

VASTAVAD JA JÄRGNEVAD MUUDATUSED TEISTES RAHVUSVAHELISTES STANDARDITES SEoses ISA 315 MUUTMISEGA

Märkus. Allpool esitatakse vastavad muudatused teistes rahvusvahelistes standardites, mis tulenevad ISA 315 (muudetud 2019) heakskiitmisest. Need muudatused jõustuvad ISAga 315 (muudetud 2019) samal ajal ja on märgitud muudatustena võrreldes muudetavate rahvusvaheliste standardite viimaste kinnitatud versioonidega (lisaks esiletõstetud kollasega). Nende muudatuste joonealuste märkuste numbrid ei ole kooskõlas muudetavate rahvusvaheliste standarditega ja vaadata tuleks neid rahvusvahelisi standardeid. Vastavad muudatused on kiitnud heaks Audiitortegevuse järelevalve nõukogu, kes jõudis järeldusele, et vastavate muudatuste väljatöötamisel järgiti asjakohast menetlust ja avalikule huvile pöörati nõuetekohaselt tähelepanu.

ISA (EE) 200

...

7. ISAd sisaldavad eesmärgi, nõudeid ning rakendus- ja muud selgitavat materjali, mis on kavandatud audiitori toetamiseks põhjendatud kindluse omandamisel. ISAdes nõutakse audiitorilt kutsealase otsustuse kasutamist ja kutsealase skeptitsismi säilitamist kogu auditi planeerimise ja läbiviimise jooksul ning muu hulgas ka:

- kas pettusest või veast tingitud oluliste väärkajastamise riskide kindlakstegemist ja hindamist, tuginedes arusaamisele majandusüksusest ja selle keskkonnast, ~~kaasa arvatud majandusüksuse sisekontrollist~~ rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ning majandusüksuse sisekontrollisüsteemist;
- /.../

...

13. ISAdes kasutamise otstarbel on järgmistel terminitel järgmised tähendused:

...

- (n) Olulise väärkajastamise risk — risk, et finantsaruanded on enne auditit oluliselt väärkajastatud. See koosneb kahest komponendist, mida kirjeldatakse väite tasandil järgmiselt: (vt lõik A15a)
- (i) olemuslik risk — tehinguklassi, kontosaldot või avalikustamist puudutava väite vastuvõtlikkus väärkajastamisele, mis võib olla oluline kas üksikult või koos teiste väärkajastamisega enne mis tahes seonduvate kontroll(mehhanism)ide arvessevõtmist;
- (ii) Kontrollrisk — risk, et väärkajastamist, mis võib esineda tehinguklassi, kontosaldot või avalikustamist puudutavas väites ja mis võib olla oluline kas üksikult või koos teiste väärkajastamisega, majandusüksuse sisekontroll ~~kontroll(mehhanism)id~~ õigeaegselt ei ennetata või ei avasta ega paranda;

...

Rakendus- ja muu selgitav materjal

Definitsioonid

Olulise väärkajastamise risk (vt lõik 13(n))

A15a. ISAd eesmärgil eksisteerib olulise väärkajastamise risk juhul, kui esineb põhjendatud võimalus, et:

- (a) toimub väärkajastamine (st selle tõenäosus), ja
- (b) kui see toimub, on see oluline (st selle suurusjärg).

...

Piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal ja auditi risk (vt lõigud 5 ja 17)

Auditi tõendusmaterjali piisavus ja asjakohasus

A28. Audiitori arvamuse ja aruande toetamiseks on vajalik auditi tõendusmaterjal. See on oma olemuselt kumulatiivne ja seda kogutakse peamiselt auditi käigus läbiviidavate auditiprotseduuridega. Kuid see võib samuti hõlmata informatsiooni, mida on saadud muudest allikatest, nagu näiteks eelnevad auditid (tingimusel, et audiitor on kindlaks teinud, kas eelneva auditi järgselt on toimunud muutusi, mis võivad mõjutada selle relevantsust käesolevale auditile¹) või ettevõtte kvaliteedikontrolli protseduurid kliendi aktsepteerimisel ja kliendisuhte jätkamisel. Lisaks muudele majandusüksusesisestele ja -välistele allikatele on auditi tõendusmaterjali oluliseks allikaks majandusüksuse arvestusandmed. Samuti võidakse auditi tõendusmaterjalina kasutada informatsiooni, mille on koostanud majandusüksuse poolt palgatud või kaasatud ekspert. Auditi tõendusmaterjal sisaldab nii informatsiooni, mis toetab ja kinnitab juhtkonna väiteid, kui ka mis tahes informatsiooni, mis on nende väidetega vastuolus. Lisaks kasutab audiitor mõnedel juhtudel informatsiooni puudumist (näiteks juhtkonna keeldumine nõutava esituse esitamisest) ja seega kujutab see endast samuti auditi tõendusmaterjali. Suurem osa audiitori tööst audiitori arvamuse kujundamisel koosneb auditi tõendusmaterjali kogumisest ja hindamisest.

...

...

A38. Olemuslikku riski mõjutavad olemusliku riski tegurid. Olenevalt määrast, mille ulatuses olemusliku riski tegurid mõjutavad väite vastuvõtlikkust väärkajastamisele, varieerub olemuslik risk skaalal, millele osutatakse kui olemusliku riski skaalale. Audiitor määrab kindlaks märkimisväärsed tehinguklassid, kontosaldod ja avalikustatud informatsiooni ning nende asjassepuutuvad väited osana olulise väärkajastamise riskide tuvastamise ja hindamise protsessist. Näiteks kontosaldod, mis koosnevad märkimisväärse hinnangu ebakindluse objektiks olevatest arvestushinnangutest tuletatud summadest, võidakse tuvastada märkimisväärsete kontosaldodena ning audiitori hinnang seotud riskide olemuslikule riskile väite tasandil võib suure hinnangu ebakindluse tõttu olla suurem.

¹ ISA 315 (Revised 2019), *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment*, paragraph 169

A38a. Olemuslikku riski võivad mõjutada ka välised asjaolud, mis tekitavad ärisiske. Näiteks võib tehnoloogia areng muuta teatud toote vananenuks, mis muudab varud seega ülehindamiseks vastuvõtlikumaks. Majandusüksuse faktorid ja selle keskkond, mis on seotud mitmete või kõikide tehinguklasside, kontosaldode või avalikustamistega, võivad samuti mõjutada konkreetse väitega seotud olemuslikku riski. Selliste tegurite hulka võivad kuuluda näiteks piisava käibekapitali puudumine äritegevuse jätkamiseks või languses olev tööstusharu, mida iseloomustab suur pankrottide arv.

A39. Kontrollirisk on funktsioon kindlakstehtud riskidele, mis ohustavad majandusüksuse finantsaruannete koostamise seiskohalt relevantsete majandusüksuse eesmärkide saavutamist, vastamiseks juhtkonna poolt loodava kontroll(imehhanism)ide kavandamise, teostamise ja alalhoidmise tulemuslikkusest. Siiski võib sisekontroll, olenemata sellest, kui hästi see on välja töötatud või toimib, ainult vähendada, kuid mitte kõrvaldada olulise väärkajastamise riske finantsaruannetes, tingituna kontroll(imehhanism)ide olemuslikest piirangutest. Nende hulka kuulub näiteks inimlike vigade või eksimuste võimalikkus või kontroll(imehhanism)ide vältimine kokkumängu või juhtkonnapoolse sobimatu eiramise tagajärjel. Seega on alati olemas mõningane kontrollirisk. ISAdes esitatakse tingimused, mille kohaselt audiitorilt nõutakse või millal ta võib valida testida kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust, teostatavate substantiivsete protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramisel.²

A40.³ Olulise väärkajastamise riskide hinnangut võib väljendada kvantitatiivselt, näiteks protsentides, või mittekvantitatiivselt. Igal juhul on vajadus selle järele, et audiitor teeb asjakohased riskihinnangud, tähtsam kui erinevad lähenemisviisid, mille abil neid võib teha. ISAd osutavad tavaliselt pigem olulise väärkajastamise riskidele kui eraldi olemuslikule riskile ja kontrolliriskile. Samas nõutakse ISAs 315 (muudetud 2019)⁴ olemuslikku riski hindamist kontrolliriskist eraldi, et luua alus edasiste auditiprotseduuride kavandamiseks ja teostamiseks, et vastata hinnatud olulise väärkajastamise riskidele väite tasandil kooskõlas ISAg 330.⁵

A40a. 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

...

A50. Arvestades lõigus A49 kirjeldatud lähenemisviise, sisaldavad ISAd nõudeid auditi planeerimise ja läbiviimise kohta ja nõuavad audiitorilt muu hulgas järgmist:

² ISA 330, *The Auditor's Responses to Assessed Risks*, paragraphs 7–17

³ Tasub arvesse võtta, et ISA 200 lõik A40 on märgitud uuendatud lõiku, mis esitatakse eraldi kui ISAg 540 (muudetud) ja selle vastavate muudatustega seotud vastav muudatus.

⁴ ISA 540315 (muudetud 2019), „Arvestushinnangute ja avalikustatud informatsiooni auditeerimine“, lõik 15, Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine

⁵ ISA 330, paragraph 7(b)

⁶ ISA 330, lõik 6

- alust olulise väärkajastamise riskide kindlakstegemiseks ja hindamiseks finantsaruande ja väite tasandil, viies läbi riskihindamise protseduure ja seotud tegevusi;⁷ ja
- testimise ja muude andmekogumite uurimise vahendite kasutamine viisil, mis annab audiitorile põhjendatud aluse andmekogumi kohta järelduste tegemiseks.⁸

...

ISAdes sisu (vt lõik 19)

...

A59. Vajaduse korral selgitatakse rakendus- ja muus selgitavas materjalis ISA nõudeid ja nende järgimise juhiseid täpsemalt. Konkreetsemalt võib see:

- selgitada täpsemalt, mida nõue tähendab või mida sellega on ette nähtud hõlmata, sealhulgas mõnedes ISAdes, nagu näiteks ISA 315 (muudetud 2019), miks on protseduur nõutav;
- tuua näited protseduuridest, mis võivad olla teatud olukorras asjakohased. Mõnedes ISAdes, nagu näiteks ISA 315 (muudetud 2019), on näited esitatud kastides.

Ehkki sellised juhised ei kehtesta iseenesest nõuet, on see relevantne ISA nõuete kohaseks rakendamiseks. Rakendus- ja muu selgitav materjal võib samuti esitada taustinformatsiooni ISAdes käsitletavate küsimuste kohta.

Skaleeritavuse kaalutlused Väiksemate majandusüksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

A63a. Mõnesse ISAsse (nt ISA 315 (muudetud 2019)) on lisatud skaleeritavuse kaalutlused, millega näitlikustatakse nõuete rakendamist kõigi majandusüksuste suhtes, olenemata sellest, kas nende olemus ja tingimused on vähem keerukad või rohkem keerukad. Vähem keerukad majandusüksused on majandusüksused, mille puhul võivad kehtida lõigu A66 omadused.

A63b. Mõnes ISAs sisalduvad „väiksemate majandusüksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud“ on välja töötatud, pidades silmas esmajoones börsinimekirja kandmata majandusüksusi. Siiski võivad mõningad arvesse võetavad asjaolud olla kasulikud väiksemate börsinimekirja kantud majandusüksuste auditite puhul.

A64.

(b)

(iv) lihtsamad-sisekontrollisüsteemid;

....

A65 [liigutatud–nüüd A63b]

⁷ ISA 315 (Revised 2019), paragraphs 175–2210

⁸ ISA 315 (Revised 2019), paragraphs 175–2210

Automatiseeritud töövahendite ja tehnikate puhul spetsiifiliselt arvessevõetavad asjaolud

A67a. Mõnedesse ISAdesse (nt ISA 315 (muudetud 2019)) lisatud „automatiseeritud töövahendite ja tehnikate“ puhul spetsiifiliselt arvessevõetavad asjaolud on välja töötatud selleks, et selgitada, kuidas võib audiitor auditi protseduuride teostamisel kohaldada automatiseeritud töövahendite ja tehnikate kasutamisel teatud nõudeid.

Objectives Stated in Individual ISAs (Ref: Para. 21)

...

ISA (EE) 210,

...

A18. Juhtkonna ülesanne on kindlaks määrata, milline sisekontroll on finantsaruannete koostamise võimaldamiseks vajalik. Termin „sisekontroll“ hõlmab laia valikut tegevusi sisekontrollisüsteemi komponentides, mida võidakse kirjeldada kontrollikeskkonnana, majandusüksuse riskide hindamise protsessina, majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsessi, infosüsteemi ja infovahetusena ning kontrollitegevustena. See jaotus ei pruugi tingimata peegeldada seda, kuidas konkreetne majandusüksus võib välja töötada, rakendada ja hoida töös oma sisekontrolli või kuidas ta võib liigitada mis tahes konkreetset komponenti.¹⁵ Majandusüksuse sisekontroll (eelkõige selle arvestusraamatud ja -andmed või arvestussüsteemid) peegeldab juhtkonna vajadusi, äritegevuse keerukust, majandusüksuse suhtes esinevate riskide olemust ning relevantseid seadusi või regulatsioone

ISA (EE) 230,

...

A17. Auditi dokumentatsiooni koostamisel võib väiksema majandusüksuse audiitor pidada kasulikuks ja tõhusaks tähendada üles auditi mitmesugused aspektid kokku ühte dokumenti, koos ristviidetega toetavatele tööpaberitele, kui see on asjakohane. Näideteks asjaoludest, mida väiksema majandusüksuse auditeerimisel võib koos dokumenteerida, on arusaamine majandusüksusest ja selle keskkonnast, rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ning majandusüksuse sisekontrollisüsteemist, auditi üldstrateegia ja auditi plaan, olulisus, mis on määratud kindlaks kooskõlas ISAg 320,⁹ hinnatud riskid, auditi käigus märgatud märkimisväärsed asjaolud ja tehtud järeldused.

...

ISA (EE) 250 (muudetud)

A23. Vastavalt lõigule 22 hindab audiitor tuvastatud või kahtlustatava mittevastavuse mõju auditi muude aspektide suhtes, sealhulgas audiitori riskihindamine ja kirjalike esitiste usaldusväärsus. Konkreetse tuvastatud või kahtlustatava mittevastavuse mõju sõltub teo toimepaneku ja varjamise, kui seda esineb, suhtest spetsiifilistesse kontrollitegevustes (imehhanism)idesse ja sellesse kaasatud juhtkonna või majandusüksuse heaks või tema juhtimisel töötavate füüsiliste isikute tasemest, eriti mõju mis tuleneb majandusüksuse kõige kõrgema võimutasandi kaasatusest. Nagu lõigus 9 märgitud, võib audiitori poolne seaduste, regulatsioonide või asjassepuutuvate eetikaalaste nõuete

⁹ ISA 320, „Olulisus auditi planeerimisel ja läbiviimisel“

järgimine anda täiendavat infot, mis on audiitori kohustuste seisukohast asjassepuutuv vastavalt lõigule 22

...

ISA (EE) 260 (muudetud)

...

A12. Infovahetus audiitori poolt kindlaks tehtud märkimisväärsete riskide kohta aitab nendel, kelle ülesandeks on valitsemine, aru saada neist asjaoludest ja sellest, ning sellest, miks need on kindlaks määratud märkimisväärsete riskidena. Infovahetus märkimisväärsete riskide kohta võib aidata nendel, kelle ülesandeks on valitsemine, täita oma kohustust teostada finantsaruandlusprotsessi järelevalvet.

A13. Asjaolude hulka, mille kohta infot vahetada, võib kuuluda järgmine:

-
- Audiitori lähenemine ~~auditi seisukohast relevantsele sisekontrollile~~ majandusüksuse sisekontrollisüsteemile.

Appendix 2 (Ref: Para. 16(a), A19–A20)

Arvestushinnangud

- For items for which estimates are significant, issues discussed in ISA 540,¹ including, for example:
 - Kuidas juhtkond tuvastab need tehingud, sündmused ~~and~~ või tingimused, millest tulenevalt võib tekkida vajadus tunnustada või avalikustada arvestushinnanguid finantsaruannetes.

...

ISA (EE) 265

Sissejuhatus

Käesoleva ISA ulatus

1. Käesolevas rahvusvahelises auditeerimise standardis (International Standard on Auditing, ISA) käsitletakse audiitori kohustust vahetada asjakohaselt infot isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, ja juhtkonnaga sisekontrolli puuduste kohta, mille audiitor on tuvastanud finantsaruannete auditis. Käesolev ISA ei kehtesta audiitorile täiendavaid kohustusi majandusüksuse sisekontrollisüsteemist arusaamise omandamise suhtes ning kontroll(imehhanism)ide testide väljatöötamise ja läbiviimise suhtes lisaks ISA 315 (muudetud 2019) ja ISA 330 nõuetele. 2 ISA 260 3 kehtestab täiendavad nõuded ja annab juhised audiitori kohustuse kohta vahetada auditiga seotud infot isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine.
2. Audiitor on kohustatud omandama arusaamise majandusüksuse sisekontrollisüsteemist, kui ta tuvastab ja hindab olulise väärkajastamise riske.⁴ Nende riskihinnangute tegemisel võtab audiitor majandusüksuse sisekontrollisüsteemi arvesse selleks, et töötada välja nendes tingimustes

asjakohased auditiprotseduurid, mitte selleks, et avaldada arvamust sisekontrolli tulemuslikkuse kohta. Audiitor võib tuvastada sisekontrolli puudusi mitte üksnes selle riskide hindamise protsessi käigus, vaid ka auditi mis tahes muus etapis. Käesolevas ISAs määratletakse, milliste tuvastatud puuduste korral on audiitor kohustatud vahetama infot isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, ja juhtkonnaga

...

Rakendus- ja muu selgitav materjal

...

- A3. Kuigi väiksemates majandusüksustes on kontrollitegevuste **komponendis olevate kontroll(imehhanism)ide** aluseks olevad kontseptsioonid tõenäoliselt sarnased suuremate majandusüksuste kontseptsioonidega, varieerub nende toimimise formaalsus. Peale selle võivad väiksemad majandusüksused leida, et teatud liiki **kontroll(imehhanism)id** ei ole vajalikud juhtkonna rakendatud kontroll(imehhanism)ide tõttu. Näiteks juhtkonna ainuvolitus klientidele krediidi andmiseks ja märkimisväärsete ostude heakskiitmiseks saab pakkuda tulemuslikku kontroll(imehhanism)i tähtsate kontosaldoade ja tehingute üle, vähendades või kõrvaldades vajaduse üksikasjalikumateks **kontroll(imehhanism)ideks**.

...

- A8. Väärkajastamise tulemuslikuks ärahoidmiseks või avastamiseks ja parandamiseks võib kontroll(imehhanism)e välja töötada nii nende eraldi kui ka kombinatsioonis kasutamiseks. Näiteks võivad kontroll(imehhanism)id laekumata arvete üle koosneda nii automaat- kui ka käsitsikontroll(imehhanism)idest, mis on välja töötatud nende koos kasutamiseks eesmärgiga ära hoida või avastada ja parandada väärkajastamisi kontosaldoade. Sisekontrolli puudus ei pruugi iseenesest olla piisavalt tähtis, et kujutada endast märkimisväärset puudust. **Kuid sama kontosaldoat või avalikustatavat infot, väidet või majandusüksuse sisekontrollisüsteemi komponenti mõjutavate puuduste kombinatsioon võib suurendada väärkajastamise riske sellisel määral, et põhjustab märkimisväärse puuduse.**

ISA (EE) 240

...

Audiitori kohustused

...

7. Veelgi enam, juhtkonnapoolsest pettusest tuleneva olulise väärkajastamise puhul on risk, et audiitor seda ei avasta, suurem kui töötajepoolse pettuse puhul, sest juhtkond on tihti positsioonil, et otseselt või kaudselt manipuleerida arvestusandmetega ja esitada pettuslikku finantsinformatsiooni või eirata **kontroll(imehhanism)e kontrolliprotsedure**, mis on kavandatud selleks, et vältida sarnaseid pettusi teiste töötajate poolt.

...

Arutelu töövõtumeeskonnas

15. ISAs 315 (muudetud 2019) nõutakse, töövõtumeeskonna liikmete vahelist arutelu ja töövõtupartneri poolt selle kindlaksmääramist, milliste asjaolude kohta tuleb infot vahetada nende töövõtumeeskonna liikmetega, kes arutelus ei osale.¹⁰

Riskihindamise protseduurid ja seotud tegevused

16. Riskihindamise protseduuride ja seotud tegevuste läbiviimisel arusaama omandamiseks majandusüksusest ja selle keskkonnast, rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ja majandusüksuse sisekontrollisüsteemist, mida nõutakse ISAs 315 (muudetud 2019), peab audiitor läbi viima paragrahvides 23-43 toodud protseduurid omandamiseks informatsiooni, mida kasutada pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel.

Valitsemisülesandega isikud

20. Välja arvatud juhul, kui kõik isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, on kaasatud majandusüksuse juhtimisse,¹¹ peab audiitor omandama arusaamise selle kohta, kuidas isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, teostavad järelevalvet juhtkonna protsesside üle pettuse riskide tuvastamiseks ja neile vastamiseks ning sisekontrolli kontroll(imehhanism)ide üle, mille juhtkond on kehtestanud nende riskide vähendamiseks. (vt lõigud A19–A21)

...

25. Kooskõlas ISAg 315 (muudetud 2019), /..../¹²

27. Audiitor käsitleb neid pettusest tuleneva olulise väärkajastamise hinnatud riske kui märkimisväärsed riske ja seega ulatuses, millises seda veel ei ole tehtud, peab audiitor tuvastama majandusüksuse kontroll(imehhanism)id, mis käsitlevad selliseid riske ning hindab nende ülesehitust ja määrab kindlaks, kas neid on rakendatud.¹³ (vt lõigud A31–A32)

.....

44. Audiitor peab lisama auditi dokumentatsiooni¹⁴ ISAg 315 (muudetud 2019)¹⁵ nõutava audiitori arusaamise kohta majandusüksusest ja selle keskkonnast ning olulise väärkajastamise riskide tuvastamise ja hindamise kohta järgneva:

(a) märkimisväärsed otsused, milleni jõuti arutelude käigus töövõtumeeskonnas majandusüksuse finantsaruannete tundlikkusest pettusest tuleneva olulise väärkajastamise suhtes;

(b) pettusest tuleneva olulise väärkajastamise tuvastatud ja hinnatud riskid finantsaruande tasandil ja väite tasandil ja

¹⁰ ISA 315 (muudetud 2019), lõigud 17–18 ja 19

¹¹ ISA 260 (muudetud), „Infovahetus valitsemisülesandega isikutega“, lõik 13

¹² ISA 315 (muudetud 2019), lõik 282

¹³ ISA 315 (muudetud 2019), lõigu 26 punkti a alapunkt i ja lõigu 26 punkt d

¹⁴ ISA 230, „Auditi dokumentatsioon“, lõigud 8–11 ja lõik A6

¹⁵ ISA 315 (muudetud 2019), lõik 3832

(c) kontrollitegevuste komponendis tuvastatud kontroll(imehhanism)id, mis käsitlevad pettusest tulenevaid hinnatud olulise väärkajastamise riske.

...

- A7. Kutsealase skeptitsismi säilitamine nõuab pidevat küsimuse püstitamist, kas omandatud informatsioon ja auditi tõendusmaterjal vihab, et võib eksisteerida pettusest tulenev oluline väärkajastamine. See hõlmab auditi tõendusmaterjalina kasutatava informatsiooni ning selle koostamise ja säilitamise üle kehtestatud, kontrollitegevuste komponendis tuvastatud kontroll(imehhanism)ide (kui need on olemas) usaldusväärsuse kaalumist. Pettuse tunnusjoonte tõttu on audiitori kutsealane skeptitsism eriti tähtis pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskide arvessevõtmisel.

.....

- A18. ISAs 315 (muudetud 2019) ja ISAs 610 (muudetud) „Siseauditi tööga arvestamine” kehtestatakse nõuded ja antakse juhised nende majandusüksuste audititeks, millel on siseauditi funktsioon.¹⁶

.....

- A19. Isikud, kelle ülesandeks on majandusüksuse valitsemine, teostavad riski monitoorimise, finantskontrolli ja seadusega vastavuses olemise süsteemide järelevalvet. Paljudes riikides on korporatiivse valitsemise praktikad hästi arenenud ning isikutel, kelle ülesandeks on valitsemine, on aktiivne roll pettuseriskide ning neid riske käsitlevate kontroll(imehhanism)ide majandusüksusepoolses hindamises majandusüksusepoolsel hinnangu ja relevantse sisekontrolli järelevalvel. Kuna isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, ja juhtkonna kohustused võivad majandusüksuste ja riikide lõikes varieeruda, on tähtis, et audiitor mõistab nende vastavaid kohustusi, mis võimaldab audiitoril omandada arusaamine asjakohaste isikute poolt teostatavast järelevalvest.¹⁷
- A20. Arusaamine järelevalvest, mida teostavad valitsemisülesandega isikud, võib anda teavet majandusüksuse vastuvõtlikkuse kohta juhtkonnapoolsele pettusele, pettuseriske käsitlevate kontroll(imehhanism)ide adekvaatsuse ning juhtkonna kompetentsuse ja aususe kohta. Audiitor võib omandada selle arusaamise mitmel eri viisil, nagu näiteks osalemine koosolekutel, kus sellised arutelud toimuvad, selliste koosolekute protokollide lugemine või järelepärimiste tegemine isikutele, kelle ülesandeks on valitsemine.

...

- A22. Lisaks analüütiliste protseduuride rakendamisest omandatud informatsioonile võib pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel olla abiks majandusüksuse ja selle keskkonna, finantsaruandluse raamistiku ning majandusüksuse sisekontrollisüsteemi kohta omandatud muu informatsioon. Töövõtumeeskonna liikmete vaheline arutelu võib anda informatsiooni, mis on abiks selliste riskide tuvastamisel. Lisaks võib informatsioon, mille audiitor on omandatud klientide aktsepteerimise ja olemasolevate klientidega töösuhte jätkamise protsessidest ning majandusüksuse jaoks läbiviidud muudest töövõttudest, nagu näiteks vahefinantsinformatsiooni

¹⁶ ISA 315 (Revised 2019), paragraphs 14(a) and 24(a)(ii)6 and 23, and ISA 610 (Revised 2013), *Using the Work of Internal Auditors*

¹⁷ ISA 260 (Revised), paragraphs A1–A8, discuss with whom the auditor communicates when the entity's governance structure is not well defined.

ülevaatamise töövõttudest, saadud kogemustest, olla relevantne pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel.

...

A25. Näiteid pettusliku finantsaruandluse ja varade seadusevastase omastamisega seotud pettuse riski tegurite kohta on toodud Lisas 1. Need illustreerivad riskitegurid on klassifitseeritud kolme tingimuse alusel, mis pettuse eksisteerimisel tavaliselt esinevad:

- stiimul või surve pettus toime panna;
- tajutav võimalus pettus toime panna ja
- võime pettuslikku tegevust ratsionaalselt põhjendada.

Pettuseriski tegurid võivad seostuda sellistest tingimustest tulenevate stiimulite, surve või võimalustega, mis enne kontroll(imehhanism)ide arvessevõtmist loovad vastuvõtlikkuse väärkajastamisele. Pettuseriski tegurid, mis hõlmavad tahtlikku juhtkonna erapoolikust, on olemusliku riski tegurid, kuivõrd need mõjutavad olemuslikku riski.¹⁸ Pettuseriski tegurid võivad seostuda ka majandusüksuse sisekontrollisüsteemis esinevate tingimustega, mis annavad võimaluse panna toime pettus või mis võivad mõjutada juhtkonna suhtumist või võimelisust põhjendada pettuslikke tegusid. Pettuseriski tegurid, mis kajastavad suhtumist, mis lubab pettuslikku tegevust ratsionaalselt põhjendada, ei pruugi olla audiitori poolt kergesti vaadeldavad. Sellele vaatamata võib audiitor saada teadlikuks sellise informatsiooni eksisteerimisest, näiteks tänu nõutavale arusaamisele majandusüksuse kontrollikeskkonnast.¹⁹ Kuigi Lisas 1 kirjeldatud pettuseriski tegurid hõlmavad tervet rida olukordi, millega audiitorid võivad kokku puutuda, on need vaid näited ja võivad eksisteerida teised riskitegurid.

...

A32. Seetõttu on audiitori jaoks tähtis omandada arusaamine kontroll(imehhanism)idest, mida juhtkond on kavandanud, rakendanud ja säilitanud, et hoida ära ja avastada pettust. Nende kontroll(imehhanism)ide tuvastamisel, mis käsitlevad pettusest tulenevaid olulise väärkajastamise riske, võib audiitor teada saada näiteks seda, et juhtkond on teadlikult otsustanud aktsepteerida töökohustuste lahususe puudulikkusega seotud riske. Nende kontroll(imehhanism)ide tuvastamisest ning nende ülesehituse hindamisest ja rakendatuse kindlaksmääramisest saadud informatsioon võib osutada ka kasulikuks tuvastades pettuseriski tegureid, mis võivad mõjutada audiitori hinnangut riskide osas, et finantsaruanded võivad sisaldada pettusest tulenevat olulist väärkajastamist.

...

A42. Pealegi, nende olulise väärkajastamise riskide arvessevõtmine audiitori poolt, mis seonduvad kontroll(imehhanism)ide päevaraamatu kannete üle mitteamajakohase eiramisega,²⁰ /:::/

¹⁸ ISA 315 (muudetud 2019), lõigu 12 punkt f

¹⁹ ISA 315 (muudetud 2019), lõik 21

²⁰ ISA 315 (muudetud 2019), lõigu 26 punkti a alapunkt ii

A43. Päevaraamatu kannete ja muude korrigeerimiste tuvastamiseks ja testimiseks väljavalimisel ning väljavalitud näitajaid toetava alusdokumentatsiooni kontrollimise asjakohase meetodi kindlaksmääramisel, on relevantssed alljärgnevad asjaolud:

- *pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine* – pettuseriski tegurite esinemine ja pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riskide audiitoripoolse *tuvastamise ja* hindamise käigus omandatud muu informatsioon võib aidata audiitoril tuvastada testimiseks spetsiifilised päevaraamatukannete ja muude korrigeerimiste klassid;
- kontroll(imehhanism)id, mis on rakendatud päevaraamatukannete ja muude korrigeerimiste üle – tulemuslikud kontroll(imehhanism)id päevaraamatukannete ja muude korrigeerimiste koostamise ja sissekandmise üle võivad vähendada vajamineva substantiivse testimise ulatust eeldusel, et audiitor on testinud kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust;
- majandusüksuse finantsaruandluse protsess ja tõendusmaterjali olemus, mida on võimalik omandada – paljude majandusüksuste jaoks hõlmab tehingute rutiinne töötlemine manuaalsete ja automatiseeritud *kontroll(imehhanism)ide* kombineerimist; samamoodi võib päevaraamatu kannete ja muude korrigeerimiste töötlemine hõlmata nii manuaalseid kui automatiseeritud protseduure ja kontroll(imehhanism)e; kui finantsaruandluse protsessis kasutatakse infotehnoloogiat, võivad päevaraamatukanded ja muud korrigeerimised eksisteerida ainult elektroonilisel kujul;
- pettuslike päevaraamatu kannete või muude korrigeerimiste tunnusjooned – mitteasjakohastel päevaraamatukannetel või muudel korrigeerimistel on tihti ainulaadsed iseloomustavad tunnusjooned; taoliste tunnusjoonte hulka võivad kuuluda kanded, mis a) on tehtud mitteseotud, tavapärasest erinevatele või harva kasutatavatele kontodele, b) on tehtud isikute poolt, kes tüüpiliselt päevaraamatukandeid ei tee, c) on kajastatud perioodi lõpul või sulgemisjärgsete kannetena, millel on vähene selgitus või kirjeldus, või see puudub, d) on tehtud kas enne finantsaruannete koostamist või selle käigus ja millel pole kontonumbreid, või e) sisaldavad ümmargusi numbreid või järjestikuseid lõpunumbreid;
- kontode olemus ja keerukus – mitteasjakohaseid päevaraamatu kandeid või korrigeerimisi saab rakendada kontode suhtes, a) mis sisaldavad tehinguid, mis on keerukad või oma olemuselt tavapärasest erinevad, b) mis sisaldavad märkimisväärseid hinnanguid ja korrigeerimisi perioodi lõpul, c) mis on olnud alati väärkajastamistele minevikus, d) mida pole õigeaegselt kooskõlastavalt võrreldud või sisaldavad võrdlevalt kooskõlastamata erinevusi, e) mis sisaldavad ettevõtetevahelisi tehinguid või f) mis muul viisil seonduvad pettusest tuleneva olulise väärkajastamise tuvastatud riskiga; nende majandusüksuste auditite puhul, millel on erinevad asukohad või komponendid, võetakse arvesse vajadust valida päevaraamatukanded mitmest asukohast;
- päevaraamatu kanded või muud korrigeerimised, mida töödeldakse väljaspool äritegevuse tavalist käiku – *mittestandardsete päevaraamatukannete suhtes ei pruugita kohaldada sama olemusega ja samas ulatuses kontroll(imehhanism)e kui nende päevaraamatukannete suhtes*, mida kasutatakse tehingute kajastamiseks korduval põhimõttel nagu igakuised müügid, ostud ja sularaha väljamaksed.

...

...

Näited pettuseriski tegurite kohta

Pettuseriski tegurid võivad seostuda sellistest tingimustest tulenevate stiimulite, surve või võimalustega, mis enne kontroll(imehhanism)ide arvessevõtmist loovad vastuvõtlikkuse väärkajastamisele (st olemuslik risk). Sellised tegurid on olemusliku riski tegurid, kuivõrd need mõjutavad olemuslikku riski ning need võivad olla põhjustatud juhtkonna erapoolikusest. Võimalustega seotud pettuse riski tegurid võivad samuti tuleneda muudest tuvastatud olemusliku riski teguritest (näiteks keerukus või ebakindel asjaolu võib luua võimalusi, mis põhjustavad vastuvõtlikkust pettusest tulenevale väärkajastamisele). Võimalustega seotud pettuseriski faktorid võivad samuti olla seotud majandusüksuse sisekontrollisüsteemi tingimustega, nagu näiteks selliseid võimalusi loovate majandusüksuse sisekontrolli piirangutega või puudujääkidega. Suhtumise või põhjendamisega seotud pettuseriski faktorid võivad tuleneda eelkõige majandusüksuse kontrollikeskkonna piirangutest või puudujääkidest.

...

Sisekontrolli komponendid on puudulikud alljärgneva tulemusel:

Sisekontrolli puudujäägid alljärgneva tulemusel:

- ebapiisav majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsess, sealhulgas automatiseeritud kontroll(imehhanism)id ja kontroll(imehhanism)id vahefinantsaruandluse üle (kui nõutav on väljapoole suunatud aruandlus).

...

...

Võimalused

...

Ebaadekvaatsed sisekontroll kontroll(imehhanism)id varade üle võib suurendada nende varade vastuvõtlikkust seadusevastase omastamise suhtes. Näiteks võib esineda varade seadusevastane omastamine, kuna eksisteerib alljärgnev:

...

Hoiakud / ratsionaalsed põhjendused

..

- Mittehoolimine sisekontrollist kontroll(imehhanism)idest varade seadusevastase omastamise üle, eirates olemasolevaid kontroll(imehhanism)e või suutmatust astuda asjakohaseid parandavaid samme teadaolevate puuduste osas sisekontrollis.

Näited võimalikest auditiprotseduuridest käsitlemaks pettusest tuleneva olulise väärkajastamise hinnatud riske

...

- juhul, kui eksperdi töö muutub eriti märkimisväärseks finantsaruande mingi kirje suhtes, mille osas pettusest tuleneva olulise väärkajastamise hinnatud risk on kõrge, siis täiendavate protseduuride teostamine eksperdi mõne või kõigi eelduste, meetodite või tähelepanekute suhtes, määramaks kindlaks, et tähelepanekud ei ole põhjendamatud, või selleks otstarbeks teise eksperdi kaasamine;

...

ISA (EE) 300,

....

A21. Nagu öeldud lõigus A11, võib sobiv lühike memorandum täita väiksema majandusüksuse auditis dokumenteeritud auditistrateegia otstarvet. Auditi plaani jaoks võib kasutada standardseid auditiprogramme või kontrollnimekirju (vt lõik A19), mis on koostatud vähestest relevantsete kontroll(imehhanism)ide²¹ eeldusel, mis on tõenäoline väiksema majandusüksuse puhul, tingimusel, et need on kohandatud töövõtu tingimustele, sealhulgas audiitori riskihinnangutele.

ISA (EE) 402

1. Käesolevas rahvusvahelise auditeerimise standardis (International Standard on Auditing, ISA) käsitletakse kasutaja audiitori kohustust omandada piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal siis, kui kasutaja-majandusüksus kasutab ühe või enama teenust osutava organisatsiooni teenuseid. Nimelt käsitleb see ulatuslikumalt seda, kuidas kasutaja audiitor rakendab ISAsid 315 (muudetud 2019) ja 330 olulise väärkajastamise riskide tuvastamiseks ja hindamiseks piisava arusaaise omandamisel kasutaja-majandusüksusest, sealhulgas auditi seisukohast relevantsest sisekontrollist finantsaruannete koostamisel asjassepuutuvast majandusüksuse sisekontrollisüsteemist, ja edasiste auditiprotseduuride kavandamisel ja läbiviimisel, mis on vastuseks nendele riskidele.

...

3. Teenust osutava organisatsiooni osutatud teenused on kasutaja-majandusüksuse finantsaruannete auditi puhul asjassepuutuvad, kui need teenused ja kontroll(imehhanism)id nende üle on osa finantsaruannete koostamisel asjassepuutuvast kasutaja-majandusüksuse infosüsteemist. Enamik teenust osutava organisatsiooni kontroll(imehhanism)e on tõenäoliselt osa finantsaruannete koostamisel asjassepuutuvast kasutaja-majandusüksuse infosüsteemist või seonduvatest

²¹ ISA 315 (Revised 2019), paragraph 26(a)

kontroll(imehhanism)idest, nagu näiteks kontroll(imehhanism)id varade kaitsmise üle. Teenust osutava organisatsiooni teenused on osa kasutaja-majandusüksuse infosüsteemist, kui need teenused mõjutavad mõnda järgmistest:

- (a) kuidas märkimisväärsete tehinguklasside, kontosaldode ja avalikustatud informatsiooniga seotud info liigub läbi kasutaja-majandusüksuse infosüsteemi, kas manuaalselt või IT abil ning hangituna kas pearaamatust ja abiraamatust või väljastpoolt neid. See hõlmab olukorda, kui teenust osutava organisatsiooni teenused mõjutavad seda, kuidas:
 - (i) kasutaja-majandusüksuse tehingud algatatakse ning kuidas neid käsitlevat informatsiooni kajastatakse, töödeldakse, vajadusel parandatakse ja kantakse pearaamatusse ning esitatakse finantsaruannetes, ja
 - (ii) kasutaja-majandusüksus kogub, töötleb ja avalikustab finantsaruannetes informatsiooni sündmuste või tingimuste kohta, mis on muud kui tehingud;
- (b) arvestusandmed, spetsiifilised kontod kasutaja-majandusüksuse finantsaruannetes ja muud toetavad andmed, mis on seotud lõigu 3 punktis a nimetatud info liikumistega
- (c) finantsaruandluse protsess, mida kasutatakse kasutaja-majandusüksuse finantsaruannete koostamisel lõigu 3 punktis b kirjeldatud kirjetest, sealhulgas nagu see seostub avalikustatud informatsiooniga ning märkimisväärsete tehinguklasside, kontosaldode ja avalikustatud informatsiooniga seotud arvestushinnangutega, ja
- (d) majandusüksuse IT-keskkond, mis on asjassepuutuv ülaltoodud punktide a–c suhtes;

....

7. Kasutaja audiitori eesmärgid, siis kui kasutaja-majandusüksus kasutab teenust osutava organisatsiooni teenuseid, on järgmised:

- (a) omandada omandamine teenust osutava organisatsiooni osutatavate teenuste olemusest ja märkimisväärsusest ning nende mõjust kasutaja-majandusüksuse sisekontrollisüsteemile, mis on piisav, et anda asjakohane alus olulise väärkajastamise riskide tuvastamisele ja hindamisele, ning

...

10. Majandusüksuse sisekontrollisüsteemist arusaamise omandamisel kooskõlas ISAga 315 (muudetud 2019) peab kasutaja audiitor tuvastama kontrollitegevuste komponendis olevad kontroll(imehhanism)id kasutaja-majandusüksuses²² nende hulga, mis on seotud teenust osutava organisatsiooni osutatavate teenustega, sealhulgas need, mida rakendatakse teenust osutava organisatsiooni poolt töödeldavate tehingute suhtes ning hindama nende ülesehitust ja kindlaks määrama, kas neid on rakendatud.²³ (vt lõigud A12–A14)
11. Kasutaja audiitor peab kindlaks määrama, kas on omandatud piisav arusaamine teenust osutava organisatsiooni poolt osutatavate teenuste olemusest ja märkimisväärsusest ning nende mõjust kasutaja-majandusüksuse auditi seisukohast relevantsele sisekontrollisüsteemile, et anda olulise väärkajastamise riskide tuvastamise ja hindamise asjakohane alus.

²² ISA 315 (muudetud 2019), lõigu 26 punkt a

²³ ISA 315 (muudetud 2019), lõigu 26 punkt d

12.

...

- (d) teise audiitori kasutamine protseduuride läbiviimiseks, mis annavad vajaliku informatsiooni **relevantsete** kontroll(imehhanism)ide kohta teenust osutavas organisatsioonis.

...

14. ...

- (b) **hindama aruandest saadava auditi tõendusmaterjali piisavust ja asjakohasust teenust osutava organisatsiooni kontroll(imehhanism)idest kasutaja-majandusüksuse sisekontrollist arusaamiseks, mis on relevantne auditi seisukohast ja**

...

A19. Protseduuride läbiviimiseks, mis annavad vajalikku informatsiooni relevantsete kontroll(imehhanism)ide kohta teenust osutavas organisatsioonis, **mis on seotud kasutaja-majandusüksusele osutatavate teenustega**, võib kasutada teist audiitorit. Juhul, kui 1. või 2. tüüpi aruanne on välja antud, võib kasutaja audiitor kasutada nende protseduuride läbiviimiseks teenuse osutaja audiitorit, kuna teenuse osutaja audiitoril on olemas suhe teenust osutava organisatsiooniga. Teise audiitori tööd kasutav kasutaja audiitor võib leida kasulikke juhiseid ISAs 600 kuna seal käsitletakse arusaamist teisest audiitorist (sealhulgas selle audiitori sõltumatusest ja kutsealasest kompetentsusest), teise audiitori töösse kaasatust sellise töö olemuse, ajastuse ja ulatuse planeerimisel ning omandatud auditi tõendusmaterjali piisavuse ja asjakohasuse hindamist.

...

...

A22.

(c) ...

(d) ...

1. või 2. tüüpi aruanne võib aidata kasutaja audiitorit piisava arusaamise omandamisel olulise väärkajastamise riskide tuvastamiseks ja hindamiseks. 1. tüüpi aruanne ei anna siiski mingit tõendusmaterjali **relevantsete** kontroll(imehhanism)ide tulemusliku toimimise kohta.

...

A29. ISAs 300 nõutakse kasutaja audiitorilt kontroll(imehhanism)ide testide kavandamist ja läbiviimist piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali omandamiseks **relevantsete** kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse kohta teatud tingimustes. Teenust osutava organisatsiooni kontekstis kehtib see nõue siis, kui:

...

A30. Juhul, kui 2. tüüpi aruanne ei ole kättesaadav, võib kasutaja audiitor kontakteeruda kasutaja-majandusüksuse kaudu teenust osutava organisatsiooniga, et paluda teenuse osutaja audiitoril koostada 2. tüüpi aruanne, mis sisaldab **relevantsete** kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse teste, või kasutaja audiitor võib kasutada teist audiitorit protseduuride läbiviimiseks teenust osutavas organisatsioonis, millega testitakse nende kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust. Kasutaja audiitor võib ka külastada teenust osutavat organisatsiooni ja viia läbi kontroll(imehhanism)ide testid juhul, kui teenust osutav organisatsioon sellega nõus on. Kasutaja audiitori riskihinnangud põhinevad kombineeritud tõendusmaterjalil, mis on saadud teise audiitori tööst ja kasutaja audiitori enda protseduuridest

...

A33. Samuti võib kasutaja audiitori jaoks olla vajalik omandada täiendavat tõendusmaterjali märkimisväärsete muutuste kohta **relevantsetes** kontroll(imehhanism)ides teenust osutavas organisatsioonis väljaspool 2. tüüpi aruande poolt hõlmatud perioodi või määrata kindlaks täiendavad auditiprotseduurid, mis tuleb läbi viia. Asjakohaste tegurite hulka selle kindlaksmääramisel, millist täiendavat tõendusmaterjali omandada kontroll(imehhanism)ide kohta teenust osutavas organisatsioonis, mis toimisid väljaspool teenuse osutaja audiitori aruande poolt hõlmatud perioodi, võivad kuuluda:

...

- **Kontrollikeskkonna tulemuslikkus ning kasutaja-majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsess.**

A34. Täiendavat auditi tõendusmaterjali võib omandada näiteks kontroll(imehhanism)ide testide laiendamisega järelejäänud perioodile või kasutaja-majandusüksuse kontroll(imehhanism)ide **sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsessi testimisega.**

...

A39.

- Mis tahes **kontroll(imehhanism)id majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsessis**, mida kasutaja-majandusüksus saaks rakendada, sealhulgas need, mis tuvastati 1. või 2. tüüpi aruande omandamise tulemusel;
- juhud, kus täiendavaid kasutaja-majandusüksuse kontroll(imehhanism)e märgitakse 1. või 2. tüüpi aruandes ja neid ei rakendata kasutaja-majandusüksuse poolt ja kontroll(imehhanism)id, mida teenust osutavas organisatsioonis võidakse vajada, mida ilmselt ei ole rakendatud või mida 2. tüüpi aruanne spetsiifiliselt ei hõlma.

...

ISA (EE) 330

1. ... ISAg 315 (muudetud **2019**)²⁴.

.....

²⁴ ISA 315 (muudetud **2019**), „Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine **majandusüksusest ja selle keskkonnast arusaamise kaudu**“

6. (vt lõigud A4–A8; A42–A52)

7. Läbiviimisele kuuluvate edasiste auditiprotseduuride kavandamisel peab audiitor:

(a) võtma arvesse olulise väärkajastamise riskile väite tasandil iga märkimisväärse tehinguklassi, kontosaldo ja avalikustatava informatsiooni kohta antud hinnangu põhjused, sealhulgas:

(i) olulise väärkajastamise tõenäosus ja suurusjärg tulenevalt märkimisväärse tehinguklassi, kontosaldo ja avalikustatava informatsiooni konkreetsetest iseloomulikest joontest (see on olemuslik risk) ja

(ii) kas riskihinnang võtab arvesse kontroll(imehhanism)e, mis käsitlevad olulise väärkajastamise riski (see on kontrollirisk), nõudes seega audiitorilt kontroll(imehhanism)ide tulemusliku toimimise määratlemiseks auditi tõendusmaterjali omandamist (see tähendab, et audiitor plaanib substantiivsete protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse määramisel testida kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust) ja (vt lõigud A9–A18)

....

8. Audiitor peab kavandama ja läbi viima kontroll(imehhanism)ide testid, et omandada piisav asjakohane auditi tõendusmaterjali relevantsete kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse kohta, kui:

(a) audiitori hinnang olulise väärkajastamise riskidele väite tasandil sisaldab eeldust, et kontroll(imehhanism)id toimivad tulemuslikult (see tähendab, et audiitor plaanib substantiivsete protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse määramisel testida kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust) või

....

10. ...

(a) ...

(iii) kes neid rakendas või milliste vahenditega neid rakendati (vt lõigud A26–A29a);

(b) ulatuses, milles seda pole veel käsitletud, määrama kindlaks /...../

13.

(a) muude majandusüksuse sisekontrollisüsteemi komponentide, sealhulgas kontrollikeskkonna, majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimis protsessi ning majandusüksuse riskide hindamise protsessi tulemuslikkus;

....

14. Juhul, kui audiitor planeerib kasutada eelmisest auditist pärit auditi tõendusmaterjali spetsiifiliste kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse kohta, peab audiitor tegema kindlaks selle tõendusmaterjali jätkuva relevanttsuse ja usaldusväärsuse, omandades auditi tõendusmaterjali selle kohta, kas nendes kontroll(imehhanism)ides on pärast eelmist auditit toimunud märkimisväärsed muutusi.

.....

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

.....

16. Relevantsete Nende kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse hindamisel, millele audiitor kavatseb tugineda, peab audiitor hindama, kas substantiivsete protseduuridega avastatud väärkajastamised osutavad sellele, et kontroll(imehhanism)id ei toimi tulemuslikult. Siiski ei anna substantiivsete protseduuridega avastatud väärkajastamiste puudumine auditi tõendusmaterjali selle kohta, et väitega seotud testitavad kontroll(imehhanism)id on tulemuslikud. (vt lõik A40)

17.

(c) olulise väärkajastamise riskide käsitlemiseks on vaja kasutada substantiivseid protseduure.

....

27. Juhul, kui audiitor ei ole asjassepuutuva väite tehinguklassi, kontosaldo või avalikustatud informatsiooni kohta omandanud piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali, peab audiitor püüdma omandada täiendavat auditi tõendusmaterjali. Juhul, kui audiitor ei ole võimeline omandama piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali, peab audiitor avaldama märkus(t)ega arvamuse või arvamuse avaldamisest loobuma.

.....

- A1. Finantsaruande tasandil hinnatud olulise väärkajastamise riskide käsitlemiseks mõeldud üldiste vastuste hulka võivad kuuluda:

- rõhutamise auditimeeskonnale, et on vaja säilitada kutsealane skeptitsism;
- suuremate kogemustega töötajate või erioskustega isikute töölemääramine või ekspertide kasutamine;
- muudatused töövõtu meeskonna liikmete suunamise ja järelevalve olemuses, ajastuses ja ulatuses ning tehtud töö läbivaatamine;
- täiendavate prognoosimatuseselementide kaasamine edasiste läbiviimisele kuuluvate auditiprotseduuride hulka;
- muudatused auditi üldstrateegias, nagu nõutakse ISAs 300, või plaanitavates auditi protseduurides, ning võib hõlmata muutusi järgmises:
 - audiitori otsus läbiviimise olulisuse kohta kooskõlas ISAga 320;
 - audiitori plaanid testida kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust ning selle auditi tõendusmaterjali veenvus, mida vajatakse, et toetada plaanitavat tuginemist kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkusele, eriti kui kontrolllikeskkonnas või majandusüksuse monitoorimistevõimused on tuvastatud puudujääke;

- substantiivsete protseduuride olemus, ajastus ja ulatus. Näiteks kui olulise väärkajastamise riski hinnatakse suuremaks, võib olla asjakohane teostada substantiivseid protseduure finantsaruannete kuupäeval või selle lähedal.
- üldiste muudatuste tegemine auditiprotseduuride olemusse, ajastusse või ulatusse, näiteks: substantiivsete protseduuride läbiviimine mitte vahekuupäeva seisuga, vaid perioodi lõpul; või auditiprotseduuride olemuse modifitseerimine, et omandada veenvamat auditi tõendusmaterjali....

....

A4. Audiitori hinnang tuvastatud **olulise väärkajastamise riskidele** väite tasandil annab aluse asjakohase auditi lähenemisviisi kaalumisele edasiste auditiprotseduuride kavandamiseks ja läbiviimiseks. Näiteks võib audiitor kindlaks määrata, et:

- (a) ainult kontroll(imehhanism)ide testide läbiviimisega võib audiitor saavutada tulemusliku vastuse hinnatud olulise väärkajastamise riskile konkreetse väite osas;
- (b) ainult substantiivsete protseduuride läbiviimine on asjakohane teatud väidete puhul ning seega välistab audiitor olulise väärkajastamise riski hindamisest kontroll(imehhanism)ide mõju. See võib olla nii põhjusel, et audiitor pole tuvastanud riski, mille osas substantiivsed protseduurid üksi ei anna piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali, ning seetõttu pole nõutav testida kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust. Seega ei pruugi audiitor substantiivsete protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramisel plaanida kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse testimist või
- (c) kombineeritud lähenemine, mis kasutab nii kontroll(imehhanism)ide teste kui ka substantiivseid protseduure, on tulemuslik lähenemine.

Audiitor ei pea kavandama ega teostama edasisi auditiprotseduure, kui olulise väärkajastamise riskide hinnang on allpool aktsepteeritavalt madalat taset. Siiski vastavalt lõigule 18, sõltumata valitud lähenemisviisist ja hinnatud olulise väärkajastamise riskist, kavandab ja viib audiitor läbi substantiivsed protseduurid iga olulise tehinguklassi, kontosaldo ja avalikustatava informatsiooni osas.

....

A7. Auditiprotseduuri ulatus viitab läbiviidava kvantiteedile, näiteks valimi suurus või **kontrollitegevuse kontroll(imehhanism)ide** vaatluste arv.

....

A9. ISAg 315 (muudetud 2019) nõutakse, et audiitori hinnang olulise väärkajastamise riskidele väite tasandil teostatakse olemusliku riski ja kontrolliriski hindamisega. Audiitor hindab olemuslikku riski, hinnates väärkajastamise tõenäosust ja suurusjärku, võttes arvesse, kuidas ja millisel määral mõjutavad olemusliku riski tegurid asjasepuutuvate väidete vastuvõtlikkust väärkajastamisele.²⁵ Audiitori hinnatud riskid, sealhulgas hinnatud riskide põhjused, võivad mõjutada nii teostatavate auditi protseduuride tüüpe kui ka nende kombinatsiooni. Näiteks seoses tuluga võivad kontroll(imehhanism)ide testid kõige paremini vastata hinnatud **olulise** väärkajastamise riskile

²⁵ ISA 315 (muudetud 2019), lõigud 31 ja 34

täielikkuse väites, samas kui substantiivsed protseduurid võivad kõige paremini vastata hinnatud olulise väärkajastamise riskile esinemise väites.

- A10. Riskile antud hinnangu põhjused on relevantssed auditiprotseduuride olemuse kindlaksmääramisel. Näiteks juhul, kui hinnatud risk on madalam tehinguklassi konkreetsete iseloomulike joonte tõttu, võtmata arvesse seotud kontroll(imehhanism)e, võib audiitor otsustada, et substantiivsed analüütilised protseduurid üksi annavad piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali. Teisest küljest juhul, kui hinnatud risk on madalam sest audiitor plaanib testida kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust ja audiitor kavatseb substantiivsete protseduuride aluseks võtta selle madala hinnangu, viib audiitor läbi nende kontroll(imehhanism)ide testid vastavalt lõigu 8 punktile a. Nii võib olla näiteks põhjendatult ühetaoliste, mittekeerukate iseloomulike joontega tehingute klassi puhul, mida majandusüksuse infosüsteem rutiinselt töötleb ja kontrollib.

.....

- A18. Väga väikeste majandusüksuste puhul ei pruugi eksisteerida palju kontroll(imehhanism)e, mida audiitor saaks tuvastada, või ulatus, mil määral nende olemasolu või toimimine on majandusüksuse poolt dokumenteeritud, võib olla piiratud. Sellistel juhtudel võib audiitori jaoks olla tulemuslikum viia läbi edasised auditiprotseduurid, mis on peamiselt substantiivsed protseduurid. Siiski võib mõnel harval juhul kontroll(imehhanism)ide või sisekontrollisüsteemi komponentide puudumine muuta piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali omandamise võimatuks.
- A20. Kontroll(imehhanism)ide testid viiakse läbi ainult nende kontroll(imehhanism)ide suhtes, mille osas audiitor on kindlaks määranud, et need on asjassepuutuvas väites oleva olulise väärkajastamise vältimiseks või avastamiseks ja parandamiseks sobivalt kavandatud ja audiitor plaanib neid kontroll(imehhanism)ide testida. Juhul, kui auditeeritava perioodi jooksul kasutati erinevatel aegadel tuntavalt erinevaid kontroll(imehhanism)e, võetakse igaüht arvesse eraldi.

.....

- A24. Mõningatel juhtudel, võib audiitor leida, et on võimatu kavandada tulemuslikke substantiivseid protseduure, mis üksinda annavad piisavalt asjakohast auditi tõendusmaterjali väite tasandil.3 See võib juhtuda siis, kui majandusüksus viib oma äritegevust läbi IT-d kasutades ja tehingute kohta ei looda ega säilitata mingit muud dokumentatsiooni kui ainult IT-süsteemi kaudu saadav dokumentatsioon. Sellistel juhtudel nõutakse lõigu 8 punktiga b, et audiitor testiks selliseid riski käsitlevaid kontroll(imehhanism)e, mille osas substantiivsed protseduurid üksi ei anna piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali.

.....

- A27. Konkreetse kontroll(imehhanism)i olemus mõjutab auditiprotseduuri tüüpi, mida on vaja auditi tõendusmaterjali omandamiseks selle kohta, kas kontroll(imehhanism) toimis tulemuslikult. Näiteks juhul, kui toimimise tulemuslikkus on tõestatud dokumentatsiooniga, võib audiitor otsustada seda inspekteerida, et omandada auditi tõendusmaterjali toimimise tulemuslikkuse kohta. Samas ei pruugi dokumentatsioon muude kontroll(imehhanism)ide kohta olla kättesaadav või relevantne. Näiteks ei pruugi kontrollikeskkonnas eksisteerida dokumentatsiooni mõningate tegurite toimimise kohta, nagu näiteks volituste ja vastutuse määramine, või mõningate kontroll(imehhanism)ide tüüpide kohta, nagu näiteks automatiseeritud kontroll(imehhanism)id. Sellistel juhtudel võib toimimise tulemuslikkuse kohta omandada auditi tõendusmaterjali järelepeeringute kaudu

kombineeritult muude auditiprotseduuridega, nagu näiteks vaatlus või arvuti abil teostatavate audititehnikate kasutamine.

....

A29. Infotehnoloogilise töötlemise olemusliku järjepidevuse tõttu ei pruugi olla vajalik suurendada automatiseeritud kontroll(imehhanism)i testimise ulatust. Võib eeldada, et automatiseeritud kontroll(imehhanism) funktsioneerib järjepidevalt, välja arvatud siis, kui IT-rakendust (sealhulgas tabeleid, faile või muid püsiandmeid, mida IT-rakendus kasutab) muudetakse. Kui audiitor määrab kindlaks, et automatiseeritud kontroll(imehhanism) funktsioneerib nii, nagu ette nähtud (mida võib teha kontroll(imehhanism)i esmase rakendamise ajal või mõne muu kuupäeva seisuga), võib audiitor kaaluda testide läbiviimist, et kindlaks määrata kontroll(imehhanism)i jätkuv tulemuslik funktsioneerimine. Sellised testid võivad hõlmata IT-rakendusega seotud üldiste IT-kontroll(imehhanism)ide testimist.

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

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

A29a. Samamoodi võib audiitor teostada selliste kontroll(imehhanism)ide teste, mis käsitlevad majandusüksuse andmete terviklikkusega seotud olulise väärkajastamise riske või majandusüksuse süsteemi loodud aruannete täielikkust ja täpsust, või käsitleda olulise väärkajastamise riske, mille osas substantiivsed protseduurid üksi ei anna piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali. Need kontroll(imehhanism)ide testid võivad hõlmata nende üldiste IT-kontroll(imehhanism)ide teste, mis käsitlevad lõigu 10 punkti a asjaolusid. Kui see on nii, ei pruugi audiitoril olla vaja lõigu 10 punktis a toodud asjaolude kohta auditi tõendusmaterjali hankimiseks teostada rohkem testimisi.

A29b. Kui audiitor määrab kindlaks, et üldine IT-kontroll(imehhanism) on puudulik, võib audiitor kaaluda kooskõlas ISAga 315 (muudetud 2019) tuvastatud IT kasutamisest tuleneva(te) seonduva(te) riski(de) olemust²⁶, et panna alus audiitori täiendavate protseduuride kavandamisele hinnatud olulise väärkajastamise riski käsitlemiseks. Need protseduurid võivad aidata määrata kindlaks, kas:

- tekkinud on IT-st tulenev(ad) seonduv(ad) risk(id). Näiteks kui kasutajatel on volitamata juurdepääs IT-rakendusele (aga nad ei pääse juurde ega saa muuta süsteemi logisid, mis jälgivad süsteemi), võib audiitor inspekteerida süsteemilogisid, et hankida auditi tõendusmaterjali selle kohta, et need kasutajad ei pääsenud sellel perioodil IT-rakendusele juurde;
- esineb alternatiivseid või liigseid üldisi IT-kontroll(imehhanism)e või mis tahes muid kontroll(imehhanism)e, mis käsitlevad IT kasutamisest tulenevat seonduvat riski / tulenevaid

²⁶ ISA 315 (muudetud 2019), lõigu 26 punkti c alapunkt i

seonduvaid riske. Kui jah, võib audiitor sellised kontroll(imehhanism)id tuvastada (kui need pole juba tuvastatud) ning seega hinnata nende ülesehitust, määrata kindlaks, kas neid on rakendatud, ja teha nende toimimise tulemuslikkuse teste. Näiteks kui kasutaja juurdepääsuga seotud üldine IT-kontroll(imehhanism) on puudulik, võib majandusüksusel olla alternatiivne kontroll(imehhanism), mille abil IT-juhtkond vaatab õigeaegselt läbi lõppkasutajate juurdepääsu aruandeid. Tingimused, kus rakenduse kontroll(imehhanism) võib käsitleda IT kasutamisest tulenevat riski, võivad hõlmata seda, kui informatsiooni, mida võib mõjutada üldise IT-kontroll(imehhanism)i puudujääk, saab viia vastavusse väliste allikatega (nt panga väljavõttega) või sisemiste allikatega, mida ei mõjuta üldise IT-kontroll(imehhanism)i puudulikkus (nt eraldi IT-rakendus või andmeallikas).

Testing of indirect controls (Ref: Para. 10(b))

- A30. Mõnede tingimuste puhul võib olla vajalik hankida auditi tõendusmaterjali, mis toetab kaudsete kontroll(imehhanism)ide (nt üldiste IT-kontroll(imehhanism)ide) tulemuslikku toimimist. Nagu on selgitatud lõikudes A29–A29b, võivad üldised IT-kontroll(imehhanism)id olla tuvastatud koosõlas ISAg 315 (muudetud 2019) tulenevalt nende panusest automatiseeritud kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkusele või nende panusest majandusüksuse aruannetele, sealhulgas süsteemi loodud aruannetes kasutatava informatsiooni terviklikkuse säilitamisele. Lõigu 10 punktis b esitatud nõudes tunnistatakse, et audiitor võib juba olla testinud teatud kaudseid kontroll(imehhanism)e, et käsitleda lõigu 10 punkti a asjaolusid. ~~For example, when the auditor decides to test the effectiveness of a user review of exception reports detailing sales in excess of authorized credit limits, the user review and related follow up is the control that is directly of relevance to the auditor. Controls over the accuracy of the information in the reports (for example, general IT controls) are described as “indirect” controls.~~
- ~~A31. Because of the inherent consistency of IT processing, audit evidence about the implementation of an automated application control, when considered in combination with audit evidence about the operating effectiveness of the entity’s general controls (in particular, change controls), may also provide substantial audit evidence about its operating effectiveness.~~

Kontroll(imehhanism)ide testide ajastus

Intended period of reliance (Ref: Para. 11)

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

.....

- A35. Teatud juhtudel võib eelmiste auditite käigus omandatud auditi tõendusmaterjal anda auditi tõendusmaterjali siis, kui audiitor viib läbi auditiprotseduuri selle jätkuva asjasepuutuvuse ja usaldusväärsuse kindlakstegemiseks. Näiteks eelmist auditit läbi viies võis audiitor kindlaks määrata, et automatiseeritud kontroll(imehhanism) funktsioneeris kavandatult. Selle kindlaksmääramiseks, kas automatiseeritud kontroll(imehhanism)is on tehtud muudatusi, mis

mõjutavad selle jätkuvat tulemuslikku funktsioneerimist, võib audiitor omandada auditi tõendusmaterjali näiteks järelepäringute kaudu juhtkonnalt ja logide inspekteerimise kaudu, mis osutaksid, milliseid kontroll(imehhanism)ide on muudetud. Nende muutuste osas auditi tõendusmaterjali arvesse võtmine võib toetada käesoleval perioodil kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse kohta omandatava eeldatava auditi tõendusmaterjali suurendamist või vähendamist.

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

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

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

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

Substantiivsed protseduurid (vt lõigud 6, 18)

A42. Lõiguga 18 nõutakse, et audiitor kavandaks ja teostaks substantiivsed protseduurid iga märkimisväärse tehinguklassi, kontosaldo ja avalikustatud informatsiooni kohta. Märkimisväärsete tehinguklasside, kontosaldode ja avalikustatud informatsiooni puhul võivad substantiivsed protseduurid olla juba teostatud, sest lõiguga 6 nõutakse, et audiitor kavandaks ja teostaks substantiivsed protseduurid, mis vastavad hinnatud olulise väärkajastamise riskidele väite tasandil. Seega nõutakse substantiivsete protseduuride kavandamist ja teostamist vastavalt lõigule 18:

- kui märkimisväärseid tehinguklasse, kontosaldosid või avalikustatud informatsiooni puudutavad edasised auditiprotseduurid, mis kavandati ja teostati kooskõlas lõiguga 6, ei hõlmanud substantiivseid protseduure või

- iga tehinguklassi, kontosaldo või avalikustatud informatsiooni puhul, mis ei ole märkimisväärne tehinguklass, kontosaldo või avalikustatud informatsioon, aga mis on tuvastatud olulisena vastavalt standardile ISA 315 (muudetud 2019).²⁷
- See nõue peegeldab fakte, et: (a) audiitori riskihinnang põhineb otsustusel ja seega ei pruugi tuvastada kõiki olulise väärkajastamise riske, ja (b) eksisteerivad kontroll(imehhanism)ide olemuslikud piirangud, sealhulgas juhtkonnapoolne eiramine.

A42a. Kõiki väiteid olulise tehinguklassi, kontosaldo või avalikustatud informatsiooni kohta pole nõutav testida. Pigem võib teostatavate substantiivsete protseduuride kavandamisel selle väite / nende väidete audiitoripoolne kaalumise, mille puhul on väärkajastamise toimumisel põhjendatud võimalus, et väärkajastamine on oluline, aidata tuvastada teostatavate protseduuride asjakohast olemust, ajastust ja ulatust.

...

A45. Hinnang riskile või väite olemusele on detailide testide kavandamise seisukohast asjassepuutuv. Näiteks olemasolu või toimumise väitega seotud detailide testid võivad sisaldada finantsaruandes sisalduvate näitajate hulgast summa valimist ja asjassepuutuva auditi tõendusmaterjali omandamist. Teisest küljest, täielikkuse väitega seotud detailide testid võivad sisaldada valiku tegemist näitajate hulgast, mis eeldatavalt peaksid sisalduma relevantsses finantsaruandes esitatud summas, ja selle uurimist, kas need seal sisalduvad..

A46. Kuna olulise väärkajastamise riski hinnangus võetakse arvesse kontroll(imehhanism)e, mida audiitor plaanib testida, võib osutada vajalikuks substantiivsete protseduuride ulatuse suurendamine, kui kontroll(imehhanism)ide testide tulemused on mitterahuldavad. Siiski on auditiprotseduuri ulatuse suurendamine asjakohane ainult juhul, kui auditiprotseduur ise on spetsiifilise riski seisukohalt asjassepuutuv.

...

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

- kontrollikeskkond ja muud relevantssed kontroll(imehhanism)id
- /.../

A57. ...

- kas finantsaruandluse seisukohast relevantne infosüsteem annab informatsiooni, mis puudutab saldosi perioodi lõpu seisuga ja tehinguid ülejäänud perioodil, mis on piisav, et saaks uurida:

(a) märkimisväärseid tavapärasest erinevad tehinguid või kandeid (kaasa arvatud perioodi lõpul või selle lähedal);

/::/

²⁷ ISA 315 (muudetud 2019), lõik 36

Evaluating the Sufficiency and Appropriateness of Audit Evidence (Ref: Para. 25–27)

A60.

-

Sellistel juhtudel võib audiitoril olla vaja planeeritud auditiprotseduurid ümber hinnata, võttes aluseks hinnatud olulise väärkajastamise riskide ülevaadatud kaalutlused kõikide ning mõju märkimisväärsetele tehinguklassidele, kontosaldodele või avalikustatud informatsioonile ja nende asjassepuutuvatele väidetele. ISA 315 (muudetud 2019) sisaldab edasisi juhiseid audiitori riskihinnangu ülevaatamise kohta.²⁸

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

-
- arusaamine majandusüksusest ja selle keskkonnast, rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ja majandusüksuse sisekontrolli süsteemist.

Dokumentatsioon (vt lõik 28)

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

ISA (EE) 500

....

A1. Audiitori arvamuse ja aruande toetamiseks on vajalik auditi tõendusmaterjal. See on oma olemuselt kumulatiivne ja seda kogutakse peamiselt auditi käigus läbiviidavate auditiprotseduuridega. See võib siiski hõlmata informatsiooni, mis on hangitud muudest allikatest, nagu näiteks eelnevatest audititest (tingimusel, et audiitor on hinnanud, kas see informatsioon on praeguse auditi puhul auditi tõendusmaterjalina jätkuvalt asjassepuutuv ja usaldusväärne) või ettevõtte kvaliteedikontrolli protseduuridest kliendi aktsepteerimise ja kliendiga jätkamise kohta. Lisaks on auditi tõendusmaterjali tähtsateks allikateks majandusüksuse arvestusandmed ja muud majandusüksusesisesed allikad. Informatsioon, mida võib kasutada auditi tõendusmaterjalina, võib olla koostatud juhtkonna eksperdi tööd kasutades või saadud välisest infoallikast. Auditi tõendusmaterjal sisaldab nii informatsiooni, mis toetab ja tõendab juhtkonna väiteid, kui ka mis tahes informatsiooni, mis on nende väidetega vastuolus. Lisaks kasutab audiitor mõnel juhul informatsiooni puudumist (näiteks juhtkonna keeldumine anda taotletavat esitist) ja seetõttu kujutab ka see auditi tõendusmaterjali.

...

²⁸ ISA 315 (muudetud 2019), lõik 5331

A17. Vaatluse moodustab teiste isikute teostatava protsessi või protseduuri jälgimine, näiteks majandusüksuse personalipoolse varude loendamise või **kontroll(imehhanism)ide toimimise** audiitoripoolne vaatlus. Vaatlus annab auditi tõendusmaterjali protsessi või protseduuri läbiviimise kohta, kuid piirdub ajahetkega, millal vaatlus toimub, ja faktiga, et teo vaadeldav olemine võib mõjutada seda, kuidas protsessi või protseduuri läbi viiakse. Edasiste juhiste saamiseks varude loendamise vaatluse kohta vt ISA 501.¹³

...

ISA (EE) 501

A4. Asjaolude hulka, mis on relevantssed juhtkonnapoolsete majandusüksuse varude füüsilise loendamise kajastamise ja kontrollimise juhiste ja protseduuride hindamise seisukohast, kuulub see, kas need käsitlevad näiteks:

- asjakohaste **kontroll(imehhanism)ide** rakendamist, näiteks varude füüsilisel loendamisel kasutatud andmete kogumist, varude füüsilisel loendamisel kasutamata andmete arvestust ning loendamise ja üleloendamise protseduure;

...

ISA (EE) 530

...

A7. Kontroll(imehhanism)ide testide korral hindab audiitor andmekogumi tunnuste arvessevõtmisel kõrvalkalde eeldatavat määra, mis põhineb audiitori arusaamisel **relevantsetest** kontroll(imehhanism)idest või andmekogumi väikese hulga objektide läbivaatamisel. See hinnangut antakse auditi valimi kujundamiseks ja valimi suuruse kindlaksmääramiseks. Näiteks kui kõrvalkalde eeldatav määr on mitteaktsepteeritavalt kõrge, otsustab audiitor tavaliselt kontroll(imehhanism)ide teste mitte läbi viia. Samamoodi hindab audiitor detailide testide korral eeldatavat väärkajastamist andmekogumis. Kui eeldatav väärkajastamine on kõrge, võivad saajaprotsendiline läbivaatamine või suure valimi kasutamine olla detailide testide läbiviimisel asjakohased....

Appendix 2 (Ref: Para. A11)

*****Angelika kommentaar: see puudutab tabeli esimest lahtrit**

Faktor 1

Suurenemine ulatuses, mil määral audiitori riskihinnangus võetakse arvesse **plaane testida** **kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust.**

...

ISA (EE) 550,

A9. Asjaolud, mida võib käsitleda arutelu käigus töövõtumeeskonnas, sisaldavad järgmist:

- ...
- tähtsus, mida juhtkond ja isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, omistavad seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute tuvastamisele, asjakohasele arvestamisele ja avalikustamisele (kui rakendatava finantsaruandluse raamistikuga kehtestatakse nõuded seotud osapooltele) ja relevantsete kontrollimehhanismide juhtkonnapoolse eiramisega seotud risk.

...

A12. Kuid kui raamistikuga ei kehtestata nõudeid seotud osapooltele, ei pruugi majandusüksusel selliseid infosüsteeme olla. Selliste tingimuste korral on võimalik, et juhtkond ei pruugi olla teadlik kõikide seotud osapoolte olemasolust. Kuid sellele vaatamata kehtib nõue lõigus 13 määratletud järelepärimiste tegemise kohta, kuna juhtkond võib olla teadlik osapooltest, kes vastavad käesolevas ISAs sätestatud seotud osapoolte definitsioonile. Kuid sellisel juhul moodustavad audiitori järelepärimised, mis puudutavad majandusüksuse seotud osapoolte identiteeti, tõenäoliselt osa audiitori riskihindamise protseduuridest ja seotud tegevustest, mida teostatakse kooskõlas ISAg 315 (muudetud 2019), et hankida informatsiooni majandusüksuse organisatsioonilise struktuuri, omandistruktuuri, valitsemise ja ärimudeli kohta majandusüksuse omandi- ja valitsemisstruktuurid.

- investeeringute liigid, mida majandusüksus teeb ja kavatseb teha ja
- viis, kuidas majandusüksus on struktureeritud ja kuidas seda finantseeritakse.

Ühiste kontrollisuhete olemasolu konkreetsel juhul, kuna juhtkond on tõenäolisemalt teadlik sellistest suhetest, kui neil on majandusüksuse seisukohast majanduslik märkimisväärsus, on audiitori järelepärimised tulemuslikumad, kui need on keskendunud sellele, kas osapooled, kellega majandusüksus teostab märkimisväärsed tehinguid või jagab märkimisväärses ulatuses ressursse, on seotud osapooled.

A20. Kontrollimehhanismid väiksemates majandusüksustes on tõenäoliselt vähem formaalsed ja väiksematel majandusüksustel ei pruugi olla dokumenteeritud protsesse seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute käsitlemiseks. Omanik-juht võib mõnesid seotud osapoolte vahelistest tehingutest tekkivaid riske vähendada või neid potentsiaalselt suurendada tehingute kõikides põhiaspektides aktiivse osalemise kaudu. Selliste majandusüksuste puhul võib audiitor omandada arusaamise seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute ning mis tahes kontrollimehhanismide kohta, mis võivad nende üle eksisteerida, esitades juhtkonnale järelepärimisi kombineerituna muude protseduuridega, nagu näiteks juhtkonna järelevalve ja ülevaate tegevuste vaatlemine ning kättesaadava relevantse dokumentatsiooni inspekteerimine.

...

A28. Asjasse puutuv seotud osapoolt puudutav informatsioon, mida võib jagada töövõtumeeskonna liikmete seas, sisaldab näiteks järgmist:

- majandusüksuse seotud osapoolte identiteet;
- seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute olemus;

- märkimisväärsed või keerukad seotud osapoolte vahelised suhted või tehingud, mis võivad olla kindlaks määratud märkimisväärsete riskidena, eriti tehingud, milles finantsiliselt osalevad juhtkond või isikud, kelle ülesandeks on valitsemine.

...

...

A34. Sõltuvalt audiitori riskihindamise protseduuride tulemustest võib audiitor pidada asjakohaseks auditi tõendusmaterjali kogumist ilma majandusüksuse seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute kontroll(imehhanism)ide testimiseta. Siiski ei pruugi teatud tingimustes olla võimalik piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali kogumine seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingutega seotud olulise väärkajastamise riskide suhtes ainult substantiivseid auditiprotseduure kasutades. Näiteks kui esineb palju kontsernisisesed tehinguid majandusüksuse ja selle komponentide vahel ning neid tehinguid käsitleva informatsiooni märkimisväärset hulka alगतatakse, kirjendatakse, töödeldakse või raporteeritakse elektrooniliselt integreeritud süsteemi kaudu, võib audiitor otsustada, et tulemuslike substantiivsete auditiprotseduuride, mis eraldi võetuna vähendaksid nende tehingutega seotud olulise väärkajastamise riski aktsepteeritavalt madala tasemeni, kavandamine ei ole võimalik. Sellisel juhul peab audiitor ISA 330 nõude täitmiseks, mis puudutab piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali kogumist relevantsete kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse kohta,²⁹ testima majandusüksuse kontroll(imehhanism)e seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute kirjendamise täielikkuse ja täpsuse kontrollimiseks.

...

ISA (EE) 540 (muudetud),

Käesoleva ISA ulatus

1. /../ ISA 315 (muudetud 2019),³⁰ /.../

Käesoleva ISA võtmetähtsusega kontseptsioonid

4. ISAs 315 (muudetud 2019) nõutakse väite tasandil tuvastatud olulise väärkajastamise riskide puhul olemusliku riski eraldi hindamist.³¹ ISA 540 (muudetud) kontekstis ja sõltuvalt konkreetse arvestushinnangu olemusest võib väite vastuvõtlikkus võimaliku olulise väärkajastamise suhtes oleneda või olla mõjutatud hinnangu ebakindlusest, keerukusest, subjektiivsusest või muudest riskiteguritest ja nende omavahelistest suhetest. Nagu on selgitatud ISAs 200,³² on olemuslik risk mõnede väidete ja nendega seotud tehinguklasside, kontosaldode ja avalikustatud informatsiooni puhul suurem kui teiste puhul. Sellest tulenevalt sõltub olemusliku riski hinnang sellest, millisel

²⁹ ISA 330, lõik 8(b)

³⁰ ISA 315 (muudetud 2019), „Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine majandusüksusest ja selle keskkonnast arusaamise kaudu“

³¹ ISA 315 (muudetud 2019), lõik 31

³² ISA 200, *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*, paragraph A40

määral mõjutavad olemusliku riski tegurid väärkajastamise tõenäosust või suurust, ning varieerub skaalal, millele **käesolevas ISAs** viidatakse kui olemusliku riski skaalale. (Vt lõigud A8–A9, A65–A66, lisa 1)

5. Käesolevas ISAs viidatakse ISA 315 (muudetud **2019**) ja ISA 330 asjassepuutuvatele nõuetele ning selles antakse seonduvaid juhiseid, et rõhutada, kui tähtsad on arvestushinnangutega seonduvad audiitori otsused kontroll(imehhanism)ide kohta, sealhulgas selle kohta, kas:
- on olemas kontroll(imehhanism)id, **mille tuvastamist nõutakse ISAgas 315 (muudetud 2019)** ja mille puhul nõutakse audiitorilt nende ülesehituse hindamist ja määrama kindlaks, kas neid on rakendatud.
 - testida **asjassepuutuvate** kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust.
6. **ISAs 315 (muudetud 2019) nõutakse** ka kontrolliriski eraldi hindamist, kui hinnatakse olulise väärkajastamise riske väite tasandil. Kontrolliriski hindamisel võtab audiitor arvesse seda, kas audiitori edasised auditi protseduurid näevad ette planeeritud tuginemist kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkusele. Kui audiitor ei plaani testida kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust või ei kavatse tugineda kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkusele, on audiitori hinnang kontrolliriskile selline, et olulise väärkajastamise riski hinnang on sama kui olemusliku riski hinnang. (vt lõik A10)

/.../

8. Kutsealase skeptitsismi rakendamist seoses arvestushinnangutega mõjutab olemusliku riski tegurite kaalumine audiitori poolt ja selle tähtsus suureneb, kui arvestushinnangute puhul esineb suurem hinnangu ebakindlus või neid mõjutavad suuremal määral keerukus, subjektiivsus või muud olemusliku riski tegurid. Samamoodi on kutsealase skeptitsismi rakendamine oluline siis, kui esineb suurem vastuvõtlikkus väärkajastamise suhtes juhtkonna erapoolikuse või **muude riskitegurite tõttu, kuivõrd need mõjutavad olemuslikku riski**. (Vt lõik A11)

/.../

13. Omandades arusaamist majandusüksusest ja selle keskkonnast, **rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ja** majandusüksuse sisekontrollisüsteemist, nagu on nõutud ISAs 315 (muudetud **2019**),³³ peab audiitor omandama arusaamise järgmistest majandusüksuse arvestushinnangutega seotud asjaoludest. Audiitori protseduurid arusaamise omandamiseks tuleb teostada ulatuses, milles need on vajalikud, et **hankida auditi tõendusmaterjali, mis annab asjakohase aluse** oluliste väärkajastamise riskide tuvastamiseks ja hindamiseks finantsaruande ja väite tasanditel. (Vt lõigud A19–A22)

Arusaamise omandamine majandusüksusest ja selle keskkonnast ning rakendatavast finantsaruandluse raamistikust

- a) Majandusüksuse tehingud ning muud sündmused või tingimused, mis võivad tekitada vajaduse arvestushinnangute kajastamiseks või avalikustamiseks finantsaruannetes või juba kajastatud või avalikustatud arvestushinnangute muutmiseks. (Vt lõik A23)

- b) Arvestushinnangutega seotud rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuded (sealhulgas kajastamiskriteeriumid, mõõtmisalused ning nendega seotud esitusviisi ja avalikustamise nõuded) ning kuidas neid rakendatakse majandusüksuse olemuse ja asjaolude ning tema keskkonna kontekstis, kaasa arvatud see, kuidas olemusliku riski **tegurid mõjutavad väidete vastuvõtlikkust väärkajastamisele**. (Vt lõigud A24–A25)
- c) Majandusüksuse arvestushinnangute seisukohast asjassepuutuvad regulatiivsed tegurid, sealhulgas, kui rakendatav, usaldatavusnõuete täitmise järelevalvega seotud regulatiivsed raamistikud. (Vt lõik A26)
- d) Selliste arvestushinnangute ja nendega seoses avalikustatud informatsiooni olemus, mille kohta audiitor eeldab, tuginedes audiitori arusaamisele eespool lõigu 13 punktides a–c nimetatud asjaoludest, et need lisatakse majandusüksuse finantsaruannetesse. (Vt lõik A27)

Arusaamise omandamine majandusüksuse sisekontrollisüsteemist

- e) Sellise järelevalve ja valitsemise olemus ja ulatus, mille majandusüksus on sisse seadnud juhtkonna finantsaruandlusprotsessi üle, mis on asjassepuutuv arvestushinnangute seisukohast (Vt lõigud A28–A30)
- f) Kuidas juhtkond tuvastab vajaduse arvestushinnangutega seotud spetsialiseeritud oskuste või teadmiste järele ja rakendab neid, sealhulgas seoses juhtkonna eksperdi kasutamisega. (Vt lõik A31)
- g) Kuidas majandusüksuse riskihindamise protsess tuvastab ja käsitleb arvestushinnangutega seotud riske. (Vt lõigud A32–A33)
- h) Majandusüksuse infosüsteem, niivõrd kui see puudutab arvestushinnanguid, sealhulgas:
 - i) **kuidas liigub arvestushinnangutega, ja nendega seotud avalikustatud informatsiooniga, seotud informatsioon märkimisväärsete tehinguklasside, kontosalvide või avalikustatud informatsiooni kohta läbi majandusüksuse infosüsteemi**-ja (vt lõigud A34–A35)
 - ii) kuidas juhtkond selliste arvestushinnangute ja nendega seoses avalikustatud informatsiooni puhul:
 - a. teeb kindlaks sellised asjassepuutuvad meetodid, eeldused või andmeallikad ja vajaduse nende muutmiseks, mis on rakendatava finantsaruandluse raamistiku kontekstis asjakohased, sealhulgas kuidas juhtkond: (vt lõigud A36–A37)
 - i. valib või kavandab kasutatavad meetodid, sealhulgas mudelid, ja rakendab neid; (vt lõigud A38–A39)
 - ii. valib kasutatavad eeldused, sealhulgas kaalutavad alternatiivid, ja teeb kindlaks märkimisväärsed eeldused ja (vt lõigud A40–A43)
 - iii. valib kasutatavad andmed; (vt lõik A44)
 - b. saab aru hinnangu ebakindluse tasemest, sealhulgas kaaludes võimalike mõõtmistulemuste vahemikku, ja (vt lõik A45)
 - c. käsitleb hinnangu ebakindlust, sealhulgas valides punkthinnangu ja nendega seoses avalikustatud informatsiooni lisamiseks finantsaruannetesse. (Vt lõigud A46–A49)

- i) **Kontrollitegevuste komponendis tuvastatud kontroll(imehhanism)id**³⁴ juhtkonna poolt arvestushinnangute tegemise protsessi üle, nagu on kirjeldatud lõigu 13 punkti h alapunktis ii. (Vt lõigud A50–A54)
- j) Kuidas juhtkond vaatab üle eelmiste arvestushinnangute lõpptulemus(d) ja vastab selle ülevaatuse tulemustele.

....

Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine

16. Arvestushinnangu ja sellega seoses avalikustatud informatsiooniga seotud olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel ja hindamisel väite tasandil, **sealhulgas olemusliku riski ja kontrolliriski eraldi hindamisel väite tasandil** nagu on nõutud ISAs 315 (muudetud 2019),³⁵ peab **audiitor** olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel ja olemusliku riski hindamisel arvesse võtma järgmist: (vt lõigud A64–A71)
- a) millisel määral mõjutab arvestushinnangut hinnangu ebakindlus ja (vt lõigud A72–A75)
 - b) millisel määral mõjutavad keerukus, subjektiivsus või muud olemusliku riski tegurid: (vt lõigud A76–A79)
 - i) meetodite, eelduste ja andmete valikut ja rakendamist arvestushinnangu tegemisel või
 - ii) juhtkonna punkt hinnangu ja sellega seoses avalikustatud informatsiooni valikut lisamiseks finantsaruannetesse.
17. Audiitor peab kindlaks määrama, kas mis tahes kooskõlas lõiguga 16 tuvastatud ja hinnatud olulise väärkajastamise risk on audiitori otsustuse kohaselt märkimisväärne risk.³⁶ Kui audiitor on kindlaks määranud, et märkimisväärne risk eksisteerib, peab audiitor **tuvastama kontroll(imehhanism)id**, mis seda riski käsitlevad ja hindama, kas need **kontroll(imehhanism)id on tulemuslikult üles ehitatud, ja kindlaks määrama, kas neid on rakendatud**.³⁷ (Vt lõik A80)

Vastused hinnatud olulise väärkajastamise riskidele

19. Nagu on nõutud ISAs 330,³⁸ peab audiitor kavandama ja läbi viima teste, et hankida piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse kohta, kui:

.....

Rakendus- ja muu selgitav materjal

Käesoleva ISA võtmetähtsusega kontseptsioonid

Olemusliku riski tegurid (vt lõik 4)

- A8. Olemusliku riski tegurid on sündmuste või tingimuste tunnused, mis mõjutavad tehinguklassi, kontosaldo või avalikustatavat informatsiooni kohta esitatud väite vastuvõtlikkust **pettusest või veast tuleneva** väärkajastamise suhtes, enne kontroll(imehhanism)ide arvessevõtmist.³⁹ Lisas 1

³⁴ ISA 315 (muudetud 2019), lõigu 26 punkti a alapunktid i–iv

³⁵ ISA 315 (muudetud 2019), lõigud 31 ja 34.

³⁶ ISA 315 (muudetud 2019), lõik 32.

³⁷ ISA 315 (muudetud 2019), lõigu 26 punkti a alapunkt.

³⁸ ISA 330, lõik 8.

³⁹ ISA 315 (muudetud 2019), lõigu 12 punkt f

selgitatakse täiendavalt nende olemusliku riski tegurite olemust ja nende omavahelisi seoseid arvestushinnangute tegemise ja nende finantsaruannetes esitamise kontekstis.

- A9. Hinnates olulise väärkajastamise riske väite tasandil⁴⁰ võtab audiitor lisaks hinnangu ebakindlusele, keerukusele ja subjektiivsusele arvesse ka seda, mil määral ISAg 315 (muudetud 2019) hõlmatud olemusliku riski tegurid (muud kui hinnangu ebakindlus, keerukus ja subjektiivsus) mõjutavad väidete vastuvõtlikkust arvestushinnangut puudutavale väärkajastamise suhtes. Sellised täiendavad olemusliku riski tegurid hõlmavad:
- finantsaruannete asjasepuutuvate kirjade olemuse või tingimuste või rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuete muutus, mis võib tekitada vajaduse muuta arvestushinnangu tegemiseks kasutatud meetodit, eeldusi või andmeid;
 - vastuvõtlikkus väärkajastamise suhtes juhtkonna erapoolikuse või muude pettuse riski tegurite tõttu, kuivõrd need mõjutavad olemuslikku riski arvestushinnangu tegemisel;
 - muu ebakindel asjaolu kui hinnangu ebakindlus.

Kontrollirisk (vt lõik 6)

- A10. Hinnates kontrolliriski väite tasandil kooskõlas ISAg 315 (muudetud 2019), võtab audiitor arvesse, kas audiitor plaanib testida kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust. Kui audiitor kaalub, kas testida kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust, toetab audiitori hinnang selle kohta, et kontroll(imehhanism)id on tulemuslikult ülesehitatud ja et neid on rakendatud, audiitori ootust kontroll(imehhanism)ide tulemusliku toimimise kohta, kui ta kehtestab nende testimise plaani.

....

- A19. ISA 315 (muudetud 2019) lõikudes 11–24 nõutakse audiitorilt arusaamise omandamist majandusüksuse ja tema keskkonna teatavatest aspektidest, sealhulgas majandusüksuse sisekontrollist. Käesoleva ISA lõigu 13 nõuded käsitlevad täpsemalt arvestushinnanguid ja põhinevad ISA 315 (muudetud 2019) laiematel nõuetel.

Skaleeritavus

- A20. Nende audiitori protseduuride olemus, ajastus ja ulatus, mille eesmärk on omandada arusaamine majandusüksusest ja tema keskkonnast, rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ja majandusüksuse sisekontrollisüsteemist, mis on seotud majandusüksuse arvestushinnangutega, võivad sõltuda suuremal või vähemal määral sellest, kui suures ulatuses konkreetset asjaolud nendes tingimustes kehtivad. Näiteks võib majandusüksusel olla vähe tehinguid või muid sündmusi või tingimusi, mis tekitavad arvestushinnangute vajaduse, rakendatavaid finantsaruandluse nõudeid võib olla lihtne rakendada ja asjasepuutuvaid regulatiivseid tegureid ei pruugi olla. Lisaks ei pruugi arvestushinnangud nõuda märkimisväärseid otsustusi ja arvestushinnangute tegemise protsess võib olla vähem keeruline. Sellises olukorras võivad

⁴⁰ ISA 315 (muudetud 2019), lõik 31

arvestushinnangud vähemal määral oleneda või olla mõjutatud hinnangu ebakindlusest, keerukusest, subjektiivsusest või muudest olemusliku riski teguritest ning kontrollitegevuse komponendis võib olla tuvastatud vähem kontroll(imehhanism)e. Sellisel juhul on audiitori riski tuvastamise ja riski hindamise protseduurid tõenäoliselt vähem ulatuslikud ja võivad olla saadud peamiselt järelepärimiste kaudu juhtkonnale, kellel on asjakohane vastutus finantsaruannete eest, nagu näiteks juhtkonna arvestushinnangu tegemise protsessi lihtsad läbijalutamised (sealhulgas kui hinnatakse, kas selles protsessis tuvastatud kontroll(imehhanism)id on tulemuslikult üles ehitatud, ja kui määratakse kindlaks, kas kontroll(imehhanism)i on rakendatud).

....

Majandusüksuse tehingud ja muud sündmused või tingimused (vt lõik 13 punkt a)

A23. Muudatused tingimustes, mis võivad tekitada arvestushinnangute või nende muutmise vajaduse, võivad hõlmata näiteks seda, kas:

- ☐ majandusüksus on tegelenud uut tüüpi tehingutega;
- ☐ tehingute tingimused on muutunud või
- ☐ esinenud on uusi sündmusi või tingimusi.

Rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuded (vt lõik 13 punkt b)

A24. Arusaamise omandamine rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuetest annab audiitorile aluse aruteluks juhtkonnaga ja, kus kohaldatav, valitsemisülesandega isikutega selle üle, kuidas juhtkond on rakendanud arvestushinnangute seisukohast asjassepuutuvaid rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõudeid, ja sellest, kuidas audiitor määrab kindlaks, kas neid on rakendatud asjakohaselt. See arusaamine võib ka abistada audiitorit infovahetuses valitsemisülesandega isikutega, kui audiitor peab rakendatava finantsaruandluse raamistiku kohaselt aktsepteeritavat märkimisväärset arvestustava majandusüksuse tingimuste puhul mitte kõige asjakohasemaks.⁴¹

...

Majandusüksuse sisekontrollisüsteem

Järelevalve ja valitsemise olemus ja ulatus (vt lõik 13 punkt e)

A28. ISA 315 (muudetud 2019)⁴² rakendamisel võib audiitori arusaamine järelevalve ja valitsemise olemusest ja ulatusest, mille majandusüksus on sisse seadnud juhtkonna arvestushinnangute tegemise protsessi üle, olla oluline audiitorilt nõutava hinnangu puhul selles osas, kas:

- ☐ juhtkond on valitsemisülesandega isikute järelevalve all loonud ja säilitanud ausa ja eetilise käitumise kultuuri;

⁴¹ ISA 260 (muudetud), lõik 16 punkt a.

⁴² ISA 315 (muudetud 2019), lõik 21(a).

- ☐ kontrollikeskkond loob asjakohase aluse teiste sisekontrollisüsteemi komponentide jaoks, võttes arvesse majandusüksuse olemust ja suurust; ning
- ☐ kontrollikeskkonnas tuvastatud kontrollipuudused kahjustavad sisekontrollisüsteemi muid komponente.

....

A34. Lõigu 13 punkti h alla kuuluvad märkimisväärsed tehinguklassid, sündmused ja tingimused on samad, mis on arvestushinnangute ja nendega seoses avalikustatud informatsiooniga seotud märkimisväärsed tehinguklassid, sündmused ja tingimused, mille suhtes rakendatakse ISA 315 (muudetud 2019) lõigu 25 punkti. Arusaamise omandamisel majandusüksuse infosüsteemist, niivõrd kui see puudutab arvestushinnanguid, võib audiitor kaaluda järgmist:

- kas arvestushinnangud tulenevad rutiinsete ja korduvate tehingute kajastamisest või mittekorduvatest või ebatavalistest tehingutest;
- kuidas infosüsteem käsitleb arvestushinnangute ja nendega seoses avalikustatud informatsiooni täielikkust, eelkõige kohustistega seotud arvestushinnangute puhul.

A35. Audiitor võib auditi käigus tuvastada tehinguklassid, sündmused või tingimused, mis tekitavad vajaduse arvestushinnangute ja nendega seoses avalikustatud informatsiooni järele, kuid mida juhtkond ei tuvastanud. ISA 315 (muudetud 2019) käsitleb olukordi, kus audiitor tuvastab olulise väärkajastamise riskid, mida juhtkond ei tuvastanud, sealhulgas kaaludes mõjusid audiitoripoolsele hinnangule majandusüksuse riskide hindamise protsessi kohta.⁴³

...

Mudelid

A39. Juhtkond võib kavandada ja rakendada arvestushinnangute tegemiseks kasutatavate mudelite suhtes spetsiifilisi kontroll(imehhanism)e, olenemata sellest, kas tegemist on juhtkonna enda mudeli või välise mudeliga. Kui mudel ise on kõrgema keerukuse või subjektiivsuse tasemega, nagu eeldatava krediitkahju mudel või 3. taseme sisendeid kasutav õiglase väärtuse mudel, siis kontroll(imehhanism)id, mis käsitlevad sellist keerukust või subjektiivsust, võidakse suurema tõenäosusega tuvastada auditi seisukohast asjasepuutuvateks.. Kui mudelitega seoses esineb keerukus, siis kujutavad andmete terviklust käsitlevad kontroll(imehhanism)id endast suurema tõenäosusega ka kontroll(imehhanisme) vastavalt standardile ISA 315 (muudetud 2019). Mudelist ja seonduvatest tuvastatud kontroll(imehhanism)idest arusaamise omandamisel võib audiitori jaoks olla asjakohane kaaluda muu hulgas järgmisi tegureid:

- ☐ kuidas juhtkond määrab kindlaks mudeli asjasepuutuvuse ja täpsuse;
- ☐ mudeli valideerimine või järeltestimine, sealhulgas see, kas mudelit on enne kasutamist valideeritud ja korrapärase ajavahemike järel uuesti valideeritud, et määrata kindlaks, kas see on endiselt ettenähtud otstarbeks sobiv. Mudeli valideerimine majandusüksuse poolt võib hõlmata alljärgneva hindamist:

- o mudeli teoreetiline usaldusväärsus;
 - o mudeli matemaatiline terviklikkus ja
 - o andmete täpsus ja täielikkus ning mudelis kasutatud andmete ja eelduste asjakohasus;
- ☐ kuidas mudelit on õigel ajal asjakohaselt muudetud või korrigeeritud vastavalt turu- või muude tingimuste muutumisele ja kas mudeli suhtes rakendatakse asjakohaseid muutuste kontrollimise poliitikaid;
 - ☐ kas mudeli väljundit korrigeeritakse, mida nimetatakse teatavates tööstusharudes ka kattuvusel põhinevateks, ja kas sellised korrigeerimised on nendes tingimustes asjakohased vastavalt rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuetele. Kui korrigeerimised ei ole asjakohased, võivad sellised korrigeerimised olla juhtkonna võimaliku erapoolikuse näitajateks, ja
 - ☐ kas mudel, kaasa arvatud selle kavandatud rakendused, piirangud, võtmetähtsusega parameetrid, nõutavad andmed ja eeldused, mudeli mis tahes valideerimise tulemused ning mudeli väljundi suhtes tehtud mis tahes korrigeerimiste olemus ja alus, on piisavalt dokumenteeritud.

....

A44. Asjaolud, mida audiitor võib arvesse võtta arusaamise omandamisel sellest, kuidas juhtkond valib arvestushinnangute aluseks olevad andmed, hõlmavad järgmist:

- ☐ andmete, sealhulgas välisest infoallikast saadud informatsiooni olemus ja allikas;
- ☐ kuidas juhtkond hindab, kas andmed on asjakohased;
- ☐ andmete täpsus ja täielikkus;
- ☐ kasutatud andmete järjepidevus eelmistel perioodidel kasutatud andmete suhtes;
- ☐ andmete hankimiseks ja töötlemiseks kasutatud **IT-rakenduste või majandusüksuse IT-keskkonna muude selliste aspektide** keerukus, kaasa arvatud juhul, kui see hõlmab suurte andmemahutudega tegelemist;
- ☐ kuidas andmeid hangitakse, edastatakse ja töödeldakse ning kuidas säilitatakse andmete terviklikkus.

...

Tuvastatud kontroll(imehhanism)id juhtkonna arvestushinnangute tegemise protsessiga (vt lõik 13 punkt i)

A50. Audiitori otsustus kontroll(imehhanism)ide kindlakstegemisel **kontrollitegevuste komponendis** ning seega vajadus hinnata nende kontroll(imehhanism)ide ülesehitust ja määrata kindlaks, kas need on rakendatud, on seotud juhtkonna protsessiga, mida on kirjeldatud lõigu 13 punkti h

alapunktis ii. Audiitor ei pruugi tuvastada kontroll(imehhanism)e seoses kõigi lõigu 13 punkti h alapunkti ii elementidega.

A51. Kontroll(imehhanism)ide tuvastamise ja nende ülesehituse hindamise ning selle hindamisel, kas neid on rakendatud võib audiitor kaaluda järgmist:

- ☐ kuidas juhtkond määrab kindlaks arvestushinnangute väljatöötamisel kasutatud andmete asjakohasuse, sealhulgas siis, kui juhtkond kasutab välist infoallikat või mujalt kui pearaamatust ja alamregistritest saadud andmeid;
- ☐ arvestushinnangute, sealhulgas nende väljatöötamisel kasutatud eelduste või andmete ülevaatamine ja heakskiitmine asjakohaste juhtkonna tasemete poolt ning, kus asjakohane, valitsemisülesandega isikute poolt;
- ☐ arvestushinnangute tegemise eest vastutavate isikute ja majandusüksusele seotud tehingute osas siduvaid kohustusi võtvate isikute kohustuste lahusus, sealhulgas see, kas vastutuse määramisel võetakse asjakohaselt arvesse majandusüksuse ja selle toodete või teenuste olemust. Näiteks suurte finantsasutuste puhul võib kohustuste asjassepuutuv lahusus tähendada sõltumatu funktsiooni olemasolu, mis vastutab majandusüksuse finantstoodete õiglasel väärtuses hinna hindamise ja valideerimise eest ning mille töötajateks on isikud, kelle töötasu ei ole seotud selliste toodetega;
- ☐ kontroll(imehhanism)ide ülesehituse tulemuslikkus. Üldiselt võib juhtkonna jaoks olla raskem töötada välja kontroll(imehhanism)e, mis käsitlevad subjektiivsust ja hinnangu ebakindlust viisil, mis tulemuslikult takistab või tuvastab ja parandab olulisi väärkajastamisi, kui kontroll(imehhanism)e, mis käsitlevad keerukust. Subjektiivsust ja hinnangu ebakindlust käsitlevate kontroll(imehhanism)ide puhul võib olla vaja kaasata rohkem käsitsi elemente, mis võivad olla vähem usaldusväärsed kui automatiseeritud kontroll(imehhanism)id, kuna juhtkond saab neist kergemini mööda minna, neid ignoreerida või need tühistada. Keerukust käsitlevate kontroll(imehhanism)ide väljatöötamise tulemuslikkus võib varieeruda sõltuvalt keerukuse põhjusest ja olemusest. Näiteks võib olla lihtsam välja töötada tulemuslikumaid kontroll(imehhanism)e, mis puudutavad tavapäraselt kasutatavat meetodit või andmete terviklikkust.

A52. Kui juhtkond kasutab arvestushinnangu tegemisel laialdaselt infotehnoloogiat, hõlmavad kontrollitegevuste komponendis tuvastatud kontroll(imehhanism)id tõenäoliselt üldisi IT-kontroll(imehhanism)e ja infotöötluste kontroll(imehhanism)e. Sellised kontroll(imehhanism)id võivad käsitleda riske, mis on seotud järgmisega:

- kas IT-rakendused või IT-keskkonna muud aspektid on suutelised ja asjakohaselt konfigureeritud, et töödelda suuri andmemahutusi;
- keerukad arvutused meetodi kasutamisel. Kui keeruliste tehingute töötlemiseks on vaja erinevaid IT-rakendusi, toimub süsteemide vahel regulaarselt kooskõlastav võrdlemine, eriti kui IT-rakendustel ei ole automatiseeritud liideseid või kui nende tegevusse võib käsitsi sekkuda;
- kas mudelite ülesehitust ja kalibreerimist hinnatakse perioodiliselt;

- arvestushinnangutega seotud andmete täielik ja täpne hankimine majandusüksuse andmetest või välistest infoallikatest;
- andmed, sealhulgas andmete täielik ja täpne liikumine majandusüksuse infosüsteemi kaudu, arvestushinnangute tegemisel kasutatud andmetesse mis tahes modifikatsiooni tegemise asjakohasus, andmete terviklikkuse ja turvalisuse säilitamine;
- väliste infoallikate kasutamise korral andmete töötlemise või kajastamisega seotud riskid;
- kas juhtkonnal on kontroll(imehhanism)id, mis käsitlevad üksikutele mudelitele juurdepääsu, nende muutmist ja hooldust, et säilitada mudelite akrediteeritud versioonide puhul kindel auditirada ja vältida lubamatut juurdepääsu nendele mudelitele või muudatuste tegemist nendesse mudelitesse, ja
- kas on olemas asjakohased kontroll(imehhanism)id, mis käsitlevad arvestushinnangutega seotud informatsiooni kandmist pearaamatusse, sealhulgas asjakohased kontroll(imehhanism)id päevaraamatu kannete üle.

A53. Mõnes majandusharus, näiteks panganduses või kindlustuses, võidakse mõistet „valitsemine“ kasutada selleks, et kirjeldada tegevusi kontrollikeskkonnas, majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsessi ja muid sisekontrollisüsteemi komponente, nagu on kirjeldatud ISAs 315 (muudetud 2019).⁴⁴

A54. Siseauditi funktsiooni omavate majandusüksuste puhul võib selle funktsiooni töö olla audiitorile eriti kasulik arusaamise omandamisel järgmisest:

- ☐ juhtkonna poolt arvestushinnangute kasutamise olemus ja ulatus;
- ☐ arvestushinnangute tegemisel kasutatud andmete, eelduste ja mudelitega seotud riske käsitlevate kontroll(imehhanism)ide ülesehitus ja rakendamine;
- ☐ majandusüksuse infosüsteemi aspektid, mis genereerivad arvestushinnangute aluseks olevaid andmeid, ja
- ☐ kuidas arvestushinnangutega seotud uusi riske tuvastatakse, hinnatakse ja juhitakse.

....

A60. Erinevus arvestushinnangu lõpptulemuse ja eelmise perioodi finantsaruannetes kajastatud summa vahel ei pruugi ilmingimata tähendada eelmise perioodi finantsaruannete väärkajastamist. Selline erinevus võib siiski tähendada väärkajastamist näiteks juhul, kui erinevus tuleneb eelmise perioodi finantsaruannete lõpliku vormistamise ajal juhtkonnale kättesaadavast informatsioonist või sellisest informatsioonist, mille hankimist oleks saanud põhjendatult eeldada ja arvesse võtta rakendatava finantsaruandluse raamistiku kontekstis.⁴⁵ Selline erinevus võib seada kahtluse alla juhtkonna protsessi informatsiooni arvessevõtmiseks arvestushinnangu tegemisel. Selle tulemusena võib audiitor ümberhinnata mis tahes plaani testida seonduvaid kontroll(imehhanism)e ja seonduva kontrolliriski hinnangu või määrata kindlaks, et asjaolu kohta on vaja saada veenvamat auditi tõendusmaterjali. Paljud finantsaruandluse raamistikud sisaldavad

⁴⁴ ISA 315 (muudetud 2019), lisa 3

⁴⁵ ISA 560 „Järgnevad sündmused“, lõik 14.

juhiseid selle kohta, kuidas eristada selliseid arvestushinnangute muudatusi, mis kujutavad endast väärkajastamisi, muudatustest, mis seda ei ole, ning nõutavat arvestusalast käsitlust, mida tuleb igal üksikul juhul järgida.

...

Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine (vt lõigud 4, 16)

A64. Arvestushinnangutega seotud olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine väite tasandil on oluline kõigi arvestushinnangute jaoks, sealhulgas nii nende, mis on kajastatud finantsaruannetes, kui ka nende, mis on kajastatud finantsaruannete lisades.

A65. ISA 200 lõigus A42 on märgitud, et ISAd osutavad tavaliselt pigem olulise väärkajastamise riskidele kui eraldi olemuslikule riskile ja kontrolliriskile. ISA 315 (muudetud 2019) nõuab olemusliku riski ja kontrolliriski eraldi hindamist, et luua alus auditi protseduuride kavandamiseks ja läbiviimiseks, eesmärgiga vastata olulise väärkajastamise riskidele, sealhulgas märkimisväärsetele riskidele, väite tasandil kooskõlas ISAga 330.⁴⁶

A66. ISA 315 (muudetud 2019) kohaselt olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel ja olemusliku riski hindamisel arvestushinnangute puhul⁴⁸ peab audiitor võtma arvesse olemusliku riski tegureid, mis mõjutavad väidete vastuvõtlikkust väärkajastamise suhtes, ning seda, kuidas need seda mõjutavad. Olemusliku riski tegurite kaalumise võib anda audiitorile ka informatsiooni, mida kasutada:

- hinnates väärkajastamise tõenäosust ja suurusjärku (st olemusliku riski hinnanguline paiknemine olemusliku riski skaalas) ja
- määrates kindlaks olulise väärkajastamise riskidele väite tasandil antud hinnangu põhjused ja et lõigu 18 kohased audiitori edasised auditi protseduurid on vastuseks nendele põhjustele. Olemusliku riski tegurite omavahelisi suhteid selgitatakse täpsemalt lisas 1.

...

A68. Olemusliku riski tegurite asjassepuutuvus ja märkimisväärsus võivad hinnangute lõikes varieeruda. Sellest tulenevalt võivad olemusliku riski tegurid kas eraldi või koos mõjutada lihtsaid arvestushinnanguid väiksemal määral ja audiitor võib tuvastada vähem riske või hinnata, et olemuslik risk paikneb olemusliku riski skaala alumise piiri lähedal.

....

A70. Pärast finantsaruannete kuupäeva toimunud sündmused võivad anda täiendavat informatsiooni, mis on asjassepuutuv audiitori hinnangu andmiseks olulise väärkajastamise riskidele väite tasandil. Näiteks võib arvestushinnangu lõpptulemus saada teatavaks auditi käigus. Sellistel juhtudel võib audiitor hinnata olulise väärkajastamise riske väite tasandil või muuta oma hinnangut⁴⁹ olenemata sellest, kuidas mõjutavad olemusliku riski tegurid väidete vastuvõtlikkust väärkajastamise suhtes seoses arvestushinnanguga. Pärast finantsaruannete kuupäeva toimunud sündmused võivad mõjutada ka seda, millise lähenemisviisi valib audiitor arvestushinnangu testimiseks kooskõlas lõiguga 18. Näiteks kui tegemist on lihtsa boonuse viitvõlaga, mille arvutamisel valitud töötajatele

⁴⁶ ISA 315 (muudetud 2019), lõigud 31 ja 34

⁴⁸ ISA 315 (muudetud 2019), lõigu 31 punkt a

⁴⁹ ISA 315 (muudetud 2019), lõik 37.

lähtutakse kindlast protsendist makstavast hüvitisest, võib audiitor teha järelduse, et arvestushinnangu tegemisel esineb suhteliselt vähe keerukust või subjektiivsust, ning võib seetõttu hinnata, et olemuslik risk väite tasandil paikneb olemusliku riski skaala alumise **piiri lähedal**. Boonuste maksmine pärast perioodi lõppu võib anda piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali seoses hinnatud olulise väärkajastamise riskidega väite tasandil.

...

Muud olemusliku riski tegurid (vt lõik 16 punkt b)

A79. Arvestushinnanguga seotud subjektiivsuse tase mõjutab arvestushinnangu vastuvõtlikkust juhtkonna erapoolikusest või **muudest pettuseriski teguritest, kuivõrd need mõjutavad olemuslikku riski**, tingitud väärkajastamise suhtes. Näiteks kui arvestushinnangut mõjutab suur subjektiivsus, on arvestushinnang tõenäoliselt vastuvõtlikum juhtkonna erapoolikusest või pettusest tingitud väärkajastamise suhtes ning selle tulemusena võib võimalike mõõtmistulemuste vahemik olla lai. Juhtkond võib valida sellest vahemikust punkthinnangu, mis ei ole nendes tingimustes asjakohane või mida mõjutab mitteesjakohaselt juhtkonna tahtmatu või tahtlik erapoolikus ja mis on seetõttu väärkajastatud. Jätkuvate auditite korral võivad eelnevate perioodide auditi käigus tuvastatud juhtkonna võimaliku erapoolikuse näitajad mõjutada planeerimist ja riskihindamise protseduure käesoleval perioodil.

...

Kui audiitor kavatseb tugineda kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkusele (vt lõik 19)

A85. Kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse testimine võib olla asjakohane, kui olemuslikku riski hinnatakse paiknevat olemusliku riski skaala kõrgemas otsas, sealhulgas märkimisväärsete riskide puhul. See võib juhtuda siis, kui arvestushinnangu puhul esineb või seda mõjutab suur keerukus. Kui arvestushinnangut mõjutab suur subjektiivsus ja see nõuab seetõttu juhtkonnalt märkimisväärse otsustuse tegemist, võivad kontroll(imehhanism)ide ülesehituse tulemuslikkuse olemuslikud piirangud juhtida audiitorit keskenduma rohkem substantiivsetele protseduuridele kui kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse testimisele.

ISA (EE) 600,

17. Audiitorilt nõutakse olulise väärkajastamise riskide tuvastamist ja hindamist majandusüksusest ja selle keskkonnast, **rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ning sisekontrollisüsteemist** arusaamise omandamise kaudu. Grupi töövõtumeeskond peab:

(a) ...

...

A6. Grupi töövõtumeeskond võib samuti tuvastada komponendi, mis sisaldab tõenäoliselt grupi finantsaruannete olulise väärkajastamise märkimisväärsed riske, tulenevalt tema spetsiifilisest olemusest või tingimustest ~~(see on riskid, mis nõuavad spetsiaalset auditikaalutlust¹⁴)~~. Näiteks komponent võib vastutada välisvaluutaga kauplemise eest, ehkki komponent ei ole grupi jaoks muul viisil eraldiseisvalt finantsilise märkimisväärsusega.

...

A23. ISA 315 (muudetud 2019) /.../

Lisa 2

1. Ülegrupilised kontroll(imehhanism)id võivad hõlmata alljärgneva kombinatsiooni:

- ~~Kontrolltegevused~~ kontroll(imehhanism)id infotehnoloogiasüsteemis, mis on ühine kõikidele või teatud komponentidele;
- ~~kontroll(imehhanism)ide, sh siseauditi tegevuste ja enesehindamise programmide, monitoorimine~~ Grupi protsessis sisalduvad kontroll(imehhanism)id sisekontrollisüsteemi monitoorimiseks, sealhulgas siseauditifunktsiooni ja enesehindamisprogrammide tegevused.

Lisa 5

Asjaolud, mis on relevantssed komponendi audiitori töö teostamise suhtes:

- tähelepanekud töötlemissüsteemi, mis on ühine kõikidele või mõnele komponentidele, ~~kontrollitegevuste~~ grupi töövõtumeeskonna poolsete kontroll(imehhanism)ide testide kohta ja komponendi audiitori poolt teostatavad kontroll(imehhanism)ide testid;

/.../

ISA (EE) 610 (muudetud)

...

ISA 315 (muudetud 2019) ja ISA 610 (muudetud) vaheline seos

...

7. ISAs 315 (muudetud 2019) käsitletakse seda, kuidas siseauditifunktsiooni täitja teadmised ja kogemused aitavad välisaudiitoritel mõista majandusüksust ja selle keskkonda, rakendatavat finantsaruandluse raamistikku ja majandusüksuse sisekontrollisüsteemi ning kindlaks teha ja hinnata olulise väärkajastamise riske. ISAs 315 (muudetud 2019)³ selgitatakse ka seda, kuidas sise- ja välisaudiitoritevaheline tõhus suhtlemine loob keskkonna, kus välisaudiitor saab informatsiooni märkimisväärsete asjaolude kohta, mis võivad välisaudiitori tööd mõjutada.

...

- A3. Lisaks puutuksid täite- ja juhtimisülesannetega isikud ning siseauditifunktsioonist väljapoole jäävate ülesannetega isikud tavaliselt kokku asjaoludega, mis ohustaksid nende objektiivsust ja välistaksid nende käsitlemise siseauditifunktsioonina selle ISA tähenduses, kuigi need isikud võivad läbi viia kontrole, mida saab testida kooskõlas standardiga ISA 330.¹² Seetõttu ei loeta omaniktegevjuhi poolt läbi viidud kontrollide monitoorimist siseauditifunktsiooniga samaväärseks.

...

A10. Süstemaatilise ja distsiplineeritud lähenemisviisi kasutamine oma tegevuste planeerimisel, läbiviimisel, **järelevalvamisel, ülevaatamisel** ja dokumenteerimisel eristab siseauditifunktsiooni tegevusi teistest **monitoorimise kontroll(mehhanism)idest**, mida majandusüksuses võidakse kasutada.

A21. Nagu on selgitatud standardis ISA 315 (muudetud 2019)²², **nõuavad olulised riskid erilisi auditikaalutusi on märkimisväärsed riskid riskid, mis on hinnanguliselt olemusliku riski skaala ülemise piiri lähedal** ning seega saab välisaudiitor seoses märkimisväärsete riskidega kasutada siseauditifunktsiooni tööd ainult protseduurides, kus otsustuse määr on piiratud. Kui olulise väärkajastamise riskid on muud kui madalad, ei vähenda siseauditifunktsiooni töö kasutamine üksi tõenäoliselt auditi riski aktsepteeritavalt madalale tasemele ega kõrvalda vajadust viia osa teste läbi vahetult välisaudiitori poolt.

...

ISA (EE) 620

...

A4. Audiitori eksperti võib olla vaja, et abistada audiitorit ühe või enama järgmise puhul:

- arusaamise omandamisel majandusüksusest ja selle keskkonnast, **rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ja sealhulgas selle sisekontrollisüsteemist;**

ISA (EE) 701

Suurema hinnatud olulise väärkajastamise riskiga valdkonnad või märkimisväärsed riskid, mis on tuvastatud kooskõlas ISAg 315 (muudetud 2019) (vt lõik 9(a))

...

A20. ISAs 315 (muudetud 2019) määratletakse märkimisväärne risk tuvastatud olulise väärkajastamise riskina, **mis audiitori otsustuse kohaselt nõuab auditeerimisel erilist arvessevõtmist mille puhul olemusliku riski hinnang on olemusliku riski skaala ülemise piiri lähedal määratletud, milles olemusliku riski tegurid mõjutavad väärkajastamise toimumise tõenäosuse ja võimaliku väärkajastamise suurusjärgu, kui see väärkajastamine peaks toimuma, kombinatsiooni.**⁵⁰ Märkimisväärsed riskidena võidakse sageli tuvastada valdkonnad, mille puhul on tehtud märkimisväärsed juhtkonnapoolsed otsustused, ja märkimisväärsed ebaharilikud tehingud. Märkimisväärsed riskid on seega sageli valdkonnad, mis nõuavad audiitori märkimisväärsed tähelepanu.

...

ISA (EE) 720 (Muudetud)

...

⁵⁰ ISA 315 (muudetud 2019), lõigu 12 punkt I

Kaalumine, kas muu informatsiooni ja audiitori poolt auditi käigus saadud teadmiste vahel on oluline lahknevus (vt lõigu 14 punkt b)

...

A31. Audiitori poolt auditi käigus saadud teadmised hõlmavad audiitori arusaamist majandusüksusest ja selle keskkonnast, rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ja majandusüksuse sisekontrollisüsteemist, mis on omandatud kooskõlas ISAg 315 (muudetud 2019).⁵¹ ISAs 315 (muudetud 2019) nähakse ette audiitori nõutav arusaamine, mis hõlmab arusaamise omandamist järgmistest asjaoludest:

(a) majandusüksuse organisatsiooniline struktuur, omanikud ja valitsemine ning selle ärimudel, sealhulgas IT kasutamise ulatus ärimudelis;

(b) asjassepuutuvad majandusharu, regulatiivsed ja muud välised tegurid;

(c) majandusüksusesiselt ja -väliselt kasutatud asjassepuutuvad mõõdikud, et hinnata majandusüksuse finantstulemusi;

~~(b) majandusüksuse olemus;~~

~~(c) majandusüksuse valitud ja rakendatud arvestuspõhimõtted;~~

~~(d) majandusüksuse eesmärgid ja strateegiad;~~

~~(e) majandusüksuse finantstulemuse mõõtmine ja ülevaatamine ja~~

~~(f) majandusüksuse sisekontroll.~~

...

A51. Audiitor võib muud informatsiooni lugedes saada teadlikuks uuest informatsioonist, mis avaldab mõju:

- audiitori arusaamisele majandusüksusest ja selle keskkonnast, finantsaruandluse raamistikust ja majandusüksuse sisekontrollisüsteemist ning võib seetõttu viidata audiitori riskihinnangu muutmise vajadusele

⁵¹ ISA 315 (muudetud 2019), „Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine *majandusüksusest ja selle keskkonnast arusaamise kaudu*“, lõigud 1911–2712