

Small and Medium Practices Committee   
International Federation of Accountants   
529 Fifth Avenue, 6th Floor   
New York, NY 10017 USA

Rahvusvahelise Arvestusekspertide Föderatsiooni (IFAC) väikese ja keskmise suurusega praksiste komitee esindab väikese ja keskmise suurusega praksistes tegutsevate kutseliste arvestusekspertide huve. Komitee töötab välja juhiseid ja abivahendeid ning teeb tööd selle nimel, et standardite kehtestajad, reguleerijad ja poliitikakujundajad arvestaksid väikese ja keskmise suurusega praksistega. Komitee kõneleb ka väikese ja keskmise suurusega praksiste nimel, et suurendada teadlikkust nende rollist ja väärtusest, eriti väikese ja keskmise suurusega majandusüksuste toetamisel, ning üldiselt väikeettevõtete tähtsusest. Lisainfot saab aadressil [www.ifac.org/SMP.](http://www.ifac.org/SMP)

Selle väljaande saab alla laadida IFACi veebilehe väljaannete ja materjalide jaotisest:  
[www.ifac.org/publications-resources](http://www.ifac.org/publications-resources). Heakskiidetud tekst on avaldatud inglise keeles.

IFACi eesmärk on teenida avalikku huvi, aidates välja töötada kvaliteetseid standardeid ja juhiseid ning toetades nende vastuvõtmist ja rakendamist, aidates arendada tugevaid arvestusekspertide kutseorganisatsioone ja ettevõtteid ning kutseliste arvestusekspertide kvaliteetseid praksiseid, reklaamides kutseliste arvestusekspertide väärtust kogu maailmas ning avaldades oma arvamust avalikku huvi pakkuvatel teemadel.

Väikese ja keskmise suurusega praksiste komitee avaldab tänu selle juhendi väljatöötamisel komiteele osutatud abi eest rakendusjuhiste töörühmale. Rakendusjuhiste töörühma kuuluvad komitee liikmed Abdulwahid Aboo, Subodh Kumar Agrawal, Katharine E. Bagshaw, Brian Bluhm, Phil Cowperthwaite, Chen Longwei, Dawn McGeachy-Colby, Andreas Noodt ja Inge Saeys ning tehnilised nõustajad Mark Koziel, Gail McEvoy, Ken McManus, Guy Van de Velde, Jonnalagadda Venkateswarlu, Gillian Waldbauer, Makokha Wanjala ja Sun Xiaoyue.

Lisainfo saamiseks saatke palun e-kiri aadressil: Paul Thompson, asedirektor, SME & SMP Affairs,   
[PaulThompson@ifac.org](mailto:PaulThompson%40ifac.org?subject=).

Standardieelnõud, konsultatsioonidokumendid ja muud IFACi väljaanded avaldatakse IFACi poolt ja need on kaitstud tema autoriõigusega.

IFAC ei vastuta selles väljaandes sisalduva materjali alusel tegutsevatele või tegutsemast hoiduvatele isikutele tekkinud kahju eest, olenemata sellest, kas kahju tekkis hooletusest või muul viisil.

IFACi logo, „Rahvusvaheline Arvestusekspertide Föderatsioon” ja „IFAC” on IFACile kuuluvad kauba- ja teenusemärgid.

Autoriõigus © detsember 2013 Rahvusvaheline Arvestusekspertide Föderatsioon (IFAC). Kõik õigused kaitstud. Käesoleva dokumendi taasesitamiseks, salvestamiseks, edastamiseks või muul viisil kasutamiseks on vaja IFACi kirjalikku luba, kui seaduses ei ole sätestatud teisiti. Taotlused esitada aadressil: [permissions@ifac.org](mailto:permissions%40ifac.org?subject=).

ISBN: 978-1-60815-164-6

Käesolev juhend on tõlgitud eesti keelde Rahandusministeeriumi eestvedamisel 2015. aasta jaanuariks ning on levitatud IFAC-ilt saadud loa alusel. Juhendi tõlkeprotsess on läbi arutatud IFACi esindajatega ning tõlkimine viidi läbi kooskõlas „IFAC-i poolt välja töötatud standardite tõlkimise ja levitamise poliitikaga“. Juhendi tunnustatud terviktekst on see, mis on avaldatud IFAC-i poolt inglise keeles.

Juhendi inglise keelne tekst © 2013 Rahvusvahelise arvestusekspertide föderatsiooni poolt (IFAC). Kõik õigused kaitstud.

Juhendi eesti keelne tekst © 2015 Rahvusvahelise arvestusekspertide föderatsiooni poolt (IFAC). Kõik õigused kaitstud.



Published by:

Sisukord

Eessõna

[EESSÕNA 6](#_Toc402382177)

[1. JUHENDI KASUTAMINE 8](#_Toc402382178)

[1.1 SISSEJUHATUS 8](#_Toc402382179)

[1.1-1 Juhendi eesmärk 8](#_Toc402382180)

[1.1-2 Juhendi kasutamine 8](#_Toc402382181)

[1.1-3 IFACi vahendid 9](#_Toc402382182)

[1.2 SISU JA STRUKTUUR 9](#_Toc402382183)

[1.2-1 Peatükkide struktuur 9](#_Toc402382184)

[1.2-2 Kasutatud lühendid 9](#_Toc402382185)

[2. ÜLEVAATUSE TÖÖVÕTU ÜLEVAADE 10](#_Toc402382186)

[2.1-1 ISRE 2400 (muudetud) rakendamisala 10](#_Toc402382187)

[2.1-2 Töövõtu eesmärgid 10](#_Toc402382188)

[2.1-3 Auditi, ülevaatuse ja finantsinformatsiooni koostamise töövõttude võrdlus 13](#_Toc402382189)

[2.1-4 Ülevaatuse töövõtu läbiviimise etapid 13](#_Toc402382190)

[2.1-5 Töövõttude muud erinevused 14](#_Toc402382191)

[2.2 KASUTAMISVIISID JA KASUD 15](#_Toc402382192)

[2.2-1 Kasutamisviisid 15](#_Toc402382193)

[2.2-2 Kasud 15](#_Toc402382194)

[2.2-3 Kasutamine vastavalt finantsaruannete kasutajatele 16](#_Toc402382195)

[2.3 ELEMENDID 16](#_Toc402382196)

[2.3-1 Neli elementi 16](#_Toc402382197)

[2.3-2 Praktiseerija aruanne 17](#_Toc402382198)

[2.3-3 Jõustumiskuupäev 18](#_Toc402382199)

[3. AKTSEPTEERIMINE 19](#_Toc402382200)

[3.1 AUDIITORETTEVÕTJA VALMISOLEK 19](#_Toc402382201)

[3.1-1 Standardist ISRE 2400 (muudetud) arusaamine 19](#_Toc402382202)

[3.1-2 Eetikastandardid 20](#_Toc402382203)

[3.1-3 Kutsealane skeptitsism 20](#_Toc402382204)

[3.1-4 Kutsealane otsustus 22](#_Toc402382205)

[3.1-5 Pädevus 23](#_Toc402382206)

[3.1-6 Kvaliteedikontroll 24](#_Toc402382207)

[3.2 TÖÖVÕTU AKTSEPTEERIMINE JA JÄTKAMINE 26](#_Toc402382208)

[3.2-1 Ratsionaalne eesmärk 26](#_Toc402382209)

[3.2-2 Töövõtu asjakohasus 27](#_Toc402382210)

[3.2-3 Sõltumatus 28](#_Toc402382211)

[3.2-4 Ulatuse piiratus 28](#_Toc402382212)

[3.2-5 Kahtlused juhtkonna aususe suhtes. 29](#_Toc402382213)

[3.3 TÖÖVÕTUTINGIMUSTE KOKKULEPPIMINE 29](#_Toc402382214)

[3.3-1 Töövõtu eeltingimused 30](#_Toc402382215)

[3.3-2 Ebarahuldavad töövõtutingimused 34](#_Toc402382216)

[3.3-3 Töövõtutingimuste kokkuleppimine 34](#_Toc402382217)

[4. PLANEERIMINE 37](#_Toc402382218)

[4.1 PIDEV INFOVAHETUS 37](#_Toc402382219)

[4.1-1 Valitsemisülesandega isikud 37](#_Toc402382220)

[4.1-2 Infovahetuse viisid 37](#_Toc402382221)

[4.2 OLULISUSE KINDLAKSMÄÄRAMINE JA KOHALDAMINE 39](#_Toc402382222)

[4.2-1 Töövõtu olulisuse arvutamine 40](#_Toc402382223)

[4.2-2 Kohaldamine 42](#_Toc402382224)

[4.2-3 Muutmine 43](#_Toc402382225)

[4.3 MAJANDUSÜKSUSEST ARUSAAMINE 43](#_Toc402382226)

[4.3-1 Tähtsus 43](#_Toc402382227)

[4.3-2 Ulatus 45](#_Toc402382228)

[4.3-3 Arusaamise omandamise viisid 47](#_Toc402382229)

[4.3-4 Planeerimine 50](#_Toc402382230)

[4.4 ASJAKOHASTE PROTSEDUURIDE KAVANDAMINE 53](#_Toc402382231)

[4.4-1 Protseduuride liigid 54](#_Toc402382232)

[4.4-2 Järelepärimised 55](#_Toc402382233)

[4.4-3 Analüütilised protseduurid 55](#_Toc402382234)

[5. LÄBIVIIMINE 59](#_Toc402382235)

[5.1 PROTSEDUURIDE TEOSTAMINE 59](#_Toc402382236)

[5.1-1 Analüütilised protseduurid 60](#_Toc402382237)

[5.1-2 Järelepärimiste tegemine 60](#_Toc402382238)

[5.1-3 Seotud osapooled 70](#_Toc402382239)

[5.1-4 Pettus ja õigusnormide mittejärgimine 72](#_Toc402382240)

[5.1-5 Tegevuse jätkuvus 74](#_Toc402382241)

[5.1-6 Ülevaatuse töövõtt ja komponendi audiitor 76](#_Toc402382242)

[5.1-7 Muud küsimused 77](#_Toc402382243)

[5.1-8 Täiendavad protseduurid 79](#_Toc402382244)

[5.1-9 Järgnevad sündmused 84](#_Toc402382245)

[5.1-10 Kirjalikud esitised 86](#_Toc402382246)

[5.2 SAADUD TÕENDUSMATERJALI HINDAMINE 88](#_Toc402382247)

[5.2-1 Järelevalve ja ülevaatus 88](#_Toc402382248)

[5.2-2 Hangitud asjakohase tõendusmaterjali piisavus 89](#_Toc402382249)

[5.3 ÜLEVAATUSE DOKUMENTATSIOON 91](#_Toc402382250)

[5.3-1 Dokumentatsioon 91](#_Toc402382251)

[5.3-2 Faili koostamine 94](#_Toc402382252)

[6. ARUANDLUS 95](#_Toc402382253)

[6.1 ASJAKOHASE KOKKUVÕTTE KUJUNDAMINE 95](#_Toc402382254)

[6.1-1 Finantsaruande esitusviisi hindamine 95](#_Toc402382255)

[6.1-2 Tuvastatud väärkajastamiste hindamine 96](#_Toc402382256)

[6.1-3 Tähelepanekutest teavitamine 98](#_Toc402382257)

[6.1-4 Lahknevused 99](#_Toc402382258)

[6.2 ARUANDE SÕNASTUS 99](#_Toc402382259)

[6.2-1 Aruande elemendid 101](#_Toc402382260)

[6.2-2 Asjaolu rõhutamine 101](#_Toc402382261)

[6.2-3 Muu asjaolu 102](#_Toc402382262)

[6.2-4 Muud aruandluskohustused 103](#_Toc402382263)

[6.2-5 Aruande kuupäev 104](#_Toc402382264)

[6.2-6 Modifitseerimata kokkuvõte 104](#_Toc402382265)

[6.3 MODIFITSEERITUD KOKKUVÕTE 105](#_Toc402382266)

[6.3-1 Modifitseeritud kokkuvõtet nõudvad asjaolud 107](#_Toc402382267)

[6.3-2 Kolm modifitseeritud kokkuvõtet 108](#_Toc402382268)

[6.3-3 Kokkuvõtte alust käsitleva lõigu sisu 109](#_Toc402382269)

[LISA A 110](#_Toc402382270)

[JUHENDIS KASUTATUD TERMINITE KIRJELDUS 110](#_Toc402382271)

[LISA B 113](#_Toc402382272)

[KLIENDI AKTSEPTEERIMISE / KLIENDISUHTE JÄTKAMISE KONTROLLNIMEKIRI 113](#_Toc402382273)

[LISA C 115](#_Toc402382274)

[TÖÖVÕTUKIRJA NÄIDIS 115](#_Toc402382275)

[LISA D 120](#_Toc402382276)

[MAJANDUSÜKSUSEST ARUSAAMISE KONTROLLNIMEKIRI 120](#_Toc402382277)

[LISA E 122](#_Toc402382278)

[ANALÜÜTILISTE PROTSEDUURIDE NÄITED 122](#_Toc402382279)

[LISA F 125](#_Toc402382280)

[TEGEVUSE JÄTKUVUST MÕJUTAVAD SÜNDMUSED JA TINGIMUSED 125](#_Toc402382281)

[LISA G 127](#_Toc402382282)

[TOIMIKU KOOSTAMISE KONTROLLNIMEKIRJA NÄIDIS 127](#_Toc402382283)

[LISA H 130](#_Toc402382284)

[JUHTKONNA KIRJALIKE ESITISTE NÄIDIS 130](#_Toc402382285)

[LISA I 132](#_Toc402382286)

[ARUANDE MODIFITSEERITUD KOKKUVÕTETE NÄIDISED 132](#_Toc402382287)

# EESSÕNA

Paljud väikese ja keskmise suurusega majandusüksused kogu maailmas ei ole auditikohuslased. Nad võivad siiski soovida suurendada oma auditeerimata finantsaruannete usaldusväärsust ja finantsaruannete kasutajate usaldust, tagades finantsaruannete puhul teatava sõltumatu kindluse. Parimaks lahenduseks võib olla piiratud kindlustandev ülevaatuse töövõtt. Arvestusekspertide praksised, eriti väikese ja keskmise suurusega praksised, mis osutavad tavaliselt teenuseid väikese ja keskmise suurusega majandusüksustele, peavad seega olema valmis rahuldama potentsiaalselt kasvavat nõudlust selle teenuse järele. Käesolev „Ülevaatamise teenuse juhend” on kavandatud just selleks.

Juhendi esimene ja peamine ülesanne on aidata IFACi liikmesorganisatsioonidel ja nende liikmetel, eriti väikese ja keskmise suurusega praksistel, rakendada rahvusvahelist ülevaatamise teenuse standardit (ISRE) 2400 (muudetud) „Möödunud perioodide finantsaruannete ülevaatamise teenus”. Juhend järgib rahvusvahelise auditeerimise ja kindlustandvate töövõttude standardite komitee (IAASB) poolt 2012. aasta septembris avaldatud standardit ISRE 2400 (muudetud). Juhend sisaldab küll asjassepuutuvaid väljavõtteid, kuid täielik standard on kättesaadav siin: [2013 IAASB Handbook](http://www.ifac.org/publications-resources/2013-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a) (IAASB käsiraamat (2013)).

Praktiseerijad võivad kasutada juhendit, et selgituste ja näidete abil standardiga ISRE 2400 (muudetud) kooskõlas läbiviidavat ülevaatuse töövõtust paremini aru saada. Juhend sisaldab lisasid, milles on esitatud peamised kontrollnimekirjad ja vormid, mida praktiseerijad võivad konkreetse riigi nõuetele ja olukorrale vastamiseks kohandada. Samuti sisaldab juhend ideid, mis aitavad praktiseerijatel ülevaatuse töövõtte olemasolevatele ja uutele klientidele reklaamida.

IFAC pani juhendi koostamise ülesande CPA Canada töötajatele ja soovib neid tehtud töö eest tänada. Projekti aitasid edendada ka väikese ja keskmise suurusega praksiste komitee rakendusjuhiste töörühma antud juhised ja sisendid ning eelkõige Institut der Wirtschaftsprüferi (IDW) töötajate antud juhised, panustatud aeg ja pühendumus.

Selleks et liikmesorganisatsioonid saaksid käesolevast juhendist ning sellega paralleelsetest väljaannetest „Kvaliteedikontrolli juhend väikese ja keskmise suurusega praksistele” ja „Juhend rahvusvaheliste auditeerimisstandardite kasutamise kohta väikese ja keskmise suurusega majandusüksuste auditites” maksimaalset kasu, on väikese ja keskmise suurusega praksiste komitee töötanud välja [täiendava juhendi](https://www.ifac.org/publications-resources/companion-manual-guide-quality-control-smpsguide-using-isas-audits-smes) ja lisamaterjalid, mille eesmärk on toetada kõnealuste juhendite kasutamist hariduse ja koolituse eesmärgil. Selles täiendavas juhendis esitatakse soovitusi, kuidas IFACi liikmesorganisatsioonid ja audiitorettevõtjad saaksid juhendeid vastavalt oma vajadustele ja riigile kõige paremini kasutada.

Lõpuks palume lugejail külastada IFACi veebilehe väikese ja keskmise suurusega praksiste jaotist aadressil [www.ifac.org/SMP](http://www.ifac.org/SMP), et tutvuda täiendavate väljaannete ning muude materjalidega, sealhulgas täiendavate [rakendusjuhistega](http://www.ifac.org/publications-resources?publication-type=20&source=37&language=87&keyword=Search+Publications&x=16&y=-1), mis aitavad väikese ja keskmise suurusega praksistel IAASB standardeid tõhusalt ja tulemuslikult rakendada.

firma giancarlo attolini.jpg

Giancarlo Attolini

IFACi väikese ja keskmise suurusega praksiste komitee eesistuja

Detsember 2013

**Vastutusest loobumine**

Juhendi eesmärk on abistada praktiseerijaid rahvusvahelise ülevaatuse töövõttude standardi (ISRE) 2400 (muudetud) rakendamisel, kuid see ei ole ette nähtud standardit ennast asendama. Lisaks peaksid praktiseerijad lähtuma juhendit kasutades enda kutsealasest otsustusest ning iga konkreetse ülevaatuse töövõtuga seotud faktidest ja asjaoludest. IFAC ei vastuta juhendi kasutamise ja rakendamise tagajärjel otseselt või kaudselt tekkida võivate kohustuste eest.

# 1. JUHENDI KASUTAMINE

|  |  |
| --- | --- |
| **PEATÜKI SISU** | |
| * Juhendi eesmärk ja selle võimalikud kasutamisviisid. * Sisu struktuur. | |
| 1.1 Sissejuhatus | 1.2 Sisu ja struktuur |
| * + 1. Juhendi eesmärk     2. Juhendi kasutamine     3. IFACi vahendid | 1.2-1 Peatükkide struktuur  1.2-2 Kasutatud lühendid |

## SISSEJUHATUS

Käesolevas juhendis käsitletakse praktiseerija (kes ei auditeeri majandusüksuse finantsaruandeid) kohustusi möödunud perioodide finantsaruannete ülevaatuse läbiviimisel vastavalt [rahvusvahelisele ülevaatamise teenuse standardile (ISRE) 2400 (muudetud)](https://www.ifac.org/publications-resources/2013-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a#59). See standard anti välja 2012. aasta septembris ja seda rakendatakse 31. detsembril 2013 või hiljem lõppevate perioodide suhtes.

Juhendis eeldatakse, et seda kasutavad praktiseerijad on standardiga ISRE 2400 (muudetud) juba tutvunud. Juhendis antakse mittesiduvaid juhiseid standardi ISRE 2400 (muudetud) rakendamise kohta. Seda tuleks käsitada mitte dokumendina, mille lugemine asendab standardiga tutvumist, vaid pigem standardi järjekindlat rakendamist toetava täiendava dokumendina. Juhendis ei käsitleta standardi kõiki tahke ja seda ei tohiks kasutada standardile ISRE 2400 (muudetud) vastavuse kindlaksmääramise või tõendamise eesmärgil.

IAASB standardid ei ole konkreetse riigi õigusnormide suhtes ülimuslikud. Seega ei pruugi kõik käesolevas juhendis esitatud näited olla kõigis riikides asjakohased. Praktiseerijad peaksid võtma nõuetekohaselt arvesse ülevaatuse läbiviimise piirkonnas rakendatavaid õigusnorme.

### 1.1-1 Juhendi eesmärk

See juhend on suunatud eelkõige auditialaste teadmistega isikutele, kellel on vähe kogemusi ülevaatuse töövõttude läbiviimisel või kellel puuduvad sellised kogemused.

Juhendi eesmärk on pakkuda:

* praktilisi juhiseid nõuete rakendamise kohta ülevaatuse töövõttude läbiviimisel;
* näiteid alljärgneva kohta:
* ülevaatuse töövõtu tüüpilised protseduurid ja teatavad väljamõeldud tegutsemisstsenaariumid. Nendes stsenaariumides esitatud vastused põhinevad juhtumi kordumatutel faktidel ja asjaoludel ning [kutsealase otsustuse](#Professjud1) asjakohasel kasutamisel praktiseerija poolt;
* põhidokumendid, näiteks töövõtukiri ja [juhtkonna poolt](#Manage1) esitatu kinnitamise kiri (esitatud lisades);
* arvessevõetavad asjaolud, mis puudutavad alljärgnevat:
* küsimused, mis võivad lihtsalt kahe silma vahele jääda või mille puhul esineb praktiseerijatel rakendamisel sageli probleeme;
* tõhustamise ettepanekud, mis võivad aidata vähendada nende töövõttude läbiviimiseks vajalikku aega.

### 1.1-2 Juhendi kasutamine

Juhendit saab kasutada selleks, et:

* tagada parem arusaam ISRE 2400 (muudetud) kohaselt läbiviidavast ülevaatuse töövõtust;
* töötajad saaksid igapäevaselt selle juhistele tugineda;
* töötada audiitorettevõtja kvaliteedikontrolli käsiraamatu jaoks välja põhimõtted ja protseduurid;
* töötada välja koolitusüritused ning edendada individuaalset õpet ja rühmaarutelusid;
* tagada, et audiitorettevõtja kutsealaspetsialistid töötavad välja ülevaatuse töövõttude planeerimise ja läbiviimise järjepideva lähenemisviisi, ja
* parandada [töövõtumeeskonna](#Engteam1) liikmete vahelist infovahetust.

### 

### 1.1-3 IFACi vahendid

Lähemaks tutvumiseks [IFACi](#_1.2-2_Acronyms_Used) väikese ja keskmise suurusega praksiste komiteega külastage [IFACi veebilehe väikese ja keskmise suurusega praksiste jaotist](http://www.ifac.org/about-ifac/small-and-medium-practices-committee). Seal on avaldatud arvukalt väikese ja keskmise suurusega praksiseid puudutavaid materjale, sealhulgas juhendid, artiklid ja lingid muudele kasulikele materjalidele.

## 1.2 SISU JA STRUKTUUR

Juhendi struktuur järgib ülevaatuse töövõtu põhietappe. Lisades on esitatud kasutatud terminite definitsioonid, kirjade ja kontrollnimekirjade näidised ning muud praktilised abimaterjalid.

### 1.2-1 Peatükkide struktuur

Juhendi peatükkidel on järgmine struktuur:

1. ülevaatlik diagramm peatükis käsitletavate teemade kohta;
2. ISRE 2400 (muudetud) lõigetes sisalduvad asjassepuutuvad nõuded (juhendis esitatud väljavõtete valiku tegid autorid, kes otsustasid, mis on iga konkreetse peatüki sisu seisukohast asjassepuutuv);
3. märkused nõuete kohta;
4. rakendatavate kontseptsioonide näited;
5. arvessevõetavad asjaolud (praktilised juhised).

### 1.2-2 Kasutatud lühendid

*Tabel 1.2-2.A*

|  |  |
| --- | --- |
| **RÜ** | rahaühikud (standardse rahaühiku tähis on „€”) |
| **FA** | finantsaruanded |
| **IAASB** | rahvusvaheline auditeerimise ja kindlustandvate töövõttude standardite komitee (International Auditing and Assurance Standards Board) |
| **IESBA** | rahvusvaheline arvestusekspertide eetikastandardite komitee (International Ethics Standards Board for Accountants) |
| **IESBA koodeks** | IESBA kutseliste arvestusekspertide eetikakoodeks (Code of Ethics for Professional Accountants) |
| **IFAC** | Rahvusvaheline Arvestusekspertide Föderatsioon (International Federation of Accountants) |
| **IFRS** | rahvusvaheline finantsaruandluse standard (International Financial Reporting Standard) |
| **ISA** | rahvusvaheline auditeerimise standard (International Standard on Auditing) |
| **ISAE** | rahvusvaheline kindlustandvate teenuste standard (International Standard on Assurance Engagements) |
| **ISQC 1** | rahvusvaheline kvaliteedikontrolli standard nr.1 (International Standard on Quality Control 1) |
| **ISRE** | rahvusvaheline ülevaatamise teenuse standard (International Standard on Review Engagements) |
| **IT** | infotehnoloogia |
| **VKÜd** | väikese ja keskmise suurusega majandusüksused |
| **VKPd** | väikese ja keskmise suurusega (arvestusekspertide) praksised |
| **VÜId** | valitsemisülesandega isikud |

# 2. ÜLEVAATUSE TÖÖVÕTU ÜLEVAADE

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| |  |  |  | | --- | --- | --- | | **PEATÜKI SISU** | | | | * Ülevaatuse töövõtu ulatus ja eesmärk. * Ülevaatuse töövõtu erinevus auditi või finantsinformatsiooni koostamise töövõtust. * Ülevaatuse töövõtu peamised kasutusviisid ja kasud. * Ülevaatuse töövõtu raames tehtav töö. | | | | 2.1 Põhialused | 2.2 Kasutamisviisid ja kasud | 2.3 Elemendid | | 2.1-1 ISRE 2400 (muudetud) rakendamisala  2.1-2 Töövõtu eesmärgid  2.1-3 Auditi, ülevaatuse ja finantsinformatsiooni koostamise töövõttude võrdlus  2.1-4 Ülevaatuse töövõtu läbiviimise etapid  2.1-5 Töövõttude muud erinevused | 2.2-1 Kasutamisviisid  2.2-2 Kasud  2.2-3 Kasutamine vastavalt finantsaruannete kasutajatele | 2.3-1 Neli elementi  2.3-2 Praktiseerija aruanne  2.3-3 Jõustumiskuupäev | |

2.1 PÕHIALUSED

[ISRE](#ISRE) 2400 (muudetud) pakub [väikese ja keskmise suurusega praksistele](#SMPs) võimaluse vastata üha suurenevale nõudlusele ülevaatuse töövõtu teenuste järele, mille on tekitanud järgmised tegurid:

* üha rohkem [väikese ja keskmise suurusega majandusüksusi](#SMEs) vabastatakse auditeerimise kohustusest;
* soov saavutada väikese ja keskmise suurusega majandusüksuste ning neid finantseerivate krediidiasutuste jaoks teatav sõltumatu kindlus, et suurendada nende majandusüksuste finantsaruannete usaldusväärsust (isegi kui auditeerimine ei ole kohustuslik);
* nõudlus odavamate kindlustandvate teenuste järele (juhul kui auditeerimine ei ole kohustuslik, võib ülevaatuse töövõtt olla oma piiratud ulatuse ja madalama hinna tõttu väikese ja keskmise suurusega majandusüksuste jaoks atraktiivne valik);
* nõudlus ülevaatuste järele, juhul kui grupi komponenti ei peeta märkimisväärseks komponendiks, kuid grupi töövõtumeeskond peab ülevaatust vajalikuks vastavalt standardi [ISA](#ISA) 600 „Spetsiaalselt arvesse võetavad asjaolud – grupi finantsaruannete auditid (sh komponendi audiitorite töö)” lõikele 29 (ISA 600 lõige 29). Selliseid ülevaatuse töövõtte võib küll läbi viia grupi töövõtumeeskond, kuid väikese ja keskmise suurusega praksised võivad vastavalt standardile ISA 600 komponendi audiitorina tegutsedes samuti selliseid ülevaatusi läbi viia.

### 2.1-1 ISRE 2400 (muudetud) rakendamisala

Standardis ISRE 2400 (muudetud) käsitletakse järgmist:

* praktiseerija kohustused möödunud perioodide finantsaruannete ülevaatuse läbiviimisel (kui praktiseerija ei teosta majandusüksuse finantsaruannete auditit) ja
* finantsaruandeid käsitleva praktiseerija aruande vorm ja sisu.

Standardit ISRE 2400 (muudetud) rakendatakse ka muu möödunud perioodide finantsinformatsiooni ülevaatuste suhtes (ja vajaduse korral nende kohandamiseks). Käesolevas juhendis keskendutakse siiski [üldotstarbeliste finantsaruannete](#GPFS) tervikkomplekti ülevaatusele.

Standardis ISRE 2400 (muudetud) *ei* käsitleta järgmist:

* majandusüksuse finantsaruannete või vahefinantsinformatsiooni ülevaatus, mille teostab finantsaruannete auditit läbi viiv sõltumatu audiitor. Viimase suhtes rakendatakse standardit ISRE 2410 „Majandusüksuse sõltumatu audiitori poolt teostatud vahefinantsinformatsiooni ülevaatamine”;
* [piiratud kindlustandvad](#LimitedA1) töövõtud, mis ei ole möödunud perioodide finantsinformatsiooni ülevaatused ja mida teostatakse vastavalt standardile [ISAE](#ISAE) 3000 (muudetud) „Kindlustandvad teenused, mis on muud kui möödunud perioodide finantsinformatsiooni auditid või ülevaatused”.

Standardi ISRE 2400 (muudetud) „Möödunud perioodide finantsaruannete ülevaatamise teenus” eesmärkidest ja taustast ülevaate saamiseks tuleks tutvuda standardi tekstiga ja [IAASB dokumendiga *"At a Glance"*](http://www.ifac.org/publications-resources/glance-isre-2400-revised-engagements-review-historical-financial-statements).

### 2.1-2 Töövõtu eesmärgid

|  |  |
| --- | --- |
| **Lõige** | **Nõue** |
| 14 | Eesmärgid  Praktiseerija eesmärgid finantsaruannete ülevaatuse läbiviimisel kooskõlas käesoleva ISRE-ga on järgmised:  (a) saada piiratud kindlus, eelkõige järelepäringute ja analüütiliste protseduuride kaudu, selle suhtes, kas finantsaruanded tervikuna on oluliste väärkajastamisteta; see võimaldab praktiseerijal avaldada kokkuvõtte selle kohta, kas praktiseerija on täheldanud midagi, mis annab talle alust uskuda, et finantsaruandeid ei ole kõigis olulistes osades koostatud kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga, ja  (b) koostada finantsaruannete kui terviku kohta aruanne ja edastada infot, nagu on käesoleva ISRE kohaselt nõutud. |
| 15 | Kõigil juhtudel, kui piiratud kindlust ei ole võimalik saada ja märkustega kokkuvõte praktiseerija aruandes on nendes tingimustes ebapiisav, nõuab käesolev ISRE, et praktiseerija loobuks töövõtu kohta koostatud aruandes kokkuvõtte tegemisest või taandaks ennast vajaduse korral töövõtust, kui taandamine on kohaldatavate õigusnormide kohaselt võimalik (vt lõiked A8–A10, A115–A116). |

Ülevaatuse töövõtt on kindlustandev töövõtt. Dokumendis [*"Kindlustandvate teenuste rahvusvaheline raamistik"*](http://www.ifac.org/publications-resources/2013-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a) on kindlustandev töövõtt määratletud järgmiselt:

„[…] teenust, mille puhul praktiseerija avaldab kokkuvõtte, mis on kavandatud suurendama ettenähtud kasutajate, kes on muud kui vastutav osapool, usaldust […]” (II kd, lõige 7).

Dokumendis „Kindlustandvate teenuste rahvusvaheline raamistik” on kirjeldatud kaht liiki kindlustandvaid töövõtte, mida praktiseerijal on lubatud teostada. Need on esitatud järgmises tabelis.

*Tabel 2.1-2A*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Töövõtu liik** | **Üldine nimetus** | **Kirjeldus** |
| **Põhjendatud kindlustandev töövõtt** | **Audit** | Töövõtt, mille eesmärk on toetada finantsaruannete kohta positiivses vormis väljendatavat arvamust. Põhjendatud kindlus on kõrgetasemeline kindlus, mis on omandatud siis, kui audiitor on kogunud piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali auditi riski (s.o risk, et audiitor avaldab mitteasjakohase arvamuse, kui finantsaruanded on oluliselt väärkajastatud) vähendamiseks aktsepteeritavalt madala tasemeni. |
| **Piiratud kindlustandev töövõtt** | **Ülevaatus** | Töövõtt, mille eesmärk on toetada finantsaruannete kohta tehtavat kokkuvõtet, st kas praktiseerija on täheldanud märke sellest, et finantsaruanded ei ole koostatud vastavalt [rakendatavale finantsaruandluse raamistikule](#AFRF). Praktiseerija annab piiratud kindluse, mis on proportsionaalne praktiseerijapoolsete protseduuride tasemega, võttes arvesse käsitletava küsimuse iseloomulikke tunnusjooni ja muid kindlustandva töövõtu aruandes kirjeldatud töövõtu asjaolusid. |

Kindlustandvas töövõtus on kolm peamist osapoolt, nagu esitatud järgmises tabelis.

*Tabel 2.1-2B*

|  |
| --- |
| 2 |

*Tabel 2.1-2C*

|  |  |
| --- | --- |
| **Osapool** | **Ülesannete kirjeldus** |
| **Juhtkond ja valitsemisülesandega isikud** | Finantsaruannete (sh avalikustatav info) koostamine vastavalt rakendatavale finantsaruandluse raamistikule (nt [väikese ja keskmise suurusega majandusüksustele suunatud IFRS](http://www.ifrs.org/ifrs-for-smes/Pages/ifrs-for-smes.aspx)) on juhtkonna/ [valitsemisülesandega isikute](#TCWG) vastutusel. Mõnes riigis võib praktiseerija abistada juhtkonda finantsaruannete koostamisel (kohaldades eetilisi piiranguid), kuid see ei vähenda juhtkonna vastutust. |
| **Praktiseerija** | Praktiseerija teeb järelepärimisi ja teostab protseduure, et määrata kindlaks, kas juhtkonna finantsaruanded on oluliste, kas siis [pettusest](#Fraud1) või [veast](#Error) tingitud [väärkajastamisteta](#Misstatement1). Teostatavate protseduuride ulatus sõltub sellest, kas töövõtu puhul on tegemist auditi (saadakse põhjendatud kindlus) või ülevaatusega (saadakse piiratud kindlus), ja praktiseerija otsustusest.  Kui praktiseerijal ei ole kogutud tõendusmaterjali põhjal alust teha vastupidist kokkuvõtet, koostab ta aruande (mis lisatakse finantsaruannetele), milles märgitakse:   1. auditi töövõtu korral, et finantsaruanded esitavad õiglaselt … (või annavad õige ja õiglase ülevaate) … kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga, või 2. ülevaatuse töövõtu korral, et praktiseerija ei ole täheldanud midagi sellist, mis annaks alust arvata, et finantsaruanded tervikuna ei esita õiglaselt … (või ei anna õiget ja õiglast ülevaadet …) kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga. |
| **Finantsaruannete ettenähtud kasutajad** | Kindlustandev töövõtt – ülevaatus või audit – suurendab ettenähtud kasutajate usaldust finantsaruannete suhtes. See suurendatud usaldus on üldiselt seotud sellega, kas finantsaruanded on oluliste väärkajastamisteta. Väärkajastamisi, sealhulgas väljajätmisi, peetakse oluliseks siis, kui nende puhul võib põhjendatult eeldada, et need kas eraldi või üheskoos mõjutavad majandusotsuseid, mida kasutajad finantsaruannete põhjal teevad. |

**Juhtkond ja valitsemisülesandega isikud**

Väikestes majandusüksustes ei ole juhtkonna ja [valitsemisülesandega isikute](#TCWG) rollid sageli eraldatud. Mõnes riigis on finantsaruannete koostamine siiski valitsemisülesandega isikute õiguslik vastutus, kuid teistes on see juhtkonna vastutus.

**Arvessevõetavad asjaolud**

Olenemata sellest, kes vastutab finantsaruannete koostamise eest, on ülevaatuse töövõtu aktsepteerimise eeltingimused (ISRE 2400 (muudetud) lõige 30) sarnased auditi töövõttu käsitleva standardi ISA 210 „Auditi töövõtu tingimuste kokkuleppimine” lõikes 6 (ISA 210 lõige 6) sätestatutega. Näiteks kui finantsaruannete koostamisel rakendatud finantsaruandluse raamistikku ei peeta auditi jaoks aktsepteeritavaks, ei ole see aktsepteeritav ka ülevaatuse puhul. Teise näitena võib märkida, et kui audiitor otsustab, et auditi eeltingimus ei ole täidetud, sest juhtkond ei suuda või taha anda juurdepääsu finantsaruandeid toetavatele arvestusandmetele ja -dokumentidele, teeb praktiseerija samuti järelduse, et ülevaatuse eeltingimus ei ole täidetud.

### 2.1-3 Auditi, ülevaatuse ja finantsinformatsiooni koostamise töövõttude võrdlus

Järgmises tabelis võrreldakse kokkuvõtlikult ülevaatuse töövõttu auditi ja finantsinformatsiooni koostamise töövõtuga.

*Tabel 2.1-3A*

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Töövõtt** | **Standardid** | **Kindlus** | **Töömeetodid** | **Aruanne** |
| **Audit** | ISAd | Põhjendatud | Riskihindamine ja tuvastatud riskidele vastavad protseduurid | Positiivne arvamus |
| **Ülevaatus** | ISRE 2400 | Piiratud | Peamiselt järelepärimine ja analüüs | Järeldus selle kohta, mis äratas praktiseerija tähelepanu |
| **Finantsinformatsiooni koostamine** | ISRS 4410 | Puudub | Juhtkonna abistamine finantsinformatsiooni koostamisel | Aruanne, milles märgitakse, et töövõtt ei anna kindlust |

Ülevaatuse töövõtu läbiviimisel erinevad praktiseerija ülesanded (ja aruanne) märkimisväärselt tema ülesannetest auditi või finantsinformatsiooni koostamise töövõtu läbiviimisel ning seega on erinev ka usaldatavustase, mida kasutajad võivad praktiseerija aruandest põhjendatult eeldada.

Kuna ülevaatuse töövõtt koosneb eelkõige [järelepärimistest](#Inquiry) ja [analüütilistest protseduuridest](#AnaPro1), on oluliste väärkajastamiste mitteavastamise risk suurem kui auditi korral.

### 2.1-4 Ülevaatuse töövõtu läbiviimise etapid

Järgmises tabelis on üksikasjalikult kujutatud ülevaatuse töövõtu läbiviimise etapid. Samuti täpsustatakse selles, millises käesoleva juhendi osas iga konkreetset etappi käsitletakse.

*Tabel 2.1-4A*

|  |  |
| --- | --- |
| **Põhietapid** | **Asukoht juhendis** |
| 1. **Töövõtu ja kliendisuhte aktsepteeritavuse** kindlakstegemine. | 3. peatükk (punkt 3.2) |
| 1. Piisava **arusaamise omandamine majandusüksusest**, et teha kõigepealt kindlaks finantsaruannete valdkonnad, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised, ja seejärel **kavandada vastavalt protseduurid**. | 4. peatükk (punktid 4.3 ja 4.4) |
| 1. **Järelepärimiste tegemine juhtkonnale** ja teistele isikutele majandusüksuses, kes tegelevad finants- ja arvestusküsimustega. Praktiseerija peab selleks kasutama oma oskusi, et majandusüksuse kohta omandatud arusaamise põhjal koostada ja esitada mõtestatud küsimused ning saadud vastuste põhjal täiendavad küsimused. | 5. peatükk (punkt 5.1) |
| 1. **Analüütiliste protseduuride** rakendamine. | 5. peatükk (punkt 5.1) |
| 1. Vajalike **täiendavate protseduuride** kavandamine ja teostamine, et kinnitada või ümber lükata teatavat praktiseerija täheldatud asjaolu, mis võib põhjustada finantsaruannetes olulisi väärkajastamisi. | 5. peatükk (punkt 5.1) |
| 1. Hangitud tõendusmaterjali piisavuse ja asjakohasuse **hindamine**. | 5. peatükk (punkt 5.2) |
| 1. Finantsaruannete kohta **kokkuvõtte** tegemine **ja aruande** koostamine. | 6. peatükk |

**Arvessevõetavad asjaolud**

Auditil ja ülevaatusel on põhimõtteliselt erinev eesmärk.

Auditi eesmärk on saada põhjendatud kindlus, mis toetab positiivset arvamust selle kohta, kas finantsaruanded esitavad finantsseisundit õiglaselt (või annavad sellest õige ja õiglase ülevaate), kuid ülevaatuse töövõtu puhul piirdutakse vaid kokkuvõtte tegemisega selle kohta, kas praktiseerija on saanud teada asjaolust, mille tagajärjel võivad finantsaruanded olla oluliselt väärkajastatud.

Kuigi osa ülevaatuse töövõtu ajal tehtud järelepärimisi ja teostatud protseduure võivad olla auditi käigus teostatavate protseduuridega sarnased, ei muutu ülevaatuse töövõtt selle tulemusel auditiks. Töövõtu olemuse määravad kliendiga kokku lepitud töövõtutingimused.

### 2.1-5 Töövõttude muud erinevused

Järgmises tabelis on kokkuvõtlikult esitatud auditi, ülevaatuse ja finantsinformatsiooni koostamise töövõtu tähtsaimad erinevused.

*Tabel 2.1-5A*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **Audit** | **Ülevaatus** | **Finantsinformatsiooni koostamine** |
| **Nõutav sõltumatus?** | Jah | Jah | Ei1 |
| **[Olulisuse](#Materiality) arvutused?** | Finantsaruanded tervikuna  Läbiviimise olulisus | Finantsaruanded tervikuna | Finantsaruanded tervikuna, eesmärgiga koostada esitatav informatsioon |
| **Nõutav töövõtu kvaliteedi kontrollülevaatus?** | Börsinimekirja kantud majandusüksused ja nagu audiitorettevõtja põhimõtetes sätestatud | Nagu audiitorettevõtja põhimõtetes sätestatud | Nagu audiitorettevõtja põhimõtetes sätestatud |
| **Arusaamine majandusüksusest?** | Piisav arusaamine, et tuvastada ja hinnata olulise väärkajastamise riskid finantsaruannete tasandil ja väite tasandil | Piisav arusaamine, et tuvastada finantsaruannete valdkonnad, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised | Piisav arusaamine, et koostada  esitatav informatsioon |
| **Protseduuride kavandamine?** | Planeerida ja teostada piisavad protseduurid, et vähendada olulise väärkajastamise riski finantsaruannetes aktsepteeritavalt madala tasemeni | Käsitleda finantsaruannete kõiki olulisi osasid, sealhulgas avalikustatavat informatsiooni  Keskenduda finantsaruannete valdkondadele, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised | Piisavad protseduurid, et koostada  esitatav informatsioon |
| **Nõutavad protseduurid?** | Riskihindamine  Kontroll(imehhanism)ide testimine2  Analüütilised protseduurid  Substantiivsed protseduurid | Järelepärimised ja analüüs  Täiendavad protseduurid, mida peetakse nendes tingimustes vajalikuks | Täpsustamata |
| **Kindlustandev tõendusmaterjal, mis tuleb hankida?** | Piisav ja asjakohane tõendusmaterjal, et teha finantsaruannete kohta põhjendatud järeldus | Piisav asjakohane tõendusmaterjal, mille alusel tehakse kokkuvõte finantsaruannete kui terviku kohta | Täpsustamata |
| **Parandamata väärkajastamised?** | Koguda kokku, hinnata ja nõuda juhtkonnalt nende parandamist | Hinnata ja nõuda juhtkonnalt nende parandamist | Parandused tehakse finantsinformatsiooni kogumise raames |

1. Välja arvatud juhul, kui riiklikud eeskirjad sisaldavad erinevaid nõudeid. Lisaks on praktiseerija endiselt kohustatud tegema oma tööd objektiivselt.

2. Vajalik ainult juhul, kui riskihindamisega kaasneb eeldus, et kontroll(imehhanism)id toimivad tõhusalt, või kui substantiivsed protseduurid üksi ei saa anda piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali.

## 2.2 KASUTAMISVIISID JA KASUD

### 2.2-1 Kasutamisviisid

Järgmises tabelis on esitatud ülevaatuse töövõtu võimalikud kasutamisviisid.

*Tabel 2.2-1A*

|  |
| --- |
| **Ülevaatuse töövõttu võib kasutada järgmistel juhtudel** |
| Võimalikele investoritele ja finantseerimisasutustele esitatava rahastamisettepaneku või riigi toetuse taotluse toetamiseks. |
| Majandusüksusesse täiendavat kapitali investeerivate partnerite infovajaduse rahuldamiseks. |
| Kasutajatele, näiteks omanikele, teatava kindluse andmiseks aruandeaasta finantsaruannete suhtes, kui auditeerimine ei ole kohustuslik. |
| Aitamaks juhtkonnal mõista regulatiivse ja äriühingute aruandluse muutuvaid nõudeid ning võtta kasutusele meetmeid nende nõuete täitmiseks. |
| Aitamaks kasvava äriühingu finantsfunktsiooni ette valmistada, et üle minna kohustuslikule auditeerimisele. |
| Piiratud kindluse saamiseks grupi auditi tarbeks väikeste tütarettevõtete finantsaruannete suhtes. |
| Ettevõtte sisemise juhtkonnapoolse ülevaatuse teostamiseks, toimides täiendava kontroll(imehhanism)ina. |

### 2.2-2 Kasud

*Tabel 2.2-2A*

|  |  |
| --- | --- |
| **Kasud** | **Kirjeldus** |
| **Odavam kui audit** | Juhul kui majandusüksuse finantsaruannete suhtes nõutav usaldatavustase on madalam kui auditi korral, võib aega ja kulusid kokku hoida, valides piiratud kindlustandva töövõtu, mille läbiviimine nõuab üldiselt vähem tööd.  Näiteks võib majandusüksus (mille puhul auditeerimine ei ole kohustuslik) taotleda finantseerimisasutuselt laenu, mis tagatakse tema kasumlikkuse ja varade (nt varud või nõuded) alusel. Kui majandusüksus esitab finantseerimisasutusele korrapäraselt iga kuu infot oma tegevustulemuste ja tagatise kohta, võib finantsaruandeid käsitlev kindlustandev aruanne olla aktsepteeritav. Majandusüksus hoiab sellega kokku auditi läbiviimise kulud, kuid ometi annab see finantseerimisasutusele piiratud kindluse aruandeaasta finantsaruannete suhtes.  Ülevaatuse töövõtt võib anda auditist odavamalt aruande lugejatele piiratud kindluse, mis võib osutuda ettevõtte müümisel, uute investorite otsimisel või pangalaenu taotlemisel väga kasulikuks. |
| **Paindlik ja sihtotstarbeline töövõtt** | Ülevaatus põhineb järelepärimistel ja analüütilistel protseduuridel, mis võimaldavad praktiseerijal tugineda kutsealasele otsustusele ja kogemustele. Praktiseerija saab seetõttu suunata oma aega ja tähelepanu vastavalt finantsaruannete keerukusele ning äritegevuse olemusele. |

### 

### 2.2-3 Kasutamine vastavalt finantsaruannete kasutajatele

*Tabel 2.2-3A*

|  |  |
| --- | --- |
| **Finantsaruannete kasutajad** | **Sobiv töövõtt** |
| Börsinimekirja kantud (st avaliku) või avalikult aruandekohustusliku märkimisväärse majandusüksuse (st avaliku huvi majandusüksuse) huvigrupid | Audit |
| Majandusüksusel on kavas kasvada ja tõmmata ligi uusi investoreid ja rahastamist | Audit või ülevaatus, olenevalt kasvu ja kohustusliku auditi künnise saavutamise kiirusest |
| Kohustuslikust auditist vabastatud majandusüksuse kolmandast isikust liikmed või huvigrupid | Audit või ülevaatus, olenevalt huvigruppide kindlusvajadusest |
| Finantseerimisasutus, kes annab kohustuslikust auditist vabastatud majandusüksusele laenu | Ülevaatuse töövõtt võib olla piisav |
| Kohustuslikust auditist vabastatud majandusüksusega seotud pereliikmed ja üksikud lähedased sõbrad | Ülevaatuse töövõtt võib olla piisav |
| Üksnes juhtkonna liikmed ja regulatiivsetele asutustele esitatavad aruanded (nt maksudeklaratsioon) | Finantsinformatsiooni koostamine või ülevaatus, olenevalt sellest, kas nõutakse mingis vormis kindlust |
|  | |
| **Arvessevõetavad asjaolud**  Ülevaatuse töövõtu kontseptsioon võib olla uus nii audiitorettevõtja kui ka selle klientide jaoks ja seepärast võib olla kasulik:   * korraldada partnerite ja töötajate jaoks vajaduse korral infotunde, mille raames käsitletakse ülevaatuse töövõtu olemust ja erinevaid olukordi; * tagada, et ülevaatuse töövõtte läbi viivad töötajad läbivad asjakohase koolituse; * koostada klientide ja ülevaatuse töövõtu aruande võimalike lugejate (nt pangad) jaoks lihtne brošüür, milles käsitletakse ülevaatuse töövõtust saadavat kasu ja sellega kaasnevat, ja * teha kindlaks kliendid, kes saaksid ülevaatuse töövõtust kasu, ja korraldada seejärel kohtumine, et arutada saadavat kasu ning sellise töövõtuga kaasnevat, sealhulgas ülevaatuse töövõtu vähem põhjalik olemus ja aja kokkuhoid kliendi jaoks. | |

## 2.3 ELEMENDID

### 2.3-1 Neli elementi

Järgmises tabelis on kujutatud ülevaatuse töövõtu neli peamist elementi. Iga elementi käsitletakse üksikasjalikumalt käesoleva juhendi järgmistes peatükkides.

*Tabel 2.3-1A*

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | |  | **Tegevus** | **Otstarve** | **Dokumentatsioon** | | **Aktsepteerimine** | Ettevõtte ülevaatuse töövõtte puudutavast kvaliteedikontrolli-poliitikast arusaamine | Tagada, et töötajad on ülevaatuse töövõtu läbiviimiseks ettevalmistatud | Viide ettevõtte kvaliteedikontrolli-poliitikale.  Kvaliteedikontrolli ja ülevaatuse töövõttude alane koolitus | | Aktsepteerimis- ja jätkamisprotseduuride teostamine | Otsustada, kas töövõttu saab läbi viia | Esialgsed tähelepanekud  Sõltumatuse hindamine  Töövõtukiri | | **Planeerimine** | Olulisuse kindlaksmääramine  Majandusüksusest ja selle keskkonnast arusaamine | Tuvastada finantsaruannetes valdkonnad, kus võivad tekkida väärkajastamised | Olulisus  Majandusüksusest ja keskkonnast arusaamine  Tõenäolised väärkajastamised | | Järelepärimiste ja analüütiliste protseduuride kavandamine | Suunata tähelepanu eelkõige:   * olulistele finantsaruande valdkondadele * tõenäolistele väärkajastamistele | Meeskonna planeerimismärkmed  Teostatavate protseduuride loetelu (plaan) | | **Läbiviimine** | Planeeritud protseduuride ja vajalike täiendavate protseduuride teostamine | Hankida piisav asjakohane tõendusmaterjal | Teostatud protseduuride tulemused  Hangitud toetav tõendusmaterjal | | Saadud informatsiooni hindamine | Jätta kõrvale või kinnitada kahtlused, et finantsaruanded võivad olla oluliselt väärkajastatud | Teostatud protseduuride põhjal tehtud järeldused  Järgnevad sündmused  Faili lõpetamine | | **Aruandlus** | Tähelepanekute hindamine ja arutamine juhtkonna ja valitsemisülesandega isikutega | Tagada tõhus kahesuunaline infovahetus ja kõigi küsimuste lahendamine | Finantsaruannete lõpliku esitusviisi/ avalikustatava info ülevaatus  Arutelude tulemused  Märkimisväärsed otsustused | | Järelduste kujundamine  Asjakohaselt sõnastatud aruande koostamine | Tagada, et ülevaatuse järeldused on asjakohased | Lõplikud järeldused  Finantsaruannete heakskiitmine  Ülevaatuse lõpparuanne | |

### 2.3-2 Praktiseerija aruanne

Järgmises tabelis on esitatud vastavalt rakendatavale finantsaruandluse raamistikule (nt väikese ja keskmise suurusega majandusüksustele suunatud [IFRS](#IFRS)) koostatud möödunud perioodide finantsaruannete ülevaatust käsitleva praktiseerija aruande tüüpsõnastus.

*Tabel 2.3-2A*

**SÕLTUMATU PRAKTISEERIJA ÜLEVAATUSARUANNE**

[Asjakohane adressaat]

**Aruanne finantsaruannete kohta**

Oleme üle vaadanud ABC äriühingu juurdelisatud finantsaruanded (mis hõlmavad finantsseisundi aruannet seisuga 31. detsember 20XX, nimetatud kuupäeval lõppenud aasta koondkasumi aruannet, omakapitali muutuste aruannet ja rahavoogude aruannet) ning märkimisväärsete arvestuspõhimõtete ja muu selgitava informatsiooni kokkuvõtte.

**Juhtkonna vastutus finantsaruannete eest**

Juhtkond vastutab selle eest, et need finantsaruanded koostatakse ja esitatakse õiglaselt kooskõlas rahvusvahelise finantsaruandluse standardiga väikestele ja keskmise suurusega majandusüksustele, ning sisekontrolli eest, mida juhtkond peab vajalikuks selliste finantsaruannete koostamiseks, mis on vabad olulisest, kas pettusest või veast tingitud väärkajastamisest.

**Praktiseerija vastutus**

Meie kohustus on esitada juurdelisatud finantsaruannete kohta kokkuvõte. Ülevaatus viidi läbi kooskõlas ülevaatuse töövõttude rahvusvahelise standardiga (ISRE) 2400 (muudetud) „Möödunud perioodide finantsaruannete ülevaatuse töövõtud”. ISRE 2400 (muudetud) nõuab meilt järelduse tegemist selle kohta, kas me oleme täheldanud midagi sellist, mis annaks alust arvata, et finantsaruanded tervikuna ei ole kõigis olulistes osades koostatud kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga. Selle standardi kohaselt oleme ka kohustatud järgima [asjassepuutuvaid eetikanõudeid](#Relethic1).

Finantsaruannete ülevaatus kooskõlas ISRE 2400‑ga (muudetud) on piiratud kindlustandev töövõtt. Praktiseerija viib läbi protseduurid, mis eelkõige tähendab järelepäringute tegemist juhtkonnale ja teistele isikutele majandusüksuses (nagu asjakohane) ja analüütiliste protseduuride rakendamist, ning hindab hangitud tõendusmaterjali.

Ülevaatuse käigus läbiviidud protseduurid on palju vähem mahukad kui rahvusvaheliste auditeerimise standarditega kooskõlas tehtud auditi käigus läbiviidud protseduurid. Seetõttu ei avalda me nende finantsaruannete kohta auditiarvamust.

**Kokkuvõte**

Ülevaatuse põhjal ei saanud me teadlikuks millestki sellisest, mis paneks meid uskuma, et need finantsaruanded ei esita kõigis olulistes osades õiglaselt ABC äriühingu finantsseisundit 31. detsembri 20XX. aasta seisuga ning tema sel kuupäeval lõppenud aasta finantstulemusi ja rahavoogusid *[või ei anna õiget ja õiglast ülevaadet ABC äriühingu finantsseisundist 31. detsembri 20X*X*. aasta seisuga ning tema sel kuupäeval lõppenud aasta finantstulemustest ja rahavoogudest]* kooskõlas rahvusvahelise finantsaruandluse standardiga väikestele ja keskmise suurusega majandusüksustele.

### 2.3-3 Jõustumiskuupäev

Standardit ISRE 2400 (muudetud) rakendatakse 31. detsembril 2013 või pärast seda lõppevate perioodide finantsaruannete ülevaatuse suhtes.

# 3. AKTSEPTEERIMINE

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | **Aktsepteerimine** | Planeerimine | | Läbiviimine | | Aruandlus | | **PEATÜKI SISU** | | | | | | | * Põhinõuded, mida tuleb käsitleda, enne kui ülevaatuse töövõtu võib aktsepteerida või seda jätkata. | | | | | | | 3.1 Ettevõtte valmisolek  2400.18–28 | | 3.2 Töövõtu aktsepteerimine ja jätkamine  2400.29 | | 3.3 Töövõtutingimuste kokkuleppimine  2400.30–41 | | | 3.1-1 Standardist ISRE 2400 (muudetud) arusaamine  3.1-2 Eetikastandardid  3.1-3 Kutsealane skeptitsism  3.1-4 Kutsealane otsustus  3.1-5 Pädevus  3.1-6 Kvaliteedikontroll | | 3.2-1 Ratsionaalne eesmärk  3.2-2 Töövõtu asjakohasus  3.2-3 Sõltumatus  3.2-4 Ulatuse piiratus  3.2-5 Kahtlused juhtkonna aususe suhtes | | 3.3-1 Töövõtu eeltingimused  3.3-2 Ebarahuldavad töövõtutingimused  3.3-3 Töövõtutingimuste kokkuleppimine | | | **Tulemus** | | | | | | | Ettevõte on omandanud vajaliku pädevuse ning kavandanud ja rakendanud kvaliteedikontrollisüsteemi.  Ettevõte on ENNE töö alustamist saanud allkirjastatud töövõtukirja või sobiva kirjaliku kokkuleppe. | | | | | | |

## 3.1 AUDIITORETTEVÕTJA VALMISOLEK

Enne kui audiitorettevõtja saab ülevaatuse töövõtu aktsepteerida ja selle läbi viia, peab ta käsitlema alljärgnevaid küsimusi.

### 

### 3.1-1 Standardist ISRE 2400 (muudetud) arusaamine

|  |  |
| --- | --- |
| **Lõige** | **Nõue** |
| 18 | Ülevaatuse töövõtu läbiviimine kooskõlas käesoleva ISRE‑ga  Praktiseerija peab saama aru kogu käesoleva ISRE tekstist, sealhulgas rakendamisest ja muust selgitavast materjalist, et saada aru selle eesmärkidest ja rakendada õigesti selle nõudeid (vt lõige A14). |
| 19 | *Asjassepuutuvate nõuete järgimine*  Praktiseerija peab järgima kõiki käesoleva ISRE nõudeid, välja arvatud juhul, kui teatav nõue ei ole ülevaatuse töövõtu seisukohast asjassepuutuv. Nõue on ülevaatuse töövõtu seisukohast asjassepuutuv siis, kui esinevad selles nõudes käsitletud tingimused. |
| 20 | Praktiseerija ei tohi kinnitada praktiseerija aruandes vastavust käesolevale ISRE‑le, kui praktiseerija ei ole järginud kõiki käesoleva ISRE nõudeid, mis on ülevaatuse töövõtu seisukohast asjassepuutuvad. |

Ülevaatuse töövõtu läbiviimise esimese etapina tuleb tagada, et töövõtumeeskonna iga liige on omandanud standardist ja selle nõuetest piisava arusaamise. Arusaamise omandamist saab toetada käesolevas juhendis esitatud juhiste ja asjakohaste koolitusprogrammide kaudu.

**Arvessevõetavad asjaolud**

Praktiseerija peab varuma aega, et omandada arusaamine kogu standardist (st lugeda läbi kogu standard), mitte üksnes kohustuslikest nõuetest. See hõlmab eesmärke, mõisteid, rakendamist ja muud selgitavat materjali. Samuti peab praktiseerija tagama, et sellekohase piisava arusaamise on omandanud ka teised töövõtumeeskonna liikmed. Pidage meeles, et [ISQC 1](#ISQC1) lõikes 57 on sätestatud, et audiitorettevõtja peab kehtestama tegutsemispoliitikad ja protseduurid, millega nõutakse asjakohast dokumenteerimist andmaks tõendusmaterjali audiitorettevõtja kvaliteedikontrollisüsteemi iga elemendi toimimise kohta. Kasulik oleks dokumenteerida kõik audiitorettevõtja kvaliteedikontrolli protseduuride raames selle arusaamise omandamiseks/ajakohastamiseks võetud meetmed; neid ei ole vaja siiski dokumenteerida iga töövõtu faili puhul.

Arvesse tuleks võtta seda, kas kohalikud õigusnormid on standardi mõne nõude suhtes ülimuslikud. Kui on, siis tuleks kaaluda, kas kohalike standardite kohaselt läbi viidav ülevaatuse töövõtt oleks tegelikult käesoleva standardiga kooskõlas. Töövõtt ei ole käesoleva standardiga kooskõlas näiteks siis, kui kohalike standarditega ettenähtud ülevaatuse töövõtu aruande sõnastus erineb märkimisväärselt käesoleva standardiga ettenähtud sõnastusest.

### 

### 3.1-2 Eetikastandardid

|  |  |
| --- | --- |
| **Lõige** | **Nõue** |
| 21 | Eetikanõuded  Praktiseerija peab järgima asjassepuutuvaid eetikanõudeid, sealhulgas sõltumatusega seotud nõudeid (vt lõiked A15–A16). |

Asjassepuutuvad eetikanõuded on ülevaatuse töövõttude läbiviimisel töövõtumeeskonna suhtes kohaldatavad eetikanõuded. Tavaliselt hõlmavad need nõuded [IESBA koodeksi](#IESBAcode) A ja B osa ning liikmesriikide piiravamaid nõudeid.

Lisainfo saamiseks tutvuge palun IESBA [*kutseliste arvestusekspertide eetikakoodeksi käsiraamatuga (2013)*](http://www.ifac.org/publications-resources/2013-handbook-code-ethics-professional-accountants) ja IAASB [*rahvusvaheliste kvaliteedikontrolli, auditeerimise, ülevaatamise, kindlustandvate ja seonduvate teenuste alaste seisukohtade käsiraamatuga (2013)*](http://www.ifac.org/publications-resources/2013-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a).

Selleks et tagada audiitorettevõtja ja tema personali poolne pidev eetikanõuete järgimine, peab audiitorettevõtja kavandama ja rakendama põhimõtted ja protseduurid, mis esitatakse tema kvaliteedikontrolli käsiraamatus või samaväärses dokumendis.

**Arvessevõetavad asjaolud**

Mõnes riigis on kehtestatud nõuded ja juhised, mis erinevad IESBA koodeksis sätestatutest. Neis riikides tegutsevad praktiseerijad peavad olema nimetatud erinevustest teadlikud ja järgima *kutseliste arvestusekspertide eetikakoodeksi käsiraamatu (2013)* rangemaid (kuid mitte vähem rangeid) nõudeid ja juhiseid, välja arvatud juhul, kui see on õigusnormide kohaselt keelatud.

### 3.1-3 Kutsealane skeptitsism

|  |  |
| --- | --- |
| **Lõige** | **Nõue** |
| 22 | Kutsealane skeptitsism ja kutsealane otsustus  Praktiseerija peab töövõtu planeerima ja läbi viima kutsealase skeptitsismiga, tunnistades selliste tingimuste esinemise võimalust, mille tulemusel on finantsaruanded oluliselt väärkajastatud (vt lõiked A17–A20). |

Kutsealane skeptitsism on suhtumine, mis suurendab praktiseerija võimet tuvastada võimalikule väärkajastamisele osutada võivad tingimused ja neile vastata. Lisainfo saamiseks tutvuge palun IFACi veebilehel avaldatud dokumendiga [Staff Questions & Answers – Professional Skepticism in an Audit of Financial Statements](http://www.ifac.org/publications-resources/staff-questions-answers-professional-skepticism-audit-financial-statements)(Töötajate küsimused ja vastused – Kutsealase skeptitsismi kasutamine finantsaruannete auditis).

Järgmises tabelis on kokkuvõtlikult esitatud kutsealase skeptitsismi põhielemendid.

*Tabel 3.1-3A*

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Kutsealane skeptitsism | | | | | SUHTUMINE, mis suurendab võimet: | | | | | **Teha kindlaks /vastata** tingimustele, mis annavad märku võimalikust väärkajastamisest | **Kriitiliselt hinnata**  hangitud informatsiooni ja tõendusmaterjali | **Säilitada valvsus**  tõendusmaterjali suhtes, mis:   * on vasturääkiv või * seab kahtluse alla juhtkonna või valitsemisülesandega isikute esitiste usaldusväärsuse | **Teha** asjakohaseid järeldusi | |

Järgnevalt näitlikustatakse olukorrad, kus kutsealase skeptitsismi kohaldamisel oleks võidud väärkajastamised finantsaruannetes tuvastada. Peamiselt tuleb meeles pidada, et kui praktiseerija tuvastab ebahariliku või kahtlase olukorra, peab ta tegema täiendavaid järelepärimisi ning võtma vastuste hindamisel arvesse oma teadmisi majandusüksusest ja selle keskkonnast. Kui praktiseerija saab teada millestki, mis annab talle alust arvata, et finantsaruanne võib olla oluliselt väärkajastatud, peab ta tegema täiendavat tööd. Ei piisa sellest, kui lihtsalt aktsepteerida juhtkonna antud vastus.

*Tabel 3.1-3B*

|  |
| --- |
| **Näited olukordadest, kus kutsealase skeptitsismi kasutamise tulemusel oleks esitatud rohkem küsimusi või teostatud rohkem protseduure** |
| **1. Võimalikule väärkajastamisele osutavate tingimuste tuvastamine ja neile vastamine** |
| Majandus on langusteel. Töötusmäär on kõrge ja enamiku rõivatööstussektori majandusüksuste müügitulu on märkimisväärselt vähenenud. Kamal tegi ülevaatuse töövõttu läbi viies kümneminutilise internetiuuringu ja avastas, et rõivaste müük tema riigis on vähenenud. Ta küsis juhtkonnalt, miks rõivaste müük oli sellel aruandeperioodil kasvanud, ja talle vastati, et kasvu taga oli majandusüksuse suurepärane müügimeeskond.  Kamal aktsepteeris vastuse, kuna see tundus esmapilgul mõistliku selgitusena. Kui erinevus on suur, oleks siiski kasulik otsida täiendavaid selgitusi. Kamal oleks pidanud kohaldama kutsealast skeptitsismi, mitte lihtsalt aktsepteerima juhtkonna selgitust, tegemata täiendavaid järelepärimisi. Ta oleks võinud esitada juhtkonnale või asjaomastele müügiinimestele lisaküsimusi, et selgitada, kuidas on võimalik, et majandusüksuse müügimeeskond suutis majandusharus valitsevat suundumust ületada.  Sellist erinevust tuleb täiendavalt uurida, sest see võib viidata pettusele. Kamal oleks võinud ka teostada muid analüütilisi ülevaatuse protseduure, näiteks vaadata üle müügi kuude lõikes ja nõuete saldo muutused, ning teha järelepärimisi uute klientide kohta. |
| **2. Saadud informatsiooni kriitiline hindamine** |
| Fatima tegi ülevaatuse töövõtu protseduure läbi viies tegevjuhile järelepärimise, miks vananenud varude hinnanguline näitaja oli sel aastal nii suurel määral kasvanud. Tegevjuht vastas, et hoolimata müügi üldisest suurenemisest eelmiselt aastal on majandusüksusel teatavate elektrooniliste osade suur varu, mida sellel aastal on raske müüa.  Kuna Fatima teadis, et elektroonilised osad võivad kiiresti vananeda, aktsepteeris ta selle selgituse ja läks järgmise küsimuse juurde. Paraku ei suutnud Fatima seostada seda vastust raamatupidaja varasema märkusega, et ettevõtte omaniku arvates maksab ta liiga palju makse ja soovib selles suhtes midagi ette võtta. Kui Fatima oleks teinud täiendavaid järelepärimisi, näiteks vananenud varude eelmise aasta hinnangu kohta, oleks ta avastanud, et praktiliselt ükski eelmisel perioodil moodustatud eraldis ei olnud tegelikult vajalik. Lisaks oleks müügijuht võinud täiendava järelepärimise peale talle rääkida, et elektrooniliste osade müük oli tegelikult väga hea, mis oli ka peamine põhjus selliste suurte varude omamiseks aasta lõpus. |
| **3. Valvsuse säilitamine** |
| Emma küsis raamatupidajalt majandusüksuse põhivaras aasta jooksul toimunud muutuste kohta. Talle esitati aasta jooksul omandatud ja müüdud vara loetelu koos arvetega. Ta vaatas arved kiiresti läbi ja märkas, et arvuti ja printer olid toimetatud otse ettevõtte omaniku koju, mitte ettevõtte aadressile. Ta küsis selle põhjust ja sai vastuseks, et tarnija oli lihtsalt eksinud. Emma ei võtnud kasutusele edasisi meetmeid, sest kõnealune summa oli suhteliselt väike.  Kui Emma oleks esitanud rohkem küsimusi või vaadanud läbi rohkem arveid, oleks ta avastanud, et juhtkond oli (maksudest kõrvalehoidumiseks) teatavad isiklikud kulud kajastanud ettevõtte kuludena. |
| **4. Asjakohaste järelduste tegemine** |
| Julianil paluti teha järelepärimine aasta lõpus läbi viidud müügitehingute periodiseerimise protseduuride adekvaatsuse kohta. Kõik tundus olevat eelmiste aastatega sarnane, kuni ta kuulis pealt, kuidas raamatupidaja tegi teise töötajaga nalja teatavate müügiarvete üle, mis tal paluti arvele võtta vahetult enne aastalõppu. Julian otsustas küsida raamatupidajalt nende kannete kohta. Raamatupidaja vastas, et midagi ebaharilikku ei olnud toimunud ja ta peaks kahtluse korral ise arveid kontrollima. Julian ei tahtnud vaid selle ühe suulise märkuse põhjal probleeme tekitada, nii et ta tegi järelduse, et periodiseerimisprotseduurid olid tehtud asjakohaselt ja olulisi väärkajastamisi ei esinenud.  Paraku ei teadnud Julian seda, et ettevõtte omanik kavatses ettevõtet laiendada ja taotleda selleks uut pangalaenu. Ta palus selleks raamatupidajal tagada, et finantsaruanded kajastaksid häid tulemusi. Raamatupidaja otsustas kajastada teatavad seotud osapooltega tehtud müügitehingud käesoleval perioodil, kuigi need toimusid tegelikult järgmisel perioodil; sellega suurendas ta müüki.  Kui Julian oleks arvanud, et finantsaruanded võivad olla nende täiendavate müügiarvete tulemusel oluliselt väärkajastatud, oleks ta pidanud teostama täiendavaid protseduure. Julian oleks võinud teha järelepärimise tavapärasest suurema nõuete saldo kohta aasta lõpus ning vaadata üle teatavad tarnelogid ja vastavad arved vahetult enne aastalõppu, et teha kindlaks kaupade tegelikud tarnekuupäevad. |

### 3.1-4 Kutsealane otsustus

|  |  |
| --- | --- |
| **Lõige** | **Nõue** |
| 23 | Praktiseerija peab kasutama ülevaatuse töövõtu läbiviimisel kutsealast otsustust (vt lõiked A21–A25). |

Kutsealase otsustuse tegemisel rakendatakse asjakohaseid koolitusi, teadmisi ja kogemusi (kindlustandvate töövõttude ning arvestus- ja eetikastandardites sätestatud kontekstis), et teha teadlikke otsuseid nendes tingimustes asjakohase tegevussuuna kohta.

Kutsealase otsustuse tegemine eeldab praktiseerijatelt oma koolituse, teadmiste ja kogemuste kohaldamist konkreetse töövõtu puhul teadaolevate faktide ja asjaolude suhtes. Praktiseerijad saavad põhjendatud otsuste tegemiseks vajaduse korral konsulteerida teistega.

*Tabel 3.1-4A*

|  |  |
| --- | --- |
| **Kutsealase otsustuse kasutamise näited** | Töövõtu jaoks olulisuse kindlaksmääramine. |
| Finantsaruannete puhul nende valdkondade kindlaksmääramine, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised. |
| Selle kindlaksmääramine, millises töövõtu etapis oleks kogenud praktiseerija kutsealane otsustus oluline ja millises etapis võiksid töövõtumeeskonna vähem kogenud liikmed töötada asjakohase järelevalve all. |
| Varasemate kogemuste (mis on saadud kindlustandvate töövõttude läbiviimisel) ja majandusüksuse kohta omandatud arusaamise kasutamine, et kindlaks määrata teostatavad järelepärimised ja analüütilised protseduurid. |
| Järelepärimiste kaudu saadud informatsiooni ja hangitud tõendusmaterjali piisavuse hindamine. |
| Kutsealaste kogemuste kasutamine, et kindlaks määrata vajalik täiendav töö, kui saadud informatsioon oli ootamatu ja annab praktiseerijale alust arvata, et finantsaruanded võivad olla oluliselt väärkajastatud. |
| Majandusüksuse puhul rakendatava finantsaruandluse raamistiku asjakohase kohaldamise ja finantsaruannetes avalikustatava informatsiooni olemuse kindlaksmääramine. |
| Kutsealaste kogemuste kasutamine, et kindlaks määrata saadud informatsioonil põhinev asjakohane töövõtu kokkuvõte. |

Kutsealase otsustuse kasutamine peab olema dokumenteeritud. Dokumentatsioon peab olema piisav, et võimaldada kogenud praktiseerijal, kellel puudub konkreetse töövõtuga varasem kokkupuude, saada aru järeldusteni jõudmiseks tehtud olulistest otsustustest.

### 

### 3.1-5 Pädevus

|  |  |
| --- | --- |
| **Lõige** | **Nõue** |
| 24 | Kvaliteedikontroll töövõtu tasandil  Töövõtupartneril peab olema töövõtu tingimustes asjakohane kompetentsus kindlustandva töövõtuga seotud oskuste ja tehnikate ning finantsaruandluse alal (vt lõige A26). |

Ülevaatuse töövõtu võib aktsepteerida üksnes töövõtupartner (või audiitorettevõtja võib töövõtu määrata üksnes töövõtupartnerile), kellel on nõutava töö tegemiseks kutsealane pädevus. Töövõtupartner võib selle pädevuse olla omandanud muude kindlustandvate töövõttude läbiviimisel, töötades kogenud töötajate juhendamisel või koos asjakohast pädevust juba omavate isikutega. Vastasel juhul tuleb pädevus omandada sobivatel koolituskursustel osalemise, asjassepuutuva materjali (sh lisaks käesolevale juhendile ISRE 2400 (muudetud)) lugemise ja nõutavate kutseeksamite sooritamise kaudu.

Standardis ISRE 2400 (muudetud) käsitletakse olulisi valdkondi, milles praktiseerija peab pädevust omama, sealhulgas kindlustandva töövõtuga seotud oskused ja tehnikad ning finantsaruandlus.

Järgmises tabelis on esitatud nõutavad pädevusvaldkonnad.

**Kindlustandva töövõtuga seotud oskused ja tehnikad**

*Tabel 3.1-5A*

|  |
| --- |
| **Nõutavad pädevusvaldkonnad** |
| Kutsealase skeptitsismi ja kutsealase otsustuse kohaldamine:   * kindlustandva töövõtu planeerimisel ja teostamisel ning * tõendusmaterjali hankimisel ja hindamisel. |
| Arusaamine infosüsteemidest ning sisekontrolli rollist ja piirangutest. |
| Olulisuse ja [töövõtu riskide](#ER1) kaalumise sidumine ülevaatuse protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatusega. |
| Ülevaatuse töövõtu puhul asjakohaste protseduuride teostamine. See hõlmab muud liiki protseduure lisaks järelepärimistele ja analüütilistele protseduuridele (nt inspekteerimine, ülearvutamine, taasteostamine, jälgimine ja kinnitamine). |
| Süstemaatilise dokumenteerimise tavade loomine. |
| Kindlustandvate töövõttude kohta aruannete koostamise seisukohast asjassepuutuvate oskuste ja tavade rakendamine. |

**Arvessevõetavad asjaolud**

Kuna ülevaatuse töövõtt põhineb suurel määral järelepärimistel ja analüüsil, on tähtis, et määratud personal mõistaks õigesti finantsaruannete erinevate osade omavahelist suhet (nt mõju rahavoogudele ja kasumile, kui varude käibimine märkimisväärselt väheneb) ning seda, kuidas koostada ja esitada asjakohaseid järelepärimisi juhtkonnale.

Finantsaruandlus

Finantsaruandluse alane pädevus on vajalik, et tagada rakendatava finantsaruandluse raamistiku (nt väikese ja keskmise suurusega majandusüksustele suunatud IFRS või muu riigispetsiifiline rakendatav raamistik) piisavalt üksikasjalik mõistmine, et teha finantsaruannetes kindlaks valdkonnad, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised, ja olla suuteline kavandama asjakohaseid protseduure nende valdkondade käsitlemiseks.

### 3.1-6 Kvaliteedikontroll

|  |  |
| --- | --- |
| **Lõige** | **Nõue** |
| 4 | *Suhe ISQC 1‑ga*  Kvaliteedikontrollisüsteemide, poliitikate ja protseduuride eest vastutab audiitorettevõtja. Standardit ISQC 1 rakendatakse kutseliste arvestusekspertide audiitorettevõtjate suhtes seoses nende poolt läbiviidavate finantsaruannete ülevaatuse töövõttudega. Käesoleva ISRE sätted, mis puudutavad kvaliteedikontrolli üksikute ülevaatuse töövõttude tasandil, põhinevad eeldusel, et audiitorettevõtja suhtes rakendatakse standardit ISQC 1 või vähemalt sama rangeid nõudeid (vt lõiked A3–A5). |
| 25 | Töövõtupartner peab vastutama alljärgneva eest (vt lõiked A27–A30):  (a) iga sellise ülevaatuse töövõtu üldine kvaliteet, mille juurde asjaomane partner on määratud;  (b) ülevaatuse töövõtu juhtimine, järelevalve, planeerimine ja läbiviimine kooskõlas kutsestandarditega ning kohaldatavate õigus- ja regulatiivsete nõuetega (vt lõige A31);  (c) praktiseerija aruande asjakohasus nendes tingimustes ja  (d) töövõtu läbiviimine kooskõlas audiitorettevõtja kvaliteedikontrolli poliitikaga, sealhulgas alljärgnev:  (i) rahulolu saavutamine selle suhtes, et on järgitud asjakohaseid protseduure seoses kliendisuhete ja töövõttude aktsepteerimise ning jätkamisega ning et tehtud kokkuvõttes on asjakohased, sealhulgas kaalumine, kas on olemas informatsiooni, mille põhjal võiks töövõtupartner järeldada, et juhtkond ei ole aus (vt lõiked A32–A33);  (ii) rahulolu saavutamine selle suhtes, et töövõtumeeskonnal tervikuna on asjakohane kompetentsus ja suutlikkus, sealhulgas kindlustandva töövõtuga seotud oskused ja tehnikad ning finantsaruandluse alased eriteadmised, et:  a. viia ülevaatuse töövõtt läbi kooskõlas kutsestandarditega ja kohaldatavate õigus- ja regulatiivsete nõuetega ning  b. võimaldada nendes tingimustes asjakohase aruande avaldamist ja  (iii) vastutuse võtmine asjakohase töövõtudokumentatsiooni olemasolu eest. |
| 26 | *Asjassepuutuvad kaalutlused pärast töövõtu aktsepteerimist*  Kui töövõtupartner saab informatsiooni ja kui audiitorettevõtja oleks töövõtust keeldunud, kui see informatsioon oleks olnud varem kättesaadav, peab töövõtupartner edastama selle informatsiooni viivitamata audiitorettevõtjale, nii et audiitorettevõtja ja töövõtupartner saaksid astuda vajalikke samme. |
| 27 | *Asjassepuutuvate eetikanõuete järgimine*  Töövõtupartner peab kogu töövõtu jooksul, vaatluse ja vajaduse korral järelepäringute kaudu, säilitama valvsuse tõendusmaterjali suhtes, mis näitab, et töövõtumeeskonna liikmed ei järgi asjassepuutuvaid eetikanõudeid. Kui töövõtupartner saab audiitorettevõtja kvaliteedikontrolli süsteemi kaudu või muul viisil teada asjaoludest, mis osutavad sellele, et töövõtumeeskonna liikmed ei ole järginud asjassepuutuvaid eetikanõudeid, peab töövõtupartner, konsulteerides teiste isikutega audiitorettevõtjas, määrama kindlaks asjakohased sammud. |

|  |  |
| --- | --- |
| 28 | *Monitoorimine*  Audiitorettevõtja tulemuslik kvaliteedikontrollisüsteem hõlmab monitoorimisprotsessi, mis on kavandatud andma audiitorettevõtjale põhjendatud kindluse, et audiitorettevõtja kvaliteedikontrollisüsteemiga seotud poliitikad ja protseduurid on asjassepuutuvad, adekvaatsed ja toimivad tulemuslikult. Töövõtupartner peab kaaluma audiitorettevõtja monitoorimisprotsessi tulemusi, mida kajastab audiitorettevõtja ja võrgustikku kuuluvate muude audiitorettevõtjate (kui asjakohane) poolt levitatud värskeim informatsioon, ning seda, kas selles informatsioonis täheldatud puudused võivad mõjutada ülevaatuse töövõttu. |

**ISQC 1 rakendamine**

ISQC 1 kohaselt on audiitorettevõtjal kohustus kehtestada ja säilitada kvaliteedikontrollisüsteem, et anda audiitorettevõtjale põhjendatud kindlus alljärgnevas:

* audiitorettevõtja ja selle personal järgivad kutsestandardeid ja kohaldatavaid õigus- ja regulatiivseid nõudeid ning
* audiitorettevõtja või töövõtu partnerite poolt avaldatud aruanded on nendes tingimustes asjakohased.

Kui audiitorettevõtja suhtes juba rakendatakse muude kindlustandvate ja seotud teenustega seoses standardit ISQC 1, peaks selle standardi järgmise nõue olema täidetud. Kui seda aga veel ei rakendata, peab audiitorettevõtja kavandama ja rakendama põhimõtted ja protseduurid, mis tagavad kvaliteedikontrollisüsteemi eesmärkide saavutamise, ning monitoorima seejärel korrapäraselt nende järgimist.

Järgmises tabelis on kujutatud ISQC 1 kui alus, millele tuginedes töötab audiitorettevõtja välja oma üldise kvaliteedikontrollisüsteemi. Standardis ISRE 2400 (muudetud) on täpsustatud töövõtustandardid ülevaatuse töövõtu teostamiseks. Selles tabelis kujutatakse kokkuvõtlikult ka põhimõtete ja protseduuride suhet audiitorettevõtja ja töövõtu tasandeil.

*Tabel 3.1-6A*

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | **Riiklik tasand** | **Rahvusvaheline kvaliteedikontrolli standard (ISQC 1)** | | | | **Ettevõtte tasand**  (poliitika ja protseduurid) | **ISQC 1-ga kooskõlas olev kvaliteedikontrollisüsteem** | | | | **Töövõtu tasand** (poliitika ja protseduurid) | **Ettevõtte kvaliteedikontrollisüsteemi rakendamine iga töövõtu suhtes** | | | | Auditid  (ISA 220) | Ülevaatused  (ISRE 2400 (muudetud)) | Finantsinformatsiooni koostamine  (ISRS 4410) | |

|  |
| --- |
| **Arvessevõetavad asjaolud**  *Dokumentatsioon* Tuleb kaaluda, kuidas audiitorettevõtja põhimõtete ja protseduuride järgimist dokumenteeritakse. Dokumenteerida võib näiteks iga töövõtu puhul sõltumatuse hindamise tõendusmaterjali ja üksikasjad eetiliste probleemide kohta, mille puhul tuli teha otsus, näiteks ettevaatusabinõud sõltumatust ohustavate asjaolude käsitlemiseks.  *Materjalid* IFAC ja [IAASB](#IAASB) on välja töötanud palju kasulikke materjale, näiteks:   * + [Kvaliteedikontrolli juhend väikese ja keskmise suurusega praksistele, 3. kd](http://www.ifac.org/publications-resources/guide-quality-control-small-and-medium-sized-practices-third-edition-0);   + [*Staff Questions & Answers – Applying ISQC 1 Proportionately with the Nature and Size of a Firm*](http://www.ifac.org/publications-resources/staff-questions-answers-applying-isqc-1-proportionately-nature-and-size-firm)(Töötajate küsimused ja vastused – ISQC 1 rakendamine proportsionaalselt audiitorettevõtja olemuse ja suurusega) ja   + [*Staff Questions & Answers – Professional Skepticism in an Audit of Financial Statements*](http://www.ifac.org/publications-resources/staff-questions-answers-professional-skepticism-audit-financial-statements)(Töötajate küsimused ja vastused – Kutsealase skeptitsismi kasutamine finantsaruannete auditis). |

## 

## 3.2 TÖÖVÕTU AKTSEPTEERIMINE JA JÄTKAMINE

Enne kui konkreetset ülevaatuse töövõttu saab aktsepteerida või jätkata, tuleb käsitleda mitut aspekti. Nende esialgsete protseduuride läbiviimise kaudu saadav informatsioon võib olla kasulik ka töövõtu hilisemas etapis muude märkimisväärsete toimingute teostamisel. Kliendi aktsepteerimise / kliendisuhte jätkamise kontrollnimekirja näidis on esitatud [lisas B](#_APPENDIX_B).

|  |  |
| --- | --- |
| **Lõige** | **Nõue** |
| 29 | *Kliendisuhete ja ülevaatuse töövõttude aktsepteerimist ja jätkamist mõjutavad tegurid*  Välja arvatud juhul, kui see on õigusnormide kohaselt kohustuslik, ei tohi praktiseerija ülevaatuse töövõttu aktsepteerida, kui (vt lõiked A34–A35):  (a) praktiseerija ei ole saavutanud rahulolu alljärgneva suhtes:  (i) et töövõtu läbiviimisel on ratsionaalne eesmärk või (vt lõige A36);  (ii) et ülevaatuse töövõtt oleks nendes tingimustes asjakohane (vt lõige A37);  (b) praktiseerijal on alust arvata, et asjassepuutuvaid eetikanõudeid, sealhulgas sõltumatuse nõuet, ei järgita;  (c) praktiseerija esialgne arusaamine töövõtu tingimustest viitab sellele, et ülevaatuse töövõtu läbiviimiseks vajalik informatsioon ei ole tõenäoliselt kättesaadav või on ebausaldusväärne (vt lõige A38);  (d) praktiseerijal on alust kahelda juhtkonna aususes sel määral, et see võib kahjustada ülevaatuse nõuetekohast läbiviimist, või (vt lõike A37 punkt b)  (e) juhtkond või valitsemisülesandega isikud kehtestavad piiranguid praktiseerija töö ulatusele seoses kavandatud ülevaatuse töövõtuga, nii et praktiseerija usub, et piirangu tulemusel loobub ta finantsaruannete kohta kokkuvõtte tegemisest. |

### 

### 3.2-1 Ratsionaalne eesmärk

Igal kindlustandval töövõtul, sealhulgas juhul, kui klient taotleb ülevaatuse töövõtu läbiviimist, peaks alati olema ratsionaalne (loogiline) eesmärk.

Ülevaatuse töövõtu läbiviimist taotletakse tavaliselt eesmärgiga suurendada ettenähtud kasutajate puhul finantsaruannete usaldatavustaset. Ratsionaalne eesmärk esineb näiteks olukorras, kus:

* pank nõuab ülevaatuse töövõtu aruande esitamist seoses majandusüksusele antava laenuga;
* riigiasutus nõuab ülevaatuse töövõtu aruande esitamist seoses rahastamistoetuse andmisega või
* majandusüksusel on välised huvigrupid (investorid, liikmed või toetajad), kelle ees ta on aruandekohustuslik.

Kui ratsionaalne eesmärk ei ole ilmselge, tuleks töövõtu taotlus jätta siiski rahuldamata. Järgmises tabelis on esitatud olukorrad, kus ratsionaalne eesmärk puudub.

*Tabel 3.2-1.A*

|  |  |
| --- | --- |
| **Ratsionaalset eesmärki EI eksisteeri** | Audiitorettevõtja kahtlustab, et võimalik klient võib seostada audiitorettevõtja nime finantsaruannetega sobimatul viisil. Näiteks kui klient ütleb kolmandatele isikutele, et audiitorettevõtja kaasamine finantsaruannete ülevaatusse oli identne auditiga või et finantsaruanded koostas audiitorettevõtja, mitte juhtkond. |
| Asjassepuutuvate õigusnormide kohaselt on nõutav audit, mitte ülevaatus. |
|  | Töövõtu ulatus on märkimisväärselt piiratud. See võib olla tingitud informatsiooni puudumisest või kättesaamatusest, võtmetähtsusega isikutega rääkimise loa puudumisest või ebarealistlikest tähtaegadest. |

### 3.2-2 Töövõtu asjakohasus

Töövõtupartner peab kliendi ja konkreetsete asjaolude kohta saadud informatsiooni põhjal kaaluma – lisaks ratsionaalsele eesmärgile –, kas sellise töövõtu aktsepteerimine oleks asjakohane. See otsus põhineks kutsealasel otsustusel. Järgmises tabelis on esitatud olukorrad, kus töövõtu aktsepteerimine ei oleks asjakohane.

*Tabel 3.2-2A*

|  |  |
| --- | --- |
| **Põhjused, miks ülevaatuse töövõttu EI või aktsepteerida** | Kahtlustatakse peamiste omanike, juhtkonna ja/või valitsemisülesandega isikute ebaausust ning ülevaatuse aruande võimalikku väärkasutamist. |
| Praktiseerija poolt töövõtu asjaolude kohta omandatud esialgne arusaamine näitab, et informatsioon oleks tõenäoliselt kas mittekättesaadav või ebausaldusväärne. |
| Praeguse või eelmise töövõtu ajal on tekkinud suured probleemid. Näiteks: tõsised lahkarvamused seoses finantsaruande esitlusviisi / avalikustatava informatsiooniga või kasutatud arvestuspõhimõtete sobivusega või selliste tehingute või kohustuste avastamine, mida juhtkond ei olnud järelepärimiste tegemise ajal täielikult avalikustanud. Juhtkond võib püüda vältida audiitori aruande arvamuse modifikatsioone, taotledes piiratud kindlustandvat töövõttu, kuigi audit vastaks paremini kasutajate vajadustele. |
| Finantsaruanded on väga keerukad või eeldavad põhjalikke teadmisi raamatupidamisarvestuse erivaldkondades (nt riskimaandamise tehingud) ning praktiseerija arvates kavatseb juhtkond kasutada ülevaatuse töövõttu, et varjata või vähendada teatavate faktide või informatsiooni mõju, mille suhtes oleks auditi töövõtu läbiviimisel teostatud põhjalikumaid protseduure. |

**Arvessevõetavad asjaolud**

Mõnikord võivad kliendi vajadused erineda nende isikute vajadustest, kes võivad püüda tugineda tema finantsaruannetele. Asjakohasuse hindamise eesmärk on tagada, et praktiseerijad tegutsevad avalikes huvides ega sõlmi klientidega finantsaruannete kasutajatele kahjulikke kokkuleppeid.

Kui töövõtt ei ole asjakohane, tuleb kaaluda, kas mõni muu töövõtt vastaks kliendi ja tema finantsaruannete kasutajate vajadustele ning oleks töövõtu asjaolusid arvesse võttes sobiv (nt audit, finantsinformatsiooni koostamine, kokkuleppeliste protseduuride läbiviimise töövõtt või muu arvestusteenus). Auditi, ülevaatuse ja finantsinformatsiooni koostamise töövõtu erinevusi on kirjeldatud käesoleva juhendi 2. peatükis.

### 3.2-3 Sõltumatus

Enne töö alustamist tuleb hinnata eetikanõuete järgmise võimalust, sealhulgas sõltumatust ohustavaid asjaolusid, ning dokumenteerida see hinnang. See nõue kehtib ka muude kindlustandvate töövõttude puhul.

Sõltumatust ohustavate asjaolude esinemisel tuleks hinnata nende märkimisväärsust ning rakendada nende kõrvaldamiseks või vastuvõetavale tasemele viimiseks asjakohaseid kaitsemeetmeid. Kui kaitsemeetmeid ei ole võimalik rakendada, on vaja kas ohtu põhjustav asjaolu või suhe kõrvaldada või siis töövõtu läbiviimisest loobuda või töövõtt lõpetada.

Sõltumatust ohustavad asjaolud võivad tuleneda paljudest teguritest, näiteks majandusüksuse suhtes olevast finantshuvist, võetud laenudest ja saadud garantiidest, ärisuhetest, pere- ja isiklikest suhetest, juhtkonna eest otsuste tegemisest arvestusküsimustes (nt arvestuspõhimõtete valimine või rakendamine või kliendi eest arvestuskannete tegemine) või pikaajalisest seosest kliendiga. Sõltumatust ohustatavate asjaolude eri liikide ja võimalike kaitsemeetmete kohta lisainfo saamiseks tutvuge palun [*kutseliste arvestusekspertide eetikakoodeksi käsiraamatuga (2013)*](http://www.ifac.org/publications-resources/2013-handbook-code-ethics-professional-accountants).

**Arvessevõetavad asjaolud**

Sõltumatust ja asjassepuutuvate eetikanõuete järgimist tuleb iga kliendi puhul hinnata ja dokumenteerida kord aastas. Tuleb tagada, et seda hindamist läbi viivatel töötajatel on juurdepääs kogu asjassepuutuvale informatsioonile ja et nad selgelt mõistavad sõltumatuse nõudeid.

Sõltumatus on üldiselt ohustatud, kui klient palub praktiseerijal lisaks ülevaatuse töövõtu läbiviimisele aidata koostada finantsaruanded (enda ülevaatuse oht). Sellises olukorras on nõuetekohased kaitsemeetmed järgmised: kliendilt dokumenteeritud nõusoleku saamine kirjete kavandatud korrigeerimiseks, finantsaruannetes saldode määramine ja selle tagamine, et klient mõistab ja võtab täieliku vastutuse lõplike finantsaruannete eest. Kasulik võib olla ka see, kui panna finantsaruannete koostamise ja ülevaatamise kohustus võimaluse korral erinevatele töötajatele.

### 

### 3.2-4 Ulatuse piiratus

Mõnikord võivad teatavad asjaolud muuta ülevaatuse töövõtu läbiviimise võimatuks. Töövõtt tuleb seega tagasi lükata, välja arvatud juhul, kui see on õigusnormide kohaselt keelatud. Selliste asjaolude esinemisel läbiviidud töövõtt ei oleks standardiga ISRE 2400 (muudetud) kooskõlas. Järgmises tabelis on esitatud mõned näited.

*Tabel 3.2-4A*

|  |  |
| --- | --- |
| **Ulatuse piirangud** | Juhtkonna poolt töövõtu läbiviimiseks kehtestatud ebarealistlikud tähtajad. |
| Kahtlused, et ülevaatuse läbiviimiseks vajalik informatsioon (nt andmed, dokumendid jmt) ei ole kättesaadav või usaldusväärne, sealhulgas analüütiliste protseduuride teostamiseks vajalik informatsioon. |
| Piiratud juurdepääs teatavatele isikutele majandusüksuses või väljaspool, kellel võib olla asjassepuutuvat informatsiooni või tõendusmaterjali. |
| Piiratud juurdepääs teatavatele ruumidele (nt ladu või äritegevuse kohad) või liikumispiirangud varude loenduse ajal või perioodi lõpukuupäeval. |
| Kahtlused juhtkonna aususe suhtes. Sellisel juhul on juhtkonnale järelepärimiste tegemist hõlmavad protseduurid tõenäoliselt ebatõhusad ja kirjalikud esitised ebausaldusväärsed. |
| Juhtkonnapoolse pühendumuse puudumine nõuetekohase sisekontrolli valdkonnas, näiteks puudlik või segane arvestuse pidamine. |
| Juhtkond ei aktsepteeri teatavaid töötajaid, kelle audiitorettevõtja on välja valinud töövõtu läbiviimiseks. |
| Juhtkond väljendab kavatsust jätta nõutud kirjalikele esitistele töövõtu lõpus alla kirjutamata. |
| Soovimatus maksta osutatavate teenuste eest õiglast tasu. |

### 3.2-5 Kahtlused juhtkonna aususe suhtes

Üldiselt leitakse, et tippjuhtkonna suhtumine on üks olulisimaid tegureid, mis toetab finantsaruandlusprotsessi terviklikkust. Kui juhtkonna suhtumisest ilmneb aususe puudumine ja ükskõiksus kontrolli suhtes, on pettuste esinemine finantsaruandluses tõenäolisem.

Kui majandusüksuse tippjuhtkond (sh peamised omanikud, võtmetähtsusega juhid ja valitsemisülesandega isikud) on ebausaldusväärsed, on järelepärimiste ja analüütiliste protseduuride (nagu ülevaatuse töövõtu puhul nõutud) tulemused tõenäoliselt ebausaldusväärsed ning finantsaruanded võivad seega olla oluliselt väärkajastatud.

Seetõttu peab praktiseerija iga töövõtu puhul hindama, kas on alust kahelda juhtkonna aususes sellisel määral, et see võib mõjutada ülevaatuse nõuetekohast läbiviimist. Sellise kahtluse olemasolu tuvastamisel ei ole töövõtu aktsepteerimine asjakohane, välja arvatud juhul, kui see on õigusnormide kohaselt nõutud.

Järgmises tabelis on esitatud informatsioon, mille põhjal võiks kahelda juhtkonna aususes.

*Tabel 3.2-5A*

|  |  |
| --- | --- |
| **Kahtlused juhtkonna aususe suhtes** | Varasemad eetika- või regulatiivsete nõuete rikkumised, nt maksudest kõrvalehoidumine. |
| Aususe või eetika osas halb maine äriringkondades. |
| Kahtlused, et juhtkond võib olla seotud rahapesu või muu kuritegeliku käitumisega. |
| Teostatavat äritegevust peetakse ebaeetiliseks. |
| Esineb [seotud osapoolte](#RP1) vahelisi tehinguid, mille eesmärk on ebaselge. |
| Juhtkond on olnud varem oma hinnangutes kallutatud või ei ole avalikustanud seotud osapooli. |
| Esineb väga keerukaid tehinguid või tegevusi, mis ei tundu olevat vajalikud või millel puudub ratsionaalne eesmärk. |
| Juhtkonna suhtumine kontrolli või arvestusandmete säilitamisse on halb. |
| Juhtkond ei soovi esitada töövõtu läbiviimiseks vajalikku informatsiooni. |
| Pressis või internetis on avalikult esitatud esmapilgul põhjendatud süüdistusi vääralt tegutsemise kohta. |
| Juhtkond ei avalikustanud varasemate töövõttude ajal olulist informatsiooni (nt lepingute rikkumise, laenulepingute või kohtuasjade kohta) või on teinud eksitavaid või väärasid esitisi. |

|  |
| --- |
| **Arvessevõetavad asjaolud**  Mõnes riigis võidakse õigusaktidega nõuda, et praktiseerijad peavad enne kliendi aktsepteerimist võtma lisameetmeid. Rahapesuvastast võitlust käsitlevate õigusaktide kohaldamisel võivad näiteks praktiseerijad olla kohustatud:   * teostama tulevaste klientide isikusamasuse tuvastamiseks eriprotseduure; * hindama võimalikust rahapesust tuleneva riski olemasolu ja * kaaluma oma tähelepanekute mõju kliendi aktsepteerimise või kliendisuhte jätkamise otsusele. |

## 3.3 TÖÖVÕTUTINGIMUSTE KOKKULEPPIMINE

Lisaks eespool käesolevas peatükis kirjeldatud teguritele, mis mõjutavad töövõtu aktsepteerimist ja jätkamist, tuleb enne ülevaatuse töövõtu läbiviimist teha veel alljärgnevat.

### 

### 3.3-1 Töövõtu eeltingimused

|  |  |
| --- | --- |
| **Lõige** | **Nõue** |
| 30 | *Ülevaatuse töövõtu aktsepteerimise eeltingimused*  Praktiseerija peab enne ülevaatuse töövõtu aktsepteerimist tegema järgmist (vt lõige A39):  (a) tegema kindlaks, kas finantsaruannete koostamisel rakendatud finantsaruandluse raamistik on aktsepteeritav, sealhulgas omandama eriotstarbeliste finantsaruannete puhul arusaamise finantsaruannete koostamise eesmärgist ja ettenähtud kasutajatest, ning (vt lõiked A40–A46)  (b) saavutama juhtkonnaga kokkuleppe, et juhtkond tunnustab ja mõistab oma vastutust (vt lõiked A47–A50):  (i) selle eest, et finantsaruanded koostatakse eest kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga, sealhulgas (kui asjassepuutuv) nende õiglase esitusviisi eest;  (ii) sisekontrolli eest, mida juhtkond peab vajalikuks selleks, et finantsaruanded oleksid oluliste, kas siis pettusest või veast tingitud väärkajastamisteta, ja  (iii) selle eest, et annab praktiseerijale:  a. juurdepääsu kogu informatsioonile, millest juhtkond on teadlik ja mis on finantsaruannete koostamisel asjassepuutuv, näiteks andmed, dokumentatsioon ja muud materjalid;  b. lisateabe, mida praktiseerija võib juhtkonnalt ülevaatuse eesmärgil nõuda, ja    c. piiramata juurdepääsu nendele isikutele majandusüksuses, kellelt praktiseerija arvates on vaja saada tõendusmaterjali. |

Ülevaatuse töövõtu käigus tehtud praktiseerija kokkuvõte puudutab majandusüksuse finantsaruandeid. Mõnes riigis võib praktiseerija küll abistada majandusüksust finantsaruannete koostamisel, kuid vastutus nende koostamise eest lasub juhtkonnal ja valitsemisülesandega isikutel (nagu asjakohane).

Kindlustandvate töövõttude (kas audit või ülevaatus) eeltingimuste eesmärk on tagada, et enne tööde alustamist juhtkond tõepoolest mõistab oma täielikku vastutust finantsaruannete koostamise eest ning praktiseerijale asjassepuutuvale informatsioonile ja personalile juurdepääsu andmise eest.

Need nõuded, mis on esitatud järgmises tabelis, tuleks juhtkonna ja valitsemisülesandega isikutega läbi arutada tagamaks, et nad saavad oma kohustustest aru.

*Tabel 3.3-1A*

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| |  |  |  | | --- | --- | --- | | **Ülevaatuse töövõtu aktsepteerimise eeltingimused** | | | | Aktsepteeritav finantsaruandluse raamistik finantsaruannete koostamiseks | | | | Juhtkond tunnistab/mõistab, et tal on järgmised kohustused: | | | | **järgida** rakendatavat finantsaruandluse raamistikku | tagada selline **sisekontroll**, mis on vajalik selleks, et finantsaruanded oleksid oluliste (*veast või pettusest tingitud*) väärkajastamisteta | **anda** praktiseerijale:   * juurdepääs kogu asjassepuutuvale informatsioonile * täiendavat informatsiooni, kui seda nõutakse * piiramatu juurdepääs personalile | |

Arvessevõetavad asjaolud

Paljud väiksemad kliendid eeldavad ekslikult, et praktiseerija on oma kogemuste tõttu vastutav finantsaruannete koostamise ja õiglase esitusviisi eest. Varuge aega kliendiga kohtumiseks ning eespool kirjeldatud kliendi kohustuste üle vaatamiseks. Ärge eeldage, et kui juhtkond või valitsemisülesandega isikud kirjutavad töövõtukirjale alla, nad tingimata mõistavad oma kohustuste täielikku ulatust.

Aktsepteeritav finantsaruandluse raamistik

Rakendatava finantsaruandluse raamistiku valik on sageli õigusnormidega ette nähtud. Mõnikord võib selle valiku siiski teha juhtkond, vastavalt finantsaruannete ettenähtud kasutajate vajadustele. Sellisel juhul põhineb valik sageli majandusüksuse olemusel ja finantsaruannete eesmärgil.

Ülevaatuse töövõtu aktsepteerimise eeltingimusena peab praktiseerija kindlaks tegema, et majandusüksuse valitud finantsaruandluse raamistik on finantsaruande ettenähtud kasutajaid silmas pidades aktsepteeritav. See on vajalik, kuna rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuded määravad kindlaks finantsaruannete vormi ja sisu, sealhulgas selle, mida finantsaruannete tervikkomplekt hõlmab.

Enamik finantsaruandeid koostatakse vastavalt [üldotstarbelisele raamistikule](#GPF1), mis on ette nähtud vastama eri kasutajate ühistele finantsinformatsiooni vajadustele. Üldotstarbelised raamistikud on näiteks IFRS ning väikese ja keskmise suurusega majandusüksustele suunatud IFRS.

Finantsaruandluse raamistik võib olla õiglase esitusviisi raamistik või vastavuse raamistik, nagu kirjeldatud järgmises tabelis.

*Tabel 3.3-1B*

|  |
| --- |
| **Finantsaruandluse raamistikud** |
| **Õiglase esitusviisi raamistik** |
| Terminit „õiglase esitusviisi raamistik” kasutatakse sellisele finantsaruandluse raamistikule viitamiseks, mis nõuab vastavust raamistiku nõuetele ja milles:   * kinnitatakse otseselt või kaudselt, et finantsaruannete õiglase esitusviisi saavutamiseks võib juhtkonnal olla vajalik avalikustada rohkem informatsiooni, kui raamistikus on konkreetselt nõutud, ja * kinnitatakse otseselt, et juhtkonnal võib finantsaruannete õiglase esitusviisi saavutamiseks olla vajalik lahkneda raamistiku nõuetest. Eeldatakse, et sellised lahknemised on vajalikud ainult väga harvadel juhtudel. |
| **Vastavuse raamistik** |
| Terminit „vastavuse raamistik” kasutatakse sellisele finantsaruandluse raamistikule viitamiseks, mis nõuab vastavust raamistiku nõuetele, kuid ei sisalda eespool nimetatud kinnitusi. |

Eriotstarbelised finantsaruanded

Mõnikord on majandusüksusel vaja koostada [eriotstarbelised finantsaruanded](#SPFS1), mis koostatakse vastavalt [eriotstarbelisele raamistikule](#SPF1). Näiteks võib lepingu tingimustes olla ette nähtud aruandmine konkreetsete valdkondade kohta, näiteks tulud või kulud, või on sätestatud, et kindlaksmääratud olukordades tuleb rakendada konkreetseid arvestuspõhimõtteid.

Sisekontroll

Teine eeltingimus on seotud juhtkonna kohustusega tagada selliste finantsaruannete koostamine, mis on vabad olulistest, kas pettusest või veast tingitud väärkajastamistest. See kohustus eeldab, et juhtkond on teinud finantsaruannetes kindlaks olulise väärkajastamise riskid ning need juhtkonna poolt vajalikuks peetud asjassepuutuvate sisekontroll(imehhanism)ide kavandamise ja rakendamise kaudu maandanud.

Sisekontroll on protsess, mille juhtkond, valitsemisülesandega isikud ja teised töötajad kavandavad, rakendavad ja säilitavad eesmärgiga anda põhjendatud kindlus, et majandusüksuse eesmärgid seoses finantsaruandluse usaldusväärsuse, tegevuste tõhususe ja tulemuslikkuse ning kohaldatavate õigusnormide järgmisega on saavutatud. Termin „kontroll(imehhanism)id” viitab sisekontrolli ühe või mitme komponendi mistahes aspektidele.

*Tabel 3.3-1C*

|  |  |
| --- | --- |
| **Sisekontrolli protsesside näited** | Kontrollikeskkond hõlmab aususe ja eetikanõuete järgimist, personali pädevust ning juhtkonna ja valitsemisülesandega isikute funktsioonide tõhusust. |
| Juhtkonna ja valitsemisülesandega isikute tehtud võtmetähtsusega otsuste protokollid/üksikasjad. |
| Iga-aastased eelarved ja äriplaanid. |
| Juhtkonnapoolne olulise väärkajastamise riski pidev hindamine. |
| Tehingute autoriseerimine, tõlgendamine ja töötlemine. Näiteks: tarnelogid, mis tagavad, et kõigi müügitehingute puhul on arved esitatud, juhtkonna allkirjad saadud kaupade kinnitamiseks ja pangasaldode kooskõlastavad võrdlemised. |
| Füüsiliste varade omandamist, kasutamist, kaitset ja müüki puudutavad kontroll(imehhanism)id. |
| Infosüsteemid, sh üldised [IT-](#IT)kontroll(imehhanism)id ja -rakendused. |
| Seotud osapooltega tehtud tehingute, ebaharilike sündmuste, lepingute, rahastamiskokkulepete ja muude kokkulepete loetelud ning nende üksikasjad asjakohaseks autoriseerimiseks. |
| Kehtestatud turvameetmed, et kontrollida juurdepääsu ning kaitsta arvestusregistrites ja -dokumentides sisalduvaid andmeid. |
| Protsessid, mida juhtkond kasutab hinnangute ja arvestuskannete tegemiseks ning selle tagamiseks, et võtmetähtsusega informatsioon saadakse ja edastatakse otsuste tegemiseks õigel ajal. |

Arvessevõetavad asjaolud

Väiksemad majandusüksused ei vaja üldiselt keerukaid finantsaruandlusprotsesse. Paljudel juhtudel võib finantsaruandlust puudutavad kontroll(imehhanism)id kehtestada alljärgneva kaudu:

* ettevõttekultuur, mis põhineb tippjuhtkonna suulisel infoedastusel ja eeskujul;
* tippjuhtkond autoriseerib enamiku tehinguid; see võib vähendada veariski ja töötajate pettuse riski;
* täpselt ja õigeaegselt koostatud arvestusandmete säilitamine ja
* lihtsad protsessid ja protseduurid selliste valdkondade käsitlemiseks nagu tulu kajastamine, periodiseerimine, varude loendamine ja arvestuskannete tegemine.

Siiski ei tohiks kahe silma vahele jätta juhtkonna võimalust neid kontroll(imehhanism)e ignoreerida.

Pidage meeles, et ülevaatuse töövõtu aktsepteerimise üks eeltingimusi on juhtkonna nõusolek, et ta tunnistab ja aktsepteerib oma vastutust sisekontrolli eest, mida ta peab vajalikuks selliste finantsaruannete koostamiseks, mis on oluliste väärkajastamisteta. Praktiseerija ei saa ülevaatuse töövõttu aktsepteerida, kui juhtkonnal on kahtlusi, kas ta on kehtestanud nõuetekohase sisekontrolli. Ülevaatuse töövõtu käigus ei pea praktiseerija sellise järelduse tegemiseks siiski sisekontroll(imehhanism)e katsetama.

Juurdepääs informatsioonile ja personalile

Töövõtu tulemuslikuks läbiviimiseks peab praktiseerija ja majandusüksuse juhtkonna vahel toimuma tõhus kahesuunaline infovahetus. See tagab töövõtu käigus tõstatuvate küsimuste mõistmise ja konstruktiivse töösuhte kujunemise.

Sellisel tasemel infovahetuse väljatöötamise esimeseks etapiks on tagada, et juhtkond mõistab täpselt, mida praktiseerija vajab, näiteks:

juurdepääsu kogu informatsioonile (andmed, dokumendid ja muu materjal), mis on finantsaruannete koostamisel asjassepuutuvad;

mis tahes lisainfot, mida praktiseerija võib juhtkonnalt küsida, ja

piiramatut juurdepääsu nendele isikutele majandusüksuses, kellelt praktiseerija arvates on vajalik saada tõendusmaterjali.

Töövõtukirjas kajastatavad muud küsimused

Töövõtukirja saab kasutada ka selleks, et käsitleda nõutava tööga seotud muudes küsimustes saavutatud arusaamist. Järgmises tabelis on esitatud mõned neist küsimustest.

*Tabel 3.3-1D*

|  |  |
| --- | --- |
| **Töövõtukirjas kajastatavad muud võimalikud küsimused** | Aruande kasutamine ja levitamine. |
| Finantsaruannete lisamine aastaraamatusse või esitamine veebilehel. |
| Tabelite koostamine juhtkonna poolt. |
| Saadud informatsiooni kasutamine ja kolmanda isiku poolt failide inspekteerimine. |
| Vaidluste lahendamine ja hüvitiste maksmine (kui see on kohalike õigusnormide kohaselt lubatud). |
| Aruandluse ajakava. |
| Tasud ja arveldused. |
| Töövõtu lõpetamine. |
| Muud teenused (kui see on asjassepuutuv). |

Neid küsimusi käsitleva teksti soovitatav sõnastus on esitatud töövõtukirja näidises [lisas C](#_APPENDIX_C).

### 3.3-2 Ebarahuldavad töövõtutingimused

|  |  |
| --- | --- |
| **Lõige** | **Nõue** |
| 31 | Kui praktiseerija ei ole saavutanud rahulolu mõne eespool ülevaatuse töövõtu aktsepteerimise eeltingimusena nimetatud küsimuse suhtes, peab praktiseerija arutama seda küsimust juhtkonna või valitsemisülesandega isikutega. Kui ei saa teha selliseid muudatusi, et praktiseerija saavutaks nende küsimuste suhtes rahulolu, ei tohi praktiseerija kavandatud töövõttu aktsepteerida, välja arvatud juhul, kui ta on selleks õigusnormide kohaselt kohustatud. Nendes tingimustes läbiviidud töövõtt ei ole siiski käesoleva ISRE-ga kooskõlas. Seetõttu ei tohi praktiseerija oma aruandes viidata sellele, et ülevaatus on läbi viidud kooskõlas käesoleva ISRE-ga. |
| 32 | Kui pärast töövõtu aktsepteerimist avastatakse, et praktiseerija ei saavuta rahulolu mõne eespool nimetatud eeltingimuse suhtes, peab praktiseerija arutama seda küsimust juhtkonna või valitsemisülesandega isikutega ja otsustama:  (a) kas selle küsimuse saab lahendada;  (b) kas on asjakohane töövõttu jätkata ja  (c) kas ja kuidas esitada informatsioon selle küsimuse kohta praktiseerija aruandes. |

Rahuldavate töövõtutingimuste kokkuleppimine ei pruugi mõnikord olla võimalik. Sellisel juhul tuleks küsimust arutada juhtkonna või valitsemisülesandega isikutega, et teha kindlaks, kas lahenduse leidmine on võimalik.

Kui lahenduse leidmine ei ole võimalik, ei saa töövõttu aktsepteerida, välja arvatud juhul, kui praktiseerija on seda õigusnormide kohaselt kohustatud tegema, kuid sel juhul ei ole töövõtt enam ISRE 2400 (muudetud) kohane ülevaatus. Kui töövõttu juba teostatakse, tuleb otsustada, kas töövõttu jätkata ja kuidas esitada informatsioon selle küsimuse kohta praktiseerija aruandes.

### 

### 3.3-3 Töövõtutingimuste kokkuleppimine

|  |  |
| --- | --- |
| **Lõige** | **Nõue** |
| 36 | *Töövõtutingimuste kokkuleppimine*  Praktiseerija peab leppima töövõtutingimused kokku juhtkonna või valitsemisülesandega isikutega (nagu asjakohane) enne töövõtu läbiviimist. |
| 37 | Kokkulepitud töövõtutingimed fikseeritakse töövõtukirjas või muus sobivas kirjalikus kokkuleppes ja need peavad hõlmama järgmist (vt lõiked A52–A54, A56):  (a) finantsaruannete kavandatav kasutus ja levitamine ning (kus rakendatav) kasutuse või levitamise piirangud;  (b) rakendatava finantsaruandluse raamistiku tuvastamine;  (c) ülevaatuse töövõtu eesmärk ja ulatus;  (d) praktiseerija kohustused;  (e) juhtkonna kohustused, sealhulgas lõike 30 punktis b nimetatud kohustused (vt lõiked A47–A50, A55);  (f) avaldus, et töövõtt ei ole audit ja et praktiseerija ei esita finantsaurannete kohta auditiarvamust, ja  (g) viide praktiseerija avaldatava aruande eeldatavale vormile ja sisule ning avaldus, et võib esineda tingimusi, mille tõttu aruande vorm või sisu võib eeldatud vormist või sisust erineda. |

Töövõtu ja asjaomaste kohustuste vääriti mõistmise vältimiseks on kõigi osapoolte (valitsemisülesandega isikud, juhtkond ja praktiseerija) huvides, kui töövõtutingimused on enne töövõtu alustamist töövõtukirjas (või muus sobivas kirjalikus kokkuleppes) selgelt dokumenteeritud ja juhtkonna või valitsemisülesandega isikute (nagu asjakohane) poolt alla kirjutatud.

Töövõtukirja või muud sobivat kirjalikku kokkulepet koostades:

* kohandage töövõtukirja tingimusi, et kajastada konkreetse töövõtu nõudeid ja asjaolusid, ning
* kaaluge vajadust arutada keerukaid või potentsiaalselt vastuolulisi tingimusi õigusnõustajaga.

Standardis ISRE 2400 (muudetud) esitatud näidisel põhinev näidistöövõtukiri on esitatud [lisas C](#_APPENDIX_C).

**Korduvtöövõtud**

|  |  |
| --- | --- |
| **Lõige** | **Nõue** |
| 38 | Korduvtöövõtud  Korduvtöövõttude korral peab praktiseerija hindama, kas tingimused, sealhulgas muudatused töövõtu aktsepteerimise kaalutlustes, nõuavad töövõtutingimuste muutmist ja kas on vaja juhtida juhtkonna või valitsemisülesandega isikute tähelepanu (nagu asjakohane) olemasolevatele töövõtutingimustele (vt lõige A57). |

Iga perioodi jaoks ei ole vaja uut töövõtukirja või muud kirjalikku kokkulepet saada, juhul kui asjaoludes ei ole toimunud töövõttu mõjutada võivaid muutusi.

Järgmises tabelis on esitatud juhtumid, kus tuleks siiski kaaluda uue kirja koostamist.

*Tabel 3.3-3A*

|  |  |
| --- | --- |
| **Märgid, mis viitavad töövõtukirja ajakohastamise vajadusele** | Viited sellele, et juhtkond saab ülevaatuse töövõtu eesmärgist ja ulatusest valesti aru. |
| Töövõtu muudetud või eritingimused. |
| Hiljutine muudatus majandusüksuse tippjuhtkonnas. |
| Märkimisväärne muudatus majandusüksuse omanike struktuuris. |
| Märkimisväärne muudatus majandusüksuse äritegevuse olemuses või mahus. |
| Majandusüksust mõjutavate õigusnormide muutus. |
| Rakendatava finantsaruandluse raamistiku muutus. |

**Arvessevõetavad asjaolud**

Paljud audiitorettevõtjad rakendavad põhimõtet, et audiitorettevõtja peab saama uue töövõtukirja igal aastal või vähemalt iga kolme aasta järel, isegi kui asjaolud ei ole muutunud. See tagab, et juhtkonnale tuletatakse õigel ajal meelde töövõtutingimused.

Töövõtutingimuste muutmise aktsepteerimine

|  |  |
| --- | --- |
| **Lõige** | **Nõue** |
| 39 | *Ülevaatuse töövõtutingimuste muutmise aktsepteerimine*  Praktiseerija ei tohi nõustuda töövõtutingimuste muutmisega, kui muudatuse tegemiseks puudub mõistlik põhjendus (vt lõiked A58–A60). |
| 40 | Kui praktiseerijal palutakse enne ülevaatuse töövõtu lõpuleviimist muuta töövõtt selliseks, mis ei ole kindlustandev, peab praktiseerija otsustama, kas muudatuse tegemiseks on olemas mõistlik põhjendus (vt lõiked A61–A62). |
| 41 | Kui töövõtutingimusi muudetakse töövõtu ajal, peavad praktiseerija ja juhtkond või valitsemisülesandega isikud (nagu asjakohane) leppima kokku uued töövõtutingimused ja kajastama neid töövõtukirjas või muus sobivas kirjalikus kokkuleppes. |

Kui juhtkond nõuab ülevaatuse töövõtu tingimuste muutmist, peab praktiseerija otsustama, kas muutmine on mõistlikult põhjendatud.

**Mõistliku põhjenduse olemasolu**

See võib tuleneda teenuse vajadust mõjutavate asjaolude muutumisest või ülevaatuse töövõtu olemuse vääriti mõistmisest. Sellisel juhul tuleb töövõtukirja või muud sobivat kirjalikku kokkulepet muuta.

**Mõistliku põhjenduse puudumine**

Mõistliku põhjenduse puudumisel ei tohi praktiseerija töövõtutingimuste muutmist aktsepteerida. Praktiseerija võib näiteks pärast järelepärimiste tegemist ja analüütiliste protseduuride teostamist teatada juhtkonnale, et esitatud informatsioon on ebatäpne, ebatäielik või muul viisil ebarahuldav ning nõutav on modifitseeritud kokkuvõte. Juhtkond ei saa sellist modifitseeritud kokkuvõtet vältida sellega, et taotleb lihtsalt töövõtu olemuse muutmist.

Praktiseerija aruande sõnastus, kui see on õigusnormidega ette kirjutatud

|  |  |
| --- | --- |
| **Lõige** | **Nõue** |
| 33 | *Täiendavalt arvessevõetavad asjaolud, kui praktiseerija aruande sõnastus on õigusnormidega ette kirjutatud*  Ülevaatuse töövõtu kohta avaldatud praktiseerija aruandes tohib viidata käesolevale ISRE-le ainult juhul, kui aruanne vastab lõike 86 nõuetele. |
| 34 | Mõnikord kui ülevaatus viiakse läbi vastavalt jurisdiktsioonis kohaldatavatele õigusnormidele, võib asjassepuutuvate õigusnormidega olla praktiseerija aruande ülesehitus või sõnastus ette kirjutatud, nii et selle vorm või terminid erinevad märkimisväärselt käesoleva ISRE nõuetest. Sellisel juhul peab praktiseerija hindama, kas kasutajad võivad finantsaruannete ülevaatuse kaudu saavutatud kindlusest valesti aru saada ja kas täiendavad selgitused praktiseerija aruandes saaksid sel juhul võimalikku väärarusaamist vähendada (vt lõiked A51, A142). |
| 35 | Kui praktiseerija leiab, et täiendavad selgitused praktiseerija aruandes ei saa võimalikku väärarusaamist vähendada, ei tohi praktiseerija ülevaatuse töövõttu aktsepteerida, välja arvatud juhul, kui ta on selleks õigusnormide kohaselt kohustatud. Selliste õigusnormide kohaselt läbiviidud ülevaatus ei vasta käesolevale ISRE-le. Seetõttu ei tohi praktiseerija oma aruandes viidata sellele, et ülevaatus on läbi viidud kooskõlas käesoleva ISRE-ga (vt lõiked A51, A142). |

Üldiselt kehtib nõue, et kui läbiviidud ülevaatus ei ole standardiga ISRE 2400 (muudetud) kooskõlas, ei tohi praktiseerija ülevaatuse töövõtu aruandes kinnitada kooskõla ISRE-ga.

Ülevaatuse aruande tüüpsõnastus tagab aruandes järjepidevuse ja teavitab lugejaid sellest, et finantsaruannete ülevaatus viidi läbi kooskõlas üldtunnustatud standarditega.

Kui aruande sõnastus on kohalikul tasandil ette kirjutatud, peaks praktiseerija võimalikult suures ulatuses ikkagi rakendama ISRE 2400 (muudetud) nõudeid (sh aruandlusnõuded). Paraku ei saa praktiseerija aruandes väita, et ülevaatus viidi läbi kooskõlas standardiga ISRE 2400 (muudetud). Ülevaatuse aruandes võib siiski viidata standardile ISRE 2400 (muudetud), juhul kui õigusnõuete ja ISRE nõuete vahelised erinevused puudutavad üksnes praktiseerija aruande struktuuri või sõnastust ning kui aruanne sisaldab vähemalt ISRE 2400 (muudetud) lõikes 86 nimetatud osasid.

# 4. PLANEERIMINE

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | **Aktsepteerimine** | **Planeerimine** | **Läbiviimine** | **Aruandlus** | | **PEATÜKI SISU** | | | | | * Tõhusa kahesuunalise infovahetuse tähtsus. * Tööalaste pingutuste suunamine valdkondadele, kus olulised väärkajastamised tõenäoliselt tekivad. * Olulisuse kindlaksmääramine ja kohaldamine. * Majandusüksusest arusaamine ja asjakohaste protseduuride kavandamine. | | | | | |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | 4.1 Pidev infovahetus  2400.42 | 4.2 Olulisuse kindlaksmääramine ja kohaldamine 2400.43–44 | 4.3 Majandusüksusest arusaamine  2400.45–46 | 4.4 Asjakohaste protseduuride kavandamine  2400.47–49 | | 4.1-1 Valitsemisülesandega isikud  4.1-2 Infovahetuse viisid | 4.2-1 Töövõtu olulisuse arvutamine  4.2-2 Kohaldamine  4.2-3 Muutmine | 4.3-1 Tähtsus  4.3-2 Ulatus  4.3-3 Arusaamise omandamise viisid  4.3-4 Planeerimine | 4.4-1 Protseduuride liigid  4.4-2 Järelepärimised  4.4-3 Analüütilised protseduurid | | | | | | **Tulemus** | | | | | Tegevuskava eelkõige järelepärimiste ja analüütiliste protseduuride teostamise kaudu piiratud kindluse saamiseks selle kohta, kas finantsaruanded tervikuna on vabad olulisest väärkajastamisest. | | | | |

**4.1 PIDEV INFOVAHETUS**

|  |  |
| --- | --- |
| **Lõige** | **Nõue** |
| 42 | Infovahetus juhtkonna ja valitsemisülesandega isikutega  Praktiseerija peab vahetama juhtkonna või valitsemisülesandega isikutega (nagu asjakohane) ülevaatuse töövõtu kestel õigel ajal infot kõigis ülevaatuse töövõttu puudutavates küsimustes, mis on praktiseerija kutsealase otsustuse põhjal piisavalt olulised, et väärida juhtkonna või valitsemisülesandega isikute (nagu asjakohane) tähelepanu (vt lõiked A63–A69). |

Praktiseerija, töövõtumeeskonna, juhtkonna ja valitsemisülesandega isikute vahel toimub tõhus kahesuunaline infovahetus ülevaatuse töövõtu küsimustes. Hea infovahetuse eeldus on kutsealase otsustuse pidev kasutamine alljärgneva tagamiseks:

* edastatud sõnumid ja esitatud informatsioon on selged ega tekita segadust ning
* nii info saatja kui ka saaja mõistavad (jagavad) sama sõnumit või informatsiooni.

Hea infovahetuse puudumine võib põhjustada vääritimõistmisi, juhtkonnale tehtavate järelepärimiste mitte mõistmist (selle tulemusena saadakse mittetäielikke või ebatäpseid vastuseid), oluliste küsimuste või järelepärimiste märkamata jätmist ning soovimatuid üllatusi.

### 4.1-1 Valitsemisülesandega isikud

Tõhusa infovahetuse esimene samm on kindlaks määrata info vahetamiseks asjakohased isikud majandusüksuse valitsemisstruktuuris (valitsemisülesandega isikud).

Suurematel majandusüksustel ja paljudel mittetulunduslikel majandusüksustel on sageli juhtkonnast eraldiseisev valitsusüksus, näiteks direktorite nõukogu või järelevalvenõukogu. Juhtkond teostab igapäevases tegevuses täitevülesandeid.

Väiksemates majandusüksustes võib nii valitsemise kui ka juhtimise eest olla siiski vastutav üks isik, näiteks omanik-juht või esindaja. Teatavatel juhtudel, näiteks pereettevõtte korral, võivad kõik valitsemisülesandega isikud olla kaasatud majandusüksuse mõne valdkonna juhtimisse.

Uue kliendi aktsepteerimisel tuleb teha järgmist:

* esitada järelepärimine valitsemisstruktuuri kohta;
* arutada töövõttu taotleva osapoolega asjassepuutuva(te) isiku(te) üle, kellega infot vahetada, ja leppida nendes isikutes kokku. Mõnikord võivad asjakohased isikud olla erinevad, olenevalt infovahetuse objektiks olevast küsimusest.

### 4.1-2 Infovahetuse viisid

Infovahetus tähendab konstruktiivse töösuhte loomist töövõtumeeskonnas ning majandusüksuse juhtkonna ja valitsemisülesandega isikutega, säilitades samal ajal sõltumatuse ja objektiivsuse.

Kahesuunalise infovahetuse puhul tunnistatakse, et:

* praktiseerija vastutab selliste küsimuste kohta info edastamise eest, mis on juhtkonna või valitsemisülesandega isikute tähelepanu pälvimiseks piisavalt tähtsad, ja
* juhtkond või valitsemisülesandega isikud aitavad praktiseerijal majandusüksusest aru saada ning annavad järelepärimistele vastuseid ja esitavad infot konkreetsete tehingute, suundumuste, lahknevuste või sündmuste kohta.

Järgmises tabelis on esitatud ülevaatuse töövõtu käigus esinevad tüüpilised infovahetuse olukorrad.

*Tabel 4.1-2A*

|  |  |
| --- | --- |
| **Infovahetuse pooled** | **Infovahetuse olemus** |
| **Praktiseerija ja töövõtumeeskond** | * Suulised või e-kirja teel antavad juhised, milles täpsustatakse informatsiooni päritolu, näiteks varasemad töövõtufailid * Infotund, et aidata mõista majandusüksust ja erinõudeid * Planeerimisarutelud * Olulisuse kindlaksmääramine * Teostatava töö kohta küsimustele vastamine * Tehtud töö kohta tagasiside andmine * Tähelepanekute ja muude küsimuste kohta info jagamine * Küsimuste tõstatamine ja tööpaberite läbivaatusel tõstatatud küsimustele vastamine |
| **Töövõtumeeskond** | * Info mitteametlik ja ametlik jagamine töövõtu käigus, eelkõige üksteisega seotud valdkondades * Küsimuste esitamine ja saadud info analüüsimine * Tagasiside andmine |
| **Praktiseerija/ töövõtumeeskond ja majandusüksuse personal, juhtkond ja valitsemisülesandega isikud** | * Info jagamine, et aidata majandusüksustest aru saada * Töövõtu planeerimine * Mitteametlikud ja ametlikud järelepärimised, sh finantstulemuste analüüs, ja neile vastuste hankimine * Täiendavate protseduuride vajaduse arutamine * Konkreetse informatsiooni küsimine * Ametlik kirjavahetus, näiteks töövõtutingimuste üle (töövõtukiri), ja juhtkonna esitised * Töövõtu tähelepanekuid ja tuvastatud väärkajastamisi käsitlevad arutelud * Kliendi poolt tehtud arvestuskannete (kui kohaldatav) üksikasjad * Arutelud konkreetsete tõstatatud küsimuste lahendamiseks |

Töövõtu planeerimisetapis on kasulik teha kindlaks nõutavad infovahetuse ja järelepärimise viisid ning seejärel tagada nende nõuetekohane lisamine töövõtu ajakavasse.

Samuti oleks kasulik tagada, et nii juhtkond kui ka valitsemisülesandega isikud mõistavad täielikult vajadust teha praktiseerija ja töövõtumeeskonnaga koostööd ning olla nende jaoks kättesaadavad.

*Tabel 4.1-2B*

|  |  |
| --- | --- |
| **Vajadus kahesuunalise infovahetuse järele** | Konstruktiivse töösuhte kujundamine. |
| Väärarusaamade vältimine, näiteks töövõtutingimuste või töövõtu muude aspektide puhul. |
| Juhtkonnale suunatud järelepärimiste kavandamise ja teostamise ning töövõtu käigus muu asjassepuutuva informatsiooni/analüüsi hankimise vajaduse aluse ja mõistmise tagamine. |
| Töövõtu käigus tõstatunud küsimuste mõistmine ja lahendamine. Need küsimused võivad olla seotud protseduuride rakendamisel tehtud tähelepanekute, arvestuspõhimõtete arutelu ning finantsaruannete esituse ja info avalikustamisega. |
| Arutelu majandusüksuse arvestustavade, sh arvestuspõhimõtete, [arvestushinnangute](#Accest1) ja finantsaruannetes avalikustatava info märkimisväärsete kvalitatiivsete aspektide üle. |
| Tõendusmaterjali hankimine konkreetsetele järelepärimistele saadud vastuste näol ja järelepärimistega seoses järelmeetmete rakendamine. |
| Täiendavate protseduuride teostamist nõudvate olukordade arutelu. |
| Kogetud suurte probleemide (nt eeldatud info puudumine, ootamatu võimetus hankida tõendusmaterjali või juhtkonna poolt praktiseerijale kehtestatud piirangud) käsitlemine. |
| Selliste tõstatunud küsimuste käsitlemine, mis võivad põhjustada praktiseerija kokkuvõtte modifitseerimist või koguni töövõtust taandumist. |

**Märkus**

Kohustus vahetada infot nii juhtkonna kui ka valitsemisülesandega isikutega ei muutu, kui juhtimise ja valitsemise eest vastutavad erinevad isikud. See võib mõjutada ainult infovahetuse vormi või ajastust.

Teatavates olukordades võidakse kohalike õigusnormidega:

* piirata teatavates küsimustes infovahetust valitsemisülesandega isikutega, näiteks kui infovahetus võib kahjustada tegeliku või kahtlustatava ebaseadusliku tegevuse uurimist asjakohase asutuse poolt. Kui konkreetse infovahetuse puhul esineb kahtlusi, on soovitav küsida õigusnõu;
* ette näha, et regulatiivset või täitevasutust tuleb teavitada teatavatest küsimustest (nt tuvastatud või parandamata väärkajastamised) või kolmandale isikule tuleb esitada praktiseerija ja valitsemisülesandega isikute vahelise kirjaliku infovahetuse (nt juhtkonnale adresseeritud kiri) koopia. Sellistel juhtudel tuleb kaaluda vajadust saada selleks eelnevalt juhtkonna või valitsemisülesandega isikute nõusolek.

## 4.2 OLULISUSE KINDLAKSMÄÄRAMINE JA KOHALDAMINE

|  |  |
| --- | --- |
| **Lõige** | **Nõue** |
| 43 | *Olulisus finantsaruannete ülevaatusel*  Praktiseerija peab määrama kindlaks olulisuse finantsaruannete kui terviku kohta ja rakendama seda olulisust protseduuride kavandamisel ning nende protseduuride kaudu saadud tulemuste hindamisel (vt lõiked A70–A73). |

Paljudel juhtudel käsitleb finantsaruannete koostamisel rakendatav finantsaruandluse raamistik olulisust, mis kehtib ühtviisi nii auditi kui ka ülevaatuse töövõttude suhtes. See tagab olulisuse kindlaksmääramiseks võrdlusraamistiku. Kui raamistikus olulisust ei käsitleta, võib kasutada standardis ISRE 2400 (muudetud) esitatud juhiseid.

Praktiseerijad peavad määrama olulisuse kindlaks finantsaruannete kui terviku kohta. Olulisuse kontseptsioonis tunnistatakse, et teatavad tegurid (nt finantsaruannetes esinevate väärkajastamiste, sh info esitamata jätmise suurus) võivad mõjutada finantsaruannete alusel majandusotsuseid tegevat inimrühma, nt majandusüksusesse investeerimisel või raha laenamisel. Seepärast käsitatakse väärkajastamisi, sealhulgas info esitamata jätmist, üldiselt olulisena, kui võib põhjendatult eeldada, et need (sh üksikult ebaolulised kirjed, mis võivad üheskoos kujutada endast olulist väärkajastamist) võivad mõjutada majandusotsuseid, mida kasutajad finantsaruannete alusel teevad.

Kuna olulisuse kindlaksmääramisel on aluseks nii finantsaruanded kui ka praktiseerija oletused finantsaruannete kasutajate kohta, võib see, kui praktiseerija omandab majandusüksusest ja tema keskkonnast arusaamise ning viib läbi ülevaatuse protseduurid, olulisuse kindlaksmääramisele mõju avaldada. Näiteks võib praktiseerija majandusüksusest arusaamise omandamisel saadud informatsiooni tõttu muuta oma esialgset hinnangut finantsaruannete kasutajate kohta. Samuti võivad ülevaatuse protseduuride rakendamisel tehtud tähelepanekud põhjustada finantsaruannete muutmist, enne kui juhtkond need lõplikult kinnitab. Seega on praktikas ebatõenäoline, et olulisuse kindlaksmääramine on ülevaatuse töövõtu eraldiseisev etapp.

Teatavatel juhtudel väljendab olulisuse kohta tehtud otsus pigem küsimuse olemust kui summat. Näiteks võib väikesel pettusel, seotud osapoolega tehtud tehingu avalikustamata jätmisel või juhtkonna kallutatusele viitaval tõendusmaterjalil olla finantsaruannete kasutajatele minimaalne mõju. Riigiasutus võib rikkumist seevastu pidada väga tõsiseks, kuna see võib seada juhtkonna aususe kahtluse alla ja avaldaks märkimisväärset mõju teostatavatele ülevaatuse protseduuridele. Samuti võib juhtuda, et esmapilgul isoleeritud väikest pettust tuleb täiendavalt uurida, sest see võib viidata ulatuslikumale pettuslikule tegevusele.

Pidage meeles, et kuna ülevaatuse töövõtt koosneb eelkõige järelepärimistest ja analüüsist, ei ole vaja kindlaks määrata nn läbiviimise olulisust, mida kasutatakse auditi töövõtus konkreetsete tehinguklasside, kontosaldode või avalikustatava info puhul nõutava testimise ulatuse kindlaksmääramiseks.

### 4.2-1 Töövõtu olulisuse arvutamine

Finantsaruannete väärkajastamised võivad tuleneda mitmest põhjusest, näiteks:

* pettused ja vead;
* lahknemine rakendatavast finantsaruandluse raamistikust;
* mitteasjakohased hinnangud ja
* olulise informatsiooni ebapiisav avalikustamine või esitamata jätmine.

Olulise väärkajastamisega on tegemist siis, kui väärkajastamine või kõigi väärkajastamiste kogusumma on piisavalt märkimisväärne, et muuta või mõjutada selliste finantsaruannete teadlike kasutajate otsust, kellel on ühised finantsinformatsiooni vajadused (nt võlausaldajad, pangad, investorid, rahastajad, maksuhaldurid ja regulatiivsed asutused). Sellest künnisest allapoole jäävat väärkajastamist käsitatakse ebaolulisena. Väärkajastamiste võimalikku mõju konkreetsetele üksikutele kasutajatele, kelle vajadused võivad olla väga erinevad, siiski ei kaaluta, välja arvatud juhul, kui töövõtu eesmärk on vastata teatavate kasutajate konkreetsetele vajadustele.

Olulisus ei ole konkreetne suurus. See kujutab endast väga tõenäoliselt ebaolulise ja väga tõenäoliselt olulise vahelist nn halli ala. Seetõttu sõltub hinnang selle kohta, mis on oluline, alati kutsealasest otsustusest.

Olulisusega kaasnevad nii kvalitatiivsed kui ka kvantitatiivsed kaalutlused. Mõnikord võib suhteliselt väikestes summades väärkajastamised avaldada finantsaruannetele olulist mõju. Näited: väärkajastamine, mille tulemusel muutub väike kasum kahjumiks, muidu ebaolulise summa ebaseaduslik maksmine või teatava regulatiivse nõude täitmata jätmine, mille tulemusel võib tekkida oluline tingimuslik kohustus.

Järgmises tabelis on esitatud finantsaruannete kui terviku olulisuse kindlaksmääramise etapid.

*Tabel 4.2-1A*

|  |  |
| --- | --- |
| **Tegevus** | **Kirjeldus** |
| **Finantsaruannete ettenähtud kasutajate kindlakstegemine** | Kes on kõige tõenäolisemalt finantsaruannete tavalised kasutajad?  Need võivad olla omanik-juht ja majandusüksuse pank. Kaaluda tuleb siiski ka teisi huvigruppe, kes võivad finantsaruannete alusel teha põhjendatud majandusotsuseid. Näiteks: valitsemisülesandega isikud, igapäevases tegevuses mitte osalevad investorid, mittetulundusliku majandusüksuse liikmed, finantseerimisasutused, frantsiisiandjad, peamised rahastajad, töötajad, kliendid, võlausaldajad ja riigiasutused. |
| **Ettenähtud kasutajate tõenäoliste vajaduste kindlaksmääramine** | Kas kindlakstehtud kasutajad keskenduvad eelkõige tegevustulemustele, näiteks müügitulule, kuludele, kasumile või kahjumile, või on rohkem huvitatud majandusüksuse varadest, kohustustest ja omakapitalist? Kaaluda tuleb ka ootusi, näiteks tundlike õigusnormide järgimine, tulude/kulude jaotused ja tööstusharuspetsiifilise info avalikustamine.  Sellega seoses on mõistlik eeldada järgmist:   * kasutajatel on mõistlikud teadmised ärist, majandustegevusest ja raamatupidamisarvestusest ning valmisolek uurida finantsaruandeid mõistliku hoolsusega; * kasutajad mõistavad, et finantsaruandeid koostatakse, esitatakse ja vaadatakse üle vastavalt olulisusele; * kasutajad tunnistavad summade mõõtmisel esinevat ebakindlust, mis tuleneb hinnangute ja otsustuste kasutamisest ning tulevaste sündmuste arvessevõtmisest, ja * kasutajad teevad finantsaruannetes esitatud informatsiooni alusel põhjendatud majandusotsuseid. |
| **Kasutajate jaoks oluliste väärkajastamiste kindlaksmääramine** | Kasutajate kohta saadud informatsioonile tuginedes tuleb kasutada kutsealast otsustust, et määrata kindlaks suurim väärkajastamis(t)e summa, mis võib finantsaruannetes esineda, ilma et see mõjutaks finantsaruannete kasutajate tehtavaid majandusotsuseid. Kui olulisus määratakse liiga madal, põhjustab see tõenäoliselt täiendavate protseduuride läbiviimist, mis on võimalike väärkajastamiste madalama künnise tõttu vajalikud. |
| **Põhireeglid** | Põhireeglid on üldiseks juhiseks finantsaruannete kasutajate vajadustel põhineva olulisuse arvutamisel. Need ei asenda siiski nõuet teha kindlaks kasutajate rühmad ja nende vajadused.   * **Kasumit taotlevate majandusüksuste** korral võib kasutada protsenti äritegevusest saadavast maksustatavast tulust, mida on maksubaasi normaliseerimiseks korrigeeritud (nt preemiad või ühekordsed tehingud). Muud võimalikud põhireeglid näevad ette ka protsenti tuludest, väljaminekutest, varadest või omakapitalist. * **Mittetulunduslike majandusüksuste** korral võib kasutada protsenti tuludest, väljaminekutest või varadest. |
| **Olulisuse summa ja põhjenduse dokumenteerimine** | Failis tuleb dokumenteerida järgmist:   * olulisusena kindlaks määratud summa; * olulisuse kindlaksmääramisel arvesse võetud tegurid ja * töövõtu käigus olulisuse muutmise üksikasjad. |

**Arvessevõetavad asjaolud**

Finantsaruannete kui terviku olulisus on seotud finantsaruannete ettenähtud kasutajate vajadustega. See ei ole seotud antava kindluse tasemega või tõenäosusega, et finantsaruanded oleks oluliselt väärkajastatud. Seetõttu ei ole olulisuse puhul kindlaks määratud summat tõenäoliselt vaja töövõtu käigus muuta, välja arvatud juhul, kui majandusüksuse asjaolud või olulisuse esmasel kindlaksmääramisel kasutatud informatsioon on oluliselt muutunud. Vt käesoleva peatüki punkt 4.2-3.

Juhul kui tehakse kindlaks teadaolevad väärkajastamised (v.a selgelt ebaolulised väärkajastamised), nõuavad praktiseerijad sageli juhtkonnalt finantsaruannete korrigeerimist, olenemata väärkajastamise suurusest. Kui juhtkond keeldub, tuleb selle põhjuseid hoolikalt kaaluda, kuna see võib seada juhtkonna aususe kahtluse alla.

|  |
| --- |
| **Näide**  Damien Maquire’ile kuulub spordikaupade pood, mille aasta müügitulu on 620 000 eurot ja kasum enne tulumaksustamist 79 000 eurot. Varade kogusumma on 430 000 eurot ja Damienil on poe laovarudega tagatud pangalaen 200 000 eurot.  Olulisuse arvutamine ja dokumentatsioon võivad olla järgmised:  *Finantsaruande raamistik*  Väikese ja keskmise suurusega majandusüksustele suunatud IFRS, mis sisaldab olulisuse kontseptsiooni, mis põhineb väärkajastamiste (sh info esitamata jätmine) ulatusel, mille puhul võib põhjendatult eeldada, et see mõjutab majandusotsuseid, mida kasutajad finantsaruannete alusel teevad.  *Finantsaruande kasutajad*  Peamised kasutajad on omanik-juht ja tema perekond ning pank (kellele suunatud finantsinformatsioon peab sisaldama tagatisena hoitud laovarude summat, poe kasumlikkust ja laenu tagasimaksmiseks kättesaadavate rahavoogude suurust).  *Normaliseeritud aastatulu*  Normaliseeritud aastakasum on kokku 129 000 eurot. See sisaldab maksueelset kasumit 79 000 eurot ja Damienile tulemuste alusel makstud lisatasu 50 000 eurot.  *Olulisuse arvutamine*  Olulisuse kindlaksmääramiseks kaaluti järgmiseid aluseid:   * 5–10 protsenti maksueelsest normaliseeritud kasumist. Selle tulemusel oleks olulisus vahemikus 6450–12 900 eurot; * 1–2 protsenti müügitulust. Selle tulemusel oleks olulisus vahemikus 6200–12 400 eurot; * 0,5–1 protsent koguvarast. Selle tulemusel oleks olulisus vahemikus 2150–4300 eurot.   Kuna nimetatud kasutajad oleksid eelkõige huvitatud majandusüksuse kasumlikkusest, on kutsealase otsustuse põhjal selle töövõtu jaoks asjakohane olulisus 10 000 eurot. See on veidi alla 8 protsendi maksueelsest normaliseeritud kasumist. |

### 4.2-2 Rakendamine

Kui olulisuse summa on kindlaks määratud, saab seda kasutada võrdlusalusena teostatavate protseduuride kavandamisel ja saadud informatsiooni hindamisel. Järgmises tabelis on esitatud olulisuse peamised kasutuskohad.

*Tabel 4.2-2A*

|  |  |
| --- | --- |
| **Olulisuse tavalised rakendamisviisid** | Edastada meeskonna liikmetele ja valitsemisülesandega isikutele info selle kohta, millist olulisuse künnist kasutatakse (ISRE 2400 (muudetud) lõige 43) |
| Määrata kindlaks, millised finantsaruannete kirjed, sh avalikustatud informatsioon, on olulised (ISRE 2400 (muudetud) lõike 47 punkt a) |
| Teha kindlaks finantsaruannete valdkonnad, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised (ISRE 2400 (muudetud) lõige 45), nii et töös saaks keskenduda nendele valdkondadele (ISRE 2400 (muudetud) lõike 47 punkt b) |
| Tagada planeeritud protseduuride teostamise tulemusel saadud informatsiooni hindamise kontekst |
| Hinnata, kas saadud informatsioon annab praktiseerijale alust arvata, et finantsaruanded võivad olla oluliselt väärkajastatud, ja kui annavad, siis planeerida nõutavad täiendavad protseduurid |
| Hinnata kindlakstehtud väärkajastamiste olemust ja mõju ning – kui neid ei parandata – seda, kas selle tulemusel tuleb ülevaatuse töövõtu kokkuvõtet modifitseerida |
| Hinnata saadud uut informatsiooni, mille tõttu võib juhtuda, et olulisuse puhul esialgu kindlaksmääratud summat tuleb muuta |

|  |
| --- |
| **Arvessevõetavad asjaolud**  *Väärkajastamiste dokumenteerimine*  Planeerimisetapis oleks kasulik käsitleda järgmist:   * kuidas väärkajastamised pärast kindlakstegemist (ülevaatuse töövõtu protseduuride teostamise tulemusel) dokumenteeritakse ja muude väärkajastamistega kokku kogutakse ja * millal palutakse juhtkonnal teha asjakohased paranduskanded (kas kindlakstegemise järel või töövõtu hilisemas etapis).   *Ebaolulised väärkajastamised*  Samuti võib olla kasulik määrata kindlaks summa, millest väiksem väärkajastamine oleks selgelt ebaoluline. Sellise väärkajastamise kindlakstegemisel ei oleks seda vaja tööpaberites dokumenteerida ega mingil viisil hinnata. Kui konkreetse väärkajastamise puhul kaheldakse, kas see on ebaoluline, on väärkajastamine tõenäoliselt oluline. |

**Näited**

*Oluliste saldode kindlakstegemine*

Arvutatud olulisuse summa alusel tehti finantsseisundi aruandes kindlaks järgmised kirjed, mis on ülevaatuse töövõtu seisukohast olulised: varud, tulud, kulud, nõuded, tasumata arved, pangalaen, põhivara ja seotud osapoolele antud laen.

*Rakendamine planeerimisel*

Järelepärimiste ja teostatavate analüütiliste ülevaatuse protseduuride planeerimisel teavitatakse töövõtumeeskonna liikmeid sellest olulisuse summast ning seda kasutatakse saadud informatsiooni hindamiseks ja muude valdkondade kindlakstegemiseks, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised**.**

### 

### 4.2-3 Ülevaatamine

|  |  |
| --- | --- |
| **Lõige** | **Nõue** |
| 44 | Praktiseerija peab finantsaruannete kui terviku kohta määratud olulisuse üle vaatama, kui ta saab ülevaatuse käigus informatsiooni, mille tulemusel ta oleks määranud erineva olulisuse summa, kui ta oleks seda informatsiooni algselt teadnud (vt lõige A74). |

Enamiku töövõttude puhul jääb olulisuse esialgne hinnang püsima. Teatavatel juhtudel võib siiski asjaolude muutumise või uue informatsiooni saamise tõttu olla vajalik olulisuse algset taset muuta. Näiteks kui tegevustulemused on ootamatud ja erinevad oluliselt eeldatud perioodilõpu finantstulemustest.

**Näide**

Saigeni on äriühing, mis valmistab nutitelefonidele tarkvararakendusi. Algselt kindlaksmääratud olulisus 12 000 eurot põhines kasutajate vajadustel ja käesoleva aasta eelarves planeeritud maksueelsel kasumil. Üks konkreetne tarkvararakendus oli sellel aastal siiski äärmiselt edukas ning äriühingu müügitulu ja kasumlikkus kahekordistusid võrreldes olulisuse algsel arvutamisel kasutatud summaga. Seda uut informatsiooni arvesse võttes otsustas praktiseerija olulisuse summat muuta 12 000 eurolt 24 000 eurole.

## 

## 4.3 MAJANDUSÜKSUSEST ARUSAAMINE

|  |  |
| --- | --- |
| **Lõige** | **Nõue** |
| 45 | *Praktiseerija arusaamine*  Praktiseerija peab omandama arusaamise majandusüksusest ja selle keskkonnast ning rakendatavast finantsaruandluse raamistikust, et tuvastada finantsaruannetes valdkonnad, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised, ja tagada seega alus nendele valdkondadele suunatud protseduuride kavandamiseks (vt lõiked A75–A77). |

### 

### 4.3-1 Tähtsus

Kuni praktiseerija ei ole majandusüksusest arusaamist omandanud, ei ole ta võimeline tegema kindlaks valdkondi, kus olulised väärkajastamised tõenäoliselt tekivad, või kavandama sobivaid protseduure (järelepärimine ja analüütilised protseduurid). Järgmises tabelis on kokkuvõtlikult esitatud arusaamise omandamise nõuded ja põhjused.

*Tabel 4.3-1A*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Nõue** | **Otstarve** | **Protsess** |
| **1. Omandada arusaamine majandusüksusest ja selle keskkonnast ning rakendatavast finantsaruandluse raamistikust** | Tagab **võrdlusraamistiku**, mille raames praktiseerija planeerib ja teostab töövõtu ning kasutab kutsealast otsustust. | **Pidev dünaamiline protsess** informatsiooni kogumiseks, ajakohastamiseks ja analüüsimiseks kogu töövõtu vältel. |
| **2. Tuvastada finantsaruannetes valdkonnad, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised** | Tagab vajaliku informatsiooni, et praktiseerija saaks **töö suunata** finantsaruannete valdkondadele, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised, ja tööd vähendada vähemolulistes valdkondades. | Majandusüksuse ja selle keskkonna kohta saadud **informatsiooni kasutamine**, et teha kindlaks finantsaruannete valdkonnad, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised, ja väärkajastamiste tekkimise põhjused. |
| **3. Luua ALUS nendele valdkondadele suunatud protseduuride kavandamiseks** | **Võimaldab** praktiseerijal **kasutada** asjakohaste ja kulutõhusate protseduuride kavandamisel ja teostamisel **kutsealast otsustust**. | **Kavandatud protseduurid** (võimalikult suurel määral kohandatud vastavalt vajadustele), mis käsitlevad asjakohaselt olulise väärkajastamise tõenäolise tekkimise põhjuseid. |

**Väärkajastamiste tõenäoline tekkimine**

Standardi ISRE 2400 (muudetud) nõude kohaselt tuleb omandada arusaamine majandusüksusest, et teha kindlaks finantsaruannete valdkonnad, kus olulised väärkajastamised tõenäoliselt tekivad. Ülevaatuse käigus nõutavad protseduurid on vähem koormavad kui auditi nõue teha kindlaks kas pettusest või veast tingitud olulise väärkajastamise risk finantsaruande ja väite tasandil ning hinnata seda.

Finantsaruande valdkonnad, kus väärkajastamised tõenäoliselt tekivad, on valdkonnad, mis on selliste tegurite nagu hinnangute ebakindlus, keerukus või otsustuse vajadus (raskesti hinnatavad varud jmt) tõttu väärkajastamiste suhtes tundlikud. Sellesse kategooriasse liigitatavad finantsaruande valdkonnad ei hõlma valdkondi, mis on ebaolulised või mida on suhteliselt lihtne üle vaadata, näiteks mõne aasta vältel ettevõtte bilansis kajastatud hoone maksumus.

Järgmises tabelis on esitatud majandusüksuse mõistmisest saadav kasu.

*Tabel 4.3-1B*

|  |  |
| --- | --- |
| **Majandusüksuse mõistmisest  saadav kasu** | Võrdlusraamistik ülevaatuse töövõtu planeerimiseks ja läbiviimiseks ning kutsealaste otsustuste tegemiseks finantsaruande valdkondade kohta, kus võivad tekkida väärkajastamised. |
| Informatsioon analüütiliste protseduuride teostamiseks vajalike eelduste väljatöötamiseks. |
| Arusaamine tagab võrdlusraamistiku, millele praktiseerija saab kogu töövõtu vältel tugineda, ja aluse asjakohaste protseduuride väljatöötamiseks finantsaruande valdkondades, kus võivad tekkida väärkajastamised. |
| Informatsioon selliste probleemide tuvastamiseks nagu seotud osapoolega tehtud tehingute avalikustamata jätmine, varude omahinnakujunduse küsimused, valuutavahetustehingud, jätkuvalt tegutsevana jätkamise suutlikkuse ebakindlus, ebaharilikud tehingud või õigusnormide mittejärgimine. |
| Hindamine, kas läbiviidud protseduuride kaudu on saadud piisav asjakohane tõendusmaterjal. |
| Informatsioon juhtkonna valitud ja rakendatud arvestuspõhimõtete ning finantsaruande esitamise ja avalikustatud informatsiooni nõuetekohasuse hindamiseks (ISRE 2400 (muudetud) lõiked 69 ja 71). |

Praktiseerija omandab majandusüksusest arusaamise ja rakendab seda korduvalt kogu töövõtu vältel. Tingimuste ja asjaolude muutumisel seda arusaamist ajakohastatakse. Seda on kujutatud järgmises tabelis.

*Tabel 4.3-1C*

|  |  |
| --- | --- |
| **Töövõtu etapp** | **Infoallikas** |
| **Kliendi aktsepteerimine** | Töövõtu aktsepteerimise protseduurid. |
| **Kliendisuhte jätkamine** | Varasemad läbiviidud töövõtud. |
| **Olulisuse planeerimine ja kindlaksmääramine** | Esialgne analüüs ja juhtkonnale esitatud järelepärimised, sealhulgas perioodi jooksul toimunud suuremad muutused. |
| **Läbiviimine** | Järelepärimiste ja analüütiliste protseduuride tulemused. |
| **Lõpetamine** | Lõpparutelu kliendi ja valitsemisülesandega isikutega. |

**Arvessevõetavad asjaolud**

Eelkõige korduvate töövõttude puhul tuleb vältida kiusatust jätta majandusüksusest arusaamise omandamise etapp vahele eeldusel, et arusaamine omandati varasematel aastatel ja midagi ei ole muutunud. Sellise lähenemisviisi tulemusel võib juhtuda, et teostatakse tüüpilised ülevaatuse protseduurid ja finantsaruande valdkondadele, kus võivad tekkida väärkajastamised, pööratakse vähe või ei pöörata üldse tähelepanu. Seetõttu tehakse vähemtähtsates valdkondades liiga palju tööd ja olulistes valdkondades tehakse ebapiisavalt või ei tehta üldse tööd.

Majandusüksusest arusaamise omandamine ei ole eraldiseisev ülesanne, mille saab töövõtu varases etapis täita ja seejärel tähelepanu alt kõrvale jätta. Oluline on jätkata kogu töövõtu ajal majandusüksuse kohta uute teadmiste omandamist ja olla valvel selliste võimalike väärkajastamiste suhtes, mis varem jäid kindlaks tegemata või mille puhul on võimalike väärkajastamiste algset hinnangut vaja ajakohastada. Tingimuste ja asjaolude muutumisel tuleb tagada dokumentatsiooni ajakohastamine ning mis tahes tagajärgede (nt ülevaatuse protseduuride muutmine) käsitlemine.

### 4.3-2 Ulatus

|  |  |
| --- | --- |
| **Lõige** | **Nõue** |
| 46 | Praktiseerija peab saama aru alljärgnevast (vt lõiked A78, A87, A89):  (a) asjassepuutuvad sektoripõhised, regulatiivsed ja muud ettevõttevälised tegurid, sealhulgas rakendatav finantsaruandluse raamistik;  (b) majandusüksuse olemus, sealhulgas:  (i) tema tegevus(ed);  (ii) tema omandi- ja valitsemisstruktuur;  (iii) nende investeeringute liigid, mida majandusüksus teeb või kavatseb teha;  (iv) majandusüksuse struktureerimise ja rahastamise viis ning  (v) majandusüksuse eesmärgid ja strateegia;  (c) majandusüksuse arvestussüsteemid ja -andmed ning  (d) arvestuspoliitikate valik ja rakendamine majandusüksuses. |

Majandusüksusest nõutaval tasemel omandatud arusaamine peaks olema selline, et praktiseerija saavutaks töövõtule seatud eesmärgid. Ulatus põhineb kutsealasel otsustusel. Nõutava arusaamise põhjalikkus ja ulatus on siiski väiksemad juhtkonnal olevast arusaamisest.

Järgmises tabelis on kujutatud arusaamise neli tüüpilist erivaldkonda.

*Tabel 4.3-2A*

|  |
| --- |
| 222 |

\*Sealhulgas: tegevus(ed), omanikud/valitsemine, investeeringud (tehtud või kavandatud), tegevusstruktuur, rahastamisstruktuur ning majandusüksuse eesmärgid ja strateegiad

Lisaks eespool nimetatule võib praktiseerija kaaluda majandusüksusest ja selle keskkonnast arusaamise omandamisel alljärgnevaid valdkondi.

*Tabel 4.3-2B*

|  |  |
| --- | --- |
| **Majandusüksusest arusaamise muud valdkonnad, mida kaaluda** | **Juhtkonna suhtumine** ja majandusüksuse kontrollikeskkond, mille kaudu majandusüksus käsitleb finantsaruandlusega seotud riske ja oma finantsaruandluskohustuste täitmist.  Majandusüksuse arvestusandmeid ja seotud informatsiooni toetavate finantsarvestuse ja -aruandluse süsteemide ning nendega seotud kontroll(imehhanism)ide sobivus ja keerukus. |
| **Majandusüksuse juhtimis- ja valitsemisstruktuuri** pädevus majandusüksuse finantsaruannete koostamise aluseks olevate arvestusandmete ja finantsaruandlussüsteemide juhtimiseks ning järelevalveks. Väiksemates majandusüksustes on sageli vähem töötajaid, mis võib mõjutada juhtkonnapoolset järelevalve teostamist. Näiteks ei pruugi kohustuste lahusus olla otstarbekas. Omaniku juhitud väikeses majandusüksuses võib omanik-juht suuta siiski teostada tõhusamat järelevalvet kui suuremas majandusüksuses. See järelevalve võib korvata üldiselt piiratuma võimaluse tagada kohustuste lahusus. |
| Majandusüksuse **finantsaruandluskohustused** või -nõuded ning kas need on ette nähtud kohaldatavate õigusnormidega või esinevad vabatahtliku finantsaruandluskorralduse kontekstis, mis on sisse seatud valitsemist või aruandekohustust käsitlevate ametlike kokkulepete (nt kolmandate isikutega sõlmitud lepingud) alusel. |
| Asjassepuutuvad **õigusnormid**, millel on üldtunnustatud otsene mõju oluliste summade kindlaksmääramisele ja finantsaruannetes avalikustatavale informatsioonile, näiteks makse, pensione, keskkonnaküsimusi jmt reguleerivad õigusnormid. |
| Finantsaruandluse raamistiku **keerukus**. |
| Kas majandusüksus on teatavate majandusüksuste **grupi komponent** või seotud teiste majandusüksustega. |
| Kuidas majandusüksus **tuvastab ja käsitleb riske**, mis on seotud finantsaruandluse ja võimalike pettusjuhtumitega (juhtkond ja töötajad), ning kuidas tagatakse finantsaruandluskohustuste täitmine. |
| Majandusüksuse **protseduurid**, mis puudutavad **tehingute kajastamist, liigitamist ja grupeerimist**, informatsiooni kogumist selle avalikustamiseks finantsaruannetes. |
| Millist liiki asjaolud tingisid **arvestusalaste paranduskannete** tegemise majandusüksuse varasemate perioodide finantsaruannetes. |

|  |
| --- |
| **Arvessevõetavad asjaolud**  *Sisekontroll*  Praktiseerija omandab ülevaatuse töövõtu käigus elementaarse arusaamise sisekontrollist, näiteks majandusüksuse põhimõtetest ja protseduuridest järgmistes valdkondades:   * tehingute kajastamine, liigitamine ja grupeerimine ning * informatsiooni kogumine selle avalikustamiseks finantsaruannetes.   Erinevalt auditi töövõtust ei nõuta asjassepuutuvate kontroll(imehhanism)ide ülesehituse ja rakendamise hindamist või (kui rakendatav) kontroll(imehhanism)ide toimimise tõhususe testimist. |

**Majandusüksusest MITTE arusaamise võimalikud tagajärjed**

Kui praktiseerijal ei õnnestu majandusüksusest nõuetekohast arusaamist omandada, võib ta olla teadmatuses perioodi jooksul toimunud olulistest muutustest või sündmustest, mis võivad põhjustada finantsaruannetes olulist väärkajastamist või info avalikustamata jätmist. Näiteks kui praktiseerija ei teinud järelepärimisi majandusüksuse kliendibaasi kohta, võib ta olla mitteteadlik alljärgnevast:

* kliendid, kes on majanduslikes raskustes ja kellel on probleeme arvete maksmisega. See mõjutaks ebatõenäoliselt laekuvaid nõudeid;
* uued suurkliendid, kes võivad saada märkimisväärseid allahindlusi või muud eeliskohtlemist. See võib mõjutada finantssuhtarve ja tulude kajastamise poliitikat;
* kliendid, kes annavad märkimisväärse panuse müügiinimeste lisatasudesse. See võib põhjustada müügi kajastamist valel perioodil;
* kliendid, kes lähevad üle konkurentide juurde, kes pakuvad paremat hinda või kvaliteeti. See võib põhjustada üleliigseid varusid, mille väärtust tuleb vähendada neto realiseerimismaksumuseni. Samuti võib see anda märku sellest, et majandusüksus võib olla majanduslikes raskustes.

**Arvessevõetavad asjaolud**

Paljudes riikides on **keskkonnalastes õigusaktides** sätestatud juhtkonna kohustus võtta kasutusele erimeetmeid, et vältida eeskirjade eiramise eest ettenähtud suuri trahve. Majandusüksusest arusaamise omandamisel tuleb esitada järelepärimine selliste õigusaktide ja nendest tulenevate trahvide kohta.

### 4.3-3 Arusaamise omandamise viisid

Majandusüksusest ja selle keskkonnast saab arusaamise omandada nii sisemiste kui ka väliste allikate kaudu. Järgmises tabelis on esitatud soovitatavad tegevused.

*Tabel 4.3-3A*

|  |  |
| --- | --- |
| Tegevus | Kirjeldus |
| Juhtkonnale järelepärimiste tegemine | Teha kindlaks, kes on majandusüksuses kõige kvalifitseeritum isik, kellelt saada vajalikku informatsiooni seoses arusaamise nelja erivaldkonnaga (tabel 4.3-2A) ja seejärel muude eespool nimetatud valdkondadega (tabel 4.3-2B). |
| Korraldada kindlakstehtud isiku(te)ga kohtumine, et esitada vajalikke küsimusi ja dokumenteerida vastused. Teise võimalusena võib kindlakstehtud isiku(te)le anda küsimustiku või tabeli ja paluda juhtkonnal see enne kohtumist täita. |
| Välistest allikatest hõlpsasti kättesaadava informatsiooni kasutamise kaalumine | Kuigi järelepärimine on peamine infoallikas, võib praktiseerija otsustada, et majandusüksusest arusaamise omandamiseks oleks kasulik saada ka andmeid üldiste majandustingimuste, kliendi tööstusharu olukorra ning isegi konkreetse kliendi ja tippjuhtkonna kohta. Selle informatsiooni hankimist ei ole standardis ISRE 2400 (muudetud) küll konkreetselt nõutud, kuid seda saab sageli hankida internetist, kutseühingutelt, ajalehtedest ja ajakirjadest. |
| Saadud informatsiooni hindamine | Vaadata saadud informatsioon üle, et teha kindlaks finantsaruannete valdkonnad, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised. Dokumenteerida tähelepanekud ja millised protseduurid nende võimalike väärkajastamiste käsitlemiseks kavandatakse ja teostatakse.    See hindamine võib toimuda ka töövõtumeeskonna planeerimisarutelu osana, mille raames võib arutada ja kavandada nende valdkondade käsitlemiseks sobivaid protseduure. |

**Märkus**

Praktiseerija kaalub ülevaatuse töövõtu korral järelepärimistele saadud vastuseid, võttes arvesse nii omandatud arusaamist kui ka teostatud analüütiliste protseduuride tulemusi. Järelepärimiste vastustes esitatud informatsiooni tõendamist või konkreetset liiki uurimistöö tegemist ei ole nõutud, välja arvatud juhul, kui praktiseerija saab teada asjaolu(de)st, mis annab/annavad talle alust arvata, et finantsaruanded võivad olla oluliselt väärkajastatud. Sellisel juhul tuleb teostada täiendavad protseduurid, et kinnitada olulise väärkajastamise esinemist või see ümber lükata. Näiteks kui praktiseerija saab teada märkimisväärse lepingu olemasolust, võib ta otsustada seda lugeda.

**Arvessevõetavad asjaolud**

Ülevaatuse töövõtu kõige tõhusamad protseduurid on üldiselt järelepärimine ja analüüs. Kui järelepärimise asemel on tõhusam teostada substantiivne protseduur (nt konkreetse saldo tõendamiseks, aasta müügitulu 100%-liseks kinnitamiseks või nõuete või pangalaenu kinnitamiseks), on see siiski täielikult vastuvõetav.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Näide  Aidenile ja Sophiale kuulub ja nad haldavad väikest kaheksa hoolealusega vanadekodu. Nad palusid ettevõttel Blinberry & Co. vaadata üle nende finantsaruanded, mida kasutatakse tõenäoliselt pangalaenu taotlemiseks, et vanadekodu täiustada ja sellele juurdeehitus rajada.  Arvestusekspert esitas Aidenile ja Sophiale rea küsimusi, mida tuli enne 25. oktoobriks kavandatud kohtumist kaaluda. Küsimused olid järgmised:   * Kas teie ettevõtet mõjutab mõni tööstusharupõhine, regulatiivne või muu välistegur? * Millised on üldiselt tööstusharus valitsevad suundumused ja kui konkurentsivõimeline on teie vanadekodu? * Kirjeldage viimase 12 kuu jooksul toimunud suuremaid muutusi (nt tegevus, personal, rahastamine või uued lepingud). * Millised on suuremad probleemid, millega vanadekodu haldamisel kokku puutute? * Kes on majandusüksuse omanik ja kas on kehtestatud valitsemisstruktuur? * Kas on kehtestatud majandusüksuse missioon/visioon, põhiväärtused või töötajate tegevusjuhend? * Kirjeldage majandusüksuse igapäevast juhtimist. * Kirjeldage organisatsioonilist struktuuri, sealhulgas töötajate arv ja töökohustused. * Kes tegeleb majandusüksuses arvestuse pidamisega ja kui sageli koostatakse finantsaruandeid? * Kes vaatab finantsaruanded üle, et tagada nende täpsus ja majandusüksuse kõigi tehingute kajastamine? * Kuidas tagate kajastatud tulude täielikkuse? * Kuidas toimub väljaminekute autoriseerimine ja kontrolli tagamine omandatud põhivara üle? * Kas teil on äriplaan? Kui ei ole, siis millised muudatusi planeeritakse lähiaastatel äritegevuses või personalis teha? * Kas möödunud aastal esines suuri probleeme (nt halb maine, kohtuasjad, väike rahavoog, hoolealuste kaebused või regulatiivsed probleemid) või finantsprobleeme (nt uue kapitaliinvesteeringu vajadus või suutmatus ligi tõmmata vajalike oskustega isikuid)? * Kas arvestuspõhimõtteid on muudetud või järjepidevalt kasutatud? * Kas majandusüksuse finantsaruandluses on probleemseid või keerulisi valdkondi (nt hinnangud, varade hindamine või viitvõlad)? * Kirjeldage majandusüksuse rahastamist (nt pankade nimed, rahastamistingimuste üksikasjad ja intressimäärad). * Kas majandusüksus on teinud teistesse majandusüksustesse investeeringuid või omab neis osalust? * Kas on olemas seotud osapooled? Kui on, siis esitage tehingute üksikasjad. * Kas on esinenud töötajate pettusjuhtumeid või esineb selline risk? Kui esineb, siis kas sellise riski vähendamiseks on võetud meetmeid?   Pärast 25. oktoobrit hindas arvestusekspert saadud informatsiooni ja dokumenteeris järgmised valdkonnad *(esitatud tabelis)*, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised.   |  |  |  | | --- | --- | --- | | Finantsaruande valdkond | Võimalike oluliste väärkajastamiste olemus | Võimaliku väärkajastamise käsitlemiseks ettenähtud ülevaatuse protseduurid | | *Kõik valdkonnad* | *Aasta vältel võeti osalise tööajaga tööle uus arvestusekspert, kes kipub arvestusvigu tegema.* | *Teha valdkondades, kus võib palju vigu esineda, näiteks periodiseerimise valdkonnas, täiendav kontosaldode analüüs.* | | *Varud* | *Vanadekodul on märkimisväärsed voodipesu, puhastusvahendite ja toidu varud. Neid loendatakse kord aastas. Varguste tõttu on arvestusandmete summad ja füüsilised kogused siiski sageli erinevad.* | *Arutada varudega seotud kontroll(imehhanism)e, loendamisprotseduure ja füüsilise loendamise tulemusi. Samuti teha järelepärimine suuremate erinevuste põhjuste kohta.* | | *Füüsilised varad* | *Põhivarasse on tehtud märkimisväärsed investeeringud ning perioodi jooksul toimub hulgaliselt omandamist ja müüki.* | *Arutada füüsiliste varadega seotud kontroll(imehhanism)e, omandatud ja müüdud varade kajastamiseks kasutatud protseduure ning asjassepuutuvat arvestuspoliitikat. Samuti tuleb üle vaadata perioodi jooksul omandatud ja müüdud vara olemus ja summad.* | | *Tulud* | *Hoolealustele osutatud erihooldusteenuste arvestussüsteem ei toimi hästi. Seetõttu võib olla osutatud teenuseid, mille eest ei ole veel arvet esitatud, ja see võib põhjustada olulist väärkajastamist.* | *Vaadata üle erihooldusteenuste tulud eelmistel aastatel ja käesoleva perioodi eelarves. Teha järelepärimine erinevuste kohta. Täiendava protseduurina tuleb valida üks või kaks hoolealust, kellele on osutatud eriteenuseid, ning tagada, et selliste teenuste eest oli korrapäraselt arveid esitatud.* | | *Avalikustatav informatsioon* | *Endise hoolealuse perekond on kaevanud vanadekodu kohtusse, väites, et ema eest oli tema viimastel päevadel halvasti hoolitsetud.* | *Teha kohtuasja kohta järelepärimine ja kaaluda, kas selle kohta tuleb finantsaruandes info avalikustada. Asjaoludest olenevalt võib olla ka asjakohane tutvuda majandusüksuse juristidega peetud kirjavahetusega või kaaluda kinnituskirja saatmist juristile.* | |

**Arvessevõetavad asjaolud**

*Topelteesmärgiga järelepärimised*

Vastused eespool esitatud küsimustele aitavad omandada nõutava arusaamise majandusüksusest, kuid ühtlasi võivad need moodustada suurema osa finantsaruannete kohta järelduse kujundamiseks nõutavast tõendusmaterjalist.

### 4.3-4 Planeerimine

Kui olulisus on kindlaks määratud ning majandusüksusest, selle keskkonnast ja rakendatavast finantsaruandluse raamistikust arusaamine omandatud, tuleb järgmise sammuna planeerida ülevaatuse protseduurid.

Planeerimine on tõhusa ja tulemusliku ülevaatuse töövõtu läbiviimisel oluline etapp. Planeerimiseks kulutatud aeg annab võimaluse suunata tööalased jõupingutused olulistele küsimustele ja jätta ebaolulised küsimused kõrvale.

*Tabel 4.3-4A*

|  |  |
| --- | --- |
| Planeerimise kasutamine | Suunata partneri/töötajate tähelepanu töövõtu eesmärkidele. |
| Teha kindlaks viisid, kuidas majandusüksus saaks töövõtu läbiviimisel abistada, näiteks koostada teatavad dokumendid ja teha analüüsid. |
| Teha kindlaks finantsaruande olulised kirjed ja avalikustatav informatsioon ning valdkonnad, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised, ja töötada seejärel välja asjakohane vastus. |
| Tagada ülevaatuse protseduuride ühtse kogumi väljatöötamine, et tagada töövõtu eesmärkide saavutamine. See hõlmab asjaomase töövõtu jaoks ebavajalikuks peetavate ülevaatuse protseduuride ärajätmist (kutsealase otsustuse alusel), näiteks tüüpkontrollnimekirjad. |

|  |  |
| --- | --- |
| Planeerimise kasud | Meeskonna liikmeid informeeritakse nõuetekohaselt töövõtu eesmärkidest ja ootustest. |
| Probleemvaldkondi saab võimalikult suures ulatuses prognoosida ja seega üllatusi vältida. |
| Ülevaatuse protseduurid suunatakse valdkondadele, kus esineb olulise väärkajastamise tõenäosus. |
| Töövõtt on nõuetekohaselt korraldatud ja juhitud ning meeskonda arvatud töötajate arv on piisav. |

Paljudes väikese ja keskmise suurusega praksiste läbiviidavates ülevaatuse töövõttudes osaleb suhteliselt väike ülevaatuse töövõtu meeskond või töövõtu viib läbi üksainus praktiseerija. Ideaaljuhul osalevad planeerimisaruteludes kõik töövõtumeeskonna liikmed, kuid kõige olulisem on kogenud töövõtu personali kaasamine. Partneril ja kogenud töötajatel on tavaliselt majandusüksuse kohta kõige rohkem informatsiooni ja neil on võimalik teha võtmetähtsusega otsuseid.

Planeerimisarutelu korraldamisel võiks arutada järgmisi teemasid.

*Tabel 4.3-4B*

|  |  |
| --- | --- |
| Planeerimisarutelude sisu | Majandusüksus (tegevused, personal jmt) ja sellel perioodil toimunud muutused ning tekkinud probleemid. |
| Finantsaruannetes kõige tõenäolisemalt tekkivad olulised väärkajastamised (ja nende põhjused) ning asjakohane vastus. |
| Konkreetsed probleemid (nt seotud osapooltega tehtud tehingud, keerukad hinnangud, kohtuasjad või -nõuded ja tegevuse jätkuvust ohustavad sündmused/tingimused). |
| Varasematest töövõttudest omandatud õppetunnid (nt failis edasikandmiseks märgitud küsimused, keerukad valdkonnad, tuvastatud väärkajastamiste olemus ja summa ning juhtkonna vastus tehtud ettepanekutele). |
| Rakendatava finantsaruandluse raamistiku muudatused (nt uued arvestusstandardid). |
| Võimalus parandada töövõtu kvaliteeti ja faili dokumentatsiooni ning teostatavate ülevaatuse protseduuride tõhusust ja tulemuslikkust. |
| Juhtkonna- või töötajatepoolsele pettusele osutatavate märkide kaalumine. |
| Mida töötajad peavad tegema ja miks. |
| Tulemuste dokumenteerimine planeerimismemos. |

|  |  |
| --- | --- |
| Planeerimismemo sisu | Töövõtu olemus ja mis tahes erilised soovid/palved. |
| Juhised selle kohta, mida tuleks pidada oluliseks. |
| Üldstrateegia (märkimisväärsed riskitegurid, mida tuleb kaaluda, ajastamine ja töövõtule lähenemisviis), keskendudes valdkondadele, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised. |
| Üksikasjalik tegevusplaan (teostatavad ülevaatuse protseduurid), keskendudes valdkondadele, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised. |
| Konkreetsete kohustuste määramine meeskonnaliikmetele, keskendudes valdkondadele, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised. |

|  |
| --- |
| Arvessevõetavad asjaolud    Tuleb tagada meeskonnaliikmete informeerimine majandusüksusest ja tööstusharust enne töö alustamist. Juhtkond suhtub kriitiliselt uutesse või informeerimata töötajatesse, kes küsivad elementaarset informatsiooni (milles ei toimu muutusi), millega nad oleksid hõlpsasti saanud eelmise aasta faili kaudu tutvuda.  Pidage meeles dokumenteerida töövõtu planeerimise tulemused ja tehtud otsused. Väikese majandusüksuse puhul tähendaks see lihtsalt lühikese memo koostamist.  Võimaluse korral paluge juhtkonnal ette valmistada toetavad tööpaberid, kui need on nõutavad, näiteks kooskõlastavad võrdlused ja saldode analüüs.  Kaaluge tabelarvutussüsteemi või muu tarkvara kasutamist, et täita sellised aeganõudvad ülesanded nagu arvestuskannete tegemine, analüütiliste võrdluste kajastamine, ülevaatlike vormide ettevalmistamine ja finantsaruannete koostamine.  Võimaluse korral viige töö, sealhulgas faili ülevaatus, lõpule kliendi ruumides. Hilisem naasmine majandusüksusesse ja lisainformatsiooni küsimine on ebatõhus. |

|  |
| --- |
| Majandusüksuse ja selle keskkonna võtmetähtsusega aspekte ning ülevaatuse töövõtu planeerimist käsitleva memo näidis  Majandusüksus: *XYZ Manufacturing Company Limited*  Perioodi lõpp: *31. detsember 20XX*  Äritegevus   * Äriühing ostab elektripumpasid ja lisaseadmeid ning monteerib neid lõppkasutajatele müügiks. * Pumpade tööstusharu ja turg on aeglases languses. Pumbatehnoloogia areneb ja valmispumpade kasumimarginaalid vähenevad. Peame tegema järelepärimise varude võimaliku vananemise kohta.   Omanikud   * Äriühing alustas tegevust 10 aastat tagasi. Äriühingu president A.D. Green oli asutav aktsionär. Kõik omanikud on pereliikmed. * Moodustatud on juhatus, kuhu kuuluvad peamiselt piiratud finantskogemusega pereliikmed. Juhatus kinnitab kord aastas äriplaani ja kohtub iga kahe kuu järel, et vaadata üle tehtud edusammud ja arutada tegevusküsimusi.   Juhtkonna suhtumine   * Äriühingus tundub olevat tugev pühendumus aususele, mida tõendab ka A.D. Greeni tegevus. * Kõik võtmetähtsusega töötajad tunduvad olevat kvalifitseeritud ja nende töökohustused on selgelt kindlaks määratud. * Me ei ole teadlikud ühestki juhtumist, kus juhtkond oleks kontroll(imehhanism)id tähelepanuta jätnud. * Äriühingus on varem toimunud varude vargus ja kaks aastat tagasi vallandati müügitöötaja, kes suurendas põhjuseta oma kulusid.   Olulisus   * Finantsaruannete peamised kasutajad on pank ja pereliikmed. 18 000 euro suuruse olulisuse määra aluseks on 5 protsenti äritegevuse tulust. * Eelmisel aastal oli olulisuse määr 15 000 eurot.   Arvestusandmed   * Arvestuse eest vastutab Gwen Smith. Ta teostab järelevalvet arvestusfunktsioonide üle ja tal on üks abiline. * Pearaamatu pidamiseks ning nõuete, kohustuste, töötasude ja varude arvestamiseks kasutatakse arvestustarkvara standardpaketti. Gwen koostab ka igakuised pangasaldode kooskõlastavad võrdlused. * Gwen on andnud nõusoleku valmistada ette meie nõutud informatsioon. * Gwenil ja võtmetähtsusega juhtidel on kaugjuurdepääs finantsandmetele ja muudele tegevusandmetele. Jack Billings on väline IT-konsultant, kes teostab järelevalvet äriühingu IT vajaduste üle ning vastutab kaugjuurdepääsu, viirusekaitse ning kõigi ettevõtteandmete terviklikkuse ja varundamise kontrolli eest.   Ajastamine   * Ettenähtud töö teostamise eelarve on *XX* töötundi. Selle ülevaatuse teostamiseks on määratud üks töötaja. * Töövõtt algab plaani kohaselt *14. jaanuaril 20XX*. Pidage meeles, et A.D. Green soovib aruanded lõplikult vormistada enne veebruari lõpus algavat puhkust.   Tuvastatud valdkonnad, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised   * Lisaks olulisuse künnist ületavatele kirjetele tuleb käsitleda järgmisi võtmetähtsusega valdkondi:   1. varud, võttes arvesse varude saldo suurust ja varude vananemise mõõtmiseks nõutavaid hinnanguid jmt. Peaksime küsima ka varude loendamisprotseduuride, aeglaselt liikuvate artiklite hindamiseks kasutatud meetodite ja aastalõpu periodiseerimisprotseduuride kohta;   2. nõuded, võttes arvesse nõuete saldo suurust ja ebatõenäoliselt laekuvate nõuete hinnanguid;   3. müük, võttes arvesse kajastamata müügitehingute võimalust või seda, et tulude kajastamine ei pruugi olla majandusüksuse oluliste arvestuspõhimõtetega kooskõlas;   4. kaubakulu, võttes arvesse kulukontode võimalikku väärkajastamist ja välisvaluutas summade käsitlemist. * Tuleb olla valvel võimalike seotud osapoolte ja tegevuse jätkuvuse ebakindluse suhtes. * A.D. Greeniga peetud vestluse põhjal on äriühingu kasv käesoleval aastal eeldatavasti ligikaudu 5 protsenti. Võttes arvesse tehnoloogia muudatusi ja tööstusharu üldist arengut, peame tegema järelepärimise suuremate muutuste kohta, mis võiksid varudes, nõuetes ja kohustustes toimuda. * Planeeritud teadus- ja arendustegevuse rahastamiseks võib olla vaja täiendavat pangalaenu. * Tööstusharu suundumusi arvesse võttes võivad omanikud kaaluda ettevõtte müüki. Seetõttu võib juhtkond oodata käesoleval aastal suuremat kasumit kui eelmisel aastal, mil prioriteediks oli maksukoormuse vähendamine.   Teostatavad ülevaatuse protseduurid  Vt failis sisalduvad vormid A–ZZ.  Koostaja: *Jan Friskoe* Kuupäev: *10. jaanuar 20XX*  Ülevaataja: *Faylia Jayit* Kuupäev: *15. jaanuar 20XX* |

## 4.4 ASJAKOHASTE PROTSEDUURIDE KAVANDAMINE

|  |  |
| --- | --- |
| **Lõige** | **Nõue** |
| 47 | *Protseduuride kavandamine ja läbiviimine*  Praktiseerija peab piisava asjakohase tõendusmaterjali hankimisel, mis on alus finantsaruannete kui terviku kohta kokkuvõtte tegemiseks, kavandama ja läbi viima järelepäringud ja analüütilised protseduurid, et (vt lõiked A79–A83, A87, A89):  (a) käsitleda finantsaruannete kõiki olulisi kirjeid, sealhulgas avalikustatud informatsioon, ja  (b) keskenduda finantsaruannete valdkondadele, kus olulised väärkajastamised tõenäoliselt tekivad. |

Planeerimise viimane etapp on kindlaks määrata selliste protseduuride olemus, ajastus ja ulatus, mis on vajalikud ülevaatuse töövõtu jaoks piisava asjakohase tõendusmaterjali saamiseks. Planeeritud protseduurid puudutavad järgmist:

* ISRE 2400 (muudetud) nõuded, sealhulgas:
  1. kõik olulised kirjed finantsaruannetes, sealhulgas avalikustatav informatsioon;
  2. finantsaruande valdkonnad, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised;
  3. kindlaksmääratud valdkonnad (nt seotud osapooltega tehtud tehingud, tegevuse jätkuvus, pettused ja eeskirjade mittejärgimine), ja
* kohaldatavate õigusnormide alusel kehtestatud nõuded (sh täiendavad aruandlusnõuded).

### 

### 4.4-1 Protseduuride liigid

Selleks et saavutada piiratud kindlust andvat kokkuvõtet toetava piisava asjakohase tõendusmaterjali hankimise eesmärk, tuleb kavandada ja seejärel teostada hulk ülevaatuse töövõtu protseduure. Nende protseduuride olemust on kirjeldatud järgmises tabelis. Pidage meeles, et hangitud informatsiooni hoolikas hindamine on nende protseduuride teostamise lahutamatu osa.

*Tabel 4.4-1A*

|  |  |
| --- | --- |
| **Protseduuri liik** | **Protseduuri olemus** |
| **Järelepärimine** | Informatsiooni hankimine juhtkonnalt ja teistelt isikutelt majandusüksuses, nagu peetakse nendes tingimustes asjakohaseks. |
| Järelepärimiste laiendamine mittefinantsandmete hankimiseks, kui see on asjakohane. |
| Juhtkonna antud vastuste hindamine. |
| **Analüütiline protseduur** | Oodatud suundumustest, väärtustest või normidest lahknevuste või erinevuste kindlakstegemine finantsaruannetes, näiteks finantsaruannete kokkulangevus võtmetähtsusega andmetega, sealhulgas võtmetähtsusega tulemusnäitajad. |
| Praktiseerijapoolse arusaamise omandamine majandusüksusest ja selle keskkonnast või selle arusaamise ajakohastamine, sealhulgas võime teha kindlaks finantsaruannete valdkonnad, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised. |
| Kinnitava tõendusmaterjali saamine seoses muude juba teostatud järelepärimiste ja analüütiliste protseduuridega. |
| Kindlakstehtud lahknevuste hindamine täiendavate järelepärimiste ja muude protseduuride kaudu. |
| **Konkreetse asjaoluga seotud protseduur** | Järelepärimistele ja analüüsidele lisaks protseduuride teostamine, kui asjaolu(d) annab/annavad praktiseerijale alust arvata, et finantsaruanded võivad olla oluliselt väärkajastatud. Need protseduurid peavad olema piisavad järelduse tegemiseks, et asjaolu(d):   * ei põhjusta tõenäoliselt finantsaruannete kui terviku olulist väärkajastamist või * põhjustaks finantsaruannete kui terviku olulist väärkajastamist. |
| Saadud informatsiooni ja/või juhtkonna antud vastuste hindamine. |
| **Muu** | Mis tahes asjaolud, mille puhul peetakse praktiseerija kutsealase otsustuse põhjal vajalikuks või lihtsalt tõhusamaks teostada muud liiki protseduure, näiteks detailide substantiivne testimine, välised kinnitused, suuremate lepingute tingimuste lugemine või arvestusandmete ülevaatus. Muude protseduuride teostamine ei muuda töövõtu eesmärki, milleks on finantsaruannete kui terviku suhtes piiratud kindluse saamine. |
| Muu saadud informatsiooni ja/või juhtkonna antud vastuste hindamine. |

|  |
| --- |
| **Arvessevõetavad asjaolud**  Pidage vajalike täiendavate protseduuride kindlaksmääramisel meeles kaaluda tõendusmaterjali, mis võib olla juba majandusüksusest arusaamise omandamise kaudu saadud.  Täiendavad juhised sellist liiki protseduuride teostamise kohta on esitatud käesoleva juhendi 5. peatükis ning standardi ISRE 2400 (muudetud) lõigetes 48–49 ja A84–A91. |

### 4.4-2 Järelepärimised

|  |  |
| --- | --- |
| **Lõige** | **Nõue** |
| 48 | Praktiseerija järelepäringud juhtkonnale ja teistele isikutele majandusüksuses (nagu asjakohane) peavad hõlmama järgmist (vt lõiked A84–A87):  (a) kuidas juhtkond teeb rakendatava finantsaruandluse raamistiku kohaselt nõutavaid märkimisväärseid arvestushinnanguid;  (b) seotud osapoolte ja seotud osapoolte vaheliste tehingute [vt [lisas A](#_APPENDIX_A) esitatud seotud osapoolte kirjeldus], sealhulgas nende eesmärgi tuvastamine;  (c) kas on olemas märkimisväärseid, ebatavalisi või keerulisi tehinguid, sündmusi või asjaolusid, mis on mõjutanud või võivad mõjutada majandusüksuse finantsaruandeid, sealhulgas:  (i) märkimisväärsed muudatused majandusüksuse äritegevuses või muu(de)s tegevus(t)es;  (ii) märkimisväärsed muudatused lepingute tingimustes, mis oluliselt mõjutavad majandusüksuse finantsaruandeid, sealhulgas rahastamislepingute tingimustes või kovenantides;  (iii) märkimisväärsed raamatupidamiskanded või muud finantsaruannete korrigeerimised;  (iv) märkimisväärsed tehingud, mis toimuvad või mida kajastatakse aruandeperioodi lõpus;  (v) eelmiste töövõttude käigus tuvastatud, kuid parandamata väärkajastamiste staatus, ja  (vi) seotud osapooltega tehtud tehingute või olemasolevate suhete mõju või võimalikud tagajärjed majandusüksusele;  (d) tegeliku, kahtlustatava või väidetava käitumise olemasolu:  (i) pettus või ebaseaduslik tegevus, mis mõjutab majandusüksust, ja  (ii) selliste õigusnormide mittejärgimine, millel on üldise arvamuse kohaselt otsene mõju finantsaruannete oluliste summade ja avalikustatud informatsiooni kindlaksmääramisele, näiteks maksu- ja pensionialased õigusnormid;  (e) kas juhtkond on tuvastanud ja käsitlenud sündmusi, mis toimusid finantsaruannete kuupäeva ja praktiseerija aruande kuupäeva vahelisel perioodil ja mis nõuavad finantsaruannete korrigeerimist või mida tuleb finantsaruannetes avalikustada;  (f) alus, mille põhjal juhtkond hindab majandusüksuse suutlikkust jätkata jätkuvalt tegutsevana (vt lõige A88);  (g) kas on toimunud sündmusi või esinevad tingimused, mis tunduvad heitvat kahtlust majandusüksuse suutlikkusele jätkata jätkuvalt tegutsevana;  (h) olulised kohustused, lepingulised kohustused või tingimuslikud asjaolud, mis on mõjutanud või võivad mõjutada majandusüksuse finantsaruandeid, sealhulgas avalikustatud informatsioon, ja  (i) olulised mitterahalised või tasuta tehingud vaatlusalusel aruandeperioodil. |

[Lisas D](#_APPENDIX_D) esitatud tabelis kirjeldatakse standardis ISRE 2400 (muudetud) ettenähtud järelepärimiste olemust.

### 4.4-3 Analüütilised protseduurid

|  |  |
| --- | --- |
| **Lõige** | **Nõue** |
| 49 | Praktiseerija peab analüütilisi protseduure kavandades kaaluma, kas majandusüksuse arvestussüsteemidest ja -andmetest saadavad andmed on analüütiliste protseduuride läbiviimise eesmärgil adekvaatsed (vt lõiked A89–A91). |

Analüütiliste protseduuride korral hinnatakse finantsinformatsiooni, analüüsides nii finantsandmetes kui ka mittefinantsandmetes esinevaid suhteid.

Analüütilisi protseduure kasutatakse järgmistel eesmärkidel:

* teha praktiseerija algsete järelepärimiste toetuseks kindlaks finantsaruannete valdkonnad, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised;
* teha finantsaruannetes kindlaks lahknevused või erinevused oodatud suundumustest, väärtustest või normidest, näiteks finantsaruannete kokkulangevus võtmetähtsusega andmetega, sealhulgas võtmetähtsusega tulemusnäitajad, mis võivad anda praktiseerijale alust arvata, et finantsaruanded võivad olla oluliselt väärkajastatud;
* saada kinnitavat tõendusmaterjali seoses muude juba teostatud järelepärimiste või analüütiliste protseduuridega.

Analüütiliste protseduuride kasutamine

*Tabel 4.4-3A*

|  |  |
| --- | --- |
| **Kasutamine** | **Otstarve** |
| **Majandusüksusest arusaamise omandamiseks või ajakohastamiseks** | Aidata teha kindlaks finantsaruannete valdkonnad, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised. Näiteks avastati brutomarginaali vähenemist analüüsides, et teatavad varud müüdi võimaliku vananemise tõttu alandatud hinnaga. Seejärel võib täiendavalt uurida vananemise põhjuseid ja ulatust. |
| **Asjassepuutuva informatsiooni hankimiseks** | Koguda informatsiooni oodatavate tegevus- ja finantstulemuste kohta, näiteks:   * eelarved või prognoosid, sh vahe- või aastaandmetel põhinev projitseerimine, ja * majandusüksuse tööstusharu informatsioon, näiteks brutomarginaali info või majandusüksuse müügitulu ja nõuete suhtarvu võrdlus tööstusharu keskmisega või samasse tööstusharusse kuuluvate muude, võrreldava suurusega majandusüksusega. |
| **Andmetevaheliste suhete mõistmiseks** | Teha kindlaks asjaolu(d), mis võib/võivad anda praktiseerijale alust arvata, et finantsaruanded võivad olla oluliselt väärkajastatud. Selleks tuleb omandada arusaamine järgmiste andmete vahelistest suhetest:   * finantsinformatsiooni elemendid perioodi vältel ja * finantsinformatsioon ja asjassepuutuv mittefinantsinformatsioon, nt tööjõukulu suhe töötajate arvu. |
| **Täiendavate protseduuride teostamiseks** | Uurida asjaolusid, mis annavad praktiseerijale alust arvata, et finantsaruanded võivad olla oluliselt väärkajastatud. Näiteks kui tehakse kindlaks probleem, et müügiandmed võivad olla mittetäielikud, võib võrrelda müüki suuremate kategooriate lõikes eelmiste kuude, kvartalite või perioodide andmetega, et avastada erinevuste põhjused. |

**Analüüsimeetodid**

Järgmises tabelis on esitatud meetodid, mida kasutatakse selliste suhete ja üksikute kirjete kindlakstegemiseks, mis tunduvad ebaharilikud või erinevad oodatud suundumustest või väärtustest.

*Tabel 4.4-3B*

|  |  |
| --- | --- |
| **Meetod** | **Otstarve** |
| **Lihtne võrdlemine** | Teha kindlaks nii finantsandmetes kui ka mittefinantsandmetes esinevad suhted. Näiteks kui on teada, et elektrienergia maksumus aasta jooksul suurenes, võib eeldada, et elektri hankimise kulu on samuti suurenenud. Kui seda ei ole toimunud, tuleb uurida põhjuseid (nt perioodi jooksul rakendatud elektrienergia kokkuhoiu meetmed). |
| **Võrdlemine oodatud väärtustega** | Hinnata finantstulemusi, et mõõta kokkulangemist oodatavate väärtustega. Näiteks kui müüdud toodete hinda perioodi jooksul tõsteti, peaks varasemate perioodidega võrreldes olema suurenenud ka brutomarginaal, välja arvatud muidugi juhul, kui suurenenud on ka ostukulud. |
| **Võrdlemine muude allikate põhjal kujundatud ootustega** | Võrrelda kajastatud summasid või nendel põhinevaid suhtarve ootustega, mis kujundati asjassepuutuvatest allikatest saadud informatsiooni põhjal. Näiteks kui majandusüksus valmistab aastas 50 elektrimootorit ja ühe mootori hind on ligikaudu 10 000 eurot, siis peaks kajastatud müügitulu olema ligikaudu 500 000 eurot. Vastasel juhul tuleb uurida põhjuseid. |
| **Keerukas analüüs, milles kasutatakse statistilisi meetodeid, näiteks regressioonanalüüsi** | Uurida sõltuva muutuja ja ühe või mitme sõltumatu muutuja vahelisi suhteid. Näiteks saab regressioonanalüüsi abil arvutada kaubakulu teataval perioodil (nt kolm aastat), kasutades kaubakulu eri komponente ja eri tooteliikide müügiandmeid. Käesoleva aasta kaubakulu toodete lõikes saab kindlaks määrata teataval müügitasandil, kasutades eri muutujate vahelist matemaatilist suhet. |

**Kasutatud andmete adekvaatsus**

Enne analüütilise protseduuri teostamist tuleb kaaluda, kas kasutatavad andmed on ettenähtud otstarbeks adekvaatsed. See põhineb alljärgneval:

* majandusüksusest ja selle keskkonnast omandanud arusaamine;
* kasutatavate andmete olemus ja allikas ning
* tingimused, milles andmed saadi.

*Tabel 4.4-3C*

|  |  |
| --- | --- |
| **Kuidas andmed saadi?** | **Kaaluda tuleb järgmisi asjaolusid** |
| Informatsioon võib olla usaldusväärsem, kui see saadi sõltumatutest allikatest väljaspool majandusüksust. |
| Kas olemasolevat informatsiooni saab võrrelda? Näiteks võib olla tööstusharu andmeid vaja täiendada või kohandada, et neid saaks võrrelda konkreetseid tooteid valmistava ja müüva majandusüksuse andmetega. |
| Tuleb kaaluda olemasoleva informatsiooni olemust ja asjassepuutuvust (nt kas majandusüksuse eelarve aluseks on pigem oodatavad tulemused kui püstitatud eesmärgid). |
| Milliseid teadmisi ja kogemusi kasutati informatsiooni koostamisel ja selliste seotud kontroll(imehhanism)ide väljatöötamisel, mille eesmärk on tagada informatsiooni täielikkus, täpsus ja adekvaatsus. Need kontroll(imehhanism)id võivad olla näiteks eelarvelise informatsiooni koostamist, ülevaatust ja alalhoidmist puudutavad kontroll(imehhanism)id. |

**Ebasobivate andmete kasutamise näited**

* Tegevustulemuste võrdlemine esialgse eelarvega, mitte juhtkonna või valitsemisülesandega isikute kinnitatud eelarvega.
* Brutomarginaali võrdlemine varasemate aastatega, tegemata kõigepealt kindlaks kaubakulu ja müügitulu summade kooskõla.
* Keskmise tööjõukulu (töötaja kohta) võrdlemine, määramata kõigepealt kindlaks töötajate õiget arvu sellel perioodil.
* Müügitulu (m2 kohta) võrdlemine, kaalumata kõigepealt tegelikult kasutatava pindala suurust.
* Korterelamu tulude arvutamine, määramata kõigepealt kindlaks olemasolevate korterite arvu ja sel perioodil tühjana seisnud korterite arvu.

|  |
| --- |
| **Arvessevõetavad asjaolud**    Planeerimisetapil on hea võimalus kaaluda eri viise, kuidas töövõttu saaks tõhusalt ja tulemuslikult läbi viia. Kaaluda võiks alljärgnevaid küsimusi.  *Planeerimine*Töövõtu planeerimiseks kulutatav aeg võib aidata kokku hoida töövõtu teostamiseks kuluvat aega. Näiteks:   * planeerige töö nii, et kõigepealt käsitletakse kõige keerukamaid finantsaruande valdkondi, näiteks selliseid, mille puhul on nõutav otsustuse tegemine. See annab rohkem aega nende küsimuste arutamiseks ja lahenduse leidmiseks enne kliendi juures töö lõpule viimist; * kaaluge, kas majandusüksusest arusaamise omandamiseks tehtavaid järelepärimisi saaks kasutada ka tõendusmaterjalina oluliste väärkajastamiste tõenäolise esinemise kindlaksmääramiseks.   *Kliendipoolne abi* Kas aega on võimalik kokku hoida, paludes kliendil ette valmistada teatav informatsioon, tabelid või analüüsid, mille muidu koostaks töövõtumeeskond?  *Töö kliendi ruumides* Kas kliendi ruumides saab ära teha rohkem tööd? See võimaldaks hankida informatsiooni ja saada küsimustele vastuseid õigel ajal, selle asemel et kasutada selleks e-kirju, telefonikõnesid ja erivisiite.  Audiitorettevõtja *teadmiste võimendamine* Kas konkreetse tööstusharu kohta omandatud teadmisi saab võimendada, et samasse tööstusharusse kuuluvate teiste klientide puhul hoida kokku aega nende valdkondade kindlaksmääramisel, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised?  *Kontrollnimekirjad* Kas kontrollnimekirjade kasutamisel saab neid vastavalt vajadusele kohandada, et jätta välja mitteasjakohased protseduurid ja lisada täiendavad protseduurid nende valdkondade jaoks, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised?  *Automatiseerimine*Kas osa nõutavast tööst saab automatiseerida? See võib puudutada teatavate kontode analüüsi ja finantsaruande koostamise protsessi. |

# 5. LÄBIVIIMINE

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | **Aktsepteerimine** | **Planeerimine** | | **Läbiviimine** | | **Aruandlus** | | **PEATÜKI SISU** | | | | | | | * Kuidas teha järelepärimisi ja teostada analüütilisi protseduure. * Millal on nõutavad täiendavad protseduurid. * Kuidas hinnata/dokumenteerida tulemusi. | | | | | | | 5.1 Protseduuride teostamine  2400.50–65 | | 5.2 Saadud tõendusmaterjali hindamine  2400.66–68 | | 5.3 Ülevaatuse dokumentatsioon  2400.93–96 | | | 5.1-1 Analüütilised protseduurid  5.1-2 Järelepärimiste tegemine  5.1-3 Seotud osapooled  5.1-4 Pettus ja õigusnormide mittejärgimine  5.1-5 Tegevuse jätkuvus  5.1-6 Ülevaatuse töövõtt ja komponendi audiitor  5.1-7 Muud küsimused  5.1-8 Täiendavad protseduurid  5.1-9 Järgnevad sündmused  5.1-10 Kirjalikud esitised | | 5.2-1 Järelevalve ja ülevaatus  5.2-2 Hangitud asjakohase tõendusmaterjali piisavus | | 5.3-1 Dokumentatsioon  5.3-2 Faili koostamine | | | **Tulemus** | | | | | | | Hangitud on piisav asjakohane tõendusmaterjal ja see on töövõtu failis dokumenteeritud. | | | | | | |

## 5.1 PROTSEDUURIDE TEOSTAMINE

Ülevaatuse protseduurid põhinevad majandusüksusest, selle keskkonnast ja rakendatavast finantsaruandluse raamistikust omandatud arusaamisel. Protseduuride näol on peamiselt tegemist järelepärimiste ja analüütiliste protseduuridega, kuid need võivad olla ka muud protseduurid, mida nendes tingimustes vajalikuks peetakse. Konkreetsed teostatavad protseduurid põhinevad kutsealasel otsustusel. Nende protseduuride kirjeldus ja ülesehituse kaalutlused on esitatud 4. peatükis.

Praktiseerijal on õigus nende protseduuride kaudu saadud informatsiooni (mis võib sageli olla suuline) aktsepteerida, tingimusel et vastused on kooskõlas majandusüksusest omandatud arusaamisega ja puuduvad asjaolud, mis annavad praktiseerijale alust arvata, et finantsaruanded võivad olla oluliselt väärkajastatud.

Kui tehakse kindlaks asjaolud, mis annavad praktiseerijale alust arvata, et finantsaruanded võivad olla oluliselt väärkajastatud, tuleb kahtluste kinnitamiseks või ümberlükkamiseks teostada täiendavad protseduurid.

### 

### 5.1-1 Analüütilised protseduurid

4. peatüki punktis 4.4 kirjeldatakse eri liiki analüütilisi protseduure ja küsimusi, mida tuleb nende ülesehituse puhul kaaluda.

Levinuimad analüütilised protseduurid on järgmised:

* finantsaruannete võrdlemine vahetult eelnenud perioodi aruannetega ja käesoleva perioodi eelarvetega (kui on kättesaadavad), et teha kindlaks suundumused ja muutused tegevuskasumis/-kahjumis, müügitulus, kasumimarginaalides, varudes või nõuetes, kohustustes ja käibekapitalis;
* selliste finantsaruannete põhielementide vaheliste suhete kindlakstegemine, mis järgivad eelduste kohaselt varasemate kogemuste põhjal oodatavat mustrit, ja lahknevuste kohta järelepärimiste tegemine ning
* kajastatud summade võrdlemine muude allikate põhjal arvutatud oodatud väärtustega.

|  |  |
| --- | --- |
|  |  |

Teatavad valitud kontosaldode puhul tüüpilised analüütilised protseduurid on esitatud [lisas E](#_APPENDIX_E). Pidage meeles, et analüütilisi protseduure tuleb teostada üksnes finantsaruande oluliste kirjete suhtes ja keskenduda tuleb valdkondadele, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised, sealhulgas avalikustatavale infole (vt 4. peatükk).

**Näide**

Sandy viib ülevaatuse töövõtu läbi majandusüksuses, mis valmistab töödeldud toitu. Varude suhtes analüütilisi protseduure teostades märkab ta, et varud on suurenenud 860 000 eurolt 1 045 000 eurole (ehk 18%). Ta esitas omanikule järelepärimise, miks varud olid nii palju suurenenud, kuigi müük oli stabiilne. Omanik paistis olevat kasvust üllatunud, kuid märkis, et nad vajasid rohkem varusid, kuna püüdsid suurendada oma kliendibaasi. Omanikku üllatas ka see, et müügi brutokasum oli aasta jooksul vähenenud 48%-lt 43%-le.

Kuigi Sandy arvates võis omaniku vastus selgitada varude kasvu, tundus see olevat müügi stabiilse taseme ja brutokasumi vähenemisega vastuolus. Sandy otsustas uurimist jätkata ja vaatas koos omanikuga üle varude nimekirja. Omanik tegi kiiresti kindlaks, et külmutatud veiselihapihvide varu oli erakordselt suur. Ta palus raamatupidajal varude arvestuslehed üle vaadata. Arvestuslehtede järgi oli varud täpselt poole väiksemad kui varude nimekirjas, mis viitas topeltkandele varude nimekirjas.

Pärast vea parandamist vähenesid varud 906 896 euroni, mis on ootustega rohkem kooskõlas. Leitud viga arvesse võttes palus omanik raamatupidajal nimekiri ja arvestuslehed põhjalikumalt läbi vaadata, tagamaks, et muud varud olid arvestuslehtedelt õigesti nimekirja kantud. Rohkem vigu ei tuvastatud.

### 5.1-2 Järelepärimiste tegemine

Järelepärimised peavad:

* käsitlema kõiki finantsaruande olulisi kirjeid ja
* keskenduma valdkondadele, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised, sealhulgas avalikustatavale infole (vt 4. peatükk).

Järelepärimiste tegemisel kehtivad teatavad põhimõtted, mis aitavad praktiseerijatel saada võimalikult hea kvaliteediga tõendusmaterjali. Need põhimõtted on esitatud järgmises tabelis.

*Tabel 5.1-2A*

|  |  |
| --- | --- |
| Põhimõte | Kirjeldus |
| Eesmärkide püstitamine | Määrake enne majandusüksuse juhtkonnale ja töötajatele küsimuste esitamist kindlaks küsimuste suund. |
| Majandusüksuses küsimuste esitamiseks parima isiku kindlakstegemine | Kaaluge järelepärimiste esitamist ka teistele isikutele peale valitsemisülesandega isikute, tippjuhi ja raamatupidaja. Teistel isikutel (nt müügijuhid, tootmisjuhid ja IT-töötajad) võib olla olulist ja vahel ootamatut informatsiooni. |
| Küsimuste esitamisel majandusüksusest omandatud arusaamisele tuginemine | Ärge esitage küsimusi, kui te ei saa vastuseid hinnata. Küsimused tuleks alati tuletada majandusüksusest omandatud arusaamisest. See võimaldab praktiseerijal kaaluda, milline oleks kõige tõenäolisem vastus.  Seejärel kaaluge tegelikult antud vastuseid:   * kui vastus on liiga üldine, olge valmis esitama vajalike üksikasjade kohta informatsiooni saamiseks lisaküsimusi; * kui vastus tundub kummaline või põiklev või kui see on muude andmetega vastuolus, olge valmis vastust asjakohaste lisaküsimuste abil kontrollima.   Näiteks oleks küsimuse puhul, kas majandusüksus koostab eelarve, vastus kindlaks tehtud juba majandusüksusest arusaamise omandamise etapis. Käesolevas etapis võiks olla küsimus järgmine: “Miks on eelarves kavandatud müügi ja tegeliku müügi näitajad erinevad?” Kui sellele vastatakse lihtsalt, et tegelik müük oli kavandatust suurem, tuleb esitada lisaküsimusi (nt “Milliste toodete või teenuste tõttu müük kasvas ja miks?”, “Kas on lisandunud uusi kliente?”, “Kas toimus hinnatõus?”). Kui lisaküsimustele ei anta piisavaid vastuseid, võib olla kasulik esitada samad küsimused teistele, näiteks müügijuhile. |
| Avatud küsimuste esitamine | Ärge sõnastage küsimusi nii, et neile saab vastata lihtsalt jaatavalt või eitavalt. Küsimusele “Kas teil on varude perioodiseerimise protseduurid?” võidakse anda lihtsalt jaatav vastus, kuid vastuse hindamiseks annab see vähe infot. Selle asemel võiks küsida näiteks: “Millist liiki probleeme on teie varude periodiseerimise protseduuridega tuvastatud?” Kui sellele vastatakse “Meil ei ole konkreetseid periodiseerimisprotseduure,” siis saab edasisi küsimusi kujundada.  Alustage küsimusi sõnadega “miks” või “mida”. Sellistele küsimustele vastates antakse rohkem selgitusi või kirjeldusi ja see on informatiivsem. Näiteks: “Miks vahendustasude summa sel perioodil suurenes?” |
| Lisaküsimuste ettevalmistamine | Enne küsimuse esitamist kaaluge võimalikke vastuseid ja millist lisainfot võib nende tulemusel vaja minna. Kui selle lisainfo saab juba esimesel kohtumisel, hoiab see hiljem töövõtu käigus täiendavaid järelepärimisi tehes kokku aega ja jõupingutusi. |
| Teemasse süvenemine | Esimest üldist küsimust saab kasutada n.ö sissejuhatuseks. Seejärel keskenduge oma küsimustes konkreetsele teemale. Näiteks kui järelepärimine puudutab tulude kajastamist, ärge esitage küsimusi ainult kasutatud arvestuspõhimõtete kohta. Küsimused võiksid puudutada ka arvestuspõhimõtete rakendamisel esinenud probleeme, arvestuspõhimõtetest perioodi jooksul tehtud erandeid, juhtkonnapoolset otsustust vajanud asjaolusid (kui neid oli) ja tuvastatud konkreetseid juhtumeid, kus arvestuspõhimõtteid ei ole mingil põhjusel järgitud. |
| Kuulamine | Kuulake enne hinnangu andmist tähelepanelikult ära kogu vastus. Vältige kiusatust eeldada, et teate juba antava vastuse sisu – selle tulemusel võib juhtuda, et keskendute kuulamise asemel hoopis järgmisele küsimusele. |
| Ebamugavustundele viitavate märkide otsimine | Jälgige küsitletavat, mitte oma pihuarvutit või küsimuste nimekirja. Märkige üles, kui mõni küsimus tundub põhjustavat rohkem ebamugavust või stressi. Selliste küsimuste korral kaaluge vajadust teha selles konkreetses valdkonnas teatavat lisatööd. |
| Küsimuste esitamisel eelduste vältimine | Küsimuses “Miks brutokasum on 35%?” eeldatakse, et brutokasum on 35%, mis võib, kuid ei pruugi olla tõsi. Põhjalikuma vastuse saamiseks võiks selle asemel küsida “Millised on teie brutokasumi eesmärgid ja mis on selle saavutamise peamised tegurid?” |
| Tehnilise sõnavara vältimine | Püüdke hoolikalt ja võimalikult lihtsaid termineid kasutades anda täpselt edasi oma mõtet. Arvestuseksperdid kipuvad oma igapäevatöös kasutama palju arvestusalaseid termineid, millest juhtkond ei pruugi aru saada. |
| Tulemuste dokumenteerimine | Dokumenteerige järelepärimised võimalikult kiiresti pärast kohtumist. Vastasel juhul võivad paljud arutelu üksikasjad ununeda.  Tehke kohtumise ajal põhipunktide kohta märkusi. |
| Saadud informatsiooni hindamine | Lugege järelepärimise dokumentatsioon läbi ja:   1. kaaluge saadud andmete ja finantsaruande muude valdkondade kohta saadud andmete omavahelist suhet; 2. märkige andmete juurde ristviited varem saadud kinnitavale informatsioonile; 3. tehke ülevaatuse protseduuride kavandamiseks kindlaks valdkonnad, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised; 4. tehke kindlaks valdkonnad, kus järelepärimised on teid teavitanud olulise väärkajastamise võimalikust olemasolust; 5. tehke kindlaks täiendavad järelepärimised või lisainfo, mis on vajalikud, ja 6. kaaluge, kas järelepärimise eesmärgid on saavutatud või mitte. |

|  |
| --- |
| **Arvessevõetavad asjaolud**    Järelepärimiste tegemine ja saadud informatsiooni dokumenteerimine moodustab ülevaatuse töövõtu korral märkimisväärse osa töövõtu lõpuleviimiseks nõutavast ajast.  Seda arvesse võttes on oluline tehtavad järelepärimised ette planeerida, et tagada järgmist:   * järelepärimised keskenduvad valdkondadele, kus võivad esineda olulised väärkajastamised; * järelepärimistes võetakse arvesse eespool esitatud tabelis kirjeldatud põhimõtteid; * järelepärimised on adresseeritud isikule, kelle puhul on kõige suurem tõenäosus, et tal on vajalik informatsioon; * järelepärimiste tegemisel kasutatakse aega tõhusalt. Näiteks:  1. mõnikord võib järelepärimised, mis puudutavad majandusüksuse konkreetsetest finantsaruande valdkondadest või avalikustatud infost arusaamist, kombineerida; 2. kavandatud järelepärimised tuleb üle vaadata, et tagada nende proportsionaalsus töövõtu keerukusega ja olulise väärkajastamise tõenäosusega. Standardsete kontrollnimekirjade kasutamisel tuleb tagada nende asjakohane kohandamine; 3. tuleb teha kindlaks meeskonnaliige, kes peaks järelepärimised tegema. Keerukamates valdkondades võivad kogenumad töötajad olla järelepärimiste tegemisel ja dokumenteerimisel tõhusamad;  * kui intervjueerida tuleb paljusid majandusüksuse töötajaid, tuleks kaaluda täpse ajakava eelnevat kindlaksmääramist, et tagada nende töötajate olemasolu vajalikul ajal. |

Järgmises tabelis on esitatud teatavad tüüpilised järelepärimised, suulised vastused ja faili soovitavalt lisatavad märkused. Ülevaatuse töövõtu raames teostatavate protseduuride dokumenteerimise küsimust käsitletakse põhjalikumalt käesoleva peatüki punktis 5.3. Palun pidage meeles järgmist:

* allpool kirjeldatud järelepärimised on vajalikud üksnes siis, kui finantsaruande kirje on oluline või on kindlaks tehtud oluliste väärkajastamiste tekkimise võimalus;
* järelepärimistele antud vastuste dokumenteerimine peaks olema proportsionaalne töövõtu keerukusega ja olulise väärkajastamise esinemise tõenäosusega. Dokumentatsiooni näited on esitatud failis esitatavate märkustena üksnes küsimuse näitlikustamiseks ja need ei kujuta endast parimat tava. Dokumenteerimise üksikasjalikkus ja stiil (nt märkused, kirjeldav tekst, tsiteerimine) sõltuvad konkreetse praktiseerija otsustusest vastavalt ISRE 2400 (muudetud) nõuetele;
* audiitorettevõtjatel on soovitav võtta oma tööfaili dokumentides võimaluse korral arvesse ka regulatiivseid, kultuurilisi ja muid kohalikke nõudeid.

Tehtud järelepärimiste ja antud vastuste sõnasõnaline dokumenteerimine on küll ebavajalik, kuid dokumentatsioon peab siiski olema piisav, et võimaldada kogenud praktiseerijal, kellel puudub töövõtuga varasem seos, saada aru teatavatest töövõtu aspektidest (vt käesoleva peatüki punkt 5.3).

Järgmises tabelis on esitatud ainult üks järelepärimiste dokumenteerimise võimalik viis. Dokumenteerida võib ka mitut muud moodi. Olenemata konkreetsest dokumenteerimisviisist peaks dokumentatsioon siiski sisaldama tehtud järelepärimisi, millal ja kellele need tehti ning nende tulemusel saadud informatsiooni.

*Tabel 5.1-2B*

A) Bilanss

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Nõuded** | | |
| **Järelepärimiste tüüpilised suunad** | **Suuline arutelu** *(näidistekst)* | **Faili kantavad märkused** *(näidistekst)* |
| **Kajastamata tehingud/tingimused**  Küsige nõuetega tegelevatelt töötajatelt juhtumite kohta, kui:   1. teatavatele klientidele sai osaks eeliskohtlemine; 2. muudeti müügitingimusi; 3. toimusid tehingud seotud osapooltega või 4. ületati märkimisväärselt sisemisi krediidilimiite. | *Vastavalt raamatupidaja ja müügijuhiga toimunud arutelule kontrolliti kõigi järelmakse võimalust taotlenud klientide maksekäitumist. 10 000 eurot ületavate summade korral võimaldati järelmaksu ainult nendele klientidele, kelle makseajalugu on pikem kui kuus kuud. Kõikide arvete puhul on maksetähtaeg 30 päeva. Õigeaegselt tasumata arvete puhul tuleb alates arve kuupäevast maksta tagasiulatuvat viivist 1% kuu kohta. Raamatupidaja andmetel ei kohaldata ühegi kliendi suhtes eritingimusi ja ühelegi kliendile ei ole saanud osaks eeliskohtlemist. Krediidilimiite ei ole märkimisväärselt ületatud.* | *Kohtumine raamatupidaja ja müügijuhiga toimus 30. novembril 20XX. Saadi järgmine informatsioon:*   1. *ühelegi kliendile ei ole saanud osaks eeliskohtlemist;* 2. *müügitingimusi muudeti üksnes suurte eritellimuste korral (tavaliselt Bigentity Ltd puhul);* 3. *seotud osapooltega ei ole tehtud ühtegi tehingut;* 4. *krediidilimiite on väga harva ületatud.* |
| **Ebatõenäoliselt laekuvad arved**   1. Tehke järelepärimine ja dokumenteerige juhtkonna protseduurid ebatõenäoliselt laekuvate nõuete piisavuse tagamiseks (võttes arvesse tähtaja ületanud ja vaidlustatud summasid) ning tehke järelepärimine nende protseduuride piisavuse kohta. 2. Tehke järelepärimine ebatõenäoliselt laekuvate nõuete struktuuri kohta, et mõista perioodi jooksul mahakantud või sissenõutud nõuete olemust ja suurust. 3. Tehke järelepärimine, kas lootusetult laekuvaks peetavad nõuded on maha kantud. Juhul kui pärast perioodi lõppu on tähtaja ületanud ja sissenõudmata arvete summa märkimisväärne, dokumenteerige juhtkonna selgitused, miks neid summasid kajastatakse endiselt tõenäolistelt laekuvatena. | 1. *Vastavalt raamatupidaja ja omanik-juhiga toimunud arutelule kontrollitakse iga kuu arveid, mis on üle 45 päeva viivises. Ametnik annab iga kuu 15. ja 30. kuupäeval juhile kontrollimiseks viivises olevate arvete nimekirja. Kui neid arveid ei suudeta sisse nõuda, peab asjaomane klient edaspidi tasuma kauba/teenuse kättesaamisel. Kõik üle 90 päeva viivises olevad arved edastatakse inkassofirmale. Kui klient on veel maksevõimeline, kajastatakse arve arvestusandmetes 50% ulatuses. Kui klient on pankrotis, kantakse arve täielikult maha.* 2. *Ebatõenäoliselt laekuvate nõuete läbivaatamise põhjal võib märkida, et ainult kolm mahakantud arvet kogusummas 3500 eurot suudeti hiljem sisse nõuda.* 3. *Ametnik märkis ära kõik üle 90 päeva viivises olevad arved, välja arvatud ühe. Selle arve puhul oli tegemist kliendiga, kes peab praegu tasuma kauba/teenuse kättesaamisel ja teeb võla kustutamiseks igakuiseid makseid.* | *Kohtumine raamatupidaja ja omanik-juhiga toimus 30. novembril 20XX. Saadi järgmine informatsioon:*   1. *üle 45 päeva viivises olevaid arveid kontrollitakse iga kuu;* 2. *üle 90 päeva viivises olevad arved edastatakse inkassofirmale, maksevõimelise kliendi korral moodustatakse allahindlus 50% ja kliendi makseraskuste korral allahindlus 100% ulatuses. Sellest põhimõttest oli tehtud üks erand – asjaomane klient tegi võla kustutamiseks igakuiseid makseid;* 3. *aasta jooksul maha kantud arvetest suudeti hiljem sisse nõuda ainult 3500 eurot.* |
| **Periodiseerimise adekvaatsus**  Tehke järelepärimine ja dokumenteerige kliendi protseduurid, mis tagavad müügitehingute (sh kreeditarved ja muud müügi korrigeerimised) kajastamise asjakohasel perioodil, ja dokumenteerige oma järeldused, kas selle tulemusel oleks olnud periodiseerimine nõuetekohane. Puuduste tuvastamisel tuleb protseduurid dokumenteerida. | *Eelmise aasta töövõtufailis on periodiseerimisprotseduurid dokumenteeritud. See vaadati koos raamatupidajaga läbi ja ühtegi muutust ei täheldatud. Protseduuride kirjelduse väljavõte on järgmine:*  *“Vastavalt meie arusaamisele müügitulude/nõuete/laekumiste süsteemist koostatakse arved iga tarne kohta ja lisatakse tarnele. Arvestussüsteemist prinditakse samal ajal välja nii saateleht kui ka arve, et tagada koguste ja üksikasjade vastavus. Samal ajal korrigeeritakse tarnitud kaupade võrra ka varusid. Iga nädala lõpus prindib raamatupidaja välja kõigi täitmata tellimuste aruande ja vaatab need koos müügijuhiga üle veendumaks, et asjaomaseid kaupu ei ole tõepoolest tarnitud. Aasta lõpus vaatab raamatupidaja läbi kõik tarned, mis toimuvad kahe nädala jooksul pärast aastalõppu, et tagada nende kajastamine õigel perioodil vastavalt tarnekuupäevale.”* | *Arvestusametniku sõnul ei ole* [*tööpaberis*](#WP) *X-X dokumenteeritud periodiseerimisprotseduure muudetud.* |

B) Kasumiaruanne

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Kasumiaruanne** | |  |
| **Järelepärimiste tüüpilised suunad** | **Suuline arutelu** *(näidistekst)* | **Faili kantavad märkused** *(näidistekst)* |
| **Müügitulu**  Tehke järelepärimine ja dokumenteerige alljärgnev:   1. müügi struktuur, uued kliendid ja müügisuundumused; 2. muudatused tulude kajastamise põhimõtetes; 3. järelmaksete võimaldamise ja sissenõudmise põhimõtted; 4. tagastatud kauba ja kreeditarvete summa aastas ja eriti kas aasta lõpus on tehtud selliste tagastamiste jaoks eraldis; 5. vahendustasu struktuur; 6. müügi täielikkus ja 7. periodiseerimisprotseduurid. | *Kohtusin müügijuht Arminiga ja arutasin temaga järgmist:*   1. ***[Küsisin Arminilt aasta jooksul lisandunud uute müügikontode, uute toodete ja märkimisväärsete uute klientide kohta.]*** *Müük – aasta jooksul ei lisandunud ühtegi uut müügikategooriat (st kontot). Tooted on jäänud samaks ja majandusolukorda arvestades on müügi suurendamine probleemne. Hindu ei olnud võimalik tõsta ja kuigi ettevõttel on kaks uut suurklienti, on osa vanu kliente oma tellimusi vähendanud.* 2. ***[Küsisin Arminilt tulude kajastamise põhimõtete kohta ja seda, kas mõnele uuele või olemasolevale kliendile on müügi õhutamiseks pakutud paremaid tingimusi või allahindlusi.]*** *Tulude kajastamine – Armini sõnul ei ole nad saanud hindu tõsta, kuid samal ajal ei ole nad ka hindu alandanud ega võimaldanud üle 30päevast maksetähtaega. Suuremate klientide jaoks on tellimuse suuruse tõttu hind parem, kuid see ei ole varasemate aastatega võrreldes muutunud. Tulud kajastatakse alles kliendile lõpliku tarne tegemisel. Tagatissummad on reserveeritud kontol 3200.* 3. ***[Küsisin Arminilt, kas suuremad kliendid saavad aasta koguste põhjal mahu alusel eraldi allahindlusi.]*** *Mahul põhinevad allahindlused – see ei ole kunagi olnud ettevõtte poliitika või tava.* 4. ***[Küsisin, kas krediidi andmise ja sissenõudmise põhimõtted on muutunud.]*** *Armini sõnul ei ole need muutunud. Kõigi klientide puhul, kellel võimaldatakse 500 eurot ületava krediidilimiidi korral tasuda arve tagantjärele (st maksmine ei toimu kauba/teenuse kättesaamisel või krediitkaardiga), kontrollib Armin enne heakskiidu andmist maksekäitumist. Erandeid ei tehta. Arvestusekspert annab Arminile kõigi üle 60 päeva viivises olevate arvete nimekirja. Kui makse (vähemalt 50% tellimuse summast) ei laeku enne järgmist tellimust, peab klient maksma edaspidi kauba/teenuse kättesaamisel.* 5. ***[Soovisin vahendustasu struktuuri koos Arminiga läbi vaadata.]*** *Vahendustasu – vaatasin koos Arminiga läbi töölehel 510-3 esitatud vahendustasu struktuuri ega täheldanud suuremaid muutusi.* 6. ***[Küsisin Arminilt, kuidas ta teab, et kogu müük on kajastatud ja et müügiinimesed ei kajasta müüki liiga vara.]*** *Müügi täielikkus – Armin märkis, et süsteem prindib samal ajal välja nii saatelehed kui ka arved. Kuigi süsteemi saab eirata, saavad seda teha ainult Armin ja omanik ning süsteemi jääb selle kohta märge. Armin märkis, et ta kontrollib müüki kord nädalas ja kõik vahendustasud peavad saama tema heakskiidu. Ta ütles, et ei ole avastanud ühtegi andmetega manipuleerimise juhtumit. Kuna müügiinimesed ei saa märkida kauba kohta, et see on tarnitud (seda saavad teha ainult tarneosakond, Armin ja omanik), ei saa nad tekitada arvet ega vahendustasu.* ***[Küsisin, kas seda reeglit on kunagi ignoreeritud.]*** *On küll. Harvadel juhtudel soovivad kliendid saada täissummas arve enne kauba tarnimist, kuna soovivad kajastada kulu oma aruandeperioodil.*   ***[Küsisin, kuidas selline ignoreerimine toimub.]*** *Armin sisestaks oma süsteemihalduri salasõna ja märgiks kaubad süsteemis tarnituks. Nii saab printida vajalikud dokumendid. Armin saadab arve e-postiga, kuid lisab ühe eksemplari (millele märgitakse “koopia”) tellimusele. Kauba tarnimisel lisatakse ka sellele arve koopia. Armin peab selliste erandite üle käsitsi arvestust oma töölaual olevas kaustas.*  ***[Küsisin, kas mõni sellistest tellimustest oli aasta lõpus täitmata.]*** *Ei olnud. Armin näitas mulle oma töölaual olevat kausta ja ainus selles olev arve koopia koos märkustega puudutas 31. jaanuaril koostatud ja saadetud arvet. Armini sõnul olid need kaubad 31. detsembri seisuga endiselt varude nimekirjas.*   1. ***[Küsisin Arminilt, kuidas ettevõte tagab, et müük kajastatakse aasta lõpus õigel aruandeperioodil.]*** *Armin märkis, et periodiseerimisvigu juhtub harva, sest süsteem kajastab müügi alles kauba tarnimisel. Ta vaatas ka läbi kõik täitmata tellimused aasta lõpus tagamaks, et kogu müük on kajastatud. Audiitor palus tal ka läbi vaadata arvete nimekirja aastalõpule järgnenud kahe nädala kohta. Vigu ei tuvastatud.* | *Kohtumine müügijuhiga toimus 30. novembril 20XX. Saadi järgmine informatsioon:*   * *tootevalik on jäänud samaks;* * *müük oli aeglane, kuid hindu ei tõstetud ega alandatud ja maksetähtaegu ei pikendatud;* * *mahul põhinevaid allahindlusi ei tehtud;* * *kaks uut suurt klienti;* * *alljärgnevas ei toimunud muudatusi:*   + - * *krediidi andmise ja sissenõudmise põhimõtted;*       * *tulude kajastamise põhimõtted. Tulud kajastatakse alles kliendile lõpliku tarne tegemisel;*       * *vahendustasud;* * *müügi periodiseerimisel tehakse vigu harva, kuna arvutisüsteem kajastab müügi alles tarne tegemisel. Armin saab seda ignoreerida, kuid seda võimalust kasutatakse ainult mõne üksiku kliendi puhul, kes soovib saada täissummas arve enne kauba tarnimist. Armini sõnul ei olnud aasta lõpus ühtegi sellist tellimust täitmata.* |
| **Kulud**  Omandage arusaamine kulukontodest, sealhulgas eelmise perioodiga võrreldes toimunud muutused alljärgnevas:   1. brutomarginaali ootused ja muutused brutomarginaalis (kokku ja/või toodete/funktsioonide kaupa); 2. palgakulu struktuur ja muutused (kokku); 3. palgast mahaarvamised ja soodustused ja 4. muud võtmetähtsusega kulukirjed või erinevused. | *Kohtusin omanik-juht Rogeri ja müügijuht Arminiga ning arutasin nendega järgmist:*   1. ***Brutomarginaal:***   ***[Küsisin Rogerilt ja Arminilt selle perioodi brutomarginaali ja muudatuste kohta.]*** *Ettevõtte hinnakujunduse eesmärk on saavutada üldiselt 40% kasumimarginaal. Osale võtmetähtsusega klientidest võimaldatakse nende tellimuste mahu tõttu soodushinda. Allahindlus on tootest olenevalt 3–5%. [****Küsisin Rogerilt ja Arminilt, kuidas nad tegelikku brutomarginaali kontrollivad ja kui suur oli tegelik brutomarginaal.****] Armin märkis, et tema ja Roger kontrollivad brutomarginaali iga kuu ning teevad teatavat kvartalipõhist analüüsi, et mõista, miks tegelik tulemus on oodatust kõrgem või madalam. Nad märkisid, et tegelik brutomarginaal 37% oli kooskõlas müügil põhinevate ootustega. Samuti on see kooskõlas nelja aasta keskmisega (38%). Brutomarginaal on kooskõlas meie ootuste ja selgitustega.*   1. ***Palgakulu:***   *[****Küsisin Rogerilt palgakulu struktuuri kohta sel aastal****.] Vaatasin koos Rogeriga üle failis oleva palgaarvestuse dokumentatsiooni (tööpaber 674-4). Roger kinnitas, et ettevõttes on endiselt kolm palgatöötajat ja viis tunnitasu alusel töötavat täiskohaga töötajat. Töötajate põhipalka suurendati 2,5%. Kõik töötajad saavad palka kaks korda kuus. Ettevõte kasutab oma panga kaudu sama töötasude arvestuse teenust. Roger vaatab töötasude kokkuvõtte (koostatakse iga kahe nädala järel) läbi enne vastava raamatupidamiskande kinnitamist ja allkirja andmist dokumendile, millega antakse pangale luba kanda vahendid üle töötajatele.*  ***[Küsisin Rogerilt, kas töötajaid on lisandunud või lahti lastud või on mõni töötaja lahkunud.]*** *Roger märkis, et ükski töötaja ei ole lahkunud ja ühtegi ei ole lisandunud, kuid üks ametnik on sellel aastal kuuekuulisel emapuhkusel ja keegi ei asenda teda. Need selgitused on kooskõlas palgakulu 2% tõusuga eelmise aastaga võrreldes.*  ***[Küsisin Rogerilt, kuidas ta tagab, et kõigile töötajatele makstakse õige summa, ja kuidas ettevõte tagab, et tunnitasu alusel töötajatele märgitakse kirja õige tundide arv.]*** *Roger märkis, et ainult tema saab heaks kiita palga muutused töötasude arvestuse teenuse korral. Töötasude aruanne kajastab ka uusi/lahkunud töötajaid ja palga muutusi. Kõik muutused, mida Roger ei ole heaks kiitnud, kajastuksid selles aruandes, mille ta vaatab läbi enne töötasude kinnitamist. Tunnitasu alusel töötajad kasutavad tööaega registreerivat kella, mis väljastab aruandeid, sealhulgas kokkuvõtliku aruande kaks korda kuus arvutatava töötasude jaoks. Roger võrdleb seda töötaja töögraafikus märgitud oodatud töötundide arvuga, enne kui esitab töötundide arvu töötlemiseks pangale.*   1. ***Palgast mahaarvamised:***   *Vt tööpaber 720-4 palgast mahaarvamiste analüüsi kohta.* ***[Küsisin Rogerilt, kuidas ettevõte tagab, et palgast mahaarvamised on nõuetekohased.]*** *Roger märkis, et ta usaldab tegelikult panga töötasude arvestuse teenust (üks peamisi põhjuseid selle teenuse kasutamiseks) rohkem. Ta ei olnud teadlik ühestki märkimisväärsest muudatusest seadusega ettenähtud määrades.*  ***[Küsisin Rogerilt, kas palgale lisanduvad soodustused (nt töötajatele osutatavate tervishoiuteenuste eest maksmine pärast nende pensionile jäämist, pensioni sissemaksed jmt).]*** *Ta eitas selliste soodustuste olemasolu. Pensioni ja tervishoiu eest tööandja poolt makstavad maksud on kooskõlas ootuste ja seaduses ettenähtud määradega.*   1. ***Muud võtmetähtsusega kulud:***   ***[Küsisin Rogeri ootuste ja sel aastal võtmetähtsusega kuludes toimunud muutuste kohta.]*** *Ta kinnitas, et ainus suurem muutus, mis sel aastal toimus, on reklaamikulu kasv, mis tulenes püüdlustest müüki suurendada. Sel aastal suurenes raadio- ja trükireklaamide arv. Samuti suurenes ISO 9001 sertifitseerimise konsultandi palkamise tõttu sel aastal vastav konsultatsioonitasu.* | *Kohtumine omanik-juhi ja müügijuhiga toimus 30. novembril 20XX. Saadi järgmine informatsioon:*   1. *brutomarginaal – käesoleva aasta brutomarginaal 37% on kooskõlas eelmise aastaga ja juhtkonna ootustega (st enamiku lepingute eesmärk on 40% kasumimarginaal);* 2. *palgakulu – ettevõttes on kolm palgatöötajat ja viis tunnitasu alusel töötavat täiskohaga töötajat. Töötajate arv jäi aasta jooksul samaks. 2% palgakulu kasv aastas on kooskõlas 2,5% töötasu kasvuga;* 3. *palgast mahaarvamised – kolmandast isikust teenuseosutajalt allhanke korras tellitud töötasude arvestuse teenused. Mahaarvamised on kooskõlas seaduses ettenähtud määradega;* 4. *reklaamikulude kasv sel aastal tulenes müügi suurendamise eesmärgist. Konsultatsioonikulud suurenesid sel aastal ISO 9001 konsultandi kasutamise tõttu.* |
| **Kajastamata varad ja kohustused**  Tehke järelepärimine ja dokumenteerige alljärgnev:   1. kas majandusüksus on vaadanud läbi kulukontode (remont ja hooldus, varud jmt) kooskõla kapitaliseerimispõhimõtetega tagamaks, et varad ei ole kajastatud kuluna, ja 2. kas kõik klientide tagatissummad on jäetud tulude all kajastamata. | 1. *Ettevõtte kapitaliseerimispõhimõtete kohaselt on kõigi põhivarade puhul künniseks 1000 eurot ning arvuti riist- ja tarkvara puhul 750 eurot. Raamatupidajaga toimunud arutelu kohaselt oli ta remondi ja hoolduse konto väärkajastamiste avastamiseks läbi vaadanud. Ta ei tuvastanud väärkajastamisi.* 2. *Raamatupidajaga toimunud arutelu kohaselt on kõik klientide tagatissummad eraldisena kajastatud.* | *Kohtumine arvestuseksperdi ja omanik-juhiga toimus 30. novembril 20XX. Saadi järgmine informatsioon:*   1. *kapitaliseerimispõhimõtteid järgitakse. Remondi ja hoolduse ning muud kulukontod on väärkajastamiste tuvastamiseks aasta lõpus läbi vaadatud. Klient ei ole vigu avastanud;* 2. *kõik klientide tagatissummad on jäetud tulude all kajastamata ja on eraldisena kajastatud.* |

### 5.1-3 Seotud osapooled

|  |  |
| --- | --- |
| **Lõige** | **Nõue** |
| 50 | Seotud osapooled  Praktiseerija peab ülevaatuse ajal säilitama valvsuse, et märgata asjaolusid või informatsiooni, mis võib viidata seotud osapoolte vaheliste tehingute olemasolule või selliste tehingute olemasolule, mida juhtkond ei ole varem tuvastanud või praktiseerijale avaldanud. |
| 51 | Kui praktiseerija tuvastab ülevaatuse läbiviimise käigus majandusüksuse tavapärasest äritegevusest väljapoole jäävad märkimisväärsed tehingud, peab praktiseerija tegema juhtkonnale järelepärimise alljärgneva kohta:  (a) nende tehingute olemus;  (b) kas kaasatud võivad olla seotud osapooled ja  (c) nende tehingute äriline põhjendus (või selle puudumine). |

Termini “seotud osapool” määratlus on esitatud käesoleva juhendi [lisas A](#_APPENDIX_A).

Paljudes üldotstarbelistes finantsaruandluse raamistikes nõutakse info avalikustamist seotud osapoolte kohta ja sellega seoses esitatakse selle termini määratlus või arutatakse selle üle. Ülevaatuse töövõtu puhul on suhted ja tehingud seotud osapooltega tõenäoliselt asjassepuutuvad. Seega peaks praktiseerija olema seotud osapoolte olemasolust teadlik, et kaaluda nende võimalikku mõju finantsaruannetele.

Paljud seotud osapoolte vahelised tehingud on tegelikult tavapärane äritegevus ja olulise väärkajastamise tõenäosus ei ole suurem kui mitteseotud osapoolte vaheliste sarnaste tehingute korral. Paljudes riikides on seotud osapoolte vahelised tehingud väga levinud ja neid peetakse normaalseks.

Seotud osapooltega olevate suhete ja tehtud tehingute olemuse tõttu võib neid siiski hõlpsasti ära kasutada finantsaruande tulemustega manipuleerimiseks või majandusüksuse varade ebaseaduslikuks omandamiseks. ISRE 2400 (muudetud) lõike 48 punkti b kohaselt (seda käsitletakse ka 4. peatükis) peavad praktiseerijad tegema järelepärimisi seotud osapoolte olemasolu ning nendevaheliste tehingute olemasolu ja eesmärgi kohta.

Järgmises tabelis on kirjeldatud asjakohaseid protseduure.

*Tabel 5.1-3A*

|  |  |
| --- | --- |
| **Protseduur** | **Kirjeldus** |
| **Tehke järelepärimine, kas juhtkond saab aru, mida seotud osapool endast kujutab** | Kui rakendatav finantsaruandluse raamistik sisaldab seotud osapoolte määratlust või asjakohast arutelu, tagage, et juhtkond on määratlusest teadlik ja mõistab, mida see majandusüksuse kontekstis tähendab. Määratluse puudumisel arutage seda kontseptsiooni juhtkonnaga, nii et viimane mõistaks seotud osapoolte ja nendevaheliste tehingute tähtsust. |
| **Paluge endale esitada seotud osapoolte ja nendega tehtud tehingute nimekiri** | Arutage iga töövõtu alguses juhtkonnaga, millised suhted esinevad seotud osapooltega, ja seejärel paluge juhtkonnal koostada seotud osapoolte ja nendevaheliste tehingute täielik nimekiri. Pärast seda küsige nende tehingute eesmärgi kohta. |
| **Olge valvel avalikustamata tehingute suhtes** | Tagage, et töövõtumeeskond on teadlik juhtkonna esitatud seotud osapoolte nimekirjast, ja nõudke, et nad oleksid valvel (tehes järelepärimisi ja analüüse) muude eelnevalt avalikustamata seotud osapoolte või nendevaheliste tehingute suhtes. |
| **Tehke kindlaks märkimisväärsed tehingud väljaspool majandusüksuse tavapärast äritegevust** | Selliste tehingute kindlakstegemisel esitage juhtkonnale järelepärimine järgmise kohta:   1. nende tehingute olemus; 2. kas tegemist võib olla seotud osapoolte vaheliste tehingutega ja 3. nende tehingute äriline põhjendus (või selle puudumine). |
| **Hinnake tulemusi** | Dokumenteerige tähelepanekud ja kaaluge vajadust:   1. teostada täiendavaid protseduure, kui finantsaruanded võivad olla oluliselt väärkajastatud, ja 2. avalikustada finantsaruannetes rohkem infot. |
| **Hankige kirjalikud esitised** | Nõudke juhtkonnalt kirjalikke esitisi selle kohta, et juhtkond on avalikustanud kõik juhtkonnale teadaolevad majandusüksuse seotud osapoolte isikud ning nendevahelised suhted ja tehingud. |

|  |
| --- |
| **Näide**  Chen Lee firma müüb kaubaautode rehve. Tema vend Peng müüb autoosasid. Need kaks ettevõtet ei ole omavahelisi tehinguid teinud.  Sel aastal ülevaatuse protseduure teostades märkas Dong Chi (praktiseerija), et osa vanu rehve (mille maksumust oli eelnevalt arvestusandmetes vähendatud netorealiseerimismaksumuseni, sest selles mõõdus rehvid ei olnud väga levinud ja rehvid ise olid üle kahe aasta vanad) oli müüdud täishinnaga. Dong tegi selle tehingu kohta järelepärimise ja avastas, et müük toimus ühele Pengi ettevõtetest. Seda ettevõtet ei olnud eelnevalt avalikustatud seotud osapoolena, nii et Dong otsustas teha täiendavaid järelepärimisi ja protseduure, et teha kindlaks teised avalikustamata seotud osapooled.  Dong esitas küsimused ka Pengile toimunud müügi ärilise põhjenduse kohta:   * Miks maksaks Peng täishinna kahe aasta vanuste rehvide eest, mille mõõt ei ole eriti levinud? * Mida Pengi ettevõte nende rehvidega teeks, kuna see ei tegele rehvide paigaldamisega?   Kui Dong oli esitatud küsimustele saanud rahuldavad vastused, tegi ta ka järgmist:   * tagas tehingute (müük ja nõue) avalikustamise vastavalt rakendatavale finantsaruandluse raamistikule ja * hankis Chenilt kirjaliku kinnituse, et Pengile toimunud müük oli lõplik ja järgmisel perioodil ei tehta pöördtehingut. |

### 5.1-4 Pettus ja õigusnormide mittejärgimine

|  |  |
| --- | --- |
| **Lõige** | **Nõue** |
| 52 | Pettus ja õigusnormide mittejärgimine  Juhul kui on viiteid, et majandusüksuses on toimunud pettus või õigusnormide mittejärgimine, või kui seda kahtlustatakse, peab praktiseerija:   1. edastama info selle kohta tippjuhtkonna asjakohasele tasandile või valitsemisülesandega isikutele (nagu asjakohane); 2. nõudma juhtkonnalt finantsaruannetele avalduva mõju (kui on) hindamist; 3. kaaluma, millist mõju (kui on) avaldab juhtkonna hinnang pettuse või õigusnormide mittejärgimise mõju kohta, mis esitatakse praktiseerijale, praktiseerija kokkuvõttele finantsaruannete kohta või praktiseerija aruandele, ja 4. tegema kindlaks, kas pettuse või ebaseadusliku tegevuse toimumisest või sellekohasest kahtlusest tuleb teatada majandusüksusevälisele isikule (vt lõige A92). |

ISRE 2400 (muudetud) lõike 48 punkti (seda käsitletakse ka 4. peatükis) kohaselt peab praktiseerija majandusüksusest arusaamise omandamise osana tegema järelepärimisi järgmise, kas tegeliku, kahtlustatava või väidetava käitumise olemasolu kohta:

* pettus või ebaseaduslik tegevus, mis mõjutab majandusüksust, ja
* selliste õigusnormide mittejärgimine, millel on otsene mõju finantsaruannete olulistele summadele ja avalikustatud informatsioonile.

*Tabel 5.1-4A*

|  |  |
| --- | --- |
| **Tegevus** | **Kirjeldus** |
| **Majandusüksusest omandatud arusaamise ajakohastamine** | Igasugune tegelik, kahtlustatav või väidetav pettus või ebaseaduslik tegevus. |
| Oluliste õigusnormide mittejärgimise juhtumid. Kui neid on esinenud, siis millist mõju on need avaldanud finantsaruandlusele? |
| Perioodi jooksul juristiga toimunud arutelud õigusküsimustes. |
| **Kindlakstegemine, kas on esinenud pettust või õigusnormide mittejärgimist** | Tehke järelepärimine, kuidas selline pettus või õigusnormide mittejärgimine alguse sai ja milliseid meetmeid on juhtkond või valitsemisülesandega isikud selle tulemusel rakendanud või kavatsevad rakendada, ning paluge neil hinnata finantsaruandlusele avaldunud mõju. |
| **Valvsuse säilitamine** | Küsige tuvastatud lahknevuste kohta ja uurige skeptiliselt vastuolulisi tõendeid. Hinnake kriitiliselt ka järelepärimistele antud vastuste ning juhtkonnalt ja valitsemisülesandega isikutelt saadud muu informatsiooni usaldusväärsust. |
| **Infovahetus** | Teavitage igasugusest tegelikust, kahtlustatavast või väidetavast pettusest või ebaseaduslikust tegevusest tippjuhtkonna asjakohast tasandit või valitsemisülesandega isikuid. |
| **Juhtkonnapoolse hinnangu küsimine** | Paluge juhtkonnal hinnata mõju (kui on) finantsaruannetele ning võtke seda mõju finantsaruannete kohta tehtavas kokkuvõttes ja praktiseerija aruande tekstis arvesse. |
| **Info avalikustamise kohustuse olemasolu kindlakstegemine** | Tehke kindlaks, kas õigusnormidega on ette nähtud praktiseerija (eetilise) konfidentsiaalsuskohustuse suhtes prioriteetne kohustus teatada tegelikust või kahtlustatavast pettusest või ebaseaduslikust tegevusest majandusüksusevälisele isikule. |
| **Kindlakstegemine, kas on õigusnõudeid, mis takistavad praktiseerijat küsimusi arutamast** | Tehke kindlaks, kas õigusnormide kohaselt on keelatud arutada teatavaid küsimusi (nt rahapesuvastaste seaduste kohaselt võib olla keelatud hoiatada isikuid, kes võivad olla kahtlustatava rahapesujuhtumiga seotud), millest praktiseerija võib ülevaatuse töövõtu käigus teada saada. |
| **Järelepärimise esitamine kohtumenetluste ja õigusnormide mittejärgimise juhtude kohta** | Tehke järelepärimine kohtuvaidluste ja nõuete olemasolu ning õigusnormide mittejärgimise juhtude kohta sellel perioodil. Samuti kaaluge, kas muude protseduuride teostamise tulemused annaksid märku kohtuvaidluste ja nõuete olemasolust ning õigusnormide mittejärgimise juhtudest. |
| Aktuaalsete kohtuvaidluste ja nõuete puudumisel ja kui juhtkond ei ole sellel perioodil aktiivselt suhelnud juristiga, puudub tavaliselt vajadus muude protseduuride teostamiseks (nt juristi kinnituskirja hankimiseks). |
| Selliste lahendamata küsimuste olemasolul, mis võivad avaldada finantsaruannetele olulist mõju, kaaluge järgmisi protseduure:   * valitsemisülesandega isikute koosolekute protokollide läbivaatamine; * majandusüksuse ja välise õigusnõustaja vahelise kirjavahetuse läbivaatamine; * õigusabikulude arvete läbivaatamine ja * asjassepuutuvate regulatiivsete, tegevuslube väljastavate ja maksuasutustega peetud kirjavahetuse läbivaatamine.   Samuti kaaluge võimalust paluda juhtkonnal võtta ühendust oma juristi(de)ga, et nad saadaksid praktiseerijale kirja, milles kirjeldatakse kohtuvaidluse üksikasju ja hinnatakse selle tulemust. |
| Tagage, et kõik kohtuvaidlused ja nõuded, mis võivad avaldada finantsaruannetele olulist mõju, on nõuetekohaselt avalikustatud kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga. |

Pettuse kahtluse korral puudub praktiseerijal siiski kohustus teostada täiendavaid protseduure, et teha kindlaks, kas pettus on toimunud või mitte, või hinnata pettuse toimumise tõenäosust.

**Arvessevõetavad asjaolud**

Juhul kui praktiseerija tuvastab väärkajastamise, mis viitab pettusele, võib olla vaja kaaluda sellise väärkajastamise mõju koos töövõtu muude aspektidega. Võimaliku juhtkonnapoolse pettuse korral võib näiteks olla vaja kaaluda ka juhtkonna esitiste ja praktiseerija järelepärimistele antud vastuste usaldusväärsust. Samuti peab praktiseerija kaaluma väärkajastamise mõju praktiseerija kokkuvõtetele ja aruandele. Vt ka 6. peatükk.

**Näide**

John (praktiseerija) küsis järelepärimisi tehes Maurice’ilt (kohaliku hotelli omanik-juht), kas ta on teadlik tegelikust, kahtlustatavast või väidetavast pettusest või ebaseaduslikust tegevusest. Maurice märkis, et tema töötajad avastasid hiljuti, et nende usaldusväärne abiraamatupidaja oli viimased 12 aastat raha varastanud. Ta vallandati koheselt. Pettus tuli ilmsiks kahtluste tekkimisel, kuna restorani, kohviku ja pesumaja müük vähenes, kuigi hotelli täituvus tegelikult suurenes.

Pearaamatupidajapoolse uurimise tulemusel ilmnesid lahknevused kassaaparaadi andmete ja sularaha sissemaksete vahel. Töötaja oli registreerinud kõik krediitkaartidega tehtud müügitehingud ja tubade eest tasutud summad, kuid jätnud registreerimata sularahas tehtud müügitehingud ja võtnud sularaha endale. Järgnenud intervjuudest restoranitöötajatega selgus, et kadunud võib olla ka osa väärtuslikke seadmeid.

Lahknevustest teatati töötajale, kes seejärel kiiresti tunnistas, et oli raske isikliku olukorra tõttu “laenanud” vahendeid. Samuti tunnistas ta, et tal puuduvad vahendid võetud summade tagasimaksmiseks.

John palus juhtkonnal hinnata selle pettuse mõju finantsaruannetele. Maurice vastas, et juhtkond tegeleb kassaaparaadi kõigi andmete läbivaatamise ning sularaha ja pangahoiuste kooskõlastava võrdlemisega. Seni on tuvastatud, et sularaha on puudu rohkem kui 74 000 eurot. Johni arvutuste kohaselt on finantsaruannete kui terviku olulisus 50 000 eurot. Puuduvate seadmete uurimist ei ole veel alustatud. Aastalõpu seisuga on uurimine pooleli. Maurice märkis ka, et pearaamatupidaja on välja pakkunud uued sisekontrolliprotseduurid, mille John peaks läbi vaatama.

Hea uudis on see, et kuigi summa on oluline, ei ole see põhjustanud ettevõtte suhtes olulist ebakindlust, sest ettevõtte rahavoog on endiselt hea. Juhtkond ei ole hetkel veel otsustanud, kas esitada süüdistus töötaja vastu või nõue kindlustusseltsile. John küsis Maurice’ilt, kas pettusest on teatatud mõnele majandusüksusevälisele isikule. Maurice märkis, et ta on mõneti vastu tahtmist teavitanud olukorrast ja pooleliolevast uurimisest oma panka. John kaalus nii oma õiguslikku kui ka kliendi konfidentsiaalsuskohustust ja kinnitas, et selles konkreetses olukorras ei ole teisi majandusüksuseväliseid isikuid, keda tuleks teavitada.

Kuigi väidetavalt varastatud 74 000 eurot oli finantsaruannetes nõuetekohaselt kajastatud ja avalikustatud, leidis John, et ta ei saa teha kokkuvõtet, et esineb oluline väärkajastamine või et see asjaolu ei põhjusta tõenäoliselt finantsaruannete kui terviku olulist väärkajastamist. Seetõttu peaks ta loobuma finantsaruannete kohta kokkuvõtte tegemisest, välja arvatud juhul, kui aruannete avaldamise saab edasi lükata, kuni uurimise tulemused on lõplikud.

### 5.1-5 Tegevuse jätkuvus

|  |  |
| --- | --- |
| **Lõige** | **Nõue** |
| 53 | Tegevuse jätkuvus  Finantsaruannete ülevaatus hõlmab kaalumist, kas majandusüksus on suuteline jätkama jätkuvalt tegutsevana. Kaaludes juhtkonna hinnangut majandusüksuse suutlikkusele jätkata jätkuvalt tegutsevana, peab praktiseerija võtma arvesse sama perioodi, mida kasutas juhtkond oma hinnangu tegemiseks, nii nagu on nõutud rakendatavas finantsaruandluse raamistikus või õigusnormides, kus on sätestatud pikem periood. |
| 54 | Kui praktiseerija saab ülevaatuse läbiviimise ajal teada sündmustest või tingimustest, mis võivad heita kahtlust majandusüksuse suutlikkusele jätkata jätkuvalt tegutsevana, peab praktiseerija (vt lõige A93):  (a) tegema juhtkonnale järelepäringuid tema kava kohta astuda tulevikus samme, mis mõjutavad majandusüksuse suutlikkust jätkata jätkuvalt tegutsevana, ja sellise kava teostatavuse kohta ning selle kohta, kas juhtkond usub, et selle kava tulemusel paraneb olukord, mis puutub majandusüksuse suutlikkusse jätkata jätkuvalt tegutsevana;  (b) hindama nende järelepäringute tulemusi, et kaaluda, kas juhtkonna vastused annavad piisava aluse, et:  (i) jätkata finantsaruannete esitamist tegevuse jätkuvuse alusel, kui rakendatav finantsaruandluse raamistik sisaldab eeldust majandusüksuse suutlikkuse kohta jätkata jätkuvalt tegutsevana, või  (ii) teha kokkuvõtte selle kohta, kas finantsaruanded on oluliselt väärkajastatud või on muul viisil eksitavad seoses majandusüksuse suutlikkusega jätkata jätkuvalt tegutsevana, ja  (c) kaaluma juhtkonna vastuseid, võttes arvesse kogu asjassepuutuvat informatsiooni, millest praktiseerija on ülevaatuse tulemusena teadlik. |

ISRE 2400 (muudetud) lõike 48 punkti f (seda käsitletakse ka 4. peatükis) kohaselt peab praktiseerija majandusüksusest arusaamise omandamise osana tegema järelepärimisi tegevuse jätkuvuse ebakindluse kohta.

Enamikus finantsaruandluse raamistikes nõutakse finantsaruannete koostamisel [tegevuse jätkuvuse eelduse](#GC1) kasutamist. Selle eelduse kohaselt on majandusüksus suuteline tavapärase äritegevuse käigus kiiresti realiseerima oma varad ja täitma oma kohustused, sageli 12 kuu jooksul pärast aruandeperioodi lõppu. Kui esinevad tõsised kahtlused, kas majandusüksus on suuteline jätkama jätkuvalt tegutsevana, tuleks aruanded koostada likvideerimist silmas pidades, mille tulemusel võib (varusid ja põhivara omavate majandusüksuse korral) varade ja kohustuste hindamine olla olulisel määral erinev. Näiteks võib põhivara väärtus olla enampakkumisega müügi korral arvestuslikust netoväärtusest oluliselt madalam.

|  |
| --- |
| **Arvessevõetavad asjaolud**  Olenemata sellest, kui hea majanduslik seisund paistab majandusüksusel olevat, peab praktiseerija iga töövõtu korral tegema järelepärimise majandusüksuse suutlikkuse kohta jätkata jätkuvalt tegutsevana.  See hinnang peab tavaliselt hõlmama 12 kuud pärast perioodi lõppu. Kõigepealt tuleb siiski kontrollida, ega rakendatav finantsaruandluse raamistik või kohalikud õigusnormid ei näe ette erinevat perioodi. |

Järgmises tabelis on esitatud tegevuse jätkuvuse hindamise etapid.

*Tabel 5.1-5A*

|  |  |
| --- | --- |
| **Tegevuse etapp** | **Märkused** |
| 1. Järelepärimise tegemine sündmuste või tingimuste kohta, mis heidavad kahtlust suutlikkusele jätkata jätkuvalt tegutsevana. | Tehke järelepärimisi juhtkonna hinnangu kohta (kui on) seoses majandusüksuse suutlikkusega jätkata jätkuvalt tegutsevana. Ülevaatuse töövõtu käigus olge valvel selliste sündmuste ja tingimuste suhtes (nt need, mis on esitatud ISRE 2400 (muudetud) lõikes A93 ja käesoleva juhendi [lisas F](#_Appendix_F)), mis võivad heita suurt kahtlust majandusüksuse suutlikkusele jätkata jätkuvalt tegutsevana. |
| 1. Kui praktiseerija ei avasta ühtegi ebakindlat asjaolu, ei ole rohkem tööd vaja teha. | Dokumenteerige järelepärimiste tulemused ja see, et täiendavad protseduurid ei ole vajalikud. |
| 1. Kui praktiseerija avastab ebakindla asjaolu, teeb ta juhtkonnale täiendavaid järelepärimisi tema kava kohta astuda samme ebakindla asjaolu likvideerimiseks. [ISRE 2400 (muudetud) lõige 54] | Tehke järelepärimine järgmise kohta:   * juhtkonna tegevuskava; * sellise kava teostatavus ja * kas juhtkonna arvates olukord kava tulemusel paraneb.   Kui juhtkond ei ole sellist kava välja töötanud, arutage ebakindla asjaolu olemust ja nõudke tegevuskava koostamist. |
| 1. Järelepärimiste tulemuste hindamine ja dokumenteerimine. | Kaaluge, kas juhtkonna vastused annavad piisava aluse:   * jätkata finantsaruannete koostamist tegevuse jätkuvuse eelduse alusel, kui rakendatav finantsaruandluse raamistik sisaldab eeldust, et majandusüksus jätkab jätkuvalt tegutsevana, või * teha kokkuvõte selle kohta, kas finantsaruanded on oluliselt väärkajastatud või muidu eksitavad seoses majandusüksuse suutlikkusega jätkata jätkuvalt tegutsevana. Sellisel juhul peab praktiseerija kaaluma praktiseerija aruandele avalduvat mõju. |
| 1. Juhtkonna vastuste kaalumine kogu muu asjassepuutuva info valguses. | See hõlmab majandusüksusest ja sellistest finantsaruande valdkondadest, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised, omandatud arusaamist. |

Hinnates juhtkonna tegevuskava vastuseks teatavale ebakindlale asjaolule (nagu kirjeldatud ISRE 2400 (muudetud) lõikes A93), tuleb kaaluda, kas selliste sündmuste või tingimuste märkimisväärsust saab vähendada muude teguritega. Näiteks:

* Kui majandusüksus ei suuda teha tavapäraseid laenu tagasimakseid, siis kas rahavoogu saab tekitada selliste vahendite abil nagu varade müük, tagasimaksegraafiku muutmine või lisakapitali hankimine?
* Kas peamise tarnija kaotamise mõju saab vähendada sobiva asendaja leidmisega?
* Kas võtmetähtsusega juhtivtöötajate kaotamise kompenseerimiseks saab tööle võtta ajutisi töötajaid?

Arvessevõetavad asjaolud

Mõnikord võib seoses majandusüksuse suutlikkusega jätkata jätkuvalt tegutsevana valitseda selline ebakindlus (isegi kui juhtkonnal on tegevuskava), et lihtsalt ei ole võimalik hankida vajalikku tõendusmaterjali kokkuvõtte tegemiseks selle kohta, kas juhtkond kasutas tegevuse jätkuvuse eeldust finantsaruannete koostamisel asjakohaselt. Sellises olukorras tuleb kokkuvõtte tegemisest loobuda.

### 5.1-6 Ülevaatuse töövõtt ja komponendi audiitor

Mõnikord võib grupi audiitor nõuda (vastavalt ISA 600 lõikele 29) ülevaatuse töövõtu läbiviimist grupi mittemärkimisväärse komponendi suhtes. Sellise ülevaatuse läbiviimisel peab komponendi ülevaataja (praktiseerija) olema teadlik teatavatest grupi auditi nõuetest (kirjeldatud allpool), mis sisalduvad standardis ISA 600.

Need nõuded näevad ette selle, milline suhe on praktiseerijal ja grupi audiitoril ning kuidas ja mida nad teineteisele edastavad. Standardis ISRE 2400 (muudetud) neid nõudeid küll ei käsitleta, kuid praktiseerijad, kes on kaasatud ülevaatuse töövõttude läbiviimisse grupi auditi raames, peavad teadma, mida grupi audiitor võib neilt nõuda.

*Tabel 5.1-6A*

|  |  |
| --- | --- |
| **Nõue** | **Märkus** |
| **Komponendi praktiseerija mõistmine** | Enne kui töövõtu läbiviimist saab alustada, hangib grupi audiitor komponendi praktiseerija kohta informatsiooni hindamaks, kas nad saavad koos töötada. See hõlmab mitmesugust infovahetust grupi audiitori ja komponendi praktiseerija vahel eesmärgiga teha kindlaks:   * kas komponendi praktiseerija mõistab ja järgib asjassepuutuvaid eetikanõudeid, sealhulgas sõltumatuse nõuet; * komponendi praktiseerija kutsealane pädevus; * kas on vaja kaasata grupi töövõtumeeskond ja * regulatiivne keskkond, mille aktiivse järelevalve alla komponendi praktiseerija töö kuulub. |
| **Grupi juhiste väljaandmine** | Grupi audiitor peab esitama komponendi praktiseerijale õigel ajal juhised, mis käsitlevad järgmisi küsimusi:   * teostatav töö, selle töö kasutamine ning komponendi praktiseerija ja grupi ülevaatuse meeskonna vahelise infovahetuse vorm ja sisu; * grupi auditi puhul asjassepuutuvad eetikanõuded, sh sõltumatuse nõue; * komponendi ülevaatuse läbiviimisel kasutatav olulisus. Pidage meeles, et see ei ole ISRE 2400 (muudetud) lõike 43 nõuete suhtes prioriteetne; * grupi finantsaruannetes kindlaks tehtud olulise väärkajastamise riskid; * grupi juhtkonna koostatud seotud osapoolte nimekiri; * teostatavate eriprotseduuride, nt teatavate kontode analüüsi, märkimisväärsete tehingute kohta üksikasjaliku info hankimise ja grupisisese kooskõlastava võrdlemise üksikasjad. |

### 5.1-7 Muud küsimused

**Arvestushinnangud ja õiglane väärtus**

ISRE 2400 (muudetud) lõike 48 punkti a kohaselt peab praktiseerija majandusüksusest arusaamise omandamise osana tegema järelepärimisi arvestushinnangute ja õiglase väärtuse kohta.

Arvestushinnangud ja õiglane väärtus on valdkonnad, mida sageli kasutatakse finantsaruannetega manipuleerimiseks. See kehtib eriti juhul, kui juhtkonna erapoolikuse tõttu on hinnangud järjepidevalt skaala ühes servas võrreldes sellega, mis oleks mõistlik, või kui hinnangu ebakindlus on suur.

Keerukate ja suuremate majandusüksuste puhul on hinnangu ebakindlus sageli suurem kui vähem keerukate väikeste ja mikromajandusüksuste puhul. Mida vähem keerukas ülevaadatav majandusüksus on, seda vähem tööd peab praktiseerija tegema. Näiteks võib väikese majandusüksuse korral klient nõustuda maksma suure tellimuse eest kahes osas, millest teise tähtaeg on üle 12 kuu. Kui juhtkond kahtleb teise osa täielikus laekumises, tuleb anda vaid lihtne hinnang teise osa laekumise ebatõenäolisuse kohta.

Standardis ISRE 2400 (muudetud) ei ole sätestatud üksikasjalikke nõudeid arvestushinnangute ja õiglase väärtuse kohta. Praktiseerija võib juhtkonnapoolseid hinnanguid üle vaadates siiski kaaluda alljärgnevat.

*Tabel 5.1-7A*

|  |  |
| --- | --- |
| **Tegevus** | **Kirjeldus** |
| **Kohaldatavate hinnangute kindlakstegemine** | Tuginedes majandusüksusest juba omandatud arusaamisele, tehke järelepärimine nende tehingute, sündmuste ja tingimuste kohta, mis võivad põhjustada arvestushinnangutes olulisi väärkajastamisi. |
| **Arvestusaluste mõistmine** | Omandage järelepärimise kaudu arusaamine kasutatud mõõtmistehnikatest ja märkimisväärsetest sisenditest (intressimäärad, hinnad jmt), mis mõjutavad hinnanguid ja kasutatud eeldusi.  Tehke järelepärimine ka järgmise kohta:   * kas juhtkond kasutas hinnangute väljatöötamisel eksperdi abi; * käesoleva perioodi muutused või suundumused, mis mõjutavad eespool nimetatud sisendeid, ja * toetava info, eelduste ja arvutuste olemasolu. |
| **Majandusüksuse varasemate hinnangute analüüsimine** | Teostage analüütilised protseduurid, et hinnata varasemate hinnangute täpsust, võrreldes eelmise perioodi hinnanguid (ja õiglast väärtust) tegelike tulemustega. |
| **Arvutustulemuste ülevaatamine** | Kaaluge, kas vaadata üle praeguste hinnangute koostamisel kasutatud arvutused ja eeldused. Võtke arvesse järgmist:   * arvestushinnangute suurus; * koostamise täpsus; * kooskõla eelmise perioodi hinnangutega (tehke järelepärimine erinevuste kohta) ja * märgid, mis viitavad võimalikule juhtkonna erapoolikusele või töötajatepoolsele pettusele. |

Teiste tehtud töö

|  |  |
| --- | --- |
| **Lõige** | **Nõue** |
| 55 | Teiste tehtud töö kasutamine  Praktiseerijal võib olla ülevaatuse läbiviimisel vaja kasutada teiste praktiseerijate tehtud tööd või muus valdkonnas peale arvestuse või kindlustandvate töövõttude eriteadmisi omava üksikisiku või organisatsiooni tehtud tööd. Kui praktiseerija kasutab ülevaatuse läbiviimisel teise praktiseerija või eksperdi tehtud tööd, peab praktiseerija võtma ette asjakohaseid samme saavutamaks rahulolu, et tehtud töö on praktiseerija eesmärkidel adekvaatne (vt lõige A80). |

Standardis ISRE 2400 (muudetud) ei ole sätestatud üksikasjalikke nõudeid nende praktiseerija sammude kohta, mida ta peab tegema, et saavutada rahulolu eksperdi poolt teostatud töö adekvaatsuse suhtes. Kui praktiseerija kutsealase otsustuse kohaselt on vajalikud kogemused muus valdkonnas peale arvestuse või kindlustandvate töövõttude, võib siiski olla vaja teha alljärgnevat.

*Tabel 5.1-7B*

|  |  |
| --- | --- |
| **Tegevus** | **Kirjeldus** |
| **Vajaliku töö ulatuse ja ülevaatuse töövõtu jaoks selle tähtsuse kindlaksmääramine** | Oma kutsealasele otsustusele tuginedes määrake kindlaks eksperdi töö olemus, ajastus ja ulatus ning kaaluge järgmist:   * olulise väärkajastamise esinemise tõenäosus selles valdkonnas, millega eksperdi töö on seotud; * eksperdi töö tähtsus ülevaatuse töövõtu seisukohast; * praktiseerija teadmised eksperdi poolt varem tehtud tööst ja kogemused selle tööga ning * kas eksperdi suhtes kohaldatakse teatavaid asjakohaseid kvaliteedikontrolli põhimõtteid ja protseduure. |
| **Pädevuse hindamine** | Hinnake, kas eksperdil on vajalik pädevus, võimekus ja objektiivsus.  Praktiseerija peaks ka kaaluma, kas neil on tehtud töö adekvaatsuse hindamiseks piisav arusaamine sellest eriteadmiste valdkonnast. |
| **Kokkuleppe saavutamine** | Leppige eksperdiga kokku alljärgnevas:   * asjaomased ülesanded ja kohustused ning * eksperdilt nõutava infoedastuse vorm ja sisu. |
| **Tehtud töö adekvaatsuse ülevaatamine** | Vaadake üle eksperdi töö adekvaatsus praktiseerija seisukohast, sealhulgas eksperdi eelduste, meetodite, tähelepanekute ja kokkuvõtete asjassepuutuvus ja põhjendatus ning kooskõla praktiseerija arusaamisega majandusüksusest. |

Finantsaruannete ja aluseks olevate arvestusandmete kooskõlastav võrdlemine

|  |  |
| --- | --- |
| **Lõige** | **Nõue** |
| 56 | *Finantsaruannete ja aluseks olevate arvestusandmete kooskõlastav võrdlemine*  Praktiseerija peab hankima tõendusmaterjali selle kohta, et finantsaruanded on kooskõlas või kooskõlastatavalt võrreldavad majandusüksuses aluseks olevate arvestusandmetega (vt lõige A94). |

Tõendusmaterjali selle kohta, et finantsaruanded on aluseks olevate arvestusandmetega kooskõlas või võrreldavad, saab hankida, kui võrrelda finantsaruande summasid ja saldosid alljärgnevaga:

* asjassepuutuvad arvestusandmed, näiteks pearaamat, või
* kokkuvõtlikud andmed ja tabelid, näiteks saldoandmik.

### 5.1-8 Täiendavad protseduurid

|  |  |
| --- | --- |
| **Lõige** | **Nõue** |
| 57 | *Täiendavad protseduurid, kui praktiseerija saab teada, et finantsaruanded võivad olla oluliselt väärkajastatud*  Kui praktiseerija saab teada asjaolu(de)st, paneb/panevad praktiseerija uskuma, et finantsaruanded võivad olla oluliselt väärkajastatud, peab praktiseerija kavandama ja läbi viima täiendavad protseduurid, mis on piisavad, et võimaldada praktiseerijal (vt lõiked A95–A99):   1. järeldada, et asjaolu(d) ei põhjusta tõenäoliselt finantsaruannete kui terviku olulist väärkajastamist, või 2. teha kindlaks, et asjaolu(d) põhjustavad finantsaruannete kui terviku olulise väärkajastamise. |

Praktiseerija peab iga ülevaatuse töövõtu puhul teostama eelkõige järelepärimised ja analüütilised protseduurid nendes finantsaruande valdkondades:

* mis on finantsaruannete kui terviku suhtes olulised, sealhulgas avalikustatud info, ja
* kus võivad tekkida olulised väärkajastamised.

Selliste valdkondade kindlakstegemine põhineb arusaamisel, mille praktiseerija on majandusüksusest omandanud.

Kui nende protseduuride teostamisel saadakse piisav asjakohane tõendusmaterjal, ei ole täiendavad protseduurid vajalikud.

Praktiseerija võib nende protseduuride teostamisel saada siiski teada asjaolu(de)st, mis annab/annavad praktiseerijale alust arvata, et finantsaruanded võivad olla oluliselt väärkajastatud. Sellises olukorras nõuab ISRE 2400 (muudetud) lõige 57, et praktiseerija peab kavandama ja teostama täiendavad protseduurid, kuni ta saab kinnitada kas seda, et finantsaruanded on oluliselt väärkajastatud, või seda, et asjaolu(d) ei põhjusta tõenäoliselt finantsaruannete kui terviku olulist väärkajastamist.

Näiteks võib varude periodiseerimise kohta järelepärimisi esitades selguda, et teatavad käesoleval perioodil tehtud kaubatarned võivad tegelikult olla kajastatud järgmise perioodi arvestusandmetes. Kui nende tarnete vale kajastamine annab praktiseerijale alust arvata, et finantsaruanded võivad olla oluliselt väärkajastatud, peab praktiseerija teostama täiendavad protseduurid.

Täiendavate protseduuride olemus ja ulatus on asjaoludest olenevalt erinevad ning sõltuvad praktiseerija kutsealasest otsustusest. Täiendavad protseduurid võivad olla järgmised:

* konkreetsele küsimusele keskendunud täiendavad järelepärimised või analüütilised protseduurid. Eespool esitatud varude näites võib täiendavaid järelepärimisi teha aastalõpule eelnenud kaupade tarnekuupäevade kohta ja selle kohta, millal need tarned kajastati arvestusandmetes;
* muud protseduurid (nt detailide substantiivsed testid või välised kinnitused), mis annavad selle küsimuse kohta tõendusmaterjali.

Täiendavate protseduuride olemust, ajastust ja ulatust kindlaks määrates tuleb arvesse võtta järgmist:

* juba teostatud protseduuride kaudu hangitud informatsioon;
* töövõtu jooksul kuni selle hetkeni ajakohastatud arusaamine majandusüksusest ja
* küsimuse käsitlemiseks vajaliku tõendusmaterjali veenvus.

Järgmises tabelis, mis põhineb ISRE 2400 (muudetud) lõikel A99, on kujutatud seda, kuidas praktiseerija saab teada asjaolust, mis nõuab täiendavate protseduuride teostamist.

*Tabel 5.1-8A*

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| |  |  | | --- | --- | | **Täiendavate protseduuride vajadus** | | | Praktiseerija tuvastab ostjatelt laekumata arveid analüüsides järelepärimiste ja analüütiliste protseduuride abil, et maksetähtaja ületanud nõuete summa, mille puhul ei tehta ebatõenäoliselt laekuvate nõuetega seotud allahindlusi, on oluline. | | | **Tagajärg**  Praktiseerija saab teadlikuks, et nõuete saldo finantsaruannetes võib olla oluliselt väärkajastatud. | **Vajalik tegevus**  Täiendavad järelepärimised juhtkonnale selle kohta, kas on ebatõenäoliselt laekuvaid nõudeid, mida tuleks kajastada allahinnatud väärtuses. | | **Praktiseerija hindab juhtkonna vastuseid täiendavatele järelepärimistele** | | | **Täiendavate järelepärimiste tulemus**   1. Nõuete saldo ei ole tõenäoliselt oluliselt väärkajastatud. 2. Praktiseerija otsustab, et selle asjaolu tõttu on finantsaruanded oluliselt väärkajastatud. 3. Nõuete saldo on tõenäoliselt oluliselt väärkajastatud, kuid selle kindlaks tegemiseks, et asjaomane saldo on tõepoolest väärkajastatud, puudub piisav asjakohane tõendusmaterjal. | **Tehtud järeldus**  Täiendavad protseduurid ei ole vajalikud.  Täiendavad protseduurid ei ole vajalikud.  Tehakse järeldus, et finantsaruanded tervikuna on oluliselt väärkajastatud.  Jätkata täiendavate protseduuride teostamist (nt bilansikuupäeva järel laekunud summade analüüs, et teha kindlaks ebatõenäoliselt laekuvad nõuded), kuni tehakse kas punktis A või B nimetatud järeldus. | | Kui praktiseerija ei suuda teha järeldust, et asjaolu ei põhjusta tõenäoliselt finantsaruannete kui terviku olulist väärkajastamist, või teha kindlaks, et asjaolu põhjustab finantsaruannete kui terviku olulise väärkajastamise, on ulatus piiratud ja praktiseerija ei saa teha finantsaruannete kohta modifitseerimata kokkuvõtet. | | |

*Tabel 5.1-8B*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Kui praktiseerija saab teada asjaoludest, mis annavad alust arvata, et finantsaruanded võivad olla oluliselt väärkajastatud ...** | | |
| **... tuleb jätkata täiendavate protseduuride teostamist, kuni saab teha järelduse, et:** | | |
| asjaolu tõenäoliselt **EI** põhjusta olulist väärkajastamist | asjaolu **PÕHJUSTAB** finantsaruannete kui terviku olulise väärkajastamise | kokkuvõtet ei ole võimalik teha = ulatuse piiratus |
|  | **Modifitseeritud kokkuvõte finantsaruannete kohta** | |

|  |
| --- |
| Arvessevõetavad asjaolud |
| *Vastuoluline informatsioon*  Kutsealase skeptitsismi kasutamine tähendab seda, et välditakse kiusatust eirata või õigustada vastuolulist või ebajärjekindlat informatsiooni põhjendusega, et asjaomased summad ei ole olulised. Eelkõige pettus avastatakse üldjuhul väikeste ja ebaharilike mustrite, erandite ja imelike summade kontrollimisel. Kui teil on põhjus kahelda esitatud informatsioonis, esitage rohkem küsimusi ja vaadake üle toetav informatsioon, selle asemel et aktsepteerida juhtkonna selgitused neid kontrollimata. |

Täiendavate protseduuride näited

Järgmises tabelis on esitatud võimalikud probleemid, mis võivad anda praktiseerijale alust arvata, et finantsaruanded võivad olla oluliselt väärkajastatud. Samuti on selles esitatud täiendavad protseduurid, mida võib sellises olukorras teostada. Tegelikult väljavalitud protseduurid peaksid olema suunatud kliendi konkreetsetele asjaoludele ja põhinema kutsealasel otsustusel.

Pärast iga täiendava protseduuri lõpuleviimist peaks praktiseerija võtma aega ja kaaluma, kas saadud uus informatsioon kinnitab kahtlust, et finantsaruanded võivad olla oluliselt väärkajastatud, või välistab selle kahtluse. Kui protseduuri teostamise tulemused kinnitavad kahtlust või välistavad selle, ei ole vaja rohkem protseduure teostada. Vastasel juhul peaks praktiseerija jätkama protseduuride teostamist.

*Tabel 5.1-8C*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Liigne eraldis varudest tulenevate kulude katteks** | | |
| **Probleem** | **Võimalik oluline väärkajastamine finantsaruannetes** | |
| Müügijuht märkis, et kõik varude artiklid realiseeruvad hästi.  Juhtkond tundus põiklev, põhjendades varude allahindamist konkreetsete artiklite lõikes.  Tegevjuht on varem märkinud, et soovib ettevõtte maksukoormust vähendada ja olla valmis eesolevateks halbadeks aegadeks. | Aeglaselt müüvate ja vananenud varude kohta kajastatud allahindlus võib olla tegelikult vajalikust palju suurem. | |
| **Täiendavate protseduuride näited** | | Kas probleem lahendati?  *Kui jah, siis lõpetage protseduurid.* |
| Tehke kindlaks kõik muudatused (nt uus tehnoloogia, innovatsioon või konkureerivad tooted), mis võivad konkreetse artikli vananenuks muuta. | |  |
| Kontrollige füüsiliselt varude (mis on alla hinnatud) olukorda. | |  |
| Tehke järelepärimine alla hinnatud artiklitega seotud allahindluste, reklaami ja hindade vähendamise kohta. | |  |
| Vaadake üle alla hinnatud varude müük pärast perioodi lõppu. Kui müük on toimunud, kaaluge selle mahtu ja allahindlustingimusi. | |  |
| Vaadake üle varude kõnealuste artiklite liikumine (sisse ja välja). Hiljutised ostud tähendaksid näiteks, et perioodi lõpus puudus vajadus allahindluse järele. | |  |
| Vaadake üle eelmistel perioodidel tehtud sarnaste allahindluste tegelik tulemus. | |  |
|  |  |  |

|  |  |
| --- | --- |
| **Müügi vale periodiseerimine** | |
| **Probleem** | **Võimalik oluline väärkajastamine finantsaruannetes** |
| Järgnevate sündmuste ülevaatamisel märkasite müügi järsku suurenemist perioodi lõpule järgnenud kuul.  Juhtkond ei suuda seda tõusu konkreetselt selgitada muul viisil, kui et tegemist oli hea müügikuuga. | Müügi kajastamine tegelikust väiksemas mahus. Võimalik et osa perioodi lõpukuupäeva järel toimunud müügist oleks tulnud kajastada käesoleval perioodil (võimalik periodiseerimisviga). |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Täiendavate protseduuride näited** | | Kas probleem lahendati?  *Kui jah, siis lõpetage protseduurid.* |
| Vaadake üle majandusüksuse periodiseerimispõhimõtete ja -protseduuride adekvaatsus ning nende rakendamine. | |  |
| Vaadake üle osa suuremaid müügiarveid pärast perioodi lõppu ja tehke kindlaks, kas need on kajastatud õigel perioodil. | |  |
| Kaaluge, kas need võisid olla seotud osapoolte vahelised tehingud ja kas on tõendeid selle kohta, et juhtkond on kontroll(imehhanism)e ignoreerinud. | |  |
|  |  |  |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Ebaharilikud brutomarginaalid** | | |
| **Probleem** | **Võimalik oluline väärkajastamine finantsaruannetes** | |
| Brutomarginaalid on eelmiste perioodide ja tööstusharu keskmistega võrreldes väga erinevad.  Juhtkond ei ole seda erinevust konkreetselt selgitanud. | Müük või kulud võivad olla kajastatud liiga suures või väikeses mahus või osa tulusid/kulusid võib olla arvestusandmetes valesti kajastatud. | |
| **Täiendavate protseduuride näited** | | Kas probleem lahendati?  *Kui jah, siis lõpetage protseduurid.* |
| Tehke kindlaks suhted muude kontodega, näiteks varude käibimine, ostud ja nõuded ostjatele, et määrata kindlaks, kas esineb samasuguseid erinevusi ootustest. | |  |
| Kui brutomarginaal on suurenenud, otsige puuduvaid kulukontosid. | |  |
| Kui brutomarginaal on vähenenud, kaaluge võimalust, et müük on jäänud kajastamata. | |  |
| Tehke järelepärimine suure allahindlusega müüdud kaupade kohta või tavapärasest hinnast kõrgema hinnaga tehtud ostude kohta. | |  |
| Tehke järelepärimine tulude kajastamise põhimõtete järjepideva rakendamise ja aastalõpu periodiseerimise täpsuse kohta. | |  |
| Võrrelge iga marginaali aluseks olevat kontot eelmise aasta omaga, et teha kindlaks üksikud erinevused, ja seejärel analüüsige kontosid. | |  |
| Kasutage tööstusharu kohta olemasolevat infot, et võrrelda erinevaid saldosid. Kui teil on mitu samasse tööstusharusse kuuluvat klienti, võrrelge iga kontoliiki protsendina müügitulust. | |  |
|  |  |  |

|  |  |
| --- | --- |
| **Investeeringute väärtuse ebakindlus** |  |
| **Probleem** | **Võimalik oluline väärkajastamine finantsaruannetes** |
| Puudub veenev tõendusmaterjal, mis toetaks selliste väärtpaberite kajastatud väärtust, millega ei ole juba mitu kuud kaubeldud.  Nende väärtpaberite ostu- ja müügihind on väga erinevad. | Investeeringute kajastatud väärtus võib olla ülehinnatud ja nende väärtus tuleks alla hinnata. |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Täiendavate protseduuride näited** | | Kas probleem lahendati?  *Kui jah, siis lõpetage protseduurid.* |
| Paluge juhtkonnal esitada uusimad finantsaruanded ja avaldada kõik hiljutised sündmused, mis võivad viidata sellele, et investeeringute väärtus on vähenenud. | |  |
| Kaaluge väliseksperdi kasutamist, kes aitaks investeeringuid objektiivselt hinnata. | |  |
|  |  |  |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Fiktiivsed müügitehingud** |  | |
| **Probleem** | **Võimalik oluline väärkajastamine finantsaruannetes** | |
| Majandusüksus on väga lähedal pangaga sõlmitud kovenantide rikkumisele.  Hulk just enne aastalõppu tehtud müügitehingutega seotud kreeditarveid väljastati vahetult pärast aastalõppu.  Osa aeglaselt müüvaid ja allahinnatud varude artikleid müüdi ootamatult just enne aastalõppu. | Müük on ülehinnatud ja aeglaselt liikuvate varude allahindlus on tühistatud, mille eesmärk on suurendada kasumit ja vältida pangaga sõlmitud kovenantide rikkumist. | |
| **Täiendavate protseduuride näited** | | Kas probleem lahendati?  *Kui jah, siis lõpetage protseduurid.* |
| Vaadake üle aasta jooksul väljastatud kreeditarved, et teha kindlaks, kas pärast aastalõppu väljastatud kreeditarved on millegi poolest ebaharilikud. | |  |
| Vaadake üle pärast aastalõppu väljastatud kreeditarvete valim ja nende väljastamise põhjused. | |  |
| Kontrollige kreeditarved saanud klientide tegelikku olemasolu ja seda, kas tegemist võib olla seotud osapooltega. | |  |
| Määrake kindlaks, kas muud väljastatud kreeditarved on seotud aeglaselt liikuvate varude müügiga. | |  |
| Määrake kindlaks, kas aeglaselt liikuvate varude ootamatu müügi kohta väljastatud arved on hiljem tasutud. | |  |
| Vaadake üle muud aeglaselt liikuvate varude suured ja ootamatud müügitehingud, mis tehti aastalõpu lähedal. | |  |
|  |  |  |

Juhtkonna nõutud täiendavad protseduurid

Mõnikord võib täiendavaid protseduure (nt nõuete kontrollimine või varude loendamisel osalemine) teostada juhtkonna või valitsemisülesandega isikute nõudmisel. Sellised protseduurid on nn kokkulepitud protseduurid, mis ei ole üldiselt ülevaatuse töövõtu osa. Tuleks tagada, et juhtkond mõistab seda.

Selliste protseduuride teostamisel:

* dokumenteerige nende täiendavate protseduuride teostamise põhjused tööpaberites ja viidake neile töövõtukirjas ja
* leppige juhtkonna või valitsemisülesandega isikutega kokku, kas on vaja koostada eraldi aruanne täiendavate protseduuride teostamise tulemuste kohta.

### 5.1-9 Järgnevad sündmused

|  |  |
| --- | --- |
| **Lõige** | **Nõue** |
| 58 | Järgnevad sündmused  Kui praktiseerija saab teada sündmustest, mis toimusid finantsaruannete kuupäeva ja praktiseerija aruande kuupäeva vahelisel ajal ja mis nõuavad finantsaruannete korrigeerimist või mis tuleb finantsaruannetes avalikustada, peab praktiseerija nõudma juhtkonnalt nende väärkajastamiste parandamist. |
| 59 | Praktiseerija ei ole kohustatud viima finantsaruannete suhtes läbi protseduure pärast praktiseerija aruande kuupäeva. Kui praktiseerija saab pärast praktiseerija aruande kuupäeva, kuid enne finantsaruannete avaldamise kuupäeva siiski teada asjaolust, mille tulemusel oleks praktiseerija võinud aruannet muuta, kui see asjaolu oleks talle olnud teada praktiseerija aruande kuupäeval, peab praktiseerija:  (a) arutama seda asjaolu juhtkonna või valitsemisülesandega isikutega (nagu asjakohane);  (b) tegema kindlaks, kas finantsaruandeid on vaja muuta, ja  (c) kui on, siis tegema juhtkonnale järelepäringu selle kohta, kuidas juhtkond kavatseb seda asjaolu finantsaruannetes käsitleda. |
| 60 | Kui juhtkond ei muuda finantsaruandeid tingimustes, kus praktiseerija usub, et neid tuleb muuta, ja kui praktiseerija aruanne on majandusüksusele juba esitatud, peab praktiseerija teatama juhtkonnale ja valitsemisülesandega isikutele, et finantsaruandeid ei tohi enne vajalike muudatuste tegemist kolmandatele isikutele avaldada. Kui finantsaruanded avaldatakse seejärel siiski vajalikke muudatusi tegemata, peab praktiseerija astuma asjakohaseid samme, et takistada tuginemist praktiseerija aruandele. |

Järgnevad sündmused on:

* sündmused, mis toimuvad bilansipäeva ja praktiseerija aruande kuupäeva vahelisel ajal;
* faktid, millest praktiseerija saab teada pärast ülevaatuse töövõtu aruande kuupäeva, kuid enne selle aruande väljaandmist, ja
* faktid, millest saadakse teada pärast aruande avaldamist kolmandatele isikutele.

Seda on näitlikustatud järgmises tabelis.

*Tabel 5.1-9A*

|  |
| --- |
| Untitled2 |

ISRE 2400 (muudetud) ei nõua praktiseerijalt küll järgnevate sündmuste aktiivset kindlakstegemist ülevaatuse töövõtu ajal, kuid ISRE 2400 (muudetud) lõike 48 punktis e nõutakse, et praktiseerija peab tegema juhtkonnale teatavaid järelepärimisi finantsaruannete kuupäeva ja praktiseerija aruande kuupäeva vahelisel ajal toimunud sündmuste kohta.

*Tabel 5.1-9B*

|  |  |
| --- | --- |
| Protseduur | Kirjeldus |
| Järelepärimise tegemine kuni aruande kuupäevani toimunud järgnevate sündmuste kohta | Tehke järelepärimine, kas juhtkond on tuvastanud selliseid finantsaruannete kuupäeva ja praktiseerija aruande kuupäeva vahelisel ajal toimunud sündmusi, mis nõuavad finantsaruannete korrigeerimist või mille kohta tuleb finantsaruannetes info avalikustada, ja kas juhtkond on sellistele sündmustele reageerinud.  Kaaluda võib näiteks järgmisi asjaolusid:   * uued kohustused, laenud või tagatised; * varade tegelik või planeeritud müük või omandamine; * kapitali kasv või võlainstrumentide emiteerimine; * ühinemis- või likvideerimiskokkulepped; * valitsuse poolt konfiskeeritud või hävitatud varad; * kohtuvaidlused, nõuded ja tingimuslikud asjaolud; * tehtud või kaalutud ebaharilikud korrigeerimised arvestusandmetes; * sündmused, mis seavad kahtluse alla tegevuse jätkuvuse eelduse või muude arvestuspõhimõtete asjakohasuse; * sündmused, mis mõjutavad hinnangute või eraldiste suurust finantsaruannetes, ja * sündmused, mis on varade tagasinõudmise seisukohast asjassepuutuvad. |
| Kui praktiseerija saab teada asjaolust, mis viitab sellele, et finantsaruanded võivad olla oluliselt väärkajastatud, võib teostada näiteks järgmisi täiendavaid protseduure:   * pärast finantsaruannete kuupäeva toimunud (juhtkonna ja valitsemisülesandega isikute) koosolekute protokollide lugemine või järelepärimise tegemine sellistel koosolekutel arutatud küsimuste kohta, mille protokollid ei ole kättesaadavad; * pärast perioodi lõppu koostatud finantsaruannete lugemine ja * õigusnõustajaga hiljuti peetud kirjavahetuse ülevaatamine. |
| Praktiseerija saab pärast aruande kuupäevastamist teada uutest faktidest | *Pidage meeles, et praktiseerijal puudub kohustus teostada finantsaruannete suhtes protseduure pärast praktiseerija aruande kuupäeva.*  Arutage küsimust juhtkonnaga (ja valitsemisülesandega isikutega, kui rakendatav). Määrake kindlaks, kas finantsaruandeid on vaja korrigeerida ja kui on, siis:   * tehke järelepärimine selle kohta, kuidas juhtkond kavatseb küsimust lahendada. Kui juhtkond ei muuda finantsaruandeid, kaaluge modifitseeritud kokkuvõtte tegemise vajadust; * paluge võimaluse korral juhtkonnal aruande avaldamine edasi lükata, kuni muudatused on tehtud. Kui aruanne sellest hoolimata avaldatakse, võtke kasutusele asjakohased meetmed (pärast konsulteerimist õigusnõustajaga), et takistada mitteasjakohast tuginemist sellele aruandele; * kaaluge vajadust teostada täiendavaid protseduure, näiteks järelepärimised muude järgnevate sündmuste kohta; * avaldage muudetud finantsaruannete kohta uus kokkuvõte; * kaaluge õigusnõu saamise vajadust. |
| Kui ülevaatuse töövõtu aruanne on juba avaldatud, tuleks teha veel järgmist:   * vaadake üle juhtkonna tegevus tagamaks, et olukorrast on teavitatud kõiki isikuid, kes on saanud varem väljaantud finantsaruanded ja töövõtu aruande; * kaaluge õigusnõu saamise vajadust. |

### 5.1-10 Kirjalikud esitised

|  |  |
| --- | --- |
| **Lõige** | **Nõue** |
| 61 | Kirjalikud esitised  Praktiseerija peab nõudma juhtkonnalt kirjaliku esitise selle kohta, et juhtkond on täitnud kokkulepitud töövõtutingimustes kirjeldatud kohustused. Kirjalik esitis peab sisaldama teavet selle kohta, et (vt lõiked A100–A102):  (a) juhtkond on täitnud oma kohustuse koostada finantsaruanded kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga, sealhulgas nende õiglase esitusviisi kohustusega (kui see on asjassepuutuv), ja on esitanud praktiseerijale kogu asjassepuutuva informatsiooni ja andnud talle juurdepääsu informatsioonile vastavalt kokkulepitud töövõtutingimustele, ja  (b) kõik tehingud on arvestatud ja finantsaruannetes kajastatud.  Kui õigusnormide kohaselt peab juhtkond tegema kirjalikke avaldusi oma kohustuste kohta ja praktiseerija otsustab, et sellistes avaldustes on esitatud osa või kõik punktide a ja b kohaselt nõutavad esitised, ei pea kirjalikus esitises sellistes avaldustes käsitletud asjassepuutuvaid asjaolusid käsitlema. |
| 62 | Praktiseerija peab nõudma juhtkonnalt kirjalikku esitist ka selle kohta, et juhtkond on praktiseerijale avalikustanud järgmise teabe (vt lõige A101):  (a) majandusüksuse seotud osapoolte andmed ja kõik juhtkonnale teadaolevad seotud osapoolte vahelised suhted ja tehingud;  (b) märkimisväärsed faktilised asjaolud seoses juhtkonnale teadaolevate pettuste või kahtlustatud pettustega, mis võivad olla majandusüksust mõjutanud;  (c) teadaolev õigusnormide tegelik või võimalik mittejärgimine, kui mittejärgimise tagajärjed mõjutavad majandusüksuse finantsaruandeid;  (d) kogu informatsioon, mis on finantsaruannetes tegevuse jätkuvuse eelduse kasutamise seisukohast asjassepuutuv;  (e) see, et kõik sündmused, mis on toimunud pärast finantsaruannete kuupäeva ja mida tuleb rakendatava finantsaruandluse raamistiku kohaselt korrigeerida või avalikustada, on korrigeeritud või avalikustatud;  (f) olulised kohustused, lepingulised kohustused või tingimuslikud asjaolud, mis on mõjutanud või võivad mõjutada majandusüksuse finantsaruandeid, sealhulgas avalikustatud informatsioon, ja  (g) olulised mitterahalised või tasuta tehingud, mida majandusüksus on vaatlusalusel aruandeperioodil teinud. |
| 63 | Kui juhtkond ei esita üht või mitut küsitud kirjalikku esitist, peab praktiseerija (vt lõige A100):  (a) arutama seda asjaolu juhtkonna või valitsemisülesandega isikutega (nagu asjakohane);  (b) hindama uuesti juhtkonna ausust ning hindama mõju, mida see võib avaldada (suuliste või kirjalike) esitiste ja tõendusmaterjali üldisele usaldusväärsusele, ja  (c) astuma asjakohaseid samme, sealhulgas määrama kindlaks võimaliku mõju praktiseerija aruandes esitatavale kokkuvõttele kooskõlas käesoleva ISRE-ga. |
| 64 | Praktiseerija peab loobuma kokkuvõtte tegemisest finantsaruannete kohta või taanduma töövõtust, kui taandumine on kohaldatavate õigusnormide kohaselt võimalik (nagu asjakohane), kui:  (a) praktiseerija leiab, et on piisav alus kahelda juhtkonna aususes, nii et kirjalikud esitised ei ole usaldusväärsed, või  (b) juhtkond ei esita lõikes 61 nõutud esitisi. |
| 65 | *Kirjalike esitiste kuupäev ja nendega hõlmatud periood(id)*  Kirjalike esitiste kuupäev peab olema nii lähedal praktiseerija aruande kuupäevale, kui see on teostatav, kuid mitte pärast praktiseerija aruande kuupäeva. Kirjalikud esitised peavad hõlmama kõiki praktiseerija aruandes viidatud finantsaruandeid ja perioode. |

Esitises märgitakse, et juhtkond on täitnud kokkulepitud töövõtutingimustes kirjeldatud kohustused, ning kinnitatakse töövõtu käigus tehtud esitisi ja esitatud informatsiooni täielikkust (st tehinguid ei ole jäetud kajastamata ja sündmusi ei ole varjatud). Kui juhtkond muudab või ei esita nõutud kirjalikke esitisi, võib see anda praktiseerijale märku ühe või mitme märkimisväärse probleemi esinemise võimalusest.

Juhtkond teeb töövõtu käigus mitmesugustele järelepärimistele ja analüüsidele vastates mitu suulist esitist (nt ebatõenäoliselt laekuvate nõuete piisavuse või majandusüksuse vastu suunatud kohtuvaidluste puudumise kohta). Kui praktiseerija otsustab, et lisaks standardis ettenähtule on vaja saada üks või mitu kirjalikku esitist, mis toetavad muud finantsaruannete seisukohast asjassepuutuvat ülevaatuse tõendusmaterjali, võib praktiseerija kaaluda nende esitiste küsimist juhtkonnalt või valitsemisülesandega isikutelt esitiskirjas või eraldi kirjas.

Juhtkonna kirjalike esitistega ei asendata järelepärimiste ja analüüside teostamist finantsaruannete olulistes valdkondades või valdkondades, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised.

Kirjalikud esitised hangitakse nii lähedal praktiseerija aruande kuupäevale, kui see on otstarbekas, kuid mitte pärast selle aruande kuupäeva. Kirjalikud esitised peaksid hõlmama kõiki finantsaruandeid ja perioode, millele on ülevaatuse töövõtu aruandes viidatud.

Järgmises tabelis on esitatud arvessevõetavad tegurid.

*Tabel 5.1-10A*

| Esitiskiri | |
| --- | --- |
| Vorm | Kirjalikud esitised adresseeritakse praktiseerijale ja need on tavaliselt esitiskirja vormis. |
| Olulisus | Arutage juhtkonnaga olulisuse asjassepuutuvust nõutavate kirjalike esitiste puhul. Kinnitage juhtkonnale, et olulisust ei kohaldata teatavate esitiste korral (nt pettus, õigusnormide mittejärgimine, esitatud informatsiooni täielikkus ja finantsaruannete esitusviis). |
| Sisu | Kirjalikud esitised, nagu kirjeldatud ISRE 2400 (muudetud) lõigetes 61–62. Vt ka [lisa H](#_APPENDIX_H), mis sisaldab esitiskirja näidist. |
| Jõustumiskuupäev | Alates ülevaatuse töövõtu aruande kuupäevast või vahetult enne seda. |
| Allkirjad | Tavaliselt kirjutavad kirjale alla tegevjuht ja finantsjuht (või teised nendega samaväärsed isikud majandusüksuses). Mõnikord võib praktiseerija soovida saada konkreetseid kirjalikke esitisi ka teistelt isikutelt, näiteks juhtkonna teistelt liikmetelt või direktorilt. |
| Kui juhtkond keeldub alla kirjutamast | 1. Arutage küsimust juhtkonna ja valitsemisülesandega isikutega. 2. Hinnake uuesti juhtkonna ausust ning mõju, mida see võib avaldada (suuliste või kirjalike) esitiste ja üldiselt tõendusmaterjali usaldusväärsusele. 3. Astuge asjakohaseid samme, sealhulgas määrake kindlaks võimalik mõju praktiseerija aruandes esitatavale kokkuvõttele. |

**Märkused**

* Kui kohalike õigusnormidega juba nõutakse juhtkonnalt kirjalikke esitisi oma kohustuste kohta (mis on väga sarnased eespool kirjeldatud esitistega), ei tule selliseid avaldusi kirjalikes esitistes uuesti hankida. Juhtkonna kohustuste täpsustamine õigusnormides ei asenda siiski nõutavaid kirjalikke esitisi, kuna see ei anna audiitorile piisavat teavet rahulolu saavutamiseks selle kohta, et kõik vajalikud esitised on tehtud teadlikult.
* Sellise täpsustava sõnastuse nagu “esitis on tehtud juhtkonnale teadaolevate andmete põhjal” kasutamine on aktsepteeritav tingimusel, et esitisele alla kirjutaval isikul on esitise sisuga seoses asjakohane vastutus ja teadmised.

Juhtkonna kirjaliku esitise näidis on esitatud [lisas H](#_APPENDIX_H).

**Arvessevõetavad asjaolud**

Kaaluge vajadust (võib olla võimalik, et seda on teatavates riikides nõutud) nõuda, et valitsemisülesandega isikud kirjutaksid konkreetsetele kirjalikele esitistele alla vastavalt oma täpsetele kohustustele.

## 5.2 SAADUD TÕENDUSMATERJALI HINDAMINE

|  |  |
| --- | --- |
| **Lõige** | **Nõue** |
| 66 | Läbiviidud protseduuride kaudu saadud tõendite hindamine  Praktiseerija peab hindama, kas läbiviidud protseduuride kaudu on saadud piisav asjakohane tõendusmaterjal ja kui ei ole, siis peab praktiseerija viima läbi veel protseduure, mida praktiseerija peab nendes tingimustes finantsaruannete kohta kokkuvõtte tegemiseks vajalikuks (vt lõige A103). |
| 67 | Kui praktiseerija ei saa kokkuvõtte tegemiseks piisavat asjakohast tõendusmaterjali, peab praktiseerija arutama juhtkonna ja valitsemisülesandega isikutega (nagu asjakohane) mõju, mida sellised piirangud avaldavad ülevaatuse ulatusele (vt lõiked A104–A105). |
| 68 | *Praktiseerija aruandele avalduva mõju hindamine*  Praktiseerija peab hindama läbiviidud protseduuride kaudu saadud tõendusmaterjali, et määrata kindlaks praktiseerija aruandele avalduv mõju (vt lõige A103). |

### 5.2-1 Järelevalve ja ülevaatus

ISRE 2400 (muudetud) lõike 25 punktis b on märgitud, et töövõtupartner vastutab selle eest, et ülevaatuse töövõtu juhtimine, järelevalve, planeerimine ja läbiviimine on kooskõlas kutsestandarditega ning kohaldatavate õigus- ja regulatiivsete nõuetega.

Selleks et tagada töö tegemine kooskõlas kutsestandarditega, peavad audiitorettevõtjad kavandama ja välja töötama kvaliteedikontrollipõhimõtted ja -protseduurid, mille kohaselt peavad töövõtumeeskonna kogenumad liikmed teostama järelevalvet vähemkogenud liikmete töö üle ja selle üle vaatama. Vt ISQC 1 lõige 33.

Väikese ja keskmise suurusega praksise korral võib praktiseerija töötada pigem üksinda, mitte meeskonnana. Sellisel juhul ei ole see nõue asjassepuutuv. Lisainfo saamiseks vt IAASB [*Staff Questions & Answers – Applying ISQC 1 Proportionately with the Nature and Size of a Firm*](http://www.ifac.org/publications-resources/staff-questions-answers-applying-isqc-1-proportionately-nature-and-size-firm) (Töötajate küsimused ja vastused – ISQC 1 rakendamine proportsionaalselt audiitorettevõtja olemuse ja suurusega).

*Tabel 5.2-1A*

|  |  |
| --- | --- |
| **Järelevalve ja ülevaatuse iseärasused** | Töö teostatakse kooskõlas kutsestandardite ja muude kohaldatavate nõuetega. |
| Märkimisväärseid asjaolusid kaalutakse täiendavalt. |
| Toimunud on asjakohased konsultatsioonid ning nende tulemusel tehtud järeldused on dokumenteeritud ja rakendatud. |
| Teostatud töö olemus, tähtajad ja ulatus dokumenteeritakse ning vajaduse korral neid muudetakse asjakohaselt. |
| Tehtud töö toetab järeldusi ja on asjakohaselt dokumenteeritud. |
| Hangitud tõendusmaterjal on aruande toetamiseks piisav ja asjakohane. |
| Teostatud protseduuride eesmärgid on saavutatud. |
| Hangitud on piisav asjakohane tõendusmaterjal, mille alusel tehakse finantsaruannete kohta kokkuvõte. |

|  |  |
| --- | --- |
| **Töövõtu kvaliteedi kontrollülevaatus** | [Töövõtu kvaliteedi kontrollülevaatus](#EQCR), kui see on nõutav, annab objektiivse hinnangu töövõtumeeskonna tehtud märkimisväärsete otsustuste ja aruande sõnastamisel tehtud kokkuvõtete kohta.  Enamik ülevaatuse töövõtte väikese ja keskmise suurusega majandusüksuste kontekstis ei nõua tõenäoliselt töövõtu kvaliteedi kontrollülevaatuse läbiviimist. Ometi peaksid audiitorettevõtjad töötama välja selliste ülevaatuse töövõttude kriteeriumid (vt ISQC 1 lõige 35), mille puhul tuleb läbi viia töövõtu kvaliteedi kontrollülevaatus. Näiteks:   * teatavat suurust ületavad majandusüksused; * suure finantsaruannete kasutajate arvuga majandusüksused; * üldsusele nähtavad majandusüksused; * väga keerukaid tehinguid tegevad majandusüksused; * ebaharilikke või vastuolulisi arvestuspõhimõtteid rakendavad majandusüksused ja * praktiseerijale tundmatus tööstusharus tegutsevad majandusüksused. |

Standardis ISQC 1 ei ole ette nähtud muid tööpaberite ülevaatuse liike peale töövõtu kvaliteedi kontrollülevaatuse. Kui töövõtu ülevaatusega seotud risk on väike, võib praktiseerija kõigepealt teha töö ja seejärel vaadata tehtud töö üle.

### 5.2-2 Hangitud asjakohase tõendusmaterjali piisavus

Pärast ülevaatuse töövõtu protseduuride teostamist peab praktiseerija hindama, kas saadud on piisav asjakohane tõendusmaterjal ja kui ei ole, siis teostama muud protseduurid, mida ta peab selles olukorras vajalikuks.

Järgmises tabelis on esitatud asjaolud, mida kaaluda.

*Tabel 5.2-2A*

|  |  |
| --- | --- |
| **Asjaolu** | **Nõutav meede** |
| **Olulisus** | Kaaluge, kas töövõtu alguses kindlaksmääratud olulisuse summat tuleks hiljem saadud informatsiooni arvesse võttes muuta. Teostatud protseduuride tulemusi hinnates kaaluge seejärel, kas on tuvastatud asjaolusid, mille tulemusel võivad finantsaruanded olla oluliselt väärkajastatud. Kui on, siis on vaja täiendavat tõendusmaterjali. |
| **Ootamatud tulemused või lahknevused** | Kohaldage juhtkonna vastuste ja informatsiooni hindamisel kutsealast skeptitsismi. Kui järelepärimiste tulemusel saadud informatsioon on majandusüksusest omandatud arusaamisega vastuolus, ebaharilik või ei vasta analüütilisi ülevaatusprotseduure teostades kujundatud ootustele, tuleb kaaluda, kas on vaja teostada täiendavaid protseduure, et kas kinnitada või ümber lükata kahtlust, et finantsaruanded võivad olla oluliselt väärkajastatud. |
| **Tuvastatud väärkajastamised** | Väärkajastamised, sealhulgas väljajätmised, on olulised, kui võib põhjendatult eeldada, et need võivad kas üksikuna või kogusummas mõjutada majandusotsuseid, mida kasutajad finantsaruannete alusel teevad. Seda meeles pidades tehke kindlaks kõik eelmise perioodi parandamata väärkajastamised ja kaaluge nende mõju käesolevale perioodile.  Juhul kui käesoleval perioodil tehakse kindlaks väärkajastamised (nt näpuvead, hinnangutes kasutatud valed eeldused, arvestuspõhimõtete vale rakendamine), võib need kokku koguda (ideaaljuhul ühele tööpaberile) ning kaaluda nende olemust ja tekkimise asjaolusid.  Kui praktiseerija saab teada muudest väärkajastamistest, mille tulemusel võivad finantsaruanded olla oluliselt väärkajastatud, on vaja teostada täiendavad protseduurid.  Kaaluge kõigi parandamata väärkajastamiste mõju. Juhtkonnal võib paluda väärkajastamised parandada kas nende tuvastamisel või töövõtu lõpus. Kui juhtkond keeldub mõnda väärkajastamist või kõiki väärkajastamisi parandamast, selgitage välja juhtkonnapoolsed põhjused ning kaaluge keeldumise mõju finantsaruannete kohta tehtavale kokkuvõttele. |
| **Teostatud protseduuride asjakohasus** | Kas olemasolevat infot arvesse võttes võib öelda, et teostatud protseduurid andsid oodatud tõendusmaterjali, ja kas protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramiseks kasutati asjakohaseid eeldusi? Kui ei, siis on vaja teostada täiendavad protseduurid, mida peetakse selles olukorras vajalikuks. |
| **Koostatud dokumentatsioon ja tehtud järeldused** | Kas protseduuride tulemused on nõuetekohaselt dokumenteeritud ja kas tehtud järeldused olid neis tingimustes asjakohased? Tagage, et:   1. protseduuride kaudu saadud tõendusmaterjal on tehtud järelduste toetamiseks piisav ega ole liiga üldistav (st eirates tuvastatud väikeseid lahknevusi); 2. ebaharilikele asjaoludele ei ole läbi sõrmede vaadatud ja 3. tehtud on asjakohased järeldused. |
| **Mõju aruandele** | Hindamisprotsessi viimase etapina määratakse kindlaks tähelepanekute mõju ja hangitud tõendusmaterjali piisavus ülevaatuse töövõtu aruande jaoks. |

Mõnikord ei ole mõnda konkreetset planeeritud protseduuri võimalik teostada. Näiteks võib juhtkonna oluline liige olla ülevaatuse ajal ära või teatavad andmed võivad olla kättesaamatud. Konkreetse protseduuri teostamise suutmatus ei kujuta endast ülevaatuse ulatuse piirangut, tingimusel et muude protseduuride teostamisel on võimalik saada piisav asjakohane tõendusmaterjal.

**Ebapiisav tõendusmaterjal**

Kui kokkuvõtte tegemiseks piisavat asjakohast tõendusmaterjali ei ole võimalik saada, peab praktiseerija arutama juhtkonna ja valitsemisülesandega isikutega (nagu asjakohane) järgmist:

1. piirangute olemus ja põhjused ja
2. selliste piirangute mõju ülevaatuse ulatusele ja kokkuvõttele.

|  |
| --- |
| Arvessevõetavad asjaolud  *Väärkajastamised* |
| Enamikku kvantitatiivseid väärkajastamisi saab liita, nii et on võimalik hinnata finantsaruannetele avalduvat kogumõju. Teatavaid väärkajastamisi (nt finantsaruannetes info mittetäielik või ebatäpne avalikustamine) ja kvalitatiivseid järeldusi (nt pettuse võimalik esinemine) ei saa siiski liita. Sellised väärkajastamised tuleb dokumenteerida ja üksikult hinnata. Üldise ülevaatuse käigus tuleb siiski hinnata nende mõju finantsaruannetele tervikuna. |

## 5.3 ÜLEVAATUSE DOKUMENTATSIOON

|  |  |
| --- | --- |
| **Lõige** | **Nõue** |
| 93 | Dokumentatsioon  Ülevaatuse dokumentatsiooni koostamine annab tõendusmaterjali selle kohta, et ülevaatus viidi läbi kooskõlas käesoleva ISRE-ga ning õigus- ja regulatiivsete nõuetega (kui see on asjassepuutuv), ning tagab praktiseerija aruande aluse piisa ja asjakohase kajastamise. Praktiseerija peab dokumenteerima järgmised töövõtu aspektid aegsasti ja piisaval määral, et võimaldada kogenud praktiseerijal, kes ei ole selle töövõtuga varem seotud, saada aru alljärgnevast (vt lõige A145):  (a) käesoleva ISRE ja kohaldatavate õigus- ja regulatiivsete nõuete järgimiseks läbiviidud protseduuride olemus, ajastus ja ulatus;  (b) protseduuride kaudu saadud tulemused ja nende tulemuste põhjal tehtud praktiseerija kokkuvõtted ja  (c) töövõtu ajal esilekerkinud märkimisväärsed asjaolud, nende kohta tehtud praktiseerija kokkuvõtted ja märkimisväärsed kutsealased otsustused, mis kokkuvõteteni jõudmiseks tehti. |
| 94 | Praktiseerija peab käesoleva ISRE nõuete kohaselt läbiviidud protseduuride olemust, ajastust ja ulatust dokumenteerides kajastama alljärgnevat:  (a) kes teostas töö ning selle töö lõpuleviimise kuupäev ja  (b) kes tehtud töö töövõtu kvaliteedikontrolli eesmärgil üle vaatas ning ülevaatuse kuupäev ja ulatus. |
| 95 | Praktiseerija peab dokumenteerima ka juhtkonnaga, valitsemisülesandega isikutega ja teiste isikutega peetud arutelud, mis on töövõtu käigus esilekerkinud märkimisväärsete asjaolude ülevaatuse läbiviimise seisukohast asjassepuutuvad, sealhulgas nende asjaolude olemus. |
| 96 | Kui praktiseerija tuvastas töövõtu käigus informatsiooni, mis lahkneb praktiseerija tähelepanekutest finantsaruandeid mõjutavate märkimisväärsete asjaolude kohta, peab praktiseerija dokumenteerima, kuidas lahknevust käsitleti. |

### 5.3-1 Dokumentatsioon

Faili dokumentatsiooni koostamisel on põhinõudeks tagada, et dokumentatsioon on:

* hästi korraldatud (ideaaljuhul tuleb kasutada standardset faili indekseerimise meetodit);
* varustatud ristviidetega;
* selge ja sisutihe ja
* ei vaja täiendavaid suulisi selgitusi, et mõista:
  + - teostatud protseduure;
    - protseduuride tulemusi ja nende põhjal tehtud järeldusi ning esilekerkinud märkimisväärseid asjaolusid ja
    - kuidas tehti järeldused märkimisväärsete asjaolude kohta ja märkimisväärsed kutsealased otsustused nende järelduste tegemisel.

Faili dokumentatsioon annab tõendusmaterjali alljärgneva kohta:

* töövõtu eeltingimused olid täidetud;
* töövõtt oli asjakohaselt planeeritud (sh olulisuse kindlaksmääramine);
* majandusüksusest arusaamine omandati, sealhulgas tehti kindlaks valdkonnad, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised;
* ülevaatuse protseduurid tõepoolest teostati ja saadi tulemused (samuti vaadati üle toetav tõendusmaterjal ja koostati asjakohased järeldused);
* esilekerkinud märkimisväärseid asjaolusid ja töövõtu käigus tehtud järeldusi on asjakohaselt käsitletud. See hõlmab seda, kuidas tehti märkimisväärsed kutsealased otsustused nende järelduste tegemiseks, ja
* piiratud kindlustandev kokkuvõte finantsaruannete kui terviku kohta oli saadud tõendusmaterjali alusel asjakohane.

Faili täielikkuse nõue on esitatud ISRE 2400 (muudetud) lõikes 93, mille kohaselt peab see võimaldama kogenud praktiseerijal, kellel puudub selle töövõtuga varasem seos, fail üle vaadata ning saada aru tehtud tööst, esilekerkinud märkimisväärsetest asjaoludest ja tehtud kokkuvõtetest.

Ülevaatuse dokumentatsiooni näidised on esitatud käesoleva peatüki punktis 5.1.

**Arvessevõetavad asjaolud**

*Kontrollnimekirjade kasutamine*

Võtke alati aega, et siduda ülevaatuse protseduurid ülevaadatava majandusüksuse konkreetsete asjaoludega. Pidage meeles, et esialgsed järelepärimised ja analüütilised protseduurid peavad puudutama üksnes valdkondi, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised või mida peetakse finantsaruannete kui terviku jaoks oluliseks.

Osa audiitorettevõtjaid kasutab standardseid kontrollnimekirju, et tagada finantsaruannete kõigi valdkondade põhjalik käsitlemine. Selle tulemuseks võib siiski olla ülemäärane töö. Kõik järelepärimised/analüüsid standardses kontrollnimekirjas ei kohaldu tingimata iga töövõtu korral. Kontrollnimekirju võib teatavates olukordades siiski kasutada, eriti kui selle eesmärk on tagada, et praktiseerija ei ole konkreetset aspekti kahe silma vahele jätnud.

Kontrollnimekirjast on soovitav eemaldada ebaoluliste valdkondadega seotud protseduurid ja standardsed järelepärimised, mis ei käsitle valdkondi, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised. Kaaluge siiski asjassepuutuvate protseduuride lisamist valdkondades, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised.

Kontrollnimekirju kasutades on oluline meeles pidada ka seda, et ei piisa järelepärimise tegemise fakti dokumenteerimisest, vaid tuleb esitada tegelikult saadud vastuse asjakohased üksikasjad.

Faili dokumentatsiooni täpne ulatus ja stiil sõltuvad kutsealasest otsustusest. Ometi võib dokumentatsioon sisaldada järgmises tabelis esitatud punkte.

*Tabel 5.3-1A*

| Praktiseerija koostatud dokumentatsioon | |
| --- | --- |
| Ettevalmistav töö | * Teostatava töövõtu olemus ja ajakava jmt. * Sõltumatuse ja töövõtu riski hinnang. * Allkirjastatud töövõtukiri. |
| Majandusüksusest arusaamine | * Rakendatav finantsaruandluse raamistik, mida kasutatakse. * Informatsioon standardis ISRE 2400 (muudetud) nõutud nelja konkreetse arusaamisvaldkonna kohta. |
| Planeerimine | * Kindlaksmääramine, mis on oluline. * Finantsaruannete oluliste valdkondade kindlakstegemine. * Nende finantsaruande valdkondade kindlakstegemine, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised. * Planeeritud järelepärimiste ja analüütiliste protseduuride nimekiri. * Planeerimismemod ja muud sarnased dokumendid. |
| Teostatud töö | * Protseduuride tulemused ja praktiseerija poolt nende põhjal tehtud kokkuvõtted. See hõlmab järgmist:   + 1. töö teostaja isik ja töö lõpuleviimise kuupäev;     2. majandusüksuses intervjueeritud töötajate nimed ja intervjuude kuupäevad;     3. täpsemalt arutatud küsimused, esilekerkinud märkimisväärsed asjaolud ja nende asjaolude olemus;     4. analüütiliste protseduuride teostamise tulemused, sh: * kasutatud informatsioon; * erinevuste ja ebaharilike kirjete kohta esitatud selgitused ja * hinnang tähelepanekutele, arvesse võttes muud informatsiooni, näiteks majandusüksusest arusaamist;   + 1. nendes tingimustes vajalikuks peetud ja teostatud täiendavate protseduuride nimekiri. * Tuvastatud väärkajastamiste nimekiri ja info selle kohta, kas väärkajastamised on parandatud või mitte. * Kõik ülevaatuse läbiviimise ajal kaalutud ebaharilikud asjaolud, sealhulgas selliste asjaolude olemus. |
| Kokkuvõtted ja aruandlus | * ISRE 2400 (muudetud) ning kohaldatavate õigus- ja regulatiivsete nõuete järgimiseks teostatud protseduuride olemus, ajastus ja ulatus. * Juhtkonna ja valitsemisülesandega isikutega arutatud märkimisväärsed asjaolud. * Töövõtu käigus esilekerkinud märkimisväärsed asjaolud, sealhulgas nende asjaolude olemus, kuidas tehti kokkuvõtted nende asjaolude kohta ja kokkuvõtete puhul tehtud märkimisväärsed kutsealased otsustused. * Tehtud töövõtu kvaliteedikontrolli eesmärgil üle vaadanud isik ning ülevaatuse kuupäev ja ulatus. * Teostatud protseduuride tulemuste kohta tehtud kokkuvõtted ja ülevaatuse töövõtu aruande sõnastus. * Allkirjastatud esitiskiri juhtkonnalt. |

**Faili struktuur**

Töövõtu failide korraldamise meetod ei ole sätestatud. Paljud audiitorettevõtjad koostavad uue töövõtu faili iga ülevaadatava perioodi kohta ja peavad alalist võrdlusmaterjalide faili, mida vajaduse korral ajakohastatakse. Töövõtu asjaoludest olenevalt võib töövõtu faili sisu korraldada nii, nagu on esitatud järgmises tabelis.

*Tabel 5.3-1B*

|  |  |
| --- | --- |
| Faili liik | **Tüüpiline sisu** |
| Alaline | Majandusüksusest omandatud arusaamine (ajakohastatakse igal perioodil). |
| Finantsaruandlust mõjutavad peamised põhimõtted ja protseduurid. |
| Organisatsiooniline struktuur. |
| Asjassepuutuvad põhimõtted, protseduurid ja muud dokumendid, näiteks varude loendamise juhend, periodiseerimisprotseduurid ja hinnangute koostamine. |
| Jätkuvad tabelid sellistes valdkondades nagu põhivara ja jaotamata kasum. |
| Kasumijaotuse ja juhtimiskokkulepped. |
| Kasutustasu- ja liisingukokkulepped. |
| Teatav kirjavahetus juhtkonnaga. |
| Aktsiaemissioonid ja asutamisdokumendid. |
| Asjassepuutuvad ettevõtte dokumendid (nt patendikiri, põhimäärus, reorganiseerimise info ja aktsionäride register). |
| Käesolev periood | Finantsaruannete kooskõlastamine või võrdlemine alusandmetega. |
| Planeerimismemod jmt. |
|  | Järelepärimised ja analüüsid seoses järgmisega:   * majandusüksusest omandatud arusaamise ajakohastamine; * varade, kohustuste ja omakapitali olulised saldod; * tuvastatud valdkonnad, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised, ja * tulud ja kulud. |
| Juhtkonna kirjalikud esitised. |
| Faili täielikkuseks vajalikud dokumendid (nt kontrollnimekirjad). |
| Muu kirjavahetus kliendiga, sh töövõtukirjad, ülevaatuse töövõtu tähelepanekud ja tehtud ettepanekud sellistes küsimustes nagu kliendi sisekontrollisüsteemi puudused. |
| Iga failis sisalduva dokumendi kohta selle koostanud isik, sellise töö lõpuleviimise kuupäev, tehtud töö (kvaliteedikontrolli eesmärgil) ülevaadanud isik ning ülevaatuse kuupäev ja ulatus. |
| Finantsaruandluse kontrollnimekirjad (et tagada finantsaruannete asjakohane esitusviis ja info avalikustamine). |
| Finantsaruanded ja ülevaatuse töövõtu kokkuvõte. |

### 5.3-2 Faili koostamine

Standardis ISQC 1 nõutakse audiitorettevõtjatelt selliste tähtaegade kehtestamist, mis võimaldavad viia töövõtu lõplike failide koostamine õigel ajal lõpule. Näiteks võib lõpliku faili koostamise tähtajaks kehtestada 60 päeva pärast töövõtu aruande kuupäeva.

**Arvessevõetavad asjaolud**

Lõpliku faili koostamise tähtaeg on ette nähtud üksnes dokumentide haldamiseks. See ei puuduta nõutava piisava asjakohase tõendusmaterjali hankimiseks ja dokumenteerimiseks vajaminevat lisaaega. Ülevaatuse töövõtu aruande toetuseks vajalik tõendusmaterjal tuleb alati hankida enne aruande kuupäevastamist ja avaldamist.

# 6. ARUANDLUS

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Aktsepteerimine** | **Planeerimine** | | **Läbiviimine** | | **Aruandlus** |
| **PEATÜKI SISU** | | | | | |
| * Kuidas kujundada asjakohane kokkuvõte finantsaruannete kui terviku kohta. * Ülevaatuse töövõtu aruande elementide mõistmine. * Kuidas modifitseerida vajaduse korral tüüpsõnastust. | | | | | |
| 6.1 Asjakohase kokkuvõtte kujundamine  2400 69–71, 95–96 | | 6.2 Aruande sõnastus  2400.72–74, 86–92 | | 6.3 Modifitseeritud kokkuvõtted  2400.75–85 | |
| 6.1-1 Finantsaruannete esitusviisi hindamine  6.1-2 Tuvastatud väärkajastamiste hindamine  6.1-3 Tähelepanekutest teavitamine  6.1-4 Lahknevused | | 6.2-1 Aruande elemendid  6.2-2 Asjaolu rõhutamine  6.2-3 Muu asjaolu  6.2-4 Muud aruandluskohustused  6.2-5 Aruande kuupäev  6.2-6 Modifitseerimata kokkuvõte | | 6.3-1 Modifitseeritud kokkuvõtet nõudvad asjaolud  6.3-2 Kolm modifitseeritud kokkuvõtet  6.3-3 Kokkuvõtte alust käsitleva lõigu sisu | |
| **Tulemus** | | | | | |
| Hangitud tõendusmaterjali alusel asjakohaselt sõnastatud kokkuvõte finantsaruannete kui terviku kohta. | | | | | |

## 6.1 ASJAKOHASE KOKKUVÕTTE KUJUNDAMINE

Ülevaatuse töövõtu viimase etapina koostatakse hangitud tõendusmaterjali alusel asjakohane kokkuvõte.

### 

### 6.1-1 Finantsaruande esitusviisi hindamine

|  |  |
| --- | --- |
| Lõige | Nõue |
| 69 | *Rakendatava finantsaruandluse raamistiku arvessevõtmine seoses finantsaruannetega*  Praktiseerija peab finantsaruannete kohta kokkuvõtet tehes tegema järgmist:  (a) hindama, kas finantsaruanded on kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga (vt lõiked A106–A107);  (b) kaaluma rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuete ja läbiviidud protseduuride kontekstis, kas:  (i) finantsaruannetes kasutatud terminoloogia, sealhulgas iga finantsaruande nimetus, on asjakohane;  (ii) finantsaruanded kajastavad adekvaatselt väljavalitud ja rakendatud märkimisväärseid arvestuspoliitikaid;  (iii) väljavalitud ja rakendatud arvestuspoliitikad on kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga ja on asjakohased;  (iv) juhtkonna arvestushinnangud tunduvad olevat mõistlikud;  (v) finantsaruannetes esitatud informatsioon tundub olevat asjassepuutuv, usaldusväärne, võrreldav ja arusaadav ning  (vi) finantsaruannetes avalikustatakse adekvaatselt informatsiooni, mis võimaldab ettenähtud kasutajatel mõista oluliste tehingute ja sündmuste mõju finantsaruannetes esitatud informatsioonile (vt lõiked A108–A110). |
| 71 | Kui finantsaruannete koostamisel kasutatakse õiglase esitusviisi raamistikku, peab praktiseerija kaaluma ka järgmisi asjaolusid (vt lõige A109):  (a) finantsaruannete üldine esitusviis, struktuur ja sisu on kooskõlas rakendatava raamistikuga ja  (b) kas finantsaruanded, sealhulgas nende lisad, tunduvad kajastavat aluseks olevaid tehinguid ja sündmusi nii, et saavutatakse õiglane esitusviis või antakse õige ja õiglane ülevaade (nagu asjakohane) finantsaruannete kui terviku kontekstis. |

Paljud arvestusettevõtjad kasutavad finantsaruannete esitusviisi ja avalikustatava info kontrollnimekirja tagamaks, et kõik rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuded on täidetud. Vajaduse korral tuleks neid kontrollnimekirju kohandada vastavalt riigile, tööstusharule ja kliendile.

Rakendatav finantsaruandluse raamistik on sageli riigipõhine. Väikese ja keskmise suurusega majandusüksustele suunatud IFRSi kasutamise korral saab siiski teatavad standardsed ja illustratiivsed finantsaruannete ja avalikustatava info kontrollnimekirjad alla laadida IFRSi veebilehelt [Access the IFRS for SMEs](http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Pages/IFRS-for-SMEs-and-related-material.aspx) (juurdepääs väikese ja keskmise suurusega majandusüksustele suunatud IFRSile).

Finantsaruannete hindamisel võetakse arvesse:

* rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõudeid ja
* teostatud protseduuride tulemusi.

Lisaks rakendatavas finantsaruandluse raamistikus sätestatud esitusviisi ja avalikustatava info nõuetele võib olla muid asjaolusid, mida tuleb finantsaruande esitusviisi hindamisel käsitleda. Osa neist on esitatud järgmises tabelis.

*Tabel 6.1-1A*

|  |  |
| --- | --- |
| **Muud arvessevõetavad asjaolud** | **Mõju** |
| **Üleminek uuele rakendatavale finantsaruandluse raamistikule** | Selline üleminek nõuab tõenäoliselt algsaldode ja eelmise perioodi finantsaruannete tagantjärele muutmist ning konkreetselt seda üleminekut käsitleva täiendava info avalikustamist finantsaruannetes. Sellega seoses tuleb algsaldode ja uute arvestuspõhimõtete rakendamise kohta teha täiendavaid järelepärimisi ja analüüse. |
| **Finantsinformatsiooni koostamise töövõtu asendamine ülevaatuse töövõtuga** | Kui finantsinformatsiooni koostamise töövõtt asendatakse ülevaatuse töövõtuga, tuleb kaaluda, millised järelepärimised ja analüüsid on algsaldode puhul vajalikud. Näiteks võib esitada järelepärimisi selle kohta, kas algsaldod kajastavad asjakohaste arvestuspõhimõtete rakendamist, ja analüütilisi protseduure saaks kasutada selleks, et otsida algsaldodes erinevusi ja tegevustulemustes muudatusi. |

**Eriotstarbelised finantsaruanded**

Kui finantsaruannete koostamisel kasutatakse eriotstarbelist finantsaruandluse raamistikku, võib juhtuda, et selle raamistiku üksikasjad on kättesaadavad üksnes töövõtu tellinud osapoolele ja praktiseerijale.

Sellises olukorras on oluline seda eriotstarbelist finantsaruandluse raamistikku kirjeldada, sest see ei pruugi olla asjakohane millekski muuks peale töövõtu algetapis kindlakstehtud ettenähtud kasutusviisi.

Juhul kui aruandlus põhineb eriotstarbelisel raamistikul, võib olla soovitav lisada ülevaatuse töövõtu aruandesse asjaolu rõhutamise lõik, milles esitatakse informatsiooni otstarve ja kõik selle kasutamispiirangud. Näidissõnastus on esitatud käesoleva peatüki punktis 6.2-2.

### 6.1-2 Tuvastatud väärkajastamiste hindamine

|  |  |
| --- | --- |
| Lõige | Nõue |
| 70 | Praktiseerija peab kaaluma alljärgneva mõju:  (a) majandusüksuse finantsaruannete käesoleva aasta ja eelmise aasta ülevaatuse käigus tuvastatud, kuid parandamata väärkajastamise mõju finantsaruannetele tervikuna ja  (b) majandusüksuse arvestustavade kvalitatiivsed näitajad, sealhulgas viited sellele, et juhtkonna otsustused võivad olla erapoolikud (vt lõiked A111–A112). |

Ülevaatuse protseduuride teostamise tulemusel võidakse tuvastada väärkajastamised, mis võivad tuleneda kas veast või pettusest. Järgmises tabelis on esitatud selliste väärkajastamiste näited.

*Tabel 6.1-2A*

|  |  |
| --- | --- |
| **Olemus** | **Kirjeldus** |
| **Viga** | Tahtmatu ebatäpsus finantsaruannete alusandmete kogumisel või töötlemisel. |
| Tahtmatult mõne summa väljajätmine või info avalikustamata jätmine. |
| Ebatäpne arvestushinnang, mis tuleneb teatava info tahtmatust kahe silma vahele jätmisest, faktide selgest väärtõlgendusest või arvutusveast. |
| **Pettus** | Finantsaruannete aluseks olevate arvestusandmete või neid toetavate dokumentide moonutamine (sh võltsimine) või muutmine. |
| Sündmuste, tehingute või muu märkimisväärse info eksitav esitusviis finantsaruannetes või nende tahtlik väljajätmine. |
| Summade, klassifitseerimise, esitusviisi või info avalikustamisega seotud arvestuspõhimõtete tahtlikult ebaõige rakendamine. |
| Juhtkond eirab kontroll(imehhanism)e, mis muidu tunduvad toimivat tõhusalt. See hõlmab järgmisi võtteid:   * fiktiivsete arvestuskannete kajastamine, eriti aruandeperioodi lõpu poole, et manipuleerida tegevustulemusi või saavutada muid eesmärke; * kontosaldode hindamiseks kasutatud eelduste ja otsustuste mitteasjakohane muutmine; * seotud osapoolte vaheliste tehingute avalikustamata jätmine, sh tehingud, mida ei ole tehtud tavapärastel tingimustel; * aruandeperioodil toimunud sündmuste ja tehingute väljajätmine või nende liiga varane või hiline kajastamine; * finantsaruannetes kajastatud summasid mõjutada võivate faktide varjamine või avalikustamata jätmine; * keerukate tehingute tegemine, mille eesmärk on majandusüksuse finantsolukorda või -tulemusi ebaõigelt kajastada; * märkimisväärsete ja ebaharilike tehingutega seotud andmete ja tingimuste muutmine. |

Dokumenteerige ja koguge kokku tuvastatud väärkajastamised (nagu eespool tabelis 6.1-2A esitatud väärkajastamised), välja arvatud juhul, kui need on selgelt ebaolulised, ning nende olemus ja tekkimise asjaolud. Töövõtu lõppetapis hinnake tuvastatud väärkajastamiste (nii käesoleva perioodi väärkajastamised kui ka eelmisest perioodist ülekantud väärkajastamised) mõju, nagu kirjeldatud järgmises tabelis, milles näidatakse, kuidas saaks kohaldada kutsealast skeptitsismi, kui juhtkond ei soovi väärkajastamisi parandada.

*Tabel 6.1-2B*

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| |  |  |  | | --- | --- | --- | | **Tuvastatud väärkajastamiste hindamine** | | | | 1. **Akumuleerige** selle ja eelmise perioodi kohta tuvastatud väärkajastamised | **Kaaluge:**   * summade olulisust * olemust ja põhjuseid * juhtkonna erapoolikust (nt hinnangutes) | **Teostage** täiendavad protseduurid, kui saate teada asjaolust, mis annab alust arvata, et finantsaruanded võivad olla oluliselt väärkajastatud | | 2. Vajaduse korral **muutke** olulisust (2400.44) |  | | | 3. Kui tuvastatud väärkajastamised ei ole juba parandatud, **paluge** juhtkonnal/ valitsemisülesandega isikutel need parandada | **Hinnake** tuvastatud väärkajastamiste parandamata jätmise põhjendusi  **Kaaluge** juhtkonna erapoolikust (nt ainult valitud paranduste tegemine) | **Hinnake** finantsaruannetele tervikuna avalduvat mõju | |

**Märkus:**standardis ISRE 2400 (muudetud) ei ole tegelikult sätestatud, et praktiseerija peab nõudma väärkajastamiste parandamist. Ometigi peetakse seda üldiselt heaks tavaks.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Näide**  Praktiseerija Sarah Potting tuvastas ülevaatuse töövõtu käigus järgmised väärkajastamised:   |  |  | | --- | --- | |  | Mõju kasumile | |  | (eurodes) | | Viga varude maksumuse määramisel | (2397) | | Tõenäoliselt liiga suur ebatõenäoliselt laekuvate nõuete saldo | 8500 | | Tõenäoliselt liiga suur tõenäoliselt vananenud varude saldo | 5300 | | Kuluna kajastatud põhivara | 7320 | | Perioodi lõpus kajastamata nõuded | 1853 | |  | 20 576 |   Selle töövõtu puhul on olulisus 25 000 eurot ja seda summat ei ole ühegi asjaolu tõttu vaja muuta.  Tuvastatud väärkajastamiste hindamisel tehti järgmised tähelepanekud:   * enamiku väärkajastamiste mõjuks on kajastatud kasumi suurenemine; * hinnangud ebatõenäoliselt laekuvate nõuete ja vananenud varude kohta olid üsna konservatiivsed. See võib viidata juhtkonna erapoolikusele (juhtkond soovib vähendada aasta kasumit). Sarah kaalus juhtkonna erapoolikuse võimalust ka muude finantsaruande valdkondade puhul, kuid leidis, et sellise erapoolikuse võimalus on väike, kuna peale kulumimäärade (mis ei olnud muutunud) ei olnud muid suuremaid hinnanguid; * kuluna kajastatud põhivara oli kasutatud kaubaauto. Raamatupidaja tunnistas oma viga; * varude maksumuse määramisel tehtud viga ja puuduv nõuete saldo tundusid samuti olevat näpuvead.   Juhtkonnal paluti need vead parandada. Juhtkond nõustus parandama varude maksumuse määramisel tehtud vea, põhivara lisandumise ja kajastamata nõuded, kuid ei soovinud vähendada ebatõenäoliselt laekuvatele nõuetele ja vananenud varudele tehtud allahindlusi, sest pidas neid edaspidi vajalikuks. Sarah märkis seejärel, et sellised konservatiivsed allahindlused kajastati ka eelmisel aastal ja nende järele puudus vajadus. Juhtkond nõustus sellega, kuid kinnitas, et sellel aastal on need allahindlused vajalikud.  Sarah’ otsustuse kohaselt võib parandamata vigade kogusumma finantsaruannetes olla ligikaudu 13 800 eurot, mis on peaaegu pool finantsaruannete kui terviku puhul kindlaks määratud olulisusest. Eelmisel aastal kajastati neid kaht allahindlust vajalikust enam kokku siiski 8000 euro võrra ja selle tulemusel väheneb kajastamata kasum sel aastal ligikaudu 5800 euro võrra (13 800 eurot – 8000 eurot).  Ta järeldas, et kuigi hinnangud viitavad teatavale juhtkonna erapoolikusele, ei ole finantsaruanded tervikuna oluliselt väärkajastatud ja ülevaatuse töövõtu aruandes ei tule esitada modifitseeritud kokkuvõtet. |

### 6.1-3 Tähelepanekutest teavitamine

|  |  |
| --- | --- |
| Lõige | Nõue |
| 95 | Praktiseerija peab dokumenteerima ka juhtkonnaga, valitsemisülesandega isikutega ja teiste isikutega peetud arutelud, mis on töövõtu käigus esilekerkinud märkimisväärsete asjaolude ülevaatuse läbiviimise seisukohast asjassepuutuvad, sealhulgas nende asjaolude olemus. |

Nagu 4. peatüki punktis 4.1-1 märgitud, on iga töövõtu oluliseks elemendiks tõhus ja pidev kahesuunaline infovahetus praktiseerija, töövõtumeeskonna, juhtkonna ja valitsemisülesandega isikute vahel. See aitab vähendada võimalikke (eriti viimase hetke) üllatusi.

Järgmises tabelis on esitatud osa asjaoludest, mille kohta võiks infot vahetada.

*Tabel 6.1-3A*

|  |  |
| --- | --- |
| **Asjaolud, mida arutada ja dokumenteerida** | Märkimisväärsete arvestuspõhimõtete kasutamine ja rakendamine. |
| Juhtkonna hinnangute arvutamine ja põhjendatus. |
| Olulised ebakindlad asjaolud, mis võivad tekitada tõsist kahtlust, kas majandusüksus on suuteline jätkama jätkuvalt tegutsevana. |
| Töövõtu käigus tekkinud märkimisväärsed probleemid, näiteks puuduv tõendusmaterjal või mittekättesaadav dokumentatsioon või personal. |
| Erimeelsused juhtkonnaga ja kuidas need lahendati. |
| Kas tuvastatud väärkajastamised parandati või mitte. |
| Finantsaruannete kohta tehtud praktiseerija kokkuvõtte sõnastus. |
| Muud asjassepuutuvad küsimused. |

Arutelude toimumisel (juhtkonna, valitsemisülesandega isikute või teiste isikutega) töövõtu käigus esilekerkinud märkimisväärsete asjaolude üle tuleb need arutelud dokumenteerida. See hõlmab järgmist:

* arutatud asjaolude olemus;
* arutelu põhipunktid;
* tehtud kokkuvõtted ja
* nende kokkuvõtete puhul tehtud märkimisväärsed kutsealased otsustused.

### 6.1-4 Lahknevused

|  |  |
| --- | --- |
| Lõige | Nõue |
| 96 | Kui praktiseerija tuvastas töövõtu käigus informatsiooni, mis lahkneb praktiseerija tähelepanekutest finantsaruandeid mõjutavate märkimisväärsete asjaolude kohta, peab praktiseerija dokumenteerima, kuidas lahknevust käsitleti. |

Ülevaatuse töövõtu protseduuride teostamisel kutsealast skeptitsismi kasutades võib praktiseerija tuvastada informatsiooni, mis lahkneb muudest tähelepanekutest. Kui see lahknevus annab praktiseerijale alust arvata, et finantsaruanded võivad olla oluliselt väärkajastatud, peab ta selle küsimuse käsitlemiseks teostama täiendavaid protseduure. Vt 5. peatüki punkt 5.1-8.

## 6.2 ARUANDE SÕNASTUS

|  |  |
| --- | --- |
| Lõige | Nõue |
| 72 | *Kokkuvõtte vorm*  Praktiseerija kokkuvõte finantsaruannete kohta, olgu see siis modifitseeritud või modifitseerimata, tuleb esitada asjakohases vormis finantsaruannetes rakendatud finantsaruandluse raamistiku kontekstis. |
| 86 | Praktiseerija aruanne  Praktiseerija aruanne ülevaatuse töövõtu kohta peab olema kirjalik ja sisaldama järgmisi osasid (vt lõiked A118–A121, A142, A144):  (a) pealkiri, mis näitab selgelt, et tegemist on sõltumatu praktiseerija aruandega ülevaatuse töövõtu kohta;  (b) adressaadid, nagu nõutud töövõtu tingimustes;  (c) sissejuhatav lõik, milles:  (i) tuvastatakse ülevaadatud finantsaruanded, sealhulgas märgitakse iga finantsaruannete tervikkomplektis sisalduva aruande (st põhiaruande) pealkiri ning iga finantsaruande kuupäev ja hõlmatud periood;  (ii) viidatakse märkimisväärsete arvestuspoliitikate ja muu selgitava informatsiooni kokkuvõttele ja  (iii) märgitakse, et finantsaruanded on üle vaadatud;  (d) kirjeldus juhtkonna kohustuste kohta finantsaruannete koostamisel, sealhulgas selgitus, et juhtkond vastutab (vt lõiked A122–A125):  (i) nende koostamise eest kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga, sealhulgas (nagu asjakohane) nende õiglase esitusviisi eest;  (ii) sisekontrolli eest, mida juhtkond peab vajalikuks selliste finantsaruannete koostamiseks, mis oleksid oluliste, kas pettusest või veast tingitud väärkajastamisteta;  (e) kui finantsaruanded on eriotstarbelised finantsaruanded:  (i) kirjeldus, milles märgitakse finantsaruannete koostamise eesmärk ja vajaduse korral ettenähtud kasutajad või viidatakse eriotstarbeliste finantsaruannete lisale, mis sisaldab seda informatsiooni, ja  (ii) kui juhtkond saab selliste finantsaruannete koostamisel valida erinevate finantsaruandluse raamistike vahel, siis tuleb selgituses, milles kirjeldatakse juhtkonna vastutust finantsaruannete eest, viidata juhtkonna vastutusele selle kindlaksmääramise eest, et rakendatav finantsaruandluse raamistik on nendes tingimustes aktsepteeritav;  (f) kirjeldus, milles käsitletakse praktiseerija kohustust esitada finantsaruannete kohta kokkuvõte, sealhulgas viide käesolevale ISRE-le ja, kui see on asjassepuutuv, kohaldatavatele õigusnormidele (vt lõiked A126–127, A143);  (g) finantsaruannete ülevaatuse ja selle piirangute kirjeldus ning järgmised avaldused (vt lõige A128):  (i) käesoleva ISRE kohane ülevaatuse töövõtt on piiratud kindlust andev töövõtt;  (ii) praktiseerija viib läbi protseduurid, mis eelkõige tähendab juhtkonnale ja teistele isikutele majandusüksuses (nagu asjakohane) järelepäringute tegemist ning analüütiliste protseduuride rakendamist, ja hindab hangitud tõendusmaterjali ja  (iii) ülevaatuse käigus läbiviidud protseduurid on palju vähem mahukad kui protseduurid rahvusvaheliste auditeerimise standarditega (ISA-d) kooskõlas läbiviidava auditi puhul, ja seetõttu ei avalda praktiseerija finantsaruannete kohta auditiarvamust;  (h) lõik pealkirjaga „Kokkuvõte“, mis sisaldab järgmist:  (i) praktiseerija kokkuvõte finantsaruannete kui terviku kohta kooskõlas lõigetega 72–85 (nagu asjakohane) ja  (ii) viide finantsaruannete koostamisel kasutatud rakendatavale finantsaruandluse raamistikule, sealhulgas sellise finantsaruandluse raamistiku päritoluriigi tuvastamine, mis ei ole Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu avaldatud rahvusvahelised finantsaruandluse standardid või rahvusvahelised finantsaruandluse standardid väikestele ja keskmise suurusega majandusüksustele või Rahvusvaheliste Avaliku Sektori Raamatupidamisstandardite Nõukogu avaldatud rahvusvahelised avaliku sektori raamatupidamisstandardid (vt lõiked A129–A130);  (i) kui praktiseerija kokkuvõtet finantsaruannete kohta on modifitseeritud:  (i) asjakohase pealkirjaga lõik, mis sisaldab praktiseerija modifitseeritud kokkuvõtet kooskõlas lõigetega 72 ja 75–85 (nagu asjakohane) ja  (ii) asjakohase pealkirjaga lõik, milles kirjeldatakse modifikatsiooni põhjustanud asjaolu(sid) (vt lõige A131);  (j) viide praktiseerija käesoleva ISRE kohasele kohustusele järgida asjassepuutuvaid eetikanõudeid;  (k) praktiseerija aruande kuupäev (vt lõiked A138–A141);  (l) praktiseerija allkiri ja (vt lõige A132)  (m) praktiseerija tegevuskoht. |

### 6.2-1 Aruande elemendid

Järgmises tabelis on kokkuvõtlikult esitatud praktiseerija aruande peamised elemendid.

*Tabel 6.2-1A*

|  |  |
| --- | --- |
| **Ülevaatuse töövõtu aruanne** | **Aruande elemendid ja viide ISRE 2400 (muudetud) lõikele** |
| Pealkiri ja asjakohane adressaat: lõike 86 punktid a ja b |
| Sissejuhatav lõik: lõike 86 punkt c |
| Juhtkonna kohustuste kirjeldus: lõike 86 punkt d |
| Praktiseerija kohustuste kirjeldus: lõike 86 punkt f |
| Ülevaatuse ja selle piirangute kirjeldus: lõike 86 punkt g |
| Töövõtu kokkuvõte: lõike 86 punktid h ja i |
| Kohustus järgida asjassepuutuvaid eetikanõudeid: lõike 86 punkt j |
| Praktiseerija aruande kuupäev, praktiseerija allkiri ja asukoht: lõike 86 punktid k–m |

**Eriotstarbelised finantsaruanded**

Kui finantsaruanded on eriotstarbelised, võiks juhtkonna kohustusi käsitlev lõik sisaldada ka järgmist:

* finantsaruannete koostamise eesmärgi kirjeldus ja vajaduse korral ettenähtud kasutajad või viide seda informatsiooni sisaldavale lisale eriotstarbelistes finantsaruannetes ja
* viide juhtkonna kohustusele teha kindlaks, et rakendatav finantsaruandluse raamistik on nendes tingimustes aktsepteeritav (see kehtib siis, kui juhtkond saab valida erinevate finantsaruandluse raamistike vahel).

**Praktiseerija allkiri**

Allkiri võib olla praktiseerija ettevõtte nimi, üksiku praktiseerija isiklik nimi või mõlemad, nagu see on konkreetses riigis asjakohane. Teatavates riikides võidakse kohaldada ka täiendavaid nõudeid.

**Arvessevõetavad asjaolud**

Osa audiitorettevõtjaid kasutab ülevaatuse töövõtu aruannete puhul oma kirjapäist ja eeldab siis, et aruanne vastab nõuetele (kuna kirjapäis sisaldab audiitorettevõtja aadressi). See ei pruugi siiski olla aktsepteeritav, sest tegelikult on nõutud, et asukoht selles riigis, kus praktiseerija praktiseerib, tuleb avalikustada aruandes endas.

### 6.2-2 Asjaolu rõhutamine

|  |  |
| --- | --- |
| Lõige | Nõue |
| 87 | *Asjaolu rõhutavad lõigud ja muu asjaolu käsitlevad lõigud praktiseerija aruandes*  Asjaolu rõhutavad lõigud  Praktiseerija võib pidada vajalikuks juhtida kasutajate tähelepanu finantsaruannetes kajastatud asjaolule, mis on praktiseerija otsustuse kohaselt nii tähtis, et see on kasutajate jaoks põhjapanev finantsaruannetest arusaamiseks. Sellisel juhul peab praktiseerija lisama praktiseerija aruandesse asjaolu rõhutava lõigu tingimusel, et praktiseerija on hankinud piisava asjakohase tõendusmaterjali järeldamaks, et see asjaolu ei ole finantsaruannetes tõenäoliselt oluliselt väärkajastatud. Sellises lõigus tuleb viidata üksnes finantsaruannetes kajastatud informatsioonile. |
| 88 | Praktiseerija aruanne eriotstarbeliste finantsaruannete kohta peab sisaldama asjaolu rõhutavat lõiku, mis hoiatab praktiseerija aruande kasutajaid, et finantsaruanded on koostatud kooskõlas eriotstarbelise raamistikuga ja et selle tulemusel ei pruugi finantsaruanded olla muuks otstarbeks sobivad (vt lõiked A133–A134). |
| 89 | Praktiseerija peab lisama pealkirjaga „Asjaolu rõhutamine“ või muu asjakohase pealkirjaga asjaolu rõhutava lõigu vahetult pärast lõiku, mis sisaldab praktiseerija kokkuvõtet finantsaruannete kohta. |

Järgmises tabelis on esitatud asjaolu rõhutava lõigu tüüpilised näited.

*Tabel 6.2-2A*

|  |  |
| --- | --- |
| **Asjaolu rõhutamine** | Ebakindlad asjaolud seoses tegevuse jätkuvusega. |
| Ebakindlus seoses erakorralise kohtuvaidluse või regulatiivse meetmega. |
| Järgnevad sündmused, näiteks ettevõtte osa müük või omandamine. |
| Suur katastroof. |
| Muud märkimisväärsed ebakindlad asjaolud ja lahknevused. |
| Uue arvestusstandardi varajane rakendamine (kui see on lubatud). |

Asjaolu rõhutavat lõiku nõutakse ka eriotstarbeliste finantsaruannete korral. Selles tuleb nende finantsaruannete kasutajaid hoiatada, et finantsaruanded on koostatud kooskõlas eriotstarbelise raamistikuga ega pruugi seetõttu sobida muuks otstarbeks.

Asjaolu rõhutavat lõiku ei tohi kasutada alljärgneva asendamiseks:

* oluliselt väärkajastatud finantsaruannete kohta tehtud kokkuvõtte modifitseerimine või
* juhtkonna poolt nõutava info avalikustamine finantsaruannetes.

Juhul kui aruandesse tuleb lisada asjaolu rõhutav või muu asjaolu käsitlev lõik, tuleb selle lõigu vajadus ja sõnastus kõigepealt juhtkonna ja valitsemisülesandega isikutega (nagu asjakohane) läbi arutada.

|  |
| --- |
| **Näide**  *Asjaolu rõhutamine*  Nagu märgitud finantsaruannete lisas *[number]*, ABC äriühing on vastustaja suures kohtuasjas, mis puudutab teatavate patendiõiguste väidetavat rikkumist. Kuna vastutuse (kui on) ulatust ei saa hetkel kindlaks määrata, ei sisalda finantsaruanded asjakohast eraldist. |

### 6.2-3 Muu asjaolu

|  |  |
| --- | --- |
| Lõige | Nõue |
| 90 | Muid asjaolusid käsitlevad lõigud  Kui praktiseerija peab vajalikuks edastata info asjaolu kohta, mida ei ole finantsaruannetes kajastatud ja mis on praktiseerija otsustuse kohaselt asjassepuutuv, et kasutajad saaksid ülevaatusest, praktiseerija kohustustest või praktiseerija aruandest aru, ja kui see ei ole õigusnormide kohaselt keelatud, peab praktiseerija tegema seda praktiseerija aruandes pealkirja „Muu asjaolu“ või muud asjakohast pealkirja kandvas lõigus. |

Mõnikord võib esineda finantsaruannetes avalikustamata asjaolusid, mis on kasutajate jaoks asjassepuutuvad, et mõista praktiseerija kohustusi, tehtud tööd ja aruannet. Kui selle info esitamine ei ole õigusnormidega keelatud, võib lõikude järele, mis sisaldavad praktiseerija kokkuvõtet finantsaruannete kohta ja asjaolu rõhutamist (kui on), lisada veel ühe lõigu. Selle lõigu pealkiri oleks “Muu asjaolu”.

Järgmises tabelis on esitatud muud asjaolu käsitleva lõigu tüüpilised näited.

*Tabel 6.2-3A*

|  |  |
| --- | --- |
| **Muu asjaolu** | Asjaolu, et praktiseerija ei saa töövõtust taanduda. |
| Praktiseerija aruande levitamise piirangud. |
| Eriotstarbeline info või kolmandale isikule esitatud info.  Tüüpiline sõnastus võiks olla järgmine:  "See aruanne on ette nähtud kasutamiseks üksnes *[märkige konkreetne kasutus]* ja seda ei tohi edastada või levitada ühelegi isikule, kes ei ole [*XYZ Limited*] juhtkonna liige või [*selle isiku nimi, kellele aruanne on adresseeritud*]*.*" |

### 6.2-4 Muud aruandluskohustused

|  |  |
| --- | --- |
| Lõige | Nõue |
| 91 | *Muud aruandluskohustused*  Praktiseerijalt võidakse nõuda muude aruandluskohustuste käsitlemist praktiseerija aruandes finantsaruannete kohta, mis lisanduvad praktiseerija käesoleva ISRE kohasele kohustusele anda finantsaruannete kohta aru. Sellisel juhul peab praktiseerija käsitlema neid muid aruandluskohustusi praktiseerija aruande eraldi osas pealkirja „Aruanne muude õigus- ja regulatiivsete nõuete kohta“ all või muu selle osa sisule asjakohase pealkirja all pärast aruande osa, mis kannab pealkirja „Aruanne finantsaruannete kohta“ (vt lõiked A135–A137). |

Mõnes riigis võib praktiseerijal olla muudest asjaoludest aruandmise täiendav kohustus, mis lisandub standardis ISRE 2400 (muudetud) sätestatud kohustustele. Järgmises tabelis on esitatud selliste kohustuste näited.

*Tabel 6.2-4A*

|  |  |
| --- | --- |
| **Muud aruandluskohustused** | Aruandmine teatavatest asjaoludest, kui praktiseerija neist finantsaruannete ülevaatuse käigus teada saab. |
| Täiendavate kindlaksmääratud protseduuride teostamine ja neist aru andmine. |
| Kokkuvõtte tegemine konkreetsete asjaolude kohta, näiteks arvestusdokumentide ja -andmete adekvaatsus. |

Juhul kui praktiseerija võib või on kohustatud asjassepuutuvate õigusnormide kohaselt andma aru selliste muude kohustuste kohta, võib sellise töö tulemused lisada praktiseerija aruandesse eraldi osana pealkirja „Aruanne muude õigus- ja regulatiivsete nõuete kohta“ all või muu selle osa sisule asjakohase pealkirja all pärast aruande osa, mis kannab pealkirja „Aruanne finantsaruannete kohta“.

Selliseid muid aruandluskohustusi tuleb käsitleda praktiseerija aruande eraldi osas, et neid selgelt eristada standardis ISRE 2400 (muudetud) sätestatud praktiseerija kohustusest anda finantsaruannete kohta aru.

**Näide**

*Aruanne muude õigus- ja regulatiivsete nõuete kohta*Nagu [*info avalikustamist nõudva seaduse või määrusega*] nõutud, teatame, et nendes finantsaruannetes kasutatud arvestuspõhimõtteid on rakendatud järjepidevalt sarnaselt eelmisele aastale.

### 6.2-5 Aruande kuupäev

|  |  |
| --- | --- |
| Lõige | Nõue |
| 92 | *Praktiseerija aruande kuupäev*  Praktiseerija aruande kuupäev ei tohi olla varasem, kui on kuupäev, mil praktiseerija hankis piisava asjakohase tõendusmaterjali, mis on aluseks praktiseerija kokkuvõttele finantsaruannete kohta, sealhulgas saavutas rahulolu alljärgneva suhtes (vt lõiked A138–A141):   * kõik aruanded, mis hõlmavad finantsaruandeid vastavalt rakendatavale finantsaruandluse raamistikule, sealhulgas nendega seotud lisad (kui see on asjakohane), on koostatud ja * tunnustatud otsustusõigusega isikud on kinnitanud, et nad on võtnud vastutuse nende finantsaruannete eest. |

Ülevaatuse töövõtu aruande kuupäev teavitab kasutajaid alljärgnevast:

1. finantsaruannete kuupäeva ja praktiseerija aruande kuupäeva vaheliste sündmuste ja tehingute (millest praktiseerija on teada saanud) mõju on arvesse võetud. Vt 5. peatüki punkt 5.1-9;
2. praktiseerija on saanud piisava asjakohase tõendusmaterjali selle kohta, et juhtkond on aktsepteerinud finantsaruannetega, sh asjaomaste lisadega, seotud vastutuse.

Järgmises tabelis on esitatud finantsaruannete heakskiidu kohta tõendusmaterjali hankimise etapid.

*Tabel 6.2-5A*

|  |  |
| --- | --- |
| **Teha kindlaks, kes on volitatud vastutust aktsepteerima** | Tunnustatud otsustusõigus kinnitada, et nad on võtnud finantsaruannete, sealhulgas asjaomaste lisade eest vastutuse, võib olla järgmistel isikutel:   * omanik või omanik-juht; * valitsemisülesandega isikud, näiteks direktorite nõukogu, või * teised kohalikes õigusnormides täpsustatud isikud või organid. |
| **Hankida tõendusmaterjal heakskiidu kohta** | Tõendusmaterjal võib hõlmata järgmist:   * omaniku või omanik-juhi kirjalik kinnitus heakskiidu kohta; * selle koosoleku (st direktorite nõukogu koosoleku) protokoll, mille käigus finantsaruanded heaks kiideti, ja * muu samaväärne dokumentatsioon. |

Märkus: ISRE 2400 (muudetud) kohaselt ei ole omanikepoolne lõplik heakskiit vajalik enne, kui aruande saab kuupäevastada. Piisab sellest, kui heakskiidu annavad tunnustatud otsustusõigusega isikud (nt direktorid), eeldusel et see toimub enne omanikepoolse heakskiidu kuupäeva.

### 6.2-6 Modifitseerimata kokkuvõte

|  |  |
| --- | --- |
| Lõige | Nõue |
| 73 | Modifitseerimata kokkuvõte  Praktiseerija peab esitama oma aruandes modifitseerimata kokkuvõtte finantsaruannete kui terviku kohta, kui praktiseerija on saanud piiratud kindluse, tegemaks kokkuvõtte, et praktiseerija ei ole täheldanud midagi sellist, mis paneks ta uskuma, et finantsaruanded ei ole kõigis olulistes osades koostatud kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga. |
| 74 | Kui praktiseerija esitab modifitseerimata kokkuvõtte, peab ta kasutama üht järgmistest sõnastustest (nagu asjakohane), kui õigusnormides ei ole nõutud teisiti (vt lõiked A113–A114):  (a) „Ülevaatusele tuginedes võib öelda, et selle käigus ei saanud me teadlikuks millestki sellisest, mis paneks meid uskuma, et finantsaruanded ei esita kõigis olulistes osades õiglaselt … (või ei anna õiget ja õiglast ülevaadet …) kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga” (õiglase esitusviisi raamistikku kasutades koostatud finantsaruannete korral), või  (b) „Ülevaatusele tuginedes võib öelda, et selle käigus ei saanud me teadlikuks millestki sellisest, mis paneks meid uskuma, et finantsaruanded ei ole kõigis olulistes osades koostatud kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga” (vastavuse raamistikku kasutades koostatud finantsaruannete korral). |

Finantsaruannete kohta saab esitada modifitseerimata kokkuvõtte, nagu kirjeldatud 2. peatüki punktis 2.3-2, kui praktiseerija:

* on saanud piiratud kindluse, nagu nõutud standardis ISRE 2400 (muudetud), ja
* ei ole teostatud protseduuride põhjal saanud teada asjaoludest, mis annaksid praktiseerijale alust arvata, et finantsaruanded ei ole kõigis olulistes osades koostatud kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga.

## 6.3 MODIFITSEERITUD KOKKUVÕTE

Juhul kui standardis ISRE 2400 (muudetud) nõutud piiratud kindlust ei ole võimalik saada, tuleb teha modifitseeritud kokkuvõte.

|  |  |
| --- | --- |
| Lõige | Nõue |
| 75 | Modifitseeritud kokkuvõte  Praktiseerija peab esitama praktiseerija aruandes modifitseeritud kokkuvõtte finantsaruannete kui terviku kohta, kui:  (a) praktiseerija määrab läbiviidud protseduuride ja saadud tõendusmaterjali põhjal kindlaks, et finantsaruanded on oluliselt väärkajastatud, või  (b) praktiseerija ei suuda hankida piisavalt asjakohast tõendusmaterjali seoses ühe või mitme finantsaruannete kirjega, mis on finantsaruannete kui terviku suhtes oluline. |
| 76 | Kui praktiseerija modifitseerib finantsaruannete kohta esitatud kokkuvõtet, peab praktiseerija:  (a) kasutama praktiseerija aruandes kokkuvõtet puudutava lõigu pealkirjana „Märkus(t)ega kokkuvõte“, „Vastupidine kokkuvõte“ või „Kokkuvõtte tegemisest loobumine“ (nagu asjakohane) ja  (b) esitama praktiseerija aruandes kokkuvõtet puudutavale lõigule vahetult eelnevas lõigus (seda nimetatakse kokkuvõtte alust puudutavaks lõiguks) modifikatsiooni põhjustava asjaolu kirjelduse, kasutades asjakohast pealkirja (nt „Märkus(t)ega kokkuvõtte alus“, „Vastupidise kokkuvõtte alus“ või „Kokkuvõtte tegemisest loobumise alus“ (nagu asjakohane)). |
| 77 | Finantsaruanded on oluliselt väärkajastatud  Kui praktiseerija teeb kindlaks, et finantsaruanded on oluliselt väärkajastatud, peab praktiseerija esitama:  (a) märkus(t)ega kokkuvõtte, kui praktiseerija järeldab, et modifikatsiooni põhjustava(te) asjaolu(de) mõju on oluline, kuid ei ole finantsaruandeid läbiv, või  (b) vastupidise kokkuvõtte, kui modifikatsiooni põhjustava(te) asjaolu(de) mõju on nii oluline kui ka finantsaruandeid läbiv. |
| 78 | Kui praktiseerija esitab finantsaruannete kohta oluliste väärkajastamiste tõttu märkus(t)ega kokkuvõtte, peab ta kasutama üht järgmistest sõnastustest (nagu asjakohane), kui õigusnormides ei ole nõutud teisiti:  (a) „Ülevaatusele tuginedes, välja arvatud märkus(t)ega kokkuvõtte alust puudutavas lõigus kirjeldatud asjaolu(de) mõju, võib öelda, et ülevaatuse käigus ei saanud me teadlikuks millestki sellisest, mis paneks meid uskuma, et finantsaruanded ei esita kõigis olulistes osades õiglaselt … (või ei anna õiget ja õiglast ülevaadet …) kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga” (õiglase esitusviisi raamistikku kasutades koostatud finantsaruannete korral), või  (b) „Ülevaatusele tuginedes, ja välja arvatud märkus(t)ega kokkuvõtte alust puudutavas lõigus kirjeldatud asjaolu(de) mõju, võib öelda, et ülevaatuse käigus ei saanud me teadlikuks millestki sellisest, et finantsaruanded ei ole kõigis olulistes osades koostatud kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga” (vastavuse raamistikku kasutades koostatud finantsaruannete korral). |
| 79 | Kui praktiseerija esitab finantsaruannete kohta vastupidise kokkuvõtte, peab ta kasutama üht järgmistest sõnastustest (nagu asjakohane), kui õigusnormides ei ole nõutud teisiti:  (a) „Ülevaatusele tuginedes, võttes arvesse vastupidise kokkuvõtte alust puudutavas lõigus kirjeldatud asjaolu(de) märkimisväärsust, ei esita finantsaruanded kõigis olulistes osades õiglaselt … (või ei anna õiget ja õiglast ülevaadet …) kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga” (õiglase esitusviisi raamistikku kasutades koostatud finantsaruannete korral), või  (b) „Ülevaatusele tuginedes, võttes arvesse vastupidise kokkuvõtte alust puudutavas lõigus kirjeldatud asjaolu(de) märkimisväärsust, ei ole finantsaruanded kõigis olulistes osades koostatud kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga” (vastavuse raamistikku kasutades koostatud finantsaruannete korral). |
| 80 | Praktiseerija peab kokkuvõtte alust puudutavas lõigus seoses märkus(t)ega kokkuvõtet või vastupidist kokkuvõtet põhjustavate oluliste väärkajastamistega:  (a) kirjeldama ja kvantifitseerima väärkajastamise finantsmõju, kui oluline väärkajastamine seondub konkreetsete summadega finantsaruannetes (sh kvantitatiivne avalikustatud informatsioon), välja arvatud juhul, kui see ei ole teostatav (sel juhul peab praktiseerija seda märkima);  (b) selgitama, kuidas avalikustatud informatsioon on väärkajastatud, kui oluline väärkajastamine seondub avalikustatud kirjeldava informatsiooniga, või  (c) kirjeldama väljajäetud informatsiooni olemust, kui oluline väärkajastamine seondub kohustuslikus korras avalikustatava informatsiooni avalikustamata jätmisega. Praktiseerija peab väljajäetud informatsiooni lisama, kui see on teostatav ja kui see ei ole õigusnormidega keelatud. |
| 81 | Suutmatus hankida piisavat asjakohast tõendusmaterjali  Kui praktiseerija ei saa finantsaruannete kohta kokkuvõtet teha seetõttu, et ta ei ole suuteline hankima piisavat asjakohast tõendusmaterjali, peab praktiseerija:  (a) esitama märkus(t)ega kokkuvõtte, kui praktiseerija järeldab, et avastamata väärkajastamiste, kui neid on, võimalik mõju finantsaruannetele võib olla oluline, kuid ei ole läbiv, või  (b) loobuma kokkuvõtte tegemisest, kui praktiseerija järeldab, et avastamata väärkajastamiste, kui neid on, võimalik mõju finantsaruannetele võib olla nii oluline kui ka läbiv. |
| 82 | Praktiseerija peab töövõtust taanduma, kui esinevad kõik järgmised tingimused (vt lõiked A115–A117):  (a) praktiseerija ei ole suuteline hankima finantsaruannete kohta kokkuvõtte kujundamiseks piisavat asjakohast tõendusmaterjali, sest juhtkond piiras ülevaatuse ulatust pärast seda, kui praktiseerija oli töövõtu aktsepteerinud;  (b) praktiseerija on kindlaks teinud, et avastamata väärkajastamiste võimalik mõju finantsaruannetele on oluline ja läbiv, ja  (c) kohaldatavate õigusnormide kohaselt on võimalik töövõtust taanduda. |
| 83 | Kui praktiseerija esitab finantsaruannete kohta märkus(t)ega kokkuvõtte, sest ta ei ole suuteline hankima piisavat asjakohast tõendusmaterjali, peab ta kasutama üht järgmistest sõnastustest (nagu asjakohane), kui õigusnormides ei ole nõutud teisiti:  (a) „Ülevaatusele tuginedes, välja arvatud kirjeldatud asjaolu(de) võimalik mõju märkus(t)ega kokkuvõtte alust puudutavas lõigus, võib öelda, et ülevaatuse käigus ei saanud me teadlikuks millestki sellisest, mis paneks meid uskuma, et finantsaruanded ei esita kõigis olulistes osades õiglaselt … (või ei anna õiget ja õiglast ülevaadet …) kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga” (õiglase esitusviisi raamistikku kasutades koostatud finantsaruannete korral), või  (b) „Ülevaatusele tuginedes, välja arvatud kirjeldatud asjaolu(de) võimalik mõju märkus(t)ega kokkuvõtte alust puudutavas lõigus, võib öelda, et ülevaatuse käigus ei saanud me teadlikuks millestki sellisest, mis paneks meid uskuma, et finantsaruanded ei ole kõigis olulistes osades koostatud kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga” (vastavuse raamistikku kasutades koostatud finantsaruannete korral). |
| 84 | Kui praktiseerija loobub finantsaruannete kohta kokkuvõtte tegemisest, peab ta kokkuvõtet puudutavas lõigus märkima, et:  (a) praktiseerija ei ole kokkuvõtte tegemisest loobumise alust puudutavas lõigus kirjeldatud asjaolu(de) märkimisväärsuse tõttu suuteline hankima finantsaruannete kohta kokkuvõtte kujundamiseks piisavat asjakohast tõendusmaterjali ja  (b) seetõttu ei esita praktiseerija finantsaruannete kohta kokkuvõtet. |
| 85 | Praktiseerija peab kokkuvõtte alust puudutavas lõigus seoses märkus(t)ega kokkuvõttega, mis esitati suutmatuse tõttu hankida piisavat asjakohast tõendusmaterjali, või kokkuvõtte tegemisest loobumise korral põhjendama suutmatust hankida piisavat asjakohast tõendusmaterjali. |

### 6.3-1 Modifitseeritud kokkuvõtet nõudvad asjaolud

Modifitseeritud kokkuvõte tuleb teha kahel juhul:

* kui finantsaruanded on oluliselt väärkajastatud või
* kui ei suudeta saada piisavat asjakohast tõendusmaterjali.

Järgmises tabelis täpsustatakse neid kahte olukorda.

*Tabel 6.3-1A*

|  |  |
| --- | --- |
| **Tegevus** | **Olukord** |
| **Modifitseeritud kokkuvõte on vajalik siis, kui...** | **... finantsaruanded on oluliselt väärkajastatud**  Hangitud tõendusmaterjali põhjal võib öelda, et finantsaruanded tervikuna ei ole vabad olulisest väärkajastamisest.  See hõlmab järgmist:   * parandamata olulised väärkajastamised; * mitteasjakohased arvestuspõhimõtted või arvestuspõhimõtete ebajärjekindel rakendamine ja * sellise info avalikustamata jätmine, mille tulemuseks on oluline väärkajastamine. |
| **... ei suudeta saada piisavat asjakohast tõendusmaterjali**  Praktiseerija ei suuda saada piisavat asjakohast tõendusmaterjali kokkuvõtte tegemiseks, et finantsaruanded tervikuna on vabad olulisest väärkajastamisest.  See võib hõlmata järgmist:   * asjaolud, mille üle majandusüksusel puudub kontroll, näiteks tulekahju, mis kahjustas arvestusdokumente; * praktiseerija töö olemuse või ajastamisega seotud asjaolud, näiteks info kättesaamatus, või * juhtkonna kehtestatud piirangud, näiteks kui juhtkond ei anna juurdepääsu võtmetähtsusega isikule majandusüksuses. |

Konkreetsete asjaolude käsitlemiseks vajalik modifitseeritud kokkuvõtte liik (märkus(t)ega kokkuvõte, vastupidine kokkuvõte, kokkuvõtte tegemisest loobumine) põhineb järgmistel teguritel:

* modifitseerimist põhjustava asjaolu olemus ja
* selle asjaolu poolt finantsaruannetele avaldatud tegeliku või võimaliku mõju läbiv olemus.

Seda on näitlikustatud järgmises tabelis.

Tabel 6.3-1B

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Asjaolu olemus** | **Finantsaruannetele avalduva mõju läbiv olemus** | |
|  | **Oluline, kuid MITTE läbiv** | **Oluline JA läbiv** |
| **Finantsaruanded on oluliselt väärkajastatud** | Märkus(t)ega kokkuvõte | Vastupidine kokkuvõte |
| **Suutmatus saada vajalikku tõendusmaterjali** | Märkus(t)ega kokkuvõte | Kokkuvõtte tegemisest loobumine |

### 6.3-2 Kolm modifitseeritud kokkuvõtet

Järgmises tabelis on kirjeldatud kolme liiki modifitseeritud kokkuvõtte asjakohast kasutust.

Tabel 6.3-2A

| Liik | Rakendatavus |
| --- | --- |
| Märkus(t)ega kokkuvõte | Asjaolu *ei* ole piisavalt oluline või läbiv, et see nõuaks vastupidise kokkuvõtte tegemist või kokkuvõtte tegemisest loobumist. |
| Lisage märkus(t)ega kokkuvõtte alust käsitlev lõik, milles kirjeldatakse asjaolu. Kasutage märkus(t)ega kokkuvõtte lõigus ISRE 2400 (muudetud) lõikes 83 esitatud sõnastust. |
| Vastupidine kokkuvõte | Väärkajastamiste mõju on finantsaruannete seisukohast nii oluline kui ka läbiv. |
| Lisage vastupidise kokkuvõtte alust käsitlev lõik (enne vastupidise kokkuvõtte lõiku), milles kirjeldatakse asjaolu. Kasutage vastupidise kokkuvõtte lõigus ISRE 2400 (muudetud) lõikes 81 esitatud sõnastust. |
| Kokkuvõtte tegemisest loobumine | Avastamata väärkajastamiste (kui on) mõju võib olla nii oluline kui ka läbiv. |
| Lisage kokkuvõtte tegemisest loobumise alust käsitlev lõik (enne kokkuvõtte tegemisest loobumise lõiku), milles kirjeldatakse asjaolu. Kasutage kokkuvõtte tegemisest loobumise lõigus ISRE 2400 (muudetud) lõikes 84 esitatud sõnastust. |

Ainus alternatiiv vastupidise kokkuvõtte tegemisele või kokkuvõtte tegemisest loobumisele oleks täielik taandumine töövõtust (kui see on õigusnormide kohaselt lubatud) ja aruande mitteavaldamine.

|  |  |
| --- | --- |
| **Töövõtust tuleb taanduda, kui...**  *(eeldusel, et see on kohaldatavate õigusnormide kohaselt võimalik)* | ... juhtkond kehtestab ulatuse piirangu pärast töövõtu aktsepteerimist, nii et piisavat asjakohast tõendusmaterjali ei ole võimalik saada, ning praktiseerija on otsustanud, et avastamata väärkajastamiste võimalik mõju finantsaruannetele võib olla oluline ja läbiv. Töövõtust tuleb loobuda, kuna ülevaatuse protseduurid on oma olemuselt piiratud ja ulatuse piiramine kahjustaks töövõtu eesmärki. Näiteks kui klient otsustab mitte vastata varusid käsitlevatele küsimustele (oluline summa finantsaruannetes, mis mõjutaks teisi kirjeid ja avalikustatavat infot ning on seega läbiv), ei oleks võimalik teha finantsaruannete kohta kokkuvõtet. |

### 6.3-3 Kokkuvõtte alust käsitleva lõigu sisu

Kokkuvõtte alust käsitlevas lõigus esitatakse kokkuvõtte modifitseerimist põhjustava asjaolu kokkuvõtlik kirjeldus pealkirja “Märkus(t)ega kokkuvõtte alus”, “Vastupidise kokkuvõtte alus” või “Kokkuvõtte tegemisest loobumise alus” all, nagu asjakohane. See on praktiseerija aruandes eraldi lõik, mis eelneb vahetult kokkuvõtet käsitlevale lõigule.

Kokkuvõtte alust käsitleva lõigu koostamisel kohaldatakse järgmisi nõudeid.

*Tabel 6.3-3A*

| Liik | Nõutav kirjeldus |
| --- | --- |
| Olulise väärkajastamise esinemine | Kirjeldage ja hinnake väärkajastamise finantsmõju, kui oluline väärkajastamine on seotud konkreetsete summadega finantsaruannetes (sh avalikustatud kvantitatiivne info). Kui see on teostamatu, märkige, et finantsmõju suurust ei saa hinnata. |
| Kui oluline väärkajastamine on seotud avalikustatud kirjeldava infoga:   * selgitage, kuidas finantsaruannetes avaldatud info on väärkajastatud; * viidake finantsaruannete lisale, milles seda teemat on ulatuslikumalt käsitletud (kui vajalik). |
| Kui informatsioon on välja jäetud:   * kirjeldage nõutud, kuid väljajäetud informatsiooni olemust; * lisage väljajäetud info (kui see on teostatav), välja arvatud juhul, kui see on õigusnormide kohaselt keelatud. |
| **Suutmatus saada piisavat asjakohast tõendusmaterjali** | Kirjeldage tõendusmaterjali saamise suutmatuse asjaolusid ja põhjuseid. |
| Viidake teemat puudutavale ulatuslikumale käsitlusele finantsaruannete lisas (kui vajalik). |

Modifitseeritud kokkuvõtte näited on esitatud [lisas I](#_APPENDIX_I).

# LISA A

## JUHENDIS KASUTATUD TERMINITE KIRJELDUS

Järgmised terminid ja kirjeldused sisalduvad standardis ISRE 2400 (muudetud).

| Termin | Kirjeldus |
| --- | --- |
| [Analüütilised protseduurid](#AnaPro2) | Finantsinformatsiooni hindamine nii finants- kui ka mittefinantsinformatsioonis esinevate eeldatavate suhete analüüsi kaudu. Analüütilised protseduurid hõlmavad ka selliste kõikumiste või suhete tuvastamiseks vajalikke uurimisi, mis ei ole muu asjassepuutuva informatsiooniga kooskõlas või erinevad märkimisväärselt eeldatavatest väärtustest. |
| [Töövõtu risk](#ER2) | Risk, et praktiseerija sõnastab mitteasjakohase kokkuvõtte, kui finantsaruanded on oluliselt väärkajastatud. |
| [Üldotstarbelised finantsaruanded](#GPFS2) | Finantsaruanded, mis on koostatud kooskõlas üldotstarbelise raamistikuga. |
| [Üldotstarbeline raamistik](#GPF2) | Finantsaruandluse raamistik, mis on kavandatud vastama väga erinevate kasutajate ühistele finantsinformatsiooni vajadustele. Finantsaruandluse raamistik võib olla õiglase esitusviisi raamistik või vastavuse raamistik. |
| [Järelepärimine](#Inquiry2) | Järelepärimine tähendab informatsiooni hankimist informatsiooni omavatelt isikutelt nii majandusüksuses kui ka sellest väljaspool. |
| [Piiratud kindlus](#LimitedA2) | Kindlus, mis saadakse, kui töövõtu riski on vähendatud töövõtu tingimustes aktsepteeritava tasemeni, kuid see risk on siiski suurem kui põhjendatud kindlustandva töövõtu korral, ja mida kasutatakse kokkuvõtte sõnastamiseks kooskõlas käesoleva ISREga. Praktiseerija saab vastuvõetava kindluse siis, kui tõendusmaterjali kogumise protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse kombinatsioon on vähemalt piisav. Praktiseerija saadud kindlus on vastuvõetav siis, kui see võib suurendada ettenähtud kasutajate usaldust finantsaruannete suhtes. |
| [Praktiseerija](#Practitioner2) | Kutseline arvestusekspert avalikus kutsealases tegevuses. See termin hõlmab töövõtupartnerit või teisi töövõtumeeskonna liikmeid või vajaduse korral audiitorettevõtjat. Kui ISRE näeb sõnaselgelt ette, et teatavat nõuet või kohustust peab täitma töövõtupartner, kasutatakse termini „praktiseerija“ asemel pigem terminit „töövõtupartner“. Termineid „töövõtupartner“ ja „audiitorettevõtja“ tuleb lugeda nii, nagu need viitaksid samaväärsetele avaliku sektori isikutele/asutustele (kui see on asjassepuutuv). |
| [Kutsealane otsustus](#Professjud2) | Asjassepuutuva väljaõppe, teadmiste ja kogemuste kasutamine teadlike otsuste tegemisel ülevaatuse töövõtu tegevussuuna määramisel kindlustandvate töövõttude, arvestus- ja eetikastandardite kontekstis. |
| [Asjassepuutuvad eetikanõuded](#Relethic2) | Eetikanõuded, mida töövõtumeeskond peab ülevaatuse töövõtte läbi viies järgima. Need nõuded sisaldavad tavaliselt rahvusvahelise arvestusekspertide eetikastandardite komitee *kutseliste arvestusekspertide eetikakoodeksi* (IESBA koodeks) A ja B osa ning piiravamaid riiklikke nõudeid. |
| [Eriotstarbelised finantsaruanded](#SPFS2) | Finantsaruanded, mis on koostatud kooskõlas eriotstarbelise raamistikuga. |

**Muud terminid**

Lisaks eespool kirjeldatud terminitele, mis on sätestatud ISRE 2400 (muudetud) lõikes 17, kasutatakse käesolevas juhendis palju muid termineid.

Järgmised terminid ja kirjeldused sisalduvad ISQC 1 ja ISAde terminite sõnastikus.

|  |  |
| --- | --- |
| Termin  *(Allikas)* | Kirjeldus |
| **[Arvestushinnang](#Accest2)** *(terminite sõnastik)* | Rahalise summa ligikaudne hinnang täpsete mõõtmisvahendite puudumise korral. Seda terminit kasutatakse õiglases väärtuses mõõdetud summa puhul, kui esineb hindamise ebakindlus, nagu ka muude hindamist nõudvate summade puhul. |
| **[Töövõtumeeskond](#Engteam2)**  *(terminite sõnastik)* | Kõik töövõttu läbiviivad partnerid ja töötajad ja audiitorettevõtja või võrgustikku kuuluva audiitorettevõtja poolt sellesse töövõttu kaasatud isikud, kes töövõtu juures protseduure teostavad. See ei hõlma audiitorettevõtja või võrgustikku kuuluva audiitorettevõtja kaasatud väliseksperte. |
| [**Viga**](#Error2)*(terminite sõnastik)* | Finantsaruannete tahtmatu väärkajastamine, sealhulgas mõne summa välja jätmine või info avalikustamata jätmine. |
| [**Pettus**](#Fraud2)*(terminite sõnastik)* | Tahtlik tegu ühe või enama isiku poolt juhtkonna, valitsemisülesandega isikute, töötajate või kolmandate osapoolte hulgast, millega kaasneb ebaõiglase või ebaseadusliku eelise omandamine kavaluse kasutamise kaudu. |
| [**Tegevuse jätkuvuse eeldus**](#GC2)*(ISA 570 lõige 2)* | Tegevuse jätkuvuse eelduse kohaselt vaadeldakse majandusüksust äritegevust jätkavana ettenähtava tuleviku jooksul. Üldotstarbelised finantsaruanded koostatakse tegevuse jätkuvuse alusel, välja arvatud juhul, kui juhtkond kavatseb kas majandusüksuse likvideerida või lõpetada selle tegevused või tal puudub sellele realistlik alternatiiv. |
| **[Olulisus](#Materiality2)** *(ISA 200 lõige 6)* | Väärkajastamisi, kaasa arvatud väljajätmisi, peetakse oluliseks siis, kui nende puhul võib põhjendatult eeldada, et nad kas eraldi või üheskoos mõjutavad majandusotsuseid, mida kasutajad finantsaruannete põhjal teevad. |
| [**Väärkajastamine**](#Misstatement2)*(terminite sõnastik)* | Erinevus aruandes avaldatud finantsaruande kirje summa, klassifikatsiooni, kajastamise või avalikustatava informatsiooni ning summa, klassifikatsiooni, kajastamise või avalikustatava informatsiooni vahel, mis on nõutav, et antud kirje oleks kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga. Väärkajastamised võivad tekkida veast või pettusest.  Kui audiitor avaldab arvamust selle kohta, kas finantsaruanded annavad õige ja õiglase ülevaate või kajastavad õiglaselt kõikides olulistes osades, sisaldavad väärkajastamised samuti summade, klassifikatsioonide, kajastamiste või avalikustatava informatsiooni neid muudatusi, mis audiitori otsustuse kohaselt on finantsaruannetes vajalikud selleks, et need annaksid õige ja õiglase ülevaate või kajastaksid õiglaselt kõikides olulistes osades. |
| [**Juhtkond**](#Manage2)*(terminite sõnastik)* | Majandusüksuse tegevuste läbiviimise eest vastutav(ad) isik(ud). Teatavates jurisdiktsioonides kuuluvad teatud majandusüksuste juhtkonda kõik või osa valitsemisülesandega isikutest – näiteks juhatuse täitevliikmed või omanik-juht. |
| [**Seotud osapool**](#RP2)*(terminite sõnastik)* | Seotud osapool on tavaliselt määratletud rakendatavas finantsaruandluse raamistikus. Seotud osapool on näiteks:   * isik või muu majandusüksus, mis omab kas otseselt või kaudselt kontrolli või märkimisväärset mõju aruandva majandusüksuse üle; * muu majandusüksus, mille üle aruandev majandusüksus omab kas otseselt või kaudselt kontrolli või märkimisväärset mõju või * muu majandusüksus, mis on aruandva majandusüksusega ühise kontrolli all alljärgneva kaudu:  1. ühine kontrolliv omanikering; 2. omanikud, kes on lähemad pereliikmed, või 3. ühine võtmejuhtkond.   Riiklikult (see on riiklik, regionaalne või kohalik omavalitsus) ühise kontrolli all olevaid majandusüksusi ei peeta siiski seotuks, välja arvatud juhul, kui nad teostavad märkimisväärseid tehinguid või jagavad üksteisega märkimisväärses ulatuses ressursse. |
| [**Valitsemisülesandega isikud**](#TCWG2)  *(terminite sõnastik)* | Majandusüksuse strateegilise suunamise ja majandusüksuse arvestuskohuslusega seotud kohustuste järelevalve eest vastutav(ad) isik(ud) või organisatsioon(id) (näiteks ettevõtte haldur). Nimetatud kohustused hõlmavad järelevalvet finantsaruandlusprotsessi üle. Teatavates jurisdiktsioonides ja teatavate majandusüksuste puhul võivad valitsemisülesandega isikute hulka kuuluda ka juhtkonda kuuluvad isikud – näiteks era- või avaliku sektori majandusüksuse valitsemisorgani tegevliikmed või omanik-juht. |
| [Eriotstarbeline raamistik](#SPF2)  *(terminite sõnastik)* | Finantsaruandluse raamistik, mis on kavandatud vastama konkreetsete kasutajate finantsinformatsiooni vajadustele. Finantsaruandluse raamistik võib olla õiglase esitusviisi raamistik või vastavuse raamistik. |

# LISA B

## KLIENDI AKTSEPTEERIMISE / KLIENDISUHTE JÄTKAMISE KONTROLLNIMEKIRI

PEL = protseduur edukalt lõpuleviidud

| Töövõtu riski hindamine | Vastus ja märkused | Töö-paber | PEL? (ja/ei) (initsiaalid) | |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **1. Kvaliteedikontroll** Kas selle töövõtu aktsepteerimine oleks vastuolus audiitorettevõtja kvaliteedi tagamise mõne põhimõttega? |  |  | |  |
| **2. Juhtkonna ausus** Tehke järelepärimine sündmuste või asjaolude kohta, mis seavad kahtluse alla juhtkonna või valitsemisülesandega isikute aususe. Kaaluge järgmist:   * eetika- või õigusnõuete rikkumised; * halb maine aususe, eetika või eetilise käitumise osas; * eelmiste töövõttude käigus tekkinud probleemid; * ebaseaduslikku tegevust või pettust puudutavad väited ajakirjanduses või internetis; * juhtkonna erapoolikus seoses hinnangute või avalikustamata jäetud seotud osapooltega; * halb suhtumine kontrolli või arvestuse pidamisse; * pooleliolevad uurimismenetlused; * tihedad sidemed isikute/ettevõtetega, kelle eetika on küsitav. |  |  | |  |
| **3. Eelmine audiitor**   * Kuidas on tulevane klient põhjendanud audiitori väljavahetamist? * Kas mõni teine audiitor on hiljuti keeldunud tulevast klienti teenindamast? Kui on, siis miks? * Kas eelmise audiitori tööpaberitega on tutvutud?  Kui on, siis kirjeldage tuvastatud asjaolud, mis mõjutavad töövõtu aktsepteerimist. Kui ei ole, siis selgitage põhjuseid. |  |  | |  |
| **4. Töövõtu riskitegurid** Tehke kindlaks, kas esineb riske, mis mõjutaksid töövõtu aktsepteerimist. Kaaluge järgmist:   * kahtlused majandusüksuse tegutsemise jätkamise suutlikkuse suhtes; * finantsaruannete kasutajad; * tööstusharu negatiivsed suundumused; * osalemine riskantsetes äriettevõtmistes: * puudulikud arvestussüsteemid ja -andmed; * meedia suur huvi majandusüksuse ja selle juhtimise vastu; * ebarealistlikud aruandlustähtajad; * ebaharilikud või liiga keerulised ettevõtte-/tegevusstruktuurid või tehingud; * suutlikkus maksta õiglast tasu. |  |  | |  |
| **5. Audiitorettevõtja pädevus** Kas audiitorettevõtjal on töövõtu lõpuleviimiseks vajalikud ressursid? Kaaluge järgmist:   * asjakohaste kogemuste ja tööstusharuspetsiifiliste teadmistega töötajate olemasolu ettevõttes; * välisekspertide kasutamine (vajaduse korral); * sobiva kvalifikatsiooniga töövõtu kvaliteedi kontrollülevaataja olemasolu (kui see on audiitorettevõtja poliitika kohaselt nõutud). |  |  | |  |
| **6. Sõltumatus**   * Kas on kindel, et puuduvad mis tahes keelud, mille tõttu audiitorettevõtja või mõni tema töötaja ei saa töövõttu läbi viia? * Kas on kindel, et audiitorettevõtja sõltumatus ei ole märkimisväärselt ohustatud? Ohtude kindlakstegemise korral kirjeldage rakendatud kaitseabinõude olemust. |  |  | |  |
| **7. Töövõtu eeltingimused**   * Kas finantsaruannete koostamisel tuleb kasutada rakendatavat finantsaruandluse raamistikku? * Kas juhtkond on kinnitanud, et tunnustab ja mõistab oma vastutust:  1. selle eest, et finantsaruanded koostatakse kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga; 2. sisekontrolli eest, mida juhtkond peab vajalikuks selleks, et finantsaruanded oleksid oluliste, kas pettusest või veast tingitud väärkajastamisteta, ja 3. selle eest, et annab praktiseerijale:  * juurdepääsu kogu informatsioonile, mis on finantsaruannete koostamisel asjassepuutuv, ja * piiramatu juurdepääsu isikutele majandusüksuses, kellelt praktiseerija arvates on vaja saada tõendusmaterjali? * Kui töövõtt aktsepteeritakse, siis kas töövõtukirja on küsitud, kas allkirjastatud töövõtukiri on saadud ja faili lisatud (enne töövõtu alustamist)? |  |  | |  |
| **8. Muud nõutud protseduurid (täpsustage)** |  |  | |  |
| Eespool hangitud info põhjal tuleks seda töövõttu hinnata järgmiselt (tõmmake õigele variandile ring ümber):  **madal risk keskmine risk kõrge risk mitteaktsepteeritav**  Märkused: | | | | |
| Kas selle töövõtu puhul on töövõtu kvaliteedi kontrollülevaataja vajalik? **JAH EI** | | | | |
| Olen lugenud eespool esitatud küsimuste vastuseid ja nõustun kokkuvõttega.  Koostaja: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Kuupäev: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  Ülevaataja: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Kuupäev: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ | | | | |

# LISA C

## TÖÖVÕTUKIRJA NÄIDIS

**Märkus:** see kiri põhineb standardis ISRE 2400 (muudetud) esitatud näidisel. Lisatud tekst on esitatud kaldkirjas ja sulgudes.

*[KIRJAPÄIS]*

*[Kuupäev]*

*[Juhtkonna või valitsemisülesandega isikute asjakohasele esindajale, kes on volitatud majandusüksuse nimel alla kirjutama]*

*[Isik*

*Majandusüksuse nimi  
Tänava nimetus, maja ja korteri number   
Linn, riik]*

Lugupeetud \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Te olete meilt taotlenud *[majandusüksuse nimi]* üldotstarbeliste finantsaruannete ülevaatust. Kõnealused finantsaruanded hõlmavad finantsseisundi aruannet seisuga *[31. detsember 20XX]*, nimetatud kuupäeval lõppenud aasta koondkasumi aruannet, omakapitali muutuste aruannet ja rahavoogude aruannet ning märkimisväärsete arvestuspoliitikate ja muu selgitava informatsiooni kokkuvõtet. Käesoleva kirjaga kinnitame selle ülevaatuse töövõtu aktsepteerimist ja sellest arusaamist.

Ülevaatus viiakse läbi eesmärgiga teha finantsaruannete kohta meiepoolne kokkuvõte. Kokkuvõte, kui see on modifitseerimata, esitatakse järgmisel kujul:

„Ülevaatuse põhjal ei saanud me teadlikuks millestki sellisest, mis paneks meid uskuma, et finantsaruanded ei esita kõigis olulistes osades õiglaselt äriühingu finantsseisundit *[kuupäev]* seisuga ning tema sel kuupäeval lõppenud aasta finantstulemusi ja rahavoogusid *[või ei anna õiget ja õiglast ülevaadet äriühingu finantsseisundist [kuupäev] seisuga ning tema sel kuupäeval lõppenud aasta finantstulemustest ja rahavoogudest]* kooskõlas *[rakendatava finantsaruandluse raamistikuga].*”

Esitatud järelduse vormi ja sisu võib olla vaja ülevaatuse tähelepanekuid arvesse võttes muuta.

**Meie kohustused**

Ülevaatus viiakse läbi kooskõlas ülevaatuse töövõttude rahvusvahelise standardiga (ISRE) 2400 (muudetud) *Möödunud perioodide finantsaruannete ülevaatuse töövõtud*. ISRE 2400 (muudetud) nõuab meilt kokkuvõtte tegemist selle kohta, kas me oleme saanud teadlikuks millestki sellisest, mis paneks meid uskuma, et finantsaruanded tervikuna ei ole kõigis olulistes osades koostatud kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga. ISRE 2400 kohaselt olema ka kohustatud järgima asjassepuutuvaid eetikanõudeid.

Finantsaruannete ülevaatus kooskõlas ISRE 2400-ga (muudetud) on piiratud kindlustandev töövõtt. Me viime läbi protseduurid, mis peamiselt hõlmavad järelepäringute tegemist juhtkonnale ja teistele isikutele majandusüksuses (nagu asjakohane) ja analüütiliste protseduuride rakendamist, ning hindame hangitud tõendusmaterjali. Samuti viime läbi täiendavad protseduurid, kui saame teada asjaoludest, mis annavad alust arvata, et finantsaruanded tervikuna võivad olla oluliselt väärkajastatud. Need protseduurid viiakse läbi, et võimaldada meil esitada finantsaruannete kohta kokkuvõte kooskõlas ISRE 2400-ga (muudetud). Valitud protseduurid sõltuvad sellest, mida me peame oma kutsealast otsustust rakendades vajalikuks, tuginedes meie arusaamisele *[majandusüksuse nimi]* ja selle keskkonnast ning IFRSidest ja nende rakendamisest majandussektori kontekstis.

Ülevaatus ei ole finantsaruannete audit ja seepärast:

1. on olemas sellevõrra suurem risk kui oleks auditi puhul, et ülevaatusega ei avastata ülevaadatud finantsaruannetes esinevaid väärkajastamisi, kuigi ülevaatus viiakse nõuetekohaselt läbi kooskõlas ISRE 2400-ga (muudetud);
2. finantsaruandeid käsitlevas aruandes nende finantsaruannete ülevaatuse kohta kokkuvõtet tehes toome me sõnaselgelt välja, et finantsaruannete kohta auditiarvamust ei avaldata.

***[Aruande muudatused]***

*Aruande vormi ja sisu võib olla vaja ülevaatuse tähelepanekuid arvesse võttes muuta.*

***[Aruande kasutamine ja levitamine]***

*Ülevaatuse töövõtu aruanne finantsaruannete kohta on ette nähtud kasutamiseks üksnes [majandusüksuse nimi] ja isikutele, kellele see aruanne on konkreetselt adresseeritud. Me ei tee ühelegi kolmandale isikule mingisuguseid esitisi nende finantsaruannete kohta ega vastuta selle eest, kuidas mistahes kolmas isik neid kasutab.*

*Palume, et meie nime kasutatakse ainult meie nõusolekul ja et iga informatsioon, millele oleme lisanud teavituskirjale, avaldatakse koos selle teavituskirjaga, välja arvatud juhul, kui meiega on kokku lepitud teisiti.*

***[Finantsaruannete lisamine aastaaruandele või avaldamine veebilehel]***

*Juhtkond vastutab finantsaruannete ja aastaaruandes või muus avalikus (elektroonilises või paberkandjal) dokumendis sisalduva muu seotud informatsiooni täpse taasesitamise eest. See hõlmab viidet meie poolt ülevaadatud finantsaruannete täielikule tekstile või kokkuvõttele. Me ei ole kohustatud lugema teie veebilehel avaldatud informatsiooni ega kaaluma elektrooniliselt avaldatud muu informatsiooni kooskõla algdokumendiga.*

*Kui meie ülevaatuse töövõtu aruanne (või meie aruandele osutav viide) kavatsetakse taasesitada või avaldada aastaaruandes või muus dokumendis, sealhulgas elektroonilises dokumendis või veebilehel, tuleb taasesitatava või avaldatava dokumendi terviktekst esitada meile aegsasti, et me saaksime selle enne avaldamisprotsessi algust üle vaadata.*

**Juhtkonna kohustused**

Ülevaatus viiakse läbi, tuginedes sellele, et [*juhtkond ja valitsemisülesandega isikud (nagu asjakohane)*] tunnistavad ja saavad aru, et nad vastutavad alljärgneva eest:

1. finantsaruannete koostamine ja õiglane esitamine kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga;
2. sisekontroll, mida juhtkond peab vajalikuks selliste finantsaruannete koostamise võimaldamiseks, mis on oluliste, kas pettusest või veast tingitud väärkajastamisteta, ja
3. meile alljärgneva tagamine:
   1. juurdepääs kogu informatsioonile, millest juhtkond on teadlik ja mis on finantsaruannete koostamisel ja õiglasel esitamisel asjassepuutuv, näiteks andmed, dokumentatsioon ja muud materjalid;
   2. lisateave, mida me võime juhtkonnalt ülevaatuse eesmärgil nõuda, ja
   3. piiramata juurdepääs isikutele *[majandusüksuse nimi]*, kellelt meie arvates on vaja saada tõendusmaterjali.

Ülevaatuse osana nõuame *[juhtkonnalt ja valitsemisülesandega isikutelt (nagu asjakohane)]* kirjalikku kinnitust ülevaatusega seoses meile tehtud esitiste kohta.

***[Tabelite koostamine]***

*Me saame aru, et [teie] või [teie töötajad] koostate meile esitamiseks teatavad tabelid ja otsite välja kindlaksmääratud dokumendid enne meie töövõtu planeeritud algust 14. veebruaril 20XX.*

*Nõutud tabelid ja dokumendid on järgmised:*

*[(a) tabelid ja analüüsid ja]*

*[(b) muud kindlaksmääratud dokumendid.]*

*See lihtsustab meie tööd ja aitab vähendada meie kulusid. Kui te neid tööpabereid või dokumente õigel ajal ei esita, võib see meie teenuseid takistada ja sundida meid oma teenuseid peatama või töövõtust taanduma.*

***[Tööpaberid]***

*Meie poolt töövõtu käigus koostatud tööpaberid, failid, muud materjalid ja aruanded ning teostatud töö on meie ettevõtte omand, mis kujutab endast konfidentsiaalset informatsiooni ning mida me säilitame kooskõlas oma ettevõtte põhimõtete ja protseduuridega.*

***[Failiga tutvumine]***

*Vastavalt kutse-eeskirjadele (ja meie ettevõtte poliitikale) võivad praksist kontrollivad isikud ja teised meie töövõtu faili üle vaatavad isikud meie kliendi failid perioodiliselt üle vaadata, et tagada meie kooskõla oma kutsestandardite ja ettevõtte standarditega. Faili ülevaatajad on kohustatud tagama kliendi informatsiooni konfidentsiaalsuse.*

***[Vaidluste lahendamine]*** *(kui see on kohalike nõuete alusel lubatud)*

*Te olete nõus alljärgnevaga:*

1. *kõik vaidlused, mis võivad käesoleva töövõtu tähenduse, läbiviimise või jõustamisega seoses tekkida, püütakse enne kohtuvaidluse algatamist lahendada lepituse teel ja*
2. *te osalete lepitusprotsessis heas usus, niipea kui töövõtu mistahes osapool on esitatud kirjaliku lepitustaotluse.*

*Käesoleva töövõtu tulemusena algatatud lepitusmenetlust haldab [lepitusorganisatsiooni nimi] kooskõlas oma lepituseeskirjadega \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ seaduste alusel. Lepitusmenetluse kulud jagatakse võrdselt osalevate poolte vahel.*

***[Hüvitis]***

*[Kontrollige, kas selle hüvitist käsitleva sätte sõnastus on lubatud ja kui on, siis kas see on kooskõlas kohalike eeskirjade ja õigusnormidega. Samuti kaaluge õigusnõu saamist.]*

*[Majandusüksuse nimi] nõustub hüvitama ja kaitsma (meie palgatud ja juhendatud kaitsjat kasutades) meie ettevõtet (ja selle partnereid, agente või töötajaid) kõigi kahjude, kulude (sh advokaaditasud), kahjutasude, nõuete, nõudmiste ja vastutuse eest, mis tulenevad alljärgnevast või on alljärgneva tagajärg:*

1. *[majandusüksuse nimi] (või selle direktorid, ametnikud, agendid või töötajad) rikub (rikuvad) [majandusüksuse nimi] poolt käesolevaga kokkulepitud klausleid, sealhulgas – piiramata seejuures eelöeldu üldist olemust – kuritarvitab või levitab loata meie töövõtu aruannet või meie aruandes viidatud finantsaruandeid või mis tahes muud töötulemust, mille meie ettevõte on teile kättesaadavaks teinud;*
2. *meie poolt käesoleva töövõtu raames osutatud teenused, kui pädeva jurisdiktsiooni kohus ei leia, et sellised kahjud, kulud ja kahjutasud tulenevad meie ettevõtte hooletusest. Juhul kui küsimus lahendatakse kohtuväliselt, lepime ühiselt kokku teie ettevõtte makstava hüvitise suuruse.*

***[Tähtaeg]***

*Me teeme kõik mõistlikud jõupingutused, et viia käesolevas kirjas kirjeldatud töövõtt kokkulepitud tähtajaks lõpule. Me ei vastuta siiski töövõtu ebaõnnestunud või viivitusega lõpuleviimise eest, kui see tuleneb põhjustest, mille üle meil puudub kontroll, sealhulgas sellest, et [majandusüksuse nimi] ei ole oma kohustusi õigeaegselt täitnud.*

***[Tavapärastel tunnitasumääradel põhinevad tasud]***

*Meie tasud põhinevad meie tavapärastel tunnitasumääradel, pluss meie poolt makstud otsesed kulud ja kohaldatavad maksud, ja need tuleb maksta kohe arve esitamisel. Täiendavate teenuste eest makstavad tasud lepitakse eraldi kokku.*

*[või]*

***[Tasude hinnang]***

*Meie hinnangu kohaselt on nende teenuste eest meile makstavad tasud kokku [summa] eurot ülevaatuse töövõtu eest pluss [summa] eurot meie poolt makstud otseste kulude eest (lisanduvad kohaldatavad maksud). See hinnang põhineb eeldusel, et teie töötajad teevad meiega koostööd ja ei ilmne ootamatuid asjaolusid.*

*Kui me vajame märkimisväärselt palju lisaaega, arutame põhjused teiega läbi ja lepime enne täiendavate kulude tegemist kokku muudetud tasu.*

*Arved esitatakse jooksvalt töö käigus ja need tuleb koheselt tasuda.*

***[Käsiraha]***

*Me palume teil maksta meile enne, kui alustame teenuste osutamist, käsiraha [summa] eurot. Käsiraha arvestatakse meie lõpparvest maha ja kasutamata osa makstakse teile tagasi, niipea kui meile on makstud kõik käesoleva töövõtuga seotud tasud ja kulud.*

***[Arvete esitamine]***

*Meie tasusid ja kulusid sisaldav arve esitatakse teile kord kuus ja see tuleb koheselt tasuda. Kui arvet ei tasuta 30 päeva jooksul pärast arve esitamise kuupäeva, võib seda pidada kohustuste rikkumiseks ja arvele lisatakse viivistasu [number] protsenti kuus. Me jätame endale õiguse oma teenused peatada või käesolevast töövõtust taanduda, juhul kui te olete mõne meie arve puhul jätnud oma kohustused täitmata. Juhul kui teie poolt maksmata summade sissenõudmiseks on vaja kasutada inkassoteenust, nõustute te hüvitama meile inkassoteenuse kulud, sealhulgas advokaaditasud.*

***[Lõpetamine]***

*Kui me otsustame oma teenused arvete tasumata jätmise tõttu või muul käesolevas kirjas nimetatud põhjusel lõpetada, loetakse meie töövõtt lõpuleviiduks lõpetamist käsitleva kirjaliku teatise kuupäeval, isegi kui me ei ole oma aruannet koostanud. Te olete kohustatud hüvitama meile kogu kulutatud aja ja kõik meie poolt makstud kulud kuni lõpetamise kuupäevani.*

***[Riigiasutusele vastamise või õigusmenetluse kulud]***

*Juhul kui me peame kohtukutsele, kohtuotsusele, riigiasutusele või muule õiguslikule menetlusele vastates esitama dokumente ja/või tunnistuse informatsiooni kohta, mis me töövõtu käigus saime ja/või koostasime, olete te nõus hüvitama meile tavapäraste tunnitasumäärade alusel aja, mida me vastamiseks kulutame, ja kõik meie poolt makstud kulud (sh kohaldatavad maksud).*

***[Muud teenused]***

*Lisaks eespool viidatud ülevaatuse töövõtu teenustele koostame me [nagu kohalikul tasandil lubatud] muid eriaruandeid, nagu nõutud. Juhtkond annab nende aruannete koostamiseks vajaliku informatsiooni ja esitab aruanded õigel ajal asjakohastele asutustele.*

*[Märkige üksikasjad muude täiendavate teenuste kohta, mida regulatiivsete nõuetega seoses osutatakse.]*

***[Informatsiooni kasutamine]***

*Meil on juurdepääs kõigile teie valduses olevatele isikuandmetele, mida me töövõtu lõpuleviimiseks vajame. Me osutame oma teenuseid, tuginedes alljärgnevale:*

1. *te annate meie esitise, et juhtkond on hankinud kõik eraelu puutumatust käsitlevate kohaldatavate õigusaktide kohaselt nõutud nõusolekud isikuandmete kogumiseks, kasutamiseks ja avalikustamiseks, ja*
2. *me hoiame kõiki isikuandmeid kooskõlas oma andmekaitse-eeskirjadega.*

***[Infovahetus]***

*Me võime seoses käesoleva töövõtuga vahetada teie või teiste isikutega infot telefoni, faksi, posti, kulleri ja e-posti teel. Kuna esineb võimalus, et mitteasjakohane kolmas isik võib infovahetusse sekkuda või seda kasutada või selle edasi anda või infot ei toimetata kätte nendele isikutele (ja ainult nendele isikutele), kellele see on suunatud, ei saa me tagada, et meie poolt edastatud info toimetatakse nõuetekohaselt kätte ainult selle info adressaadile. Seepärast me kinnitame, et ei vastuta meie poolt käesoleva töövõtu läbiviimisega seoses edastatud info kinnipidamise või mitteasjakohase avalikustamise eest. Sellega seoses olete te nõus, et me ei vastuta kahjude ega kahjutasude eest, mis tulenevad mõnele isikule või majandusüksusele järgmisest: infovahetus, sealhulgas põhjuslik, juhuslik, otsene või kaudne infovahetus, konkreetsed kahjud, näiteks saamatajäänud tulu või oodatud kasum, või konfidentsiaalse või ärisaladuse alla kuuluva informatsiooni avalikustamine või edastamine.*

***[Kokkuvõte]***

*Käesolev töövõtukiri sisaldab asjassepuutuvaid tingimusi, mis reguleerivad töövõttu, mille kohta see on koostatud. Selles kirjas sisalduvad tingimused asendavad kõik varasemad osapooltevahelised või osapoolte poolt antud suulised või kirjalikud esitised ja võetud kohustused. Selles kirjas sätestatud tingimuste oluline muudatus või täiendus jõustub siis, kui on koostatud käesoleva kirja kirjalik muudatus, millele kõik osapooled on alla kirjutanud.*

Palun allkirjastage ja tagastage selle kirja koopia kinnitamaks, et tunnustate finantsaruannete ülevaatuse korraldust, sealhulgas meie vastavaid kohustusi, ja olete nendega nõus.

Täname teid võimaluse eest *[osutada teenust / jätkata teenuse osutamist]* teie ettevõttele.

Lugupidamisega

(allkiri) \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Tunnustanud ja nõustunud *[majandusüksuse nimi]* nimel:

(allkiri) \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  
 *[Adressaadi nimi ja ametinimetus]*

Kuupäev \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

# LISA D

## MAJANDUSÜKSUSEST ARUSAAMISE KONTROLLNIMEKIRI

PEL = protseduur edukalt lõpuleviidud

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Majandusüksusest arusaamine, et tuvastada finantsaruannete valdkonnad, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised** | | **Märkused** | **Töö-paber** | | **PEL? (ja/ei)**  **(initsiaalid)** |
| **Valdkonnad, mida tuleb käsitleda** | | | | | |
| 1. | Asjassepuutuv tööstusharu ning regulatiivsed ja muud välistegurid, sh rakendatav finantsaruandluse raamistik. |  |  |  | |
| 2. | Majandusüksuse olemus, sh:   1. tema tegevus(ed); 2. tema omandi- ja valitsemisstruktuur; 3. investeeringute liigid, mida majandusüksus teeb ja kavatseb teha; 4. majandusüksuse struktuur ja rahastamine ning 5. majandusüksuse eesmärgid ja strateegiad. |  |  |  | |
| 3. | Majandusüksuse arvestussüsteemid ja -andmed. |  |  |  | |
| 4. | Majandusüksuse valitud arvestuspõhimõtted ja nende rakendamine. |  |  |  | |
| **Valdkonnad, mille kohta tuleb teha järelepärimine** | | | | | |
| 1. | **Hinnangud**  Kuidas hinnangud koostatakse?  Milliseid eeldusi kasutatakse toetavas tõendusmaterjalis? |  |  |  | |
| 2. | **Seotud osapooled**  Kes on seotud osapooled?  Kas perioodi jooksul tehti seotud osapoolte vahel tehinguid? Kui tehti, siis mis oli nende tehingute eesmärk?  (*Kaaluge võimalust paluda enne iga töövõtu algust juhtkonnal koostada seotud osapoolte vaheliste tehingute nimekiri.)* |  |  |  | |
| 3. | **Märkimisväärsed sündmused ja tehingud** Kas on esinenud märkimisväärseid, ebaharilikke või keerulisi tehinguid, sündmusi või asjaolusid, mis on mõjutanud (või võivad mõjutada) majandusüksuse finantsaruandeid? Käsitlege järgmist:   1. märkimisväärsed muutused äritegevuses; 2. märkimisväärsed muutused lepingutingimustes, nt rahastamis- ja laenulepingutes või kovenantides; 3. märkimisväärsed arvestuskanded või muud finantsaruannete korrigeerimised; 4. aruandeperioodi lõpus toimunud või kajastatud märkimisväärsed tehingud; 5. eelmiste töövõttude ajal tuvastatud, kuid parandamata väärkajastamiste staatus ja 6. seotud osapoolte vaheliste tehingute või suhete tegelik või võimalik mõju majandusüksusele. |  |  |  | |
| 4. | **Pettus ja õigusnormide mittejärgimine**  Kas on esinenud tegelikku, kahtlustatavat või väidetavat:   1. pettust või ebaseaduslikku tegevust, mis mõjutab majandusüksust; 2. olulisi summasid ja avalikustatavat infot finantsaruannetes otseselt mõjutavate õigusnormide (nt maksu- ja regulatiivsed nõuded) mittejärgimist? |  |  |  | |
| 5. | **Järgnevad sündmused** Kas finantsaruannete kuupäeva ja praktiseerija aruande kuupäeva vahelisel ajal toimub sündmusi, mis nõuavad finantsaruannete korrigeerimist või info avalikustamist? |  |  |  | |
| 6. | **Tegevuse jätkuvus** Kas tegevuse jätkuvusega seoses esineb ebakindlaid asjaolusid? Kui esineb, siis millel põhineb juhtkonna hinnang tegevuse jätkuvuse kohta? |  |  |  | |
| 7. | **Kohustused** Kas on olulisi kohustusi, lepingulisi kohustusi või tingimuslikke asjaolusid, mis mõjutavad majandusüksuse finantsaruandeid, sh seal avalikustatavat infot? |  |  |  | |
| 8. | **Mitterahalised tehingud** Kas vaatlusalusel aruandeperioodil on tehtud olulisi mitterahalisi või tasuta tehinguid? |  |  |  | |
| **Valdkonnad, mille kohta võib teha järelepärimise** | | | | | |
| 1. | **Protokollid ja otsused** Millised on omanike (valitsemisülesandega isikud ja nende komiteed) koosolekutel või muudel koosolekutel vastu võetud otsused, mis võivad mõjutada finantsaruandeid? |  |  |  | |
| 2. | **Reguleerivad asutused**  Kas majandusüksus on saanud (või kas majandusüksus eeldab, et saab) reguleerivatelt asutustelt infot, mis võib mõjutada finantsaruandeid? |  |  |  | |
| 3. | **Lahknevused** Selgitage kindlakstehtud lahknevused muude juhtkonnale esitatud järelepärimiste, analüütiliste protseduuride või ülevaadatud tõendusmaterjaliga võrreldes. |  |  |  | |

Koostaja: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Kuupäev: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Ülevaataja: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Kuupäev: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

# LISA E

## ANALÜÜTILISTE PROTSEDUURIDE NÄITED

|  |
| --- |
| **Raha** |
| Võrrelge raha saldot kokku ja muutusi üksikutes rahasaldodes võrreldes eelmise perioodiga.  Paluge selgitada ootamatuid saldosid ja märkimisväärseid muutusi. |
| **Nõuded ostjatele** |
| * Tuginedes tulude muutusele võrreldes eelmise perioodiga, kujundage käesoleva perioodi nõuete saldo ootused. * Võrrelge nõuete iga liiki (nt nõuded äritegevusest, käibemaksunõuded või muud nõuded) eelmise perioodiga. * Arvutage nõuetele vastav müügipäevade arv (kui see on mõttekas). Võrrelge tulemusi eelmise perioodiga ja maksetingimustega. * Võrrelge ebatõenäoliselt laekuvate nõuete kulu ja müügitulu suhtarvu eelmise perioodiga. * Paluge selgitada ootamatuid saldosid ja märkimisväärseid muutusi. * Eelmiste punktide tulemuste põhjal kaaluge, kas tuleks teostada muid ülevaatuse protseduure. * Kui täiendavad protseduurid on nõutavad, kaaluge järgmist:  1. analüütiliste protseduuride pikendamine eelmisele kolmele või neljale aastale, et mõista arengusuundi, ja 2. müügi analüüsimine kuude, klientide jne lõikes, et mõista muutusi müügisuundumustes ja nende mõju nõuetele. |
| **Lühiajalised investeeringud** |
| Võrrelge alljärgnevat:   * investeeringute kogusumma võrreldes eelmise perioodiga (kokku); * iga investeeringuliigi või -klassi struktuur võrreldes eelmise perioodiga. Vaadake üle majandusüksuse investeerimispoliitika tagamaks, et need investeeringuliigid on lubatud; * Investeeringute keskmine tasuvus võrreldes eelmise perioodiga; * investeeringute efektiivne intressimäär võrreldes selle instrumendi lepingulise intressimääraga.   Paluge selgitada ootamatuid saldosid / märkimisväärseid muutusi ja dokumenteerige oma tähelepanekud. |
| **Laenud ja ettemaksed** |
| Võrrelge alljärgnevat:   * laenud ja ettemaksed võrreldes eelmise perioodiga (kokku); * laenude ja ettemaksete struktuur võrreldes eelmise perioodiga; * efektiivsed intressimäärad võrreldes lepinguliste intressimääradega.   Paluge selgitada ootamatuid saldosid / märkimisväärseid muutusi ja dokumenteerige oma tähelepanekud.  Täpsustage uute või kustutatud laenude ja ettemaksete üksikasjad. |
| **Pikaajalised investeeringud** |
| Võrrelge alljärgnevat:   * pikaajalised investeeringud võrreldes eelmise perioodiga (kokku); * pikaajaliste investeeringute struktuur võrreldes eelmise perioodiga; * pikaajalistest investeeringutest saadud tulu võrreldes eelmise perioodiga, sh dividendid või investori kasumi- või kahjumiosa (kapitaliosaluse meetod).   Paluge selgitada ootamatuid saldosid / märkimisväärseid muutusi ja dokumenteerige oma tähelepanekud. |
| **Põhivara** |
| Võrrelge alljärgnevat:   * põhivara võrreldes eelmise perioodiga (kokku); * põhivara struktuur (maksumus, ostetud ja müüdud põhivara, kasutusest kõrvaldatud põhivara jmt) võrreldes eelmise perioodiga; * põhivara kulum võrreldes eelmise perioodiga; * perioodi jooksul ostetud põhivara võrreldes kinnitatud kapitalieelarvega (kui on olemas).   Paluge selgitada ootamatuid saldosid / märkimisväärseid muutusi ja dokumenteerige oma tähelepanekud. |
| **Varud** |
| Võrrelge järgimisi varudega seotud muutusi või suundumusi:   * varude saldo võrreldes eelmise perioodiga (kokku); * varud asukoha järgi võrreldes eelmise perioodiga; * varude struktuur (toormaterjalid, pooltoodang, valmiskaubad jne) võrreldes eelmise perioodiga; * varude vananemine (pidage meeles, et varude vananemise näitaja vähenemine võib viidata vananenud või ülemäärastele varudele, mille väärtust tuleb vähendada); * kaubakulu ja brutokasum (protsendina müügitulust) viimase kolme eelarveaasta jooksul; * varude käibimine viimase kolme eelarveaasta jooksul; * varude müügipäevade arv.   Paluge selgitada ootamatuid saldosid / märkimisväärseid muutusi ja dokumenteerige oma tähelepanekud.  Eelmiste punktide tulemuste põhjal kaaluge, kas tuleks teostada muid ülevaatuse protseduure. Kui täiendavad protseduurid on nõutavad, kaaluge järgmist:   * analüütiliste protseduuride pikendamine eelmisele kolmele või neljale aastale, et mõista suundumusi, ja * varude taseme, müügitulu ja kaubakulu analüüsimine kuude lõikes, et mõista muutusi varude suundumustes. |
| **Tasumata arved** |
| Võrrelge alljärgnevat:   * tasumata arved ja viitvõlad võrreldes eelmise perioodiga (kokku); * tasumata arvete ja viitvõlgade struktuur (võlad tarnijatele, töötasude kogunenud võlgnevus jne) võrreldes eelmise perioodiga. Kaaluge maksetingimuste muudatuste, allahindluste, suurte uute tarnijate või konkurentsi mõju; * võtmetähtsusega suhtarvud võrreldes eelmiste perioodidega:  1. päevaostude osa tasumata arvetes ([võlad tarnijatele]/[müüdud kaupade maksumus] x 365); 2. likviidsuskordaja ([käibevara/varud]/[lühiajalised kohustused]); 3. lühiajaliste kohustuste kattekordaja ([käibevara]/[lühiajalised kohustused]).   Paluge selgitada ootamatuid saldosid / märkimisväärseid muutusi ja dokumenteerige oma tähelepanekud. |
| **Pikaajalised võlakohustused** |
| Võrrelge alljärgnevat:   * pikaajaliste võlakohustuste saldo kokku võrreldes eelmise perioodiga; * pikaajaliste võlakohustuste struktuur võrreldes eelmise perioodiga; * võtmetähtsusega suhtarvud võrreldes eelmiste perioodidega:  1. omakapitali võlasiduvus ([pikaajalised võlakohustused]/[omakapital kokku]); 2. võlakordaja ([kohustused kokku]/[varad kokku]); 3. intresside kattekordaja ([kasum enne tulumaksustamist ja muid makse]/[intress]).   Paluge selgitada ootamatuid saldosid / märkimisväärseid muutusi ja dokumenteerige oma tähelepanekud. |
| **Tulud ja kulud** |
| Hankige või koostage võrreldavad tabelid kasumiaruande kõigi kirjete kohta grupeerituna ning võrrelge neid eelmise perioodi tabelite ja eelarvega (kui on kättesaadav).  Arvutage muutused ja suhtarvud ning arutage olulisi muutusi võrreldes eelmiste perioodidega ja dokumenteerige need:   * muutused võtmetähtsusega finantssuhtarvudes ja tegevusnäitajates; * muutused müügitulus (kokku) ja müügitulus tegevusalade kaupa (tootevalik, geograafiline piirkond jne); * kaaluge võimalust müügitulu kuude ja/või klientide lõikes võrrelda eelmiste perioodidega; * kauba tagastamised, kreeditarved jne protsendina müügitulust; * brutomarginaalid (kokku) ja brutomarginaalid tegevuste kaupa; * tööjõukulu (kokku); * mahaarvamised töötasudest ja soodustused protsendina tööjõukulust võrreldes varasemate ja seadusega ettenähtud määradega; * kulukirjed peamiste rühmade ja kategooriate kaupa; * kirjetevahelised suhted, nt vahendustasud protsendina müügitulust ja kaupade kätte toimetamisega seotud transpordikulud protsendina ostudest; * intressikulu võrreldes asjaomase laenu keskmise saldo ja kindlaksmääratud intressiga; * muud märkimisväärsed suhtarvud.   Paluge selgitada eespool tuvastatud erinevusi ja dokumenteerige tulemused. |
| **Tulu *(prognoositud summa võrdlemine arvestusandmetes kajastatud summaga)*** |
| Juhul kui tulu komponentide vahel on tuvastatav suhe, kaaluge nn *substantiivse analüütilise protseduuri* teostamist (Tavaliselt kasutatakse seda näiteks korteri renditasude, päevahoiu tasude ja spordiklubi tasude puhul.)   * Tehke kindlaks ühe, kahe ja kolme magamistoaga korterite arv majas. * Tehke järelepärimine iga korteriliigi puhul sel perioodil kinnitatud rendimäärade kohta. * Tehke kindlaks aasta jooksul tühjana seisnud korterite arv ja võrrelge seda eelmise aastaga. * Võrrelge kõigi korterite väljarentimise puhul oodatavat tulu ([korterite arv] x [rendimäär]) ja lahutage tühjana seisnud korterite tõttu saamata jäänud tulu jne. * Võrrelge oodatud müügitulu tegeliku müügituluga.   Paluge selgitada eespool tuvastatud erinevusi ja dokumenteerige tulemused. |

# LISA F

## TEGEVUSE JÄTKUVUST MÕJUTAVAD SÜNDMUSED JA TINGIMUSED

See nimekiri põhineb ISRE 2400 (muudetud) lõikel A93. See ei ole ammendav ja selliste sündmuste või tingimuste märkimisväärsust võivad sageli vähendada muud tegurid.

|  |  |
| --- | --- |
| **Sündmused või tingimused, mis võivad tekitada märkimisväärset kahtlust tegevuse jätkuvuse eelduse suhtes** | |
| **Kategooria** | **Märkused** |
| **Finantstegurid** | |
| 1. Netokohustise või lühiajalise netokohustise positsioon. |  |
| 1. Tähtajalised laenud, mis lähenevad tähtajale, kuid mille pikendamine või tagasimaksmine ei ole realistlik, või liigne lühiajaliste laenude kasutamine pikaajaliste varade rahastamiseks. |  |
| 1. Märgid, mis viitavad võlausaldajate rahalise toetuse lõpetamisele. |  |
| 1. Negatiivsed äritegevuse rahavood möödunud perioodide või tulevaste perioodide finantsaruannetes. |  |
| 1. Ebasoodsad võtmetähtsusega finantssuhtarvud. |  |
| 1. Oluline äritegevuse kahjum või rahavoogude tekitamiseks kasutatud varade väärtuse märkimisväärne vähenemine. |  |
| 1. Võlgnevused või dividendide maksmise katkestamine. |  |
| 1. Suutmatus teha võlausaldajatele õigel ajal makseid. |  |
| 1. Suutmatus täita laenulepingute tingimusi. |  |
| 1. Tarnijate üleminek järelmaksetelt tasumisele tehingute teostamisel. |  |
| 1. Suutmatus hankida äärmiselt tähtsate uute toodete väljatöötamise või muude äärmiselt tähtsate investeeringute jaoks rahastamist. |  |
| **Äritegevusega seotud tegurid** | |
| * + - * 1. Juhtkonna kavatsus majandusüksus likvideerida või äritegevus lõpetada. |  |
| * + - * 1. Juhtkonna võtmetähtsusega liikmete lahkumine, ilma et neid asendataks. |  |
| * + - * 1. Olulise turu, võtmetähtsusega kliendi/klientide, frantsiisi, litsentsi või põhitarnija(te) kaotamine. |  |
| * + - * 1. Probleemid tööjõuga |  |
| * + - * 1. Tähtsate varude nappus. |  |
| * + - * 1. Väga eduka konkurendi esilekerkimine. |  |
| **Muud tegurid** | |
| * + - * 1. Kapitali- ja muude kohustuslike nõuete mittejärgimine. |  |
| * + - * 1. Pooleliolevad kohtu- või reguleeriva asutuse menetlused majandusüksuse suhtes, mille tulemusel võidakse (kui need on edukad) esitada nõuded, mida majandusüksus ei suuda tõenäoliselt rahuldada. |  |
| * + - * 1. Muutused õigusnormides või valitsuse poliitikas, mis eeldatavasti mõjutavad majandusüksust negatiivselt. |  |
| * + - * 1. Katastroofid, mis on nende toimumisel kindlustamata või alakindlustatud. |  |

# LISA G

## NÄIDISFAILI KOOSTAMISE KONTROLLNIMEKIRI

PEL = protseduur edukalt lõpuleviidud

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | | **Märkused** | **Töö-paber** | | **PEL? (ja/ei)**  **(initsiaalid)** |
| **Üldine** | | | | | |
| 1. | **Kvaliteedikontroll** Kas töövõtt viidi läbi kooskõlas audiitorettevõtja kvaliteedikontrollipõhimõtete ja -protseduuridega? |  |  | |  |
| 2. | **Sõltumatus** Kas pärast töövõtu algust on tuvastatud uusi ohte sõltumatusele? Kui on, siis selgitage, kuidas neid käsitleti. |  |  | |  |
| 3. | **Majandusüksusest arusaamine** Kas oleme saanud ja dokumenteerinud piisava arusaamise majandusüksusest ja rakendatavast finantsaruandluse raamistikust, et:   * teha kindlaks finantsaruannete valdkonnad, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised; * anda alus neid valdkondi käsitlevate protseduuride kavandamiseks? |  |  | |  |
| 4. | **Järelepärimised ja analüütilised protseduurid**  Kas kavandatud ja teostatud protseduurid olid piisavad, et saada asjakohane tõendusmaterjal alljärgneva kohta:   * kõik finantsaruannete olulised kirjed, sh avalikustatav info; * finantsaruannete valdkonnad, kus võivad tekkida olulised väärkajastamised? |  |  | |  |
| 5. | **Täiendavad protseduurid**  Kas saime teada asjaolu(de)st, mis andis (andsid) alust arvata, et finantsaruanded võivad olla oluliselt väärkajastatud? Kui saime, siis kas kavandati ja teostati piisavad täiendavad protseduurid, et:   * järeldada, et asjaolu(d) ei põhjusta tõenäoliselt finantsaruannete olulist väärkajastamist, või * teha kindlaks, et asjaolu(d) põhjustab (põhjustavad) finantsaruannete olulist väärkajastamist? |  |  | |  |
| 6. | **Tegevuse jätkuvus** Kas saime teada sündmustest või tingimustest, mis võivad seada kahtluse alla majandusüksuse suutlikkuse jätkata jätkuvalt tegutsevana? Kui saime, siis kas esitasime juhtkonnale järelepärimise kavandatud tulevaste meetmete kohta, hindasime vastuseid ja kujundasime kokkuvõtte majandusüksuse suutlikkuse kohta jätkata jätkuvalt tegutsevana? |  |  | |  |
| 7. | **Protseduuride lõpuleviimine** Kas kõik planeeritud järelepärimised/analüüsid ja nõutavad täiendavad protseduurid on lõpule viidud ning tulemused ja tehtud järeldused tööpaberites dokumenteeritud? |  |  | |  |
| 8. | **Järgnevad sündmused**  Kas saime teada finantsaruannete kuupäeva ja ülevaatuse aruande kuupäeva vahelistest sündmustest, mis nõuavad finantsaruannete kohandamist või info avalikustamist? Kui saime, siis kas palusime juhtkonnal need väärkajastamised parandada või avalikustada finantsaruannetes täiendavat infot? |  |  | |  |
| 9. | **Tuvastatud väärkajastamised**   * Kas juhtkonnal paluti parandada kõik tuvastatud väärkajastamised peale nende, mida peetakse selgelt ebaoluliseks? * Kui juhtkond keeldus tuvastatud väärkajastamisi parandamast, siis kas esitatud põhjendusi peetakse aktsepteeritavaks? |  |  | |  |
| 10. | **Kirjalikud esitised** Kas fail sisaldab juhtkonna allkirjastatud esitiskirja, milles käsitletakse ISRE 2400 (muudetud) lõigetes 61–64 sätestatud nõudeid? |  |  | |  |
| 11. | **Faili ülevaatus**   * Kas kõik tööpaberid on üle vaadatud ning varustatud initsiaalide ja kuupäevaga? * Kas faili ülevaataja päringutele on antud selged vastused? * Kas kõik töövõtuga seotud lõpetamata teemad/küsimused on juhtkonnaga koostöös lahendatud ja nende üksikasjad dokumenteeritud? |  |  | |  |
| 12. | **Infovahetus** Kas oleme edastanud juhtkonnale või valitsemisülesandega isikutele kõik ülevaatuse töövõttu puudutavad asjaolud, mis on meie kutsealase otsustuse kohaselt piisavalt olulised, et väärida nende tähelepanu? |  |  | |  |
| 13. | **Finantsaruande heakskiitmine** Kas juhtkond (ja/või valitsemisülesandega isikud) on aktsepteerinud vastutuse finantsaruannete eest? Kui on, siis märkige palun kuupäev: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ |  |  | |  |
| 14. | **Erinevus eelarvest** Kas kogu töövõtu ajakulu on arvele võetud ja eelarvega võrreldes esinenud märkimisväärseid erinevusi selgitatud? |  |  | |  |
| **Finantsaruande esitusviis ja avalikustatav info** | | | | | |
| 1. | **Saldoandmik**  Kas saldoandmik ja saldode grupeerimine on lõplike finantsaruannetega kooskõlastatud? |  |  |  | |
| 2. | **Finantsaruandluse raamistik** Kas finantsaruannetes kirjeldatakse rakendatavat finantsaruandluse raamistikku selgelt, kasutamata ebatäpset, piiritletud või piiravat sõnastust? |  |  |  | |
| 3. | **Terminoloogia** Kas kasutatud terminoloogia, sh iga finantsaruande pealkiri, on asjakohane? |  |  |  | |
| 4. | **Arvestuspõhimõtted** Kas (valitud ja rakendatud) arvestuspõhimõtted:   * on märkimisväärseid arvestuspõhimõtteid käsitlevas lisas adekvaatselt avalikustatud ja * on rakendatava finantsaruandluse raamistikuga kooskõlas, nendes tingimustes asjakohased ja järjekindlalt rakendatud? |  |  |  | |
| 5. | **Hinnangud**  Kas juhtkonna arvestushinnangud tunduvad olevat põhjendatud? |  |  |  | |
| 6. | **Avalikustatav info**   * Kas finantsaruannetes esitatud informatsioon tundub olevat asjassepuutuv, usaldusväärne, võrreldav ja arusaadav? * Kas finantsaruannetes on avalikustatud adekvaatselt infot, et võimaldada ettenähtud kasutajatel aru saada, millist mõju avaldavad olulised tehingud ja sündmused finantsaruannetes esitatud informatsioonile? * Kas rakendatavas finantsaruandluse raamistikus konkreetselt nõutud infole lisaks on vaja avalikustada täiendavat infot? |  |  |  | |
| 7. | **Õiglase esitusviisi raamistik**   * Kas finantsaruannete üldine esitusviis, struktuur ja sisu on kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga? * Kas finantsaruanded, sh asjaomased lisad, tunduvad kajastavat aluseks olevaid tehinguid ja sündmusi selliselt, et saavutatakse õiglane esitusviis või antakse õige ja õiglane ülevaade (nagu asjakohane) finantsaruannete kui terviku kontekstis? |  |  |  | |
| **Aruandlus** | | | | | |
| 1. | **ISRE 2400 (muudetud) nõuded**  Kas ülevaatuse töövõtu aruande vorm, sisu ja kuupäev on kooskõlas ISRE 2400 (muudetud) nõuetega? |  |  |  | |

Koostaja: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Kuupäev: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Ülevaataja: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Kuupäev:\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

# LISA H

## JUHTKONNA KIRJALIKE ESITISTE NÄIDIS

**Märkus:** võimalik lisatud tekst on esitatud kaldkirjas ja sulgudes.

*[KIRJAPÄIS]*

*[Kuupäev] (ülevaatuse töövõtu aruande kuupäev või sellele väga lähedal asuv kuupäev)*

*[Audiitorettevõte  
Aadress*

*Linn, riik]*

Lugupeetud \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Käesolev esitiskiri esitatakse seoses teie poolt läbi viidud ülevaatusega, mis puudutab *[majandusüksuse nimi]* finantsaruandeid seisuga 31. detsember 20XX ja mille eesmärk on saada piiratud kindlus, eelkõige järelepärimiste ja analüütiliste protseduuride kaudu, selle kohta, kas finantsaruanded tervikuna on vabad olulisest väärkajastamisest.

Me tunnistame, et oleme vastutavad finantsaruannete õiglase esitamise eest kooskõlas *[rakendatava finantsaruandluse raamistikuga]* ning pettuse ja vigade tõkestamiseks ja avastamiseks sisekontrolli kavandamise ja rakendamise eest.

Me saame aru, et teie ülevaatuse protseduurid hõlmavad peamiselt järelepärimisi ja analüütilisi protseduure, mis ei ole kavandatud tuvastamaks (ja nende puhul ei saa tingimata eeldata, et nende abil avastatakse) pettust, puudusi, vigu või muid lahknevusi, kui neid esineb.

Teatavad esitised käesolevas kirjas piirduvad oluliste asjaoludega. Kirjet (olenemata selle rahalisest väärtusest) peetakse oluliseks, kui on tõenäoline, et selle väljajätmine finantsaruannetest või väärkajastamine finantsaruannetes mõjutaks finantsaruannetele tugineva mõistliku isiku otsust.

Me kinnitame, et (meile teadaolevalt, olles teinud järelepärimised, mida pidasime enda asjakohaseks teavitamiseks vajalikuks):

**Finantsaruanded**

1. Me oleme täitnud oma kohustused, mis on esitatud ülevaatuse töövõtu *[kuupäev]* tingimustes, koostada finantsaruanded kooskõlas *[rakendatava finantsaruandluse raamistikuga]*; eelkõige on finantsaruanded esitatud õiglaselt kooskõlas nimetatud raamistikuga.
2. Märkimisväärsed eeldused, mida kasutasime arvestushinnangute [*sh õiglases väärtuses mõõdetud arvestushinnangute]* tegemisel, on põhjendatud.
3. Seotud osapoolte vahelised suhted ja tehingud on asjakohaselt arvestatud ja avalikustatud kooskõlas *[rakendatava finantsaruandluse raamistiku]* nõuetega*.*
4. Kõik sündmused, mis järgnesid finantsaruannete kuupäevale ja mille puhul *[rakendatavas finantsaruandluse raamistikus]* nõutakse kohandamist või avalikustamist, on kohandatud või avalikustatud.
5. Parandamata väärkajastamiste mõju (nii üksikult kui ka koos) finantsaruannetele tervikuna on ebaoluline. Käesolevale esitiskirjale on lisatud parandamata väärkajastamiste nimekiri.
6. *[Muud kirjalikud esitised, mida nõutakse, et toetada finantsaruannete suhtes asjassepuutuvat muud ülevaatuse tõendusmaterjali.]*

**Esitatud informatsioon**

1. Me oleme andnud teile:
2. juurdepääsu kogu informatsioonile, millest oleme teadlikud ja mis on finantsaruannete koostamisel asjassepuutuv (nt andmed, dokumentatsioon ja muud küsimused);
3. täiendava info, mida olete meilt ülevaatuse läbiviimise eesmärgil nõudnud;
4. piiramatu juurdepääsu isikutele majandusüksuses, kellele juurdepääsu pidasite ülevaatuse läbiviimiseks vajalikuks, ja
5. kogu informatsiooni, mis on finantsaruannetes tegevuse jätkuvuse eelduse kasutamise seisukohast asjassepuutuv.
6. Me oleme dokumenteerinud kõik tehingud arvestusandmetes ja need on finantsaruannetes kajastatud.
7. Me oleme avalikustanud teile kogu pettuse või kahtlustatava pettusega seotud informatsiooni, millest oleme teadlikud ning mis mõjutab majandusüksust ja puudutab järgmisi isikuid:
8. juhtkond;
9. töötajad, kellel on sisekontrolli valdkonnas märkimisväärne roll, või
10. teised isikud, kui pettusel võib olla oluline mõju finantsaruannetele.
11. Me oleme avalikustanud teile kogu väidetava või kahtlustatava pettusega seotud informatsiooni, mis mõjutab majandusüksuse finantsaruandeid ja millest teatasid töötajad, analüütikud, reguleerivad asutused või teised isikud.
12. Me oleme avalikustanud teile kõik õigusnormide mittejärgimise või kahtlustatava mittejärgimise teadaolevad juhtumid, mille mõju tuleks finantsaruannete koostamisel arvesse võtta.
13. Me oleme avalikustanud teile majandusüksuse seotud osapoolte isikud ning kõik seotud osapoolte vahelised suhted ja tehingud, millest oleme teadlikud.
14. Me oleme avalikustanud kõik olulised kohustused, lepingulised kohustused ja tingimuslikud asjaolud, mis on mõjutanud või võivad mõjutada majandusüksuse finantsaruandeid.
15. Me oleme kajastanud finantsaruannetes kõik olulised mitterahalised tehingud või tasuta tehingud, mida majandusüksus on vaatlusalusel aruandeperioodil teinud.
16. *[Muud kirjalikud esitised, mida peetakse vajalikuks.]*

Lugupidamisega

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_   
*[Tegevjuhi või samaväärse isiku nimi ja ametinimetus]*

*[Finantsjuhi või samaväärse isiku nimi ja ametinimetus]*

# LISA I

## ARUANDE MODIFITSEERITUD KOKKUVÕTETE NÄIDISED

**Märkus:** aruande pealkiri, adressaat ja nõutavad punktid (nt sissejuhatus, juhtkonna vastutus, praktiseerija vastutus ja ülevaatuse töövõtu olemus) on nendest näidistest välja jäetud.

**A. MÄRKUS(TE)GA kokkuvõte – Suutmatus saada tulude täielikkuse kohta tõendusmaterjali**

**Märkus(t)ega kokkuvõtte alus**

Sarnaselt paljude mittetulundusorganisatsioonidega saab *[mittetulundusorganisatsiooni nimi]* tulu annetustest, mille täielikkust on raske kontrollida. Seetõttu ei saanud me teostada protseduure, mida pidasime annetustest saadud tulu täielikkuse tagamiseks vajalikuks. Meie protseduurid piirdusid seega *[mittetulundusorganisatsiooni nimi]* andmetes kajastatud summadega. Seetõttu ei saanud me kindlaks määrata, kas annetustest saadud tulu, tulemit, *[aastalõpu kuupäev]* lõppenud aasta äritegevuse rahavoogu ning *[aastalõpu kuupäev]* seisuga käibevarasid ja netovarasid oleks vaja korrigeerida.

**Märkus(t)ega kokkuvõte**

Ülevaatuse põhjal, välja arvatud märkus(t)ega kokkuvõtte alust puudutavas lõigus kirjeldatud asjaolu võimalik mõju, ei saanud me teadlikuks millestki sellisest, mis paneks meid uskuma, et juurdelisatud finantsaruanded ei esita kõigis olulistes osades õiglaselt *[…]* (või ei anna õiget ja õiglast ülevaadet *[…]*)*.*

**B. MÄRKUS(TE)GA kokkuvõte – Lahknemine finantsaruandluse raamistiku kohaselt nõutavast poliitikast**

**Märkus(t)ega kokkuvõtte alus**

Nagu finantsaruannete lisas *[number]* märgitud, on ettevõtte pikaajalised nõuded kajastatud soetusmaksumuses, millest on lahutatud ebatõenäoliselt laekuvad nõuded. See kujutab endast lahknemist *[rakendatavast finantsaruandluse raamistikust]*, milles nõutakse pikaajaliste nõuete väärtuse diskonteerimist. Kui juhtkond oleks pikaajaliste nõuete väärtust diskonteerinud, oleks pikaajaliste nõuete saldo vähenenud *[summa]* euro võrra.

Selle tulemusena oleks müügitulu vähenenud *[summa]* euro võrra ning kasum enne tulumaksustamist, tulumaksu kulu ja omakapital oleksid vähenenud vastavalt *[summa]* euro, *[summa]* euro ja *[summa]* euro võrra.

**Märkus(t)ega kokkuvõte**

Ülevaatuse põhjal, välja arvatud märkus(t)ega kokkuvõtte alust puudutavas lõigus kirjeldatud asjaolu võimalik mõju, ei saanud me teadlikuks millestki sellisest, mis paneks meid uskuma, et juurdelisatud finantsaruanded ei esita kõigis olulistes osades õiglaselt *[majandusüksuse nimi]* finantsseisundit seisuga *[kuupäev]* ning sel kuupäeval lõppenud aasta finantstulemusi ja rahavoogusid *(või ei anna õiget ja õiglast ülevaadet [majandusüksuse nimi] finantsseisundist seisuga [kuupäev] ning sel kuupäeval lõppenud aasta finantstulemustest ja rahavoogudest)* kooskõlas *[rakendatava finantsaruandluse raamistiku nimi]*.

**C. VASTUPIDINE kokkuvõte – Läbiv lahknemine rakendatavast finantsaruandluse raamistikust**

**Vastupidise kokkuvõtte alus**

Nagu lisas *[number]* selgitatud, on ettevõte kajastanud teatavad rendilepingud finantsaruannetes kasutusrendina. See kujutab endast lahknemist *[rakendatavast finantsaruandluse raamistikust]*, milles nõutakse nende rendilepingute kajastamist kapitalirendina. Kui ettevõte oleks need rendilepingud kajastanud kapitalirendina, oleks see oluliselt mõjutanud kapitalirendi tingimustel soetatud varade summat, kapitalirendikohustusi, kogukasumit ja jaotamata kasumit.

**Vastupidine kokkuvõte**

Ülevaatuse põhjal, vastupidise kokkuvõtte alust puudutavas lõigus kirjeldatud asjaolu märkimisväärsust arvesse võttes, ei esita konsolideeritud finantsaruanded kõigis olulistes osades õiglaselt *[majandusüksuse nimi...]* finantsseisundit (või ei anna õiget ja õiglast ülevaadet *[majandusüksuse nimi...]* finantsseisundist*.*

**D. Kokkuvõtte tegemisest LOOBUMINE – Läbiv ulatuse piiramine**

**Kokkuvõtte tegemisest loobumise alus**

Ettevõte elas aasta jooksul üle tõsise üleujutuse, mis hävitas suure osa ettevõtte füüsilistest dokumentidest ja arvutibaasist. Kuigi ettevõte on püüdnud süsteeme uuesti üles ehitada ning arvestussüsteeme ja -andmeid taastada, ei saanud me teostada olulisi ülevaatuse protseduure, mida pidasime vajalikuks. Sellest tulenevalt ei saanud me kindlaks määrata, kas *[majandusüksuse nimi]* finantsaruannete puhul oleks olnud vaja teha korrigeerimisi.

**Kokkuvõtte tegemisest loobumine**

Kokkuvõtte tegemisest loobumise alust puudutavas lõigus kirjeldatud asjaolude märkimisväärsuse tõttu ei olnud me suutelised hankima juurdelisatud finantsaruannete kohta kokkuvõtte kujundamiseks piisavat asjakohast tõendusmaterjali. Seetõttu ei esita me nende finantsaruannete kohta kokkuvõtet.

**E. Kokkuvõtte tegemisest LOOBUMINE – Toime on pandud läbiv pettus**

**Kokkuvõtte tegemisest loobumise alus**

Nagu lisas *[number]* kirjeldatud, tuvastas ettevõte olulise pettuse, mille suhtes toimub praegu uurimine. Seni kuni pettuse ulatus ei ole kindlaks määratud, ei ole võimalik kindlaks teha, millised korrigeerimised *[tulud, nõuded ostjatele, varud, kaubakulu või muud valdkonnad]* on finantsaruannete suhtes vajalikud. **Kokkuvõtte tegemisest loobumine**Kokkuvõtte tegemisest loobumise alust puudutavas lõigus kirjeldatud asjaolude märkimisväärsuse tõttu ei olnud me suutelised hankima juurdelisatud finantsaruannete kohta kokkuvõtte kujundamiseks piisavat asjakohast tõendusmaterjali. Seetõttu ei esita me nende finantsaruannete kohta kokkuvõtet.

**Märkus:** nagu IAASB käsiraamatu eessõna kolmandas lõikes märgitud, ei ole IAASB standardid konkreetse riigi kohalike õigusnormide suhtes ülimuslikud. Ülevaatuse aruannet sõnastades tuleb võtta arvesse selle riigi õigusnorme, kus praktiseerija aruande koostab. Seega ei pruugi kõik käesolevas juhendis esitatud näited olla kõikides riikides asjakohased.

