite vastutuse ja ülesannete määramiseks ning auditeeritava üksuse põhiseadusliku staatuse ja ülesannetega arvestamiseks.

41. Lisaks on oluline auditi aruande kasutajate (sihtrühma) selgitamine. Aruande vormi ja sisu mõjutab eelkõige audiitori kutsealane otsustus ning tema visioon sellest, milline on kõige tõhusam viis jõuda lõppkasutajateni. Kasutajate vajadused sõltuvad sellest, kas tegu on seadusandja, rahastamisagentuuri, -organisatsiooni, kodanikuühenduse või mõne muu asjaomase sidusrühmaga.

6.2 Auditeeritav valdkond ja auditeeritava valdkonnaga seotud teave

42. Auditeeritava valdkonna ja auditeeritava valdkonnaga seonduva teabe väljaselgitamine on vastavusauditi planeerimise ja teostamise protsessi üks esimesi samme.

43. Auditi valdkondi on palju ja neil on rohkesti erinevaid tunnuseid. Valdkonnad võivad oma olemuselt olla üldised või väga spetsiifilised. Mõned on kvantitatiivsed ja sageli kergesti mõõdetavad (näiteks finantstulemused või seisund), sellal kui teised on kvalitatiivsed ja olemuselt subjektiivsemad (näiteks käitumine). Kõigele vaatamata peaks valdkond olema piiritletav ning lisaks peaks olema võimalik valdkonda sobivate kriteeriumite põhjal hinnata. Peale selle peab valdkond olemuselt olema niisugune, et selle kohta oleks võimalik koguda piisaval määral tõendusmaterjali, mille põhjal saab välja kujundada põhjendatud kindlusel tugineva arvamuse.

44. Mõnel juhul võib auditeeritav valdkond olla kindlaks määratud asjaomastes õigusaktides või auditi volituses. Teistel puhkudel on tegemist strateegilise valikuga, mille langetab kõrgeim kontrolliasutus või avaliku sektori audiitorid, ning seejuures võetakse arvesse riskide hindamist ja kutsealast otsust.

45. Eelarve koostamisega seonduvaid õigusakte või muid otsuseid kajastava auditi puhul võetakse arvesse ka auditeeritava üksuse tuluseid ning rahastamisallikaid ja väljaminekuid.

46. Kõrgeima kontrolliasutuse volitused võivad enne õigusaktide järgimise kohta otsuse langetamist laieneda ka dokumenteeritud eelarveprognoosidele ja -vahenditele.

47. Finantsaruannete auditeerimisega seotud vastavusauditi puhul on käsitletavaks valdkonnaks üldjuhul eraldatud raha ja eelarvega kaasnevad otsused ning finantsjuhtimine tervikuna. Sedalaadi vastavusauditi käigus antakse hinnang selle kohta, kas finantsaruannetes kajastuvad tegevused, majandustehingud ja info (auditeeritavaks valdkonnaks on teave) on kooskõlas asjaomaste õigusaktidega (kriteeriumid).

Sedalaadi õigusaktideks võivad olla eeskätt eelarvestamisega seotud õigusaktid, seadused, parlamendi otsused ja muud siduvad otsused, suunised ja tegevusjuhised ning kokku lepitud tingimused ja kord. Lisaks hinnatakse seda, kas üksuse tulused ja kulused on kasutatud seadustega sätestatud korras, ja võetakse seejuures arvesse ka üksuse elluviidava programmi eesmärkide saavutamist ja tegevuste nõuetekohast läbiviimist.

48. Mõned näited vastavusauditi käigus käsitletavatest auditeeritavatest valdkondadest ja auditeeritava valdkonnaga seonduvast teabest on esitatud lisas 1.

6.3 Kriteeriumid

49. Lisaks tuleb määrata kriteeriumid või mõõdikud, millega auditeeritavat valdkonda võrreldakse. Vastavusauditi teostamisel on just kriteeriumite määramine auditi planeerimise seisukohast väga oluline etapp. Mõned näited kriteeriumitest, mille põhjal vastavusauditi teha, on lisas 1 ja lisas 1-A.

50. Kriteeriumid võivad olla ametlikud, näiteks seadused, määrused, ministeeriumi direktiiv või lepingu ja kokkulepete sätted. Kriteeriumid võivad olla ka vähem ametlikud, näiteks käitumiskoodeks, sobivusnõuded või teatud käitumise suhtes kehtivad ootused, näiteks riigi kulul reisides, majutudes ja meelt lahutades lubatav kulutuste tase juhul, kui vastavad piirmäärad ei ole juba varem kokku lepitud. Kriteeriumitena kohaldatavad haldussuunised peaksid olema seaduste ja määrustega kooskõlas. Auditi kriteeriumite alusena kasutatud allikad võivad ka ise vastavusauditi osaks olla.

51. Kriteeriumid peavad olema sobivad, s.t et kriteeriumitele peavad olema iseloomulikud järgmised omadused:

a) **asjakohasus** – asjakohased kriteeriumid on olulisel määral abiks auditi aruande sihtrühma infovajaduse ja otsustusprotsessi seisukohast;

b) **usaldusväärsus** – kriteeriumid on usaldusväärsed, kui teine audiitor jõuab samas olukorras samu kriteeriumeid kasutades suhteliselt samade järeldusteni;

c) **täielikkus** – täielikud kriteeriumid on piisavad auditi eesmärkide elluviimiseks ega jäta arvestamata olulisi tegureid. Need on tähenduslikud ning loovad võimaluse anda sihtrühmale teavitav ning otsustusprotsessi vajadustega arvestav ülevaade;

d) **objektiivsus** – objektiivsed kriteeriumid on erapooletud ning nende puhul võib välistada nii audiitori kui ka auditeeritava üksuse juhtkonna tendentslikkuse. See tähendab, et kriteeriumid ei saa olla sedavõrd mitteametlikud, et auditeeritava valdkonnaga seotud teabe võrdlemine kriteeriumidega oleks väga subjektiivne ning põhjustaks hoopis teistsuguste järeldusteni jõudmise teiste avaliku sektori audiitorite poolt;

e) **arusaadavus** – arusaadavana käsitletakse kriteeriume, mis on selgelt sõnastatud, aitavad jõuda selgete järelduseni ning on sihtrühmale arusaadavad ja tähenduslikud. Neid ei ole võimalik väga suurte erinevustega tõlgendada;

f) **võrreldavus** – võrreldavad kriteeriumid ühtivad sarnaste auditite, ametkondade või tegevuste ning üksuste puhul varem tehtud auditites kasutatutega;

g) **aktsepteeritavus** – aktsepteeritavaks peetakse selliseid kriteeriumeid, mille suhtes on ühel meelel asjaomase valdkonna eksperdid, seadusandjad, meedia ja laiem üldsus tervikuna;

h) **kättesaadavus** – kriteeriumid peaksid olema kasutajatele kättesaadavad, et anda neile võimalus mõista tehtud audititoiminguid ning auditi aruande aluseks olnud materjale.

52. Kriteeriumite hulka kuuluvad ka asjaolud, millel on konkreetse auditi eesmärkidele oluline mõju. Seega määravad avaliku sektori audiitorid vastavusauditi puhul kindlaks, millised kriteeriumid on valdkonda silmas pidades sobivad ja asjakohased ning millised on konkreetse auditi eesmärgid. Pärast seda, kui sobivad kriteeriumid on eeltoodud parameetrite põhjal välja selgitatud, tuleb need iga auditi asjaoludest lähtuvalt n-ö rakendamiskõlblikuks muuta, tagades sel moel võimaluse teha tähenduslikke auditijäreldusi.

53. Kriteeriumite määramine võib mõnel juhul olla üsna konkreetne ja selge protsess, samas võib nende määramine mõnikord ka keerulisemaks osutuda. Teatud juhtudel võivad avaliku sektori audiitorid kasutada sobivatest kriteeriumitest ülevaate saamiseks kontroll-lehti. Avaliku sektori audiitorid kasutavad kriteeriumite valikul erinevaid allikaid ja lähtematerjale, mõnda neist on käsitletud lisas 2.

54. Paljude vastavusauditite puhul on kohaldatavad kriteeriumid selgelt määratavad. See on tõenäoline näiteks olukorras, kus kriteeriumid tulenevad konkreetsetest ja komplitseerimata seadustest või määrustest. Audiitorile võivad asjakohaste kriteeriumite määramisel abiks olla ka seadusandja dokumenteeritud kavatsused või otsuste langetamise alused.

55. Juhul, kui tekib olukord, kus asjaomase seaduse, määruse või mõne muu õigusakti tõlgendamise õigsuses tekib kahtlusi, võib avaliku sektori audiitoritel olla abi seaduse või määruse koostamisel aluseks võetud kavatsustega ja asjaoludega tutvumisest või konkreetse õigusakti väljatöötamise eest vastutava ametkonnaga konsulteerimisest. Audiitorid võivad arvesse võtta ka kohtuvõimude varem tehtud asjaomaseid otsuseid.

56. Juhul kui vastavusauditi valdkond on seotud sobivusega, võib kriteeriumide määramine osutuda raskemaks, sest need ei ole sedavõrd ametlikud ning võivad muu hulgas sisaldada avalikkuse ootusi riigiametnike tegevuse ja käitumise suhtes. Niisugustel puhkudel peavad avaliku sektori audiitorid sobivate kriteeriumite leidmisel eriti põhjalikud olema. Kui asjaolud nõuavad, siis ei vabasta sobivate kriteeriumite kindlaksmääramine avaliku sektori audiitoreid kohustusest teavitada juhtumitest, kui on tuvastatud, et riigiametnikud on eiranud normipärast käitumistava.

57. Sobivate kriteeriumite määramise käigus peavad avaliku sektori audiitorid arvestama iga auditeeritava teemaga kaasneva mittevastavuse riski olulisust (eelarve koostamise seadused, muud konkreetsed seadused, lepingu tingimused jms) ning headele tavadele vastavust

(nn sobivust). Olulisuse hindamisel võetakse arvesse nii kvantitatiivseid (suurus) kui ka kvalitatiivseid (olemus ja parameetrid) aspekte.

58. Avaliku sektori audiitorid peavad tagama kriteeriumite nõuetekohase kasutamise, et käsitleda auditeeritavat valdkonda terviklikult. Haruldastel puhkudel, kui audit viiakse läbi üksnes piiratud ulatuses ning see hõlmab üksnes seaduste või määruste teatud sisu, peab ka see olema audiitori aruandes selgelt kirjas. Juhul kui avaliku sektori audiitorid kasutavad suuniseid, kontroll-lehti või muid materjale, mille on sobivate auditikriteeriumite kindlaksmääramiseks esitanud auditeeritav üksus või mõni muu haldusasutus, tuleb rakendada nõuetekohast hoolsust, et veenduda, kas kasutatavad materjalid peegeldavad vajalikul määral kehtivaid seadusi, määrusi jms.

59. Teatud juhtudel võivad asjaomased seadusest tulenevad sätted olla ebaselged, näiteks olukorras, kus seadusandlikus aktis on nõue kehtestada haldusasutusel konkreetsemad tingimused ning asutus ei ole neid tingimusi veel kehtestanud. Niisugustel puhkudel on avaliku sektori audiitorid kohustatud auditi aruandes selgelt näitama, mida vastavate sätetega nende arvetes nõutakse, või selgitama, et auditi ulatus oli piiratud, tuues ühtlasi välja selle põhjused. Nii võib aruandes näiteks märkida, et seaduse teksti ebaselgus on seadnud piiranguid auditi kriteeriumite kohaldamisele ning on vajadus rakendada korrigeerivaid meetmeid.

60. Üksikutel haruldastel juhtudel võivad kriteeriumid omavahel vastuollu sattuda, näiteks juhul, kui erinevad õiguslikud allikad on omavahel vastuolus ning seda küsimust ei ole asjaomased haldus- või õigusinstitutsioonid lahendanud. Sellistes olukordades on väga oluline mõista konkreetsete kriteeriumite valiku taga olevaid põhjuseid ning tuua välja ka tagajärjed, mis sellistest konfliktidest võivad tuleneda. Samuti võib vajalikuks osutuda niisuguste olukordade põhjalikum käsitlemine, nii et vastuolulised kriteeriumid kajastuvad audiitori aruandes koos probleemi lahendamiseks vajalike meetmete soovimisega.

61. Käsitusviisid, mis aitavad sedalaadi kitsaskohtade puhul sobivaid kriteeriume määrata, on järgmised:

- a) teoreetilise käsitusviisi kohaldamine, andes ekspertidele võimaluse vastata küsimusele, mida tuleks täiuslikes tingimustes ideaalsete tulemuste saavutamiseks teha, lähtudes seejuures praktilistest kaalutlustest või samaväärsest praktikast; või
- b) hästi põhjendatud ja realistlike kriteeriumite kehtestamine ning neile empiirilise käsitusviisi abil toetusmaterjali hankimine, korraldades arutelusid sidusrühmade ning otsustajatega.

62. Auditi käsitusviisi võib jagada ka etappideks või kitsendada valdkonda nii, et võimalikuks saab selgelt määratud kriteeriumite kehtestamine.

63. Eeltoodule vaatamata peaksid kriteeriumid olema kättesaadavad ka lõppkasutajatele ning vajaduse korral teistele asjassepuutuvatele isikutele. Selleks kajastatakse kriteeriume audiitori aruandes või antakse viide muul viisil kättesaadavatele kriteeriumitele.

64. Olukorras, kus auditi kriteeriume ei peeta – olenemata põhjustest – sobivaks, võib kõrgeim kontrolliasutus õhutada asjassepuutuvaid ametkondi sätestama konkreetseid üldpõhimõtteid, mida avaliku sektori asutused sedalaadi küsimuste korral järgima peaksid.

6.4 Auditeeritava üksuse ja selle keskkonna mõistmine

65. Auditeeritava valdkonna ja sobivate kriteeriumite määramine, mida eelnevalt kirjeldatud, on vastavusauditi esimesteks etappideks. Auditeeritava valdkonna ja kriteeriumite määramine eeldab avaliku sektori audiitoritelt auditeeritava (majandus-) üksuse ning selle keskkonna (ümbritsevate asjaolude) mõistmist. See mõistmine annab avaliku sektori audiitoritele taustsüsteemi, mida kasutada kutsealaste otsustuste langetamisel auditi protsessi käigus tervikuna. Auditeeritava üksuse, seda ümbritseva keskkonna ja asjaomaste valdkondade mõistmine muutub iseäranis oluliseks olukorras, kus seda kasutatakse olulisuse ja riskide hindamisel. Mõned näited, mida kirjeldatud mõistmise saavutamiseks kasutada, on välja toodud lisas 2.

66. ISSAI 4000 5. peatüki kohaselt hõlmavad vastavusauditi suunised kõikidel valitsustasanditel tehtavat vastavusauditit. Seetõttu on suunised kohaldatavad ka olukorras, kus planeeritakse ja viiakse läbi üksuste kogumit hõlmav audit. Audiitori vastutus mitut üksust hõlmava auditi korral peab olema väga konkreetsetl välja toodud (kindlaks määratud).

6.5 Auditi strateegia ja plaan

67. Auditi planeerimine viisil, et auditit oleks võimalik tõhusalt läbi viia, hõlmab arutelusid auditirühma liikmetega ning auditi üldstrateegia ja plaani väljatöötamist. Nii auditi strateegia kui ka plaan peavad olema kirjalikult dokumenteeritud. Planeerimine ei ole auditi eraldi etapp, vaid kujutab endast järjepidevat ja läbivat protsessi. Auditi üldstrateegiat ja plaani uuendatakse ning täiendatakse vajaduse järgi kogu auditi käigus. Planeerimine hõlmab muu hulgas ka juhtimise, järelevalve ja auditirühma kaasamisega seotud kaalutlusi.

68. Üldise vastavusauditi strateegia kehtestamisel võtavad avaliku sektori audiitorid arvesse järgmisi asjaolusid:

- a) vastavusauditi eesmärgid, ulatus, valdkond, kriteeriumid ja muud karakteristikud, arvestades seejuures kõrgeima kontrolliasutuse volitusi ja vastavusauditi definitsioonis nimetatud elemente;
- b) aruandluskohustus ja eesmärgid ning ühtlasi see, kellele ja millal aru antakse ning millises vormis seda tehakse;
- c) olulised tegurid, mis võivad auditi suunale mõju avaldada;
- d) olulisus ja auditi riskide hindamine;
- e) varasemate või kaasnevate auditite käigus saadud teave;
- f) auditirühma koosseis ja ülesannete jaotus, kaasa arvatud vajadus ekspertide kaasamise järele;
- g) auditi ajastamine.

69. Avaliku sektori audiitorid töötavad vastavusauditi tarvis välja auditi plaani. Auditi strateegia kujutab endast auditi plaani olulist sisendit. Auditi plaan hõlmab alljärgnevat:

- a) kehtestatud kriteeriumite kirjeldus, võttes seejuures arvesse vastavusauditi ulatust ja karakteristikuid ning õigus- või finantsraamistikku;
- b) mittevastavuse riskide hindamiseks piisavate riskide hindamise protsesside olemuse, ajastamise ja mahu kirjeldus, võttes seejuures arvesse erinevaid auditi kriteeriumeid;

c) planeeritavate auditiprotseduuride olemuse, ajastamise ja mahu kirjeldus, võttes seejuures arvesse erinevaid vastavusauditi ja riskide hindamisega seotud kriteeriumeid.

70. Planeerimine hõlmab veel ülevaate saamist

- a) õiguslikust, seadusandlikust ja assigneeringute eraldamisega seotud raamistikust ning asjassepuutuvatest kehtestatud nõuetest ja tingimustest, mida kohaldatakse auditi ulatuse ja auditeeritava üksuse suhtes;
- b) juhtkonna hinnangust kehtivatele seadustele ja määrustele, kaasa arvatud juhtkonna sisseseatud sisekontrollimehhanismid, mis aitavad tagada õiguspärasuse;
- c) asjassepuutuvatest õigusaktidest, kaasa arvatud eeskirjad, seadused, määrused, tegevuskavad, koodeksid, olulised lepingud või rahastamislepped; ning
- d) sobivusauditi korral avaliku sektori hea finantsjuhtimise tavast ja ootustest, mis üldsus on püstitanud avalike teenistujate käitumise suhtes.

71. Lisasuunised auditi planeerimiseks ja auditi kriteeriumite kohta on kirjas järgmistes dokumentides:

- ❖ ISSAI 1210 ja 1300;
- ❖ INTOSAI rakendus-suunised tulemusauditi teostamiseks (p 3 ja lisa 2);
- ❖ IFAC vastavuse tagamise raamistik ja ISAE 3000.

6.6 Auditeeritava üksuse sisekontrollisüsteemi mõistmine

72. Sisekontrolli põhimõtete mõistmine moodustab üldjuhul auditeeritavast üksusest ja auditeeritavast valdkonnast arusaamise lahutamatu osa. „Auditi põhimõtete“ kohaselt peavad avaliku sektori audiitorid auditi läbiviimisel mõistma ning hindama sisekontrollimehhanismide usaldusväärsust (ISSAI 300, 3.3.1). Vastavusauditi puhul hõlmab see juhatust abistavate sisekontrollimehhanismide mõistmist ning hindamist seadustest ja määrustest tulenevate nõudmiste täitmisel (ISSAI 300, 3.3.2).

73. Sisekontrollimehhanismide konkreetne tüüp sõltub auditeeritavast valdkonnast ning konkreetse vastavusauditi olemusest ja ulatusest. Sisekontrollisüsteemi hindamisel hindavad avaliku sektori audiitorid ühtlasi riski, et sisekontrollisüsteem ei suuda takistada või ära hoida olulisi mittevastavusi (ISSAI 300, 3.4.6). Sisekontrollisüsteem kujutab endast mudelit, mille osaks on kontrollimehhanismid, mis peavad aitama konkreetsetes olukordades ära hoida mittevastavusi. Avaliku sektori audiitorid viivad ennast kurssi sisekontrollisüsteemiga auditi eesmärgist lähtudes ning testivad kontrollimehhanisme, millele toetumist neilt oodatakse. Sisekontrollimehhanismide hindamisel saadud kindlustunne aitab audiitoritel määrata usaldatavuse taset ning sellest tulenevalt ka sooritatavate audititoimingute mahtu.

74. Täiendavaid suuniseid auditeeritava üksuse olemuse paremaks mõistmiseks leiab järgmistest dokumentidest:

- ❖ ISSAI 1315;
- ❖ INTOSAI rakendus-suunised tulemusauditi teostamiseks (p 3.3 alapunkt „Programmide käsitlemine“, lisa 1 alapunkt 2 „Auditi küsimuste sõnastamine või auditi probleemi määratlemine“;
- ❖ INTOSAI avaliku sektori sisekontrolli standardite kohaldamise suunised;

6.7 Olulisus

75. Olulisuse puhul keskendutakse nii kvantitatiivsetele kui ka kvalitatiivsetele teguritele. Vastavusauditi teostamisel on olulisuse määramine vajalik järgmistel põhjustel:

- a) planeerimisega seotud eesmärkidel;
- b) hangitud tõendusmaterjali ja tuvastatud mittevastavuste tagajärgede hindamiseks ning
- c) auditi tulemustest aruandmiseks.

76. Avaliku sektori audiitorid planeerivad auditi ja viivad selle läbi, et otsustada, kas valdkonnaga seotud teave vastab kõigis olulistes aspektides kehtestatud kriteeriumitele.

77. Dokumendis „Auditi põhimõtted“ on öeldud: „Olulisust käsitletakse sageli väärtuste kogumina, kuid objekti või objektide grupi olemus või karakteristikud võivad samuti oluliseks osutada – näiteks olukorras, kus seadusest või määrusest tuleneb olenemata summast selle eraldi avalikustamise nõue.“ (ISSAI 100, 1.0.10)

78. Planeerimise käigus kogutakse auditeeritava üksuse kohta teavet eesmärgiga hinnata võimalikke riske ning kokku leppida olulisuse tase auditiprotsesside kavandamiseks. Kogutud tõendusmaterjale tuleb seejärel hinnata järelduste tegemise ning aruandlusest tingitud eesmärkide alusel. Olulisus on nimetatud hindamise seisukohast väga tähtis.

79. Olulisuse määramine planeerimisega kaasnevatel eesmärkidel võib olla konkreetne ja selge protsess. Selline olukord võib tekkida näiteks juhul, kui seadus või määrus või kehtestatud nõuded näevad ette tingimusteta vastavust, näiteks olukorras, kus põhimääruses on keelatud eelarves sätestatust suuremate kulutuste tegemine.

80. Muud asjaolud, mis võivad olulisuse üldisest hindamisest madalama väärtustaseme või esinemise tingimustes oluliseks osutada, on järgmised:

- a) pettus;
- b) tahtlikult toime pandud seaduserikkumised või mittevastavused;
- c) juhtkonnale, audiitorile või seadusandjale teadlikult esitatud ebaõige või ebatäielik info (varjamine);
- d) auditi käigus juhtkonna, seadusandja või audiitorite esitatud nõuete teadlik eiramine;
- e) sündmused ja tehingud, mis on aset leidnud vaatamata sellele, et oldi teadlikud nendeks sündmusteks või tehinguteks vajaliku õigusliku aluse puudumisest.

81. Muudel puhkudel lähtutakse olulisuse hindamisel üldjuhul kutsealasest otsustusest ja sellel põhinevatest seisukohtadest.

82. Hangitud tõendusmaterjalide hindamisel võivad olulisust mõjutada erinevad kvantitatiivsed tegurid, näiteks konkreetsest teemast puudutatud inimeste või üksuste arv või käsitletavat rahasummad. Teatud puhkudel on kvalitatiivsed tegurid kvantitatiivsetest olulisemad. Olulist rolli võivad mängida konkreetse valdkonna olemus, nähtavus ja tundlikkus. Nii võivad aruannete kasutajad näiteks keskenduda konkreetsele valdkonnale,

sellal kui järelevalvet tegevad ametkonnad, järelevalvekomiteed või seadusandlikud kogud keskenduvad olulisuse määramisele. Avalikkuse ootused või avalikkuse huvid on samuti kvalitatiivsed tegurid, mis võivad avaldada mõju avaliku sektori audiitori poolt olulisusele antud tähendusele. Arvesse tuleb võtta ka mittevastavuse tähtsust. Tegevused, mis ei pruugi oma olemuselt olla seadusvastased, näiteks seadusandja kehtestatud piirmääradest suuremate kulutuste tegemine või teenuse pakkumisega alustamine, kui selleks pole raha eraldatud, võivad osutuda olulisteks mittevastavusteks.

83. Mittevastavuste olulise hindamisel võetakse arvesse ka selliseid asjaolusid nagu kriteeriumid, mittevastavuste toimepanemise tingimused, nende põhjused ja tagajärjed.

84. Täiendavad suunised täheldatud mittevastavuste olulisuse hindamiseks on toodud peatükis „Tõendusmaterjali hindamine ja järelduste tegemine“.

85. Täiendavad suunised olulisuse hindamiseks on toodud järgmistes dokumentides:

- ❖ ISSAI 1320 ja 1450;
- ❖ INTOSAI rakendussuunised tulemusauditi teostamiseks (p 5.3 alapunkt „Olulisus, asjakohasus ja objektiivsus“ ja lisa 3 osa 1.2 alapunkt „Tõendusmaterjali piisavus“);
- ❖ IFAC ISAE 3000.

6.8 Riskide hindamine

86. Riskide hindamine moodustab põhjendatud kindlust tagava auditi olulise osa. Olemusest tulenevatest piirangutest tingitult ei anna vastavusaudit garantiisid ega absoluutset kindlust selle kohta, et kõik mittevastavused avastatakse. Vastavusauditi olemuslikud piirangud võivad olla järgmised tegurid:

- a) juhtkond on seaduste ja määruste tõlgendamisel andnud valesid hinnanguid;
- b) esinevad võimalikud inimlikud eksimused;
- c) süsteemid võivad olla valesti üles ehitatud või ei toimi nii tõhusalt kui vaja;
- d) kontrollimehhanismidest võidakse mööda minna;
- e) tõendusmaterjale võidakse varjata või esitamata jätta.

87. Vastavusauditi tegemisel hindavad avaliku sektori audiitorid riske ning teevad audititoiminguid vajaduse järgi kogu auditi vältel. See on teatud olukordades vajalik auditi riskide minimeerimiseks, et saada põhjendatud kindlust audiitori järeldusotsuse aluseks oleva materjali õigsuse suhtes.

88. Riskid ja tegurid, mis võivad riskide tekkepõhjuseks olla, on olenevalt konkreetsest valdkonnast ja auditi asjaoludest erinevad. Tavaliselt arvestavad avaliku sektori audiitorid auditit kavandades kolme auditi riski elementi: olemuslik risk, kontrollirisk ja avastamisrisk. Lisaks tuleb riskide hindamisel arvesse võtta ka probleemi ja selle võimalike tagajärgede tekkimise tõenäosust.

6.8.1 Pettust käsitlevad riskide hindamisega seotud kaalutlused

89. Auditi käigus selgitavad avaliku sektori audiitorid välja ja annavad hinnangu pettuse riskile, kogudes auditi toimingute käigus järjepidevalt vajalikul määral kindlaksmääratud riskidega sobivaid tõendusmaterjale. Pettusekahtluse tuvastamise korral rakendavad avaliku

sektori audiitorid meetmeid, et tagada kõrgeima kontrolliasutuste volituste piires ja konkreetseid asjaolusid arvestav reageerimine probleemile.

90. Pettuse risk ja pettusega seotud aspektide olulisuse hindamine on teemad, mida käsitletakse avaliku sektori auditi kontekstis laiemalt. Alljärgnevas loetelus on antud ülevaade avalikus sektoris esinevatest olukordadest, millega kaasneb pettuse risk:

- a) toetused ja soodustused kolmandatele isikutele;
- b) hanked;
- c) riigiametnike kohustuste ja volituste täitmine;
- d) tulemuste või info teadlik valesti esitamine või väär tõlgendamine;
- e) valitsusasutuste erastamine;
- f) avaliku sektori ametnike või üksuste suhted.

6.8.2 Avaliku sektori asutuste omavaheliste suhetega seotud riskide hindamisest tulenevad kaalutlused

91. Riskide, eeskätt pettuse või mittevastavuse riskide hindamisel tuleb arvesse võtta erinevate avaliku sektori asutuste suhteid. Sedalaadi riskid võivad olla seotud näiteks olukorraga, kus üks ametkond mõjutab teist sobimatuid tehinguid sooritama. Niisuguste tehingute tagajärjeks võib olla vastuollu sattumine erinevate ametkondadega ning mõnedel juhtudel ka seadusvastased toimingud. Lisaks võivad avalikus sektoris kehtida konkreetssed nõuded erinevate avaliku sektori asutuste omavahelisele suhtlusele ja tehingutele. Sedalaadi tegevuse ja tehingute kohta võivad lisaks olla kehtestatud eraldi aruandlusnõuded, mis kõik mõjutavad auditi toiminguid, audiitori arvamust või audiitori aruannet.

92. Näited vastavusauditipuhuse riskide hindamisega seotud teguritest on toodud lisas 3. Peale selle on lisas 4 toodud erinevad hangete vastavusauditiga seotud riskitegurid.

93. Täiendavad suunised riskide ja eeskätt pettuseriski hindamiseks on kirjas järgmistes dokumentides:

- ❖ ISSAI 1240, 1315 ja 1550;
- ❖ INTOSAI rakendus-suunised tulemusauditi teostamiseks (p 3.2 alapunkt „Riskid või kahtlused“);
- ❖ IFAC vastavuse tagamise raamistik ja ISAE 3000.

6.9 Audititoimingute planeerimine

94. Audititoimingute planeerimise osaks on kavandada tuvastatud mittevastavuse riskidele sobivad toimingud. Konkreetsete audititoimingute olemus, ajastus ja maht erinevad audititi suuresti. Sellele vaatamata on vastavusauditi osaks üldjuhul asjaomaste kriteeriumite kindlaksmääramine, näiteks üksuse tegevust reguleerivate õigusaktide põhjal, ja seejärel asjaomase valdkonna kohta hangitud teabe võrdlemine õigusaktidega. Järgmised peatükid, kus on käsitletud vastavusauditi teostamist ja tõendusmaterjali kogumist, sisaldavad ühtlasi lisateavet audititoimingute kohta.

7 Vastavusauditi teostamine ja tõendusmaterjali kogumine

95. Auditi põhimõtete kohaselt valivad ja teostavad avaliku sektori audiitorid etappe ja toiminguid, mis on nende kutsealase otsustuse kohaselt mingis olukorras asjakohased (ISSAI 300, 3.4.5). Lisaks on auditi põhimõtetes ette nähtud, et etappide ja toimingute valimisel tuleb lähtuda vajadusest koguda piisav, pädev ja asjakohane tõendusmaterjal, mis loob audiitorile mõistliku baasi hinnangute ja järelduste tegemiseks (ISSAI 300, 3.5.1). Üksuse sisekontrollimehhanismide hindamine ja hinnangu andmine riskile, et kontrollimehhanismid ei ole mittevastavuste vältimiseks või avastamiseks piisavad, moodustab tavapärase osa vastavusauditi protsessist (ISSAI 300 3.4.6).

96. Teostatavate audititoimingute valik sõltub auditeeritavast valdkonnast ja määratud kriteeriumitest ning audiitori hinnangust. Toimingud peavad tuvastatud riskidega selgelt seotud olema. Juhul kui mittevastavuse riskid on olulised ning avaliku sektori audiitorid kavatsevad toetuda olemasolevatele kontrollimehhanismidele, on neid vaja enne testida. Juhul kui sisekontrollimehhanisme ei peeta usaldusväärseks, planeerivad ja teostavad avaliku sektori audiitorid olulisi toiminguid, mis aitavad tuvastatud riskidele reageerida. Lisaks on vajalik teostada täiendavaid olulisi toiminguid olukorras, kus mittevastavuste esinemise risk on märkimisväärne. Juhul kui auditi lähenemisviis koosneb üksnes substantiivsetest protseduuridest, on vajalik läbi viia ka detailide teste (mitte piirduda üksnes analüütiliste protseduuridega).

97. Teatud harvadel juhtudel võib piisava ja nõuetekohase tõendusmaterjali hankimine auditi käigus osutuda raskeks või ülemäära kulukaks. Niisugustel juhtudel peavad avaliku sektori audiitorid arvesse võtma tõendusmaterjali hankimisega kaasnevaid kulusid ja tulusid, aga ka seda, millised võivad olla nõuetekohaste tõendusmaterjalide puudumise tagajärjed auditi eesmärkide saavutamise ja audiitori aruande seisukohast. Audiitori käitumine kirjeldatud olukorras võib olenevalt asjaoludest, volitustest, avalikkuse huvidest arvestamisest, avalikkuse ootustest ning tähelepanekutest teavitamisest erineda. Audiitor võib pidada vajalikuks teavitada sihtrühma või seadusandjat tehtud tähelepanekutest. Samas ei ole kirjeldatud raskused või väljaminekud iseenesest piisavaks aluseks, et loobuda planeeritud tõendite kogumisest, ka siis, kui rahuldav alternatiiv puudub.

98. Mõned näited vastavusauditite toimingute kohta eri valdkondade kaupa on toodud lisas 5.

7.1 Tõendusmaterjali kogumine ja hindamine

99. Põhjendatud kindluse saamiseks koguvad avaliku sektori audiitorid piisavas mahus auditi tõendusmaterjale, mis annavad audiitorile aluse järelduste tegemiseks. Auditi põhimõtete kohaselt tuleb „hankida auditeeritava organisatsiooni, programmi, tegevuse või funktsiooni puudutavate audiitori otsuste ja järelduste toetamiseks vajalikul määral pädevaid, asjakohaseid ning mõistlikke tõendusmaterjale“ (ISSAI 300, 3.5.1).

100. Tõendusmaterjalide piisavus on seotud tõendusmaterjalide kogusega. Tõendusmaterjali pädevus, asjakohasus, usaldusväärsus ja sobivus on omakorda seotud tõendusmaterjali kvaliteediga. Avaliku sektori audiitorid peavad kogu protsessi käigus tõendusmaterjali piisavuse ja asjakohasuse hindamisel lähtuma oma kutsealasest otsustusest.

101. Tõendusmaterjalide kogumise protsess on süstemaatiline ja korduv hing hõlmab

- a) tõendusmaterjalide kogumist asjakohaseid audititoiminguid tehes;
- b) hangitud tõendusmaterjali piisavuse (kogus) ja asjakohasuse (kvaliteet) hindamist;
- c) vajaduse korral riskide ümberhindamist ja täiendavate tõendusmaterjalide kogumist.

102. Tõendusmaterjali kogumist jätkatakse seni, kuni avaliku sektori audiitor on veendunud, et on olemas piisaval määral asjakohaseid tõendusmaterjale, mille põhjal saab järeldused teha.

103. Paljudel juhtudel võidakse seadusenõuete täitmise või mittetäitmise hindamiseks kasutada valimeid. IT-auditi tehnikate kasutamine on selles valdkonnas sageli abiks ning moodustab paljudel juhtudel vastavusauditi lahutamatu osa.

104. Auditi tõendusmaterjali kogumiseks kasutatakse mitmeid tehnikaid, näiteks

- a) vaatlus;
- b) inspekteerimine;
- c) järelepärimine;
- d) taasläbiviimine;
- e) kinnitus;
- f) analüütilised protseduurid.

105. Auditi tõendusmaterjalide kogumiseks vajalikud toimingud jagatakse üldjuhul kaheks suuremaks kategooriaks:

- a) kontrollimehhanismide testimine;
- b) nn substantiivsed testid, nagu analüütilised protseduurid ja detailide testid.

7.1.1 Vaatlus

106. Vaatlus hõlmab protsessi või toimingu jälgimist. Vastavusauditis võib see tähendada näiteks pakkumiste käsitlemise või maksete töötlemise vaatlemist.

7.1.2 Inspekteerimine

107. Inspekteerimine hõlmab raamatute, salvestiste või muude toimikute või füüsiliste varade uurimist. Vastavusauditi teostamisel võib inspekteerimine laieneda raamatupidamisžurnaalide ja -kannete käsitlemisele ning selle eesmärgiks on hinnangu andmine selle kohta, kuidas on toimunud rahaliste vahendite käsitlemine ja kannete tegemine ning raamatupidamise võrdlemine projekti raames sõlmitud lepingute tingimustega. Toimikute inspekteerimine võib hõlmata kõikide selliste dokumentide läbivaatust, mille põhjal soovitakse otsustada, kas toetuse saaja vastab kvalifitseerimisnõuetele. Inspekteerimine võib hõlmata varade – näiteks silla või hoone – vaatlemist eesmärgiga otsustada, kas see vastab ehitusprojektile.

108. Avaliku sektori audiitorid võtavad arvesse kõigi inspekteeritavate dokumentide usaldusväärsust ega unusta seejuures pettuse riski ning võimalust, et inspekteeritavad dokumendid ei ole autentsed. Pettuse korral võidakse raamatupidamises tegeleda topeltarvestusega. Avaliku sektorid audiitorid võivad algdokumentide osas konsulteerida

erinevate isikutega või kontrollida nende ettevalmistamise (koostamine) või hoidmise tingimusi.

7.1.3 Järelepärimine

109. Järelepärimine kujutab endast teabe hankimist asjaomastelt isikutelt nii auditeeritavas üksuses kui ka väljaspool. Järelepärimine võib tähendada kirjalikke päringuid või olemuselt vähem ametlikke, suulisi vestlusi. See võib hõlmata intervjuerimist ja küsimuste esitamist asjaomastele isikutele, kaasa arvatud eksperdid. Intervjuud võivad toimuda silmast silma või virtuaalselt (näiteks telefonikõned või kohtumised internetivõrgus). Järelepärimise osaks võib olla ka küsimustike või ankeetide koostamine ja saatmine.

110. Järelepärimist kasutatakse üldjuhul laialdaselt kogu auditi jooksul ning see täiendab muid audititoiminguid. Näiteks vaatluse korraldamisel – näiteks eespool viidatud toetuste väljamaksmise protsessi üle – kasutatakse järelepärimiste saatmist asjaomastele isikutele sageli selleks, et näha, kuidas toimub asjassepuutuvate õigusaktide, kaasa arvatud nende muudatuste ja täienduste väljaselgitamine ning tõlgendamine. Järelepärimiste tulemused võivad viidata protsesside erinevale teostamisele eri kohtades; see omakorda võib päädida mittevastavustega.

111. Järelepärimisi tehakse sageli väljaspool konkreetset auditeeritavat olevatele isikutele. Näiteks võib kirjeldatud meetod osutada lisaks järelepärimiste saatmisele raamatupidamisega seotud isikutele asjakohaseks ka juriidilise või tehnilise personali poole pöördumisel.

112. Üksnes järelepärimiste kasutamisel ei saada üldjuhul piisaval määral asjassepuutuvaid tõendusmaterjale. Selleks, et saada piisavas mahus olulisi tõendusmaterjale, tuleb seda meetodit kasutada koos muude toimingutega. Järelepärimine on kõige tõhusam pädevate ja teadlike isikute puhul kasutatava meetodina, s.t seda tuleb rakendada niisuguste isikute suhtes, kel on volitused kogu auditeeritava üksuse nimel sõna võtta või arvamust avaldada.

7.1.4 Kinnitus

113. Kinnitus kujutab endast järelepärimise ühte võimalikku vormi ning hõlmab auditeeritavast isikust sõltumatult konkreetse info kohta vastuse saamist kolmandatelt isikutelt. Vastavusauditi puhul võib audiitor kinnituse saamiseks või tagasiside hankimiseks pöörduda otse auditeeritavalt üksuselt toetust või muid rahalisi vahendeid saanud abi saajate poole, et veenduda, et vastavad summad on tõesti välja makstud, või teha kindlaks, et raha on kasutatud rahastamislepingus määratud eesmärkidel. Kinnitus võib laieneda konkreetset seadusandjalt mingi seaduse või määruse tõlgendamise kohta suuniste saamisele.

114. Kirjalikke kinnitusi võidakse hankida ka juhtkonnalt auditi käigus antud suuliste ütluste kohta. Sedalaadi juhtkonna kirjalikud esildised võivad olla seotud näiteks niisuguste materjalidega nagu

- a) juhtkonna kinnitus seadusest tulenevate nõuete, lepingus sätestatud tingimuste jms täitmise kohta;
- b) juhtkonna ülevaade kõigist mittevastavuste juhtumitest, millest teadlikud ollakse;

c) juhtkonnapoolne audiitorile täieliku ülevaate andmine auditeeritava valdkonna kohta.

7.1.5 Taasläbiviimine

115. Taasläbiviimine hõlmab auditeeritava üksuse poolt juba läbi viidud toimingute kordamist. Taasläbiviimist võib teostada käsitsi või arvutit kasutades. Nii võidakse teha ülevaade toimikutest, et testida, kas auditeeritav üksus on langetanud õigeid otsuseid või järginud teenuste osutamisel kehtestatud kriteeriumeid. Võimalik on protsessi etappide taasläbiviimine väljastatud viisade või elamislubade nõuetekohasuse kontrolliks või eelarvega seonduva kontrolliks. Juhul kui lastetoetuse maksmise kriteeriumid hõlmavad väljamakseid piirvanusest nooremate laste korral, võivad avaliku sektori audiitorid taas auditeeritava üksuse andmebaasi põhjal koostada valimi, kasutades arvuti abi, et testida üksuses protsessi täpsust. Juhul kui hankeprotsessis sõltub pakkumiste valik teatud kriteeriumide täitmisest, võidakse pakkumiste valiku protsess taas ellu viia, et testida, kas välja on valitud õiged pakkumised. Äärmiselt tehnilise iseloomuga küsimustes (näiteks pensioniarvutuste taasläbiviimine või insener-tehniliste mudelite kasutamine) võidakse kaasata ka eksperte.

7.1.6 Analüütilised protseduurid

116. Analüütiliste protseduuride osaks on andmete võrdlemine või mingite muude vastukäivate seoste või kõikumiste uurimine. Vastavusauditi puhul võivad kirjeldatud protseduurid laieneda näiteks pensionimaksete suurendamisele aastate kaupa, võttes aluseks rahvastikuteabe, näiteks eelmisel aastal pensioniikka jõudnud kodanike arvu. Juhul kui kriteeriumid on seotud konkreetse lepingu tingimustega, mis näevad näiteks ette projektide rahastamist teatud jõudlustasemetel alusel – näiteks töökoha leidnud inimeste arv –, siis võidakse projekti rahastamise muudatusi võrrelda muutustega tööhõivestatistikas.

117. Regressioonianalüüs või muud matemaatilised meetodid võivad osutada vajalikuks avaliku sektori audiitorite abistamisel tegelike ja oodatavate tulemuste võrdlemisel.

118. Täiendavad suunised tõendusmaterjali ja tõendusmaterjalide kogumise kohta on kirjas järgmistes dokumentides:

- ❖ ISSAI 1330, 1450, 1500, 1505, 1520, 1530, 1610 ja 1620;
- ❖ INTOSAI rakendussuunised tulemusauditi teostamiseks (4. osa ja lisa 3);
- ❖ IFAC vastavuse tagamise raamistik ja ISAE 3000.

7.2 Dokumentatsioon

119. Auditi põhimõtete kohaselt peab auditi käigus kogutud tõendusmaterjal olema piisaval määral dokumenteeritud (ISSAI 300, 3.5.5 ja 3.5.6). Dokumenteerimine vastavusauditite osana hõlmab tehtud järelduste ja koostatud aruande toetamise seisukohast oluliste tõendusmaterjalide piisavas mahus dokumenteerimist. Auditi dokumentatsioon peab olema piisavalt täielik ning üksikasjalik, et anda kogenud audiitorile, kel puuduvad varasemad seosed auditiga, võimalus mõista, mis tööd tehtud järelduste toetamiseks tehti (ISSAI 300, 3.5.7).

120. Dokumenteerimisega tegeletakse kogu auditi vältel. Avaliku sektori audiitorid koostavad vastavusauditi dokumentatsiooni tähtajaliselt, säilitades dokumente, mis kajastavad kasutatud kriteeriume, tehtud tööd, hangitud tõendusmaterjale, vastu võetud otsuseid ja sooritatud hindamist. Avaliku sektori audiitorid koostavad auditi dokumentatsiooni enne auditiaruande koostamist. Auditi dokumentatsiooni säilitatakse ettenähtud aja jooksul.

121. Täiendavad suunised vastavusauditi dokumenteerimise kohta on kirjas järgmistes dokumentides:

- ❖ ISSAI 1230;
- ❖ INTOSAI rakendussuunised tulemusauditi teostamiseks (vt lisa 3);
- ❖ IFAC ISAE 3000.

7.3 Suhtlemine

122. Hea suhtlemine auditeeritava üksusega kogu auditi käigus võib olla suureks abiks protsessi tõhusamaks ja konstruktiivsemaks muutmisel. Suhtlemine leiab aset eri etappides ja tasanditel, näiteks

a) esmase planeerimisfaasi käigus, ka arutlustel asjaomase juhtkonnatasandiga ning vajaduse järgi ka juhtimisülesannete täitjatega – lähtudes seadustest ja määrustest tulenevatest piirangutest – auditi strateegia, ajastamise, logistika, ülesannete, sobivate auditikriteeriumite ja muude planeerimiselementide käsitlemisel;

b) teostamisfaasi ajal ja kogu auditi vältel, kaasa arvatud tõendusmaterjali kogumine ja vajaduse järgi asjaomastele isikutele järelepäringute tegemine. Igasugustest auditi käigus tekkinud raskustest, aga ka olulistest mittevastavustest antakse kohe teada vajalikule juhtkonnatasandile või juhtimisülesande täitjatele. Auditi käigus võidakse juhtkonda teavitada ka vähem olulistest tähelepanekutest, mille auditi aruandes käsitlemine ei ole vajalik. Vähem olulistest tähelepanekutest teavitamine võib aidata auditeeritaval üksusel mittevastavused kohe kõrvaldada ning vältida sarnaseid intsidente tulevikus. Sellest tingitult teavitavad paljud avaliku sektori audiitorid kõikidest täheldatud mittevastavustest kohe juhtkonda;

c) aruandluse faasis kirjalike aruannete õigeaegne esitamine sihtrühmale, auditeeritavale üksusele ja vajaduse korral teistele asjassepuutuvatele isikutele.

123. Mõned kõrgeimad kontrolliasutused võivad oma volituste kohaselt anda auditeeritavale üksusele korralduse kõrvaldada täheldatud mittevastavused. Sel viisil otsustavad avaliku sektori audiitorid, kas tegevus mõjutab nende sõltumatust ja objektiivsust, ning rakendavad meetmed selle vältimiseks.

124. Täiendavad suunised suhtlemisprotsessi kohta on järgmistes dokumentides:

- ❖ ISSAI 1260;
- ❖ INTOSAI rakendussuunised tulemusauditi teostamiseks (vt lisa 4);
- ❖ IFAC ISAE 3000.

7.4 Kahtlustatavatest seadusvastastest toimingutest teavitamise kaalumine

125. Vaatamata sellele, et potentsiaalselt seadusvastase tegevuse – pettus kaasa arvatud – tuvastamine ei ole üldjuhul vastavusauditi peamiseks eesmärgiks, käsitlevad avaliku sektori audiitorid riskide hindamisel pettusega seotud riskitegureid ja on oma töö tegemisel ebaseaduslikule tegevusele, sealhulgas pettustele viitavate asjaolude suhtes valvel.

126. Juhul kui avaliku sektori audiitorid puutuvad vastavusauditite käigus kokku mittevastavusega, mis võib viidata pettusele või ebaseaduslikule tegevusele, rakendavad nad nõuetekohast hoolsust ja ettevaatust, et hoida ära võimaliku tulevase uurimise või õiguslike toimingute läbikukkumist. Avaliku sektori audiitorid võivad kaaluda võimalust konsulteerida õigusnõustaja või asjassepuutuva ametkonnaga (ISSAI 300, 3.4.7). Lisaks võivad nad tekkinud kahtlustest teada anda vastavale juhtkonnatasandile või pöörduda juhtimisülesande täitjate poole ning kontrollida hiljem, kas olukorra lahendamiseks võeti meetmeid. Pettusega seotud mittevastavuste või tõsiste õigusrikkumiste tuvastamise korral otsustab kõrgeim kontrolliasutus, milliseid meetmeid rakendada, sest volituste mahud ja organisatsiooniline ülesehitus on erinevad (ISSAI 400, 4.0.7b).

127. Auditi olemuslikest piirangutest tingitult eksisteerib vältimatult oht, et õigusvastane tegevus, kaasa arvatud pettus, korruptsioon või vargus, leiab küll aset, kuid jääb avaliku sektori audiitoritele märkamatuks. Pettuse osaks võivad olla ka selle teadlikule varjamisele keskenduvad toimingud. Tegemist võib olla juhtkonna, töötajate ja kolmandate isikute kokkumängu või dokumentide võltsimisega. Näiteks ei ole mõistlik oodata avaliku sektori audiitoritelt toetuse saamiseks esitatud dokumentide võltsimise tõendamist, välja arvatud juhul, kui võltsingud on ilmselged. Lisaks ei pruugi avaliku sektori audiitoritel olla volitusi, õigusi või juurdepääsu vastavate väidetega esinenud üksikisikutele või organisatsioonidele.

128. Üksnes kohus saab otsustada, kas mingi tehing on õigusvastane. Vaatamata sellele, et avaliku sektori audiitorid ei otsusta, kas õigusvastane toiming on toime pandud või mitte, on neil kohustus hinnata, kas asjassepuutuvad tehingud on kehtivate seaduste ja määrustega kooskõlas või mitte.

129. Pettuse tunnustega tehingud ei ole juba oma olemuselt kohaldatava seadusega kooskõlas. Avaliku sektori audiitorid võivad otsustada, et tehingud, mille puhul kahtlustatakse pettust, kuid see ei ole veel tõendamist leidnud, on kehtiva seadusega vastuolus. Suures mahus toime pandud seadusvastaste toimingute puhul on tulemuseks audiitori modifitseeritud arvamus või otsus.

130. Juhul kui auditi käigus tekib kahtlus ebaseadusliku tegevuse suhtes, võivad avaliku sektori audiitorid olukorras, kus seadused seda võimaldavad, ühendust võtta juhtkonna ja juhtimisülesannete täitmise eest vastutavate isikutega. Juhtimisfunktsioonide eest vastutavad üldjuhul ministriumid või aruandlushierarhias kõrgemal tasandil asuvad haldusüksused. Avaliku sektori audiitorid võivad hiljem kontrollida, kas olukorra lahendamiseks kohaldati juhtimistasandil vajalikke meetmeid, s.t kas intsidentidest anti teada korrakaitseorganitele. Lisaks võivad avaliku sektori audiitorid kirjeldatud intsidentidest teavitamiseks pöörduda otse korrakaitseorganite poole.

131. Täiendavad suunised selle kohta, kuidas toimida pettusekahtluse korral, on kirjas järgmistes dokumentides:

- ❖ ISSAI 1240;
- ❖ INTOSAI rakendus-suunised tulemusauditi teostamiseks (vt 3. osa alajaotus „Seaduste ja määruste täitmine“).

8 Tõendusmaterjali hindamine ja järelduste tegemine

8.1 Tõendusmaterjali hindamise ja järelduste tegemisega seotud kaalutlused

132. Avaliku sektori audiitorid hindavad, kas hangitud tõendusmaterjalid on piisavad ning asjakohased, et viia auditi risk aktsepteeritavalt madalale tasemele. Hindamine hõlmab ka kutsealase otsustuse ja -skeptitsismi kohaldamist ning auditeeritava valdkonnaga seotud tõendusmaterjale toetava ning sellega vastuollu mineva info hindamist.

133. Hangitud tõendusmaterjale hinnatakse määratud olulisuse taset arvestades, et tuua välja võimalikud olulised mittevastavused. Tähelepanekute olulisuse määramisel lähtutakse eespool viidatud olulisuse kontseptsioonist. Vastavusauditi käigus tehtud tähelepanekud tuleb samuti asetada sobivasse perspektiivi, nii võib näiteks teavitatud mittevastavuste puhul aluseks võtta mittevastavuste üldarvu või nende suhtelise rahalise väärtuse (ISSAI 400, 4.0.19). Kohtu tüüpi kõrgeimad kontrolliasutused annavad oma volituste kohase otsuse kontrolli tulemuste kohta. Mittevastavuste korral võib tagajärjeks olla tagasimaksete, trahvide või viiviste kohaldamine.

134. Avaliku sektori audiitorid annavad hinnangu selle kohta, kas hangitud tõendusmaterjali arvestades võib põhjendatud kindlusega eeldada, et auditeeritavat valdkonda puudutav teave on kõigi oluliste aspektide osas kooskõlas määratud kriteeriumitega. Auditile omaste piirangute tõttu ei saa avaliku sektori audiitoritelt oodata kõigi olemas olevate mittevastavuste avastamist.

135. Avaliku sektori audiitori hinnang selle kohta, mida võib käsitleda olulise kõrvalekaldena (mittevastavusena), on kutsealane otsustus ning selle puhul tuleb arvestada nii konteksti kui ka asjaomaste tehingute või küsimuste kvantitatiivseid ja kvalitatiivseid aspekte.

136. Kutsealase otsustuse tegemisel võetakse arvesse erinevaid tegureid, mille põhjal otsustatakse, kas mittevastavus on oluline või mitte. Niisugusteks teguriteks võivad olla

- a) asjassepuutuvate koguseliste näitajate tähtsus (rahasummad või muud kvantitatiivsed mõõdikud, näiteks osalevate kodanike või asutuste arv, süsihappegaasi emissioonitasemed, hilinemised jm);
- b) tingimused;
- c) mittevastavuse olemus;
- d) mittevastavuse tekkepõhjus;
- e) mittevastavuse võimalikud mõjud ja tagajärjed;
- f) kõnealuse programmi nähtavus ja tundlikkus (näiteks kas tegu on avalikkusele olulist huvi pakuva valdkonnaga, kas see mõjutab haavatavaid kodanikke);
- g) seadusandja, avalikkuse või teiste auditiaruande kasutajate vajadused ja ootused;
- h) asjaomaste ametkondade pädevus;
- i) mittevastavuste rahaline väärtus või ulatus.

137. Mõned näited võimalikest kõrvalekalletest ning olulisusega seotud järeldustest on esitatud lisas 6.

138. Täiendavad suunised järeluste tegemise kohta on kirjas järgmistes dokumentides:

- ❖ ISSAI 1700;
- ❖ INTOSAI rakendussuunised tulemusauditi teostamiseks (vt osa 4.5);
- ❖ IFAC ISAE 3000.

8.2 Vastutavate ametiisikute kirjalikud esitised

139. Tõendusmaterjalide hindamisel ja järeluste tegemisel võidakse vajaduse järgi hankida kirjalikke esitisi, mis toetavad avaliku sektori audiitorite hangitud tõendusmaterjali. Niisugused esitised võivad tõendada, et finantsaruannetes kajastatud tegevused, tehingud ja teave on kooskõlas asjaomaste õigusaktidega ning pädeva ametkonna kehtestatud nõuetega või konkreetsed kontrollimehhanismid on kogu auditeeritava perioodi jooksul tõhusalt toiminud.

140. Täiendavad suunised kirjalike esildiste kohta on toodud dokumendis ISSAI 1580.

8.3 Järgnevad sündmused

141. Avaliku sektori audiitorid sooritavad audititoiminguid selleks, et otsustada, kas pärast tõendusmaterjali kogumist ja kuni vastavusauditi aruande koostamiseni aset leidnud sündmused võivad põhjustada olulisi mittevastavusi ning nõuda sellest tulenevalt avalikustamist või võivad mõjutada audiitori otsuse või aruande sisu. Sedalaadi toiminguteks on üldjuhul järelepärimised, kirjalike esitiste hankimine juhtkonnalt või asjaomase kirjavahetuse, koosolekute protokollide, avalikustatud aruannete või järgnevate perioodide finantsinfoga (kuude või kvartalite kaupa) tutvumine. Järgnevate sündmuste käigus tehtava töö maht võib sõltuda valdkonna olemusest ning tõendite kogumise ja aruannete esitamise vahele jäävast ajavahemikust.

142. Täiendavaid suuniseid järgnevate sündmuste kohta on kirjas järgmistes dokumentides:

- ❖ ISSAI 1560;
- ❖ IFAC ISAE 3000.

9 Aruandlus

143. Aruandlus kujutab endast avaliku sektori auditi olulist osa ning hõlmab täheldatud kõrvalekallete ja rikkumise kohta aruannete koostamist. Nende aruannete põhjal on võimalik rakendada korrigeerivaid meetmeid ning vajaduse korral võtta vastutavaid isikuid nende tegude eest vastutusele. Iga auditi lõpus tuleb koostada kirjalik aruanne, milles on sobivas vormis välja toodud tähelepanekud (ISSAI 400, 4.0.7a).

144. Täielikkuse, objektiivsuse ja tähtsajalisuse põhimõtted on vastavusauditite aruannete seisukohast olulised. Avaliku sektori audiitorid peavad jälgima, et aruandes sisalduvad faktid on õiged ning tähelepanekud lähtuvad sobivast perspektiivist ning on nõuetekohaselt tasakaalustatud. Vastuolude vältimiseks kontrollitakse fakte koos auditeeritava üksusega ning lisatakse vajaduse korral aruandele selle üksuse vastutavate isikute antud vastused.

9.1 Auditiaruande vorm ja sisu

145. Kirjaliku aruande vorm võib olenevalt tingimustest varieeruda. Samas aitab aruande koostamisel teatud järjepidevusnõuete järgimine aruande lugejatel mõista auditi käigus tehtud tööd ning järeldusi ning teha kindlaks tavapärasest erinevaid tingimusi.

146. Tegureid, mis võivad vastavusauditi aruande vormi mõjutada, on palju. Nendeks on muu hulgas kõrgeima kontrolliasutuse volitus, õigusaktid, vastavusauditi eesmärk, tavapärane aruandlusprotsess ning käsitletavate valdkondade keerukusaste. Lisaks võib aruande vorm sõltuda ka selle sihtrühma vajadustest; muu hulgas tuleb arvesse võtta ka seda, kas aru antakse seadusandjale või kolmandatele isikutele, näiteks rahastavatele organisatsioonidele, rahvusvahelistele või regionaalsetele üksustele või finantsasutustele.

147. Auditiaruande vormi mõjutavatest teguritest olenevalt otsustab kõrgeim kontrolliasutus, kas koostada aruanne lühikese või pika malli põhjal. Pikas aruandevormis (seda nimetatakse sageli vastavusauditi eriaruandeks) kirjeldatakse üldjuhul üksikasjalikult auditi käigus tehtud tähelepanekuid ja järeldusi, sh hulgas võimalikke tagajärgi, ja antakse konstruktiivseid soovitusi. Lühike aruandevorm on kompaktsem, tihedam ja üldjuhul standardsem. Kui finantsaruannete auditiga samal ajal auditeeritakse ka vastavust, moodustab vastavust puudutav seisukoht osa aruandest. Niisugustel puhkudel tuleb vastavust kajastav seisukoht esitada eraldi finantsaruandeid puudutavast seisukohast ning dokumendis ISA 700 kirjeldatud osast „Seaduse või regulatsiooniga ette nähtud audiitori aruanne“.

148. Alapeatükis 9.1.1 on esitatud suunised aruannete vormi ja sisu kohta. Kuna pikem aruandevorm on liiga mahukas, on käesoleva dokumendi lisades 7–12 toodud näiteid vaid lühikese aruande kohta.

149. Juhul kui kõrgeima kontrolliasutuse volituse järgi on ette nähtud koostada suunistes ettenähtust erineva vormiga aruanne, on need suunised ka selle aruande koostamisel abiks ning neid võib rakendada vastavalt vajadusele ja konkreetsetele asjaoludele.

9.1.1 Vastavusauditi aruanded

150. Üldjuhul on vastavusauditi aruandes järgmised elemendid (kuigi mitte tingimata samas järjekorras):

1. pealkiri;
2. adressaat;
3. auditi eesmärgid ja ulatus, sh ajavahemik, mida auditeeriti;
4. auditeeritava valdkonnaga seotud teabe kindlaksmääramine või selle täpsem kirjeldus (vastavalt vajadusele ka auditi valdkonna nimetus);
5. kindlaks määratud kriteeriumid;
6. poolte ülesanded ja kohustused (õiguslik alus);

7. rakendatud auditistandardid;
8. kokkuvõtte tehtud töödest;
9. arvamus;
10. auditeeritava üksuse vastused (vajaduse korral);
11. soovitusel (vastavalt vajadusele);
12. aruande koostamise kuupäev;
13. allkiri.

151. Järgmisena on antud ülevaade vastavusauditi aruande elementidest, millele avaliku sektori audiitoritel tuleb erilist tähelepanu pöörata.

9.1.1.1 Kindlaks määratud kriteeriumid

152. Audiitori aruandes tuleb esitada kriteeriumid, mille põhjal auditeeritud valdkonda hinnati. Vastavusauditis rakendatavad kriteeriumid võivad auditites olulisel määral erineda. Seega on ülevaade kriteeriumitest vastavusauditi aruandes äärmiselt oluline, kuna aitab aruande kasutajatel mõista avaliku sektori audiitori tööde ja järelduste tegemise alust. Kriteeriumid võib välja tuua aruandes eneses; lisaks võidakse aruandes viidata kriteeriumitele, mille on esitanud juhtkond või mis on kättesaadavad muude usaldusväärsete ja hõlpsasti juurdepääsetavate allikate vahendusel.

153. Kui auditi kriteeriumite määramine ei ole olnud lihtne või need on tuletatud asjaomaste allikate põhjal, tuleb kriteeriumid tuua selgelt välja audiitori aruande asjakohases peatükis. Vastuoluliste kriteeriumite korral selgitatakse konflikti tagamaid. Niisugustel juhtudel selgitatakse võimalikke konfliktist tulenevaid tagajärjesid nii palju kui võimalik ning antakse vajaduse korral ka soovitusi.

9.1.1.2 Arvamusel ja järeldused

154. Teemade kohta, mille vastavust õigusaktidega on kontrollitud põhjendatud kindlust andva auditi käigus, väljendatakse arvamust põhjendatud kindlust kajastava avaldusena. Vastavusauditi tegemisel koos finantsaruannete auditiga esitatakse järeldus arvamusel kujul (vt finantsaruannete auditiga seotud vastavusauditi aruande kohta). Sõnastust võivad mõjutada kõrgeimale kontrolliasutusele antud volitus ning auditi korraldamise õiguslik raamistik.

155. Kui olulisi mittevastavusi ei ole tuvastatud, on järeldus märkusteta. Näiteks võib märkusteta arvamusel või järelduse korral (sulgudesse kirjutatakse sobiv väljend) tuua järgmise esitise: „*Auditi tulemusel jõudsi järeldusele, et [auditeeritud üksust ja valdkonda puudutav teave] on kõigis olulistel aspektides kooskõlas [kohaldatud kriteeriumitega].*”

156. Avaliku sektori audiitorid täiendavad oma järeldusi vastavalt vajadusele järgmistel juhtudel.

a) Esineb olulisi mittevastavusi. Mittevastavuse ulatusest olenevalt võib tagajärjeks olla

i. märkustega arvamus või järeldus („Auditi tulemusel jõudsimme järeldusele, et [erandi kirjeldus] välja arvatud, on auditeeritud üksust ja valdkonda puudutav teave kõigis olulistes aspektides kooskõlas [kohaldatud kriteeriumitega] ...“); või

ii. vastupidine arvamus või järeldus („Auditi tulemusel jõudsimme järeldusele, et auditeeritud üksust ja valdkonda puudutav teave ei ole vastavuses [kohaldatud kriteeriumitega] ...“).

Või

b) auditi ulatus on piiratud. Olenevalt ulatuse piirangu suurusest võib tagajärjeks olla:

i. märkustega arvamus või järeldus („Auditi tulemusel jõudsimme järeldusele, et [erandi kirjeldus] välja arvatud, on auditeeritud üksust ja valdkonda puudutav teave kõigis olulistes aspektides kooskõlas [kohaldatud kriteeriumitega] ...“); või

ii. vastulause („Auditi tulemusel ei ole meil võimalik ... ning seega ei esita me järeldust ...“).

157. Avaliku sektori audiitorid põhjendavad, miks anti modifitseeritud arvamus. Seda võib teha aruandes mittevastavuste juhtumeid kirjeldades, näiteks lõigus või peatükis, mis eelneb järeldusele ning kus on kirjeldatud järelduse tegemise eeldusi.

158. Avaliku sektori audiitorid võivad jõuda järeldusele, et mõne valdkonnaga, mis küll ei mõjutanud vastavust puudutavat arvamust või järeldust, on vaja tegeleda põhjalikumalt. Nende valdkondade avamiseks kasutavad audiitorid järgmisi võimalusi:

a) asjaolusid rõhutav lõik (teema on esitatud ja avatud finantsaruannetes, milles puuduvad olulised vead; välja on toodud süstemaatiliselt esinevad nõrkused või tulevikusündmustel põhinevad puudused – näiteks olukord, kus pädeval ametkonnal tuleb otsustada, kas konkreetne küsimus on seadustega kooskõlas);

b) muid asjaolusid käsitlev lõik (teema, mida ei ole avatud finantsaruannetes ning mis ei mõjuta vastavust puudutavat arvamust või järeldust – näiteks seadusandjale esitatav nõue rakendada meetmeid olukorras, kus eri õigusallikate vahel on täheldatud konflikte).

Asjakohased näited on toodud lisas 11.

9.1.1.3 Auditeeritud üksuse vastused

159. Auditeeritud üksuse vastutavate ametnike küsitlemisel saadud vastuste lisamist auditiaruandele tuntakse vasturääkivuse vältimise printsiibi nime all. Vasturääkivuse vältimise printsiip on ainulaadne ning oluline mõõde avaliku sektori auditi seisukohast. See puudutab nõrkuste või kriitiliste tähelepanekute esitamist viisil, mis aitab kaasa leitud puuduste parandamisele (ISSAI 400, 4.0.20 ja 4.0.24). Koos auditeeritud üksusega kontrollitakse aruandes toodud fakte, et tagada nende täielikkust, täpsust ning õiglast esitamist. Auditeeritud üksuse vastused võib lisada kas täies mahus või kokkuvõtvas vormis.

9.1.1.4 Konstruktiivsete soovitude andmine

160. Auditi põhimõtete kohaselt on muu hulgas oluline, et aruanded oleksid konstruktiivsed. See tähendab, et audiitori aruanne võib vajaduse korral sisaldada soovitusi, kuidas olukorda

parandada. Sellal, kui sedalaadi soovitused võivad auditeeritava üksuse seisukohast konstruktiivsed olla, ei tohiks need olla sedavõrd üksikasjalikud, et kahjustavad avaliku sektori audiitori objektiivsust tulevaste auditite läbiviimisel (ISSAI 400, 4.0.4, 4.0.20 ja 4.0.25).

9.1.1.5 Aruande koostamise kuupäev

161. Aruande koostamise kuupäev ei tohi olla varasem ajast, mil avaliku sektori audiitorid on saanud oma arvamuse või järelduse põhjendamiseks piisaval määral tõendusmaterjale.

9.1.1.6 Allkiri

162. Aruande allkirjastab isik, kellel on volitused kõrgeima kontrolliasutuse esindamiseks. Selleks võib olla riigikontrolör või volitatud ametnik. Aruande võivad lisaks allkirjastada ka kaks ametnikku, kellele on antud asjakohane volitus.

9.1.1.7 Piiratud kindlust andvad ülevaated

163. Kirjeldatud suunised on koostatud põhjendatud kindlust andva auditi seisukohast. Samas võib neid suuniseid erandkorras rakendada piiratud kindlust andva ülevaate koostamiseks. Nagu suuniste ulatust käsitlevas peatükis selgitatud, esitatakse järeldus üldjuhul järgmisel kujul (sulgudesse kirjutatakse sobiv väljend): *„Me ei ole täheldanud midagi, mis annaks meile alust arvata, et [auditeeritud üksust ja valdkonda puudutav teave] ei ole kõigis olulistes aspektides kooskõlas [kohaldatud kriteeriumitega].“*

164. Et piiratud kindlust andvas ülevaates järeldusi esitada, peab töid olema tehtud piisavas ulatuses, kuid siiski vähem, kui on vaja põhjendatud kindlust andva järelduse tegemiseks. Vaatamata väiksemale töö hulgale annavad avaliku sektori audiitorid hinnangu selle kohta, kas piiratud kindlust andva järelduse tegemiseks on auditi käigus kogutud piisaval hulgal asjakohast tõendusmaterjali.

165. Eriolukordades, kus piiratud kindlust andva auditi toimingud tehakse finantsaruannete kohta põhjendatud kindlust andva auditi käigus, tuuakse järeldus vastavuse osas eksisteeriva piiratud kindluse kohta audiitori aruandes eraldi välja ning seda käsitletakse finantsaruandeid puudutavast arvamusest eraldi. Näited audiitori aruandest, milles antakse põhjendatud kindlus finantsaruannete kohta ja piiratud kindlus vastavuse kohta, on toodud lisas 12.

9.1.1.8 Lisatähelepanekud

166. Avaliku sektori audiitorid võivad oma tööd tehes sageli täheldada mittevastavusi muudes valdkondades. Vaatamata sellele, et audiitor ei teinud konkreetse asjaolu puudumise või olemasolu märkamise nimel aktiivselt tööd, võib ta avalikkuse ootuse tõttu sedalaadi lisatähelepanekud avalikustada. Kuigi audiitorid võivad niisugustest tähelepanekutest teada anda, jäävad need siiski väljapoole vastavusauditi ulatust. Juhul, kui auditi ulatust ei muudeta ning lisatähelepanekuid edasise auditi käigus arvesse ei võeta, puudub audiitoril võimalus saada täheldatud mittevastavuste kohta põhjendatud kindlus. Samas võib teha järelduse ka piiratud kindluse baasil – olenevalt asjaoludest. Igal juhul on oluline anda lugejale teada, kas arvamus on põhjendatud või piiratud kindlusega.

9.1.2 Finantsaruannete auditiga seotud vastavusauditi aruanne

167. Finantsaruannete auditiga seotud vastavusauditi tegemisel lisatakse arvamus seadustele vastavuse kohta auditiaruandele, milles audiitor käsitleb finantsaruandeid. Teatud juhtudel võib koostada eraldi vastavusauditi aruande. Suunised finantsaruandeid kajastava auditiaruande koostamiseks on antud standardite seerias ISSAI 1700 ja 1800. Täiendavaid suuniseid eraldi vastavusauditi aruande koostamise kohta on antud dokumendis ISSAI 4100. Vastavust kajastavate arvamuste näidised on esitatud lisades 7–11.

9.1.2.1 Modifitseerimata arvamus vastavuse kohta

168. Juhul kui avaliku sektori audiitorid jõuavad järeldusele, et finantsaruannetes kajastatud tegevused, majandustehingud ja muu teave on olulistes aspektides vastavuses neid reguleerivate õigusaktidega, esitatakse selle kohta modifitseerimata arvamus.

9.1.2.2 Modifitseeritud arvamus vastavuse kohta

169. Juhul kui avaliku sektori audiitorid jõuavad järeldusele, et esineb vastavusnõuetest olulisi kõrvalekaldeid, on avaldatud arvamus

a) märkustega (kui kõrvalekalded on olulised, kuid ei ole läbivad, või kui audiitoritel ei õnnestunud kõrvalekallete kohta hankida piisaval hulgal asjakohast tõendusmaterjali ning võimalikud tagajärjed on olulised, kuid ei ole läbivad); või

b) vastupidine (kõrvalekalded on olulised ja läbivad).

170. Juhul kui avaliku sektori audiitoritel ei õnnestunud hankida piisavas mahus asjakohast tõendusmaterjali, mis kinnitab seadusest tulenevate nõuete täitmist, ning mittetäitmise tagajärjed on olulised ja läbivad, ei nõustu audiitorid vastavuse kohta positiivset arvamust avaldama.

171. Juhul kui vastavust kajastav arvamus on modifitseeritud, selgitatakse modifitseerimise põhjuseid asjakohases peatükis „Modifitseeritud arvamuse avaldamise alus“. Mõned näited vastavust puudutavatest modifitseeritud arvamustest on toodud lisades 8–10.

172. Vastavust kajastava arvamuse modifitseerimisel võtavad avaliku sektori audiitorid arvesse mittevastavuse mõju finantsaruannetele tervikuna ning audiitori arvamusele.

9.1.2.3 Aruandlusega seotud täiendavad kaalutlused

173. Lisaks audiitori aruandele finantsaruannete kohta (mis võib sisaldada arvamust nii finantsaruannete õigsuse kui ka vastavuse kohta) võib kõrgeim kontrolliasutus teatud puhkudel koostada põhjalikuma vastavusaruande. Niisuguse aruande koostamise eesmärgiks võib olla vajadus anda seadusandjale, valitsejale, auditeeritavatele üksustele või ametkondadele üksikasjalik selgitus asjaolude kohta, mida finantsaruandeid käsitlev audiitori aruanne ei hõlma. Avaliku sektori audiitorite vastavusaruanded peavad olema piisavalt üksikasjalikud, et lugejad saaksid kajastatud teemasid mõista ja nendega arvestada. Täiendavad suunised vastavusauditite osaks olevate eriaruannete koostamise kohta on antud dokumendis ISSAI 4100.

174. Muudel juhtudel võivad kõrgeimad kontrolliasutused koostada finantsaruannete vastavust puudutava aruande eraldi nende õigsust puudutavast aruandest. Kui koostatakse sedalaadi eraldi vastavusaruanne, võivad avaliku sektori audiitorid lisada finantsaruannete auditit kajastavasse aruandesse viite eelnimetatud aruandele.

Täiendavaid suuniseid aruandluse kohta leiate järgmistest dokumentidest:

- ❖ ISSAI 1700, 1705 ja 1706;
- ❖ INTOSAI rakendussuunised tulemusauditi tegemiseks, osa 5;
- ❖ IFAC ISAE 3000 ja rahvusvaheline ülevaadete koostamise standard 2400.

9.2 Järelkontrolli protsessid

176. Auditi põhimõtete kohaselt on eriti oluline anda konstruktiivseid soovitusi puuduste kõrvaldamiseks ja teha järelkontrolli soovitude järgimise üle (ISSAI 400, 4.0.26). Vajadus teha järelkontrolli, kas aruannetes kajastatud mittevastavused on parandatud, sõltub mittevastavuse olemusest ja selle konkreetsetest asjaoludest. Järelkontrolli tulemusel võib audiitor teha seadusandjale ning auditeeritavale üksusele või asjassepuutuvatele isikutele ettekandeid. Järelkontrolli osaks võivad olla aruanded, sisemised hindamised ja hindamised, mille on ette valmistanud auditeeritav üksus või teised, järelaudit, konverentsid ja seminarid, mida korraldatakse auditeeritava üksuse jaoks või mille korraldab see üksus ise jms. Üldjuhul lihtsustab järelkontroll korrigeerivate meetmete tõhusat rakendamist ning annab auditeeritavale üksusele vajalikku tagasisidet, mida see üksus, aruande kasutajad ja avaliku sektori audiitorid võivad tulevaste auditite planeerimisel kasutada. Järelkontrolli protsessid võivad olla sätestatud juba kõrgeima kontrolliasutuse volitustes.

Täiendavaid suuniseid järelkontrolli tegemise kohta leiate järgmisest dokumendist:

- ❖ INTOSAI rakendussuunised tulemusauditi teostamiseks, osa 5.5.

10 Täiendavad suunised kohtu tüüpi kõrgeima kontrolliasutuse audiitoritele

178. Kohtu tüüpi kõrgeimas kontrolliasutuses tegutsevatele audiitoritele omistatud õigusliku staatuse tõttu on neil volitus langetada otsused ja võtta seisukoht raamatupidamisaruannete ja vastutavate isikute, kaasa arvatud raamatupidajate ja administraatorite kohta (ISSAI 100, 1.0.21).

10.1 Auditite läbiviimine

179. Riigieelarve või konkreetse ettevõtte raamatupidamisaruannete vastavusauditi tehes on kohtu tüüpi kõrgeima kontrolliasutuse audiitorid samuti kohustatud

a) hankima põhjendatud tõendusmaterjali selle kohta, kas raamatupidamisaruannetes esitatud info ning selle aluseks olevad tehingud vastavad kõigis olulistes aspektides neid reguleerivatele õigusaktidele;

b) otsustama, kas riigieelarvet on kõigis olulistes aspektides täidetud vastavat valdkonda reguleerivate õigusaktide kohaselt; ja

c) teavitama asjassepuutuvaid pooli tehtud tähelepanekutest.

180. Ainulaadsest õiguslikust staatusest tingituna võib kohtu tüüpi kõrgeimal kontrolliasutusel tekkida vajadus vastavusauditi planeerimisel ja läbiviimisel arvestada täiendavate asjaoludega. Sedalaadi asjaolud võivad muu hulgas olla järgmised:

a) niisuguste isikute väljaselgitamine, kes vastutavad mittevastavuste eest kõrgeima kontrolliasutuse tehtud otsuse kohaselt. Avalikud teenistujad võivad isiklikult vastutada avaliku sektori raha kaotamise või raiskamise eest ning neilt võidakse nõuda niisuguste summade tagasimaksmist;

b) kohaldatav aegumistähtaeg, isikliku vastutuse aegumist mõjutavad asjaolud ning konkreetne ajavahemik, mille jooksul avalikke teenistujaid võidakse vastutusele võtta;

c) mittevastavustega seotud isikliku vastutuse ja ebaseadusliku tegevusega (pettused) kaasneva vastutuse eristamine. Ebaseadusliku tegevuse korral võib olla vaja teha täiendavaid audititoiminguid;

d) prokuratuuri ja politseiga koostöö tegemine juhul, kui see aitab paremini mõista auditeeritavat üksust ja selle keskkonda, hinnata mittevastavuse riske, käsitleda pettusele viitavaid mittevastavuse juhtumeid ning anda sedalaadi asjaoludest teada;

e) täiendavate või rangemate kvaliteedikontrolli meetmete rakendamine;

f) kirjalike järelepärimiste esitamine (vastandatuna suulistele);

g) auditi dokumentatsiooni ja asjaomaste tõendamiseeskirjade omavahelise kooskõla tagamine;

h) ametlikus vormis suhtlemine;

i) aruandes konkreetsete kriteeriumite äranäitamine, mille alusel toimub avalike teenistujate vastutusele võtmine, k.a summade kindlaksmääramine;

j) järeldustele (k.a soovitudele) kõige sobivama vormi leidmine, osutamine konkreetsetele kahjudele või kohtu korraldustele, mille alusel võib toimida ametlik vastutusest vabastamine või ametlik vastutusele võtmine.

10.2 Seaduste rakendamine

181. Kohtu tüüpi kõrgeima kontrolliasutuse audiitorid võivad tegeleda ka vastavusprobleemidega, mis päädivad õigustoimingutega, kahjutasude nõudmise või kriminaalasja algatamisega kohtus, prokuratuuris või sedalaadi küsimustega tegelevas kontrolliasutuse osakonnas või vajaduse korral muudes ametkondades. Lisaks võivad audiitorid teha üldiseid, teavitava iseloomuga märkuseid, mis on otseselt seotud auditeeritud üksuses tehtud auditiga.

182. Otsused, mida kohtu tüüpi kõrgeim kontrolliasutus on teinud avalikke teenistujaid kontrollides, kuuluvad

a) nõuetekohasele menetlemisele seaduses sätestatud korras ja avalikul istungil;

b) avalikustamisele;

c) asjaomastele korrakaitseorganitele edastamisele juhul, kui on fikseeritud kriminaalasja tunnused.

10.3 Töö korraldus kohtu tüüpi kontrolliasutustes

183. Kohtu tüüpi kõrgeima kontrolliasutuse audiitorite töö võib koosneda mitmest etapist, k.a auditi läbiviimine, juhendamine ja ametliku otsuse tegemine.

184. Mõned kohtu tüüpi kõrgeima kontrolliasutused lähtuvad auditi protsessist, mida on kirjeldatud käesolevates suunistes. Samas võivad planeerimise, läbiviimise ja tõendusmaterjalide kogumise etapile lisanduda täiendavad ja spetsiifilise iseloomuga valdkonnad, mille tulemusel algatatakse menetlus ja mis päädivad ametliku seisukohavõtuga (otsuse langetamisega).

185. Juhul, kui kohtunik või prokurör otsustab algatada menetluse, tuleb koguda võimalikult rohkesti tõendusmaterjali, et tõendada kahjud eeldatavasti põhjustanud avaliku teenistuja süü või süütus ning langetada tema kohta otsus.

186. Mõne kohtu tüüpi kõrgeima kontrolliasutuse audiitorid võivad muu hulgas tegutseda kohtunikenä ning neil võib olla volitus nii auditi läbiviimiseks kui ka otsuste langetamiseks selles asjas. Niisugustel juhtudel moodustab asja uurimine auditi planeerimise, läbiviimise ja tõendusmaterjalide kogumise lahutamatu osa, s.t auditi planeerimisel tuleb arvestada kõigi viidatud etappidega.

Lisa 1. Näiteid auditi valdkonna, seda puudutava info ning vastavusauditi kriteeriumite kohta

Tabelis on antud ülevaade auditeeritavast valdkonnast, seda puudutavast infost ning asjaomastest kriteeriumitest. Loetelu ei anna kõikehõlmavat ülevaadet. Konkreetne valdkond, info ja kriteeriumid sõltuvad suuremal või vähemal määral eri asjaoludest, näiteks kõrgeima kontrolliasutuse volitustest ning auditi eesmärgist.

	Valdkond	Valdkonnaga seotud info	Kriteeriumid
1.	Majandustegevus ja eraldatud raha kasutamine. See võib hõlmata eelarve täitmist, sh kontrolli, mis näitab, et raha on kasutatud eesmärgipäraselt ja seaduses sätestatud korras. Paljudes kõrgeimates kontrolliasutustes on kirjeldatud vastavusaudit seotud nn seaduslikkuse auditiga, mis hõlmab ka finantsaruannete auditit. Konkreetsemaid suuniseid selle teema kohta on lisas 1, A.	Finantsinfo, nt finantsaruanded.	Asjakohased eelarve täitmist puudutavad õigusaktid, nt assigneeringuid reguleerivad õigusaktid. Kinnitatud eelarve.
2.	Majandustegevus, nt erinevad tulud: • rahastamisorganisatsioonide eraldatud raha projektile; • keskvalitsuse eraldatud raha; • muud samalaadsed fondid või raha ja nende kasutamine.	Projekti finantsinfo / projekti raamatupidamisdokumendid.	Asjakohased õigusaktid, mis reguleerivad keskvalitsuse eraldatud raha kasutamist (nt ühekordne audiitorkontroll, <i>single audit act</i>). Auditeeritava üksuse volituses sisalduvad tegevused. Rahastamislepingu tingimused.

	Valdkond	Valdkonnaga seotud info	Kriteeriumid
3.	Majandustegevus, nt tulud toetuste vormis ja tulude kasutamine.	Toetuse kasutamist kajastav finantsinfo.	Auditeeritava üksuse volituses sisalduvad tegevused. Rahastamislepingu tingimused.
4.	Majandustegevus, nt laenu- või muule lepingule vastavad kulud või tulud ning nende kasutamine.	Laenu- või muu lepingu finantsinfo.	Laenu- või muu lepingu tingimused.
5.	Hanked.	Finantsinfo.	Hankeid reguleerivad (riiklikud ja rahvusvahelised) seadused ja määrused. Tarnijaga sõlmitud lepingu tingimused.
6.	Kulutused.	Finantsinfo.	Asjakohased eelarve täitmist puudutavad õigusaktid, nt assigneeringuid reguleerivad õigusaktid. Muud asjassepuutuvad õigusaktid. Asjassepuutuvad ministeeriumide direktiivid, riiklikust poliitikast tulenevad nõuded ja otsused. Lepingu tingimused.
7.	Programmi tegevused.	Näitajad või aruanded.	Tulemustaseme mõõtmise näitajad, mh seaduste ja määruste nõuded; kokkuleppel seadusandjaga kehtestatud eesmärgid, rahvusvahelised lepped, protokollid, konventsioonid või lepingud, teenuse osutamise lepingud, lepingu tingimused, üldtunnustatud tööstusstandard või avalikuse põhjendatud ootused.

	Valdkond	Valdkonnaga seotud info	Kriteeriumid
			Näiteks: • lasteaiakohtade ja lasteaiaealiste laste arvu suhe; • kvalifitseeritud õdede ja arstide arv elanike arvu kohta; • kõvakattega teede pikkus kilomeetrites; • maksetaotluste või ehituslubade taotluse läbivaatamiseks kuluvate kuude arv; • teenust osutava organisatsiooni esitatud raamatupidamisandmete kvaliteet ja esitamise sagedus; • konkreetsel ajavahemikul sooritatud ehitus-järelevetoimingute arv; • vee kvaliteedi tagamise meetmed.
8.	Teenuste osutamine.	Teenuse osutamise teatis. Avalikkusele edastatud teave.	Asjaomased seadused ja direktiivid.
9.	Avalikkusele suunatud haldusotsuste ausus.	Kodanike kaebuste register. Avalikkusele edastatud teave.	Asjaomased seadused ja direktiivid.
10.	Korporatiivne sotsiaalne vastutus (KSV), nt avaliku sektori rahastatud projektide auditeerimine arenguriikides.	KSV nõuetele vastavuse (või vastavuse puudumise) kinnitus.	Asjaomased seadused ja direktiivid valdkondades, mis puudutavad inimõigusi, sugude võrdsust, töökeskkonda jms.
11.	Käitumine/sobivus.	Vastavuse kinnitamine, nt sõltumatuse deklaratsioon (õiguslik pädevus).	Asjaomased seadused ja direktiivid, mis reguleerivad avalike teenistujate käitumist. Eetika- või käitumiskoodeks.

	Valdkond	Valdkonnaga seotud info	Kriteeriumid
		Avalikus sektoris tähendab see deklaratsioon sageli midagi kaudset, mis on seotud sobivuse ja nõuetekohasusega (vt eelmist kriteeriumi).	Kehtestatud juhtimisväärtused. Ettevõttes kehtestatud poliitika, käsiraamatud ja suunised. Organisatsiooni taustsüsteem, nt põhikiri. Lepingu tingimused (nt konfidentsiaalsuse või karantiini tingimused teatud tööhõivega seotud olukordades).
12.	Liikmelisusega seotud kohustused.	Vastavusdeklaratsioon.	Liikmestaatuse nõuded.
13.	Tervise ja ohutusega seotud protsessid.	Vastavusdeklaratsioon. Majandustehingud.	Asjakohased tööohutuse ja tervishoiualased õigusaktid, nt puudega inimeste tööhõivel. Poliitikad, protsessid, käsiraamatud, suunised.
14.	Keskkonnakaitsega seotud protsessid.	Vastavusdeklaratsioon. Majandustehingud.	Asjakohased keskkonnala- alased õigusaktid, nt vee kvaliteeti, reovett või süsihappegaaside emissiooni reguleerivad sätted. Rahvusvaheliste keskkonnalepingute, -konventsioonide ja -protokollide tingimused. Poliitikad, protsessid, käsiraamatud, suunised.
15.	Sisekontrolli protsessid.	Vastavusdeklaratsioon. Majandustehingud.	Sisekontrolli raamistik, nt COSO, CoCo või samaväärne, või asjakohastest õigusaktidest või aktsepteeritud jurisdiktsioonist tulenevad sisekontrollinõuded. Poliitikad, protsessid, käsiraamatud, suunised.

	Valdkond	Valdkonnaga seotud info	Kriteeriumid
16.	Üksusele omane tegevus, nt pensionide või sotsiaaltoetuste maksmine, passi väljastamise või kodakondsuse saamise taotluste käsitlemine, trahvide määramine, karistusotsuste tegemine.	Vastavusdeklaratsioon. Majandustehingud.	Asjaomased seadused või direktiivid. Poliitikad, protsessid, käsiraamatud, suunised jms.
17.	Füüsilised omadused.	Spetsifikatsioone sätestav dokument või füüsiline objekt ise.	Ehituskoodeks (suurus, kõrgus, sihtotstarve, tihedus teatud ehitustsoonis jms). Ehitus- või mõne muu lepingu tingimused.
18.	Maksutulud, maksumaksjate kohustused või muud seadusandliku ametkonna aruandlust puudutavad tingimused.	Üksikisiku või ettevõtte tuludeklaratsioonid. Muud esitatud maksudeklaratsioonid (nt käibedeklaratsioon, konkreetsetes reguleeritud valdkondades – pangad ja muud finantsasutused, ravimiamet jms – kehtivad deklaratsioonid).	Asjaomased õigusaktid või käitumiskoodeks. Maksukoodeks, tulukoodeks vm sarnane dokument.

Lisa 1, A. Auditi kriteeriumite näited vastavusauditi ja finantsaruannete auditi samaaegsel tegemisel

See dokument illustreerib, kuidas kasutada auditi kriteeriumeid auditeeritava üksuse tulude ja kulude seaduslikkuse hindamisel (eelarvet reguleerivad õigusaktid kaasa arvatud).

Tulud ja laekumised

1. põhiseaduslikud sätted või muud põhimõtted, mis reguleerivad valitsuse õigust maksude kehtestamiseks, teenustasude nõudmiseks või kaupade või teenuste või kinnisvara müümiseks;
2. maksuseaduste sätted, millega on kehtestatud maksustatav objekt;
3. maksude, tollimaksude ja muude lõivude arvutamist reguleerivad sätted;
4. maksude kinnipidamiseks ja kogumiseks vajalikke süsteeme ja protsesse reguleerivad sätted;
5. sätted, millega reguleeritakse maksude üle tehtavat kontrolli;
6. eelarvet, konkurentsi või riigiasutuste poolt kaupade, teenuste või kinnisvara müümist reguleerivad sätted;
7. hindade ja maksude nõuetekohast arvutamist reguleerivad sätted ja põhimõtted;
8. tulude saamiseks vajalikud eelarvelised eraldised;
9. sätted või hea tava, mis aitavad ära hoida korruptsiooni ning tagavad, et kaupade, teenuste ja kinnisvara müük korraldatakse võrdset, seaduslikult ja läbipaistvalt;
10. põhimõtted, mis aitavad tulu suurendada ja maksete kadu vähendada;
11. põhimõtted ja sätted, mis reguleerivad väljamaksete tegemise korda, juurdepääsu krediidile, tagatiste nõudmisele ja võlgnevuste sissenõudmisele.

Tegevuskulud

1. põhimõtted, mis peavad tagama ökonoomsuse ja tõhususe, optimeerides töötajate arvu ja koosseisu;
2. töötasusid, pensione ja muid töötajatele makstavaid kompensatsioone reguleerivad sätted;
3. tööle võetavate inimeste arvu ja kvalifikatsiooni reguleerivad sätted;
4. töötajate isiklike kulutuste kompenseerimise sätted ja põhimõtted;
5. eelarvestamist, konkurentsi või muid riigihangetega seotud valdkondi puudutavad sätted ja põhimõtted;
6. kaupade ja teenuste hankimist puudutavad sätted ja põhimõtted;
7. kaupade tarnimise ja teenuste pakkujatega sõlmitud lepingute õiguste ja kohustuste osa reguleerivad põhimõtted;
8. esinduskulusid või töötajate vajaduste rahuldamiseks kuluvat raha piiravad sätted ja põhimõtted, hea tava;
9. kaupade liisimise ja üürimise ning eluaseme üürimisel kehtivad sätted ja põhimõtted;
10. maksete töötlemist ja sisekontrolli puudutavad sätted ja hea tava.

Ehitistele, infrastruktuuridele, IT-süsteemidele ning muudele suuremahulistele investeeringutele (lisaks tegevuskuludele) kuluv raha

1. sobivusuuringuid, projekteerimist ja eelarvestamist reguleerivad sätted;
2. riigihankeid ja tarnijate valikut puudutavad avaliku sektori raha mõistlikku kasutamist reguleerivad sätted ja põhimõtted;
3. tööstusstandardid ja standardlepingud;
4. lepingute sõlmimise sätted, projektide läbimõeldud juhtimist ja eelarve kontrollimist reguleerivad sätted;
5. ehituse/arendamise faasis ja objekti üleandmisel nõuetekohast kvaliteedi juhtimist reguleerivad sätted ja põhimõtted;
6. meetmed, millega vältida korruptsiooni ja hoida ära konkurentsi takistamist.

Toetused, eraldised, tagatised ja muud rahalised eraldised ettevõtetele, organisatsioonidele või üksikisikutele

1. raha kasutamise korda ja piiranguid reguleerivad sätted;
2. taotluste esitamise ja toetuste eraldamise kohta kehtivad võrdsuse, objektiivsuse ja läbipaistvuse sätted;
3. vastavusnõuded (kvalifitseerumisenõuded);
4. toetuse saajate raamatupidamise kontrollimist ja auditeerimist puudutavad sätted;
5. administratsiooni otsustest või abi saajatega sõlmitud lepingutest tulenevad nõuded;
6. tagatiste kohta kehtivad nõuded ja nende sissenõudmise kord;
7. summade arvutamist reguleerivad sätted;
8. makseprotsessi reguleerivad sätted, k.a ettemaksete, tasaarvelduste ja/või lõppmakse tegemise kord.

Lisa 2. Näiteid allikate kohta, mida kasutada auditeeritava üksuse paremaks mõistmiseks ja sobivate kriteeriumite määramiseks

Järgmine info on illustratiivne, kuid mitte kõikehõlmav ülevaade allikatest, mida avaliku sektori audiitor võib sobivate kriteeriumite määramisel kasutada.

- a) seadused ja määrused, k.a dokumenteeritud kavatsused ning õigusaktide kohaldamise alused ja tingimused;
- b) eelarvet puudutavad õigusaktid / kinnitatud eelarve või assigneeringud;
- c) eelarvet puudutavate õigusaktidega seotud dokumendid või otsused, mis sisaldavad konkreetseid sätteid kinnitatud eraldiste kasutamise, majandustehingute, fondide ja saldode haldamise kohta;
- d) seadusandjate või ministeeriumide direktiivid;
- e) reguleerivate asutuste antav teave;
- f) seadusloomet puudutavate koosolekute, järelevalvekomiteede või samalaadsete organite ametlikud protokollid;
- g) seadusest tulenevad põhimõtted;
- h) õiguslikud pretsedendid;
- i) käitumiskodeks või hea tava;
- j) ettevõtte poliitika, strateegiate ja tegevuskavade ning protsesside kirjeldused;
- k) käsiraamatud või muud kirjalikud suunised;
- l) ametlikud kokkulepped, nt lepingud;
- m) laenu- või toetuslepingud;
- n) tööstusstandardid;
- o) toimiv teooria (nt teooria, milles ollakse konsensusel. Sedalaadi teooria võib olla pärit mõnest avaldatud materjalist, nt tehnikakirjandus ja meetodid, ametialased väljaanded, või on seda teooriat vahendanud pädevad allikad, nt konkreetse valdkonna eksperdid;
- p) teatud valdkonda reguleerivad standardid (sedalaadi standardid on üldjuhul konkreetsetes dokumendis, mis lähtuvad mingist õigusnormist ning on koostatud väljakujunenud tavade ja pretsedentide põhjal, nt mingis riigis kehtivad üldtunnustatud raamatupidamispõhimõtted);
- q) sobivusauditi korral: avaliku sektori finantsjuhtimise hea tava ja avalike teenistujate käitumiskodeksi põhimõtted. Kodeksi põhimõtted võivad tuleneda õigusaktidest või avalikkuse ootustest avalike teenistujate käitumisele. Teatud juhtudel võivad niisugused

põhimõtted olla üsna juhuslikult dokumenteeritud. Mõnel juhul võidakse need kindlaks määrata alles pärast nende rikkumist.

Täiendavad allikad, mida avaliku sektori audiitorid võivad auditeeritava üksuse, selle keskkonna ja asjaomaste programmide mõistmiseks kasutada, on järgmised:

- a) üksuse aastaaruanded;
- b) seadusandja soovitusel ja ettekanded;
- c) kodulehed;
- d) avaldatud aruanded, ajalehtedes või ajakirjades ja muudes meediaväljaannetes avaldatud artiklid jms.
- e) varasemate auditite käigus saadud info;
- f) koosolekute ja muu suhtlemise käigus saadud info;
- g) juhatuse või muude samalaadsete koosolekute protokollid;
- h) siseauditi aruanded;
- i) ametlik statistika.

Lisa 3. Näiteid vastavusauditi käigus riskide hindamise tegurite kohta

Järgmisena on antud ülevaade teguritest, mida vastavusauditi riskide hindamisel arvesse võtta. Loetelu ei ole lõplik ja tegurite valik sõltub auditi asjaoludest.

Auditeeritava üksuse eesmärgid ja volitused

1. Kas auditeeritava üksuse eesmärgid, volitused ja juriidiline pädevus on selgelt määratud ja tutvumiseks kättesaadavad?
2. Kas volitusi, eesmäärke või tegevusvaldkondi on hiljaaegu muudetud?
3. Kas valdkonnad või asjasepuutuvad teemad on selgelt kindlaksmääratavad?
4. Kas vastutusvaldkonnad kattuvad olulisel määral teiste üksuste tegevusvaldkondadega ning on dubleerimise või killustumise oht?

Organisatsiooni struktuur

1. Milline on üksuse (ministeerium, amet, allasutus jms) tegevuse õiguslik alus ja kust ta saab oma volitused?
2. Kas auditeeritavas üksuses on ülesanded ja vastutus jaotatud selgelt ning ametikohtadega kaasnevad volitused paigas?
3. Kas ülesanded, vastutus ja volitused on selgelt arusaadavad ning kogu üksuse töötajate jaoks mõistetavad?
4. Kuidas on järelevalve korraldatud juhul, kui auditeeritav üksus moodustab ühe osa mingist hierarhisest struktuurist ning selle üle teeb järelevalvet teine üksus?
5. Kas organisatsioon on keskendunud riskide (k.a mittevastavused) hindamisele ja juhtimisele?
6. Kas organisatsioonis on hiljuti aset leidnud muudatusi?
7. Kas teatud tegevusi ostetakse teistelt üksustelt sisse?
8. Kuidas tehakse järelevalvet sisseostetud tegevuste vastavuse ja tulemuslikkuse üle?
9. Kas tegevuste sisseostmine toob endaga kaasa riske?
10. Kas töötajad on piisava pädevusega ja käituvad eetiliselt?
11. Kas töötajad otsivad neile vajalikku infot ja see on neile probleemideta kättesaadav?
12. Kas organisatsioonis endas edastatakse infot õigeaegselt?
13. Kas organisatsiooni struktuuri puhul on aspekte, millega kaasneb suurem pettuste oht?

Poliitilised kaalutlused

1. Millise valitsustasandi asutusega on konkreetse üksuse puhul tegemist ja kas see on kuidagi seotud teiste valitsemistasanditega?
2. Millised on asjaomase ministri või üksuse juhatuse kohustused (põhiseadusest või muudest õigusaktidest tulenevad)?
3. Millised on kogemused üksuse poliitilise *versus* administratiivse juhtimise valdkonnas?
4. Kas on olemas poliitiline konsensus või on vabalt võimalik avaldada erinevat arvamust?
5. Kuidas toimub poliitiline juhtimine?
6. Millised on poliitilise tähelepanu keskpunktis olevad, nähtavad ja tundlikud valdkonnad?
7. Kuidas toimivad poliitilise ja administratiivse juhtimise omavahelised seosed?
8. Kas on üldsusele erilist huvi pakkuvaid tegevusvaldkondi?
9. Kas on tähelepanekuid, et mõni üksus on avaldanud teisele või mõnele muule avaliku sektori asutusele ebasoovitavat mõju?
10. Kas on poliitilisi kaalutlusi, millega võiks kaasneda tavapärasest suurem pettuste oht?
11. Kas poliitilist erapooletust nõudvad seadused ja määrused on seotud ressursside ja raha kasutamisega ja millised on varasemad kogemused selles valdkonnas?

Seadused, määrused ja muud asjaomased õigusaktid

1. Kas on selge, milliste seaduste, määruste ja muude õigusaktidega reguleeritakse auditeeritavat üksust ja konkreetset valdkonda?
2. Kas asjaomaste seaduste vahel esineb kattuvusi või ebakõlasid?
3. Kas auditeeritav üksus on seadusandja? Kui vastus on jaatav, siis millisel määral saab seadusloome mõjutada üksikisikute õigusi?
4. Kas seadusloomega tegelev üksus on delegeerinud mingi osa oma volitustest teistele üksustele, näiteks allasutustele või erasektori ettevõtetele?
5. Kas asjassepuutuvad õigusaktid on suhteliselt uued või sisse töötatud?
6. Kas uued õigusaktid on sisult ja vormilt selged ning üheselt mõistetavad ning võimaldavad probleemideta mõistmist ja kohaldamist?
7. Kas sissetöötatud õigusaktid on kinnitust leidnud pretsedendi kaudu, mis näitab, et seadust mõistetakse ja kohaldatakse nõuetekohaselt?
8. Kas asjaomases valdkonnas on vajalik teha otsuseid oma parema äranägemise järgi?
9. Kas juhul, kui oma paremast äranägemisest tulenevatel otsustel on suur roll, järgitakse niisuguste otsuste tegemisel vajalikul määral seadusi ja määrusi?
10. Kas juhul, kui oma paremast äranägemisest tulenevatel otsustel on suur roll, kohaldatakse neid otsuseid järjepidevalt?
11. Kas asjassepuutuvate õigusaktide tõlgendamisel või täiendamisel osalevad teised isikud?
12. Kas üksus on oma kohustusi õigeaegselt täitnud, seadmata ohtu üksikisikute õigusi, ning puuduvad passiivsest hoiakust tingitud negatiivsed majanduslikud tagajärjed?
13. Kas puudutatud isikud on kaebuste ja apellatsioonide esitamise kanaleid nõuetekohaselt kasutanud?
14. Kas see, kuidas üksus on konkreetset seadust või määrust tõlgendanud või rakendanud, on ohustanud üksikisikute/organisatsioonide õigusi.
15. Kas arvestada tuleks seaduste, määruste või muude õigusaktide aspektidega, mis võivad endaga kaasa tuua suuremat pettuse ohtu?

Olulised sündmused ja tehingud

1. Kas on aset leidnud olulisi sündmusi või tehinguid, millega võib kaasneda suurem risk või pettuse risk (nt olulised hankelepingud, pikaajalised ehituslepingud, erinevad finantsinstrumendid – näiteks valuutavahetuslepingud, suured laenud või finantstehingud, erastamine)?
2. Kas üksusel on olemas vajalikud volitused ja pädevus olulistes sündmustes ja tehingutes osalemiseks ja nende realiseerimiseks?
3. Kas oluliste sündmuste ja tehingute korraldamisel on kaasatud eksperte?
4. Milliseid ettevaatusabinõusid on ekspertide kaasamisel kasutatud, et tagada nende pädevus ja objektiivsus?
5. Kuidas on korraldatud ekspertide töö üle järelevalve?

Juhtkond

1. Kas juhtkond on olnud stabiilne või on võtmetöötajad vahetunud?
2. Kuidas toimub juhtkonna liikmete leidmine (avatud ja läbipaistev protsess koos konkursiga või on see sümboolne protsess)?
3. Kas juhtkond osaleb aktiivselt ja järjepidevalt riskide hindamises?
4. Kas juhtkond on hinnanud üksuse töökeskkonnas aset leidvate muudatuste tagajärgi ja nende mõju auditeeritavale üksusele?
5. Kas juhtkond on oma lähenemises konservatiivne või on valmis riske võtma (s.t kui suur on riskivalmidus)?
6. Milliseid algatusi on juhtkond teinud selleks, et selgitada välja ja vältida olulisi riske, mis võiksid üksusele kahjulikku mõju avaldada?
7. Kas riskide hindamise tulemused üksuses tervikuna on kättesaadavad juhtkonnale ja neist on teavitatud kõiki asjaomaseid tasandeid?
8. Kas juhtkond jälgib ja hindab aktiivselt oma otsuste ja tegevuste tagajärgesid?
9. Kas varasema auditi käigus on tuvastatud mittevastavusi, pettuseid, õigusvastaseid tegusid, ebaeetilist käitumist, juhtkonna tendentslikku suhtumist jms?
10. Kuidas tasakaalustab juhtkond vajadust saavutada ühelt poolt programmi eesmärgid ja täita teiselt poolt riskide juhtimise ja seadustest ning määrustest tulenevaid nõudeid?

Lisa 4. Näiteid konkreetse valdkonna riskitegurite kohta

Hanked kujutavad endast vastavusauditi levinud valdkonda/objekti. Alljärgnev tabel sisaldab näiteid selle kohta, millised on hankeid käsitleva vastavusauditiga seotud peamised riskitegurid. Loetelu ei ole lõplik. Asjaomased riskid ja riskitegurid varieeruvad olenevalt valdkonnast ning konkreetse auditi asjaoludest.

Näiteid hangete auditiga seotud riskiteguritest	
Loomuomane risk	
1.	Hankeid reguleerivate õigusaktide puudumine.
2.	Hankeid reguleerivate õigusaktide hiljutised muudatused (nt rahvusvaheliste seadustega vastavuse tagamiseks).
3.	Keerukad või ebaselged õigusaktid või õigusaktid, mis jätavad rohkesti ruumi tõlgendusteks.
4.	Olulised summad, nt kaitsealased hanked.
5.	Eelmiste aastate auditite käigus tehtud tähelepanekud, mis näitasid kõrvalakaldeid hangete valdkonna õigusaktidest ja direktiividest.
6.	Juhtkonda ja võtmepositsioonidel olevaid isikuid puudutavad varasemad pettused ja korruptsioonikahtlused.
7.	Reguleeriva ametkonna korraldatav inspekteerimine (nt konkurentsiamet).
8.	Potentsiaalsete pakkujate kaebused parima pakkuja valikul kohaldatud ebaõiglaste meetmete kohta.
9.	Potentsiaalne huvide konflikt.
Kontrollimisega seotud risk	
1.	Ettevõttesiseste suuniste ning selgete ja objektiivsete kriteeriumite puudumine.
2.	Hiljutised IT-hangete süsteemi üldised või rakenduste kontrollimisega seotud muudatused.
3.	Nõrk kvaliteedikontroll või järelevalve tarnijate üle.
4.	Tarnijatepoolne nõrk või puuduv kontroll eetiliste suuniste järgimise üle.
5.	Puuduvad või ebakvaliteetsed järelevalvetoimingud asjaomaste õigusnormide järgimise üle.
Avastamisega seotud risk	
1.	Audititoimingud ei ole efektiivsed (nt kontrollitakse üksnes kirjendatud tehinguid, jättes tähelepanuta nende täielikkuse, või tehakse järelepärimisi üksnes hangete osakonna personali seas, jättes valimist välja muud haldustöötajad, tarnijad või kaebusi registreerivad ametkonnad).
2.	Juhtkond võib tõendusmaterjali meelega varjata (nt kui on saanud tarnijatelt altkäemaksu või muud meelega).
3.	Juhtkonna võimalik kontrollitoimingute eiramine.

Lisa 5. Näiteid vastavusauditi toimingute kohta valitud valdkonnas

Alljärgnevas tabelis on antud näited selle kohta, milliste võimalike toimingutega auditeerida vastavust keskkonnavalaste õigusaktide ja rahastamisorganisatsioonide finantseeritavate projektide valdkonnas. Loetelu ei ole lõplik. Audititoimingute määramisel tuleb lähtuda konkreetsetest asjaoludest ja eesmärkidest.

Näitlikud audititoimingud	
Valdkond: keskkonnavalased õigusaktid	
1.	Ülevaate saamine keskkonnavalastest õigusaktidest, mille järgimist üksuselt nõutakse.
2.	Järelepärimiste tegemine juhtkonnale ja vajaduse korral siseauditi osakonnale, et veenduda, kas keskkonnavalaste õigusaktide järgimise tagamiseks rakendatakse vajalikke protsesse ja mehhanisme.
3.	Käsiraamatute ja juhtimissüsteemide kirjeldustega tutvumine, et mõista protsesse ja asjaomaseid kontrollimehhanisme. Protsessi dokumenteerimine ja peamiste kontrollimehhanismide väljaselgitamine. Vajaduse korra peamiste kontrollimehhanismide testimine.
4.	Meediast, vajaduse korral ka andmebaasidest info otsimine, et selgitada välja üksuse varasemad mittevastavused.
5.	Kontrolliaruannete ja siseauditi aruannetega tutvumine. Põhjalikum keskendumine valdkondadele, kus on täheldatud keskkonnavalaste õigusaktide mittejärgimise ohtu.
6.	Auditeerivalt üksuselt nõutavate lubade ja registreerimistunnistuste olemasolu kontrollimine. Lubade kehtivuse tagamiseks kohaldatavate toimingute hindamine.
7.	Keskkonna-, tervishoiu- või tööhutuskomisjoni protokollide hindamine. Vajaduse korral järelkontrolli tegemine.
8.	Valitud töötajate intervjuerimine, et saada parem ülevaade poliitikast ja protseduurireeglitest, kaasa arvatud koolitusest, ning protseduuride praktilisest rakendamisest.
9.	Järelepärimiste tegemine juhtkonnale ja juriidilistele nõustajatele, et saada teavet esitatud või võimalike keskkonnavalaste kahjunõuete kohta. Niisuguste nõuete põhjuste ja mõju hindamine.
10.	Protsesside ja praktika jälgimine reaalsuses (nt jäätmekäitlus – nõuetekohane käitlemine ja utiliseerimine) ja dokumenteerimine (foto- või videomaterjalid – vastavalt vajadusele).

Näitlikud audititoimingud	
Valdkond: rahastamisorganisatsioonilt projekti tarvis saadud raha	
1.	Ülevaate saamine rahastamislepingust ning muudest asjaomastest seadustest, direktiividest, volitustest jms, mille järgimist üksuselt nõutakse.
2.	Järelepärimiste tegemine juhtkonnale ja vajaduse korral siseauditi osakonnale, et veenduda, kas rahastamislepingu ning asjaomaste seaduste, direktiivide, volituste jms järgimise tagamiseks on rakendatud vajalikke protsesse ja mehhanisme. Standardseid toimetehhanisme puudutavad järelepärimised, et veenduda raamatupidamis- ja avalikustamistingimuste nõuetekohases täitmisel.
3.	Käsiraamatute ja juhtimissüsteemide kirjeldustega tutvumine, et mõista rahastamislepinguga seotud protsesse ja asjaomaseid kontrollimehhanisme. Protsessi dokumenteerimine ja peamiste kontrollimehhanismide väljaselgitamine. Vajaduse korral peamiste kontrollimehhanismide testimine.
4.	Riskide hindamiseks vajalike analüütiliste toimingute ja substantiivsete protseduuride tegemine vastavalt vajadusele. Näiteks majandustegevust puudutava info – kaasa arvatud projektide aruanded – võrdlemine varasemate aastate ja eelarvetega. Kahtluse korral võimalike kõrvalekallete kontrollimine. Projekti raamatupidamisandmetega tutvumine, et selgitada välja ebaharilikud või suuremahulised tehingud. Vajaduse korral järelkontrolli tegemine.
5.	Projekti rahaga seotud tehingutest valimi koostamine. Iga valitud tehingu puhul kontrollitakse vastavust rahastamislepingu tingimustele ning asjaomastele õigusaktidele, näiteks: • raha kasutamise kohta kehtivad nõuded; • kinnitamise ja autoriseerimise nõuded; • aruandlusnõuded; • kirjendamise ja avalikustamise nõuded, k.a nõuetekohane raamatupidamiskord ning tehingute registreerimine konkreetsete perioodide kaupa jms.
6.	Füüsilise kontrollimise vajaduse hindamine juhul, kui raha on kasutatud konkreetseteks eesmärkideks. Järelkontrolli tegemine vajaduse korral.
7.	Kirjavahetuse, koosolekute protokollide jms läbivaatamine, et leida asjaspepuutuvaid teemasid. Järelkontrolli tegemine vajaduse korral.
8.	Kaaluda, kas on vaja hankida kolmandatelt isikutelt kirjalikke kinnitusi. Järelkontrolli tegemine vajaduse korral.
9.	Kaaluda juhtkonnalt rahastamislepingu kohta kirjalike esitiste hankimise vajadust.
10.	Rahastamisperioodi lõppemisel tehtavad testid ja järelkontroll, et kontrollida kasutatud raha kirjendamist õigesse perioodi.

Lisa 6. Näiteid vastavusnõuetest kõrvalekallete kohta

Alljärgnev tabel sisaldab näiteid vastavusnõuetest kõrvalekallete kohta koos kaalutlustega olulisuse asjus. Olulisust ja järeluste tegemist puudutavad märkused ei ole käsitletavad konkreetsete hinnangutena selle kohta, kas antud näide on käsitletav olulise kõrvalekaladena või mitte, vaid mõeldud pigem asjaomaste kaalutluste rõhutamiseks. Olulisuse määramine sõltub konkreetsest asjaoludest ja avaliku sektori audiitori kutsealasest otsustusest.

Näide kõrvalekalde kohta	Olulisusega ja järeluste tegemisega seotud kaalutlused
1. Aasta jooksul on valitsusasutusele haridusministeeriumi eelarve kaudu eraldatud rahvahariduse korraldamiseks vajalikke summasid. Asutuse aasta jooksul tehtud kulutused sisaldasid muu hulgas 10 miljoni dollari suurust eraldist välisriikide tehniliste vahendite tootjatele.	Selle valitsusasutuse tegevust reguleerivate õigusaktide kohaselt puudus tal õigus toetada eraldisega välisriikides asuvaid ettevõtteid. Mittevastavus võib osutada oluliseks, kuna väljamakse tehti välisriigis asuvale ettevõttele ning see ei olnud seetõttu kooskõlas õigusaktidega ning lisaks ei kasutatud seda seaduses ettenähtud moel.
2. Aasta jooksul tegi valitsusasutus 100 dollari võrra enam kulutusi, kui seaduses sätestatud korras 5000 dollari suurune eelarve seda võimaldanuks.	Tegelikud kulutused olid suuremad kui kinnitatud eelarve. Mittevastavus võib osutada oluliseks, kuna tegemist on normide ilmselge rikkumisega. Olenevalt asjaoludest – sh kulutuste liik – võib tegemist olla olemuselt väga tundliku rikkumisega.
3. Kodanikul on õigus saada kuus 1000 dollarit pensioni. Valitsusasutus on talle maksnud üksnes 900 dollarit kuus. Lisaks ei tehtud väljamakseid ettenähtud kuupäevadel, vaid hilinemisega.	Vaatamata sellele, et rahasummad ei pruugi valitsusasutuse aruandluse seisukohast olulised olla, on mittevastavuste tagajärjed kindla sissetulekuga pensionäri seisukohast märkimisväärsed. Juhul kui mittevastavus on seotud süsteemi nõrkusega, võib see mõjutada ka teisi kodanikke. Seega on tegemist olulise mittevastavusega, sest see avaldab negatiivset mõju kodanikele ja ühiskonnale.
4. Üksikemal on õigus saada iga alla 18-aastase lapse eest igakuiselt makstavat lastetoetust. Valitsusasutus on maksnud lastetoetust 19-aastase lapse eest.	Sellal kui mittevastavuse tagajärg oli toetuse saaja jaoks positiivne, on tegemist siiski õigusrikkumisega ning seega võib olukord teiste toetuse saajate jaoks ebaõiglane olla. Juhul, kui mittevastavus on seotud süsteemi nõrkusega, võib see mõjutada ka teisi kodanikke. Seega on mittevastavus oma olemuselt – kodanikele ja ühiskonnale avaldatav mõju – tulenevalt oluline.

Näide kõrvalekalde kohta		Olulisuse ja järeldeste tegemisega seotud kaalutlused
5	Ehitusjärelevalve näeb ette igal aastal kontrolli tegemist. Valitsusasutus ei ole viimase viie aasta jooksul kontrolli teinud.	Mittevastavus võib osutada oluliseks oma kvalitatiivsete aspektide tõttu, s.t turvalisuse seisukohast. Vaatamata sellele, et tegemist ei ole rahaliste probleemidega, võivad mittevastavuse tagajärjed ometi ehitise elanike ohutuse seisukohast olulised olla. Õnnetuse korral on oht, et esitataks suured kindlustusnõuded, mis omakorda võivad valitsusasutust ka rahaliselt mõjutada.
6	Finantseerimislepingu tingimuste kohaselt peab summa saaja koostama finantsaruanded ning need kindlaks kuupäevaks rahastamisorganisatsioonile saatma. Nimetatud kuupäevaks ei ole aruandeid koostatud ja lähetatud.	Mittevastavus on või ei ole oluline sõltuvalt sellest, kas finantsaruanded lõpuks koostati ja saadeti või mitte, hilineamise kestusest, põhjustest ning tagajärgedest, mis võivad mittevastavusest tuleneda jms.
7	Maksuseaduste alusel kogutavate maksude laekumise süsteemis täheldati olulisi puudusi. Puudused põhjustas see, et auditeeritav üksus oli tõlgendanud maksuseadust väärtalt. Paljudel juhtudel pidid maksumaksjad tasuma suuremaid summasid, kui seadus ette nägi.	Seda laadi mittevastavused on seotud üksikisikute õiguste ja nende rikkumisega. Teatud isikutelt nõuti liiga suuri maksusummasid, teistelt aga ei nõutud üldse midagi. Olenevalt olukorrast ning kuna tegemist on süsteemi nõrkusega, võib kõrvalekalle olla nii oluline kui ka läbiv, mille tulemusel on asjakohane keelduda vastavust kinnitamisest.

Lisa 7. Näide vastavusauditi käigus esitatud arvamuse kohta kui finantsaruannete auditit kajastava auditaruande osast

Nagu standardi põhiosas selgitatud, võib aruande formaat vastavalt kõrgeima kontrolliasutuse volitustele, asjaomastele õigusaktidele, aruandlustavadele, käsitletavate valdkondade keerukusele jms varieeruda. Samas võib vormi järjepidevus olla kasutajatel abiks aruande paremal mõistmisel ning tavalistest erinevate asjaolude äratundmisel.

Järgnev nn lühike variant on mõeldud üksnes näiteks. Mõned kõrgeimad kontrolliasutused võivad selle asemel kasutada pikka varianti – juhul, kui tähelepanekuid kirjeldatakse aruande põhiosas enne järeldeste või arvamuse avaldamist põhjalikumalt. Arvamuse sisu ja vorm sõltuvad konkreetse kõrgeima kontrolliasutuse volitustest.

Kõrgeima kontrolliasutuse auditaruanne XXX kohta

[Vajalik adressaat, nt seadusandja, parlament]

Aruanne finantsaruannete kohta

Oleme auditeerinud meile esitatud valitsusasutuse XXX finantsaruandeid, mis koosnevad aruandest majandusliku seisundi kohta 20XX. aasta 31. detsembri seisuga, 20XX. aasta tegevusaruandest, netovarade/omakapitali osas toimunud muudatuste aruandest ja kassavoogude aruandest aasta lõpu seisuga ning kohaldatavate raamatupidamiseeskirjade ja selgituste kokkuvõttest.

Juhtkonna vastutus finantsaruannete koostamise eest

[Juhtkonna kohustusi sätestava seaduse/määruse nimetus] kohaselt kannab juhtkond vastutust *[kehtivale raamatupidamisstandardile: rahvusvaheline avaliku sektori raamatupidamisstandard, üldtunnustatud valitsussektori raamatupidamiseeskirjad riigis XXX jms]* vastavate finantsaruannete koostamise ning esitamise eest¹. Juhtkond vastutab, et koostatakse ja esitakse finantsaruanded, mis ei sisalda pettusest või eksimusest tingitud olulist väärinfot, ning töötatakse välja vajalikud sisekontrollimehhanismid ja kohaldatakse neid.

Audiitori vastutus

Vastutame auditi aluseks olevate finantsaruannete kohta arvamuse avaldamise eest. Lähtusime auditi läbiviimisel *[tooge välja kohaldatud auditistandardi nimetus, nt INTOSAI auditi põhimõtted ja suunised, rahvusvaheline auditistandard², riiklikul tasandil kehtivad auditistandardid riigis XXX jms]*. Nimetatud standardite kohaselt oleme kohustatud järgima eetilisi kaalutlusi³ ning auditi planeerima ja läbi viima nii, et oleks võimalik põhjendatud kindlusega väita, et finantsaruannetes ei ole olulisi vigu.

Auditi osaks on sooritada finantsaruannetes kajastatud summasid ja tehinguid kinnitava tõendusmaterjali saamiseks vajalikud toimingud. Toimingute valik sõltub audiitori otsustusest; seejuures tuleb arvesse võtta riski, et finantsaruannetes võib eksimuse või pettuse tagajärjel sisalduda olulisi valeandmeid. Riski hindamisel võetakse konkreetses olukorras kohandatavate audititoimingute kavandamisel arvesse üksuse finantsaruannete koostamisel ja esitamisel kasutatud sisekontrolli süsteemi⁴. Auditi käigus hinnatakse muu hulgas kasutatud raamatupidamispõhimõtete asjakohasust, juhtkonna avalduste põhjendatust ning aruande esitusviisi.

Oleme veendunud, et auditi käigus saadud tõendusmaterjalid on piisavad ning sobivad meie arvamuse avaldamiseks.

Arvamus

Meie arvates on meile esitatud valitsusasutuse XXX finantsaruanded, mis hõlmavad 20XX. aasta 31. detsembril lõppenud aastat, kõigis olulistes aspektides kooskõlas *[tooge välja kohaldatud auditistandardi nimetus, nt INTOSAI auditi põhimõtted ja suunised, rahvusvaheline auditistandard, riiklikul tasandil kehtivad auditistandardid riigis XXX jms]*.

¹ Sõnastuse aluseks on võetud ISA 700 ja avaliku sektori üldine vastavusraamistik. Õiglase kajastamise kohta vt ISA 700.

² Audiitorid ei tohi viidata vastavusele ISA standarditega, kui nad ei ole lähtunud standarditest ISA 200 ja kõikidest auditi seisukohast olulistest ISA standarditest. Viidates vastavusele ISA standarditega, soovitatakse audiitoritel täpsema sõnastuse saamiseks kasutada standardit ISA 700.

³ Vajaduse korral võib sõnastust vastavalt kohandatavale standardile/suunistele täiendada.

⁴ Sõnastust võidakse sisekontrolli puudutava arvamuse avaldamiseks muuta.

Aruanne muude õiguslike ja seadusest tulenevate nõuete täitmise kohta

[Audiitori aruande selle lõigu vorm ja sisu sõltuvad audiitori muudest aruandlusega seotud kohustustest.]

[Mõnes õigusruumis võib audiitor lisaks finantsaruannete kohta standardi ISA 700 lõigetes 35–36 ja A37–A38 sätestatud korras arvamuse avaldamisele kohustusele, olla vastutav ka muudest auditi käigus tähelepanu pälvinud asjaoludest teavitamise eest.]

Vastavusaruanne

[Märkus: Selle aruande osa vorm ja sisu sõltub olukorrast ning kõrgeima kontrolliasutuse volitustest ja muudest aruandlusega seotud kohustustest].

Juhtkonna vastutus vastavuse tagamise eest

Lisaks eespool kirjeldatud finantsaruannete koostamise ja esitamise kohustusele vastutab juhtkond, et finantsaruannetes kajastatud tegevused, majandustehingud ning info vastavad seaduses sätestatud tingimustele.

Audiitori vastutus

Lisaks eespool kirjeldatud kohustusele avaldada arvamust finantsaruannete kohta hõlmab meie vastutus ka arvamuse avaldamist selle kohta, kas finantsaruannetes kajastatud tegevused, majandustehingud ning info on olulises osas kooskõlas asjaomaste seadustega. Selle osaks on ka niisuguste toimingute läbiviimine, mille käigus on võimalik hankida tõendusmaterjali selle kohta, kas asutuse kulud ja tulud vastavad seadusest tulenevale sihtotstarbele. Niisuguste toimingute hulka kuulub muu hulgas oluliste mittevastavuste hindamine.

Oleme veendunud, et auditi käigus saadud tõendusmaterjalid on piisavad ning sobivad meie arvamuse avaldamiseks.

Arvamus vastavuse kohta

Meie arvates on finantsaruannetes kajastatud tegevused, majandustehingud ning info olulises osas kooskõlas asjaomaste seadustega.

[Siia lisatakse vajaduse korral auditeeritud üksuse vastused, näiteks arvamuse lõigu järele, kokkuvõtte vormis ja pealkirjaga „Auditeeritud üksuse vastused“ või eraldi lisana.]

[Siia lisatakse vajaduse korral soovitusel, näiteks arvamuse lõigu järele, kokkuvõtte vormis ja pealkirjaga „Soovitused“ või eraldi lisana.]

[Audiitori allkiri]

[Audiitori aruande koostamise kuupäev]

[Audiitori aadress]

Lisa 8. Näide märkustega vastavushinnangu kohta

See näide keskendub olukorrale, kus on tuvastatud mittevastavus, eeskätt on tegemist seaduserikkumise ning seadusandja kehtestatud normide eiramisega. Audiitor on otsustanud, et tagajärjed on olulised, kuid mitte läbivad. Aruande sissejuhatava osa ning sellele järgnevate lõikude vorm on identsed lisa 7 toodud variandiga.

[Asjakohased aruande sissejuhatavad lõigud]

Vastavusaruanne

[Asjakohane sissejuhatav tekst]

Märkustega arvamuse avaldamise alus

Aasta jooksul on valitsusasutusele XXX haridusministeeriumi eelarve kaudu eraldatud rahvahariduse korraldamiseks vajalikke summasid. Meie korraldatud audit näitas, et asutuse aasta jooksul tehtud kulutused sisaldasid muu hulgas 10 miljoni dollari suurust eraldist välisriikide tehniliste vahendite tootjatele.

[Auditeeritud üksuse tegevust reguleeriva õigusakti nimetus] kohaselt ei ole asutusel XXX õigust toetuste eraldamiseks välisriikides asuvatele ettevõtetele. Kuna väljamakse tehti välisriigis asuvale ettevõttele ja raha ei kasutatud seaduses sätestatud korras, ei ole eraldis õigusaktidega kooskõlas.

Arvamus vastavuse kohta

Meie arvates on finantsaruannetes kajastatud tegevused, majandustehingud ning info olulises osas, välja arvatud eespool viidatud märkus, mis puudutab väljamaksete tegemist välisriikides asuvatele ettevõtetele, kooskõlas asjaomaste seaduste sätetega.

[Asjakohased aruande kokkuvõtvad lõigud]

Lisa 9. Näide mittevastavusele viitava auditi arvamuse kohta

Selles näites on keskendutud olukorrale, kus on tuvastatud mittevastavus; vastuollu on mindud asutuse tegevust reguleeriva õigusaktiga, täpsemalt on tegemist raha ebasihipärase kasutamisega. Audiitor on otsustanud, et tagajärjed on olulised ja esinevad läbivalt. Aruande sissejuhatava osa ning sellele järgnevate lõikude vorm on identsed lisas 7 toodud variandiga.

[Asjakohased aruande sissejuhatavad lõigud]

Vastavusaruanne

[Asjakohane sissejuhatav tekst]

Mittevastavust kajastav auditi aruanne

Valitsusasutus XXX on aasta jooksul välja maksnud sotsiaaltoetusi summas 500 miljonit dollarit. Pensionite väljamaksed moodustasid ligikaudu 90% väljamaksete kogusummast. Finantsaruanded kajastavad õiglaselt tehtud väljamaksete mahtu. Samas näitas pensionimaksete tegemiseks kasutatud IT-süsteemide vaatlus, et väljamakseid ei tehtud õigeaegselt ning *[tuua ära asjaomase pensioniseaduse, määruse jms nimetus]* sätestatud korras. Selle tagajärjeks võib olla pensioni saamiseks õigustatud pensionäride õiguste riivamise oht.

Arvamus vastavuse kohta

Meie arvates ei ole finantsaruannetes kajastatud tegevused, majandustehingud ning info eespool viidatud mittevastavuse tõttu vastavuses neid reguleerivate asjaomaste seadustega.

[Asjakohased aruande kokkuvõtvad lõigud]

Lisa 10. Näide vastulause kohta (arvamuse avaldamisest loobumine)

Selles näites on keskendutud olukorrale, kus audiitoril puudus võimalus auditi tõendusmaterjalide hankimiseks mahus, mis kinnitaksid, et asutuse tehtud kulutused olid seadusega kooskõlas, eeskätt kulutuste seadus- ja sihipärasuse osas. Audiitor on otsustanud, et tagajärjed on olulised ja esinevad läbivalt. Aruande sissejuhatava osa ning sellele järgnevate lõikude vorm on identsed lisa 7 toodud variandiga.

[Asjakohased aruande sissejuhatavad lõigud]

Vastavusaruanne

[Asjakohane sissejuhatav tekst]

Vastulause alus

Aasta jooksul on valitsusasutusele XXX haridusministeeriumi eelarve kaudu eraldatud rahvahariduse korraldamiseks vajalikke summasid. Meie korraldatud audit näitas, et asutuse aasta jooksul tehtud kulutused sisaldasid muu hulgas 10 miljoni dollari suurust eraldist erasektori uurimisasutustele. Nimetatud makse moodustas 90% aasta jooksul makstud toetuste kogumahust.

Tõendusmaterjal, mille põhjal otsustada, kas toetuse maksmine toimus *[näidata ära asjaomase seaduse, määruse jms nimetus]* kooskõlas, oli piiratud. Orkaanikahjustuste tagajärjel ei olnud valitsusasutusel XXX võimalik esitada piisaval hulgal dokumente, mis oleksid tõendanud erasektori uurimisasutuse abikõlblikkust. Lisaks puudusid meil võimalused nõuetekohaste toimingute tegemiseks veendumaks, et väljamaksete tegemisel on lähtutud asjaomastest õigusaktidest.

Vastulause (arvamuse avaldamisest loobumine)

Vastulauses kirjeldatud põhjustel ei ole meil võimalik anda hinnangut selle kohta, kas finantsaruannetes kajastatud tegevused, majandustehingud ning info on kooskõlas asjaomaste seadustega.

[Asjakohased aruande kokkuvõtvad lõigud]

Lisa 11. Näide auditi käigus tehtud muude tähelepanekute esitamise kohta (asjakohase lõigu lisamine)

Mõnes olukorras võib tekkida vajadus puudutada aruandes ka valdkondi, mida audit otseselt ei hõlma ning mis ei mõjuta auditi lõpptulemust. Selleks kasutatakse eraldi tähelepanekute lõiku, nagu allpool näidatud. Aruande sissejuhatava osa ning sellele järgnevate lõikude vorm on identsed lisa 7 toodud variandiga.

[Asjakohased aruande sissejuhatavad lõigud]

Vastavusaruanne

[Asjakohane sissejuhatav tekst]

Arvamus vastavuse kohta

Meie arvates on finantsaruannetes kajastatud tegevused, majandustehingud ning info olulises osas kooskõlas asjaomaste seadustega.

Tähelepanekute rõhutamine

Soovime juhtida teie tähelepanu finantsaruande lisale X. Selles lisa on kirjeldatud, et asutus on XX.XX.20XX. aasta keskkonnamäärust tõlgendanud ebaselgelt ja oodatakse juriidilist seisukohavõttu. Meil puudub selles küsimuses oma arvamuse avaldamiseks vajalik kvalifikatsioon.

Muud asjaolud

Soovime juhtida teie tähelepanu hankeid reguleeriva XX.XX.20XX. aasta määruse täitmisele asutuse poolt. Nimetatud määrus on vastuolus YY.YY.20YY. aasta hankeseaduse sätetega, mida kohaldatakse kõigis õigusruumides, kus on ratifitseeritud üldine kaubavahetuse raamlepe. Hankeseadus laieneb ka asutusele XXX. Seega peab seadusandja nimetatud küsimusele täiendavat tähelepanu pöörama ning vajaduse korral muutma hankeid reguleeriva XX.XX.20XX. aasta määruse asjaomaseid sätteid.

[Asjakohased aruande kokkuvõtvad lõigud]

Lisa 12. Näide audiitori aruandest finantsaruannete kohta, mis hõlmab põhjendatud kindlusel põhinevat arvamust finantsaruannete ja piiratud kindlusel põhinevat järeldust vastavuse kohta

Need suunised on koostatud selleks, et avaliku sektori audiitoritel oleks võimalik põhjendatud kindlusega hinnata õigusaktide järgimist auditeeritavas üksuses. Nagu standardi põhiosas selgitatud, piiratakse mõne kõrgeima kontrolliasutuste volituste kohaselt vastavusauditi läbiviimisel arvamuse avaldamisega selle kohta, kas avaliku sektori audiitori huviorbiiti sattunud tehingud on kooskõlas õigusaktidega, või väitega, mille kohaselt auditi käigus ei täheldatud mittevastavusi kehtivate õigusaktidega.

Järgnev nn lühike variant on mõeldud üksnes näiteks ning seda kasutatakse erandolukordades, kus tõendusmaterjali maht on piiratud. Mõned kõrgeimad kontrolliasutused võivad selle asemel kasutada pikka varianti – juhul, kui tähelepanekuid kirjeldatakse põhjalikumalt aruande põhiosas, enne järelduse või arvamuse avaldamist. Arvamuse sisu ja vorm sõltuvad kõrgeima kontrolliasutuse volitustest.

Kõrgeima kontrolliasutuse koostatud auditiaruanne XXX kohta

[Vajalik adressaat, nt seadusandja, parlament]

Aruanne finantsaruannete kohta

Oleme auditeerinud meile esitatud valitsusasutuse XXX finantsaruandeid, mis koosnevad aruandest majandusliku seisundi kohta 20XX. aasta 31. detsembri seisuga, 20XX. aasta tegevusaruandest, netovarades/omakapitalis toimunud muudatuste aruandest ja kassavoogude aruandest aasta lõpu seisuga ning kohaldatud raamatupidamiseeskirjade ja selgituste kokkuvõttega.

Juhtkonna vastutus finantsaruannete koostamise eest

[Juhtkonna kohustusi sätestava seaduse/määruse nimetus] kohaselt kannab juhtkond vastutust [kehtivale raamatupidamisstandardile: rahvusvaheline avaliku sektori raamatupidamisstandard, üldtunnustatud valitsussektori raamatupidamiseeskirjad riigis XXX jms] vastavate finantsaruannete koostamise ning esitamise eest⁵. Juhtkond vastutab, et koostatakse ja esitakse finantsaruanded, mis ei sisalda pettusest või eksimusest tingitud olulist väärinfot, ning töötatakse välja vajalikud sisekontrollimehhanismid ja kohaldatakse neid.

Audiitori vastutus

Meie vastutame auditi aluseks olevate finantsaruannete kohta arvamuse avaldamise eest. Lähtusime auditi korraldamisel [tooge välja kohaldatud auditistandardi nimetus, näiteks INTOSAI auditi põhimõtted ja suunised, rahvusvaheline auditistandard⁶, riiklikul tasandil

⁵ Sõnastuses on aluseks võetud ISA 700 ja avaliku sektori üldine vastavusraamistik. Õiglase kajastamise kohta vt ISA 700.

⁶ Audiitorid ei tohi viidata vastavusele ISA standarditega, kui nad ei ole lähtunud standarditest ISA 200 ja kõikidest auditi seisukohast olulistest ISA standarditest. Viidates vastavusele ISA standarditega, soovitatakse audiitoritel täpsema sõnastuse saamiseks kasutada standardit ISA 700.

kehtivad auditistandardid riigis XXX jms]. Nimetatud standardite kohaselt oleme kohustatud järgima eetilisi kaalutlusi⁷ ning auditi planeerima ja läbi viima nii, et oleks võimalik põhjendatud kindlusega väita, et finantsaruanded on vabad olulistest vigadest.

Auditi osaks on finantsaruannetes kajastatud summasid ja tehinguid kinnitava auditi tõendusmaterjali saamiseks vajalike toimingute sooritamine. Toimingute valik sõltub audiitori otsustusest; seejuures tuleb arvesse võtta riski, et finantsaruannetes võib eksimuse või pettuse tagajärjel sisalduda olulisi valeandmeid. Riski hindamisel võetakse konkreetses olukorras kohandatavate audititoimingute kavandamisel arvesse üksuse finantsaruannete koostamisel ja esitamisel kasutatud sisekontrolli süsteemi⁸. Auditi käigus hinnatakse muu hulgas kasutatud raamatupidamispõhimõtete asjakohasust, juhtkonna tehtud avalduste põhjendatust ning finantsaruannete esitusviisi.

Oleme veendunud, et auditi käigus saadud tõendusmaterjalid on piisavad ning sobivad meie arvamuse avaldamiseks.

Arvamus

Meie arvates on meile esitatud valitsusasutuse XXX finantsaruanded, mis hõlmavad 20XX. aasta 31. detsembril lõppenud aastat, kõigis olulistes aspektides kooskõlas *[tooge välja kohaldatud auditi standardi nimetus, näiteks INTOSAI auditi põhimõtted ja suunised, rahvusvaheline auditeerimisstandard, riiklikul tasandil kehtivad auditeerimisstandardid riigis XXX jms]*.

Vastavuse ülevaade

Lisaks finantsaruannete auditeerimisele oli planeeritud koostada vastavuse ülevaade, et teha olemasolevate piiratud tõendusmaterjalide põhjal järeldus selle kohta, kas finantsaruannetes kajastatud tegevused, majandustehingud ning info on olulises osas kooskõlas asjaomaste seadustega. Vastavuse hindamiseks sooritatud toimingute olemus, ajastamine ja ulatus olid piiratud võrreldes sellega, mida oleksime vajanud põhjendatud kindlusel tugineva seisukoha esitamiseks.

Audiitori vastutus

Meie vastutame auditi aluseks olevate finantsaruannete kohta arvamuse avaldamise eest. Lähtusime auditi korraldamisel *[INTOSAI auditipõhimõtted ja suunised]*. Nimetatud standardite kohaselt oleme kohustatud järgima eetilisi kaalutlusi ning auditi planeerima ja läbi viima nii, et oleks võimalik põhjendatud kindlusega väita, et finantsaruannetes ei ole olulisi vigu.

Auditi käigus kogutakse asjakohaste toimingutega finantsaruannetes kajastatud summade ja tehingute kohta tõendusmaterjali. Toimingute valik sõltub audiitori otsustusest; seejuures tuleb arvesse võtta riski, et finantsaruannetes võib eksimuse või pettuse tagajärjel sisalduda olulisi valeandmeid. Riski hindamisel võetakse konkreetses olukorras kohandatavate audititoimingute kavandamisel arvesse üksuse finantsaruannete koostamisel ja esitamisel kasutatud sisekontrolli süsteemi. Auditi käigus hinnatakse muu hulgas kasutatud

⁷ Vajaduse korral võib sõnastust vastavalt kohandatavale standardile /suunisele täiendada.

⁸ Sõnastust võidakse sisekontrolli puudutava arvamuse avaldamiseks muuta.

raamatupidamispõhimõtete asjakohasust, juhtkonna tehtud avalduste põhjendatust ning finantsaruannete esitusviisi.

Oleme veendunud, et auditi käigus saadud tõendusmaterjalid on piisavad ning sobivad meie arvamuse avaldamiseks.

Järeldus vastavuse kohta

Meie arvates on finantsaruannetes kajastatud tegevused, majandustehingud ning info olulises osas kooskõlas asjaomaste seadustega.

[Alternatiiv: lisaks ei täheldanud me auditi käigus mingeid asjaolusid, mis annaksid põhjust arvata, et finantsaruannetes kajastatud tegevused, majandustehingud ning info ei ole kooskõlas asjaomaste seadustega.]

[Siia lisatakse vajaduse korral auditeeritava üksuse vastused, näiteks arvamuse lõigu järele, kokkuvõtte vormis ja pealkirjaga „Auditeeritava üksuse vastused“ või eraldi lisana.]

[Siia lisatakse vastavalt vajadusele soovitusel, näiteks arvamuse lõigu järele, kokkuvõtte vormis ja pealkirjaga „Soovitused“ või eraldi lisana]

[Audiitori allkiri]

[Audiitori aruande koostamise kuupäev]

[Audiitori aadress]