

RAHVUSVAHELINE AUDITEERIMISE STANDARD (EESTI) 330*

AUDIITORI VASTUSED HINNATUD RISKIDELE

(Kehtib 15. detsembril 2016 või pärast seda lõppevate perioodide finantsaruannete audite kohta)

SISUKORD

	Lõik
Sissejuhatus	
Käesoleva ISA ulatus	1
Kehtima hakkamise kuupäev	2
Eesmärk	3
Definitsioonid	4
Nõuded	
Üldised vastused	5
Auditiprotseduurid, mis on vastuseks hinnatud olulise väärkajastamise riskidele väite tasandil	6–23
Esitusviisi ja avalikustatava informatsiooni adekvaatsus	24
Auditi tõendusmaterjali piisavuse ja asjakohasuse hindamine	25–27
Dokumentatsioon	28–30
Rakendus- ja muu selgitav materjal	
Üldised vastused	A1–A3
Auditiprotseduurid, mis on vastuseks hinnatud olulise väärkajastamise riskidele väite tasandil	A4–A58
Esitusviisi ja avalikustatava informatsiooni adekvaatsus	A59
Auditi tõendusmaterjali piisavuse ja asjakohasuse hindamine	A60–A62
Dokumentatsioon	A63

Rahvusvahelist auditeerimise standardit (ISA) 330 „Auditi töövõtu tingimuste kokkuleppimine” tuleks lugeda koos ISAgaga 200 „Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega”.
--

* Käesolevas standardis rahvusvahelisele auditeerimise, ülevaatamise, kindlustandvate ja seonduvate teenuste ning kvaliteedikontrolli standardile, samuti nimetatud standardite eessõnale, eetikakoodeksile ning kindlustandvate teenuste raamistikule tehtud viidet, olenemata selle vormist, käsitatakse edaspidi viitamisena Rahvusvahelise Arvestusekspertide Föderatsiooni põhimõtete ja rahvusvaheliste standardite alusel koostatud ning audiitortegevuse seaduse § 46 lõike 2 kohaselt järelevalvenõukogu poolt kinnitatud vandeaudiitori kutsetegevuse standardile, sh rahvusvahelisele auditeerimise standardile (Eesti), ülevaatamise, kindlustandvate ja seonduvate teenuste ning kvaliteedikontrolli standardile (Eesti), samuti nimetatud standardite eessõnale (Eesti), eetikakoodeksile (Eesti) ning kindlustandvate teenuste raamistikule (Eesti).

Käesolevas standardis Rahvusvahelise Arvestusekspertide Föderatsioonile või tema organile või muule töövormile tehtud viidet, olenemata selle vormist, käsitatakse edaspidi viitamisena Eesti Audiitorkogule või tema asjakohasele organile, sh audiitortegevuse järelevalve nõukogule.

Sissejuhatus

Käesoleva ISA ulatus

1. Käesolevas rahvusvahelises auditeerimise standardis (International Standard on Auditing, ISA) käsitletakse audiitori kohustust kavandada ja rakendada vastused olulise väärkajastamise riskidele, mille audiitor on finantsaruannete auditis tuvastanud ja hinnanud kooskõlas ISAga 315 (muudetud)¹.

Kehtima hakkamise kuupäev

2. Käesolev ISA kehtib 15. detsembril 2016 või pärast seda lõppevate perioodide finantsaruannete auditite kohta.

Eesmärk

3. Audiitori eesmärgiks on omandada hinnatud olulise väärkajastamise riskidega seoses piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal nendele riskidele asjakohaste vastuste kavandamise ja rakendamise kaudu.

Definitsioonid

4. ISAdes kasutamise otstarbel on järgmistel terminitel järgmised tähendused:
 - (a) substantiivne protseduur – auditiprotseduur, mis on kavandatud oluliste väärkajastamiste avastamiseks väite tasandil; substantiivsed protseduurid hõlmavad:
 - (i) detailide teste (tehinguklasside, kontosaldode ja avalikustatava informatsiooni osas) ja
 - (ii) substantiivseid analüütilisi protseduure;
 - (b) kontroll(imehhanism)ide testid – auditiprotseduur, mis on kavandatud kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse hindamiseks oluliste väärkajastamiste vältimisel või avastamisel ja parandamisel väite tasandil.

Nõuded

Üldised vastused

5. Audiitor peab kavandama ja rakendama üldised vastused hinnatud olulise väärkajastamise riskide käsitlemiseks finantsaruande tasandil. (vt lõigud A1–A3)

Auditiprotseduurid, mis on vastuseks hinnatud olulise väärkajastamise riskidele väite tasandil

6. Audiitor peab kavandama ja viima läbi edasised auditiprotseduurid, mille olemus, ajastus ja ulatus põhinevad ja on vastuseks olulise väärkajastamise hinnatud riskidele väite tasandil. (vt lõigud A4–A8)

¹ ISA 315 (muudetud) „Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine majandusüksusest ja selle keskkonnast arusaamise kaudu”.

7. Läbiviimisele kuuluvate edasiste auditiprotseduuride kavandamisel peab audiitor:
- (a) võtma arvesse olulise väärkajastamise riskile väite tasandil iga tehinguklassi, kontosaldo ja avalikustatava informatsiooni kohta antud hinnangu põhjused, sealhulgas:
 - (i) olulise väärkajastamise tõenäosus tulenevalt relevantse tehinguklassi, kontosaldo ja avalikustatava informatsiooni konkreetsetest iseloomulikest joontest (see on olemuslik risk) ja
 - (ii) kas riskihinnang võtab arvesse relevantseid kontroll(imehhanism)ide (see on kontrollirisk), nõudes seega audiitorilt kontroll(imehhanism)ide tulemusliku toimimise määratlemiseks auditi tõendusmaterjali omandamist (see tähendab, et audiitor kavatseb substantiivsete protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse määramisel tugineda kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkusele) ja (vt lõigud A9–A18)
 - (b) omandama seda veenvamat auditi tõendusmaterjali, mida kõrgem on audiitori riskihinnang. (vt lõik A19)

Kontroll(imehhanism)ide testid

8. Audiitor peab kavandama ja läbi viima kontroll(imehhanism)ide testid, et omandada piisav asjakohane auditi tõendusmaterjali relevantsete kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse kohta, kui:
- (a) audiitori hinnang olulise väärkajastamise riskidele väite tasandil sisaldab eeldust, et kontroll(imehhanism)id toimivad tulemuslikult (see tähendab, et audiitor kavatseb substantiivsete protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse määramisel tugineda kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkusele) või
 - (b) substantiivsed protseduurid üksi ei saa anda piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali väite tasandil. (vt lõigud A20–A24)
9. Kontroll(imehhanism)ide testide kavandamisel ja läbiviimisel peab audiitor omandama seda veenvamat auditi tõendusmaterjali, mida suuremal määral audiitor tugineb kontroll(imehhanism)ide tulemuslikkusele. (vt lõik A25)

Kontroll(imehhanism)ide testide olemus ja ulatus

10. Kontroll(imehhanism)ide testide kavandamisel ja läbiviimisel peab audiitor:
- (a) viima läbi muud auditiprotseduurid kombineeritult järelepäringuga, et omandada auditi tõendusmaterjali kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse kohta, sealhulgas:
 - (i) kuidas kontroll(imehhanism)ide rakendati relevantsetel ajahetkedel auditeeritava perioodi jooksul;
 - (ii) järjepidevus, millega neid rakendati, ja
 - (iii) kes neid rakendas või milliste vahenditega neid rakendati (vt lõigud A26–29);

- (b) määrama kindlaks, kas testitavad kontroll(imehhanism)id sõltuvad teistest kontroll(imehhanism)idest (kaudsed kontroll(imehhanism)id), ja juhul kui sõltuvad, kas on vajalik omandada nende kaudsete kontroll(imehhanism)ide tulemuslikku toimimist toetavat auditi tõendusmaterjali. (vt lõigud A30–31)

Kontroll(imehhanism)ide testide ajastus

11. Audiitor peab vastavalt allolevatele lõikudele 12 ja 15 testima kontroll(imehhanism)e konkreetse ajahetke või kogu perioodi osas, mille jooksul audiitor kavatses nendele kontroll(imehhanism)idele tugineda, et anda asjakohane alus audiitori kavatsetavale tuginemisele. (vt lõik A32)

Vaheperioodi jooksul omandatud auditi tõendusmaterjali kasutamine

12. Kui audiitor omandab auditi tõendusmaterjali kontroll(imehhanism)ide tulemusliku toimimise kohta vaheperioodi jooksul, siis peab audiitor:
 - (a) omandama auditi tõendusmaterjali märkimisväärsete muutuste kohta nendes kontroll(imehhanism)ides vaheperioodi järgselt ja
 - (b) määrama kindlaks täiendava auditi tõendusmaterjali, mis tuleb omandada ülejäänud perioodi kohta. (vt lõik A33–A34)

Eelmiste auditite käigus omandatud auditi tõendusmaterjali kasutamine

13. Selle kindlaksmääramisel, kas on asjakohane kasutada eelmiste auditite käigus omandatud auditi tõendusmaterjali kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse kohta, ja kui on, siis perioodi pikkus, mis võib mööduda enne kontroll(imehhanism)i uuesti testimist, peab audiitor võtma arvesse järgmist:
 - (a) sisekontrolli muude elementide tulemuslikkus, kaasa arvatud kontrollikeskkond, kontroll(imehhanism)ide monitoorimine majandusüksuse poolt ja majandusüksuse riskihindamise protsess;
 - (b) kontroll(imehhanism)i iseloomulikest tunnusoontest tulenevad riskid, kaasa arvatud see, kas see on manuaalne või automatiseeritud;
 - (c) üldiste IT-kontroll(imehhanism)ide tulemuslikkus;
 - (d) kontroll(imehhanism)i ja selle rakendamise tulemuslikkus majandusüksuse poolt, sealhulgas eelmiste auditite käigus täheldatud kõrvalekallete olemus ja ulatus kontroll(imehhanism)i rakendamisel ning kas on toimunud personali hulgas muutusi, mis märkimisväärselt mõjutavad kontroll(imehhanism)i rakendamist;
 - (e) kas muutuse puudumine konkreetses kontroll(imehhanism)is kujutab endast muutuvate tingimuste tõttu riski ja
 - (f) olulise väärkajastamise riskid ja kontroll(imehhanism)ile tuginemise ulatus. (vt lõik A35)
14. Juhul, kui audiitor planeerib kasutada eelmisest auditist pärit auditi tõendusmaterjali spetsiifiliste kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse kohta, peab audiitor tegema kindlaks selle tõendusmaterjali jätkuva relevantsuse, omandades auditi tõendusmaterjali selle kohta, kas nendes kontroll(imehhanism)ides on pärast eelmist

auditit toimunud märkimisväärseid muutusi. Audiitor peab selle auditi tõendusmaterjali omandamiseks viima läbi järelepäringu kombineeritult vaatluse või inspekteerimisega, et kinnitada arusaamist nendest spetsiifilistest kontroll(imehhanism)idest, ja

- (a) juhul, kui on toimunud muutused, mis mõjutavad eelmisest auditist pärit auditi tõendusmaterjali jätkuvat relevantsust, peab audiitor testima kontroll(imehhanism)e jooksva auditi käigus (vt lõik A36);
- (b) juhul, kui selliseid muutusi ei ole toimunud, peab audiitor testima kontroll(imehhanism)e vähemalt iga kolmanda auditi käigus, ja peab testima mõningaid kontroll(imehhanism)e iga auditi käigus vältimaks võimalust, et ta testib kõiki kontroll(imehhanism)e, millele audiitor kavatses tugineda ühel auditiperioodil ega testi kontroll(imehhanism)e järgneval kahel auditiperioodil. (vt lõigud A37–39)

Kontroll(imehhanism)id märkimisväärsete riskide üle

- 15. Kui audiitor kavatses tugineda kontroll(imehhanism)idele riski üle, mille audiitor on määratlenud kui märkimisväärse riski, peab audiitor testima neid kontroll(imehhanism)e käesoleval perioodil.

Kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse hindamine

- 16. Relevantsete kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse hindamisel peab audiitor hindama, kas substantiivsete protseduuridega avastatud väärkajastamised osutavad sellele, et kontroll(imehhanism)id ei toimi tulemuslikult. Siiski ei anna substantiivsete protseduuridega avastatud väärkajastamiste puudumine auditi tõendusmaterjali selle kohta, et väitega seotud testitavad kontroll(imehhanism)id on tulemuslikud. (vt lõik A40)
- 17. Kui avastatakse kõrvalekalded kontroll(imehhanism)idest, millele audiitor kavatses tugineda, peab audiitor tegema spetsiifilisi järelepäringuid, et saada aru neist asjaoludest ja nende võimalikest tagajärgedest, ja peab määrama kindlaks, kas: (vt lõik A41)
 - (a) läbiviidud kontroll(imehhanism)ide testid annavad asjakohase aluse kontroll(imehhanism)idele tuginemiseks;
 - (b) on vajalikud täiendavad kontroll(imehhanism)ide testid, või
 - (c) potentsiaalsete väärkajastamise riskide käsitlemiseks on vaja kasutada substantiivseid protseduure.

Substantiivsed protseduurid

- 18. Sõltumata hinnatud olulise väärkajastamise riskidest peab audiitor kavandama ja läbi viima substantiivsed protseduurid iga olulise tehinguklassi, kontosaldo ja avalikustatava informatsiooni osas. (vt lõigud A42–A47)
- 19. Audiitor peab kaaluma, kas substantiivsete auditiprotseduuridena tuleb läbi viia väliste kinnituste protseduurid. (vt lõigud A48–A51)

Finantsaruannete lõpetamise protsessiga seotud substantiivsed protseduurid

20. Audiitori substantiivsete protseduuride hulka peavad kuuluma järgmised finantsaruannete lõpetamise protsessiga seotud auditiprotseduurid:
- (a) finantsaruannetes esitatud informatsiooni vastavusse viimine või kooskõlastav võrdlemine selle aluseks olevate arvestusandmetega, sealhulgas avalikustatud info vastavusse viimine ja kooskõlastav võrdlemine olenemata sellest, kas selline info on saadud pearaamatust ja alamregistritest või mujalt, ja
 - (b) finantsaruannete koostamise käigus tehtud oluliste päevaraamatukannete ja muude korrigeerimiste kontrollimine. (vt lõik A52)

Substantiivsed protseduurid, mis on vastuseks märkimisväärsetele riskidele

21. Kui audiitor on kindlaks määranud, et hinnatud olulise väärkajastamise risk väite tasandil on märkimisväärne risk, peab audiitor viima läbi substantiivsed protseduurid, mis on spetsiifiliselt vastuseks sellele riskile. Kui lähenemine märkimisväärsele riskile koosneb ainult substantiivsetest protseduuridest, peavad nende protseduuride hulka kuuluma detailide testid. (vt lõik A53)

Substantiivsete protseduuride ajastus

22. Kui substantiivsed protseduurid viiakse läbi vahekuupäeva seisuga, peab audiitor ülejäänud perioodi hõlmamiseks viima läbi:
- (a) substantiivsed protseduurid, mis on kombineeritud vahelejäänud perioodi kontroll(imehhanism)ide testidega või
 - (b) ainult täiendavad substantiivsed protseduurid juhul, kui audiitor määrab kindlaks, et see on piisav,
- mis annavad põhjendatud aluse auditi kokkuvõtete laiendamiseks vahekuupäevast kuni perioodi lõpuni. (vt lõik A54–A57)
23. Juhul, kui vahekuupäeva seisuga avastatakse väärkajastamised, mida audiitor olulise väärkajastamise riskide hindamisel ei eeldanud, peab audiitor hindama, kas on vaja modifitseerida ülejäänud perioodi hõlmavat seotud riskihinnangut ja substantiivsete protseduuride planeeritud olemust, ajastust ja ulatust. (vt lõik A58)

Finantsaruannete esitusviisi adekvaatus

24. Audiitor peab viima läbi auditiprotseduurid, et hinnata, kas finantsaruannete, sealhulgas seotud avalikustatava informatsiooni üldine esitus on kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga. Sellisel hindamisel peab audiitor kaaluma, kas finantsaruanded on esitatud viisil, mis peegeldab asjakohaselt:
- finantsinformatsiooni ning selle aluseks olevate tehingute, sündmuste ja tingimuste liigitamist ja kirjeldamist ning
 - finantsaruannete esitusviisi, struktuuri ja sisu. (Vt lõik A59)

Auditi tõendusmaterjali piisavuse ja asjakohasuse hindamine

25. Läbiviidud auditiprotseduuride ja omandatud auditi tõendusmaterjali põhjal peab audiitor hindama enne auditi lõppu, kas olulise väärkajastamise riskide hinnangud väite tasandil jäävad asjakohaseks. (vt lõik A60–A61)
26. Audiitor peab tegema järelduse selle osas, kas on omandatud piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal. Arvamuse kujundamisel peab audiitor võtma arvesse kogu relevantse auditi tõendusmaterjali olenemata sellest, kas see näib finantsaruannetes olevaid väiteid kinnitavat või neile vastu rääkivat. (vt lõik A62)
27. Juhul, kui audiitor ei ole finantsaruande olulise väite kohta omandanud piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali, peab audiitor püüdma omandada täiendavat auditi tõendusmaterjali. Juhul, kui audiitor ei ole võimeline omandama piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali, peab audiitor avaldama märkus(t)ega arvamuse või arvamuse avaldamisest loobuma.

Dokumentatsioon

28. Audiitor peab lisama auditi dokumentatsiooni:²
 - (a) üldised vastused finantsaruande tasandil hinnatud olulise väärkajastamise riskide käsitlemiseks ning läbiviidud edasiste auditiprotseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse;
 - (b) nende protseduuride seose hinnatud riskidega väite tasandil ja
 - (c) auditiprotseduuride tulemused, sealhulgas järeldused, kui need ei ole muidu selged. (vt lõik A63)
29. Juhul, kui audiitor planeerib kasutada eelmiste auditite käigus omandatud auditi tõendusmaterjali kontroll(imehhanism)ide tulemusliku toimimise kohta, peab audiitor lisama auditi dokumentatsiooni järeldused, millele jõuti eelmise auditi käigus testitud kontroll(imehhanism)idele tuginemise osas.
30. Audiitori dokumentatsioon peab näitama, et finantsaruannetes esitatud informatsioon on vastavuses või võrdlevalt kooskõlas selle aluseks olevate arvestusandmetega, sealhulgas seda, et avalikustatud info on vastavuses ja võrdlevalt kooskõlas olenemata sellest, kas selline info on saadud pearaamatust ja alamregistritest või mujalt.

² ISA 230 „Auditi dokumentatsioon”, lõigud 8–11 ja A6.

Rakendus- ja muu selgitav materjal

Üldised vastused (vt lõik 5)

- A1. Finantsaruande tasandil hinnatud olulise väärkajastamise riskide käsitlemiseks mõeldud üldiste vastuste hulka võivad kuuluda:
- rõhutamine auditimeeskonnale, et on vaja säilitada kutsealane skeptitsism;
 - suuremate kogemustega töötajate või erioskustega isikute töölemääramine või ekspertide kasutamine;
 - enama järelevalve teostamine;
 - täiendavate prognoosimatuseselementide kaasamine edasiste läbiviimisele kuuluvate auditiprotseduuride hulka;
 - üldiste muudatuste tegemine auditiprotseduuride olemusse, ajastusse või ulatusse, näiteks: substantiivsete protseduuride läbiviimine mitte vahekuupäeva seisuga, vaid perioodi lõpul; või auditiprotseduuride olemuse modifitseerimine, et omandada veenvamat auditi tõendusmaterjali.
- A2. Olulise väärkajastamise riskide hindamist finantsaruande tasandil ja seega ka audiitori üldisi vastuseid mõjutab audiitori arusaamine kontrollikeskkonnast. Tulemuslik kontrollikeskkond võib võimaldada audiitoril omada suuremat kindlust sisekontrolli ja majandusüksuse siseselt genereeritud auditi tõendusmaterjali usaldusväarsuse suhtes ning seega näiteks võimaldada audiitoril viia mõned auditiprotseduurid läbi pigem vahekuupäeva kui perioodi lõpu seisuga. Samas on puudustel kontrollikeskkonnas vastupidine mõju; näiteks võib audiitor vastata mittetulemuslikule kontrollikeskkonnale:
- viies rohkem auditiprotseduure läbi pigem perioodi lõpu kui vahekuupäeva seisuga;
 - omandades laialdasemat auditi tõendusmaterjali substantiivsetest protseduuridest;
 - suurendades auditi ulatusse kaasatavate asukohtade arvu.
- A3. Sellistel arvessevõetavatel asjaoludel on seetõttu märkimisväärne mõju audiitori üldisele lähenemisviisile, näiteks rõhu asetamine substantiivsetele protseduuridele (substantiivne lähenemisviis) või lähenemine, mis kasutab nii kontroll(imehhanism)ide teste kui ka substantiivseid protseduure (kombineeritud lähenemisviis).

Auditiprotseduurid, mis on vastuseks hinnatud olulise väärkajastamise riskidele väite tasandil

Edasiste auditiprotseduuride olemus, ajastus ja ulatus (vt lõik 6)

- A4. Audiitori hinnang tuvastatud riskidele väite tasandil annab aluse selleks, et kaaluda asjakohast auditi lähenemisviisi edasiste auditiprotseduuride kavandamiseks ja läbiviimiseks. Näiteks võib audiitor kindlaks määrata, et:

- (a) ainult kontroll(imehhanism)ide testide läbiviimisega võib audiitor saavutada tulemusliku vastuse hinnatud olulise väärkajastamise riskile konkreetse väite osas;
- (b) ainult substantiivsete protseduuride läbiviimine on asjakohane konkreetsete väidete osas ja seetõttu välistab audiitor kontroll(imehhanism)ide mõju relevantse riski hinnangust. See võib nii olla, kuna audiitori riskihindamise protseduurid ei ole tuvastanud mingeid väite seisukohast relevantseid tulemuslikke kontroll(imehhanism)e, või kuna kontroll(imehhanism)ide testimine ei oleks tõhus ja seetõttu ei kavatse audiitor tugineda substantiivsete protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse määratlemisel kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkusele; või
- (c) kombineeritud lähenemine, mis kasutab nii kontroll(imehhanism)ide teste kui ka substantiivseid protseduure, on tulemuslik lähenemine.

Siiski vastavalt lõigule 18, sõltumata valitud lähenemisviisist, kavandab ja viib audiitor läbi substantiivsed protseduurid iga olulise tehinguklassi, kontosaldo ja avalikustatava informatsiooni osas.

- A5. Auditiprotseduuri olemus viitab selle otstarbele (see on kontroll(imehhanism)ide test või substantiivne protseduur) ja selle tüübile, (see on inspekteerimine, vaatlus, järelepäring, kinnitus, ümberarvutamine, taasläbiviimine või analüütiline protseduur). Auditiprotseduuride olemus on hinnatud riskidele vastamisel suurima tähtsusega.
- A6. Auditiprotseduuri ajastus viitab sellele, millal see läbi viiakse, või perioodile või kuupäevale, mille kohta auditi tõendusmaterjal kehtib.
- A7. Auditiprotseduuri ulatus viitab läbiviidava kvantiteedile, näiteks valimi suurus või kontrollitegevuse vaatluste arv.
- A8. Edasiste auditiprotseduuride kavandamine ja läbiviimine, mille olemus, ajastus ja ulatus põhinevad ja on vastuseks hinnatud olulise väärkajastamise riskidele väite tasandil, annab selge seose audiitori edasiste auditiprotseduuride ning riski hinnangu vahel.

Vastamine hinnatud riskidele väite tasandil (vt lõik 7 punkt a)

Olemus

- A9. Audiitori poolt hinnatud riskid võivad mõjutada nii läbiviidavate auditiprotseduuride tüüpe kui ka nende kombinatsiooni. Näiteks kui hinnatud risk on kõrge, võib audiitor lisaks dokumendi inspekteerimisele kinnitada teise osapoolega sõlmitud lepingu tingimuste täielikkust. Lisaks võivad teatud auditiprotseduurid olla ühtede väidete jaoks asjakohasemad kui teiste jaoks. Näiteks seoses tuluga võivad kontroll(imehhanism)ide testid kõige paremini vastata hinnatud väärkajastamise riskile täielikkuse väites, samas kui substantiivsed protseduurid võivad kõige paremini vastata hinnatud väärkajastamise riskile esinemise väites.
- A10. Riskile antud hinnangu põhjused on relevantssed auditiprotseduuride olemuse kindlaksmääramisel. Näiteks juhul, kui hinnatud risk on madalam tehinguklassi konkreetsete iseloomulike joonte tõttu, võtmata arvesse seotud kontroll(imehhanism)e, võib audiitor otsustada, et substantiivsed analüütilised

protseduurid üksi annavad piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali. Teisest küljest juhul, kui hinnatud risk on madalam sisekontroll(imehhanism)ide tõttu ja audiitor kavatses substantiivsete protseduuride aluseks võtta selle madala hinnangu, viib audiitor läbi nende kontroll(imehhanism)ide testid vastavalt lõigu 8 punktile a. Nii võib olla näiteks põhjendatult ühetaoliste, mittekeerukate iseloomulike joontega tehingute klassi puhul, mida majandusüksuse infosüsteem rutiinselt töötleb ja kontrollib.

Ajastus

- A11. Audiitor võib kontroll(imehhanism)ide teste või substantiivseid protseduure läbi viia vahekuupäeva või perioodi lõpu seisuga. Mida kõrgem on olulise väärkajastamise risk, seda tõenäolisem on, et audiitor võib otsustada, et tulemuslikum on substantiivsed protseduurid läbi viia pigem vahetult enne perioodi lõppu või perioodi lõpul kui varasema kuupäeva seisuga, või viia auditiprotseduurid läbi ette teatamata või mitteetteennustatavatel aegadel (näiteks auditiprotseduuride läbiviimine valitud asukohtades ette teatamata). See on eriti relevantne, kui kaalutakse vastust pettusest tulenevatele riskidele. Näiteks võib audiitor järeldada, et kui on tuvastatud tahtliku väärkajastamise või manipulatsiooni riskid, ei oleks auditiprotseduurid auditijärelduste laiendamiseks vahekuupäevast perioodi lõpuni tulemuslikud.
- A12. Teisest küljest võib auditiprotseduuride läbiviimine enne perioodi lõppu aidata audiitoril tuvastada märkimisväärsed asjaolud auditi varajases staadiumis ning seega lahendada need juhtkonna abiga või töötada välja tulemuslik auditi lähenemisviis selliste asjaolude käsitlemiseks.
- A13. Lisaks saab teatud auditiprotseduure viia läbi ainult perioodi lõpus või pärast seda, näiteks:
- finantsaruannetes esitatud informatsiooni vastavusse viimine või kooskõlastav võrdlemine selle aluseks olevate arvestusandmetega, sealhulgas avalikustatud info vastavusse viimine ja kooskõlastav võrdlemine olenemata sellest, kas selline info on saadud pearaamatust ja alamregistritest või mujalt;
 - finantsaruannete koostamise käigus tehtud korrigeerimiste kontrollimine ja
 - protseduurid vastuseks riskile, et perioodi lõpu seisuga võib majandusüksus olla sõlminud ebaõigeid müügilepinguid või tehingud ei ole lõpetatud.
- A14. Täiendavate relevantsete tegurite hulka, mis mõjutavad audiitorit selle kaalumisel, millal auditiprotseduurid läbi viia, kuuluvad:
- kontrollikeskkond;
 - millal on relevantne informatsioon kättesaadav (näiteks elektroonilised failid võidakse hiljem üle kirjutada või vaadeldavad protseduurid võivad esineda ainult teatud aegadel);
 - riski olemus (näiteks juhul, kui eksisteerib risk, et kasumiootustele vastamiseks on tulu näidatud kunstlikult suuremana, koostades tagantjäreli fiktiivsed müügilepingud, võib audiitor soovida kontrollida lepinguid, mis on kättesaadavad perioodi lõpu kuupäeval);

- periood või kuupäev, millega auditi tõendusmaterjal on seotud;
- finantsaruannete koostamise ajastus, eelkõige sellise avalikustatud info puhul, milles esitatakse täiendavaid selgitusi finantsseisundi aruandes, koondkasumiaruandes, omakapitali muutuste aruandes või rahavoogude aruandes kajastatud summade kohta.

Ulatus

- A15. Vajalikuks peetava auditiprotseduuri ulatus määratakse kindlaks pärast seda, kui on arvesse võetud olulisust, hinnatud riski ja kindlusastet, mida audiitor planeerib omandada. Kui ühte eesmärki täidab protseduuride kombinatsioon, kaalutakse iga protseduuri ulatust eraldi. Üldiselt suureneb auditiprotseduuride ulatus vastavalt olulise väärkajastamise riski suurenemisele. Näiteks vastuseks pettusest tuleneva hinnatud olulise väärkajastamise riskile võib olla asjakohane suurendada valimi suurusi või viia substantiivseid analüütilisi protseduure läbi suurema üksikasjalikkusega. Siiski on auditiprotseduuri ulatuse suurendamine tulemuslik ainult juhul, kui auditiprotseduur ise on spetsiifilise riski seisukohast relevantne.
- A16. Arvuti abil teostatavate audititehnikate (CAAT) kasutamine võib võimaldada elektrooniliste tehingute ja kontofailide ulatuslikumat testimist, mis võib olla kasulik siis, kui audiitor otsustab testimise ulatust modifitseerida, näiteks pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskidele vastamisel. Selliseid tehnikaid saab kasutada selleks, et valida tehinguvalim võtmetähtsusega elektroonilistest failidest, sorteerida spetsiifiliste tunnusoontege tehinguid või testida valimi asemel kogu populatsiooni.

Avaliku sektori majandusüksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

- A17. Avaliku sektori majandusüksuste auditite puhul võivad auditi mandaat ja mis tahes muud auditeerimise erinõuded mõjutada seda, kuidas audiitor kaalub edasiste auditiprotseduuride olemust, ajastust ja ulatust.

Väiksemate majandusüksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

- A18. Väga väikeste majandusüksuste puhul ei pruugi eksisteerida palju kontrollitegevusi, mida audiitor saaks tuvastada, või ulatus, mil määral nende olemasolu või toimimine on majandusüksuse poolt dokumenteeritud, võib olla piiratud. Sellistel juhtudel võib audiitori jaoks olla tulemuslikum viia läbi edasised auditiprotseduurid, mis on peamiselt substantiivsed protseduurid. Siiski võib mõnel harval juhul kontrollitegevuste või muude kontrollikomponentide puudumine muuta piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali omandamise võimatuks.

Kõrgemad riskihinnangud (vt lõik 7 punkt b)

- A19. Kui audiitor omandab kõrgema riskihinnangu tõttu veenvamat auditi tõendusmaterjali, võib ta suurendada tõendusmaterjali hulka või omandada tõendusmaterjali, mis on relevantsem või usaldusväärsem, näiteks pannes suuremat rõhku tõendusmaterjali omandamisele kolmandatelt osapooltelt või omandades kinnitavat tõendusmaterjali mitmest sõltumatust allikast.

Kontroll(imehhanism)ide testid

Kontroll(imehhanism)ide testide kavandamine ja läbiviimine (vt lõik 8)

- A20. Kontroll(imehhanism)ide testid viiakse läbi ainult nende kontroll(imehhanism)ide suhtes, mille osas audiitor on kindlaks määranud, et need on väites oleva olulise väärkajastamise vältimiseks või avastamiseks ja parandamiseks sobivalt kavandatud. Juhul, kui auditeeritava perioodi jooksul kasutati erinevatel aegadel tuntavalt erinevaid kontroll(imehhanism)ide, võetakse igauht arvesse eraldi.
- A21. Kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse testimine erineb kontroll(imehhanism)idest arusaamise omandamisest ning nende ülesehituse ja rakendamise hindamisest. Siiski kasutatakse sama tüüpi auditiprotseduure. Seetõttu võib audiitor otsustada, et on tõhus testida kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust üheaegselt nende ülesehituse hindamise ja selle kindlaksmääramisega, et neid on rakendatud.
- A22. Kuigi teatud riskihindamise protseduurid ei pruukinud olla spetsiifiliselt kavandatud kontroll(imehhanism)ide testidena, võivad need sellegipoolest anda auditi tõendusmaterjali kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse kohta ja järelikult täita kontroll(imehhanism)ide testide otstarvet. Näiteks võisid audiitori riskihindamise protseduuride hulka kuuluda:
- järelepäringute tegemine selle kohta, kuidas juhtkond on eelarveid kasutanud;
 - igakuiste eelarvestatud ja tegelike kulude juhtkonnapoolse võrdlemise vaatlemine;
 - selliste aruannete inspekteerimine, mis kuuluvad eelarvestatud ja tegelike koguste lahknevuste uurimise juurde.
- Need auditiprotseduurid annavad teadmisi majandusüksuse eelarvestuspoliitika ülesehituse ja selle kohta, kas neid on rakendatud, kuid võivad anda auditi tõendusmaterjali ka eelarvestuspoliitika toimimise tulemuslikkuse kohta oluliste väärkajastamiste vältimisel või avastamisel kulude klassifikatsioonis.
- A23. Lisaks võib audiitor kavandada kontroll(imehhanism)ide testi, mis tuleb läbi viia üheaegselt sama tehingu detailide testiga. Kuigi kontroll(imehhanism)ide testi eesmärk on detailide testi eesmärgist erinev, võib mõlemad saavutada üheaegselt, viies sama tehingu osas läbi kontroll(imehhanism)ide testi ja detailide testi, tuntud ka kui kaheotstarbeline test. Näiteks võib audiitor mingi arve kontrollimiseks kavandada testi ja hinnata selle tulemusi, et määrata kindlaks, kas see on heaks kiidetud, ja anda tehingu kohta substantiivset auditi tõendusmaterjali. Kaheotstarbelise testi kavandamisel ja hindamisel võetakse testi iga eesmärki arvesse eraldi.
- A24. Mõningatel juhtudel, võib audiitor leida, et on võimatu kavandada tulemuslikke substantiivseid protseduure, mis üksinda annavad piisavalt asjakohast auditi tõendusmaterjali väite tasandil.³ See võib juhtuda siis, kui majandusüksus viib oma äritegevust läbi IT-d kasutades ja tehingute kohta ei looda ega säilitata mingit muud dokumentatsiooni kui ainult IT-süsteemi kaudu saadav dokumentatsioon. Sellistel

³ ISA 315 (muudetud), lõik 30.

juhtudel nõutakse lõigu 8 punkti b kohaselt audiitorilt relevantsete kontroll(imehhanism)ide testide läbiviimist.

Auditi tõendusmaterjal ja kavatsetav tuginemine (vt lõik 9)

A25. Kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse osas võidakse taotleda kõrgemat kindlusastet siis, kui kasutuselevõetud lähenemine koosneb peamiselt kontroll(imehhanism)ide testidest, eriti kui ei ole võimalik või teostatav omandada piisavalt asjakohast auditi tõendusmaterjali ainult substantiivsete protseduuride abil.

Kontroll(imehhanism)ide testide olemus ja ulatus

Muud auditiprotseduurid kombineeritult järelepäringuga (vt lõik 10 punkt a)

A26. Järelepäringust üksi ei piisa kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse testimiseks. Seega viiakse kombineeritult järelepäringuga läbi muid auditiprotseduure. Selles suhtes võib inspekteerimise või taasläbiviimise kombineerimine järelepäringuga anda suuremat kindlust kui järelepäring ja vaatlus, kuna vaatlus puudutab ainult seda ajahetke, mil seda teostatakse.

A27. Konkreetse kontroll(imehhanism)ide olemus mõjutab auditiprotseduuri tüüpi, mida on vaja auditi tõendusmaterjali omandamiseks selle kohta, kas kontroll(imehhanism)ide toimimine tulemuslikult. Näiteks juhul, kui toimimise tulemuslikkus on tõestatud dokumentatsiooniga, võib audiitor otsustada seda inspekteerida, et omandada auditi tõendusmaterjali toimimise tulemuslikkuse kohta. Samas ei pruugi dokumentatsioon muude kontroll(imehhanism)ide kohta olla kättesaadav või relevantne. Näiteks ei pruugi kontrollikeskkonnas eksisteerida dokumentatsiooni mõningate tegurite toimimise kohta, nagu näiteks volituste ja vastutuse määramine, või mõningate kontrollitegevuste tüüpide kohta, nagu näiteks kontrollitegevused, mida teostab arvuti. Sellistel juhtudel võib toimimise tulemuslikkuse kohta omandada auditi tõendusmaterjali järelepäringute kaudu kombineeritult muude auditiprotseduuridega, nagu näiteks vaatlus või arvuti abil teostatavate audititehnikate kasutamine.

Kontroll(imehhanism)ide testide ulatus

A28. Kui kontroll(imehhanism)ide tulemuslikkuse kohta vajatakse veenvamat auditi tõendusmaterjali, võib olla asjakohane suurendada kontroll(imehhanism)ide testimise ulatust. Nii nagu kontroll(imehhanism)idele tuginemise ulatus, kuulub asjaolude hulka, mida audiitor võib kontroll(imehhanism)ide testide ulatuse määratlemisel arvesse võtta, ka alljärgnev:

- kui sageli majandusüksus perioodi jooksul kontroll(imehhanism)ide läbi viib;
- selle aja pikkus auditi perioodi jooksul, millal audiitor tugineb kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkusele;
- eeldatav kontroll(imehhanism)ide kõrvalekalde määr;
- kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse kohta väite tasandil omandatava auditi tõendusmaterjali relevantsus ja usaldusväärsus;
- ulatus, mil määral auditi tõendusmaterjali omandatakse muude väitega seotud kontroll(imehhanism)ide testidest.

ISA 530⁴ sisaldab edasisi juhiseid testimise ulatuse kohta.

A29. Infotehnoloogilise töötlemise olemusliku järjepidevuse tõttu ei pruugi olla vajalik suurendada automatiseeritud kontroll(imehhanism)i testimise ulatust. Võib eeldada, et automatiseeritud kontroll(imehhanism) funktsioneerib järjepidevalt, välja arvatud siis, kui programmi (sealhulgas tabeleid, faile või muid püsiandmeid, mida programm kasutab) muudetakse. Kui audiitor määrab kindlaks, et automatiseeritud kontroll(imehhanism) funktsioneerib nii, nagu ette nähtud (mida võib teha kontroll(imehhanism)i esmase rakendamise ajal või mõne muu kuupäeva seisuga), võib audiitor kaaluda testide läbiviimist, et kindlaks määrata kontroll(imehhanism)i jätkuv tulemuslik funktsioneerimine. Selliste testide hulka võib kuuluda selle kindlaksmääramine, et:

- muudatusi programmis ei tehta ilma, et nende suhtes rakendataks asjakohaseid programmi muutmise kontroll(imehhanism)e;
- tehingute töötlemiseks kasutatakse programmi lubatud versiooni ja
- muud relevantset üldised kontroll(imehhanism)id on tulemuslikud.

Selliste testide hulka võiks kuuluda ka selle kindlaksmääramine, et programmides ei ole tehtud muudatusi, nagu võib juhtuda siis, kui majandusüksus kasutab tarkvara rakenduste pakette ilma neid modifitseerimata või hooldamata. Näiteks võib audiitor inspekteerida registrit IT-turbe administreerimise kohta omandamiseks auditi tõendusmaterjali selle kohta, et perioodi jooksul ei ole esinenud volitamata juurdepääsu.

Kaudsete kontroll(imehhanism)ide testimine (vt lõik 10 punkt b)

A30. Teatud tingimustes võib olla vajalik omandada auditi tõendusmaterjali, mis toetab kaudsete kontroll(imehhanism)ide tulemuslikku toimimist. Näiteks kui audiitor otsustab testida kinnitatud krediidilimiite ületavate müükide üksikasjadega erandiaruannete kasutajapoolse ülevaatamise tulemuslikkust, on kasutajapoolne ülevaatamine ja sellega seotud järelkontroll kontroll(imehhanism)iks, mis on audiitori jaoks otseselt relevantne. Aruannetes sisalduva informatsiooni täpsuse kontroll(imehhanism)e (näiteks üldisi IT-kontroll(imehhanism)e) nimetatakse „kaudseteks” kontroll(imehhanism)ideks.

A31. Infotehnoloogilise töötlemise olemusliku järjepidevuse tõttu võib auditi tõendusmaterjal automatiseeritud rakenduse kontroll(imehhanism)i rakendamise kohta, kui seda võetakse arvesse kombineeritult auditi tõendusmaterjaliga majandusüksuse üldiste kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse kohta (eriti muutuste kontroll(imehhanism)ide kohta), anda tuntavat auditi tõendusmaterjali selle toimimise tulemuslikkuse kohta.

Kontroll(imehhanism)ide testide ajastus

Periood, mille jooksul kavatsetakse neile tugineda (vt lõik 11)

⁴ ISA 530 „Auditi valimikontroll”.

A32. Auditi tõendusmaterjal, mis käib ainult mingi ajahetke kohta, võib audiitori eesmärgi seisukohast olla piisav näiteks siis, kui testitakse kontroll(imehhanism)e majandusüksuse varude füüsilise loendamise üle perioodi lõpul. Teiselt poolt juhul, kui audiitor kavatseb tugineda kontroll(imehhanism)i toimimise tulemuslikkusele perioodi jooksul, on asjakohased testid, mis on võimelised andma auditi tõendusmaterjali selle kohta, et kontroll(imehhanism) toimis tulemuslikult relevantsetel aegadel selle perioodi jooksul. Selliste testide hulka võivad kuuluda kontroll(imehhanism)ide majandusüksusepoolse monitoorimise testid.

Vaheperioodil omandatud auditi tõendusmaterjali kasutamine (vt lõik 12b)

A33. Relevantsete tegurite hulka selle kindlaksmääramisel, millist täiendavat auditi tõendusmaterjali omandada kontroll(imehhanism)ide kohta, mis toimisid vaheperioodi järgsel ajal, kuuluvad:

- väite tasandil hinnatud olulise väärkajastamise riskide märkimisväärsus;
- spetsiifilised kontroll(imehhanism)id, mida testiti vaheperioodil ja märkimisväärsed muutused nendes pärast nende testimist, sealhulgas muutused infosüsteemis, protsessides ja töötajate hulgas;
- see, millisel määral omandati auditi tõendusmaterjali nende kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse kohta;
- ülejäänud perioodi pikkus;
- millise ulatuseni kavatseb audiitor kontroll(imehhanism)idele tuginemise põhjal vähendada edasisi substantiivseid protseduure;
- kontrollikeskkond.

A34. Täiendavat auditi tõendusmaterjali võib omandada näiteks laiendades kontroll(imehhanism)ide testimist ülejäänud perioodile või testides kontroll(imehhanism)ide majandusüksusepoolset monitoorimist.

Eelmiste auditite käigus omandatud auditi tõendusmaterjali kasutamine (vt lõik 13)

A35. Teatud juhtudel võib eelmiste auditite käigus omandatud auditi tõendusmaterjal anda auditi tõendusmaterjali siis, kui audiitor viib läbi auditiprotseduurid selle jätkuva relevantsuse kindlakstegemiseks. Näiteks eelmist auditit läbi viies võis audiitor kindlaks määrata, et automatiseeritud kontroll(imehhanism) funktsioneeris kavandatult. Selle kindlaksmääramiseks, kas automatiseeritud kontroll(imehhanism)is on tehtud muudatusi, mis mõjutavad selle jätkuvat tulemuslikku funktsioneerimist, võib audiitor omandada auditi tõendusmaterjali näiteks järelepäringute kaudu juhtkonnalt ja logide inspekteerimise kaudu, mis osutaksid, milliseid kontroll(imehhanism)e on muudetud. Nende muutuste osas auditi tõendusmaterjali arvesse võtmine võib toetada käesoleval perioodil kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse kohta omandatava eeldatava auditi tõendusmaterjali suurendamist või vähendamist.

Kontroll(imehhanism)id, mis on muutunud pärast eelmisi auditeid (vt lõik 14 punkt a)

A36. Muutused võivad mõjutada eelmiste auditite käigus omandatud auditi tõendusmaterjali relevantsust selliselt, et enam ei pruugi eksisteerida alust nendele jätkuvalt tuginemiseks. Näiteks muutused süsteemis, mis võimaldavad majandusüksusel saada süsteemist uus aruanne, ei mõjuta tõenäoliselt eelmise perioodi auditi tõendusmaterjali relevantsust; ometi mõjutab seda muutus, mis põhjustab andmete kogumist või nende arvutamist varasemast erineval viisil.

Kontroll(imehhanism)id, mis ei ole muutunud pärast eelmisi auditeid (vt lõik 14 punkt b)

A37. Audiitori otsus selle kohta, kas tugineda eelmiste auditite käigus omandatud auditi tõendusmaterjalile kontroll(imehhanism)ide osas, mis:

- (a) ei ole muutunud sellest ajast, kui neid viimati testiti, ja
- (b) ei ole kontroll(imehhanism)id, mis vähendavad märkimisväärset riski,

on kutsealase otsustuse küsimus. Peale selle on kutsealase otsustuse küsimus ka perioodi pikkus selliste kontroll(imehhanism)ide uuesti testimise vahel, kuid lõigu 14 punkti b kohaselt peab see toimuma vähemalt korra igal kolmandal aastal.

A38. Üldiselt mida suurem on olulise väärkajastamise risk või mida suurem on tuginemine kontroll(imehhanism)idele, seda lühem, kui üldse, möödunud ajaperiood tõenäoliselt on. Tegurite hulka, mis võivad lühendada perioodi kontroll(imehhanism)i uuesti testimiseni või mille tulemuseks on eelmiste auditite käigus omandatud auditi tõendusmaterjalile üldse mitte tuginemine, kuuluvad alljärgnevad:

- puudulik kontrollikeskkond;
- puudulik kontroll(imehhanism)ide monitoorimine;
- märkimisväärne manuaalne osa relevantsetes kontroll(imehhanism)ides;
- personali muutused, mis märkimisväärselt mõjutavad kontroll(imehhanism)ide rakendamist;
- muutuvad tingimused, mis osutavad kontroll(imehhanism)i muutmise vajadusele;
- puudulikud üldised IT-kontroll(imehhanism)id.

A39. Kui eksisteerib mitu kontroll(imehhanism)i, mille osas audiitor kavatseb tugineda eelmiste auditite käigus omandatud auditi tõendusmaterjalile, annab nendest kontroll(imehhanism)idest mõne testimine iga auditi käigus audiitorile kinnitavat informatsiooni kontrollikeskkonna jätkuva tulemuslikkuse kohta. See aitab kaasa audiitori otsusele selle kohta, kas on asjakohane tugineda eelmiste auditite käigus omandatud auditi tõendusmaterjalile.

Kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse hindamine (vt lõigud 16–17)

A40. Audiitori protseduuridega avastatud oluline väärkajastamine on tugev märk selle kohta, et sisekontrollis on märkimisväärsed puudused.

A41. Kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse kontseptsiooni kohaselt tunnustatakse, et kontroll(imehhanism)ide majandusüksuses rakendamise viisis võivad esineda mõningad kõrvalekaldeid. Kõrvalekaldeid ettekirjutatud kontroll(imehhanism)idest võivad põhjustada sellised tegurid nagu muutused

otsustava tähtsusega töötajate hulgas, märkimisväärsed hooajalised kõikumised tehingute mahus ja inimlik viga. Avastatud kõrvalekaldemäär, eriti võrrelduna eeldatava määraga, võib osutada, et riski väite tasandil vähendamiseks audiitori hinnatud tasemeni ei saa tugineda kontroll(imehhanism)ile.

Substantiivsed protseduurid (vt lõik 18)

A42. Lõigus 18 nõutakse substantiivsete protseduuride kavandamist ja läbiviimist audiitori poolt iga olulise tehinguklassi, kontosaldo ja avalikustatava informatsiooni osas sõltumata hinnatud olulise väärkajastamise riskidest. See nõue lähtub faktidest, et: (i) audiitori riskihinnang põhineb otsustusel ja seega ei pruugi tuvastada kõiki olulise väärkajastamise riske, ja (ii) eksisteerivad sisekontrolli olemuslikud piirangud, sealhulgas sisekontrolli ignoreerimine juhtkonna poolt.

Substantiivsete protseduuride olemus ja ulatus

A43. Sõltuvalt tingimustest võib audiitor otsustada, et:

- auditi riski aktsepteeritavalt madala tasemeni vähendamiseks võib piisata ainult substantiivsete analüütiliste protseduuride läbiviimisest. Näiteks kui audiitori riskihinnangut toetab kontroll(imehhanism)ide testidest saadud auditi tõendusmaterjal;
- asjakohased on ainult detailide testid;
- substantiivsete analüütiliste protseduuride ja detailide testide kombinatsioon on kõige paremaks vastuseks hinnatud riskidele.

A44. Substantiivsed analüütilised protseduurid on enam rakendatavad suuremahuliste tehingute puhul, mis kalduvad olema ajas prognoositavad. ISAs 520⁵ kehtestatakse nõuded ja antakse juhiseid auditi käigus analüütiliste protseduuride rakendamiseks.

A45. Riski ja väite olemus on relevantne detailide testide ülesehituse seisukohast. Näiteks olemasolu või esinemise väitega seotud detailide testid võivad sisaldada finantsaruandes sisalduvate näitajate hulgast summa valimist ja relevantse auditi tõendusmaterjali omandamist. Teisest küljest, täielikkuse väitega seotud detailide testid võivad sisaldada valiku tegemist näitajate hulgast, mis eeldatavalt peaksid sisalduma relevantses finantsaruandes esitatud summas, ja selle uurimist, kas need seal sisalduvad.

A46. Kuna olulise väärkajastamise riski hindamisel võetakse arvesse sisekontrolli, võib osutada vajalikuks substantiivsete protseduuride ulatuse suurendamine, kui kontroll(imehhanism)ide testide tulemused on mitterahuldavad. Siiski on auditiprotseduuri ulatuse suurendamine asjakohane ainult juhul, kui auditiprotseduuri ise on spetsiifilise riski seisukohalt relevantne.

A47. Detailide testide kavandamisel peetakse testimise ulatuse all tavaliselt silmas valimi suurust. Siiski on relevantseid ka muud asjaolud, sealhulgas see, kas on tulemuslikum kasutada muid selektiivseid testimisvahendeid. Vt ISA 500.⁶

⁵ ISA 520 „Analüütilised protseduurid”.

⁶ ISA 500 „Auditi tõendusmaterjal”, lõik 10.

Välise kinnitamise protseduuride läbiviimise kaalumise (vt lõik 19)

A48. Välise kinnitamise protseduurid on tihti relevantset vastamaks väidetele, mis on seotud kontosalldode ja nende elementidega, kuid ei ole piiratud nendega. Näiteks võib audiitor taotleda majandusüksuse ja teiste osapoolte vaheliste kokkulepete, lepingute või tehingute tingimuste välist kinnitamist. Välise kinnitamise protseduure võib samuti läbi viia selleks, et omandada tõendusmaterjali teatud tingimuste puudumise kohta. Näiteks võidakse taotlusega otsida spetsiifiliselt kinnitust selle kohta, et ei eksisteeri „kõrvkokkuleppeid”, mis võivad olla relevantset seoses majandusüksuse tulude periodiseerimise väitega. Muud olukorrad, kus välise kinnitamise protseduurid võivad anda relevantset auditi tõendusmaterjali vastusena hinnatud olulise väärkajastamise riskidele, hõlmavad:

- pangasaldod ja muu informatsioon, mis on relevantne pangasuhetega seoses;
- laekumata arvete saldod ja tingimused;
- töötlemiseks või konsignatsiooni tingimustel kolmandate osapoolte poolt tolliladudes hoitavad varud;
- juristide või finantseerijate juures vastutavalt hoiul või tagatisena hoitavad vara omandiõigust tõendavad dokumendid;
- investeeringud, mida hoiavad turvalisuse huvides kolmanda osapooled või mis on ostetud börsimaakleritelt, kuid mida ei ole bilansi kuupäevaks kätte toimetatud;
- laenajatele võlgnetavad summad, sealhulgas relevantset tagasimaksetingimused ja piiravad lepped;
- võlgnetavate arvete saldod ja tingimused.

A49. Ehkki välised kinnitused võivad pakkuda relevantset auditi tõendusmaterjali seoses teatud väidete, eksisteerivad teatud väited, mille kohta välised kinnitused annavad vähem relevantset auditi tõendusmaterjali. Näiteks annavad välised kinnitused seoses laekumata arvete saldode laekuvusega vähem relevantset tõendusmaterjali kui nende olemasoluga seoses.

A50. Audiitor võib määrata kindlaks, et ühel eesmärgil läbi viidud välise kinnitamise protseduurid annavad võimaluse saada auditi tõendusmaterjali muude asjaolude kohta. Näiteks taotletud kinnitused pangasaldode kohta hõlmavad sageli taotlust info osas, mis on relevantne finantsaruannete muude väidete suhtes. Sellised kaalutlused võivad mõjutada audiitori otsuseid selle kohta, kas viia läbi välise kinnitamise protseduure.

A51. Tegurid, mis võivad aidata audiitorit selle kindlaksmääramisel, kas viia substantiivsete auditiprotseduuridena läbi välise kinnitamise protseduure, hõlmavad:

- kinnitava osapoole teadmised käsitletavast asjaolust – vastused võivad olla usaldusväärsemad, kui need antakse kinnitava osapoole isiku poolt, kellel on kinnitavast informatsioonist nõutavad teadmised;
- eeldatava kinnitava osapoole, kes peaks vastama, võime või tahe – näiteks kinnitav osapool:
 - ei pruugi aktsepteerida kohustust vastata kinnitustaotlusele;

- võib pidada vastamist liiga kulukaks või aeganõudvaks;
- võib muretseda võimaliku juriidilise vastutuse pärast, mis vastamisest tuleneb;
- võib pidada arvestust tehingute üle erinevas valuutas või
- võib tegutseda keskkonnas, kus kinnitustaotlustele vastamist ei peeta igapäevategevustes tähtsaks.

Sellistes olukordades ei pruugi kinnitav osapool vastata, võib vastata pealiskaudsel viisil või võib teha katset piirata vastusele tuginetavuse ulatust.

- Kavandatava kinnitava osapoole eesmärk – kui kinnitav osapool on majandusüksuse seotud osapool, võivad vastused kinnitustaotlusele olla vähem usaldusväärsed.

Finantsaruannete lõpetamise protsessiga seotud substantiivsed protseduurid (vt lõik 20)

A52. Finantsaruande sulgemisprotsessiga seotud audiitori substantiivsete protseduuride sisu ja ka ulatus sõltuvad majandusüksuse finantsaruandlusprotsessi olemusest ja keerukusest ning sellega seotud olulise väärkajastamise riskidest.

Substantiivsed protseduurid, mis on vastuseks märkimisväärsetele riskidele (vt lõik 21)

A53. Käesoleva ISA lõigus 21 nõutakse audiitorilt substantiivsete protseduuride läbiviimist, mis on spetsiifiliselt vastuseks riskidele, mille audiitor on määratlenud märkimisväärsete riskidena. Auditi tõendusmaterjal, mille audiitor on saanud otse väliste kinnituste kujul asjakohastelt kinnitavatelt osapooltelt, võib aidata audiitorit kõrge usaldusväärusega auditi tõendusmaterjali omandamisel, mida audiitor vajab, et vastata kas pettusest või veast tingitud olulise väärkajastamise riskidele. Näiteks juhul, kui audiitor tuvastab, et juhtkonnalt oodatakse eelkõige kasumi teenimist, võib eksisteerida risk, et juhtkond näitab müüki suuremana, kajastades ebakorrektselt tulu, mis on seotud müügilepingutega, mille tingimused välistavad tulu kajastamise, või teeb müügiarveid enne kauba saatmist. Sellistel juhtudel võib audiitor näiteks kavandada väliskinnituse protseduurid mitte ainult laekumata summade kinnitamiseks, vaid ka müügilepingute üksikasjade, sealhulgas kuupäeva, mis tahes tagastamisõiguste ja tarnetingimuste kinnitamiseks. Lisaks võib audiitor leida, et on tulemuslik täiendada selliseid väliskinnituse protseduure järelepäringutega majandusüksuse mittefinantsala töötajatelt mis tahes muutuste kohta müügilepingutes ja tarnetingimustes.

Substantiivsete protseduuride ajastus (vt lõigud 22–23)

A54. Enamikul juhtudel annab eelmise auditi substantiivsete protseduuride abil omandatud auditi tõendusmaterjal vähe või üldse mitte auditi tõendusmaterjali käesoleva perioodi jaoks. Siiski esineb erandeid, näiteks eelmise auditi käigus omandatud juriidiline arvamus, mis puudutab väärtpaberite struktuuri, mille osas ei ole toimunud mingeid muutusi, võib olla relevantne käesoleval perioodil. Sellistel juhtudel võib olla asjakohane kasutada eelmise auditi substantiivsetest protseduuridest saadud auditi tõendusmaterjali juhul, kui see tõendusmaterjal ja vastav käsitletav teema ei ole

fundamentaalselt muutunud, ja käesoleval perioodil on läbi viidud auditiprotseduurid selle auditi tõendusmaterjali jätkuva relevantsuse kindlakstegemiseks.

Vaheperioodil omandatud auditi tõendusmaterjali kasutamine (vt lõik 22)

A55. Teatud juhtudel võib audiitor kindlaks määrata, et on tulemuslik viia substantiivsed protseduurid läbi vahekuupäeva seisuga ning võrrelda kooskõlastavalt informatsiooni perioodi lõpu saldo kohta võrreldava informatsiooniga vahekuupäeval, et:

- (a) tuvastada summad, mis näivad tavapärasest erinevad;
- (b) uurida mis tahes taolisi summasid ja
- (c) viia läbi substantiivsed analüütilised protseduurid või detailide testid, et testida vahelejäänud perioodi.

A56. Substantiivsete protseduuride läbiviimine vahekuupäeva seisuga ilma hilisemal kuupäeval täiendavaid protseduure ette võtmata suurendab riski, et audiitor ei avasta väärkajastamisi, mis võivad eksisteerida perioodi lõpul. See risk suureneb, kui vahelejääv periood on pikem. Seda, kas viia substantiivsed protseduurid läbi vahekuupäeva seisuga, võivad mõjutada alljärgnevad tegurid :

- kontrollikeskkond ja muud relevantsed kontroll(imehhanism)id;
- audiitori protseduuride jaoks vajaliku informatsiooni kättesaadavus hilisema kuupäeva seisuga;
- substantiivse protseduuri eesmärk;
- hinnatud olulise väärkajastamise risk;
- tehinguklassi või kontosaldo olemus ja seotud väited;
- audiitori võime viia läbi asjakohaseid substantiivseid protseduure või substantiivseid protseduure kombineeritult kontroll(imehhanism)ide testidega hõlmamaks ülejäänud perioodi selleks, et vähendada riski, et perioodi lõpu seisuga eksisteerida võivaid väärkajastamisi ei avastata.

A57. Seda, kas viia substantiivsed analüütilised protseduurid läbi vahekuupäeva ja perioodi lõpu vahelise perioodiga seoses, võivad mõjutada sellised tegurid nagu alljärgnevad:

- kas konkreetsete tehinguklasside või kontosaldode perioodi lõpu saldod on summa, suhtelise märkimisväärsuse ja struktuuri osas põhjendatult prognoositavad;
- kas majandusüksuse protseduurid selliste tehinguklasside või kontosaldode analüüsamiseks ja korrigeerimiseks vahekuupäevade seisuga ja õigete arvestusalaste periodiseerimiste tegemiseks on asjakohased;
- kas finantsaruandluse seisukohast relevantne infosüsteem annab informatsiooni, mis puudutab saldodid perioodi lõpu seisuga ja tehinguid ülejäänud perioodil, mis on piisav, et saaks uurida:
 - (a) märkimisväärseid tavapärasest erinevad tehinguid või kandeid (kaasa arvatud perioodi lõpul või selle lähedal);

- (b) muid märkimisväärsete kõikumiste põhjuseid või oodatud kõikumisi, mis ei toimunud; ja
- (c) muutusi tehinguklasside või kontosaldode koostises.

Vahekuupäeva seisuga avastatud väärkajastamised (vt lõik 23)

A58. Kui audiitor järeldab, et ülejäänud perioodi hõlmavate substantiivsete protseduuride planeeritud olemust, ajastust või ulatust tuleb vahekuupäeva seisuga avastatud ootamatute väärkajastamiste tulemusel modifitseerida, võib selline modifitseerimine sisaldada vahekuupäeva seisuga läbi viidud protseduuride laiendamist või nende kordamist perioodi lõpul.

Finantsaruannete esitusviisi adekvaatsus (vt lõik 24)

A59. Finantsaruannete asjakohase esitusviisi, korralduse ja sisu hindamine hõlmab näiteks rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuete kohaselt kasutatud terminoloogia, üksikasjalikkuse taseme, summeerimise ja jaotamise ning esitatud summade aluste kaalumist.

Auditi tõendusmaterjali piisavuse ja asjakohasuse hindamine (vt lõigud 25–27)

A60. Finantsaruannete audit on kumulatiivne ja korduv protsess. Nii nagu audiitor viib läbi planeeritud auditiprotseduure, võib omandatud auditi tõendusmaterjal panna audiitori modifitseerima muude planeeritud auditiprotseduuride sisu, ajastust või ulatust. Audiitorile võib teatavaks saada informatsioon, mis erineb märkimisväärselt riskide hindamise aluseks olnud informatsioonist. Näiteks:

- väärkajastamiste ulatus, mille audiitor avastab substantiivseid protseduure läbi viies, võib muuta audiitori otsustust riskihinnangute osas ja võib osutada märkimisväärsel puudusele sisekontrollis;
- audiitor võib saada teadlikuks lahknevustest arvestusandmetes või vastuolulisest või puuduvast tõendusmaterjalist;
- analüütilised protseduurid, mis viiakse läbi auditi üldise ülevaatamise etapis, võivad osutada eelnevalt märkamata jäänud olulise väärkajastamise riskile.

Sellistel juhtudel võib audiitoril olla vaja planeeritud auditiprotseduurid ümber hinnata, võttes aluseks hinnatud riskide ülevaadatud arvessevõtmise kõikide või mõnede tehinguklasside, kontosaldode või avalikustatava informatsiooni ja seotud väidete osas. ISA 315 (muudetud) sisaldab edasisi juhiseid audiitori riskihinnangu ülevaatamise kohta.⁷

A61. Audiitor ei saa eeldada, et pettuse või vea esinemine on üksikjuhtum. Seetõttu on selle arvessevõtmine, kuidas väärkajastamise avastamine mõjutab hinnatud olulise väärkajastamise riske, tähtis selle kindlaksmääramisel, kas hinnang jääb asjakohaseks.

A62. Audiitori otsustust selle kohta, mis moodustab piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali, mõjutavad sellised tegurid nagu alljärgnevad:

⁷ ISA 315 (muudetud), lõik 31.

- võimaliku väärkajastamise märkimisväärsus väites ja tõenäosus, et sellel on kas üksikult või koosmõjus teiste võimalike väärkajastamistega oluline mõju finantsaruannetele;
- juhtkonna vastuste ja kontroll(imehhanism)ide tulemuslikkus riskide käsitlemiseks;
- eelmiste auditite käigus saadud kogemused sarnaste võimalike väärkajastamiste kohta;
- läbi viidud auditiprotseduuride tulemused, sealhulgas see, kas sellised auditiprotseduurid tuvastasid spetsiifilised pettuse- või veajuhtumid;
- kättesaadava informatsiooni allikas ja usaldusväärsus;
- auditi tõendusmaterjali veenvus;
- arusaamine majandusüksusest ja selle keskkonnast, sealhulgas majandusüksuse sisekontrollist.

Dokumentatsioon (vt lõik 28)

A63. Auditi dokumentatsiooni vorm ja ulatus on kutsealase otsustuse küsimus ning seda mõjutavad majandusüksuse ja selle sisekontrolli olemus, suurus ja keerukus, informatsiooni kättesaadavus majandusüksusest ning auditis kasutatud auditeerimismetodoloogia ja -tehnoloogia.