RAHVUSVAHELINE AUDITEERIMISE STANDARD (EESTI)* 315 (muudetud 2019)

OLULISE VÄÄRKAJASTAMISE RISKIDE TUVASTAMINE JA HINDAMINE

(Käesolev ISA kehtib 15. detsembril 2021 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta.)

Sisukord Lõik

Rahvusvahelist auditeerimise standardit (ISA) 315 (muudetud 2019) „Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine“ tuleks lugeda koos ISAga 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 tuvastada ja hinnata olulise väärkajastamise riske finantsaruannetes.

Käesoleva ISA võtmetähtsusega kontseptsioonid

2. ISAs 200 käsitletakse audiitori üldiseid eesmärke finantsaruannete auditi läbiviimisel,[1] sealhulgas koguda piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali, et vähendada auditi risk aktsepteeritavalt madala tasemeni.[2] Auditi risk on olulise väärkajastamise ja avastamisriski funktsioon.[3] ISAs 200 selgitatakse, et olulise väärkajastamise risk võib esineda kahel tasandil:[4] finantsaruannete üldtasandil ning väite tasandil tehinguklasside, kontosaldode ja avalikustatava informatsiooni kohta.

3. ISAs 200 nõutakse audiitorilt auditi planeerimisel ja läbiviimisel kutsealase otsustuse kasutamist ning auditi planeerimist ja läbiviimist kutsealase skeptitsismiga, tunnustades, et võib esineda asjaolusid, mis põhjustavad finantsaruannete olulist väärkajastatust.[5]

4. Riskid finantsaruande tasandil on läbivalt seotud finantsaruannete kui tervikuga ja mõjutavad potentsiaalselt paljusid väiteid. Olulise väärkajastamise risk väite tasandil koosneb kahest komponendist, olemuslikust riskist ja kontrolliriskist:

   - olemuslikku riski kirjeldatakse kui tehinguklassi, kontosaldot või avalikustatavat informatsiooni käsitleva väite vastuvõtlikkust väärkajastamisele, mis võib olla oluline, kas üksikult või koos teiste väärkajastamistega, enne mis tahes seonduvate kontroll(imehhanism)ide arvesse võtmist;
   - kontrolliriski kirjeldatakse kui riski, et majandusüksuse sisekontrollisüsteem ei hoia ära, ei avasta ega korrigeeri õigeaegselt sellist väärkajastamist, mis võib toimuda tehinguklassi, kontosaldot või avalikustatavat informatsiooni puudutavas väites ja mis võib olla oluline, kas üksikult või koos teiste väärkajastamistega.

5. ISAs 200 selgitatakse, et olulise väärkajastamise riske hinnatakse väite tasandil, et määrata kindlaks nende edasiste auditiprotseduuride olemus, ajastus ja ulatus, mis on vajalikud piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali hankimiseks.[6] Väite tasandil kindlaks tehtud olulise väärkajastamise riskide puhul nõutakse selle ISAga olemusliku riski ja kontrolliriski eraldi hindamist. Nagu on selgitatud ISAs 200, on olemuslik risk mõne väite ning seonduvate tehinguklasside, kontosaldode ja avalikustatava informatsiooni korral suurem kui teiste puhul. Olemusliku riski varieerumise ulatusele viidatakse selles ISAs kui „olemusliku riski skaalale“.

---

1 ISA 200 „Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega“

2 ISA 200, lõik 17

3 ISA 200, lõik 13(c)

4 ISA 200, lõik A36

5 ISA 200, lõigud 15–16

6 ISA 200, lõik A43a ja ISA 330, „Audiitori vastused hinnatud riskidele“, lõik 6

6. Audiitori poolt kindlaks tehtud ja hinnatud olulise väärkajastamise riskid hõlmavad nii veast kui pettusest tulenevaid riske. Kuigi käesolevas ISAs käsitletakse mõlemat, on pettuse märkimisväärsus selline, et edasised nõuded ja juhised seoses riskihindamise protseduuridega ja seotud tegevustega informatsiooni omandamiseks, mida kasutatakse pettusest tulenevate olulise väärkajastamise riskide tuvastamiseks ja hindamiseks ning neile vastamiseks, sisalduvad ISAs 240.[7]

7. Audiitoripoolne riski kindlakstegemise ja hindamise protsess on korduv ja dünaamiline. Audiitori arusaamine majandusüksusest ja selle keskkonnast, rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ning majandusüksuse sisekontrollisüsteemist on vastastikuses sõltuvuses kontseptsioonidega, mis sisalduvad nõuetes tuvastada ja hinnata olulise väärkajastamise riski. Selle ISAga nõutava arusaamise omandamisel võib välja arendada esialgsed riskiootused, mida võib edaspidi täpsustada, kui audiitor liigub riski tuvastamise ja hindamise protsessis edasi. Lisaks nõutakse selles ISAs ja ISAs 330, et audiitor vaataks riskihinnangud läbi ja muudaks edasisi üldisi vastuseid ja edasisi auditiprotseduure auditi tõendusmaterjali põhjal, mis on omandatud kooskõlas ISAga 330 teostatud edasiste auditiprotseduuride raames või kui omandatud on uut informatsiooni.

8. ISAga 330 nõutakse audiitorilt üldiste vastuste kavandamist ja rakendamist, et käsitleda hinnatud olulise väärkajastamise riske finantsaruande tasandil.[8] Lisaks selgitatakse ISAs 330, et audiitori-poolset olulise väärkajastamise riskide hinnangut finantsaruande tasandil ning audiitori üldisi vastuseid mõjutab audiitori arusaamine kontrollikeskkonnast. Samuti nõutakse ISAga 330, et audiitor kavandaks ja teostaks edasisi auditiprotseduure, mille olemus, ajastus ja ulatus põhinevad ja on vastuseks hinnatud olulise väärkajastamise riskidel väite tasandil.[9]

Skaleeritavus

9. ISAs 200 avaldatakse, et mõni ISA hõlmab skaleeritavuse kaalutlusi, millega näitlikustatakse nõuete rakendamist kõigi majandusüksuste suhtes, olenemata sellest, kas nende olemus ja tingimused on vähem keerukad või rohkem keerukad.[10] Käesolev ISA on ette nähtud kõigi majandusüksuste audititeks, olenemata suurusest või keerukusest, ning seega hõlmab rakendusmaterjal konkreetseid vähem ja rohkem keerulistele majandusüksustele spetsiifilisi kaalutlusi, kui see on asjakohane. Kuigi majandusüksuse suurus võib olla selle keerukuse näitaja, võib mõni väiksem majandusüksus olla keerukas ning mõni suurem majandusüksus võib olla vähem keerukas.

Kehtima hakkamise kuupäev

10. Käesolev ISA kehtib 15. detsembril 2021 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta.

---

7 ISA 240, „Audiitori kohustused finantsaruannete auditeerimisel seoses pettusega“

8 ISA 330, lõik 5

9 ISA 330, lõik 6

10 ISA 200, lõik A65a

Eesmärk

11. Audiitori eesmärk on tuvastada ja hinnata pettusest või veast tulenevaid olulise väärkajastamise riske finantsaruande ja väite tasanditel, andes sellega aluse hinnatud olulise väärkajastamise riskidele vastamise kavandamiseks ja vajalike meetmete rakendamiseks.

Definitsioonid

12. ISAdes kasutamise otstarbel on järgnevatel terminitel järgmised tähendused:

    (a) *väited* – kas selgesõnaliselt või muul viisil tehtud esitised informatsiooni kajastamise, mõõtmise, esitusviisi ja avalikustamise kohta finantsaruannetes, mis on olemuslikud juhtkonna tehtavas esitises, et finantsaruanded on koostatud kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga. Audiitor kasutab väiteid olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel, hindamisel ja nendele riskidele vastamisel selleks, et kaaluda erinevat tüüpi võimalikke väärkajastamisi. (vt lõik A1)

    (b) *äririsk* – risk, mis tuleneb märkimisväärsetest tingimustest, sündmustest, oludest, tegevustest või tegematajätmistest, mis võiksid ebasoodsalt mõjutada majandusüksuse suutlikkust saavutada oma eesmärgid ja täide viia oma strateegiad, või mis tuleneb mitteasjakohaste eesmärkide ja strateegiate kehtestamisest;

    (c) *kontroll(imehhanism)id* – poliitikad või protseduurid, mille majandusüksus kehtestab juhtkonna või valitsemisülesandega isikute kontrollieesmärkide saavutamiseks. Selles kontekstis: (vt lõigud A2–A5)

        (i) Poliitikad on avaldused, mida tuleks või ei tuleks majandusüksuses teha kontroll(imehhanism)ide jõustamiseks. Sellised avaldused võivad olla dokumenteeritud, infovahetuses selgesõnaliselt avaldatud või tegudest ja otsustest eeldatavad.

        (ii) Protseduurid on tegevused poliitikate rakendamiseks.

    (d) *üldised infotehnoloogia (IT) kontroll(imehhanism)id* – kontroll(imehhanism)id majandusüksuse IT-protsesside üle, millega toetatakse IT-keskkonna jätkuvat nõuetekohast toimimist, sealhulgas infotöötluse kontroll(imehhanism)ide jätkuvat tulemuslikku toimimist, ja informatsiooni terviklust (st informatsiooni täielikkust, täpsust ja kehtivust) majandusüksuse infosüsteemis. Vt ka *IT-keskkonna* definitsiooni;

    (e) *infotöötluse kontroll(imehhanism)id* – kontroll(imehhanism)id, mis on seotud informatsiooni töötlemisega IT-rakendustes või informatsiooni käsitsi töötlemisega majandusüksuse infosüsteemis, mis otseselt käsitlevad informatsiooni tervikluse riske (st tehingute ja muu informatsiooni täielikkus, täpsus ja kehtivus); (vt lõik A6)

    (f) *olemusliku riski tegurid* – nende sündmuste või tingimuste tunnusjooned, mis mõjutavad tehinguklassi, kontosaldot või avalikustatavat informatsiooni käsitleva väite vastuvõtlikkust väärkajastamisele, mis tuleneb pettusest või veast, enne kontroll(imehhanism)ide arvessevõtmist. Sellised tegurid võivad olla kvalitatiivsed või kvantitatiivsed ning hõlmata keerukust, subjektiivsust, muutust, ebakindlaid asjaolusid või vastuvõtlikkust

väärkajastamisele juhtkonna erapoolikuse või muude pettuseriski tegurite tõttu[11], kuivõrd need mõjutavad olemuslikku riski; (vt lõigud A7–A8)

(g) *IT-keskkond* – IT-rakendused ja toetav IT-taristu aga ka majandusüksuse poolt äritegevuste toetamiseks ja äristrateegiate saavutamiseks kasutatavad IT-protsessid ja nende protsessidega seotud personal. Käesolevas ISAs kasutamise eesmärkidel:

(i) IT-rakendus on programm või programmide kogum, mida kasutatakse tehingute või informatsiooni algatamiseks, töötlemiseks, kajastamiseks ja aruandluseks. IT-rakendused hõlmavad andmeladusid ja aruandekirjutajaid.

(ii) IT-taristu koosneb võrgust, operatsioonisüsteemidest ja andmebaasidest ning nendega seonduvast riist- ja tarkvarast.

(iii) IT-protsessid on majandusüksuse protsessid juurdepääsu haldamiseks IT-keskkonnale, programmi muudatuste või IT-keskkonna muudatuste haldamiseks ja IT-tegevuste haldamiseks;

(h) *asjasse puutuvad väited* – tehinguklassi, kontosaldot või avalikustatavat informatsiooni käsitlev väide on asjasse puutuv, kui selle puhul on kindlaks tehtud olulise väärkajastamise risk. See, kas väide on asjasse puutuv väide, määratakse kindlaks enne, kui võetakse arvesse mis tahes seonduvaid kontroll(imehhanism)e (st olemuslik risk); (vt lõik A9)

(i) *IT kasutamisest tulenevad riskid* – infotöötluse kontroll(imehhanism)ide vastuvõtlikkus ebatõhusale ülesehitusele või toimimisele või andmete tervikluse riskid (st tehingute ja muu informatsiooni täielikkus, täpsus ja kehtivus) majandusüksuse infosüsteemis, mis tulenevad kontroll(imehhanism)ide ebatõhusast kujundusest või toimimisest majandusüksuse IT-protsessides (vt IT-keskkond);

(j) *riskihindamise protseduurid* – auditiprotseduurid, mis on kavandatud ja teostatud selleks, et tuvastada ja hinnata pettusest või veast tuleneva olulise väärkajastamise riske finantsaruande ja väite tasanditel;

(k) *märkimisväärne tehinguklass, kontosaldo või avalikustatud informatsioon* – tehinguklass, kontosaldo või avalikustatud informatsioon, mille kohta on üks või enam asjasse puutuvat väidet;

(l) *märkimisväärne risk* – tuvastatud olulise väärkajastamise risk: (vt lõik A10)

(i) mille puhul olemusliku riski hinnang on olemusliku riski skaala ülemise piiri lähedal tulenevalt sellest, millisel määral olemusliku riski tegurid mõjutavad väärkajastamise toimumise tõenäosuse ja võimaliku väärkajastamise suurusjärgu kombinatsiooni, kui see väärkajastamine peaks toimuma; või

(ii) mida tuleb käsitada märkimisväärse riskina kooskõlas muude ISAde nõuetega.[12]

(m) *sisekontrollisüsteem* – süsteem, mille on kavandanud, teostanud ja mida hoiavad töös valitsemisülesandega isikud, juhtkond ja muu personal, et anda põhjendatud kindlus majandusüksuse eesmärkide saavutamise kohta seoses finantsaruandluse usaldusväärsuse,

[11] ISA 240, lõigud A24–A27

[12] ISA 240, lõik 27, ja ISA 550, „Seotud osapooled“, lõik 18

tegevuste tulemuslikkuse ja tõhususega ning vastavusega kohalduvatele seadustele ja regulatsioonidele. ISAde eesmärkidel koosneb sisekontrollisüsteem viiest omavahel seotud komponendist:

(i) kontrollikeskkond;

(ii) majandusüksuse riskide hindamise protsess;

(iii) majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsess;

(iv) infosüsteem ja infovahetus, ja

(v) kontrollitegevused.

Nõuded

Riskihindamise protseduurid ja seotud tegevused

13. Audiitor peab kavandama ja teostama riskihindamise protseduurid, et hankida auditi tõendusmaterjali, mis annaks asjakohase aluse järgmiseks: (vt lõigud A11–A18)

    (a) pettusest või veast tulenevate olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine finantsaruande ja väite tasanditel, ja

    (b) edasiste auditiprotseduuride kavandamine kooskõlas ISAga 330.

    Audiitor peab kavandama ja teostama riskihindamise protseduurid viisil, mis ei ole kallutatud sellise auditi tõendusmaterjali hankimiseks, mis võib olla kinnitav, ega sellise auditi tõendusmaterjali välistamiseks, mis võib olla vasturäägiv. (vt lõik A14)

14. Riskihindamise protseduurid peavad hõlmama järgmist: (vt lõigud A19–A21)

    (a) järelepärimised juhtkonnalt ja teistelt asjakohastelt isikutelt majandusüksuses, sealhulgas isikutelt siseauditi funktsioonis (kui see funktsioon on olemas); (vt lõigud A22–A26)

    (b) analüütilised protseduurid; (vt lõigud A27–A31)

    (c) vaatlus ja inspekteerimine. (vt lõigud A32–A36)

Informatsioon muudest allikatest

15. Auditi tõendusmaterjali hankimisel kooskõlas lõiguga 13 peab audiitor võtma arvesse järgmistest allikatest saadud informatsiooni: (vt lõigud A37–A38)

    (a) audiitori protseduurid, mis on seotud kliendisuhte või auditi töövõtu aktsepteerimise või jätkamisega, ja

    (b) kui kohaldatav, töövõtu partneri teostatavad muud töövõtud majandusüksuse jaoks.

16. Kui audiitor kavatseb kasutada informatsiooni, mis hangiti audiitori eelmiste kogemuste käigus selle majandusüksusega ja eelnenud perioodidel läbi viidud auditi protseduuride käigus, peab audiitor hindama, kas see informatsioon on jätkuvalt asjasse puutuv ja käesoleva auditi jaoks auditi tõendusmaterjalina usaldusväärne. (vt lõigud A39–A41)

Arutelu töövõtu meeskonnaga

17. Töövõtupartner ja teised võtmetähtsusega töövõtumeeskonnaliikmed peavad arutama rakendatava finantsaruandluse raamistiku kohaldamist ja majandusüksuse finantsaruannete vastuvõtlikkust olulisele väärkajastamisele. (vt lõigud A42–A47)

18. Kui on töövõtumeeskonnaliikmeid, kes ei ole töövõtumeeskonna arutellu kaasatud, peab töövõtupartner kindlaks määrama, milliste asjaolude kohta tuleb info nendele liikmetele edastada.

Arusaamise omandamine majandusüksusest ja selle keskkonnast, rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ja majandusüksuse sisekontrollisüsteemist (vt lõigud A48–A49)

Arusaamine majandusüksusest ja selle keskkonnast ning rakendatavast finantsaruandluse raamistikust (Vt lõigud A50–A55)

19. Audiitor peab teostama riskihindamise protseduure, et omandada arusaamine järgmisest:

    (a) majandusüksuse ja selle keskkonna järgmised aspektid:

        (i) majandusüksuse organisatsiooniline struktuur, omanikud ja valitsemine ning selle ärimudel, sealhulgas IT kasutamise ulatus ärimudelis (vt lõigud A56–A67)

        (ii) majandusharu, regulatiivsed ja muud välised tegurid (vt lõigud A68–A73) ja

        (iii) majandusüksusesiseselt ja -väliselt kasutatud mõõdikud majandusüksuse finantstulemuste hindamiseks; (vt lõigud A74–A81)

    (b) rakendatav finantsaruandluse raamistik ja majandusüksuse arvestuspoliitikad ning nende mis tahes muudatuste põhjused; (vt lõigud A82–A84) ja

    (c) kuidas finantsaruannete koostamisel kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga mõjutavad olemusliku riski tegurid väidete vastuvõtlikkust väärkajastamisele ning mil määral nad seda teevad, tuginedes punktides a ja b omandatud arusaamisele. (vt lõigud A85–A89)

20. Audiitor peab hindama, kas majandusüksuse arvestuspoliitikad on asjakohased ning vastavuses rakendatava finantsaruandluse raamistikuga.

Arusaamine majandusüksuse sisekontrollisüsteemi komponentidest (vt: lõigud A90–A95)

Kontrollikeskkond, majandusüksuse riskide hindamise protsess ning majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsess (vt lõigud A96–A98)

Kontrollikeskkond

<table>
<tr><td colspan="2">21. Audiitor peab omandama arusaamise finantsaruannete koostamisel asjasse puutuvast kontrollikeskkonnast riskihindamise protseduuride läbiviimise kaudu, tehes järgmist: (vt lõigud A99–A100)</td></tr>
<tr><td>(a) saades aru kontroll(imehhanism)ide, protsesside ja struktuuride kogumist, milles käsitletakse järgmist: (vt lõigud A101–A102)</td><td>ja
(b) hinnates, kas: (vt lõigud A103–A108)
(i) juhtkond on valitsemis-ülesandega isikute järelevalve all</td></tr>
</table>

(i) kuidas täidetakse juhtkonna järelevalvekohustusi, nagu näiteks majandusüksuse kultuur ning juhtkonna pühendumus aususele ja eetilistele väärtustele; (ii) kui valitsemisülesandega isikud on juhtkonnast eraldi, nende sõltumatus ja valitsemisülesandega isikute järelevalve majandusüksuse sisekontrollisüsteemi üle; (iii) majandusüksuse volituste ja vastutuse määramine; (iv) kuidas majandusüksus meelitab, arendab ja hoiab pädevaid inimesi enda juures ning (v) kuidas majandusüksus tagab, et inimesed vastutavad oma kohustuste eest sisekontrollisüsteemi eesmärkide nimel töötades;	loonud ja säilitanud aususe ja eetilise käitumise kultuuri; (ii) kontrollikeskkond kujutab endast asjakohast alust majandusüksuse sisekontrollisüsteemi muudele komponentidele, võttes arvesse majandusüksuse olemust ja keerukust, ja (iii) kontrollikeskkonnas kindlaks tehtud kontrollipuudujäägid nõrgestavad majandusüksuse sisekontrollisüsteemi muid komponente.

Majandusüksuse riskide hindamise protsess

22. Audiitor peab omandama arusaamise finantsaruannete koostamisel asjasse puutuvast majandusüksuse riskide hindamise protsessist riskihindamise protseduuride läbiviimise kaudu, tehes järgmist:	
(a) saades aru järgmistest majandusüksuse protsessidest: (vt lõigud A109–A110) (i) finantsaruandluse eesmärkide seisukohast asjassepuutuvate äririskide tuvastamiseks; (vt lõik A62) (ii) nende riskide märkimisväärsuse, sealhulgas nende esinemise tõenäosuse hindamiseks, ja (iii) nende riskide käsitlemiseks;	ja b) hinnates, kas majandusüksuse riskide hindamise protsess on majandusüksuse tingimustes asjakohane, võttes arvesse majandusüksuse olemust ja keerukust. (vt lõigud A111–A113)

23. Kui audiitor teeb kindlaks olulise väärkajastamise riskid, mida juhtkond ei suutnud kindlaks teha, teeb audiitor järgmist:

    (a) määrab kindlaks, kas mis tahes sellised riskid on sellist laadi, mis oleks audiitori eelduste kohaselt tulnud kindlaks teha majandusüksuse riskide hindamise protsessiga, ja kui on, siis omandab ta arusaamise, miks ei suudetud majandusüksuse riskide hindamise protsessiga neid olulise väärkajastamise riske kindlaks teha, ja

    (b) võtab arvesse mõjusid audiitori hinnangule lõigu 22 punktis b.

Majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsess

24. Audiitor peab omandama arusaamise finantsaruannete koostamisel asjasse puutuvast majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsessist riskihindamise protseduuride läbiviimise kaudu, tehes järgmist: (vt lõigud A114–A115)

(a) saades aru majandusüksuse protsessi nendest aspektidest, millega käsitletakse: (i) pidevaid ja eraldi hindamisi kontroll(imehhanism)ide tulemuslikkuse jälgimiseks ning kindlaks tehtud kontrollipuudujääkide kindlakstegemist ja parandamist; (vt lõigud A116–A117) ja (ii) majandusüksuse siseauditi funktsiooni, kui see on olemas, sealhulgas selle olemust, kohustusi ja tegevusi (vt lõik A118) (b) saades aru majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsessis kasutatava informatsiooni allikatest ja alusest, mille põhjal juhtkond peab informatsiooni selleks otstarbeks piisavalt usaldusväärseks; (vt lõigud A119–A120)	ja (c) hinnates, kas majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsess on majandusüksuse tingimustes asjakohane, võttes arvesse majandusüksuse olemust ja keerukust. (vt lõigud A121–A122)

Infosüsteem ja infovahetus ning kontrollitegevused (vt lõigud A123–A130)

Infosüsteem ja infovahetus

25. Audiitor peab omandama arusaamise finantsaruannete koostamisel asjasse puutuvast majandusüksuse infosüsteemist ja infovahetusest riskihindamise protseduuride läbiviimise kaudu, tehes järgmist: (vt lõik A131)	
(a) saades aru majandusüksuse infotöötluse tegevustest, sealhulgas selle andmetest ja informatsioonist, nendes tegevustes kasutatavatest ressurssidest ning poliitikatest, millega määratletakse märkimisväärsete tehinguklasside, kontosaldode ja avalikustatud informatsiooni puhul järgmine: (vt lõigud A132–A143) (i) kuidas liigub informatsioon läbi majandusüksuse infosüsteemi, sealhulgas kuidas: a. tehingud algatatakse ning kuidas neid käsitlevat informatsiooni kajastatakse, kuidas neid töödeldakse, vajadusel parandatakse, kantakse pearaamatusse ning esitatakse finants-aruannetes, ja b. kogutakse, töödeldakse ja avalikustatakse finantsaruannetes informatsiooni sündmuste ja tingimuste kohta, mis on muud kui tehingud; (ii) arvestusandmed, konkreetsed kontod finantsaruannetes ja muud toetavad andmikud, mis on seotud informatsiooni liikumisega infosüsteemis;	ja (c) hinnates, kas majandusüksuse infosüsteem ja infovahetus toetavad asjakohaselt majandusüksuse finantsaruannete koostamist vastavalt rakendatavale finantsaruandluse raamistikule. (vt lõik A146)

(iii) majandusüksuse finantsaruannete, sealhulgas avalikustatava informatsiooni koostamiseks kasutatav finantsaruandluse protsess, ja (iv) majandusüksuse ressursid, sealhulgas IT-keskkond, mis on asjasse puutuv ülaltoodud punkti a alapunktide i–iii puhul; (b) saades aru, kuidas majandusüksus edastab infot märkimisväärsete asjaolude kohta, millega toetatakse finantsaruannete koostamist ja seonduvaid aruandluskohustusi, infosüsteemis ja muudes sisekontrollisüsteemi komponentides: (vt lõigud A144–A145) (i) majandusüksuses inimeste vahel, sealhulgas kuidas edastatakse infot finantsaruandluse alaste rollide ja vastutuste kohta; (ii) juhtkonna ja valitsemisülesandega isikute vahel, ja (iii) väliste isikutega, nagu näiteks reguleerivate asutustega;	

Kontrollitegevused

26. Audiitor peab omandama arusaamise kontrollitegevuste komponendist riskihindamise protseduuride läbiviimise kaudu, tehes järgmist: (vt lõigud A147–A157)	
(a) tehes kindlaks kontrollitegevuste komponendis kontroll(imehhanism)id, millega käsitletakse olulise väärkajastamise riske väite tasandil järgmiselt: (i) kontroll(imehhanism)id, mis käsitlevad märkimisväärse riskina kindlaks määratud riski; (vt lõigud A158–A159) (ii) kontroll(imehhanism)id päevaraamatukannete üle, sealhulgas ebastandardsete päevaraamatukannete üle, mida kasutatakse ühekordsete tavapärasest erinevate tehingute või korrigeerimiste kajastamiseks; (vt lõigud A160–A161) (iii) kontroll(imehhanism)id, mille toimimise tulemuslikkust plaanib audiitor testida substantiivse testimise olemuse, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramisel, mis peavad hõlmama kontroll(imehhanism)e, mis käsitlevad riske, mille osas substantiivsed protseduurid üksi	ja (d) punktis a või punkti c alapunktis ii kindlaks tehtud iga kontroll(imehhanism)i puhul: (vt lõigud A175–A181) (i) hinnates, kas kontroll(imehhanism) on kavandatud tulemuslikult, et käsitleda olulise väärkajastamise riski väite tasandil, või kavandatud tulemuslikult, et toetada muude kontroll(imehhanism)ide toimimist, ja (ii) määrates kindlaks, kas kontroll(imehhanism) on rakendatud, teostades protseduure lisaks majandusüksuse personalile esitatavale järelepärimisele.

ei anna piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali; (vt lõigud A162–A164) (iv) muud kontroll(imehhanism)id, mis on audiitori arvamusel asjakohased, võimaldamaks audiitoril saavutada lõigu 13 eesmärgid seoses riskidega väite tasandil, tuginedes audiitori kutsealasele otsustusele; (vt lõik A165) (b) tehes punktis (a) kindlaks tehtud kontroll(imehhanism)ide alusel kindlaks IT-rakendused ja majandusüksuse IT-keskkonna muud aspektid, mille puhul esinevad IT kasutamisest tulenevad riskid; (vt lõigud A166–A172) (c) selliste punktis b kindlaks tehtud IT-rakenduste ja IT-keskkonna muude aspektide puhul, tehes kindlaks: (vt lõigud A173–A174) (i) IT kasutamisest tulenevad seonduvad riskid, ja (ii) majandusüksuse üldised IT-kontroll(imeh-hanism)id, millega selliseid riske käsitletakse;	

Kontrollipuudujäägid majandusüksuse sisekontrollisüsteemis

27. Tuginedes audiitori hinnangule majandusüksuse sisekontrollisüsteemi iga komponendi kohta, peab audiitor määrama kindlaks, kas tuvastatud on üks või mitu kontrollipuudujääki. (vt lõigud A182–A183)

Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine (vt lõigud A184–A185)

Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine

28. Audiitor peab tuvastama olulise väärkajastamise riskid ning määrama kindlaks, kas need esinevad: (vt lõigud A186–A192)

    (a) finantsaruande tasandil; (vt lõigud A193–A200) või

    (b) väite tasandil tehinguklasside, kontosaldode ja avalikustatava informatsiooni osas. (vt lõik A201)

29. Audiitor peab määrama kindlaks asjasse puutuvad väited ja seonduvad märkimisväärsed tehinguklassid, kontosaldod ja avalikustatud informatsiooni. (vt lõigud A202–A204)

Olulise väärkajastamise riskide hindamine finantsaruande tasandil

30. Tuvastatud olulise väärkajastamise riskide puhul finantsaruande tasandil peab audiitor hindama riske ja: (vt lõigud A193–A200)

    (a) määrama kindlaks, kas need riskid mõjutavad riskide hindamist väite tasandil, ja

    (b) hindama nende läbiva mõju olemust ja ulatust finantsaruannetele.

Olulise väärkajastamise riskide hindamine väite tasandil

Olemusliku riski hindamine(vt lõigud A205–A217)

31. Tuvastatud olulise väärkajastamise riskide puhul väite tasandil peab audiitor hindama olemuslikku riski, hinnates väärkajastamise tõenäosust ja suurusjärku. Seda tehes peab audiitor võtma arvesse, kuidas ja mil määral:

    (a) olemusliku riski tegurid mõjutavad asjasse puutuvate väidete vastuvõtlikkust väärkajastamisele, ja

    (b) olulise väärkajastamise riskid finantsaruande tasandil mõjutavad olulise väärkajastamise riskide puhul olemusliku riski hindamist väite tasandil. (vt lõigud A215–A216)

32. Audiitor peab määrama kindlaks, kas mis tahes hinnatud olulise väärkajastamise riskid on märkimisväärsed riskid. (vt lõigud A218–A221)

33. Audiitor peab mis tahes olulise väärkajastamise riski kohta väite tasandil määrama kindlaks, kas ainult substantiivsete protseduuridega ei saa hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali. (vt lõigud A222–A225)

Kontrolliriski hindamine

34. Kui audiitor plaanib testida kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust, peab audiitor hindama kontrolliriski. Kui audiitor ei plaani testida kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust, peab audiitori hinnang kontrolliriskile olema selline, et olulise väärkajastamise riski hinnang on sama kui olemusliku riski hinnang. (vt lõigud A226–A229)

Riskihindamise protseduuridest hangitud auditi tõendusmaterjali hindamine

35. Audiitor peab hindama, kas riskihindamise protseduuridest hangitud auditi tõendusmaterjal annab asjakohase aluse olulise väärkajastamise riskide tuvastamiseks ja hindamiseks. Kui mitte, peab audiitor teostama täiendavad riskihindamise protseduurid, kuni on hangitud auditi tõendusmaterjal, mis on selliseks aluseks. Olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel ja hindamisel peab audiitor võtma arvesse kogu riskihindamise protseduuride käigus hangitud auditi tõendusmaterjali, nii juhtkonna väiteid kinnitavat kui sellele vasturääkivat. (vt lõigud A230–A232)

Tehinguklassid, kontosaldod ja avalikustatud informatsioon, mis ei ole märkimisväärsed, aga on olulised

36. Oluliste tehinguklasside, kontosaldode või avalikustatud informatsiooni puhul, mida pole määratud märkimisväärseteks tehinguklassideks, kontosaldodeks või avalikustatud informatsiooniks, peab audiitor hindama, kas audiitori määratlus on jätkuvalt asjakohane. (vt lõigud A233–A235)

Riskihinnangu läbivaatamine

37. Kui audiitor hangib uut informatsiooni, mis ei ole kooskõlas auditi tõendusmaterjaliga, millele tuginedes audiitor algselt tuvastas või hindas olulise väärkajastamise riske, peab audiitor tuvastamise või hindamise läbi vaatama. (vt lõigud A236)

Dokumentatsioon

38. Audiitor peab lisama auditi dokumentatsiooni:[13] (vt lõigud A237–A241)

    (a) arutelud töövõtumeeskonnas ja märkimisväärsed otsused, millele jõuti;

    (b) audiitori arusaamise võtmetähtsusega elemendid vastavalt lõikudele 19, 21, 22, 24 ja 25; infoallikad, millest audiitori arusaamine omandati ning teostatud riskihindamise protseduurid;

    (c) kindlaks tehtud kontroll(imehhanism)ide ülesehituse hindamise ning selle kindlaksmääramise, kas neid kontroll(imehhanism)e on rakendatud vastavalt lõigu 26 nõuetele, ja

    (d) tuvastatud ja hinnatud olulise väärkajastamise riskid finantsaruande tasandil ja väite tasandil, sealhulgas märkimisväärsed riskid ja riskid, mille puhul substantiivsed protseduurid üksi ei anna piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali, ning märkimisväärsete otsustuste tegemise põhjenduse.

Rakendus- ja muu selgitav materjal

Definitsioonid (vt lõik 12)

Väited (vt lõik 12(a))

A1. Audiitorid kasutavad olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel, hindamisel ja nendele riskidele vastamisel väidete kategooriaid selleks, et kaaluda erinevat tüüpi võimalikke väärkajastamisi. Nende väidete kategooriate näiteid kirjeldatakse lõigus A190. Väited erinevad ISAga 580 nõutavatest kirjalikest esitistest[14] teatud asjaolude kinnitamiseks või muu auditi tõendusmaterjali toetamiseks.

Kontroll(imehhanism)id (vt lõik 12(c))

A2. Kontroll(imehhanism)id on majandusüksuse sisekontrollisüsteemi komponentidesse sisse ehitatud.

A3. Poliitikaid rakendatakse personali tegude kaudu majandusüksuses või personalile seatud piirangute kaudu mitte teha tegusid, mis läheksid nende poliitikatega vastuollu.

A4. Protseduurideks võidakse volitus anda juhtkonna- või valitsemisülesandega isikute poolse ametliku dokumentatsiooni kaudu või muu infovahetuse kaudu või need võivad tuleneda käitumistest, milleks pole antud volitusi, vaid mille on pigem tinginud majandusüksuse kultuur. Protseduurid võidakse jõustada tegudega, mis on lubatud majandusüksuse kasutatavate IT-rakendustega või majandusüksuse IT-keskkonna muude aspektidega.

A5. Kontroll(imehhanism)id võivad olla otsesed või kaudsed. Otsesed kontroll(imehhanism)id on kontroll(imehhanism)id, mis on piisavalt täpsed, et käsitleda olulise väärkajastamise riski väite tasandil. Kaudsed kontroll(imehhanism)id on kontroll(imehhanism)id, millega toetatakse otseseid kontroll(imehhanism)e.

---

[13] ISA 230 „Auditi dokumentatsioon“, lõigud 8–11 ja A6–A7

[14] ISA 580, „Kirjalikud esitised“

Infotöötluse kontroll(imehhanism)id (vt lõik 12(e))

A6. Informatsiooni terviklust ohustavad riskid tulenevad vastuvõtlikkusest sellele, et majandusüksuse infopoliitikaid rakendatakse mittetulemuslikult; need on poliitikad, millega määratletakse infovood, andmikud ja aruandlusprotsessid majandusüksuse infosüsteemis. Infotöötluse kontroll(imehhanism)id on protseduurid, millega toetatakse majandusüksuse infopoliitikate tulemuslikku rakendamist. Infotöötluse kontroll(imehhanism)id võivad olla automatiseeritud (st IT-rakendustesse sisse ehitatud) või manuaalsed (nt sisendi või väljundi kontroll(imehhanism)id) ning need võivad tugineda muudele kontroll(imehhanism)idele, sealhulgas muudele infotöötluse kontroll(imehhanism)idele või üldistele IT-kontroll(imehhanismi)dele.

Olemusliku riski tegurid (vt lõik 12(f))

> **Lisas 2** on esitatud edasised kaalutlused, mis seonduvad olemusliku riski teguritest arusaamisega.

A7. Olemusliku riski tegurid võivad olla kvalitatiivsed või kvantitatiivsed ning mõjutada väidete vastuvõtlikkust väärkajastamisele. Rakendatava finantsaruandluse raamistikuga nõutava informatsiooni koostamisega seotud kvalitatiivsed olemusliku riski tegurid hõlmavad järgmist:

- keerukus;
- subjektiivsus;
- muutus;
- ebakindlus või
- vastuvõtlikkus väärkajastamisele juhtkonna erapoolikuse tõttu või muude pettuseriski tegurite tõttu, kuivõrd need mõjutavad olemuslikku riski.

A8. Muud olemusliku riski tegurid, mis mõjutavad tehinguklassi, kontosaldot või avalikustatud informatsiooni käsitleva väite vastuvõtlikkust väärkajastamisele, võivad hõlmata järgmist:

- tehinguklassi, kontosaldo või avalikustatud informatsiooni kvantitatiivne või kvalitatiivne märkimisväärsus või
- tehinguklassi või kontosaldo kaudu töödeldavate või avalikustatud informatsioonis kajastatavate kirjete koosseisu maht või ühtsuse puudumine.

Asjasse puutuvad väited (vt lõik 12(h))

A9. Olulise väärkajastamise risk võib olla seotud enam kui ühe väitega, sellisel juhul on kõik väited, millega see risk on seotud, asjasse puutuvad väited. Kui väites pole tuvastatud olulise väärkajastamise riski, siis see pole asjasse puutuv väide.

Märkimisväärne risk (vt lõik 12(l))

A10. Märkimisväärsust saab kirjeldada kui asjaolu suhtelist olulisust ning seda hindab audiitor kontekstis, milles asjaolu kaalutakse. Olemusliku riski puhul võidakse märkimisväärsust kaaluda kontekstis,

kuidas ja millisel määral mõjutavad olemusliku riski tegurid väärkajastamise toimumise tõenäosuse ja võimaliku väärkajastamise suurusjärgu kombinatsiooni, kui see väärkajastamine peaks toimuma.

Riskihindamise protseduurid ja seotud tegevused (vt lõigud 13–18)

A11. Tuvastatavate ja hinnatavate olulise väärkajastamise riskide hulka kuuluvad nii pettusest kui ka veast tulenevad riskid ning käesolevas ISAs käsitletakse mõlemaid. Siiski on pettuse märkimisväärsus selline, et edasised nõuded ja juhised seoses riskihindamise protseduuridega ja seotud tegevustega informatsiooni omandamiseks, mida kasutatakse pettusest tulenevate olulise väärkajastamise riskide tuvastamiseks ja hindamiseks, sisalduvad ISAs 240.[15] Lisaks esitatakse järgmistes ISAdes täiendavad nõuded ja juhised olulise väärkajastamise riskide tuvastamise ja hindamise kohta seoses konkreetsete asjaolude või tingimustega:

- ISA 540 (muudetud)[16] arvestushinnangute kohta;
- ISA 550[22] seotud osapoolte suhete ja tehingute kohta;
- ISA 570 (muudetud)[17] tegevuse jätkuvuse kohta, ja
- ISA 600[18] grupi finantsaruannete kohta.

A12. Kutsealane skeptitsism on vajalik riskihindamise protseduuride tegemisel kogutud auditi tõendusmaterjali kriitiliseks hindamiseks ning see aitab audiitoril jääda valvsaks auditi tõendusmaterjali suhtes, mis pole kallutatud riskide olemasolu kinnitamise suhtes või mis võib rääkida riskide olemasolu vastu. Kutsealane skeptitsism on hoiak, mida audiitor rakendab kutsealaste otsustuste tegemisel ja mis seejärel annab aluse audiitoripoolsetele sammudele. Audiitor kasutab kutsealast otsustust selleks, et määrata kindlaks, millal on audiitoril olemas riskihindamiseks asjakohase aluse moodustav auditi tõendusmaterjal.

A13. Kutsealase skeptitsismi rakendamine audiitori poolt võib hõlmata järgmist:

- kahtlemine vasturääkivas informatsioonis ja dokumentide usaldusväärsuses;
- juhtkonnalt ja valitsemisülesandega isikutelt hangitud järelepärimiste vastuste ja muu informatsiooni kaalumine;
- valvsus tingimuste suhtes, mis võivad osutada võimalikule pettusest või veast tulenevale väärkajastamisele, ja
- kaalumine, kas hangitud auditi tõendusmaterjal toetab audiitoripoolset olulise väärkajastamise riskide tuvastamist ja hindamist, arvestades majandusüksuse olemust ja tingimusi.

Miks on oluline hankida auditi tõendusmaterjali erapooletul viisil (vt lõik 13)

A14. Riskihindamise protseduuride kavandamine ja teostamine erapooletul viisil, olulise väärkajastamise riskide tuvastamist ja hindamist toetava auditi tõendusmaterjali hankimiseks, võib aidata audiitorit

---

15 ISA 240, lõigud 12–27

16 ISA 540 (muudetud), „Arvestushinnangute ja seonduva avalikustatud informatsiooni auditeerimine“

17 ISA 570 (muudetud), „Tegevuse jätkuvus“

18 ISA 600, „Spetsiaalselt arvesse võetavad asjaolud – grupi finantsaruannete auditid (sh komponendi audiitorite töö)“

võimaliku vasturääkiva informatsiooni tuvastamisel, mis võib omakorda aidata audiitorit kutsealase skeptitsismi kasutamisel olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel ja hindamisel.

Auditi tõendusmaterjali allikad (vt lõik 13)

A15. Riskihindamise protseduuride kavandamine ja teostamine auditi tõendusmaterjali hankimiseks erapooletul viisil võib hõlmata tõendite hankimist erinevatest allikatest majandusüksuse sees ja väljaspool seda. Samas ei nõuta audiitorilt ammendavat otsingut, et tuvastada kõik võimalikud auditi tõendusmaterjali allikad. Lisaks muudest allikatest [19] pärinevale informatsioonile võivad riskihindamise protseduuride puhul olla informatsiooni allikad muu hulgas järgmised:

- vastastikune kokkupuude juhtkonnaga, valitsemisülesandega isikutega ning teiste majandusüksuse võtmetähtsusega töötajatega, nagu näiteks siseaudiitoritega;
- teatud välised osapooled, nagu näiteks reguleeriv asutus, hangitud otsesel või kaudsel teel;
- avalikult saadaolev informatsioon majandusüksuse kohta, näiteks majandusüksuse välja antud pressiteated, analüütikute või investorite grupikoosoleku jaoks mõeldud materjalid, analüütikute aruanded või informatsioon kauplemisaktiivsuse kohta.

Olenemata informatsiooni allikast, kaalub audiitor ISA 500 kohaselt auditi tõendusmaterjalina kasutatava informatsiooni asjasse puutuvust ja usaldusväärsust.[20]

Skaleeritavus (vt lõik 13)

A16. Riskihindamise protseduuride olemus ja ulatus varieeruvad majandusüksuse olemusest ja tingimustest lähtuvalt (nt majandusüksuse poliitikate ja protseduuride ning protsesside ja süsteemide formaalsus). Audiitor kasutab kutsealast otsustust, et määrata kindlaks käesoleva ISA nõuetele vastamiseks teostatavate riskihindamise protseduuride olemus ja ulatus.

A17. Kuigi majandusüksuse poliitikate ja protseduuride ning protsesside ja süsteemide formaliseerituse ulatus võib varieeruda, nõutakse audiitorilt siiski arusaamise omandamist vastavalt lõikudele 19, 21, 22, 24, 25 ja 26.

Näited

Mõnel majandusüksusel, sealhulgas vähem keerukatel majandusüksustel ja eriti omaniku juhitavatel majandusüksustel ei pruugi olla kehtestatud struktureeritud protsesse ja süsteeme (nt riskihindamise protsess või sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsess), või neil võivad olla kehtestatud protsessid või süsteemid, mille dokumentatsioon on piiratud või mille teostamise viisis puudub järjekindlus. Kui sellistel süsteemidel ja protsessidel puudub formaalsus, võib audiitor siiski suuta teostada riskihindamise protseduure vaatluste ja järelepärimiste abil.

Muudelt majandusüksustelt, tavajuhul keerukamatelt majandusüksustelt oodatakse formaalsemate ja dokumenteeritud poliitikate ja protseduuride olemasolu. Audiitor võib seda dokumentatsiooni kasutada riskihindamise protseduuride teostamisel.

[19] Vt lõikusid A37 ja A38.

[20] ISA 500, „Auditi tõendusmaterjal“, lõik 7

A18. Esmakordse töövõtu korral võivad teostatavate riskihindamise protseduuride olemus ja ulatus olla ulatuslikumad kui korduvate töövõtu protseduuride puhul. Järgnevatel perioodidel võib audiitor keskenduda muutustele, mis on eelmisest perioodist alates toimunud.

Riskihindamise protseduuride tüübid (vt lõik 14)

A19. ISAs 500 [21] on selgitatud auditi protseduuride tüüpe, mida võidakse teostada riskihindamise protseduuride raames auditi tõendusmaterjali hankimiseks, ning edasisi auditiprotseduure. Auditi protseduuride olemust, ajastust ja ulatust võib mõjutada asjaolu, et mõned arvestusandmed ja muud tõendid võivad olla saadaval üksnes elektroonilises vormis või kindlatel ajahetkedel.[22] Audiitor võib teostada substantiivseid protseduure või kontroll(imehhanism)ide testimisi vastavalt standardile ISA 330, samaaegselt riskihindamise protseduuridega, kui see on tõhus. Hangitud auditi tõendusmaterjal, mis toetab olulise väärkajastamise riskide tuvastamist ja hindamist, võib toetada ka väärkajastamiste märkamist väite tasandil või kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse hindamist.

A20. Kuigi on nõutud, et audiitor viib majandusüksusest ning selle keskkonnast, rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ning majandusüksuse sisekontrollisüsteemist nõutava arusaamise omandamise käigus läbi kõik lõigus 14 toodud riskihindamise protseduurid (vt lõigud 19–26), ei nõuta audiitorilt nende kõikide läbiviimist arusaamise iga aspekti suhtes. Muid protseduure võib läbi viia siis, kui omandatav informatsioon võib olla abiks olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel. Selliste protseduuride näited võivad hõlmata järelepärimiste tegemist majandusüksuseväliselt õigusnõustajalt või välistelt järelevalveasutustelt või hindamisekspertidelt, keda majandusüksus on kasutanud.

Automatiseeritud tööriistad ja tehnikad (vt lõik 14)

A21. Automatiseeritud tööriistu ja tehnikaid kasutades võib audiitor teostada riskihindamise protseduure suurte andmemahtude osas (pearaamatust, eraldi alamregistrist või muudest tegevusandmetest), sealhulgas analüüsi, ümberarvutamise, taasläbiviimise või kooskõlastava võrdlemise otstarbel.

Järelepärimised juhtkonnalt ja teistelt majandusüksuses (vt lõik 14(a))

Miks tehakse järelepärimisi juhtkonnalt ja teistelt majandusüksuses

A22. Audiitori omandatud informatsioon riskide tuvastamise ja hindamise asjakohase aluse toetamiseks ning edasiste auditiprotseduuride kavandamiseks võib olla omandatud juhtkonnale ja finantsaruandluse eest vastutavatele isikutele esitatud järelepärimiste teel.

A23. Järelepärimised juhtkonnalt ja finantsaruandluse eest vastutavatelt isikutelt ja teistelt asjakohastelt isikutelt majandusüksuses ning teistelt eri vastutustasandi töötajatelt võivad anda audiitorile olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel ja hindamisel erinevaid perspektiive.

---

[21] ISA 500, lõigud A14–A17 ja A21–A25

[22] ISA 500, lõik A12

Näited

- Valitsemisülesandega isikutele suunatud järelepärimised võivad aidata audiitoril saada aru valitsemisülesandega isikute järelevalve ulatusest finantsaruannete juhtkonnapoolse koostamise üle. ISA 260 (muudetud) [23] kohaselt on tähtis tulemuslik kahepoolne infovahetus, mis aitab audiitoril koguda selles osas infot valitsemisülesandega isikutelt.
- Järelepärimised keerukate või tavapärasest erinevate tehingute algatamise, töötlemise või kajastamise eest vastutavatelt töötajatelt võivad aidata audiitoril hinnata teatud arvestuspoliitikate valiku ja rakendamise asjakohasust.
- Majandusüksusesisesele õigusnõustajale suunatud järelepärimised võivad anda informatsiooni selliste asjaolude kohta nagu kohtuprotsess, vastavus seadustele ja regulatsioonidele, teadmised majandusüksust mõjutavast pettusest või kahtlustatavast pettusest, garantiid, müügijärgsed kohustused, kokkulepped (nagu ühisettevõtted) äripartneritega ja lepingutingimuste tähendus.
- Turundus- või müügipersonalile suunatud järelepärimised võivad anda informatsiooni muutuste kohta majandusüksuse turundusstrateegiates, müügitrendide või lepinguliste kokkulepete kohta selle klientidega.
- Järelepärimised riskijuhtimise funktsiooni täitjalt (või järelepärimised sellist ülesannet täitvatelt isikutelt) võivad anda infot tegevus- ja õigusriskide kohta, mis võivad mõjutada finantsaruandlust.
- Järelepärimised IT-töötajatelt võivad anda infot süsteemimuudatuste, süsteemi- või kontroll(imehhanism)ide tõrgete või muude IT-ga seotud riskide kohta.

Avaliku sektori üksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

A24. Kui avaliku sektori üksuste audiitorid teevad järelepärimisi isikutelt, kellel võib olla informatsiooni, mis tõenäoliselt on abiks olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel, siis võivad nad hankida informatsiooni lisaallikatest, nagu näiteks audiitoritelt, kes osalevad majandusüksusega seotud tulemus- või muudes auditites.

Järelepärimised siseauditi funktsiooni täitjalt

Lisas 4 on esitatud kaalutlused majandusüksuse siseauditi funktsioonist arusaamiseks.

Miks tehakse järelepärimisi siseauditi funktsiooni täitjale (kui see funktsioon on olemas)

A25. Kui majandusüksusel on siseauditi funktsioon, võivad järelepärimised funktsiooni asjakohastelt isikutelt aidata audiitoril saada riskide tuvastamisel ja hindamisel aru majandusüksusest ja selle keskkonnast ning majandusüksuse sisekontrollisüsteemist.

[23] ISA 260 (muudetud), „Infovahetus valitsemisülesandega isikutega“, lõigu 4 punkt b

Avaliku sektori majandusüksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

A26. Avaliku sektori üksuste audiitoritel on sageli rohkem vastutust seoses sisekontrolliga ning kohalduvatele seadustele ja regulatsioonidele vastavusega. Järelepärimised siseauditi funktsiooni täitja asjaomastele isikutele võivad aidata audiitoril kindlaks teha kohalduvatele seadustele ja regulatsioonidele olulise mittevastavuse riski ning finantsaruandlusega seotud kontrollipuuduste esinemise riski.

Analüütilised protseduurid (vt lõik 14(b))

Miks teostatakse riskihindamise protseduuridena analüütilisi protseduure

A27. Analüütilised protseduurid aitavad tuvastada vasturääkivusi, tavapärasest erinevaid tehinguid või sündmusi ja summasid, suhtarve ja trende, mis viitavad auditit mõjutada võivatele asjaoludele. Tuvastatud tavapärasest erinevad või ootamatud seosed võivad aidata audiitorit olulise väärkajastamise riskide, eriti pettusest tulenevate olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel.

A28. Riskihindamise protseduuridena tehtud analüütilised protseduurid võivad seega aidata olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel ja hindamisel, tuvastades majandusüksuse aspektid, millest audiitor polnud teadlik, või arusaamisel, kuidas olemusliku riski tegurid, näiteks muutus, mõjutavad väidete vastuvõtlikkust väärkajastamisele.

Analüütiliste protseduuride tüübid

A29. Riskihindamise protseduuridena teostatavad analüütilised protseduurid võivad:

- hõlmata nii finants- kui ka mittefinantsinformatsiooni, näiteks müükide ja müüdud pinna ruutmeetrite või müüdud kauba koguse (mittefinantsiline) suhe;
- kasutada kõrgel tasemel koondatud andmeid. Seega võivad nende analüütiliste protseduuride tulemused anda üldise esialgse märgi olulise väärkajastamise tõenäosusele.

> **Näide**
>
> Paljude majandusüksuste, sealhulgas vähem keerukate ärimudelitega ja vähem keeruka infosüsteemiga majandusüksuste auditeerimisel võib audiitor teostada informatsiooni lihtsa võrdlemise, näiteks vahepealsete või igakuiste kontosaldode muutus, võrreldes eelnevate perioodide saldodega, et hankida viiteid võimalikele suurema riskiga valdkondadele.

A30. Käesolev ISA käsitleb analüütiliste protseduuride audiitoripoolset kasutamist riskihindamise protseduuridena. ISAs 520[24] käsitletakse analüütiliste protseduuride audiitoripoolset kasutamist substantiivsete protseduuridena („substantiivsed analüütilised protseduurid“) ning audiitori kohustust teha auditi lõpu eel analüütilisi protseduure. Seega riskihindamise protseduuridena teostatavate analüütiliste protseduuride puhul ei ole nõutav, et need oleksid teostatud ISA 520 nõuete kohaselt. Samas võivad ISA 520 nõuded ja rakendusmaterjal anda audiitorile kasulikke juhiseid, kui ta teostab analüütilisi protseduure riskihindamise protseduuride osana.

[24] ISA 520, „Analüütilised protseduurid“

Automatiseeritud tööriistad ja tehnikad

A31. Analüütilisi protseduure saab teha mitmete erinevate tööriistade või tehnikate abil, mis võivad olla automatiseeritud. Automatiseeritud analüütiliste protseduuride rakendamisele andmete suhtes võidakse viidata kui andmeanalüüsile.

> **Näide**
>
> Audiitor võib kasutada arvutustabelit tegelike kajastatud summade võrdlemiseks eelarves olevate summadega või võib teostada täiustatuma protseduuri, võttes majandusüksuse infosüsteemist andmeid ning analüüsides neid andmeid täiendavalt, kasutades visualiseerimistehnikaid, et tuvastada tehinguklassid, kontosaldod või avalikustatud informatsioon, mille puhul võivad olla õigustatud edasised spetsiifilised riskihindamise protseduurid.

Vaatlus ja inspekteerimine (vt lõik 14(c))

Miks teostatakse riskihindamise protseduuridena vaatlust ja inspekteerimist

A32. Vaatlus ja inspekteerimine võivad toetada või kinnitada järelepärimisi juhtkonnalt ja teistelt või rääkida neile vastu ning võivad anda ka informatsiooni majandusüksuse ja selle keskkonna kohta.

Skaleeritavus

A33. Kui poliitikad või protseduurid pole dokumenteeritud või kui majandusüksusel on vähem formaliseeritud kontroll(imehhanism)id, võib audiitor, toetamaks olulise väärkajastamise riski tuvastamist ja hindamist, siiski suuta hankida mõningat auditi tõendusmaterjali kontroll(imehhanism)i toimimise vaatluse või inspekteerimise abil.

> **Näited**
>
> - Audiitor võib otsese vaatluse abil omandada arusaamise kontroll(imehhanism)idest varude loendamise üle, isegi kui majandusüksus pole neid dokumenteerinud.
> - Audiitoril võib olla võimalik vaadelda kohustuste lahusust.
> - Audiitoril võib olla võimalik vaadelda salasõnade sisestamist.

Vaatlus ja inspekteerimine riskihindamise protseduuridena

A34. Riskihindamise protseduuride hulka võivad kuuluda alljärgneva vaatlus või inspekteerimine:

- majandusüksuse põhitegevused;
- sisedokumendid (nagu äriplaanid ja strateegiad), andmikud ja sisekontrolli käsiraamatud;
- juhtkonna poolt koostatud aruanded (nagu näiteks kvartaalsed juhtkonna aruanded ja vahefinantsaruanded) ja valitsemisülesandega isikute koostatud aruanded (nagu näiteks nõukogu koosolekute protokollid);
- majandusüksuse tööruumid ja tehasehooned;

- välistest allikatest omandatud informatsioon, nagu näiteks analüütikute, pankade või reitinguagentuuride aruanded, kaubandus- ja majandusajakirjad või regulatiivsed või finantsväljaanded, või muud välised dokumendid majandusüksuse finantstulemuste kohta (nagu näiteks lõigus A79 viidatud dokumendid);
- juhtkonna või valitsemisülesandega isikute käitumine ja teod (nagu näiteks auditikomitee koosoleku vaatlus).

Automatiseeritud tööriistad ja tehnikad

A35. Vaatlusel või inspekteerimisel, eriti varade puhul, võib kasutada ka automatiseeritud tööriistu ja tehnikaid, näiteks kasutades kaugvaatlusvahendeid (näiteks drooni).

Avaliku sektori üksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

A36. Avaliku sektori üksuse audiitorite teostatud riskihindamise protseduurid võivad hõlmata ka juhtkonna poolt seadusandjale koostatud dokumentide, näiteks kohustuslike tulemiaruannetega seotud dokumentide, vaatlust või inspekteerimist.

Informatsioon muudest allikatest (vt lõik 15)

Miks võtab audiitor arvesse informatsiooni muudest allikatest

A37. Muudest allikatest hangitud informatsioon võib olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel ja hindamisel olla asjasse puutuv, andes informatsiooni ja ülevaateid järgmise kohta:

- majandusüksuse ja selle äririskide olemus ning võimalikud muutused võrreldes varasemate perioodidega;
- juhtkonna ja valitsemisülesandega isikute ausus ja eetilised väärtused, mis võivad olla audiitoripoolsel kontrollikeskkonnast arusaamisel samuti asjasse puutuvad;
- rakendatav finantsaruandluse raamistik ja selle rakendamine majandusüksuse olemusele ja tingimustele.

Muud asjasse puutuvad allikad

A38. Muud asjasse puutuvad infoallikad on muu hulgas järgmised:

- audiitori protseduurid, mis on seotud kliendisuhte või auditi töövõtu aktsepteerimise või jätkamisega kooskõlas ISAga 220, sealhulgas nende kohta tehtud järeldused;[25]
- töövõtu partneri muud majandusüksuse jaoks teostatavad töövõtud. Töövõtu partner võib olla hankinud auditi suhtes asjasse puutuvaid teadmisi, sealhulgas majandusüksuse ja selle keskkonna kohta, tehes majandusüksusele muid töövõtte. Sellised töövõtud võivad hõlmata kokkuleppeliste protseduuride läbiviimise töövõtte või muid auditi või kindlustandvaid töövõtte, et käsitleda täiendavaid aruandluse nõudeid jurisdiktsioonis.

[25] ISA 220, „Finantsaruannete auditi kvaliteedikontroll“, lõik 12

Informatsioon audiitori eelmistest kogemustest majandusüksusega ja eelmistest audititest (vt lõik 16)

Miks on eelmistest audititest saadud informatsioon praeguse auditi puhul oluline

A39. Audiitori eelmised kogemused majandusüksusega ja kogemused eelmistes auditites läbi viidud auditi protseduuridest võivad anda audiitorile informatsiooni, mis on asjasse puutuv audiitori riskihindamise protseduuride olemuse ja ulatuse kindlaksmääramisel ning olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel ja hindamisel.

Eelmistest audititest saadud informatsiooni olemus

A40. Audiitori eelnevad kogemused majandusüksusega ning eelmistes auditites läbi viidud auditi protseduurid võivad anda audiitorile informatsiooni järgmiste asjaolude kohta:

- väärkajastamised minevikus ja kas need parandati õigeaegselt;
- majandusüksuse ja selle keskkonna olemus ning majandusüksuse sisekontroll (sealhulgas kontrollipuudujäägid);
- märkimisväärsed muudatused, mis on majandusüksuse või tema tegevustega alates eelmisest finantsperioodist aset leidnud;
- konkreetset liiki tehingud ja muud sündmused või kontosaldod (ja nendega seoses avalikustatav informatsioon), mille puhul audiitor koges raskusi vajalike auditi protseduuride läbiviimisel, näiteks nende keerukuse tõttu.

A41. Audiitor peab kindlaks määrama, kas informatsioon, mis hangiti audiitori eelmiste kogemuste käigus selle majandusüksusega ja eelnenud perioodidel läbi viidud auditi protseduuride käigus, on jätkuvalt asjasse puutuv ja usaldusväärne, kui audiitor kavatseb seda käesoleva auditi eesmärkidel kasutada. Kui majandusüksuse olemus või tingimused on muutunud või kui hangitud on uut informatsiooni, ei pruugi eelnevate perioodide informatsioon enam olla käesoleva auditi jaoks asjasse puutuv ega usaldusväärne. Sellise informatsiooni asjasse puutuvust või usaldusväärsust mõjutada võivate muutuste kindlaksmääramiseks võib audiitor teha järelepärimisi ja viia läbi muid asjakohaseid auditi protseduure, nagu näiteks asjasse puutuvate süsteemide „läbijalutamised”. Kui informatsioon ei ole usaldusväärne, võib audiitor kaaluda täiendavate, nendes tingimustes asjakohaste protseduuride teostamist.

Arutelu töövõtu meeskonnaga (vt lõigud 17–18)

Miks peab töövõtumeeskond arutama rakendatava finantsaruandluse raamistiku kohaldamist ja majandusüksuse finantsaruannete vastuvõtlikkust olulisele väärkajastamisele?

A42. Töövõtumeeskonna arutelu rakendatava finantsaruandluse raamistiku kohaldamise ja majandusüksuse finantsaruannete vastuvõtlikkuse üle olulisele väärkajastamisele:

- annab võimaluse töövõtumeeskonna suuremate kogemustega liikmetele, sealhulgas töövõtupartnerile, jagada oma arusaamist, mis põhineb nende teadmistel majandusüksuse kohta. Informatsiooni jagamine aitab kaasa kõigi töövõtumeeskonna liikmete paremale arusaamisele;

- võimaldab töövõtumeeskonna liikmetel vahetada informatsiooni äririskide kohta, mille objektiks majandusüksus on, selle kohta, kuidas võivad olemuslikud riskid mõjutada tehinguklasside, kontosaldode ja avalikustatud informatsiooni vastuvõtlikkust väärkajastamisele, ja selle kohta, kuidas ja kus võivad finantsaruanded olla vastuvõtlikud pettusest või veast tuleneva olulise väärkajastamise suhtes;
- aitab töövõtumeeskonna liikmetel saada parema arusaamise finantsaruannete olulise väärkajastamise võimalikkusest neile määratud spetsiifilistes valdkondades ja saada aru sellest, kuidas nende poolt läbi viidavate auditi protseduuride tulemused võivad mõjutada auditi muid aspekte, sealhulgas otsuseid edasiste auditiprotseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse kohta. Eriti aitab arutelu töövõtu meeskonna liikmetel vasturääkivat informatsiooni täpsemalt kaaluda, tuginedes iga liikme oma arusaamisele majandusüksuse olemusest ja tingimustest;
- annab aluse, mille põhjal töövõtumeeskonna liikmed vahetavad ja jagavad kogu auditi vältel omandatud uut informatsiooni, mis võib mõjutada olulise väärkajastamise riskide hinnangut või nende riskidele vastamiseks läbi viidavaid auditiprotseduure.

ISAga 240 nõutakse, et töövõtu meeskonna arutelus pandaks erilist rõhku sellele, kuidas ja kus võivad majandusüksuse finantsaruanded olla vastuvõtlikud pettusest tulenevale olulisele väärkajastamisele, sealhulgas sellele, kuidas pettus võib toimuda.[26]

A43. Kutsealane skeptitsism on vajalik auditi tõendusmaterjali kriitiliseks hindamiseks ning töövõtu meeskonna konkreetne ja avatud arutelu, sealhulgas ka korduvauditite puhul, võib viia olulise väärkajastamise riskide parema tuvastamise ja hindamiseni. Veel üks arutelu tulemus võib olla see, et audiitor selgitab välja konkreetsed auditi valdkonnad, mille puhul võib kutsealase skeptitsismi kasutamine olla eriti oluline, ja selle tulemusel võidakse kaasata kogenumaid töövõtu meeskonna liikmeid, kes on asjakohaselt oskuslikud, et kaasata nad nende valdkondadega seotud auditi protseduuride teostamisse.

Skaleeritavus

A44. Kui töövõttu teostab üksikisik, nagu näiteks üksikpraktiseerija (st kui töövõtu meeskonna arutelu pole võimalik), võib lõikudes A42 ja A46 viidatud asjaolude kaalumine sellegipoolest aidata audiitoril tuvastada, kus võivad esineda olulise väärkajastamise riskid.

A45. Kui töövõttu teostab suur töövõtumeeskond, nagu näiteks grupi finantsaruannete auditi puhul, ei ole alati vajalik ega ka praktiline, et ühes arutelus osaleksid kõik töövõtumeeskonna liikmed (nagu näiteks mitmes asukohas toimuva auditi puhul), samuti ei pea kõik töövõtumeeskonna liikmed olema informeeritud kõikidest otsustest, millele arutelu käigus jõuti. Töövõtupartner võib arutada asjaolusid töövõtumeeskonna võtmetähtsusega liikmetega, sealhulgas, kui seda peetakse asjakohaseks, nendega, kellel on erioskused või -teadmised ja nendega, kes vastutavad komponentide auditite eest, delegeerides arutelu teistega, pidades silmas vajalikuks peetavat infovahetuse ulatust töövõtumeeskonnas. Kasuks võib tulla töövõtupartneri poolt kinnitatud infovahetuse plaan.

[26] ISA 240, lõik 16

Avalikustatud informatsiooni puudutav arutelu rakendatavas finantsaruandluse raamistikus

A46. Rakendatava finantsaruandluse raamistiku avalikustamisnõuete arvessevõtmine töövõtumeeskonna arutelu osana aitab auditi algusjärgus teha kindlaks võimalikud avalikustatava informatsiooniga seotud olulise väärkajastamise riskid, isegi tingimustes, kus rakendatava finantsaruandluse raamistikuga nõutakse üksnes lihtsustatud avalikustatavat informatsiooni. Töövõtumeeskond võib arutada järgmisi küsimusi:

- finantsaruandluse nõuete muudatused, mis võivad põhjustada avalikustatava informatsiooni märkimisväärset lisamist või ülevaatamist;
- majandusüksuse keskkonna, finantsseisundi või tegevuse muudatused (näiteks märkimisväärne ettevõtete ühendamine auditeeritaval perioodil), mis võivad põhjustada avalikustatava informatsiooni märkimisväärset lisamist või ülevaatamist;
- avalikustatav informatsioon, mille kohta varem võis olla keeruline hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali, ja
- informatsiooni avalikustamine keerulistes küsimustes, sealhulgas juhud, mis nõuavad juhtkonnalt märkimisväärseid otsustusi selle kohta, millist informatsiooni avalikustada.

Avaliku sektori majandusüksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

A47. Avaliku sektori audiitorite töövõtumeeskonna arutelu osana võib kaaluda ka mis tahes täiendavaid laiemaid eesmärke ning seotud riske, mis tulenevad avaliku sektori üksuste auditi mandaadist või kohustustest.

Arusaamise omandamine majandusüksusest ja selle keskkonnast, rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ja majandusüksuse sisekontrollisüsteemist (vt lõigud 19–27)

> **Lisades 1–6** on esitatud täpsemad kaalutlused arusaamise omandamise kohta majandusüksusest ja selle keskkonnast, rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ja majandusüksuse sisekontrollisüsteemist.

Nõutava arusaamise omandamine (vt lõigud 19–27)

A48. Arusaamise omandamine majandusüksusest ja selle keskkonnast, rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ning majandusüksuse sisekontrollisüsteemist on dünaamiline ja korduv informatsiooni kogumise, ajakohastamise ja analüüsimise protsess ning see jätkub kogu auditi jooksul. Seega võivad audiitori ootused uue informatsiooni omandamisel muutuda.

A49. Audiitori arusaamine majandusüksusest ja selle keskkonnast ning rakendatavast finantsaruandluse raamistikust võib aidata audiitoril ka kujundada esialgsed ootused tehinguklasside, kontosaldode ja avalikustatud informatsiooni kohta, mis võivad olla märkimisväärsed tehinguklassid, kontosaldod ja avalikustatud informatsioon. Nimetatud oodatavad märkimisväärsed tehinguklassid, kontosaldod ja avalikustatud informatsioon moodustavad aluse audiitoripoolse majandusüksuse infosüsteemist arusaamise ulatusele.

Miks on nõutav arusaamine majandusüksusest ja selle keskkonnast ning rakendatavast finantsaruandluse raamistikust (vt lõigud 19–20)

A50. Audiitori arusaamine majandusüksusest ja selle keskkonnast ning rakendatavast finantsaruandluse raamistikust aitab audiitoril saada aru majandusüksuse puhul asjasse puutuvatest sündmustest ja tingimustest ning tuvastada, kuidas olemusliku riski tegurid mõjutavad väidete vastuvõtlikkust väärkajastamisele finantsaruannete koostamisel, kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga, ning ulatust, milles need seda teevad. Selline informatsioon loob viitraamistiku, mille kohaselt audiitor tuvastab ja hindab olulise väärkajastamise riske. See viitraamistik aitab audiitoril ka planeerida auditit ja kasutada auditi kestel kutsealast otsustust ning kutsealast skeptitsismi, näiteks järgmistes tegevustes:

- finantsaruannetes olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine kooskõlas ISAga 315 (muudetud 2019) või muude asjasse puutuvate standarditega (nt seoses pettuseriskidega kooskõlas ISAga 240 või kui tuvastatakse või hinnatakse arvestushinnangutega seotud riske kooskõlas ISAga 540 (muudetud));
- protseduuride teostamine, et aidata tuvastada seadustele ja regulatsioonidele mittevastavuse juhtumeid, millel võib olla oluline mõju finantsaruannetele kooskõlas ISAga 250;[27]
- hindamine, kas finantsaruannetega esitatakse adekvaatselt avalikustatud informatsiooni kooskõlas ISAga 700 (muudetud);[28]
- olulisuse või läbiviimise olulisuse kindlaksmääramine kooskõlas ISAga 320[29], või
- arvestuspoliitikate valiku ja rakendamise asjakohasuse ning finantsaruannetes avalikustatud informatsiooni adekvaatsuse kaalumine.

A51. Audiitori arusaamine majandusüksusest ja selle keskkonnast ning rakendatavast finantsaruandluse raamistikust võimaldab audiitoril ka informeeritult planeerida ja teostada edasisi auditiprotseduure, näiteks järgmised tegevused:

- analüütiliste protseduuride läbiviimisel kasutatavate ootuste kujundamine kooskõlas ISAga 520;[30]
- edasiste auditiprotseduuride kavandamine ja teostamine, et hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali kooskõlas ISAga 330, ning
- hangitud auditi tõendusmaterjali (nt seoses eelduste või juhtkonna suuliste ja kirjalike esitistega) piisavuse ja asjakohasuse hindamine.

---

27 ISA 250 (muudetud), „Seaduste ja regulatsioonidega arvestamine finantsaruannete auditi puhul“, lõik 14

28 ISA 700 (muudetud), „Arvamuse kujundamine ja aruandlus finantsaruannete kohta“, lõigu 13 punkt e

29 ISA 320, „Olulisus auditi planeerimisel ja läbiviimisel“, lõigud 10–11

30 ISA 520, lõik 5

Skaleeritavus

A52. Nõutava arusaamise olemus ja ulatus on audiitori kutsealase otsustuse küsimus ning see varieerub majandusüksuste lõikes, tuginedes majandusüksuse olemusele ja tingimustele, sealhulgas järgmisele:

- majandusüksuse, sealhulgas selle IT-keskkonna suurus ja keerukus;
- audiitori eelnevad kogemused majandusüksusega;
- majandusüksuse süsteemide ja protsesside olemus, sealhulgas see, kas need on formaliseeritud või mitte, ning
- majandusüksuse dokumentatsiooni olemus ja vorm.

A53. Audiitori riskihindamise protseduurid nõutava arusaamise omandamiseks võivad vähem keerukate majandusüksuste puhul olla vähem ulatuslikud ja keerukamate majandusüksuste puhul ulatuslikumad. Audiitorilt ei nõuta sama põhjalikku arusaamist nagu see, mis on juhtkonnal majandusüksuse juhtimisel.

A54. Mõne finantsaruandluse raamistikuga võimaldatakse väiksematel majandusüksustel esitada finantsaruannetes lihtsamat ja vähem üksikasjalikku avalikustatud informatsiooni. See ei vabasta siiski audiitorit kohustusest omandada arusaamine majandusüksusest ja selle keskkonnast ning rakendatavast finantsaruandluse raamistikust selles ulatuses, mis kehtib majandusüksuse kohta.

A55. IT kasutamine majandusüksuses ning IT-keskkonna muudatuste olemus ja ulatus võivad samuti mõjutada seda, millised erioskused on nõutava arusaamise omandamiseks vajalikud.

Majandusüksus ja selle keskkond (vt lõik 19(a))

Majandusüksuse organisatsiooniline struktuur, omandiõigus ja valitsemine ning ärimudel (vt lõik 19(a)(i))

Majandusüksuse organisatsiooniline struktuur ja omandiõigus

A56. Arusaamine majandusüksuse organisatsioonilisest struktuurist ja omandiõigusest võib võimaldada audiitoril saada aru järgmistest asjaoludest:

- majandusüksuse struktuuri keerukus;

> **Näide**
>
> Majandusüksus võib olla üks eraldiseisev majandusüksus või majandusüksuse struktuur võib hõlmata tütarettevõtteid, allüksusi või muid komponente mitmes asukohas. Lisaks võib õiguslik struktuur erineda tegevusstruktuurist. Keerukad struktuurid toovad tihti kaasa tegurid, millest tingitult võib tekkida suurem vastuvõtlikkus olulise väärkajastamise riskidele. Selliste küsimuste hulka võib kuuluda see, kas firmaväärtus, ühisettevõtted, investeeringud või eriotstarbelised majandusüksused on raamatupidamises asjakohaselt kajastatud ja kas sellised küsimused on finantsaruannetes adekvaatselt avalikustatud.

- omandiõigus ning suhted omanike ja teiste isikute või majandusüksuste vahel, sealhulgas seotud osapoolte vahel. See arusaamine võib aidata määrata kindlaks, kas seotud osapoolte

vahelised tehingud on finantsaruannetes asjakohaselt tuvastatud, kajastatud ning adekvaatselt avalikustatud;[31]

- omanike, valitsemisülesandega isikute ja juhtkonna eristamine;

> **Näide**
>
> Vähem keerukates majandusüksustes võivad majandusüksuse omanikud olla kaasatud majandusüksuse juhtimisse ning seetõttu on erisus vähene või puudub. Mõne börsinimekirja kuuluva majandusüksuse puhul võivad juhtkond, majandusüksuse omanikud ja valitsemisülesandega isikud seevastu olla selgelt eristatud.[32]

- majandusüksuse IT-keskkonna struktuur ja keerukus;

> **Näited**
>
> Majandusüksuses:
>
> - võib olla mitu eri IT-pärandsüsteemi erinevates äritegevustes, mis ei ole hästi integreeritud, põhjustades IT-keskkonna keerukuse;
> - võidakse kasutada selle IT-keskkonna aspektide väliseid või sisemisi teenusepakkujaid (nt IT-keskkonna majutuse sisseostmine kolmandalt osapoolelt või ühise teenusekeskuse kasutamine grupi IT-protsesside keskseks juhtimiseks).

Automatiseeritud tööriistad ja tehnikad

A57. Audiitor võib auditi protseduuride raames kasutada infosüsteemidest arusaamise omandamisel tehingute ja töötlemise voost arusaamiseks automatiseeritud tööriistu ja tehnikaid. Nende protseduuride tulemus võib olla see, et audiitor omandab informatsiooni majandusüksuse organisatsioonilise struktuuri või isikute kohta, kellega majandusüksus teeb äri (nt müüjad, kliendid, seotud osapooled).

Avaliku sektori üksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

A58. Avaliku sektori üksuse omandiõigus ei pruugi olla samavõrd asjasse puutuv kui erasektori majandusüksuse puhul, sest majandusüksusega seotud otsused võidakse poliitiliste protsesside tulemusel teha väljaspool majandusüksust. Seetõttu võib juhtkonnal puududa kontroll teatud otsuste üle. Asjaolud, mis võivad olla asjasse puutuvad, on muu hulgas arusaamine majandusüksuse suutlikkusest teha ühepoolseid otsuseid ning muude avaliku sektori üksuste suutlikkus kontrollida või mõjutada majandusüksuse volitusi ja strateegilist suunda.

> **Näide**

[31] ISAs 550 on kehtestatud nõuded ja antud juhised audiitori poolt arvesse võetavate asjaolude kohta, mis on seotud osapoolte seisukohast asjasse puutuvad.

[32] ISA 260 (muudetud) lõikudes A1 ja A2 on antud juhised valitsemisülesandega isikute väljaselgitamise kohta ning selgitatud, et mõnel juhul võivad majandusüksuse juhtimises osaleda mõned või kõik valitsemisülesandega isikud.

Avaliku sektori üksuse suhtes võidakse kohaldada seadusi või selliste ametiasutuste muid direktiive, mis nõuavad sellelt enne strateegia ja eesmärkide elluviimist majandusüksuseväliste osapoolte heakskiidu hankimist. Seetõttu võivad majandusüksuse õigusliku struktuuriga seotud asjaolud hõlmata kohaldatavaid seadusi ja regulatsioone ning majandusüksuse klassifikatsiooni (st kas majandusüksus on ministeerium, allüksus, agentuur või muud tüüpi majandusüksus).

Valitsemine

Miks omandab audiitor arusaamise valitsemisest?

A59. Arusaamine majandusüksuse valitsemisest võib aidata audiitoril saada aru majandusüksuse suutlikkusest tagada asjakohane järelevalve oma sisekontrollisüsteemi üle. Samas võib see arusaamine anda ka tõendeid puudustest, mis võivad näidata majandusüksuse finantsaruannete suurenenud vastuvõtlikkust olulise väärkajastamise riskidele.

Arusaamine majandusüksuse valitsemisest

A60. Asjaolud, mille kaalumine võib majandusüksuse valitsemisest arusaamise omandamisel olla audiitori jaoks asjasse puutuv, võivad hõlmata järgmist:

- kas mõni valitsemisülesandega isik või kõik valitsemisülesandega isikud osalevad majandusüksuse juhtimises;
- mittetegeva nõukogu olemasolu ja kui see on olemas, siis selle eraldatus tegevjuhtkonnast;
- kas valitsemisülesandega isikud on ametikohtadel, mis on lahutamatu osa majandusüksuse õiguslikust struktuurist, näiteks direktorid;
- valitsemisülesandega isikute alamgruppide olemasolu, nagu näiteks auditikomitee, ja sellise grupi kohustused;
- valitsemisülesandega isikute kohustused teostada järelevalvet finantsaruandluse, sealhulgas finantsaruannete heakskiitmise üle.

Majandusüksuse ärimudel

Lisas 1 on esitatud täiendavad kaalutlused arusaamise omandamiseks majandusüksusest ja selle ärimudelist ning ka täiendavad kaalutlused eriotstarbeliste majandusüksuste auditeerimiseks.

Miks omandab audiitor arusaamise majandusüksuse ärimudelist?

A61. Arusaamine majandusüksuse eesmärkidest, strateegiast ja ärimudelist aitab audiitoril saada aru majandusüksusest strateegilisel tasandil ning saada aru, milliseid äririske majandusüksus võtab ja millistega silmitsi seisab. Arusaamine finantsaruandeid mõjutavatest äririskidest aitab audiitoril tuvastada olulise väärkajastamise riske, kuna enamikul äririskidel on lõpuks finantsilised tagajärjed ja seega mõju finantsaruannetele.

Näited

Majandusüksuse ärimudel võib erinevatel viisidel tugineda IT kasutusele:

- majandusüksus müüb kingi füüsilisest kauplusest ning kasutab täiustatud varude- ja müügipunktsüsteemi, et kajastada kingade müüki, või
- majandusüksus müüb kingi internetis, nii et kõiki müügitehinguid, sealhulgas tehingu algatamist veebisaidi kaudu, töödeldakse IT-keskkonnas.

Mõlema majandusüksuse puhul oleksid märkimisväärselt erinevast ärimudelist tulenevad äririskid sisuliselt erinevad, olenemata sellest, et mõlemad majandusüksused müüvad kingi.

Arusaamine majandusüksuse ärimudelist

A62. Kõik ärimudeli aspektid pole audiitori arusaamise puhul asjasse puutuvad. Äririsk on laiem kui finantsaruannete olulise väärkajastamise risk, kuigi äririskid hõlmavad viimast. Audiitoril ei ole kohustust saada aru kõikidest äririskidest ega kõiki äririske tuvastada, kuna mitte kõik äririskid ei suurenda olulise väärkajastamise riske.

A63. Äririskid, mis suurendavad vastuvõtlikkust olulise väärkajastamise riskile, võivad tuleneda järgmisest:

- mitteasjakohased eesmärgid või strateegiad, strateegiate ebatõhus elluviimine või muudatus või keerukus;
- suutmatus tunnustada vajadust muudatuste järele võib samuti tekitada äririski, näiteks tulenevalt:
  - uute toodete või teenuste arendamisest, mis võivad ebaõnnestuda;
  - toote või teenuse toetamiseks sobimatust turust, isegi kui see on edukalt välja arendatud, või
  - toote või teenuse vigadest, mille tulemuseks võivad olla õiguslikud kohustused ja mainerisk;
- stiimulid ja surve juhtkonnale, mille tulemus võib olla kavatsuslik või kavatsematu juhtkonna erapoolikus ning mis seetõttu võivad mõjutada juhtkonna või valitsemisülesandega isikute märkimisväärsete eelduste ja ootuste põhjendatust.

A64. Näited asjaoludest, mida audiitor võib arvesse võtta, kui ta omandab arusaama majandusüksuse ärimudelist, eesmärkidest, strateegiatest ja nendega seotud äririskidest, mille tagajärjeks võib olla finantsaruannete olulise väärkajastamise risk, on järgmised:

- majandusharu arengud, näiteks personali või eriteadmiste puudumine, et tulla toime muutustega majandusharus;
- uued tooted ja teenused, mis võivad tuua kaasa suurema tootevastutuse;
- majandusüksuse äri laiendamine, kui nõudlust pole täpselt hinnatud;
- uued arvestusnõuded, kui rakendamine on olnud mittetäielik või mittenõuetekohane;

- regulatiivsed nõuded, mille tulemuseks on suurenenud avatus juriidilisele riskile;
- praegused ja tulevased finantseerimisnõuded, nagu näiteks finantseerimise kaotus, mille põhjus on majandusüksuse suutmatus vastata nõuetele;
- IT kasutamine, nagu näiteks uue IT-süsteemi juurutamine, mis mõjutab nii tegevusi kui ka finantsaruandlust, või
- strateegia rakendamise mõjud, eriti mis tahes mõjud, mis võivad tuua kaasa uued arvestusnõuded.

A65. Tavajuhul tuvastab juhtkond äririskid ja töötab välja lähenemisviisi nende käsitlemiseks. Selline riskihindamise protsess on majandusüksuse sisekontrollisüsteemi osa ja seda käsitletakse lõigus 22 ning lõikudes A109–A113.

Avaliku sektori üksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

A66. Avalikus sektoris tegutsevad majandusüksused võivad luua ja anda väärtust teistmoodi kui need, kes loovad omanikele jõukust, kuid neil on siiski olemas „ärimudel“ koos konkreetse eesmärgiga. Asjaolud, mille kohta avaliku sektori audiitorid võivad arusaamise omandada ja mis on majandusüksuse ärimudeli suhtes asjasse puutuvad, hõlmavad järgmist:

- teadmised asjasse puutuvatest valitsuse tegevustest, sealhulgas seonduvatest programmidest;
- programmi eesmärgid ja strateegiad, sealhulgas avaliku poliitika elemendid.

A67. Avaliku sektori üksuste auditite puhul võivad „juhtkonna eesmärke" mõjutada nõuded tõendada avalikku vastutavust ja nende hulka võivad kuuluda eesmärgid, mille allikateks on seadus, regulatsioonid või muud volitusnormid.

Majandusharu, regulatiivsed ja muud välised tegurid (vt lõik 19(a)(ii))

Majandusharu tegurid

A68. Asjasse puutuvate majandusharu tegurite hulka kuuluvad majandusharu tingimused, nagu konkurentsikeskkond, hankijate ja klientide suhted ning tehnoloogilised arengud. Asjaolud, mida audiitor võib arvesse võtta, on järgmised:

- turg ja konkurents, sealhulgas nõudlus, maht ja hinnakonkurents;
- tsükliline või hooajaline tegevus;
- majandusüksuse toodetega seotud tootetehnoloogia;
- energiavarustus ja maksumus.

A69. Majandusharu, milles majandusüksus tegutseb, võib põhjustada spetsiifilisi olulise väärkajastamise riske, mis tulenevad äritegevuse olemusest või reguleerituse astmest.

Näide

Ehitussektoris võivad pikaajalised lepingud kaasa tuua märkimisväärseid tulude ja kulude hinnanguid, mis põhjustavad olulise väärkajastamise riske. Sellistel juhtudel on tähtis, et töövõtumeeskonna hulka kuuluvad liikmed, kellel on piisavad asjasse puutuvad teadmised ja kogemused.[33]

Regulatiivsed tegurid

A70. Asjasse puutuvate regulatiivsete tegurite hulka kuulub regulatiivne keskkond. Regulatiivne keskkond hõlmab muude asjaolude hulgas ka rakendatavat finantsaruandluse raamistikku ning juriidilist ja poliitilist keskkonda ning selle mis tahes muudatusi. Asjaolud, mida audiitor võib arvesse võtta, on järgmised:

- reguleeritud majandusharu puhul reguleeriv raamistik, näiteks hoolsusnõuded, sealhulgas seonduv avalikustav informatsioon;
- õigusaktid ja regulatsioon, mis märkimisväärselt mõjutavad majandusüksuse tegevust, näiteks tööseadused ja -regulatsioonid;
- maksualased õigusaktid ja regulatsioonid;
- majandusüksuse äritegevuse läbiviimist hetkel mõjutavad valitsuse poliitikad nagu monetaar-, sealhulgas valuutavahetuse kontroll(imehhanism)id, fiskaal-, finantsstiimulite (näiteks valitsuse abiprogrammid) ja tariifi- või kaubanduspiirangupoliitikad;
- majandusharu ja majandusüksuse äritegevust mõjutavad keskkonnanõuded.

A71. ISA 250 (muudetud) sisaldab mõningaid spetsiifilisi nõudeid, mis on seotud majandusüksuse ja majandusharu või -sektori, kus majandusüksus tegutseb, suhtes rakendatava õigusliku ja regulatiivse raamistikuga.[34]

Avaliku sektori üksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

A72. Avaliku sektori üksuste auditite puhul võivad esineda teatud seadused ja eeskirjad, mis mõjutavad majandusüksuse tegevusi. Sellised elemendid võivad kujutada endast majandusüksusest ja selle keskkonnast arusaamise omandamisel üliolulist kaalutlust.

Muud välistegurid

A73. Muud majandusüksust mõjutavad välistegurid, mida audiitor võib arvesse võtta, on näiteks üldised majandustingimused, intressimäärad ja finantseerimise kättesaadavus ning inflatsioon või valuuta revalveerimine.

[33] ISA 220, lõik 14

[34] ISA 250 (muudetud), lõik 13

Juhtkonna kasutatud mõõdikud majandusüksuse finantstulemuste hindamiseks (vt lõik 19(a)(iii))

Miks omandab audiitor arusaamise juhtkonna kasutatud mõõdikutest?

A74. Arusaamine majandusüksuse mõõdikutest aitab audiitoril kaaluda, kas sellised mõõdikud, kasutatuna kas majandusüksusesiseselt või -väliselt, avaldavad majandusüksusele survet saavutada tulemuseesmärke. Selline surve võib motiveerida juhtkonda võtma meetmeid, mis suurendavad vastuvõtlikkust juhtkonna erapoolikusest või pettusest tulenevale väärkajastamisele (nt eesmärgiga parandada äri tulemuslikkust või kavatsuslikult väärkajastada finantsaruandeid) (vt ISAst 240 pettuse riskidega seotud nõudeid ja juhiseid).

A75. Mõõdikud võivad audiitorile näidata ka finantsaruande informatsiooni väärkajastamise riskide tõenäosust. Näiteks võivad tulemuslikkuse mõõdikud osutada, et majandusüksusel on ebatavaliselt kiire kasv või kasumlikkus, võrreldes muude majandusüksustega samas majandusharus.

Juhtkonna kasutatud mõõdikud

A76. Juhtkond ja teised mõõdavad ja vaatavad tavaliselt üle asjaolusid, mida nad peavad tähtsaks. Juhtkonnale esitatud järelepärimistest võib ilmneda, et juhtkond tugineb finantstulemuslikkuse hindamisel ja meetmete võtmisel teatud võtmetähtsusega näitajatele, mis on saadaval kas avalikult või mitte. Sellistel juhtudel võib audiitor tuvastada asjasse puutuvad tulemuslikkuse mõõdikud, kas sisemised või välised, kaaludes informatsiooni, mida majandusüksus kasutab oma äri juhtimiseks. Juhul, kui selline järelepärimine osutab tulemuslikkuse mõõtmise või ülevaatamise puudumisele, võib esineda suurenenud risk, et väärkajastamisi ei avastata ega parandata.

A77. Võtmetähtsusega näitajad, mida kasutatakse finantstulemuslikkuse hindamiseks, võivad muu hulgas olla järgmised:

- peamised tulemuslikkuse näitajad (finants- ja mittefinantsnäitajad) ning peamised suhtarvud, trendid ja tegevusstatistika;
- finantstulemuslikkuse analüüsid perioodist perioodi;
- eelarved, prognoosid, hälvete analüüsid, segmendiinfo ja tulemuslikkuse aruanded allüksuse, osakonna või muul tasandil;
- töötajate tulemuslikkuse mõõdikud ja ergutuspreemiate poliitikad;
- majandusüksuse tulemuslikkuse ja konkurentide tulemuslikkuse võrdlused.

Skaleeritavus (vt lõik 19(a)(iii))

A78. Majandusüksuse mõõdikutest arusaamiseks teostatud protseduurid võivad varieeruda, olenevalt majandusüksuse suurusest või keerukusest, aga ka omanike või valitsemisülesandega isikute osalemisest majandusüksuse juhtimises.

Näited

- Mõne vähem keeruka majandusüksuse puhul võidakse majandusüksuse pangalaenude tingimused (st panga lepingulised kohustused) siduda konkreetsete tulemuslikkuse mõõdikutega, mis on seotud majandusüksuse tulemuslikkuse või finantsseisundiga (nt

suurim käibekapitali summa). Audiitori arusaamine panga kasutatavatest tulemuslikkuse mõõdikutest võib aidata tuvastada valdkondi, kus on suurem vastuvõtlikkus olulise väärkajastamise riskile.

- Mõne majandusüksuse puhul, mille olemus ja tingimused on keerulisemad, näiteks mis tegutsevad kindlustuse või panganduse majandusharudes, võidakse tulemuslikkust või finantsseisundit mõõta regulatiivsete nõuete suhtes (nt regulatiivsed suhtarvunõuded, nagu näiteks „kapitali adekvaatsuse ning likviidsussuhtarvude tulemuskriteeriumid). Audiitori arusaamine nendest tulemuslikkuse mõõdikutest võib aidata tuvastada valdkondi, kus on suurem vastuvõtlikkus olulise väärkajastamise riskile.

Muud kaalutlused

A79. Välised osapooled võivad samuti vaadata läbi ja analüüsida majandusüksuse finantstulemusi, eriti selliste majandusüksuste puhul, mille finantsinformatsioon on avalikult saadaval. Samuti võib audiitor kaaluda avalikult saadaolevat informatsiooni, et aidata tal ärist paremini aru saada või tuvastada vasturääkiv informatsioon, mis pärineb näiteks järgmistest allikatest:

- analüütikud või krediidiagentuurid;
- uudised ja muu meedia, sealhulgas sotsiaalmeedia;
- maksuhaldusasutused;
- reguleerivad asutused;
- ametiühingud;
- finantseerimise pakkujad.

Sellist finantsinformatsiooni saab tihti hankida auditeeritavast majandusüksusest.

A80. Finantstulemuslikkuse mõõtmine ja ülevaatamine ei ole sama mis sisekontrollisüsteemi monitoorimine (mida on käsitletud sisekontrollisüsteemi komponendina lõikudes A114–A122), kuigi nende otstarbed võivad kattuda:

- tulemuslikkuse mõõtmine ja ülevaatamine on suunatud sellele, kas äri tulemuslikkus vastab juhtkonna (või kolmandate osapoolte) poolt paika pandud eesmärkidele;
- sisekontrollisüsteemi monitoorimine puudutab seevastu aga kontroll(imehhanism)ide, sealhulgas juhtkonnapoolse finantstulemuslikkuse mõõtmise ja läbivaatamisega seotud kontroll(imehhanism)ide, tulemuslikkuse monitoorimist.

Siiski annavad mõningatel juhtudel ka tulemuslikkuse näitajad informatsiooni, mis võimaldab juhtkonnal tuvastada kontrollipuudujääke.

Avaliku sektori üksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

A81. Lisaks avaliku sektori üksuse kasutatavate asjasse puutuvate mõõdikute arvesse võtmisele, et hinnata majandusüksuse finantstulemusi, võivad avaliku sektori üksuste audiitorid kaaluda ka sellist

mittefinantsinformatsiooni nagu avalike hüvedega seotud tulemuste saavutamine (näiteks konkreetse programmiga aidatud inimeste arv).

Rakendatav finantsaruandluse raamistik (vt lõik 19(b))

Arusaamine rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ja majandusüksuse arvestuspoliitikatest

A82. Asjaolud, mida audiitor võib kaaluda arusaamise omandamisel majandusüksuse rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ning kuidas seda kohaldatakse majandusüksuse ja selle keskkonna tingimuste suhtes, on muu hulgas järgmised:

- majandusüksuse finantsaruandluse tavad seoses rakendatava finantsaruandluse raamistikuga, nagu näiteks:
    - arvestuspõhimõtted ja majandusharuspetsiifilised tavad, sealhulgas majandusharuspetsiifiliste märkimisväärsete tehinguklasside, kontosaldode ja seonduva avalikustatud informatsiooni puhul finantsaruannetes (näiteks laenud ja investeeringud pankade puhul või teadus- ja arendustöö farmaatsia puhul);
    - tulu kajastamine;
    - finantsinstrumentide, sealhulgas seonduvate krediidikahjude arvestus;
    - välisvaluutas olevad varad, kohustised ja tehingud;
    - tavapärasest erinevate või keerukate tehingute kajastamine, sealhulgas need, mis toimuvad vastuolulistes või arenevates valdkondades (näiteks krüptovaluuta arvestus).
- Arusaamine majandusüksuse arvestuspoliitikate valikust ja rakendamisest, sealhulgas nende mis tahes muutused ja nende põhjused, võib hõlmata selliseid asjaolusid nagu:
    - meetodid, mida majandusüksus kasutab märkimisväärsete ja ebatavaliste tehingute kajastamiseks, mõõtmiseks, esitamiseks ja avalikustamiseks;
    - märkimisväärsete arvestuspoliitikate mõju vastuolulistes või kiiresti arenevates valdkondades, mille osas puuduvad autoriteetsed juhised või üksmeel;
    - keskkonna muutused, näiteks rakendatava finantsaruandluse raamistiku muutused või maksureformid, mille tõttu võib osutuda vajalikuks muuta majandusüksuse arvestuspoliitikaid;
    - finantsaruandluse standardid ning seadused ja regulatsioonid, mis on majandusüksuse jaoks uued ning see, millal ja kuidas majandusüksus selliseid nõudeid rakendab või neid järgib.

A83. Arusaamise omandamine majandusüksusest ja selle keskkonnast võib aidata audiitoril kaaluda, kas võib oodata majandusüksuse finantsaruandluse muudatusi (nt võrreldes varasemate perioodidega).

> **Näide**
>
> Kui majandusüksusel on perioodil toimunud märkimisväärne äriühendus, ootaks audiitor tõenäoliselt muutusi selle äriühendusega seotud tehinguklassides, kontosaldodes ja avalikustatud informatsioonis. Teise võimalusena, kui finantsaruandluse raamistikus polnud perioodi jooksul märkimisväärseid muudatusi, võib audiitori arusaamine aidata kinnitada, et eelneval perioodil omandatud arusaamine on jätkuvalt kohaldatav.

Avaliku sektori üksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

A84. Avaliku sektori üksuse rakendatav finantsaruandluse raamistik määratakse kindlaks igas jurisdiktsioonis või igas geograafilises piirkonnas asjasse puutuvate juriidiliste ja reguleerivate raamistikega. Asjaolud, mida võidakse kohalduvate finantsaruandluse nõuete majandusüksusepoolse rakendamise puhul kaaluda ning kuidas seda rakendatakse majandusüksuse ja selle keskkonna olemuse ja tingimuste suhtes, hõlmavad seda, kas majandusüksus kohaldab täielikult tekkepõhist arvestuse alust või kassapõhist arvestuse alust kooskõlas rahvusvaheliste avaliku sektori arvestusstandarditega või hübriidi.

Kuidas olemusliku riski tegurid mõjutavad väidete vastuvõtlikkust väärkajastamisele (vt lõik 19(c))

> **Lisas 2** on esitatud näited sündmustest ja tingimustest, mis võivad põhjustada olulise väärkajastamise riskide olemasolu, liigitatuna olemusliku riski teguri kaupa.

Miks omandab audiitor majandusüksusest ja selle keskkonnast ning rakendatavast finantsaruandluse raamistikust arusaamise omandamisel arusaamise olemusliku riski teguritest?

A85. Majandusüksusest ja selle keskkonnast ning rakendatavast finantsaruandluse raamistikust arusaamine aitab audiitoril tuvastada sündmusi või tingimusi, mille tunnusjooned võivad mõjutada tehinguklasse, kontosaldosid või avalikustatud informatsiooni käsitlevate väidete vastuvõtlikkust väärkajastamisele. Need tunnusjooned on olemusliku riski tegurid. Olemusliku riski tegurid võivad mõjutada väidete vastuvõtlikkust väärkajastamisele, mõjutades väärkajastamise toimumise tõenäosust või väärkajastamise toimumise korral selle suurusjärku. Arusaamine, kuidas olemusliku riski tegurid mõjutavad väidete vastuvõtlikkust väärkajastamisele, võib aidata audiitoril omandada esialgse arusaamise väärkajastamiste tõenäosusest või suurusjärgust, mis aitab omakorda audiitoril tuvastada olulise väärkajastamise riske väite tasandil kooskõlas lõigu 28 punktiga b. Arusaamine, millisel määral mõjutavad olemusliku riski tegurid väidete vastuvõtlikkust väärkajastamisele, aitab audiitoril ka hinnata võimaliku väärkajastamise tõenäosust ja suurusjärku, hinnates olemuslikku riski kooskõlas lõigu 31 punktiga a. Seega võib arusaamine olemusliku riski teguritest aidata audiitoril ka kavandada ja teostada edasisi auditiprotseduure kooskõlas ISAga 330.

A86. Audiitoripoolset olulise väärkajastamise riskide tuvastamist väite tasandil ja olemusliku riski hindamist võib mõjutada ka auditi tõendusmaterjal, mille audiitor on hankinud muude riskihindamise

protseduuride või edasiste auditiprotseduuride teostamisel või ISAde muude nõuete täitmisel (vt lõigud A95, A103, A111, A121, A124 ja A151).

Olemusliku riski tegurite mõju tehinguklassile, kontosaldole või avalikustatud informatsioonile

A87. Tehinguklassi, kontosaldo või avalikustatud informatsiooni keerukusest või subjektiivsusest tuleneva väärkajastamisele vastuvõtlikkuse ulatus on sageli tihedalt seotud ulatusega, mil määral selle suhtes esineb muutusi või ebakindlaid asjaolusid.

> **Näide**
>
> Kui majandusüksuse arvestushinnangu aluseks on eeldused, mille valiku suhtes kohaldatakse märkimisväärset otsustust, mõjutavad arvestushinnangu mõõtmist tõenäoliselt nii subjektiivsus kui ka ebakindlad asjaolud.

A88. Mida suurem on ulatus, mil määral tehinguklass, kontosaldo või avalikustatud informatsioon on keerukuse või subjektiivsuse tõttu vastuvõtlik väärkajastamisele, seda suurem on audiitori vajadus kasutada kutsealast skeptitsismi. Lisaks, kui tehinguklass, kontosaldo või avalikustatud informatsioon on keerukuse, subjektiivsuse, muutuse või ebakindla asjaolu tõttu vastuvõtlik väärkajastamisele, võivad need olemusliku riski tegurid luua võimaluse juhtkonna erapoolikusele, kas kavatsematult või kavatsuslikult, ning mõjutada juhtkonna erapoolikusest tulenevat vastuvõtlikkust väärkajastamisele. Olulise väärkajastamise riskide audiitoripoolset tuvastamist ning olemusliku riski hindamist väite tasandil mõjutavad samuti olemusliku riski tegurite omavahelised seosed.

A89. Sündmused või tingimused, mis võivad mõjutada vastuvõtlikkust väärkajastamisele juhtkonna erapoolikuse tõttu, võivad mõjutada ka vastuvõtlikkust väärkajastamisele muude pettuseriski tegurite tõttu. Seega võib see olla asjasse puutuv informatsioon kasutamiseks vastavalt ISA 240 lõigule 24, milles nõutakse, et audiitor hindaks, kas muudest riskihindamise protseduuridest ja seonduvatest tegevustest hangitud informatsioon osutab ühe või mitme pettuseriski teguri esinemisele.

Arusaamise omandamine majandusüksuse sisekontrollisüsteemist (vt lõigud 21–27)

> **Lisas 3** on täiendavalt kirjeldatud majandusüksuse sisekontrollisüsteemi olemust ja sisekontrolli olemuslikke piiranguid. Samuti on lisas 3 esitatud täiendavad selgitused sisekontrollisüsteemi komponentide kohta ISAde eesmärkidel.

A90. Audiitori arusaamine majandusüksuse sisekontrollisüsteemist omandatakse riskihindamise protseduuride kaudu, mida teostatakse sisekontrollisüsteemi igast komponendist arusaamiseks ja nende hindamiseks, nagu on sätestatud lõikudes 21–27.

A91. Majandusüksuse sisekontrollisüsteemi komponendid käesoleva ISA eesmärgil ei pruugi tingimata peegeldada seda, kuidas majandusüksus töötab välja, rakendab ja hoiab töös oma sisekontrollisüsteemi või kuidas ta võib konkreetset komponenti liigitada. Majandusüksused võivad sisekontrollisüsteemi eri aspektide kirjeldamiseks kasutada erinevat terminoloogiat või erinevaid raamistikke. Auditi eesmärgil võivad audiitorid samuti kasutada erinevat terminoloogiat või erinevaid raamistikke, tingimusel, et käsitletakse kõiki käesolevas ISAs kirjeldatud komponente.

Skaleeritavus

A92. See, millisel viisil majandusüksuse sisekontrollisüsteemi kavandatakse, teostatakse ja töös hoitakse, varieerub vastavalt majandusüksuse suurusele ja keerukusele. Näiteks vähem keerukad majandusüksused võivad oma eesmärkide saavutamiseks kasutada vähem struktureeritud või lihtsamaid kontroll(imehhanism)e (st poliitikaid ja protseduure).

Avaliku sektori üksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

A93. Avaliku sektori üksuste audiitoritel on sisekontrolli suhtes tihti lisakohustused, näiteks anda aru kehtestatud tegevuskoodeksile vastavuse kohta või anda aru kulutustest eelarve suhtes. Avaliku sektori üksuste audiitoritel võivad olla ka kohustused anda aru seadusele, regulatsioonidele või muudele volitusnormidele vastavuse kohta. Selle tulemusel võivad nendepoolsed sisekontrollisüsteemi kaalutlused olla ulatuslikumad ja üksikasjalikumad.

Infotehnoloogia majandusüksuse sisekontrollisüsteemi komponentides

> **Lisas 5** on esitatud täiendavad juhised arusaamaks majandusüksuse IT-kasutusest sisekontrollisüsteemi komponentides.

A94. Auditi üldeesmärk ja ulatus ei ole erinevad, olenevalt sellest, kas majandusüksus tegutseb peamiselt manuaalses keskkonnas või täielikult automatiseeritud keskkonnas või teatud manuaalsete ja automatiseeritud elementide kombinatsiooni hõlmavas keskkonnas (st majandusüksuse sisekontrollisüsteemis kasutatakse manuaalseid ja automatiseeritud kontroll(imehhanism)e ja muid ressursse).

Arusaamine majandusüksuse sisekontrollisüsteemi komponentide olemusest

A95. Kontroll(imehhanism)ide ülesehituse tulemuslikkuse ja nende rakendatuse hindamisel (vt lõigud A175–A181) annab audiitori arusaamine majandusüksuse sisekontrollisüsteemi igast komponendist esialgse arusaamise selle kohta, kuidas majandusüksus tuvastab äririske ning kuidas ta nendele reageerib. Samuti võib see erinevatel viisidel mõjutada olulise väärkajastamise riskide audiitoripoolset tuvastamist ja hindamist (vt lõik A86). See aitab audiitoril kavandada ja teostada edasisi auditiprotseduure, sealhulgas mis tahes plaane kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse testimiseks. Näiteks:

- audiitori arusaamine majandusüksuse kontrollikeskkonnast, majandusüksuse riskide hindamise protsessist ja majandusüksuse kontroll(imehhanism)ide komponentide monitoorimisprotsessist mõjutab tõenäolisemalt olulise väärkajastamise riskide tuvastamist ja hindamist finantsaruande tasandil;

- audiitori arusaamine majandusüksuse infosüsteemist ja infovahetusest ning majandusüksuse kontrollitegevuste komponendist mõjutab tõenäolisemalt olulise väärkajastamise riskide tuvastamist ja hindamist väite tasandil.

Kontrollikeskkond, majandusüksuse riskide hindamise protsess ning majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsess (vt lõigud 21–24)

A96. Kontroll(imehhanism)id kontrollikeskkonnas, majandusüksuse riskide hindamise protsess ja majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsess on esmajoones kaudsed kontroll(imehhanism)id (st kontroll(imehhanism)id, mis ei ole piisavalt täpsed, et hoida ära, avastada või korrigeerida väärkajastamisi väite tasandil, kuid milledega toetatakse muid kontroll(imehhanism)e ja milledel võib seega olla kaudne mõju tõenäosusele, et väärkajastamine avastatakse või hoitakse ära varases etapis). Siiski mõni kontroll(imehhanism) nendes komponentides võib olla ka otsene kontroll(imehhanism).

Miks nõutakse audiitorilt arusaamist kontrollikeskkonnast, majandusüksuse riskide hindamise protsessist ning majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsessist?

A97. Kontrollikeskkond loob üldise aluse muude sisekontrollisüsteemi komponentide toimimisele. Kontrollikeskkond otseselt ei väldi ega avasta ja paranda väärkajastamisi. See võib siiski mõjutada kontroll(imehhanism)ide tulemuslikkust muudes sisekontrollisüsteemi komponentides. Sarnaselt on majandusüksuse riskide hindamise protsess ja selle sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsess kavandatud toimima viisil, mis toetab ka kogu sisekontrollisüsteemi.

A98. Kuna need komponendid on majandusüksuse sisekontrollisüsteemi aluseks, võivad nende toimimise mis tahes puudujäägid olla finantsaruannete koostamisele läbiva mõjuga. Seetõttu mõjutavad audiitori arusaamine nendest komponentidest ja neile antud hinnangud olulise väärkajastamise riskide audiitoripoolset tuvastamist ja hindamist finantsaruande tasandil ning samuti võivad need mõjutada väärkajastamise riskide tuvastamist ja hindamist väite tasandil. Olulise väärkajastamise riskid finantsaruande tasandil mõjutavad üldiste vastuste audiitoripoolset kujundamist, sealhulgas, nagu selgitatud ISAs 330, mõju audiitori edasiste protseduuride olemusele, ajastusele ja ulatusele.[35]

Arusaamise omandamine kontrollikeskkonnast (vt lõik 21)

Skaleeritavus

A99. Kontrollikeskkonna olemus vähem keerukas majandusüksuses on tõenäoliselt erinev keerukama majandusüksuse kontrollikeskkonna olemusest. Näiteks vähem keerukates majandusüksustes ei pruugi valitsemisülesandega isikute hulka kuuluda sõltumatu või väline liige ja valitsemise rolli võib võtta otse omanik-juht, kui ei ole teisi omanikke. Seega võib mõne majandusüksuse kontrollikeskkonna puhul arvesse võetavad asjaolud olla vähem asjasse puutuvad või ei pruugi olla kohaldatavad.

A100. Lisaks ei pruugi auditi tõendusmaterjal kontrollikeskkonna elementide kohta vähem keerukas majandusüksuses olla kättesaadav dokumentaalsel kujul, eriti seal, kus infovahetus juhtkonna ja muu

[35] ISA 330, lõigud A1–A3

personali vahel on mitteformaalne, kuid tõendusmaterjal võib nendes tingimustes siiski olla asjakohaselt asjasse puutuv ja usaldusväärne.

Näited

- Vähem keeruka majandusüksuse organisatsiooniline struktuur on tõenäoliselt lihtsam ning võib hõlmata väheseid töötajaid finantsaruandlusega seotud rollides.
- Kui valitsemisrolli täidab otseselt omanik-juht, võib audiitor otsustada, et valitsemisülesandega isikute sõltumatus pole asjasse puutuv.
- Vähem keerukatel majandusüksustel ei pruugi olla kirjalikku käitumiskoodeksit, kuid selle asemel on arendatud välja firmakultuur, milles rõhutatakse aususe ja eetilise käitumise tähtsust suulise infovahetuse ja juhtkonna eeskuju kaudu. Sellest tulenevalt on audiitori jaoks vähem keeruka majandusüksuse kontrollikeskkonna kohta arusaamise omandamisel eriti tähtsad juhtkonna või omanik-juhi hoiakud, teadlikkus ja tegevused.

Arusaamine kontrollikeskkonnast (vt lõik 21(a))

A101. Audiitoripoolse kontrollikeskkonnast arusaamise omandamiseks võib koguda auditi tõendusmaterjali järelepärimiste ja muude riskihindamise protseduuride kombineerimise teel (st kinnitades järelepärimisi vaatluse või dokumentide inspekteerimise kaudu).

A102. Kaaludes ulatust, mil määral juhtkond näitab üles pühendumust aususele ja eetilistele väärtustele, võib audiitor omandada arusaamise juhtkonnalt ja töötajatelt järelepärimiste abil ning kaaludes välistest allikatest saadud informatsiooni järgmise kohta:

- kuidas juhtkond edastab töötajatele oma seisukohti äritavade ja eetilise käitumise kohta, ning
- inspekteerides juhtkonna kirjalikku käitumiskoodeksit ning vaadeldes, kas juhtkond toimib seda koodeksit toetaval moel.

Kontrollikeskkonna hindamine (vt lõik 21(b))

Miks hindab audiitor kontrollikeskkonda?

A103. Audiitori hinnang sellele, kuidas näitab majandusüksus üles käitumist, mis on kooskõlas majandusüksuse pühendumusega aususele ja eetilistele väärtustele; kas kontrollikeskkond pakub asjakohast alust majandusüksuse sisekontrollisüsteemi muudele komponentidele ning kas mis tahes tuvastatud kontrollipuudujäägid kahjustavad sisekontrollisüsteemi muid komponente, aitab audiitoril tuvastada võimalikke probleeme sisekontrollisüsteemi muudes komponentides. See on nii põhjusel, et kontrollikeskkond on majandusüksuse sisekontrollisüsteemi muude komponentide aluseks. See hinnang võib audiitoril aidata ka aru saada majandusüksuse ees seisvatest riskidest ning seega tuvastada ja hinnata olulise väärkajastamise riske finantsaruande ja väite tasanditel (vt lõik A86).

Audiitori hinnang kontrollikeskkonnale

A104. Audiitori hinnang kontrollikeskkonnale põhineb vastavalt lõigu 21 punktile a omandatud arusaamisel.

A105. Mõnda majandusüksust võib valitseda üksikisik, kes võib suures ulatuses tegutseda oma äranägemisel. Selle üksikisiku tegudel ja suhtumistel võib olla läbiv mõju majandusüksuse kultuurile, millel omakorda võib olla läbiv mõju kontrollikeskkonnale. Selline mõju võib olla positiivne või negatiivne.

Näide

Üksikisiku otsene seotus võib olla võtmetähtsusega, võimaldades majandusüksusel täita oma kasvu- ja muud eesmärgid, ning võib ka märkimisväärselt aidata kaasa tõhusale sisekontrollisüsteemile. Teisest küljest võib teadmiste ja võimu selline koondumine põhjustada ka suuremat vastuvõtlikkust väärkajastamisele juhtkonnapoolse kontroll(imehhanism)ide eiramise tõttu.

A106. Audiitor võib kaaluda, kuidas tippjuhtkonna filosoofia ja tegutsemisstiil võib kontrollikeskkonna erinevaid elemente mõjutada, võttes arvesse valitsemisülesandega isikute sõltumatute liikmete seotust.

A107. Kuigi kontrollikeskkond võib olla sisekontrollisüsteemile asjakohaseks aluseks ning võib aidata vähendada pettuseriski, pole asjakohane kontrollikeskkond tingimata tulemuslik takistus pettusele.

Näide

Inimressursipoliitikad ja -protseduurid, mis on suunatud pädeva finants-, arvestus- ja IT-personali värbamisele, võivad leevendada vigade esinemise ohtu finantsinformatsiooni töötlemisel ja kajastamisel. Sellised poliitikad ja protseduurid ei pruugi aga leevendada tippjuhtkonnapoolset kontroll(imehhanism)ide eiramist (nt tulude suuremana näitamine).

A108. Audiitori hinnang kontrollikeskkonnale, kuivõrd see on seotud majandusüksuse IT kasutusega, võib hõlmata järgmisi asjaolusid:

- kas valitsemine IT üle on proportsionaalne majandusüksuse olemuse ja keerukusega ning IT abil võimaldatavate äritegevustega, sealhulgas majandusüksuse tehnoloogiaplatvormi või arhitektuuri keerukus või arendusjärk ning ulatus, mil määral majandusüksus tugineb oma finantsaruandluse toetamiseks IT-rakendustele;
- juhtkonna organisatsiooniline struktuur seoses IT-ga ja eraldatud ressursid (näiteks kas majandusüksus on investeerinud asjakohasesse IT-keskkonda ja vajalikesse täiustustesse või kas värvatud on piisav arv asjakohaste oskustega inimesi, sealhulgas kui majandusüksus kasutab kommertstarkvara (modifikatsioonideta või piiratud modifikatsioonidega)).

Arusaamise omandamine majandusüksuse riskide hindamise protsessist (vt lõigud 22–23)

Arusaamine majandusüksuse riskide hindamise protsessist (vt lõik 22(a))

A109. Nagu selgitatud lõigus 62, ei põhjusta kõik äririskid olulise väärkajastamise riske. Arusaamisel, kuidas juhtkond ja valitsemisülesandega isikud on tuvastanud finantsaruannete koostamisel asjasse puutuvad äririskid ja teinud otsuseid nendele riskidele vastamisega seotud tegevuste kohta,

hõlmavad asjaolud, mida audiitor võib kaaluda, kuidas juhtkond või asjakohasel juhul valitsemisülesandega isikud on:

- määratlenud piisavalt täpselt ja selgelt majandusüksuse eesmärgid, et võimaldada eesmärkidega seotud riskide tuvastamist ja hindamist;
- tuvastanud majandusüksuse eesmärkide saavutamisel esinevad riskid ning analüüsinud riske, et määrata selle alusel kindlaks, kuidas neid riske tuleks juhtida, ja
- võtnud arvesse pettusevõimalust, kaaludes majandusüksuse eesmärkide saavutamisel esinevaid riske.[36]

A110. Audiitor võib kaaluda selliste äririskide mõju majandusüksuse finantsaruannete koostamisele ning selle sisekontrollisüsteemi muudele aspektidele.

Majandusüksuse riskide hindamise protsessi hindamine (vt lõik 22(b))

Miks hindab audiitor, kas majandusüksuse riskide hindamise protsess on asjakohane?

A111. Audiitori hinnang majandusüksuse riskide hindamise protsessile võib aidata audiitoril saada aru, kus on majandusüksus tuvastanud ilmneda võivad riskid ning kuidas on majandusüksus nendele riskidele reageerinud. Audiitori hinnang sellele, kuidas majandusüksus tuvastab oma äririske ning kuidas neid riske hinnatakse ja käsitletakse, aitab audiitoril saada aru, kas majandusüksuse ees seisvad riskid on tuvastatud ning kas neid on hinnatud ja käsitletud majandusüksuse olemuse ja keerukuse suhtes asjakohasel viisil. See hinnang võib audiitoril aidata ka tuvastada ja hinnata olulise väärkajastamise riske finantsaruande tasandil ja väite tasandil (vt lõik A86).

Hindamine, kas majandusüksuse riskide hindamise protsess on asjakohane (vt lõik 22(b))

A112. Audiitori hinnang majandusüksuse riskide hindamise protsessile põhineb vastavalt lõigu 22 punktile a omandatud arusaamisel.

Skaleeritavus

A113. See, kas majandusüksuse riskide hindamise protsess on majandusüksuse tingimuste suhtes asjakohane, võttes arvesse majandusüksuse olemust ja keerukust, on audiitori kutsealase otsustuse küsimus.

> **Näide**
>
> Mõnes vähem keerukas majandusüksuses, eriti omanik-juhiga majandusüksuses, võidakse asjakohane riskihindamine teostada juhtkonna või omanik-juhi otsesel osalusel (nt juht või omanik-juht võib rutiinselt pühendada aega konkurentide tegevuste ja muude turu arengute jälgimisele, et tuvastada tekkivaid äririske). Seda tüüpi majandusüksustes toimuvate riskihindamiste tõendusmaterjali ei dokumenteerita sageli formaalselt, aga aruteludest, mida audiitor juhtkonnaga peab, võib ilmneda, et faktiliselt teostab juhtkond riskihindamise protseduure.

[36] ISA 240, lõik 19

Arusaamise omandamine majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsessist (vt lõik 24)

Skaleeritavus

A114. Vähem keerukates majandusüksustes ja eriti omanik-juhiga majandusüksustes on audiitori arusaamine majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsessist sageli keskendunud sellele, kuidas juhtkond või omanik-juht on tegevustega otseselt seotud, sest majandusüksuses ei pruugi olla muid monitoorimistoiminguid.

> **Näide**
>
> Juhtkond võib saada klientidelt kaebusi ebatäpsuste kohta nende igakuistes saldoteatistes, mis hoiatab omanik-juhti probleemidest ajastuses, millal kliendi makseid arvestusandmetes kajastatakse.

A115. Majandusüksuste puhul, kus pole formaalset sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsessi, võib sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsessist arusaamine hõlmata arusaamist juhtimisarvestuse info perioodilistest ülevaatustest, mis on kavandatud, aitamaks kaasa sellele, kuidas majandusüksus hoiab ära või avastab väärkajastamisi.

Arusaamine majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsessist (vt lõik 24(a))

A116. Asjaolud, mis võivad audiitorile olla asjasse puutuvad arusaamisel, kuidas majandusüksus jälgib oma sisekontrollisüsteemi, on muu hulgas järgmised:

- monitoorimistegevuste väljatöötamine, näiteks kas toimub perioodiline või pidev monitoorimine;
- monitoorimistegevuste teostamine ja sagedus;
- monitoorimistegevuste tulemuste õigeaegne hindamine, et määrata kindlaks, kas kontroll(imehhanism)id on olnud tulemuslikud, ja
- kuidas tuvastatud puudujääkide osas on rakendatud asjakohaseid heastavaid samme, sealhulgas puudujääke puudutava info õigeaegne edastamine isikutele, kes vastutavad heastavate sammude võtmise eest.

A117. Audiitor võib kaaluda ka seda, kuidas majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsessi raames käsitletakse nende infotöötluse kontroll(imehhanism)ide monitoorimist, mis hõlmavad IT kasutamist. See võib hõlmata näiteks järgmist:

- kontroll(imehhanism)id keerukate IT-keskkondade monitoorimiseks, millega
  - hinnatakse infotöötluse kontroll(imehhanism)ide ülesehituse jätkuvat tulemuslikkust ja muuta neid vajadusel muutuste või tingimuste suhtes, või
  - hinnatakse infotöötluse kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust;
- kontroll(imehhanism)id, mille abil monitooritakse nendes automatiseeritud infotöötluse kontroll(imehhanism)ides kohaldatavaid lubasid, millega jõustatakse kohustuste lahusust;

- kontroll(imehhanism)id, mille abil monitooritakse, kuidas tuvastatakse ja käsitletakse vigu või kontrollipuudujääke, mis on seotud finantsaruandluse automatiseerimisega.

Arusaamine majandusüksuse siseauditi funktsioonist (vt lõik 24(a)(ii))

> **Lisas 4** on esitatud täiendavad kaalutlused majandusüksuse siseauditi funktsioonist arusaamiseks.

A118. Audiitori järelepärimised siseauditi funktsiooni asjakohastele isikutele aitavad audiitoril omandada arusaamise siseauditi funktsiooni täitja kohustustest. Juhul, kui audiitor määrab kindlaks, et funktsiooni täitja kohustused on seotud majandusüksuse finantsaruandlusega, võib audiitor omandada täpsema arusaamise siseauditi funktsiooni täitja poolt läbiviidud või läbiviidavatest tegevustest, vaadates üle siseauditi funktsiooni täitja asjaomase perioodi auditi plaani, kui see on olemas, ja arutades seda plaani funktsiooni asjaomaste isikutega. See arusaamine koos informatsiooniga, mis on hangitud audiitori järelepärimistega, võib samuti anda informatsiooni, mis on audiitorile olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel ja hindamisel otseselt vajalik. Kui audiitori esialgne arusaamine siseauditi funktsioonist annab talle alust eeldada, et ta kasutab läbiviidavate auditi protseduuride olemuse või ajastuse muutmiseks või ulatuse vähendamiseks siseauditi funktsiooni tööd, [37]kohaldatakse standardit ISA 610 (muudetud).

Muud majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsessis kasutatavad infoallikad

Arusaamine infoallikatest (vt lõik 24(b))

A119. Juhtkonna monitoorimistegevustes võidakse kasutada väliste osapooltega infovahetusest saadud informatsiooni, nagu näiteks klientide kaebused või reguleerija kommentaarid, mis võivad osutada probleemidele või tuua esile täiustamist vajavaid valdkondi.

Miks nõutakse audiitorilt arusaamist majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsessis kasutatavatest infoallikatest?

A120. Audiitori arusaamine infoallikatest, mida majandusüksus kasutab sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsessis, sealhulgas sellest, kas kasutatav informatsioon on asjasse puutuv ja usaldusväärne, aitab audiitoril hinnata, kas majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsess on asjakohane. Juhul, kui juhtkond eeldab, et monitoorimiseks kasutatud informatsioon on asjasse puutuv ja usaldusväärne, ilma et selleks eelduseks oleks alust, võivad informatsioonis eksisteerivad võimalikud vead panna juhtkonna potentsiaalselt tegema oma monitoorimistegevuste põhjal valesid järeldusi.

Majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsessi hindamine (vt lõik 24(c))

Miks hindab audiitor, kas majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsess on asjakohane?

A121. Audiitori hinnang sellele, kuidas majandusüksus teeb pidevaid ja eraldi hindamisi kontroll(imehhanism)ide tulemuslikkuse monitoorimiseks, aitab audiitoril saada aru, kas

[37] ISA 610 (muudetud), „Siseaudiitorite töö kasutamine“

majandusüksuse sisekontrollisüsteemi muud komponendid on olemas ja toimivad, ning aitab seega aru saada majandusüksuse sisekontrollisüsteemi muudest komponentidest. See hinnang võib audiitoril aidata ka tuvastada ja hinnata olulise väärkajastamise riske finantsaruande tasandil ja väite tasandil (vt lõik A86).

Hinnang, kas majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsess on asjakohane (vt lõik 24(c))

A122. Audiitori hinnang majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsessi asjakohasusele põhineb audiitori arusaamisel majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsessist.

Infosüsteem ja infovahetus ning kontrollitegevused (vt lõik 25–26)

A123. Infosüsteemis ja infovahetuses olevad kontroll(imehhanism)id ning kontrollitegevuste komponendid on esmajoones otsesed kontroll(imehhanism)id (st kontroll(imehhanism)id, mis on piisavalt täpsed, et hoida ära, avastada või korrigeerida väärkajastamisi väite tasandil).

Miks nõutakse audiitorilt arusaamist infosüsteemist ja infovahetusest ning kontroll(imehhanism)idest kontrollitegevuste komponendis?

A124. Audiitorilt nõutakse arusaamist majandusüksuse infosüsteemist ja infovahetusest, sest arusaamine majandusüksuse poliitikatest, millega määratletakse tehinguvood ja muud majandusüksuse infotöötluse aspektid, mis on finantsaruannete koostamisel asjasse puutuvad, ja hindamine, kas komponent toetab asjakohaselt majandusüksuse finantsaruannete koostamist, toetab olulise väärkajastamise riskide audiitoripoolset tuvastamist ja hindamist väite tasandil. Nimetatud arusaamise ja hinnangu tulemuseks võib olla ka olulise väärkajastamise riskide tuvastamine finantsaruande tasandil, kui audiitori protseduuride tulemused lahknevad majandusüksuse sisekontrollisüsteemi puudutavatest ootustest, mis võisid olla püstitatud töövõtu aktsepteerimise või jätkamise protsessi käigus omandatud informatsiooni põhjal (vt lõik A86).

A125. Audiitorilt nõutakse konkreetsete kontroll(imehhanism)ide tuvastamist kontrollitegevuste komponendis ning nende ülesehituse hindamist ja otsustamist, kas kontroll(imehhanism)e on rakendatud, sest see aitab audiitoril saada aru juhtkonna lähenemisviisist teatud riskide käsitlemisele ning loob seega aluse selliste edasiste auditiprotseduuride kavandamiseks, millega nendele riskidele vastatakse vastavalt ISA 330 nõuetele. Mida kõrgemaks risk olemusliku riski skaalal hinnatakse, seda veenvam peab olema auditi tõendusmaterjal. Isegi kui audiitor ei kavatse testida tuvastatud kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust, võib audiitori arusaamine siiski mõjutada olulise väärkajastamise riskidele vastavate substantiivsete auditi protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse kavandamist.

Audiitoripoolse infosüsteemist ja infovahetusest ning kontrollitegevustest arusaamise ja hindamise korduv olemus

A126. Nagu on selgitatud lõigus A49, võib audiitori arusaamine majandusüksusest ja selle keskkonnast ning rakendatavast finantsaruandluse raamistikust aidata audiitoril kujundada esialgsed ootused tehinguklasside, kontosaldode ja avalikustatud informatsiooni kohta, mis võivad olla märkimisväärsed tehinguklassid, kontosaldod ja avalikustatud informatsioon. Audiitor võib kooskõlas lõigu 25 punktiga a infosüsteemi ja infovahetuse komponendist arusaamise omandamisel kasutada

neid esialgseid ootusi, eesmärgiga määrata kindlaks majandusüksuse infotöötluse tegevustest omandatava arusaamise ulatus.

A127. Audiitori arusaamine infosüsteemist hõlmab arusaamist poliitikatest, millega määratletakse majandusüksuse märkimisväärsete tehinguklasside, kontosaldode ja avalikustatud informatsiooniga seotud infovood, ning muudest majandusüksuse infotöötluse tegevustega seonduvatest aspektidest. See informatsioon ning informatsioon, mis omandati infosüsteemi audiitoripoolsest hindamisest, võib kinnitada või täiendavalt mõjutada audiitori ootusi esialgselt tuvastatud märkimisväärsete tehinguklasside, kontosaldode ja avalikustatud informatsiooni kohta (vt lõik A126).

A128. Omandades arusaamist, kuidas märkimisväärsete tehinguklasside, kontosaldode ja avalikustatud informatsiooniga seotud informatsioon liigub majandusüksuse infosüsteemi, läbi selle ja sellest välja, võib audiitor tuvastada ka need kontrollitegevuste komponendi kontroll(imehhanism)id, mille tuvastamist nõutakse kooskõlas lõigu 26 punktiga a. Kontrollitegevuste komponendi kontroll(imehhanism)ide audiitoripoolne tuvastamine ja hindamine võib esmalt keskenduda kontroll(imehhanism)idele päevaraamatukannete üle ja kontroll(imehhanism)idele, mille toimimise tulemuslikkust audiitor kavatseb testida substantiivsete protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse kavandamisel.

A129. Audiitori hinnang olemuslikule riskile võib samuti mõjutada kontrollitegevuste komponendi kontroll(imehhanism)ide tuvastamist. Näiteks märkimisväärsete riskidega seotud kontroll(imehhanism)ide audiitoripoolne tuvastamine võib olla tuvastatav üksnes siis, kui audiitor on hinnanud olemuslikku riski väite tasandil kooskõlas lõiguga 31. Lisaks võivad kontroll(imehhanism)id, millega käsitletakse riske, mille puhul audiitor on selgitanud välja, et substantiivsed protseduurid üksi ei anna piisavalt asjakohast auditi tõendusmaterjali (vastavalt lõigule 33), olla tuvastatavad üksnes siis, kui audiitori olemusliku riski hinnangud on tehtud.

A130. Olulise väärkajastamise riskide audiitoripoolset tuvastamist ja hindamist väite tasandil mõjutavad nii audiitoripoolne:

- arusaamine majandusüksuse poliitikatest infotöötlustegevuste osas infosüsteemi ning infovahetuse komponendis kui ka
- kontroll(imehhanism)ide tuvastamine ja hindamine kontrollitegevuste komponendis.

Arusaamise omandamine infosüsteemist ja infovahetusest (vt lõik 25)

Lisa 3 lõikudes 15–19 on esitatud täiendavad infosüsteemi ja infovahetusega seotud kaalutlused.

Skaleeritavus

A131. Infosüsteem ja seonduvad äriprotsessid on vähem keerukates majandusüksustes tõenäoliselt vähem keerulised kui suurtes majandusüksustes ning hõlmavad tõenäoliselt vähem keerukat IT-keskkonda, kuid infosüsteemi roll on siiski sama oluline. Vähem keerukates majandusüksustes, kus juhtkond on otseselt kaasatud, ei pruugi vaja olla mahukaid arvestusprotseduuride kirjeldusi, keerukaid arvestusandmeid või kirjalikke poliitikaid. Majandusüksuse infosüsteemi asjasse puutuvatest aspektidest arusaamine võib seega nõuda vähem keeruka majandusüksuse auditis vähem jõupingutusi ning võib hõlmata rohkem järelepärimisi kui vaatlusi või dokumentatsiooni

inspekteerimisi. Vajadus omandada arusaamine on aga jätkuvalt oluline, et panna alus edasiste auditiprotseduuride kavandamisele kooskõlas ISAga 330 ning see võib audiitorit edasi aidata olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel või hindamisel (vt lõik A86).

Arusaamise omandamine infosüsteemist (vt lõik 25(a))

A132. Majandusüksuse sisekontrollisüsteem hõlmab aspekte, mis seonduvad majandusüksuse aruandluse eesmärkidega, sealhulgas selle finantsaruandluse eesmärkidega, aga see võib hõlmata ka aspekte, mis seonduvad selle tegevus- või vastavuseesmärkidega, kui sellised aspektid on finantsaruandluse suhtes asjasse puutuvad. Arusaamine, kuidas majandusüksus algatab tehinguid ja kogub informatsiooni, võib osana audiitori arusaamisest infosüsteemi kohta hõlmata informatsiooni majandusüksuse süsteemide (selle poliitikate) kohta, mis on kavandatud käsitlema vastavus- ja tegevuseesmärke, sest selline informatsioon on finantsaruannete koostamisel asjasse puutuv. Pealegi võivad mõnedel majandusüksustel olla väga integreeritud infosüsteemid, nii et kontroll(imehhanism)id võivad olla kavandatud viisil, et saavutada üheaegselt nii finantsaruandluse, vastavus- ja tegevuseesmärgid ning nende kombinatsioonid.

A133. Arusaamine majandusüksuse infosüsteemist hõlmab ka arusaamist ressurssidest, mida kasutatakse majandusüksuse infotöötlustegevustes. Kaasatud inimressursse puudutav informatsioon, mis võib olla asjasse puutuv infosüsteemi terviklusele avalduvatest riskidest arusaamisel, hõlmab järgmist:

- tööd tegevate isikute pädevus;
- kas ressursid on piisavad, ja
- kas esineb asjakohane kohustuste lahusus.

A134. Asjaolud, mida audiitor võib kaaluda arusaamisel poliitikatest, millega määratletakse majandusüksuse märkimisväärsete tehinguklasside, kontosaldode ja avalikustatud informatsiooniga seotud infovood infosüsteemi ja infovahetuse komponendis, hõlmavad järgmiste olemust:

(a) töödeldavate tehingute, muude sündmuste ja tingimustega seotud andmed või informatsioon;

(b) infotöötlus, et säilitada nende andmete või selle informatsiooni terviklus, ning

(c) informatsiooniprotsessid, personal ja muud ressursid, mida kasutatakse infotöötluse protsessis.

A135. Arusaamise omandamine majandusüksuse äriprotsessidest, mille hulka kuulub see, kuidas tehingud alguse saavad, aitab audiitoril omandada arusaamise majandusüksuse infosüsteemist viisil, mis on majandusüksuse tingimustes asjakohane.

A136. Audiitori arusaamine infosüsteemist võib olla omandatud erinevatel viisidel ja need võivad muu hulgas olla järgmised:

- järelepärimised asjasse puutuvalt personalilt protseduuride kohta, mida kasutatakse tehingute algatamiseks, kajastamiseks ja töötlemiseks ning neist aru andmiseks, või majandusüksuse finantsaruandluse protsessi kohta;
- majandusüksuse infosüsteemi poliitika- või protsessikäsiraamatute või muu dokumentatsiooni inspekteerimine;

- majandusüksuse personali poolt poliitikate või protseduuride läbiviimise vaatlemine või
- tehingute valimine ja nende jälgimine infosüsteemis rakendatava protsessi kaudu (st „läbijalutamise“ teostamine).

Automatiseeritud tööriistad ja tehnikad

A137. Audiitor võib kasutada ka automatiseeritud tehnikaid, et saada otsene juurdepääs andmebaasidele või et saada digitaalselt alla laadida majandusüksuse infosüsteemi andmebaasidest, kus talletatakse tehingute arvestusandmeid. Audiitor võib automatiseeritud töövahendeid kasutades kinnitada omandatud arusaamist selle kohta, kuidas tehingud liiguvad läbi infosüsteemi, jälgides päevaraamatukandeid või muid konkreetse tehinguga seotud digitaalseid kajastamisi või kogu tehingupopulatsiooni, alates algatamisest arvestusandmetes kuni kajastamiseni pearaamatus. Täielike või suurte tehingukogumite analüüsi tulemusena võidakse tuvastada kõrvalekalded normaalsetest või oodatavatest töötlemisprotseduuridest, mille tulemusena võidakse tuvastada olulise väärkajastamise riskid.

Väljastpoolt pearaamatut ja alamregistrit hangitud informatsioon

A138. Finantsaruanded võivad sisaldada informatsiooni, mis on saadud väljastpoolt pea- ja abiraamatuid. Näited sellisest informatsioonist, mida audiitor võib arvesse võtta, on järgmised:

- finantsaruannetes avalikustatud informatsiooni puhul asjasse puutuvatest liisingulepingutest hangitud informatsioon;
- finantsaruannetes avalikustatud informatsioon, mis on majandusüksuse riskijuhtimissüsteemi poolt loodud;
- õiglase väärtuse informatsioon, mis on juhtkonna ekspertide loodud ja on avalikustatud finantsaruannetes;
- finantsaruannetes avalikustatud informatsioon, mis on saadud finantsaruannetes kajastatud või avalikustatud arvestushinnangute koostamiseks kasutatud mudelite või muude arvutuste abil, sealhulgas informatsioon nendes mudelites kasutatud alusandmete ja eelduste kohta, näiteks:
  - majandusüksuses välja töötatud eeldused, mis võivad mõjutada põhivara kasutusaega, või
  - sellised andmed nagu intressimäärad, mida mõjutavad tegurid, mis ei ole majandusüksuse kontrolli all;
- finantsaruannetes avalikustatud info, mis käsitleb finantsmudelite abil tehtud tundlikkusanalüüse ja mis näitab, et juhtkond on võtnud arvesse alternatiivseid eeldusi;
- finantsaruannetes kajastatud või avalikustatud informatsioon, mis on saadud majandusüksuse maksudeklaratsioonidest ja -andmikest;
- finantsaruannetes avalikustatud informatsioon, mis on saadud analüüsidest, mis on koostatud toetamaks juhtkonna hinnangut majandusüksuse suutlikkusele jätkata jätkuvalt tegutsevana, näiteks võimalik avalikustatud informatsioon tuvastatud sündmuste või tingimuste kohta, mis

võivad tekitada märkimisväärset kahtlust majandusüksuse suutlikkuse suhtes jätkata jätkuvalt tegutsevana.[38]

A139. Teatud summad või avalikustatud informatsioon majandusüksuse finantsaruannetes (näiteks krediidiriski, likviidsusriski ja tururiski kohta avalikustatud info) võib põhineda majandusüksuse riskijuhtimissüsteemist saadud informatsioonil. Audiitorilt ei nõuta siiski arusaamist riskijuhtimissüsteemi kõikidest aspektidest ning ta kasutab vajaliku arusaamise kindlaksmääramiseks kutsealast otsustust.

Majandusüksusepoolne infotehnoloogia kasutus infosüsteemis

Miks audiitor omandab arusaamise infosüsteemi puhul asjasse puutuvast IT-keskkonnast?

A140. Audiitori arusaamine infosüsteemist hõlmab IT-keskkonda, mis on asjasse puutuv tehinguvoogude ja infotöötluse puhul majandusüksuse infosüsteemis, sest majandusüksuse IT-rakenduste kasutamine või IT-keskkonna muud aspektid võivad põhjustada IT kasutamisest tulenevaid riske.

A141. Arusaamine majandusüksuse ärimudelist ja kuidas sellesse integreeritakse IT kasutamine võib samuti anda kasulikku konteksti infosüsteemis oodatava IT olemusele ja ulatusele.

Arusaamine majandusüksuse IT kasutusest

A142. Audiitori arusaamine IT-keskkonnast võib keskenduda nende konkreetsete IT-rakenduste ja muude IT-keskkonna aspektide tuvastamisele ja nende olemusest ning arvust arusaamisele, mis on asjasse puutuvad tehinguvoogude ja infotöötluse puhul infosüsteemis. Tehinguvoogude või informatsiooni muudatused infosüsteemis võivad tuleneda IT-rakenduste programmimuudatustest või andmemuudatustest otse andmebaasides, mis osalevad nende tehingute või selle informatsiooni töötlemises või talletamises.

A143. Audiitor võib tuvastada IT-rakendused ja toetava IT-taristu samaaegselt koos audiitori arusaamisega sellest, kuidas märkimisväärsete tehinguklasside, kontosaldode ja avalikustatud informatsiooniga seotud informatsioon liigub majandusüksuse infosüsteemi, läbi selle ja sellest välja.

Arusaamise omandamine majandusüksuse infovahetusest (vt lõik 25(b))

Skaleeritavus

A144. Suuremates, keerukamates majandusüksustes võib informatsioon, mida audiitor võib majandusüksuse infovahetusest arusaamiseks kaaluda, tulla poliitikate käsiraamatutest ja finantsaruandluse käsiraamatutest.

A145. Vähem keerukates majandusüksustes võib infovahetus olla vähem struktureeritud (nt ei pruugita kasutada formaalseid käsiraamatuid) nii väiksema arvu vastutustasandite tõttu kui ka seetõttu, et juhtkond on paremini nähtav ja kättesaadav. Olenemata majandusüksuse suurusest, hõlbustavad avatud infovahetuskanalid eranditest aruandmist ja nende asjus tegutsemist.

Hindamine, kas infosüsteemi asjasse puutuvad aspektid toetavad majandusüksuse finantsaruannete koostamist (vt lõik 25(c))

[38] ISA 570 (muudetud), lõigud 19–20

A146. Audiitori hinnang sellele, kas majandusüksuse infosüsteem ja infovahetus toetavad asjakohaselt finantsaruannete koostamist, põhineb lõigu 25 punktide a–b alusel omandatud arusaamisel.

Kontrollitegevused (vt lõik 26)

Kontroll(imehhanism)id kontrollitegevuste komponendis

Lisa 3 lõikudes 20 ja 21 on esitatud täiendavad kontrollitegevustega seotud kaalutlused.

A147. Kontrollitegevuste komponent hõlmab kontroll(imehhanism)e, mis on kavandatud, et tagada poliitikate (mis on samuti kontroll(imehhanism)id) nõuetekohane rakendamine majandusüksuse sisekontrollisüsteemi kõigis muudes komponentides ning see hõlmab nii otseseid kui kaudseid kontroll(imehhanism)e.

Näide

Kontroll(imehhanism)id, mida majandusüksus on kehtestanud tagamaks, et majandusüksuse personal loendab ja kajastab nõuetekohaselt iga-aastast varude inventuuri, on otseselt seotud varude kontosaldo olemasolu ja täielikkuse väidete puhul asjasse puutuvate olulise väärkajastamise riskidega.

A148. Kontroll(imehhanism)ide audiitoripoolne tuvastamine ja hindamine kontrollitegevuste komponendis on keskendunud nendele infotöötluse kontroll(imehhanism)idele, mida rakendatakse infotöötluse suhtes majandusüksuse infosüsteemis ja mis otseselt vastavad informatsiooni tervikluse riskidele (st tehingute ja muu informatsiooni täielikkus, täpsus ja kehtivus). Audiitorilt siiski ei nõuta kõigi nende infotöötluse kontroll(imehhanism)ide tuvastamist ja hindamist, mis on seotud ettevõtte poliitikatega, millega määratletakse tehinguvood ja majandusüksuse infotöötluse tegevuste muud aspektid märkimisväärsete tehinguklasside, kontosaldode ja avalikustatud informatsiooni puhul.

A149. Samuti võib olla otseseid kontroll(imehhanism)e, mis esinevad kontrollikeskkonnas, majandusüksuse riskide hindamise protsessis või majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsessis ja mis võidakse tuvastada kooskõlas lõiguga 26. Samas, mida kaudsem on seos muid kontroll(imehhanism)e toetavate kontroll(imehhanism)ide ja kaalutava kontroll(imehhanism)i vahel, seda vähem tulemuslik võib see kontroll(imehhanism) seonduvate väärkajastamiste ärahoidmisel või avastamisel ja korrigeerimisel olla.

Näide

Müügijuhi müügitegevuse kokkuvõtte ülevaatus spetsiifiliste kaupluste osas regioonide kaupa on tavaliselt ainult kaudselt seotud müügitulu täielikkuse väite puhul asjasse puutuvate olulise väärkajastamise riskidega. Seega võib see olla nende riskide käsitlemisel vähem tulemuslik kui kontroll(imehhanism)id, mis on nendega otsesemalt seotud, nagu näiteks saatedokumentide kokkuviidav võrdlus arveldamisdokumentidega.

A150. Samuti nõutakse lõiguga 26, et audiitor tuvastaks ja hindaks üldisi IT-kontroll(imehhanism)e IT-rakenduste ja IT-keskkonna muude aspektide puhul, mille osas audiitor on kindlaks määranud IT kasutamisest tulenevad riskid, sest üldised IT-kontroll(imehhanism)id toetavad infotöötluse

kontroll(imehhanism)ide jätkuvat tulemuslikku toimimist. Üldine IT-kontroll(imehhanism) üksi pole üldjuhul piisav, et käsitleda olulise väärkajastamise riski väite tasandil.

A151. Kontroll(imehhanism)id, mille tuvastamist ja mille ülesehituse hindamist ning mille rakendamise kindlaksmääramist audiitorilt kooskõlas lõiguga 26 nõutakse, on need:

- kontroll(imehhanism)id, mille toimimise tulemuslikkust audiitor kavatseb substantiivsete protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramisel testida. Selliste kontroll(imehhanism)ide hindamine loob audiitorile aluse kontrolliprotseduuride testi kavandamiseks kooskõlas ISAga 330. Need kontroll(imehhanism)id hõlmavad ka kontroll(imehhanism)e, millega käsitletakse riske, mille osas substantiivsed protseduurid üksi ei anna piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali;
- kontroll(imehhanism)id, millega käsitletakse märkimisväärseid riske ja kontroll(imehhanism)e päevaraamatukannete üle. Selliste kontroll(imehhanism)ide audiitoripoolne tuvastamine ja hindamine võib samuti mõjutada audiitori arusaamist olulise väärkajastamise riskidest, sealhulgas täiendavate olulise väärkajastamise riskide tuvastamist (vt lõik A95). Selle arusaamise põhjal kavandab audiitor ka seonduvatele hinnatud olulise väärkajastamise riskidele vastavate substantiivsete auditiprotseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse;
- muud kontroll(imehhanism)id, mis on audiitori arvamusel asjakohased, võimaldamaks audiitoril saavutada lõigu 13 eesmärgid seoses riskidega väite tasandil, tuginedes audiitori kutsealasele otsustusele.

A152. Tuvastatud peavad olema kontrollitegevuste komponendis olevad kontroll(imehhanism)id, kui sellised kontroll(imehhanism)id vastavad lõigu 26 punktiga a hõlmatud ühele või mitmele kriteeriumile. Kui aga mitmest kontroll(imehhanism)ist igaühega saavutatakse sama eesmärk, ei ole vajalik tuvastada iga sellise eesmärgiga seotud kontroll(imehhanism)i.

Kontroll(imehhanism)ide tüübid kontrollitegevuste komponendis (vt lõik 26)

A153. Näited kontroll(imehhanism)idest kontrollitegevuste komponendis hõlmavad volitusi ja heakskiitmisi, kooskõlastavaid võrdlemisi, tõendamisi (nagu näiteks muutmise ja valideerimise kontrollimised või automaatsed arvutused), kohustuste lahusust ning füüsilisi või loogilisi kontroll(imehhanism)e, sealhulgas neid, mis käsitlevad varade kaitsmist.

A154. Kontrollitegevuste komponendis olevate kontroll(imehhanism)ide hulka võivad kuuluda ka kontroll(imehhanism)id, mille juhtkond on kehtestanud, et käsitleda olulise väärkajastamise riske seoses avalikustatava informatsiooniga, mis ei ole koostatud kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga. Sellised kontroll(imehhanism)id võivad puudutada finantsaruannetes esitatud informatsiooni, mis on saadud väljastpoolt pea- ja abiraamatuid.

A155. Olenemata sellest, kas kontroll(imehhanism)id on IT-keskkonnas või manuaalsetes süsteemides, võivad kontroll(imehhanism)idel olla erinevad eesmärgid ning neid võidakse rakendada erinevatel organisatsioonilistel ja funktsionaalsetel tasanditel.

Skaleeritavus (vt lõik 26)

A156. Vähem keerukate majandusüksuste kontrollitegevuste komponendis olevad kontroll(imehhanism)id on tõenäoliselt sarnased nendega, mida kasutatakse suuremates majandusüksustes, kuid formaalsus, millega need toimivad, võib varieeruda. Lisaks võib vähem keerukates majandusüksustes kontroll(imehhanism)e juhtkond rakendada rohkem otse.

> **Näide**
>
> Juhtkonna ainuõigus anda klientidele krediiti ja kinnitada märkimisväärseid oste võib anda tugeva kontrolli tähtsate kontosaldode ja tehingute üle.

A157. Vähem keerukates majandusüksustes, kus on vähem töötajaid, võib kohustuste lahususe kehtestamine olla vähem teostatav. Siiski omanik-juhiga majandusüksuses võib omanik-juht olla tänu otsesele osalemisele võimeline rakendama tulemuslikumat järelevalvamist kui suuremas majandusüksuses, mis võib kompenseerida üldiselt piiratumaid võimalusi kohustuste lahususeks. Kuigi, nagu on selgitatud ka ISAs 240, võib ühe isiku domineerimine juhtkonnas olla võimalik kontrollipuudujääk, sest siis on juhtkonnal kontroll(imehhanism)ide eiramise võimalus.[39]

Kontroll(imehhanism)id, mis käsitlevad olulise väärkajastamise riske väite tasandil (vt lõik 26(a))

Kontroll(imehhanism)id, millega käsitletakse märkimisväärse riskina kindlaks määratud riski lõik 26(a)(i))

A158. Olenemata sellest, kas audiitor plaanib testida märkimisväärseid riske käsitlevate kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust, võib omandatud arusaamine juhtkonna lähenemisviisist nende riskide käsitlemisele, anda aluse nendele riskidele vastavate substantiivsete protseduuride kavandamiseks ja teostamiseks, nagu nõutakse ISAs 330.[40] Kuigi riskid, mis on seotud märkimisväärsete mitterutiinsete või otsustust nõudvate asjaoludega, on sageli väiksema tõenäosusega rutiinsete kontroll(imehhanism)ide objektiks, võivad juhtkonnal olla nende riskidega toimetulekuks plaanis muud vastused. Seega võib audiitori arusaamine sellest, kas majandusüksus on kavandanud ja rakendanud kontroll(imehhanism)id mitterutiinsetest või otsustust nõudvatest asjaoludest tulenevate riskide üle, hõlmata seda, kas ja kuidas juhtkond riskidele vastab. Selliste vastuste hulka võivad kuuluda:

- kontroll(imehhanism)id, nagu näiteks eelduste ülevaatamine tippjuhtkonna või ekspertide poolt;
- dokumenteeritud protsessid arvestushinnangute jaoks;
- heakskiit valitsemisülesandega isikutelt.

[39] ISA 240, lõik A28

[40] ISA 330, lõik 21

Näide

Kui eksisteerivad ühekordsed sündmused, nagu näiteks teate saamine märkimisväärse kohtuprotsessi kohta, võib majandusüksuse vastuse arvessevõtmine hõlmata selliseid asjaolusid nagu see, kas see on edastatud asjakohastele ekspertidele (nagu näiteks ettevõttesisene või -väline õigusnõustaja), kas on hinnatud võimalikku mõju ja milline ettepanek on tehtud informatsiooni avalikustamiseks nende tingimuste kohta finantsaruannetes.

A159. ISAga 240[41] nõutakse audiitorilt arusaamist pettusest tulenevate olulise väärkajastamise hinnatud riskidega (mida käsitletakse märkimisväärsete riskidena) seotud kontroll(imehhanism)idest ning selles selgitatakse täiendavalt et on oluline, et audiitor omandaks arusaamise kontroll(imehhanism)idest, mida juhtkond on välja töötanud, rakendanud ja töös hoidnud pettuse ärahoidmiseks ja avastamiseks.

Kontroll(imehhanism)id päevaraamatukannete üle (vt lõik 26(a)(ii))

A160. Kontroll(imehhanism)id, mis käsitlevad selliseid olulise väärkajastamise riske väite tasandil, mis oodatavalt tuvastatakse kõigi auditite puhul, on kontroll(imehhanism)id päevaraamatu kannete üle, sest viis, kuidas majandusüksus kannab tehingutöötlusest saadud informatsiooni pearaamatusse, hõlmab tavaliselt päevaraamatukannete kasutamist, olgu need siis standardsed või mittestandardsed või automaatsed või manuaalsed. Ulatus, milles muud kontroll(imehhanism)id tuvastatakse, võib varieeruda, olenevalt majandusüksuse olemusest ning audiitori plaanitud lähenemisviisist edasistele auditiprotseduuridele.

Näide

Vähem keeruka majandusüksuse auditis ei pruugi majandusüksuse infosüsteem olla keerukas ning audiitor ei pruugi tugineda kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkusele. Lisaks ei pruugi audiitor olla tuvastanud mis tahes märkimisväärseid riske või mis tahes muid olulise väärkajastamise riske, mille puhul on audiitoril vaja hinnata kontroll(imehhanism)ide ülesehitust ja määrata kindlaks, kas neid on rakendatud. Sellises auditis võib audiitor määrata kindlaks, et tuvastatud pole muid kontroll(imehhanism)e kui majandusüksuse kontroll(imehhanism)id päevaraamatukannete üle.

Automatiseeritud tööriistad ja tehnikad

A161. Manuaalsetes pearaamatusüsteemides saab mittestandardseid päevaraamatukandeid tuvastada arvestusregistrite, päevaraamatute ja toetava dokumentatsiooni uurimise kaudu. Kui pearaamatu pidamiseks ja finantsaruannete koostamiseks kasutatakse automatiseeritud protseduure, võivad sellised kanded eksisteerida ainult elektroonilisel kujul ja seetõttu võib olla neid palju lihtsam tuvastada automatiseeritud tehnikate kasutamise abil.

Näide

[41] ISA 240, lõigud 28 ja A33

> Vähem keeruka majandusüksuse auditis võib audiitor suuta kogu päevaraamatukannete loendi ühte lihtsasse arvutustabelisse välja võtta. Seejärel võib olla audiitoril võimalik päevaraamatukandeid sorteerida, rakendades erinevaid filtreid nagu vääringusumma, koostaja või läbivaataja nimi, eraldi üksnes bilansi ning kasumiaruande juurde kuuluvad päevaraamatukanded, või vaadata loendit kuupäeva alusel, mil päevaraamatukanne pearaamatusse kirjendati, et aidata audiitoril kavandada vastuseid päevaraamatukannetega seoses tuvastatud riskidele.

Kontroll(imehhanism)id, mille puhul audiitor plaanib testida toimimise tulemuslikkust (vt lõik 26(a)(iii))

A162. Audiitor määrab kindlaks, kas väite tasandil esineb mis tahes olulise väärkajastamise riske, mille puhul ei ole võimalik ainuüksi substantiivsete protseduuride abil hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali. Audiitorilt nõutakse vastavalt ISAle 330 [42] testide kavandamist ja teostamist kontroll(imehhanism)ide puhul, mis käsitlevad olulise väärkajastamise riske, kui substantiivsed protseduurid üksi ei anna piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali väite tasandil. Eelnevast tulenevalt peab selliseid riske käsitlevate kontroll(imehhanism)ide olemasolul need tuvastama ja neid hindama.

A163. Muudel juhtudel, kui audiitor plaanib substantiivsete protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramisel kooskõlas ISAga 330 võtta arvesse kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust, tuleb tuvastada ka need kontroll(imehhanism)id, sest ISAga 330 [43] nõutakse, et audiitor kavandaks ja teostaks nende kontroll(imehhanism)ide testid.

> **Näited**
>
> Audiitor võib plaanida kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse testimist:
>
> - rutiinsete tehinguklasside üle, sest selline testimine võib ühetaoliste tehingute suurte hulkade puhul olla tulemuslikum või tõhusam;
> - majandusüksuselt saadud informatsiooni täielikkuse ja täpsuse üle (nt kontroll(imehhanism)id süsteemi loodud aruannete koostamise üle), et määrata kindlaks selle informatsiooni usaldusväärsus, kui audiitor kavatseb nende kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust võtta arvesse edasiste auditiprotseduuride kavandamisel ja teostamisel;
> - seoses põhitegevustega ja vastavuses olemise eesmärkidega, kui need on seotud andmetega, mida audiitor hindab või kasutab auditi protseduuride rakendamisel.

A164. Audiitori plaane testida kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust võivad mõjutada ka tuvastatud olulise väärkajastamise riskid finantsaruande tasandil. Näiteks kui tuvastatakse kontrollikeskkonnaga seotud puudujäägid, võib see mõjutada audiitori üldisi ootusi otseste kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse suhtes.

---

[42] ISA 330, lõigu 8 punkt b

[43] ISA 330, lõigu 8 punkt a

Muud kontroll(imehhanism)id, mida audiitor peab asjakohaseks (vt lõik 26(a)(iv))

A165. Muud kontroll(imehhanism)id, mille tuvastamist, ülesehituse hindamist ja rakendamise kindlaksmääramist võib audiitor pidada asjakohaseks, võivad olla järgmised:

- kontroll(imehhanism)id, mis käsitlevad olemusliku riski skaalal kõrgemaks hinnatud riske, kuid mida pole kindlaks määratud märkimisväärse riskina;
- kontroll(imehhanism)id, mis on seotud detailsete andmike ja pearaamatu kooskõlastava võrdlusega, või
- täiendavad kasutaja-majandusüksuse kontroll(imehhanism)id, kui kasutatakse teenust osutavat organisatsiooni.[44]

IT-rakenduste ja IT-keskkonna muude aspektide, IT kasutamisest tulenevate riskide ja üldiste IT-kontroll(imehhanism)ide tuvastamine (vt lõik 26(b)–(c))

> **Lisas 5** on esitatud IT-rakenduste ja IT-keskkonna muude aspektide tunnuste näited ning juhised nende tunnuste kohta, mis võivad olla asjasse puutuvad IT-rakenduste ja IT-keskkonna muude selliste aspektide tuvastamisel, millega kaasnevad IT kasutamisest tulenevad riskid.

IT-rakenduste ja IT-keskkonna muude aspektide tuvastamine (vt lõik 26(b))

Miks audiitor tuvastab IT kasutamisest tulenevad riskid ning tuvastatud IT-rakenduste ja IT-keskkonna muude aspektidega seotud üldised IT-kontroll(imehhanism)id?

A166. Arusaamine IT kasutamisest tulenevatest riskidest ja üldistest IT-kontroll(imehhanism)idest, mida majandusüksus nende riskide käsitlemiseks rakendab, võib mõjutada:

- audiitori otsust selle kohta, kas testida kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust, et käsitleda olulise väärkajastamise riski väite tasandil;

  > **Näide**
  >
  > Kui üldised IT-kontroll(imehhanism)id ei ole kujundatud tulemuslikult või kui neid ei ole asjakohaselt rakendatud, et käsitleda IT kasutamisest tulenevaid riske (nt kontroll(imehhanism)id, mis ei hoia asjakohaselt ära või ei avasta volitamata programmimuudatusi või volitamata juurdepääsu IT-rakendustele), võib see mõjutada audiitori otsust tugineda mõjutatud IT-rakenduste automatiseeritud kontroll(imehhanism)idele.

- audiitori hinnangut kontrolliriskidele väite tasandil;

  > **Näide**
  >
  > Infotöötluse kontroll(imehhanism)i toimimise jätkuv tulemuslikkus võib oleneda teatud üldistest IT-kontroll(imehhanism)idest, mis hoiavad ära või avastavad infotöötluse volitamata

[44] ISA 402, „Teenust osutavat organisatsiooni kasutava majandusüksusega seotud auditi kaalutlused“

programmimuudatused IT-kontroll(imehhanism)is (st programmimuudatuste kontroll(imehhanism)id seonduva IT-rakenduse üle). Sellistel tingimustel võib üldiste IT-kontroll(imehhanism)ide oodatav toimimise tulemuslikkus (või selle puudumine) mõjutada audiitori hinnangut kontrolliriskile (nt kontrollirisk võib olla suurem, kui sellised üldised IT-kontroll(imehhanism)id on oodatavalt mittetulemuslikud või kui audiitor ei plaani üldisi IT-kontroll(imehhanism)e testida).

- audiitori strateegiat majandusüksuse esitatud sellise informatsiooni testimiseks, mille on koostanud majandusüksuse IT-rakendused või mis hõlmab neist pärinevat informatsiooni;

Näide

Kui majandusüksuse loodud informatsioon, mida kasutatakse auditi tõendusmaterjalina, on loodud IT-rakenduste poolt, võib audiitor otsustada testida kontroll(imehhanism)e süsteemi loodud aruannete üle, sealhulgas tuvastada ja testida üldisi IT-kontroll(imehhanism)e, mis käsitlevad asjakohatu või volitamata programmimuudatuste või otseste aruande andmete muutmiste riske.

- audiitori hinnangut olemuslikule riskile väite tasandil või

Näide

Kui IT-rakenduses esinevad märkimisväärsed või ulatuslikud programmimuudatused, et käsitleda uusi või muudetud rakendatava finantsaruandluse raamistiku aruandlusnõudeid, võib see anda märku uute nõuete keerukusest ja nende mõjust majandusüksuse finantsaruannetele. Selliste ulatuslike programmi- või andmemuudatuste korral avalduvad IT kasutamisest tulenevad riskid tõenäoliselt ka IT-rakenduse puhul.

- edasiste auditiprotseduuride kavandamist.

Näide

Kui infotöötluse kontroll(imehhanism)id olenevad üldistest IT-kontroll(imehhanism)idest, võib audiitor otsustada testida üldiste IT-kontroll(imehhanismi)ide toimimise tulemuslikkust, mis nõuab siis selliste üldiste IT-kontroll(imehhanism)ide testide kavandamist. Kui audiitor otsustab samadel tingimustel mitte testida üldiste IT-kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust või on üldised IT-kontroll(imehhanism)id oodatavalt mittetulemuslikud, võib olla vaja IT kasutamisest tulenevaid seonduvaid riske käsitleda substantiivsete protseduuride kavandamise abil. Samas ei pruugi IT kasutamisest tulenevate riskide käsitlemine olla võimalik, kui need riskid on seotud riskidega, mille osas substantiivsed protseduurid üksi ei anna piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali. Sellistel tingimustel võib audiitoril olla vaja võtta arvesse mõjusid auditiarvamusele.

Selliste IT-rakenduste tuvastamine, millega kaasnevad IT kasutamisest tulenevad riskid

A167. Infosüsteemi suhtes asjasse puutuvate IT-rakenduste puhul võib arusaamine majandusüksuses sisse seatud konkreetsete IT-protsesside ja üldiste IT-kontroll(imehhanism)ide olemusest ja keerukusest aidata audiitoril määrata kindlaks, millistele IT-rakendustele majandusüksus tugineb, et töödelda informatsiooni majandusüksuse infosüsteemis nõuetekohaselt ja säilitada selle terviklus. Selliste IT-rakendustega võivad kaasneda IT kasutamisest tulenevad riskid.

A168. Selliste IT-rakenduste tuvastamine, millega kaasnevad IT kasutamisest tulenevad riskid, hõlmab audiitori tuvastatud kontroll(imehhanism)ide arvessevõtmist, kuna nimetatud kontroll(imehhanism)id võivad hõlmata IT kasutamist või sellele tugineda. Audiitor võib keskenduda sellele, kas IT-rakendus hõlmab automatiseeritud kontroll(imehhanism)e, millele juhtkond toetub ja mille audiitor on tuvastanud, sealhulgas kontroll(imehhanism)id, mis käsitlevad riske, mille osas substantiivsed protseduurid üksi ei anna piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali. Audiitor võib võtta arvesse ka seda, kuidas informatsiooni märkimisväärsete tehinguklasside, kontosaldode ja avalikustatud informatsiooniga seotud informatsioonisüsteemis talletatakse ja töödeldakse ning kas juhtkond tugineb selle informatsiooni tervikluse säilitamisel üldistele IT-kontroll(imehhanism)idele.

A169. Audiitori tuvastatud kontroll(imehhanism)id võivad sõltuda süsteemi loodud aruannetest, mille puhul võivad antud aruandeid loovate IT-rakendustega kaasneda IT kasutamisest tulenevad riskid. Muudel juhtudel ei pruugi audiitoril olla kavas tugineda süsteemi loodud aruannete kontroll(imehhanism)idele, vaid viia läbi selliste aruannete sisendite ja väljundite otsene testimine, sel juhul ei tarvitse audiitor tuvastada, et seotud IT-rakendustega kaasnevad IT kasutamisest tulenevad riskid.

Skaleeritavus

A170. Audiitori arusaamine IT-protsesside ulatusest, sealhulgas majandusüksuse kehtestatud üldiste IT-kontroll(imehhanism)ide ulatusest sõltub majandusüksuse olemusest, asjaoludest ja IT-keskkonnast ning samuti audiitori tuvastatud kontroll(imehhanism)ide olemusest ja ulatusest. Antud teguritest sõltub ka selliste IT-rakenduste arv, millega kaasnevad IT kasutamisest tulenevad riskid.

Näited

- Ettevõttel, kes kasutab kommertstarkvara ja kellel puudub juurdepääs lähtekoodile mis tahes programmimuudatuste tegemiseks, puudub tõenäoliselt programmimuudatuste protsess, kuid võib olla olemas protsess või protseduurid tarkvara konfigureerimiseks (nt kontoplaan, aruandlusparameetrid või -künnised). Lisaks võib ettevõttel olla protsess või protseduurid rakenduse juurdepääsu haldamiseks (nt määratud isik, kellel on kommertsvarale administraatori juurdepääs). Sellises olukorras ei ole majandusüksusel tõenäoliselt ametlikke üldiseid IT-kontroll(imehhanism)e ning puudub selleks ka vajadus.
- Seevastu suurem majandusüksus võib toetuda infotehnoloogiale märkimisväärses ulatuses ning IT-keskkond võib hõlmata mitmesuguseid IT-rakendusi ja IT-keskkonna haldamiseks vajalikud IT-protsessid võivad olla keerulised (nt eksisteerib määratud IT-osakond, mis arendab ja viib ellu programmimuudatusi ja haldab juurdepääsuõigusi), sealhulgas võib majandusüksus olla IT-protsesside jaoks juurutanud ametlikud üldised IT-kontroll(imehhanism)id.
- Kui juhtkond ei tugine tehingute töötlemisel ega andmete haldamisel automatiseeritud kontroll(imehhanism)idele ega üldistele IT-kontroll(imehhanism)idele ning audiitor ei ole tuvastanud automatiseeritud kontroll(imehhanism)e ega muid informatsiooni töötlemise kontroll(imehhanism)e (ega üldistele IT-kontroll(imehhanism)idele tuginevaid kontroll(imehhanism)e), võib audiitor kavatseda läbi viia majandusüksuse poolt IT abil loodud informatsiooni otsese testimise ega pruugi tuvastada ühtki IT-rakendust, millega kaasnevad IT kasutamisest tulenevad riskid.
- Kui juhtkond toetub andmete töötlemisel või haldamisel IT-rakendusele ning andmehulk on märkimisväärne ja kui juhtkond toetub automatiseeritud kontrollide teostamisel IT-rakendusele, mille audiitor on ka tuvastanud, siis kaasnevad IT-rakendusega tõenäoliselt IT kasutamisest tulenevad riskid.

A171. Kui majandusüksuse IT-keskkond on keerukam, siis eeldab IT-rakenduste ja muude IT-keskkonna aspektide tuvastamine, IT kasutamisest tulenevate riskide kindlaks tegemine ja üldiste IT-kontroll(imehhanism)ide tuvastamine tõenäoliselt erialaste IT-oskustega meeskonnaliikmete kaasamist. Keerukate IT-keskkondade korral on taoline kaasamine tõenäoliselt määrava tähtsusega ning võimalik, et ulatuslik.

Muude IT-keskkonna aspektide tuvastamine, millega kaasnevad IT kasutamisest tulenevad riskid

A172. Muud IT-keskkonna aspektid, millega võivad kaasneda IT kasutamisest tulenevad riskid, hõlmavad võrku, operatsioonisüsteemi ja andmebaase ning teatud juhtudel ka IT-rakenduste vahelisi liideseid. Kui audiitor ei tuvasta IT-rakendusi, millega kaasnevad IT kasutamisest tulenevad riskid, siis ei tuvastata üldiselt ka muid IT-keskkonna aspekte. Kui audiitor on tuvastanud IT-rakendused, millega kaasnevad IT kasutamisest tulenevad riskid, siis tuvastatakse tõenäoliselt ka muud IT-keskkonna aspektid (nt andmebaas, operatsioonisüsteem, võrk), kuna need toetavad tuvastatud IT-rakendusi ja töötavad nendega koostoimes.

IT kasutamisest tulenevate riskide ja üldiste IT-kontroll(imehhanism)ide tuvastamine (vt lõik 26(c))

Lisas 6 on esitatud kaalutlused üldistest IT-kontroll(imehhanism)idest arusaamiseks.

A173. IT kasutamisest tulenevate riskide tuvastamisel võib audiitor võtta arvesse tuvastatud IT-rakenduse või IT-keskkonna muu aspekti olemust ning põhjuseid, miks sellega kaasnevad IT kasutamisest tulenevad riskid. Mõne tuvastatud IT-rakenduse või IT-keskkonna muu aspekti korral võib audiitor tuvastada IT kasutamisest tulenevalt riskid, mis on seotud peamiselt volitamata juurdepääsu või volitamata programmimuudatustega või mis käsitlevad mitteasjakohaste andmemuudatustega seotud riske (mitteasjakohaste andmemuudatustega seotud riskid, mis tulenevad otsesest juurdepääsust andmebaasile või suutlikkusest otseselt informatsiooni manipuleerida).

A174. IT kasutamisest tulenevalt kohalduvate riskide ulatus ja olemus sõltuvad tuvastatud IT-rakenduste ja muude IT-keskkonna aspektide tunnusjoontest. Avalduvad IT-riskid võivad tuleneda sellest, et majandusüksus kasutab oma IT-keskkonna tuvastatud aspektide suhtes väliseid või sisemisi teenusepakkujaid (nt IT-keskkonna majutuse sisseostmine kolmandalt osapoolelt või jagatud teenusekeskuse kasutamine grupi IT-protsesside kokkuseks juhtimiseks). IT kasutamisest tulenevalt kohalduvaid riske võidakse tuvastada ka küberjulgeolekuga seoses. Tõenäoliselt on IT kasutamisest tulenevaid riske rohkem juhul, kui automatiseeritud rakenduse kontroll(imehhanism)ide maht on suurem ja ülesehitus keerukam ning juhtkond toetub tehingute tõhusa töötlemise või alusandmete tervikluse tõhusa säilitamise tagamisel antud kontroll(imehhanism)idele suuremal määral.

Tuvastatud kontroll(imehhanism)ide ülesehituse hindamine ja rakendamise kindlaks tegemine kontrollitegevuse komponendis (vt lõik 26(d))

A175. Tuvastatud kontroll(imehhanism)i ülesehituse hindamisega kaasneb audiitori kaalutlus, kas kontroll(imehhanism) üksikult või teiste kontroll(imehhanism)idega kombineeritult on võimeline tulemuslikult vältima või avastama ja parandama olulisi väärkajastamisi (st kontroll(imehhanism)i eesmärk).

A176. Audiitor määrab kindlaks tuvastatud kontroll(imehhanism)i rakendamise, tehes kindlaks, et kontroll(imehhanism) eksisteerib ja majandusüksus kasutab seda. Audiitoril pole erilist mõtet hinnata ebatõhusalt üles ehitatud kontroll(imehhanism)i rakendamist. Seega hindab audiitor esmalt kontroll(imehhanism)i ülesehitust. Mittenõuetekohaselt üles ehitatud kontroll(imehhanism) võib näidata kontrollipuudujääki.

A177. Riskihindamise protseduurid kontrollitegevuste komponendis tuvastatud kontroll(imehhanism)ide ülesehituse ja rakendamise kohta auditi tõendusmaterjali hankimiseks võivad sisaldada järgmist:

- järelepärimised majandusüksuse personalilt;
- spetsiifiliste kontroll(imehhanism)ide rakendamise vaatlemine;
- dokumentide ja aruannete inspekteerimine.

Järelepärimine üksi ei ole siiski selliseks otstarbeks piisav.

A178. Audiitor võib eelmise auditi kogemuse või käesoleva perioodi riskihindamise protseduuride põhjal eeldada, et juhtkond ei ole märkimisväärse riski käsitlemiseks välja töötanud ega rakendanud

tõhusaid kontroll(imehhanism)e. Sellistel juhtudel võidakse lõigu 26 punktis d toodud nõudele vastavuse otstarbel teostatud protseduuride raames teha kindlaks, et selliseid kontroll(imehhanism)e ei ole tõhusalt üles ehitatud ega rakendatud. Kui protseduuride tulemused näitavad, et kontroll(imehhanism)id on hiljuti üles ehitatud või rakendatud, siis peab audiitor teostama hiljuti üles ehitatud või rakendatud kontroll(imehhanism)ide osas lõigu 26 punktides b–d toodud protseduurid.

A179. Audiitor võib järeldada, et tõhusalt üles ehitatud ja rakendatud kontroll(imehhanism) võib olla testimiseks sobilik, et võtta selle toimimise tulemuslikkust arvesse substantiivsete protseduuride kavandamisel. Kui aga kontroll(imehhanism) ei ole tõhusalt üles ehitatud ega rakendatud, siis ei ole mõtet seda testida. Kui audiitor kavatseb kontroll(imehhanism)i testida, siis kujutab informatsioon, mis on saadud selle kohta, millises ulatuses vastab kontroll(imehhanism) olulise väärkajastamise riskile, endast audiitori kontrolliriski hinnangu väite tasandil sisendit.

A180. Tuvastatud kontroll(imehhanism)ide ülesehituse hindamine ja rakendamise kindlaks tegemine kontrollitegevuse komponendis ei ole piisav toimimise tulemuslikkuse testimiseks. Samas võib audiitor automatiseeritud kontroll(imehhanism)ide korral kavatseda testida nende toimimise tulemuslikkust automatiseeritud kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse otsese testimise asemel automatiseeritud kontroll(imehhanism)ide järjepideva toimimise tagavate üldiste IT-kontroll(imehhanism)ide tuvastamise ja testimise kaudu. Auditi tõendusmaterjali hankimine manuaalse kontroll(imehhanism)i rakendamise kohta mingil ajahetkel ei anna auditi tõendusmaterjali kontroll(imehhanism)i toimimise tulemuslikkuse kohta auditeeritava perioodi mingitel muudel ajahetkedel. Kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse teste, sealhulgas kaudsete kontroll(imehhanism)ide teste, on täiendavalt kirjeldatud standardis ISA 330.[45]

A181. Kui audiitor ei kavatse testida tuvastatud kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust, võib audiitori arusaamine siiski aidata olulise väärkajastamise riskidele vastavate substantiivsete auditi protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse kavandamisel.

> **Näide**
>
> Antud riskihindamise protseduuride tulemused võivad anda aluse audiitori kaalutlusele seoses andmekogumi võimalike kõrvalekalletega auditi valimite kavandamisel.

Kontrollipuudujäägid majandusüksuse sisekontrollisüsteemis (vt lõik 27)

A182. Majandusüksuse sisekontrollisüsteemi iga komponendi hindamisel[46] võib audiitor määrata kindlaks, et teatud komponendis sisalduvad majandusüksuse poliitikad ei ole majandusüksuse olemuse ja asjaolude seisukohalt asjakohased. Selline kindlaksmääramine võib olla näitajaks, mis aitab audiitoril tuvastada kontrollipuudujääke. Kui audiitor on teinud kindlaks ühe või mitu kontroll(imehhanism)i puudust, võib audiitor kaaluda antud kontrollipuudujääkide mõju edasiste auditi protseduuride ülesehitusele kooskõlas standardiga ISA 330.

---

[45] ISA 330, lõigud 8–11

[46] Lõigu 21 punkt b, lõigu 22 punkt b, lõigu 24 punkt c, lõigu 25 punkt c ja lõigu 26 punkt d

A183. Kui audiitor on teinud kindlaks ühe või mitu kontrollipuudujääki, siis peab audiitor ISA 265[47] kohaselt kindlaks määrama, kas antud puudused kujutavad endast üksikult või koostoimes märkimisväärset puudust. Audiitor toetub märkimisväärse kontrollipuudujäägi hindamisel kutsealasele otsustusele.[48]

Näited

Asjaolud, mis võivad viidata märkimisväärsele kontrollipuudujäägile, on näiteks:

- tippjuhtkonnaga seotud pettuse tuvastamine mis tahes ulatuses;
- tuvastatud siseprotsessid, mis on siseauditi käigus täheldatud aruandlus- ja infovahetuspuuduste seisukohalt ebaadekvaatsed;
- varem edastatud puudused, mida juhtkond ei ole õigeaegselt kõrvaldanud;
- juhtkonna suutmatus reageerida märkimisväärsetele riskidele, näiteks jättes märkimisväärsete riskide osas rakendamata kontroll(imehhanism)id, ja
- varem avaldatud finantsaruannete muudatus.

Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine (vt lõigud 28–37)

Miks audiitor tuvastab ja hindab olulise väärkajastamise riske?

A184. Audiitor tuvastab ja hindab olulise väärkajastamise riske selleks, et määrata kindlaks piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali hankimiseks vajalike edasiste auditi protseduuride olemus, ajastus ja ulatus. See tõendusmaterjal võimaldab audiitoril väljendada finantsaruannete osas arvamust aktsepteeritavalt madala auditi riskiga.

A185. Riskihindamise protseduuride teostamisel kogutud informatsiooni kasutatakse auditi tõendusmaterjalina, et luua alus olulise väärkajastamise riski tuvastamiseks ja hindamiseks. Näiteks kasutatakse riskihinnangu toetamiseks auditi tõendusmaterjali, mis on hangitud tuvastatud kontroll(imehhanism)ide ülesehituse hindamisel ja selle kindlaksmääramisel, kas need on kontrollitegevuste komponendis rakendatud. Samuti annab antud tõendusmaterjal audiitorile aluse üldiste vastuste kavandamiseks, et käsitleda finantsaruande tasandil hinnatud olulise väärkajastamise riske, ning samuti selliste edasiste auditi protseduuride kavandamiseks ja teostamiseks, mille olemus, ajastus ja ulatus vastavad väite tasandil hinnatud olulise väärkajastamise riskidele kooskõlas standardiga ISA 330.

Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine (vt lõik 28)

A186. Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine teostatakse enne mis tahes seotud kontroll(imehhanism)ide arvessevõtmist ning see põhineb audiitori esialgsetel kaalutlustel seoses väärkajastamistega, mille puhul on põhjendatud võimalus, et need võivad aset leida ning on aset leidmise korral olulised.[49]

---

47 ISA 265, „Infovahetus sisekontrolli puuduste kohta valitsemisülesandega isikute ja juhtkonnaga“, lõik 8

48 ISA 265 lõikudes A6–A7 on toodud märkimisväärsete puuduste näitajad ning asjaolud, mida tuleb võtta arvesse, kui hinnatakse, kas sisekontrolli puudus kujutab endast üksikult või koostoimes märkimisväärset puudust.

49 ISA 200, lõik A15a

A187. Samuti annab olulise väärkajastamise riskide tuvastamine audiitorile aluse asjasse puutuvate väidete kindlaks määramiseks, mis aitab omakorda audiitoril määrata kindlaks märkimisväärsed tehinguklassid, kontosaldod ja avalikustatud informatsiooni.

Väited

Miks kasutab audiitor väiteid?

A188. Audiitor kasutab olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel ja hindamisel väiteid selleks, et kaaluda erinevat liiki võimalikke väärkajastusi, mis võivad aset leida. Väiteid, mille osas audiitor on tuvastanud olulise väärkajastamise riskid, loetakse asjasse puutuvateks väideteks.

Väidete kasutamine

A189. Olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel ja hindamisel võib audiitor kasutada väidete kategooriaid, nagu on kirjeldatud alltoodud lõigu A190 punktides a–b, või väljendada neid teistmoodi, tingimusel, et kõik allkirjeldatud aspektid on kaetud. Audiitor võib otsustada kombineerida tehinguklasse ja sündmusi ning seotud avalikustatud informatsiooni puudutavaid väiteid kontosaldosid ja seotud avalikustatud informatsiooni puudutavate väidetega.

A190. Audiitori poolt erinevate võimalike väärkajastamise liikide kaalumisel kasutatud väited võivad kuuluda järgmistesse kategooriatesse.

(a) Väited tehinguklasside ja sündmuste ning seotud avalikustatud informatsiooni kohta auditeeritaval perioodil:

(i) toimumine – tehingud ja sündmused, mis on kajastatud või avalikustatud, on toimunud ning need tehingud ja sündmused puudutavad majandusüksust;

(ii) täielikkus – kõik tehingud ja sündmused, mis oleksid pidanud olema kajastatud, on kajastatud, ja kogu seotud avalikustatud informatsioon, mis oleks pidanud finantsaruannetes sisalduma, sisaldub neis;

(iii) täpsus – kajastatud tehingute ja sündmustega seotud summad ja muud andmed on asjakohaselt kajastatud ning seotud avalikustatud infomatsioon on asjakohaselt mõõdetud ja kirjeldatud;

(iv) periodiseerimine – tehingud ja sündmused on kajastatud õiges arvestusperioodis;

(v) klassifitseerimine – tehingud ja sündmused on kajastatud nõuetekohastel kontodel;

(vi) esitusviis – tehingud ja sündmused on asjakohaselt koondatud või jagatud ja selgelt kirjeldatud ning nendega seotud avalikustatud informatsioon on asjasse puutuv ja arusaadav, arvestades rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõudeid.

(b) Kontosaldosid ja seotud avalikustatud informatsiooni puudutavad väited perioodi lõpus:

(i) olemasolu – varad, kohustised ja huvid omakapitalis on olemas;

(ii) õigused ja kohustused – majandusüksus on varade omanik või kontrollib õigusi varadele, ja kohustised on majandusüksuse kohustused;

(iii) täielikkus – kõik varad, kohustised ja huvid omakapitalis, mis oleksid pidanud olema kajastatud, on kajastatud, ja kogu seotud avalikustatud informatsioon, mis oleks pidanud finantsaruannetes sisalduma, sisaldub neis;

(iv) täpsus, väärtuse hindamine ja jaotus – varad, kohustised ja huvid omakapitalis sisalduvad finantsaruannetes asjakohastes summades ja sellest tulenevad mis tahes väärtuse hindamise või jaotuse korrigeerimised on asjakohaselt kajastatud ning seotud avalikustatud informatsioon on asjakohaselt mõõdetud ja kirjeldatud;

(v) klassifikatsioon – varad, kohustised ja huvid omakapitalis on kajastatud nõuetekohastel kontodel;

(vi) esitusviis – varad, kohustised ja huvid omakapitalis on asjakohaselt koondatud või jagatud ja selgelt kirjeldatud ning nendega seotud avalikustatud informatsioon on asjasse puutuv ja arusaadav, arvestades rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõudeid.

A191. Eespool lõigu A190 punktides a–b kirjeldatud väiteid, mida on asjakohaselt kohandatud, võib audiitor kasutada ka siis, kui ta kaalub eri liiki väärkajastamisi, mis võivad toimuda avalikustatavas informatsioonis, mis ei ole otseselt seotud kajastatud tehinguklasside, sündmuste või kontosaldodega.

> **Näide**
>
> Sellise avalikustatava informatsiooni näiteks võib olla majandusüksus, mille suhtes kehtib rakendatava finantsaruandluse raamistiku kohaselt nõue kirjeldada kokkupuudet finantsinstrumentidest tulenevate riskidega, sealhulgas seda, kuidas need riskid tekivad; riskijuhtimise eesmärke, poliitikaid ja protsesse; ja riskide mõõtmiseks kasutatud meetodeid.

Avaliku sektori üksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

A192. Väidete tegemisel avaliku sektori üksuste finantsaruannete kohta võib juhtkond lisaks lõigu A190 punktides a–b toodud väidetele sageli väita, et tehingud ja sündmused on täide viidud kooskõlas seaduse, regulatsiooni või muu volitusnormiga. Sellised väited võivad jääda finantsaruande auditi ulatuse raamesse.

Olulise väärkajastamise riskid finantsaruande tasandil (vt lõigud 28(a) ja 30)

Miks tuvastab ja hindab audiitor olulise väärkajastamise riske finantsaruande tasandil?

A193. Audiitor tuvastab olulise väärkajastamise riske finantsaruande tasandil, et määrata kindlaks, kas riskidel on finantsaruannetele läbiv mõju ning eeldavad seetõttu üldist vastust kooskõlas standardiga ISA 330.[50]

A194. Lisaks võivad olulise väärkajastamise riskid finantsaruande tasandil mõjutada ka üksikuid väiteid ning selliste riskide tuvastamine võib aidata audiitoril hinnata olulise väärkajastamise riske väite tasandil ning kavandada tuvastatud riskide käsitlemiseks edasisi auditi protseduure.

[50] ISA 330, lõik 5

Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine finantsaruande tasandil

A195. Olulise väärkajastamise riskid finantsaruande tasandil viitavad riskidele, mis on läbivalt seotud finantsaruannete kui tervikuga ja mõjutavad potentsiaalselt paljusid väiteid. Sellise olemusega riskid ei ole tingimata riskid, mis on tuvastatavad spetsiifiliste väidetega tehinguklassi, kontosaldo või avalikustatud informatsiooni tasandil (nt juhtkonna kontroll(imehhanism)ide eiramise risk). Pigem väljendavad need tingimusi, mis võivad läbivalt suurendada olulise väärkajastamise riske väite tasandil. Audiitori hinnang seoses sellega, kas tuvastatud riskid on läbivalt finantsaruannetega seotud, aitab audiitoril hinnata olulise väärkajastamise riske finantsaruande tasandil. Muudel juhtudel võidakse tuvastada ka see, et mõned väited on riskile vastuvõtlikud ning võivad seega mõjutada audiitori teostatavat olulise väärkajastamise riskide tuvastamist ja hindamist väite tasandil.

> **Näide**
>
> Majandusüksus seisab silmitsi tegevuskahjude ja likviidsusprobleemidega ning sõltub veel kindlustamata rahastusest. Sellisel juhul võib audiitor määrata kindlaks, et tegevuse jätkuvuse arvestuse alusprintsiibist tulenevalt on tekkinud olulise väärkajastamise risk finantsaruande tasandil. Sellises olukorras võib osutuda vajalikuks arvestusraamistiku rakendamine likvideerimise printsiibist lähtuvalt, mis mõjutaks tõenäoliselt läbivalt kõiki väiteid.

A196. Audiitori teostatavat olulise väärkajastamise riskide tuvastamist ja hindamist finantsaruande tasandil mõjutab audiitori arusaam majandusüksuse sisekontrollisüsteemist, eelkõige audiitori arusaam kontrollikeskkonnast, majandusüksuse riskide hindamise protsessist ja majandusüksuse sisekontrollisüsteemi jälgimisprotsessist ning alltoodust:

- lõigu 21 punktis b, lõigu 22 punktis b, lõigu 24 punktis c ja lõigu 25 punktis c nõutavate seotud hinnangute tulemused ja
- mis tahes lõiguga 27 kooskõlas tuvastatud kontrollipuudujäägid.

Finantsaruande tasandi riskid võivad eelkõige tuleneda kontrollikeskkonna puudustest või välistest sündmustest või -tingimustest, nagu näiteks majanduslangus.

A197. Pettusest tulenevad olulise väärkajastamise riskid võivad olla eriti asjassepuutuvad olulise väärkajastamise riskide finantsaruande tasandil arvesse võtmisel audiitori poolt.

> **Näide**
>
> Audiitor mõistab juhtkonna päringutest, et majandusüksuse finantsaruandeid tuleb kasutada aruteludes laenuandjatega, et kindlustada käibekapitali säilitamiseks täiendav rahastus. Seega võib audiitor määrata, et olemuslikku riski mõjutavatest pettuseriski teguritest tulenevalt on suurem vastuvõtlikkus väärkajastamiseks (st finantsaruannete vastuvõtlikkus olulisele väärkajastamisele, mis on tingitud pettuslikust finantsaruandlusest, nagu näiteks varade ja tulude ülekajastamine ja kohustiste ja kulude alakajastamine rahastuse tagamise nimel).

A198. Audiitori arusaam, sealhulgas seotud hinnangud, seoses kontrollikeskkonna ja muude sisekontrollisüsteemi komponentidega võib tekitada kahtlusi audiitori võimelisuses hankida auditi

tõendusmaterjali, millele toetuks auditi arvamus, või olla töövõtust taandumise põhjuseks, kui taandumine on kohaldatava õiguse või regulatsiooni kohaselt võimalik.

Näited

- Audiitor on majandusüksuse kontrollikeskkonna hindamise tulemusel mures majandusüksuse juhtkonna aususe pärast ja murettekitavad asjaolud võivad olla nii tõsised, et panevad audiitori järeldama, et juhtkonna tahtliku vääresitise risk finantsaruannetes on selline, et auditit ei saa läbi viia.
- Audiitor määrab majandusüksuse infosüsteemi ja infovahetuse hindamise tulemusel kindlaks, et IT-keskkonna märkimisväärsed muudatused on halvasti juhitud ning juhtkonna ja valitsemisülesandega isikute järelevalve on olnud vähene. Audiitor järeldab, et majandusüksuse arvestusandmete seisukorra ja usaldusväärsuse osas esinevad märkimisväärsed murettekitavad asjaolud. Sellisel juhul võib audiitor määrata, et on ebatõenäoline, et piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal on kättesaadav toetamaks modifitseerimata arvamuse avaldamist finantsaruannete kohta.

A199. Standardis ISA 705 (muudetud) [51] kehtestatakse nõuded ja antakse juhised selle kindlaksmääramiseks, kas audiitoril eksisteerib vajadus kaaluda märkus(t)ega arvamuse avaldamist või arvamuse avaldamisest loobumist või, nagu võib olla nõutav mõningatel juhtudel, töövõtust taandumist, kui taandumine on rakenduva seaduse või regulatsiooni alusel võimalik.

Avaliku sektori üksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

A200. Avaliku sektori üksuste puhul võib riskide tuvastamine finantsaruande tasandil hõlmata poliitilise kliima, avaliku huvi ja programmi tundlikkuse asjaolude arvesse võtmist.

Olulise väärkajastamise riskid väite tasandil (vt lõik 28(b))

Lisas 2 on esitatud olemusliku riski tegurite kontekstis näited sündmustest ja tingimustest, mis võivad viidata vastuvõtlikkusele väärkajastamiseks, mis võib olla oluline.

A201. Olulise väärkajastamise riskid, mis ei ole läbivalt seotud finantsaruannetega, kujutavad endast olulise väärkajastamise riske väite tasandil.

Asjasse puutuvad väited ja märkimisväärsed tehinguklassid, kontosaldod ja avalikustatud informatsioon (vt lõik 29)

Miks määratakse kindlaks asjasse puutuvad väited ja märkimisväärsed tehinguklassid, kontosaldod ja avalikustatud informatsioon?

A202. Asjasse puutuvate väidete ja märkimisväärsete tehinguklasside, kontosaldode ja avalikustatud informatsiooni kindlaks määramine annab aluse audiitori arusaama ulatusele majandusüksuse

[51] ISA 705 (muudetud), *Arvamuse modifikatsioonid sõltumatu audiitori aruandes*

infosüsteemist, mis on nõutud vastavalt lõigu 25 punktile a. See arusaam võib täiendavalt aidata audiitoril tuvastada ja hinnata olulise väärkajastamise riske (vt A86).

Automatiseeritud tööriistad ja tehnikad

A203. Audiitor võib kasutada märkimisväärsete tehinguklasside, kontosaldode ja avalikustatud informatsiooni tuvastamisel abistavaid automatiseeritud tehnikaid.

Näited

- Automatiseeritud tööriistade ja tehnikate abil saab analüüsida kogu tehingute andmekogumit, õppides mõistma nende olemust, allikat, suurust ja mahtu. Automatiseeritud tehnikate rakendamise abil võib audiitor näiteks tuvastada, et perioodi lõpu seisuga koosnes nullsaldoga konto arvukatest tasaarveldustehingutest ning päevaraamatu sissekannetest antud perioodil, viidates sellele, et kontosaldo või tehinguklassid võivad olla märkimisväärsed (nt töötasu tasaarvelduskonto). See sama töötasu tasaarvelduskonto võib tuvastada ka juhtkonna (ja muude töötajate) hüvitised, mis võivad kujutada endast märkimisväärset avalikustatud informatsiooni, kuna need maksed tehti seotud osapooltele.
- Kogu tulutehingute andmekogumi analüüsimise kaudu võib audiitor lihtsamini tuvastada varasemalt tuvastamata märkimisväärsed tehinguklassid.

Avalikustatud informatsioon, mis võib olla märkimisväärne

A204. Avalikustatud informatsioon hõlmab nii kvantitatiivset kui ka kvalitatiivset avalikustatud informatsiooni, mille kohta käib üks või enam asjasse puutuvat väidet. Kvalitatiivsete omadustega avalikustatud informatsioon, mille kohta võivad olla asjasse puutuvad väited ja mida audiitor võib seega pidada märkimisväärseks, on näiteks:

- finantsraskustes majandusüksuse likviidsus- ja võlapiirangud;
- sündmused või asjaolud, mis on tinginud väärtuse langusest tekkinud kahjumi kajastamise;
- hinnangu ebakindluse peamised allikad, sealhulgas eeldused tuleviku kohta;
- arvestuspoliitika muudatuse olemus ja muu asjasse puutuv avalikustatud informatsioon, mis on nõutud rakendatava finantsaruandluse raamistikuga, näiteks juhul, kui uutel finantsaruandluse nõuetel eeldatakse olevat märkimisväärne mõju majandusüksuse finantsseisundile ja finantstulemusele;
- aktsiapõhised maksekokkulepped, sealhulgas informatsioon selle kohta, kuidas konkreetsed kajastatud summad on kindlaks määratud, ja muu asjasse puutuv avalikustatud informatsioon;
- seotud osapooled ja seotud osapoolte vahelised tehingud;
- tundlikkuse analüüs, sealhulgas mõju, mille tingivad muudatused eeldustes, mida kasutatakse majandusüksuse väärtuse hindamise tehnikates, mis on ette nähtud selleks, et võimaldada kasutajatel aru saada kajastatud või avalikustatud summaga seotud mõõtemääramatusest.

Olulise väärkajastamise riskide hindamine väite tasandil

Olemusliku riski hindamine(vt lõigud 31–33)

Väärkajastamise tõenäosuse ja suurusjärgu hindamine (vt lõik 31)

Miks hindab audiitor väärkajastamise tõenäosust ja suurusjärku?

A205. Audiitor hindab tuvastatud olulise väärkajastamise riskide puhul väärkajastamise tõenäosust ja suurusjärku seetõttu, et väärkajastamise aset leidmise tõenäosuse ja, juhul kui väärkajastamine toimub, potentsiaalse väärkajastamise suurusjärgu kombinatsiooni märkimisväärsus määrab kindlaks, millisesse olemusliku riski skaala osasse tuvastatud risk hinnatakse, andes audiitorile teada, kuidas kavandada riski käsitlemiseks edasisi auditi protseduure.

A206. Tuvastatud olulise väärkajastamise riskide olemusliku riski hindamine aitab audiitoril määrata kindlaks ka märkimisväärsed riskid. Audiitor määrab märkimisväärsed riskid kindlaks seetõttu, et ISA 330 ja muude ISAde kohaselt peavad märkimisväärsete riskide suhtes olema kehtestatud konkreetsed vastused.

A207. Olemusliku riski tegurid mõjutavad audiitori väärkajastamise tõenäosuse ja suurusjärgu hinnangut tuvastatud olulise väärkajastamise riskide osas väite tasandil. Mida suuremas ulatuses on tehinguklassid, kontosaldo või avalikustatud informatsioon vastuvõtlik olulisele väärkajastamisele, seda kõrgem on tõenäoliselt olemusliku riski hinnang. Olemusliku riski tegurite mõjuulatuse arvestamine väite väärkajastamisele vastuvõtlikkuse suhtes aitab audiitoril asjakohaselt hinnata olulise väärkajastamise riskide olemuslikku riski väite tasandil ja kavandada sellise riski jaoks täpsema vastuse.

Olemusliku riski skaala

A208. Olemusliku riski hindamisel lähtub audiitor väärkajastamise tõenäosuse ja suurusjärgu kombinatsiooni märkimisväärsuse kindlaks määramisel kutsealasest otsustusest.

A209. Hinnatud olemuslik risk, mis on seotud konkreetse olulise väärkajastamise riskiga väite tasandil, väljendab otsustust, mis jääb olemusliku riski skaalal vahemikku alatest madalamast kuni kõrgemani. Otsustus, millisesse vahemikku olemuslik risk hinnatakse, sõltub majandusüksuse olemusest, suurusest ja keerukusest ning arvestab väärkajastamise tõenäosust ja suurusjärku ja olemusliku riski tegureid.

A210. Audiitor arvestab väärkajastamise tõenäosuse kaalumisel võimalusega, et väärkajastamine võib aset leida, tuginedes olemusliku riski tegurite kaalutlusele.

A211. Väärkajastamise suurusjärgu kaalumisel võtab audiitor arvesse võimaliku väärkajastamise kvalitatiivsed ja kvantitatiivsed aspektid (st tehinguklasse, kontosaldosid või avalikustatud informatsiooni puudutavate väidete väärkajastamine võidakse tulenevalt selle suurusest, olemusest või asjaoludest lugeda oluliseks).

A212. Audiitor kasutab võimaliku väärkajastamise tõenäosuse ja suurusjärgu kombinatsiooni märkimisväärsust selleks, et määrata kindlaks, millisesse olemusliku riski osasse (st vahemikku) olemuslik risk hinnatakse. Mida kõrgem on tõenäosuse ja suurusjärgu kombinatsioon, seda kõrgem

on ka olemusliku riski hinnang; mida madalam on tõenäosuse ja suurusjärgu kombinatsioon, seda madalam on olemusliku riski hinnang.

A213. Selleks, et risk hinnataks olemusliku riski skaalal kõrgemaks, ei pea olema kõrge nii suurusjärgu kui tõenäosuse hinnang. See, kas hinnatud olemuslik risk hinnatakse olemusliku riski skaala kõrgemasse või madalamasse osasse, sõltub pigem olulise väärkajastamise suurusjärgu ja tõenäosuse lõikumisest olemusliku riski skaalal. Olemusliku riski kõrge hinnang võib tuleneda ka erinevatest tõenäosuse ja suurusjärgu kombinatsioonidest, näiteks võib olemusliku riski kõrgem hinnang olla tingitud madalast tõenäosusest, kuid väga kõrgest suurusjärgust.

A214. Olulise väärkajastamise riskidele vastamiseks asjakohaste strateegiate välja arendamiseks võib audiitor määrata olemusliku riski hinnangule tuginedes kindlaks kategooriasisesed olulise väärkajastamise riskid olemusliku riski skaalal. Antud kategooriaid võib kirjeldada mitmel moel. Olenemata kasutatud kategoriseerimise meetodist on audiitori olemusliku riski hinnang asjakohane juhul, kui tuvastatud olulise väärkajastamise riskide käsitlemiseks mõeldud edasiste auditi protseduuride ülesehitus ja rakendamine väite tasandil vastab nõuetekohaselt olemusliku riski hinnangule ja selle hinnangu põhjustele.

Läbivad olulise väärkajastamise riskid väite tasandil (vt lõik 31(b))

A215. Tuvastatud olulise väärkajastamise riskide väite tasandil hindamisel võib audiitor järeldada, et teatud olulise väärkajastamise riskid on seotud läbivamalt finantsaruannete kui tervikuga ning võivad potentsiaalselt mõjutada paljusid väiteid. Sellisel juhul võib audiitor ajakohastada olulise väärkajastamise riskide tuvastamist finantsaruande tasandil.

A216. Olukordades, kus olulise väärkajastamise riskid tuvastatakse finantsaruande tasandil tulenevalt nende läbivast mõjust mitmesugustele väidetele ning on seoses konkreetsete väidetega tuvastatavad, peab audiitor arvestama antud riskidega, kui ta hindab olulise väärkajastamise riskide olemuslikku riski väite tasandil.

Avaliku sektori üksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

A217. Olulise väärkajastamise riski hinnangu osas kutsealase otsustuse kasutamisel võivad avaliku sektori audiitorid võtta arvesse regulatsioonide ja direktiivide keerukust ning ametivõimudega mittevastavuses olemise riske.

Märkimisväärsed riskid (vt lõik 32)

Miks määratakse kindlaks märkimisväärsed riskid ja mõjud auditile?

A218. Märkimisväärsete riskide kindlaksmääramine võimaldab audiitoril keskenduda rohkem riskidele, mis jäävad olemusliku riski skaala ülemisse otsa, viies läbi teatud nõutud tegevused, sealhulgas:

- märkimisväärseid riske käsitlevad kontroll(imehhanism)id peavad olema tuvastatud kooskõlas lõigu 26 punkti a alapunktiga i, täites nõude hinnata, kas kontroll(imehhanism) on väljatöötatud ja rakendatud tõhusalt ja kooskõlas lõigu 26 punktiga d.
- ISA 330 kohaselt peab märkimisväärseid riske käsitlevaid kontroll(imehhanism)e testima käesoleva perioodi jooksul (kui audiitor kavatseb tugineda nende toimimise tulemuslikkusele)

ning kavandada ja läbi tuleb viia substantiivsed protseduurid, mis vastavad konkreetselt tuvastatud märkimisväärsele riskile.[52]

- ISA 330 kohaselt peab audiitor hankima seda veenvamat auditi tõendusmaterjali, mida kõrgem on audiitori riskihinnang.[53]
- ISA 260 (muudetud) kohaselt peab audiitor tuvastatud märkimisväärsete riskide osas vahetama infot valitsemisülesandega isikutega.[54]
- ISA 701 kohaselt peab audiitor temalt märkimisväärset tähelepanu nõudvate asjaolude (asjaolud, mis võivad olla peamised auditi asjaolud) kindlaks määramisel võtma arvesse märkimisväärseid riske.[55]
- Auditi dokumentatsiooni õigeaegne ülevaatus töövõtu partneri poolt auditi läbiviimise asjakohastes etappides võimaldab lahendada märkimisväärsed asjaolud, sealhulgas märkimisväärsed riskid, õigeaegselt ja töövõtu partnerit rahuldavalt audiitori aruande kuupäeval või enne seda.[56]
- ISA 600 kohaselt tuleb juhul, kui märkimisväärne risk on seotud grupi auditi komponendiga, kaasata grupi töövõtu partnerit suuremal määral ja grupi töövõtu meeskond peab suunama komponendi audiitori poolt vajalikku tööd komponendis.[57]

Märkimisväärsete riskide kindlaksmääramine

A219. Märkimisväärsete riskide kindlaksmääramisel võib audiitor esmalt tuvastada need hinnatud olulise väärkajastamise riskid, mis on hinnatud olemusliku riski skaala kõrgemasse osasse, et luua alus kaalutlemiseks, millised riskid võivad jääda ülemise osa lähedale. Lähedus olemusliku riski skaala ülemisele osale erineb majandusüksuseti ega ole ühe majandusüksuse jaoks tingimata perioodist perioodi muutumatu. See võib sõltuda selle majandusüksuse olemusest ja asjaoludest, mille kohta riski hinnatakse.

A220. Määratlus, millised hinnatud olulise väärkajastamise riskid jäävad olemusliku riski skaala ülemisse osasse ning on seega märkimisväärsed riskid, on kutsealase otsustuse küsimus, välja arvatud juhul, kui riski loetakse tüübi poolest märkimisväärseks riskiks vastavalt mõne muu ISA nõuetele. Standardis ISA 240 esitatakse edasised nõuded ja juhised seoses pettusest tulenevate olulise väärkajastamise riskide tuvastamise ja hindamisega.[58]

---

52 ISA 330, lõigud 15 ja 21

53 ISA 330, lõigu 7 punkt b

54 ISA 260 (muudetud), lõik 15

55 ISA 701, „Peamiste auditi asjaolude kohta informatsiooni esitamine sõltumatu audiitori aruandes“, lõik 9

56 ISA 220, lõigud 17 ja A19

57 ISA 600, lõigud 30 ja 31

58 ISA 240, lõigud 26–28

Näide

- Supermarketi jaemüüja valduses oleva sularaha puhul määratakse tavaliselt kõrge võimaliku väärkajastamise tõenäosus (tulenevalt sularaha õigusvastase kasutamise riskist), kuid suurusjärk oleks tavaliselt väga madal (tulenevalt poodides käideldava füüsilise sularaha madalast tasemest). Kahe teguri kombinatsioon olemusliku riski skaalal ei tooks tõenäoliselt kaasa sularaha olemasolu määramist märkimisväärseks riskiks.
- Majandusüksus peab läbirääkimisi ärisegmendi müümise osas. Audiitor võtab arvesse mõju firmaväärtuse langusele ja võib määrata kindlaks, et subjektiivsuse, ebakindlate asjaolude ja juhtkonna erapoolikusele vastuvõtlikkuse olemusliku riski tegurite või muude pettuseriski tegurite mõjust tulenevalt on võimaliku väärkajastamise tõenäosus ja suurusjärk kõrgem. Selle tulemusel võidakse firmaväärtuse langus määrata märkimisväärseks riskiks.

A221. Lisaks võtab audiitor olemusliku riski hindamisel arvesse olemusliku riski tegurite suhtelist mõju. Mida madalam on olemusliku riski tegurite mõju, seda madalam on tõenäoliselt ka hinnatav risk. Olulise väärkajastamise riskid, mille olemuslikku riski võidakse hinnata kõrgemaks ning mis võidakse seega määratleda märkimisväärse riskina, võivad tuleneda näiteks järgmistest asjaoludest:

- tehingud, mille jaoks on mitu aktsepteeritavat arvestusalast käsitlust, nii et kaasneb subjektiivsus;
- kõrge hinnangu ebakindluse või keerukate mudelitega arvestushinnangud;
- kontosaldosid toetava andmekogumise ja -töötluse keerukus;
- keerukaid arvutusi hõlmavad kontosaldod või kvantitatiivne avalikustatud informatsioon;
- arvestuspõhimõtted, mida võidakse tõlgendada erinevalt;
- majandusüksuse muudatused, mis hõlmavad arvestuslikke muudatusi, näiteks ühinemised ja omandamised.

Riskid, mille osas substantiivsed protseduurid üksi ei anna piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali (vt lõik 33)

Miks tuleb kindlaks teha riskid, mille osas substantiivsed protseduurid üksi ei anna piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali?

A222. Tulenevalt olulise väärkajastamise riski olemusest ja riski käsitlevatest kontrollitegevustest on mõnel juhul ainus viis piisavalt asjakohase auditi tõendusmaterjali hankimiseks testida kontroll(imehhanismi)ide toimimise tulemuslikkust. Seega lasub audiitoril olulise väärkajastamise riskide väite tasandil käsitlemisel kohustus tuvastada kõik sellised riskid kooskõlas standardiga ISA 330, kuna need avaldavad mõju edasiste auditi protseduuride ülesehitusele ja läbiviimisele.

A223. Lisaks nõuab lõigu 26 punkti a alapunkt iii selliste kontroll(imehhanism)ide tuvastamist, mis käsitlevad riske, mille jaoks ei ole substantiivsed protseduurid üksi piisavad asjakohase auditi tõendusmaterjali

hankimiseks, kuna audiitor peab ISA 330 kohaselt[59] sellised kontroll(imehhanism)id kavandama ja neid testima.

Selliste riskide kindlaks määramine, mille osas substantiivsed protseduurid üksi ei anna piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali

A224. Kui rutiinsete äritehingute puhul kasutatakse kõrgel tasemel automatiseeritud töötlemist, kus on vähe või üldse mitte manuaalset sekkumist, ei pruugi olla võimalik viia riski suhtes läbi üksnes substantiivseid protseduure. See võib olla nii tingimustes, kus märkimisväärne hulk majandusüksuse informatsioonist algatatakse, kajastatakse, töödeldakse või sellest raporteeritakse elektrooniliselt, nagu näiteks infosüsteemis, mis hõlmab IT-rakenduste lõikes kõrgel määral integreerimist. Sellistel juhtudel:

- võib auditi tõendusmaterjal olla kättesaadav ainult elektroonilisel kujul ning auditi tõendusmaterjali piisavus ja asjakohasus sõltuvad tavaliselt selle täpsuse ja täielikkuse kontroll(imehhanism)ide tulemuslikkusest;
- võib informatsiooni mittenõuetekohase algatamise või muutmise esinemise ja selle mitteavastamise võimalikkus olla suurem juhul, kui asjakohased kontroll(imehhanism)id ei toimi tulemuslikult.

> **Näide**
>
> Tavaliselt ei ole ainuüksi substantiivsete protseduuride põhjal võimalik hankida telekommunikatsioonivaldkonna majandusüksuse tulu kohta piisavalt asjakohast auditi tõendusmaterjali. Seda seetõttu, et kõne- või andmetegevuse tõendusmaterjal ei eksisteeri jälgitaval kujul. Selle asemel viiakse tavaliselt läbi substantiivne kontroll(imehhanism)ide testimine, et määrata kindlaks, et kõnede lõpetamine ja andmetegevus on õigesti fikseeritud (nt kõne pikkus minutites või allalaadimise maht) ja õigesti majandusüksuse maksesüsteemis kajastatud.

A225. ISA 540 (muudetud) annab täiendavad arvestushinnangutega seotud juhised riskide kohta, mille osas substantiivsed protseduurid üksi ei anna piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali.[60] See ei pruugi arvestushinnangutega seoses olla piiratud automatiseeritud töötlemisega, vaid võib kohalduda ka keerukatele mudelitele.

Kontrolliriski hindamine (vt lõik 34)

A226. Audiitori plaanid kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse testimiseks põhinevad ootusel, et kontroll(imehhanism)id toimivad tulemuslikult ning see moodustab audiitori kontrolliriski hinnangu aluse. Kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse esmane ootus põhineb audiitori antud hinnangul kontrollitegevuste komponendis kindlaks tehtud kontroll(imehhanism)ide ülesehitusele ja rakendamise kindlaks määramisele. Kui audiitor on testinud kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust kooskõlas standardiga ISA 330, siis saab autor kinnitada kontroll(imehhanism)ide

[59] ISA 330, lõik 8

[60] ISA 540 (muudetud), lõigud A87–A89

toimimise tulemuslikkuse esmast ootust. Kui kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkus ei vasta ootustele, siis peab audiitor vaatama kontrolliriski hinnangu üle vastavalt lõigule 37.

A227. Audiitori kontrolliriski hinnangu võib läbi viia erinevatel viisidel sõltuvalt eelistatud auditi tehnikatest või meetoditest ning seda võib väljendada erineval moel.

A228. Kui audiitor plaanib testida kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust, siis võib osutuda vajalikuks erinevate kontroll(imehhanism)ide kombinatsiooni testimine, et kinnitada audiitori ootust, et kontroll(imehhanism)id toimivad tulemuslikult. Audiitor võib kavatseda testida nii otseseid kui kaudseid kontroll(imehhanism)e, sealhulgas üldiseid IT-kontroll(imehhanism)e, ning võtta sellisel juhul kontrolliriski hindamisel arvesse kontroll(imehhanism)ide eeldatavat ühendatud mõju. Selles osas, mille ulatuses testitav kontroll(imehhanism) ei tegele täielikult hinnangulise olemusliku riskiga, määrab audiitor kindlaks mõju edasiste auditi protseduuride ülesehitusele, et vähendada auditi riski aktsepteeritavalt madala tasemeni.

A229. Kui audiitor kavatseb testida automatiseeritud kontroll(imehhanism)i toimimise tulemuslikkust, siis võib ta lisaks kavatseda testida ka asjasse puutuvate ja automatiseeritud kontroll(imehhanism)i pidevat toimimist toetavate üldiste IT-kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust, et käsitleda IT kasutamisest tulenevaid riske ja anda alus audiitori ootusele, et automatiseeritud kontroll(imehhanism)id toimisid tulemuslikult kogu perioodi vältel. Kui audiitor eeldab, et üldised IT-kontroll(imehhanism)id on mittetulemuslikud, siis võib see määratlus mõjutada audiitori kontrolliriski hinnangut väite tasandil ja võib osutuda vajalikuks, et audiitori edasised auditi protseduurid hõlmaksid substantiivseid protseduure IT kasutamisest tulenevate kohalduvate riskide käsitlemiseks. Täiendavad juhised protseduuride kohta, mida audiitor võib antud tingimustes läbi viia, on toodud standardis ISA 330.[61]

Riskihindamise protseduuridest hangitud auditi tõendusmaterjali hindamine (vt lõik 35)

Miks hindab audiitor riskihindamise protseduuridest hangitud auditi tõendusmaterjali?

A230. Riskihindamise protseduuride teostamisel hangitud auditi tõendusmaterjal annab aluse olulise väärkajastamise riski tuvastamiseks ja hindamiseks. Selle põhjal kavandab audiitor hinnatud olulise väärkajastamise riskidele vastavate edasiste auditi protseduuride ülesehituse olemuse, ajastuse ja ulatuse väite tasandil, kooskõlas standardiga ISA 330. Seega annab riskihindamise protseduuridest hangitud auditi tõendusmaterjal aluse pettusest või veast tulenevate olulise väärkajastamise riskide tuvastamiseks ja hindamiseks finantsaruande tasandil ja väite tasandil.

Auditi tõendusmaterjali hindamine

A231. Riskihindamise protseduuridest hangitud auditi tõendusmaterjal koosneb nii juhtkonna väiteid toetavast ja tõendavast informatsioonist kui ka mis tahes antud väidetele vasturääkivast informatsioonist.[62]

---

61 ISA 330, lõigud A29–A30

62 ISA 500, lõik A1

Kutsealane skeptitsism

A232. Riskihindamise protseduuridest hangitud auditi tõendusmaterjali hindamisel võtab audiitor arvesse, kas on omandatud piisav arusaamine majandusüksusest ja selle keskkonnast, rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ja majandusüksuse sisekontrollisüsteemist, et tuvastada olulise väärkajastamise riskid, ning kas on vasturääkivat tõendusmaterjali, mis võib viidata olulise väärkajastamise riskile.

Tehinguklassid, kontosaldod ja avalikustatud informatsioon, mis ei ole märkimisväärsed, aga on olulised (vt lõik 36)

A233. Nagu on selgitatud standardis ISA 320,[63] arvestatakse olulisust ja auditi riski olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel ja hindamisel seoses tehinguklasside, kontosaldode ja avalikustatud informatsiooniga. Olulisuse kindlaksmääramine on audiitori kutsealase otsustuse küsimus ja seda mõjutab, kuidas audiitor tajub finantsaruannete kasutajate finantsinformatsiooni vajadusi.[64] Antud ISA ja ISA 330 lõigu 18 eesmärkidel on tehinguklassid, kontosaldod või avalikustatud informatsioon oluline, kui nende kohta käiva informatsiooni väljajätmine, väärkajastamine või varjamine võib eeldatavasti mõjutada kasutajate poolt finantsaruannete kui terviku põhjal langetatud majandusotsuseid.

A234. Võib esineda olulisi tehinguklasse, kontosaldosid ja avalikustatud informatsiooni, mis on olulised, kuid mida ei ole määratud märkimisväärsete tehinguklasside, kontosaldode või avalikustatud informatsioonina (st asjasse puutuvaid väiteid ei ole kindlaks tehtud).

> **Näide**
>
> Majandusüksuses võib olla avalikustatud informatsioon juhtivtöötaja hüvituse kohta, mille osas audiitor ei ole teinud kindlaks olulise väärkajastamise riski. Samas võib audiitor määrata selle avalikustatud informatsiooni oluliseks lõigus A233 toodud kaalutluste alusel.

A235. Olulisi, kuid märkimisväärsetena mittemääratletud tehinguklasse, kontosaldosid või avalikustatud informatsiooni käsitlevaid auditi protseduure on käsitletud standardis ISA 330.[65] Kui tehinguklass, kontosaldo või avalikustatud informatsioon määratakse lõigu 29 nõude kohaselt märkimisväärsena, siis on tehinguklass, kontosaldo või avalikustatud informatsioon oluline tehinguklass, kontosaldo või avalikustatud informatsioon ka ISA 330 lõigu 18 mõistes.

Riskihinnangu läbivaatamine (vt lõik 37)

A236. Auditi käigus võib audiitorile teatavaks saada uus või muu informatsioon, mis erineb märkimisväärselt riskihinnangu aluseks olnud informatsioonist.

---

63 ISA 320, lõik A1

64 ISA 320, lõik 4

65 ISA 330, lõik 18

Näide

Majandusüksuse riskihinnangu aluseks võib olla ootus, et teatud kontroll(imehhanism)id toimivad tulemuslikult. Nende kontroll(imehhanism)ide testide läbiviimisel võib audiitor omandada auditi tõendusmaterjali selle kohta, et need ei toiminud tulemuslikult asjasse puutuvatel ajahetkedel auditi käigus. Samamoodi võib audiitor substantiivseid protseduure läbi viies avastada väärkajastamisi, mis on audiitori riskihinnangutes prognoositust summa või esinemissageduse poolest suuremad. Selliste tingimuste puhul ei pruugi riskihinnang asjakohaselt kajastada majandusüksuse tõelisi tingimusi ja edasised kavandatud auditi protseduurid ei pruugi olla tulemuslikud oluliste väärkajastamiste avastamisel. Täiendavad juhised kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse hindamise kohta on esitatud ISA 330 lõikudes 16 ja 17.

Dokumentatsioon (vt lõik 38)

A237. Korduvauditite puhul võib edasi kanda teatud dokumentatsiooni, mis on nõuetekohaselt ajakohastatud majandusüksuse äritegevuse või protsesside muudatuste kajastamiseks.

A238. Standardis ISA 230 on muude arvesse võetavate asjaolude hulgas mainitud, et kuigi audiitori kutsealase skeptitsismi kasutamise dokumenteerimiseks ei pruugi olla ühest viisi, võib auditi dokumentatsioon sellegipoolest hõlmata tõendusmaterjali audiitori kutsealase skeptitsismi kasutamise kohta.[66] Näiteks kui riskihindamise protseduuride käigus hangitud auditi tõendusmaterjal hõlmab tõendusmaterjali, mis nii tõendab juhtkonna väiteid kui ka räägib neile vastu, siis võib dokumentatsioonis sisalduda see, kuidas audiitor tõendusmaterjali hindas, sealhulgas kutsealased otsustused hindamaks, kas auditi tõendusmaterjal annab audiitorile olulise väärkajastamise riskide tuvastamiseks ja hindamiseks asjakohase aluse. Käesoleva ISA muude nõuete näited, mille osas võib dokumentatsioon anda tõendusmaterjali audiitori kutsealase skeptitsismi kasutamise kohta, on muu hulgas:

- lõik 13, mille kohaselt peab audiitor kavandama ja teostama riskihindamise protseduurid viisil, mis ei ole kallutatud sellise auditi tõendusmaterjali hankimiseks, mis võib kinnitada riskide olemasolu, ega sellise auditi tõendusmaterjali välistamiseks, mis võib riskide olemasolule vastu rääkida;
- lõik 17, mille kohaselt peavad võtmetähtsusega töövõtumeeskonnaliikmed arutama rakendatava finantsaruandluse raamistiku rakendamist ja majandusüksuse finantsaruannete vastuvõtlikkust olulisele väärkajastamisele;
- lõigu 19 punkt b ja lõik 20, mille kohaselt peab audiitor saama aru majandusüksuse kõikide arvestuspõhimõtete muudatuste põhjustest ja hindama, kas majandusüksuse arvestuspõhimõtted on rakendatava finantsaruandluse raamistiku seisukohalt asjakohased ja vastavuses;
- lõigu 21 punkt b, lõigu 22 punkt b, lõigu 23 punkt b, lõigu 24 punkt c, lõigu 25 punkt c, lõigu 26 punkt d ja lõik 27, mille kohaselt peab audiitor nõutud omandatud arusaamisele tuginedes hindama, kas majandusüksuse sisekontrollisüsteemi komponendid on majandusüksuse asjaolude seisukohalt asjakohased, arvestades majandusüksuse olemust ja keerukust, ning kindlaks määrama, kas on tuvastatud üks mitmest kontrollipuudujäägist;

[66] ISA 230, lõik A7

- lõik 35, mille kohaselt peab audiitor võtma arvesse kogu riskihindamise protseduuride käigus kogutud auditi tõendusmaterjali, nii juhtkonna väiteid kinnitavat kui ka sellele vasturääkivat materjali, ja hindama, kas riskihindamise protseduuride käigus kogutud auditi tõendusmaterjal annab olulise väärkajastamise riskide tuvastamiseks ja hindamiseks asjakohase aluse ja
- lõik 36, mille kohaselt peab audiitor vajadusel hindama, kas audiitori määratlus selle kohta, et oluliste tehinguklasside, kontosaldode ega avalikustatud informatsiooni suhtes puuduvad olulise väärkajastamise riskid, on endiselt asjakohane.

Skaleeritavus

A239. Selle, millisel viisil lõigu 38 nõuded dokumenteeritakse, määrab kindlaks audiitor kutsealase otsustuse abil.

A240. Keeruliste otsustuste tegemise põhjenduse toetamiseks võib osutuda vajalikuks täpsem dokumentatsioon, mis oleks piisav, et võimaldada kogemustega audiitoril, kellel puudub auditiga varasem kogemus, mõista teostatud auditi protseduuride olemust, ajastust ja ulatust.

A241. Vähem keerukate majandusüksuste auditite puhul võib dokumentatsiooni vorm ja ulatus olla lihtne ja võrdlemisi lühike. Audiitori dokumentatsiooni vormi ja ulatust mõjutab majandusüksuse olemus, suurus ja keerukus ning selle sisekontrollisüsteem, informatsiooni kättesaadavus majandusüksusest ning auditi käigus kasutatud auditeerimismetodoloogia ja -tehnika. Ei ole vaja tervikuna dokumenteerida audiitori arusaamist majandusüksusest ja sellega seotud asjaoludest. Audiitori dokumenteeritud arusaama põhielementide[67] hulka võivad kuuluda need, mis olid audiitori esitatud olulise väärkajastamise riskide hinnangu aluseks. Samas ei pea audiitor igat olulise väärkajastamise riskide väite tasandil tuvastamise ja hindamise käigus arvesse võetud olemusliku riski tegurit eraldi dokumenteerima.

Näide

Vähem keerukate majandusüksuste auditite puhul võib auditi dokumentatsioon olla liidetud audiitori dokumentatsiooniga üldise strateegia ja auditi plaani kohta.[68] Samamoodi võivad näiteks riskihinnangu tulemused olla dokumenteeritud eraldi või võivad olla dokumenteeritud osana audiitori dokumentatsioonist edasiste auditi protseduuride kohta.[69]

[67] ISA 230, lõik 8

[68] ISA 300, „Finantsaruannete auditi planeerimine“, lõigud 7, 9 ja A11

[69] ISA 330, lõik 28

1. lisa
(vt lõigud A61–A67)

Kaalutlused majandusüksusest ja selle ärimudelist arusaamiseks

Käesolevas lisas selgitatakse majandusüksuse ärimudeli eesmärke ja ulatust ning tuuakse näiteid asjaolude kohta, mida audiitor võib võtta arvesse majandusüksuse sellistest tegevustest arusaamiseks, mis võivad sisalduda ärimudelis. Audiitori arusaamine majandusüksuse ärimudelist ja sellest, kuidas seda mõjutavad äristrateegia ja ärieesmärgid, võib aidata audiitoril tuvastada äririske, mis võivad avaldada mõju finantsaruannetele. Lisaks võib see aidata audiitoril tuvastada olulise väärkajastamise riske.

Majandusüksuse ärimudeli eesmärgid ja ulatus

1. Majandusüksuse ärimudel kirjeldab, kuidas majandusüksus näeb näiteks enda korralduslikku struktuuri, tegevusi või tegevuste ulatust, ärivaldkondasid (sealhulgas nende konkurendid ja kliendid), protsesse, kasvuvõimalusi, globaliseerumist, reguleerivaid nõudeid ja tehnoloogiaid. Majandusüksuse ärimudel kirjeldab, kuidas majandusüksus loob, säilitab ja kogub oma huvigruppide jaoks materiaalseid- või laiemaid väärtusi.

2. Strateegiad on lähenemisviisid, mille abil kavatseb juhtkond saavutada majandusüksuse eesmärgid, sealhulgas viis, kuidas majandusüksus kavatseb tegeleda esilekerkivate riskide ja võimalustega. Juhtkond muudab aja jooksul majandusüksuse strateegiaid vastavalt majandusüksuse eesmärkide muutustele ja tegevusmaastiku sise- ja välisasjaoludele.

3. Ärimudeli kirjeldus hõlmab tavaliselt järgmist:

   - majandusüksuse tegevuste ulatus ja läbiviimise põhjus;
   - majandusüksuse struktuur ja tegevuste mastaap;
   - turud või geograafilised või demograafilised piirkonnad ja väärtusahela osad, milles majandusüksus tegutseb, viis, kuidas antud turgude või piirkondadega tegeletakse (põhitooted, kliendisegmendid ja levitusmeetodid) ja konkurentsialus;
   - majandusüksuse poolt antud tegevuste teostamiseks juurutatud äri- või tegevusprotsessid (nt investeerimis-, finantseerimis- ja tegevusprotsessid), mis keskenduvad sellistele äriprotsesside osadele, mis on olulised väärtuse loomiseks, säilitamiseks või fikseerimiseks;
   - eduks vajalikud või olulised vahendid (nt finants-, inim-, intellektuaal-, keskkonna- ja tehnoloogilised ressursid) ja muud sisendid ja suhted (nt kliendid, konkurendid, tarnijad ja töötajad);
   - kuidas on IT-liideste ja muude tehnoloogiate kaudu klientide, tarnijate, laenuandjate ja muude huvigruppidega suhtlemisel integreeritud IT kasutamine majandusüksuse ärimudeliga.

4. Äririskiga võivad kaasneda vahetud tagajärjed tehinguklasside, kontosaldode ja avalikustatud informatsiooni olulise väärkajastamise riskidele väite ja finantsaruande tasandil. Näiteks võib kinnisvaraturu väärtuste märkimisväärsest langusest tulenev äririsk tõsta kinnisvaraga tagatud keskmise tähtajaga laene väljastava ettevõtte laenude väärtuse hindamisega seotud väite olulise väärkajastamise riski. Samas võib sama riskiga kaasneda ka pikaajalisem tagajärg ning seda eriti

koostoimes tõsise majanduslangusega, mis tõstab samaaegselt laenudeeluea krediidikahjumi aluseks olevaid riske. Sellest tulenev krediidikahjumile avatud netopositsioon võib tekitada märkimisväärseid kahtlusi majandusüksuse suutlikkuse osas jätkata jätkuvalt tegutsevana. Sellisel juhul võib see mõjutada ka juhtkonna ja audiitori järeldusi majandusüksuse tegevuse jätkuvuse arvestuse alusprintsiibi kasutamise asjakohasuse ja olulise ebakindla asjaolu olemasolu kindlaks määramise osas. Seda, kas äririski tagajärjeks võib olla oluline väärkajastamine, võetakse seetõttu arvesse majandusüksuse tingimusi silmas pidades. Näited sündmustest ja tingimustest, mis võivad põhjustada olulise väärkajastamise riskide olemasolu, on toodud **lisas 2**.

Majandusüksuse tegevused

5. Näited asjaoludest, mida audiitor võib majandusüksuse (ärimudelis sisalduvatest) tegevustest arusaamise omandamisel arvesse võtta, on järgmised:

   (a) äritegevused, nagu:

   - tuluallikate, toodete või teenuste ja turgude olemus, sealhulgas kaasatus elektroonilisse kaubandusse, nagu seda on müügi- ja turustamistegevused interneti kaudu;
   - tegevuste läbiviimine (näiteks tootmisetapid ja -meetodid või keskkonnariskidele avatud tegevused);
   - liidud, ühisettevõtted ja teenuste sisseostmisalased tegevused;
   - geograafiline hajutatus ja majandusharu segmenteeritus;
   - tootmishoonete, ladude ja kontorite asukoht ning varude asukoht ja kogused;
   - võtmekliendid ning tähtsad kaupade ja teenustega varustajad, tööhõive korraldatus (sealhulgas lepingute olemasolu ametiühingutega, pension ja muud teenistusjärgsed hüvitised, aktsiaoptsioonide või ergutuspreemiate kokkulepped ja tööhõiveküsimusi puudutavad valitsuse regulatsioonid);
   - uurimis- ja arendustegevused ja -kulud;
   - tehingud seotud osapooltega.

   (b) investeeringud ja investeerimistegevused, nagu:

   - planeeritud või hiljuti täide viidud omandamised või võõrandamised;
   - investeeringud ja paigutused väärtpaberitesse ja laenudesse;
   - kapitaliinvesteeringualased tegevused;
   - investeeringud mittekonsolideeritud majandusüksustesse, sealhulgas mittekontrollitavatesse partnerlustesse, ühisettevõtetesse ja mittekontrollitavatesse eriotstarbelistesse majandusüksustesse.

   (c) finantseerimine ja finantseerimistegevused, nagu:

   - peamiste tütarettevõtete ja sidusettevõtete omandistruktuur, sealhulgas konsolideeritud ja mittekonsolideeritud struktuurid;

- võlastruktuur ja sellega seotud tingimused, sealhulgas bilansivälise finantseerimise kokkulepped ja liisingute kokkulepped;
- kasusaavad omanikud (kohalikud, välismaised, nende ärialane reputatsioon ja kogemus) ning seotud osapooled;
- derivatiivsete finantsinstrumentide kasutamine.

Eriotstarbeliste majandusüksuste olemus

6. Eriotstarbeline majandusüksus (mõnikord nimetatakse ka „eriotstarbeline varakogum“) on majandusüksus, mis üldiselt luuakse kitsaks ja selgelt määratletud otstarbeks, nagu näiteks liisingulepingute sõlmimiseks või finantsvarade väärtpaberistamiseks või uurimis- ja arendustegevuste läbiviimiseks. Selle vormiks võib olla korporatsioon, trust, partnerlus või juriidilise isiku õigusteta üksus. Majandusüksus, mis on eriotstarbelise majandusüksuse loonud, võib tihti viimasesse üle viia oma varasid (näiteks finantsvarade kajastamise lõpetamise tehingu käigus), omandada õiguse kasutada viimase varasid või osutada viimasele teenuseid, samal ajal kui teised osapooled võivad viimast finantseerida. ISA 550 kohaselt võib eriotstarbeline majandusüksus mõningates tingimustes olla majandusüksuse seotud osapool.[70]

7. Finantsaruandluse raamistikes määratletakse sageli üksikasjalikud tingimused, mida koos peetakse kontrolli esinemiseks, või tingimused, mille puhul peaks kaaluma eriotstarbelise majandusüksuse konsolideerimist. Selliste raamistike nõuete tõlgendamine nõuab sageli eriotstarbelist majandusüksust hõlmavate asjasse puutuvate kokkulepete üksikasjalikku tundmist.

[70] ISA 550, lõik A7

2. lisa

(vt lõigud 12(f), 19(c), A7–A8, A85–A89)

Olemusliku riski teguritest arusaamine

Käesolevas lisas selgitatakse täiendavalt olemusliku riski tegureid, samuti asjaolusid, mida audiitor võib võtta arvesse olemusliku riski teguritest arusaamisel ja neid väite tasandil olulise väärkajastamise riskide tuvastamise ja hindamise otstarbel rakendamisel.

Olemusliku riski tegurid

1. Olemusliku riski tegurid on nende sündmuste või tingimuste tunnused, mis mõjutavad tehinguklassi, kontosaldot või avalikustatud informatsiooni käsitleva väite vastuvõtlikkust väärkajastamisele, mis tuleneb pettusest või veast, ning seda enne kui võetakse arvesse kontroll(imehhanism)e. Sellised tegurid võivad olla kvalitatiivsed või kvantitatiivsed ning hõlmata keerukust, subjektiivsust, muutust, ebakindlaid asjaolusid või vastuvõtlikkust väärkajastamisele juhtkonna erapoolikuse või muude pettuseriski tegurite tõttu[71], kuivõrd need mõjutavad olemuslikku riski. Majandusüksusest ja selle keskkonnast ning rakendatava finantsaruandluse raamistikust ja majandusüksuse arvestuspoliitikatest lõigu 19 punktide a–b kohase arusaamise omandamise korral saab audiitor aru ka sellest, kuidas mõjutavad olemusliku riski tegurid finantsaruannete koostamise käigus väidete vastuvõtlikkust väärkajastamisele.

2. Olemusliku riski tegurid, mis seostuvad rakendatava finantsaruandluse raamistikuga nõutava informatsiooni (siin lõigus nimetatud kui „nõutud informatsioon“) koostamisega, hõlmavad järgmist.

   - *Keerukus*—tuleneb informatsiooni olemusest või sellest, kuidas nõutud informatsiooni koostatakse, sealhulgas sellest, millal selliste koostamisprotsesside rakendamine on olemuslikult keerulisem. Näiteks võib keerukus tekkida:
     - tarnija hinnaalandite eraldiste arvutamisel, kuna võib olla vajalik arvestada paljude erinevate tarnijatega seotud erinevate kaubanduslike tingimustega või mitmete omavahel seotud kaubanduslike tingimustega, mis on kõik maksmisele kuuluvate hinnaalandite arvestamisel asjasse puutuvad, või
     - kui arvestushinnangu tegemisel kasutatakse palju võimalikke erinevate tunnusjoontega andmeallikaid, nende andmete töötlemine hõlmab paljusid omavahel seotud samme ning seega on andmete tuvastamine, kogumine, neile juurdepääs, nende mõistmine või töötlemine olemuslikult selle võrra keerulisem.
   - *Subjektiivsus*—tuleneb olemuslikest piirangutest suutlikkuses nõutud informatsiooni koostada erapooletul moel, tulenevalt teadmiste või informatsiooni saadavuse piirangutest, millest tingituna võib juhtkonnal osutuda vajalikuks valiku või subjektiivse otsustuse tegemine sobiva lähenemise ja finantsaruannetesse kaasatava informatsiooni osas. Kuna nõutud teabe ettevalmistamisel võib kasutada erinevaid lähenemisi, siis võivad rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuete asjakohase rakendamisega kaasneda erinevad tulemused. Teadmiste või andmetega seotud piirangute kasvades kasvab ka piisavate

[71] ISA 240, lõigud A24–A27

teadmistega iseseisvate üksikisikute võimalike otsustuste subjektiivsus ja nende otsustuste võimalike tulemuste mitmekesisus.

- *Muutus*—tuleneb sündmustest või tingimustest, mis mõjutavad aja jooksul majandusüksuse äritegevust või tegevuskeskkonna majanduslikke, arvestuslikke, regulatiivseid, tööstuslikke või muid aspekte, kui antud sündmuste või tingimuste mõjusid on kajastatud nõutud informatsioonis. Sellised sündmused või tingimused võivad aset leida finantsaruandlusperioodide ajal või nende vahel. Näiteks võib muutus tuleneda rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuetega seotud arengutest või majandusüksuse ja selle ärimudeli või majandusüksuse tegevuskeskkonna arengusuunast. Selline muutus võib mõjutada juhtkonna eelduseid ja otsustusi, sealhulgas seda, kuidas need puudutavad juhtkonna arvestuspoliitikate valikut või kuidas teostatakse arvestushinnanguid või määratakse kindlaks nendega seotud avalikustatav informatsioon.
- *Ebakindlus*—esineb olukorras, kus nõutavat informatsiooni ei saa koostada ainuüksi selliste piisavalt täpsete ja ülevaatlike andmete alusel, mida on võimalik otsese vaatluse abil tõendada. Antud tingimustes võib osutuda vajalikuks lähenemine, mille raames rakendatakse informatsiooni koostamiseks saadaolevaid teadmisi, kasutades kättesaadavas ulatuses piisavalt täpseid ja ülevaatlikke vaadeldavaid andmeid ning kui see ei ole võimalik, siis rakendades kõige asjakohasematele saadaolevatele andmetele tuginedes mõistlikke eeldusi. Juhtkonna kontrollist väljapoole jäävate teadmiste või andmete saadavusega seotud piirangud (kohaldatavuse korral võivad esineda kulupiirangud) põhjustavad ebakindlust ning nende mõju nõutud teabe koostamisel ei saa välistada. Näiteks kerkib hinnangu ebakindlus esile juhul, kui nõutud rahalist summat ei ole võimalik täpselt kindlaks määrata ning hinnangu tulemus ei ole teada enne finantsaruannete lõpliku vormistamise kuupäeva.
- *Vastuvõtlikkus väärkajastamisele juhtkonna erapoolikuse tõttu või muude pettuseriski tegurite tõttu, kuivõrd need mõjutavad olemuslikku riski* – juhtkonna erapoolikusele vastuvõtlikkus tuleneb tingimustest, millest tulenevalt tekib vastuvõtlikkus juhtkonna tahtlikule või tahtmatule suutmatusele säilitada teabe ettevalmistamisel neutraalsust. Juhtkonna erapoolikust seostatakse sageli teatud tingimustega, millest tulenevalt ei pruugi juhtkond otsustuste tegemisel säilitada neutraalsust (juhtkonna võimaliku erapoolikuse näitajad), mis võib viia sellise informatsiooni olulise väärkajastamiseni, mis võib olla tahtlikkuse korral pettuslik. Sellised näitajad hõlmavad ajendeid ja survetegureid, kuivõrd nende mõjust tulenevalt ei pruugi säilida olemusliku riski (näiteks tulenevalt soovist saavutada soovitud tulemus, nagu näiteks soovitud kasumieesmärk või omakapitali suhe) ja võimaluste neutraalsus. Pettuslikust finantsaruandlusest või varade seadusvastasest omastamisest tulenevast pettusest tingitud väärkajastamisele vastuvõtlikkuse seisukohalt olulised tegurid on kirjeldatud ISA 240 lõikudes A1–A5.

3. Kui keerukus on olemusliku riski tegur, siis võib olla vajalik informatsiooni ettevalmistamiseks kasutada keerukamaid protsesse ning selliste protsesside rakendamine võib olla olemuslikult keerukam. Seetõttu võib nende rakendamine nõuda erioskuseid või -teadmisi ning juhtkonna eksperdi kasutamist.

4. Kui juhtkonna otsustus on subjektiivsem, siis võib seeläbi kasvada ka juhtkonna tahtlikust või tahtmatust erapoolikusest tingitud vastuvõtlikkus väärkajastamisele. Näiteks võib selliste

arvestushinnangute koostamine, mille suhtes on tuvastatud kõrge hinnangu ebakindlus, olla seotud märkimisväärse juhtkonna erapoolikusega ning seega võivad meetodeid, andmeid ja eeldusi puudutavad järeldused kajastada tahtlikku või tahtmatut juhtkonna erapoolikust.

Näited sündmustest ja tingimustest, mis võivad põhjustada olulise väärkajastamise riskide olemasolu

5. Järgnevalt on toodud näited sündmustest (sealhulgas tehingud) ja tingimustest, mis võivad viidata olulise väärkajastamise riskide olemasolule finantsaruannetes finantsaruande või väite tasandil. Olemusliku riski teguri kaupa esitatud näited hõlmavad suurt hulka sündmuseid ja tingimusi; samas ei ole kõik sündmused ja tingimused asjasse puutuvad iga auditi töövõtu seisukohast ja näidete loetelu ei ole tingimata täielik. Sündmused ja tingimused on liigitatud sellise olemusliku riski teguri järgi, mis võib antud tingimustes avaldada suurimat mõju. Tähtis on teada, et tulenevalt olemusliku riski tegurite omavahelistest suhetest võivad sündmustele ja tingimustele rakenduda või neid mõjutada erineval määral ka muud olemusliku riski tegurid.

Asjasse puutuv olemusliku riski tegur:	Näited sündmustest või tingimustest, mis võivad viidata väite tasandil olulise väärkajastamise riskidele:
Keerukus	Regulatiivne: • tegevused, mis on kõrgel määral keerulise regulatsiooni objektiks. Ärimudel: • keerukate liitude ja ühisettevõtete olemasolu. Rakendatav finantsaruandluse raamistik: • arvestusalased mõõtmised, mis sisaldavad keerukaid protsesse. Tehingud: • bilansiväliste finantseerimiste, eriotstarbeliste majandusüksuste ja muude keerukate finantseerimiskokkulepete kasutamine.
Subjektiivsus	Rakendatav finantsaruandluse raamistik: • arvestushinnangu võimalike mõõtmiskriteeriumide lai valik. Näiteks amortisatsiooni või ehitustulude ja -kulude kajastamine juhtkonna poolt; • juhtkonna põhivara, näiteks kinnisvarainvesteeringute, hindamistehnika või -mudeli valik.
Muutus	Majandustingimused: • tegutsemine piirkondades, mis on majanduslikult ebastabiilsed, näiteks riigid, kus on märkimisväärne valuuta devalveerumine või kõrge inflatsiooniga majandused.

	Turud: • volatiilsete turgudega seotud tegevused, näiteks kauplemine futuuridega. Kliendikadu: • tegevuse jätkuvuse ja likviidsuse küsimused, sealhulgas märkimisväärsete klientide kaotamine. Majandusharu mudel: • muutused majandusharus, milles majandusüksus tegutseb. Ärimudel: • muutused varustamisahelas; • uute toodete või teenuste arendamine või pakkumine või uutesse äritegevuse valdkondadesse siirdumine. Geograafia: • laienemine uutesse asukohtadesse. Majandusüksuse struktuur: • muutused majandusüksuses, nagu näiteks suured soetused või reorganiseerimised või muud tavapärasest erinevad sündmused; • majandusüksused või ärisegmendid, mis tõenäoliselt müüakse. Inimressursside pädevus: • Muutused võtmetähtsusega töötajates, sealhulgas võtmetähtsusega juhtivtöötajate lahkumine. IT: • muutused IT-keskkonnas; • märkimisväärsete uute finantsaruandlusega seotud IT-süsteemide paigaldamine. Rakendatav finantsaruandluse raamistik: • uute arvestusseisukohtade rakendamine. Kapital: • uued piirangud kapitali ja krediidi kättesaadavuse osas. Regulatiivne: • uurimiste alustamine reguleerivate või valitsusorganite poolt majandusüksuse põhitegevuste või finantstulemuste kohta; • uute keskkonnakaitsega seotud õigusaktide mõju.

Asjasse puutuv olemusliku riski tegur:	Näited sündmustest või tingimustest, mis võivad viidata väite tasandil olulise väärkajastamise riskidele:
Ebakindlus	Aruandlus: • sündmused või tehingud, millega kaasneb märkimisväärne mõõtemääramatus, sh arvestushinnangud ja nendega seotud avalikustatud informatsioon; • pooleliolev kohtuprotsess ja tingimuslikud kohustised, näiteks müügigarantiid, finantsgarantiid ja keskkonnaalased hüvitamised.
Vastuvõtlikkus väärkajastamisele juhtkonna erapoolikuse tõttu või muude pettuseriski tegurite tõttu, kuivõrd need mõjutavad olemuslikku riski	Aruandlus: • juhtkonna ja töötajate võimalused pettusliku finantsaruandluse teostamiseks, sealhulgas märkimisväärse informatsiooni kajastamata jätmine või varjamine avalikustatud informatsioonis. Tehingud: • märkimisväärsed tehingud seotud osapooltega; • märkimisväärne hulk mitterutiinseid või mittesüstemaatilisi tehinguid, sealhulgas ettevõttesisesed tehingud ja suure käibega tehingud perioodi lõpul; • tehingud, mis on kajastatud juhtkonna kavatsuste alusel, näiteks võlgnevuse refinantseerimine, müüdavad varad ja kaubeldavate väärtpaberite klassifikatsioon.

Näited muudest sündmustest või tingimustest, mis võivad viidata finantsaruande tasandil olulise väärkajastamise riskidele:

- asjakohaste arvestus- ja finantsaruandlusoskustega personali puudus;
- kontrollipuudujäägid – eelkõige kontrollikeskkonnas, riskihinnanguprotsessis ja monitoorimisprotsessis ning eelkõige need, millega juhtkond ei ole tegelenud.
- varasemad väärkajastamised, vigade ajalugu või märkimisväärne korrigeerimiste hulk perioodi lõpul.

3. lisa

(vt lõigud 12(m), 21–26, A90–A181)

Arusaamine majandusüksuse sisekontrollisüsteemist

1. Majandusüksuse sisekontrollisüsteem võib kajastuda poliitikate ja protseduuride käsiraamatutes, süsteemides ja vormidel ning seal sisalduvas informatsioonis ja seda jõustavad inimesed. Majandusüksuse sisekontrollisüsteemi rakendavad juhtkond, valitsemisülesandega isikud ja muu personal majandusüksuse struktuuri alusel. Majandusüksuse sisekontrollisüsteemi saab juhtkonna, valitsemisülesandega isikute ja muu personali otsuste alusel ja õiguslike või regulatiivsete nõuete raames rakendada majandusüksuse tegevusmudelile, majandusüksuse õiguslikule struktuurile või nende kombinatsioonile.

2. Käesolevas lisas on täiendavalt selgitatud majandusüksuse sisekontrollisüsteemi komponente ja ka selle piiranguid vastavalt lõigu 12 punktile m, lõikudele 21–26 ja A90–A181, kuivõrd need on seotud finantsaruande auditiga.

3. Majandusüksuse sisekontrollisüsteem hõlmab aspekte, mis seonduvad majandusüksuse aruandluse eesmärkidega, sealhulgas selle finantsaruandluse eesmärkidega, aga see võib hõlmata ka aspekte, mis seostuvad selle tegevus- või vastavuseesmärkidega, kui sellised aspektid on finantsaruandluse suhtes asjasse puutuvad.

> **Näide**
>
> Seadustele ja regulatsioonidele vastavusega seotud kontroll(imehhanism)id võivad olla finantsaruandluse seisukohalt asjasse puutuvad, kui sellised kontroll(imehhanism)id on majandusüksuse finantsaruannetes avalikustatava informatsiooni tingimuslike asjaolude ettevalmistamisel asjasse puutuvad.

Majandusüksuse sisekontrollisüsteemi komponendid

Kontrollikeskkond

4. Kontrollikeskkond hõlmab valitsemise ja juhtimise funktsioone ning valitsemisülesandega isikute ja juhtkonna üldisi hoiakuid, teadlikkust ja tegevusi majandusüksuse sisekontrollisüsteemi ja selle tähtsuse suhtes majandusüksuses. Kontrollikeskkond määratleb organisatsiooni laadi, mõjutades selle inimeste kontrollialast teadlikkust ja andes aluse teiste ettevõtte sisekontrollisüsteemi komponentide toimimiseks.

5. Majandusüksuse kontrollialast teadlikkust mõjutavad valitsemisülesandega isikud, kuna üks nende rollidest on tasakaalustada juhtkonnale seoses finantsaruandlusega avalduvat survet, mis võib tuleneda turu nõudlusest või tasustamise skeemidest. Kontrollikeskkonna ülesehituse tulemuslikkust seoses valitsemisülesandega isikute osalemisega mõjutavad seega sellised asjaolud nagu:

   - nende sõltumatus juhtkonnast ja võime juhtkonna tegevusi hinnata;
   - kas nad saavad majandusüksuse äritehingutest aru;

- ulatus, millisel määral nemad hindavad, kas finantsaruanded on koostatud kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga, sealhulgas sellega, kas finantsaruannetes avalikustatakse adekvaatset informatsiooni.

6. Kontrollikeskkond hõlmab alljärgnevaid elemente:

(a) *kuidas täidetakse juhtkonna kohustusi, nagu näiteks majandusüksuse kultuuri loomine ja säilitamine ning juhtkonna aususele ja eetilistele väärtustele pühendumuse demonstreerimine*. Kontroll(imehhanism)ide tulemuslikkus ei saa olla kõrgem kui nende inimeste aususe ja eetiliste väärtuste tase, kes neid loovad, administreerivad ja monitoorivad. Ausus ja eetiline käitumine on majandusüksuse eetilisuse ja käitumisstandardite või käitumiskoodeksite ning nende edasiandmise (näiteks poliitikaga seotud seisukohtade kaudu), nende praktikas elluviimise (näiteks juhtkonna tegevuse kaudu, et kõrvaldada või leevendada ajendeid või kiusatusi, mis võivad ärgitada personali sooritama ebaausaid, ebaseaduslikke või ebaeetilisi tegusid) tulemus. Infovahetus majandusüksuse aususe ja eetiliste väärtuste poliitikate kohta võib sisaldada käitumisstandardite alast infovahetust personaliga poliitikaavalduste ja käitumiskoodeksite ning eeskujude kaudu;

(b) *kui valitsemisülesandega isikud on juhtkonnast eraldi, kuidas demonstreerivad need valitsemisülesandega isikud sõltumatust juhtkonnast ja teostavad järelevalvet majandusüksuse sisekontrollisüsteemi üle.* Majandusüksuse kontrollialast teadlikkust mõjutavad valitsemisülesandega isikud. Arvessevõetavad asjaolud võivad hõlmata näiteks seda, kas on olemas piisavalt juhtkonnast sõltumatuid ja nende hinnangute ja otsustuste osas erapooletuid isikuid, kuidas valitsemisülesandega isikud tuvastavad ja aktsepteerivad järelevalvekohustusi ning kas valitsemisülesandega isikutel püsib järelevalvekohustus majandusüksuse sisekontrollisüsteemi juhtkonnapoolse ülesehituse, rakendamise ja teostamise üle. Valitsemisülesandega isikute vastutuse tähtsust tunnustatakse tegevuskoodeksites ja muudes seadustes ja regulatsioonides või juhistes, mis on koostatud valitsemisülesandega isikute heaks. Valitsemisülesandega isikute muude kohustuste hulka kuuluvad järelevalve rikkumisest teatamise protseduuride ülesehituse ja tulemusliku toimimise üle.

(c) *kuidas majandusüksus määrab eesmärkide saavutamiseks volitusi ja vastutust.* See võib hõlmata kaalutlusi näiteks järgmise kohta:

- volituste ja vastutuse võtmetähtsusega valdkonnad ja asjakohased aruandlusviisid;
- poliitikad, mis on seotud asjakohaste äritavadega, põhitöötajate teadmiste ja kogemustega ning ressurssidega, mida antakse töökohustuste täitmiseks, ja
- poliitikad ja infovahetus, mis on suunatud selle tagamisele, et kogu personal saab aru majandusüksuse eesmärkidest, teab, kuidas nende üksiktegevused on vastastikku seotud ja aitab kaasa nendele eesmärkidele ning tunnustab seda, kuidas ja mille eest neid vastutavaks peetakse.

(d) *kuidas majandusüksus meelitab, arendab ja hoiab oma eesmärkidega kooskõlas pädevaid inimesi enda juures.* See hõlmab seda, kuidas majandusüksus tagab, et isikutel on vajalikud teadmised ja oskused isiku tööks määrava tähtsusega ülesannete täitmiseks, nagu näiteks:

- standardid kõige kvalifitseeritumate isikute värbamiseks – rõhuga hariduslikul taustal, eelneval töökogemusel, eelnenud saavutustel ning tõendusmaterjalil aususe ja eetilise käitumise kohta;
- väljaõppealased poliitikad, millega edastatakse informatsiooni potentsiaalsete rollide ja kohustuste kohta, sealhulgas sellised praktikad nagu väljaõppe koolid ja seminarid, mis näitavad oodatavaid tulemuste ja käitumise tasemeid, ja
- selliseid edutamisi ajendavad perioodilised tulemuste hindamised, mis näitavad majandusüksuse panustamist kvalifitseeritud töötajate viimisesse kõrgema vastutusega tasemetele.

(e) *kuidas majandusüksus tagab, et inimesed vastutavad oma kohustuste eest majandusüksuse sisekontrollisüsteemide eesmärkide nimel töötades.* Seda võib saavutada näiteks järgmise kaudu:

- mehhanismid infovahetuseks ja tagamaks, et isikud vastutavad kontroll(imehhanism)idega seotud kohustuste tulemuste eest, ja vastavalt vajadusele korrigeerivate sammude võtmine;
- tulemuslikkuse mõõdikute, ajendite ja preemiate kehtestamine isikutele, kes vastutavad majandusüksuse sisekontrollisüsteemi eest, sealhulgas mõõdikute hindamise ja nende asjasse puutuvuse säilitamise eest;
- kuidas mõjutavad kontroll(imehhanism)ide eesmärkide saavutamisega seotud survetegurid isiku vastutusi ja tulemuslikkuse mõõdikuid ja
- kuidas isikuid vajadusel distsiplineeritakse.

Ülaltoodud asjaolude asjakohasus on iga majandusüksuse jaoks erinev, sõltuvalt selle suurusest, struktuuri keerukusest ja tegevuslaadist.

Majandusüksuse riskide hindamise protsess

7. Majandusüksuse riskide hindamise protsess on korduv protsess majandusüksuse eesmärkide saavutamisega seotud riskide tuvastamiseks ja analüüsimiseks ning annab aluse sellele, kuidas juhtkond või valitsemisülesandega isikud määravad hallatavaid riske.

8. Finantsaruandluse eesmärkide seisukohast hõlmab majandusüksuse riskide hindamise protsess seda, kuidas juhtkond tuvastab äririskid, mis on asjasse puutuvad finantsaruannete koostamise seisukohast kooskõlas majandusüksuse rakendatava finantsaruandluse raamistikuga, hindab nende märkimisväärsust, hindab nende esinemise tõenäosust ja otsustab tegevuste üle, et juhtida neid ja nende tulemusi. Näiteks võib majandusüksuse riskide hindamise protsess käsitleda seda, kuidas majandusüksus võtab arvesse tehingute kajastamata jäämise võimalust või tuvastab ja analüüsib märkimisväärseid finantsaruannetes kajastatud hinnanguid.

9. Usaldusväärse finantsaruandluse seisukohast asjasse puutuvate riskide hulka kuuluvad välised ja sisemised sündmused, tehingud või tingimused, mis võivad esineda ja ebasoodsalt mõjutada majandusüksuse võimet algatada, kajastada, töödelda ja raporteerida finantsinformatsiooni, mis on vastavuses juhtkonna väidetega finantsaruannetes. Juhtkond võib spetsiifiliste riskide käsitlemiseks

algatada plaanid, programmid või tegevused või võib otsustada riski võtta kulu või muude arvesse võetavate asjaolude tõttu. Riskid võivad esile kerkida või muutuda selliste tingimuste tõttu nagu näiteks alljärgnevad:

- *muutused tegutsemiskeskkonnas.* Muutused regulatiivses, majandus- või tegutsemiskeskkonnas võivad endaga kaasa tuua muutuseid konkurentsisurves ja märkimisväärselt teistsugused riskid;
- *uus personal.* Uue personali poolt sisekontrollile omistatav tähtsus või majandusüksuse sisekontrollist arusaamine võib olla teistsugune;
- *uued või uuendatud infosüsteemid.* Märkimisväärsed ja kiired muutused infosüsteemis võivad muuta majandusüksuse sisekontrolliga seotud riski;
- *kiire kasv.* Märkimisväärne ja kiire põhitegevuste laienemine võib kontroll(imehhanism)id üle koormata ja suurendada kontroll(imehhanism)ide kokku kukkumiste riski;
- *uus tehnoloogia.* Uute tehnoloogiate kaasamine tootmisprotsessidesse või infosüsteemi võib muuta majandusüksuse sisekontrolliga seonduvat riski;
- *uued ärimudelid, tooted või tegevused.* Sisenemine sellistesse ärivaldkondadesse või tehingutesse, millega majandusüksusel on vähe kogemusi, võib kaasa tuua uued majandusüksuse sisekontrolliga seonduvad riskid;
- *ettevõtte restruktureerimised.* Restruktureerimistega võivad kaasneda töötajate koondamised ning muudatused järelevalve alal ja töökohustuste lahususes, mis võivad muuta majandusüksuse sisekontrolliga seonduvat riski;
- *tegevuste laiendamine välismaal.* Tegevuste laiendamine või soetamine välismaal toob endaga kaasa uusi ja tihtipeale ainuomaseid riske, mis võivad mõjutada sisekontrolli, näiteks täiendavad või muutunud riskid seoses välisvaluuta tehingutega;
- *uued arvestusseisukohad.* Uute arvestuspõhimõtete kasutuselevõtmine või arvestuspõhimõtete muutmine võib mõjutada riske finantsaruannete koostamisel;
- *IT kasutamine.* Riskid seoses:
    - andmete tervikluse ja infotöötluse haldamisega;
    - majandusüksuse äristrateegiaga, mis kerkivad esile juhul, kui majandusüksuse IT-strateegia ei toeta tulemuslikult majandusüksuse äristrateegiat või
    - muudatustega või katkestustega majandusüksuse IT-keskkonnas või IT-personali vahetumisega või sellega, kui majandusüksus ei teosta IT-keskkonna jaoks vajalikke uuendusi või kui sellised uuendused ei ole õigeaegsed.

Majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsess

10. Majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsess on pidev protsess majandusüksuse sisekontrollisüsteemi tulemuslikkuse hindamiseks ja vajalike heastavate sammude õigeaegseks võtmiseks. Majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsess võib koosneda pidevatest tegevustest, eraldiseisvatest (perioodiliselt läbiviidud) hinnangutest või nende kahe kombinatsioonist.

Pidevad monitoorimistegevused sisalduvad tihti majandusüksuse tavalistes korduvates tegevustes ja võivad hõlmata regulaarseid juhtimis- ja järelevalvetegevusi. Majandusüksuse protsess erineb tõenäoliselt majandusüksuse riskihinnangust sõltuvalt nii ulatuse kui sageduse poolest.

11. Siseauditi funktsioonide eesmärgid ja ulatus hõlmavad tavaliselt tegevusi, mis on kavandatud majandusüksuse sisekontrollisüsteemi tulemuslikkuse hindamiseks või monitoorimiseks. [72] Majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsess võib hõlmata selliseid tegevusi nagu selle ülevaatamine juhtkonna poolt, kas pangasaldode kooskõlastavad võrdlused on teostatud õigeaegselt, selle hindamine siseaudiitori poolt, kas müügipersonal on vastavuses majandusüksuse poliitikatega müügilepingute tingimuste osas ja juriidilise osakonna poolne järelevalve vastavuses olemise üle majandusüksuse eetiliste või äritavade poliitikatega. Monitoorimist teostatakse ka tagamaks, et kontroll(imehhanism)id jätkavad ajas tulemuslikult toimimist. Näiteks juhul, kui pangasaldode kooskõlastavate võrdlemiste õigeaegsust ja täpsust ei monitoorita, siis tõenäoliselt lõpetab personal nende koostamise.

12. Majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsessiga seotud kontroll(imehhanism)id, sealhulgas aluseks olevaid automatiseeritud kontroll(imehhanism)e monitoorivad kontroll(imehhanism)id, võivad olla automatiseeritud või manuaalsed või nende kahe kombinatsioon. Näiteks võib majandusüksus kasutada automatiseeritud monitoorimise kontroll(imehhanism)e seoses juurdepääsuga teatud tehnoloogiale, mis edastab automaatselt ebatavalise tegevuse aruandeid juhtkonnale, kes uurib tuvastatud anomaaliaid manuaalselt.

13. Monitoorimistegevuse ja informatsioonisüsteemiga seotud kontroll(imehhanism)i eristamisel võetakse arvesse tegevuse aluseks olevaid üksikasju, eelkõige seda, millal hõlmab tegevus teatud tasandil järelevalvealast ülevaatust. Järelevalvealaseid ülevaatusi ei liigitata automaatselt monitoorimistegevusteks ning tõsiasi, kas ülevaatus liigitatakse informatsioonisüsteemiga seotud kontroll(imehhanism)iks või monitoorimistegevuseks võib olla otsustuse küsimus. Näiteks oleks igakuise täielikkuse kontroll(imehhanism)i eesmärk avastada ja parandada vead, samas kui monitoorimistegevuse raames küsitaks, miks vead aset leiavad, ning määrataks juhtkonnale vastutus protsessi parandamiseks, et vältida tulevasi vigu. Lihtsamalt öeldes tähendab see seda, et informatsioonisüsteemiga seotud kontroll(imehhanism) vastab konkreetsele riskile, samas kui monitoorimistegevus hindab, kas majandusüksuse sisekontrollisüsteemi kõigi viie komponendi kontroll(imehhanism)id toimivad eesmärgipäraselt.

14. Monitoorimistegevuste hulka võib kuuluda väliste osapooltega infovahetusest saadud informatsiooni kasutamine, mis võib osutada probleemidele või välja tuua valdkonnad, mis vajavad täiustamist. Kliendid kinnitavad kaudselt arvete andmeid oma arvete maksmisega või kaevates nendelt nõutud tasude üle. Peale selle võivad reguleerijad majandusüksusega infot vahetada majandusüksuse sisekontrollisüsteemi funktsioneerimist mõjutavates küsimustes, näiteks infovahetus, mis puudutab kontrollimisi panka reguleerivate organite poolt. Samuti võib juhtkond monitoorimistegevuste läbiviimisel arvestada kogu majandusüksuse sisekontrollisüsteemi puudutava infovahetusega välisaudiitoritelt.

Infosüsteem ja infovahetus

[72] Standardis ISA 610 (muudetud) ja selle ISA 4. lisas on esitatud täiendavad siseauditiga seotud suunised.

15. Finantsaruannete koostamise seisukohast asjasse puutuv infosüsteem koosneb tegevustest ja poliitikatest ning arvestus- ja toetavatest andmetest, mis on loodud ja kehtestatud, et:

    - algatada, kajastada ja töödelda majandusüksuse tehinguid (samuti koguda, töödelda ja avalikustada informatsiooni sündmuste ja tingimuste kohta, mis ei ole tehingud) ning pidada arvestust seotud varade, kohustiste ja omakapitali kohta;
    - lahendada tehingute ebakorrektne töötlemine, näiteks automatiseeritud vahefailid ja järgitavad protseduurid vahefaili kirjete õigeaegseks väljaselgitamiseks;
    - töödelda ja arvestada süsteemi alistamisi või kontroll(imehhanism)idest möödaminemisi;
    - lisada pearaamatusse tehingute töötlemisest tulenevat informatsiooni (nt kogunenud tehingute abiraamatust ülekandmine);
    - koguda ja töödelda informatsiooni, mis on asjasse puutuv finantsaruandluse koostamiseks nende sündmuste ja tingimuste osas, mis ei ole tehingud, nagu näiteks varade amortisatsioon ning muutused varade sissenõutavuses, ja
    - tagada sellise informatsiooni, mille avalikustamist nõutakse rakendatavas finantsaruandluse raamistikus, kogumine, kajastamine, töötlemine, summeerimine ja asjakohane aruandlus finantsaruannetes.

16. Majandusüksuse äriprotsessid hõlmavad tegevusi, mis on kavandatud selleks, et:

    - välja töötada, osta, toota, müüa ja levitada majandusüksuse tooteid ja teenuseid;
    - tagada vastavus seadustele ja regulatsioonidele, ja
    - kajastada informatsiooni, sealhulgas arvestus- ja finantsaruandluse informatsiooni.

    Äriprotsesside tulemuseks on tehingud, mida kajastatakse, töödeldakse ja raporteeritakse infosüsteemis.

17. Informatsiooni kvaliteet mõjutab juhtkonna võimet teha asjakohaseid otsuseid majandusüksuse tegevuste juhtimisel ja kontrollimisel ning koostada usaldusväärseid finantsaruandeid.

18. Infovahetus, mis hõlmab majandusüksuse sisekontrollisüsteemiga seotud individuaalsete rollide ja kohustuste selgitamist, võib esineda sellistes vormides nagu poliitikaid käsitlevad käsiraamatud, arvestusalased ja finantsaruandluse käsiraamatud ning memorandumid. Infovahetust saab läbi viia ka elektrooniliselt, suuliselt ja juhtkonna tegevuste kaudu.

19. Majandusüksusepoolse infovahetuse hulka finantsaruandluse rollide ja vastutuse ning finantsaruandlusega seotud märkimisväärsete asjaolude kohta kuulub majandusüksuse sisekontrollisüsteemi individuaalsete rollide ja vastutuse arusaadavaks tegemine, mis on finantsaruandluse seisukohalt asjasse puutuv. See võib hõlmata selliseid asjaolusid nagu ulatus, mil määral personal saab aru sellest, kuidas nende tegevused infosüsteemis on seotud teiste tööga ja võimalustest erandite kohta raporteerida kõrgemale asjakohasele tasemele majandusüksuses.

Kontrollitegevused

20. Kontroll(imehhanism)id kontrollitegevuste komponendis tuvastatakse kooskõlas lõiguga 26. Sellised kontroll(imehhanism)id hõlmavad informatsiooni töötlemise kontroll(imehhanism)e ja üldisi IT-kontroll(imehhanism)e, millest mõlemad võivad olla olemuselt manuaalsed või automatiseeritud. Mida suurem on automatiseeritud kontroll(imehhanism)ide või automatiseeritud aspekte hõlmavate kontroll(imehhanism)ide ulatus, mida juhtkond kasutab ja millele ta finantsaruandluses toetub, seda olulisem võib olla majandusüksuse jaoks selliste üldiste IT-kontroll(imehhanism)ide rakendamine, mis käsitlevad informatsiooni töötlevate kontroll(imehhanism)ide automatiseeritud aspektide järjepidevat tööd. Kontroll(imehhanism)id kontrollitegevuste komponendis võivad puudutada järgmist:

- *volitamine ja heakskiidud.* Volitamine kinnitab, et tehing on kehtiv (st see esitab tegelikku majanduslikku sündmust või kuulub majandusüksuse poliitika raamesse). Volitus on tavaliselt antud kõrgema astme juhtkonna heakskiidu või tõenduse ja määratluse kujul, kas tehing on kehtiv. Näiteks kiidab järelevalve teostaja kuluaruande pärast selle ülevaatust ja kulude mõistlikkuse ja poliitikale vastavuse hindamist heaks. Automaatse heakskiidu näitena võib välja tuua selle, kui arve ühikuhinda võrreldakse automaatselt eelmääratletud piirnormi raames seotud ostutellimuse ühikuhinnaga. Piirnormi piiresse jäävad arved kiidetakse automaatselt makse tegemiseks heaks. Piirnormist väljapoole jäävad arved märgistatakse täiendavaks uurimiseks;
- *kooskõlastavad võrdlused.* Kooskõlastavate võrdluste käigus võrreldakse kaht või enamat andmeelementi. Erinevuste tuvastamisel võetakse sobiv meede andmete vastavusse viimiseks. Kooskõlastavad võrdlused käsitlevad tavaliselt töötlustehingute täielikkust või täpsust;
- *tõendamised.* Tõendamised võrdlevad kaht või enamat kirjet omavahel või võrdlevad kirjet ja poliitikat ning hõlmavad tõenäoliselt ka järeltegevust juhul, kui kaks kirjet ei ole vastavuses või kui kirje ei ole poliitikaga kooskõlas. Tõendamised käsitlevad tavaliselt töötlustehingute täielikkust, täpsust või kehtivust;
- *füüsilised või loogilised kontroll(imehhanism)id, sealhulgas need, mis käsitlevad varade kaitstust volitamata juurdepääsu, omandamise, kasutamise või kõrvaldamise eest.* Kontroll(imehhanism)id, mis hõlmavad:
    - varade füüsilist kaitset, sealhulgas adekvaatseid kaitsemehhanisme nagu näiteks turvaseadmed varadele ja andmetele juurdepääsu üle;
    - volitusi juurdepääsuks arvutiprogrammidele ja andmefailidele (st loogiline juurdepääs);
    - perioodilist loendamist ja võrdlemist summadega, mis on näidatud kontrollandmikes (näiteks sularaha, väärtpaberite ja varude loendamise tulemuste võrdlemine arvestusandmetega).

  Ulatus, mil määral varade varguse vältimiseks ette nähtud füüsilised kontroll(imehhanism)id on finantsaruannete koostamise usaldusväärsuse seisukohast asjasse puutuvad, sõltub sellistest asjaoludest nagu näiteks varade kõrge vastuvõtlikkus ebaseaduslikule omastamisele.

- *töökohustuste lahusus.* Tehingute autoriseerimise, tehingute kajastamise ja varade vastutava hoiu kohustuste määramine erinevatele isikutele. Töökohustuste lahusus on mõeldud selliste võimaluste vähendamiseks, mis lasevad mis tahes isikul olla ametikohal, kus saab nii korda saata seadusevastast tegu kui ka peita vigu või pettust isiku töökohustuste täitmise tavapärases käigus.

  Näiteks ei vastuta krediidimüüke volitav juhataja laekumata arvete andmike ega sularaha laekumiste käitlemise eest. Kui isik on võimeline teostama kõiki nimetatud tegevusi, siis saaks isik luua näiteks fiktiivse müügi, mis võib jääda märkamata. Sarnaselt ei tohiks müügiinimesed olla võimelised muutma toote hinnafaile ega komisjonitasu määrasid.

  Vahel ei ole lahusus praktiline, kulutõhus ega teostatav. Näiteks ei pruugi väiksematel ja lihtsamatel majandusüksustel olla piisavalt vahendeid ideaalse lahususe saavutamiseks ning lisatöötajate kulu võib osutuda takistuseks. Sellistel juhtudel võib juhtkond kehtestada alternatiivsed kontroll(imehhanism)id. Kui ülaltoodud näites saab müügiinimene muuta toote hinnafaile, siis võib kehtestada tuvastava kontrolltegevuse, et müügifunktsiooniga mitteseotud töötajad vaataksid perioodiliselt üle, kas ja millistel asjaoludel on müügiinimene hindu muutnud.

21. Teatud kontroll(imehhanism)id võivad sõltuda asjakohaste järelevalvealaste kontroll(imehhanism)ide olemasolust, mille on kehtestanud juhtkond või valitsemisülesandega isikud. Näiteks volitamise kontroll(imehhanism)e võib delegeerida kehtestatud juhendite alusel, nagu näiteks investeerimiskriteeriumid, mille on kehtestanud valitsemisülesandega isikud; alternatiivselt võivad mitterutiinsed tehingud nagu näiteks suuremad soetused või võõrandamised nõuda spetsiifilist heakskiitu kõrgemal tasandil, sealhulgas mõningatel juhtudel aktsionäride oma.

Sisekontrolli piirangud

22. Majandusüksuse sisekontrollisüsteem, ükskõik kui tulemuslik, saab anda majandusüksusele vaid põhjendatud kindluse majandusüksuse finantsaruandluse eesmärkide saavutamise osas. Eesmärkide saavutamise tõenäosust mõjutavad sisekontrolli olemuslikud piirangud. Nende hulka kuuluvad reaalsed asjaolud, et inimlik otsustus otsuse tegemisel võib olla ekslik ja et majandusüksuse sisekontrollisüsteemi rikked võivad esineda inimliku vea tõttu. Näiteks võib eksisteerida viga kontroll(imehhanism)i ülesehituses või selle muudatuses. Samamoodi ei pruugi kontroll(imehhanism)i toimimine olla tulemuslik näiteks seal, kus majandusüksuse sisekontrollisüsteemi jaoks loodud informatsiooni (näiteks erandite aruannet) ei kasutata tulemuslikult, kuna informatsiooni ülevaatamise eest vastutav isik ei saa aru selle otstarbest või ta ei saa asjakohaste abinõude kasutuselevõtmisega hakkama.

23. Lisaks on kontroll(imehhanism)idest võimalik mööda minna kahe või enama inimese kokkumängu puhul või juhul, kui juhtkond sobimatult eirab kontroll(imehhanism)e. Näiteks võib juhtkond sõlmida klientidega kõrvalkokkuleppeid, mis muudavad majandusüksuse standardsete müügilepingute tingimusi ja olusid, mille tulemuseks võib olla tulu ebaõige kajastamine. Samuti võidakse IT-rakenduses olevad redigeerimise kontroll(imehhanism)id, mis on välja töötatud selleks, et määratud krediidilimiite ületavad tehingud tuvastada ja neist raporteerida, välja lülitada või neist mööda minna.

24. Lisaks võib juhtkond kontroll(imehhanism)ide väljatöötamisel ja teostamisel teha otsustusi nende kontroll(imehhanism)ide olemuse ja ulatuse osas, mida ta otsustab rakendada ning nende riskide olemuse ja ulatuse osas, mida ta otsustab võtta.

4. lisa

(vt lõigud 14(a), 24(a)(ii), A25–A28, A118)

Kaalutlused majandusüksuse siseauditi funktsioonist arusaamiseks

Selles lisas on esitatud täiendavad kaalutlused seoses majandusüksuse siseauditi funktsioonist arusaamisega juhul, kui selline funktsioon on olemas.

Siseauditi funktsiooni eesmärgid ja ulatus

1. Siseauditi funktsiooni täitja eesmärgid ja ulatus, ülesannete iseloom ja funktsiooni staatus organisatsioonis, muu hulgas funktsiooni volitused ja vastutavus on väga mitmekesised ja sõltuvad majandusüksuse suurusest, keerukusest ja struktuurist ning juhtkonna ja, kui kohaldatav, valitsemisülesandega isikute nõuetest. Need asjaolud võivad olla sätestatud siseauditi põhimääruses või tööjuhendis.

2. Siseauditi funktsiooni täitja kohustused võivad hõlmata protseduuride läbiviimist ja tulemuste hindamist, et anda juhtkonnale ja valitsemisülesandega isikutele kindlus riskijuhtimise, majandusüksuse sisekontrollisüsteemi ja juhtimisprotsesside kavandamise ja tulemuslikkuse suhtes. Sel juhul võib siseauditi funktsioon mängida olulist rolli majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsessis. Teisalt võivad siseauditi funktsiooni täitja kohustused keskenduda põhitegevuste ökonoomsuse, tõhususe ja tulemuslikkuse hindamisele ja seega ei pruugi funktsiooni töö olla otseselt seotud majandusüksuse finantsaruandlusega.

Järelepärimised siseauditi funktsiooni täitjalt

3. Kui majandusüksusel on olemas siseauditi funktsioon, võib audiitor järelepärimistega selle funktsiooni asjaomastelt töötajatelt saada kasulikku infot arusaamise omandamiseks majandusüksusest ja selle keskkonnast, rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ja majandusüksuse sisekontrollisüsteemist ning olulise väärkajastamise riskide kindlakstegemiseks ja hindamiseks finantsaruannete ja väidete tasandil. Siseauditi funktsiooni täitja on töö käigus tõenäoliselt omandanud ülevaate majandusüksuse tegevusest ja äririskidest ning ta võib olla teinud oma töö põhjal tähelepanekuid, näiteks tuvastanud kontrollipuudujääke või riske, mis võivad aidata oluliselt kaasa audiitori majandusüksusest ja selle keskkonnast, rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ja majandusüksuse sisekontrollisüsteemist arusaamisele, audiitori riskihinnangutele või auditi muudele aspektidele. Seetõttu teeb audiitor järelepärimisi olenemata sellest, kas ta kavatseb kasutada siseauditi funktsiooni täitja tööd läbiviidavate auditi protseduuride olemuse või ajastuse muutmiseks või ulatuse vähendamiseks.[73] Eriti olulised võivad olla järelepärimised asjaolude kohta, mis siseauditi funktsiooni täitja on tõstatanud valitsemisülesandega isikutele ning funktsiooni enda riskihindamisprotsessi tulemuste kohta.

4. Kui audiitori järelepärimistele saadud vastustest tulenevad tähelepanekud, mis võivad olla majandusüksuse finantsaruandluse ja finantsaruannete auditi seisukohast asjasse puutuvad, võib audiitor pidada vajalikuks lugeda asjasse puutuvaid siseauditi funktsiooni täitja aruandeid. Siseauditi funktsiooni täitja aruanded, mis võivad olla olulised, on näiteks funktsiooni strateegia- ja

[73] Asjasse puutuvad nõuded on esitatud standardis ISA 610 (muudetud).

planeerimisdokumendid ning siseauditi kontrollitulemusi kirjeldavad aruanded, mis on koostatud juhtkonnale või valitsemisülesandega isikutele.

5. Lisaks, kui siseauditi funktsiooni täitja annab audiitorile infot mis tahes tegeliku, kahtlustatava või väidetava pettuse kohta, võtab audiitor seda ISA 240[74] kohaselt arvesse pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riski tuvastamisel.

6. Siseauditi funktsiooni asjaomased isikud, kellele järelepärimisi tehakse, on need, kellel audiitori otsustuse kohaselt on vajalikud teadmised, kogemused ja volitused, nagu siseauditi juht või vastavalt asjaoludele teised selle funktsiooni töötajad. Audiitor võib pidada vajalikuks nende isikutega ka regulaarselt kohtuda.

Siseauditi funktsiooni kaalutlus kontrollikeskkonnast arusaamisel

7. Kontrollikeskkonnast arusaamisel võib audiitor võtta arvesse seda, kuidas juhtkond on vastanud siseauditi funktsiooni täitja tähelepanekutele ja soovitustele seoses kindlaks tehtud kontrollipuudujääkidega, mis on finantsaruannete koostamise seisukohalt olulised, sealhulgas selle kohta, kas ja kuidas need vastused on rakendatud ja kas siseauditi funktsiooni täitja on neid hiljem hinnanud.

Arusaamine majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimistegevuse hulka kuuluva siseauditi funktsiooni täitja rollist

8. Majandusüksuse siseauditi funktsioon on auditi seisukohast tõenäoliselt asjasse puutuv juhul, kui siseauditi funktsiooni vastutuse ja tegevuste olemus on seotud majandusüksuse finantsaruandlusega ja audiitor eeldab siseaudiitorite töö kasutamist, et modifitseerida läbiviidavate auditi protseduuride olemust või ajastust või vähendada nende ulatust. Audiitoritel on suurema tõenäosusega võimalik kasutada majandusüksuse siseauditi funktsiooni täitja tööd, kui näiteks eelmiste auditite kogemustest või audiitori riskihindamise protseduuridest selgub, et majandusüksuse siseauditi funktsiooni täitjal on majandusüksuse keerukust ja põhitegevuste olemust arvestades piisavad ja asjakohased ressursid ning otsene aruandekohustus valitsemisülesandega isikute ees.

9. Kui audiitori esialgne arusaamine siseauditi funktsioonist annab talle aluse eeldada, et ta kasutab läbiviidavate auditi protseduuride olemuse või ajastuse muutmiseks või ulatuse vähendamiseks siseauditi funktsiooni tööd, kohaldatakse standardit ISA 610 (muudetud).

10. Nagu on täpsemalt kirjeldatud standardis ISA 610 (muudetud), eristuvad siseauditi funktsiooni täitja tegevused muudest monitoorimismehhanismidest, mis võivad olla asjasse puutuvad finantsaruandluse suhtes, näiteks juhtkonna arvestusinformatsiooni ülevaatused, ning mis on kavandatud kaasa aitama sellele, kuidas majandusüksus hoiab ära või tuvastab väärkajastamist.

11. Infovahetuse sisseseadmine majandusüksuse siseauditi funktsiooni asjaomaste isikutega töövõtu varases etapis ning sellise infovahetuse säilitamine kogu töövõtu jooksul võib hõlbustada tulemuslikku infovahetust. See loob keskkonna, kus on võimalik informeerida audiitorit märkimisväärsetest asjaoludest, mida siseauditi funktsiooni täitja võib tähele panna, kui sellised

[74] ISA 240, lõik 19

asjaolud võivad mõjutada audiitori tööd. Standardis ISA 200 käsitletakse seda, kui tähtis on audiitoripoolne planeerimine ja auditi läbiviimine kutsealase skeptitsismiga, [75] sealhulgas tähelepanelikkus informatsiooni suhtes, mis tõstatab auditi tõendusmaterjalina kasutatavate dokumentide ja päringutele saadud vastuse usaldusväärsuse küsimuse. Seega võib kogu töövõtu ajal peetav infovahetus siseauditi funktsiooni täitjaga pakkuda siseaudiitoritele võimalusi juhtida sellisele informatsioonile audiitori tähelepanu. Sel juhul on audiitoril võimalik sellist informatsiooni arvesse võtta olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel ja hindamisel.

[75] ISA 200, lõik 7

5. lisa

(vt lõigud 25(a), 26(b)–(c), A94, A166–A172)

Kaalutlused infotehnoloogiast arusaamiseks

Selles lisas on esitatud täiendavad asjaolud, mida audiitor võib majandusüksuse sisekontrollisüsteemis kasutatavast IT-st arusaamiseks kaaluda.

Arusaamine majandusüksuse IT-kasutusest sisekontrollisüsteemi komponentides

1. Majandusüksuse sisekontrollisüsteem sisaldab manuaalseid ja automatiseeritud elemente (st manuaalsed ja automatiseeritud kontroll(imehhanism)id ja muud vahendid, mida kasutatakse majandusüksuse sisekontrollisüsteemis). Majandusüksuse automatiseeritud ja manuaalsete elementide vahekord varieerub koos majandusüksusepoolse IT kasutamise olemuse ja keerukusega. Majandusüksusepoolne IT kasutamine mõjutab viisi, kuidas töödeldakse, talletatakse ja antakse edasi rakendatava finantsaruandluse raamistikuga kooskõlas finantsaruannete koostamise seisukohalt asjasse puutuvat informatsiooni, ja seega ka viisi, kuidas majandusüksuse sisekontrollisüsteemi kavandatakse ja rakendatakse. Iga majandusüksuse sisekontrollisüsteemi komponent võib kasutada teatud ulatuses infotehnoloogiat.

   Üldiselt toob IT majandusüksuse sisekontrollisüsteemile kasu, võimaldades majandusüksusel:

   - järjepidevalt rakendada eelnevalt määratletud äritegevusereegleid ja teostada keerukaid arvutusi suurte tehingu- või andmemahtude töötlemisel;
   - parandada informatsiooni õigeaegsust, kättesaadavust ja täpsust;
   - hõlbustada informatsiooni täiendavat analüüsimist;
   - suurendada võimet monitoorida majandusüksuse tegevuste teostamist ning selle poliitikaid ning protseduure;
   - vähendada kontroll(imehhanism)idest möödumise riski, ja
   - suurendada võimet saavutada tulemuslik töökohustuste lahusus, rakendades tööle turvakontroll(imehhanism)e IT-rakendustes, andmebaasides ja operatsioonisüsteemides.

2. Manuaalsete või automatiseeritud elementide iseloomulikud tunnusjooned on audiitorile asjassepuutuvad olulise väärkajastamise riskide tuvastamise ja hindamise ning sellele tuginevate edasiste auditi protseduurise seisukohast. Automatiseeritud kontroll(imehhanism)id võivad olla tunduvalt usaldusväärsemad kui manuaalsed kontroll(imehhanismid), kuna neist ei ole võimalik lihtsasti mööda minna, neid ignoreerida või eirata ning samuti ei ole need nii vastuvõtlikud lihtsatele vigadele ja eksimustele. Automatiseeritud kontroll(imehhanism)id võivad olla manuaalsetest kontroll(imehhanism)idest tõhusamad järgmistel juhtudel:

   - suuremahulised või korduvad tehingud, või olukorrad, kus vigu, mida saab ette näha või prognoosida, saab automatiseerimise abil vältida või avastada ja parandada;
   - kontroll(imehhanism)id, kus spetsiifilisi kontroll(imehhanism)i teostamise viise saab adekvaatselt välja töötada ja automatiseerida.

Arusaamine majandusüksuse infotehnoloogia kasutusest informatsioonisüsteemis (vt lõik 25(a))

3. Majandusüksuse informatsioonisüsteem võib hõlmata manuaalsete ja automatiseeritud elementide kasutamist, mis mõjutab ka viisi, kuidas tehinguid algatatakse, kajastatakse, töödeldakse ja nendest aru antakse. Eelkõige võidakse majandusüksuse poolt kasutatavate IT-rakenduste kaudu jõustada tehingute algatamise, kajastamise ja aruandlusega seotud protsesse ning seda, kuidas majandusüksus on neid rakendusi konfigureerinud. Lisaks võivad digiinformatsiooni vormis kirjed asendada või täiendada paberdokumendi vormis kirjeid.

4. Informatsioonisüsteemis tehinguvoogude ja informatsiooni töötlemise seisukohalt asjasse puutuva IT-keskkonnast arusaamise omandamiseks kogub audiitor informatsiooni kasutatavate IT-rakenduste olemuse ja tunnuste kohta ning samuti toetava IT-taristu ja IT kohta. Järgmine tabel hõlmab näiteid asjaoludest, mida audiitor võib IT-keskkonnast arusaamise omandamisel kaaluda, ning majandusüksuse informatsioonisüsteemis kasutatavate IT-rakenduste keerukuse alusel näiteid tavapärastest IT-keskkonna tunnustest. Siiski on sellised tunnused suunavad ja võivad erineda sõltuvalt majandusüksuse poolt kasutatavate konkreetsete IT-rakenduste olemusest.

	Järgmiste vahendite tavapäraste tunnuste näited		
	Lihtne kommertstarkvara	Keskmise suurusega ja mõõduka keerukusega kommertstarkvara või IT-rakendused	Suured või keerukad IT-rakendused (nt ERP-süsteemid)
Automatiseerimise ja andmekasutuse ulatusega seotud asjaolud			
• Töötlemise automatiseeritud protseduuride ulatus ja antud protseduuride keerukus, sealhulgas kõrgtasemel automatiseeritud, paberivaba töötluse olemasolu.	Ei kohaldu	Ei kohaldu	Ulatuslikud ja sageli keerulised automatiseeritud protseduurid
• Majandusüksuse infotöötluses süsteemi loodud aruannetele	Lihtne automatiseeritud aruande loogika	Lihtne asjasse puutuv automatiseeritud aruande loogika	Keerukas aruande loogika; aruandekirjutamise tarkvara

	Järgmiste vahendite tavapäraste tunnuste näited		
	Lihtne kommertstarkvara	Keskmise suurusega ja mõõduka keerukusega kommertstarkvara või IT-rakendused	Suured või keerukad IT-rakendused (nt ERP-süsteemid)
tuginemise ulatus.			
• Andmesisestuse viis (st manuaalne sisend, kliendi või hankija sisend või faili laadimine).	Manuaalsed andmesisendid	Väike arv andmesisendeid või lihtsaid liideseid	Suur arv andmesisendeid või keerukad liideseid
• Viis, kuidas IT toetab rakenduste, andmebaaside ja muude IT-keskkonna aspektide vahelist infovahetust nii sisemiselt kui väliselt, vastavalt vajadusele, süsteemiliideste kaudu.	Automatiseeritud liidesed puuduvad (ainult manuaalsed sisendid)	Väike arv andmesisendeid või lihtsaid liideseid	Suur arv andmesisendeid või keerukad liideseid
• Informatsioonis töödeldavate digitaalses vormis andmete maht ja keerukus, sealhulgas tõsiasi, kas	Väike andmehulk või lihtsad andmed, mida saab manuaalselt kinnitada; kohalikult kättesaadavad andmed	Väike andmehulk või lihtsad andmed	Suur andmehulk või keerukad andmed; andmelaod;[76] majandusüksusesiseste või -väliste IT-teenuste pakkujate kasutamine (nt andmete talletamine või majutamine

[76] Andmeladu kirjeldatakse tavaliselt kui ühest või enamast erinevast allikast (nt mitmest andmebaasist) pärinevate integreeritud andmete keskset hoidlat, millest saab luua aruandeid või mida majandusüksus saab kasutada muudes andmeanalüüsiga seotud tegevustes. Aruandekirjutaja on IT-rakendus, mida kasutatakse ühest või enamast allikast (nt andmeladu, andmebaas või IT-rakendus) andmete hankimiseks ja konkreetses vormis esitamiseks.

	Järgmiste vahendite tavapäraste tunnuste näited		
	Lihtne kommertstarkvara	Keskmise suurusega ja mõõduka keerukusega kommertstarkvara või IT-rakendused	Suured või keerukad IT-rakendused (nt ERP-süsteemid)
arvestusandmed või muu informatsioon on talletatud digitaalses vormis, ning talletatud andmete asukoht.			kolmandate osapoolte juures)
IT-rakenduste ja IT-taristuga seotud asjaolud			
• Rakenduse tüüp (nt väheste kohandustega või kohandusteta kommertsrakendus või rohkelt kohandatud või tihedalt integreeritud rakendus, mis võib olla soetatud ja kohandatud või majasiseselt välja arendatud).	Soetatud väheste kohandustega või kohandusteta rakendus	Soetatud rakendus või lihtsad pärandrakendused või lihtsamad ERP-rakendused, millel on vähe kohandusi või puuduvad need üldse	Välja arendatud ja kohandatud rakendused või märkimisväärsete kohandustega keerukamad ERPd
• IT-rakenduste ja nende aluseks oleva IT-taristu olemuse keerukus.	Väike, lihtne sülearvuti- või kliendiserveripõhine lahendus	Küps ja stabiilne keskarvuti, väike või lihtne kliendiserver, tarkvara või teenusepilv	Keerukas keskarvuti, suur või keerukas kliendiserver, veebipõhine, teenusepilve kujul taristu
• Kolmanda osapoole pakutava	Välisallikast sisseostmise korral pädev, küps ja	Välisallikast sisseostmise korral pädev, küps ja	Pädev, küps ja tõestatud teenusepakkuja mõne

	Järgmiste vahendite tavapäraste tunnuste näited		
	Lihtne kommertstarkvara	Keskmise suurusega ja mõõduka keerukusega kommertstarkvara või IT-rakendused	Suured või keerukad IT-rakendused (nt ERP-süsteemid)
majutuse või IT välisallikast sisseostmise esinemine.	tõestatud pakkuja (nt pilvepakkuja)	tõestatud pakkuja (nt pilvepakkuja)	rakenduse jaoks ja uus või idufirmast pakkuja teiste rakenduste jaoks
• Kas majandusüksus kasutab arenevaid tehnoloogiaid, mis mõjutavad finantsaruandlust ?	Arenevaid tehnoloogiaid ei kasutata	Arenevaid tehnoloogiaid kasutatakse piiratud määral mõnes rakenduses	Arenevate tehnoloogiate segakasutus erinevatel platvormidel
IT-protsessidega seotud asjaolud			
• IT-keskkonna haldamisse kaasatud personal (IT-keskkonna turvet ja muudatusi haldavate IT-tugiressursside arv ja oskustase).	Mõned töötajad, kellel on piiratud IT-teadmised hankija uuenduste ja juurdepääsu haldamise töötlemiseks	Piiratud arv IT-oskustega / IT-le keskendunud töötajaid	Sihtotstarbelised IT-osakonnad, kus on oskuslik personal, sealhulgas programmeerimisoskustega personal
• Juurdepääsuõiguste haldamisprotsessi de keerukus.	Üks administratiivse juurdepääsuga isik, kes haldab juurdepääsuõigusi	Mõned administratiivse juurdepääsuga isikud, kes haldavad juurdepääsuõigusi	Keerukad juurdepääsuõigustega seotud protsessid, mida haldab IT-osakond
• IT-keskkonna turbe keerukus, sealhulgas IT-rakenduste, andmebaaside ja muude IT-keskkonna	Lihtne kohapealne juurdepääs, millel puuduvad välised veebipõhised elemendid	Mõned veebipõhised ja valdavalt lihtsa, rollipõhise turbega rakendused	Mitu veebipõhise juurdepääsu ja keerukate turbemudelitega platvormi

	Järgmiste vahendite tavapäraste tunnuste näited		
	Lihtne kommertstarkvara	Keskmise suurusega ja mõõduka keerukusega kommertstarkvara või IT-rakendused	Suured või keerukad IT-rakendused (nt ERP-süsteemid)
aspektide haavatavus küberriskide suhtes, eelkõige juhul, kui esineb veebipõhiseid tehinguid või tehingud hõlmavad väliseid liideseid.			
• Kas informatsiooni töötlemise viisi suhtes on tehtud programmi-muudatusi ning selliste muudatuste ulatus perioodi jooksul.	Kommertstarkvara, millele pole paigaldatud lähtekoodi	Mõned lähtekoodita kommertstarkvarad ja mõned lõplikult kujundatud väheste või lihtsate muudatustega rakendused; tavapärane süsteemiarenduse elutsükkel	Uued muudatused või suur hulk muudatusi või keerukad muudatused, mitu arendustsüklit igal aastal
• Muudatuste ulatus IT-keskkonnas (nt uued IT-keskkonna aspektid või märkimisväärsed muudatused IT-rakendustes või aluseks olevas IT-taristus).	Muudatused piirduvad kommertsvara versiooniuuendustega	Muudatused koosnevad kommertstarkvara uuendustest, ERP versiooniuuendustest või päranditäiustustest	Uued muudatused, suur hulk muudatusi või keerukad muudatused, mitu arendustsüklit igal aastal, rohke ERP kohandamine
• Kas perioodi jooksul leidis aset ulatuslik andmeteisendus ning kui jah, siis	Hankija tagatud tarkvarauuendused; uuendamine ei hõlma andmeteisendusfunktsioone	Kommertstarkvararakendustes väiksemad uuendused, mille käigus teisendati piiratud hulgal andmeid	Ulatuslik versiooniuuendus, uus väljalase, platvormi muudatus

	Järgmiste vahendite tavapäraste tunnuste näited		
	Lihtne kommertstarkvara	Keskmise suurusega ja mõõduka keerukusega kommertstarkvara või IT-rakendused	Suured või keerukad IT-rakendused (nt ERP-süsteemid)
tehtud muudatuste olemus ja märkimisväärsus ning teisenduse teostusviis.			

Arenevad tehnoloogiad

5. Majandusüksused võivad kasutada arenevaid tehnoloogiaid (nt plokiahelad, robootika või tehisintellekt), kuna sellised tehnoloogiad võivad pakkuda konkreetseid võimalusi toimimise tulemuslikkuse parandamiseks või finantsaruandluse täiustamiseks. Kui majandusüksuse finantsaruannete koostamise seisukohalt asjassepuutuvas informatsioonisüsteemis kasutatakse arenevaid tehnoloogiaid, siis võib võib audiitor kaasata need tehnoloogiad selliste tuvastatud IT-rakenduste ja muude IT-keskkonna aspektide hulka, millega kaasnevad IT kasutamisest tulenevad riskid. Kuigi arenevad tehnoloogiad võivad tunduda olemasolevate tehnoloogiatega võrreldes arenenumad ja keerukamad, siis jäävad audiitori kohustused seoses IT-rakenduste ja tuvastatud üldiste IT-kontroll(imehhanism)idega kooskõlas lõigu 26 punktidega b ja c samaks.

Skaleeritavus

6. Majandusüksuse IT-keskkonnast arusaamise omandamine võib olla lihtsam vähem keerukama majandusüksuse puhul, mis kasutab kommertstarkvara, ning juhul, kui majandusüksusel puudub programmimuudatuste tegemiseks juurdepääs lähtekoodile. Sellistel majandusüksustel ei pruugi olla sihtotstarbelisi IT-ressursse, kuid üksuses võib olla isik, kellele on määratud administraatori roll, et anda töötajatele IT-rakendustele juurdepääs või paigaldada IT-rakendustele paigaldajapoolseid uuendusi. Konkreetsed asjaolud, mida audiitor võib kaaluda, et omandada arusaamine sellise kommertsliku arvestustarkvarapaketi olemusest, mis võib olla ainus vähem keeruka majandusüksuse informatsioonisüsteemis kasutatav IT-rakendus, hõlmavad järgmist:

   - Ulatus, mil määral tarkvara on edukalt juurutatud ja omab usaldusväärset mainet;
   - ulatus, mil määral majandusüksusel on võimalik muuta tarkvara lähtekoodi, et lisada põhitarkvarale täiendavaid mooduleid (st lisandmooduleid) või teha andmetes otseseid muudatusi;
   - tarkvarale tehtud muudatuste olemus ja ulatus. Kuigi majandusüksus ei pruugi olla võimeline tarkvara lähtekoodi muutma, siis võimaldavad paljud tarkvarapaketid konfigureerimist (nt aruandlusparameetrite seadistamist või muutmist). See ei hõlma tavaliselt lähtekoodi muudatusi; samas võib audiitor auditi tõendusmaterjalina kasutatava tarkvara poolt loodud

informatsiooni täielikkust ja täpsust kaaludes siiski võtta arvesse majandusüksusele võimaliku tarkvara konfigureerimise ulatust, ja

- ulatus, mil määral on võimalik otsene juurdepääs finantsaruannete koostamisega seotud andmetele (st otsene juurdepääs andmebaasile IT-rakendust kasutamata), ja töödeldavate andmete maht. Mida suurem on andmemaht, seda tõenäolisemalt vajab majandusüksus andmete terviklust käsitlevaid kontroll(imehhanism)e, mis võivad hõlmata üldisi IT-kontroll(imehhanism)e volitamata juurdepääsu ja andmemuudatuste osas.

7. Keerukad IT-keskkonnad võivad hõlmata rohkelt kohandatud või väga integreeritud IT-rakendusi ning nende mõistmine võib seega nõuda suuremaid pingutusi. Finantsaruandluse protsesse või IT-rakendusi võib integreerida teiste IT-rakendustega. Selline integreerimine võib hõlmata majandusüksuse äritegevustes kasutatavaid IT-rakendusi, mis annavad informatsiooni majandusüksuse informatsioonisüsteemis tehinguvoogude ja infotöötluse seisukohalt asjasse puutuvatele IT-rakendustele. Sellisel juhul võivad majandusüksuse äritegevustes kasutatavad teatud rakendused olla asjasse puutuvad ka finantsaruannete koostamisel. Keerukad IT-keskkonnad võivad vajada ka sihtotstarbelisi IT-osakondasid, millel on struktureeritud IT-protsessid, mida toetab personal, kellel on tarkvaraarendus- ja IT-keskkonna haldamise oskused. Muudel juhtudel võib majandusüksus kasutada oma IT-keskkonna teatud aspektide või selles sisalduvate IT-protsesside haldamiseks sisemisi ja väliseid teenusepakkujaid (nt kolmanda osapoole pakutav majutus).

Selliste IT-rakenduste tuvastamine, millega kaasnevad IT kasutamisest tulenevad riskid

8. Majandusüksuse IT-keskkonna olemusest ja keerukusest, sealhulgas infotöötluses rakendatavate kontroll(imehhanism)ide olemusest ja keerukusest, arusaamiseks võib audiitor määrata kindlaks, millistele IT-rakendustele majandusüksus tugineb, et finantsinformatsiooni täpselt töödelda ja terviklus säilitada. Selliste IT-rakenduste tuvastamine, millele majandusüksus tugineb, võib mõjutada audiitori otsust testida sellistes IT-rakendustes sisalduvaid automatiseeritud kontroll(imehhanism)e, eeldusel, et sellised automatiseeritud kontroll(imehhanism)id käsitlevad tuvastatud olulise väärkajastamise riske. Seevastu, kui majandusüksus ei toetu IT-rakendusele, siis ei ole sellises IT-rakenduses sisalduvad automatiseeritud kontroll(imehhanism)id tõenäoliselt toimimise tulemuslikkuse testide eesmärkide jaoks asjakohased või piisavalt täpsed. Automatiseeritud kontroll(imehhanism)id, mis võidakse tuvastada kooskõlas lõigu 26 punktiga b, võivad hõlmata näiteks automatiseeritud arvutusi või sisendi, töötlemise ja väljundiga seotud kontroll(imehhanism)e, nagu näiteks ostutellimuse, hankija tarnedokumendi ja hankija arve kolmepoolne vastavus. Kui audiitor tuvastab automatiseeritud kontroll(imehhanism)id ja määrab IT-keskkonna arusaamise kaudu kindlaks, et majandusüksus toetub IT-rakendusele, mis sisaldab antud automatiseeritud kontroll(imehhanism)e, siis tuvastab audiitor suurema tõenäosusega IT-rakenduse sellise rakendusena, millega kaasnevad IT kasutamisest tulenevad riskid.

9. Kui audiitor kaalub, kas IT-rakendusega, mille suhtes ta on tuvastanud automatiseeritud kontroll(imehhanism)id, kaasnevad IT kasutamisest tulenevad riskid, siis võtab audiitor tõenäoliselt arvesse, kas ja millises ulatuses on majandusüksusel juurdepääs lähtekoodile, mis võimaldab juhtkonnal teostada selliste kontroll(imehhanism)ide või IT-rakenduste programmimuudatusi. Asjasse puutuvateks kaalutlusteks võivad olla ka majandusüksuse teostatavate programmi- või

konfiguratsioonimuudatuste ulatus ja sellistest muudatustest tuleneva IT-protsesside kinnitamise ulatus. Samuti kaalub audiitor tõenäoliselt ebaasjakohase juurdepääsu või andmemuudatuste riski.

10. Süsteemi loodud aruanded, mida audiitor võib kavatseda kasutada auditi tõendusmaterjalina, võivad hõlmata näiteks nõuete aegumise aruannet või varude väärtuse hindamise aruannet. Selliste aruannete puhul võib audiitor hankida auditi tõendusmaterjali aruannete täielikkuse ja täpsuse osas, teostades aruande sisendite ja väljundite suhtes substantiivseid teste. Muudel juhtudel võib audiitor kavatseda testida aruande koostamise ja haldamisega seotud kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust, mille puhul kaasnevad aruande loonud IT-rakendusega tõenäoliselt IT kasutamisest tulenevad riskid. Lisaks aruande täielikkuse ja täpsuse testimisele võib audiitor kavatseda testida ka aruandega seotud ebaasjakohaste või volitamata programmimuudatuste või andmemuudatustega seonduvaid riske käsitlevate üldiste IT-kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust.

11. Mõned IT-rakendused võivad sisaldada ka aruendekirjutuse funktsionaalsust, samas kui teised majandusüksused võivad rakendada eraldiseisvaid aruandekirjutuseks mõeldud rakendusi (nt aruandekirjutajad). Sellistel juhtudel peab audiitor kindlaks määrama süsteemi loodud aruannete allikad (st aruannet koostav rakendus ja aruandes kasutatavad andmeallikad), et määrata omakorda kindlaks IT-rakendused, millega kaasnevad IT kasutamisest tulenevad riskid.

12. IT-rakenduste poolt kasutatavateks andmeallikateks võivad olla näiteks andmebaasid, millele saab ligi vaid IT-rakenduse kaudu või millele on juurdepääs vaid andmebaasi administraatori õigustega IT-personalil. Muudel juhtudel võib andmeallikaks olla andmeladu, mida ennast võidakse lugeda IT-rakenduseks, millega kaasnevad IT kasutamisest tulenevad riskid.

13. Audiitor võib olla tuvastanud riski, mille jaoks ei ole substantiivsed protseduurid üksi piisavad, kuna majandusüksus kasutab äärmiselt automatiseeritud ja paberivaba tehingute töötlemise protsessi, mis võib hõlmata mitmeid integreeritud rakendusi. Sellistel juhtudel hõlmavad audiitori tuvastatud kontroll(imehhanism)id tõenäoliselt ka automatiseeritud kontroll(imehhanism)e. Lisaks võib majandusüksus tugineda üldistele IT-kontroll(imehhanism)idele, mille eesmärk on säilitada töödeldud tehingute ja muu töötlemisel kasutava informatsiooni terviklus. Sellistel juhtudel kaasnevad töötlemisel ja informatsiooni talletamisel kasutatavate IT-rakendustega tõenäoliselt IT kasutamisest tulenevad riskid.

Lõppkasutaja infotöötlus

14. Kuigi auditi tõendusmaterjal võib esineda süsteemi loodud väljundi kujul, mida kasutatakse lõppkasutaja infotöötlustööriistas (nt arvutustabeli tarkvaras või lihtsates andmebaasides) arvutuse teostamisel, siis ei tuvastata selliseid tööriistu tavaliselt lõigu 26 punkti b mõistes IT-rakendustena. Kontroll(imehhanism)ide kavandamine ja rakendamine lõppkasutaja infotöötlustööriistade juurdepääsu ja muudatuste ümber võib olla katsumuste rohke ning sellised kontroll(imehhanism)id on harva samaväärsed või sama tulemuslikud kui üldised IT-kontroll(imehhanism)id. Selle asemel võib audiitor kaalutlustes kasutada infotöötlusele suunatud kontroll(imehhanism)ide kombinatsiooni, võttes arvesse sellega kaasneva lõppkasutaja infotöötluse keerukust, näiteks:

    - lähteandmete algatamise ja töötlemisega seotud infotöötlusele suunatud kontroll(imehhanism)id, sealhulgas asjasse puutuvad automatiseeritud või liidesega kontroll(imehhanism)id, kuivõrd neist võetakse välja andmeid (nt andmeladu);

- kontroll(imehhanism)id, mille eesmärk on kontrollida, et loogika töötab nõuetekohaselt, näiteks kontroll(imehhanism)id, mis n-ö tõendavad andmete väljavõtte tegemist, näiteks viies aruande vastavusse andmetega, mille alusel see loodi, võrreldes aruandes sisalduvaid üksikandmeid allikaga ja vastupidi, ning valemeid või makrosid kontrollivad kontroll(imehhanism)id, või
- valideerimistarkvara tööriistade kasutamine, mis kontrollivad süsteemselt valemeid või makrosid, näiteks arvutustabeli tervikluse tööriistad.

Skaleeritavus

15. Majandusüksuse suutlikkus säilitada informatsioonisüsteemis talletatava ja töödeldava informatsiooni terviklus võib erineda sõltuvalt seotud tehingute ja muu informatsiooni keerukusest ja mahust. Mida keerukam ja mahukam on märkimisväärset tehinguklassi, kontosaldot või avalikustatud informatsiooni toetav andmehulk, seda väiksema tõenäosusega suudab majandusüksus säilitada antud teabe tervikluse ainuüksi infotöötlusele suunatud kontroll(imehhanism)ide kaudu (nt sisend- ja väljundkontroll(imehhanism)id või ülevaatusele suunatud kontroll(imehhanism)id). Samuti väheneb tõenäosus, et audiitor suudab hankida auditi tõendusmaterjali sellise informatsiooni täielikkuse ja täpsuse kohta ainuüksi substantiivse testimise kaudu, kui sellist informatsiooni kasutatakse auditi tõendusmaterjalina. Mõnel juhul, mil tehingute maht on väiksem ja keerukus madalam, võib juhtkond olla kehtestanud infotöötlemise kontroll(imehhanism)i, mis on piisav andmete täpsuse ja täielikkuse kinnitamiseks (nt töödeldavad ja arveldatavad üksikud müügitellimused võidakse viia vastavusse algselt IT-rakendusse sisestatud püsikoopiaga). Kui majandusüksus toetub IT-rakendustes kasutatava teatud informatsiooni tervikluse säilitamise otstarbel üldistele IT-kontroll(imehhanism)idele, siis võib audiitor määrata, et informatsiooni säilitamiseks kasutatavate IT-rakendustega kaasnevad IT kasutamisest tulenevad riskid.

Näited tunnustest, mis on omased IT-rakendusele, millega ei kaasne tõenäoliselt IT kasutamisest tulenevaid riske	Näited tunnustest, mis on omased IT-rakendustele, millega kaasnevad tõenäoliselt IT kasutamisest tulenevad riskid
• Eraldiseisvad rakendused. • Andmemaht (tehingute maht) ei ole märkimisväärne. • Rakenduse funktsionaalsus ei ole keerukas. • Iga tehingut toetab algse püsikoopia dokumentatsioon.	• Rakendused on varustatud liidestega. • Andmemaht (tehingute maht) on märkimisväärne. • Rakenduse funktsionaalsus on keerukas, kuna: – rakendus algatab tehingud automaatselt, ja – automatiseeritud kirjed põhinevad mitmesugustel erinevatel keerukatel arvutustel.
IT-rakendusega ei kaasne tõenäoliselt IT kasutamisest tulenevaid riske, kuna: • andmemaht ei ole märkimisväärne ning seega ei tugine juhtkond andmete	IT-rakendusega kaasnevad tõenäoliselt IT kasutamisest tulenevad riskid, kuna:

töötlemisel ega haldamisel üldistele IT-kontroll(imehhanism)idele; • juhtkond ei tugine automatiseeritud kontroll(imehhanism)idele ega muudele automatiseeritud funktsionaalsustele. Audiitor ei ole tuvastanud lõigu 26 punktile a vastavaid automatiseeritud kontroll(imehhanism)e; • kuigi juhtkond kasutab kontroll(imehhanism)ides süsteemi loodud aruandeid, siis ei tugine ta neile. Selle asemel viib ta aruanded vastavusse püsikoopia dokumentatsiooniga ja kinnitab seeläbi aruandes sisalduvad arvutused; • audiitor testib otseselt majandusüksuse poolt auditi tõendusmaterjalina loodud informatsiooni.	• juhtkond toetub andmete töötlemisel ja haldamisel rakenduse süsteemile, kuna andmemaht on märkimisväärne; • juhtkond toetub teatud automatiseeritud kontroll(imehhanism)ide, mille audiitor on ka tuvastanud, teostamisel rakenduse süsteemile.

Muud IT-keskkonna aspektid, millega kaasnevad IT kasutamisest tulenevad riskid

16. Kui audiitor tuvastab IT-rakendused, millega kaasnevad IT kasutamisest tulenevad riskid, siis kaasnevad tavaliselt IT kasutamisest tulenevad riskid ka IT-keskkonna muude aspektidega. IT-taristu hõlmab andmebaase, operatsioonisüsteemi ja võrku. Andmebaasides talletatakse IT-rakendustes kasutatavaid andmeid ja need võivad koosneda paljudest omavahel seotud andmetabelitest. Andmebaasides sisalduvatele andmetele saab ligi IT-personal või muu andmebaasi administraatori õigustega personal otse andmebaaside haldamise süsteemide kaudu. Riistvara, IT-rakenduste ja muu võrgus kasutatava tarkvara vahelise infovahetuse haldamise eest vastutab operatsioonisüsteem. Seega saab IT-rakendustele ja andmebaasidele ligi otse operatsioonisüsteemi kaudu. Võrku kasutatakse IT-taristu andmete edastamiseks ja informatsiooni, vahendite ja teenuste jagamiseks ühtse infovahetuslüli kaudu. Võrk kehtestab tavaliselt aluseks olevatele vahenditelele juurdepääsuks ka loogilise turbetasandi (võimalik operatsioonisüsteemi kaudu).

17. Kui audiitor tuvastab, et IT-rakendustega kaasnevad IT kasutamisest tulenevad riskid, siis tuvastatakse tavaliselt ka tuvastatud IT-rakenduses töödeldavaid andmeid talletav(ad) andmebaas(id). Kuna IT-rakenduse toimimisvõimelisus sõltub sageli operatsioonisüsteemist ning IT-rakendustele ja andmebaasidele saab ligi otse operatsioonisüsteemi kaudu, siis kaasnevad ka operatsioonisüsteemiga tavaliselt IT kasutamisest tulenevad riskid. Võrk võidakse tuvastada juhul, kui see on tuvastatud IT-rakenduste ja seotud andmebaaside keskne juurdepääsupunkt või kui IT-rakendus suhtleb hankijate või väliste osapooltega interneti teel või kui audiitor tuvastab veebipõhised IT-rakendused.

IT kasutamisest tulenevate riskide ja üldiste IT-kontroll(imehhanism)ide tuvastamine

18. IT kasutamisest tulenevate riskide näited hõlmavad riske, mis on seotud ebasobiva tuginemisega IT-rakendustele, mis töötlevad andmeid ebatäpselt, töötlevad ebatäpseid andmeid või mõlemat, nagu näiteks:

    - volitamata juurdepääs andmetele, mille tulemuseks võib olla andmete hävimine või mittenõuetekohased muudatused andmetes, sealhulgas volitamata või olematute tehingute kajastamine või tehingute ebatäpne kajastamine; spetsiifilised riskid võivad tekkida seal, kus paljud kasutajad pääsevad juurde ühisele andmebaasile;
    - võimalus, et IT-personal omandab juurdepääsuõigused, mis ületavad neile määratud tööülesannete täitmiseks vajalikke õigusi, rikkudes sellega töökohustuste lahusust;
    - volitamata muudatused põhifailide andmetes;
    - volitamata muudatused IT-rakendustes ja muudes IT-keskkonna aspektides;
    - suutmatus teha IT-rakendustes ja muudes IT-keskkonna aspektides vajalikke muudatusi;
    - mitteasjakohane manuaalne sekkumine;
    - võimalik andmekadu või suutmatus pääseda andmetele juurde nõuetekohaselt.

19. Audiitori kaalutlus volitamata juurdepääsu suhtes võib hõlmata sisemiste või väliste osapoolte volitamata juurdepääsuga seotud riske (millele viidatakse sageli kui küberturbe riskidele). Sellised riskid ei pruugi tingimata mõjutada finantsaruandlust, kuna majandusüksuse IT-keskkond võib hõlmata ka IT-rakendusi ja seotud andmeid, mis käsitlevad toimivus- ja vastavusvajadusi. On oluline märkida, et küberintsidendid leiavad tavaliselt esmalt aset perimeetri ja sisevõrgu kihtide kaudu, mis on üldiselt finantsaruannete koostamist mõjutavast IT-rakendusest, andmebaasist ja operatsioonisüsteemidest eemal paiknevad. Seega, kui on tuvastatud informatsioon turvarikkumise kohta, siis kaalub audiitor tavaliselt potentsiaalset ulatust, mil määral rikkumine võis mõjutada finantsaruandlust. Kui finantsaruandlus võib olla mõjutatud, siis võib audiitor otsustada hankida arusaamise ja testida seotud kontroll(imehhanism)e, et määrata kindlaks finantsaruannete potentsiaalsete väärkajastamiste võimaliku mõju või ulatus või määrata kindlaks, et majandusüksus on antud turvarikkumise kohta avalikustanud adekvaatset informatsiooni.

20. Lisaks võivad majandusüksuse finantsaruandeid otseselt või kaudselt mõjutavad seadused ja regulatsioonid hõlmata andmekaitsega seotud õigusakte. Majandusüksuse antud seadustele või regulatsioonidele vastavuse kaalumine kooskõlas standardiga ISA 250 (muudetud)[77] võib hõlmata arusaamist majandusüksuse IT-protsessidest ja üldistest IT-kontroll(imehhanism)idest, mida majandusüksus on asjasse puutuvate seaduste või regulatsioonidega seoses rakendanud.

21. IT kasutamisest tulenevate riskidega tegelemiseks rakendatatakse üldiseid IT-kontroll(imehhanism)e. Seega kasutab audiitor tuvastatud IT-rakenduste ja muude IT-keskkonna aspektide ning IT kasutamisest tulenevalt kohalduvate riskide kohta hangitud arusaamist selleks, et määrata kindlaks tuvastatavad üldised IT-kontroll(imehhanism)id. Mõnel juhul võib majandusüksus kasutada oma IT-keskkonna või teatud IT-rakenduste lõikes ühiseid IT-protsesse, mille puhul

[77] ISA 250 (muudetud)

kaasnevad IT kasutamisest tulenevalt ühised riskid ning võidakse tuvastada ühised üldised IT-kontroll(imehhanism)id.

22. Üldiselt tuvastatakse suurema tõenäosusega rohkem üldisi IT-kontroll(imehhanism)e seoses IT-rakenduste ja andmebaasidega kui muude IT-keskkonna aspektidega. Seda seetõttu, et antud aspektid on kõige enam seotud majandusüksuse informatsioonisüsteemis sisalduva informatsiooni töötlemise ja talletamisega. Üldiste IT-kontroll(imehhanism)ide tuvastamisel võib audiitor võtta arvesse nii lõppkasutajate kui ka majandusüksuse IT-personali või IT-teenusepakkujate tegevusega seotud kontroll(imehhanism)e.

23. **Lisas 6** on esitatud täiendav selgitus tavaliselt erinevate IT-keskkonna aspektide suhtes rakendatud üldiste IT-kontroll(imehhanism)ide olemuse kohta. Lisaks on toodud erinevate IT-protsesside jaoks mõeldud üldiste IT-kontroll(imehhanism)ide näited.

6. lisa

(vt lõigud 25(c)(ii), A173–A174)

Kaalutlused üldistest IT-kontroll(imehhanism)idest arusaamiseks

Käesolevas lisas on esitatud täiendavad asjaolud, mida audiitor võib üldistest IT-kontroll(imehhanism)idest arusaamiseks kaaluda.

1. Tavaliselt IT-keskkonna igale aspektile rakendatavate üldiste IT-kontroll(imehhanism)ide olemus.

   (a) Rakendused

   IT-rakenduse tasandi üldised IT-kontroll(imehhanism)id vastavad rakenduse funktsionaalsuse olemusele ja ulatusele ning tehnoloogias lubatud juurdepääsuteedele. Näiteks esineb väga integreeritud ja keerukate turbesuvanditega IT-rakenduste puhul rohkem asjasse puutuvaid kontroll(imehhanism)e kui IT-pärandrakenduste puhul, mis toetavad vaid väikest arvu kontosaldosid, millele on juurdepääs vaid tehingute kaudu.

   (b) Andmebaas

   Andmebaasi tasandi üldised IT-kontroll(imehhanism)id käsitlevad tavaliselt IT kasutamisest tulenevaid riske, mis on seotud finantsaruandluse informatsiooni volitamata uuendustega andmebaasis, mis on teostatud andmebaasi otsese juurdepääsu või skripti või programmi käitamise teel.

   (c) Operatsioonisüsteem

   Operatsioonisüsteemi tasandi üldised IT-kontroll(imehhanism)id käsitlevad tavaliselt IT kasutamisest tulenevaid riske, mis on seotud administraatori juurdepääsuga, mis võib soodustada muude kontroll(imehhanism)ide alistamist. See hõlmab näiteks teise kasutaja mandaatide kahjustamist, uute volitamata kasutajate lisamist, pahavara laadimist või skriptide või muude volitamata programmide käitamist.

   (d) Võrk

   Võrgutasandi üldised IT-kontroll(imehhanism)id käsitlevad tavaliselt IT kasutamisest tulenevaid riske, mis on seotud võrgu segmentatsiooni, kaugjuurdepääsu ja autentimisega. Võrgu kontroll(imehhanism)id võivad olla asjasse puutuvad juhul, kui majandusüksuse finantsaruandluses kasutatakse veebipõhiseid rakendusi. Samuti võivad võrgu kontroll(imehhanism)id olla asjasse puutuvad juhul, kui majandusüksusel on märkimisväärseid äripartnerlussuhteid või sisseoste kolmandatelt osapooltelt, mis võivad suurendada andmeedastusi ja kaugjuurdepääsu vajadust.

2. IT-protsessi kaupa esitatud võimalikud üldised IT-kontroll(imehhanism)id hõlmavad järgmist.

   (a) Juurdepääsu haldamise protsess

   - *Autentimine*

     Kontroll(imehhanism)id, mis tagavad, et IT-rakendusele või muule IT-keskkonna aspektile juurdepääsev kasutaja kasutab enda sisselogimismandaate (st kasutaja ei kasuta teise kasutaja mandaate).

- *Volitamine*

  Kontroll(imehhanism)id, mis võimaldavad kasutajatel saada juurdepääsu ainult oma tööülesannete jaoks vajalikule informatsioonile ning mitte millelegi enamale, soodustades asjakohast kohustuste lahusust.

- *Määramine*

  Kontroll(imehhanism)id uute kasutajate volitamiseks ja olemasolevate kasutajate juurdepääsuõiguste muutmiseks.

- *Eemaldamine*

  Kontroll(imehhanism)id kasutaja juurdepääsu eemaldamiseks töösuhte peatamise või üleviimise korral.

- *Privilegeeritud juurdepääs*

  Kontroll(imehhanism)id administraatorite või eeliskasutajate juurdepääsu üle.

- *Kasutaja juurdepääsu ülevaatused*

  Kontroll(imehhanism)id kasutaja praeguse volituse juurdepääsu uuesti kinnitamiseks või hindamiseks aja jooksul.

- *Turbekonfiguratsiooni kontroll(imehhanism)id*

  Igal tehnoloogial on üldiselt võtmetähtsusega konfiguratsioonisätted, mis aitavad piirata juurdepääsu keskkonnale.

- *Füüsiline juurdepääs*

  Kontroll(imehhanism)id andmekeskuse ja riistvara füüsilise juurdepääsu üle, kuna sellist juurdepääsu võidakse kasutada muude kontroll(imehhanism)ide alistamiseks.

(b) IT-keskkonna programmimuudatuste või muude muudatuste haldamise protsess

- *Muudatuste haldamise protsess*

  Kontroll(imehhanism)id protsesside üle, mis on mõeldud muudatuste kavandamiseks, programmeerimiseks, testimiseks ja tootmiskeskkonda (st lõppkasutaja keskkonda) migreerimiseks.

- *Muudatuste migreerimisega seotud kohustuste lahusus*

  Kontroll(imehhanism)id, mis tagavad juurdepääsu lahususe muudatuste tegemisel ja tootmiskeskkonda migreerimisel.

- *Süsteemide arendamine või omandamine või rakendamine*

  Kontroll(imehhanism)id algse IT-rakenduse välja arendamise või rakendamise üle (või seoses muude IT-keskkonna aspektidega).

- *Andmeteisendus*

Kontroll(imehhanism)id andmeteisenduse üle IT-keskkonna välja arendamise, rakendamise või uuendamise käigus.

(c) IT-halduse protsess

- *Tööde ajatamine*

  Kontroll(imehhanism)id selliste tööde või programmide ajatamiseks ja algatamiseks, mis võivad mõjutada finantsaruandlust.

- *Tööde monitoorimine*

  Kontroll(imehhanism)id finantsaruandluse tööde ja programmide jälgimiseks eduka käitamise tagamise otstarbel.

- *Varundamine ja taaste*

  Kontroll(imehhanism)id tagamaks, et finantsaruandluse andmete varundamine toimub plaanikohaselt ning et antud andmed on kättesaadavad ja juurdepääsetavad, et tagada nende õigeaegne taaste voolukatkestuse või rünnaku korral.

- *Sissetungi tuvastamine*

  Kontroll(imehhanism)id IT-keskkonna haavatavuste ja/või sissetungide jälgimiseks.

Alltoodud tabelis on esitatud IT kasutamisest tulenevate näidisriskide käsitlemiseks mõeldud üldiste IT-kontroll(imehhanism)ide näited, sealhulgas erinevad IT-rakendused sõltuvalt nende olemusest.

Protsess	**Riskid**	**Kontroll(imehhanism)id**	**IT-rakendused**		
IT-protsess	**IT kasutamisest tulenevate riskide näide**	**Üldiste IT-kontroll(imehhanism)ide näited**	**Mittekeerukas tarkvara – rakendatav (jah/ei)**	**Keskmise suurusega ja mõõduka keerukusega kommertstarkvara või IT-rakendused – rakendatav (jah/ei)**	**Suured või keerukad IT-rakendused (nt ERP-süsteemid) – rakendatav (jah/ei)**
Juurdepääsu haldamine	Kasutaja juurdepääsu õigused: kasutajatel on suuremad juurdepääsuõigused, kui on vajalik neile määratud töökohustuste täitmiseks, mis võib põhjustada	Juhtkond kiidab heaks kasutajate juurdepääsuõiguste olemuse ja ulatuse uue ja muudetud kasutajate juurdepääsu korral, sealhulgas standardsed rakenduse profiilid/rollid, hädavajalikud	Jah – alltoodud kasutaja juurdepääsu ülevaatuste asemel	Jah	Jah

Protsess	**Riskid**	**Kontroll(imehhanism)id**	**IT-rakendused**		
IT-protsess	**IT kasutamisest tulenevate riskide näide**	**Üldiste IT-kontroll(imehhanism)ide näited**	**Mittekeerukas tarkvara – rakendatav (jah/ei)**	**Keskmise suurusega ja mõõduka keerukusega kommertstarkvara või IT-rakendused – rakendatav (jah/ei)**	**Suured või keerukad IT-rakendused (nt ERP-süsteemid) – rakendatav (jah/ei)**
	mittenõuetekohase kohustuste lahususe.	finantsaruandluse tehingud ja kohustuste lahususe.			
		Peatatud või üleviidud kasutajate juurdepääs eemaldatakse või seda muudetakse õigeaegselt	Jah – alltoodud kasutaja juurdepääsu ülevaatuste asemel	Jah	Jah
		Kasutaja juurdepääs vaadatakse regulaarselt üle	Jah – ülaltoodud määramise / eemaldamise kontroll(imehhanism)ide asemel	Jah – teatud rakenduste jaoks	Jah
		Kohustuste lahusust jälgitakse ja vastuoluline juurdepääs eemaldatakse või vastendatakse leevendavatele kontroll(imehhanism)idele, mida dokumenteeritakse ja testitakse	Ei kohaldu – puudub süsteemis lubatud lahusus	Jah – teatud rakenduste jaoks	Jah
		Privilegeeritud tasandi juurdepääs (nt konfiguratsiooni, andmete ja turbe administraatorid) on volitatud ja nõuetekohaselt piiratud	Jah – tõenäoliselt ainult IT-rakenduse tasandil	Jah – IT-rakenduse ja platvormi IT-keskkonna teatud tasanditel	Jah – platvormi IT-keskkonna kõikidel tasanditel
Juurdepääsu haldamine	Otsene juurdepääs andmetele: finantsandmete mittenõuetekohased muudatused toimuvad otse	Rakenduse andmefailidele või andmebaasi objektidele/tabelitele/andmetele pääseb ligi vaid volitatud personal vastavalt	Ei kohaldu	Jah – teatud rakenduste ja andmebaaside jaoks	Jah

Protsess	**Riskid**	**Kontroll(imehhanism)id**	**IT-rakendused**		
IT-protsess	**IT kasutamisest tulenevate riskide näide**	**Üldiste IT-kontroll(imehhanism)ide näited**	**Mittekeerukas tarkvara – rakendatav (jah/ei)**	**Keskmise suurusega ja mõõduka keerukusega kommertstarkvara või IT-rakendused – rakendatav (jah/ei)**	**Suured või keerukad IT-rakendused (nt ERP-süsteemid) – rakendatav (jah/ei)**
	läbi muude vahendite kui rakenduse tehingud.	tööülesannetele ja määratud rollile ning juhtkond on vastava juurdepääsu heaks kiitnud.			
Juurdepääsu haldamine	Süsteemisätted: süsteemid ei ole nõuetekohaselt konfigureeritud või uuendatud, et süsteemi juurdepääs oleks piiratud ja sellele pääseksid ligi vaid nõuetekohaselt volitatud ja asjakohased kasutajad.	Juurdepääs autenditakse ainulaadsete kasutaja ID-de ja salasõnade või muude meetodite kaudu, nagu näiteks mehhanism, mis kinnitab, et kasutajatel on õigus süsteemile juurde pääsemiseks. Salasõna parameetrid vastavad ettevõtte või majandusharu standarditele (nt salasõna minimaalne pikkus ja keerukus, aegumine, konto lukustamine)	Jah – ainult salasõna autentimine	Jah – salasõna ja mitmetasandiline autentimine	Jah
		Turbekonfiguratsiooni võtmeatribuudid on nõuetekohaselt rakendatud	Ei kohaldu – tehnilised turbekonfiguratsioonid puuduvad	Jah – teatud rakenduste ja andmebaaside jaoks	Jah
Muudatuste haldamine	Rakenduse muudatused: rakenduse süsteemidesse või programmidesse, mis sisaldavad asjasse puutuvaid automatiseeritud kontroll(imehhanism)e (st konfigureeritavad sätted, automatiseeritud algoritmid, automatiseeritud arvutused ja automatiseeritud andmete välja võtmine) või	Rakenduse muudatusi testitakse nõuetekohaselt ja need kiidetakse enne tootmiskeskkonda viimist heaks	Ei kohaldu – kinnitaks, et lähtekoodi ei ole paigaldatud	Jah – mittekommertstarkvara puhul	Jah
		Rakenduse tootmiskeskkonnas muudatuste rakendamiseks vajalik juurdepääs on nõuetekohaselt piiratud ja arenduskeskkonnast eraldatud.	Ei kohaldu	Jah – mittekommertstarkvara puhul	Jah

Protsess	**Riskid**	**Kontroll(imehhanism)id**	**IT-rakendused**		
IT-protsess	**IT kasutamisest tulenevate riskide näide**	**Üldiste IT-kontroll(imehhanism)ide näited**	**Mittekeerukas tarkvara – rakendatav (jah/ei)**	**Keskmise suurusega ja mõõduka keerukusega kommertstarkvara või IT-rakendused – rakendatav (jah/ei)**	**Suured või keerukad IT-rakendused (nt ERP-süsteemid) – rakendatav (jah/ei)**
	aruande loogikat, tehakse mittenõuetekohaseid muudatusi.				
Muudatuste haldamine	Andmebaasi muudatused: andmebaasi struktuuri ja andmetega seotud suhete osas tehakse mittenõuetekohaseid muudatusi.	Andmebaasi muudatusi testitakse nõuetekohaselt ja need kiidetakse enne tootmiskeskkonda viimist heaks	Ei kohaldu – majandusüksuses ei tehta andmebaasi muudatusi	Jah – mittekommertstarkvara puhul	Jah
Muudatuste haldamine	Süsteemi tarkvara muudatused: süsteemi tarkvaras (nt operatsioonisüsteem, võrk, muudatuste haldamise tarkvara, juurdepääsu juhtimise tarkvara) tehakse mittenõuetekohaseid muudatusi.	Süsteemi tarkvara muudatusi testitakse nõuetekohaselt ja need kiidetakse enne tootmisse viimist heaks	Ei kohaldu – majandusüksuses ei tehta süsteemi tarkvara muudatusi	Jah	Jah
Muudatuste haldamine	Andmeteisendus: pärandsüsteemidest või varasematest versioonidest andmete teisendamisel kaasnevad andmevead, kui teisendamisel edastatakse ebatäielikke, liigseid, vananenud või ebatäpseid andmeid.	Juhtkond kiidab andmete vanast rakendussüsteemist või andmestruktuurist uude rakendussüsteemi või andmestruktuuri teisendamise (nt tasakaalustus- ja kooskõlastavad tegevused) tulemused heaks ja jälgib, et teisendus teostatakse kooskõlas kehtivate	Ei kohaldu – käsitletakse manuaalsete kontroll(imehhanism)ide kaudu	Jah	Jah

Protsess	Riskid	Kontroll(imehhanism)id	IT-rakendused		
IT-protsess	**IT kasutamisest tulenevate riskide näide**	**Üldiste IT-kontroll(imehhanism)ide näited**	**Mittekeerukas tarkvara – rakendatav (jah/ei)**	**Keskmise suurusega ja mõõduka keerukusega kommertstarkvara või IT-rakendused – rakendatav (jah/ei)**	**Suured või keerukad IT-rakendused (nt ERP-süsteemid) – rakendatav (jah/ei)**
		teisenduspoliitikate ja -protseduuridega			
IT-haldus	Võrk: võrk ei enneta nõuetekohaselt volitamata kasutajate mittenõuetekohast juurdepääsu informatsioonisüsteemidele.	Juurdepääs autenditakse ainulaadsete kasutaja ID-de ja salasõnade või muude meetodite kaudu, nagu näiteks mehhanism, mis kinnitab, et kasutajatel on õigus süsteemile juurde pääsemiseks. Salasõna parameetrid vastavad ettevõtte või kutseala poliitikatele ja standarditele (nt salasõna minimaalne pikkus ja keerukus, aegumine, konto lukustamine)	Ei kohaldu –puudub eraldiseisev võrgu autentimise meetod	Jah	Jah
		Võrk on kujundatud selliselt, et veebipõhised rakendused on lahutatud sisevõrgust, kus on juurdepääs rakendustele, mis on finantsaruandluse sisekontrolli seisukohalt asjasse puutuvad	Ei kohaldu – võrgu segmenteeritust ei ole juurutatud	Jah – vastavalt otsustusele	Jah – vastavalt otsustusele
		Võrgu haldamise meeskond teostab regulaarselt võrgu perimeetri haavatavusskaneeringuid ning	Ei kohaldu	Jah – vastavalt otsustusele	Jah – vastavalt otsustusele

Protsess	**Riskid**	**Kontroll(imehhanism)id**	**IT-rakendused**		
IT-protsess	**IT kasutamisest tulenevate riskide näide**	**Üldiste IT-kontroll(imehhanism)ide näited**	**Mittekeerukas tarkvara – rakendatav (jah/ei)**	**Keskmise suurusega ja mõõduka keerukusega kommertstarkvara või IT-rakendused – rakendatav (jah/ei)**	**Suured või keerukad IT-rakendused (nt ERP-süsteemid) – rakendatav (jah/ei)**
		uurib ka võimalikke haavatavusi			
		Sissetungide tuvastamise süsteemide poolt kindlaks tehtud ohtudest teavitamiseks luuakse regulaarselt häireteateid. Antud ohtusid uurib võrgu haldamise meeskond	Ei kohaldu	Jah – vastavalt otsustusele	Jah – vastavalt otsustusele
		Kontroll(imehhanism)e rakendatakse selleks, et virtuaalsele privaatvõrgule (VPN) pääseksid ligi vaid volitatud ja asjakohased kasutajad	Ei kohaldu – VPN puudub	Jah – vastavalt otsustusele	Jah – vastavalt otsustusele
IT-haldus	Varundamine ja taaste: andmekao korral puudub võimalus finantsandmete õigeaegseks taastamiseks või neile juurdepääsuks.	Finantsandmeid varundatakse regulaarselt kooskõlas kehtestatud kavale ja sagedusele.	Ei kohaldu – tuginemine finantsmeeskonna manuaalsetele varundustele	Jah	Jah
IT-haldus	Tööde ajatamine: tootmissüsteemide, programmide või töödega kaasneb ebatäpne,	Tööde ajatamise tarkvaras on partiitööde (sealhulgas liidesetööde) uuendamisele juurdepääs vaid volitatud kasutajatel	Ei kohaldu – partiitööd puuduvad	Jah – teatud rakenduste jaoks	Jah

Protsess	**Riskid**	**Kontroll(imehhanism)id**	**IT-rakendused**		
IT-protsess	**IT kasutamisest tulenevate riskide näide**	**Üldiste IT-kontroll(imehhanism)ide näited**	**Mittekeerukas tarkvara – rakendatav (jah/ei)**	**Keskmise suurusega ja mõõduka keerukusega kommertstarkvara või IT-rakendused – rakendatav (jah/ei)**	**Suured või keerukad IT-rakendused (nt ERP-süsteemid) – rakendatav (jah/ei)**
	ebatäielik või volitamata andmetöötlus.	Eduka lõpuleviimise tagamise otstarbel jälgitakse kriitilisi süsteeme, programme ja töid ning parandatakse töötlusvead.	Ei kohaldu – töid ei jälgita	Jah – teatud rakenduste jaoks	Jah