

# RAHVUSVAHELINE AUDITEERIMISE STANDARD 600 (MUUDETUD), SPETSIAALSELT ARVESSEVÕETAVAD ASJAOLUD – GRUPI FINANTSARUANNETE AUDITID (SH KOMPONENTIDE AUDIITORITE TÖÖ)

(Kehtib 15. detsembril 2023 või pärast seda algavate  
perioodide finantsaruannete auditite kohta)

## SISUKORD

	Lõik
<b>Sissejuhatus</b>	
Käesoleva ISA ulatus .....	1–11
Jõustumiskuupäev .....	12
<b>Eesmärgid</b> .....	<b>13</b>
<b>Definitsioonid</b> .....	<b>14–15</b>
<b>Nõuded</b>	
Liidrite kohustused grupi auditi kvaliteedi juhtimisel ja saavutamisel .....	7
Aktsepteerimine ja jätkamine .....	7–21
Grupi auditi üldstrateegia ja grupi auditiplaan .....	22–29
Arusaamine grupist ja selle keskkonnast, rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ning grupi sisekontrollisüsteemist .....	30–32
Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine .....	33–34
Olulisus .....	35–36
Olulise väärkajastamise hinnatud riskidele vastamine .....	37–44
Komponendi audiitori infovahetuse ja tema töö adekvaatsuse hindamine .....	45–48
Järgnevad sündmused .....	49–50
Hangitud auditi tõendusmaterjali piisavuse ja asjakohasuse hindamine .....	51–52
Audiitori aruanne .....	53
Infovahetus grupi juhtkonnaga ja grupi valitsemisülesandega .....	54–58
Dokumentatsioon .....	59
Rakendus- ja muu selgitav materjal	

Käesoleva ISA ulatus .....	A1–A18
Definitsioonid.....	A19–A28
Liidrite kohustused grupi auditi kvaliteedi juhtimisel ja saavutamisel .....	A29–A31
Aktsepteerimine ja jätkamine .....	A32–A46
Grupi auditi üldstrateegia ja grupi auditiplaan.....	A47–A87
Arusaamine grupist ja selle keskkonnast, rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ning grupi sisekontrollisüsteemist.....	A88–A107
Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine.....	A108–A115
Olulisus.....	A116–A123
Olulise väärkajastamise hinnatud riskidele vastamine .....	A124–A143
Komponendi audiitori infovahetuse ja tema töö adekvaatsuse hindamine .....	A144–A149
Järgnevad sündmused.....	A150
Hangitud auditi tõendusmaterjali piisavuse ja asjakohasuse hindamine.....	A151–A156
Audiitori aruanne .....	A157–A158
Infovahetus grupi juhtkonnaga ja grupi valitsemisülesandega .....	A159–A165
Dokumentatsioon .....	A166–A182

Rahvusvahelist auditeerimise standardit (ISA) 600 (muudetud) „Spetsiaalselt arvessevõetavad asjaolud – grupi finantsaruannete auditid (sh komponentide audiitorite töö)” tuleks lugeda koos standardiga ISA 200 „Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega”.

Lisa 1 Näide sõltumatu audiitori aruande kohta, kui grupi audiitor ei ole suuteline hankima piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali aluse andmiseks grupiauditiarvamusele

Lisa 2 Arusaamine grupi sisekontrollisüsteemist

Lisa 3 Näited sündmustest või tingimustest, mis võivad tingida grupi finantsaruannete olulise väärkajastamise riske

---

## Sissejuhatus

### Käesoleva ISA ulatus

1. Rahvusvahelised auditeerimise standardid (ISA) kehtivad grupi finantsaruannete auditi (grupi auditi) suhtes. Käesolevas rahvusvahelises auditeerimise standardis (*International Standard on Auditing*, ISA) käsitletakse spetsiaalselt arvessevõetavaid asjaolusid, mida rakendatakse grupi auditi suhtes, sealhulgas sellistes olukordades, kui kaasatud on komponentide audiitorid. Selles ISAs sisalduvad nõuded ja juhised viitavad või laienevad muude asjassepuutuvate ISAd, eelkõige standardite ISA 220 (muudetud),<sup>1</sup> ISA 230,<sup>2</sup> ISA 300,<sup>3</sup> ISA 315 (muudetud 2019)<sup>4</sup> ja ISA 330, rakendamisele grupi auditi suhtes<sup>5</sup> (vt lõigud A1–A2).
2. Grupi finantsaruanded sisaldavad enam kui ühe majandus- või äriüksuse finantsinformatsiooni konsolideerimisprotsessi tulemusena, nagu on kirjeldatud lõigu 14 punktis k. Selles ISAs kasutatud termin „konsolideerimisprotsess“ ei viita üksnes konsolideeritud finantsaruannete koostamisele kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga, vaid viitab ka ühendatud finantsaruannete esitamisele ning majandus- või äriüksuste, näiteks filiaalide või divisjonide, finantsinformatsiooni koondamisele (vt lõigud A3–A5, A27).
3. Nagu on selgitatud standardis ISA 220 (muudetud),<sup>6</sup> võib käesolev ISA, kohandatuna antud tingimustes nii nagu vaja, olla peale grupi auditi kasulik ka finantsaruannete auditi puhul, kui töövõtu meeskonda kuuluvad üksikisikud teisest ettevõttest. Näiteks võib käesolev ISA olla kasulik, kui selline üksikisik kaasatakse osalema füüsiliste varude loendamisse, materiaalse põhivara inspekteerimisse või auditiprotseduuride läbiviimisse kauges asukohas olevas ühises teenuskeskuses.

### Grupid ja komponendid

4. Grupp võib olla moodustatud mitmesugustel viisidel. Näiteks võib grupp olla moodustatud juriidiliste isikute või muude majandusüksuste kombineerimisel (nt ematettevõtte ja üks või mitu tütarettevõtet, ühissettevõtteid või investeeringud, mida arvestatakse kapitaliosaluse meetodil). Alternatiivselt võib grupp olla moodustatud geograafiliste asukohtade, muude majanduslike üksuste (sealhulgas filiaalide või divisjonide) või funktsioonide või äritegevuste järgi. Käesolevas ISAs viidatakse nendele moodustamise eri vormidele koos kui „majandus- või äriüksustele“ (vt lõik A6).
5. Grupi audiitor määrab kindlaks asjakohase lähenemisviisi auditiprotseduuride planeerimisele ja läbiviimisele vastamaks grupi finantsaruannete olulise väärkajastamise hinnatud riskidele. Sel eesmärgil kasutab grupi audiitor kutsealast otsustust nende komponentide kindlaksmääramisel, millega seoses audititööd tehakse. See kindlaksmääramine põhineb grupi audiitori arusaamisel grupist ja selle keskkonnast ning muudel teguritel, nagu suutlikkus viia auditiprotseduure läbi tsentraalselt, ühiste teenuskeskuste olemasolu või ühiste infosüsteemide ja sisekontrolli olemasolu (vt lõigud A7–A9).

---

<sup>1</sup> ISA 220 (muudetud) „Finantsaruannete auditi kvaliteedijuhtimine“

<sup>2</sup> ISA 230 „Auditi dokumentatsioon“

<sup>3</sup> ISA 300 „Finantsaruannete auditi planeerimine“

<sup>4</sup> ISA 315 (muudetud 2019) „Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine“

<sup>5</sup> ISA 330 „Audiitori vastused hinnatud riskidele“

<sup>6</sup> ISA 220 (muudetud), lõik A1

*Komponentide audiitorite kaasamine*

6. ISA 220 (muudetud)<sup>7</sup> nõuab töövõtu partnerilt selle kindlaksmääramist, et töövõtu läbiviimiseks on töövõtu meeskonnale õigel ajal määratud või kättesaadavaks tehtud piisavad ja asjakohased ressursid. Grupi auditi puhul võivad sellised ressursid hõlmata komponentide audiitoreid. Seega nõuab käesolev ISA grupi audiitorilt komponentide audiitorite kaasamise olemuse, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramist.
7. Grupi audiitor võib kaasata komponentide audiitorid informatsiooni andmiseks või audititöö tegemiseks, et täita käesoleva ISA nõuded. Komponentide audiitoritel võivad olla grupi audiitorist suuremad kogemused ja põhjalikumad teadmised komponentide ja nende keskkondade (sealhulgas kohalike seaduste ja regulatsioonide, äritavade, keele ja kultuuri) alal. Sellest tulenevalt võivad komponentide audiitorid olla ja sageli ongi kaasatud grupi auditi kõikidesse faasidesse (vt lõigud A10–A11).
8. Auditi risk on olulise väärkajastamise riskide ja avastamisriski funktsioon.<sup>8</sup> Grupi auditi puhul hõlmab avastamisriski riski, et komponendi audiitor ei pruugi avastada komponendi finantsinformatsioonis väärkajastamist, mis võiks põhjustada grupi finantsaruannete olulist väärkajastamist, ning et grupi audiitor ei pruugi seda väärkajastamist avastada. Sellest tulenevalt nõuab käesolev ISA grupi töövõtu partneri või grupi audiitori, nagu rakendatav, piisavat ja asjakohast kaasamist komponentide audiitorite töösse ning rõhutab grupi audiitori ja komponentide audiitorite vahelise kahepoolse infovahetuse tähtsust. Lisaks selgitatakse selles ISAs asjaolusid, mida grupi audiitor võtab arvesse komponentide audiitorite suunamise ja järelevalve ning nende töö ülevaatamise olemuse, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramisel (vt lõigud A12–A13).

*Kutsealane skeptitsism*

9. Kooskõlas standardiga ISA 200<sup>9</sup> peab töövõtu meeskond grupi auditi planeerima ja läbi viima kutsealase skeptitsismiga ning kasutama kutsealast otsustust. Kutsealase skeptitsismi asjakohast rakendamist võib tõendada töövõtu meeskonna tegevuste ja infovahetuse kaudu, rõhutades sealhulgas, kui oluline on, et iga töövõtu meeskonna liige rakendaks kogu grupi auditi vältel kutsealast skeptitsismi. Sellised tegevused ja infovahetus võivad hõlmata spetsiifilisi meetmeid, et leevendada takistusi, mis võivad kahjustada kutsealase skeptitsismi asjakohast rakendamist (vt lõigud A14–A18).

*Skaleeritavus*

10. Käesolev ISA on ette nähtud kõigi gruppide audititeks, olenemata suuruselt või keerukusest. Käesoleva ISA nõuded on siiski mõeldud rakendamiseks iga grupi auditi olemuse ja tingimuste kontekstis. Näiteks kui grupi auditi viib täielikult läbi grupi audiitor, ei ole mõni käesoleva ISA nõue asjassepuutuv, sest need eeldavad komponentide audiitorite kaasamist. Nii võib juhtuda näiteks siis, kui grupi audiitor on võimeline viima auditiprotseduure läbi tsentraalselt või on võimeline viima

---

<sup>7</sup> ISA 220 (muudetud), lõik 25

<sup>8</sup> ISA 200 „Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega”, lõik A34

<sup>9</sup> ISA 200, lõigud 15–16

protseduure läbi komponentides komponentide audiitoreid kaasamata. Lõikudes A119 ja A120 sisalduvad juhised võivad samuti olla kasulikud käesoleva ISA rakendamisel sellistes tingimustes.

#### *Grupi töövõtu partneri ja grupi audiitori kohustused*

11. Grupi töövõtu partnerile jääb lõplik kohustus ja seega ka vastutus seoses käesoleva ISA nõuete järgimisega. Väljendit „grupi töövõtu partner peab võtma kohustuse...“ või „grupi audiitor peab võtma kohustuse...“ kasutatakse nende nõuete puhul, mille korral on vastavalt grupi töövõtu partneril või grupi audiitoril lubatud määrata protseduuride, ülesannete või tegevuste kavandamine või läbiviimine teistele asjakohaste oskuste või sobivate kogemustega töövõtu meeskonna liikmetele, sealhulgas komponentide audiitoritele. Muude nõuete puhul on käesolevas ISAs sõnaselgelt ette nähtud, et nõuet või kohustust täidab grupi töövõtu partner või grupi audiitor, nagu on rakendatav, ja grupi töövõtu partner või grupi audiitor võib hankida informatsiooni ettevõttelt või töövõtu meeskonna teistelt liikmetelt (vt lõik A29).

#### **Jõustumiskuupäev**

12. Käesolev ISA kehtib 15. detsembril 2023 või pärast seda algavate perioodide grupi finantsaruannete auditite kohta.

#### **Eesmärgid**

13. Audiitori eesmärgid on:
  - (a) määrata seoses grupi auditi töövõtu aktsepteerimise ja jätkamisega kindlaks, kas võib põhjendatult eeldada, et hangitakse piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal, mis annab aluse arvamuse kujundamiseks grupi finantsaruannete kohta;
  - (b) tuvastada ja hinnata grupi finantsaruannete olulise väärkajastamise riske, mis tulenevad kas pettusest või veast, ning kavandada ja viia läbi edasisi auditiprotseduure vastamaks asjakohaselt nendele hinnatud riskidele;
  - (c) olla piisavalt ja asjakohaselt kaasatud kogu grupi auditi vältel komponentide audiitorite töösse, sealhulgas selgesse infovahetusse nende töö ulatuse ja ajastuse kohta ning selle töö tulemuste hindamise ja
  - (d) hinnata, kas läbiviidud auditiprotseduuridest, sealhulgas komponentide audiitorite tehtud tööst, on hangitud piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal, mis on grupi finantsaruannete kohta arvamuse kujundamise aluseks.

#### **Definitsioonid**

14. ISAdes kasutamise otstarbel on järgmistel terminitel allpool antud tähendused:
  - (a) koondrisk – tõenäosus, et korrigeerimata ja avastamata väärkajastamiste kogusumma ületab olulisust finantsaruannete kui terviku kohta (vt lõik A19);
  - (b) komponent – majandusüksus, äriüksus, funktsioon või äritegevus või nende teatav kombinatsioon, mille grupi audiitor on grupi auditis auditiprotseduuride planeerimise ja läbiviimise otstarbel kindlaks määranud (vt lõik A20);

- (c) komponendi audiitor – audiitor, kes teeb grupi auditi otstarbel komponendiga seotud audititööd. Komponendi audiitor moodustab grupi auditi puhul osa töövõtu meeskonnast<sup>10</sup> (vt lõigud A21–A23);
  - (d) komponendi juhtkond – komponendi eest vastutav juhtkond (vt lõik A24);
  - (e) komponendi läbiviimise olulisus – summa, mille grupi audiitor kehtestab, et vähendada koondriski komponendi suhtes auditiprotseduuride planeerimise ja läbiviimise otstarbel asjakohaselt madala tasemeni;
  - (f) grupp – aruandev majandusüksus, mille kohta koostatakse grupi finantsaruanded;
  - (g) grupi audit – grupi finantsaruannete audit;
  - (h) grupi audiitor – grupi töövõtu partner ja töövõtu meeskonna liikmed, kes ei ole komponentide audiitorid. Grupi audiitor vastutab:
    - (i) grupi auditi üldstrateegia ja grupi auditiplaani kehtestamise eest;
    - (ii) komponentide audiitorite suunamise ja järelevalve ning nende töö ülevaatamise eest;
    - (iii) hangitud auditi tõendusmaterjali põhjal tehtud selliste järelduste hindamise eest, mis on grupi finantsaruannete kohta arvamuse kujundamise aluseks;
  - (i) grupiauditiarvamus – auditiarvamus grupi finantsaruannete kohta;
  - (j) grupi töövõtu partner – töövõtu partner<sup>11</sup>, kes vastutab grupi auditi eest (vt lõik A25);
  - (k) grupi finantsaruanded – finantsaruanded, mis sisaldavad enam kui ühe majandus- või äriüksuse finantsinformatsiooni konsolideerimisprotsessi tulemusena. Käesolevas ISAs kasutamise otstarbel hõlmab konsolideerimisprotsess (vt lõigud A26–A28):
    - (i) konsolideerimist, proportsionaalset konsolideerimist või kapitaliosaluse arvestusmeetodit;
    - (ii) emaettevõtteta, kuid ühise kontrolli või ühise juhtimise all olevate majandus- või äriüksuste finantsinformatsiooni esitamist ühendatud finantsaruannetes või
    - (iii) majandus- või äriüksuste, näiteks filiaalide või divisjonide, finantsinformatsiooni koondamist;
  - (l) grupi juhtkond – juhtkond, kes vastutab grupi finantsaruannete koostamise eest;
  - (m) grupi läbiviimise olulisus – grupi audiitori kindlaks määratud läbiviimise olulisus<sup>12</sup> grupi finantsaruannete kui terviku suhtes.
15. Selles ISAs sisalduv viide „rakendatavale finantsaruandluse raamistikule” tähendab finantsaruandluse raamistikku, mida rakendatakse grupi finantsaruannete suhtes.

<sup>10</sup> ISA 220 (muudetud), lõigu 12 punkt d

<sup>11</sup> ISA 220 (muudetud), lõigu 12 punkt a

<sup>12</sup> ISA 320 „Olulisus auditi planeerimisel ja läbiviimisel”, lõigud 9 ja 11

## Nõuded

### Liidrite kohustused grupi auditi kvaliteedi juhtimisel ja saavutamisel

16. ISA 220 (muudetud)<sup>13</sup> rakendamisel peab grupi töövõtu partner võtma üldise kohustuse seoses grupi auditi töövõtu kvaliteedi juhtimise ja saavutamisega. Seda tehes peab grupi töövõtu partner (vt lõigud A29–A30):
- (a) võtma kohustuse seoses grupi auditi töövõtu jaoks sellise keskkonna loomisega, mis rõhutab töövõtu meeskonna liikmetelt oodatavat käitumist (vt lõik A31);
  - (b) olema piisavalt ja asjakohaselt kaasatud kogu grupi auditi töövõtu vältel, sealhulgas komponentide audiitorite töösse, et grupi töövõtu partneril oleks alus selle kindlaksmääramiseks, kas tehtud märkimisväärsed otsustused ja järeldused on grupi auditi töövõtu olemust ja tingimusi arvestades asjakohased.

### Aktsepteerimine ja jätkamine

17. Enne grupi auditi töövõtu aktsepteerimist või jätkamist peab grupi töövõtu partner määrama kindlaks, kas võib põhjendatult eeldada, et hangitakse piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal, mis annab aluse arvamuse kujundamiseks grupi finantsaruannete kohta (vt lõigud A32–A35).
18. Kui grupi töövõtu partner järeldab pärast grupi auditi töövõtu aktsepteerimist või jätkamist, et piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali ei ole võimalik hankida, peab grupi töövõtu partner kaaluma selle võimalikku mõju grupi auditile (vt lõik A36).

### Töövõtu tingimused

19. ISA 210<sup>14</sup> rakendamisel peab grupi audiitor hankima grupi juhtkonna nõusoleku, et see tunnustab ja mõistab oma kohustust anda töövõtu meeskonnale (vt lõik A37):
- (a) juurdepääsu kogu informatsioonile, millest grupi juhtkond on teadlik ja mis on asjassepuutuv grupi finantsaruannete koostamiseks, nagu näiteks andmed, dokumentatsioon ja muud asjaolud;
  - (b) täiendavat informatsiooni, mida töövõtu meeskond võib grupi juhtkonna või komponendi juhtkonna käest taotleda grupi auditi otstarbel ja
  - (c) piiranguteta juurdepääsu sellistele isikutele grupis, kellelt töövõtu meeskond peab vajalikuks auditi tõendusmaterjali hankida.

### Informatsioonile või isikutele juurdepääsu piirangud, mis on väljaspool grupi juhtkonna kontrolli

20. Kui grupi töövõtu partner järeldab, et grupi juhtkond ei saa anda töövõtu meeskonnale juurdepääsu informatsioonile või piiramatut juurdepääsu isikutele grupis piirangute tõttu, mis on väljaspool grupi juhtkonna kontrolli, peab grupi töövõtu partner arvesse võtma selle võimalikku mõju grupi auditile (vt lõigud A38–A46).

<sup>13</sup> ISA 220 (muudetud), lõik 13

<sup>14</sup> ISA 210 „Auditi töövõtu tingimuste kokkuleppimine”, lõigu 6 punkt b ja lõigu 8 punkt b

*Informatsioonile või isikutele juurdepääsu piirangud, mille on kehtestanud grupi juhtkond*

21. Kui grupi töövõtu partner järeltab, et (vt lõigud A43–A46):
- (a) grupi audiitoril ei ole võimalik hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali grupi juhtkonna kehtestatud piirangute tõttu ja
  - (b) sellise piirangu võimaliku mõju tulemuseks on grupi finantsaruannete kohta arvamuse avaldamisest loobumine,
- peab grupi töövõtu partner kas:
- (i) esmakordse töövõtu korral mitte aktsepteerima töövõttu või korduva töövõtu korral töövõttust taanduma, kui taandumine on võimalik rakendatava seaduse või regulatsiooni alusel, või
  - (ii) kui seaduse või regulatsiooniga keelatakse audiitoril töövõttust keelduda või kui töövõttust taandumine ei ole muul põhjusel võimalik, siis olles läbi viinud grupi finantsaruannete auditi nii suures ulatuses kui võimalik, loobuma arvamuse avaldamisest grupi finantsaruannete kohta.

**Grupi auditi üldstrateegia ja grupi auditiplaan**

22. ISA 300<sup>15</sup> rakendamisel peab grupi audiitor kehtestama grupi auditi üldstrateegia ja grupi auditiplaani ning uuendama neid vastavalt vajadusele. Seda tehes peab grupi audiitor määrama kindlaks (vt lõigud A47–A50):
- (a) komponendid, millega seoses audititööd teha, ja (vt lõik A51)
  - (b) grupi auditi töövõtu läbiviimiseks vajalikud ressursid, sealhulgas komponentide audiitorite kaasamise olemuse, ajastuse ja ulatuse (vt lõigud A52–A56).

*Komponentide audiitorite kaasamisel arvesse võetavad asjaolud*

23. Grupi auditi üldstrateegia ja grupi auditiplaani kehtestamisel peab grupi töövõtu partner hindama, kas grupi audiitoril on võimalik olla piisavalt ja asjakohaselt kaasatud komponendi audiitori töösse (vt lõik A57).
24. Lõigus 23 käsitletud hindamise osana peab grupi audiitor taotlema komponendi audiitorilt selle kinnitamist, et komponendi audiitor teeb koostööd grupi audiitoriga, sealhulgas kas komponendi audiitor teeb grupi audiitori taotletud tööd (vt lõik A58).

*Asjassepuutuvad eetikanõuded, sealhulgas sõltumatuslega seotud nõuded*

25. ISA 220 (muudetud)<sup>16</sup> rakendamisel peab grupi töövõtu partner võtma kohustuse seoses (vt lõigud A59–A60, A87):
- (a) sellega, et komponentide audiitoreid on teavitatud asjassepuutuvatest eetikanõuetest, mis on rakendatavad grupi auditi töövõtu olemust ja tingimusi arvesse võttes, ning

---

<sup>15</sup> ISA 300, lõigud 7–10A

<sup>16</sup> ISA 220 (muudetud), lõik 17



- (b) kinnitamisega, kas komponentide audiitorid saavad aru grupi auditi töövõtu suhtes rakendatavatest asjassepuutuvatest eetikanõuetest, sealhulgas sõltumatusesega seotud nõuetest, ja järgivad neid.

#### Töövõtu ressursid

- 26. ISA 220 (muudetud)<sup>17</sup> rakendamisel peab grupi töövõtu partner (vt lõigud A61–A68):
  - (a) määrama kindlaks, et komponentide audiitoritel on asjakohane pädevus ja võimekus, sealhulgas piisav aeg, määratud auditiprotseduuride läbiviimiseks komponendis, ning
  - (b) kui informatsiooni komponendi audiitoriga seotud monitoorimis- ja korrigeerimisprotsessi või väliste inspekteerimiste tulemuste kohta on esitanud grupi audiitori ettevõtte või kui see on grupi töövõtu partnerile muul viisil kättesaadavaks tehtud, määrama kindlaks sellise informatsiooni asjassepuutuvuse lõigu 26 punktis a nimetatud kindlaksmääramise seisukohalt grupi audiitori poolt.
- 27. Grupi audiitor peab hankima piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali seoses komponendis tehtava tööga ilma komponendi audiitorit kaasamata, kui:
  - (a) komponendi audiitor ei ole vastavuses grupi auditi töövõtu suhtes rakendatavate asjassepuutuvate eetikanõuetega, sealhulgas sõltumatusesega seotud nõuetega,<sup>18</sup> või (vt lõigud A69–A70)
  - (b) grupi töövõtu partneril on tõsiseid murettekitavaid asjaolusid seoses lõikudes 23–26 sisalduvate asjaoludega (vt lõik A71).

#### Töövõtu läbiviimine

- 28. ISA 220 (muudetud)<sup>19</sup> rakendamisel peab grupi töövõtu partner võtma kohustuse seoses komponentide audiitorite suunamise ja järelevalve ning nende töö ülevaatamise olemuse, ajastuse ja ulatusega, võttes arvesse (vt lõigud A72–A77):
  - (a) valdkondi, mille puhul on grupi finantsaruannete olulise väärkajastamise hinnatud riskid kõrgemad, või kooskõlas standardiga ISA 315 (muudetud 2019) tuvastatud märkimisväärseid riske ning
  - (b) grupi finantsaruannete auditi valdkondi, millega kaasneb märkimisväärne otsustus.

#### Infovahetus komponentide audiitoritega

- 29. Grupi audiitor peab vahetama komponentide audiitoritega infot nende vastavate kohustuste ja grupi audiitori ootuste kohta, sealhulgas ootuse kohta, et infovahetus grupi audiitori ja komponentide audiitorite vahel toimub kogu grupi auditi vältel asjakohasel ajal (vt lõigud A78–A87).

---

<sup>17</sup> ISA 220 (muudetud), lõigud 25–26

<sup>18</sup> ISA 200, lõik 14

<sup>19</sup> ISA 220 (muudetud), lõik 29

### Arusaamine grupist ja selle keskkonnast, rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ning grupi sisekontrollisüsteemist

30. ISA 315 (muudetud 2019)<sup>20</sup> rakendamisel peab grupi audiitor võtma kohustuse seoses arusaamise omandamisega järgmisest (vt lõigud A88–A92):
- (a) grupp ja selle keskkond, sealhulgas (vt lõigud A93–A95):
    - (i) grupi organisatsiooniline struktuur ja selle ärimudel, sealhulgas:
      - a. asukohad, kus grupp tegeleb oma äritegevuste või muude tegevustega;
      - b. grupi äritegevuste või muude tegevuste olemus ja ulatus, milles need on kogu grupis sarnased, ja
      - c. ulatus, milles grupi ärimudelisse integreeritakse kasutatav infotehnoloogia (IT);
    - (ii) regulatiivsed tegurid, mis mõjutavad majandus- ja äriüksusi grupis, ning
    - (iii) meetmed, mida kasutatakse sisemiselt ja väliselt, et hinnata majandus- või äriüksuste finantstulemusi;
  - (b) rakendatav finantsaruandluse raamistik ning arvestuspoliitika ja -tavade järjepidevus kogu grupis ja
  - (c) grupi sisekontrollisüsteem, sealhulgas:
    - (i) kontroll(imehhanism)ide ühtsuse olemus ja ulatus (vt lõigud A96–A99, A102);
    - (ii) kas grupp tsentraliseerib finantsaruandluse seisukohast asjassepuutuvaid tegevusi ja kui jah, siis kuidas (vt lõigud A100–A102);
    - (iii) grupi kasutatav konsolideerimisprotsess, sealhulgas allkonsolideerimine (kui on), ning konsolideerimise korrigeerimised, ja
    - (iv) kuidas vahetab grupi juhtkond majandus- või äriüksuste juhtkonnaga infot märkimisväärsete asjaolude kohta, millega toetatakse grupi finantsaruannete koostamist ning seonduvaid finantsaruandluse kohustusi infosüsteemis ja grupi sisekontrollisüsteemi muudes komponentides (vt lõigud A103–A105).

#### *Komponentide audiitorite kaasamisel arvessevõetavad asjaolud*

31. Grupi audiitor peab edastama komponentide audiitoritele õigeaegselt info (vt lõik A106):
- (a) asjaolude kohta, mille puhul grupi audiitor määrab kindlaks, et need on komponendi audiitori poolt riskihindamise protseduuride kavandamise või läbiviimise seisukohast grupi auditi otstarbel asjassepuutuvad;
  - (b) ISA 550<sup>21</sup> rakendamisel grupi juhtkonna tuvastatud seotud osapooltega olemasolevate suhete või tehtud tehingute kohta ja grupi audiitorile teadaolevate mis tahes muude seotud osapoolte kohta, kes on asjassepuutuvad komponendi audiitori töö seisukohast, ning (vt lõik A107)

<sup>20</sup> ISA 315 (muudetud 2019), lõigud 19–27

<sup>21</sup> ISA 550 „Seotud osapooled“, lõik 17

- (c) ISA 570 (muudetud)<sup>22</sup> rakendamisel grupi juhtkonna või grupi audiitori tuvastatud sündmuste või tingimuste kohta, mis võivad tekitada märkimisväärset kahtlust grupi suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana ja mis on asjassepuutuvad komponendi audiitori töö seisukohast.
32. Grupi audiitor peab taotlema komponentide audiitoritelt õigeaegset infovahetust:
- (a) komponendi finantsinformatsiooniga seotud asjaolude kohta, mille puhul komponendi audiitor määrab kindlaks, et need on asjassepuutuvad grupi finantsaruannetes kas pettusest või veast tingitud olulise väärkajastamise riskide tuvastamise ja hindamise seisukohast;
- (b) seotud osapooltega olemasolevate suhete kohta, mida grupi juhtkond või grupi audiitor ei ole varem tuvastanud, ning (vt lõik A107)
- (c) komponendi audiitori tuvastatud mis tahes sündmuste või tingimuste kohta, mis võivad tekitada märkimisväärset kahtlust grupi suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana.

### **Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine**

33. ISA 315 (muudetud 2019)<sup>23</sup> rakendamisel peab grupi audiitor lõigu 30 alusel omandatud arusaamise põhjal võtma kohustuse seoses grupi finantsaruannete olulise väärkajastamise riskide tuvastamise ja hindamisega, sealhulgas konsolideerimisprotsessi puhul (vt lõigud A108–A113).

#### *Komponentide audiitorite kaasamisel arvessevõetavad asjaolud*

34. ISA 315 (muudetud 2019)<sup>24</sup> rakendamisel peab grupi audiitor hindama, kas grupi audiitori ja komponentide audiitorite läbiviidud riskihindamise protseduuridest hangitud auditi tõendusmaterjal annab asjakohase aluse grupi finantsaruannete olulise väärkajastamise riskide tuvastamiseks ja hindamiseks (vt lõigud A114–A115).

### **Olulisus**

35. ISA 320<sup>25</sup> ja ISA 450<sup>26</sup> rakendamisel peab grupi audiitor grupi finantsaruannetes sisalduvate tehinguklasside, kontosaldoade või avalikustatud informatsiooni liigendamisel komponentide lõikes auditiprotseduuride planeerimise ja läbiviimise otstarbel määrama kindlaks:
- (a) komponendi läbiviimise olulisuse. Koondriski käsitlemiseks peab selline summa olema väiksem kui grupi läbiviimise olulisus (vt lõigud A116–A120);
- (b) künnise, mida ületavate väärkajastamiste kohta, mis on tuvastatud komponendi finantsinformatsioonis, tuleb edastada info grupi audiitorile. Selline künnis ei tohi ületada summat, mida peetakse grupi finantsaruannete suhtes selgelt triviaalseks (vt lõik A121).

#### *Komponentide audiitorite kaasamisel arvessevõetavad asjaolud*

36. Grupi audiitor peab edastama komponendi audiitorile info summade kohta, mis on määratud kindlaks kooskõlas lõiguga 35 (vt lõigud A122–A123).

---

<sup>22</sup> ISA 570 (muudetud) „Tegevuse jätkuvus“

<sup>23</sup> ISA 315 (muudetud 2019), lõigud 28–34

<sup>24</sup> ISA 315 (muudetud 2019), lõik 35

<sup>25</sup> ISA 320, lõik 11

<sup>26</sup> ISA 450 „Auditi käigus tuvastatud väärkajastamiste hindamine“, lõik 5

**Olulise väärkajastamise hinnatud riskidele vastamine**

37. ISA 330<sup>27</sup> rakendamisel peab grupi audiitor võtma kohustuse seoses läbiviimisele kuuluvate edasiste auditiprotseduuride olemuse, ajastuse ja ulatusega, sealhulgas nende komponentide kindlaksmääramisega, milles edasisi auditiprotseduure läbi viia, ning nendes komponentides tehtava töö olemuse, ajastuse ja ulatusega (vt lõigud A124–A139).

*Konsolideerimisprotsess*

38. Grupi audiitor peab võtma kohustuse seoses edasiste auditiprotseduuride kavandamise ja läbiviimisega vastamaks konsolideerimisprotsessist tuleneva grupi finantsaruannete olulise väärkajastamise hinnatud riskidele. See peab hõlmama (vt lõik A140):
- (a) selle hindamist, kas kõik majandus- ja äriüksused on hõlmatud grupi finantsaruannetega, nagu on nõutud rakendatavas finantsaruandluse raamistikus, ning edasiste auditiprotseduuride kavandamiseks ja läbiviimiseks allkonsolideerimise suhtes, kui on rakendatav;
  - (b) konsolideerimise korrigeerimiste ja ümberklassifitseerimiste asjakohasuse, täielikkuse ja täpsuse hindamist (vt lõik A141);
  - (c) selle hindamist, kas konsolideerimisprotsessis tehtud juhtkonna otsustused toovad kaasa juhtkonna võimaliku erapoolikuse näitajaid, ja
  - (d) vastamist konsolideerimisprotsessist tuleneva pettusest tingitud olulise väärkajastamise hinnatud riskidele.
39. Kui majandus- või äriüksuse finantsinformatsioon ei ole koostatud kooskõlas samade arvestuspoliitikatega, mida rakendati grupi finantsaruannete suhtes, peab grupi audiitor hindama, kas seda finantsinformatsiooni on asjakohaselt korrigeeritud grupi finantsaruannete koostamise ja esitamise eesmärgil.
40. Kui grupi finantsaruanded sisaldavad majandus- või äriüksuse finantsinformatsiooni, mille finantsaruandluse perioodi lõpp erineb grupi omast, peab grupi audiitor võtma kohustuse seoses hindamisega, kas kõnealusesse finantsinformatsiooni on tehtud asjakohased korrigeerimised kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga.

*Komponentide audiitorite kaasamisel arvessevõetavad asjaolud*

41. Kui grupi audiitor kaasab edasiste auditiprotseduuride kavandamisse või läbiviimisse komponentide audiitorid, peab grupi audiitor vahetama komponendi audiitoriga infot asjaolude kohta, mille puhul grupi audiitor või komponendi audiitor määrab kindlaks, et need on asjassepuutuvad grupi finantsaruannete olulise väärkajastamise hinnatud riskidele antavate vastuste väljatöötamisel.
42. Grupi finantsaruannete olulise väärkajastamise kõrgemate hinnatud riskidega valdkondade või kooskõlas standardiga ISA 315 (muudetud 2019) tuvastatud märkimisväärsete riskide korral, mille puhul komponendi audiitor määrab kindlaks läbiviidavad edasised auditiprotseduurid, peab grupi audiitor hindama nende edasiste auditiprotseduuride kavandamise ja läbiviimise asjakohasust (vt lõik A142).

---

<sup>27</sup> ISA 330, lõigud 6–7

43. Kui komponentide audiitorid viivad läbi edasisi auditiprotseduure seoses konsolideerimisprotsessiga, sealhulgas allkonsolideerimisega, peab grupi audiitor määrama kindlaks komponentide audiitorite suunamise ja järelevalve ning nende töö ülevaatamise olemuse ja ulatuse (vt lõik A143).
44. Grupi audiitor peab määrama kindlaks, kas komponendi audiitori infovahetuses (vt lõigu 45 punkt a) tuvastatud finantsinformatsioon on grupi finantsaruannetes sisalduv finantsinformatsioon.

#### **Komponendi audiitori infovahetuse ja tema töö adekvaatsuse hindamine**

45. Grupi audiitor peab taotlema komponendi audiitorilt info vahetamist asjaolude kohta, mis on asjassepuutuvad grupi audiitori järelduse suhtes grupi auditi kohta. Selline infovahetus peab hõlmama (vt lõik A144):
  - (a) sellise finantsinformatsiooni tuvastamist, mille puhul on komponendi audiitorilt taotletud auditiprotseduuride läbiviimist;
  - (b) seda, kas komponendi audiitor on teinud grupi audiitori taotletud tööd;
  - (c) seda, kas komponendi audiitor on olnud vastavuses grupi auditi töövõtu suhtes rakendatavate asjassepuutuvate eetikanõuetega, sealhulgas sõltumatuslega seotud nõuetega;
  - (d) informatsiooni seadustele või regulatsioonidele mittevastavuse juhtumite kohta;
  - (e) komponendi finantsinformatsiooni korrigeeritud ja korrigeerimata väärkajastamisi, mille komponendi audiitor on tuvastanud ja mis ületavad künnist, mille kohta grupi audiitor on edastanud info kooskõlas lõiguga 36 (vt lõik A145);
  - (f) juhtkonna võimaliku erapoolikuse näitajaid;
  - (g) kirjeldust sisekontrollisüsteemi mis tahes puuduste kohta, mis on tuvastatud seoses läbiviidud auditiprotseduuridega;
  - (h) pettust või kahtlustatavat pettust, mis hõlmab komponendi juhtkonda, töötajaid, kellel on komponendi juures märkimisväärsed rollid grupi sisekontrollisüsteemis, või teisi, kui pettus tingis komponendi finantsinformatsiooni olulise väärkajastamise;
  - (i) muid märkimisväärsed asjaolusid, mille kohta komponendi audiitor vahetas infot või loodab infot vahetada komponendi juhtkonnaga või komponendi valitsemisülesandega isikutega;
  - (j) mis tahes muid asjaolusid, mis võivad olla asjassepuutuvad grupi auditi suhtes või mille puhul komponendi audiitor määrab kindlaks, et nendele on asjakohane juhtida grupi audiitori tähelepanu, sealhulgas komponendi audiitori poolt komponendi juhtkonnalt nõutud kirjalikes esitistes märgitud erandeid, ja
  - (k) komponendi audiitori üldisi tähelepanekuid või järeldusi (vt lõik A146).
46. Grupi audiitor peab:
  - (a) arutama komponendi audiitoriga peetud infovahetusest tulenevaid märkimisväärsed asjaolusid, sealhulgas neid, mis on kooskõlas lõiguga 45, komponendi audiitoriga, komponendi juhtkonnaga või grupi juhtkonnaga, nagu on asjakohane, ja
  - (b) hindama, kas infovahetus komponendi audiitoriga on grupi audiitori jaoks adekvaatne. Kui selline infovahetus ei ole grupi audiitori jaoks adekvaatne, peab grupi audiitor kaaluma selle mõju grupi auditile (vt lõik A147).

47. Grupi audiitor peab kindlaks määrama, kas ja millises ulatuses on vaja täiendavalt üle vaadata komponendi audiitori auditi dokumentatsiooni. Selle kindlaksmääramisel peab grupi audiitor võtma arvesse (vt lõigud A148–A149):
- (a) komponendi audiitori tehtud töö olemust, ajastust ja ulatust;
  - (b) komponendi audiitori pädevust ja võimekust, nagu on kindlaks määratud kooskõlas lõigu 26 punktiga a, ning
  - (c) komponendi audiitori suunamist ja järelevalvet ning tema töö ülevaatamist.
48. Kui grupi audiitor järeldab, et komponendi audiitori töö ei ole grupi audiitori jaoks adekvaatne, peab grupi audiitor määrama kindlaks, milliseid täiendavaid auditiprotseduure tuleb läbi viia ja kas neid peab läbi viima komponendi audiitor või grupi audiitor.

### **Järgnevad sündmused**

49. ISA 560<sup>28</sup> rakendamisel peab grupi audiitor võtma kohustuse seoses protseduuride läbiviimisega, sealhulgas, nagu asjakohane, komponentide audiitoritelt selliste protseduuride läbiviimise taotlemisega, mis on kavandatud, et tuvastada sündmusi, mis võivad nõuda korrigeerimist või avalikustamist grupi finantsaruannetes (vt lõik A150).

#### *Komponentide audiitorite kaasamisel arvessevõetavad asjaolud*

50. Grupi audiitor peab taotlema komponentide audiitoritelt grupi audiitori teavitamist, kui nad saavad teadlikuks järgnevatest sündmustest, mis võivad nõuda korrigeerimist või avalikustamist grupi finantsaruannetes (vt lõik A150).

### **Hangitud auditi tõendusmaterjali piisavuse ja asjakohasuse hindamine**

51. ISA 330<sup>29</sup> rakendamisel peab grupi audiitor hindama, kas läbiviidud auditiprotseduuridest, sealhulgas komponentide audiitorite tehtud tööst, on hangitud piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal, mis on grupiauditiarvamuse aluseks (vt lõigud A151–A155).
52. Grupi töövõtu partner peab hindama mõju, mida grupiauditiarvamusele avaldavad mis tahes korrigeerimata väärkajastamised (olenemata sellest, kas need on tuvastanud grupi audiitor või on sellekohase info edastanud komponentide audiitorid) ja mis tahes juhtumid, kui pole saadud hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali (vt lõik A156).

### **Audiitori aruanne**

53. Audiitori aruanne grupi finantsaruannete kohta ei tohi viidata komponendi audiitorile, välja arvatud juhul, kui sellise viite lisamine on nõutud seaduse või regulatsiooniga. Kui selline viide on nõutav seaduse või regulatsiooniga, peab audiitori aruanne osutama sellele, et viide ei vähenda grupi töövõtu partneri või grupi töövõtu partneri ettevõtte vastutust grupiauditiarvamuse eest (vt lõigud A157–A158).

### **Infovahetus grupi juhtkonnaga ja grupi valitsemisülesandega isikutega**

#### *Infovahetus grupi juhtkonnaga*

---

<sup>28</sup> ISA 560 „Järgnevad sündmused“, lõigud 6–7

<sup>29</sup> ISA 330, lõik 26

54. Grupi audiitor peab vahetama grupi juhtkonnaga infot ülevaate andmiseks auditi planeeritava ulatuse ja ajastuse kohta, sealhulgas grupi komponentides tehtava töö kohta (vt lõik A159).
55. Kui pettuse on tuvastanud grupi audiitor või sellele on juhtinud tähelepanu komponendi audiitor (vt lõigu 45 punkt h) või informatsioon viitab pettuse võimalikule olemasolule, peab grupi audiitor õigeaegselt vahetama selle kohta infot grupi juhtkonna asjakohase tasemega selleks, et informeerida neid, kellel on esmane kohustus hoida ära ja avastada pettus, asjaoludest, mis on asjassepuutuvad nende kohustuste seisukohast (vt lõik A160).
56. Komponendi audiitorilt võidakse nõuda statuudi, regulatsiooni alusel või muudel põhjustel auditiarvamuse avaldamist gruppi kuuluva majandus- või äriüksuse finantsaruannete kohta. Sellisel juhul peab grupi audiitor taotlema grupi juhtkonnalt majandus- või äriüksuse juhtkonna informeerimist mis tahes asjaolust, millest grupi audiitor saab teadlikuks ja mis võib olla märkimisväärne majandus- või äriüksuse finantsaruannete suhtes, kuid millest majandus- või äriüksuse juhtkond ei pruugi olla teadlik. Kui grupi juhtkond keeldub asjaolu kohta infovahetusest majandus- või äriüksuse juhtkonnaga, peab grupi audiitor arutama seda asjaolu grupi valitsemisülesandega isikutega. Kui asjaolu jääb lahendamata, peab grupi audiitor seadusest tulenevaid ja kutsealast konfidentsiaalsust käsitlevaid arvessevõetavaid asjaolusid arvestades kaaluma, kas soovitada komponendi audiitoril mitte anda välja audiitori aruannet majandus- või äriüksuse finantsaruannete kohta enne asjaolu lahendamist (vt lõigud A161–A162).

#### *Infovahetus grupi valitsemisülesandega isikutega*

57. Grupi audiitor peab vahetama infot grupi valitsemisülesandega isikutega alljärgnevate asjaolude kohta lisaks standardiga ISA 260 (muudetud)<sup>30</sup> ja muude ISAdega nõutud asjaoludele (vt lõik A163):
- (a) ülevaade grupi komponentides tehtavast tööst ja olemusest, mis puudutab grupi audiitori planeeritavat kaasamist komponentide audiitorite tehtavasse töösse (vt lõik A164);
  - (b) juhtumid, mil komponendi audiitori töö ülevaatamine grupi audiitori poolt põhjustas murettekitavat asjaolu seoses selle komponendi audiitori töö kvaliteediga, ning kuidas grupi audiitor murettekitavat asjaolu käsitles;
  - (c) mis tahes piirangud grupi auditi ulatusele, näiteks märkimisväärsed asjaolud, mis on seotud isikutele või informatsioonile juurdepääsu piirangutega;
  - (d) pettus või kahtlustatav pettus, mis hõlmab grupi juhtkonda, komponendi juhtkonda, töötajaid, kellel on märkimisväärsed rollid grupi sisekontrollisüsteemis, või teisi, kui pettus tingis grupi finantsaruannete olulise väärkajastamise.

#### *Sisekontrolli tuvastatud puudusi käsitlev infovahetus*

58. ISA 265<sup>31</sup> rakendamisel peab grupi audiitor kindlaks määrama, kas grupi valitsemisülesandega isikutele või grupi juhtkonnale tuleb edastada info grupi sisekontrollisüsteemis tuvastatud mis tahes puuduste kohta. Selle kindlaksmääramisel peab grupi audiitor võtma arvesse sisekontrolli puudusi, mille on tuvastanud komponentide audiitorid ja mille kohta on info edastatud grupi audiitorile kooskõlas lõigu 45 punktiga g (vt lõik A165).

<sup>30</sup> ISA 260 (muudetud) „Infovahetus nendega, kelle ülesandeks on valitsemine”

<sup>31</sup> ISA 265 „Sisekontrolli puudusi käsitlev infovahetus isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, ja juhtkonnaga”

**Dokumentatsioon**

59. Kooskõlas standardiga ISA 230<sup>32</sup> peab grupi auditi töövõtu dokumentatsioon olema piisav võimaldamaks kogunud audiitoril, kellel ei ole eelnevat kokkupuudet kõnealuse auditiga, saada aru läbi viidud auditiprotseduuride olemusest, ajastusest ja ulatusest, hangitud tõendusmaterjalist ning grupi auditi käigus esile kerkinud märkimisväärsete asjaolude kohta tehtud järeldustest. ISA 230<sup>33</sup> rakendamisel peab grupi audiitor käsitlema auditi dokumentatsioonis (vt lõigud A166–A169, A179–A182):

- (a) märkimisväärseid asjaolusid, mis puudutavad grupiga seotud isikutele või informatsioonile juurdepääsu piiranguid ja mida kaaluti enne töövõtu aktsepteerimise või jätkamise otsustamist või mis kerkisid esile pärast aktsepteerimist või jätkamist, ning kuidas selliseid asjaolusid käsitleti;
- (b) grupi audiitori poolse komponentide kindlaksmääramise alust grupi auditi planeerimise ja läbiviimise eesmärgil (vt lõik A170);
- (c) komponendi läbiviimise olulisuse kindlaksmääramise alust ja grupi audiitorile komponendi finantsinformatsioonis sisalduvate väärkajastamiste kohta info edastamise künnist;
- (d) grupi audiitori poolse selle kindlaksmääramise alust, et komponentide audiitoritel on asjakohane pädevus ja võimekus, sealhulgas piisav aeg, määratud auditiprotseduuride läbiviimiseks komponentides (vt lõik A171);
- (e) grupi sisekontrollisüsteemist arusaamise võtmetähtsusega elemente kooskõlas lõigu 30 punktiga c;
- (f) komponentide audiitorite grupi audiitori poolse suunamise ja järelevalve ning nende töö ülevaatamise olemust, ajastust ja ulatust, sealhulgas, kui rakendatav, komponendi audiitori auditi dokumentatsiooni täiendavat ülevaatamist grupi audiitori poolt kooskõlas lõiguga 47 (vt lõigud A172–A178);
- (g) asjaolusid, mis puudutavad infovahetust komponentide audiitoritega, sealhulgas:
  - (i) pettuse, seotud osapoolte või tegevuse jätkuvusega seotud asjaolusid (kui on), mille kohta on infot vahetatud kooskõlas lõiguga 32;
  - (ii) asjaolusid, mis on asjassepuutuvad grupi audiitori järelduse suhtes grupi auditi kohta, kooskõlas lõiguga 45, sealhulgas kuidas grupi audiitor on käsitsenud märkimisväärseid asjaolusid, mida on arutatud komponentide audiitoritega, komponendi juhtkonnaga või grupi juhtkonnaga;
- (h) grupi audiitori antud hinnangut ja vastust komponentide audiitorite tähelepanekutele või järeldustele asjaolude kohta, mis võiksid avaldada grupi finantsaruannetele olulist mõju.

\* \* \*

---

<sup>32</sup> ISA 230, lõik 8

<sup>33</sup> ISA 230, lõigud 1–3, 9–11, A6–A7 ja lisa



## Rakendus- ja muu selgitav materjal

### Käesoleva ISA ulatus (vt lõigud 1–2)

- A1. Käesolevas ISAs käsitletakse ka spetsiaalselt arvessevõetavaid asjaolusid, mis kohalduvad grupi töövõtu partnerile või grupi audiitorile, nagu rakendatav, ISA 220 (muudetud) nõuete ja juhiste kohaldamisel, sealhulgas komponentide audiitorite suunamisele ja järelevalvele ning nende töö ülevaatamisele.
- A2. ISQM 1<sup>34</sup> käsitleb töövõtte, mille korral on nõutav töövõtu kvaliteedi ülevaatuse läbiviimine. ISQM 2<sup>35</sup> käsitleb töövõtu kvaliteedi ülevaataja määramist ja sobivust ning töövõtu kvaliteedi ülevaataja kohustusi seoses töövõtu kvaliteedi ülevaatuse läbiviimisega ja dokumenteerimisega, sealhulgas grupi auditi puhul.
- A3. Gruppi kuuluv majandus- või äriüksus võib koostada oma grupi finantsaruanded, mis sisaldavad temasse kuuluvate majandus- või äriüksuste (st alamgrupi) finantsinformatsiooni. Käesolevat ISA kohaldatakse selliste alamgruppide grupi finantsaruannete auditile, mis viiakse läbi kohustuslikel, regulatsioonidest tulenevatel või muudel põhjustel.
- A4. Üks juriidiline isik võib hõlmata enam kui ühte äriüksust, näiteks ettevõtte, mille tegevused toimuvad mitmes asukohas, nagu mitme filiaaliga pank. Kui nendel äriüksustel on sellised tunnused nagu eraldi asukohad, eraldi juhtimine või eraldi infosüsteemid (sealhulgas eraldi pearaamat) ning see finantsinformatsioon koondatakse ühe juriidilise isiku finantsaruannete koostamisel kokku, vastavad sellised finantsaruanded grupi finantsaruannete definitsioonile, sest need hõlmavad enam kui ühe majandus- või äriüksuse finantsinformatsiooni konsolideerimisprotsessi teel.
- A5. Mõnel juhul võib üks juriidiline isik konfigurereida oma infosüsteemi selliselt, et see hõivab finantsinformatsiooni enam kui ühe toote- või teenusevaldkonna kohta seadusest või regulatsioonidest tuleneva aruandluse jaoks või muudel juhtimiseesmärkidel. Sellistes olukordades ei ole majandusüksuse finantsaruanded grupi finantsaruanded, sest enam kui ühe majandus- või äriüksuse finantsinformatsiooni ei ole koondatud konsolideerimisprotsessi teel. Lisaks ei tekita seadusest või regulatsioonidest tuleneva aruandluse või muudel juhtimiseesmärkidel eraldi informatsiooni (nt alamregistris) hõivamine käesoleva ISA eesmärkidel eraldi majandus- ega äriüksusi (nt divisjone).

### Grupid ja komponendid (vt lõigud 4–5)

- A6. Grupi infosüsteem, sealhulgas selle finantsaruandluse protsess, võib, aga ei pruugi olla kooskõlas grupi organisatsioonilise struktuuriga. Näiteks võib grupp juhtimis- või aruandluseesmärkidel olla moodustatud selle õigusliku struktuuri põhjal, kuid selle infosüsteem võib olla korraldatud funktsiooni, protsessi, toote või teenuse (või toodete või teenuste rühmade) või geograafiliste asukohtade põhjal.
- A7. Tuginedes arusaamisele grupi organisatsioonilisest struktuurist ja infosüsteemist, võib grupi audiitor määrata kindlaks, et teatavate majandus- või äriüksuste finantsinformatsiooni võib auditiprotseduuride planeerimise ja läbiviimise eesmärgil kaaluda koos. Näiteks võib grupil olla kolm juriidilist isikut, millel on sarnased äritegevuse tunnused, mis tegutsevad samas geograafilises asukohas, millel on sama juhtkond ja mis kasutavad ühist sisekontrollisüsteemi, sealhulgas

<sup>34</sup> Rahvusvaheline kvaliteedijuhtimise standard (ISQM) 1 „Kvaliteedijuhtimine ettevõtete puhul, mis viivad läbi finantsaruannete auditeid või ülevaatusi või muid kindlustandvaid või seonduvate teenuste töövõtte“

<sup>35</sup> ISQM 2 „Töövõtu kvaliteedi ülevaatused“

infosüsteemi. Sellises olukorras võib grupi audiitor otsustada, et käsitleb neid kolme juriidilist isikut ühe komponendina.

- A8. Samuti võib grupp tsentraliseerida tegevusi või protsesse, mida rakendatakse enam kui ühes gruppi kuulavas majandus- või äriüksuses, näiteks ühise teenuskeskuse kasutamise kaudu. Kui sellised tsentraliseeritud tegevused on grupi finantsaruandluse protsessi seisukohast asjassepuutuvad, võib grupi audiitor määrata kindlaks, et ühine teenuskeskus on üks komponentidest.
- A9. Veel üks arvessevõetav asjaolu, mis võib olla asjassepuutuv grupi audiitori poolt komponentide kindlaksmääramisel, on see, kuidas juhtkond on määranud kindlaks tegevussegmentid kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistiku avalikustamise nõuetega.<sup>36</sup>

#### *Komponentide audiitorite kaasamine (vt lõigud 7–8)*

- A10. Komponentide audiitorid võivad viia läbi komponendi finantsaruannete auditi kas kohustuslikel, regulatsioonidest tulenevatel või muudel põhjustel, eelkõige siis, kui komponent on juriidiline isik. Kui komponendi audiitor viib läbi või on lõpetanud komponendi finantsaruannete auditi, võib grupi audiitoril olla võimalik kasutada komponendi finantsaruannete puhul tehtud audititööd, eeldusel et grupi audiitor on saavutanud rahulolu sellise töö asjakohasuse suhtes grupi auditi otstarbel. Lisaks võivad komponentide audiitorid kohandada komponendi finantsaruannete auditiga seoses tehtud tööd nii, et see täidaks ka grupi audiitori vajadusi. Igal juhul rakendatakse käesoleva ISA nõudeid, sealhulgas neid, mis on seotud komponentide audiitorite suunamise ja järelevalvega ning nende töö ülevaatamisega.
- A11. Kooskõlas standardiga ISA 220 (muudetud)<sup>37</sup> peab töövõtu partner määrama kindlaks, et lähenemisviis suunamisele, järelevalvele ja ülevaatamisele on vastav auditi töövõtu olemusele ja tingimustele. Lõigus A76 esitatakse näiteid erinevate viiside kohta, kuidas grupi töövõtu partner võib võtta kohustuse seoses komponentide audiitorite suunamise ja järelevalvega ning nende töö ülevaatamisega, ning see võib olla kasulik olukordades, kus grupi audiitor plaanib kasutada komponendi finantsaruannete auditi tööd, mis on juba lõpetatud.
- A12. Nagu on selgitatud standardis ISA 200,<sup>38</sup> on avastamisrisk seotud audiitori protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatusega, mille audiitor määrab kindlaks auditi riski vähendamiseks aktsepteeritavalt madala tasemeni. Avastamisrisk ei ole mitte ainult auditiprotseduuri efektiivsuse, vaid on ka audiitori poolt selle protseduuri rakendamise efektiivsuse funktsioon. Seepärast mõjutavad avastamisriski sellised asjaolud nagu adekvaatne planeerimine, asjakohaste ressursside määramine töövõtule, kutsealase skeptitsismi rakendamine ning tehtud audititöö järelevalve ja ülevaatamine.
- A13. Avastamisrisk on laiem kontseptsioon kui lõigu 14 punktis a ja lõigus A19 kirjeldatud koondrisk. Grupi auditi puhul võib esineda suurem tõenäosus, et korrigeerimata ja avastamata väärkajastamiste kogusumma võib ületada olulisust grupi finantsaruannete kui terviku kohta, sest auditiprotseduure võidakse komponentide finantsinformatsiooni suhtes viia kogu grupis läbi eraldi. Sellest tulenevalt kehtestab grupi audiitor komponendi läbiviimise olulisuse, et vähendada koondriski asjakohaselt madala tasemeni.

<sup>36</sup> Vt näiteks rahvusvaheline finantsaruandluse standard (IFRS) 8 „Tegevussegmentid“

<sup>37</sup> ISA 220 (muudetud), lõigu 30 punkt b

<sup>38</sup> ISA 200, lõik A45

*Kutsealane skeptitsism (vt lõik 9)*

- A14. ISA 220 (muudetud)<sup>39</sup> sisaldab näiteid kutsealase skeptitsismi rakendamise takistuste kohta töövõtu tasemel, sealhulgas audiitori mitteteadliku erapoolikuse kohta, mis võib takistada kutsealase skeptitsismi rakendamist auditiprotseduuride kavandamisel ja läbiviimisel ning auditi tõendusmaterjali hindamisel. Samuti esitatakse standardis ISA 220 (muudetud) võimalikud sammud, mida töövõtu meeskond võib kutsealase skeptitsismi rakendamise takistuste leevendamiseks töövõtu tasemel astuda.
- A15. Standardite ISA 315 (muudetud 2019),<sup>40</sup> ISA 540 (muudetud)<sup>41</sup> ja muude ISAd e nõuetes ja asjassepuutuvast rakendusmaterjalist käsitletakse kutsealase skeptitsismi rakendamist ning need sisaldavad näiteid selle kohta, kuidas dokumentatsioon võib aidata tõendada audiitori kutsealase skeptitsismi rakendamist.
- A16. Töövõtu meeskonna kõik liikmed peavad rakendama kogu grupi auditi vältel kutsealast skeptitsismi. Töövõtu meeskonna liikmete, sealhulgas komponentide audiitorite, suunamine ja järelevalve ning nende töö ülevaatamine grupi audiitori poolt võib anda grupi audiitorile informatsiooni selle kohta, kas töövõtu meeskond on kutsealast skeptitsismi asjakohaselt rakendanud.
- A17. Kutsealase skeptitsismi rakendamist grupi auditis võivad mõjutada järgmised asjaolud:
- erinevates asukohtades tegutsevaid komponentide audiitoreid võivad mõjutada mitmesugused kultuuritegurid, mis võivad mõjutada neil esinevate eelarvamuste olemust;
  - mõne grupi keerukas struktuur võib tuua kaasa tegurid, mis põhjustavad suurema vastuvõtlikkuse olulise väärkajastamise riskidele. Lisaks võib liiga keerukas organisatsiooniline struktuur olla standardi ISA 240<sup>42</sup> alusel pettuse riski tegur ning seetõttu võib vaja olla lisaiega või eriteadmisi, et saada aru teatavate majandus- või äriüksuste ärieesmärgist ja tegevustest;
  - grupisiseste tehingute (nt tehingute, milles osalevad mitu gruppi kuuluvat majandus- ja äriüksust või mitu seotud osapoolt), rahavoogude või siirdehindade kokkulepete olemus ja ulatus võivad põhjustada täiendavat keerukust. Mõnel juhul võivad sellised asjaolud tuua kaasa ka pettuse riski tegureid;
  - kui grupi auditi suhtes kehtivad grupi juhtkonna kehtestatud pingelised aruandluse tähtajad, võib see avaldada töövõtu meeskonna liikmetele neile määratud töö lõpuleviimisel survet. Sellises olukorras võib töövõtu meeskond vajada lisaiega, et kaaluda asjakohaselt juhtkonna väiteid, teha asjakohaseid otsustusi või vaadata asjakohaselt üle tehtud audititöö.
- A18. Kutsealase skeptitsismi rakendamine grupi audiitori poolt hõlmab valvsuse säilitamist lahkneva informatsiooni suhtes, mis on saadud komponentide audiitoritelt, komponendi juhtkonnalt ja grupi juhtkonnalt asjaolude kohta, mis võivad olla märkimisväärsed grupi finantsaruannete suhtes.

---

<sup>39</sup> ISA 220 (muudetud), lõigud A34–A36

<sup>40</sup> ISA 315 (muudetud 2019), lõik A238

<sup>41</sup> ISA 540 (muudetud) „Arvestushinnangute ja nendega seoses avalikustatud informatsiooni auditeerimine“, lõik A11

<sup>42</sup> ISA 240 „Audiitori kohustused finantsaruannete auditeerimisel seoses pettusega“, lisa 1

**Definitsioonid***Koondrisk* (vt lõigu 14 punkt a)

A19. Koondrisk esineb finantsaruannete kõigi auditite puhul, kuid sellest arusaamine ja selle käsitlemine on eriti tähtis grupi auditi puhul, sest siis esineb suurem tõenäosus, et auditiprotseduurid viiakse läbi tehinguklasside, kontosaldode või avalikustatud informatsiooni suhtes, mis on liigendatud komponentide lõikes. Üldiselt suureneb koondrisk nende komponentide arvu kasvades, mille puhul viivad kas komponentide audiitorid või töövõtu meeskonna teised liikmed auditiprotseduure läbi eraldi.

*Komponent* (vt lõigu 14 punkt b)

A20. Grupi audiitor kasutab kutsealast otsustust nende komponentide kindlaksmääramisel, mille puhul audititööd tehakse. Lõigus A7 selgitatakse, et teatavate majandus- või äriüksuste finantsinformatsiooni võib auditiprotseduuride planeerimise ja läbiviimise eesmärgil kaaluda koos. Siiski hõlmab grupi audiitori kohustus seoses grupi finantsaruannete olulise väärkajastamise riskide tuvastamise ja hindamisega kõiki majandus- ja äriüksusi, mille finantsinformatsioon sisaldub grupi finantsaruannetes.

*Komponendi audiitor* (vt lõigu 14 punkt c)

A21. Käesolevas ISAs sisalduvad viited töövõtu meeskonnale hõlmavad grupi audiitorit ja komponentide audiitoreid. Komponentide audiitorid võivad olla võrgustikku kuuluvast ettevõttest, ettevõttest, mis ei ole võrgustikku kuuluv, või grupi audiitori ettevõttest (nt grupi audiitori ettevõtte teisest kontorist).

A22. Mõnes olukorras võib grupi audiitor viia läbi tehinguklasside, kontosaldode või avalikustatud informatsiooni tsentraliseeritud testimist või viia läbi komponendiga seotud auditiprotseduure. Sellises olukorras ei loeta grupi audiitorit komponendi audiitoriks.

A23. Lõigus 24 nõutakse, et grupi audiitor taotleks komponendi audiitorilt selle kinnitamist, et komponendi audiitor teeb koostööd grupi audiitoriga, sealhulgas kas komponendi audiitor teeb grupi audiitori taotletud tööd. Lõigus A58 antakse juhised olukordade kohta, kui komponendi audiitor ei ole võimeline sellist kinnitust andma.

*Komponendi juhtkond* (vt lõigu 14 punkt d)

A24. Komponendi juhtkond on juhtkond, kes vastutab grupi kuuluva majandus- või äriüksuse finantsinformatsiooni või muu tegevuse eest (nt tehingute töötlemine ühises teenuskeskuses). Kui grupi audiitor kaalub teatavate majandus- või äriüksuste finantsinformatsiooni koos ühe komponendina või määrab kindlaks, et ühine teenuskeskus on eraldiseisev komponent (vt lõigud A7–A8), on komponendi juhtkond see, kes vastutab finantsinformatsiooni või tehingute töötlemise eest, mille puhul viiakse auditiprotseduure läbi seoses selle komponendiga. Mõnes olukorras ei pruugi komponendil eraldi juhtkonda olla ja komponendi finantsinformatsiooni või muude tegevuste eest võib otseselt vastutav olla grupi juhtkond.

*Grupi töövõtu partner* (vt lõigu 14 punkt j)

A25. Kui ühised audiitorid viivad läbi grupi auditit, moodustavad ühise töövõtu partnerid ja nende töövõtu meeskonnad ISAde eesmärkidel kollektiivselt „grupi töövõtu partneri“ ja „töövõtu meeskonna“. Käesolevas ISAs ei käsitleta siiski ühiste audiitorite vahelist suhet ega tööd, mida üks ühine audiitor teeb teise ühise audiitori töö suhtes grupi auditi otstarbel.

*Grupi finantsaruanded* (vt lõik 2, lõigu 14 punkt k)

- A26. Grupi finantsaruannete koostamise ja esitamise nõuded võivad olla määratletud rakendatavas finantsaruandluse raamistikus, mis võib seega mõjutada majandus- või äriüksuste sellise finantsinformatsiooni kindlaksmääramist, mis peab sisalduma grupi finantsaruannetes. Näiteks nõuab mõni raamistik konsolideeritud finantsaruannete koostamist, kui majandusüksus (emaettevõttest majandusüksus) kontrollib ühte või mitut teist majandusüksust (nt tütarettevõtet) enamusosaluse teel või muul viisil. Mõnel juhul sisaldab rakendatav finantsaruandluse raamistik eraldi nõudeid ühendatud finantsaruannete esitamise kohta või võib seda muul viisil lubada. Näited olukordade kohta, mil ühendatud finantsaruannete esitamine võib olla lubatud, hõlmavad emaettevõtet, kuid ühise kontrolli all olevaid majandusüksusi või ühise juhtimise all olevaid majandusüksusi.
- A27. Selles ISAs kasutatud termin „konsolideerimisprotsess“ ei ole mõeldud tähendama sama nagu finantsaruandluse raamistikes defineeritud või kirjeldatud „konsolideerimine“ või „konsolideeritud finantsaruanded“. Pigem viitab termin „konsolideerimisprotsess“ laiemalt protsessile, mida kasutatakse grupi finantsaruannete koostamiseks.
- A28. Konsolideerimisprotsessi üksikasjalikud aspektid on grupiti erinevad, olenevalt grupi struktuurist ja infosüsteemist, sealhulgas finantsaruandluse protsessist. Siiski kaasnevad konsolideerimisprotsessiga sellised arvessevõetavad asjaolud nagu grupisiseste tehingute ja saldode elimineerimine ning, kui rakendatav, erinevate aruandlusperioodide kasutamise mõju grupi finantsaruannetega hõlmatud majandus- või äriüksustele.

**Liidrite kohustused grupi auditi kvaliteedi juhtimisel ja saavutamisel** (vt lõigud 11, 16)

- A29. Grupi töövõtu partneril ei pruugi olla võimalik või otstarbekas käsitleda kõiki ISA 220 (muudetud) nõudeid ainuisikuliselt, eriti siis, kui töövõtu meeskonda kuulub suur hulk mitmes asukohas tegutsevaid komponentide audiitoreid. Kvaliteedi juhtimisel töövõtu tasemel lubab ISA 220 (muudetud)<sup>43</sup> määrata töövõtu partneril protseduuride, ülesannete või tegevuste kavandamine või läbiviimine töövõtu meeskonna teistele liikmetele, kes aitavad töövõtu partnerit. Sellest tulenevalt võib grupi töövõtu partner määrata protseduurid, ülesanded või tegevused töövõtu meeskonna teistele liikmetele ning need liikmed võivad määrata protseduure, ülesandeid või tegevusi edasi. Sellistes olukordades nõuab ISA 220 (muudetud), et töövõtu partner peab jätkuvalt võtma üldise kohustuse seoses auditi töövõtu kvaliteedi juhtimise ja saavutamisega.
- A30. Poliitikad või protseduurid, mille on kehtestanud ettevõtte või mis on ühised võrgustiku nõuded või võrgustiku teenused,<sup>44</sup> võivad toetada grupi töövõtu partnerit, hõlbustades infovahetust grupi audiitori ja komponentide audiitorite vahel ning toetades nende komponentide audiitorite suunamist ja järelevalvet ning nende töö ülevaatamist grupi audiitori poolt.
- A31. Standardis ISA 220 (muudetud)<sup>45</sup> selgitatakse, et kvaliteedile pühendumist tõendavat töökultuuri kujundavad ja tugevdavad töövõtu meeskonna liikmed, sest nad näitavad töövõtu läbiviimisel oodatavaid käitumisviise. Lõigu 16 punktis a sisalduva nõude käsitlemisel võib grupi töövõtu partner vahetada infot otse töövõtu meeskonna teiste liikmetega (sealhulgas komponentide audiitoritega) ning tugevdada infovahetust isikliku käitumise ja tegevustega (nt näidates eeskujut).

---

<sup>43</sup> ISA 220 (muudetud), lõik 15

<sup>44</sup> ISQM 1, lõigud 48–52

<sup>45</sup> ISA 220 (muudetud), lõik A28

**Aktsepteerimine ja jätkamine**

*Selle kindlaksmääramine, kas võib põhjendatult eeldada piisava ja asjakohase auditi tõendusmaterjali hankimist (vt lõigud 17–18)*

A32. Selle kindlaksmääramisel, kas võib põhjendatult eeldada piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali hankimist, võib grupi töövõtu partner omandada arusaamise sellistest asjaoludest nagu:

- grupi struktuur, sealhulgas nii juriidiline kui ka organisatsiooniline struktuur;
- tegevused, mis on märkimisväärsed grupile, sealhulgas majandusharu ja regulatiivsed, majanduslikud ja poliitilised keskkonnad, kus need tegevused toimuvad;
- teenust osutavate organisatsioonide kasutamine;
- ühiste teenuskeskuste kasutamine;
- konsolideerimisprotsess;
- kas grupi audiitor:
  - saab omama piiramatut juurdepääsu grupi valitsemisülesandega isikutele, grupi juhtkonnale, komponendi valitsemisülesandega isikutele, komponendi juhtkonnale ja komponendi informatsioonile, sealhulgas nende komponentide informatsioonile, mida arvestatakse kapitaliosaluse meetodil, ja
  - saab olema võimeline tegema vajalikku tööd seoses komponentide finantsinformatsiooniga, kui rakendatav;
- kas määratakse või tehakse kättesaadavaks piisavad ja asjakohased ressursid.

A33. Esmakordse grupi auditi töövõtu korral võib grupi audiitori arusaamise lõigus A32 sisalduvatest asjaoludest omandada:

- grupi juhtkonna esitatud informatsioonist;
- infovahetusest grupi juhtkonnaga;
- infovahetusest grupi valitsemisülesandega isikutega ja
- kui rakendatav, infovahetusest komponendi juhtkonna või eelmise audiitoriga.

A34. Korduva töövõtu puhul võivad võimelisust hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali mõjutada märkimisväärsed muutused näiteks:

- grupi struktuuris (nt omandamised, võõrandamised, ühissettevõtted, ümberorganiseerimised või muudatused selles, kuidas grupi finantsaruandluse süsteem on korraldatud);
- komponentide tegevustes, mis on märkimisväärsed grupi jaoks;
- grupi valitsemisülesandega isikute koosseisus, grupi juhtkonnas või nende komponentide võtmetähtsusega juhtkonnas, mille puhul eeldatakse auditiprotseduuride läbiviimist;
- grupi audiitori arusaamises grupi või komponendi juhtkonna aususest ja pädevusest;
- rakendatavas finantsaruandluse raamistikus.

A35. Kui komponendid asuvad grupi audiitori jurisdiktsioonist erinevates jurisdiktsioonides, võib piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali hankimine grupi auditis kultuuri- ja keeleerinevuste ning erinevate seaduste või regulatsioonide tõttu olla veelgi keerukam. Näiteks võib seadus või regulatsioon piirata

komponendi audiitoril dokumentatsiooni esitamist väljaspool tema jurisdiktsiooni või sõda, rahvarahutused või haiguspuhangud võivad piirata grupi audiitori juurdepääsu komponendi audiitori asjassepuutuvale auditi dokumentatsioonile. Lõik A180 sisaldab võimalikke viise selliste olukordade lahendamiseks.

A36. Pärast grupi auditi töövõtu aktsepteerimist grupi töövõtu partneri poolt võidakse kehtestada piirangud, mis võivad mõjutada töövõtu meeskonna võimelisust hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali. Sellised piirangud võivad hõlmata neid, mis mõjutavad:

- grupi audiitori juurdepääsu komponendi informatsioonile, juhtkonnale või komponentide valitsemisülesandega isikutele või komponentide audiitoritele (sealhulgas asjassepuutuvale auditi dokumentatsioonile, mida grupi audiitor soovib saada) (vt lõigud 20 ja 21), või
- tööd, mis tuleb teha seoses komponentide finantsinformatsiooniga.

Lõikudes A45–A46 selgitatakse selliste piirangute võimalikku mõju audiitori aruandele grupi finantsaruannete kohta.

#### *Auditi töövõtu tingimuste kokkuleppimine (vt lõik 19)*

A37. ISA 210<sup>46</sup> nõuab, et audiitor peab kokku leppima auditi töövõtu tingimused juhtkonnaga või valitsemisülesandega isikutega, nagu on asjakohane. Töövõtu tingimustega määratakse kindlaks rakendatav finantsaruandluse raamistik. Täiendavad asjaolud, mida võib lisada grupi auditi töövõtu tingimustesse, hõlmavad järgmist:

- grupi audiitori ja komponentide audiitorite vaheline infovahetus peaks olema piiramatu ulatuses, mil määral on võimalik seaduste või regulatsioonide kohaselt;
- tähtsa infovahetuse korral komponentide audiitorite ja komponendi valitsemisülesandega isikute või komponendi juhtkonna vahel, sealhulgas infovahetuse korral sisekontrolli märkimisväärsete puuduste kohta, tuleks infot vahetada grupi audiitoriga;
- infovahetuse korral reguleerivate asutuste ja majandus- või äriüksuste vahel finantsaruandluse asjaolude kohta, mis võivad olla asjassepuutuvad grupi auditi puhul, tuleks infot vahetada grupi audiitoriga ja
- grupi audiitoril peaks olema lubatud teha tööd või paluda komponendi audiitoril teha tööd komponendi juures.

#### *Informatsioonile või isikutele juurdepääsu piirangud (vt lõigud 20–21)*

A38. Informatsioonile või isikutele juurdepääsu piirangud ei kõrvalda grupi audiitorile kehtivat nõuet hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali.

A39. Juurdepääsu informatsioonile või isikutele võidakse piirata mitmel põhjusel, näiteks piirangud, mille on kehtestanud komponendi juhtkond, seadused või regulatsioonid või muud tingimused, näiteks sõda, rahvarahutused või haiguspuhangud. Lõigus A180 kirjeldatakse, kuidas grupi audiitor võib olla võimeline minema mööda komponendi audiitori auditi dokumentatsioonile juurdepääsu piirangutest.

A40. Mõnes olukorras võib grupi audiitor olla võimeline minema mööda informatsioonile või isikutele juurdepääsu piirangutest, näiteks:

---

<sup>46</sup> ISA 210, lõik 9 ja lõigu 10 punkt d

- kui juurdepääs komponendi juhtkonnale või komponendi valitsemisülesandega isikutele on piiratud, võib grupi audiitor paluda grupi juhtkonnalt või grupi valitsemisülesandega isikutelt abi piirangu kõrvaldamisel või paluda muul viisil informatsiooni otse grupi juhtkonnalt või grupi valitsemisülesandega isikutelt;
- kui grupil on mittekontrolliv osalus majandusüksuses, mida arvestatakse kapitaliosaluse meetodil, võib grupi audiitor kindlaks määrata, kas on olemas sätted (nt ühissetevõtte lepingute tingimustes või muude investeerimislepingute tingimustes), mis käsitlevad grupi juurdepääsu majandusüksuse finantsinformatsioonile, ja paluda grupi juhtkonnal selliseid õigusi kasutada;
- kui grupil on mittekontrolliv osalus majandusüksuses, mida arvestatakse kapitaliosaluse meetodil, ja grupil on esindajad, kes kuuluvad mittekontrollitava majandusüksuse juhatusse või on selle valitsemisülesandega isikute liikmed, võib grupi audiitor järele pärida, kas nad saavad esitada finants- ja muud informatsiooni, mis on neile sellistes rollides kättesaadav.

A41. Kui grupil on mittekontrolliv osalus majandusüksuses, mida arvestatakse kapitaliosaluse meetodil, ja grupi audiitori juurdepääs majandusüksuse informatsioonile või isikutele on piiratud, võib grupi audiitor olla võimeline hankima auditi tõendusmaterjalina kasutatavat informatsiooni majandusüksuse finantsinformatsiooni kohta, näiteks:

- finantsinformatsiooni, mis on kättesaadav grupi juhtkonnalt, sest ka grupi juhtkond peab hankima mittekontrollitava majandusüksuse finantsinformatsiooni, et koostada grupi finantsaruanded;
- avalikult kättesaadavat informatsiooni, nagu mittekontrollitava majandusüksuse auditeeritud finantsaruanded, avalikustatud dokumendid või omakapitaliinstrumentide noteeritud hinnad.

See, kas audiitor suudab hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali, on kutsealase otsustuse küsimus, arvestades eelkõige grupi finantsaruannete olulise väärkajastamise hinnatud riske ning võttes arvesse muid informatsiooniallikaid, mis võivad kinnitada või muul viisil toetada hangitud auditi tõendusmaterjali.<sup>47</sup>

A42. Kui grupil on mittekontrolliv osalus majandusüksuses, mida arvestatakse kapitaliosaluse meetodil, ja juurdepääs informatsioonile või isikutele majandusüksuses on piiratud, võib grupi audiitor kaaluda, kas sellised piirangud lahnevad grupi juhtkonna väidetest kapitaliosaluse arvestusmeetodi kasutamise asjakohasuse kohta.

A43. Kui grupi audiitor ei ole informatsioonile või isikutele juurdepääsu piirangute tõttu võimeline hankima piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali, võib grupi audiitor:

- edastada info piirangute kohta grupi audiitori ettevõttele, kes aitab grupi audiitorit asjakohase tegutsemisviisi kindlaksmääramisel. Näiteks võib grupi audiitori ettevõtte vahetada infot piirangute kohta grupi juhtkonnaga ja julgustada grupi juhtkonda vahetama sellekohast infot reguleerijatega. See võib olla kasulik, kui piirangud mõjutavad ühes jurisdiktsioonis või sama ettevõtte läbi viidavat mitut auditit, näiteks sõja, rahvarahutuste või haiguspuhangute tõttu tähtsamas majandusriigis;
- olla seaduse või regulatsiooni alusel kohustatud vahetama infot piirangute kohta reguleerijate, noteerimisasutuste või teistega.

---

<sup>47</sup> ISA 330, lõigu 7 punkt b



A44. Juurdepääsupiirangud võivad avaldada grupi auditile teistsugust mõju. Näiteks kui piirangud kehtestab grupi juhtkond, võib grupi audiitoril olla vaja uuesti kaaluda grupi juhtkonna poolt grupi audiitori järelepärimistele antud vastuste usaldusväärsust ja seda, kas piirangud seavad kahtluse alla grupi juhtkonna aususe.

*Mõju, mida informatsioonile või isikutele juurdepääsu piirangud avaldavad audiitori aruandele grupi finantsaruannete kohta (vt lõigud 20–21)*

A45. ISA 705 (muudetud)<sup>48</sup> sisaldab nõudeid ja juhiseid selle kohta, kuidas käsitleda olukordi, kui grupi audiitor ei suuda hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali. Lisas 1 on näide audiitori aruande kohta, mis sisaldab grupi auditi märkus(t)ega arvamust, mille aluseks on grupi audiitori võimetus hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali komponendi kohta, mida arvestatakse kapitaliosaluse meetodil.

*Seadus või regulatsioon keelab grupi töövõtu partneril töövõtust keelduda või taanduda (vt lõigud 20–21)*

A46. Seaduse või regulatsiooniga võidakse grupi töövõtu partneril keelata töövõtust keeldumine või sellest taandumine. Näiteks mõnes jurisdiktsioonis nimetatakse audiitor määratletud ajaperioodiks ja tal on keelatud taanduda enne selle perioodi lõppu. Ka avalikus sektoris ei pruugi töövõtust keeldumise või sellest taandumise võimalus olla audiitorile kättesaadav mandaadi olemuse või avaliku huvi kaalutluste tõttu. Sellistes tingimustes rakendatakse ikkagi käesoleva ISA nõudeid grupi auditi suhtes ja grupi audiitori võimetus mõju hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali käsitletakse standardis ISA 705 (muudetud).

## **Grupi auditi üldstrateegia ja grupi auditiplaan**

*Grupi auditi planeerimise ja läbiviimise jätkuv ja korduv olemus (vt lõik 22)*

A47. Nagu on selgitatud standardis ISA 300<sup>49</sup>, ei ole planeerimine eraldiseisev auditi faas, vaid pigem jätkuv ja korduv protsess, mis tihti algab peatselt pärast eelmise auditi lõpetamist (või sellega seoses) ja jätkub kuni käesoleva auditi töövõtu lõpetamiseni. Näiteks ootamatute sündmuste, tingimuste muutuste või riskihindamise või edasiste auditiprotseduuride tulemusel hangitud auditi tõendusmaterjali tagajärjel võib grupi audiitoril olla vaja muuta grupi auditi üldstrateegiat ja grupi auditiplaani ning nendest tulenevalt edasiste auditiprotseduuride planeeritud olemust, ajastust ja ulatust, võttes aluseks hinnatud riskide ülevaadatud kaalutluse. Grupi audiitor võib muuta ka nende komponentide kindlaksmääramist, millega seoses audititööd teha, ning komponentide audiitorite kaasamise olemust, ajastust ja ulatust. ISA 300<sup>50</sup> nõuab, et audiitor uuendaks ja muudaks auditi käigus vastavalt vajadusele auditi üldstrateegiat ja auditiplaani.

*Grupi auditi üldstrateegia ja grupi auditiplaani kehtestamine (vt lõik 22)*

A48. Grupi auditi esmakordse töövõtu korral võib grupi audiitoril olla esialgne arusaamine grupist ja selle keskkonnast, rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ja majandusüksuse sisekontrollisüsteemist informatsiooni alusel, mis on saadud grupi juhtkonnalt, grupi valitsemisülesandega isikutelt ja, kui rakendatav, infovahetusest komponendi juhtkonna või eelmise audiitoriga. Grupi auditi korduva töövõtu korral võib grupi audiitori esialgne arusaamine olla

<sup>48</sup> ISA 705 (muudetud) „Arvamuse modifikatsioonid sõltumatu audiitori aruandes”

<sup>49</sup> ISA 300, lõik A2

<sup>50</sup> ISA 300, lõik 10

omandatud eelnevate perioodide auditite kaudu. See esialgne arusaamine võib aidata grupi audiitoril kujundada esialgseid ootusi tehinguklasside, kontosalldode ja avalikustatud informatsiooni suhtes, mis võivad olla märkimisväärsed.

- A49. Samuti võib grupi audiitor kasutada informatsiooni, mis on saadud töövõtu aktsepteerimise ja jätkamise protsessi käigus grupi auditi üldstrateegia ja grupi auditiplaani kehtestamisel, näiteks grupi auditi läbiviimiseks vajalike ressursside kindlaksmääramiseks.
- A50. Grupi auditi üldstrateegia ja grupi auditiplaani kehtestamise protsess ning esialgsed ootused tehinguklasside, kontosalldode ja avalikustatud informatsiooni kohta, mis võivad olla märkimisväärsed grupi finantsaruannete tasandil, võivad olla grupi audiitorile abiks selliste asjaolude esialgse kindlaksmääramise kujundamisel nagu:
- kas teha audititööd tsentraalselt, komponentide tasemel või nende kombinatsioonina ja
  - komponentide finantsinformatsiooniga seoses tehtava audititöö olemus, ajastus ja ulatus (nt riskihindamise protseduuride, edasiste auditiprotseduuride või nende kombinatsiooni kavandamine ja läbiviimine).

*Komponendid, mille puhul audititööd teha (vt lõigu 22 punkt a)*

- A51. Nende komponentide kindlaksmääramine, millega seoses audititööd teha, on kutsealase otsustuse küsimus. Asjaolud, mis võivad mõjutada sellist kindlaksmääramist grupi audiitori poolt, hõlmavad näiteks:
- selliste sündmuste või tingimuste olemust, mis võivad põhjustada komponendiga seonduvate grupi finantsaruannete olulise väärkajastamise riske väite tasandil, näiteks:
    - hiljuti asutatud või omandatud majandus- või äriüksused;
    - majandus- või äriüksused, milles on toimunud märkimisväärsed muutused;
    - märkimisväärsed tehingud seotud osapooltega;
    - märkimisväärsed tehingud väljaspool tavapärast äritegevust;
    - ebanormaalsed kõikumised, mis on tuvastatud grupi tasemel läbi viidud analüütiliste protseduuridega kooskõlas standardiga ISA 315 (muudetud 2019);<sup>51</sup>
  - grupi finantsaruannetes sisalduvate märkimisväärsede tehinguklasside, kontosalldode ja avalikustatud informatsiooni liigendamist komponentide lõikes, võttes arvesse varade, kohustiste ja tehingute suurust ja olemust asukohas või äriüksuses, mis on seotud grupi finantsaruannetega;
  - seda, kas grupi finantsaruannetes sisalduvate kõigi märkimisväärsede tehinguklasside, kontosalldode ja avalikustatud informatsiooni kohta hangitakse tuvastatud komponentide finantsinformatsiooni puhul planeeritud audititööst eeldatavasti piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal;
  - eelnevate perioodide auditite käigus komponendis tuvastatud väärkajastamiste või kontrollipuuduste olemust ja ulatust;
  - kontroll(imehhanism)ide ühtsuse olemust ja ulatust kogu grupis ning seda, kas grupp tsentraliseerib finantsaruandluse seisukohast asjassepuutuvaid tegevusi ja kui jah, siis kuidas.

<sup>51</sup> ISA 315 (muudetud 2019), lõigu 14 punkt b

*Ressursid (vt lõigu 22 punkt b)*

A52. Asjaolud, mis mõjutavad grupi auditi läbiviimiseks vajalike ressursside ning komponentide audiitorite kaasamise olemuse, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramist grupi audiitori poolt, on kutsealase otsustuse küsimus ning võivad hõlmata näiteks:

- arusaamist grupist, gruppi kuuluvatest komponentidest, millega seoses audititööd tehakse, ja sellest, kas teha tööd tsentraalselt, komponentides või nende kombinatsioonina;
- töövõtu meeskonna teadmisi ja kogemusi. Näiteks võivad komponentide audiitoritel olla grupi audiitorist suuremad kogemused ja põhjalikumad teadmised kohalike majandusharude alal, milles komponendid tegutsevad, kohalike seaduste või regulatsioonide, äritavade ning keele ja kultuuri alal. Lisaks võib keerukate asjaolude korral olla vaja kaasata audiitori eksperte;
- esialgseid ootusi olulise väärkajastamise võimalike riskide suhtes;
- nende ressursside kogust või asukohta, mis eraldatakse spetsiifilistele auditivaldkondadele. Näiteks võib komponentide mitmesse asukohta hajutatuse ulatus mõjutada vajadust kaasata komponentide audiitoreid spetsiifilistes asukohtades;
- juurdepääsukorraldusi. Näiteks kui grupi audiitori juurdepääs komponendile on konkreetnes jurisdiktsioonis piiratud, võib olla vaja kaasata komponentide audiitoreid;
- komponentide tegevuste olemust, sealhulgas nende keerukust või tegevuste spetsialiseeritust;
- grupi sisekontrollisüsteemi, sealhulgas olemasolevat infosüsteemi, ja selle tsentraliseerituse taset. Näiteks võib komponentide audiitorite kaasamine olla tõenäolisem, kui sisekontrollisüsteem on detsentraliseeritud;
- varasemat kogemust komponendi audiitoriga.

A53. Komponentide audiitorid võivad olla kaasatud auditi erinevatesse faasidesse, näiteks võivad komponentide audiitorid kavandada või läbi viia:

- riskihindamise protseduure ja
- protseduure vastamaks olulise väärkajastamise hinnatud riskidele.

A54. Komponentide audiitorite kaasamise olemus, ajastus ja ulatus oleneb grupi audit töövõtu faktidest ja tingimustest. Sageli kaasatakse komponentide audiitorid auditi kõikidesse faasidesse, kuid grupi audiitor võib otsustada kaasata komponentide audiitorid üksnes teatavasse faasi. Kui grupi audiitor ei kavatse kaasata komponentide audiitoreid riskihindamise protseduuridesse, võib grupi audiitor siiski arutada komponentide audiitoritega, kas komponendi äritegevuses või sisekontrollisüsteemis on toimunud mis tahes märkimisväärseid muutusi, mis võiksid mõjutada grupi finantsaruannete olulise väärkajastamise riske.

A55. ISA 300<sup>52</sup> nõuab, et töövõtu partner ja teised töövõtu meeskonna võtmetähtsusega liikmed oleksid kaasatud auditi planeerimisse. Kui komponentide audiitorid on kaasatud, võib üks või enam komponendi audiitori üksikisikut olla töövõtu meeskonna võtmetähtsusega liige (liikmed) ja seega olla kaasatud grupi auditi planeerimisse. Komponentide audiitorite auditi planeerimisse kaasamine tähendab nende kogemuste ja teadmiste kasutamist, tänu millele suureneb planeerimisprotsessi tulemuslikkus ja tõhusus. Grupi töövõtu partner kasutab kutsealast otsustust selle kindlaksmääramisel, millised komponentide audiitorid auditi planeerimisse kaasata. Seda võib

---

<sup>52</sup> ISA 300, lõik 5

mõjutada komponentide audiitorite riskihindamise või edasiste auditiprotseduuride kavandamise ja läbiviimise eeldatava kaasamise olemus, ajastus ja ulatus.

A56. Nagu on kirjeldatud standardis ISQM 1,<sup>53</sup> võib esineda olukordi, mil töövõtu eest määratud teenustasu ei ole töövõtu olemust ja tingimusi arvesse võttes piisav ning see võib vähendada ettevõtte suutlikkust viia töövõtt läbi kooskõlas kutsestandardite ning rakendatavate seadusest või regulatsioonist tulenevate nõuetega. Teenustasude tase, sealhulgas nende eraldamine komponentide audiitoritele, ja ulatus, milles need on seotud nõutavate ressursidega, võib grupi auditi töövõttude puhul olla spetsiaalselt arvessevõetav asjaolu. Näiteks võivad grupi auditi korral ettevõtte finants- ja tegevuspõhised prioriteedid seada piiranguid nende komponentide kindlaksmääramisele, millega seoses audititööd tehakse, ning vajalikele ressursidele, sealhulgas komponentide audiitorite kaasamisele. Sellistes olukordades ei kaalu need piirangud üles grupi töövõtu partneri kohustust seoses kvaliteedi saavutamise ja töövõtu tasemel või grupi audiitorile kehtivaid nõudeid hankida piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal, mis on grupiauditiarvamuse aluseks.

#### *Komponentide audiitorite kaasamisel arvessevõetavad asjaolud*

Piisav ja asjakohane kaasatus komponendi audiitori töösse (vt lõigud 23–24)

A57. Selle hindamisel, kas grupi audiitoril on võimalik olla piisavalt ja asjakohaselt kaasatud komponendi audiitori töösse, võib grupi audiitor omandada arusaamise sellest, kas komponendi audiitori suhtes kehtivad mis tahes piirangud, mis takistavad infovahetust grupi audiitoriga, sealhulgas seoses auditi dokumentatsiooni jagamisega grupi audiitoriga. Samuti võib grupi audiitor omandada arusaamise sellest, kas erinevas jurisdiktsioonis asuvate komponentidega seotud auditi tõendusmaterjal võib olla erinevas keeles ja kas seda võib olla vaja tõlkida, et grupi audiitor saaks seda kasutada.

A58. Kui komponendi audiitoril ei ole võimalik teha koostööd grupi audiitoriga, võib grupi audiitor:

- taotleda komponendi audiitorilt tema põhjenduse esitamist;
- olla suuteline astuma asjakohast sammu selle asjaolu käsitlemiseks, sealhulgas korrigeerida selle töö olemust, mille tegemist taotleti. Alternatiivselt võib grupi audiitoril olla kooskõlas lõiguga 27 vaja hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali seoses komponendis tehtava tööga ilma komponendi audiitorit kaasamata.

Asjassepuutuvad eetikanõuded, sealhulgas sõltumatusega seotud nõuded (vt lõik 25)

A59. Komponentiga seotud töö tegemisel grupi auditi töövõtu jaoks kehtivad komponendi audiitorile grupi auditi töövõtu seisukohast asjassepuutuvad eetikanõuded, sealhulgas sõltumatusega seotud nõuded. Sellised nõuded võivad olla erinevad komponendi audiitori suhtes kehtivatest nõuetest või neid täiendada, kui gruppi kuuluva majandus- või äriüksuse finantsaruannete auditit viiakse kohustuslikel, regulatsioonidest tulenevatel või muudel põhjustel läbi komponendi audiitori jurisdiktsioonis.

A60. Komponentide audiitorite teavitamisel asjassepuutuvatest eetikanõuetest võib grupi audiitor kaaluda, kas komponentide audiitorid vajavad täiendavat informatsiooni või väljaõpet seoses grupi auditi töövõtu seisukohast asjassepuutuvate eetikanõuete sätetega.

---

<sup>53</sup> ISQM 1, lõik A74

## Töövõtu ressursid (vt lõik 26)

A61. ISA 220 (muudetud)<sup>54</sup> nõuab töövõtu partnerilt selle kindlaksmääramist, et töövõtu läbiviimiseks on töövõtu meeskonnale õigel ajal määratud või kättesaadavaks tehtud piisavad ja asjakohased ressursid. Kui piisavad või asjakohased ressursid ei ole komponendi audiitori tehtava tööga seoses kättesaadavaks tehtud, võib grupi töövõtu partner arutada seda asjaolu komponendi audiitori, grupi juhtkonna või grupi audiitori ettevõttega ning võib seejärel taotleda, et komponendi audiitor või grupi audiitori ettevõtte teeks piisavad ja asjakohased ressursid kättesaadavaks.

## Komponentide audiitorite pädevus ja võimekus

A62. ISA 220 (muudetud)<sup>55</sup> sisaldab juhiseid asjaolude kohta, mida töövõtu partner võib võtta arvesse töövõtu meeskonna pädevuse ja võimekuse kindlaksmääramisel. Selline kindlaksmääramine on eriti tähtis grupi auditi puhul, kui töövõtu meeskonda kuuluvad komponentide audiitorid. ISA 220 (muudetud)<sup>56</sup> osutab sellele, et ettevõtte poliitikates või protseduurides võidakse nõuda, et ettevõtte või töövõtu partner astuks personali suhtes rakendatavatest sammudest erinevaid samme, kui omandatakse arusaamine sellest, kas teise ettevõtte komponendi audiitor omab asjakohast pädevust ja võimekust auditi töövõtu läbiviimiseks.

A63. Selle kindlaksmääramine, kas komponentide audiitoritel on asjakohane pädevus ja võimekus, on kutsealase otsustuse küsimus ning seda mõjutavad grupi auditi töövõtu olemus ja tingimused. See kindlaksmääramine mõjutab olemust, ajastust ja ulatust, mis on seotud komponendi audiitori suunamise ja järelevalvega ning tema töö ülevaatamisega grupi töövõtu partneri poolt.

A64. Selle kindlaksmääramisel, kas komponentide audiitoritel on asjakohane pädevus ja võimekus määratud auditiprotseduuride läbiviimiseks komponendis, võib grupi töövõtu partner kaaluda selliseid asjaolusid nagu:

- varasem kogemus komponendi audiitoriga või komponendi audiitori teadmised;
- komponendi audiitori spetsialiseeritud oskused (nt majandusharupõhised teadmised);
- määr, milles grupi audiitorile ja komponendi audiitorile kohaldatakse ühist kvaliteedijuhtimise süsteemi, näiteks kas grupi audiitor ja komponendi audiitor:
  - kasutavad töö tegemiseks ühiseid ressursse (nt auditi metodoloogiat või infotehnoloogilisi rakendusi);
  - jagavad ühiseid poliitikaid või protseduure, mis mõjutavad töövõtu läbiviimist (nt suunamine, järelevalve ja töö ülevaatamine või konsulteerimine);
  - kuuluvad ühiste monitoorimistegevuste alla või
  - omavad muid ühiseid jooni, sealhulgas ühiseid liidreid või ühist kultuurilist keskkonda;
- alljärgneva järjepidevus või sarnasus:
  - seadused või regulatsioonid või õigussüsteem;
  - keel ja kultuur;

---

<sup>54</sup> ISA 220 (muudetud), lõik 25

<sup>55</sup> ISA 220 (muudetud), lõik A71

<sup>56</sup> ISA 220 (muudetud), lõik A24

- haridus ja koolitus;
- kutsealane järelevalve, distsipliin ja väline kvaliteedi tagamine või
- kutsealased organisatsioonid ja kutsestandardid;
- informatsioon, mis on hangitud komponendi audiitori kohta suhtluse kaudu komponendi juhtkonnaga, valitsemisülesandega isikutega ja muu võtmetähtsusega personaliga, näiteks siseaudiitoritega.

A65. Komponendi audiitori pädevuse ja võimekuse kindlaksmääramise protseduurid võivad hõlmata näiteks:

- hinnangut informatsiooni kohta, mille grupi audiitori ettevõtte on edastanud grupi audiitorile, sealhulgas järgmise kohta:
  - ettevõtte pidev infovahetus seoses monitoorimise ja korrigeerimisega olukorras, kus grupi audiitor ja komponendi audiitor on samast ettevõttest;<sup>57</sup>
  - võrgustikult saadud informatsioon võrgustiku poolt kõikides võrgustikku kuuluvates ettevõtetes läbiviidud monitoorimistevõrkude tulemuste kohta;<sup>58</sup>
  - informatsioon, mis on hangitud kutsealas(t)elt asutus(t)elt, kuhu komponendi audiitor kuulub, ametiasutustelt, mille poolt komponendi audiitor on litsentseeritud, või muudelt kolmandatelt osapooltelt;
- olulise väärkajastamise hinnatud riskide arutamist komponendi audiitoriga;
- selle taotlemist, et komponendi audiitor kinnitaks kirjalikult oma arusaamist lõigus 25 viidatud asjaoludest;
- komponendi audiitori pädevuse ja võimekuse arutamist nende kolleegidega grupi töövõtu partneri ettevõttest, kes on töötanud otseselt koos komponendi audiitoriga;
- välise inspekteerimise avaldatud aruannete hankimist.

A66. Grupi töövõtu partneri ettevõtte ja komponendi audiitor võivad olla sama võrgustiku liikmed ning nende suhtes võivad kehtida ühised võrgustiku nõuded või nad võivad kasutada ühiseid võrgustiku teenuseid.<sup>59</sup> Kui grupi töövõtu partner määrab kindlaks, kas komponentide audiitoritel on asjakohane pädevus ja võimekus teha tööd toetamiseks grupi auditi töövõttu, võib tal olla võimalik tugineda sellistele võrgustiku nõuetele, näiteks nendele, milles käsitletakse kutsealast koolitust või värbamist või mis nõuavad auditi metodoloogia ja seonduvate rakendustööriistade kasutamist. Kooskõlas standardiga ISQM 1<sup>60</sup> vastutab ettevõtte oma kvaliteedijuhtimise süsteemi väljatöötamise, rakendamise ja kasutamise eest ning ettevõttel võib olla vaja kohandada või täiendada võrgustiku nõudeid või võrgustiku teenuseid, et need oleksid kvaliteedijuhtimise süsteemis kasutamiseks asjakohased.

---

<sup>57</sup> ISQM 1, lõik 47

<sup>58</sup> ISQM 1, lõigu 51 punkt b

<sup>59</sup> ISQM 1, lõigud A19, A175

<sup>60</sup> ISQM 1, lõigud 48–49

## Audiitori eksperdi töö kasutamine

A67. ISA 220 (muudetud)<sup>61</sup> nõuab töövõtu partnerilt selle kindlaksmääramist, et töövõtu meeskonna liikmetel ning audiitori mis tahes väliseksperditel, kes ei kuulu töövõtu meeskonda, on kollektiivselt asjakohane pädevus ja võimekus, sealhulgas piisav aeg, auditi töövõtu läbiviimiseks. Kui audiitori eksperti kasutab komponendi audiitor, võib grupi töövõtu partneril olla vaja hankida informatsiooni komponendi audiitorilt. Näiteks võib grupi audiitor arutada komponendi audiitoriga komponendi audiitori hinnangut audiitori eksperdi pädevuse ja võimekuse kohta.

## Automatiseeritud töövahendid ja tehnikad

A68. Kui grupi töövõtu partner määrab kindlaks, kas töövõtu meeskonnal on asjakohane pädevus ja võimekus, võib ta võtta arvesse selliseid asjaolusid nagu komponendi audiitori eriteadmised automatiseeritud töövahendite ja tehnikate kasutamise alal. Näiteks, nagu on kirjeldatud standardis ISA 220 (muudetud),<sup>62</sup> kui grupi audiitor nõuab, et komponentide audiitorid kasutaksid auditiprotseduuride läbiviimisel spetsiifilisi automatiseeritud töövahendeid ja tehnikaid, võib grupi audiitor vahetada komponentide audiitoritega infot selle kohta, et selliste automatiseeritud töövahendite ja tehnikate kasutamine peab olema vastavuses grupi audiitori juhistega.

## Grupi audiitori komponendi audiitorist arusaamise rakendamine (vt lõik 27)

A69. ISA 220 (muudetud)<sup>63</sup> nõuab, et töövõtu partner võtaks kohustuse seoses sellega, et töövõtu meeskonna teisi liikmeid on teavitatud asjassepuutuvatest eetikanõuetest, mis on rakendatavad auditi töövõtu olemust ja tingimusi arvesse võttes, ning ettevõtte seonduvatest poliitikatest või protseduuridest. See hõlmab ettevõtte poliitikaid või protseduure, milles käsitletakse olukordi, mis võivad põhjustada asjassepuutuvate eetikanõuete, sealhulgas sõltumatuslega seotud nõuete rikkumist, ja töövõtu meeskonna liikmete kohustusi, kui nad saavad rikkumistest teada. Samuti võivad ettevõtte poliitikad või protseduurid käsitleda sõltumatuslega nõuete rikkumisi komponentide audiitorite poolt ning samme, mida grupi audiitor võib sellistes olukordades kooskõlas asjassepuutuvate eetikanõuetega astuda. Lisaks võivad asjassepuutuvad eetikanõuded või seadus või regulatsioon ka määratleda konkreetse infovahetuse valitsemisülesandega isikutega tingimustes, kus on kindlaks tehtud sõltumatuslega nõuete rikkumine.<sup>64</sup>

A70. Kui komponendi audiitor on rikkunud grupi auditi töövõtu suhtes rakendatavaid asjassepuutuvaid eetikanõudeid, sealhulgas sõltumatuslega seotud nõudeid, ning rikkumist ei ole rahuldavalt käsitletud kooskõlas asjassepuutuvate eetikanõuete sätetega, ei saa grupi audiitor kasutada selle komponendi audiitori tööd.

A71. Tõsised murettekitavad asjaolud on sellised murettekitavad asjaolud, millest ei saa grupi audiitori kutsealase otsustuse kohaselt mööda minna. Grupi töövõtu partner võib olla võimeline minema mööda vähem kui tõsistest murettekitavatest asjaoludest seoses komponendi audiitori kutsealase pädevusega (nt majandusharupõhiste teadmiste puudumine) või faktist, et komponendi audiitor ei tegutse keskkonnas, kus tehakse aktiivset järelevalvet audiitorite üle, seeläbi et grupi audiitor on rohkem kaasatud komponendi audiitori töösse või et edasisi auditiprotseduure viiakse läbi otseselt komponendi finantsinformatsiooni suhtes.

---

<sup>61</sup> ISA 220 (muudetud), lõik 26

<sup>62</sup> ISA 220 (muudetud), lõik A65

<sup>63</sup> ISA 220 (muudetud), lõik 17

<sup>64</sup> ISA 260 (muudetud), lõik A31

## Töövõtu läbiviimine (vt lõik 28)

- A72. ISA 220 (muudetud)<sup>65</sup> nõuab töövõtu partnerilt selle kindlaksmääramist, et suunamise, järelevalve ja ülevaatamise olemus, ajastus ja ulatus on planeeritud ja teostatud kooskõlas ettevõtte poliitikate või protseduuride, kutsestandardite ning rakendatavate seadusest ja regulatsioonist tulenevate nõuetega ning vastavad auditi töövõtu olemusele ja tingimustele ning töövõtu meeskonnale määratud või kättesaadavaks tehtud ressursidele. Grupi auditi puhul hõlmab lähenemisviis suunamisele, järelevalvele ja ülevaatamisele üldjuhul kombinatsiooni grupi audiitori ettevõtte poliitikate või protseduuride ja grupi auditi töövõtu põhiste vastuste käsitlemisest.
- A73. Grupi auditi puhul, eriti siis, kui töövõtu meeskonda kuulub suur hulk komponentide audiitoreid, kes võivad paikneda mitmes asukohas, võib grupi töövõtu partner määrata protseduuride, ülesannete või tegevuste kavandamise või läbiviimise töövõtu meeskonna teistele liikmetele, kes aitavad grupi töövõtu partneril täita kohustust seoses komponentide audiitorite suunamise ja järelevalve ning nende töö ülevaatamise olemuse, ajastuse ja ulatusega (vt ka lõik 11).
- A74. Kui komponentide audiitorid on grupi audiitori ettevõttest erinevast ettevõttest, võivad ettevõtte poliitikad või protseduurid olla erinevad või võib olla vaja astuda erinevaid samme seoses töövõtu meeskonna nende liikmete suunamise ja järelevalve ning nende töö ülevaatamise olemuse, ajastuse ja ulatusega. Eelkõige võidakse ettevõtte poliitikates või protseduurides nõuda, et ettevõtte või grupi töövõtu partner astuks ettevõttesse või võrgustikku kuuluvate töövõtu meeskonna liikmete suhtes rakendatavatest sammudest erinevaid samme (nt seoses komponentide audiitoritega toimuva infovahetuse vormi, sisu ja ajastusega, sealhulgas grupi audiitori poolt komponentide audiitoritele antud juhiste kasutamisega). ISA 220 (muudetud) sisaldab näiteid sammude kohta, mida võib olla vaja astuda sellistes olukordades.<sup>66</sup>
- A75. Komponentide audiitorite suunamise ja järelevalve ning nende töö ülevaatamise olemust, ajastust ja ulatust võib kohandada töövõtu olemuse ja tingimuste põhjal ning näiteks:
- olulise väärkajastamise hinnatud riskide põhjal. Näiteks kui grupi audiitor on tuvastanud komponendi, mis hõlmab märkimisväärset riski, võivad komponendi audiitori suunamise ja järelevalve ulatuse suurendamine ning komponendi audiitori auditi dokumentatsiooni üksikasjalikum ülevaatamine olla asjakohased;
  - audititööd tegevate komponentide audiitorite pädevuse ja võimekuse põhjal. Näiteks kui grupi audiitoril ei ole varasemat kogemust komponendi audiitoriga töötamisel, võib grupi audiitor vahetada komponendi audiitoriga infot üksikasjalikumate juhiste kohta, suurendada komponendi audiitoriga peetavate arutelude või temaga toimuva muu suhtluse sagedust või määrata enam kogunud üksikisikud tegema järelevalvet komponendi audiitori üle töö tegemise käigus;
  - töövõtu meeskonna liikmete asukoha põhjal, sealhulgas ulatuse põhjal, milles töövõtu meeskonna liikmed on hajutatud mitmesse asukohta, sealhulgas siis, kui kasutatakse teenuse osutamise keskusi;
  - komponendi audiitori auditi dokumentatsioonile juurdepääsu põhjal. Näiteks kui seadus või regulatsioon välistab komponendi audiitori auditi dokumentatsiooni edastamise väljaspoole komponendi audiitori jurisdiktsiooni, võib grupi audiitoril olla võimalik vaadata auditi

---

<sup>65</sup> ISA 220 (muudetud), lõik 30

<sup>66</sup> ISA 220 (muudetud), lõigud A24–A25



dokumentatsioon üle komponendi audiitori asukohas või kaugteel tehnoloogia kasutamise abil, kui see ei ole seaduse või regulatsiooniga keelatud (vt ka lõigud A179–A180).

A76. On erinevaid viise, kuidas grupi töövõtu partner võib võtta kohustuse seoses komponentide audiitorite suunamise ja järelevalvega ning nende töö ülevaatamisega, näiteks:

- infovahetus komponentide audiitoritega kogu grupi auditi vältel, sealhulgas selle ISAga nõutav infovahetus;
- koosolekud või telefonikõned komponentide audiitoritega, et arutada tuvastatud ja hinnatud riske, küsimusi, tähelepanekuid ja järeldusi;
- komponendi audiitori auditi dokumentatsiooni ülevaatused isiklikult või kaugteel, kui see on seaduse ja regulatsiooniga lubatud;
- osalemine lõpetamiskoosolekutel või muudel võtmetähtsusega koosolekutel komponentide audiitorite ja komponendi juhtkonna vahel.

A77. ISA 220 (muudetud)<sup>67</sup> rakendamisel peab grupi töövõtu partner auditi töövõtu vältel asjakohastel ajahetkedel vaatama üle auditi dokumentatsiooni, sealhulgas grupi auditi seisukohast asjassepuutuva auditi dokumentatsiooni, mis on seotud:

- märkimisväärsede asjaoludega;
- märkimisväärsede otsustusega, sealhulgas nendega, mis puudutavad keerulisi või vaidlust tekitavaid asjaolusid, mis on auditi töövõtu käigus tuvastatud, ja tehtud järeldustega ning
- muude asjaoludega, mis on töövõtu partneri kutsealase otsustuse kohaselt töövõtu partneri kohustuste seisukohalt asjassepuutuvad.

Sellise auditi dokumentatsiooni ülevaatus grupi töövõtu partneri poolt toimub sageli grupi auditi käigus, sealhulgas komponendi audiitori asjassepuutuva auditi dokumentatsiooni ülevaatus (vt ka lõik A148).

Infovahetus komponentide audiitoritega (vt lõik 29)

A78. Grupi audiitori ja komponentide audiitorite vaheline selge ja õigeaegne infovahetus nende vastavate kohustuste kohta koos komponentide audiitorite selge suunamisega seoses tehtava töö olemuse, ajastuse ja ulatusega ning asjaolude kohta, millega seoses tuleb grupi audiitoriga eelduste kohaselt infot vahetada, aitab luua aluse tulemuslikuks kahepoolseks infovahetuseks. Samuti aitab grupi audiitori ja komponentide audiitorite vaheline tulemuslik kahepoolne infovahetus seada ootusi komponentide audiitoritele ning hõlbustab nende suunamist ja järelevalvet ning nende töö ülevaatamist grupi audiitori poolt. Selline infovahetus annab grupi töövõtu partnerile ka võimaluse rõhutada vajadust, et komponentide audiitorid rakendaksid grupi auditi otstarbel tehtavas töös kutsealast skeptitsismi.

A79. Muud tegurid, mis võivad samuti kaasa aidata tulemuslikule kahepoolsele infovahetusele, hõlmavad:

- komponendi audiitorile antavate juhiste selgust, eriti kui komponendi audiitor on teistest ettevõttest ja ei pruugi olla kursis grupi audiitori ettevõtte poliitikate või protseduuridega;
- ühist arusaamist, et komponendi audiitor võib arutada audititööd, mille tegemist taotletakse, tuginedes komponendi audiitori teadmistele ja arusaamisele komponendist;

<sup>67</sup> ISA 220 (muudetud), lõigud 31, A92–A93

- ühist arusaamist asjassepuutuvatest küsimustest ja eeldatavatest sammudest, mis tulenevad infovahetuse protsessist;
- infovahetuse vormi. Näiteks võib õigeaegset tähelepanu vajavaid asjaolusid olla asjakohasem arutada koosolekul, mitte e-kirjade vahetamise teel;
- ühist arusaamist sellest (nendest) isiku(te)st grupi audiitori ja komponentide audiitorite juures, kellel on kohustus seoses konkreetseid asjaolusid käsitleva infovahetuse juhtimisega;
- protsessi, mille alusel komponendi audiitor astub samme ja annab tagasisidet seoses asjaoludega, mille kohta grupi audiitor infot vahetas.

A80. Grupi audiitori ja komponentide audiitorite vaheline infovahetus oleneb grupi auditi töövõtu faktidest ja tingimustest, sealhulgas komponentide audiitorite kaasamise olemusest ja ulatusest ning määrast, milles grupi audiitorile ja komponentide audiitoritele kohaldatakse ühiseid kvaliteedijuhtimise süsteeme või ühiseid võrgustiku nõudeid või võrgustiku teenuseid.

#### Infovahetuse vorm

A81. Grupi audiitori ja komponentide audiitorite vahelise infovahetuse vorm võib varieeruda selliste tegurite põhjal nagu selle audititöö olemus, mille tegemist on komponentide audiitoritelt taotletud, ja ulatus, milles infovahetuse võimekus integreeritakse grupi auditiks kasutatavate auditi tööriistadega.

A82. Infovahetuse vormi võivad mõjutada ka sellised tegurid nagu:

- asjaolu märkimisväärsus, keerukus või pakilisus;
- kas asjaolu kohta on vahetatud või vahetatakse eelduste kohaselt infot grupi juhtkonna ja grupi valitsemisülesandega isikutega.

A83. Infovahetus grupi audiitori ja komponendi audiitori vahel ei pruugi tingimata toimuda kirjalikult. Siiski võib grupi audiitori suulist infovahetust komponentide audiitoritega täiendada kirjaliku infovahetusega, näiteks tehtavat tööd käsitlevate juhistega, kui grupi audiitor soovib juhtida konkreetset tähelepanu teatavatele asjaoludele või edendada ühist arusaamist nendest. Lisaks võib grupi audiitor komponendi audiitoriga kohtuda, et arutada märkimisväärseid asjaolusid või vaadata üle komponendi audiitori auditi dokumentatsiooni asjassepuutuvaid osi.

A84. Lõigus 45 nõutakse, et grupi audiitor taotleks komponendi audiitorilt infovahetust asjaolude kohta, mis on asjassepuutuvad grupi audiitori järelduse suhtes grupi auditi kohta. Nagu on selgitatud lõigus A146, mõjutavad komponendi audiitori väljundite vormi ja sisu selle audititöö olemus ja ulatus, mille tegemist on komponendi audiitorilt taotletud.

A85. Olenemata infovahetuse vormist rakendatakse käesolevas ISAs ja muudes ISAdes sisalduvaid dokumentatsiooninõudeid.

#### Infovahetuse ajastus

A86. Infovahetuse asjakohane ajastus varieerub olenevalt töövõtu tingimustest. Asjassepuutuvate tingimuste hulka võivad kuuluda komponendi audiitori tehtava töö olemus, ajastus ja ulatus ning sammud, mida komponendi audiitor peaks eeldatavasti astuma. Näiteks võib infovahetus planeerimist puudutavate asjaolude kohta tihti toimuda auditi töövõtu varajases staadiumis ja esmakordse grupi auditi korral võib see toimuda osana töövõtu tingimuste kokkuleppimisest.

Mittevastavus seadustele või regulatsioonidele (vt lõigud 25, 29)

A87. ISA 250 (muudetud)<sup>68</sup> rakendamisel võib grupi töövõtu partner saada teadlikuks informatsioonist seadustele või regulatsioonidele mittevastavuse või kahtlustatava mittevastavuse kohta. Sellistes olukordades võib grupi töövõtu partneril olla asjassepuutuvate eetikanõuete, seaduste või regulatsioonide alusel kohustus edastada info selle asjaolu kohta komponendi audiitorile.<sup>69</sup> Grupi töövõtu partneri kohustus vahetada infot mittevastavuse või kahtlustatava mittevastavuse kohta võib laieneda nende majandus- või äriüksuste finantsaruannete audiitoritele, mille puhul on audit nõutav statuudi, regulatsiooni alusel või muul põhjusel, kuid mille puhul grupi auditi otstarbel audititööd ei tehta.

**Arusaamine grupist ja selle keskkonnast, rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ning grupi sisekontrollisüsteemist (vt lõik 30)**

A88. ISA 315 (muudetud 2019)<sup>70</sup> sisaldab nõudeid ja juhiseid audiitori kohustuse kohta omandada arusaamine majandusüksusest ja selle keskkonnast, rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ning majandusüksuse sisekontrollisüsteemist. Käesoleva ISA lisas 2 on esitatud näited sisekontrolliga seotud asjaolude kohta, mis võivad olla abiks sisekontrollisüsteemist arusaamise omandamisel grupi keskkonna kontekstis, ning see täpsustab, kuidas standardit ISA 315 (muudetud 2019) tuleb grupi finantsaruannete auditi suhtes rakendada.

A89. Arusaamise grupist ja selle keskkonnast, rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ning grupi sisekontrollisüsteemist võib omandada infovahetuse tulemusena:

- grupi juhtkonnaga, komponendi juhtkonnaga või teiste asjakohaste üksikisikutega majandusüksuses, sealhulgas üksikisikutega siseauditi funktsioonis (kui selline funktsioon on olemas) ja üksikisikutega, kellel on teadmised grupi sisekontrollisüsteemist, arvestuspoliitikatest ja -tavadest ning konsolideerimisprotsessist;
- komponentide audiitoritega või
- audiitoritega, kes viivad läbi gruppi kuuluva majandus- või äriüksuse finantsaruannete auditit kohustuslikel, regulatsioonidest tulenevatel või muudel põhjustel.

A90. Grupist arusaamise omandamise, olulise väärkajastamise riskide tuvastamise ning olemusliku riski ja kontrolliriski hindamise võib läbi viia erinevatel viisidel, olenevalt eelistatud auditi tehnikatest või metodoloogiast, ning neid võib väljendada erinevatel viisidel. Seega, kui riskihindamise protseduuride kavandamisse ja läbiviimisse on kaasatud komponentide audiitorid, võib grupi audiitoril olla vaja vahetada komponentide audiitoritega infot oma eelistatud lähenemisviisi kohta või anda neile juhiseid.

*Töövõtu meeskonna arutelu (vt lõik 30)*

A91. ISA 315 (muudetud 2019)<sup>71</sup> rakendamisel peavad grupi töövõtu partner ja töövõtu meeskonna teised võtmetähtsusega liikmed arutama rakendatava finantsaruandluse raamistiku kohaldamist ja grupi finantsaruannete vastuvõtlikkust olulisele väärkajastamisele. Selle kindlaksmääramist grupi töövõtu

<sup>68</sup> ISA 250 (muudetud) „Seaduste ja regulatsioonidega arvestamine finantsaruannete auditi puhul“

<sup>69</sup> Vt näiteks Rahvusvahelise Arvestuseksperide Eetikastandardite Komitee „Kutseliste arvestuseksperide rahvusvahelise eetikakoodeksi (sh rahvusvahelised sõltumatuse standardid)“ (IESBA koodeks) lõigud R360.17 ja R360.18

<sup>70</sup> ISA 315 (muudetud 2019), lõigud 19–27, A50–A183

<sup>71</sup> ISA 315 (muudetud 2019), lõik 17

partneri poolt, millised töövõtu meeskonna liikmed arutellu kaasatakse ja millised on arutatavad teemad, mõjutavad sellised asjaolud nagu esialgsed ootused olulise väärkajastamise riskide suhtes ja algne ootus seoses sellega, kas kaasata komponentide audiitorid.

A92. Arutelu annab võimaluse:

- jagada teadmisi komponentide ja nende keskkondade kohta, sealhulgas selle kohta, millised komponentide tegevused on tsentraliseeritud;
- vahetada informatsiooni komponentide või grupi äririskide kohta ja selle kohta, kuidas võivad olemusliku riski tegurid mõjutada tehinguklasside, kontosaldode ja avalikustatud informatsiooni vastuvõtlikkust väärkajastamisele;
- vahetada ideid selle kohta, kuidas ja kus võivad grupi finantsaruanded olla vastuvõtlikud pettusest või veast tulenevale olulisele väärkajastamisele. ISA 240<sup>72</sup> nõuab, et töövõtu meeskonna arutelus asetataks eriline rõhk sellele, kuidas ja kus võivad majandusüksuse finantsaruanded olla vastuvõtlikud pettusest tulenevale olulisele väärkajastamisele, sealhulgas sellele, kuidas pettus võib esineda;
- tuvastada grupi või komponendi juhtkonna järgitavad poliitikad, mis võivad olla erapoolikud või kavandatud juhtima sissetulekuid, mis võiksid tingida pettusliku finantsaruandluse;
- võtta arvesse teadaolevaid väliseid ja sisemisi tegureid, mis mõjutavad gruppi ja mis võivad anda ajendi või avaldada survet grupi juhtkonnale, komponendi juhtkonnale või teistele pettuse sooritamiseks, annavad võimaluse pettuse toime panemiseks, või viitavad kultuurile või keskkonnale, mis võimaldab grupi juhtkonnal, komponendi juhtkonnal või teistel põhjendada pettuse sooritamist;
- võtta arvesse riski, et grupi või komponendi juhtkond võib eirata kontroll(imehhanism)e;
- arutada tuvastatud pettust või informatsiooni, mis viitab pettuse olemasolule;
- tuvastada komponentide seisukohast asjassepuutuvad olulise väärkajastamise riskid, kui kutsealase skeptitsismi rakendamisel võib esineda takistusi;
- võtta arvesse seda, kas kasutatakse ühtseid arvestuspoliitikaid komponentide finantsinformatsiooni koostamiseks grupi finantsaruannete jaoks ja kui ei kasutata, siis kuidas tuvastatakse ja korrigeeritakse arvestuspoliitikate erinevusi (kui see on nõutud rakendatava finantsaruandluse raamistikuga);
- jagada sellist informatsiooni komponendi finantsinformatsiooni olulise väärkajastamise riskide kohta, mida võib rakendada laiemalt mõnele või kõikidele teistele komponentidele;
- jagada informatsiooni, mis võib viidata riiklikele seadustele või regulatsioonidele mittevastavusele, näiteks pististe maksmine ja mittenõuetekohased siirdehindade praktikad;
- arutada grupi juhtkonna, komponendi juhtkonna või töövõtu meeskonna tuvastatud sündmusi või tingimusi, mis võivad tekitada märkimisväärset kahtlust grupi suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana;
- arutada grupi juhtkonna või komponendi juhtkonna tuvastatud seotud osapooltega olemasolevaid suhteid või tehtud tehinguid ja mis tahes muid seotud osapooli, kellest töövõtu meeskond on teadlik.

---

<sup>72</sup> ISA 240, lõik 16

*Grupp ja selle keskkond* (vt lõigu 30 punkt a)

A93. Arusaamine grupi organisatsioonilisest struktuurist ja selle ärimudelitest võib võimaldada grupi audiitoril mõista selliseid asjaolusid nagu:

- grupi struktuuri keerukus. Grupp võib olla keerukam kui üks majandusüksus, sest grupil võib olla mitu tütarettevõtet, divisjoni või muud äriüksust, sealhulgas mitmes asukohas. Samuti võib grupi õiguslik struktuur olla erinev selle tegutsemisstruktuurist, näiteks maksueesmärkidel. Keerukad struktuurid toovad sageli kaasa tegureid, mis võivad põhjustada suuremat vastuvõtlikkust olulistele väärkajastamistele, näiteks kas firmaväärtuse, ühissetevõtete või eriotstarbeliste majandusüksuste üle peetakse arvestust asjakohaselt ja kas informatsioon on adekvaatselt avalikustatud;
- grupi tegevuste geograafilised asukohad. Grupp, mis paikneb mitmes geograafilises asukohas, võib tuua kaasa suurema vastuvõtlikkuse olulistele väärkajastamistele. Näiteks võivad erinevate geograafiliste asukohtadega kaasnedes erinevad keeled, kultuurid ja äritavad;
- grupi infotehnoloogilise keskkonna struktuur ja keerukus. Keerukas infotehnoloogiline keskkond toob sageli kaasa tegureid, mis võivad põhjustada suurema vastuvõtlikkuse olulistele väärkajastamistele. Näiteks võib grupil olla keerukas infotehnoloogiline keskkond mitme IT-süsteemi tõttu, mis ei ole hiljutiste omandamiste või ühinemiste tõttu integreeritud. Seepärast võib olla eriti tähtis omandada arusaamine infotehnoloogilise keskkonna turbe keerukusest, sealhulgas infotehnoloogiliste rakenduste, andmebaaside ja infotehnoloogilise keskkonna muude aspektide nõrkusest. Samuti võib grupp oma infotehnoloogilise keskkonna aspekte puhul kasutada ühte või mitut välist teenuseosutajat;
- asjassepuutuvad regulatiivsed tegurid, sealhulgas regulatiivne keskkond. Erinevad seadused või regulatsioonid võivad tuua kaasa tegureid, mis võivad põhjustada suurema vastuvõtlikkuse olulistele väärkajastamistele. Grupil võib olla tegevusi, mis on kõrgel määral keerukate seaduste või regulatsioonide objektiks mitmes jurisdiktsioonis, või grupi kuuluvaid majandus- või äriüksusi, mis tegutsevad mitmesugustes majandusharudes, mis on eri liiki seaduste või regulatsioonide objektiks;
- omandiõigus ning omanike ja teiste isikute või majandusüksuste, sealhulgas seotud osapoolte, vahelised suhted. Omandiõigusest ja suhetest arusaamine võib olla keerukam grupis, mis tegutseb mitmes jurisdiktsioonis ning siis, kui omandiõigus muutub asutamise, omandamise, võõrandamise või ühissetevõtte kaudu. Need tegurid võivad tuua kaasa suurema vastuvõtlikkuse olulistele väärkajastamistele.

A94. Arusaamise omandamine grupi äritegevuste või muude tegevuste sarnasusest võib aidata tuvastada olulise väärkajastamise sarnaseid riske komponentide lõikes ja töötada välja asjakohast vastust.

A95. Majandus- või äriüksuste finantstulemusi mõõdab ja vaatab tavaliselt üle grupi juhtkond. Grupi juhtkonnale tehtavate järelepärimiste tulemusel võib selguda, et grupi juhtkond tugineb grupi majandus- ja äriüksuste finantstulemuse hindamisel ja sammude astumisel teatavatele võtmetähtsusega näitajatele. Arusaamine sellistest tulemuslikkuse mõõdikuteist võib aidata tuvastada:

- valdkonnad, kus on suurem vastuvõtlikkus olulistele väärkajastamistele (nt komponendi juhtkonnale avaldatava surve tõttu vastata teatavatele tulemuslikkuse mõõdikutele);
- kontroll(imehhanism)id grupi finantsaruandluse protsessi üle.

*Grupi sisekontrollisüsteem*

Kontroll(imehhanism)ide ühtsuse olemus ja ulatus (vt lõigu 30 punkti c alapunkt i)

- A96. Grupi juhtkond võib töötada välja kontroll(imehhanism)id, mis on mõeldud toimima ühisel viisil mitmes majandus- või äriüksuses (st ühised kontroll(imehhanism)id). Näiteks võib grupi juhtkond töötada varude haldamiseks välja ühised kontroll(imehhanism)id, mis toimivad sama IT-süsteemi kasutades ja mida rakendatakse grupi kõigis majandus- või äriüksustes. Ühised kontroll(imehhanism)id võivad olemas olla grupi sisekontrollisüsteemi igas komponendis ja neid võib rakendada grupi erinevatel tasanditel (nt konsolideeritud grupi kui terviku tasandil või grupi muude koondtasandite puhul). Ühised kontroll(imehhanism)id võivad olla otsesed kontroll(imehhanism)id või kaudsed kontroll(imehhanism)id. Otsesed kontroll(imehhanism)id on kontroll(imehhanism)id, mis on piisavalt täpsed, et käsitleda olulise väärkajastamise riske väite tasandil. Kaudsed kontroll(imehhanism)id on kontroll(imehhanism)id, millega toetatakse otseseid kontroll(imehhanism)e.<sup>73</sup>
- A97. Arusaamine grupi sisekontrollisüsteemi komponentidest hõlmab arusaamist kontroll(imehhanism)ide ühtsusest nendes komponentides kogu grupis. Kogu grupis valitsevast kontroll(imehhanism)i ühtsusest arusaamisel hõlmavad arvessevõetavad asjaolud, mis võivad olla asjassepuutuvad, seda, kas:
- kontroll(imehhanism) on välja töötatud tsentraalselt ja seda tuleb rakendada väljatöötatud viisil (st ilma muudatuseta) mõnes või kõigis komponentides;
  - kontroll(imehhanism)i rakendatakse ja, kui kohaldatav, seda monitoorivad üksikisikud, kellel on sarnased kohustused ja võimekus kõikides komponentides, kus kontroll(imehhanism)i rakendatakse;
  - juhul, kui kontroll(imehhanism)i puhul kasutatakse infotehnoloogilistest rakendustest saadud informatsiooni, on infotehnoloogilised rakendused ja infotehnoloogilise keskkonna muud aspektid, mis informatsiooni genereerivad, kõikides komponentides või asukohtades ühesugused, või
  - juhul, kui kontroll(imehhanism) on automatiseeritud, konfigureeritakse see kõigis komponentides igas infotehnoloogilises rakenduses ühtemoodi.
- A98. Et määrata kindlaks, kas kontroll(imehhanism) on ühine kontroll(imehhanism), võib sageli vaja olla otsustust. Näiteks võib grupi juhtkond nõuda, et kõik majandus- ja äriüksused viiksid läbi klientide arvete aegumise igakuise hindamise, mis tehakse spetsiifilise infotehnoloogilise rakenduse abil. Kui aegumise aruanded luuakse erinevate infotehnoloogiliste rakenduste abil või kui infotehnoloogilise rakenduse kasutamine on majandus- või äriüksuste lõikes erinev, võib tekkida vajadus kaaluda, kas kontroll(imehhanism)i puhul saab kindlaks määrata, et see on ühine. Selle põhjus on kontroll(imehhanism)i ülesehituse erinevused, mis võivad esineda erinevate infotehnoloogiliste rakenduste olemasolu tõttu (nt kas infotehnoloogiline rakendus on konfigureeritud kõigis komponentides ühtemoodi ja kas erinevates infotehnoloogilistes rakendustes on olemas tulemuslikud üldised infotehnoloogilised kontroll(imehhanism)id).
- A99. Selle tasandi arvessevõtmine, millel kontroll(imehhanism)e grupis rakendatakse (nt konsolideeritud grupi kui terviku tasandil või grupi muude koondtasandite puhul), ning tsentraliseerimise ja ühtsuse määr võivad olla tähtsad sellest arusaamisel, kuidas informatsiooni töödeldakse ja kontrollitakse. Mõnes olukorras võib kontroll(imehhanism)e rakendada tsentraalselt (nt rakendada üksnes ühes

<sup>73</sup> ISA 315 (muudetud 2019), lõik A5

majandus- või äriüksuses), kuid need võivad avaldada läbivat mõju teistele majandus- või äriüksustele (nt ühine teenuskeskus, mis töötleb tehinguid grupi kuuluvate muude majandus- või äriüksuste nimel). Tehingute töötlemine ja seonduvad kontroll(imehhanism)id ühises teenuskeskuses võivad nende tehingute puhul, mida töötleb ühine teenuskeskus, olenemata majandus- või äriüksusest toimida samal viisil (nt protsessid, riskid ja kontroll(imehhanism)id võivad olla samad, olenemata tehingu allikast). Sellistel juhtudel võib olla asjakohane tuvastada kontroll(imehhanism)id ja hinnata nende ülesehitust ning määrata kindlaks kontroll(imehhanism)ide rakendamine ja, kui kohaldatav, testida nende toimimise tulemuslikkust ühtse andmekogumina.

Tsentraliseeritud tegevused (vt lõigu 30 punkti c alapunktid i–ii)

A100. Grupi juhtkond võib tsentraliseerida mõningaid oma tegevusi, näiteks võib finantsaruandluse või arvestusfunktsioone ühiste tehingute konkreetse grupi või muu finantsinformatsiooni puhul läbi viia mitme majandus- või äriüksuse jaoks järjepideval ja tsentraliseeritud viisil (nt kui tulutehingute algatamine, kinnitamine, kajastamine, töötlemine või sellekohane aruandlus toimub ühises teenuskeskuses).

A101. Arusaamise omandamine sellest, kuidas tsentraliseeritud tegevused sobituvad grupi üldisesse struktuuri, ning läbiviidud tegevuste olemusest võib aidata tuvastada ja hinnata olulise väärkajastamise riske ning sellistele riskidele asjakohaselt vastata. Näiteks võivad kontroll(imehhanism)id ühises teenuskeskuses toimida teistest kontroll(imehhanism)idest sõltumatult või sõltuda kontroll(imehhanism)idest majandus- või äriüksuses, millest finantsinformatsioon pärineb (nt müügitehinguid võidakse algatada ja kinnitada majandus- või äriüksuses, kuid töötlemine võib toimuda ühises teenuskeskuses).

A102. Grupi audiitor võib kaasata ühiste kontroll(imehhanism)ide või tsentraliseeritud tegevustega seotud kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse testimisse komponentide audiitorid. Sellistes olukordades on grupi audiitori ja komponentide audiitorite tulemuslik koostöö tähtis, sest ühiste kontroll(imehhanism)ide või tsentraliseeritud tegevustega seotud kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse testimise teel hangitud auditi tõendusmaterjal toetab kogu grupis läbiviidavate substantiivsete protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramist.

Infovahetus märkimisväärsete asjaolude kohta, millega toetatakse grupi finantsaruannete koostamist (vt lõigu 30 punkti c alapunkt iv)

A103. Grupi majandus- või äriüksused võivad kasutada kohustuslikel, regulatsioonidest tulenevatel või muudel põhjustel grupi finantsaruannete puhul kasutatavast finantsaruandluse raamistikust erinevat finantsaruandluse raamistikku. Sellistes olukordades võimaldab arusaamine grupi juhtkonna finantsaruandluse protsessidest, mille eesmärk on viia arvestuspoliitika ja, kui asjassepuutuv, grupi finantsaruandluse perioodide lõppudest erinevad finantsaruandluse perioodide lõpud omavahel kooskõlla, grupi audiitoril aru saada, kuidas tehakse korrigeerimisi, kooskõlastavaid võrdlemisi ja ümberklassifitseerimisi ning kas grupi juhtkond või majandus- või äriüksus teeb neid tsentraalselt.

Grupi juhtkonna juhised majandus- või äriüksustele

A104. ISA 315 (muudetud 2019)<sup>74</sup> rakendamisel peab grupi audiitor aru saama, kuidas grupi juhtkond edastab infot märkimisväärsete asjaolude kohta, millega toetatakse grupi finantsaruannete koostamist. Finantsinformatsiooni ühtsuse ja võrreldavuse saavutamiseks võib grupi juhtkond anda

<sup>74</sup> ISA 315 (muudetud 2019), lõigu 25 punkt b

majandus- või äriüksustele juhiseid (nt edastada infot finantsaruandluse poliitikate kohta), mis sisaldavad üksikasju finantsaruandluse protsesside kohta, või kehtestada poliitikad, mis on kogu grupis ühised. Arusaamise omandamine grupi juhtkonna juhustest võib mõjutada grupi finantsaruannete olulise väärkajastamise riskide tuvastamist ja hindamist. Näiteks võivad ebaadekvaatsed juhised suurendada väärkajastamise tõenäosust riski tõttu, et tehinguid kajastatakse või töödeldakse ebaõigesti või et arvestuspoliitika rakendatakse ebaõigesti.

A105. Grupi audiitori arusaamine juhustest või poliitikatest võib hõlmata alljärgnevat:

- aruandluspaketi täitmiseks antavate juhiste selgus ja praktilisus;
- kas juhised:
  - kirjeldavad adekvaatselt rakendatava finantsaruandluse raamistiku tunnuseid ja arvestuspoliitika, mida tuleb rakendada;
  - käsitlevad informatsiooni, mis on vajalik selleks, et koostada avalikustatav informatsioon, mis on piisav rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuete järgimiseks, näiteks seotud osapooltega olemasolevate suhete ja tehtud tehingute ning segmendi informatsiooni avalikustamine;
  - käsitlevad informatsiooni, mis on vajalik selleks, et teha konsolideerimise korrigeerimised, näiteks grupisisesed tehingud ja realiseerimata kasumid ning grupisisesed kontosaldod, ja
  - sisaldavad aruandluse ajagraafikut.

*Komponentide audiitorite kaasamisel arvessevõetavad asjaolud (vt lõigud 31–32)*

A106. Grupi auditi käigus võib grupi audiitor edastada infot lõigus 31 sisalduvate asjaolude kohta teiste komponentide audiitoritele, kui need asjaolud on nende komponentide audiitorite töö seisukohast asjassepuutuvad. Lõik A144 sisaldab näiteid muude asjaolude kohta, millega seoses võib komponendi audiitori töö käigus olla vaja vahetada õigeaegselt infot.

A107. Mõningates olukordades võib seotud osapooltega olemasolevate suhete ja tehtud tehingute olemus tekitada finantsaruannetes esineva olulise väärkajastamise kõrgemat riski, kui see oleks tehingute puhul mitteseotud osapooltega.<sup>75</sup> Grupi auditi puhul võib grupi finantsaruannete, sealhulgas pettusest tingitud, olulise väärkajastamise kõrgem risk, mis kaasneb seotud osapooltega olemasolevate suhetega, esineda siis, kui:

- grupi struktuur on keerukas;
- grupi infosüsteemid ei ole integreeritud ning on seetõttu seotud osapooltega olemasolevate suhete ja tehtud tehingute tuvastamisel ja kajastamisel vähem tulemuslikud, ja
- majandus- ja äriüksuste vahel toimub rohkelt või sagedasi tehinguid seotud osapooltega.

Seepärast on auditi planeerimine ja läbiviimine kutsealase skeptitsismiga selliste olukordade esinemisel eriti tähtis, nagu on nõutud standardis ISA 200<sup>76</sup>.

<sup>75</sup> ISA 550, lõik 2

<sup>76</sup> ISA 200, lõik 15



**Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine** (vt lõik 33)

A108. Grupi finantsaruannete olulise väärkajastamise riskide tuvastamise ja hindamise protsess on korduv ja dünaamiline ning võib olla katsumusterohke, eriti siis, kui komponendi tegevused on keerukad või spetsialiseeritud või kui on palju mitmes asukohas paiknevaid komponente. ISA 315 (muudetud 2019)<sup>77</sup> rakendamisel kujundab audiitor esialgsed ootused olulise väärkajastamise võimalike riskide suhtes ning grupi finantsaruannete märkimisväärsete tehinguklasside, kontosaldode ja avalikustatud informatsiooni esialgse tuvastamise oma arusaamise põhjal grupist ja selle keskkonnast, rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ja grupi sisekontrollisüsteemist.

A109. Esialgsetes ootustes olulise väärkajastamise võimalike riskide suhtes võetakse arvesse audiitori arusaamist grupist, sealhulgas selle majandus- või äriüksustest, ning keskkondadest ja majandusharudest, milles need tegutsevad. Esialgsete ootuste põhjal võib grupi audiitor kaasata ja sageli kaasabki riskihindamise protseduuridesse komponentide audiitorid, sest neil võivad olla majandus- või äriüksustega seotud otsesed teadmised ja kogemused, mis võivad olla kasulikud tegevustest ja nendega seotud riskidest arusaamisel ning siis, kui nende majandus- või äriüksuste puhul võivad tekkida grupi finantsaruannete olulise väärkajastamise riskid.

A110. Olulise väärkajastamise tuvastatud riskide puhul väite tasandil peab grupi audiitor võtma kohustuse seoses olemusliku riski hindamisega. Selline hinnang hõlmab väärkajastamise tõenäosuse ja suurusjärgu hindamist, mille puhul võetakse arvesse, kuidas ja mil määral:<sup>78</sup>

- olemusliku riski tegurid mõjutavad asjassepuutuvate väidete vastuvõtlikkust väärkajastamisele;
- olulise väärkajastamise riskid grupi finantsaruande tasandil mõjutavad olulise väärkajastamise riskide puhul olemusliku riski hindamist väite tasandil.

A111. Läbiviidud riskihindamise protseduuride põhjal võib grupi audiitor määrata kindlaks, et grupi finantsaruannete olulise väärkajastamise hinnatud risk tekib üksnes seoses teatavate komponentide finantsinformatsiooniga. Näiteks õigusnõudega seotud olulise väärkajastamise risk võib esineda üksnes teatavas jurisdiktsioonis tegutsevates majandus- või äriüksustes või majandus- või äriüksustes, millel on sarnased äritegevused või muud tegevused.

A112. Lisas 3 esitatakse näiteid sündmustest ja tingimustest, mis eraldi või koos võivad viidata grupi finantsaruannetes kas pettusest või veast tingitud olulise väärkajastamise riskidele, sealhulgas seoses konsolideerimisprotsessiga.

*Pettus*

A113. ISA 240<sup>79</sup> rakendamisel nõutakse audiitorilt, et ta tuvastaks ja hindaks finantsaruannete pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riske ning kavandaks ja viiks läbi edasisi auditiprotseduure, mille olemus, ajastus ja ulatus on vastuseks pettusest tuleneva olulise väärkajastamise hinnatud riskidele väite tasandil. Informatsioon, mida kasutatakse grupi finantsaruannete pettusest tingitud olulise väärkajastamise riskide tuvastamiseks, võib hõlmata alljärgnevat:

<sup>77</sup> ISA 315 (muudetud 2019), lõik A126

<sup>78</sup> ISA 315 (muudetud 2019), lõik 31

<sup>79</sup> ISA 240, lõigud 26, 31

- grupi juhtkonna hinnang riskile, et grupi finantsaruanded võivad olla oluliselt väärkajastatud pettuse tõttu;
- grupi juhtkonna protsess grupi finantsaruannetes esineva pettuse riskide tuvastamiseks ja neile vastamiseks, sealhulgas grupi juhtkonna tuvastatud mis tahes spetsiifilised pettuse riskid või tehinguklassid, kontosaldod või avalikustatud informatsioon, mille puhul pettuse risk on kõrgem;
- kas esinevad konkreetsed komponendid, mis on pettusest tingitud olulise väärkajastamise riskidele vastuvõtlikumad;
- kas konsolideerimisprotsessis esineb mis tahes pettuse riski tegureid või juhtkonna erapoolikuse näitajaid;
- kuidas grupi valitsemisülesandega isikud monitoorivad grupi juhtkonna protsesse grupis esineva pettuse riskide tuvastamiseks ja neile vastamiseks, ning kontroll(imehhanism)id, mille grupi juhtkond on kehtestanud nende riskide maandamiseks;
- grupi valitsemisülesandega isikute, grupi juhtkonna, siseauditi funktsiooni asjakohaste üksikisikute (ja kui asjakohane, komponendi juhtkonna, komponentide audiitorite ja teiste) vastused grupi audiitori järelepärimisele selle kohta, kas neil on teavet mis tahes tegeliku, kahtlustatava või väidetava pettuse kohta, mis mõjutab komponenti või gruppi.

*Komponentide audiitorite kaasamisel arvessevõetavad asjaolud (vt lõik 34)*

A114. Kui grupi audiitor kaasab riskihindamise protseduuride kavandamise ja läbiviimise komponentide audiitorid, jääb grupi audiitor vastutavaks selle eest, et tal on arusaamine grupist ja selle keskkonnast, rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ja grupi sisekontrollisüsteemist omamaks piisavat alust grupi finantsaruannete olulise väärkajastamise riskide tuvastamiseks ja hindamiseks kooskõlas lõiguga 33.

A115. Kui riskihindamise protseduuridest hangitud auditi tõendusmaterjal ei anna asjakohast alust olulise väärkajastamise riskide tuvastamiseks ja hindamiseks, nõuab ISA 315 (muudetud 2019)<sup>80</sup>, et audiitor viiks läbi täiendavad riskihindamise protseduurid, kuni on hangitud auditi tõendusmaterjal, mis on selliseks aluseks.

## **Olulisus**

*Komponendi läbiviimise olulisus (vt lõigu 35 punkt a)*

A116. Lõigu 35 punktis a nõutakse, et grupi audiitor määraks kindlaks komponendi läbiviimise olulisuse iga komponendi puhul, kus auditiprotseduure viiakse läbi finantsinformatsiooni kohta, mis on liigendatud. Komponenti läbiviimise olulisuse summa võib iga komponendi puhul olla erinev. Samuti ei pruugi komponendi läbiviimise olulisuse summa eraldiseisva komponendi puhul olla aritmeetiline suhe grupi läbiviimise olulisusest ja seega võib komponendi läbiviimise olulisuse summade kogusumma ületada grupi läbiviimise olulisust.

A117. Käesolev ISA ei nõua komponendi läbiviimise olulisuse kindlaksmääramist iga tehinguklassi, kontosaldo või avalikustatud informatsiooni kohta komponentide puhul, milles viiakse läbi auditiprotseduure. Kui aga grupile spetsiifiliste tingimuste korral esineb üks või enam konkreetset tehinguklassi, kontosaldot või esineb avalikustatud informatsiooni, mille puhul võib põhjendatult

---

<sup>80</sup> ISA 315 (muudetud 2019), lõik 35

eeldada, et väärkajastamised, mis on väiksemates summades kui olulisus grupi finantsaruannete kui terviku suhtes, võivad mõjutada kasutajate poolt grupi finantsaruannete põhjal tehtud majandusotsuseid, nõuab ISA 320<sup>81</sup> selle olulisuse taseme või tasemete kindlaksmääramist, mida rakendatakse nende konkreetsete tehinguklasside, kontosaldode või avalikustatud informatsiooni suhtes. Sellistes tingimustes võib grupi audiitoril olla vaja kaaluda, kas komponendi läbiviimise olulisus, mis on väiksem kui summa, mille kohta on info edastatud komponendi audiitorile, võib olla nende konkreetsete tehinguklasside, kontosaldode või avalikustatud informatsiooni puhul asjakohane.<sup>82</sup>

A118. Komponenti läbiviimise olulisuse kindlaksmääramine ei ole lihtne mehaaniline arvutus ja see hõlmab kutsealase otsustuse kasutamist. Tegurid, mida grupi audiitor võib komponendi läbiviimise olulisuse määramisel arvesse võtta, hõlmavad järgmist:

- finantsinformatsiooni liigendamise ulatus komponentide lõikes (nt kui liigendamise ulatus komponentide lõikes suureneb, oleks tavaliselt asjakohane kasutada koondriski käsitlemiseks madalamat komponendi läbiviimise olulisust). Liigendamise ulatust võib mõjutada komponendi suhteline märkimisväärsus grupi jaoks (nt kui üks komponent moodustab suure osa grupist, võib liigendamist komponentide lõikes olla tõenäoliselt vähem);
- ootused komponendi finantsinformatsioonis sisalduvate väärkajastamiste olemuse, sageduse ja suurusjärgu suhtes, näiteks:
  - kas esineb riske, mis on komponendi finantsinformatsiooni puhul ainulaadsed (nt majandusharupõhise arvestuse asjaolud, ebatavalised või keerukad tehingud);
  - eelnevate auditite käigus komponendis tuvastatud väärkajastamiste olemus ja ulatus.

A119. Koondriski käsitlemiseks nõutakse lõigu 35 punktis a, et komponendi läbiviimise olulisus peab olema madalam kui grupi läbiviimise olulisus. Nagu on selgitatud lõigus A118, kui liigendamise ulatus komponentide lõikes suureneb, oleks tavaliselt asjakohane kasutada koondriski käsitlemiseks komponendi läbiviimise olulisuse väiksemat summat. Mõnes olukorras võib aga komponendi läbiviimise olulisuse määramisel lähtuda summast, mis on lähedasem grupi läbiviimise olulisusele, sest koondrisk on madalam, näiteks kui ühe komponendi finantsinformatsioon moodustab suure osa grupi finantsaruannetest. Komponenti läbiviimise olulisuse kindlaksmääramisel mittekontrolliva osaluse puhul majandusüksuses, mida arvestatakse kapitaliosaluse meetodil, võib grupi audiitor võtta arvesse grupi osaluse protsendimäära ning investeerimisobjekti kasumi ja kahjumi osa.

A120. Mõnel juhul võib grupi audiitor või komponendi audiitor viia läbi edasisi auditiprotseduure märkimisväärse tehinguklassi või märkimisväärse kontosaldo kui ühtse andmekogumi puhul (st need ei ole komponentide lõikes liigendatud). Sellistel juhtudel kasutatakse nende protseduuride läbiviimise otstarbel sageli grupi läbiviimise olulisust.

„Selgelt triviaalne“ künnis (vt lõigu 35 punkt b)

A121. Grupi audiitorile väärkajastamiste kohta info edastamise künnis on määratud summana, mis on võrdne grupi finantsaruannete suhtes selgelt triviaalseks peetava summaga või sellest väiksem. Kooskõlas standardiga ISA 450<sup>83</sup> on see künnis summa, millest väiksemate summade puhul ei oleks

<sup>81</sup> ISA 320, lõigud 10 ja A11–A12

<sup>82</sup> ISA 320, lõik A13

<sup>83</sup> ISA 450, lõik A3

väärkajastamisi vaha akumuleerida, sest grupi audiitori eelduste kohaselt puuduks selliste summade akumuleerimisel selgelt oluline mõju grupi finantsaruannetele.

#### *Komponentide audiitorite kaasamisel arvessevõetavad asjaolud*

Infovahetus komponendi läbiviimise olulisuse kohta (vt lõik 36)

A122. Mõnel juhul võib olla asjakohane, et grupi audiitor kaasab komponendi läbiviimise olulisuse asjakohase summa kindlaksmääramisse komponendi audiitori, pidades silmas komponendi audiitori teadmisi komponendi ja komponendi finantsinformatsiooni väärkajastamise võimalike allikate kohta. Sellega seoses võib grupi audiitor kaaluda ka komponendi audiitorile info edastamist grupi läbiviimise olulisuse kohta, et toetada koostööd selle kindlaksmääramisel, kas komponendi läbiviimise olulisus on grupi läbiviimise olulisuse suhtes antud tingimustes asjakohane.

A123. Komponendi läbiviimise olulisus põhineb vähemalt osaliselt ootustele komponendi finantsinformatsioonis sisalduvate väärkajastamiste olemuse, sageduse ja suurusjärgu suhtes. Seepärast on pidev infovahetus komponendi audiitori ja grupi audiitori vahel tähtis, eriti kui komponendi audiitori tuvastatud väärkajastamiste arv ja suurusjärk on oodatust suurem.

#### **Vastamine olulise väärkajastamise hinnatud riskidele** (vt lõik 37)

##### *Edasiste auditiprotseduuride läbiviimine*

Edasiste auditiprotseduuride läbiviimine tsentraalselt

A124. Edasisi auditiprotseduure võib kavandada ja läbi viia tsentraalselt, kui edasiste auditiprotseduuride läbiviimise tulemusel hangitud auditi tõendusmaterjal ühe või mitme märkimisväärse tehinguklassi, kontosaldo või avalikustatud informatsiooni kohta vastab üheskoos olulise väärkajastamise hinnatud riskidele, näiteks kui kogu grupi tulutehingute arvestusandmeid hallatakse tsentraalselt (nt ühises teenuskeskuses). Tegurid, mis võivad olla asjassepuutuvad selle kindlaksmääramisel audiitori poolt, kas viia edasisi auditiprotseduure läbi tsentraalselt, hõlmavad näiteks:

- finantsaruandluse puhul asjassepuutuvate tegevuste tsentraliseerimise taset;
- kontroll(imehhanism)ide ühtsuse olemust ja ulatust;
- grupi tegevuste ja ärivaldkondade sarnasust.

A125. Grupi audiitor võib kindlaks määrata, et mitme komponendi finantsinformatsiooni võib edasiste auditiprotseduuride läbiviimise eesmärgil pidada üheks andmekogumiks, näiteks kui tehinguid peetakse homogeenseteks, sest neil on samad tunnused, olulise väärkajastamise seonduvad riskid on samad ning kontroll(imehhanism)id on välja töötatud ja need toimivad järjepideval viisil.

A126. Kui edasisi auditiprotseduure viiakse läbi tsentraalselt, võib siiski kaasata komponentide auditoreid. Näiteks kui grupil on mitu ühist teenuskeskust, võib grupi audiitor kaasata komponentide auditoreid edasiste auditiprotseduuride läbiviimisse sellistes ühistes teenuskeskustes.

Edasiste auditiprotseduuride läbiviimine komponendi tasandil

A127. Muudes olukordades võib selliste protseduuride läbiviimine, mille eesmärk on vastata grupi finantsaruannete olulise väärkajastamise riskidele, mis on seotud komponendi finantsinformatsiooniga, olla komponendi tasandil tulemuslikum. Nii võib juhtuda näiteks siis, kui grupil on:

- erinevad tuluvood;

- palju ärivaldkondi;
- tegevused mitmes asukohas või
- detsentraliseeritud sisekontrollisüsteemid.

Suur hulk komponente, mille finantsinformatsioon on eraldiseisvalt ebaoluline, kuid üheskoos grupi finantsaruannete seisukohast oluline

A128. Grupp võib koosneda suurest hulgast komponentidest, mille finantsinformatsioon on eraldiseisvalt ebaoluline, kuid üheskoos grupi finantsaruannete seisukohast oluline. Sellised olukorrad, mille puhul grupi finantsaruannetes sisalduvad märkimisväärsed tehinguklassid, kontosaldod või avalikustatud informatsioon on liigendatud suure hulga komponentide vahel, võivad kujutada endast grupi audiitori jaoks edasiste auditiprotseduuride planeerimisel ja läbiviimisel täiendavaid probleeme.

A129. Mõnel juhul võib olla võimalik hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali seeläbi, et edasisi auditiprotseduure viiakse nende märkimisväärsede tehinguklasside, kontosaldode või avalikustatud informatsiooni puhul läbi tsentraalselt (nt kui need on homogeensed, alluvad ühistele kontroll(imehhanism)idele ja asjakohasele informatsioonile on võimalik saada juurdepääs). Edasised auditiprotseduurid võivad hõlmata ka substantiivseid analüütilisi protseduure kooskõlas standardiga ISA 520.<sup>84</sup> Olenevalt töövõtu tingimustest võib komponentide finantsinformatsiooni kokku koondada asjakohastel tasemetel, et kujundada ootusi ja määrata kindlaks kajastatud summade mis tahes erinevus oodatavatest väärtustest substantiivsete analüütiliste protseduuride läbiviimisel. Sellistes tingimustes võib abiks olla automatiseeritud töövahendite ja tehnikate kasutamine.

A130. Muudel juhtudel võib edasiste auditiprotseduuride läbiviimine olla vajalik valitud komponentides, et käsitleda grupi finantsaruannete olulise väärkajastamise riske. Nende komponentide kindlaksmääramine, kus auditiprotseduure tuleb läbi viia, ning valitud komponentides läbiviidavate edasiste auditiprotseduuride olemus, ajastus ja ulatus on kutsealase otsustuse küsimused. Sellistes tingimustes võib ennustamatuse elemendi kaasamine testimiseks valitud komponentide puhul olla kasulik ka seoses grupi finantsaruannete pettusest tingitud olulise väärkajastamise riskidega (vt ka lõik A136).

#### *Edasiste auditiprotseduuride olemus ja ulatus*

A131. Vastuseks olulise väärkajastamise hinnatud riskidele võib grupi audiitor määrata kindlaks, et komponendi puhul on asjakohane töö järgmine ulatus (kaasates rakendatavuse korral komponentide audiitoreid):

- edasiste auditiprotseduuride kavandamine ja läbiviimine komponendi kogu finantsinformatsiooni suhtes;
- edasiste auditiprotseduuride kavandamine ja läbiviimine ühe või mitme tehinguklassi, kontosaldo või avalikustatud informatsiooni suhtes või
- spetsiifiliste edasiste auditiprotseduuride läbiviimine.

A132. Kuigi grupi audiitor võtab kohustuse seoses läbiviimisele kuuluvate edasiste auditiprotseduuride olemuse, ajastuse ja ulatusega, võivad komponentide audiitorid olla ja sageli ongi kaasatud grupi auditi kõikidesse faasidesse, sealhulgas edasiste auditiprotseduuride kavandamisse ja läbiviimisse.

<sup>84</sup> ISA 520 „Analüütilised protseduurid“

Edasiste auditiprotseduuride kavandamine ja läbiviimine komponendi kogu finantsinformatsiooni suhtes

A133. Grupi audiitor võib kindlaks määrata, et edasiste auditiprotseduuride kavandamine ja läbiviimine komponendi kogu finantsinformatsiooni suhtes on asjakohane lähenemisviis, sealhulgas kui:

- auditi tõendusmaterjali on vaja hankida komponendi kogu finantsinformatsiooni kohta või selle märkimisväärse osa kohta, et vastata grupi finantsaruannete olulise väärkajastamise hinnatud riskidele;
- esineb grupi finantsaruannete olulise väärkajastamise läbiv risk selliste sündmuste või tingimuste ilmnemise tõttu komponendis, mis võivad olla asjassepuutuvad grupi audiitori hindamise seisukohast, mis on tehtud seoses grupi juhtkonna hinnanguga grupi suutlikkuse kohta jätkata jätkuvalt tegutsevana.

Edasiste auditiprotseduuride kavandamine ja läbiviimine ühe või mitme tehinguklassi, kontosaldo või avalikustatud informatsiooni suhtes

A134. Grupi audiitor võib kindlaks määrata, et edasiste auditiprotseduuride kavandamine ja läbiviimine komponendi finantsinformatsiooni ühe või mitme konkreetse tehinguklassi, kontosaldo või avalikustatud informatsiooni suhtes on asjakohane lähenemisviis grupi finantsaruannete olulise väärkajastamise hinnatud riskide käsitlemiseks. Näiteks võivad komponendil olla piiratud tegevused, kuid tal on märkimisväärne osa grupi maast ja ehitistest või märkimisväärsed maksusaldod.

Spetsiifiliste edasiste auditiprotseduuride läbiviimine

A135. Grupi audiitor võib kindlaks määrata, et spetsiifiliste edasiste auditiprotseduuride kavandamine ja läbiviimine komponendi finantsinformatsiooni suhtes on asjakohane lähenemisviis, näiteks kui auditi tõendusmaterjali on vaja hankida üksnes ühe või mitme asjassepuutuva väite kohta. Näiteks võib grupi audiitor testida tehinguklassi, kontosaldot või avalikustatud informatsiooni tsentraalselt ning nõuda komponendi audiitorilt spetsiifiliste edasiste auditiprotseduuride läbiviimist komponendis (nt spetsiifilised edasised auditiprotseduurid, mis on seotud hagide või kohtumenetluse hindamisega komponendi jurisdiktsioonis või vara olemasoluga).

*Ennustamatuse element*

A136. Ennustamatuse elemendi kaasamine tehtava töö liigi puhul, nende majandus- või äriüksuste puhul, kus protseduure läbi viiakse, ja grupi audiitori töösse kaasamise ulatuse puhul võib suurendada komponentide finantsinformatsiooni sellise olulise väärkajastamise tuvastamise tõenäosust, mis võib tingida grupi finantsaruannetes pettusest tuleneva olulise väärkajastamise.<sup>85</sup>

*Kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkus*

A137. Grupi audiitor võib tugineda kogu grupis kasutatavate kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkusele selliste substantiivsete protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramisel, mis viiakse läbi kas grupi tasandil või komponentides. ISA 330<sup>86</sup> nõuab, et audiitor kavandaks ja viiks läbi kontroll(imehhanism)ide testid hankimaks piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali nende kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse kohta.

---

<sup>85</sup> ISA 240, lõigu 30 punkt c

<sup>86</sup> ISA 330, lõik 8

Kontroll(imehhanism)ide testide kavandamise ja läbiviimise võib kaasata komponentide audiitoreid.

A138. Kui avastatakse kõrvalekalded kontroll(imehhanism)idest, millele audiitor kavatseb tugineda, nõuab ISA 330<sup>87</sup>, et audiitor teeks spetsiifilisi järelepärimisi saamaks aru neist asjaoludest ja nende võimalikest tagajärgedest. Kui kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse testimise tagajärjel avastatakse oodatust rohkem kõrvalekaldeid, võib grupi audiitoril olla vaja grupi auditiplaani muuta. Grupi auditiplaani võimalikud muudatused võivad hõlmata:

- täiendavate substantiivsete protseduuride läbiviimise taotlemist teatavates komponentides;
- selliste muude asjassepuutuvate kontroll(imehhanism)ide tuvastamist ja toimimise tulemuslikkuse testimist, mis on välja töötatud ja tulemuslikult rakendatud;
- edasiste auditiprotseduuride jaoks valitud komponentide arvu suurendamist.

A139. Kui kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust testitakse tsentraalselt (nt kontroll(imehhanism)id ühises teenuskeskuses või ühiste kontroll(imehhanism)ide testimine), võib grupi audiitoril olla vaja edastada infot tehtud audititöö kohta komponentide audiitoritele. Näiteks kui komponendi audiitoril palutakse kavandada ja läbi viia substantiivseid protseduure komponendi kogu finantsinformatsiooni suhtes või kavandada ja läbi viia substantiivseid protseduure ühe või mitme tehinguklassi, kontosaldo või avalikustatud informatsiooni suhtes, võib komponendi audiitor arutada grupi audiitoriga tsentraalselt läbiviidud kontroll(imehhanism)ide testimist, et määrata kindlaks substantiivsete protseduuride olemus, ajastus ja ulatus.

### *Konsolideerimisprotsess*

Konsolideerimisprotseduurid (vt lõik 38)

A140. Konsolideerimisprotsessiga, sealhulgas allkonsolideerimisega, seotud edasised auditiprotseduurid võivad hõlmata:

- selle kindlaksmääramist, et konsolideerimisel kajastatakse vajalikke kandeid, ja
- konsolideerimisprotsessi kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse hindamist ja nendele asjakohaselt vastamist, kui mis tahes kontroll(imehhanism)ide puhul määratakse kindlaks, et need on mittetulemuslikud.

Konsolideerimise korrigeerimised ja ümberklassifitseerimised (vt lõigu 38 punkt b)

A141. Konsolideerimisprotsess võib nõuda kajastatud summade korrigeerimisi ja ümberklassifitseerimisi grupi finantsaruannetes, mis ei läbi tavalisi infotehnoloogilisi rakendusi ja mis ei pruugi olla samade kontroll(imehhanism)ide objektiks, mille objektiks on muu finantsinformatsioon. Korrigeerimiste ja ümberklassifitseerimiste asjakohasuse, täielikkuse ja täpsuse hindamine grupi audiitori poolt võib hõlmata:

- selle hindamist, kas märkimisväärsed korrigeerimised kajastavad asjakohaselt nende aluseks olevaid sündmusi ja tehinguid;
- selle kindlaksmääramist, kas need majandus- või äriüksused, mille finantsinformatsioon sisaldub grupi finantsaruannetes, hõlmati asjakohaselt;

---

<sup>87</sup> ISA 330, lõik 17

- selle kindlaksmääramist, kas märkimisväärsed korrigeerimised on korrektset arvatud, töödeldud ja kinnitatud grupi juhtkonna poolt ja, kui rakendatav, komponendi juhtkonna poolt;
- selle kindlaksmääramist, kas märkimisväärsed korrigeerimised on nõuetekohaselt põhjendatud ja piisavalt dokumenteeritud, ning
- grupisiseste tehingute, realiseerimata kasumite ja grupisiseste kontosaldode kooskõlastava võrdlemise ja elimineerimise hindamist.

*Komponentide audiitorite kaasamisel arvessevõetavad asjaolud (vt lõigud 42–43)*

A142. Kui grupi audiitor kaasab edasiste auditiprotseduuride kavandamisse või läbiviimisse komponendi audiitorid, võib komponendi audiitor määrata kindlaks, et audiitori eksperdi töö kasutamine on asjakohane, ja edastada selle info grupi audiitorile. Sellises olukorras võib grupi audiitor selle kindlaksmääramisel, kas edasiste auditiprotseduuride kavandamine ja läbiviimine komponendi audiitori poolt on asjakohane, arutada komponendi audiitoriga näiteks:

- audiitori eksperdi töö olemust, ulatust ja eesmärke;
- komponendi audiitori hinnangut audiitori eksperdi töö adekvaatsuse kohta grupi audiitori jaoks.

A143. Grupi audiitori kaasamise asjakohane tase võib oleneda grupi tingimustest ja struktuurist ning muudest teguritest, näiteks grupi audiitori varasemast kogemusest komponendi audiitoritega, kes viivad läbi protseduure seoses konsolideerimisprotsessiga, sealhulgas allkonsolideerimisega, ning grupi auditi töövõtu tingimustest (nt kui majandus- või äriüksuse finantsinformatsioon ei ole koostatud kooskõlas samade arvestuspoliitikatega, mida rakendati grupi finantsaruannete koostamisel).

**Komponendi audiitori infovahetuse ja tema töö adekvaatsuse hindamine**

*Infovahetus asjaolude kohta, mis on asjassepuutuvad grupi audiitori järelduse suhtes grupi auditi kohta (vt lõik 45)*

A144. Kuigi grupi auditi kohta grupi audiitori tehtava järelduse suhtes on asjassepuutuvad asjaolud, mille kohta tuleb kooskõlas lõiguga 45 vahetada infot, võib infot teatavate asjaolude kohta vahetada komponendi audiitori protseduuride käigus. Lisaks lõikudes 32 ja 50 nimetatud asjaoludele võivad sellised asjaolud hõlmata näiteks:

- informatsiooni asjassepuutuvate eetikanõuete rikkumiste kohta, sealhulgas sõltumatus eeskirjade rikkumiste kohta;
- informatsiooni seadustele või regulatsioonidele mittevastavuse juhtumite kohta;
- olulise väärkajastamise hiljuti tekkinud märkimisväärsed riske, sealhulgas pettuse riske;
- tuvastatud või kahtlustatavat pettust või ebaseaduslikke tegusid, millega on seotud komponendi juhtkond või töötajad ning millel võiks olla oluline mõju grupi finantsaruannetele, või
- märkimisväärsed ja ebatavalisi tehinguid.

*Infovahetus komponendi finantsinformatsiooni väärkajastamiste kohta (vt lõigu 45 punkt e)*

A145. Teadmised korrigeeritud ja korrigeerimata väärkajastamiste kohta kõigis komponentides võivad muuta grupi audiitori valvsaks võimalike läbivate sisekontrolli puuduste suhtes, kui neid kaalutakse koos puudusi käsitleva infovahetusega kooskõlas lõigu 45 punktiga g. Lisaks võib tuvastatud



(korrigeerimata või korrigeeritud) väärkajastamiste oodatust suurem arv osutada avastamata väärkajastamiste kõrgemale riskile, mille tagajärjel võib grupi audiitor järeldada, et teatavates komponentides on vaja läbi viia täiendavaid auditiprotseduure.

*Komponendi audiitori üldised tähelepanekud või järeldused (vt lõigu 45 punkt k)*

A146. Komponendi audiitorilt saadud väljundite vormi ja sisu mõjutavad selle audititöö olemus ja ulatus, mille tegemist on komponendi audiitorilt taotletud. Grupi audiitori ettevõtte poliitikad või protseduurid võivad käsitleda komponendi audiitori sellise üldise järelduse vormi või spetsiifilist sõnastust, mis puudutab grupi auditi otstarbel tehtud audititööd. Mõnel juhul võib komponendi audiitori esitatava järelduse (nt arvamuse) vormi määratleda kohalik seadus või regulatsioon.

*Hindamine, kas infovahetus komponendi audiitoriga on grupi audiitori jaoks adekvaatne (vt lõigu 46 punkt b)*

A147. Kui grupi audiitor määrab kindlaks, et komponendi audiitori infovahetus ei ole grupi audiitori jaoks adekvaatne, võib grupi audiitor kaaluda näiteks seda, kas:

- komponendi audiitorilt saab hankida täiendavat informatsiooni (nt täiendavate arutelude või koosolekute kaudu);
- on vaja täiendavalt üle vaadata komponendi audiitori auditi dokumentatsiooni kooskõlas lõiguga 47;
- võib olla vaja läbi viia täiendavaid auditiprotseduure kooskõlas lõiguga 48 või
- komponendi audiitori pädevuse või võimekuse suhtes on mis tahes murettekitavaid asjaolusid.

*Komponendi audiitori auditi dokumentatsiooni täiendav ülevaatamine (vt lõik 47)*

A148. Lõigus A75 antakse grupi audiitorile juhised komponendi audiitori suunamise ja järelevalve ning tema töö ülevaatamise olemuse, ajastuse ja ulatuse kohandamise kohta grupi auditi faktide ja tingimuste ning muude asjaolude põhjal (nt grupi finantsaruannete olulise väärkajastamise hinnatud riskide põhjal). Lõigu 47 punktis c nimetatud arvessevõtmisel võivad grupi audiitorit mõjutada ka järgmised asjaolud, mis on asjassepuutuvad grupi audiitori pideva kaasatuse seisukohast komponendi audiitori töösse:

- komponendi audiitori edastatud info, sealhulgas see, mis on edastatud kooskõlas käesoleva ISA lõiguga 45, ning
- komponendi audiitori auditi dokumentatsiooni ülevaatamine grupi audiitori poolt grupi auditi käigus (nt et täita lõikudes 34, 42 ja 43 esitatud nõudeid) või grupi töövõtu partneri poolt kooskõlas ISA 220 (muudetud) lõiguga 31.

A149. Muud tegurid, mis võivad mõjutada grupi audiitori poolset kindlaksmääramist seoses sellega, kas ja millises ulatuses on antud tingimustes vaja täiendavalt üle vaadata komponendi audiitori auditi dokumentatsiooni, hõlmavad:

- määra, milles komponendi audiitor kaasati riskihindamise protseduuridesse ning grupi finantsaruannete olulise väärkajastamise riskide tuvastamise ja hindamise;
- komponendi audiitori tehtud märkimisväärseid otsustusi ning tähelepanekuid või järeldusi asjaolude kohta, mis on grupi finantsaruannete puhul olulised;

- komponendi audiitori töövõtu meeskonna selliste enam kogenud liikmete pädevust ja võimekust, kes vastutavad vähem kogenud üksikisikute töö ülevaatamise eest, ja
- seda, kas komponendi audiitori ja grupi audiitori suhtes kohaldatakse ühiseid poliitikaid või protseduure auditi dokumentatsiooni ülevaatamise kohta.

### Järgnevad sündmused (vt lõigud 49–50)

A150. Grupi audiitor võib:

- taotleda komponendi audiitorilt järgnevate sündmuste protseduuride läbiviimist, mis aitab grupi audiitoril tuvastada sündmusi, mis toimuvad komponentide finantsinformatsiooni kuupäevade ja grupi finantsaruandeid käsitleva audiitori aruande kuupäeva vahemikus;
- viia läbi protseduure, et hõlmata perioodi, mis jääb komponendi audiitori poolt järgnevaid sündmusi käsitleva info edastamise kuupäeva ja grupi finantsaruandeid käsitleva audiitori aruande kuupäeva vahele.

### Hangitud auditi tõendusmaterjali piisavuse ja asjakohasuse hindamine

*Auditi tõendusmaterjali piisavus ja asjakohasus (vt lõik 51)*

A151. Grupi finantsaruannete audit on kumulatiivne ja korduv protsess. Nii nagu grupi audiitor viib läbi planeeritud auditiprotseduure, võib hangitud auditi tõendusmaterjal panna grupi audiitori modifitseerima muude planeeritud auditiprotseduuride olemust, ajastust või ulatust, sest grupi audiitorile võib teatavaks saada informatsioon, mis erineb märkimisväärselt riskide hindamise aluseks olnud informatsioonist. Näiteks:

- võib komponendis tuvastatud väärkajastamisi olla vaja arvesse võtta teiste komponentide puhul või
- võivad grupi audiitorile keskkonnamuutuste (nt sõda, rahvarahutused või haiguspuhangud) tõttu saada teatavaks komponendi informatsioonile või isikutele juurdepääsu piirangud.

Sellistes olukordades võib grupi audiitoril olla vaja planeeritud auditiprotseduurid ümber hinnata, võttes aluseks hinnatud riskide ülevaadatud kaalutluse kõikide või mõne märkimisväärse tehinguklassi, kontosaldo või avalikustatud informatsiooni ja nendega seotud väidete puhul.

A152. Lõigus 51 nõutud hindamine aitab grupi audiitoril määrata kindlaks, kas grupi auditi üldstrateegia ja grupi auditiplaan, mis on välja töötatud vastamaks grupi finantsaruannete olulise väärkajastamise hinnatud riskidele, on jätkuvalt asjakohane. Standardis ISA 330<sup>88</sup> sisalduv nõue, mille kohaselt peab audiitor sõltumata olulise väärkajastamise hinnatud riskidest kavandama ja läbi viima substantiivsed protseduurid iga olulise tehinguklassi, kontosaldo ja avalikustatava informatsiooni puhul, võib samuti olla kasulik sellise hindamise otstarbel grupi finantsaruannete kontekstis.

A153. Grupi audiitor võib hangitud auditi tõendusmaterjali piisavuse ja asjakohasuse hindamisel võtta arvesse kutsealase skeptitsismi rakendamist töövõtu meeskonna poolt. Näiteks võib grupi audiitor kaaluda, kas sellised asjaolud nagu need, mida on kirjeldatud lõigus A17, on viinud töövõtu meeskonna mitteasjakohaselt:

- sellise auditi tõendusmaterjali hankimiseni, millele on lihtsam juurde pääseda, ilma selle asjassepuutuvust ja usaldusväärsust asjakohaselt arvesse võtmata;

<sup>88</sup> ISA 330, lõik 18

- sellise vähem veenva tõendusmaterjali hankimiseni, kui on antud tingimustes vajalik, või
- auditiprotseduuride kavandamise ja läbiviimiseni viisil, mis on kallutatud kinnitava tõendusmaterjali hankimise poole või vasturääkiva tõendusmaterjali välistamise poole.

A154. ISA 220 (muudetud)<sup>89</sup> nõuab, et töövõtu partner määraks audiitori aruande kuupäeval või enne seda auditi dokumentatsiooni ülevaatamise ja töövõtu meeskonnaga arutelu kaudu kindlaks, et on hangitud piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal tehtud järelduste toetamiseks ja audiitori aruande väljaandmiseks. Informatsioon, mis võib olla asjassepuutuv komponentide audiitorite tehtud tööst hangitud auditi tõendusmaterjali hindamisel grupi audiitori poolt, oleneb grupi auditi faktidest ja tingimustest ning võib hõlmata:

- komponentide audiitoritelt lõigus 45 nõutud infovahetust, sealhulgas komponentide audiitorite üldisi tähelepanekuid või järeldusi töö kohta, mis on tehtud grupi auditi otstarbel;
- kogu grupi auditi vältel komponentide audiitorite edastatud muud infot, sealhulgas lõigus 32 nõutud infot, ja
- komponentide audiitorite suunamist ja järelevalvet ning nende töö ülevaatamist grupi audiitori poolt, sealhulgas, kui rakendatav, komponendi audiitori auditi dokumentatsiooni täiendavat ülevaatamist grupi audiitori poolt kooskõlas lõiguga 47.

A155. Mõnes olukorras võib tehtud tööd ja selle tulemusi kirjeldav üldine kokkuvõtlik memorandum iseenesest anda grupi audiitorile aluse järeldamiseks, et komponendi audiitori tehtud töö ja hangitud auditi tõendusmaterjal on grupi auditi otstarbel piisavad. Nii võib see olla näiteks juhul, kui komponendi audiitorilt on taotletud selliste spetsiifiliste edasiste auditiprotseduuride läbiviimist, mille on tuvastanud ja mille kohta on info edastanud grupi audiitor.

#### *Grupiauditiarvamusele avalduva mõju hindamine (vt lõik 52)*

A156. Grupi töövõtu partneri poolne hindamine võib hõlmata selle arvessevõtmist, kas korrigeeritud ja korrigeerimata väärkajastamised, mille kohta on info edastanud komponentide audiitorid, annavad märku süsteemsest probleemist (nt seoses tehingutega, mille suhtes kohaldatakse ühiseid arvestuspoliitikaid või ühiseid kontroll(imehhanism)e), mis võib mõjutada teisi komponente.

#### **Audiitori aruanne (vt lõik 53)**

A157. Kuigi komponentide audiitorid võivad teha tööd seoses komponentide finantsinformatsiooniga grupi auditi jaoks ja on selliselt vastutavad oma üldiste tähelepanekute või järelduste eest, on grupi töövõtu partner või grupi töövõtu partneri ettevõtte vastutav grupiauditiarvamuse eest.

A158. Kui grupiauditiarvamust modifitseeritakse, sest grupi audiitor ei olnud suuteline hankima piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali ühe või mitme komponendi finantsinformatsiooni kohta, kirjeldatakse märkus(t)ega arvamuse aluse või arvamuse avaldamisest loobumise aluse lõigus audiitori aruandes grupi finantsaruannete kohta selle suutmatuse põhjuseid.<sup>90</sup> Mõnes olukorras võib viitamine komponendi audiitorile olla vajalik modifitseeritud arvamuse põhjuste adekvaatseks kirjeldamiseks, näiteks kui komponendi audiitor ei ole suuteline tegema või lõpetama komponendi finantsinformatsiooniga seoses taotletud tööd tingimuste tõttu, mis on väljaspool komponendi juhtkonna kontrolli.

<sup>89</sup> ISA 220 (muudetud), lõik 32

<sup>90</sup> ISA 705 (muudetud), lõigud 20 ja 24

**Infovahetus grupi juhtkonnaga ja grupi valitsemisülesandega isikutega***Infovahetus grupi juhtkonnaga (vt lõigud 54–56)*

A159. Grupi audit võib grupi moodustavate majandus- ja äriüksuste arvu ja olemuse tõttu olla keerukas. Lisaks, nagu on selgitatud lõigus A7, võib grupi audiitor määrata kindlaks, et teatavaid majandus- või äriüksusi võib grupi auditi planeerimise ja läbiviimise eesmärgil kaaluda koos ühe komponendina. Seepärast võib grupi juhtkonnaga peetav arutelu planeeritava ulatuse ja ajastuse ülevaate kohta aidata komponentides tehtava töö koordineerimisel, sealhulgas siis, kui on kaasatud komponentide audiitorid, ning komponendi juhtkonna tuvastamisel (vt lõik A24).

A160. ISA 240<sup>91</sup> sisaldab nõudeid ja juhiseid selle kohta, kuidas edastada pettuse kohta infot juhtkonnale ja kui juhtkond võib olla pettusse kaasatud, siis valitsemisülesandega isikutele.

A161. Grupi juhtkonnal võib olla vajadus hoida teatud olulist tundlikku informatsiooni konfidentsiaalsena. Alljärgnevalt on toodud näiteid asjaoludest, mis võivad olla märkimisväärsed komponendi finantsaruannete suhtes ja millest komponendi juhtkond ei pruugi olla teadlik:

- potentsiaalne kohtumenetlus;
- plaanid olulistest tegevusvaradest loobumiseks;
- järgnevad sündmused;
- märkimisväärsed juriidilised kokkulepped.

A162. Grupi juhtkond võib informeerida grupi audiitorit seadustele või regulatsioonidele mittevastavusest või kahtlustatavast mittevastavusest grupi kuuluvates majandus- või äriüksustes. Lõigus A87 antakse grupi töövõtu partnerile selliseks olukorraks juhised.

*Infovahetus grupi valitsemisülesandega isikutega (vt lõik 57)*

A163. Asjaolud, mille kohta grupi audiitor vahetab infot grupi valitsemisülesandega isikutega, võivad hõlmata neid, millele komponentide audiitorid on juhtinud grupi audiitori tähelepanu ja mis grupi audiitori otsustusel on märkimisväärsed grupi valitsemisülesandega isikute kohustuste suhtes. Infovahetus grupi valitsemisülesandega isikutega võib toimuda erinevatel aegadel grupi auditi käigus. Näiteks võib infot vahetada lõigu 57 punktis a viidatud asjaolu kohta pärast seda, kui grupi audiitor on määranud kindlaks komponentide finantsinformatsiooni puhul tehtava töö. Teisalt võib lõigu 57 punktis b viidatud asjaolu kohta infot vahetada auditi lõpus ja lõigu 57 punktides c–d viidatud asjaolude kohta võib infot vahetada nende esinemise korral.

A164. ISA 260 (muudetud)<sup>92</sup> nõuab, et audiitor peab vahetama valitsemisülesandega isikutega infot ülevaate andmiseks auditi planeeritava ulatuse ja ajastuse kohta. Grupi auditi puhul aitab see infovahetus valitsemisülesandega isikutel aru saada nende komponentide kindlaksmääramisest grupi audiitori poolt, milles audititööd tehakse, sealhulgas sellest, kas teatavaid grupi majandus- või äriüksusi kaalutakse koos ühe komponendina, ning komponentide audiitorite planeeritavast kaasamisest. Samuti aitab see infovahetus omandada ühise arusaamise grupist ja selle keskkonnast (vt lõik 30) ning valdkondadest (kui on), mille puhul valitsemisülesandega isikud võivad taotleda grupi audiitorilt täiendavate protseduuride läbiviimist, ning pidada nende üle arutelu.

---

<sup>91</sup> ISA 240, lõigud 41–43

<sup>92</sup> ISA 260 (muudetud), lõik 15

*Sisekontrolli tuvastatud puudusi käsitlev infovahetus (vt lõik 58)*

A165. Grupi audiitor vastutab tehtud audititöö alusel selle kindlaksmääramise eest, kas üks või mitu tuvastatud puudust kujutavad endast märkimisväärsed puudusi igaüks eraldi või omavahelises kombinatsioonis.<sup>93</sup> Grupi audiitor võib paluda komponendi audiitorilt sisendit selle kohta, kas komponendis tuvastatud puudus või puuduste kombinatsioon kujutab endast märkimisväärset sisekontrolli puudust.

**Dokumentatsioon** (vt lõik 59)

A166. Muud ISAd sisaldavad spetsiifilisi dokumentatsiooninõudeid, mis on mõeldud selgitama ISA 230 kohaldamist nende muude ISAd teatud tingimuste korral. ISA 230 lisas loetletakse muud ISAd, mis sisaldavad dokumentatsiooni kohta spetsiifilisi nõudeid ja juhiseid.

A167. Grupi auditiga seotud auditi dokumentatsioon toetab lõigu 51 kohast grupi audiitori hinnangut selle kohta, kas on hangitud piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal, mis on grupiauditiarvamuse aluseks. Vt ka lõik A154.

A168. Grupi auditiga seotud auditi dokumentatsioon hõlmab:

- grupi audiitori failis sisalduvat dokumentatsiooni ja
- vastavates komponendi audiitori failides sisalduvat eraldiseisvat dokumentatsiooni, mis on seotud grupi auditi otstarbel komponentide audiitorite tehtud tööga (st komponendi audiitori auditi dokumentatsiooni).

A169. Grupi auditiga seotud auditi dokumentatsiooni lõpliku kokkupanemise ja säilitamise suhtes kohaldatakse grupi audiitori ettevõtte poliitikaid või protseduure kooskõlas standardiga ISQM 1.<sup>94</sup> Grupi audiitor võib anda komponentide audiitoritele spetsiifilisi juhiseid grupi auditi otstarbel nende poolt tehtud töö dokumentatsiooni kokkupanemise ja säilitamise kohta.

*Grupi audiitori poolse komponentide kindlaksmääramise alus* (vt lõigu 59 punkt b)

A170. Grupi audiitori poolse komponentide kindlaksmääramise alust võib dokumenteerida mitmesugustel viisidel, sealhulgas näiteks selle ISA lõikudes 22 ja 33 ning lõigu 57 punktis a sisalduvate nõuete täitmisega seotud dokumentatsioonina.

*Grupi audiitori poolse komponentide audiitorite pädevuse ja võimekuse kindlaksmääramise alus* (vt lõigu 59 punkt d)

A171. ISQM 1<sup>95</sup> sisaldab juhiseid asjaolude kohta, mida ettevõtte poliitikates või protseduurides võidakse käsitleda seoses töövõtu meeskonna liikmete pädevuse ja võimekusega. Sellised poliitikad või protseduurid võivad kirjeldada või anda juhiseid selle kohta, kuidas dokumenteerida töövõtu meeskonna, sealhulgas komponentide audiitorite, pädevuse ja võimekuse kindlaksmääramist. Näiteks võib komponendi audiitorilt lõigu 24 kohaselt saadud kinnitus hõlmata informatsiooni komponendi audiitori kogemuste kohta asjassepuutuvast majandusharus. Samuti võib grupi audiitor küsida kinnitust selle kohta, et komponendi audiitoril on piisav aeg määratud auditiprotseduuride läbiviimiseks.

<sup>93</sup> ISA 265, lõik 8

<sup>94</sup> ISQM 1, lõigu 31 punkt f ja lõigud A83–A85

<sup>95</sup> ISQM 1, lõik A96

*Komponentide audiitorite suunamise ja järelevalve ning nende töö ülevaatamise dokumenteerimine (vt lõigu 59 punkt f)*

A172. Nagu on kirjeldatud lõigus A75, kohandab grupi audiitor grupi auditi puhul lähenemisviisi suunamisele, järelevalvele ja ülevaatamisele töövõtu faktide ja tingimuste põhjal ning üldjuhul hõlmab see kombinatsiooni grupi audiitori ettevõtte poliitikate või protseduuride ja grupi auditi puhul spetsiifiliste vastuste käsitlemisest. Sellised poliitikad või protseduurid võivad kirjeldada ka grupi audiitori poolse töövõtu meeskonna suunamise ja järelevalve ning selle töö ülevaatamise dokumentatsiooni või anda selle kohta juhiseid.

A173. ISA 300<sup>96</sup> nõuab, et audiitor töötaks välja auditiplaani, mis hõlmab töövõtu meeskonna liikmete planeeritud suunamise ja järelevalve ning nende töö ülevaatamise olemuse, ajastuse ja ulatuse kirjeldust. Kui on kaasatud komponentide audiitorid, on selliste kirjelduste ulatus komponentide lõikes sageli erinev, arvestades, et komponentide audiitorite suunamise ja järelevalve ning nende töö ülevaatamise planeeritud olemust, ajastust ja ulatust võivad mõjutada lõigus A51 kirjeldatud asjaolud.

A174. Grupi audiitori dokumentatsioon komponentide audiitorite suunamise ja järelevalve ning nende töö ülevaatamise kohta võib hõlmata näiteks:

- nõutavat infovahetust komponentide audiitoritega, sealhulgas välja antud juhiseid ja muid kinnitusi, mis on nõutavad käesoleva ISAga;
- põhjendust komponendi audiitori asukohtadesse tehtavate külaskäikude väljavalimise, koosolekutel osalejate ja arutatavate asjaolude olemuse kohta;
- asjaolusid, mida arutatakse koosolekutel komponentide audiitorite või komponendi juhtkonnaga;
- põhjendust grupi audiitori poolse komponendi audiitori sellise auditi dokumentatsiooni kindlaksmääramise kohta, mis on välja valitud ülevaatamiseks;
- muutusi komponentide audiitorite töösse kaasamise planeeritud olemuses ja ulatuses ning selle põhjuseid (nt töövõtu meeskonna enam kogunud liikmete määramine auditi valdkondadesse, mis on esialgu eeldatust keerukamad või subjektiivsemad).

A175. Lõigus 47 nõutakse, et grupi audiitor peab kindlaks määrama, kas ja millises ulatuses on vaja täiendavalt üle vaadata komponendi audiitori auditi dokumentatsiooni. Lõikudes A148–A149 antakse grupi audiitorile selliseks kindlaksmääramiseks juhiseid.

A176. Komponendi audiitori auditi dokumentatsiooni ei ole tavaliselt vaja taasesitada grupi audiitori auditi failis. Siiski võib grupi audiitor otsustada, et ta võtab komponendi audiitori teatava dokumentatsiooni kokku, taasesitab seda või säilitab selle koopiaid grupi audiitori auditi failis täiendamaks kirjeldust komponendi audiitori edastatud infos sisalduva konkreetse asjaolu kohta, sealhulgas asjaolude kohta, millega seoses tuleb käesoleva ISA alusel infot vahetada. Näited komponendi audiitori sellise dokumentatsiooni kohta võivad hõlmata:

- komponendi audiitori tehtud selliste märkimisväärsete otsustuste loetelu või kokkuvõtet, mis on grupi auditi puhul asjassepuutuvad, ning nende kohta tehtud järeldusi;
- asjaolusid, mille kohta võib olla vaja vahetada infot grupi valitsemisülesandega isikutega, või

---

<sup>96</sup> ISA 300, lõik 9

- asjaolusid, mille puhul võidakse kindlaks määrata, et need on peamised auditi asjaolud, mille kohta tuleb grupi finantsaruandeid käsitlevas audiitori aruandes infot esitada.

A177. Kui seadus või regulatsioon seda nõuab, võib komponendi audiitori teatavat dokumentatsiooni olla vaja lisada grupi audiitori auditi faili, näiteks selleks, et vastata reguleeriva asutuse taotlusele vaadata üle dokumentatsioon, mis on seotud komponendi audiitori tehtud tööga.

A178. Poliitikad või protseduurid, mille ettevõtte on kehtestanud kooskõlas ettevõtte kvaliteedijuhtimise süsteemiga või ettevõtte või võrgustiku antud ressursid võivad aidata grupi audiitorit komponentide audiitorite suunamise ja järelevalve ning nende töö ülevaatamise dokumenteerimisel. Näiteks võib grupi audiitori ja komponentide audiitorite vahelise infovahetuse hõlbustamiseks kasutada elektroonilist auditi tööriista. Elektroonilist auditi tööriista võib kasutada ka auditi dokumentatsiooni puhul, sealhulgas informatsiooni esitamiseks ülevaataja(te) ning tema (nende) ülevaatuse kuupäeva(de) ja ulatuse kohta.

*Täiendavalt arvessevõetavad asjaolud, kui juurdepääs komponendi audiitori auditi dokumentatsioonile on piiratud (vt lõik 59)*

A179. Grupi auditiga seotud auditi dokumentatsioon võib teatavates tingimustes tuua kaasa täiendavat keerukust või probleeme. Nii võib juhtuda näiteks siis, kui seadus või regulatsioon piirab komponendi audiitoril dokumentatsiooni esitamist väljaspool tema jurisdiktsiooni või kui sõda, rahvarahutused või haiguspuhangud piiravad juurdepääsu asjassepuutuvale komponendi audiitori auditi dokumentatsioonile.

A180. Grupi audiitor võib olla võimeline minema mööda sellistest piirangutest näiteks:

- külastades komponendi audiitori asukohta või kohtudes komponendi audiitoriga asukohas, mis erineb komponendi audiitori asukohast, et vaadata üle komponendi audiitori auditi dokumentatsioon;
- vaadates asjassepuutuva auditi dokumentatsiooni üle kaugteel tehnoloogia kasutamise abil, kui see ei ole seaduse või regulatsiooniga keelatud;
- taotledes komponendi audiitorilt sellise memorandumi koostamist ja esitamist, milles käsitletakse asjassepuutuvat informatsiooni, ning pidades vajaduse korral komponendi audiitoriga arutelusid, et arutada memorandumi sisu, või
- arutades komponendi audiitoriga komponendi audiitori läbiviidud protseduure, hangitud tõendusmaterjali ja tehtud järeldusi.

See, kas ühest või mitmest eespool kirjeldatud sammust võib piisata, et minna piirangutest mööda, on kutsealase otsustuse küsimus ning oleneb grupi auditi faktidest ja tingimustest.

A181. Kui juurdepääs komponendi audiitori auditi dokumentatsioonile on piiratud, peab grupi audiitori dokumentatsioon sellegipoolest olema vastavuses ISAde nõuetega, sealhulgas nendega, mis on seotud grupi audiitori poolse komponentide audiitorite suunamise ja järelevalve ning nende töö ülevaatamise olemuse, ajastuse ja ulatuse dokumenteerimisega. Lõikudes A148–A149 sisalduvad juhised võivad olla kasulikud grupi audiitori poolse komponendi audiitori auditi dokumentatsiooni ülevaatamise ulatuse kindlaksmääramisel sellistes tingimustes. Lõikudes A176 ja A177 on esitatud näited tingimuste kohta, mille korral võib komponendi audiitori teatava auditi dokumentatsiooni lisada grupi audiitori auditi faili.

A182. Kui grupi audiitor ei ole võimeline minema mööda komponendi audiitori auditi dokumentatsioonile juurdepääsu piirangutest, võib grupi audiitoril olla vaja kaaluda, kas esineb ulatuse piiratus, mille puhul võib olla nõutav grupi finantsaruandeid käsitleva arvamuse modifitseerimine. Vt lõik A45.



## Näide sõltumatu audiitori aruande kohta, kui grupi audiitor ei ole suuteline hankima piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali aluse andmiseks grupiauditiarvamusele

Selle näitliku audiitori aruande puhul eeldatakse järgmiste tingimuste olemasolu.

- Börsinimekirja kandmata majandusüksuse konsolideeritud finantsaruannete tervikkomplekti audit, kasutades õiglase esitusviisi raamistikku. See audit on grupi audit tütaretevõtetega majandusüksuse kohta (st rakendatakse standardit ISA 600 (muudetud)).
- Konsolideeritud finantsaruanded on koostatud majandusüksuse juhtkonna poolt vastavalt IFRSidele (üldotstarbeline raamistik).
- Auditi töövõtu tingimused kajastavad ISAs 210 esitatud kirjeldust juhtkonna kohustusest seoses konsolideeritud finantsaruannetega.
- Grupi audiitor ei ole võimeline hankima piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali komponendi kohta, mis on arvestatud kapitaliosaluse meetodil (kajastatud summas 15 miljonit dollarit finantsseisundi aruandes, mis kajastab varade kogusummat 60 miljonit dollarit), sest grupi audiitoril ei olnud juurdepääsu komponendi arvestusandmetele, juhtkonnale ega audiitorile.
- Grupi audiitor on lugenud läbi komponendi auditeeritud finantsaruanded seisuga 31. detsember 20X1, sealhulgas audiitori aruande nende kohta, ja on võtnud arvesse seotud finantsinformatsiooni, mis grupi juhtkonnal komponendi kohta teada on.
- Grupi töövõtu partneri otsustuse kohaselt on piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali hankimise võimetuse mõju grupi finantsaruannetele oluline, kuid mitte läbiv.<sup>1</sup>
- IESBA koodeks sisaldab kõiki auditis rakendatavaid asjassepuutuvaid eetikanõudeid.
- Audiitor on hangitud auditi tõendusmaterjali põhjal teinud järelduse, et ei esine olulist ebakindlust sündmuste või tingimuste suhtes, mis võivad tekitada märkimisväärset kahtlust majandusüksuse suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana vastavalt ISA-le 570 (muudetud).
- Audiitorilt ei nõuta info esitamist peamiste auditi asjaolude kohta vastavalt ISA-le 701<sup>2</sup> ja ta ei ole ka muidu otsustanud seda infot esitada.
- Audiitor on saanud kogu muu informatsiooni enne audiitori aruande kuupäeva ja märkus(t)ega arvamus konsolideeritud finantsaruannete kohta mõjutab ka muud informatsiooni.
- Konsolideeritud finantsaruannete järelevalve eest vastutavad isikud erinevad konsolideeritud finantsaruannete koostamise eest vastutavatest isikutest.

<sup>1</sup> Kui grupi töövõtu partneri otsustuse kohaselt oleks piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali hankimise võimetuse mõju grupi finantsaruannetele oluline ja läbiv, loobuks grupi töövõtu partneri arvamus avaldamisest kooskõlas ISAga 705 (muudetud).

<sup>2</sup> ISA 701 „Peamiste auditi asjaolude kohta informatsiooni esitamine sõltumatu audiitori aruandes“

- **Lisaks konsolideeritud finantsaruannete auditile on audiitoril teisi kohaliku seaduse järgseid aruandluskohustusi.**

## SÕLTUMATU AUDIITORI ARUANNE

Ettevõtte ABC aktsionäridele [või muu asjakohane adressaat]

### Konsolideeritud finantsaruannete auditi aruanne<sup>3</sup>

#### Märkus(t)ega arvamus

Oleme auditeerinud ettevõtte ABC ja selle tütarettevõtete (grupp) konsolideeritud finantsaruandeid, mis sisaldavad konsolideeritud finantsseisundi aruannet seisuga 31. detsember 20X1 ning konsolideeritud koondkasumiaruannet, konsolideeritud omakapitali muutuste aruannet ja konsolideeritud rahavoogude aruannet eeltoodud kuupäeval lõppenud aasta kohta ning konsolideeritud finantsaruannete lisasid, sealhulgas märkimisväärsete arvestuspoliitikate kokkuvõtet.

Meie arvates, välja arvatud meie aruande osas „Märkus(t)ega arvamuse alus” kirjeldatud asjaolu võimalikud mõjud, kajastavad kaasnevad konsolideeritud finantsaruanded kõigis olulistes osades õiglaselt (või annavad õige ja õiglase ülevaate) grupi konsolideeritud finantsseisundit seisuga 31. detsember 20X1 ning grupi sellel kuupäeval lõppenud aasta konsolideeritud finantstulemust ja konsolideeritud rahavoogusid kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega (IFRSid).

#### Märkus(t)ega arvamuse alus

Ettevõtte ABC investering ettevõttes XYZ, mis on aasta jooksul omandatud välismaine sidusettevõte ja mida arvestatakse kapitaliosaluse meetodil, on kajastatud konsolideeritud finantsseisundi aruandes summas 15 miljonit dollarit seisuga 31. detsember 20X1 ja ABC osa XYZ-i netokasumis 1 miljon dollarit on kajastatud eeltoodud kuupäeval lõppenud aasta konsolideeritud koondkasumiaruandes. Me ei olnud võimelised hankima piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali ABC poolt XYZ-sse tehtud investeeringu bilansilise jääkmaksumuse kohta seisuga 31. detsember 20X1 ja ABC osa kohta XYZ-i aasta netokasumis, sest meile keelati juurdepääs XYZ-i finantsinformatsioonile, juhtkonnale ja audiitoritele. Seega ei olnud me võimelised määrama kindlaks, kas nende summade suhtes oli vaja mingeid korrigeerimisi.

Viisime auditi läbi kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega (ISAd). Meie kohustusi vastavalt nendele standarditele kirjeldatakse täiendavalt meie aruande osas „Audiitori kohustused seoses konsolideeritud finantsaruannete auditiga”. Oleme grupist sõltumatud kooskõlas Rahvusvahelise Arvestusekspertide Eetikastandardite Komitee „Kutseliste arvestusekspertide rahvusvahelise eetikakoodeksiga (sh rahvusvahelised sõltumatuse standardid)” (IESBA koodeks) ja oleme täitnud oma muud eetilised kohustused vastavalt IESBA koodeksile. Usume, et auditi tõendusmaterjal, mille oleme hankinud, on piisav ja asjakohane aluse andmiseks meie märkus(t)ega auditiarvamusele.

<sup>3</sup> Alapealkiri „Konsolideeritud finantsaruannete auditi aruanne” ei ole vajalik tingimustes, kus teine alapealkiri „Aruanne muude seadusest tulenevate ja regulatiivsete nõuete kohta” ei ole rakendatav.

**Muu informatsioon [või muu pealkiri, kui see on asjakohane, näiteks „Muu kui finantsaruandeid ja nende kohta koostatud audiitori aruannet käsitlev informatsioon”]**

*[Aruandlus vastavalt ISAs 720 (muudetud)<sup>4</sup> sätestatud aruandlusnõuetele – vt ISA 720 (muudetud) lisa 2 näide 6. Näites 6 esitatud muu informatsiooni osa viimast lõiku kohandatakse, et kirjeldada konkreetset asjaolu, mis tingib märkus(t)ega arvamuse ja mõjutab ka muud informatsiooni.]*

**Juhtkonna ja valitsemisülesandega isikute kohustused seoses konsolideeritud finantsaruannetega<sup>5</sup>**

*[Aruandlus vastavalt ISA-le 700 (muudetud)<sup>6</sup> – vt ISA 700 (muudetud) näide 2.]*

**Audiitori kohustused seoses konsolideeritud finantsaruannete auditiga**

*[Aruandlus vastavalt ISA-le 700 (muudetud) – vt ISA 700 (muudetud) näide 2. Viimast kahte lõiku, mis on rakendatavad üksnes börsinimekirja kantud majandusüksuste auditite suhtes, ei lisata.]*

**Aruanne muude seadusest tulenevate ja regulatiivsete nõuete kohta**

*[Aruandlus vastavalt ISA-le 700 (muudetud) – vt ISA 700 (muudetud) näide 2.]*

*[Allkiri kas audiitorettevõtte, personaalselt audiitori või mõlema nimel, olenevalt sellest, kuidas on konkreetsetes jurisdiktsioonis asjakohane]*

*[Audiitori aadress]*

*[Kuupäev]*

---

<sup>4</sup> ISA 720 (muudetud) „Audiitori kohustused seoses muu informatsiooniga”

<sup>5</sup> Näitlikes audiitori aruannetes võib olla vaja asendada terminid „juhtkond” ja „valitsemisülesandega isikud” muude terminitega, mis on konkreetse jurisdiktsiooni õigusraamistiku kontekstis asjakohased.

<sup>6</sup> ISA 700 (muudetud) „Arvamuse kujundamine ja aruandlus finantsaruannete kohta”

### **Arusaamine grupi sisekontrollisüsteemist**

1. Käesolevas lisas on esitatud näited sisekontrolliga seotud asjaolude kohta, mis võivad olla abiks sisekontrollisüsteemist arusaamise omandamisel grupi keskkonna kontekstis, ning see täpsustab, kuidas standardit ISA 315 (muudetud 2019)<sup>1</sup> tuleb grupi finantsaruannete auditis rakendada. Näited ei pruugi olla asjassepuutuvad iga grupi auditi töövõtu suhtes ja näidete nimekiri ei ole tingimata täielik.

#### **Kontrollikeskkond**

2. Grupi audiitori arusaamine kontrollikeskkonnast võib hõlmata alljärgnevat asjaolusid:
  - valitsemise ja juhtimise funktsioonide struktuur kogu grupis ning grupi juhtkonna järelevalvekohustused, sealhulgas grupi kuuluvate majandus- või äriüksuste juhtkonnale volituste ja kohustuse määramise korraldused;
  - kuidas on struktureeritud ja korraldatud valitsemisülesandega isikute tehtav järelevalve grupi sisekontrollisüsteemi üle;
  - kuidas vahetatakse kogu grupis infot eetika- ja käitumisstandardite kohta ning kuidas neid praktikas ellu viiakse (nt ülegrupilised programmid, nagu käitumiskoodeksid ja pettuse ärahoidmise programmid);
  - poliitikate ja protseduuride järjepidevus kogu grupis, sealhulgas grupi finantsaruandluse protseduuride käsiraamat.

#### **Grupi riskide hindamise protsess**

3. Grupi audiitori arusaamine grupi riskide hindamise protsessist võib hõlmata selliseid asjaolusid nagu grupi juhtkonna poolne riskide hindamise protsess, see on äririskide, sealhulgas pettuse riski, mis võib tingida grupi finantsaruannete olulise väärkajastamise, tuvastamise, analüüsimise ja juhtimise protsess. Samuti võib see hõlmata arusaamist sellest, kui keeruline on grupi riskide hindamise protsess ning milline on majandus- ja äriüksuste kaasatus sellesse protsessi.

#### **Grupi protsess sisekontrollisüsteemi monitoorimiseks**

4. Grupi audiitori arusaamine grupi sisekontrollisüsteemi monitoorimise protsessist võib hõlmata selliseid asjaolusid nagu kontroll(imehhanism)ide monitoorimine, sealhulgas seda, kuidas kontroll(imehhanism)e monitooritakse kogu grupis, ning, kui asjassepuutuv, siseauditi funktsiooni tegevusi kogu grupis, sealhulgas selle olemust ning kaasnevat kohustusi ja tegevusi seoses kontroll(imehhanism)ide monitoorimisega grupi kuuluvates majandus- või äriüksustes. ISA 610 (muudetud 2013)<sup>2</sup> nõuab, et audiitor hindaks, millisel määral toetavad siseauditi funktsiooni organisatsiooniline staatus ning asjassepuutuvad poliitikad ja protseduurid siseaudiitorite objektiivsust, siseauditi funktsiooni pädevustaset ning kas siseauditi funktsiooni täitja kasutab süstemaatilist ja distsiplineeritud lähenemisviisi, sealhulgas kvaliteedikontrolli.

---

<sup>1</sup> ISA 315 (muudetud 2019), 3. lisa

<sup>2</sup> ISA 610 (muudetud 2013) „Siseaudiitorite töö kasutamine”, lõik 15

## Infosüsteem ja infovahetus

5. Grupi audiitori arusaamine grupi infosüsteemist ja infovahetusest võib hõlmata alljärgnevat asjaolusid:
- grupi infotehnoloogilise keskkonna tsentraliseerimise ulatus ning infotehnoloogiliste rakenduste, infotehnoloogiliste protsesside ja infotehnoloogilise infrastruktuuri ühtsus;
  - grupi juhtkonna poolne grupi kuuluvate majandus- või äriüksuste tegevuste ja nende finantstulemuste, sealhulgas regulaarsete aruandlusrutiinide, monitoorimine, mis võimaldab grupi juhtkonnal monitoorida tulemuslikkust võrreldes eelarvetega ja astuda asjakohaseid samme;
  - grupisiseste tehingute ja realiseerimata kasumite ning grupisiseste kontosaldoade monitoorimine, kontrollimine, kooskõlastav võrdlemine ja elimineerimine grupi tasandil;
  - grupi kuuluvatelt majandus- või äriüksustelt saadud finantsinformatsiooni õigeaegsuse monitoorimine ning selle täpsuse ja täielikkuse hindamise protsess.

### *Konsolideerimisprotsess*

6. Grupi audiitori arusaamine konsolideerimisprotsessist võib hõlmata alljärgnevat asjaolusid.

Rakendatava finantsaruandluse raamistikuga seotud asjaolud:

- see, mil määral grupi kuuluvate majandus- või äriüksuste juhtkonnal on arusaamine rakendatavast finantsaruandluse raamistikust;
- grupi kuuluvate majandus- või äriüksuste tuvastamise ja arvestamise protsess kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga;
- raporteeritavate segmentide tuvastamise protsess segmentiaruandluseks kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga;
- seotud osapooltega olemasolevate suhete ja seotud osapooltega tehtud tehingute tuvastamise protsess aruandluseks kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga;
- grupi finantsaruannete suhtes rakendatud arvestuspoliitika, nende muudatused võrreldes eelneva majandusaastaga ja rakendatava finantsaruandluse raamistiku kohastest uutest või ülevaadatud standarditest tulenevad muudatused;
- selliste grupi kuuluvate majandus- või äriüksuste käsitlemise protseduurid, mille majandusaasta lõpp erineb grupi majandusaasta lõpust.

Konsolideerimisprotsessiga seotud asjaolud:

- grupi juhtkonna protsess omandamiseks arusaamine grupi kuuluvate majandus- või äriüksuste kasutatud arvestuspoliitikatest ja, kui rakendatav, selle tagamine, et kasutatakse ühtseid arvestuspoliitikaid grupi kuuluvate majandus- või äriüksuste finantsinformatsiooni koostamiseks grupi finantsaruannete jaoks ning et tuvastatakse arvestuspoliitika erinevused ja korrigeeritakse need, kui see on nõutud rakendatava finantsaruandluse raamistiku tingimustes. Ühtsed arvestuspoliitika on spetsiifilised printsiibid, alused, tavad, eeskirjad ja praktikad, mida grupp on kasutusele võtnud rakendatava finantsaruandluse raamistiku alusel ning mida grupi kuuluvad majandus- või äriüksused kasutavad, et anda sarnastest tehingutest

järjepidevalt aru. Need poliitikad on tavaliselt kirjeldatud finantsaruandluse protseduuride juhendis ja aruandluspaketis, mille grupi juhtkond on välja andnud;

- grupi juhtkonna protsess tagamaks gruppi kuuluvate majandus- või äriüksuste poolt täielik, täpne ja õigeaegne finantsaruandlus konsolideerimise jaoks;
- protsess välismaiste gruppi kuuluvate majandus- või äriüksuste finantsinformatsiooni ümberarvestamiseks grupi finantsaruannete valuutasse;
- kuidas on grupi infotehnoloogiline keskkond korraldatud konsolideerimise jaoks ning poliitikad, milles määratletakse infovood konsolideerimisprotsessis, sealhulgas kasutatavad infotehnoloogilised rakendused;
- grupi juhtkonna protsess informatsiooni saamiseks järgnevate sündmuste kohta.

Konsolideerimise korrigeerimiste ja ümberklassifitseerimistega seotud asjaolud:

- protsess konsolideerimise korrigeerimiste kajastamiseks, sh sellega seotud kannete koostamine, kinnitamine ja töötlemine ning konsolideerimise eest vastutava personali kogemused;
- konsolideerimise korrigeerimised, mis on nõutud rakendatava finantsaruandluse raamistikuga;
- sündmuste ja tehingute, mis tingisid konsolideerimise korrigeerimisi, äriline põhjendus;
- gruppi kuuluvate majandus- või äriüksuste vaheliste tehingute sagedus, olemus ja suurus;
- grupisiseste tehingute ja realiseerimata kasumite ning grupisiseste kontosalvade monitoorimise, kontrollimise, kooskõlastava võrdlemise ja elimineerimise protseduurid;
- sammud, mis on astunud omandatud varade ja kohustiste õiglase väärtuse leidmiseks, protseduurid firmaväärtuse amortiseerimiseks (kui rakendatav) ja firmaväärtuse väärtuse languse testimine kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga;
- kokkulepped enamusomaniku või vähemusosalusega gruppi kuuluval majandus- või äriüksusel esinenud kahjumite kohta (nt vähemusosaluse kohustus heastada selliseid kahjumeid).

## **Kontrollitegevused**

7. Grupi audiitori arusaamine kontrollitegevustest võib hõlmata alljärgnevat asjaolusid:

- informatsiooni töötlemise kontroll(imehhanism)ide ja üldiste infotehnoloogia kontroll(imehhanism)ide ühtsus kogu grupis või selle osas;
- selliste kontroll(imehhanism)ide ülesehituse ühtsuse ulatus kogu grupis või selle osas, mis käsitlevad grupi finantsaruannete olulise väärkajastamise riske väite tasandil;
- ulatus, milles ühiselt välja töötatud kontroll(imehhanism)e on rakendatud järjepidevalt kogu grupis või selle osas.

### Näited sündmustest või tingimustest, mis võivad tingida grupi finantsaruannete olulise väärkajastamise riske

Allpool esitatakse näiteid sündmustest (sealhulgas tehingutest) ja tingimustest, mis võivad viidata grupi finantsaruannetes kas pettusest või veast tingitud olulise väärkajastamise riskide olemasolule, sealhulgas seoses konsolideerimisprotsessiga. Olemusliku riski teguri kaupa esitatud näited hõlmavad suurt hulka sündmusi ja tingimusi; siiski mitte kõik sündmused ja tingimused ei ole asjassepuutuvad iga grupi auditi töövõtu suhtes ja näidete nimekiri ei ole ammendav. Sündmused ja tingimused on liigitatud sellise olemusliku riski teguri järgi, mis võib antud tingimustes avaldada suurimat mõju. Tähtis on teada, et tulenevalt olemusliku riski tegurite omavahelistest seostest võivad näidetena esitatud sündmustele ja tingimustele rakendada või neid mõjutada erineval määral ka muud olemusliku riski tegurid. Vt ka ISA 315 (muudetud 2019), 2. lisa.

Olemusliku riski tegur	Näited sündmustest või tingimustest, mis võivad tingida grupi finantsaruannete olulise väärkajastamise riskide olemasolu väite tasandil
Keerukus	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Keerukate tehingute, mida arvestatakse rohkem kui ühes gruppi kuulavas majandus- või äriüksuses, olemasolu</li> <li>• Gruppi kuuluvate majandus- või äriüksuste poolt selliste arvestuspoliitikate rakendamine, mis erinevad grupi finantsaruannete suhtes rakendatud arvestuspoliitikatest</li> <li>• Arvestusalased mõõtmised või avalikustatud informatsioon, mis sisaldavad gruppi kuuluvate majandus- või äriüksuste kasutatavaid keerukaid protsesse, näiteks keerukate finantsinstrumentide arvestamine</li> <li>• Tegevused, mis on kõrgel määral keeruka regulatsiooni objektiks mitmes jurisdiktsioonis, või gruppi kuuluvad majandus- või äriüksused, mis tegutsevad mitmes majandusharus, mis on eri liiki regulatsioonide objektiks</li> </ul>
Subjektiivsus	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Otsustused selle kohta, milliste gruppi kuuluvate majandus- või äriüksuste finantsinformatsiooni tuleb kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga kajastada grupi finantsaruannetes, näiteks kas mis tahes eriotstarbelised majandusüksused või mittekauplevad majandusüksused on olemas ja nõuavad finantsaruannetesse lisamist</li> <li>• Otsustused rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuete korrektse rakendamise kohta gruppi kuuluvate majandus- või äriüksuste poolt</li> </ul>

Olemusliku riski tegur	Näited sündmustest või tingimustest, mis võivad tingida grupi finantsaruannete olulise väärkajastamise riskide olemasolu väite tasandil
Muutus	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sagedased omandamised, võõrandamised või ümberorganiseerimised</li> </ul>
Ebakindlus	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Välismaistes jurisdiktsioonides tegutsevad gruppi kuuluvad majandus- või äriüksused, mis võivad olla avatud sellistele teguritele nagu valitsuse ootamatu sekkumine sellistes valdkondades nagu kaubandus- ja fiskaalpoliitika ning piirangud valuuta ja dividendide liikumistele; ning valuutakursside kõikumised</li> </ul>
Vastuvõtlikkus väärkajastamisele juhtkonna erapoolikuse tõttu või muude pettuse riski tegurite tõttu, kuivõrd need mõjutavad olemuslikku riski	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ebatavalised suhted ja tehingud seotud osapooltega</li> <li>• Gruppi kuuluvad majandus- või äriüksused erinevate majandusaasta lõppkuupäevadega, mida võidakse ära kasutada tehingute ajastamise manipuleerimiseks</li> <li>• Kinnitamata või mittetäielike konsolideerimise korrigeerimiste eelnevad juhtumid</li> <li>• Agressiivne maksuplaneerimine grupis või suured rahalised tehingud majandusüksustega maksuparadiisides</li> <li>• Eelnevad juhtumid grupisisesete kontosaldoodega, mis ei läinud konsolideerimisel tasakaalu või ei olnud kooskõlastavalt võrreldavad</li> <li>• Suured või ebatavalised grupisisesed rahaülekanded, eelkõige äsja asutatud majandus- või äriüksustele, mis tegutsevad märkimisväärse või kõrgendatud pettuse riskiga asukohtades</li> </ul>

Näitajad, mis osutavad sellele, et kontrollikeskkond, grupi riskide hindamise protsess või grupi protsess grupi sisekontrollisüsteemi monitoorimiseks ei ole grupi tingimustes asjakohane, võttes arvesse grupi olemust ja keerukust, ega kujuta endast grupi sisekontrollisüsteemi muude komponentide jaoks asjakohast alust, hõlmavad:

- kehvi ettevõtete valitsemise struktuure, sealhulgas otsustamise protsesse, mis ei ole läbipaistvad;
- mitteeksisteerivaid või mittetulemuslikke kontroll(imehhanism)e grupi finantsaruandluse protsessi üle, sealhulgas ebaadekvaatset grupi juhtkonna informatsiooni gruppi kuuluvate majandus- või äriüksuste tegevuste ja finantstulemuste monitoorimise kohta.