

**RAHUSVAHELINE AUDITEERIMISE STANDARD (EESTI) 701\***  
**PEAMISTE AUDITI ASJAOLUDE KOHTA INFORMATSIOONI ESITAMINE**  
**SÕLTUMATU AUDIITORI ARUANDES**

(Kehtib 15. detsembril 2016 või pärast seda lõppevate perioodide finantsaruannete auditite suhtes)

**SISUKORD**

|  | Lõik    |
|--|---------|
| <b>Sissejuhatus</b>  |         |
| Käesoleva ISA ulatus .....                                 | 1–5     |
| Kehtima hakkamise kuupäev .....                            | 6       |
| <b>Eesmärgid</b> .....                                     | 7       |
| <b>Definitsioon</b> .....                                  | 8       |
| <b>Nõuded</b>  |         |
| Peamiste auditi asjaolude kindlaksmääramine .....          | 9–10    |
| Info esitamine peamiste auditi asjaolude kohta .....       | 11–16   |
| Infovahetus nendega, kelle ülesandeks on valitsemine ..... | 17      |
| Dokumentatsioon .....                                      | 18      |
| <b>Rakendus- ja muu selgitav materjal</b>                  |         |
| Käesoleva ISA ulatus .....                                 | A1–A8   |
| Peamiste auditi asjaolude kindlaksmääramine .....          | A9–A30  |
| Info esitamine peamiste auditi asjaolude kohta .....       | A31–A59 |
| Infovahetus nendega, kelle ülesandeks on valitsemine ..... | A60–A63 |
| Dokumentatsioon .....                                      | A64     |

Rahvusvahelist auditeerimise standardit (ISA) 701 „Peamiste auditi asjaolude kohta informatsiooni esitamine sõltumatu audiitori aruandes” tuleks lugeda koos ISAgaga 200 „Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega”.

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

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

## Sissejuhatus

### Käesoleva ISA ulatus

1. Käesolevas rahvusvahelises auditeerimise standardis (*International Standard on Auditing, ISA*) käsitletakse audiitori kohustust esitada peamiste auditi asjaolude kohta informatsiooni audiitori aruandes. See on ette nähtud käsitlema nii audiitori otsustust, mille kohta tuleks audiitori aruandes infot esitada, kui ka seda, milline on sellise info vorm ja sisu.
2. Peamiste auditi asjaolude kohta info esitamise eesmärk on suurendada audiitori aruande informatiivset väärtust, tagades läbiviidud auditi suurema läbipaistvuse. Peamisi auditi asjaolusid käsitleva informatsiooni esitamisel antakse finantsaruannete ettenähtud kasutajatele („ettenähtud kasutajad”) täiendavat informatsiooni, mis aitab neil aru saada asjaoludest, mis audiitori kutsealase otsustuse kohaselt olid käesoleva perioodi finantsaruannete auditis kõige märkimisväärsemad. Informatsiooni esitamine peamiste auditi asjaolude kohta võib ka aidata ettenähtud kasutajatel aru saada majandusüksusest ja neist valdkondadest, mille puhul on auditeeritud finantsaruannetes tehtud märkimisväärsed juhtkonnapoolsed otsustused. (Vt lõigud A1–A4)
3. Peamisi auditi asjaolusid käsitleva informatsiooni esitamine audiitori aruandes võib ka anda ettenähtud kasutajatele aluse edasiseks suhtluseks juhtkonnaga ja nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, teatavate asjaolude kohta, mis on seotud majandusüksuse, auditeeritud finantsaruannete või läbiviidud auditiga.
4. Audiitori aruandes esitatakse peamisi auditi asjaolusid käsitlev informatsioon pärast seda, kui audiitor on kujundanud arvamuse finantsaruannete kui terviku kohta. Peamiste auditi asjaolude kohta informatsiooni esitamine audiitori aruandes ei:
  - (a) asenda sellise informatsiooni avalikustamist finantsaruannetes, mille avalikustamist nõutakse juhtkonnalt rakendatava finantsaruandluse raamistikuga või mis on muidu vajalik õiglase esitusviisi saavutamiseks;
  - (b) asenda audiitori avaldatavat modifitseeritud arvamust, kui see on konkreetse auditi töövõtu tingimustes nõutav vastavalt ISA-le 705 (muudetud);<sup>1</sup>
  - (c) asenda aruandlust vastavalt ISA-le 570 (muudetud)<sup>2</sup>, juhul kui esineb oluline ebakindlus sündmuste või tingimuste suhtes, mis võivad tekitada märkimisväärset kahtlust majandusüksuse suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana, või
  - (d) ole eraldi arvamus konkreetsete asjaolude kohta. (Vt lõigud A5–A8)
5. Käesolevat ISA rakendatakse börsinimekirja kantud majandusüksuste üldotstarbeliste finantsaruannete tervikkomplektide auditite suhtes ja tingimustes, kus audiitor muidu otsustab esitada audiitori aruandes informatsiooni peamiste auditi asjaolude kohta. Seda ISA rakendatakse ka siis, kui audiitor on seaduse või regulatsiooni kohaselt kohustatud esitama audiitori aruandes informatsiooni peamiste auditi asjaolude kohta.<sup>3</sup> Vastavalt ISA-le 705 (muudetud) on audiitoril siiski keelatud esitada peamisi auditi asjaolusid käsitlevat informatsiooni, kui audiitor loobub arvamuse avaldamisest finantsaruannete kohta, välja arvatud juhul, kui selline aruandlus on seaduse või regulatsiooni kohaselt nõutav.<sup>4</sup>

### Kehtima hakkamise kuupäev

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

### Eesmärgid

7. Audiitori eesmärk on kindlaks määrata peamised auditi asjaolud ja esitada pärast finantsaruannete kohta arvamuse kujundamist informatsioon nende asjaolude kohta, kirjeldades neid audiitori aruandes.

<sup>1</sup> ISA 705 (muudetud) „Arvamuse modifikatsioonid sõltumatu audiitori aruandes”.

<sup>2</sup> ISA 570 (muudetud) „Tegevuse jätkuvus”, lõigud 22–23.

<sup>3</sup> ISA 700 (muudetud) „Arvamuse kujundamine ja aruandlus finantsaruannete kohta”, lõigud 30–31.

<sup>4</sup> ISA 705 (muudetud), lõik 29.

## Definitsioon

8. ISAdes kasutamise otstarbel on järgmisel terminil järgmine tähendus:
- peamised auditi asjaolud – asjaolud, mis audiitori kutsealase otsustuse kohaselt olid käesoleva perioodi finantsaruannete auditis kõige märkimisväärsamad. Peamised auditi asjaolud valitakse välja asjaolude seast, mille kohta vahetati infot nendega, kelle ülesandeks on valitsemine.

## Nõuded

### Peamiste auditi asjaolude kindlaksmääramine

9. Audiitor peab määrama asjaolude seast, mille kohta vahetati infot nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, kindlaks need asjaolud, mis nõudsid auditi läbiviimisel audiitori märkimisväärset tähelepanu. Nende kindlaksmääramisel võtab audiitor arvesse alljärgnevat: (vt lõigud A9–A18)
- valdkonnad, kus on kõrgemad hinnatud olulise väärkajastamise riskid või ISA 315 (muudetud)<sup>5</sup> kohaselt kindlaks tehtud märkimisväärsed riskid; (vt lõigud A19–A22)
  - märkimisväärsed audiitori otsustused seoses valdkondadega, mille puhul on finantsaruannetes tehtud märkimisväärsed juhtkonnapoolsed otsustused, sealhulgas arvestushinnangud, mille puhul on kindlaks tehtud arvestushinnangu suur ebakindlus; (vt lõigud A23–A24)
  - perioodi jooksul toimunud märkimisväärsete sündmuste või tehingute mõju auditile. (Vt lõigud A25–A26)
10. Audiitor peab kindlaks määrama, millised lõigu 9 kohaselt kindlaksmääratud asjaolud olid käesoleva perioodi finantsaruannete auditis kõige märkimisväärsamad ja on seega peamised auditi asjaolud. (Vt lõigud A9–A11, A27–A30)

### Info esitamine peamiste auditi asjaolude kohta

11. Audiitor kirjeldab iga peamist auditi asjaolu, kasutades asjakohast alapealkirja, audiitori aruande eraldi osas pealkirjaga „Peamised auditi asjaolud”, välja arvatud lõigus 14 või 15 nimetatud tingimuste rakendamisel. Audiitori aruande selle osa sissejuhatuses tuleb märkida, et:
- peamised auditi asjaolud on asjaolud, mis audiitori kutsealase otsustuse kohaselt olid [käesoleva perioodi] finantsaruannete auditis kõige märkimisväärsamad, ja
  - neid asjaolusid käsitleti finantsaruannete kui terviku auditi kontekstis ja asjaomase audiitori arvamuse kujundamisel ning audiitor ei esita nende asjaolude kohta eraldi arvamust. (Vt lõigud A31–A33)

### *Peamised auditi asjaolud ei asenda modifitseeritud arvamuse avaldamist*

12. Audiitor ei esita audiitori aruande osas „Peamised auditi asjaolud” informatsiooni asjaolu kohta, kui audiitor oleks selle asjaolu tulemusena kohustatud modifitseerima oma arvamust vastavalt ISA-le 705 (muudetud). (Vt lõik A5)

### *Üksikute peamiste auditi asjaolude kirjeldus*

13. Iga peamise auditi asjaolu kirjeldus audiitori aruande osas „Peamised auditi asjaolud” peab sisaldama viidet sellega seotud avalikustatud informatsioonile (kui on) finantsaruannetes ja selgitama: (vt lõigud A34–A41)
- miks seda asjaolu peeti auditis üheks kõige märkimisväärsemaks ja määrati seetõttu kindlaks peamise auditi asjaoluna ja (vt lõigud A42–A45)
  - kuidas seda asjaolu auditi käigus käsitleti. (Vt lõigud A46–A51)

<sup>5</sup> ISA 315 (muudetud) „Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine majandusüksusest ja selle keskkonnast arusaamise kaudu”.

*Tingimused, mille korral peamise auditi asjaoluna kindlaks määratud asjaolu kohta ei esitata infot audiitori aruandes*

14. Audiitor kirjeldab iga peamist auditi asjaolu audiitori aruandes, välja arvatud juhul, kui: (vt lõigud A53–A56)
  - (a) seaduse või regulatsiooni kohaselt on keelatud avalikustada asjaolu kohta informatsiooni või (vt lõik A52)
  - (b) äärmisel erandlikel juhtudel audiitor otsustab, et asjaolu kohta ei tohiks audiitori aruandes infot esitada, sest põhjendatult võib eeldada, et selle kahjulikud tagajärjed kaaluvad üles sellise info esitamise kasu avalikes huvides. Seda ei rakendata, kui majandusüksus on avalikustanud asjaolu käsitleva informatsiooni.

*Peamiste auditi asjaolude kirjelduse ja audiitori aruande muude kohustuslike elementide vaheline seos*

15. Asjaolu, mille tulemusena avaldatakse modifitseeritud arvamus vastavalt ISA-le 705 (muudetud), ja oluline ebakindlus seoses sündmuste või tingimustega, mis võivad tekitada märkimisväärset kahtlust majandusüksuse suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana vastavalt ISA-le 570 (muudetud), on oma olemuselt peamised auditi asjaolud. Sellistes tingimustes ei kirjeldata neid asjaolusid siiski audiitori aruande osas „Peamised auditi asjaolud” ja lõikude 13–14 nõudeid ei rakendata. Audiitor peab pigem tegema järgmist:
  - (a) andma selle asjaolu (nende asjaolude) kohta aru kooskõlas rakendatava(te) ISA(de)ga ja
  - (b) lisama osasse „Peamised auditi asjaolud” viite osale „Märkus(t)ega (vastupidise) arvamusel alus” või osale „Tegevuse jätkuvusega seotud oluline ebakindlus”. (Vt lõigud A6–A7)

*Peamiste auditi asjaolude osa vorm ja sisu muudes tingimustes*

16. Kui audiitor otsustab majandusüksuse ja auditi faktidest ja tingimustest olenevalt, et peamised auditi asjaolud, mille kohta tuleks infot esitada, puuduvad või et peamised auditi asjaolud, mille kohta infot esitatakse, on üksnes need, mida käsitletakse lõigus 15, peab audiitor lisama asjaomase avalduse audiitori aruande eraldi osasse pealkirjaga „Peamised auditi asjaolud”. (Vt lõigud A57–A59)

### **Infovahetus nendega, kelle ülesandeks on valitsemine**

17. Audiitor peab vahetama nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, infot alljärgneva kohta:
  - (a) asjaolud, mille audiitor on kindlaks määranud peamiste auditi asjaoludena, või
  - (b) kui see on rakendatav olenevalt majandusüksuse ja auditi faktidest ja tingimustest, audiitori otsus selle kohta, et peamised auditi asjaolud, mille kohta tuleks audiitori aruandes infot esitada, puuduvad. (Vt lõigud A60–A63)

### **Dokumentatsioon**

18. Audiitor peab lisama auditi dokumentatsiooni:<sup>6</sup> (vt lõik A64)
  - (a) asjaolud, mis nõudsid audiitori märkimisväärset tähelepanu, nagu määratakse kindlaks vastavalt lõigule 9, ja põhjenduse seoses audiitori otsusega selle kohta, kas kõik need asjaolud on peamised auditi asjaolud või mitte vastavalt lõigule 10;
  - (b) kui see on rakendatav, põhjendus seoses audiitori otsusega, et peamised auditi asjaolud, mille kohta tuleks infot esitada, puuduvad või et peamised auditi asjaolud, mille kohta infot esitatakse, on üksnes need, mida käsitletakse lõigus 15, ja
  - (c) kui see on rakendatav, põhjendus seoses audiitori otsusega mitte esitada audiitori aruandes infot asjaolu kohta, mis on kindlaks määratud peamise auditi asjaoluna.

\*\*\*

<sup>6</sup> ISA 230 „Auditi dokumentatsioon”, lõigud 8–11 ja A6.

## Rakendus- ja muu selgitav materjal

### Käesoleva ISA ulatus (vt lõik 2)

- A1. Märkimisväärsust saab kirjeldada asjaolu suhtelise tähtsusega teatavas kontekstis. Asjaolu märkimisväärsuse otsustab audiitor selles kontekstis, milles seda kaalutakse. Märkimisväärsust saab kaaluda kvantitatiivsete ja kvalitatiivsete tegurite kontekstis, nagu kõnealuse asjaolu suhteline ulatus, olemus ja mõju ning ettenähtud kasutajate või informatsiooni saajate väljendatud huvid. See hõlmab faktide ja tingimuste, sealhulgas nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, toimunud infovahetuse olemuse ja ulatuse objektiivset analüüsi.
- A2. Finantsaruannete kasutajad on väljendanud huvi nende asjaolude suhtes, mille üle audiitor pidas kõige intensiivsemat dialoogi nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, ISAs 260 (muudetud)<sup>7</sup> nõutud kahepoolse infovahetuse käigus, ja on taotlenud selle infovahetuse täiendavat läbipaistvust. Näiteks on kasutajad väljendanud erilist huvi selle vastu, et saada aru audiitori märkimisväärsust otsustustest finantsaruannete kui terviku kohta arvamuse kujundamisel, sest need on sageli seotud valdkondadega, mille puhul on finantsaruannete koostamisel tehtud märkimisväärsed juhtkonnapoolsed otsustused.
- A3. Nõudes audiitoritelt peamisi auditi asjaolusid käsitleva informatsiooni esitamist audiitori aruandes, võib see ka edendada audiitori ja nende, kelle ülesandeks on valitsemine, vahelist infovahetust nende asjaolude kohta ning tagada juhtkonna ja nende, kelle ülesandeks on valitsemine, suurema tähelepanu finantsaruannetes avalikustatud infole, millele viidatakse audiitori aruandes.
- A4. ISA 320<sup>8</sup> selgituste kohaselt võib audiitor põhjendatult eeldada, et finantsaruannete kasutajad:
- omavad äri- ja majandustegevusest ning raamatupidamisest mõistlikke teadmisi ja tahet uurida finantsaruannetes esitatud informatsiooni mõistliku hoolsusega;
  - mõistavad, et finantsaruanded koostatakse, esitatakse ja auditeeritakse kuni olulisustasemeteni;
  - tunnistavad hinnangutel, otsustustel ja tuleviku sündmustel põhinevate summade mõõtmise olemuslikku ebakindlust ja
  - teevad mõistlikke majandusotsuseid finantsaruannetes sisalduva informatsiooni põhjal.

Kuna audiitori aruandega kaasnevad auditeeritud finantsaruanded, peetakse audiitori aruande kasutajaid identseteks finantsaruannete ettenähtud kasutajatega.

### Peamiste auditi asjaolude, audiitori arvamuse ja audiitori aruande muude elementide vaheline seos (vt lõigud 4, 12, 15)

- A5. ISAs 700 (muudetud) sätestatakse nõuded ja esitatakse suunised finantsaruandeid käsitleva arvamuse kujundamise kohta.<sup>9</sup> Info esitamine peamiste auditi asjaolude kohta ei asenda sellise informatsiooni avalikustamist finantsaruannetes, mille avalikustamist nõutakse juhtkonnalt rakendatava finantsaruandluse raamistikuga või mis on muidu vajalik õiglase esitusviisi saavutamiseks. ISAs 705 (muudetud) käsitletakse tingimusi, mille korral audiitor teeb järelduse, et eksisteerib oluline väärkajastamine seoses finantsaruannetes avalikustatud informatsiooni asjakohasuse või piisavusega.<sup>10</sup>
- A6. Kui audiitor avaldab märkus(t)ega või vastupidise arvamuse vastavalt ISA-le 705 (muudetud), aitab modifitseeritud arvamuse tinginud asjaolu kirjelduse esitamine märkus(t)ega (vastupidise) arvamuse aluse osas edendada ettenähtud kasutajate arusaamist ja teha kindlaks sellised tingimused, kui need esinevad. Seda asjaolu käsitleva informatsiooni eraldamine peamiste auditi asjaolude osas kirjeldatud muudest peamistest auditi asjaoludest toob seega selle audiitori aruandes asjakohaselt esile (vt lõik 15). ISA 705 (muudetud) lisas esitatakse näited, kuidas peamiste auditi asjaolude osa sissejuhatuse sõnastust mõjutab see, kui audiitor avaldab märkus(t)ega või vastupidise arvamuse ja audiitori aruandes esitatakse informatsioon peamiste auditi asjaolude kohta. Käesoleva ISA lõigus

<sup>7</sup> ISA 260 (muudetud) „Infovahetus nendega, kelle ülesandeks on valitsemine”.

<sup>8</sup> ISA 320 „Olulisus auditi planeerimisel ja läbiviimisel”, lõik 4.

<sup>9</sup> ISA 700 (muudetud), lõigud 10–15 ja A1–A15.

<sup>10</sup> Vt ISA 705 (muudetud) lõik A7.

A58 esitatakse näide peamiste auditi asjaolude osa sõnastuse kohta, kui audiitor on kindlaks määranud, et muud peamised auditi asjaolud, mille kohta tuleks audiitori aruandes infot esitada, puuduvad peale asjaolude, mida käsitletakse audiitori aruande osas „Märkus(t)ega (vastupidise) arvamuse alus” või „Tegevuse jätkuvusega seotud oluline ebakindlus”.

- A7. Kui audiitor avaldab märkus(t)ega või vastupidise arvamuse, on info esitamine muude peamiste auditi asjaolude kohta siiski asjassepuutuv, et edendada ettenähtud kasutajate arusaamist auditist, ja seetõttu rakendatakse nõudeid, mis käsitlevad peamiste auditi asjaolude kindlaksmääramist. Kuna aga vastupidine arvamus avaldatakse tingimustes, kus audiitor on teinud järelduse, et väärkajastamised avaldavad nii üksikult kui ka koos finantsaruannetele olulist ja läbivat mõju.<sup>11</sup>
- (a) võib audiitor olenevalt vastupidise arvamuse tinginud asjaolu(de) märkimisväärsusest otsustada, et muud asjaolud ei ole peamised asjaolud. Sellistes tingimustes rakendatakse lõigus 15 sätestatud nõuet (vt lõik A58);
- (b) kui peamiste auditi asjaoludena määratakse kindlaks üks või mitu asjaolu peale asjaolu(de), mis tingivad vastupidise arvamuse avaldamise, on eriti oluline, et selliste muude peamiste auditi asjaolude kirjelduses ei viidata sellele, et finantsaruanded tervikuna on nende asjaolude puhul usaldusväärsemad, kui oleks asjakohane nendes tingimustes, võttes arvesse vastupidist arvamust (vt lõik A47).
- A8. ISAs 706 (muudetud)<sup>12</sup> sätestatakse kõikide majandusüksuste finantsaruannete audiitorite jaoks mehhanismid täiendava informatsiooni lisamiseks audiitori aruandesse, kasutades asjaolu rõhutavat lõiku ja muu asjaolu lõiku, kui audiitor peab seda vajalikuks. Sellisel juhul esitatakse need lõigud audiitori aruandes eraldi peamiste auditi asjaolude osast. Kui asjaolu on kindlaks määratud peamise auditi asjaoluna, ei asenda selliste lõikude kasutamine konkreetse peamise auditi asjaolu kirjeldamist vastavalt lõigule 13.<sup>13</sup> ISAs 706 (muudetud) antakse täiendavaid suuniseid peamiste auditi asjaolude ja asjaolu rõhutavate lõikude vahelise suhte kohta kooskõlas selle ISAg.<sup>14</sup>

#### **Peamiste auditi asjaolude kindlaksmääramine** (vt lõigud 9–10)

- A9. Audiitori otsustusprotsess peamiste auditi asjaolude kindlaksmääramisel on kavandatud nii, et asjaolude seast, mille kohta vahetati infot nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, valitakse välja väike arv asjaolusid, tuginedes audiitori otsustusele selle kohta, millised asjaolud olid käesoleva perioodi finantsaruannete auditis kõige märkimisväärsemad.
- A10. Audiitor määrab peamised auditi asjaolud kindlaks ainult nende asjaolude seast, mis olid kõige märkimisväärsemad käesoleva perioodi finantsaruannete auditis, isegi kui esitatakse võrreldavad finantsaruanded (st isegi kui audiitori arvamus hõlmab iga perioodi, mille kohta esitatakse finantsaruanded).<sup>15</sup>
- A11. Hoolimata sellest, et audiitor määrab peamised auditi asjaolud kindlaks käesoleva perioodi finantsaruannete auditi kohta ja käesolev ISA ei nõua audiitorilt eelmise perioodi audiitori aruandes kajastatud peamiste auditi asjaolude ajakohastamist, võib audiitori jaoks siiski olla kasulik kaaluda, kas asjaolu, mis oli eelmise perioodi finantsaruannete auditis peamine auditi asjaolu, on peamine auditi asjaolu jätkuvalt ka käesoleva perioodi finantsaruannete auditis.

#### *Audiitori märkimisväärsset tähelepanu nõudnud asjaolud* (vt lõik 9)

- A12. Audiitori märkimisväärse tähelepanu põhimõtte kohaselt on audit riskipõhine ning keskendub finantsaruannete olulise väärkajastamise riskide kindlakstegemisele ja hindamisele, auditiprotseduuride planeerimisele ja teostamisele vastuseks nendele riskidele ning piisava ja asjakohase auditi tõendusmaterjali hankimisele aluse andmiseks audiitori arvamusele. Mida suurem on konkreetse kontosaldo, tehinguklassi või avalikustatud info puhul olulise väärkajastamise hinnatud risk väite tasandil, seda rohkem tuleb auditiprotseduuride planeerimisel ja teostamisel ning nende tulemuste hindamisel tugineda sageli otsustusele. Edasiste auditiprotseduuride kavandamisel

<sup>11</sup> ISA 705 (muudetud), lõik 8.

<sup>12</sup> ISA 706 (muudetud) „Asjaolu rõhutavad lõigud ja muu asjaolu lõigud sõltumatu audiitori aruandes”.

<sup>13</sup> Vt ISA 706 (muudetud) lõigu 8 punkt b ja lõigu 10 punkt b.

<sup>14</sup> ISA 706 (muudetud), lõigud A1–A3.

<sup>15</sup> Vt ISA 710 „Võrdlusinformatsioon – vastavad arvanded ja võrreldavad finantsaruanded”.

peab audiitor hankima seda veenvamat auditi tõendusmaterjali, mida kõrgem on audiitori riskihinnang.<sup>16</sup> Kui audiitor hangib kõrgema riskihinnangu tõttu veenvamat auditi tõendusmaterjali, võib ta suurendada tõendusmaterjali hulka või omandada tõendusmaterjali, mis on asjassepuutuvam või usaldusväärsem, näiteks pannes suuremat rõhku tõendusmaterjali hankimisele kolmandatelt osapooltelt või hankides kinnitavat tõendusmaterjali mitmest sõltumatust allikast.<sup>17</sup>

- A13. Järelikult võivad asjaolud, mille puhul audiitoril on probleeme piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali hankimisel või finantsaruannete kohta arvamuse kujundamisel, olla eriti asjassepuutuvad audiitori poolt peamiste auditi asjaolude kindlaksmääramisel.
- A14. Audiitori märkimisväärset tähelepanu nõudvad valdkonnad seonduvad sageli keeruliste valdkondadega, mille puhul on finantsaruannete koostamisel tehtud märkimisväärsed juhtkonnapoolsed otsustused, ning seetõttu kaasnevad nendega sageli rasked või keerulised audiitoripoolsed otsustused. See mõjutab omakorda audiitori üldist auditistrateegiat, ressursside jaotust ja selliste asjaoludega seoses tehtavate jõupingutuste ulatust auditis. See mõju võib avalduda ka näiteks selles, kui ulatuslikult kaasatakse auditi töövõttu kogenud töötajad või audiitori ekspert või konkreetses arvestus- või auditivaldkonnas eriteadmisi omavad isikud, kelle ettevõtte kaasab või võtab tööle nende valdkondade käsitlemiseks.
- A15. Erinevad ISAd nõuavad konkreetset infovahetust nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, ja teistega, kes võivad olla seotud audiitori märkimisväärset tähelepanu nõudvate valdkondadega. Näiteks:
- ISAs 260 (muudetud) nõutakse audiitorilt infovahetust nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, seoses auditi käigus esinenud märkimisväärsete probleemidega, kui neid esines.<sup>18</sup> ISAd tunnistavad võimalike probleemide olemasolu näiteks seoses alljärgnevaga:
    - seotud osapoolte vahelised tehingud,<sup>19</sup> eelkõige audiitori piiratud suutlikkus koguda auditi tõendusmaterjali selle kohta, et seotud osapoolte vahelise tehingu kõik muud aspektid (v.a hind) on võrdväärsed sõltumatute osapoolte vahelise tehingu omadega;
    - piirangud grupiauditile, näiteks kui grupi töövõtumeeskonna juurdepääs informatsioonile võib olla olnud piiratud;<sup>20</sup>
  - ISAs 220 kehtestatakse töövõtupartneri suhtes kohaldatavad nõuded asjakohaseks konsulteerimiseks keerulistes või vaidlusi tekitavates küsimustes.<sup>21</sup> Näiteks võib audiitor olla konsulteerinud teiste isikutega ettevõttes või väljaspool märkimisväärse tehnilise asjaolu üle, mis võib viidata sellele, et tegemist on peamise auditi asjaoluga. Töövõtupartner on ka kohustatud arutama töövõtu kvaliteedi kontrollülevaatajaga muu hulgas auditi töövõtu käigus esilekerkivaid märkimisväärsed asjaolusid.<sup>22</sup>

*Kaalutlused audiitori märkimisväärset tähelepanu nõudnud asjaolude kindlaksmääramisel (vt lõik 9)*

- A16. Audiitor võib planeerimisetapis välja töötada esialgsed seisukohad asjaolude kohta, mis vajavad tõenäoliselt auditi käigus audiitori märkimisväärset tähelepanu ja võivad seetõttu olla peamised auditi asjaolud. Audiitor võib edastada selle kohta info nendele, kelle ülesandeks on valitsemine, arutades auditi planeeritavat ulatust ja ajastust vastavalt ISA-le 260 (muudetud). Audiitori otsus peamiste auditi asjaolude kindlaksmääramisel põhineb siiski auditi tulemustel või auditi käigus saadud tõendusmaterjalil.
- A17. Lõik 9 sisaldab konkreetseid kaalutlusi, mida audiitor peab arvesse võtma nende asjaolude kindlaksmääramisel, mis nõudsid audiitori märkimisväärset tähelepanu. Kaalutlused keskenduvad nende asjaolude olemusele, mille kohta vahetati infot nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, ja

<sup>16</sup> ISA 330 „Audiitori vastused hinnatud riskidele”, lõigu 7 punkt b.

<sup>17</sup> ISA 330, lõik A19.

<sup>18</sup> ISA 260 (muudetud), lõigu 16 punkt b ja lõik A21.

<sup>19</sup> ISA 550 „Seotud osapooled”, lõik A42.

<sup>20</sup> ISA 600 „Spetsiaalselt arvesse võetavad asjaolud – grupi finantsaruannete auditid (sh komponendi audiitorite töö)”, lõigu 49 punkt d.

<sup>21</sup> ISA 220 „Finantsaruannete auditi kvaliteedikontroll”, lõik 18.

<sup>22</sup> ISA 220, lõik 19.

mis on sageli seotud finantsaruannetes avalikustatud asjaoludega, ning nende eesmärk on kajastada finantsaruannete auditi valdkondi, mis võivad olla ettenähtud kasutajatele eriti huvipakkuvad. Nende kaalutluste kohustuslikkus ei viita sellele, et nendega seotud asjaolud on alati peamised auditi asjaolud; selliste konkreetsete kaalutlustega seotud asjaolud on peamised auditi asjaolud pigem ainult siis, kui need määratakse kindlaks kui kõige märkimisväärsed asjaolud auditis vastavalt lõigule 10. Kuna kaalutlused võivad olla omavahel seotud (nt lõigu 9 punktides b–c kirjeldatud tingimustega seotud asjaolud võidakse ka kindlaks teha märkimisväärsena), võib enam kui ühe kaalutluse rakendatavus konkreetse asjaolu puhul, mille kohta vahetati infot nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, suurendada tõenäosust, et audiitor tuvastab selle asjaolu peamise auditi asjaoluna.

- A18. Lisaks asjaoludele, mis on seotud lõigus 9 nõutud konkreetsete kaalutlustega, võib olla muid asjaolusid, mille kohta vahetati infot nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, mis nõudsid audiitori märkimisväärsel tähelepanu ja mille võib seetõttu kindlaks määrata peamiste auditi asjaoludena vastavalt lõigule 10. Sellised asjaolud võivad näiteks olla läbiviidud auditi puhul asjassepuutuvad asjaolud, mille avalikustamine finantsaruannetes ei ole nõutav. Näiteks võib audiitori märkimisväärsel tähelepanu nõudev valdkond olla uue IT-süsteemi rakendamine (või olemasoleva IT-süsteemi märkimisväärne muutmine) perioodi jooksul, eelkõige kui selline muudatus avaldas märkimisväärsel mõju audiitori üldisele auditistrateegiale või oli seotud märkimisväärsel riskiga (nt tulude kajastamist mõjutavad süsteemimuudatused).

Valdkonnad, kus on kõrgem hinnatud olulise väärkajastamise risk või ISA 315 (muudetud) kohaselt kindlaks tehtud märkimisväärsed riskid (vt lõigu 9 punkt a)

- A19. ISAs 260 (muudetud) nõutakse audiitorilt infovahetust nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, audiitori poolt kindlaks tehtud märkimisväärsel riskide kohta.<sup>23</sup> ISA 260 (muudetud) lõigus A13 selgitatakse, et audiitor võib pidada nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, infovahetust ka selle kohta, kuidas audiitor kavatses käsitleda valdkondi, kus on kõrgemad hinnatud olulise väärkajastamise riskid.
- A20. ISAs 315 (muudetud) määratletakse märkimisväärne risk tuvastatud ja hinnatud olulise väärkajastamise riskina, mis audiitori otsustuse kohaselt nõuab auditeerimisel erilist arvessevõtmist. Märkimisväärsel riskidena võidakse sageli tuvastada valdkonnad, mille puhul on tehtud märkimisväärsed juhtkonnapoolsed otsustused, ja märkimisväärsed ebaharilikud tehingud. Märkimisväärsed riskid on seega sageli valdkonnad, mis nõuavad audiitori märkimisväärsel tähelepanu.
- A21. Kõikide märkimisväärsel riskide puhul ei pruugi see siiski kehtida. Näiteks ISAs 240 eeldatakse pettuseriskide olemasolu tulude kajastamisel ja nõutakse audiitorilt nende pettusest tuleneva olulise väärkajastamise hinnatud riskide käsitlemist märkimisväärsel riskidena.<sup>24</sup> Lisaks märgitakse ISAs 240, et arvestades prognoosimatuid viise, kuidas kontroll(imehhanism)ide juhtkonnapoolse eiramise võib toimuda, on see pettusest tuleneva olulise väärkajastamise risk ja seega märkimisväärne risk.<sup>25</sup> Olenevalt oma olemusest ei pruugi need riskid nõuda audiitori märkimisväärsel tähelepanu ja seepärast ei kaalu audiitor neid peamiste auditi asjaolude kindlaksmääramisel vastavalt lõigule 10.
- A22. ISAs 315 (muudetud) selgitatakse, et audiitoripoolne olulise väärkajastamise riski hinnang väite tasandil võib auditi käigus muutuda, kui kogutakse täiendavat auditi tõendusmaterjali.<sup>26</sup> Audiitori märkimisväärsel tähelepanu nõudvate valdkondadena kindlaks määratud valdkondades võib juhtuda, et audiitor peab riskihinnangu läbi vaatama ja ümber hindama planeeritud auditiprotseduurid konkreetsetes finantsaruannete valdkonnas (st märkimisväärne muutus auditi lähenemisviisis, näiteks kui audiitori riskihinnang põhines eeldusel, et teatavad kontroll(imehhanism)id toimivad tõhusalt, kuid audiitor sai auditi tõendusmaterjali, mis näitas, et need ei toiminud auditi perioodil tõhusalt, eelkõige kõrgema hinnatud olulise väärkajastamise riskiga valdkonnas).

<sup>23</sup> ISA 260 (muudetud), lõik 15.

<sup>24</sup> ISA 240 „Audiitori kohustused finantsaruannete auditeerimisel seoses pettusega”, lõigud 26–27.

<sup>25</sup> ISA 240, lõik 31.

<sup>26</sup> ISA 315 (muudetud), lõik 31.



Märkimisväärsete audiitori otsustused seoses valdkondadega, mille puhul on finantsaruannetes tehtud märkimisväärset juhtkonnapoolset otsustust, sealhulgas arvestushinnangud, mille puhul on kindlaks tehtud arvestushinnangu suur ebakindlus (vt lõigu 9 punkt b)

- A23. ISAs 260 (muudetud) nõutakse audiitorilt oma seisukohtade edastamist nendele, kelle ülesandeks on valitsemine, seoses majandusüksuse arvestustava, sealhulgas arvestuspoliitika, arvestushinnangute ja finantsaruandes avalikustatava informatsiooni märkimisväärsete kvalitatiivsete aspektidega.<sup>27</sup> Paljudel juhtudel puudutab see kriitilise tähtsusega arvestushinnanguid ja nendega seoses avalikustatud infot, mis on tõenäoliselt audiitori märkimisväärset tähelepanu nõudvad valdkonnad ja mis võidakse ka tuvastada märkimisväärsete riskidena.
- A24. Finantsaruannete kasutajad on siiski rõhutanud oma huvi arvestushinnangute vastu, mille puhul on kindlaks tehtud arvestushinnangu suur ebakindlus vastavalt ISA-le 540<sup>28</sup>, kuid mis ei pruugi olla kindlaks määratud märkimisväärsete riskidena. Sellised hinnangud on muu hulgas äärmiselt sõltuvad juhtkonna otsustusest ja sageli on tegemist finantsaruannete kõige keerulisemate valdkondadega, mis võivad nõuda nii juhtkonna eksperdi kui ka audiitori eksperdi kaasamist. Kasutajad on ka rõhutanud, et finantsaruannetele märkimisväärset mõju avaldavad arvestuspõhimõtted (ja märkimisväärset muudatused nendes põhimõtetes) on asjassepuutuvad seoses nende arusaamisega finantsaruannetest, eelkõige tingimustes, kus majandusüksuse tavad ei ole vastavuses teistega selles majandusharus.

Perioodi jooksul toimunud märkimisväärsete sündmuste või tehingute mõju auditile (vt lõigu 9 punkt c)

- A25. Sündmused või tehingud, millel oli märkimisväärne mõju finantsaruannetele või auditile, võivad olla audiitori märkimisväärset tähelepanu nõudvad valdkonnad ja need võidakse tuvastada märkimisväärsete riskidena. Näiteks võis audiitor pidada auditi eri etappides ulatuslikke arutelusid juhtkonnaga ja nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, mõju üle, mida finantsaruannetele avaldavad seotud osapoolte vahelised märkimisväärset tehingud või majandusüksuse tavapärasest äritegevusest väljaspool toimuvad märkimisväärset tehingud või muidu ebaharilikuna tunduvad tehingud.<sup>29</sup> Juhtkond võis olla teinud raskeid või keerulisi otsustusi seoses selliste tehingute kajastamise, mõõtmise, esitamise või avalikustamisega ja sellel võis olla märkimisväärne mõju audiitori üldstrateegiale.
- A26. Märkimisväärset majanduslikud, arvestusalased, regulatiivsed, majandusharu või muud arengusuundumused, mis mõjutasid juhtkonna eeldusi või otsustusi, võivad mõjutada ka audiitori üldist lähenemisviisi auditile ning kutsuda esile audiitori märkimisväärset tähelepanu nõudva asjaolu.

*Kõige märkimisväärsemad asjaolud (vt lõik 10)*

- A27. Audiitori märkimisväärset tähelepanu nõudvad asjaolud võivad tuleneda ka märkimisväärset suhtlusest nendega, kelle ülesandeks on valitsemine. Isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, selliste asjaoludega seoses toimuva infovahetuse olemus ja ulatus annavad sageli märku sellest, millised asjaolud on auditis kõige märkimisväärsemad. Näiteks võis audiitoril olla põhjalikum, sagedasem või intensiivsem suhtlus nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, raskemates ja keerulisemates küsimustes, nagu selliste märkimisväärset arvestuspoliitika rakendamine, mille puhul tehti märkimisväärset audiitori- või juhtkonnapoolset otsustusi.
- A28. Kõige märkimisväärsete asjaolude kontseptsiooni rakendatakse majandusüksuse ja läbiviidud auditi kontekstis. Seega on audiitori poolt peamiste auditi asjaolude kindlaksmääramise ja selle kohta info edastamise eesmärk kindlaks teha auditiga seotud asjaolud ning osaleda otsustuse tegemisel nende tähtsuse kohta auditis võrreldes muude asjaoludega.
- A29. Muud kaalutlused, mis võivad olla asjassepuutuvad, määrates kindlaks sellise asjaolu suhtelise tähtsuse, mille kohta vahetati infot nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, ja otsustades, kas see asjaolu on peamine auditi asjaolu, on järgmised:

<sup>27</sup> ISA 260 (muudetud), lõigu 16 punkt a.

<sup>28</sup> Vt ISA 540 „Arvestushinnangute, sh õiglase väärtuse arvestushinnangute ja nendega seoses avalikustatu auditeerimine” lõigud 10–11.

<sup>29</sup> Vt ISA 260 (muudetud) lõigu 16 punktid a ja c ja lõik A22 ning lisa 2.

- asjaolu tähtsus ettenähtud kasutajate arusaamisele finantsaruannetest tervikuna ja eelkõige selle olulisus finantsaruannete suhtes;
- asjaoluga seoses rakendatud arvestuspoliitika olemus või juhtkonna tehtud asjakohase poliitika valiku keerukus või subjektiivsus võrreldes teiste selle majandusharu majandusüksustega;
- asjaoluga seotud, pettusest või veast tingitud parandatud ja kogunenud parandamata väärtkajastamiste (kui on) olemus ja olulisus kvantitatiivselt või kvalitatiivselt;
- asjaolu käsitlemiseks vajalike auditi jõupingutuste olemus ja ulatus, sealhulgas:
  - auditiprotseduuride rakendamiseks vajalike erioskuste või -teadmiste ulatus, et käsitleda asjaolu või hinnata nende protseduuride tulemusi, kui on;
  - asjaoluga seoses väljaspool töövõtumeeskonda peetud konsultatsioonide ulatus;
- auditiprotseduuride rakendamisel, nende protseduuride tulemuste hindamisel ning audiitori arvamuse aluseks oleva asjassepuutuva ja usaldusväärse tõendusmaterjali hankimisel esinenud probleemide ulatus ja tõsidus, eelkõige kui audiitori otsustused muutuvad subjektiivsemaks;
- asjaolu puhul asjassepuutuvates kontroll(imehhanism)ides tuvastatud puudujääkide tõsidus;
- kas asjaolu puudutas mitut eraldiseisvat, kuid seotud auditialast kaalutlust. Näiteks võivad pikaajalised lepingud nõuda audiitori märkimisväärset tähelepanu seoses tulude kajastamise, kohtuvaidluste või muude tingimustega ning need võivad mõjutada muid arvestushinnanguid.

A30. Selle kindlaksmääramine, millised ja mitu neist asjaoludest, mis nõudsid audiitori märkimisväärset tähelepanu, olid käesoleva perioodi finantsaruannete auditis kõige märkimisväärsemad, on kutsealase otsustuse küsimus. Audiitori aruandes kajastatavate peamiste auditi asjaolude arvu võivad mõjutada majandusüksuse suurus ja keerukus, tema äritegevuse ja keskkonna olemus ning auditi töövõtu faktid ja tingimused. Mida suurem on esialgu peamiste auditi asjaoludena kindlaks määratud asjaolude arv, seda rohkem peab audiitor üldiselt kaaluma, kas kõik need asjaolud vastavad peamise auditi asjaolu määratlusele. Pikad peamiste auditi asjaolude nimekirjad võivad olla vastuolus arusaamaga, et need asjaolud on auditis kõige märkimisväärsemad.

### **Info esitamine peamiste auditi asjaolude kohta**

*Eraldi peamiste auditi asjaolude osa audiitori aruandes (vt lõik 11)*

- A31. Eraldiseisva peamiste auditi asjaolude osa paigutamine audiitori arvamuse lähedusse võib tähtsustada sellist informatsiooni ja tunnistada töövõtuga seotud informatsiooni tajutavat väärtust ettenähtud kasutajate jaoks.
- A32. Üksikute asjaolude esitamise järjekord peamiste auditi asjaolude osas on kutsealase otsustuse küsimus. Näiteks võib sellise informatsiooni esitada suhtelise tähtsuse järjekorras, tuginedes audiitori otsustusele, või vastavalt sellele, kuidas asjaolud avaldatakse finantsaruannetes. Lõigus 11 sätestatud alapealkirjade lisamise nõude eesmärk on asjaolusid veelgi enam eristada.
- A33. Võrdleva finantsinformatsiooni esitamisel kohandatakse peamiste auditi asjaolude osa sissejuhatuse sõnastust, juhtimaks tähelepanu faktile, et kirjeldatud peamised auditi asjaolud on seotud üksnes käesoleva perioodi finantsaruannete auditiga, ning see osa võib sisaldada viidet nende finantsaruannetega hõlmatud konkreetsele perioodile (nt „31. detsembril 20X1 lõppenud aasta kohta”).

*Üksikute peamiste auditi asjaolude kirjeldus (vt lõik 13)*

- A34. Peamise auditi asjaolu kirjelduse piisavus on kutsealase otsustuse küsimus. Peamise auditi asjaolu kirjelduse eesmärk on esitada sisutihe ja tasakaalustatud selgitus, mis võimaldab ettenähtud kasutajatel aru saada, miks asjaolu oli auditis üks kõige tähtsamaid ja kuidas seda asjaolu auditis käigus käsitleti. Väga tehniliste audititerminite kasutamise piiramine aitab samuti ettenähtud kasutajatel, kellel puuduvad auditeerimisest piisavad teadmised, aru saada, mille alusel keskendus audiitor auditi käigus konkreetsetele asjaoludele. Audiitori esitatud informatsiooni olemus ja ulatus on ette nähtud olema tasakaalus asjaomaste osapoolte kohustuste kontekstis (st audiitori puhul kohustus esitada kokkuvõtlikult ja arusaadavalt kasulikku informatsiooni, esitamata seejuures asjakohatult majandusüksuse kohta algset informatsiooni).
- A35. Algne informatsioon on mis tahes informatsioon majandusüksuse kohta, mida majandusüksus ei ole muidu avalikustanud (st seda ei ole kajastatud finantsaruannetes või audiitori aruande kuupäeval kättesaadavas muus informatsioonis ning juhtkond või need, kelle ülesandeks on valitsemine, ei ole seda käsitlenud oma suulistes ega kirjalikes teadaannetes, nagu finantsinformatsiooni eelteates või investorite infotunnis). Selline informatsioon on majandusüksuse juhtkonna ja nende, kelle ülesandeks on valitsemine, vastutusel.
- A36. Audiitoril on asjakohane püüda hoiduda esitamast peamise auditi asjaolu kirjelduses asjakohatult algset informatsiooni majandusüksuse kohta. Peamise auditi asjaolu kirjeldus ei ole tavaliselt ise algne informatsioon majandusüksuse kohta, kuna selles kirjeldatakse asjaolu auditi kontekstis. Audiitor võib siiski pidada vajalikuks lisada täiendavat informatsiooni selle selgitamiseks, miks asjaolu peeti auditis üheks kõige märkimisväärsemaks ja määrati seetõttu kindlaks peamise auditi asjaoluna ning kuidas asjaolu auditi käigus käsitleti, tingimusel et sellise informatsiooni avalikustamine ei ole seaduse või regulatsiooni kohaselt keelatud. Kui audiitor peab sellist informatsiooni vajalikuks, võib ta audiitori aruandes algse informatsiooni esitamise asemel pigem soovitada juhtkonnal või nendel, kelle ülesandeks on valitsemine, avalikustada täiendavat informatsiooni.
- A37. Juhtkond või need, kelle ülesandeks on valitsemine, võivad otsustada avalikustada finantsaruannetes või mujal aastaaruandes uut või täiendatud informatsiooni seoses peamise auditi asjaoluga, võttes arvesse fakti, et selle asjaolu kohta esitatakse informatsioon audiitori aruandes. Sellist uut või täiendatud informatsiooni võib esitada näiteks usaldusväärsema info andmiseks arvestushinnangutes kasutatud põhieelduste tundlikkuse kohta või majandusüksuse põhjenduste kohta konkreetse arvestustava või -poliitika kasutamiseks, kui rakendatava finantsaruandluse raamistiku kohaselt on olemas vastuvõetavad alternatiivid.
- A38. ISAs 720 (muudetud) määratletakse termin „aastaaruanne” ja selgitatakse, et sellised dokumendid nagu tegevusaruanne, juhtkonna kommentaarid, tegevus- ja finantsülevaade või nende, kelle ülesandeks on valitsemine, sarnased aruanded (nt juhatuse aruanne), juhatuse esimehe avaldus, ühingujuhtimise aruanne ning sisekontrolli ja riskihindamise aruanded võivad olla aastaaruande osa.<sup>30</sup> ISAs 720 (muudetud) käsitletakse audiitori kohustusi seoses aastaaruandes kajastatud muu informatsiooniga. Kuigi audiitori arvamus finantsaruannete kohta ei hõlma muud informatsiooni, võib audiitor peamise auditi asjaolu kirjeldust sõnastades võtta arvesse nii seda informatsiooni kui ka muud majandusüksuse poolt või muude usaldusväärsete allikate kaudu avalikustatud informatsiooni.
- A39. Audiitorile võib peamise auditi asjaolu kirjelduse sõnastamisel olla kasulik ka auditi käigus koostatud auditi dokumentatsioon. Näiteks on nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, toimunud kirjalik infovahetus ja suulist infovahetust kajastav audiitori dokumentatsioon ning muu auditi dokumentatsioon kasulikuks aluseks audiitori poolt audiitori aruandes esitatavale informatsioonile. Seda seetõttu, et ISA 230 kohane auditi dokumentatsioon on ette nähtud käsitlema auditi käigus esilekerkivaid märkimisväärseid asjaolusid, nende põhjal tehtud järeldusi ja nende järelduste puhul tehtud märkimisväärseid kutsealaseid otsustusi ning kajastama läbiviidud auditiprotseduuride olemust, ajastust ja ulatust, nende protseduuride tulemusi ja saadud auditi tõendusmaterjali. Selline dokumentatsioon võib aidata audiitoril koostada peamiste auditi asjaolude kirjeldust, milles selgitatakse asjaolu märkimisväärsust, ning rakendada lõigus 18 sätestatud nõuet.

<sup>30</sup> ISA 720 (muudetud) „Audiitori kohustused seoses muu informatsiooniga”, lõigu 12 punkt a ja lõigud A1–A3.

Viide asjaolu avalikustamise kohale finantsaruannetes (vt lõik 13)

- A40. Lõigu 13 punktides a–b on sätestatud, et iga peamise asjaolu kirjelduses tuleb selgitada, miks audiitor pidas seda asjaolu auditis üheks kõige märkimisväärsemaks ja kuidas seda asjaolu auditis käigus käsitleti. Seetõttu ei ole peamiste auditi asjaolude kirjeldus üksnes finantsaruannetes avalikustatud info kordamine. Viide sellega seoses avalikustatud informatsioonile võimaldab siiski ettenähtud kasutajatel paremini aru saada, kuidas juhtkond on finantsaruannete koostamisel asjaolu käsitletud.
- A41. Peale viitamise seotud avalikustatud informatsioonile võib audiitor juhtida tähelepanu selle info põhiaspektidele. Juhtkonna poolt ulatusliku informatsiooni avalikustamine konkreetsete aspektide või tegurite kohta seoses sellega, kuidas konkreetne asjaolu mõjutab käesoleva perioodi finantsaruandeid, võib aidata audiitoril juhtida tähelepanu konkreetsetele aspektidele, kuidas asjaolu auditis käigus käsitleti, nii et ettenähtud kasutajad saavad aru, miks see asjaolu on peamine auditi asjaolu. Näiteks:
- kui majandusüksus avalikustab usaldusväärse informatsiooni arvestushinnangute kohta, võib audiitor juhtida tähelepanu põhieelduste ja võimalike tulemuste kohta avalikustatud infole ning muule kvalitatiivsele ja kvantitatiivsele infole hinnangu ebakindluse põhiallikate või kriitilise tähtsusega arvestushinnangute kohta, käsitledes seda, miks asjaolu oli auditis üks kõige märkimisväärsemaid ja kuidas seda asjaolu auditis käigus käsitleti;
  - kui audiitor teeb vastavalt ISA-le 570 (muudetud) järelduse, et olulist ebakindlust ei eksisteeri seoses sündmuste või tingimustega, mis võivad tekitada märkimisväärset kahtlust majandusüksuse suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana, võib audiitor siiski kindlaks määrata, et üks või mitu asjaolu, mis on selle audiitori poolt ISA 570 (muudetud) alusel tehtud tööst tuleneva järeldusega seotud, on peamised auditi asjaolud. Sellistes tingimustes võib audiitori koostatud peamiste auditi asjaolude kirjeldus audiitori aruandes sisaldada kindlakstehtud sündmusi või tingimusi, mis on finantsaruannetes avalikustatud, nagu suur kahjum, kättesaadavad laenuvahendid ja võimalik võla refinantseerimine või mittevastavus laenulepingute tingimustele ja sellega seotud kergendavad asjaolud.<sup>31</sup>

Miks audiitor pidas asjaolu auditis üheks kõige märkimisväärsemaks (vt lõigu 13 punkt a)

- A42. Audiitori aruandes esitatud peamise auditi asjaolu kirjelduse eesmärk on heita valgust sellele, miks see asjaolu määrati kindlaks peamise auditi asjaoluna. Seetõttu võivad lõikudes 9–10 sätestatud nõuded ja lõikudes A12–A29 esitatud rakendusmaterjal seoses peamiste auditi asjaolude kindlaksmääramisega olla audiitorile kasulikud ka kaalumisel, kuidas tuleks selliste asjaolude kohta audiitori aruandes infot esitada. Näiteks võib selliste tegurite selgitus, mille põhjal audiitor tegi järelduse, et konkreetne asjaolu nõudis audiitori märkimisväärset tähelepanu ja oli auditis kõige märkimisväärsem, olla ettenähtud kasutajatele tõenäoliselt huvipakkuv.
- A43. Audiitor kaalub peamise auditi asjaolu kirjeldusse lisatava informatsiooni kindlaksmääramisel selle informatsiooni asjasepuutuvust ettenähtud kasutajate jaoks. See võib hõlmata kaalumist, kas kirjeldus võimaldab auditist ja audiitori otsustustest paremini aru saada.
- A44. Asjaolu otsene seostamine majandusüksuse konkreetsete tingimustega võib aidata ka vähendada võimalust, et sellised kirjeldused muutuvad aja jooksul liiga standardseteks ja vähem kasulikeks. Näiteks võib teatavad asjaolud kindlaks määrata peamiste auditi asjaoludena konkreetse majandusharu mitmes majandusüksuses, võttes arvesse selle majandusharu tingimusi või finantsaruandluse keerukust. Kirjeldades seda, miks audiitor pidas asjaolu üheks kõige märkimisväärsemaks, võib audiitorile olla kasulik rõhutada majandusüksusega seotud aspekte (nt tingimusi, mis mõjutasid käesoleva perioodi finantsaruannetes tehtud otsustusi), et suurendada kirjelduse asjasepuutuvust ettenähtud kasutajate jaoks. See võib olla oluline ka periooditi korduva peamise auditi asjaolu kirjeldamisel.
- A45. Kirjelduses võib ühtlasi viidata peamistele kaalutlustele, mille tulemusena määras audiitor auditi tingimustes asjaolu kindlaks ühe kõige märkimisväärsema asjaoluna, näiteks:

<sup>31</sup> Vt ISA 570 (muudetud) lõik A3.

- majanduslikud tingimused, mis mõjutasid audiitori suutlikkust hankida auditi tõendusmaterjali, näiteks likviidse turu puudumine teatavate finantsinstrumentidega kauplemiseks;
- uued või arenevad arvestuspõhimõtted, näiteks majandusüksuse või majandusharuga seotud asjaolud, mille puhul töövõtumeeskond konsulteeris ettevõtte töötajatega;
- muudatused majandusüksuse strateegias või ärimudelil, millel oli oluline mõju finantsaruannetele.

Kuidas asjaolu auditi käigus käsitleti (vt lõigu 13 punkt b)

A46. Seda, kui üksikasjalikult kirjeldatakse audiitori aruandes peamise auditi asjaolu käsitlemist auditi käigus, on kutsealase otsustuse küsimus. Vastavalt lõigu 13 punktile b võib audiitor kirjeldada järgmist:

- audiitori vastuse või lähenemisviisi aspektid, mis olid asjaolu puhul kõige asjaspeutuavamad või seotud olulise väärkajastamise hinnatud riskiga;
- läbiviidud protseduuride lühike ülevaade;
- viide audiitori läbiviidud protseduuride tulemusele või
- peamised tähelepanekud asjaolu kohta

või mõni nende elementide kombinatsioon.

Seadus, regulatsioon või riiklikud auditeerimise standardid võivad ette näha peamise auditi asjaolu kirjelduse konkreetse vormi või sisu või sätestada neist elementidest ühe või mitme kajastamise.

A47. Selleks et ettenähtud kasutajad saaksid aru peamise auditi asjaolu märkimisväärsusest finantsaruannete kui terviku auditi kontekstis ning peamiste auditi asjaolude ja audiitori aruande muude elementide, sealhulgas audiitori arvamuse vahelisest suhtest, võib olla vaja hoolikalt jälgida, et peamise auditi asjaolu kirjelduse sõnastus:

- ei viita sellele, et audiitor ei ole seda asjaolu asjakohaselt lahendanud finantsaruannete kohta arvamuse kujundamisel;
- seob asjaolu otseselt majandusüksuse konkreetsete tingimustega, vältides samal ajal üldist või standardset sõnastust;
- võtab arvesse seda, kuidas asjaolu on sellega seoses finantsaruannetes avalikustatud informatsioonis käsitletud (kui on);
- ei sisalda eraldi arvamusi finantsaruannete eraldiseisvate elementide kohta ega viita sellistele arvamustele.

A48. Asjaoluga seotud audiitori vastuse või lähenemisviisi aspektide kirjeldamine, eelkõige kui auditi lähenemisviis nõudis märkimisväärset kohandamist vastavalt majandusüksuse faktidele ja tingimustele, võib aidata ettenähtud kasutajatel aru saada ebaharilikest tingimustest ja olulise väärkajastamise riski käsitlemiseks nõutavast märkimisväärsest audiitori otsustusest. Lisaks võivad auditi lähenemisviisi konkreetsel perioodil olla mõjutanud majandusüksusega seotud tingimused, majanduslikud tingimused või majandusharu arengusuundumused. Audiitorile võib ka olla kasulik viidata asjaoluga seoses nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, toimunud infovahetuse olemusele ja ulatusele.

A49. Näiteks kirjeldades audiitori lähenemisviisi arvestushinnangule, mille puhul on kindlaks tehtud suur hinnangu ebakindlus, nagu keerukate finantsinstrumentide hindamisel, võib audiitor soovida rõhutada, et audiitor võttis selleks tööle või kaasas audiitori eksperdi. Selline viide audiitori eksperdi kasutamisele ei vähenda audiitori vastutust finantsaruandeid käsitleva arvamuse eest ja on seega vastavuses ISA 620 lõikudega 14–15.<sup>32</sup>

A50. Audiitori läbiviidud protseduuride kirjeldamisel võib esineda probleeme, eriti keerukates ja otsustustel põhinevates auditivaldkondades. Eelkõige võib olla raske esitada sisutihedalt läbiviidud

<sup>32</sup> ISA 620 „Audiitori eksperdi töö kasutamine”.

protseduuride kokkuvõtet, mis sisaldaks piisavalt infot audiitori poolt olulise väärkajastamise hinnatud riskile antud vastuse olemuse ja ulatuse ning audiitori tehtud märkimisväärsete otsustuste kohta. Hoolimata sellest võib audiitor pidada vajalikuks kirjeldada teatavaid läbiviidud protseduure, et esitada infot selle kohta, kuidas asjaolu auditi käigus käsitleti. Selline kirjeldus võib tavaliselt olla üldisem, mitte sisaldada protseduuride üksikasjalikku kirjeldust.

- A51. Nagu märgitud lõigus A46, võib audiitor viidata audiitori aruandes esitatud peamise auditi asjaolu kirjelduses ka audiitori vastuse tulemusle. Sellisel juhul tuleb siiski olla hoolikas, vältimaks audiitori poolt mulje jätmist, et kirjelduses esitatakse eraldi arvamus konkreetse peamise auditi asjaolu kohta või et see võib mingil viisil seada kahtluse alla audiitori arvamus finantsaruannete kui terviku kohta.

*Tingimused, mille korral peamise auditi asjaoluna kindlaks määratud asjaolu kohta ei esitata infot audiitori aruandes (vt lõik 14)*

- A52. Seaduse või regulatsiooni kohaselt võib juhtkonnal või audiitoril olla keelatud avalikustada informatsiooni peamise auditi asjaoluna kindlaks määratud konkreetse asjaolu kohta. Näiteks võib seadus või regulatsioon konkreetset keelata sellise info avalikustamise, mis võib kahjustada asjakohase ametiasutuse poolt läbi viidavat tegelikku või võimaliku ebaseadusliku tegevuse uurimist (nt asjaolud, mis on või tunduvad olevat seotud rahapesuga).

- A53. Nagu lõigu 14 punktis b märgitud, võib peamise auditi asjaoluna kindlaks määratud asjaolu kohta jätta audiitori aruandes info esitamata äärmiselt harvadel juhtudel. Seda seetõttu, et auditi suurema läbipaistvuse tagamisel ettenähtud kasutajate jaoks eeldatakse olevat kasu avalikes huvides. Seetõttu on otsustus mitte esitada infot peamise auditi asjaolu kohta asjakohane ainult siis, kui sellise info esitamise kahjulikke tagajärgi majandusüksusele või üldsusele peetakse nii märkimisväärseteks, et need võivad põhjendatud eelduse kohaselt kaaluda üles asjaolu kohta info esitamise kasu avalikes huvides.

- A54. Peamise auditi asjaolu kohta info mitteesitamise otsuse tegemisel võetakse arvesse selle asjaoluga seotud fakte ja tingimusi. Infovahetus juhtkonnaga ja nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, aitab audiitoril aru saada juhtkonna seisukohtadest seoses asjaolu kohta info esitamise tulemusena tekkida võivate kahjulike tagajärgede märkimisväärsusega. Eelkõige aitab infovahetus juhtkonnaga ja nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, informeerida audiitori otsustust asjaolu käsitleva info esitamise kohta:

- aidates audiitoril aru saada, miks majandusüksus ei ole seda asjaolu avalikustanud (nt kas seadus, regulatsioon või teatavad finantsaruandluse raamistikud lubavad asjaolu kohta info esitamist edasi lükata või jätta info avalikustamata), ning mõista juhtkonna seisukohti info avalikustamise kahjulike tagajärgede kohta (kui on). Juhtkond võib juhtida tähelepanu seaduse, regulatsiooni või muude autoriteetsete allikate teatavatele aspektidele, mis võivad olla asjassepuutuvad kahjulike tagajärgede kaalumisel (nt võib selliste aspektidega kaasneda kahju majandusüksuse äriläbirääkimistele või konkurentsivõimele). Ainuüksi juhtkonna seisukohad kahjulike tagajärgede kohta ei vähenda siiski audiitori vajadust kindlaks määrata, kas võib põhjendatult eeldada, et kahjulikud tagajärjed kaaluvad üles info esitamise kasu avalikes huvides kooskõlas lõigu 14 punktiga b;
- tuues esile, kas asjaoluga seoses on toimunud infovahetus asjakohaste reguleerivate, täitev- või järelevalveasutustega, eelkõige kas sellised arutelud tunduvad toetavat juhtkonna väidet, miks asjaolu kohta info avalikustamine ei ole asjakohane;
- võimaldades audiitoril, kui see on asjakohane, soovitada juhtkonnal ja nendel, kelle ülesandeks on valitsemine, avalikustada asjaolu puhul asjassepuutuvat informatsiooni. See võib olla võimalik eelkõige siis, kui juhtkonna ja nende, kelle ülesandeks on valitsemine, mure info edastamise pärast piirdub asjaoluga seotud konkreetsete aspektidega, nii et teatav informatsioon asjaolu kohta võib olla vähem tundlik ja selle kohta võiks info esitada.

Audiitor võib ka pidada vajalikuks saada juhtkonnalt kirjaliku esitise, milles selgitatakse, miks asjaolu kohta info avalikustamine ei ole asjakohane, ja esitatakse muu hulgas juhtkonna seisukohad sellise info esitamise tulemusena tekkida võivate kahjulike tagajärgede märkimisväärsuse kohta.

- A55. Audiitoril võib ka olla vajalik kaaluda peamise auditi asjaoluna kindlaks määratud asjaolu kohta info esitamise tagajärgi asjassepuutuvate eetikanõuete valguses. Lisaks võib audiitor olla seaduse või regulatsiooni kohaselt kohustatud pidama asjaoluga seoses infovahetust asjakohaste reguleerivate, täitev- või järelevalveasutustega, olenemata sellest, kas audiitori aruandes esitatakse asjaolu kohta infot. Selline infovahetus võib olla ka kasulik, et informeerida audiitori kaalutlusi asjaolu käsitleva info esitamise tulemusena tekkida võivate kahjulike tagajärgede kohta.
- A56. Küsimused, mida audiitor kaalub seoses otsusega mitte esitada asjaolu kohta infot, on keerulised ja nõuavad audiitori poolt märkimisväärsete otsustuste tegemist. Seetõttu võib audiitor pidada asjakohaseks küsida õigusnõu.

*Peamiste auditi asjaolude osa vorm ja sisu muudes tingimustes (vt lõik 16)*

- A57. Lõigus 16 sätestatud nõuet rakendatakse kolmel juhul:
- audiitor määrab vastavalt lõigule 10 kindlaks, et peamised auditi asjaolud puuduvad (vt lõik A59);
  - audiitor määrab vastavalt lõigule 14 kindlaks, et peamise auditi asjaolu kohta ei esitata audiitori aruandes infot, ja muud asjaolud ei ole kindlaks määratud peamiste auditi asjaoludena;
  - peamiste auditi asjaoludena on kindlaks määratud ainult asjaolud, mille kohta esitatakse info vastavalt lõigule 15.
- A58. Järgmine näide kirjeldab esitusviisi audiitori aruandes, kui audiitor on kindlaks määranud, et peamised auditi asjaolud, mille kohta tuleks infot esitada, puuduvad:

**Peamised auditi asjaolud**

Oleme otsustanud, et [peale osas „Märkus(t)ega (vastupidise) arvamuse alus” või „Tegevuse jätkuvusega seotud oluline ebakindlus” kirjeldatud asjaolu] puuduvad [muud] peamised auditi asjaolud, mille kohta tuleb meie aruandes infot esitada.

- A59. Peamiste auditi asjaolude kindlaksmääramine hõlmab otsustuse tegemist audiitori märkimisväärset tähelepanu nõudnud asjaolude suhtelise tähtsuse kohta. Seepärast võib üksnes harva juhtuda, et börsinimekirja kantud majandusüksuse üldotstarbeliste finantsaruannete tervikkomplekti audiitor ei määra asjaolude seast, mille kohta vahetati infot nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, kindlaks vähemalt üht peamist auditi asjaolu, mille kohta tuleb audiitori aruandes infot esitada. Teatavates piiratud tingimustes (nt börsinimekirja kantud majandusüksuse puhul, mille tegevus on väga piiratud) võib audiitor siiski vastavalt lõigule 10 kindlaks määrata, et peamised auditi asjaolud puuduvad, kuna ükski asjaolu ei nõudnud audiitori märkimisväärset tähelepanu.

**Infovahetus nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, (vt lõik 17)**

- A60. ISAs 260 (muudetud) nõutakse audiitorilt õigeaegset infovahetust nendega, kelle ülesandeks on valitsemine.<sup>33</sup> Peamisi auditi asjaolusid käsitleva infovahetuste asjakohane ajastus varieerub vastavalt töövõtu tingimustele. Audiitor võib siiski edastada infot peamisi auditi asjaolusid puudutavate esialgsete seisukohtade kohta auditi planeeritud ulatust ja ajastust arutades ning ta võib ka täiendavalt arutada selliseid asjaolusid, kui ta edastab infot auditi tähelepanekute kohta. See võib aidata vähendada praktilisi probleeme kindla kahe-suunalise dialoogi pidamisel peamiste auditi asjaolude üle ajal, mil toimub finantsaruannete lõplik vormistamine nende väljaandmiseks.
- A61. Infovahetus nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, võimaldab neid teavitada peamistest auditi asjaoludest, mille kohta audiitor kavatses esitada infot audiitori aruandes, ja annab neile võimaluse saada vajaduse korral täiendavaid selgitusi. Audiitor võib pidada kasulikuks esitada selle arutelu hõlbustamiseks nendele, kelle ülesandeks on valitsemine, audiitori aruande kavandi. Infovahetusel nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, tunnistatakse nende olulist rolli finantsaruandlusprotsessi järelevalves ja antakse nendele, kelle ülesandeks on valitsemine, võimalus aru saada, millel põhinevad audiitori otsused peamiste auditi asjaolude kohta ja kuidas neid asjaolusid kirjeldatakse audiitori aruandes. Samuti annab see nendele, kelle ülesandeks on valitsemine, võimaluse kaaluda,

<sup>33</sup> ISA 260 (muudetud), lõik 21.

kas võib olla kasulik avalikustada uut või täiendatud informatsiooni, võttes arvesse fakti, et nende asjaolude kohta esitatakse info audiitori aruandes.

- A62. Lõigu 17 punkti a kohaselt nõutav infovahetus nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, käsitleb ka äärmiselt harvasid tingimusi, mille korral peamise auditi asjaoluna kindlaks määratud asjaolu kohta ei esitata infot audiitori aruandes (vt lõigud 14 ja A54).
- A63. Lõigu 17 punktis b sätestatud nõue pidada nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, infovahetust, kui audiitor on kindlaks määranud, et peamised auditi asjaolud, mille kohta tuleks audiitori aruandes infot esitada, puuduvad, võib anda audiitorile võimaluse pidada täiendavat arutelu isikutega, kes on auditiga ja võimalike märkimisväärsete asjaoludega tuttavad (sh töövõtu kvaliteedi kontrollülevaatajaga, kui kontrollülevaataja on määratud). Nendest aruteludest tulenevalt võib audiitor ümber hinnata audiitori otsuse peamiste auditi asjaolude puudumise kohta.

#### **Dokumentatsioon (vt lõik 18)**

- A64. ISA 230 lõigus 18 nõutakse audiitorilt sellise auditi dokumentatsiooni koostamist, mis on piisav võimaldamaks kogunud audiitoril, kellel ei ole eelnevat kokkupuudet asjaomase auditiga, saada muu hulgas aru märkimisväärsetest kutsealastest otsustustest. Peamiste auditi asjaolude kontekstis tuleb kutsealase otsustusena teha asjaolude seast, mille kohta vahetati infot nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, kindlaks audiitori märkimisväärset tähelepanu nõudnud asjaolud ja määrata kindlaks, kas need asjaolud on peamised auditi asjaolud või mitte. Audiitori asjaomaseid otsustusi toetavad tõenäoliselt audiitori ja nende, kelle ülesandeks on valitsemine, vahelise infovahetuse dokumentatsioon ja iga üksikut asjaolu käsitlev auditi dokumentatsioon (vt lõik A39) ning teatav muu auditi dokumentatsioon auditi käigus esile kerkinud märkimisväärsete asjaolude kohta (nt auditi lõpuleviimise memorandum). Käesolev ISA ei nõua siiski audiitorilt dokumenteerimist, miks muud asjaolud, mille kohta vahetati infot nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, ei olnud asjaolud, mis nõudsid audiitori märkimisväärset tähelepanu.