

RAHVUSVAHELINE AUDITEERIMISE STANDARD (EESTI) 540*
ARVESTUSHINNANGUTE, SH ÕIGLASE VÄÄRTUSE
ARVESTUSHINNANGUTE JA NENDEGA SEoses AVALIKUSTATU
AUDITEERIMINE

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

SISUKORD

	Lõik
Sissejuhatus	
Käesoleva ISA ulatus	1
Arvestushinnangute olemus	2–4
Kehtima hakkamise kuupäev	5
Eesmärk	6
Definitsioonid	7
Nõuded	
Riskihindamise protseduurid ja seotud tegevused	8–9
Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine	10–11
Vastused hinnatud olulise väärkajastamise riskidele	12–14
Edasised substantiivsed protseduurid märkimisväärsetele riskidele vastamiseks	15–17
Arvestushinnangute põhjendatuse hindamine ja väärkajastamiste kindlaksmääramine	18
Arvestushinnangutega seotud avalikustatav informatsioon	19–20
Juhtkonna võimaliku erapoolikuse indikaatorid	21
Kirjalikud esitised	22
Dokumentatsioon	23
Rakendus- ja muu selgitav materjal	
Arvestushinnangute olemus	A1–A11
Riskihindamise protseduurid ja seotud tegevused	A12–A44
Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine	A45–A51
Vastused hinnatud olulise väärkajastamise riskidele	A52–A101
Edasised substantiivsed protseduurid märkimisväärsetele riskidele vastamiseks	A102–A115
Arvestushinnangute põhjendatuse hindamine ja väärkajastamiste kindlaksmääramine	A116–A119
Arvestushinnangutega seotud avalikustatav informatsioon	A120–A123
Juhtkonna võimaliku erapoolikuse indikaatorid	A124–A125
Kirjalikud esitised	A126–A127
Dokumentatsioon	A128
Lisa: Õiglase väärtuse mõõtmised ja selle kohta informatsiooni avalikustamine erinevate finantsaruandluse raamistike kohaselt	

Rahvusvahelist auditeerimise standardit (ISA) 540 „Arvestushinnangute, sh õiglase väärtuse arvestushinnangute ja nendega seoses avalikustatu auditeerimine” 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 audiitortegevuse seaduse § 46 lõike 2 kohaselt järelevalvenõukogu poolt kinnitatud vandeaudiitori kutsetegevuse standardile, sh rahvusvahelisele auditeerimise standardile (Eesti), ülevaatamise, kindlustandvate ja seonduvate teenuste ning kvaliteedikontrolli standardile (Eesti), samuti nimetatud standardite eessõnale (Eesti), eetikakoodeksile (Eesti) ning kindlustandvate teenuste raamistikule (Eesti).

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

Sissejuhatus

Käesoleva ISA ulatus

1. Käesolevas rahvusvahelise auditeerimise standardis (International Standard on Auditing, ISA) käsitletakse audiitori kohustusi seoses arvestushinnangutega, sh õiglase väärtuse arvestushinnangutega ja nende osas avalikustatuga finantsaruannete auditeerimisel. Nimelt käsitletakse selles laiemalt, kuidas tuleb arvestushinnangute suhtes rakendada ISA 315 (muudetud)¹ ja ISA 330² ning muid relevantseid ISAsid. Samuti sisaldab see nõudeid ja juhiseid üksikute arvestushinnangute väärkajastamise kohta ning juhtkonna võimaliku erapoolikuse indikaatoreid.

Arvestushinnangute olemus

2. Mõningaid finantsaruannete näitajaid ei saa täpselt mõõta, vaid neid saab ainult hinnata. Käesoleva ISA otstarbel viidatakse sellistele finantsaruande näitajatele kui arvestushinnangutele. Arvestushinnangu tegemist toetava juhtkonnale kättesaadava informatsiooni olemus ja usaldusväärsus varieerub suurel määral, mis mõjutab seetõttu arvestushinnangutega seotud hindamise ebakindluse määra. Hindamise ebakindluse määr mõjutab omakorda arvestushinnangute olulise väärkajastamise riske, sealhulgas nende tundlikkust juhtkonna tahtmatu või tahtliku erapoolikuse suhtes. (vt lõigud A1–A11)
3. Arvestushinnangute mõõtmise eesmärk võib erineda sõltuvalt rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ja finantsnäitajast, mille kohta aru antakse. Mõnede arvestushinnangute mõõtmise eesmärk on prognoosida arvestushinnangu vajaduse tingiva ühe või mitme tehingu, sündmuse või tingimuse tulemust. Muude arvestushinnangute, sealhulgas paljude õiglase väärtuse arvestushinnangute puhul on mõõtmise eesmärk erinev ning see on väljendatud praeguse tehingu või finantsaruande näitaja väärtuses, mis põhineb mõõtmise päeval kehtival tingimustel, nagu näiteks teatud tüüpi vara või kohustise hinnanguline turuhind. Näiteks rakendatavas finantsaruandluse raamistikus võidakse nõuda õiglase väärtuse mõõtmist, lähtudes eeldatavast hüpoteetilisest praegusest tehingust teadlike, huvitatud poolte vahel (mõnikord „turul osalejad” või muu samaväärne mõiste) sõltumatute osapoolte vahelise tehinguna, kui et tehingu toimumisest mõnel mineviku või tuleviku kuupäeval.³
4. Arvestushinnangu tulemuse ja finantsaruannetes esialgu kajastatud või avalikustatud summa vaheline erinevus ei pruugi ilmingimata kujutada endast finantsaruannete väärkajastamist. Eelkõige on see nii õiglase väärtuse arvestuse hinnangute puhul, kuna mis tahes vaadeldav tulemus on alati mõjutatud sündmustest või tingimustest pärast kuupäeva, millal mõõtmist on finantsaruannete otstarbel hinnatud.

¹ ISA 315 (muudetud) „Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine majandusüksusest ja selle keskkonnast arusaamise kaudu”.

² ISA 330 „Audiitori vastused hinnatud riskidele”.

³ Finantsaruandluse raamistikus võidakse kasutada õiglase väärtuse erinevaid definitsioone.

Kehtima hakkamise kuupäev

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

Eesmärk

6. Audiitori eesmärk on hankida piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal selle kohta, kas
 - (a) finantsaruannetes kajastatud või avalikustatud arvestushinnangud, sh õiglase väärtuse arvestushinnangud, on põhjendatud ja
 - (b) seotud informatsiooni avalikustamine finantsaruannetes on adekvaatne rakendatava finantsaruandluse raamistiku kontekstis.

Definitsioonid

7. ISAdes kasutamise otstarbel on järgmistel terminitel järgmised tähendused:
 - (a) arvestushinnang – 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. Kui käesolevas ISAs käsitletakse ainult selliseid arvestushinnanguid, mis hõlmavad mõõtmist õiglases väärtuses, kasutatakse mõistet „õiglase väärtuse arvestushinnangud”;
 - (b) audiitori punkthinnang või audiitori vahemik – vastavalt summa või summade vahemik, mis on tuletatud juhtkonna punkthinnangu hindamisel kasutatud auditi tõendusmaterjalist;
 - (c) hinnangu ebakindlus – arvestushinnangu ja sellega seotud avalikustatava informatsiooni tundlikkus olemusliku täpsuse puudumise suhtes selle mõõtmisel;
 - (d) juhtkonna erapoolikus – juhtkonna neutraalsuse puudumine informatsiooni koostamisel;
 - (e) juhtkonna punkthinnang – juhtkonna poolt finantsaruannetes arvestushinnanguna kajastamiseks või avalikustamiseks valitud summa;
 - (f) arvestushinnangu tulemus – tegelik rahaline summa, mis tuleneb selliste aluseks oleva(te) tehingu(te), sündmus(t)e või tingimus(t)e lahendamisest, mida arvestushinnang käsitleb.

Nõuded

Riskihindamise protseduurid ja seotud tegevused

8. Riskihindamise protseduuride ja sellega seotud tegevuste teostamisel arusaamise omandamiseks majandusüksusest ja selle keskkonnast, sh majandusüksuse sisekontrollist, nagu on nõutud ISAs 315 (muudetud),⁴ peab audiitor arvestushinnangute olulise väärkajastamise riskide tuvastamisele ja hindamisele aluse andmiseks omandama arusaamise järgmistest asjaoludest (vt lõik A12):
 - (a) rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuded, mis on relevantseid arvestushinnangute suhtes, sh nendega seoses avalikustatu (vt lõigud A13–A15);
 - (b) kuidas juhtkond teeb kindlaks need tehingud, sündmused ja tingimused, mis võivad tingida vajaduse arvestushinnangute kajastamiseks ja avalikustamiseks finantsaruannetes. Selle arusaamise omandamiseks peab audiitor esitama juhtkonnale järelepärimisi olude muutuste kohta, mis võivad tingida uusi arvestushinnanguid või vajadust läbi vaadata olemasolevaid (vt lõigud A16–A21);
 - (c) kuidas juhtkond teeb arvestushinnanguid ja arusaamine andmetest, millel need põhinevad, sealhulgas (vt lõigud A22–A23):
 - (i) arvestushinnangu tegemisel kasutatud meetod, sealhulgas, kus rakendatav, mudel (vt lõigud A24–A26);
 - (ii) relevantseid kontroll(imehhanism)id (vt lõigud A27–A28);
 - (iii) kas juhtkond on kasutanud eksperti (vt lõigud A29–A30);
 - (iv) arvestushinnangute aluseks olevad eeldused (vt lõigud A31–A36);
 - (v) kas arvestushinnangute tegemise meetodid on muutunud või oleksid pidanud olema muutunud võrreldes eelneva perioodiga ja juhul kui on nii, siis miks, ning (vt lõik A37);
 - (vi) kas juhtkond on hinnanud hindamise ebakindluse mõju ja kui on nii, siis kuidas (vt lõik A38).
9. Audiitor peab üle vaatama eelneva perioodi finantsaruannetes sisalduvate arvestushinnangute tulemuse või kus rakendatav, nende edaspidise ümberhindamise käesoleva perioodi eesmärgil. Audiitori ülevaatuse olemus ja ulatus võtab arvesse arvestushinnangute olemust ning seda, kas ülevaatusega omandatud informatsioon oleks relevantne käesoleva perioodi finantsaruannetes tehtud arvestushinnangute väärkajastamise riskide kindlakstegemise ja hindamise suhtes. Ülevaatus ei ole siiski ette nähtud selleks, et seada kahtluse alla varasematel perioodidel tehtud otsustusi, mis põhinesid sel hetkel kättesaadaval informatsioonil. (vt lõigud A39–A44)

⁴ ISA 315 (muudetud), lõigud 5–6 ja 11–12.

Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine

10. Olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel ja hindamisel, nagu on nõutud ISAs 315 (muudetud),⁵ peab audiitor hindama arvestushinnanguga seotud hindamise ebakindluse määra. (vt lõigud A45–A46)
11. Audiitor peab kindlaks määrama, kas audiitori otsustuse kohaselt mis tahes neist arvestushinnangutest, mille puhul on tehtud kindlaks suur hindamise ebakindlus, tingib märkimisväärseid riske. (vt lõigud A47–A51)

Vastused hinnatud olulise väärkajastamise riskidele

12. Hinnatud olulise väärkajastamise riskide põhjal peab audiitor kindlaks määrama (vt lõik A52):
 - (a) kas juhtkond on asjakohaselt rakendanud arvestushinnangu suhtes relevantseid rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõudeid (vt lõigud A53–A56) ja
 - (b) kas arvestushinnangute tegemise meetodid on asjakohased ja kas neid on rakendatud järjepidevalt ning kas muudatused arvestushinnangutes või nende tegemise meetodites võrreldes eelneva perioodiga, kui neid on, on nendes oludes asjakohased. (vt lõigud A57–A58).
13. Vastates hinnatud olulise väärkajastamise riskidele, nagu on nõutud ISAs 330,⁶ peab audiitor tegema ühe või mitu järgmist toimingut, võttes arvesse arvestushinnangu olemust (vt lõigud A59–A61):
 - (a) määrama kindlaks, kas kuni audiitori aruande kuupäevani toimunud sündmused annavad auditi tõendusmaterjali arvestushinnangu kohta (vt lõigud A62–A67);
 - (b) testima, kuidas juhtkond tegi arvestushinnangu, ja andmeid, mis olid selle aluseks. Selle testimisel peab audiitor hindama (vt lõigud A68–A70) kas:
 - (i) kasutatud mõõtmismeetod on antud tingimustes asjakohane (vt lõigud A71–A76) ja
 - (ii) juhtkonna poolt kasutatud eeldused on põhjendatud rakendatava finantsaruandluse raamistiku mõõtmiseesmärkide valguses (vt lõigud A77–A83);
 - (c) testima kontroll(imehhanism)ide toimimise tõhusust selle kohta, kuidas juhtkond tegi arvestushinnangu koos asjakohaste substantiivsete protseduuridega (vt lõigud A84–A86);
 - (d) töötama välja punkthinnangu või vahemiku juhtkonnapoolse punkthinnangu hindamiseks. Sel eesmärgil (vt lõigud A87–A91):

⁵ ISA 315 (muudetud), lõik 25.

⁶ ISA 330, lõik 5.

- (i) kui audiitor kasutab eeldusi või meetodeid, mis erinevad juhtkonna omadest, peab audiitor omandama arusaamise juhtkonna eeldustest või meetoditest, mis on piisav selle kindlakstegemiseks, et audiitori punkthinnang või vahemik võtab arvesse relevantseid muutujaid, ja juhtkonna punkthinnangust märkimisväärsete erinevuste hindamiseks (vt lõik A92);
 - (ii) kui audiitor järeldab, et on asjakohane kasutada vahemikku, peab audiitor kitsendama vahemikku olemasoleva auditi tõendusmaterjali alusel seni, kuni kõiki tulemusi vahemikus peetakse põhjendatuks (vt lõigud A93–A95).
14. Lõigus 12 identifitseeritud asjaolude kindlaksmääramisel või hinnatud olulise väärkajastamise riskidele vastamisel kooskõlas lõiguga 13, peab audiitor kaaluma, kas on vaja spetsiaalseid oskusi või teadmisi arvestushinnangu ühe või mitme aspekti kohta, et hankida piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal. (vt lõigud A96–A101)

Edasised substantiivsed protseduurid märkimisväärsetele riskidele vastamiseks

Hindamise ebakindlus

15. Märkimisväärseid riske tingivate arvestushinnangute puhul peab audiitor lisaks muudele substantiivsetele protseduuridele, mis on teostatud ISA 330⁷ nõuete täitmiseks, hindama järgmist: (vt lõik A102)
- (a) kuidas juhtkond on võtnud arvesse alternatiivseid eeldusi või tulemusi ja miks ta on need kõrvale lükanud või kuidas juhtkond on muudel juhtudel käsitlenud hindamise ebakindlust arvestushinnangu tegemisel (vt lõigud A103–A106);
 - (b) kas juhtkonna poolt kasutatud märkimisväärsete eeldused on põhjendatud (vt lõigud A107–A109);
 - (c) kui juhtkonna poolt kasutatud märkimisväärsete eelduste põhjendatuse või rakendatava finantsaruandluse raamistiku asjakohase rakendamise seisukohast on relevantne, juhtkonna kavatsus viia läbi spetsiifilisi tegevuskavasid ja tema võimelisus seda teha. (vt lõik A110)
16. Kui audiitori otsustuse kohaselt ei ole juhtkond adekvaatselt käsitlenud hindamise ebakindluse mõjusid arvestushinnangutele, mis tingivad märkimisväärseid riske, peab audiitor välja töötama vahemiku, kui seda peetakse vajalikuks, millega hinnata arvestushinnangu põhjendatust. (vt lõigud A111–A112)

Kajastamise ja mõõtmise kriteeriumid

17. Märkimisväärseid riske tingivate arvestushinnangute puhul peab audiitor hankima piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali selle kohta, kas:
- (a) juhtkonna otsus kajastada või mitte kajastada arvestushinnanguid finantsaruannetes ja (vt lõigud A113–A114)

⁷ ISA 330, lõik 18.

- (b) arvestushinnangute valitud mõõtmisalus (vt lõik A115)

on kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuetega.

Arvestushinnangute põhjendatuse hindamine ja väärkajastamiste kindlaksmääramine

18. Audiitor peab hindama auditi tõendusmaterjalide alusel, kas finantsaruannetes toodud arvestushinnangud on põhjendatud rakendatava finantsaruandluse raamistiku kontekstis või on väärkajastatud. (vt lõigud A116–A119)

Avalikustatav informatsioon, mis on seotud arvestushinnangutega

19. Audiitor peab hankima piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali selle kohta, kas finantsaruannetes avalikustatud informatsioon, mis on seotud arvestushinnangutega, on kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuetega. (vt lõigud A120–A121)
20. Märkimisväärseid riske tingivate arvestushinnangute puhul peab audiitor hindama ka nende hindamise ebakindluse finantsaruannetes avalikustamise adekvaatsust rakendatava finantsaruandluse raamistiku kontekstis. (vt lõigud A122–A123)

Juhtkonna võimaliku erapoolikuse indikaatorid

21. Audiitor peab üle vaatama otsustused ja otsused, mida juhtkond on teinud arvestushinnangute tegemisel tuvastamiseks, kas on indikaatoreid juhtkonna võimaliku erapoolikuse kohta. Juhtkonna võimaliku erapoolikuse indikaatorid ei kujuta iseenesest väärkajastamist üksikute arvestushinnangute põhjendatuse kohta järelduste tegemise eesmärkidel. (vt lõigud A124–A125)

Kirjalikud esitised

22. Audiitor peab hankima juhtkonnalt ja kus asjakohane isikutelt, kelle ülesandeks on valitsemine, kirjalikud esitised selle kohta, kas nad usuvad, et arvestushinnangute tegemisel kasutatud märkimisväärsed eeldused on põhjendatud. (vt lõigud A126–A127)

Dokumentatsioon

23. Audiitor peab lisama auditi dokumentatsiooni:⁸
- (a) aluse audiitori järeldustele märkimisväärseid riske tingivate arvestushinnangute ja nendega seoses avalikustatu põhjendatuse kohta ja
 - (b) juhtkonna võimaliku erapoolikuse indikaatorid, kui neid on. (vt lõik A128)

⁸ ISA 230 „Auditi dokumentatsioon”, lõigud 8–11 ja A6.

Rakendus- ja muu selgitav materjal

Arvestushinnangute olemus (vt lõik 2)

- A1. Äritegevuste olemuslike ebakindluste tõttu saab mõningaid finantsaruannete näitajaid ainult hinnata. Peale selle võivad finantsaruande näitajate hindamise vajadust tingida ka vara, kohustise või omakapitali komponendi spetsiifilised tunnused või finantsaruandluse raamistikuga ettenähtud mõõtmisalus või -meetod. Mõned finantsaruandluse raamistikud näevad ette spetsiifilised mõõtmismeetodid ja finantsaruannetes nõutava avalikustatava informatsiooni, samal ajal kui muud finantsaruandluse raamistikud on vähem spetsiifilised. Käesoleva ISA lisas käsitletakse õiglase väärtuse mõõtmist ja selle kohta avalikustatavat informatsiooni erinevate finantsaruandluse raamistike kohaselt.
- A2. Mõned arvestushinnangud hõlmavad suhteliselt madalat hindamise ebakindlust ja võivad tingida olulise väärkajastamise madalamaid riske, näiteks:
- arvestushinnangud, mis kujunevad lihtsa äritegevusega majandusüksustes;
 - arvestushinnangud, mida tehakse ja uuendatakse sageli, sest need puudutavad rutiinseid tehinguid;
 - arvestushinnangud, mis on tuletatud lihtsalt kättesaadavatest andmetest, nagu näiteks avaldatud intressimäära andmed või börsidel kaubeldavate väärtpaberite hinnad. Sellistele andmetele võidakse viidata kui „vaadeldavatele” õiglase väärtuse arvestuse hinnangu kontekstis;
 - õiglase väärtuse arvestushinnangud, mille puhul rakendatava finantsaruandluse raamistikuga ettenähtud mõõtmismeetod on lihtne ja hõlpsasti rakendatav vara või kohustise suhtes, mida tuleb mõõta õiglases väärtuses;
 - õiglase väärtuse arvestushinnangud, mille puhul arvestushinnangu mõõtmiseks kasutatav mudel on hästituntud või üldtunnustatud, tingimusel, et mudeli eeldused või sisendid on vaadeldavad.
- A3. Siiski võib mõnede arvestushinnangute puhul olla suhteliselt suur hindamise ebakindlus, eelkõige juhul, kui need põhinevad märkimisväärsel eeldustel, näiteks:
- arvestushinnangud, mis puudutavad kohtumenetluse tulemust;
 - õiglase väärtuse arvestushinnangud avalikult mittekaubeldavate tuletisfinantsinstrumentide kohta;
 - õiglase väärtuse arvestushinnangud, mille puhul kasutatakse majandusüksuse poolt väljatöötatud kõrgelt spetsialiseeritud mudelit või mille puhul on eelduseid või sisendeid, mis ei ole turul vaadeldavad.
- A4. Hindamise ebakindluse määr varieerub tulenevalt arvestushinnangu olemusest, ulatusest, milles on olemas arvestushinnangu tegemiseks kasutatud üldtunnustatud meetod või mudel, ja arvestushinnangu tegemiseks kasutatud eelduste subjektiivsusest.

Teatud juhtudel võib arvestushinnanguga seotud hindamise ebakindlus olla nii suur, et rakendatavas finantsaruandluse raamistikus toodud kajastamise kriteeriumid ei ole täidetud ja arvestushinnangut ei saa teha.

- A5. Mitte kõik finantsaruande näitajad, mis nõuavad õiglases väärtuses mõõtmist, ei kätke hindamise ebakindlust. Näiteks võib see olla nii mõnede finantsaruande näitajate korral, kui on olemas aktiivne ja avatud turg, mis annab lihtsalt kättesaadavat ja usaldusväärset informatsiooni tegelike hindade kohta, millega vahetused toimuvad, mis juhul on avaldatud hinnanoteeringu olemasolu tavaliselt parimaks auditi tõendusmaterjaliks õiglase väärtuse kohta. Kuid hindamise ebakindlus võib eksisteerida ka juhul, kui hindamismeetod ja -andmed on hästi määratletud. Näiteks nimekirjas toodud turuhinnaga aktiivsel ja avatud turul noteeritud väärtpaberite väärtuse hindamise puhul võib olla nõutav korrigeerimine, kui osalus on turu suhtes märkimisväärne või nende müügi suhtes kehtivad piirangud. Lisaks võivad hindamise ebakindlust mõjutada hetkel kehtivad üldised turutingimused, nagu näiteks likviidsuse puudumine teatud turul.
- A6. Lisanäited olukordadest, mille puhul võidakse nõuda arvestushinnanguid, mis on muud kui õiglase väärtuse arvestushinnangud:
- ebatõenäoliselt laekuvate arvete allahindlus;
 - varude vananemine;
 - garantiikohustused;
 - amortisatsioonimeetod või vara kasulik eluiga;
 - allahindlus investeringu bilansilise (jäak)maksumuse suhtes, kui on ebakindlus selle kaetavuse suhtes;
 - pikaajaliste lepingute tulemus;
 - kohtumenetluste lahendustest ja otsustest tulenevad kulud.
- A7. Lisanäited olukordadest, mille puhul võidakse nõuda õiglase väärtuse arvestushinnanguid:
- keerulised finantsinstrumendid, millega ei kaubelda aktiivsel ja avatud turul;
 - aktsiapõhised maksed;
 - võõrandamiseks hoitavad kinnisvarad või seadmed;
 - äriühenduse käigus omandatud teatud varad või kohustised, sh firmaväärtus ja immateriaalsed varad;
 - tehingud, mis hõlmavad varade või kohustiste vahetamist sõltumatute osapoolte vahel ilma rahalise tasuta, näiteks tehase seadmete mitterahaline vahetus erinevates ärivaldkondades.
- A8. Hindamine hõlmab otsustusi, mis põhinevad finantsaruannete koostamise ajal kättesaadaval informatsioonil. Paljude arvestushinnangute puhul hõlmavad need

eelduste tegemist asjaolude kohta, mis on hindamise ajal ebakindlad. Audiitor ei vastuta selliste tulevaste tingimuste, tehingute või sündmuste prognoosimise eest, mis oleksid auditi ajal teada olemise korral võinud märkimisväärselt mõjutada juhtkonna tegevusi või juhtkonna poolt kasutatud eeldusi.

Juhtkonna erapoolikus

- A9. Finantsaruandluse raamistikega nõutakse sageli neutraalsust, see tähendab hoidumist erapoolikusest. Siiski on arvestushinnangud ebatäpsed ja neid võib mõjutada juhtkonna otsustus. Selline otsustus võib hõlmata tahtmatut või tahtlikku juhtkonna erapoolikust (näiteks tulenevalt motivatsioonist saavutada soovitud tulemust). Arvestushinnangu tundlikkus juhtkonna erapoolikuse suhtes suureneb koos selle tegemisega kaasneva subjektiivsusega. Juhtkonna tahtmatu erapoolikus ja juhtkonna tahtliku erapoolikuse võimalikkus on olemuslikud subjektiivsetes otsustes, mida nõutakse sageli arvestushinnangu tegemisel. Jätkuvate auditite puhul mõjutavad eelnevate perioodide auditi käigus tuvastatud juhtkonna võimaliku erapoolikuse indikaatorid audiitori planeerimise, riskide kindlakstegemise ja hindamise tegevusi käesoleval perioodil
- A10. Juhtkonna erapoolikust võib olla raske avastada konto tasandil. Seda võib saada kindlaks teha ainult selle arvessevõtmisel arvestushinnangute rühmade kogusummas või kõikides arvestushinnangutes või selle jälgimisel mitme arvestusperioodi jooksul. Kuigi juhtkonna erapoolikuse teatud vorm on olemuslik subjektiivsetes otsustes, ei pruugi selliste otsustuste tegemisel juhtkonnal olla mitte mingit kavatsust eksitada finantsaruannete kasutajaid. Eksitamise kavatsuse olemasolu korral on juhtkonna erapoolikus siiski olemuselt pettuslik.

Avaliku sektori majandusüksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

- A11. Avaliku sektori majandusüksused võivad omada märkimisväärsed osalusi spetsiaalsetes varades, mille puhul ei ole kergesti kättesaadavaid ja usaldusväärsed informatsiooniallikaid mõõtmise eesmärkidel õiglates väärtuses või muus hetke väärtuses või mõlema kombinatsiooni alusel. Hoitavad spetsiaalsed varad ei genereeri sageli rahavoogusid ja neil ei ole aktiivset turgu. Seetõttu nõuab õiglates väärtuses mõõtmine tavaliselt hindamist ja see võib olla keeruline ning mõnedel harvadel juhtudel ei pruugi see olla üldse võimalik.

Riskihindamise protseduurid ja seotud tegevused (vt lõik 8)

- A12. Riskihindamise protseduurid ja sellega seotud tegevused, mis on nõutud käesoleva ISA lõiguga 8, aitavad audiitoril kujundada ootuse majandusüksusel esineda võivate arvestushinnangute olemuse ja liigi kohta. Audiitori poolt arvessevõetavaks peamiseks asjaoluks on see, kas omandatud arusaamine on piisav olulise väärkajastamise riskide kindlakstegemiseks ja hindamiseks arvestushinnangute suhtes ning edaspidiste auditiprotseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse planeerimiseks.

Arusaamise omandamine rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuetest (vt lõik 8 punkt a)

A13. Arusaamise omandamine rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuete kohta aitab audiitoril määrata kindlaks, kas see näiteks:

- näeb ette teatud tingimused arvestushinnangute kajastamiseks⁹ või meetodid nende mõõtmiseks;
- määratleb teatud tingimused, mis lubavad või nõuavad mõõtmist õiglases väärtuses, näiteks viidates juhtkonna kavatsusele viia ellu teatud tegevuskavasid vara või kohustise suhtes;
- määratleb informatsiooni, mille avalikustamine on nõutav või lubatud.

Selle arusaamise omandamine annab audiitorile ka aluse aruteluks juhtkonnaga selle kohta, kuidas juhtkond on rakendanud neid arvestushinnangu seisukohast relevantseid nõudeid, ja audiitori poolt selle kindlakstegemiseks, kas neid on rakendatud asjakohaselt.

A14. Finantsaruandluse raamistikega võidakse anda juhtkonnale juhiseid punkthinnangute kindlaksmääramiseks alternatiivide olemasolu korral. Mõnede finantsaruandluse raamistikega nõutakse näiteks, et valitud punkthinnang oleks see alternatiiv, mis peegeldab juhtkonna otsustust kõige tõenäolisema tulemuse kohta.¹⁰ Teiste raamistikega võidakse nõuda näiteks diskonteeritud ja tõenäosusega kaalutud eeldatava väärtuse kasutamist. Teatud juhtudel võib juhtkond olla suuteline tegema punkthinnangut otseselt. Muudel juhtudel võib juhtkond olla suuteline tegema usaldusväärse punkthinnangu ainult pärast alternatiivsete eelduste või tulemuste arvestamist, mille alusel on ta võimeline kindlaks tegema punkthinnangu.

A15. Finantsaruandluse raamistikega võidakse nõuda informatsiooni avalikustamist märkimisväärsete eelduste kohta, mille suhtes arvestushinnang on eriti tundlik. Peale selle, hindamise ebakindluse suure määra korral ei lubata mõnede finantsaruandluse raamistikega arvestushinnangu kajastamist finantsaruannetes, kuid teatud informatsiooni avalikustamist võidakse nõuda finantsaruannete lisades.

Arusaamise omandamine selle kohta, kuidas juhtkond teeb kindlaks vajaduse arvestushinnangute järele (vt lõik 8 punkt b)

A16. Finantsaruannete koostamine nõuab juhtkonnalt selle kindlaksmääramist, kas tehing, sündmus või tingimus suurendab vajadust arvestushinnangu tegemiseks, ning et kõik vajalikud arvestushinnangud on kajastatud, mõõdetud ja avalikustatud finantsaruannetes kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga.

⁹ Enamiku finantsaruandluse raamistikega nõutakse, et bilansis või kasumiaruandes kajastatakse objektid, mis vastavad nende kajastamise kriteeriumitele. Arvestuspoliitikate avalikustamine või finantsaruannetele lisade lisamine ei paranda selliste objektide, sealhulgas arvestushinnangute, kajastamata jätmist.

¹⁰ Erinevates finantsaruandluse raamistikes võidakse kasutada erinevat terminoloogiat sel viisil kindlaksmääratud punkthinnangute kindlaksmääramiseks.

A17. Juhtkonnapoolne nende tehingute, sündmuste ja tingimuste tuvastamine, mis suurendavad vajadust arvestushinnangute järele, põhineb tõenäoliselt alljärgneval:

- juhtkonna teadmised majandusüksuse äritegevusest ja majandusharust, kus see tegutseb;
- juhtkonna teadmised äristrateegiate rakendamises käesoleval perioodil;
- kui rakendatav, juhtkonna kumulatiivne kogemus majandusüksuse finantsaruannete koostamisel eelnenud perioodidel.

Sellistel juhtudel võib audiitor peamiselt juhtkonnale järelepärimiste esitamise kaudu omandada arusaamise sellest, kuidas juhtkond teeb kindlaks vajaduse arvestushinnangute järele. Muudel juhtudel, kui juhtkonna protsess on rohkem struktureeritud, näiteks kui juhtkonnal on ametlik riskijuhtimise funktsioon, võib audiitor teostada riskihindamise protseduure, mis on suunatud meetoditele ja praktikatele, mida juhtkond järgib arvestushinnanguid tingivate asjaolude perioodilisel ülevaatamisel ja vastavalt vajadusele arvestushinnangute ümberhindamisel. Arvestushinnangute, eelkõige kohustustega seotud arvestushinnangute täielikkus on sageli tähtis audiitoripoolne kaalutus.

A18. Riskihindamise protseduuride käigus saadud audiitori arusaamine majandusüksusest ja selle keskkonnast koos auditi käigus hangitud muu auditi tõendusmaterjaliga aitab audiitoril teha kindlaks tingimusi või tingimuste muutusi, mis võivad suurendada vajadust arvestushinnangu järele.

A19. Juhtkonnale esitatavad järelepärimised tingimuste muutuste kohta võivad hõlmata näiteks järelepärimisi selle kohta, kas:

- majandusüksus on sõlminud uut tüüpi tehinguid, mis võivad tingida arvestushinnanguid;
- arvestushinnanguid tingivate tehingute tingimused on muutunud;
- arvestushinnangutega seotud arvestuspoliitikaid on muudetud seoses rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuete muudatustega või muudel põhjustel;
- on esinenud juhtkonna kontrollile mittealluvaid regulatiivseid või muid muudatusi, mis võivad nõuda juhtkonna poolt arvestushinnangute läbivaatamist või uute tegemist;
- on esinenud uusi tingimusi või sündmusi, mis võivad suurendada vajadust uute või läbi vaadatud arvestushinnangute järele.

A20. Auditi käigus võib audiitor kindlaks teha vajadust arvestushinnangute järele suurendavaid tehinguid, sündmusi ja tingimusi, mida juhtkond ei suutnud tuvastada. ISAs 315 (muudetud) käsitletakse tingimusi, kus audiitor teeb kindlaks olulise väärkajastamise riskid, mida juhtkond ei suutnud tuvastada, sealhulgas selle

kindlaksmääramist, kas eksisteerib märkimisväärne puudus sisekontrollis seoses majandusüksuse riskihindamise protsessidega.¹¹

Väiksemate majandusüksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

A21. Selle arusaamise omandamine väikeste majandusüksuste kohta on sageli vähem keeruline, sest nende äritegevus on sageli piiratud ja tehingud on vähem keerulised. Siit edasi, sageli teeb üksainus isik, näiteks omanikust juhataja, kindlaks vajaduse arvestushinnangu järele ja audiitor võib järelepärimised vastavalt fookuseerida.

Arusaamise omandamine sellest, kuidas juhtkond teeb arvestushinnanguid (vt lõik 8 punkt c)

A22. Finantsaruannete koostamine nõuab juhtkonnalt seda, et ta kehtestab arvestushinnangute tegemiseks finantsaruandluse protsessid, sealhulgas adekvaatse sisekontrolli. Sellised protsessid hõlmavad järgmist:

- asjakohaste arvestuspoliitike valimine ja hindamisprotsesside määramine, sealhulgas asjakohased hinnangu andmise või väärtuse hindamise meetodid, sealhulgas, kui on rakendatav, mudelid;
- arvestushinnanguid mõjutavate relevantsete andmete ja eelduste väljatöötamine või tuvastamine;
- arvestushinnanguid tingivate asjaolude perioodiline ülevaatamine ja arvestushinnangute ümberhindamine nii nagu vajalik.

A23. Asjaolud, mida audiitor võib kaaluda arusaamise omandamisel sellest, kuidas juhtkond teeb arvestushinnanguid, hõlmavad näiteks:

- aruannete või tehingute tüübid, millega arvestushinnangud on seotud (näiteks kas arvestushinnangud tulenevad rutiinsete ja korduvate tehingute kajastamisest või tulenevad mittekorduvatest või ebataavalistest tehingutest);
- kas juhtkond on kasutanud tunnustatud mõõtmistehnikaid konkreetsete arvestushinnangute tegemisel ja kui jah, siis kuidas;
- kas arvestushinnangud tehti vahekuupäeval kättesaadavate andmete alusel ning kui jah, siis kas ja kuidas on juhtkond arvesse võtnud selle kuupäeva ja perioodi lõpu vahel esinenud sündmuste, tehingute ja tingimustes toimunud muutuste mõju.

Mõõtmismeetod, sealhulgas mudelite kasutamine (vt lõik 8 punkt c alapunkt i)

A24. Teatud juhtudel võib rakendatav finantsaruandluse raamistik näha ette arvestushinnangu mõõtmismeetodi, näiteks konkreetse mudeli, mida tuleb kasutada õiglase väärtuse hinnangu mõõtmisel. Paljudel juhtudel ei näe siiski rakendatav finantsaruandluse raamistik ette mõõtmismeetodit või võib määratleda alternatiivsed mõõtmismeetodid.

¹¹ ISA 315 (muudetud), lõik 16.

A25. Kui rakendatav finantsaruandluse raamistik ei näe ette konkreetset meetodit antud tingimustes kasutamiseks, siis asjaolud, mida audiitor võiks arvesse võtta arusaamise omandamisel meetodist või, kui rakendatav, mudelist, mida kasutati arvestushinnangute tegemisel, on näiteks:

- kuidas juhtkond võttis arvesse hinnatava vara või kohustise olemust konkreetse meetodi valimisel;
- kas majandusüksus tegutseb konkreetsetes ärivaldkonnas, majandusharus või keskkonnas, mille puhul on olemas üldiselt kasutatavad meetodid teatud liiki arvestushinnangu tegemiseks.

A26. Olulise väärkajastamise suuremad riskid võivad esineda näiteks olukordades, kus juhtkond on majandusüksusesiselt välja töötanud mudeli selle kasutamiseks arvestushinnangu tegemisel või kaldub kõrvale konkreetsetes majandusharus või keskkonnas üldiselt kasutatavast meetodist.

Relevantsed kontroll(imehhanism)id (vt lõik 8 punkt c alapunkt ii)

A27. Asjaolud, mida audiitor võib arvesse võtta arusaamise omandamisel relevantsetest kontroll(imehhanism)idest, hõlmavad näiteks nende isikute kogemust ja kompetentsust, kes teevad arvestushinnanguid, ning kontroll(imehhanism)e, mis on seotud järgmisega:

- kuidas juhtkond määrab kindlaks arvestushinnangute väljatöötamiseks kasutatud andmete täielikkuse, relevantsuse ja täpsuse;
- arvestushinnangute, sealhulgas nende väljatöötamisel kasutatud eelduste või sisendite ülevaatamine ja kinnitamine asjakohaste juhtkonna tasemete poolt ning kui asjakohane isikute poolt, kelle ülesandeks on valitsemine;
- kohustuste lahusus isikute, kes võtavad majandusüksusele siduvaid kohustusi aluseks olevate tehingute osas, ja isikute, kes vastutavad arvestushinnangute tegemise eest vahel, sealhulgas, kas vastutuste määramisel võetakse asjakohaselt arvesse majandusüksuse olemust ja selle tooteid või teenuseid (näiteks suure finantsinstitutsiooni puhul võib relevantne kohustuste lahusus hõlmata sõltumatut funktsiooni, mis vastutab majandusüksuse omandiõiguslike finantstoodete õiglase väärtuse hinna määramise hindamise ja paikapidavuse kontrollimise eest ning mille töötajateks on isikud, kelle töötasu ei ole seotud selliste toodetega).

A28. Muud kontroll(imehhanism)id võivad olla relevantsete arvestushinnangute tegemise suhtes, olenevalt asjaoludest. Näiteks kui majandusüksus kasutab spetsiifilisi mudeleid arvestushinnangute tegemiseks, võib juhtkond selliste mudelite kohta paika panna spetsiifilised poliitikad ja protseduurid. Relevantsed kontroll(imehhanism)id võivad hõlmata näiteks neid, mis on kehtestatud järgmise kohta:

- konkreetseks eesmärgiks konkreetse mudeli kujundamine ja väljaarendamine või valik;
- mudeli kasutamine;

- mudeli terviklikkuse säilitamine ja paikapidavuse perioodiline kontrollimine.

Juhtkonnapoolne ekspertide kasutamine (vt lõik 8 punkt c alapunkt iii)

A29. Juhtkonnas võib olla või majandusüksus võib tööle võtta üksikisikuid, kellel on kogemusi ja kompetentsust, mis on vajalik nõutavate punkthinnangute tegemiseks. Teatud juhtudel võib juhtkonnal siiski olla vaja kaasata ekspert hinnangute tegemiseks või nende tegemisele kaasaaitamiseks. See vajadus võib tuleneda näiteks järgmisest:

- hindamist nõudva asjaolu spetsiifiline olemus, näiteks mineraalide või süsivesinike reservide mõõtmine hankivas tööstuses;
- rakendatava finantsaruandluse raamistiku relevantsete nõuete täitmiseks vajalike mudelite tehniline olemus, nagu võib olla teatud õiglasest väärtuses mõõtmiste puhul;
- arvestushinnangut vajava tingimuse, tehingu või sündmuse ebataoline või harvaesinev olemus.

Väiksemate majandusüksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

A30. Väiksemates majandusüksustes on arvestushinnangut nõudvad tingimused sageli sellised, et nõutava punkthinnangu on võimeline tegema omanik-juht. Mõnel juhul on siiski ekspert vajalik. Auditi protsessi alguses toimuv arutelu omanik-juhiga mis tahes arvestushinnangute olemusest, nõutavate arvestushinnangute täielikkusest ja hindamisprotsessi adekvaatsusest võivad aidata omanik-juhil määrata kindlaks eksperti kasutamise vajaduse.

Eeldused (vt lõik 8 punkt c alapunkt iv)

A31. Eeldused on arvestushinnangute lahutamatud komponendid. Asjaolud, mida audiitor võib arvesse võtta arusaamise omandamisel eeldustest, mis on aluseks arvestushinnangutele, hõlmavad näiteks järgmist:

- eelduste olemus, sealhulgas millised neist on tõenäoliselt märkimisväärsed eeldused;
- kuidas juhtkond hindab, kas eeldused on relevantsete ja täielikud (st, et kõiki relevantseid muutujaid on arvesse võetud);
- kui on rakendatav, kuidas juhtkond määrab kindlaks, et kasutatavad eeldused on sisemiselt järjepidevad;
- kas eeldused puudutavad juhtkonna kontrolli all olevaid asjaolusid (näiteks eeldused hooldusprogrammide kohta, mis võivad mõjutada vara kasuliku eluea hindamist) ning kuidas need on kooskõlas majandusüksuste äriplaanide ja väliskeskonnaga, või juhtkonna kontrollile mittealluvate asjaoludega (näiteks eeldused intressimäärade, suremuse, potentsiaalsete kohtulike või regulatiivsete tegevuste või tulevaste rahavoogude mitmekesisuse ja ajastuse kohta);

- eeldusi toetava dokumentatsiooni, kui see on olemas, olemus ja ulatus.

Eeldusi võib teha või tuvastada ekspert, et aidata juhtkonnal teha arvestushinnanguid. Sellised eeldused muutuvad juhtkonna poolt kasutamise korral juhtkonna eeldusteks.

- A32. Mõnel juhul võib eeldusi nimetada sisenditeks, näiteks siis, kui juhtkond kasutab arvestushinnangu tegemiseks mudelit, kuigi mõistet „sisendid” võib kasutada ka viitamaks alusandmetele, mille suhtes spetsiifilisi eeldusi rakendatakse.
- A33. Juhtkond võib toetada eeldusi sisemistest ja välistest allikatest saadud erinevat tüüpi informatsiooniga, mille relevantsus ja usaldusväärsus varieerub. Mõnel juhul võib eeldus usaldusväärselt põhineda rakendataval informatsioonil, mis on saadud välistest allikatest (näiteks avaldatud intressimäär või muud statistilised andmed) või sisemistest allikatest (näiteks ajalooline informatsioon või majandusüksuse kogetud varasemad tingimused). Muudel juhtudel võib eeldus olla subjektiivsem, näiteks kui majandusüksusel ei ole kogemusi või väliseid allikaid, millele toetuda.
- A34. Õiglase väärtuse arvestushinnangute puhul peegeldavad eeldused seda või on järjepidevad sellega, mida teadlikud huvitatud sõltumatud osapooled (mõnikord nimetatud kui „turul osalejad” või muu samaväärne mõiste) kasutaksid õiglase väärtuse kindlaksmääramisel vara vahetamisel või kohustise arveldamisel. Spetsiifilised eeldused varieeruvad samuti hinnatava vara või kohustise tunnuste, kasutatava hindamismeetodi (näiteks turu lähenemine või tulu lähenemine) ning rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuete lõikes.
- A35. Eeldused või sisendid varieeruvad õiglase väärtuse arvestushinnangute suhtes oma allikate ja aluste poolest järgmiselt:
- (a) need, mis peegeldavad seda, mida turul osalejad kasutaksid vara või kohustise hinna määramisel, on kujundatud aruandvast majandusüksusest sõltumatutest allikatest saadud turuandmete alusel (mõnikord „vaadeldavad sisendid“ või muu samaväärne mõiste);
 - (b) need, mis peegeldavad majandusüksuse enda otsustusi selle kohta, milliseid eeldusi turul osalejad kasutaksid vara või kohustise hinna määramisel, on kujundatud antud tingimustel parima kättesaadava informatsiooni alusel (mõnikord „mittevaadeldavad sisendid” või muu samaväärne mõiste).

Praktikas ei ole siiski alapunktides a ja b toodu vaheline eristus alati ilmne. Veelgi enam, juhtkonnal võib osutada vajalikuks teha valik mitme eelduse hulgast, mida on kasutanud erinevad turul osalejad.

- A36. Subjektiivsuse ulatus, nagu näiteks see, kas eeldus või sisend on vaadeldav, mõjutab hindamise ebakindluse määra ja seega audiitori hinnangut olulise väärkajastamise riskide kohta konkreetse arvestushinnangu puhul.

Muutused arvestushinnangute tegemise meetodites (vt lõik 8 punkt c alapunkt v)

A37. Hinnates seda, kuidas juhtkond teeb arvestushinnanguid, nõutakse audiitorilt arusaamist sellest, kas on toimunud või oleks pidanud toimuma muutus arvestushinnangute tegemise meetodites võrreldes eelnenud perioodiga. Spetsiifilist hindamismeetodit võib olla vaja muuta vastusena muutustele keskkonnas või tingimustes, mis mõjutavad majandusüksust, või rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuetes. Kui juhtkond on muutnud arvestushinnangu tegemise meetodit, on tähtis, et juhtkond suudaks tõendada, et uus meetod on asjakohasem või on iseenesest vastuseks sellistele muutustele. Näiteks kui juhtkond vahetab arvestushinnangute tegemise alusena „mark-to-market“-lähenemise mudeli kasutamise vastu, seab audiitor küsimuse alla selle, kas juhtkonna eeldused turu kohta on põhjendatud majandustingimuste valguses.

Hindamise ebakindlus (vt lõik 8(c)(vi))

A38. Asjaolud, mida audiitor võib arvesse võtta arusaamise omandamisel sellest, kas ja kui jah, siis kuidas juhtkond on hinnanud hindamise ebakindluse mõju, hõlmavad näiteks:

- kas ja kui jah, siis kuidas juhtkond on kaalunud alternatiivseid eelduseid või tulemusi, näiteks teostades sensitiivsuse analüüsi, et määrata kindlaks eelduste muutuste mõju arvestushinnangule;
- kuidas juhtkond määrab kindlaks arvestushinnangu, kui analüüs viitab mitmele tulemuste stsenaariumile;
- kas juhtkond monitoorib eelnenud perioodil tehtud arvestushinnangute tulemust ja kas juhtkond on asjakohaselt vastanud selle monitoorimise protseduuri tulemusele.

Eelneva perioodi arvestushinnangute ülevaatamine (vt lõik 9)

A39. Arvestushinnangu väljund erineb sageli eelnenud perioodi finantsaruannetes kajastatud arvestushinnangust. Teostades riskihindamise protseduure selliste erinevuste põhjuste kindlakstegemiseks ja nendest arusaamiseks, võib audiitor hankida:

- informatsiooni juhtkonna eelnenud perioodi hindamisprotsessi tulemuslikkuse kohta, mille alusel võib audiitor otsustada juhtkonna käesoleva protsessi tõenäolise tulemuslikkuse üle;
- auditi tõendusmaterjale, mis puudutavad eelnenud perioodi arvestushinnangute ümberhindamist käesoleval perioodil;
- auditi tõendusmaterjale asjaolude kohta, nagu hindamise ebakindlus, mille avalikustamist finantsaruannetes võidakse nõuda.

A40. Eelnenud perioodi arvestushinnangute ülevaatus võib samuti aidata audiitoril jooksval perioodil teha kindlaks asjaolusid või tingimusi, mis suurendavad arvestushinnangute vastuvõtlikkust juhtkonna võimalikule erapoolikusele või viitavad selle olemasolule.

Audiitori kutsealane skeptitsism aitab teha kindlaks selliseid olusid või tingimusi ning määrata kindlaks edasiste auditiprotseduuride olemust, ajastust ja ulatust.

- A41. Märkimisväärsete arvestushinnangutega seotud juhtkonna otsustuste ja eelduste tagasivaatav ülevaatus on nõutav ka ISAg 240.¹² See ülevaatus viiakse läbi osana nõudest audiitorile välja töötada ja teostada protseduure arvestushinnangute ülevaatamiseks erapoolikuse suhtes, mis võiks kujutada olulise väärkajastamise riski pettuse tõttu, vastusena kontroll(imehhanism)ide juhtkonnapoolse eiramise riskidele. Praktilisest küljest võib audiitori riskihindamise protseduurina eelneva perioodi arvestushinnangute ülevaatus kooskõlas käesoleva ISAg viia läbi koos ISAs 240 nõutud ülevaatusena.
- A42. Audiitor võib otsustada, et üksikasjalikum ülevaatus on nõutav selliste arvestushinnangute puhul, millel eelnenud perioodi auditi käigus tuvastati olevat suur hindamise ebakindlus, või selliste arvestushinnangute puhul, mis on märkimisväärselt muutunud võrreldes eelnenud perioodiga. Teiselt poolt näiteks rutiinsete ja korduvate tehingute kajastamisest tulenevate arvestushinnangute puhul võib audiitor otsustada, et analüütiliste protseduuride rakendamine riskihindamise protseduuridena on ülevaatuses eesmärgil piisav.
- A43. Mõõtmise kuupäeval kehtivatel tingimustel põhinevate õiglase väärtuse arvestushinnangute ja muude arvestushinnangute puhul võib esineda rohkem variatsioone eelnenud perioodi finantsaruannetes kajastatud õiglase väärtuse summa ja käesoleva perioodi jaoks ümberhinnatud tulemus või summa vahel. Selle põhjuseks on mõõtmise eesmärk, mis selliste arvestushinnangute puhul tegeleb ettekujutustega väärtusest teatud ajahetkel, mis võivad märkimisväärselt ja kiiresti muutuda, kuna majandusüksuse tegutsemiskeskond muutub. Audiitor võib seetõttu keskenduda ülevaatuses informatsiooni hankimisele, mis oleks relevantne olulise väärkajastamise riskide kindlakstegemiseks ja hindamiseks. Näiteks mõnel juhul arusaamise omandamine turul osalejate eelduste muutuste kohta, mis mõjutasid eelnenud perioodi õiglase väärtuse arvestushinnangute tulemust, võib olla vähetõenäoline auditi jaoks relevantse informatsiooni andmiseks. Sellisel juhul võib audiitori eelnenud perioodi õiglase väärtuse arvestushinnangute tulemuste arvessevõtmine olla suunatud rohkem arusaamisele juhtkonna eelneva hindamisprotsessi tulemuslikkusest, s.o juhtkonna senised tulemused, mille põhjal audiitor saab otsustada juhtkonna käesoleva protsessi tõenäolise tulemuslikkuse kohta.
- A44. Erinevus arvestushinnangu tulemus ja eelnenud perioodi finantsaruannetes kajastatud summa vahel ei pruugi ilmingimata kujutada eelneva perioodi finantsaruannete väärkajastamist. Kuid see võib siiski nii olla näiteks juhul, kui erinevus tuleneb eelnenud perioodi finantsaruannete lõpliku vormistamise ajal juhtkonnale kättesaadavast informatsioonist või sellisest informatsioonist, mille hankimist oleks saanud põhjendatult eeldada ja arvesse võtta nende finantsaruannete koostamisel.

¹² ISA 240 „Audiitori kohustused finantsaruannete auditeerimisel seoses pettusega”, lõik 32 punkt b alapunkt ii.

Paljud finantsaruandluse raamistikud sisaldavad juhiseid selle kohta, kuidas eristada selliseid arvestushinnangute muudatusi, mis kujutavad endast väärkajastamisi, muudatustest, mis seda ei ole, ning nõutavat arvestusalast käsitlust, mida tuleb järgida.

Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine

Hindamise ebakindlus (vt lõik 10)

A45. Arvestushinnanguga seotud hindamise ebakindluse määra võivad mõjutada tegurid, nagu näiteks:

- ulatus, milles arvestushinnang sõltub otsustusest;
- arvestushinnangu tundlikkus eelduste muutuste suhtes;
- tunnustatud mõõtmistehnikate olemasolu, mis võivad vähendada hindamise ebakindlust (kuigi sisenditena kasutatud eelduste subjektiivsus võib sellele vaatamata tingida hindamise ebakindluse);
- prognoositava perioodi pikkus ja varasematest sündmustest saadud andmete relevantsus tulevaste sündmuste prognoosimisel;
- välistest allikatest pärinevate usaldusväärsete andmete kättesaadavus;
- ulatus, milles arvestushinnangud põhinevad vaadeldavatel või mittevaadeldavatel sisenditel.

Arvestushinnanguga seotud hindamise ebakindluse määr võib mõjutada hinnangu tundlikkust erapoolikuse suhtes.

A46. Olulise väärkajastamise riskide hindamisel võivad audiitori poolt arvessevõetavate asjaolude hulka kuuluda ka järgmised asjaolud:

- arvestushinnangu tegelik või eeldatav suurusjärg;
- arvestushinnangu (st juhtkonna punkthinnangu) kajastatud summa suhtena sellisesse summasse, mille kajastamist audiitor eeldab;
- kas juhtkond on kasutanud arvestushinnangu tegemisel eksperti.
- Eelnenud perioodi arvestushinnangute ülevaatuse tulemus.

Suur hindamise ebakindlus ja märkimisväärsed riskid (vt lõik 11)

A47. Näited arvestushinnangutest, millel võib olla suur hindamise ebakindlus, hõlmavad järgmist:

- arvestushinnangud, mis on väga sõltuvad otsustustest, näiteks otsustused poolelioleva kohtumenetluse tulemuse kohta või tulevaste rahavoogude summa ja ajastuse kohta, mis sõltuvad ebakindlastest sündmustest mitme aasta jooksul tulevikus;
- arvestushinnangud, mis ei ole arvutatud, kasutades tunnustatud mõõtmistehnikaid;

- arvestushinnangud, mille puhul eelnenud perioodi finantsaruannetes tehtud sarnaste arvestushinnangute audiitoripoolse ülevaatuse tulemused viitavad suurele erinevusele esialgse arvestushinnangu ja tegeliku tulemuse vahel;
 - õiglase väärtuse arvestushinnangud, mille puhul kasutatakse majandusüksuse poolt välja töötatud kõrgelt spetsialiseeritud mudelit või mille puhul puuduvad vaadeldavad sisendid.
- A48. Näiliselt mitteolulisel arvestushinnangul võib olla potentsiaali tingida olulist väärkajastamist tingituna hindamisega kaasnevast hindamise ebakindlusest, st arvestushinnangu kohta finantsaruannetes kajastatud või avalikustatud summa suurus ei või olla selle hindamise ebakindluse indikaatoriks.
- A49. Teatud olukordades on hindamise ebakindlus nii suur, et põhjendatud arvestushinnangut ei saa teha. Rakendatava finantsaruandluse raamistikuga võidakse seetõttu välistada näitaja kajastamine finantsaruannetes või selle mõõtmine õiglasel väärtuses. Sellisel juhul ei puuduta märkimisväärsed riskid mitte üksnes seda, kas arvestushinnangut tuleks kajastada või kas seda tuleks mõõta õiglasel väärtuses, vaid ka avalikustatava informatsiooni adekvaatsust. Selliste arvestushinnangute puhul võidakse rakendatava finantsaruandluse raamistikuga nõuda arvestushinnangute ja nendega seotud kõrge hindamise ebakindluse avalikustamist (vt lõigud A120–A123).
- A50. Kui audiitor teeb kindlaks, et arvestushinnang tingib märkimisväärse riski, nõutakse audiitorilt arusaamise omandamist majandusüksuse kontroll(imehhanism)idest, sealhulgas kontrollitegevustest.¹³
- A51. Mõnel juhul võib arvestushinnangu hindamise ebakindlus tekitada märkimisväärset kahtlust majandusüksuse võimekuse osas jätkata jätkuvalt tegutsevana. ISAs 570 (muudetud)¹⁴ on sätestatud nõuded ja antakse juhiseid selliste olukordade kohta.

Vastused hinnatud olulise väärkajastamise riskidele (vt lõik 12)

- A52. ISA 330 nõuab audiitorilt selliste auditiprotseduuride kavandamist ja teostamist, mis oma olemuselt, ajastuselt ja ulatuselt vastavad hinnatud olulise väärkajastamise riskidele arvestushinnangute suhtes nii finantsaruande kui ka väite tasandil.¹⁵ Lõigud A53–A115 keskenduvad spetsiifilistele vastustele ainult väite tasandil.

Rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuete rakendamine (vt lõik 12 punkt a)

- A53. Paljud finantsaruandluse raamistikud näevad ette teatud tingimusi arvestushinnangute kajastamiseks ning määratlevad meetodid nende tegemiseks ja nõutava informatsiooni avalikustamiseks. Sellised nõuded võivad olla keerulised ja nõuda otsustuse

¹³ ISA 315 (muudetud), lõik 29.

¹⁴ ISA 570 (muudetud) „Tegevuse jätkuvus”.

¹⁵ ISA 330, lõigud 5–6.

rakendamist. Lähtudes riskihindamise protseduuride teostamisel omandatud arusaamisest, saavad audiitori tähelepanu keskmeks rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuded, mis võivad olla tundlikud värrakendamise või erinevate tõlgenduste suhtes.

- A54. Selle kindlaksmääramine, kas juhtkond on rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõudeid asjakohaselt rakendanud, põhineb osaliselt audiitori arusaamisel majandusüksusest ja selle keskkonnast. Näiteks mõnede objektide, nagu näiteks äriühenduse käigus omandatud immateriaalsete varade, õiglase väärtuse mõõtmine võib hõlmata spetsiaalseid kaalutlusi, mida mõjutavad majandusüksuse ja selle tegevuse olemus.
- A55. Teatud juhtudel võivad osutada vajalikuks täiendavad auditiprotseduurid, nagu näiteks vara hetke füüsilise seisukorra inspekteerimine audiitori poolt, et kindlaks määrata, kas juhtkond on rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõudeid asjakohaselt rakendanud.
- A56. Rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuete rakendamine nõuab juhtkonnalt majandusüksust mõjutavate keskkonna või tingimuste muutuste arvessevõtmist. Näiteks aktiivse turu kasutuselevõtt teatud vara või kohustise klassi puhul võib anda märku, et enam ei ole asjakohane kasutada diskonteeritud rahavoogusid sellise vara või kohustise õiglase väärtuse hindamiseks.

Meetodite järjepidevus ja muutuste alus (vt lõik 12 punkt b)

- A57. Audiitori kaalutlus muutuse kohta arvestushinnangus või selle tegemise meetodis võrreldes eelnenud perioodiga on tähtis, sest olude muutusel või uuel informatsioonil mittepõhinevat muutust loetakse meelevaldseks. Arvestushinnangute meelevaldsed muudatused põhjustavad aja jooksul ebajärjepidevaid finantsaruandeid ja võivad tingida finantsaruannete väärkajastamise või olla võimaliku juhtkonna erapoolikuse indikaatoriks.
- A58. Juhtkond on sageli suuteline esitama hea põhjuse arvestushinnangu või selle tegemise meetodi muutmiseks ühest perioodist teise, lähtudes muutusest oludes. Selle, mis on heaks põhjuseks, ja juhtkonna väite, et arvestushinnangu või selle tegemise meetodi muutust tingivad asjaolud on muutunud, toetuse adekvaatsus on otsustuse küsimused.

Vastused hinnatud olulise väärkajastamise riskidele (vt lõik 13)

- A59. Audiitori otsus selle kohta, millist lõigus 13 toodud vastust, kas eraldi või koos, anda vastusena olulise väärkajastamise riskidele, võivad mõjutada sellised asjaolud nagu:
- arvestushinnangu olemus, sealhulgas kas see tuleneb rutiinsetest või mitterutiinsetest tehingutest;
 - kas protseduur(id) annavad eeldatavasti tulemuslikult audiitorile piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali;

- hinnatud olulise väärkajastamise risk, sealhulgas see, kas hinnatud risk on märkimisväärne risk.
- A60. Näiteks hinnates ebatõenäoliselt laekuvate arvete allahindluse põhjendatust, võib audiitori jaoks tulemuslikuks protseduuriks olla järgneva raha laekumise ülevaatus koos muude protseduuridega. Kui arvestushinnanguga seotud hindamise ebakindlus on suur, näiteks omandiõiguslikul mudelil põhinev arvestushinnang, mille puhul on mittevaadeldavaid sisendeid, võib osutada vajalikuks lõigus 13 toodud vastuste kombinatsioon hinnatud riskidele, et hankida piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal.
- A61. Lõikudes A62–A95 on esitatud täiendavad juhised, mis selgitavad olusid, mille korral võib vastus igauks olla asjakohane.

Kuni audiitori aruande kuupäevani esinevad sündmused (vt lõik 13 punkt a)

- A62. Selle kindlaksmääramine, kas enne audiitori aruande kuupäeva esinevad sündmused annavad auditi tõendusmaterjali arvestushinnangu kohta, võib olla asjakohane vastus, kui sellised sündmused eeldatavasti:
- esinevad ja
 - annavad auditi tõendusmaterjale, mis kinnitavad või vaidlustavad arvestushinnangut.
- A63. Kuni audiitori aruande kuupäevani esinevad sündmused võivad mõnikord anda piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali arvestushinnangu kohta. Näiteks asendatud toote kogu varu müük varsti pärast perioodi lõppu võib anda auditi tõendusmaterjali selle neto realiseerimisväärtuse hinnangu kohta. Sellistel juhtudel ei pruugi esineda vajadust teostada täiendavaid auditiprotseduure arvestushinnangu kohta tingimusel, et on saadud piisavaid asjakohaseid tõendusmaterjale sündmuste kohta.
- A64. Mõnede arvestushinnangute puhul ei anna kuni audiitori aruande kuupäevani esinevad sündmused tõenäoliselt auditi tõendusmaterjali arvestushinnangu kohta. Näiteks teatud arvestushinnangutega seotud tingimused või sündmused kujunevad välja ainult pikema aja jooksul. Lisaks ei pruugi õiglase väärtuse arvestushinnangute mõõtmiseesmärgi tõttu informatsioon pärast perioodi lõppu peegeldada bilansipäeval esinevaid sündmusi või tingimusi ja seetõttu ei pruugi olla relevantne õiglase väärtuse arvestushinnangu mõõtmise seisukohast. Lõigus 13 tuuakse välja muud vastused, mida audiitor võib anda olulise väärkajastamise riskidele.
- A65. Mõnel juhul võivad arvestushinnanguga vastuolus olevad sündmused märku anda, et juhtkonnal on arvestushinnangute tegemiseks mittetulemuslikud protsessid või et arvestushinnangute tegemisel esineb juhtkonna erapoolikus.
- A66. Kuigi audiitor võib otsustada mitte kasutada seda lähenemisviisi spetsiifiliste arvestushinnangute puhul, on audiitor kohustatud järgima ISA 560.¹⁶ Audiitor on

¹⁶ ISA 560 „Järgnevad sündmused”.

kohustatud teostama auditiprotseduure, mis on välja töötatud andmaks piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali selle kohta, et finantsaruannete kuupäeva ja audiitori aruande kuupäeva vahelisel perioodil esinenud kõik sündmused, mis nõuavad finantsaruannete korrigeerimist või finantsaruannetes avalikustamist, on kindlaks tehtud¹⁷ ja finantsaruannetes asjakohaselt kajastatud.¹⁸ Kuna mitmete arvestushinnangute, mis on muud kui õiglase väärtuse arvestushinnangud, mõõtmine sõltub tavaliselt edaspidiste tingimuste, tehingute või sündmuste tulemusest, on ISA 560 kohane audiitori töö eriti relevantne.

Väiksemate majandusüksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

A67. Kui bilansipäeva ja audiitori aruande kuupäeva vahel on pikem periood, võib audiitori ülevaade selle perioodi sündmustest olla tulemuslik vastus arvestushinnangutele, mis on muud kui õiglase väärtuse arvestushinnangud. Nii võib see eriti olla mõnede väiksemate omaniku poolt juhitud majandusüksuste puhul, eriti juhul, kui juhatusel ei ole formaliseeritud kontrolliprotseduure arvestushinnangute kohta.

Testimine, kuidas juhtkond tegi arvestushinnangu (vt lõik 13 punkt b)

A68. Testimine, kuidas juhtkond tegi arvestushinnangu, ja selle aluseks olevate andmete testimine võib olla asjakohane vastus, kui arvestushinnang on õiglase väärtuse arvestushinnang, mis on välja töötatud vaadeldavaid ja mittevaadeldavaid sisendeid kasutava mudeli põhjal. See võib olla asjakohane ka juhul, kui näiteks:

- arvestushinnang tuletatakse andmete rutiinsest töötlemisest majandusüksuse arvestussüsteemi poolt;
- audiitori ülevaatusel eelnenud perioodi finantsaruannetes tehtud sarnaste arvestushinnangute kohta nähtub, et juhtkonna käesoleva perioodi protsess on tõenäoliselt tulemuslik;
- arvestushinnang põhineb suurel sarnase olemusega objektide kogumil, mis eraldi ei ole märkimisväärsed.

A69. Testimine, kuidas juhtkond tegi arvestushinnanguid, võib hõlmata näiteks:

- testimine, mil määral on arvestushinnangu aluseks olevad andmed täpsed, täielikud ja relevantid ning kas arvestushinnang on kindlaks määratud nõuetekohaselt, kasutades selliseid andmeid ja juhtkonna eeldusi;
- väliste andmete või informatsiooni, sealhulgas arvestushinnangu tegemisele kaasaaitamiseks juhtkonna poolt kaasatud väliseksperptide käest saadud andmete ja informatsiooni, allika, relevantuse ja usaldusväarsuse arvessevõtmine;

¹⁷ ISA 560, lõik 6.

¹⁸ ISA 560, lõik 8.

- arvestushinnangu ümberarvutamine ja arvestushinnangu kohta informatsiooni ülevaatamine sisemise järjepidevuse suhtes;
- juhtkonna ülevaatus- ja kinnitamisprotsesside arvessevõtmine.

Väiksemate majandusüksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

A70. Väiksemates majandusüksustes on arvestushinnangute tegemise protsess tõenäoliselt vähem struktureeritud kui suuremates majandusüksustes. Väiksemates majandusüksustes, kus juhtkond on aktiivselt kaasatud, ei pruugi olla arvestusprotseduuride põhjalikke kirjeldusi, keerukaid arvestusandmeid või kirjalikke poliitikaid. Isegi kui majandusüksusel ei ole ametlikku kehtestatud protsessi, ei tähenda see, et juhtkond ei saa anda alust, millele toetudes saab audiitor testida arvestushinnangut.

Mõõtmismeetodi hindamine (vt lõik 13 punkt b alapunkt i)

A71. Kui rakendatav finantsaruandluse raamistik ei kirjuta ette mõõtmismeetodit, on kasutatud meetodi, sealhulgas mis tahes rakendatava mudeli asjakohasuse hindamine antud tingimustel kutsealase otsustuse küsimus.

A72. Sel eesmärgil hõlmavad küsimused, mida audiitor võib arvesse võtta, näiteks seda, kas:

- juhtkonna põhjendus valitud meetodi kohta on põhjendatud;
- juhtkond on piisavalt hinnanud ja asjakohaselt rakendanud kriteeriume, kui need on olemas, mis on esitatud rakendatava finantsaruandluse raamistikus valitud meetodi toetuseks;
- meetod on antud oludes asjakohane, arvestades hinnatava vara või kohustise olemust ja arvestushinnangute suhtes relevantse rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõudeid;
- meetod on asjakohane ärivaldkonna, majandusharu ja keskkonna suhtes, kus majandusüksus tegutseb.

A73. Teatud juhtudel võib juhtkond olla kindlaks määranud, et erinevate meetodite tulemuseks on märkimisväärselt erinevate hinnangute vahemik. Sellistel juhtudel võib arusaamise omandamine sellest, kuidas juhtkond on uurinud nende erinevuste põhjuseid, aidata audiitoril hinnata valitud meetodi asjakohasust.

Mudelite kasutamise hindamine

A74. Teatud juhtudel, eelkõige õiglase väärtuse arvestushinnangute tegemisel, võib juhtkond kasutada mudelit. See, kas kasutatud mudel on asjakohane antud oludes, võib sõltuda mitmest faktorist, nagu näiteks majandusüksuse ja tema keskkonna, sealhulgas majandusharu, milles ta tegutseb, ja mõõdetava spetsiifilise vara või kohustise olemusest.

- A75. Alljärgnevate asjaolude relevanttsuse määr sõltub tingimustest, sealhulgas sellest, kas mudel on kommertsalustel kättesaadav kasutamiseks teatud sektoris või majandusharus, või on omandiõiguslik mudel. Teatud juhtudel võib majandusüksus kasutada eksperti mudeli väljatöötamiseks ja testimiseks.
- A76. Sõltuvalt tingimustest võivad asjaolud, mida audiitor võib samuti mudeli testimisel arvesse võtta, hõlmata näiteks seda, kas:
- mudeli paikapidavust on enne kasutamist kontrollitud ja see vaadatakse perioodiliselt üle tagamaks, et see on endiselt sobiv selle ettenähtud kasutamiseks. Majandusüksusepoolne paikapidavuse kontrollimise protsess võib hõlmata alljärgneva hindamist:
 - mudeli teoreetiline mõistlikkus ja matemaatiline terviklikkus, sealhulgas mudeli parameetrite asjakohasus;
 - mudeli sisendite järjepidevus ja täielikkus turupraktikate suhtes;
 - mudeli väljund võrreldes tegelike tehingutega;
 - eksisteerivad asjakohased muutmise kontrollipoliitika ja -protseduurid;
 - mudelit kalibreeritakse ja testitakse perioodiliselt paikapidavuse suhtes, eelkõige juhul, kui sisendid on subjektiivsed;
 - mudeli väljundit korrigeeritakse, sealhulgas õiglase väärtuse arvestushinnangute puhul, kas sellised korrigeerimised peegeldavad eeldusi, mida turul osalejad kasutaksid sarnastes oludes;
 - mudel on adekvaatselt dokumenteeritud, sealhulgas mudeli kavandatud rakendused ja piirangud ning selle põhiparameetrid, nõutavad sisendid ja mis tahes läbiviidud paikapidavuse kontrollimise analüüsi tulemused.

Juhtkonna poolt kasutatud eeldused (vt lõik 13 punkt b alapunkt ii)

- A77. Audiitori hinnang juhtkonna poolt kasutatud eelduste kohta põhineb ainult informatsioonil, mis on audiitorile kättesaadav auditi ajal. Juhtkonna eeldusi käsitlevaid auditiprotseduure teostatakse majandusüksuse finantsaruannete auditi kontekstis ja mitte arvamuse andmiseks eelduste enda kohta.
- A78. Asjaolud, mida audiitor võib võtta arvesse juhtkonna poolt kasutatud eelduste põhjendatuse hindamisel, on näiteks:
- kas eraldiseisvad eeldused tunduvad olevat põhjendatud;
 - kas eeldused on omavahel seotud ja seesmiselt järjepidevad;
 - kas eeldused tunduvad olevat põhjendatud, kui neid võetakse arvesse ühiselt või koos teiste eeldustega nii kõnealuse arvestushinnangu kui ka muude arvestushinnangute puhul;

- kas õiglase väärtuse arvestushinnangute puhul kajastavad eeldused asjakohaselt vaadeldava turu eeldusi.

A79. Arvestushinnangute aluseks olevad eeldused võivad peegeldada seda, mida juhtkond eeldab spetsiifiliste eesmärkide ja strateegiate tulemusena. Sellistel juhtudel võib audiitor teostada auditiprotseduure, et hinnata selliste eelduste põhjendatust, võttes arvesse näiteks seda, kas eeldused on järjepidevad järgmisega:

- üldine majanduskeskkond ja majandusüksuse majanduslikud olud;
- majandusüksuse plaanid;
- eelnenud perioodidel tehtud eeldused, kui on relevantne;
- majandusüksuse kogemus või tema poolt varem kogetud tingimused ulatuses, milles seda ajaloolist informatsiooni võib lugeda tulevaste tingimuste või sündmuste suhtes representatiivseks;
- muud eeldused, mida juhtkond kasutas seoses finantsaruannetega.

A80. Kasutatud eelduste põhjendatus võib sõltuda juhtkonna kavatsusest ja võimest ellu viia teatud tegevuskava. Juhtkond dokumenteerib sageli spetsiifiliste varade või kohustiste suhtes relevantseid plaane ja kavatsusi ning finantsaruandluse raamistikuga võidakse selle tegemist nõuda. Kuigi juhtkonna kavatsuse ja võimekuse kohta hangitavate auditi tõendusmaterjalide ulatus on kutsealase otsustuse küsimus, võivad audiitori protseduurid hõlmata järgmist:

- juhtkonna avaldatud kavatsuste elluviimise ajaloo ülevaatus;
- kirjalike plaanide ja muu dokumentatsiooni ülevaatus, sealhulgas formaalselt kinnitatud eelarved, volitused või protokollid, kui on rakendatav;
- juhtkonnale järelepärimise esitamine konkreetse tegevuskava põhjenduste kohta;
- pärast finantsaruannete kuupäeva ja enne audiitori aruande kuupäeva toimunud sündmuste ülevaatus;
- hinnang majandusüksuse võimelisusele teostada teatud tegevuskava, arvestades majandusüksuse majanduslikke olusid, sealhulgas tema olemasolevate siduvate kohustuste mõjutusi.

Teatud finantsaruandluse raamistikud ei luba siiski arvestushinnangu tegemisel arvesse võtta juhtkonna kavatsusi ja plaane. See puudutab sageli õiglase väärtuse arvestushinnanguid, sest nende mõõtmise eesmärkidega nõutakse, et eeldused peegeldaksid neid, mida kasutavad turul osalejad.

A81. Asjaolud, mida audiitor võib arvesse võtta juhtkonna poolt kasutatud õiglase väärtuse arvestushinnangute aluseks olevate eelduste põhjendatuse hindamisel, lisaks eespool käsitletule, kui rakendatav, võivad hõlmata näiteks:

- kui on relevantne, siis kas ja kui jah, siis kuidas juhtkond on eelduste väljatöötamisel kasutanud turuspetsiifilisi sisendeid;
- kas eeldused on kooskõlas vaadeldavate turutingimustega ning õiglases väärtuses mõõdetava vara või kohustise tunnustega;
- kas turul osaleja eelduste allikad on relevantssed ja usaldusväärsed ning kuidas juhtkond on valinud eeldusi kasutamiseks juhul, kui eksisteerib palju erinevaid turul osalejate eeldusi;
- kui on asjakohane, siis kas ja kui jah, siis kuidas juhtkond võttis arvesse võrreldavate tehingute, varade või kohustiste puhul kasutatud eeldusi või informatsiooni nende kohta.

A82. Lisaks võivad õiglase väärtuse arvestushinnangud sisaldada nii vaadeldavaid kui ka mittevaadeldavaid sisendeid. Kui õiglase väärtuse arvestushinnangud põhinevad mittevaadeldavatel sisenditel, võivad audiitori poolt arvessevõetavad asjaolud hõlmata näiteks seda, kuidas juhtkond toetab järgmist:

- turul osalejate selliste tunnuste tuvastamine, mis on arvestushinnangu suhtes relevantssed;
- modifikatsioonid, mida ta on teinud oma eeldustes, et peegeldada oma seisukohta eelduste kohta, mida turul osalejad kasutaksid;
- kas ta on arvesse võtnud parimat informatsiooni, mis on antud tingimustes kättesaadav;
- kui on rakendatav, siis kuidas tema eeldused võtavad arvesse võrreldavaid tehinguid, varasid või kohustisi.

Kui on mittevaadeldavaid sisendeid, siis on tõenäolisem, et audiitori hinnangut eelduste kohta tuleb kombineerida lõigus 13 esitatud muude vastustega hinnatud riskidele, et saada piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal. Sellistel juhtudel võib audiitoril olla vajalik teostada muid auditiprotseduure, näiteks uurida dokumentatsiooni, mis toetab arvestushinnangu ülevaatust ja kinnitamist asjakohaste juhtkonnatasemetete poolt ja, kui on asjakohane, siis ka isikute poolt, kelle ülesandeks on valitsemine.

A83. Hinnates arvestushinnangut toetavate eelduste põhjendatust, võib audiitor kindlaks teha ühe või mitu märkimisväärset eeldust. Sellisel juhul võib ta viidata, et arvestushinnangul on suur hindamise ebakindlus ja võib seega tingida märkimisväärset riski. Täiendavaid vastuseid märkimisväärsetele riskidele on kirjeldatud lõikudes A102–A115.

Kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse testimine (vt lõik 13 punkt c)

A84. Kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse testimine selle suhtes, kuidas juhtkond tegi arvestushinnangu, võib olla asjakohane vastus, kui juhtkonna protsess on hästi kavandatud, rakendatud ja alal hoitud, näiteks:

- arvestushinnangute ülevaatuseks ja kinnitamiseks eksisteerivad asjakohaste juhtkonnatasemete poolt kontroll(imehhanism)id ja kui on asjakohane, siis ka isikute poolt, kelle ülesandeks on valitsemine;
- arvestushinnang tuletatakse andmete rutiinsest töötlemisest majandusüksuse arvestussüsteemi poolt.

A85. Kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse testimine on nõutav juhul, kui:

- (a) audiitori olulise väärkajastamise riskide hinnang väite tasandil hõlmab ootust, et kontroll(imehhanism)id toimivad protsesside suhtes tulemuslikult või
- (b) substantiivsed protseduurid üksinda ei anna piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali väite tasandil.¹⁹

Väiksemate majandusüksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

A86. Väiksemates majandusüksustes võivad eksisteerida kontroll(imehhanism)id arvestushinnangu tegemise protsesside üle, kuid nende toimimise formaalsus varieerub. Lisaks võivad väiksemad majandusüksused määrata kindlaks, et teatud tüüpi kontroll(imehhanism)id ei ole vajalikud, sest juhtkond on aktiivselt kaasatud finantsaruandluse protsessi. Väga väikeste majandusüksuste puhul ei saa siiski olla palju kontrollimehhanisme, mida audiitor saab tuvastada. Sel põhjusel on audiitori vastus hinnatud riskidele oma olemuselt tõenäoliselt substantiivne, koos sellega, et audiitor annab ühe või mitu lõigus 13 esitatud muudest vastustest.

Punkthinnangu või vahemiku väljatöötamine (vt lõik 13 punkt d)

A87. Punkthinnangu või vahemiku väljatöötamine juhtkonna punkthinnangu hindamiseks võib olla asjakohane vastus, kui näiteks:

- arvestushinnang ei ole tuletatud andmete rutiinsest töötlemisest arvestussüsteemi poolt;
- audiitori ülevaatus eelnenud perioodi finantsaruannetes tehtud sarnaste arvestushinnangute kohta annab alust eeldada, et juhtkonna käesoleva perioodi protsess ei ole tõenäoliselt tulemuslik;
- majandusüksuse kontroll(imehhanism)id, mis sisalduvad juhtkonna protsessides või on nende üle, et määrata kindlaks arvestushinnangud, ei ole hästi kavandatud või nõuetekohaselt rakendatud;
- sündmused või tehingud, mis on perioodi lõpu ja audiitori aruande kuupäeva vahel, on vastuolus juhtkonna punkthinnanguga;
- audiitorile on kättesaadavad relevantsete andmete alternatiivseid allikaid, mida saab kasutada punkthinnangu või vahemiku väljatöötamisel.

¹⁹ ISA 330, lõik 8.

- A88. Isegi kui majandusüksuse kontroll(imehhanism)id on hästi kavandatud ja nõuetekohaselt rakendatud, võib punkthinnangu või vahemiku väljatöötamine olla tulemuslik või tõhus vastus hinnatud riskidele. Muudes olukordades võib audiitor kaaluda ühe osana seda lähenemisviisi, kui ta määrab kindlaks, kas täiendavad protseduurid on vajalikud ja kui on, siis nende olemuse ja ulatuse.
- A89. Lähenemisviis, mida audiitor kasutas kas punkthinnangu või vahemiku väljatöötamisel, võib varieeruda tulenevalt sellest, mida peetakse antud tingimustes kõige tulemuslikumaks. Näiteks võib audiitor algselt välja töötada esialgse punkthinnangu ja seejärel hinnata selle tundlikkust eelduste muudatuste suhtes, et teha kindlaks vahemik, millega hinnata juhtkonna punkthinnangut. Teise võimalusena võib audiitor alustada vahemiku väljatöötamisega punkthinnangu kindlaksmääramiseks, kui see on võimalik.
- A90. Audiitori võime välja töötada punkthinnang, vastandina vahemikule, sõltub mitmest tegurist, sealhulgas kasutatud mudelist, kättesaadavate andmete olemusest ja ulatusest ning arvestushinnanguga seotud hindamise ebakindlusest. Punkthinnangu või vahemiku väljatöötamise otsust võib lisaks mõjutada rakendatav finantsaruandluse raamistik, mis võib ette näha punkthinnangu, mida tuleb kasutada pärast alternatiivsete tulemuste ja eelduste arvessevõtmist, või ette näha spetsiifilise mõõtmismeetodi (näiteks diskonteeritud ja tõenäosusega kaalutud eeldatava väärtuse kasutamine).
- A91. Audiitor võib välja töötada punkthinnangu või vahemiku mitmel viisil, näiteks:
- kasutades mudelit, näiteks sellist, mis on kommertsalustel kättesaadav kasutamiseks konkreetses sektoris või majandusharus, või omandiõiguslikku või audiitori poolt väljatöötatud mudelit;
 - arendades edasi juhtkonna poolt alternatiivsete eelduste või tulemuste arvessevõtmist, näiteks võttes kasutusele erineva eelduste kogumi;
 - võttes tööle või kaasates isiku, kellel on spetsialiseeritud eriteadmised mudeli väljatöötamiseks või teostamiseks, või relevantsete eelduste andmiseks;
 - viidates muudele võrreldavatele tingimustele, tehingutele või sündmustele, või kui on relevantne, siis võrreldavate varade või kohustiste turgudele.

Arusaamine juhtkonna eeldustest või meetodist (vt lõik 13 punkt d alapunkt i)

- A92. Kui audiitor töötab välja punkthinnangu või vahemiku ja kasutab eeldusi või meetodit, mis erinevad juhtkonna poolt kasutatust, nõutakse lõigu 13 punkti d alapunktis i, et audiitor omandaks piisava arusaamise eeldustest või meetodist, mida juhtkond kasutab arvestushinnangu tegemisel. See arusaamine annab audiitorile informatsiooni, mis võib olla relevantne audiitori poolt asjakohase punkthinnangu või vahemiku väljatöötamisel. Lisaks aitab see audiitoril aru saada ja hinnata mis tahes märkimisväärsed erinevusi juhtkonna punkthinnangust. Näiteks võib erinevus tuleneda sellest, et audiitor kasutas erinevaid, kuid samaväärselt kehtivaid eeldusi võrreldes juhtkonna poolt kasutatutega. Sellest võib nähtuda, et arvestushinnang on väga tundlik teatud eelduste suhtes ja seega kehtib selle puhul suur hindamise ebakindlus, mis annab märku, et arvestushinnang

võib olla märkimisväärne risk. Teise võimalusena võib erinevus tuleneda juhtkonna poolt tehtud faktilisest veast. Sõltuvalt tingimustest võib audiitor leida, et järelduste tegemisel on abiks see, kui arutada juhtkonnaga läbi kasutatud eelduste alus ja nende paikapidavus ning arvestushinnangu tegemisel kasutatud lähenemisviisi erinevus selle esinemise korral.

Vahemiku kitsendamine (vt lõik 13 punkt d alapunkt ii)

- A93. Kui audiitor järeldab, et on asjakohane kasutada vahemikku juhtkonna punkthinnangu (audiitori vahemiku) põhjendatuse hindamiseks, nõutakse lõigu 13 punkti d alapunktis ii, et vahemik hõlmaks kõiki „põhjendatud tulemusi”, kui et kõiki võimalikke tulemusi. Selleks, et vahemik oleks kasulik, ei saa vahemik hõlmata kõiki võimalikke tulemusi, kuna selline vahemik oleks liiga lai, et olla auditi jaoks tulemuslik. Audiitori vahemik on kasulik ja tulemuslik, kui see on piisavalt kitsas, et võimaldada audiitoril järeldada, kas arvestushinnang on väärkajastatud.
- A94. Tavaliselt on juhtkonna punkthinnangu põhjendatuse hindamiseks adekvaatne vahemik, mida on kitsendatud nii, et see oleks sama suur või väiksem kui läbiviimise olulisus. Siiski eriti teatud majandusharudes ei pruugi olla võimalik kitsendada vahemikku sellest summast allapoole. See ei pruugi ilmingimata välistada arvestushinnangu kajastamist. Kuid see võib siiski anda märku, et arvestushinnanguga seotud hindamise ebakindlus on selline, et see tingib märkimisväärse riski. Täiendavaid vastuseid märkimisväärsetele riskidele on kirjeldatud lõikudes A102–A115.
- A95. Vahemiku kitsendamise piirini, millal kõiki tulemusi vahemikus peetakse põhjendatuks, võib saavutada:
- (a) kõrvaldades vahemikust need tulemused, mis asuvad vahemiku äärmustes ja mille esinemine on audiitori otsustuse kohaselt ebatõenäoline ja
 - (b) jätkates vahemiku kitsendamist, tuginedes kättesaadavatele auditi tõendusmaterjalidele, seni, kuni audiitor järeldab, et kõiki vahemikus olevaid tulemusi peetakse põhjendatuks. Mõnedel harvadel juhtudel võib audiitor olla suuteline kitsendama valikut seni, kuni auditi tõendusmaterjalidest nähtub punkthinnang.

Kaalumine, kas nõutavad on spetsialiseeritud oskused või teadmised (vt lõik 14)

- A96. Auditi planeerimisel on audiitor kohustatud kindlaks tegema auditi töövõtu teostamiseks vajalike ressursside olemuse, ajastuse ja ulatuse.²⁰ See võib hõlmata vajadusel isikute kaasamise, kellel on spetsialiseeritud oskused või teadmised. Lisaks nõutakse ISAs 220, et töövõtupartner oleks saavutanud rahulolu selles osas, et töövõtumeeskond ja audiitori mis tahes väliseksper, kes ei ole töövõtumeeskonna liige, omaksid üheskoos asjakohast kogemust ja võimekusi, et teostada auditi töövõtt.²¹

²⁰ ISA 300 „Finantsaruannete auditi planeerimine”, lõik 8 punkt e.

²¹ ISA 220 „Finantsaruannete auditi kvaliteedikontroll”, lõik 14.

Arvestushinnangute auditi käigus võib audiitor oma kogemuste ja töövõtu tingimuste alusel teha kindlaks vajaduse spetsialiseeritud oskuste või teadmiste järele, mida tuleb rakendada arvestushinnangute ühe või mitme aspekti suhtes.

- A97. Asjaolud, mis võivad mõjutada audiitori kaalutlust, kas spetsialiseeritud oskused või teadmised on nõutavad, hõlmavad näiteks:
- aluseks oleva vara, kohustise või omakapitali komponendi olemust konkreetses ärivaldkonnas või majandusharus (näiteks maardlad, põllumajanduslikud varad, keerulised finantsinstrumendid);
 - hindamise ebakindluse suurt määra;
 - keeruliste arvutuste või spetsiaalsete mudelite kasutamist, näiteks õiglase väärtuse hindamisel, kui puudub vaadeldav turg;
 - relevantse arvestushinnangute suhtes rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuete keerulisust, sealhulgas seda, kas on valdkondi, mille puhul on teada, et esineb erinevaid tõlgendusi või praktika on ebajärjekindel või kujunemisjärgus;
 - protseduure, mida audiitor kavatses ette võtta hinnatud riskidele vastamiseks.
- A98. Enamiku arvestushinnangute puhul, isegi kui esineb hindamise ebakindlus, on spetsialiseeritud oskuste või teadmiste vajadus ebatõenäoline. Näiteks on ebatõenäoline, et audiitoril oleks vaja spetsialiseeritud teadmisi või oskusi, et hinnata ebatõenäoliselt laekuvate arvete allahindlust.
- A99. Siiski ei pruugi audiitoril olla spetsialiseeritud oskusi või teadmisi, mis on nõutavad, kui vaadeldav küsimus on muust valdkonnast kui arvestuse või auditeerimise alalt ning tal võib olla vajadus hankida neid audiitori eksperdilt. ISA 620²² kehtestab nõuded ja annab juhiseid, et määrata kindlaks audiitori eksperdi töölevõtmise või kaasamise vajadus ja audiitori kohustused audiitori eksperdi töö kasutamisel.
- A100. Lisaks võib teatud juhtudel audiitor järeldada, et on vaja hankida spetsialiseeritud oskusi või teadmisi arvestuse või auditeerimise spetsiifiliste valdkondade kohta. Selliste oskuste või teadmistega üksikisikuid võib palgata audiitorettevõtte või neid võib kaasata audiitorettevõttevälisest organisatsioonist. Kui sellised üksikisikud teostavad auditiprotseduure töövõtu alusel, kuuluvad nad töövõtumeeskonda ja seega kehtivad nende suhtes nõuded, mis on toodud ISAs 220.
- A101. Sõltuvalt audiitori arusaamisest ja kogemustest töötamisel koos audiitori eksperdiga või nende muude üksikisikutega, kellel on spetsialiseeritud oskused või teadmised, võib audiitor pidada asjakohaseks arutada kaasatud üksikisikutega asjaolusid nagu rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuded, tagamaks, et nende töö on auditi jaoks relevantne.

²² ISA 620 „Audiitori eksperdi töö kasutamine”.

Edasised substantiivsed protseduurid märkimisväärsetele riskidele vastamiseks (vt lõik 15)

A102. Märkimisväärseid riske tingivate arvestushinnangute auditeerimisel keskenduvad audiitori edasised substantiivsed protseduurid järgmise hindamisele:

- (a) kuidas juhtkond on hinnanud hindamise ebakindluse mõju arvestushinnangule ja mõju, mida selline ebakindlus võib omada arvestushinnangu finantsaruannetes kajastamise asjakohasusele, ja
- (b) seotud avalikustatava informatsiooni adekvaatsus.

Hindamise ebakindlus

Hindamise ebakindluse arvessevõtmine juhtkonna poolt (vt lõik 15 punkt a)

- A103. Juhtkond võib hinnata arvestushinnangute alternatiivseid eeldusi või tulemusi sõltuvalt tingimustest mitmete meetodite abil. Üks võimalik juhtkonna poolt kasutatav meetod on läbi viia sensitiivsuse analüüs. See võiks hõlmata selle kindlaksmääramist, kuidas erinevate eelduste puhul varieerub arvestushinnangu rahaline summa. Isegi õiglasel väärtuses mõõdetud arvestushinnangute puhul võib esineda varieerumist, sest erinevad turul osalejad kasutavad erinevaid eeldusi. Sensitiivsuse analüüs võib viia mitme tulemuste stsenaariumi väljatöötamiseni, mida juhtkond iseloomustab mõnikord tulemuste vahemikuna, nagu „pessimistlikud” ja „optimistlikud” stsenaariumid.
- A104. Sensitiivsuse analüüs võib näidata, et arvestushinnang ei ole tundlik teatud eelduste muutuste suhtes. Alternatiivselt võib see näidata, et arvestushinnang on tundlik ühe või mitme eelduse suhtes, millele audiitor oma tähelepanu seejärel fokuseerib.
- A105. Sellega ei taheta öelda, et üks konkreetne meetod hindamise ebakindluse käsitlemiseks (nagu näiteks sensitiivsuse analüüs) oleks sobivam kui teine, või et juhtkonna poolt alternatiivsete eelduste või tulemuste arvessevõtmist tuleb teostada üksikasjalikult määratletud protsessi kaudu, mida toetab ulatuslik dokumentatsioon. Pigem on küsimus selles, kas juhtkond on hinnanud, kuidas hindamise ebakindlus võib mõjutada tähtsat arvestushinnangut, mitte selle tegemise spetsiifilist viisi. Seega, kui juhtkond ei ole arvesse võtnud alternatiivseid eelduseid või tulemusi, võib audiitoril osutada vajalikuks arutada juhtkonnaga ja paluda tuge selles osas, kuidas ta on käsitlenud hindamise ebakindluse mõjusid arvestushinnangule.

Väiksemate majandusüksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

- A106. Väiksemad majandusüksused võivad kasutada lihtsaid vahendeid hindamise ebakindluse hindamiseks. Lisaks kättesaadava dokumentatsiooni ülevaatusele audiitori poolt võib audiitor juhtkonnale järelepärimiste esitamise kaudu hankida muid auditi tõendusmaterjale juhtkonna poolt alternatiivsete eelduste või tulemuste arvessevõtmise kohta. Lisaks ei pruugi juhtkonnal olla piisavaid eriteadmisi alternatiivsete tulemuste arvessevõtmiseks või muul viisil arvestushinnangu hindamise ebakindlusele vastata. Sellisel juhul võib audiitor selgitada juhtkonnale selle tegemise protsessi või erinevaid

saadaolevaid meetodeid ning dokumentatsiooni selle kohta. Kuid see ei muuda siiski juhtkonna vastutust finantsaruannete koostamise eest.

Märkimisväärased eeldused (vt lõik 15 punkt b)

- A107. Arvestushinnangu tegemisel kasutatud eeldust võib pidada märkimisväärseks, kui eelduse põhjendatud variatsioon mõjutaks oluliselt arvestushinnangu mõõtmist.
- A108. Tuge juhtkonna teadmistest tuletatud märkimisväärsetele eeldustele võib saada juhtkonna strateegilise analüüsi ja riskijuhtimise jätkuvatest protsessidest. Isegi ilma formaalsete kehtestatud protsessideta, nagu see võib näiteks olla väiksemate majandusüksuste puhul, võib audiitor olla võimeline hindama eeldusi juhtkonnale järelepärimiste esitamise ja temaga arupidamise kaudu koos muude auditiprotseduuridega, et hankida piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal.
- A109. Audiitori kaalutlusi juhtkonna poolt tehtud eelduste hindamisel on kirjeldatud lõikudes A77–A83.

Juhtkonna kavatsus ja võimelisus (vt lõik 15 punkt c)

- A110. Audiitori kaalutlusi juhtkonna poolt tehtud eelduste ning juhtkonna kavatsuse ja võimelisuse kohta on kirjeldatud lõikudes A13 ja A80.

Vahemiku väljatöötamine (vt lõik 16)

- A111. Finantsaruannete koostamisel võib juhtkond saavutada rahulolu, et ta on adekvaatselt käsitletud hindamise ebakindluse mõjusid arvestushinnangutele, mis tingivad märkimisväärseid riske. Teatud tingimustel võib audiitor siiski pidada juhtkonna jõupingutusi ebaadekvaatseteks. Sellega võib olla näiteks tegemist juhul, kui audiitori otsustusel:
- ei saanud piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali hankida selle kaudu, et audiitor hindab seda, kuidas juhtkond on käsitletud hindamise ebakindluse mõjusid;
 - täiendavalt on vaja uurida arvestushinnanguga seotud hindamise ebakindluse määra, näiteks kui audiitor on teadlik tulemuste laiast varieerumisest sarnaste arvestushinnangute puhul sarnastel tingimustel;
 - on ebatõenäoline, et muid auditi tõendusmaterjale võib hankida näiteks enne audiitori aruande kuupäeva esinenud sündmuste ülevaatus kaudu;
 - võib esineda indikaatoreid juhtkonna erapoolikuse kohta arvestushinnangute tegemisel.
- A112. Audiitori kaalutlusi vahemiku kindlaksmääramisel antud eesmärgil on kirjeldatud lõikudes A87–A95.

Kajastamise ja mõõtmise kriteeriumid

Arvestushinnangute kajastamine finantsaruannetes (vt lõik 17 punkt a)

- A113. Kui juhtkond on kajastanud arvestushinnangu finantsaruannetes, keskendub audiitori hinnang sellele, kas arvestushinnangu mõõtmine on piisavalt usaldusväärne, et vastata rakendatava finantsaruandluse raamistikus toodud kajastamise nõuetele.
- A114. Kajastamata arvestushinnangute puhul keskendub audiitori hinnang sellele, kas rakendatava finantsaruandluse raamistikus toodud kajastamiskriteeriumid on tegelikult täidetud. Kui ka arvestushinnangut ei ole kajastatud ja audiitor järeldab, et selline käsitus on asjakohane, võib olla vajadus avalikustada asjaolusid finantsaruannete lisades. Kui see on rakendatav, võib audiitor ka kindlaks määrata, et arvestushinnang, mille puhul on kindlaks tehtud suur hinnangu ebakindlus, on peamine auditi asjaolu, mille kohta tuleb esitada infot audiitori aruandes vastavalt ISA-le 701²³, või võib pidada vajalikuks lisada audiitori aruandesse asjaolu rõhutava lõigu (vt ISA 706 (muudetud)²⁴). Kui asjaolu määratakse kindlaks peamise auditi asjaoluna, on ISA 706 (muudetud) kohaselt audiitoril keelatud lisada auditi aruandesse asjaolu rõhutavat lõiku²⁵.

Arvestushinnangute mõõtmisalus (vt lõik 17 punkt b)

- A115. Õiglase väärtuse arvestushinnangute puhul eeldatakse mõnede finantsaruandluse raamistikega, et õiglast väärtust saab mõõta usaldusväärset, eeltingimusena õiglase väärtuse mõõtmise ja selle kohta informatsiooni avalikustamise kas nõudmisele või lubamisele. Mõnel juhul võib sellest eeldusest mööda minna, näiteks siis, kui puudub asjakohane mõõtmismeetod või -alus. Sellistel juhtudel keskendub audiitor hindamisel sellele, kas juhtkonna alus minemaks mööda eeldusest, mis puudutab rakendatava finantsaruandluse raamistikus sätestatud õiglase väärtuse kasutust, on asjakohane.

Arvestushinnangute põhjendatuse hindamine ja väärkajastamiste kindlaksmääramine (vt lõik 18)

- A116. Lähtudes hangitud auditi tõendusmaterjalist võib audiitor järeldada, et tõendusmaterjalid osutavad arvestushinnangule, mis erineb juhtkonna punkthinnangust. Kui auditi tõendusmaterjal toetab punkthinnangut, siis audiitori punkthinnangu ja juhtkonna punkthinnangu vaheline erinevus kujutab väärkajastamist. Kui audiitor on järeldanud, et audiitori vahemiku kasutamine annab piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali, siis juhtkonna punkthinnangut, mis jääb audiitori vahemikust välja, auditi tõendusmaterjal ei toeta. Sellistel juhtudel ei ole väärkajastamine väiksem kui erinevus juhtkonna punkthinnangu ja audiitori vahemiku lähima punkti vahel.

²³ ISA 701 „Peamiste auditi asjaolude kohta informatsiooni esitamine sõltumatu audiitori aruandes“

²⁴ ISA 706 (muudetud) „Asjaolu rõhutavad lõigud ja muu asjaolu lõigud sõltumatu audiitori aruandes“

²⁵ ISA 706 (muudetud), lõik 8(b)

A117. Kui juhtkond on muutnud arvestushinnangut või selle tegemise meetodit võrreldes eelnenud perioodiga subjektiivse hinnangu alusel, et on toimunud tingimuste muutus, võib audiitor järeldada auditi tõendusmaterjali alusel, et arvestushinnang on väärkajastatud juhtkonnapoolse meelevaldse muudatuse tõttu või võib pidada seda võimaliku juhtkonna erapoolikuse indikaatoriks (vt lõigud A124–A125).

A118. ISA 450²⁶ annab juhiseid väärkajastamiste eristamiseks audiitori poolt parandamata väärkajastamiste mõju finantsaruannetele hindamise eesmärkidel. Arvestushinnangute puhul võib väärkajastamine, mis on tingitud kas pettusest või veast, tuleneda järgmisest:

- väärkajastamised, mille kohta puudub kahtlus (faktilised väärkajastamised);
- erinevused, mis tulenevad juhtkonna otsustustest arvestushinnangute kohta, mida audiitor peab põhjendamatuks või selliste arvestuspoliitikate valikust või rakendamisest, mida audiitor peab mitteasjakohaseks (otsustusest tulenevad väärkajastamised);
- audiitori parim hinnang väärkajastamiste kohta andmekogumites, hõlmates selliste väärkajastamiste projektsiooni, mis on tehtud kindlaks auditi valimites, kõikide andmekogumite suhtes, millest valimeid võeti (projekteeritud väärkajastamised).

Mõnedel juhtudel, mis hõlmavad arvestushinnanguid, võib väärkajastamine tuleneda nende tingimuste kombinatsioonist, muutes eraldi kindlakstegemise raskeks või võimatuks.

A119. Finantsaruannete lisades avalikustatud arvestushinnangute ja nendega seotud informatsiooni põhjendatuse hindamine, mis on nõutud kas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga või on avalikustatud vabatahtlikult, hõlmab sisuliselt sama tüüpi kaalutlusi, mida rakendatakse finantsaruannetes kajastatud arvestushinnangu auditeerimisel.

Avalikustatav informatsioon, mis on seotud arvestushinnangutega

Rakendatava finantsaruandluse raamistiku kohaselt avalikustatav informatsioon (vt lõik 19)

A120. Finantsaruannete esitamine kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga hõlmab oluliste asjaolude adekvaatset avalikustamist. Rakendatav finantsaruandluse raamistik võib lubada või ette näha arvestushinnangutega seotud informatsiooni avalikustamist ning mõned majandusüksused võivad vabatahtlikult avalikustada täiendavat informatsiooni finantsaruannete lisades. Sellise avalikustatava informatsiooni hulka võib näiteks kuuluda:

- kasutatud eeldused;
- kasutatud hindamismeetod, sealhulgas mis tahes rakendatav mudel;

²⁶ ISA 450 „Auditi käigus tuvastatud väärkajastamiste hindamine”.

- hindamismeetodi valiku alus;
- eelnenud perioodiga võrreldes hindamismeetodi mis tahes muudatuste mõju;
- hindamise ebakindluse allikad ja selle tagajärjed.

Selline avalikustatav informatsioon on kasutajatele relevantne finantsaruannetes kajastatud või avalikustatud arvestushinnangutest arusaamisel ning hankida tuleb piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal selle kohta, kas avalikustatav informatsioon on kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuetega.

A121. Mõningatel juhtudel võib rakendatav finantsaruandluse raamistik nõuda spetsiifilise informatsiooni avalikustamist ebakindlate asjaolude kohta. Näiteks mõned finantsaruandluse raamistikud näevad ette:

- hindamise ebakindluse põhieelduste ja muude allikate avalikustamist, millel on märkimisväärne risk põhjustada varade ja kohustiste bilansiliste väärtuste olulist korrigeerimist. Selliseid nõudeid võib kirjeldada, kasutades mõisteid nagu „hindamise ebakindluse peamised allikad” või „kriitilised arvestushinnangud”;
- võimalike tulemuste vahemiku ja selle vahemiku kindlaksmääramiseks kasutatud eelduste avalikustamist;
- informatsiooni avalikustamist seoses õiglase väärtuse arvestushinnangute märkimisväärsusega majandusüksuse finantsseisundile ja -tulemusele;
- kvalitatiivse informatsiooni avalikustamist, nagu näiteks riskile avatused ja nende kujunemine, majandusüksuse eesmärgid, riskijuhtimise poliitika ja protseduurid, riski mõõtmiseks kasutatud meetodid ning nende kvalitatiivsete kontseptsioonide muutused võrreldes eelnenud perioodiga;
- kvantitatiivse informatsiooni avalikustamist, nagu näiteks majandusüksuse riskile avatuse määr, mis põhineb majandusüksuse juhtkonna võtmeisikutele organisatsioonisiselt esitatud informatsioonil, sh krediidirisk, likviidsusrisk ja tururisk.

Märkimisväärseid riske tingivate arvestushinnangute hindamise ebakindluse kohta info avalikustamine (vt lõik 20)

A122. Märkimisväärset riski omavate arvestushinnangute puhul, isegi kui avalikustatav informatsioon on kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga, võib audiitor järeldada, et hindamise ebakindluse kohta info avalikustamine on antud tingimusi ja fakte arvestades ebaadekvaatne. Audiitori poolt hindamise ebakindluse kohta info avalikustamise adekvaatsuse hindamine on seda tähtsam, mida suurem on arvestushinnangute võimalike tulemuste vahemik olulisuse suhtes (vt sellega seotud arutelu lõigus A94).

A123. Mõnedel juhtudel võib audiitor pidada asjakohaseks julgustada juhtkonda kirjeldama finantsaruannete lisades hindamise ebakindlusega seotud tingimusi. ISA 705

(muudetud)²⁷ annab juhiseid audiitori arvamusele sellest tulenevate tagajärgede kohta, kui audiitor usub, et juhtkonna poolt hindamise ebakindluse finantsaruannetes avalikustamine on ebaadekvaatne või eksitav.

Juhtkonna võimaliku erapoolikuse indikaatorid (vt lõik 21)

A124. Auditi käigus võib audiitor saada teadlikuks juhtkonna poolt tehtud otsustustest ja otsustest, mis tingivad indikaatoreid juhtkonna võimaliku erapoolikuse kohta. Sellised indikaatorid võivad mõjutada audiitori järeldust selle kohta, kas audiitoripoolne riskihindamine ja sellega seotud vastused jäävad asjakohasteks ning võib osutada vajalikuks, et audiitor kaalub sellega seotud mõjusid ülejäänud auditile. Lisaks võivad need mõjutada audiitori hinnangut selle kohta, kas finantsaruanded tervikuna on vabad olulisest väärkajastamisest, nagu on käsitletud ISAs 700 (muudetud).²⁸

A125. Arvestushinnangute suhtes juhtkonna võimaliku erapoolikuse indikaatorite näideteks on:

- arvestushinnangu või selle tegemise meetodi muudatused, kui juhtkond on teinud subjektiivse hinnangu, et on toimunud muutus tingimustes;
- majandusüksuse enda eelduste kasutamine õiglase väärtuse arvestushinnangute puhul, kui need ei ole järjepidevad vaadeldavate turueeldustega;
- juhtkonna eesmärkide suhtes soodsat punkthinnangut andvate märkimisväärsete eelduste valimine või konstrueerimine;
- sellise punkthinnangu valimine, mis võib viidata optimismi- või pessimismi seaduspärasusele.

Kirjalikud esitised (vt lõik 22)

A126. ISAs 580²⁹ käsitletakse kirjalike esitiste kasutamist. Sõltuvalt hindamise ebakindluse olemusest, olulisusest ja ulatusest, võivad kirjalikud esitised finantsaruannetes kajastatud või avalikustatud arvestushinnangute kohta hõlmata järgmisi esitisi:

- mõõtmisprotsessi, sealhulgas seotud eelduste ja mudelite, mida juhtkond kasutab arvestushinnangute kindlakstegemisel rakendatava finantsaruandluse raamistiku kontekstis, asjakohasuse kohta ning järjepidevuse kohta protsesside rakendamisel;
- et eeldused peegeldavad asjakohaselt juhtkonna kavatsust ja võimelisust viia ellu teatud tegevuskava majandusüksuse nimel, kui see on relevantne arvestushinnangute ja avalikustatava informatsiooni suhtes;
- et arvestushinnangutega seotud avalikustatav informatsioon on täielik ja asjakohane rakendatava finantsaruandluse raamistiku kohaselt;

²⁷ ISA 705 (muudetud) „Arvamuse modifikatsioonid sõltumatu audiitori aruandes”.

²⁸ ISA 700 (muudetud) „Arvamuse kujundamine ja aruandlus finantsaruannete kohta”.

²⁹ ISA 580 „Kirjalikud esitised”.

- et mitte ükski järgnev sündmus ei nõua finantsaruannetes sisalduvate arvestushinnangute ja avalikustatava informatsiooni korrigeerimist.

A127. Finantsaruannetes kajastamata või avalikustamata arvestushinnangute puhul võivad kirjalikud esitised hõlmata esitisi ka järgmise kohta:

- juhtkonna poolt kasutatud aluse asjakohasus selle kindlaksmääramisel, et rakendatava finantsaruandluse raamistikus toodud kajastamise ja avalikustamise kriteeriumid ei ole olnud täidetud (vt lõik A114);
- juhtkonna poolt kasutatud aluse asjakohasus, et minna mööda eeldusest majandusüksuse rakendatava finantsaruandluse raamistikus sätestatud õiglase väärtuse kasutamise suhtes, nende arvestushinnangute puhul, mis ei ole mõõdetud või avalikustatud õiglases väärtuses (vt lõik A115).

Dokumentatsioon (vt lõik 23)

A128. Dokumentatsioon auditi käigus tuvastatud juhtkonna võimaliku erapoolikuse indikaatorite kohta aitab audiitorit järelduse tegemisel selle kohta, kas audiitori riskihindamine ja sellega seotud vastused jäävad asjakohaseks, ja selle hindamisel, kas finantsaruanded tervikuna ei sisalda olulist väärkajastamist. Vt lõiku A125 võimalikku juhtkonna erapoolikust puudutavate indikaatorite kohta.

Lisa

(vt lõik A1)

Õiglase väärtuse mõõtmised ja selle kohta informatsiooni avalikustamine erinevate finantsaruandluse raamistike kohaselt

Käesoleva lisa eesmärk on pakkuda taustaks ja kontekstiks üldine käsitus õiglase väärtuse mõõtmistest ja selle kohta avalikustatavast informatsioonist erinevate finantsaruandluse raamistike kohaselt.

1. Erinevate finantsaruandluse raamistikega nõutakse või lubatakse mitmesugust õiglase väärtuse mõõtmist ja selle kohta finantsaruannetes informatsiooni avalikustamist. Need varieeruvad samuti varade ja kohustiste mõõtmise või selle kohta informatsiooni avalikustamise aluse kohta antavate juhiste tasemelt. Mõned finantsaruandluse raamistikud annavad ettekirjutavaid juhiseid, teised annavad üldiseid juhiseid ja mõned ei anna üldse mitte mingeid juhiseid. Lisaks eksisteerivad veel teatud majandusharuspetsiifilised mõõtmise ja avalikustamise praktikad õiglase väärtuse kohta.
2. Õiglase väärtuse definitsioonid võivad erineda finantsaruandluse raamistike kaupa või erinevate varade, kohustiste või selle kohta avalikustatava informatsiooni kaupa konkreetse raamistiku sees. Näiteks rahvusvahelises raamatupidamisstandardis (IAS) 39³⁰ määratletakse õiglase väärtus „summana, mille eest vara saaks vahetada või kohustist arveldada teadlike huvitatud sõltumatute osapoolte vahelises tehingus”. Õiglase väärtuse kontseptsioon eeldab tavaliselt hetke tehingut, mitte niivõrd arveldamist mõnel varasemal või tulevasel kuupäeval. Seega õiglase väärtuse mõõtmise protsess oleks sellise hinnangulise hinna otsimine, millega tehing toimuks. Lisaks võidakse erinevates finantsaruandluse raamistikes kasutada selliseid termineid nagu „majandusüksuspetsiifiline väärtus”, „kasutusväärtus” või sarnaseid termineid, kuid need võivad siiski jääda käesolevas ISAs esitatud õiglase väärtuse kontseptsiooni raamesse.
3. Finantsaruandluse raamistikes võidakse käsitleda aja jooksul esinevaid muutusi õiglase väärtuse mõõtmistes erinevatel viisidel. Näiteks konkreetne finantsaruandluse raamistik võib nõuda, et teatud varade või kohustiste õiglase väärtuse mõõtmiste muutusi kajastataks otse omakapitalis, samas kui teise raamistiku kohaselt tuleks selliseid muudatusi kajastada kasumina. Mõnedes raamistikes mõjutab juhtkonna kavatsus viia läbi teatud tegevuskava spetsiifilise vara või kohustise suhtes selle kindlaksmääramist, kas kasutada õiglase väärtuse arvestust, või seda, kuidas seda rakendatakse.
4. Erinevad finantsaruandluse raamistikud võivad nõuda teatud spetsiifilisi õiglase väärtuse mõõtmisi ja sellega seotud informatsiooni avalikustamist finantsaruannetes ning näha ette või lubada neid erineval määral. Finantsaruandluse raamistikud võivad:

³⁰ IAS 39 „Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine”.

- näha ette mõõtmise, esitamise ja avalikustamise nõuded finantsaruannetes sisalduva teatud informatsiooni suhtes või finantsaruannete lisades avalikustatud informatsiooni suhtes või täiendavana esitatud informatsiooni suhtes;
 - lubada teatud mõõtmisi, kasutades õiglasi väärtusi majandusüksuse valikul või ainult siis, kui teatud kriteeriumid on täidetud;
 - näha ette spetsiifilise meetodi õiglase väärtuse kindlaksmääramiseks, näiteks sõltumatu hindamise kasutamise kaudu või kindlaksmääratud viisid diskonteeritud rahavoogude kasutamiseks;
 - lubada meetodi valikut õiglase väärtuse kindlaksmääramiseks mitme alternatiivse meetodi hulgast (valikukriteeriumid võivad või võivad mitte olla ette antud finantsaruandluse raamistikuga) või
 - mitte anda juhiseid õiglase väärtuse mõõtmise või õiglase väärtuse avalikustamise kohta, välja arvatud siis, kui nende kasutamine on ilmne tava või praktika, näiteks majandusharu praktika kaudu.
5. Mõned finantsaruandluse raamistikud eeldavad, et õiglast väärtust saab varade või kohustiste suhtes usaldusväärset mõõta, eeltingimusena selleks, et kas nõuda või lubada õiglase väärtuse mõõtmisi või selle kohta informatsiooni avalikustamist. Mõnedel juhtudel võib sellest eeldusest mööda minna, kui varal või kohustisel ei ole noteeritud turuhinda aktiivsel turul ja mille puhul muud meetodid õiglase väärtuse põhjendatud hindamiseks on selgelt mitteasjakohased või mittetöötavad. Mõned finantsaruandluse raamistikud võivad sätestada õiglase väärtuse hierarhia, mis eristab õiglaste väärtusteni jõudmiseks kasutatavaid sisendeid, ulatudes nendest, mis kätkevad selgelt „vaadeldavaid sisendeid”, mis põhinevad noteeritud hindadel ja aktiivsetel turgudel, nende „mittevaadeldavate sisenditeni”, mis hõlmavad majandusüksuse enda otsustusi eelduste kohta, mida turul osalejad kasutaksid.
6. Mõned finantsaruandluse raamistikud nõuavad hindamise informatsiooni teatud määratletud korrigeerimisi või modifikatsioone, või muid kaalutlusi, mis on ainuomased konkreetse vara või kohustise suhtes. Näiteks kinnisvarainvesteeringu puhul võib olla vaja teha hinnatud turuväärtuse korrigeerimisi, nagu näiteks korrigeerimisi hinnangulisteks müügi lõpuleviimise kulutusteks, korrigeerimisi seoses vara seisukorra ja asukohaga ning muid asjaolusid. Samuti, kui konkreetse vara turg ei ole aktiivne turg, võib esineda vajadus korrigeerida või modifitseerida avaldatud hinna noteerimisi, et jõuda sobivama õiglase väärtuse mõõduni. Näiteks noteeritud turuhinnad ei pruugi viidata õiglasele väärtusele, kui turutegevus on harv, turg ei ole hästi välja kujunenud või kaubeldakse väikeste ühikukogustega olemasolevate kauplemisühikute koguarvu suhtes. Seega võib esineda vajadus selliseid turuhindu korrigeerida või modifitseerida. Selliste korrigeerimiste või modifikatsioonide tegemiseks võivad osutada vajalikuks turuinformatsiooni alternatiivsed allikad. Lisaks võib teatud juhtudel osutada vajalikuks võtta vara või kohustise õiglase väärtuse või võimaliku väärtuse languse kindlaksmääramisel arvesse määratud tagatist (näiteks kui tagatis on määratud võlgnevuses oleva investeeringu teatud tüüpidele).

7. Enamikus finantsaruandluse raamistikis põhineb õiglase väärtuse mõõtmiste kontseptsioon eeldusel, et majandusüksus on jätkuvalt tegutsev ilma mis tahes kavatsuse ega vajaduseta likvideerida, karpida oluliselt oma tegevuse ulatust või teha tehingut ebasoodsatel tingimustel. Seega sel juhul ei oleks õiglane väärtus summa, mida majandusüksus saaks või maksaks sunnitud tehingu, mittevabatahtliku likvideerimise või sundmüügi korral. Teiselt poolt võivad üldised majandustingimused või teatud majandusharudele spetsiifilised majandustingimused tingida likviidsuse puudumise turul ja nõuda õiglaste väärtuste ennustamist alandatud hindade, potentsiaalselt märkimisväärselt alandatud hindade puhul. Majandusüksusel võib siiski olla vajadus võtta arvesse oma hetke majanduslikku või tegevuse olukorda, kui ta määrab kindlaks oma varade ja kohustiste õiglasi väärtusi, kui selle tegemine on ette nähtud või lubatud tema finantsaruandluse raamistikus ja selline raamistik võib määratleda või mitte, kuidas seda tehakse. Näiteks juhtkonna plaan müüa oma vara kiirendatud korras, et vastata spetsiifilistele ärieesmärkidele, võib olla relevantne selle vara õiglase väärtuse kindlaksmääramisel.

Õiglase väärtuse mõõtmiste valdavus

8. Finantsaruandluse raamistikis on üha valdavamad õiglasel väärtusel põhinevad mõõtmised ja informatsiooni avalikustamised. Õiglasel väärtusel põhinevad mõõtmised võivad esineda finantsaruannetes ja mõjutada finantsaruannete kindlaksmääramist mitmel viisil, sealhulgas allpool loetletute mõõtmine õiglasel väärtuses:
- spetsiifilised varad või kohustised, nagu näiteks turul kaubeldavad väärtpaberid või kohustised, et arveldada finantsinstrumendi kohast kohustust rutiinselt või perioodiliselt turuhindade alusel;
 - omakapitali spetsiifilised komponendid, näiteks omakapitali tunnustega teatud finantsinstrumentide, näiteks omaniku poolt emitendi lihtaktsiatesse konverteeritava võlakirja kajastamise, mõõtmise ja esitamise arvestamisel;
 - spetsiifilised varad või kohustised, mis on omandatud äriühenduse käigus. Näiteks äriühenduses majandusüksuse ostmisel tekkiva firmaväärtuse esialgne kindlaksmääramine põhineb tavaliselt omandatud tuvastatavate varade ja kohustiste õiglase väärtuse mõõtmisel ja antud tasu õiglasel väärtusel;
 - spetsiifilised varad või kohustised, mis on korrigeeritud õiglasel väärtusse ühekordselt. Mõned finantsaruandluse raamistikud võivad nõuda õiglase väärtuse mõõtmise kasutamist, et kvantifitseerida vara või varade rühma korrigeerimist vara väärtuse languse kindlakstegemisel, näiteks äriühenduses omandatud firmaväärtuse väärtuse languse test, tuginedes määratletud tegutseva majandusüksuse või aruandva üksuse õiglasele väärtusele, mis seejärel jaotatakse majandusüksuse või üksuse varade ja kohustiste rühma vahel, et saada eeldatav firmaväärtus võrdlemiseks kajastatud firmaväärtusega;
 - varade ja kohustiste summeerimised. Teatud tingimustel nõuab varade või kohustiste klassi või rühma mõõtmine sellisesse klassi või rühma kuuluvate mõnede

eraldiseisvate varade või kohustiste õiglaste väärtuste summeerimist. Näiteks majandusüksuse rakendatava finantsaruandluse raamistiku puhul võiks mitmekesistatud laenuportfelli mõõtmine olla kindlaks määratud portfelli moodustavate laenude osade kategooriate õiglase väärtuse alusel;

- informatsioon, mis on avalikustatud finantsaruannete lisades või on esitatud täiendava informatsioonina, kuid ei ole kajastatud finantsaruannetes.