

# RAHVUSVAHELINE AUDITEERIMISE STANDARD (EESTI) 540\* (MUUDETUD)

## ARVESTUSHINNANGUTE JA NENDEGA SEoses AVALIKUSTATUD INFORMATSIOONI AUDITEERIMINE

(Kehtib 15. detsembril 2021 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta)

### SISUKORD

	Lõik
<b>Sissejuhatus</b>	
Käesoleva ISA ulatus .....	1
Arvestushinnangute olemus.....	2–3
Käesoleva ISA võtmetähtsusega kontseptsioonid .....	4–9
Jõustumiskuupäev .....	10
<b>Eesmärk</b> .....	11
<b>Definitsioonid</b> .....	12
<b>Nõuded</b>	
Riskihindamise protseduurid ja seotud tegevused .....	13–15
Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine.....	16–17
Vastused hinnatud olulise väärkajastamise riskidele.....	18–30
Arvestushinnangutega seotud avalikustatud informatsioon .....	31
Juhtkonna võimaliku erapoolikuse näitajad .....	32
Üldine hindamine teostatud auditi protseduuride põhjal .....	33–36
Kirjalikud esitised .....	37
Infovahetus valitsemisülesandega isikutega, juhtkonnaga või teiste asjassepuutuvate osapooltega	38
Dokumentatsioon .....	39
<b>Rakendus- ja muu selgitav materjal</b>	
Arvestushinnangute olemus.....	A1–A7
Käesoleva ISA võtmetähtsusega kontseptsioonid .....	A8–A13
Definitsioonid.....	A14–A18
Riskihindamise protseduurid ja seotud tegevused .....	A19–A63
Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine.....	A64–A80
Vastused hinnatud olulise väärkajastamise riskidele .....	A81–A132
Juhtkonna võimaliku erapoolikuse näitajad .....	A133–A136

Üldine hindamine teostatud auditi protseduuride põhjal .....	A137–A144
Kirjalikud esitised .....	A145
Infovahetus valitsemisülesandega isikutega, juhtkonnaga või teiste asjassepuutuvate osapooltega .....	A146–A148
Dokumentatsioon .....	A149–A152
Lisa 1: Olemusliku riski tegurid	
Lisa 2: Infovahetus valitsemisülesandega isikutega	

Rahvusvahelist auditeerimise standardit (ISA) 540 (muudetud) „Arvestushinnangute ja nendega seoses avalikustatud informatsiooni 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 viitamisena 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 viitamisena Eesti Audiitorkogule või tema asjakohasele organile, sh audiitortegevuse järelevalve nõukogule.

## Sissejuhatus

### Käesoleva ISA ulatus

1. Käesolevas rahvusvahelise auditeerimise standardis (International Standard on Auditing, ISA) käsitletakse arvestushinnangute ja nendega seoses avalikustatud informatsiooniga seotud audiitori kohustusi finantsaruannete auditeerimisel. Täpsemalt sisaldab see nõudeid ja juhiseid, mis viitavad sellele või laiendavad seda, kuidas ISA 315 (muudetud 2019),<sup>1</sup> ISA 330,<sup>2</sup> ISA 450,<sup>3</sup> ISA 500<sup>4</sup> ja muid asjassepuutuvaid ISAsid tuleb rakendada seoses arvestushinnangute ja nendega seoses avalikustatud informatsiooniga. Samuti sisaldab see nõudeid ja juhiseid arvestushinnangute ja nendega seoses avalikustatud informatsiooni väärkajastamiste hindamise kohta ning juhtkonna võimaliku erapoolikuse näitajaid.

### Arvestushinnangute olemus

2. Arvestushinnangud on oma olemuselt väga erinevad ning juhtkonnalt nõutakse nende tegemist, kui rahalisi summasid ei saa otseselt vaadelda. Nende rahaliste summade mõõtmisel võib esineda hinnangu ebakindlus, mis peegeldab teadmiste või andmete olemuslikke piiranguid. Need piirangud põhjustavad olemuslikku subjektiivsust ja mõõtmistulemuste varieeruvust. Arvestushinnangute tegemise protsess hõlmab meetodi valimist ja rakendamist kasutades eeldusi ja andmeid, mis eeldab juhtkonna otsustust ja võib põhjustada mõõtmise keerukust. Keerukuse, subjektiivsuse või muude olemusliku riski tegurite mõju nende rahaliste summade mõõtmisele mõjutab nende vastuvõtlikkust väärkajastamise suhtes. (Vt lõigud A1–A6, lisa 1)
3. Kuigi käesolev ISA kehtib kõigi arvestushinnangute kohta, on eri arvestushinnangute puhul erineva hinnangu ebakindluse tase väga erinev. Käesolevas ISAs nõutud riskihindamise ja edasiste auditi protseduuride olemus, ajastus ja ulatus varieeruvad sõltuvalt hinnangu ebakindlusest ja sellega seotud olulise väärkajastamise riskide hinnangust. Teatavate arvestushinnangute puhul võib hinnangu ebakindlus olla nende olemusest tulenevalt väga väike ning nende tegemisega seotud keerukus ja subjektiivsus võivad samuti olla väga väikesed. Selliste arvestushinnangute korral ei eeldata, et käesolevas ISAs nõutud riskihindamise protseduurid ja edasised auditi protseduurid oleksid ulatuslikud. Kui hinnangu ebakindlus, keerukus või subjektiivsus on väga suured, siis eeldatakse, et sellised protseduurid on palju ulatuslikumad. Käesolev ISA sisaldab juhiseid selle kohta, kuidas selle ISA nõudeid saab skaleerida. (Vt lõik A7)

### Käesoleva ISA võtmetähtsusega kontseptsioonid

4. ISAs 315 (muudetud 2019) nõutakse väite tasandil tuvastatud olulise väärkajastamise riskide puhul olemusliku riski eraldi hindamist.<sup>5</sup> ISA 540 (muudetud) kontekstis ja sõltuvalt konkreetse arvestushinnangu olemusest võib väite vastuvõtlikkus võimaliku olulise väärkajastamise suhtes oleneda või olla mõjutatud hinnangu ebakindlusest, keerukusest, subjektiivsusest või muudest

<sup>1</sup> ISA 315 (muudetud 2019) „Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine“.

<sup>2</sup> ISA 330 „Audiitori vastused hinnatud riskidele“.

<sup>3</sup> ISA 450 „Auditi käigus tuvastatud väärkajastamiste hindamine“.

<sup>4</sup> ISA 500 „Auditi tõendusmaterjal“.

<sup>5</sup> ISA 315 (muudetud 2019), lõik 31

riskiteguritest ja nende omavahelistest suhetest. Nagu on selgitatud ISAs 200,<sup>6</sup> on olemuslik risk mõnede väidete ja nendega seotud tehinguklasside, kontosaldoade ja avalikustatud informatsiooni puhul suurem kui teiste puhul. Sellest tulenevalt sõltub olemusliku riski hinnang sellest, millisel määral mõjutavad olemusliku riski tegurid väärkajastamise tõenäosust või suurust, ning varieerub skaalal, millele viidatakse kui olemusliku riski skaalale. (Vt lõigud A8–A9, A65–A66, lisa 1)

5. Käesolevas ISAs viidatakse ISA 315 (muudetud 2019) ja ISA 330 asjassepuutuvatele nõuetele ning esitatakse sellega seotud juhised, et rõhutada seda, kui tähtsad on arvestushinnangute kontroll(imehhanism)ide käsitlevad audiitori otsused, sealhulgas otsused selle kohta, kas:
  - on olemas kontroll(imehhanism)id, mille tuvastamist nõutakse ISAs 315 (muudetud 2019) ja mille puhul nõutakse audiitorilt nende ülesehituse hindamist ja määrama kindlaks, kas neid on rakendatud.
  - testida kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust.
6. ISAs 315 (muudetud 2019) nõutakse ka kontrolliriski eraldi hindamist, kui hinnatakse olulise väärkajastamise riske väite tasandil. Kontrolliriski hindamisel võtab audiitor arvesse seda, kas audiitori edasised auditi protseduurid näevad ette planeeritud tuginemist kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkusele. Kui audiitor ei plaani testida kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust või ei kavatsenud tugineda kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkusele, on audiitori hinnang kontrolliriskile selline, et olulise väärkajastamise riski hinnang on sama kui olemusliku riski hinnang. (vt lõik A10)
7. Käesolevas ISAs rõhutatakse, et audiitori edasised auditi protseduurid (sealhulgas, kus asjakohane, kontroll(imehhanism)ide testid) peavad olema vastuseks väite tasandil hinnatud olulise väärkajastamise riskide põhjustele, võttes arvesse ühe või enama olemusliku riski teguri mõju ja audiitori kontrolliriski hinnangut.
8. Kutsealase skeptitsismi rakendamist seoses arvestushinnangutega mõjutab olemusliku riski tegurite kaalumise audiitori poolt ja selle tähtsus suureneb, kui arvestushinnangute puhul esineb suurem hinnangu ebakindlus või neid mõjutavad suuremal määral keerukus, subjektiivsus või muud olemusliku riski tegurid. Samamoodi on kutsealase skeptitsismi rakendamine oluline siis, kui juhtkonna erapoolikuse või muude riskitegurite tõttu, kuivõrd need mõjutavad olemuslikku riski. (Vt lõik A11)
9. Käesolevas ISAs nõutakse, et audiitor hindaks teostatud auditi protseduuride ja hangitud auditi tõendusmaterjali põhjal, kas arvestushinnangud ja nendega seoses avalikustatud informatsioon on rakendatava finantsaruandluse raamistiku kontekstis põhjendatud<sup>8</sup> või väärkajastatud. Käesoleva ISA eesmärgil tähendab „põhjendatud“ rakendatava finantsaruandluse raamistiku kontekstis seda, et rakendatava finantsaruandluse raamistiku asjassepuutuvaid nõudeid on rakendatud asjakohaselt, sealhulgas neid nõudeid, mis käsitlevad: (vt lõigud A12–A13, A139–A144)
  - arvestushinnangu tegemist, sealhulgas meetodi, eelduste ja andmete valimist arvestades arvestushinnangu olemust ning majandusüksuse fakte ja asjaolusid;
  - juhtkonna punkthinnangu valimist ja

<sup>6</sup> ISA 200 „Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega“, lõik A40.

<sup>8</sup> Vt ka ISA 700 (muudetud) „Arvamuse kujundamine ja aruandlus finantsaruannete kohta“, lõik 13 punkt c.

- arvestushinnangu kohta informatsiooni avalikustamist, sealhulgas selle kohta, kuidas arvestushinnang välja töötati ning millised on hinnangu ebakindluse olemus, ulatus ja allikad.

### Jõustumiskuupäev

10. Käesolev ISA kehtib 15. detsembril 2021 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta.

### Eesmärk

11. Audiitori eesmärk on hankida piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal selle kohta, kas arvestushinnangud ja nendega seoses avalikustatud informatsioon finantsaruannetes on rakendatava finantsaruandluse raamistiku kontekstis põhjendatud.

### Definitsioonid

12. ISAdes kasutamise otstarbel on järgmistel terminitel järgmine tähendus:
  - a) arvestushinnang – rahaline summa, mille mõõtmisel kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuetega esineb hinnangu ebakindlus; (vt lõik A14)
  - b) audiitori punkthinnang või audiitori hinnangute vahemik – vastavalt summa või summade vahemik, mille audiitor on välja arendanud juhtkonna punkthinnangu hindamisel; (vt lõik A15)
  - c) hinnangu ebakindlus – vastuvõtlikkus olemusliku täpsuse puudumise suhtes mõõtmisel; (vt lõik A16, lisa 1)
  - d) juhtkonna erapoolikus – juhtkonna neutraalsuse puudumine informatsiooni koostamisel; (vt lõik A17)
  - e) juhtkonna punkthinnang – juhtkonna poolt finantsaruannetes arvestushinnanguna kajastamiseks või avalikustamiseks valitud summa;
  - f) arvestushinnangu lõpptulemus – tegelik rahaline summa, mis tuleneb sellis(t)e tehingu(te), sündmus(t)e või tingimus(t)e lahendamisest, mida arvestushinnang käsitleb. (Vt lõik A18)

### Nõuded

#### Riskihindamise protseduurid ja seotud tegevused

13. Omandades arusaamist majandusüksusest ja selle keskkonnast, rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ja majandusüksuse sisekontrollisüsteemist, nagu on nõutud ISAs 315 (muudetud 2019),<sup>9</sup> peab audiitor omandama arusaamise järgmistest majandusüksuse arvestushinnangutega seotud asjaoludest. Audiitori protseduurid arusaamise omandamiseks tuleb teostada ulatuses, milles need on vajalikud, et hankida auditi tõendusmaterjali, mis annab asjakohase aluse oluliste väärkajastamise riskide tuvastamiseks ja hindamiseks finantsaruande ja väite tasanditel. (Vt lõigud A19–A22)

*Arusaamise omandamine majandusüksusest ja selle keskkonnast ning rakendatavast finantsaruandluse raamistikust*

<sup>9</sup> ISA 315 (muudetud 2019), lõigud 19-27

- a) Majandusüksuse tehingud ning muud sündmused või tingimused, mis võivad tekitada vajaduse arvestushinnangute kajastamiseks või avalikustamiseks finantsaruannetes või juba kajastatud või avalikustatud arvestushinnangute muutmiseks. (Vt lõik A23)
- b) Arvestushinnangutega seotud rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuded (sealhulgas kajastamiskriteeriumid, mõõtmisalused ning nendega seotud esitusviisi ja avalikustamise nõuded) ning kuidas neid rakendatakse majandusüksuse olemuse ja asjaolude ning tema keskkonna kontekstis, kaasa arvatud see, kuidas olemusliku riski tegurid mõjutavad väidete vastuvõtlikkust väärkajastamisele. (Vt lõigud A24–A25)
- c) Majandusüksuse arvestushinnangute seisukohast asjassepuutuvad regulatiivsed tegurid, sealhulgas, kui rakendatav, usaldatavusnõuete täitmise järelevalvega seotud regulatiivsed raamistikud. (Vt lõik A26)
- d) Selliste arvestushinnangute ja nendega seoses avalikustatud informatsiooni olemus, mille kohta audiitor eeldab, tuginedes audiitori arusaamisele eespool lõigu 13 punktides a–c nimetatud asjaoludest, et need lisatakse majandusüksuse finantsaruannetesse. (Vt lõik A27)

#### Arusaamise omandamine majandusüksuse sisekontrollisüsteemist

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

- c. käsitleb hinnangu ebakindlust, sealhulgas valides punkthinnangu ja nendega seoses avalikustatud informatsiooni lisamiseks finantsaruannetesse. (Vt lõigud A46–A49)
- i) **Kontrollitegevuste komponendis tuvastatud kontroll(imehhanism)id<sup>10</sup>** juhtkonna poolt arvestushinnangute tegemise protsessi üle, nagu on kirjeldatud lõigu 13 punkti h alapunktis ii. (Vt lõigud A50–A54)
- j) Kuidas juhtkond vaatab üle eelmiste arvestushinnangute lõpptulemuse(d) ja vastab selle ülevaatuse tulemustele.
14. Audiitor peab üle vaatama eelmiste arvestushinnangute lõpptulemuse või, kus rakendatav, nende hilisema ümberhindamise, et aidata tuvastada ja hinnata olulise väärkajastamise riske käesoleval perioodil. Audiitor peab selle ülevaatuse olemuse ja ulatuse kindlaksmääramisel võtma arvesse arvestushinnangute tunnusjooni. Ülevaatus ei ole ette nähtud selleks, et seada kahtluse alla eelmise perioodi arvestushinnangute kohta tehtud otsustused, mis olid nende tegemise ajal kättesaadava informatsiooni põhjal asjakohased. (Vt lõigud A55–A60)
15. Audiitor peab seoses arvestushinnangutega kindlaks määrama, kas töövõtu meeskond vajab riskihindamise protseduuride teostamiseks spetsialiseeritud oskusi või teadmisi, et tuvastada ja hinnata olulise väärkajastamise riske, kavandada ja teostada auditi protseduure nendele riskidele vastamiseks või hinnata hangitud auditi tõendusmaterjali. (Vt lõigud A61–A63)

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

16. Arvestushinnangu ja sellega seoses avalikustatud informatsiooniga seotud olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel ja hindamisel väite tasandil, **sealhulgas olemusliku riski ja kontrolliriski eraldi hindamisel väite tasandil** nagu on nõutud ISAs 315 (muudetud 2019),<sup>11</sup> peab **audiitor** olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel ja olemusliku riski hindamisel arvesse võtma järgmist: (vt lõigud A64–A71)
- a) millisel määral mõjutab arvestushinnangut hinnangu ebakindlus ja (vt lõigud A72–A75)
- b) millisel määral mõjutavad keerukus, subjektiivsus või muud olemusliku riski tegurid: (vt lõigud A76–A79)
- i) meetodite, eelduste ja andmete valikut ja rakendamist arvestushinnangu tegemisel või
- ii) juhtkonna punkthinnangu ja sellega seoses avalikustatud informatsiooni valikut lisamiseks finantsaruannetesse.
17. Audiitor peab kindlaks määrama, kas mis tahes kooskõlas lõiguga 16 tuvastatud ja hinnatud olulise väärkajastamise risk on audiitori otsustuse kohaselt märkimisväärne risk.<sup>12</sup> Kui audiitor on kindlaks määranud, et märkimisväärne risk eksisteerib, peab audiitor tuvastama kontroll(imehhanism)id, mis seda riski käsitlevad ja hindama, kas need **kontroll(imehhanism)id on tulemuslikult üles ehitatud, ja kindlaks määrama, kas neid on rakendatud.**<sup>13</sup> (Vt lõik A80)

<sup>10</sup> ISA 315 (muudetud 2019), lõigu 26 punkti a alapunktid i–iv

<sup>11</sup> ISA 315 (muudetud 2019), lõigud 31 ja 34.

<sup>12</sup> ISA 315 (muudetud 2019), lõik 32.

<sup>13</sup> ISA 315 (muudetud 2019), lõigu 26 punkti a alapunkt.

**Vastused hinnatud olulise väärkajastamise riskidele**

18. Nagu on nõutud ISAs 330,<sup>14</sup> peavad audiitori edasised auditi protseduurid olema vastuseks hinnatud olulise väärkajastamise riskidele väite tasandil,<sup>15</sup> võttes arvesse nendele riskidele antud hinnangu põhjuseid. Audiitori edasised auditi protseduurid peavad sisaldama üht või enamat järgmistest lähenemisviisidest:

- a) auditi tõendusmaterjali hankimine kuni audiitori aruande kuupäevani toimunud sündmuste kohta (vt lõik 21);
- b) testimine, kuidas juhtkond tegi arvestushinnangu (vt lõigud 22–27), või
- c) audiitori punkthinnangu või audiitori hinnangute vahemiku väljatöötamine (vt lõigud 28–29).

Audiitori edasiste auditi protseduuride puhul tuleb arvesse võtta, et mida suurem on hinnatud olulise väärkajastamise risk, seda veenvam peab olema auditi tõendusmaterjal.<sup>16</sup> Audiitor peab kavandama ja teostama edasised auditi protseduurid viisil, mis ei ole erapoolik eesmärgiga hankida auditi tõendusmaterjal, mis võib olla kinnitav, või välistada auditi tõendusmaterjal, mis võib olla vasturääkiv. (Vt lõigud A81–A84)

19. Nagu on nõutud ISAs 330,<sup>17</sup> peab audiitor kavandama ja läbi viima teste, et hankida piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse kohta, kui:

- (a) audiitori hinnang olulise väärkajastamise riskidele väite tasandil hõlmab ootust, et kontroll(imehhanism)id toimivad tulemuslikult, või
- (b) substantiivsed protseduurid üksi ei saa anda piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali väite tasandil.

Arvestushinnangute puhul peavad audiitori selliste kontroll(imehhanism)ide testid olema vastuseks olulise väärkajastamise riskidele antud hinnangu põhjustele. Kontroll(imehhanism)ide testide kavandamisel ja läbiviimisel peab audiitor hankima seda veenvama auditi tõendusmaterjali, mida rohkem tugineb audiitor kontrolli tulemuslikkusele.<sup>19</sup> (Vt lõigud A85–A89)

20. Arvestushinnanguga seotud märkimisväärse riski korral peavad audiitori edasised auditi protseduurid sisaldama kontroll(imehhanism)ide teste käesoleval perioodil, kui audiitor kavatseb tugineda nendele kontroll(imehhanism)idele. Kui märkimisväärset riski puudutav lähenemisviis koosneb üksnes substantiivsetest protseduuridest, peavad need protseduurid sisaldama detailide teste.<sup>20</sup> (Vt lõik A90)

***Auditi tõendusmaterjali hankimine kuni audiitori aruande kuupäevani toimunud sündmuste kohta***

21. Kui audiitori edasised auditi protseduurid hõlmavad auditi tõendusmaterjali hankimist audiitori aruande kuupäevani toimunud sündmuste kohta, peab audiitor hindama, kas selline auditi tõendusmaterjal on piisav ja asjakohane arvestushinnanguga seotud olulise väärkajastamise riskide käsitlemiseks, võttes arvesse seda, et asjaolude ja muude asjassepuutuvate tingimuste muutumine

<sup>14</sup> ISA 330, lõigud 6–15 ja 18.

<sup>15</sup> ISA 330, lõigud 6–7 ja 21.

<sup>16</sup> ISA 330, lõik 7 punkt b.

<sup>17</sup> ISA 330, lõik 8.

<sup>19</sup> ISA 330, lõik 9.

<sup>20</sup> ISA 330, lõigud 15 ja 21.



sündmuse ja mõõtmiskuupäeva vahel võib mõjutada sellise auditi tõendusmaterjali asjakohasust rakendatava finantsaruandluse raamistiku kontekstis. (Vt lõigud A91–A93)

*Testimine, kuidas juhtkond tegi arvestushinnangu*

22. Testides, kuidas juhtkond tegi arvestushinnangu, peavad audiitori edasised auditi protseduurid sisaldama kooskõlas lõikudega 23–26 kavandatud ja teostatud protseduure, et hankida piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal olulise väärikajastamise riskide kohta seoses järgmisega: (vt lõik A94)
- a) juhtkonna poolt arvestushinnangu tegemisel kasutatud meetodite, märkimisväärsete eelduste ja andmete valimine ja kasutamine ja
  - b) kuidas juhtkond valis punkthinnangu ja töötas välja sellega seoses hinnangu ebakindluse kohta avalikustatud informatsiooni.

**Meetodid**

23. Lõigu 22 nõuete rakendamisel meetodite suhtes peavad audiitori edasised auditi protseduurid käsitlema järgmist:
- a) kas valitud meetod on rakendatava finantsaruandluse raamistiku kontekstis asjakohane ja, kui rakendatav, kas eelnevatel perioodidel kasutatud meetodis tehtud muudatused on asjakohased?; (vt lõigud A95, A97)
  - b) kas meetodi valimisel tehtud otsustused võivad esile tuua juhtkonna võimaliku erapoolikuse näitajaid; (vt lõik A96)
  - c) kas arvutusi tehakse kooskõlas meetodiga ja kas need on matemaatiliselt täpsed;
  - d) kui juhtkond kasutab meetodit, mis hõlmab keerulist modelleerimist, siis kas otsustusi on rakendatud järjepidevalt ja, kui rakendatav, kas: (vt lõigud A98–A100)
    - i) mudeli ülesehitus vastab rakendatava finantsaruandluse raamistiku mõõtmiseesmärgile ja on nendes tingimustes asjakohane ning, kui rakendatav, kas muudatused võrreldes eelneva perioodi mudeliga on nendes tingimustes asjakohased ja kas
    - ii) mudeli väljundi korrigeerimised on kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistiku mõõtmiseesmärgiga ja on nendes tingimustes asjakohased ja
  - e) kas meetodi kasutamisel on säilitatud märkimisväärsete eelduste ja andmete terviklikkus. (Vt lõik A101)

**Märkimisväärsed eeldused**

24. Lõigu 22 nõuete rakendamisel märkimisväärsete eelduste suhtes peavad audiitori edasised auditi protseduurid käsitlema järgmist:
- a) kas märkimisväärsed eeldused on rakendatava finantsaruandluse raamistiku kontekstis asjakohased ja, kui rakendatav, kas eelnevate perioodidega võrreldes tehtud muudatused on asjakohased; (vt lõigud A95, A102–A103)
  - b) kas märkimisväärsete eelduste valimisel tehtud otsustused võivad esile tuua juhtkonna võimaliku erapoolikuse näitajaid; (vt lõik A96)
  - c) kas märkimisväärsed eeldused on järjepidevad nii üksteise kui ka muudes

arvestushinnangutes kasutatute suhtes või majandusüksuse äritegevuse muudes valdkondades kasutatud seotud eelduste suhtes, tuginedes auditi käigus audiitori omandatud teadmistele, ja (vt lõik A104)

- d) kui rakendatav, kas juhtkonnal on kavatsus ja suutlikkus ellu viia konkreetseid tegevusi. (Vt lõik A105)

#### Andmed

25. Lõigu 22 nõuete rakendamisel andmete suhtes peavad audiitori edasised auditi protseduurid käsitlema järgmist:

- a) kas andmed on rakendatava finantsaruandluse raamistiku kontekstis asjakohased ja, kui rakendatav, kas eelnevate perioodidega võrreldes tehtud muudatused on asjakohased; (vt lõigud A95, A106)
- b) kas andmete valimisel tehtud otsustused võivad esile tuua juhtkonna võimaliku erapoolikuse näitajaid; (vt lõik A96)
- c) kas andmed on nendes tingimustes asjassepuutuvad ja usaldusväärsed ja (vt lõik A107)
- d) kas juhtkond on andmetest asjakohaselt aru saanud või neid tõlgendanud, kaasa arvatud seoses lepinguliste tingimustega. (Vt lõik A108)

Juhtkonna punkthinnangu valimine ja sellega seoses hinnangu ebakindluse kohta avalikustatud informatsioon

26. Lõigu 22 nõuete rakendamisel peavad audiitori edasised auditi protseduurid käsitlema seda, kas juhtkond on rakendatava finantsaruandluse raamistiku kontekstis astunud asjakohaseid samme, et:

- a) saada aru hinnangu ebakindlusest ja (vt lõik A109)
- b) käsitleda hinnangu ebakindlust, valides asjakohase punkthinnangu ja töötades välja sellega seoses hinnangu ebakindluse kohta avalikustatud informatsiooni. (Vt lõigud A110–A114)

27. Kui juhtkond ei ole audiitori otsustuse kohaselt, mis põhineb hangitud auditi tõendusmaterjalil, astunud asjakohaseid samme hinnangu ebakindlusest arusaamiseks või selle käsitlemiseks, peab audiitor: (vt lõik A115–A117)

- a) taotlema juhtkonnalt täiendavate protseduuride läbiviimist, et juhtkond saaks aru hinnangu ebakindlusest või käsitleks seda, kaaludes uuesti oma punkthinnangu valikut või kaaludes täiendava informatsiooni avalikustamisest hinnangu ebakindluse kohta, ja hindama juhtkonna vastust (vastuseid) kooskõlas lõiguga 26;
- b) kui audiitor määrab kindlaks, et juhtkonna vastus audiitori taotlusele ei käsitle piisavalt hinnangu ebakindlust, töötama teostatavas ulatuses välja audiitori punkthinnangu või audiitori hinnangute vahemiku kooskõlas lõikudega 28–29, ja
- c) hindama, kas esineb sisekontrolli puudusi, ja kui esineb, siis vahetama infot kooskõlas ISAga 265.<sup>21</sup>

---

<sup>21</sup> ISA 265 „Sisekontrolli puudusi käsitlev infovahetus isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, ja juhtkonnaga“.

*Audiitori punkthinnangu või audiitori hinnangute vahemiku väljatöötamine*

28. Kui audiitor töötab välja punkthinnangu või hinnangute vahemiku, et hinnata juhtkonna punkthinnangut ja sellega seoses hinnangu ebakindluse kohta avalikustatud informatsiooni, sealhulgas lõigu 27 punktis b nõutud juhtudel, peavad audiitori edasised auditi protseduurid sisaldama protseduure selle hindamiseks, kas kasutatud meetodid, eeldused või andmed on rakendatava finantsaruandluse raamistiku kontekstis asjakohased. Sõltumata sellest, kas audiitor kasutab juhtkonna või audiitori enda meetodeid, eeldusi või andmeid, tuleb need edasised auditi protseduurid kavandada ja teostada käsitlemaks lõikudes 23–25 sätestatud asjaolusid. (Vt lõigud A118–A123)
29. Kui audiitor töötab välja audiitori hinnangute vahemiku, peab audiitor:
- määrama kindlaks, et vahemik sisaldab ainult summasid, mida toetab piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal ja mille audiitor on hinnanud rakendatava finantsaruandluse raamistiku mõõtmiseesmärkide ja muude nõuete kontekstis põhjendatuks, ja (vt lõigud A124–A125)
  - kavandama ja teostama edasised auditi protseduurid, et hankida piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal hinnatud olulise väärkajastamise riskide kohta seoses finantsaruannetes avalikustatud informatsiooniga, mis kirjeldab hinnangu ebakindlust.

*Muud arvesse võetavad asjaolud seoses auditi tõendusmaterjaliga*

30. Arvestushinnangutega seotud olulise väärkajastamise riskide kohta auditi tõendusmaterjali hankimisel peab audiitor olema vastavuses ISA 500 asjasepuutuvate nõuetega, olenemata auditi tõendusmaterjalina kasutatavatest infoallikatest.

Kui audiitor kasutab juhtkonna eksperdi tööd, võivad käesoleva ISA lõikudes 21–29 sätestatud nõuded aidata audiitoril hinnata eksperdi töö asjakohasust auditi tõendusmaterjalina asjasepuutuva väite suhtes kooskõlas ISA 500 lõigu 8 punktiga c. Juhtkonna eksperdi töö hindamisel mõjutavad edasiste auditi protseduuride olemust, ajastust ja ulatust audiitori hinnang eksperdi pädevuse, võimekuse ja objektiivsuse kohta, audiitori arusaamine eksperdi tehtud töö olemusest ja audiitori teadmised eksperdi pädevusvaldkonnast. (Vt lõigud A126–A132)

**Arvestushinnangutega seotud avalikustatud informatsioon**

31. Audiitor peab kavandama ja teostama edasised auditi protseduurid, et hankida piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal hinnatud olulise väärkajastamise riskide kohta väite tasandil seoses arvestushinnanguga seotud avalikustatud informatsiooniga, välja arvatud avalikustatud informatsioon, mis on seotud lõigu 26 punktis b ja lõigu 29 punktis b käsitletud hinnangu ebakindlusega.

**Juhtkonna võimaliku erapoolikuse näitajad**

32. Audiitor peab hindama, kas juhtkonna poolt finantsaruannetes sisalduvate arvestushinnangute tegemisel tehtud otsustused ja langetatud otsused on juhtkonna võimaliku erapoolikuse näitajad, isegi kui need on üksikult põhjendatud. Kui tehakse kindlaks juhtkonna võimaliku erapoolikuse näitajad, peab audiitor hindama auditile avalduvat mõju. Eksitamise kavatsuse korral on juhtkonna erapoolikus olemuselt pettuslik. (Vt lõigud A133–A136)

**Üldine hindamine teostatud auditi protseduuride põhjal**

33. Rakendades ISA 330<sup>22</sup> arvestushinnangute suhtes, peab audiitor teostatud auditi protseduuride ja hangitud auditi tõendusmaterjali põhjal hindama, kas: (vt lõigud A137–A138)
- olulise väärkajastamise riskide hinnangud väite tasandil on jätkuvalt asjakohased, sealhulgas siis, kui on kindlaks tehtud juhtkonna võimaliku erapoolikuse näitajad;
  - juhtkonna otsused, mis puudutavad nende arvestushinnangute kajastamist, mõõtmist, esitusviisi ja nende kohta informatsiooni avalikustamist finantsaruannetes, on kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga ja
  - hangitud on piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal.
34. Lõigu 33 punktis c nõutud hindamise tegemisel peab audiitor võtma arvesse kogu hangitud asjassepuutuvat auditi tõendusmaterjali, olgu see kinnitav või vasturääkiv.<sup>23</sup> Kui audiitor ei suuda hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali, peab audiitor hindama selle mõju auditile või audiitori arvamusel finantsaruannete kohta kooskõlas ISAg 705 (muudetud).<sup>24</sup>

Kindlaksmääramine, kas arvestushinnangud on põhjendatud või väärkajastatud

35. Audiitor peab kindlaks määrama, kas arvestushinnangud ja nendega seoses avalikustatud informatsioon on rakendatava finantsaruandluse raamistiku kontekstis põhjendatud või väärkajastatud. ISA 450<sup>25</sup> annab juhiseid, kuidas audiitor võib eristada (kas faktilisi, otsustustel põhinevaid või projitseeritud) väärkajastamisi, et anda audiitori hinnang parandamata väärkajastamiste mõju kohta finantsaruannetele. (Vt lõigud A12–A13, A139–A144)
36. Seoses arvestushinnangutega peab audiitor hindama:
- õiglase esitusviisi raamistiku korral seda, kas juhtkond on lisaks raamistikus konkreetselt nõutud informatsioonile avalikustanud finantsaruannete kui terviku õiglase esitusviisi saavutamiseks vajaliku informatsiooni,<sup>26</sup> või
  - vastavuse raamistiku korral seda, kas avalikustatud on selline informatsioon, mis on vajalik selleks, et finantsaruandeid ei oleks eksitavad.<sup>27</sup>

**Kirjalikud esitised**

37. Audiitor peab taotlema juhtkonnalt ja, kus asjakohane, valitsemisülesandega isikutelt kirjalikke esitisi<sup>28</sup> selle kohta, kas arvestushinnangute tegemisel kasutatud meetodid, märkimisväärset eeldused ja andmed ning nendega seoses avalikustatud informatsioon on asjakohased sellise kajastamise, mõõtmise või avalikustamise saavutamiseks, mis on kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga. Audiitor peab samuti kaaluma vajadust hankida esitised konkreetsete arvestushinnangute kohta, sealhulgas seoses kasutatud meetodite, eelduste või andmetega. (Vt lõik A145)

---

<sup>22</sup> ISA 330, lõigud 25–26.

<sup>23</sup> ISA 500, lõik 11.

<sup>24</sup> ISA 705 (muudetud) „Arvamuse modifikatsioonid sõltumatu audiitori aruandes“.

<sup>25</sup> ISA 450, lõik A6.

<sup>26</sup> Vt ka ISA 700 (muudetud), lõik 14.

<sup>27</sup> Vt ka ISA 700 (muudetud), lõik 19.

<sup>28</sup> ISA 580 „Kirjalikud esitised“.

**Infovahetus valitsemisülesandega isikutega, juhtkonnaga või teiste asjassepuutuvate osapooltega**

38. ISA 260 (muudetud)<sup>29</sup> ja ISA 265<sup>30</sup> rakendamisel on audiitor kohustatud vahetama valitsemisülesandega isikutega või juhtkonnaga infot teatavate asjaolude kohta, sealhulgas majandusüksuse arvestustavade märkimisväärsete kvalitatiivsete aspektide ja märkimisväärsete sisekontrolli puuduste kohta. Seda tehes peab audiitor kaaluma asjaolusid (kui on), mille kohta tuleks seoses arvestushinnangutega infot vahetada, ja võtma arvesse seda, kas olulise väärkajastamise riskide põhjused on seotud hinnangu ebakindlusega või keerukuse, subjektiivsuse või muude olemusliku riski tegurite mõjuga arvestushinnangute tegemisel ja nendega seoses informatsiooni avalikustamisel. Lisaks sellele nõutakse teatud olukordades audiitorilt seaduse või regulatsiooniga teatavate asjaolude kohta info vahetamist teiste asjassepuutuvate osapooltega, nagu reguleerija või usaldatavusnõuete täitmise järelevalve tegijad. (Vt lõigud A146–A148)

**Dokumentatsioon**

39. Audiitor peab lisama auditi dokumentatsiooni:<sup>31</sup> (vt lõigud A149–A152)
- a) põhielemendid seoses audiitori arusaamisega majandusüksusest ja tema keskkonnast, sealhulgas majandusüksuse sisekontrollist, mis on seotud majandusüksuse arvestushinnangutega;
  - b) audiitori edasiste auditi protseduuride seos hinnatud olulise väärkajastamise riskidega väite tasandil,<sup>32</sup> võttes arvesse nende riskidele (kas seoses olemusliku riski või kontrolliriskiga) antud hinnangu põhjuseid;
  - c) audiitori vastus(ed), kui juhtkond ei ole astunud asjakohaseid samme hinnangu ebakindlusest arusaamiseks ja selle käsitlemiseks;
  - d) juhtkonna võimaliku erapoolikuse näitajad seoses arvestushinnangutega (kui on) ja audiitori hinnang auditile avalduva mõju kohta, nagu on nõutud lõigus 32, ja
  - e) märkimisväärsed otsustused, mida audiitor tegi seoses selle kindlaksmääramisega, kas arvestushinnangud ja nendega seoses avalikustatud informatsioon on rakendatava finantsaruandluse raamistiku kontekstis põhjendatud või väärkajastatud.

\* \* \*

**Rakendus- ja muu selgitav materjal****Arvestushinnangute olemus (vt lõik 2)***Arvestushinnangute näited*

A1. Tehinguklasside, kontosaldode ja avalikustatud informatsiooniga seotud arvestushinnangud on näiteks järgmised:

- varude vananemine;
- varade ja seadmete amortisatsioon;

<sup>29</sup> ISA 260 (muudetud) „Infovahetus nendega, kelle ülesandeks on valitsemine“, lõik 16 punkt a.

<sup>30</sup> ISA 265, lõik 9.

<sup>31</sup> ISA 230 „Auditi dokumentatsioon“, lõigud 8–11, A6, A7 ja A10.

<sup>32</sup> ISA 330, lõik 28 punkt b.

- infrastruktuurivarade hindamine;
- finantsinstrumentide hindamine;
- poolelioleva kohtumenetluse tulemus;
- eeldatav krediidikahju;
- kindlustuslepingust tulenevate kohustuste hindamine;
- garantiikohustused;
- töötajate pensionihüvitistega seotud kohustused;
- aktsiapõhised maksed;
- äriühenduse käigus omandatud varade või kohustiste õiglane väärtus, sh firmaväärtuse ja immateriaalsete varade kindlaksmääramine;
- pikaajaliste varade või võõrandamiseks hoitava vara või seadmete väärtuse langus;
- varade või kohustiste mitterahaline vahetamine sõltumatute osapoolte vahel;
- pikaajaliste lepingute puhul kajastatud müügitulu.

#### *Meetodid*

A2. Meetod on mõõtmistehnika, mida juhtkond kasutab arvestushinnangu tegemiseks kooskõlas nõutud mõõtmisalusega. Näiteks üks tunnustatud meetod aktsiapõhiste maksetehingutega seotud arvestushinnangute tegemiseks on optsiooni teoreetilise ostuhinna määramine kasutades Black-Scholes'i optsioonihindamise valemit. Meetodit rakendatakse arvutusvahendi või -protsessi abil, mida mõnikord nimetatakse mudeliks, ning see hõlmab eelduste ja andmete rakendamist ning nendevaheliste suhete arvessevõtmist.

#### *Eeldused ja andmed*

A3. Eeldused hõlmavad kättesaadaval informatsioonil põhinevaid otsustusi selliste asjaolude kohta nagu intressimäär või diskontomäär valik või otsustusi tulevaste tingimuste või sündmuste kohta. Juhtkond võib valida eelduse hulga asjakohaste alternatiivide seast. Eeldused, mida juhtkonna ekspert võib teha või tuvastada, muutuvad juhtkonna eeldusteks, kui juhtkond kasutab neid arvestushinnangu tegemisel.

A4. Käesoleva ISA eesmärgil on andmed informatsioon, mida on võimalik hankida otsese vaatluse teel või majandusüksuse väliselt osapoolelt. Analüütilise või tõlgendava tehnika abil andmetest saadud informatsioonile viidatakse kui tuletatud andmetele, kui sellisel tehnikal on väljakujunenud teoreetiline alus ja juhtkonna otsustuse vajadus on seetõttu väiksem. Vastasel juhul on selline informatsioon eeldus.

A5. Andmed on näiteks järgmised:

- turutehingute raames kokku lepitud hinnad;
- tootmismasina töötamise ajad või toodangu kogused;
- varasemad hinnad või muud lepingutes sisalduvad tingimused, näiteks lepinguline intressimäär, maksegraafik ja laenulepingus sisalduv tähtaeg;

- tulevikku suunatud informatsioon, näiteks välisest infoallikast saadud majandus- või tuluprognosid;
- tulevane intressimäär, mis on määratud interpoleerimistehnika abil forvardintressimäärade alusel (tuletatud andmed).

A6. Andmed võivad pärineda väga erinevatest allikatest. Näiteks võivad andmed olla:

- genereeritud organisatsiooni sees või sellest väljaspool;
- saadud kas pearaamatu- või alamregistrite sisesest või välisest süsteemist;
- lepingutest vaadeldavad või
- vaadeldavad seaduses või regulatsioonis väljendatud seisukohtade põhjal.

*Skaleeritavus* (vt lõik 3)

A7. Juhised selle kohta, kuidas võib käesoleva ISA nõudeid skaleerida, on esitatud näiteks lõikudes A20–A22, A63, A67 ja A84.

### **Käesoleva ISA võtmetähtsusega kontseptsioonid**

*Olemusliku riski tegurid* (vt lõik 4)

A8. Olemusliku riski tegurid on sündmuste või tingimuste tunnusjooned, mis mõjutavad tehinguklassi, kontosaldo või avalikustatavat informatsiooni kohta esitatud väite vastuvõtlikkust pettusest või veast tuleneva väärkajastamise suhtes, enne kontroll(imehhanism)ide arvessevõtmist.<sup>33</sup> Lisas 1 selgitatakse täiendavalt nende olemusliku riski tegurite olemust ja nende omavahelisi seoseid arvestushinnangu tegemise ja nende finantsaruannetes esitamise kontekstis.

A9. Hinnates olulise väärkajastamise riske väite tasandil<sup>34</sup> võtab audiitor lisaks hinnangu ebakindlusele, keerukusele ja subjektiivsusele arvesse ka seda, mil määral ISAGA 315 (muudetud 2019) hõlmatud olemusliku riski tegurid (muud kui hinnangu ebakindlus, keerukus ja subjektiivsus) mõjutavad väidete vastuvõtlikkust arvestushinnangut puudutavale väärkajastamise suhtes. Sellised täiendavad olemusliku riski tegurid hõlmavad:

- finantsaruannete asjassepuutuvate kirjete olemuse või tingimuste või rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuete muutus, mis võib tekitada vajaduse muuta arvestushinnangu tegemiseks kasutatud meetodit, eeldusi või andmeid;
- vastuvõtlikkus väärkajastamise suhtes juhtkonna erapoolikuse või muude pettuse riski tegurite tõttu, kuivõrd need mõjutavad olemuslikku riski arvestushinnangu tegemisel;
- muu ebakindel asjaolu kui hinnangu ebakindlus.

*Kontrollirisk* (vt lõik 6)

A10. Hinnates kontrolliriski väite tasandil kooskõlas ISAGA 315 (muudetud 2019), võtab audiitor arvesse, kas audiitor plaanib testida kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust. Kui audiitor kaalub, kas testida kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust, toetab audiitori hinnang selle kohta, et

<sup>33</sup> ISA 315 (muudetud 2019), lõigu 12 punkt f

<sup>34</sup> ISA 315 (muudetud 2019), lõik 31

kontroll(imehhanism)id on tulemuslikult ülesehitatud ja et neid on rakendatud, audiitori ootust kontroll(imehhanism)ide tulemusliku toimimise kohta, kui ta kehtestab nende testimise plaani.

*Kutsealane skeptitsism (vt lõik 8)*

A11. Seda, kuidas audiitor saab rakendada kutsealast skeptitsismi, kirjeldatakse näiteks lõikudes A60, A95, A96, A137 ja A139. Lõigus A152 antakse juhiseid viiside kohta, kuidas võib audiitori kutsealase skeptitsismi rakendamist dokumenteerida, ning see sisaldab näiteid käesoleva ISA konkreetsetest lõikudest, mille puhul dokumentatsioon võib tõendada kutsealase skeptitsismi rakendamist.

*Põhjendatuse kontseptsioon (vt lõigud 9, 35)*

A12. Muud arvessevõetavad asjaolud, mis võivad olla asjassepuutuvad, kui audiitor kaalub, kas arvestushinnangud ja nendega seoses avalikustatud informatsioon on rakendatava finantsaruandluse raamistiku kontekstis põhjendatud, hõlmavad järgmist:

- kas arvestushinnangu tegemisel kasutatud andmed ja eeldused on järjepidevad üksteise suhtes ning nende suhtes, mida kasutati muudes arvestushinnangutes või majandusüksuse äritegevuse muudes valdkondades, ja
- kas arvestushinnangus võetakse arvesse asjakohast informatsiooni, nagu on nõutud rakendatavas finantsaruandluse raamistikus.

A13. Lõigus 9 kasutatud mõiste „rakendatud asjakohaselt“ tähendab rakendamist viisil, mis mitte ainult ei ole vastavuses rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuetega, vaid kajastab selliselt vastavuses olles ka otsustusi, mis on selle raamistiku mõõtmisalusel eesmärgi suhtes järjepidevad.

**Definitsioonid**

*Arvestushinnang (vt lõik 12 punkt a)*

A14. Arvestushinnangud on rahalised summad, mis võivad olla seotud finantsaruannetes kajastatud või avalikustatud tehinguklasside või kontosaladodega. Arvestushinnangud hõlmavad ka rahalisi summasid, mis sisalduvad avalikustatud informatsioonis või mida kasutatakse otsustuste tegemiseks tehinguklassi või kontosaldoga seotud kajastamise või avalikustamise kohta.

*Audiitori punkthinnang või audiitori hinnangute vahemik (vt lõik 12 punkt b)*

A15. Audiitori punkthinnangut või audiitori hinnangute vahemikku võib kasutada arvestushinnangu otseseks hindamiseks (näiteks väärtuse languse allahindlus või eri tüüpi finantsinstrumentide õiglane väärtus) või kaudseks hindamiseks (näiteks summa, mida kasutatakse arvestushinnangu puhul märkimisväärse eeldusena). Audiitor võib kasutada sarnast lähenemisviisi ka summade või summade vahemiku väljatöötamisel mitterahalise näitaja või eelduse hindamiseks (näiteks vara hinnanguline kasulik eluiga).

*Hinnangu ebakindlus (vt lõik 12 punkt c)*

A16. Kõiki arvestushinnanguid ei mõjuta suur hinnangu ebakindlus. Näiteks võib mõnede finantsaruande näitajate puhul olla olemas aktiivne ja avatud turg, mis annab vabalt kättesaadavat ja usaldusväärset informatsiooni hindade kohta, millega toimuvad tegelikud vahetused. Siiski võib hinnangu ebakindlus olla olemas ka juhul, kui hindamismeetod ja andmed on hästi defineeritud. Näiteks võib aktiivse ja avatud turu nimekirja kantud väärtpaperite väärtuse hindamisel noteeritud turuhinnaga olla nõutav korrigeerimine, kui osalus on märkimisväärne või selle müügi suhtes kehtivad piirangud. Lisaks



võivad hinnangu ebakindlust mõjutada sel hetkel kehtivad üldised majandustingimused, näiteks likviidsuse puudumine konkreetsel turul.

#### *Juhtkonna erapoolikus (vt lõik 12 punkt d)*

A17. Finantsaruandluse raamistikes nõutakse sageli neutraalsust, see tähendab hoidumist erapoolikusest. Hinnangu ebakindlus põhjustab arvestushinnangu tegemisel subjektiivsust. Subjektiivsuse olemasolu toob kaasa juhtkonna otsustuse vajaduse ja vastuvõtlikkuse juhtkonna tahtmatu või tahtliku erapoolikuse suhtes (näiteks motivatsioon saavutada soovitud kasumieesmärk või omavahendite suhtarv). Arvestushinnangu vastuvõtlikkus juhtkonna erapoolikuse suhtes suureneb vastavalt sellele, mida suurem subjektiivsus esineb arvestushinnangu tegemisel.

#### *Arvestushinnangu lõpptulemus (vt lõik 12 punkt f)*

A18. Mõnel arvestushinnangul ei ole tema olemusest tulenevalt lõpptulemust, mis on asjassepuutuv seoses audiitori poolt kooskõlas käesoleva ISAga tehtud tööga. Näiteks võib arvestushinnang põhineda turuosaliste selle hetke arusaamadel. Sellest tulenevalt võib vara võõrandamisel või kohustise üleandmisel realiseerunud hind erineda sellega seoses tehtud arvestushinnangust aruandekuupäeva seisuga, sest aja jooksul on turuosaliste arusaamad väärtusest muutunud.

### **Riskihindamise protseduurid ja seotud tegevused**

#### *Arusaamise omandamine majandusüksusest ja tema keskkonnast (vt lõik 13)*

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

#### *Skaleeritavus*

A20. Nende audiitori protseduuride olemus, ajastus ja ulatus, mille eesmärk on omandada arusaamine majandusüksusest ja tema keskkonnast, rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ja majandusüksuse sisekontrollisüsteemist, mis on seotud majandusüksuse arvestushinnangutega, võivad sõltuda suuremal või vähemal määral sellest, kui suures ulatuses konkreetsed asjaolud nendes tingimustes kehtivad. Näiteks võib majandusüksusel olla vähe tehinguid või muid sündmusi või tingimusi, mis tekitavad arvestushinnangute vajaduse, rakenduvaid finantsaruandluse nõudeid võib olla lihtne rakendada ja asjassepuutuvaid regulatiivseid tegureid ei pruugi olla. Lisaks ei pruugi arvestushinnangud nõuda märkimisväärseid otsustusi ja arvestushinnangute tegemise protsess võib olla vähem keeruline. Sellises olukorras võivad arvestushinnangud vähemal määral oleneda või olla mõjutatud hinnangu ebakindlusest, keerukusest, subjektiivsusest või muudest olemusliku riski teguritest ning kontrollitegevuse komponendis võib olla tuvastatud vähem kontroll(imehhanism)e. Sellisel juhul on audiitori riski tuvastamise ja riskihindamise protseduurid tõenäoliselt vähem ulatuslikud ja võivad olla saadud peamiselt järelepärimiste kaudu juhtkonnale, kellel on asjakohane vastutus finantsaruannete eest, nagu näiteks juhtkonna arvestushinnangu tegemise protsessi lihtsad läbijalutamised (sealhulgas kui hinnatakse, kas selles protsessis tuvastatud kontroll(imehhanism)id on tulemuslikult üles ehitatud, ja kui määratakse kindlaks, kas kontroll(imehhanism)i on rakendatud).

A21. Vastupidise näitena võivad arvestushinnangud nõuda juhtkonnalt märkimisväärsete otsustuste tegemist ning arvestushinnangute tegemise protsess võib olla keeruline ja hõlmata keerukate mudelite kasutamist. Lisaks võib majandusüksusel olla keerukam infosüsteem ja ulatuslikumad

kontroll(imehhanism)id arvestushinnangute üle. Sellises olukorras võivad arvestushinnangud suuremal määral oleneda või olla mõjutatud hinnangu ebakindlusest, subjektiivsusest, keerukusest või muudest olemusliku riski teguritest. Sellisel juhul on audiitori riskihindamise protseduuride olemus või ajastus tõenäoliselt erinev või ulatuslikum kui lõigus A20 nimetatud asjaoludel.

A22. Järgmised arvessevõetavad asjaolud võivad olla asjassepuutuvad ainult lihtsat äritegevust omavate majandusüksuste jaoks, mis võib hõlmata paljusid väiksemaid majandusüksusi:

- arvestushinnangute seisukohast asjassepuutuvad protsessid võivad olla lihtsad, sest äritegevus on lihtne või nõutud hinnangute puhul võib esineda väiksem hinnangu ebakindlus;
- arvestushinnangud võivad olla genereeritud väljaspool pearaamatut ja alamregistreid, kontroll nende väljatöötamise üle võib olla piiratud ja omanik-juhil võib olla märkimisväärne mõju nende kindlaksmääramisele. Audiitoril võib olla vaja võtta nii olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel kui ka juhtkonna erapoolikuse riski kaalumisel arvesse omanik-juhi rolli arvestushinnangute tegemisel.

Majandusüksus ja tema keskkond

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

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

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

Rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuded (vt lõik 13 punkt b)

A24. Arusaamise omandamine rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuetest annab audiitorile aluse aruteluks juhtkonnaga ja, kus kohaldatav, valitsemisülesandega isikutega selle üle, kuidas juhtkond on rakendanud arvestushinnangute seisukohast asjassepuutuvaid rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõudeid, ja sellest, kuidas audiitor määrab kindlaks, kas neid on rakendatud asjakohaselt. See arusaamine võib ka abistada audiitorit infovahetuses valitsemisülesandega isikutega, kui audiitor peab rakendatava finantsaruandluse raamistiku kohaselt aktsepteeritavat märkimisväärset arvestustava majandusüksuse tingimuste puhul mitte kõige asjakohasemaks.<sup>35</sup>

A25. Selle arusaamise omandamisel võib audiitor püüda aru saada, kas:

- rakendatav finantsaruandluse raamistik:
  - näeb ette teatavad kriteeriumid arvestushinnangute kajastamiseks või meetodid nende mõõtmiseks;
  - täpsustab teatavad kriteeriumid, mis lubavad või nõuavad mõõtmist õiglasel väärtuses, näiteks viidates juhtkonna kavatsusele ellu viia teatavaid tegevusi vara või kohustise suhtes, või

<sup>35</sup> ISA 260 (muudetud), lõik 16 punkt a.

- täpsustab nõutava või soovitatava avalikustatud informatsiooni, sealhulgas avalikustatud informatsiooni otsustuste, eelduste või arvestushinnangutega seotud hinnangu ebakindluse muude allikate kohta, ja
- rakendatava finantsaruandluse raamistiku muudatused nõuavad arvestushinnangutega seotud arvestuspoliitikate muutmist majandusüksuses.

Regulatiivsed tegurid (vt lõik 13 punkt c)

A26. Arusaamise omandamine arvestushinnangute seisukohast asjassepuutuvatest regulatiivsetest teguritest (kui on) võib aidata audiitoril kindlaks teha rakendatavad regulatiivsed raamistikud (näiteks pangandus- või kindlustussektoris usaldatavusnõuete täitmise järelevalve tegijate kehtestatud regulatiivsed raamistikud) ja kindlaks määrata, kas sellised regulatiivsed raamistikud:

- käsitlevad arvestushinnangute kajastamise tingimusi või nende mõõtmise meetodeid või annavad selle kohta seotud juhiseid;
- täpsustavad avalikustatava informatsiooni või annavad selle kohta juhiseid lisaks rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuetele;
- viitavad valdkondadele, kus võib esineda juhtkonna erapoolikus, et täita regulatsioonist tulenevaid nõudeid, või
- sisaldavad regulatiivsetel eesmärkidel nõudeid, mis ei ole vastavuses rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuetele, mis võib viidata võimalikele olulise väärkajastamise riskidele. Näiteks võivad mõned reguleerijad püüda mõjutada selliseid eeldatava krediidikahju allahindluse miinimumtasemeid, mis ületavad rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõudeid.

Selliste arvestushinnangute ja nendega seoses avalikustatud informatsiooni olemus, mille kohta audiitor eeldab, et need lisatakse finantsaruannetesse (vt lõik 13 punkt d)

A27. Arusaamise omandamine selliste arvestushinnangute ja nendega seoses avalikustatud informatsiooni olemusest, mille kohta audiitor eeldab, et need lisatakse majandusüksuse finantsaruannetesse, aitab audiitoril aru saada selliste arvestushinnangute mõõtmise alusest ning võimaliku asjassepuutuva avalikustatud informatsiooni olemusest ja ulatusest. Selline arusaamine annab audiitorile aluse aruteluks juhtkonnaga selle üle, kuidas juhtkond teeb arvestushinnanguid.

Majandusüksuse sisekontrollisüsteem

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

A28. ISA 315 (muudetud 2019)<sup>36</sup> rakendamisel võib audiitori arusaamine järelevalve ja valitsemise olemusest ja ulatusest, mille majandusüksus on sisse seadnud juhtkonna arvestushinnangute tegemise protsessi üle, olla oluline audiitorilt nõutava hinnangu puhul selles osas, kas:

- juhtkond on valitsemisülesandega isikute järelevalve all loonud ja säilitanud ausa ja eetilise käitumise kultuuri;
- kontrollikeskkond loob asjakohase aluse teiste sisekontrollisüsteemi komponentide jaoks, võttes arvesse majandusüksuse olemust ja suurust; ning

<sup>36</sup> ISA 315 (muudetud 2019), lõik 21(a).

- kontrollikeskkonnas tuvastatud kontrollipuudused kahjustavad sisekontrollisüsteemi muid komponente.

A29. Audiitor võib omandada arusaamise selle kohta, kas valitsemisülesandega isikud:

- omavad oskusi või teadmisi, et aru saada konkreetse meetodi või mudeli tunnusoostest arvestushinnangute tegemiseks või arvestushinnanguga seotud riskidest, näiteks arvestushinnangute tegemisel kasutatava meetodi või infotehnoloogiaga seotud riskidest;
- omavad oskusi ja teadmisi, et aru saada, kas juhtkond tegi arvestushinnangud kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga;
- on juhtkonnast sõltumatud, omavad nõutavat informatsiooni, et õigeaegselt hinnata, kuidas juhtkond tegi arvestushinnanguid, ja volitusi seada kahtluse alla juhtkonnapoolseid samme, kui need sammud näivad olevat ebapiisavad või mitteasjakohased;
- teevad järelevalvet juhtkonna arvestushinnangute tegemise protsessi, sealhulgas mudelite kasutamise üle või
- teevad järelevalvet juhtkonna poolt läbi viidavate monitoorimistegevuste üle. See võib hõlmata järelevalve- ja ülevaatusprotseduure, mis on väljatöötatud avastama ja parandama mis tahes puudujääke arvestushinnangutega seotud kontroll(imehhanism)ide ülesehituses või tõhusas toimimises.

A30. Arusaamise omandamine valitsemisülesandega isikute tehtavast järelevalvest võib olla oluline siis, kui on arvestushinnanguid:

- mis nõuavad juhtkonnalt märkimisväärse otsustuse tegemist, et käsitleda subjektiivsust;
- mida mõjutab suur hinnangu ebakindlus;
- mida on keerukas teha, näiteks infotehnoloogia ulatusliku kasutamise, suurte andmemahutude või paljude omavahel keerulises suhtes olevate andmeallikate või eelduste kasutamise tõttu;
- mille puhul muudeti või oleks pidanud muutma meetodit, eeldusi või andmeid võrreldes eelnevate perioodidega või
- mis hõlmavad märkimisväärseid eeldusi.

Juhtkonna poolt spetsialiseeritud oskuste või teadmiste rakendamine, sealhulgas juhtkonna ekspertide kasutamine (vt lõik 13 punkt f)

A31. Audiitor võib kaaluda, kas järgmised asjaolud suurendavad tõenäosust, et juhtkonnal on vaja kaasata eksperti:<sup>37</sup>

- hinnangut vajava asjaolu eriline olemus, näiteks võib arvestushinnang hõlmata kaevandustööstuses mineraalide või süsivesinike varude mõõtmist või keeruliste lepingutingimuste rakendamise tõenäolise tulemuse hindamist;
- rakendatava finantsaruandluse raamistiku asjassepuutuvate nõuete täitmiseks nõutavate mudelite keerukas olemus, nagu see võib olla teatavate mõõtmiste, näiteks 3. taseme õiglase väärtuste puhul;<sup>38</sup>

---

<sup>37</sup> ISA 500, lõik 8.

<sup>38</sup> Vt näiteks rahvusvaheline finantsaruandluse standard (IFRS) 13 „Õiglase väärtuse mõõtmine“.

- arvestushinnangut vajava tingimuse, tehingu või sündmuse ebatavaline või harvaesinev olemus.

Majandusüksuse riskihindamise protsess (vt lõik 13 punkt g)

A32. Sellest arusaamine, kuidas majandusüksuse riskihindamise protsess tuvastab ja käsitleb arvestushinnangutega seotud riske, võib aidata audiitoril võtta arvesse muutusi:

- rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuetes, mis puudutavad arvestushinnanguid;
- selliste andmeallikate kättesaadavuses või olemuses, mis on arvestushinnangute tegemisel asjassepuutuvad või mis võivad mõjutada kasutatavate andmete usaldusväärsust;
- majandusüksuse infosüsteemides või IT-keskkonnas ja
- võtmetähtsusega personalis.

A33. Asjaolud, mida audiitor võib arvesse võtta arusaamise omandamisel sellest, kuidas juhtkond tuvastas ja käsitles vastuvõtlikkust väärkajastamise suhtes, mis tuleneb juhtkonna erapoolikusest või pettusest arvestushinnangute tegemisel, hõlmavad seda, kas ja kui jah, siis kuidas juhtkond:

- pöörab erilist tähelepanu arvestushinnangute tegemisel kasutatavate meetodite, eelduste ja andmete valimisele või kasutamisele;
- monitoorib võtmetähtsusega tulemuslikkuse põhinäitajaid, mis võivad näidata ootamatuid või ebajärjekindlaid tulemusi võrreldes möödunud perioodide või eelarvestatud tulemustega või muude teadaolevate teguritega;
- teeb kindlaks finants- või muud stiimulid, mis võivad olla erapoolikuse motivatsiooniks;
- monitoorib arvestushinnangute tegemisel kasutatavates meetodites, märkimisväärsetes eeldustes või andmetes muudatuste tegemise vajadust;
- kehtestab arvestushinnangute tegemisel kasutatavate mudelite asjakohase järelevalve ja ülevaatuse;
- nõuab arvestushinnangute tegemisel tehtud märkimisväärsete otsustuste põhjenduse dokumenteerimist või nende sõltumatut ülevaatust.

Majandusüksuse infosüsteem seoses arvestushinnangutega (vt lõik 13 punkt h alapunkt i)

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

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

A35. Audiitor võib auditi käigus tuvastada tehinguklassid, sündmused **või** tingimused, mis tekitavad vajaduse arvestushinnangute ja nendega seoses avalikustatud informatsiooni järele, kuid mida juhtkond ei tuvastanud. ISA 315 (muudetud 2019) käsitleb olukordi, kus audiitor tuvastab olulise

väärkajastamise riskid, mida juhtkond ei tuvastanud, sealhulgas kaaludes mõjusid audiitoripoolse hinnangule majandusüksuse riskide hindamise protsessi kohta.<sup>39</sup>

Asjassepuutuvate meetodite, eelduste ja andmeallikate kindlakstegemine juhtkonna poolt (vt lõik 13 punkt h alapunkt ii punkt a)

A36. Kui juhtkond on muutnud arvestushinnangu tegemise meetodit, võivad arvessevõetavad asjaolud hõlmata seda, kas uus meetod on näiteks asjakohasem või on iseenesest vastus keskkonna või tingimuste muutustele, mis mõjutavad majandusüksust, või muutustele rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuetes või regulatiivses keskkonnas, või kas juhtkonnal on mõni muu mõjuv põhjus.

A37. Kui juhtkond ei ole arvestushinnangu tegemise meetodit muutnud, võivad arvessevõetavad asjaolud hõlmata seda, kas eelmiste meetodite, eelduste ja andmete jätkuv kasutamine on praegust keskkonda või tingimusi arvesse võttes asjakohane.

Meetodid (vt lõik 13 punkt h alapunkt ii punkt a alapunkt i)

A38. Rakendatav finantsaruandluse raamistik võib sätestada meetodi, mida tuleb arvestushinnangu tegemisel kasutada. Paljudel juhtudel rakendatav finantsaruandluse raamistik siiski ei sätesta ühtainsat meetodit või näeb nõutav mõõtmisalus ette alternatiivsete meetodite kasutamise või lubab neid kasutada.

Mudelid

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

- kuidas juhtkond määrab kindlaks mudeli asjassepuutuvuse ja täpsuse;
- mudeli valideerimine või järeldestimine, sealhulgas see, kas mudelit on enne kasutamist valideeritud ja korrapäraste ajavahemike järel uuesti valideeritud, et määrata kindlaks, kas see on endiselt ettenähtud otstarbeks sobiv. Mudeli valideerimine majandusüksuse poolt võib hõlmata alljärgneva hindamist:
  - mudeli teoreetiline usaldusväärsus;
  - mudeli matemaatiline terviklikkus ja
  - andmete täpsus ja täielikkus ning mudelis kasutatud andmete ja eelduste asjakohasus;

<sup>39</sup> ISA 315 (muudetud 2019), lõik 22(b).

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

Eeldused (vt lõik 13 punkt h alapunkt ii punkt a alapunkt ii)

A40. Asjaolud, mida audiitor võib arvesse võtta arusaamise omandamisel sellest, kuidas juhtkond valis arvestushinnangute tegemisel kasutatud eeldused, hõlmavad näiteks järgmist:

- juhtkonnapoolne eelduse valimise alus ja valikut toetav dokumentatsioon. Rakendatav finantsaruandluse raamistik võib ette näha kriteeriumid või juhised, mida tuleb eelduse valikul kasutada;
- kuidas juhtkond hindab seda, kas eeldused on asjassepuutuvad ja täielikud;
- kui rakendatav, kuidas juhtkond määrab kindlaks, et eeldused on järjepidevad nii üksteise kui ka muudes arvestushinnangutes või majandusüksuse äritegevuse muudes valdkondades kasutatud eelduste suhtes või muude asjaolude suhtes, mis on:
  - juhtkonna kontrolli all (näiteks eeldused hooldusprogrammide kohta, mis võivad mõjutada vara kasuliku eluea hinnangut), ja kas need on kokkusobivad majandusüksuse äriplaanide ja väliskeskonnaga; ja
  - väljaspool juhtkonna kontrolli (näiteks eeldused intressimäärade, suremuse või võimalike kohtu- või regulatiivsete meetmete kohta);
- rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuded, mis puudutavad eelduste avalikustamist.

A41. Õiglase väärtuse arvestushinnangute puhul erinevad eeldused andmeallikate ja neid toetavate otsustuste aluse poolest järgmiselt:

- a) need, mis peegeldavad seda, mida turuosalised kasutaksid vara või kohustise hinna määramisel, ja mis on välja töötatud aruandvast majandusüksusest sõltumatutest allikatest saadud turuandmete alusel;
- b) need, mis peegeldavad majandusüksuse enda otsustusi selle kohta, milliseid eeldusi kasutaksid turuosalised vara või kohustise hinna määramisel, ja mis on välja töötatud neis tingimustes parimate kättesaadavate andmete alusel.

Praktikas ei pruugi a ja b erinevus olla alati ilmne ning nende eristamine sõltub andmeallikate ja eeldust toetavate otsustuste aluste mõistmisest. Peale selle võib juhtkonnal olla vaja teha valik mitme, erinevate turuosaliste poolt kasutatud, eelduse hulgast.

A42. Arvestushinnangu tegemisel kasutatud eeldustele viidatakse käesolevas ISAs kui märkimisväärsetele eeldustele, kui eelduse põhjendatud muutmine mõjutaks oluliselt arvestushinnangu mõõtmist. Tundlikkuse analüüs võib olla kasulik, et näidata, mil määral varieerub mõõtmine sõltuvalt ühest või enamast arvestushinnangu tegemisel kasutatud eeldusest.

Mitteaktiivsed või mittelikviidsed turud

A43. Kui turud on mitteaktiivsed või mittelikviidsed, võib audiitori arusaamine sellest, kuidas juhtkond valib eeldused, hõlmata arusaamist sellest, kas juhtkond:

- on rakendanud asjakohased poliitikad meetodi kasutamise kohandamiseks sellistes tingimustes. Sellised kohandused võivad hõlmata mudeli korrigeerimisi või neis tingimustes asjakohaste uute mudelite väljatöötamist;
- omab vajalike oskuste ja teadmistega ressursse, et vajaduse korral kiiresti mudelit kohandada või arendada, sealhulgas valida neis tingimustes asjakohane hindamistehnika;
- omab ressursse lõpptulemuste vahemiku kindlaksmääramiseks, võttes arvesse kaasnevaid ebakindlaid asjaolusid, näiteks viies läbi tundlikkuse analüüsi;
- omab vahendeid, et hinnata, kus rakendatav, kuidas turutingimuste halvenemine on mõjutanud majandusüksuse tegevust, keskkonda ja asjassepuutuvaid ärisriske, ning mõjusid majandusüksuse arvestushinnangutele neis tingimustes, ja
- omab asjakohast arusaamist sellest, kuidas konkreetsetest välistest infoallikatest saadud hinnaandmed ja nende asjassepuutuvus võivad nendes tingimustes varieeruda.

Andmed (vt lõik 13 punkt h alapunkt ii punkt a alapunkt iii)

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

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

Kuidas juhtkond saab aru hinnangu ebakindlusest ja käsitleb seda (vt lõik 13 punkt h alapunkt ii punktid b–c)

A45. Asjaolud, mida audiitoril võib olla asjakohane arvesse võtta seoses sellega, kas ja kuidas juhtkond saab aru hinnangu ebakindluse tasemest, hõlmavad näiteks järgmist:

- kas juhtkond tuvastas alternatiivsed meetodid, märkimisväärsed eeldused või andmeallikad, mis on rakendatava finantsaruandluse raamistiku kontekstis asjakohased, ja kui tuvastas, siis kuidas;



- kas juhtkond võttis arvesse alternatiivseid lõpptulemusi, näiteks viies läbi tundlikkuse analüüsi, et määrata kindlaks arvestushinnangute tegemisel kasutatud märkimisväärsete eelduste või andmete muutumise mõju, ja kui võttis, siis kuidas.
- A46. Rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuded võivad sätestada lähenemisviisi juhtkonna punkthinnangu valimiseks põhjendatult võimalike mõõtmistulemuste seast. Finantsaruandluse raamistikud võivad tunnustada, et asjakohane summa on summa, mis on asjakohaselt valitud põhjendatult võimalike mõõtmistulemuste seast, ja võivad mõnel juhul osutada sellele, et kõige asjassepuutuvam summa võib olla selle vahemiku keskosas.
- A47. Näiteks õiglase väärtuse hinnangute kohta märgitakse IFRSis 13<sup>40</sup>, et kui õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatakse mitut hindamistehnikat, tuleb tulemusi (st õiglase väärtuse vastavaid näitajaid) hinnata, võttes arvesse nende tulemuste osutatud väärtuste vahemiku mõistlikkust. Õiglane väärtus on selles vahemikus asetsev punkt, mis esindab neis tingimustes kõige paremini õiglast väärtust. Teistel juhtudel võib rakendatav finantsaruandluse raamistik näha ette põhjendatult võimalike mõõtmistulemuste tõenäosusega kaalutud keskmise või kõige tõenäolisema või pigem tõenäolise mõõtmisväärtuse kasutamise.
- A48. Rakendatav finantsaruandluse raamistik võib ette näha arvestushinnangutega seoses avalikustatava informatsiooni või avalikustamise eesmärgid ning mõned majandusüksused võivad valida täiendava informatsiooni avalikustamise. See avalikustatav informatsioon või need avalikustamise eesmärgid võivad käsitleda näiteks järgmist:
- kasutatud hindamismeetod, sealhulgas mis tahes rakendatav mudel ja selle valimise alus;
  - mudelite või finantsaruannetes kajastatud või avalikustatud hinnangute kindlaksmääramiseks kasutatud muude arvutuste kaudu saadud informatsioon, sealhulgas informatsioon nendes mudelites kasutatud alusandmete ja eelduste kohta, näiteks:
    - majandusüksuse siseselt välja töötatud eeldused või
    - andmed, näiteks intressimäärad, mida mõjutavad väljaspool majandusüksuse kontrolli olevad tegurid;
  - eelneva perioodiga võrreldes hindamismeetodi mis tahes muudatuste mõju;
  - hinnangu ebakindluse allikad;
  - õiglase väärtuse informatsioon;
  - informatsioon finantsmudelitest tuletatud tundlikkuse analüüside kohta, mis näitab, et juhtkond on kaalunud alternatiivseid eeldusi.
- A49. Mõningatel juhtudel võib rakendatav finantsaruandluse raamistik nõuda spetsiifilise informatsiooni avalikustamist hinnangu ebakindluse kohta, näiteks:
- informatsiooni avalikustamist tuleviku kohta tehtud eelduste ja muude hinnangu ebakindluse suuremate allikate kohta, mis põhjustavad varade ja kohustiste bilansilise maksumuse olulise korrigeerimise suurema tõenäosuse või ulatuse pärast perioodi lõppu. Neid nõudeid võib kirjeldada, kasutades selliseid mõisteid nagu „hinnangu ebakindluse peamised allikad“ või „kriitilised arvestushinnangud“. Need võivad olla seotud arvestushinnangutega, mis nõuavad juhtkonnalt kõige raskemate, subjektiivsemate või keerulisemate otsustuste tegemist. Sellised

---

<sup>40</sup> IFRS 13 „Õiglase väärtuse mõõtmine“, lõik 63.

otsustused võivad olla subjektiivsemad ja keerulisemad ning seetõttu võib suureneda varade ja kohustiste bilansilise maksumuse olulise korrigeerimise võimalus, kusjuures hinnangu ebakindluse võimalikku tulevast lahendamist mõjutavad mitmesugused andmekirjed ja eeldused. Informatsioon, mida võib avalikustada, hõlmab järgmist:

- eelduse või muu hinnangu ebakindluse allika olemus;
- bilansiliste väärtuste tundlikkus kasutatud meetodite ja eelduste suhtes, sealhulgas tundlikkuse põhjused;
- ebakindluse eeldatav lahendus ning mõjutatud varade ja kohustiste bilansilise maksumuse puhul põhjendatult võimalike tulemuste vahemik ja
- selgitus nende varade ja kohustistega seotud varasemates eeldustes tehtud muudatuste kohta, kui ebakindlus jääb lahendamata;
- võimalike tulemuste vahemiku ja selle vahemiku kindlaksmääramiseks kasutatud eelduste avalikustamist;
- spetsiifilise informatsiooni avalikustamist, näiteks:
  - informatsioon, mis käsitleb õiglase väärtuse arvestushinnangute märkimisväärsust majandusüksuse finantsseisundile ja -tulemusele, ja
  - informatsioon turu mitteaktiivsuse või mittelikviidsuse kohta;
- kvalitatiivse informatsiooni avalikustamist, näiteks riskile avatuse ja selle tekkimise, majandusüksuse eesmärkide, riskijuhtimise poliitikate ja protseduuride, riski mõõtmiseks kasutatud meetodite ning võrreldes eelmiste perioodiga nendes kvalitatiivsetes kontseptsioonides tehtud mis tahes muudatuste kohta;
- kvantitatiivse informatsiooni avalikustamist, näiteks ulatuse kohta, mil määral on majandusüksus avatud riskile, lähtudes majandusüksuse juhtkonna võtmeisikutele organisatsioonisiselt esitatud informatsioonist, sealhulgas krediidirisk, likviidsusrisk ja tururisk.

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

A50. Audiitori otsustus kontroll(imehhanism)ide kindlakstegemisel **kontrollitegevuste komponendis** ning seega vajadus hinnata nende kontroll(imehhanism)ide ülesehitust ja määrata kindlaks, kas need on rakendatud, on seotud juhtkonna protsessiga, mida on kirjeldatud lõigu 13 punkti h alapunktis ii. **Audiitor ei pruugi tuvastada kontroll(imehhanism)e seoses kõigi lõigu 13 punkti h alapunkti ii elementidega.**

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

- kuidas juhtkond määrab kindlaks arvestushinnangute väljatöötamisel kasutatud andmete asjakohasuse, sealhulgas siis, kui juhtkond kasutab välist infoallikat või mujalt kui pearaamatust ja alamregistritest saadud andmeid;
- arvestushinnangute, sealhulgas nende väljatöötamisel kasutatud eelduste või andmete ülevaatamine ja heakskiitmine asjakohaste juhtkonna tasemete poolt ning, kus asjakohane, valitsemisülesandega isikute poolt;

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

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

- kas **IT-rakendused või IT-keskkonna muud aspektid on suutelised ja** asjakohaselt konfigureeritud, et töödelda suuri andmemahtusid;
- keerukad arvutused meetodi kasutamisel. Kui keeruliste tehingute töötlemiseks on vaja erinevaid **IT-rakendusi**, toimub süsteemide vahel regulaarselt kooskõlastav võrdlemine, eriti kui **IT-rakendustel** ei ole automatiseeritud liideseid või kui nende tegevusse võib käsitsi sekkuda;
- kas mudelite ülesehitust ja kalibreerimist hinnatakse perioodiliselt;
- arvestushinnangutega seotud andmete täielik ja täpne hankimine majandusüksuse andmetest või välistest infoallikatest;
- andmed, sealhulgas andmete täielik ja täpne liikumine majandusüksuse infosüsteemi kaudu, arvestushinnangute tegemisel kasutatud andmetesse mis tahes modifikatsiooni tegemise asjakohasus, andmete terviklikkuse ja turvalisuse säilitamine;
- väliste infoallikate kasutamise korral andmete töötlemise või kajastamisega seotud riskid;
- kas juhtkonnal on kontroll(imehhanism)id, mis käsitlevad üksikutele mudelitele juurdepääsu, nende muutmist ja hooldust, et säilitada mudelite akrediteeritud versioonide puhul kindel auditirada ja vältida lubamatut juurdepääsu nendele mudelitele või muudatuste tegemist nendesse mudelitesse, ja
- kas on olemas asjakohased kontroll(imehhanism)id, mis käsitlevad arvestushinnangutega seotud informatsiooni kandmist pearaamatusse, sealhulgas asjakohased kontroll(imehhanism)id päevaraamatu kannete üle.

- A53. Mõnes majandusharus, näiteks panganduses või kindlustuses, võidakse mõistet „valitsemine“ kasutada selleks, et kirjeldada tegevusi kontrollikeskkonnas, majandusüksuse sisekontrollisüsteemi monitoorimisprotsessi ja muid sisekontrollisüsteemi komponente, nagu on kirjeldatud ISAs 315 (muudetud 2019).<sup>41</sup>
- A54. Siseauditi funktsiooni omavate majandusüksuste puhul võib selle funktsiooni töö olla audiitorile eriti kasulik arusaamise omandamisel järgmisest:
- juhtkonna poolt arvestushinnangute kasutamise olemus ja ulatus;
  - arvestushinnangute tegemisel kasutatud andmete, eelduste ja mudelitega seotud riske käsitlevate kontroll(imehhanism)ide ülesehitus ja rakendamine;
  - majandusüksuse infosüsteemi aspektid, mis genereerivad arvestushinnangute aluseks olevaid andmeid, ja
  - kuidas arvestushinnangutega seotud uusi riske tuvastatakse, hinnatakse ja juhitakse.

*Varasemate arvestushinnangute lõpptulemuste ülevaatamine või nende hinnangute ümberhindamine (vt lõik 14)*

- A55. Varasemate arvestushinnangute lõpptulemuste ülevaatamine või nende hinnangute ümberhindamine (tagasivaatav ülevaatus) aitab tuvastada ja hinnata olulise väärkajastamise riske, kui varasemate arvestushinnangute lõpptulemuseks on vara või kohustise ülekandmine või realiseerimine käesoleval perioodil või kui need hinnatakse käesoleva perioodi jaoks ümber. Tagasivaatava ülevaatus läbiviimise kaudu võib audiitor hankida:
- informatsiooni juhtkonna varasema hindamisprotsessi tulemuslikkuse kohta, millest audiitor võib saada auditi tõendusmaterjali juhtkonna praeguse protsessi tõenäolise tulemuslikkuse kohta;
  - auditi tõendusmaterjali asjaolude kohta, nagu selliste muudatuste põhjused, mille avalikustamist finantsaruannetes võidakse nõuda;
  - informatsiooni arvestushinnangutega seotud keerukuse või hinnangu ebakindluse kohta;
  - informatsiooni selle kohta, kui vastuvõtlikud on arvestushinnangud juhtkonna võimaliku erapoolikuse suhtes, või informatsiooni, mis võib olla juhtkonna võimaliku erapoolikuse näitaja. Audiitori kutsealane skeptitsism aitab teha kindlaks sellised olukorrad või tingimused ning määrata kindlaks edasiste auditi protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse.
- A56. Tagasivaatav ülevaatus võib anda auditi tõendusmaterjali, mis toetab olulise väärkajastamise riskide tuvastamist ja hindamist käesoleval perioodil. Selline tagasivaatav ülevaatus võidakse läbi viia eelmise perioodi finantsaruannete jaoks tehtud arvestushinnangute suhtes või seda võib teha mitme perioodi või lühema perioodi (näiteks poolaasta või kvartali) kohta. Mõnel juhul võib olla asjakohane viia läbi mitut perioodi hõlmav tagasivaatav ülevaatus, kui arvestushinnangu lõpptulemus lahendatakse pikema aja jooksul.
- A57. Märkimisväärsete arvestushinnangutega seotud juhtkonna otsustuste ja eelduste tagasivaatava ülevaatus läbiviimist nõutakse ISAs 240.<sup>42</sup> Praktilisest küljest lähtudes võib audiitor viia varasemate

<sup>41</sup> ISA 315 (muudetud 2019), lisa 3

<sup>42</sup> ISA 240 „Audiitori kohustused finantsaruannete auditeerimisel seoses pettusega“, lõik 32 punkt b alapunkt ii.

arvestushinnangute ülevaatuse kui riskihindamise protseduuri kooskõlas käesoleva ISAga läbi koos ISAs 240 nõutud ülevaatusega.

- A58. Tuginedes audiitori varasemale hinnangule olulise väärkajastamise riskide kohta näiteks juhul, kui hinnatakse, et olemuslik risk on kõrgem ühe või enama olulise väärkajastamise riski puhul, võib audiitor otsustada, et nõutav on üksikasjalikum tagasivaatav ülevaatust. Üksikasjaliku tagasivaatava ülevaatuse osana võib audiitor pöörata, kui teostatav, erilist tähelepanu varasemate arvestushinnangute tegemisel kasutatud andmete ja märkimisväärsete eelduste mõjule. Teiselt poolt võib audiitor näiteks rutiinsete ja korduvate tehingute kajastamisest tulenevate arvestushinnangute puhul otsustada, et analüütiliste protseduuride rakendamine riskihindamise protseduuridena on ülevaatuse eesmärgil piisav.
- A59. Mõõtmise kuupäeval kehtivatel tingimustel põhinevate õiglase väärtuse arvestushinnangute ja muude arvestushinnangute puhul käsitleb mõõtmiseesmärki ettekujutusi väärtusest teatud ajahetkel, mis võivad märkimisväärselt ja kiiresti muutuda, kui majandusüksuse tegutsemiskeskond muutub. Audiitor võib seetõttu keskenduda ülevaatuse läbiviimisel informatsiooni hankimisele, mis võib olla asjassepuutuv olulise väärkajastamise riskide tuvastamiseks ja hindamiseks. Näiteks võib mõnel juhul olla vähetõenäoline, et asjassepuutuvat auditi tõendusmaterjali annab arusaamise omandamine muutustest turuosaliste eeldustes, mis mõjutasid eelmise perioodi õiglase väärtuse arvestushinnangute lõpptulemust. Sellisel juhul võib auditi tõendusmaterjali hankida, saades aru eelduste (näiteks rahavoogude prognoosid) lõpptulemustest ning saades aru juhtkonna eelneva hindamisprotsessi tulemuslikkusest, mis toetab olulise väärkajastamise riski tuvastamist ja hindamist käesoleval perioodil.
- A60. Erinevus arvestushinnangu lõpptulemuse ja eelmise perioodi finantsaruannetes kajastatud summa vahel ei pruugi ilmingimata tähendada eelmise perioodi finantsaruannete väärkajastamist. Selline erinevus võib siiski tähendada väärkajastamist näiteks juhul, kui erinevus tuleneb eelmise perioodi finantsaruannete lõpliku vormistamise ajal juhtkonnale kättesaadavast informatsioonist või sellisest informatsioonist, mille hankimist oleks saanud põhjendatult eeldada ja arvesse võtta rakendatava finantsaruandluse raamistiku kontekstis.<sup>43</sup> Selline erinevus võib seada kahtluse alla juhtkonna protsessi informatsiooni arvessevõtmiseks arvestushinnangu tegemisel. Selle tulemusena võib audiitor ümberhinnata mis tahes plaani testida seonduvaid kontroll(imehhanism)e ja seonduva kontrolliriski hinnangu või määrata kindlaks, et asjaolu kohta on vaja saada veenvamat auditi tõendusmaterjali. Paljud finantsaruandluse raamistikud sisaldavad juhiseid selle kohta, kuidas eristada selliseid arvestushinnangute muudatusi, mis kujutavad endast väärkajastamisi, muudatustest, mis seda ei ole, ning nõutavat arvestusalast käsitlust, mida tuleb igal üksikul juhul järgida.

#### *Spetsialiseeritud oskused või teadmised (vt lõik 15)*

- A61. Asjaolud, mis võivad mõjutada audiitori otsust selle kindlaksmääramisel, kas töövõtu meeskond vajab spetsialiseeritud oskusi või teadmisi, hõlmavad näiteks järgmist:<sup>44</sup>
- arvestushinnangu olemus konkreetses ärivaldkonnas või majandusharus (näiteks maardlad, põllumajanduslikud varad, keerulised finantsinstrumendid, kindlustuslepingust tulenevad kohustused);

<sup>43</sup> ISA 560 „Järgnevad sündmused“, lõik 14.

<sup>44</sup> ISA 220 „Finantsaruannete auditi kvaliteedikontroll“, lõik 14 ja ISA 300 „Finantsaruannete auditi planeerimine“, lõik 8 punkt e.

- hinnangu ebakindluse tase;
- kasutatud meetodi või mudeli keerukus;
- arvestushinnangute suhtes asjassepuutuvate rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuete keerulisus, sealhulgas see, kas on valdkondi, mille puhul on teada, et esineb erinevaid tõlgendusi või tavasid või kus arvestushinnangute tegemise viisis esineb lahknevusi;
- protseduurid, mida audiitor kavatseb rakendada hinnatud olulise väärkajastamise riskidele vastamiseks;
- vajadus teha otsustus asjaolude kohta, mida ei ole rakendatavas finantsaruandluse raamistikus sätestatud;
- mil määral on andmete ja eelduste valimiseks vaja teha otsustus;
- Majandusüksuse poolt arvestushinnangute tegemisel kasutatud infotehnoloogia keerukus ja ulatus.

Spetsialiseeritud oskuste ja teadmistega isikute kaasamise olemus, ajastus ja ulatus võivad auditi jooksul erineda.

- A62. Audiitoril ei pruugi olla spetsialiseeritud oskusi või teadmisi, mis on vajalikud, kui vaadeldav küsimus on muust valdkonnast kui arvestus või auditeerimine (näiteks hindamisoskused), ning tal võib olla vaja kasutada audiitori eksperti.<sup>45</sup>
- A63. Paljud arvestushinnangud ei nõua spetsialiseeritud oskuste või teadmiste kasutamist. Näiteks ei pruugi spetsialiseeritud oskusi või teadmisi vaja olla lihtsa varude vananemise arvutuse tegemisel. Audiitor teeb aga tõenäoliselt järelduse, et on vaja kasutada spetsialiseeritud oskusi või teadmisi, näiteks pangandusasutuse eeldatavate krediidikahjude või kindlustusandja kindlustuslepingust tulenevate kohustuste korral.

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

- A64. Arvestushinnangutega seotud olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine väite tasandil on oluline kõigi arvestushinnangute jaoks, sealhulgas nii nende, mis on kajastatud finantsaruannetes, kui ka nende, mis on kajastatud finantsaruannete lisades.
- A65. ISA 200 lõigus A42 on märgitud, et ISAd osutavad tavaliselt pigem olulise väärkajastamise riskidele kui eraldi olemuslikule riskile ja kontrolliriskile. ISA 315 (muudetud 2019) nõuab olemusliku riski ja kontrolliriski eraldi hindamist, et luua alus auditi protseduuride kavandamiseks ja läbiviimiseks, eesmärgiga vastata olulise väärkajastamise riskidele, sealhulgas märkimisväärsetele riskidele, väite tasandil kooskõlas ISAgaga 330.<sup>46</sup>
- A66. ISA 315 (muudetud 2019) kohaselt olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel ja olemusliku riski hindamisel arvestushinnangute puhul<sup>48</sup> peab audiitor võtma arvesse olemusliku riski tegureid, mis mõjutavad väidete vastuvõtlikkust väärkajastamise suhtes, ning seda, kuidas need seda mõjutavad. Olemusliku riski tegurite kaalumise võib anda audiitorile ka informatsiooni, mida kasutada:

<sup>45</sup> ISA 620 „Audiitori eksperdi töö kasutamine“.

<sup>46</sup> ISA 315 (muudetud 2019), lõigud 31 ja 34

<sup>48</sup> ISA 315 (muudetud 2019), lõigu 31 punkt a

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

Olemusliku riski tegurite omavahelisi suhteid selgitatakse täpsemalt lisas 1.

A67. Olemuslikule riskile väite tasandil antud audiitori hinnangu põhjused võivad tuleneda ühest või enamast olemuslikus riski tegurist, st hinnangu ebakindlusest, keerukusest, subjektiivsusest või muudest olemusliku riski teguritest. Näiteks:

- Eeldatavate krediitkajajude arvestushinnangud on tõenäoliselt keerulised, sest eeldatavaid krediitkajajuid ei ole võimalik otseselt vaadelda ja see võib nõuda keeruka mudeli kasutamist. Mudelis võib kasutada möödunud perioodide andmete ja tulevase arenguid puudutavate eelduste keerulist kogumit majandusüksuse mitmesugustes konkreetsetes stsenaariumides, mida võib olla raske prognoosida. Eeldatavate krediitkajajude arvestushinnanguid mõjutavad tõenäoliselt ka suur hinnangu ebakindlus ja märkimisväärne subjektiivsus tulevaste sündmuste või tingimuste kohta otsustuste tegemisel. Kindlustuslepingust tulenevate kohustuste korral tuleb arvesse võtta sarnaseid asjaolusid.
- Arvestushinnangu tegemine vananemise allahindluse kohta võib väga mitmesuguseid erinevaid varusid omava majandusüksuse puhul nõuda keerulisi süsteeme ja protsesse, kuid subjektiivsus võib olla väike ja hinnangu ebakindluse tase võib olla varude olemusest sõltuvalt madal.
- Muude arvestushinnangute tegemine ei pruugi olla keeruline, kuid neil võib olla suur hinnangu ebakindlus ja need võivad nõuda märkimisväärse otsustuse tegemist, näiteks kui tegemist on arvestushinnanguga, mis nõuab ühe kriitilise otsustuse tegemist kohustuse kohta, mille suurus sõltub kohtumenetluse tulemusest.

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

A69. Vastupidi sellele võivad olemusliku riski tegurid kas eraldi või koos mõjutada keerulisi arvestushinnanguid suuremal määral ja audiitor võib selle tulemusena hinnata, et olemuslik risk paikneb olemusliku riski skaala ülemises otsas. Nende arvestushinnangute puhul mõjutab audiitori kaalutlus olemusliku riski tegurite mõjude kohta tõenäoliselt otseselt tuvastatud olulise väärkajastamise riskide arvu ja olemust, selliste riskide hinnangut ning lõpuks ka hinnatud riskidele vastamiseks vajaliku auditi tõendusmaterjali veenvust. Samuti võib nende arvestushinnangute puhul olla eriti oluline audiitori kutsealase skeptitsismi rakendamine.

A70. Pärast finantsaruannete kuupäeva toimunud sündmused võivad anda täiendavat informatsiooni, mis on asjassepuutuv audiitori hinnangu andmiseks olulise väärkajastamise riskidele väite tasandil. Näiteks võib arvestushinnangu lõpptulemus saada teatavaks auditi käigus. Sellistel juhtudel võib audiitor hinnata olulise väärkajastamise riske väite tasandil või muuta oma hinnangut<sup>49</sup> olenemata sellest, kuidas mõjutavad olemusliku riski tegurid väidete vastuvõtlikkust väärkajastamise suhtes seoses arvestushinnanguga. Pärast finantsaruannete kuupäeva toimunud sündmused võivad

<sup>49</sup> ISA 315 (muudetud 2019), lõik 37.

mõjutada ka seda, millise lähenemisviisi valib audiitor arvestushinnangu testimiseks kooskõlas lõiguga 18. Näiteks kui tegemist on lihtsa boonuse viitvõlaga, mille arvutamisel valitud töötajatele lähtutakse kindlast protsendist makstavast hüvitisest, võib audiitor teha järelduse, et arvestushinnangu tegemisel esineb suhteliselt vähe keerukust või subjektiivsust, ning võib seetõttu hinnata, et olemuslik risk väite tasandil paikneb olemusliku riski skaala alumise **piiri lähedal**. Boonuste maksmine pärast perioodi lõppu võib anda piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali seoses hinnatud olulise väärkajastamise riskidega väite tasandil.

- A71. Audiitor võib hinnata kontrolliriski erinevatel viisidel, sõltuvalt eelistatud audititehnikatest või -meetoditest. Kontrolliriski hinnangut võib väljendada kvalitatiivsete kategooriate abil (näiteks kontrolliriski hinnatakse maksimaalseks, mõõdukaks või minimaalseks) või lähtudes audiitori ootustest selle kohta, kui tulemuslikud on kontroll(imehhanism)id tuvastatud riski käsitlemisel, st planeeritud tuginemisest kontroll(imehhanism)ide tulemuslikule toimimisele. Näiteks kui kontrollirisk hinnatakse maksimaalseks, ei kaalu audiitor tuginemist kontroll(imehhanism)ide tulemuslikule toimimisele. Kui kontrollirisk hinnatakse maksimaalsest väiksemaks, kaalub audiitor tuginemist kontroll(imehhanism)ide tulemuslikule toimimisele.

*Hinnangu ebakindlus (vt lõik 16 punkt a)*

- A72. Võttes arvesse seda, mil määral mõjutab arvestushinnangut hinnangu ebakindlus, võib audiitor kaaluda järgmist:

- kas rakendatav finantsaruandluse raamistik nõuab:
  - olemuslikult kõrgetasemelise hinnangu ebakindlusega meetodi kasutamist arvestushinnangu tegemiseks. Näiteks võib finantsaruandluse raamistik nõuda mittejälgitav sisendite kasutamist;
  - olemuslikult hinnangu ebakindluse kõrge tasemega eelduste kasutamist (näiteks eeldused, millel on pikk prognoosiperiood, eeldused, mis põhinevad vaadeldamatutel andmetel ja mida juhtkonnal on seetõttu raske välja arendada) või mitme eelduse kasutamist, mis ei ole omavahel seotud;
  - info avalikustamist hinnangu ebakindluse kohta;
- ärikeskkond. Majandusüksus võib tegutseda turul, kus esineb segadust või võimalikke häireid (näiteks suurte valuutakursside kõikumiste või mitteaktiivsete turgude tõttu), ning seetõttu võib arvestushinnang sõltuda andmetest, mis ei ole kergesti vaadeldavad;
- kas juhtkonnal on võimalik (või otstarbekas, niivõrd kui see on rakendatava finantsaruandluse raamistikuga lubatud):
  - teha täpne ja usaldusväärne prognoos varasema tehingu tulevase realiseerimise kohta (näiteks summa, mis makstakse tingimusliku lepinguklausli alusel) või tulevaste sündmuste või tingimuste esinemise ja mõju kohta (näiteks tulevase krediidikahju summa või kindlustusnõude rahuldamiseks makstav summa ja selle arvelduse ajastus) või
  - saada täpset ja täielikku informatsiooni praeguse tingimuse kohta (näiteks informatsiooni hindamisatribuutide kohta, mis kajastaksid turuosaliste perspektiivi finantsaruannete kuupäeval, et välja töötada õiglase väärtuse hinnang).



- A73. Arvestushinnangu puhul finantsaruannetes kajastatud või avalikustatud summa suurus ei ole iseenesest näitaja selle kohta, et see on vastuvõtlik väärkajastamise suhtes näiteks seetõttu, et arvestushinnang võib olla alahinnatud.
- A74. Teatud olukordades võib hinnangu ebakindlus olla nii suur, et põhjendatud arvestushinnangut ei saa teha. Rakendatav finantsaruandluse raamistik võib välistada objekti kajastamise finantsaruannetes või selle mõõtmise õiglasel väärtuses. Sellisel juhul võivad esineda olulise väärkajastamise riskid, mis ei puuduta mitte üksnes seda, kas arvestushinnangut tuleks kajastada või kas seda tuleks mõõta õiglasel väärtuses, vaid ka avalikustatud informatsiooni mõistlikkust. Selliste arvestushinnangute puhul võib rakendatav finantsaruandluse raamistik nõuda arvestushinnangute ja nendega seotud hinnangu ebakindluse avalikustamist (vt lõigud A112–A113, A143–A144).
- A75. Mõnel juhul võib arvestushinnanguga seotud hinnangu ebakindlus tekitada märkimisväärset kahtlust selles, kas majandusüksus on suuteline jätkama jätkuvalt tegutsevana. ISAs 570 (muudetud)<sup>50</sup> on sätestatud nõuded ja antakse juhiseid selliste olukordade kohta.

*Keerukus või subjektiivsus (vt lõik 16 punkt b)*

Mil määral mõjutab keerukus meetodi valimist ja rakendamist

- A76. Võttes arvesse seda, mil määral mõjutab keerukus arvestushinnangu tegemisel kasutatud meetodi valimist ja rakendamist, võib audiitor kaaluda järgmist:

- juhtkonna vajadus spetsialiseeritud oskuste või teadmiste järele, mis võib viidata sellele, et arvestushinnangu tegemisel kasutatud meetod on olemuslikult keeruline ja seetõttu võib arvestushinnang olla vastuvõtlikum olulise väärkajastamise suhtes. Suurem vastuvõtlikkus olulise väärkajastamise suhtes võib esineda juhul, kui juhtkond on mudeli välja töötanud majandusüksuse siseselt ja tal on selleks suhteliselt vähe kogemusi või kui juhtkond kasutab mudelit, mis rakendab meetodit, mis ei ole konkreetses majandusharus või keskkonnas kehtestatud või üldiselt kasutatav;
- rakendatavas finantsaruandluse raamistikus nõutud mõõtmisaluseluse olemus, mis võib tekitada vajaduse kasutada keerukat meetodit, mis nõuab mitut möödunud perioodide ja tulevikku suunatud andmete või eelduste allikat, millel on mitmesugused omavahelised seosed. Näiteks võib eeldatava krediidikahju allahindluse puhul olla nõutav otsustuste tegemine tulevaste krediidimaksete ja muude rahavoogude kohta, võttes arvesse möödunud perioodide andmeid ja rakendades tulevikku suunatud eelduseid. Samamoodi võib kindlustuslepingust tuleneva kohustuse hindamine nõuda otsustuste tegemist tulevaste kindlustuslepingu kohaste maksete kohta, mille prognoosimisel tuleb lähtuda ajaloolisest kogemusest ning praegustest ja eeldatavatest tulevastest suundumustest.

Mil määral mõjutab keerukus andmete valimist ja rakendamist

- A77. Võttes arvesse seda, mil määral mõjutab keerukus arvestushinnangu tegemisel kasutatud andmete valimist ja rakendamist, võib audiitor kaaluda järgmist:

- andmete hankimise protsessi keerukus, võttes arvesse andmeallika asjassepuutuvust ja usaldusväärsust. Teatavatest allikatest pärit andmed võivad olla usaldusväärsemad kui teistest allikatest pärit andmed. Konfidentsiaalsuse tõttu või omandiõiguslikel põhjustel ei avalikusta ka mõned välised infoallikad (või ei avalikusta täielikult) informatsiooni, mis võib olla

<sup>50</sup> ISA 570 (muudetud) „Tegevuse jätkuvus“.

asjassepuutuv nende esitatud andmete usaldusväarsuse kaalumisel, näiteks mis puudutab nende kasutatud alusandmete allikaid või kuidas andmeid koguti ja töödeldi;

- andmete terviklikkuse säilitamise olemuslik keerukus. Suure andmemahu ja mitme andmeallika korral võib arvestushinnangu tegemisel kasutatavate andmete terviklikkuse säilitamine olla olemuslikult keeruline;
- keeruliste lepingutingimuste tõlgendamise vajadus. Näiteks võib kaubanduslikul eesmärgil tarnija tehtud või kliendile antud hinnaalandustest tulenevate raha sissetulekute või väljaminekute kindlaksmääramine sõltuda väga keerulistest lepingutingimustest, millest arusaamiseks või mille tõlgendamiseks on vaja spetsiifilist kogemust või pädevust.

Mil määral mõjutab subjektiivsus meetodi, eelduste või andmete valimist ja rakendamist

A78. Võttes arvesse seda, mil määral mõjutab subjektiivsus meetodi, eelduste või andmete valimist ja rakendamist, võib audiitor kaaluda järgmist:

- mil määral ei ole rakendatavas finantsaruandluse raamistikus sätestatud hindamisalaseid lähenemisviise, kontseptsioone, tehnikaid ja tegureid, mida tuleb hindamismeetodi puhul kasutada;
- ebakindlus seoses summa või ajastusega, sealhulgas prognoosiperioodi pikkusega. Summa ja ajastus on olemusliku hinnangu ebakindluse allikaks ning tekitavad punkthinnangu valimisel juhtkonna otsustuse vajaduse, mis omakorda loob juhtkonna erapoolikuse võimaluse. Näiteks võib arvestushinnang, mis sisaldab tulevikku suunatud eeldusi, olla suure subjektiivsuse tasemega, mis võib olla vastuvõtlik juhtkonna erapoolikuse suhtes.

*Muud olemusliku riski tegurid (vt lõik 16 punkt b)*

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

*Märkimisväärsed riskid (vt lõik 17)*

A80. Audiitori olemusliku riski hinnang, milles võetakse arvesse seda, mil määral arvestushinnangu puhul esinevad või seda mõjutavad hinnangu ebakindlus, keerukus, subjektiivsus või muud riskitegurid, aitab audiitoril kindlaks määrata, kas mis tahes tuvastatud ja hinnatud olulise väärkajastamise risk on märkimisväärne risk.

## **Vastused hinnatud olulise väärkajastamise riskidele**

*Audiitori edasised auditi protseduurid (vt lõik 18)*

A81. Edasiste auditi protseduuride kavandamisel ja läbiviimisel võib audiitor kasutada mis tahes lähenemisviisi lõigus 18 loetletud kolmest testimise lähenemisviisist (eraldi või koos). Näiteks kui

arvestushinnangu tegemisel kasutatakse mitut eeldust, võib audiitor otsustada kasutada iga testitava eelduse puhul erinevat testimise lähenemisviisi.

Asjassepuutuva kinnitava või vasturääkiva auditi tõendusmaterjali hankimine

- A82. Auditi tõendusmaterjal sisaldab nii informatsiooni, mis toetab ja kinnitab juhtkonna väiteid, kui ka mis tahes informatsiooni, mis on selliste väidete suhtes vasturääkiv.<sup>51</sup> Auditi tõendusmaterjali hankimine erapooletul viisil võib hõlmata tõendusmaterjali hankimist mitmest allikast nii majandusüksuses kui ka sellest väljaspool. Audiitor ei ole siiski kohustatud teostama ammendavat otsingut, et teha kindlaks kõik auditi tõendusmaterjali võimalikud allikad.
- A83. ISA 330 nõuab, et audiitor hangiks seda veenvama auditi tõendusmaterjali, mida kõrgem on audiitori riskihinnang.<sup>52</sup> Seetõttu võib auditi tõendusmaterjali olemuse või koguse arvessevõtmine olla tähtsam, kui arvestushinnanguga seotud olemuslikke riske hinnatakse paiknevat olemusliku riski skaala ülemises otsas.

Skaleeritavus

- A84. Audiitori edasiste auditi protseduuride olemust, ajastust ja ulatust mõjutavad näiteks järgmised asjaolud:
- hinnatud olulise väärkajastamise riskid, mis mõjutavad vajaliku auditi tõendusmaterjali veenvust ja lähenemisviisi, mille audiitor valib arvestushinnangu auditeerimiseks. Näiteks võib olemasolu või väärtuse hindamise väidetega seotud hinnatud olulise väärkajastamise riskid olla väiksemad, kui tegemist on töötajatele vahetult pärast perioodi lõppu makstavate boonuste lihtsa viitvõlaga. Sellises olukorras võib audiitori jaoks olla praktilisem hankida piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal, hinnates enne audiitori aruande kuupäeva toimunud sündmusi, mitte kasutades muid testimise lähenemisviise;
  - hinnatud olulise väärkajastamise riskide põhjused.

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

- A85. Kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse testimine võib olla asjakohane, kui olemuslikku riski hinnatakse paiknevat olemusliku riski skaala kõrgemas otsas, sealhulgas märkimisväärsete riskide puhul. See võib juhtuda siis, kui arvestushinnangu puhul esineb või seda mõjutab suur keerukus. Kui arvestushinnangut mõjutab suur subjektiivsus ja see nõuab seetõttu juhtkonnalt märkimisväärse otsustuse tegemist, võivad kontroll(imehhanism)ide ülesehituse tulemuslikkuse olemuslikud piirangud juhtida audiitorit keskenduma rohkem substantiivsetele protseduuridele kui kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse testimisele.
- A86. Arvestushinnangutega seotud kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse testimise olemuse, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramisel võib audiitor võtta arvesse järgmisi tegureid:
- tehingute olemus, sagedus ja maht;
  - kontroll(imehhanism)ide ülesehituse tulemuslikkus, sealhulgas see, kas kontroll(imehhanism)id on hinnatud olemuslikule riskile vastamiseks asjakohaselt välja töötatud, ja valitsemise tugevus;

<sup>51</sup> ISA 500, lõik A1.

<sup>52</sup> ISA 330, lõik 7 punkt b ja lõik A19.

- konkreetsete kontroll(imehhanism)ide tähtsus majandusüksuse üldiste kontrollieesmärkide ja -protsesside suhtes, sealhulgas tehinguid toetava infosüsteemi keerukus;
- kontroll(imehhanism)ide ja tuvastatud sisekontrolli puuduste monitoorimine;
- nende riskide olemus, mida kontroll(imehhanism)id on ette nähtud käsitlema, näiteks otsustuse tegemisega seotud kontroll(imehhanism)id võrreldes toetavate andmetega seotud kontroll(imehhanism)idega;
- kontrollitegevustesse kaasatud isikute pädevus;
- kontrollitegevuste läbiviimise sagedus ja
- tõendusmaterjal kontrollitegevuste läbiviimise kohta.

Substantiivsed protseduurid üksi ei saa anda piisavalt asjakohast auditi tõendusmaterjali

A87. Mõnes majandusharus, näiteks finantsteenuste sektoris, kasutab juhtkond äritegevuse teostamiseks laialdaselt infotehnoloogiat. Seetõttu võib olla tõenäolisem, et teatavate arvestushinnangutega on seotud riskid, mille puhul substantiivsed protseduurid üksi ei saa anda piisavalt asjakohast auditi tõendusmaterjali.

A88. Olukorrad, kus võivad esineda riskid, mille puhul substantiivsed protseduurid üksi ei saa anda piisavalt asjakohast auditi tõendusmaterjali, hõlmavad järgmist:

- kui kontroll(imehhanism)id on vajalikud mujalt kui pearaamatust ja alamregistritest saadud informatsiooni algatamise, kajastamise, töötlemise või aruandlusega seotud riskide maandamiseks;
- kui üht või enamat väidet toetava informatsiooni algatamine, kajastamine, töötlemine või aruandlus toimub elektrooniliselt. See on tõenäoliselt nii, kui tehingute või andmete maht on suur või kui kasutatakse keerulist mudelit, mis nõuab infotehnoloogia ulatuslikku kasutamist informatsiooni täpsuse ja täielikkuse tagamiseks. Finantsasutuse või kommunaalteenuste puhul võib olla nõutav keerulise eeldatava krediidikahju allahindluse moodustamine. Kommunaalteenuste puhul võivad näiteks eeldatava krediidikahju allahindluse väljatöötamisel kasutatavad andmed hõlmata paljusid väikeseid saldosisid, mis tulenevad tehingute suurest mahust. Nendes olukordades võib audiitor teha järelduse, et piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali ei ole võimalik hankida ilma eeldatava krediidikahju allahindluse väljatöötamiseks kasutatud mudelit puudutavaid kontroll(imehhanism)ide testimata.

Sellistel juhtudel võib auditi tõendusmaterjali piisavus ja asjakohasus sõltuda informatsiooni täpsusest ja täielikkusest puudutavate kontroll(imehhanism)ide tulemuslikkusest.

A89. Teatavate majandusüksuste (näiteks pank või kindlustusandja) finantsaruannete auditi raames võib audiitor olla ka seaduse või regulatsiooni kohaselt kohustatud läbi viima täiendavaid protseduure seoses sisekontrolliga või sisekontrolli kohta kindlustandva järelduse tegemiseks. Nendes ja teistes sarnastes olukordades võib audiitor suuta kasutada selliste protseduuride läbiviimisel hangitud informatsiooni auditi tõendusmaterjalina, tingimusel et määratakse kindlaks, kas on toimunud järgnevat muutusi, mis võivad mõjutada selle asjassepuutuvust auditi seisukohast.

*Märkimisväärsed riskid (vt lõik 20)*

A90. Kui audiitori edasised auditi protseduurid vastuseks märkimisväärsele riskile koosnevad ainult substantiivsetest protseduuridest, nõuab ISA 330,<sup>53</sup> et need protseduurid hõlmaksid detailide teste. Selliseid detailide teste võib kavandada ja teostada iga käesoleva ISA lõigus 18 kirjeldatud lähenemisviisi alusel, lähtudes audiitori kutsealasest otsustusest nendes tingimustes. Arvestushinnangutega seotud märkimisväärsete riskide korral hõlmavad detailide testid näiteks järgmist:

- uurimine, näiteks lepingute uurimine, et kinnitada tingimusi või eeldusi;
- uuesti arvutamine, näiteks et kontrollida mudeli matemaatilist täpsust;
- kasutatud eelduste kokkuviiimine toetavate dokumentidega, nagu kolmanda osapoole avaldatud informatsioon.

*Auditi tõendusmaterjali hankimine kuni audiitori aruande kuupäevani toimunud sündmuste kohta (vt lõik 21)*

A91. Mõnes olukorras võib auditi tõendusmaterjali hankimine kuni audiitori aruande kuupäevani toimunud sündmuste kohta anda olulise väärkajastamise riskide käsitlemiseks piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali. Näiteks võib lõpetatud toote kogu varu müük vahetult pärast perioodi lõppu anda piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali selle neto realiseerimisväärtuse hinnangu kohta perioodi lõpus. Teistel juhtudel võib olla vajalik kasutada seda testimise lähenemisviisi koos teise lõigus 18 kirjeldatud lähenemisviisiga.

A92. Mõnede arvestushinnangute puhul ei anna kuni audiitori aruande kuupäevani toimunud sündmused tõenäoliselt piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali arvestushinnangu kohta. Näiteks kujunevad mõnede arvestushinnangutega seotud tingimused või sündmused 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 see olla õiglase väärtuse arvestushinnangu mõõtmise seisukohast asjassepuutuv.

A93. Isegi kui audiitor otsustab mitte kasutada seda testimise lähenemisviisi konkreetsete arvestushinnangute puhul, on audiitor kohustatud olema vastavuses ISAga 560. ISA 560 kohaselt on audiitor kohustatud teostama auditi protseduure, mis on kavandatud andma piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali selle kohta, et kõik finantsaruannete kuupäeva ja audiitori aruande kuupäeva vahelisel perioodil toimunud sündmused, mis nõuavad finantsaruannete korrigeerimist või finantsaruannetes avalikustamist, on kindlaks tehtud<sup>54</sup> ja finantsaruannetes asjakohaselt kajastatud.<sup>55</sup> Kuna paljude arvestushinnangute (mis on muud kui õiglase väärtuse arvestushinnangud) mõõtmine sõltub tavaliselt tulevaste tingimuste, tehingute või sündmuste tulemustest, on ISA 560 kohane audiitori töö eriti asjassepuutuv.

*Testimine, kuidas juhtkond tegi arvestushinnangu (vt lõik 22)*

A94. Testimine, kuidas juhtkond tegi arvestushinnangu, võib olla asjakohane lähenemisviis näiteks siis, kui:

---

<sup>53</sup> ISA 330, lõik 21.

<sup>54</sup> ISA 560, lõik 6.

<sup>55</sup> ISA 560, lõik 8.

- audiitori ülevaatus eelneva perioodi finantsaruannetes tehtud sarnaste arvestushinnangute kohta viitab sellele, et juhtkonna käesoleva perioodi protsess on asjakohane;
- arvestushinnang põhineb suurel sarnase olemusega objektide kogumil, mis eraldiseisvalt ei ole märkimisväärsed;
- rakendatavas finantsaruandluse raamistikus on sätestatud, kuidas juhtkond peaks arvestushinnangu tegema. Näiteks võib see nii olla eeldatava krediidikahju allahindluse puhul;
- arvestushinnang on tuletatud andmete rutiinsest töötlemisest.

Testimine, kuidas juhtkond tegi arvestushinnangu, võib samuti olla asjakohane lähenemisviis siis, kui ükski teine testimise lähenemisviis ei ole otstarbekas või kui see võib olla asjakohane lähenemisviis koos mõne teise testimise lähenemisviisiga.

Muudatused meetodites, märkimisväärses eeldustes ja andmetes võrreldes eelnevate perioodidega (vt lõik 23 punkt a, lõik 24 punkt a, lõik 25 punkt a)

A95. Kui eelnevate perioodidega võrreldes tehtud muudatus meetodis, märkimisväärses eelduses või andmetes ei põhine uutel asjaoludel või uuel informatsioonil või kui märkimisväärsed eeldused ei ole üksteise ja muudes arvestushinnangutes või majandusüksuse äritegevuse muudes valdkondades kasutatud eelduste suhtes järjepidevad, võib audiitoril olla vaja arutada juhtkonnaga täiendavalt asjaolude üle ja seda tehes argumenteerida juhtkonnaga kasutatud eelduste asjakohasuse üle.

Juhtkonna erapoolikuse näitajad (vt lõik 23 punkt b, lõik 24 punkt b, lõik 25 punkt b)

A96. Kui audiitor tuvastab juhtkonna võimaliku erapoolikuse näitajad, võib audiitoril olla vaja arutada seda täiendavalt juhtkonnaga ja uuesti kaaluda, kas on hangitud piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal selle kohta, et kasutatud meetod, eeldused ja andmed olid nendes tingimustes asjakohased ja toetatavad. Konkreetse arvestushinnanguga seotud juhtkonna erapoolikuse näitaja võib olla näiteks see, kui juhtkond on välja töötanud asjakohase vahemiku mitme erineva eelduse kohta ja kasutatud eeldus oli iga kord vahemiku lõpus, mille tulemusena saadi kõige soodsam mõõtmistulemus.

## Meetodid

Meetodi valik (vt lõik 23 punkt a)

A97. Audiitori jaoks asjassepuutuvad kaalutlused seoses valitud meetodi asjakohasusega rakendatava finantsaruandluse raamistiku kontekstis ja, kui rakendatav, eelneva perioodiga võrreldes tehtud muudatuste asjakohasusega võivad hõlmata järgmist:

- kas juhtkonna põhjendus valitud meetodi kohta on asjakohane;
- kas meetod on nendes tingimustes asjakohane, võttes arvesse arvestushinnangu olemust, rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõudeid, muid kättesaadavaid hindamiskontseptsioone või -tehnikaid, regulatsioonidest tulenevaid nõudeid ning majandusüksuse äritegevust, majandussektorit ja tegutsemiskeskonda;
- kui juhtkond on kindlaks määranud, et erinevate meetodite tulemuseks on märkimisväärselt erinevate hinnangute vahemik, siis kuidas on juhtkond nende erinevuste põhjuseid uurinud, ja
- kas muudatus põhineb uuel olukorral või uuel informatsioonil. Kui see nii ei ole, ei pruugi muudatus olla põhjendatud või vastavuses rakendatava finantsaruandluse raamistikuga. Meelevaldsed muudatused põhjustavad aja jooksul mittejärgepidevaid finantsaruandeid ja

võivad tingida finantsaruannete väärkajastamise või võivad olla juhtkonna võimaliku erapoolikuse näitajaks. (Vt ka lõigud A133–A136)

Need asjaolud on olulised, kui rakendatav finantsaruandluse raamistik ei näe ette mõõtmismeetodit või lubab kasutada erinevaid meetodeid.

Keeruline modelleerimine (vt lõik 23 punkt d)

A98. Mudel ja sellega seotud meetod on tõenäolisemalt keeruline siis, kui:

- meetodist arusaamine ja selle rakendamine, sealhulgas mudeli väljatöötamine ning asjakohaste andmete ja eelduste valimine ja kasutamine, nõuab spetsialiseeritud oskusi või teadmisi;
- mudelid kasutamiseks vajalikke andmeid on raske hankida, sest esinevad andmete kättesaadavuse või vaadeldavuse või andmetele juurdepääsu piirangud, või
- andmete ja eelduste terviklikkust (näiteks täpsust, järjepidevust või täielikkust) on mudeli kasutamisel raske säilitada mitme hindamisatribuudi, nendevaheliste mitmesuguste suhete või arvutuse mitme iteratsiooni tõttu.

A99. Kui juhtkond kasutab keerulist mudelit, võib audiitor kaaluda näiteks järgmisi asjaolusid:

- kas mudelit on enne kasutamist või selle muutmisel valideeritud, koos perioodiliste ülevaatustega, tagamaks, et mudel on endiselt sobiv selle ettenähtud kasutamiseks. Majandusüksuse valideerimisprotsess võib hõlmata alljärgneva hindamist:
  - mudeli teoreetiline usaldusväärsus;
  - mudeli matemaatiline terviklikkus;
  - mudeli andmete ja eelduste täpsus ja täielikkus ja
  - mudeli väljund võrreldes tegelike tehingutega;
- kas eksisteerivad asjakohased muudatuste kontrollipoliitika ja -protseduurid;
- kas juhtkond kasutab mudeli rakendamisel asjakohaseid oskusi ja teadmisi.

Need arvessevõetavad asjaolud võivad olla kasulikud ka meetodi puhul, millega ei kaasne keerulist modelleerimist.

A100. Juhtkond võib mudeli väljundit korrigeerida, et täita rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõudeid. Mõnedes tööstusharudes viidatakse neile korrigeerimistele kui kattuvusel põhinevatele. Õiglase väärtuse arvestushinnangute puhul võib olla asjassepüütav kaaluda, kas mudeli väljundi korrigeerimised (kui neid on) peegeldavad eeldusi, mida turuosalisel kasutaksid sarnastes olukordades.

Meetodi rakendamisel kasutatud märkimisväärsete eelduste ja andmete terviklikkuse säilitamine (vt lõik 23 punkt e)

A101. Märkimisväärsete eelduste ja andmete terviklikkuse säilitamine meetodi rakendamisel viitab andmete ja eelduste täpsuse ja täielikkuse säilitamisele kõigis infotöötuse etappides. Kui sellist terviklikkust ei säilitata, võib see põhjustada andmete ja eelduste rikkumist ning kutsuda esile väärkajastamisi. Sellega seoses võivad audiitori jaoks asjassepüütavad kaalutlused hõlmata seda, kas andmetesse ja eeldustesse tehakse selliste tegevuste käigus nagu sisestamine, säilitamine,

väljavõtete tegemine, edastamine või töötlemine kõik juhtkonna poolt ette nähtud muudatused, kuid mitte mis tahes soovimatud muudatused.

Märkimisväärsed eeldused (vt lõik 24)

A102. Audiitori jaoks asjassepuutuvad kaalutlused seoses märkimisväärsete eelduse asjakohasusega rakendatava finantsaruandluse raamistiku kontekstis ja, kui rakendatav, eelneva perioodiga võrreldes tehtud muudatuste asjakohasusega võivad hõlmata järgmist:

- juhtkonna põhjendus eelduse valimise kohta;
- kas eeldus on nendes tingimustes asjakohane, võttes arvesse arvestushinnangu olemust, rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõudeid ning majandusüksuse äritegevust, majandussektorit ja tegutsemiskeskonda, ja
- kas eelduse valimisel eelnevate perioodidega võrreldes tehtud muudatus põhineb uutel asjaoludel või uuel informatsioonil. Kui ei põhine, ei pruugi muudatus olla põhjendatud ega vastavuses rakendatava finantsaruandluse raamistikuga. Meelevaldsed muudatused arvestushinnangus võivad tingida finantsaruannete olulise väärkajastamise või võivad olla juhtkonna võimaliku erapoolikuse näitajaks (vt lõigud A133–A136).

A103. Juhtkond võib hinnata arvestushinnangute alternatiivseid eeldusi või lõpptulemusi ning sõltuvalt tingimustest võib ta seda teha mitme lähenemisviisi abil. Üks võimalik lähenemisviis on tundlikkuse analüüs. See võib hõlmata selle kindlaksmääramist, kuidas erinevate eelduste puhul varieerub arvestushinnangu rahaline summa. Isegi õiglasel väärtusel mõõdetud arvestushinnangute puhul võib esineda varieerumist, sest erinevad turuosalised kasutavad erinevaid eeldusi. Tundlikkuse analüüs võib viia mitme lõpptulemuse stsenaariumi väljatöötamiseni, mida juhtkond iseloomustab mõnikord lõpptulemuste vahemikuna, sealhulgas „pessimistlikud“ ja „optimistlikud“ stsenaariumid.

A104. Auditi läbiviimisel saadud teadmiste kaudu võib audiitor saada teadlikuks või omandada arusaamise eeldustest, mida kasutatakse majandusüksuse äritegevuse muudes valdkondades. Need võivad hõlmata näiteks äritegevuse väljavaateid, strateegiadokumentides kasutatud eeldusi ja tulevasi rahavoogusid. Samuti, kui töövõtu partner on viinud majandusüksuse jaoks läbi muid töövõtte, nõuab ISA 315 (muudetud) 2019,<sup>56</sup> et töövõtu partner kaaluks, kas nendest teistest töövõttudest saadud informatsioon on asjassepuutuv olulise väärkajastamise riskide tuvastamiseks. Seda informatsiooni võib samuti olla kasulik kaaluda selle käsitlemisel, kas märkimisväärsed eeldused on nii üksteise kui ka muudes arvestushinnangutes kasutatud eelduste suhtes järjepidevad.

A105. Märkimisväärsete eelduste asjakohasus rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuete kontekstis võib sõltuda juhtkonna kavatsusest ja suutlikkusest ellu viia teatavaid tegevusi. Juhtkond dokumenteerib sageli konkreetsete varade või kohustiste suhtes asjassepuutuvaid plaane ja kavatsusi ning rakendatava finantsaruandluse raamistikuga võidakse juhtkonnalt nõuda sellist dokumenteerimist. Juhtkonna kavatsuse ja suutlikkuse kohta hangitava auditi tõendusmaterjali olemus ja ulatus on kutsealase otsustuse küsimus. Kui rakendatav, võivad audiitori protseduurid hõlmata järgmist:

- juhtkonna avaldatud kavatsuste elluviimise ajaloo ülevaatus;
- kirjalike plaanide ja muu dokumentatsiooni, sealhulgas, kui rakendatav, formaalselt kinnitatud eelarvete, volituste või protokollide inspekteerimine;

<sup>56</sup> ISA 315 (muudetud 2019), lõik 8.



- juhtkonnale järelepärimise esitamine konkreetse tegutsemisviisi põhjuste kohta;
- pärast finantsaruannete kuupäeva ja enne audiitori aruande kuupäeva toimunud sündmuste ülevaatus;
- hinnang majandusüksuse suutlikkusele ellu viia teatavaid tegevusi, võttes arvesse majandusüksuse majanduslikke olusid, sealhulgas tema olemasolevate kohustuste ning selliste seadustest, regulatsioonidest või lepingutest tulenevaid piiranguid, mis võivad mõjutada juhtkonnapoolsete sammudeteostatavust;
- kaalumise, kas juhtkond on täitnud rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõudeid, mida rakendatakse dokumentatsiooni suhtes (kui on).

Teatud finantsaruandluse raamistikud ei luba siiski arvestushinnangu tegemisel arvesse võtta juhtkonna kavatsusi ja plaane. See puudutab sageli õiglase väärtuse arvestushinnanguid, sest nende mõõtmise eesmärk nõuab, et märkimisväärsed eeldused peegeldaksid eeldusi, mida kasutavad turuosalised.

Andmed (vt lõik 25 punkt a)

A106. Audiitori jaoks asjassepuutuvad kaalutlused seoses kasutamiseks valitud andmete asjakohasusega rakendatava finantsaruandluse raamistiku kontekstis ja, kui rakendatav, eelneva perioodiga võrreldes tehtud muudatuste asjakohasusega võivad hõlmata järgmist:

- juhtkonna põhjendus andmete valimise kohta;
- kas andmed on nendes tingimustes asjakohased, võttes arvesse arvestushinnangu olemust, rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõudeid ning majandusüksuse äritegevust, majandussektorit ja tegutsemiskeskkonda, ja
- kas eelnevate perioodidega võrreldes tehtud muudatus valitud andmeallikates või andmekirjetes või valitud andmetes põhineb uutel asjaoludel või uuel informatsioonil. Kui ei põhine, ei ole see tõenäoliselt põhjendatud ega vastavuses rakendatava finantsaruandluse raamistikuga. Meelevaldsed muudatused arvestushinnangus põhjustavad aja jooksul mittejärjepidevaid finantsaruandeid ja võivad tingida finantsaruannete väärkajastamise või võivad olla juhtkonna võimaliku erapoolikuse näitajaks (vt lõigud A133–A136).

Andmete asjassepuutuvus ja usaldusväarsus (vt lõik 25 punkt c)

A107. Majandusüksuse esitatud informatsiooni kasutamisel nõuab ISA 500, et audiitor hindaks, kas see informatsioon on piisavalt usaldusväärne audiitori eesmärkideks, sealhulgas vajaduse korral nendes tingimustes, et hankida auditi tõendusmaterjal informatsiooni täpsuse ja täielikkuse kohta ning hinnata, kas informatsioon on audiitori eesmärkideks piisavalt täpne ja üksikasjalik.<sup>57</sup>

Keerulised juriidilised või lepingulised tingimused (vt lõik 25 punkt d)

A108. Protseduurid, mida audiitor võib kaaluda, kui arvestushinnang põhineb keerulistel juriidilistel või lepingulistel tingimustel, hõlmavad järgmist:

- kaalumise, kas lepingust arusaamiseks või selle tõlgendamiseks on vaja spetsialiseeritud oskusi või teadmisi;

<sup>57</sup> ISA 500, lõik 9.

- majandusüksuse õigusnõustajale järelepärimise esitamine juriidiliste ja lepinguliste tingimuste kohta ja
- aluseks olevate lepingute inspekteerimine, et:
  - hinnata tehingu või kokkuleppe aluseks olevat ärilist eesmärki ja
  - kaaluda, kas lepingute tingimused on juhtkonna selgitustega kokkusobivad.

Juhtkonna punkthinnangu valimine ja sellega seoses hinnangu ebakindluse kohta avalikustatud informatsioon

Juhtkonna sammud hinnangu ebakindlusest arusaamiseks ja selle käsitlemiseks (vt lõik 26 punkt a)

A109. Asjassepuutuvad kaalutlused seoses sellega, kas juhtkond on astunud asjakohaseid samme hinnangu ebakindlusest arusaamiseks ja selle käsitlemiseks, võivad hõlmata seda, kas juhtkond on:

- a) aru saanud hinnangu ebakindlusest, tehes kindlaks allikad ning hinnates mõõtmistulemuste olemusliku varieeruvuse määra ja sellest tulenevat põhjendatult võimalike mõõtmistulemuste vahemikku;
- b) teinud kindlaks, mil määral mõjutab mõõtmisprotsessis keerukus või subjektiivsus olulise väärkajastamise riski, ja käsitlenud sellest tulenevat väärkajastamise võimalust, rakendades:
  - i) asjakohaseid oskusi ja teadmisi arvestushinnangute tegemisel ja
  - ii) kutsealast otsustust, sealhulgas tuvastades vastuvõtlikkuse juhtkonna erapoolikuse suhtes ja käsitledes seda, ja
- c) käsitlenud hinnangu ebakindlust, valides asjakohaselt juhtkonna punkthinnangu ja sellega seoses avalikustatud informatsiooni, mis kirjeldab hinnangu ebakindlust.

Juhtkonna punkthinnangu valimine ja sellega seoses hinnangu ebakindluse kohta avalikustatud informatsioon (vt lõik 26 punkt b)

A110. Asjaolud, mis võivad olla asjassepuutuvad seoses juhtkonna punkthinnangu valimisega ja sellega seoses hinnangu ebakindluse kohta avalikustatava informatsiooni väljatöötamisega, hõlmavad seda, kas:

- kasutatud meetodid ja andmed valiti asjakohaselt, sealhulgas siis, kui olid kättesaadavad alternatiivsed meetodid arvestushinnangu tegemiseks ja alternatiivsed andmeallikad;
- kasutatud hindamisatribuudid olid asjakohased ja täielikud;
- kasutatud eeldused valiti põhjendatult võimalike summade vahemikust ning neid toetasid asjakohased andmed, mis on asjassepuutuvad ja usaldusväärsed;
- kasutatud andmed olid asjakohased, asjassepuutuvad ja usaldusväärsed ning andmete terviklikkus säilitati;
- arvutusi tehti kooskõlas meetodiga ja need olid matemaatiliselt täpsed;
- juhtkonna punkthinnang valitakse asjakohaselt põhjendatult võimalike mõõtmistulemuste seast;

- sellega seoses avalikustatud informatsioon kirjeldab asjakohaselt summat hinnanguna ning selgitab hindamisprotsessi olemust ja piiranguid, sealhulgas põhjendatult võimalike mõõtmistulemuste varieeruvust.

A111. Audiitori jaoks asjassepuutuvad kaalutlused seoses juhtkonna punkthinnangu asjakohasusega võivad hõlmata järgmist:

- kas juhtkond on järginud rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõudeid, kui rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuded näevad ette punkthinnangu, mida tuleb kasutada pärast alternatiivsete tulemuste ja eelduste kaalumist, või näevad ette konkreetse mõõtmismeetodi;
- kas juhtkond on teinud otsustuse, võttes arvesse rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõudeid, kui rakendatavas finantsaruandluse raamistikus ei ole sätestatud, kuidas valida summa põhjendatult võimalike mõõtmistulemuste seast.

A112. Audiitori jaoks asjassepuutuvad kaalutlused seoses juhtkonna poolt avalikustatud informatsiooniga hinnangu ebakindluse kohta hõlmavad rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõudeid, mis võivad nõuda informatsiooni avalikustamist:

- mis kirjeldab summat hinnanguna ning selgitab hinnangu tegemise protsessi olemust ja piiranguid, sealhulgas põhjendatult võimalike mõõtmistulemuste varieeruvust. Raamistik võib ka nõuda täiendavat informatsiooni avalikustamist, et täita informatsiooni avalikustamise eesmärk;<sup>58</sup>
- arvestushinnangutega seotud märkimisväärsete arvestuspoliitikate kohta. Sõltuvalt olukorrast võivad asjassepuutuvad arvestuspoliitika hõlmata selliseid asjaolusid nagu arvestushinnangute koostamisel ja finantsaruannetes esitamisel rakendatavad konkreetsed põhimõtted, alused, konventsioonid, reeglid ja tavad;
- märkimisväärsete või kriitiliste otsustuste kohta (näiteks need, millel oli kõige märkimisväärsem mõju finantsaruannetes kajastatud summadele) ning märkimisväärsete tulevikku suunatud eelduste või muude hinnangu ebakindluse allikate kohta.

Teatavates olukordades võib olla vaja avalikustada täiendavat informatsiooni lisaks finantsaruandluse raamistikus sõnaselgelt nõutule, et saavutada õiglane esitus või vastavusraamistiku korral selleks, et finantsaruanded ei oleks eksitavad.

A113. Mida suuremal määral mõjutab arvestushinnangut hinnangu ebakindlus, seda tõenäolisemalt hinnatakse olulise väärkajastamise riskid kõrgemaks ja seetõttu peab auditi tõendusmaterjal olema seda veenvam, et määrata kooskõlas lõiguga 35 kindlaks, kas juhtkonna punkthinnang ja sellega seoses hinnangu ebakindluse kohta avalikustatud informatsioon on rakendatava finantsaruandluse raamistiku kontekstis põhjendatud või väärkajastatud.

A114. Kui audiitori kaalutus arvestushinnanguga seotud hinnangu ebakindluse ja sellega seoses avalikustatud informatsiooni kohta nõudis audiitorilt märkimisväärset tähelepanu, võib tegemist olla peamise auditi asjaoluga.<sup>59</sup>

<sup>58</sup> IFRS 13 „Õiglase väärtuse mõõtmine“, lõik 92.

<sup>59</sup> ISA 701 „Peamiste auditi asjaolude kohta informatsiooni esitamine sõltumatu audiitori aruandes“.

Kui juhtkond ei ole astunud asjakohaseid samme hinnangu ebakindlusest arusaamiseks ja selle käsitlemiseks (vt lõik 27)

A115. Kui audiitor määrab kindlaks, et juhtkond ei ole astunud asjakohaseid samme hinnangu ebakindlusest arusaamiseks ja selle käsitlemiseks, võivad edasised protseduurid, mida audiitor võib hinnangu ebakindlusest arusaamiseks juhtkonnalt nõuda, hõlmata näiteks alternatiivsete eelduste kaalumist või tundlikkuse analüüsi läbiviimist.

A116. Kaaludes, kas on otstarbekas välja töötada punkthinnang või hinnangute vahemik, hõlmavad asjaolud, mida võib audiitoril olla vaja võtta arvesse, seda, kas audiitor saaks seda teha sõltumata nõudeid kahjustamata. See võib hõlmata asjassepuutuvaid eetikanõudeid, mis käsitlevad juhtkonna kohustuste võtmist.

A117. Kui audiitor otsustab pärast juhtkonna vastuse arvessevõtmist, et audiitori punkthinnangut või audiitori hinnangute vahemikku ei ole otstarbekas välja töötada, on audiitor kohustatud hindama selle mõjusid auditile või audiitori arvamusele finantsaruannete kohta kooskõlas lõiguga 34.

*Audiitori punkthinnangu väljatöötamine või audiitori hinnangute vahemiku kasutamine (vt lõigud 28–29)*

A118. Audiitori punkthinnangu või audiitori hinnangute vahemiku väljatöötamine juhtkonna punkthinnangu ja sellega seoses hinnangu ebakindluse kohta avalikustatud informatsiooni hindamiseks võib olla asjakohane lähenemisviis näiteks siis, kui:

- audiitori ülevaatus eelneva perioodi finantsaruannetes tehtud sarnaste arvestushinnangute kohta viitab sellele, et juhtkonna käesoleva perioodi protsess ei ole eeldatavasti tulemuslik;
- majandusüksuse kontroll(imehhanism)id, mis sisalduvad juhtkonna arvestushinnangute tegemise protsessis või käsitlevad seda, ei ole hästi välja töötatud või nõuetekohaselt rakendatud;
- perioodi lõpu ja audiitori aruande kuupäeva vahelisi sündmusi või tehinguid ei ole nõuetekohaselt arvesse võetud, kui juhtkonna jaoks on asjakohane seda teha, ning sellised sündmused või tehingud näivad olevat juhtkonna punkthinnangu suhtes vasturääkivad;
- on olemas asjakohased alternatiivsed eeldused või asjakohaste andmete allikad, mida saab kasutada audiitori punkthinnangu või audiitori hinnangute vahemiku väljatöötamisel;
- juhtkond ei ole astunud asjakohaseid samme hinnangu ebakindlusest arusaamiseks või selle käsitlemiseks (vt lõik 27).

A119. Punkthinnangu või hinnangute vahemiku väljatöötamise otsust võib mõjutada ka rakendatav finantsaruandluse raamistik, mis võib ette näha punkthinnangu, mida tuleb kasutada pärast alternatiivsete lõpptulemuste ja eelduste arvesse võtmist, või ette näha konkreetse mõõtmismeetodi (näiteks diskonteeritud ja tõenäosusega kaalutud eeldatava väärtuse kasutamise või kõige tõenäolisema lõpptulemuse).

A120. Audiitori otsus selle kohta, kas töötada välja punkthinnang, mitte hinnangute vahemik, võib sõltuda hinnangu olemusest ja audiitori otsustusest nendes tingimustes. Näiteks võib hinnangu olemus olla selline, et põhjendatult võimalikes lõpptulemustes esineb eeldatavasti väiksem varieeruvus. Sellistes olukordades võib punkthinnangu väljatöötamine olla tulemuslik lähenemisviis, eriti kui seda saab välja töötada suurema täpsusega.

A121. Audiitor võib välja töötada punkthinnangu või hinnangute vahemiku mitmel viisil, näiteks:

- kasutades juhtkonna kasutatud mudelist erinevat mudelit, näiteks sellist, mis on kommertsalustel kättesaadav kasutamiseks konkreetses sektoris või majandusharus, või omandiõiguslikku või audiitori väljatöötatud mudelit;
- kasutades juhtkonna mudelit, kuid töötades välja alternatiivsed eeldused või andmeallikad juhtkonna poolt kasutatutele;
- kasutades audiitori enda mudelit, kuid töötades välja alternatiivsed eeldused juhtkonna poolt kasutatutele;
- võttes tööle või kaasates isiku, kellel on spetsialiseeritud eriteadmised mudeli väljatöötamiseks või rakendamiseks või asjassepuutuvate eelduste koostamiseks;
- kaaludes muid võrreldavaid tingimusi, tehinguid või sündmusi või, kui asjassepuutuv, võrreldavate varade või kohustiste turgusid.

A122. Audiitor võib ka välja töötada punkthinnangu või hinnangute vahemiku ainult osa arvestushinnangu puhul (näiteks konkreetse eelduse puhul või kui ainult teatav osa arvestushinnangust põhjustab olulise väärkajastamise riski).

A123. Audiitori enda meetodite, eelduste või andmete kasutamisel punkthinnangu või hinnangute vahemiku väljatöötamiseks võib audiitor hankida tõendusmaterjali juhtkonna meetodite, eelduste või andmete asjakohasuse kohta. Näiteks kui audiitor kasutab audiitori enda eeldusi, et töötada välja hinnangute vahemik juhtkonna punkthinnangu põhjendatuse hindamiseks, võib audiitor välja töötada ka seisukoha selle kohta, kas juhtkonna otsustused arvestushinnangu tegemisel kasutatud märkimisväärsete eelduste valimisel kutsuvad esile juhtkonna võimaliku erapoolikuse näitajad.

A124. Lõigu 29 punktis a sätestatud nõue, et audiitor peab määrama kindlaks, et hinnangute vahemik sisaldab ainult summasid, mida toetab piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal, ei tähenda seda, et audiitorilt eeldatakse auditi tõendusmaterjali hankimist hinnangute vahemikku kuuluva iga võimaliku lõpptulemuse individuaalseks toetamiseks. Audiitor hangib tõenäoliselt tõendusmaterjali pigem selle kindlaksmääramiseks, et hinnangute vahemiku mõlemas otsas asuvad punktid on selles olukorras põhjendatud, toetades seeläbi seda, et nende kahe punkti vahelised summad on samuti põhjendatud.

A125. Audiitori hinnangute vahemiku suurus võib olla finantsaruannete kui terviku olulisuse kordarv, eriti kui olulisus põhineb tegevustulemustel (näiteks maksueelsel kasumil) ja see näitaja on varade või muude bilansiliste näitajatega võrreldes suhteliselt väike. Selline olukord tekib tõenäolisemalt siis, kus arvestushinnanguga seotud hinnangu ebakindlus on ise olulisuse kordarv, mis on tavalisem teatavate arvestushinnangute puhul või teatavates majandusharudes, nagu kindlustus või pangandus, kus kõrgem hinnangu ebakindluse tase on tüüpilisem ja rakendatav finantsaruandluse raamistik võib sisaldada selle kohta konkreetseid nõudeid. Käesoleva ISA nõuete kohaselt läbiviidud protseduuride ja hangitud auditi tõendusmaterjali põhjal võib audiitor teha järelduse, et nendes tingimustes on audiitori otsustuse kohaselt asjakohane hinnangute vahemik, mis on olulisuse kordarv. Sellisel juhul muutub üha tähtsamaks audiitori hinnang hinnangu ebakindlusega seoses avalikustatud informatsiooni põhjendatuse kohta, eriti selle kohta, kas selline avalikustatud informatsioon kajastab asjakohaselt hinnangu ebakindluse kõrget taset ja võimalike lõpptulemuste vahemikku. Lõigud A139–A144 sisaldavad täiendavaid arvessevõetavaid asjaolusid, mis võivad olla selles olukorras asjassepuutuvad.

*Muud arvessevõetavad asjaolud seoses auditi tõendusmaterjaliga (vt lõik 30)*

A126. Auditi tõendusmaterjalina kasutatav informatsioon arvestushinnangutega seotud olulise väärkajastamise riskide kohta võib olla majandusüksuse poolt toodetud, juhtkonna eksperdi tööd kasutades koostatud või välise infoallika esitatud.

## Välised infoallikad

A127. Nagu on selgitatud ISAs 500,<sup>60</sup> mõjutab välisest infoallikast saadud informatsiooni usaldusväärsust selle info allikas, allika olemus ja informatsiooni saamise tingimused. Järelikult võib arvestushinnangu tegemisel kasutatud informatsiooni usaldusväärsuse kaalumiseks kasutatavate audiitori edasiste auditi protseduuride olemus ja ulatus varieeruda sõltuvalt nende tegurite olemusest. Näiteks:

- kui turu või majandusharu andmed, hinnad või hinnakujundusega seotud andmed saadakse ühest välisest infoallikast, mis on sellisele informatsioonile spetsialiseerunud, võib audiitor püüda saada võrdluseks hinna alternatiivsest sõltumatust allikast;
- kui turu või majandusharu andmed, hinnad või hinnakujundusega seotud andmed saadakse mitmest sõltumatust välisest infoallikast ja need osutavad nende allikate konsensussele, võib audiitoril olla vaja saada üksikust allikast vähem tõendusmaterjali andmete usaldusväärsuse kohta;
- kui mitmest infoallikast saadud informatsioon osutab erinevatele turuseisukohtadele, võib audiitor püüda aru saada seisukohtade mitmekesisuse põhjustest. Mitmekesisus võib tuleneda erinevate meetodite, eelduste või andmete kasutamisest. Näiteks kasutab üks allikas võib-olla käesolevaid hindu ja teine allikas kasutab tulevasi hindu. Kui mitmekesisus on seotud hinnangu ebakindlusega, on audiitor lõigu 26 punkti b kohaselt kohustatud hankima piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali selle kohta, kas finantsaruannetes avalikustatud informatsioon, mis kirjeldab hinnangu ebakindlust, on rakendatava finantsaruandluse raamistiku kontekstis põhjendatud. Sellistel juhtudel on kutsealane otsustus informatsiooni kaalumisel kasutatud meetodite, eelduste või andmete kohta samuti oluline;
- kui välisest infoallikast saadud informatsiooni on välja töötanud see allikas, kasutades enda mudelit (mudeleid). Asjassepuutuvad juhised on esitatud ISA 500 lõigus A33f.

A128. Õiglase väärtuse arvestushinnangute puhul võivad välistest infoallikatest saadud informatsiooni asjassepuutuvuse ja usaldusväärsuse täiendavad kaalutlused hõlmata järgmist:

- (a) kas õiglased väärtused põhinevad sama instrumendi tehingutel või aktiivse turu noteeringutel;
- (b) kui õiglased väärtused põhinevad võrreldavate varade või kohustiste tehingutel, siis kuidas on need tehingud tuvastatud ja neid võrreldavaks peetud;
- (c) kui vara või kohustise või võrreldavate varade või kohustiste puhul ei ole ühtegi tehingut, siis kuidas töötati välja informatsioon, sealhulgas kas väljatöötatud ja kasutatud sisendid väljendavad eeldusi, mida turuosalisel kasutaksid vara või kohustise hinnakujunduses, kui rakendatav ja
- (d) kui õiglase väärtuse mõõtmine põhineb maakleri noteeringul, siis kas see maakleri noteering:
  - (i) pärineb turutegijalt, kes teeb tehinguid sama tüüpi finantsinstrumendiga;
  - (ii) on siduv või mittesiduv, kusjuures suurem kaal antakse siduvatel pakkumistel

<sup>60</sup> ISA 500, lõik A31.

põhinevatele noteeringutele, ja

- (iii) kajastab turutingimusi finantsaruannete kuupäeva seisuga, kui seda nõuab rakendatav finantsaruandluse raamistik.

A129. Kui auditi tõendusmaterjalina kasutatakse välisest infoallikast pärinevat informatsiooni, võib audiitori jaoks olla asjakohane kaaluda, kas on võimalik saada informatsiooni või kas informatsioon on piisavalt üksikasjalik, et saada aru välise infoallika kasutatud meetoditest, eeldustest ja muudest andmetest. Informatsioon võib olla mõnes osas piiratud ja seega mõjutada audiitori kaalutlust läbiviidavate protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse kohta. Näiteks annavad hinnakujundusteenused sageli informatsiooni oma meetodite ja eelduste kohta pigem varaklasside kui üksikute väärtpaberite kaupa. Maaklerid annavad üksikute väärtpaberite kohta soovituslike noteeringute esitamisel sageli üksnes piiratud informatsiooni oma sisendite ja eelduste kohta. ISA 500 lõigus A33g antakse juhiseid välise infoallika kehtestatud piirangute kohta seoses toetava informatsiooni esitamisega.

Juhtkonna ekspert

A130. Arvestushinnangutega seotud eeldused, mida teeb või tuvastab juhtkonna ekspert, muutuvad juhtkonna eeldusteks, kui juhtkond kasutab neid arvestushinnangu tegemisel. Seega rakendab audiitor nende eelduste suhtes käesoleva ISA asjassepuutuvaid nõudeid.

A131. Kui juhtkonna eksperdi töö hõlmab arvestushinnangutega seotud meetodite või andmeallikate kasutamist või finantsaruannetes lisamiseks punkthinnangu või sellega seoses avalikustatud informatsiooni kohta tähelepanekute või järelduste väljatöötamist või esitamist, võivad käesoleva ISA lõikudes 21–29 esitatud nõuded aidata audiitoril rakendada ISA 500 lõigu 8 punkti c.

Teenust osutavad organisatsioonid

A132. ISA 402<sup>61</sup> käsitleb audiitori arusaamist teenust osutava organisatsiooni osutatud teenustest, sealhulgas sisekontrollist, ning audiitori vastuseid hinnatud olulise väärkajastamise riskidele. Kui majandusüksus kasutab arvestushinnangute tegemisel teenust osutava organisatsiooni teenuseid, võivad ISAs 402 esitatud nõuded ja juhised aidata seetõttu audiitoril rakendada käesoleva ISA nõudeid.

**Juhtkonna võimaliku erapoolikuse näitajad** (vt lõik 32)

A133. Konto tasandil võib juhtkonna erapoolikust olla raske avastada ja audiitor võib selle tuvastada ainult siis, kui ta võtab arvesse arvestushinnangute gruppe, kõiki arvestushinnanguid kokku või vaatleb arvestushinnanguid mitme arvestusperioodi jooksul. Näiteks kui finantsaruannetes sisalduvaid arvestushinnanguid peetakse üksikult põhjendatuks, kuid juhtkonna punkthinnangud kalduvad järjepidevalt audiitori põhjendatud lõpptulemuste vahemiku ühte otsa, mis annab juhtkonnale soodsama finantsaruandlustulemuse, võivad sellised asjaolud viidata juhtkonna võimalikule erapoolikusele.

A134. Arvestushinnangute suhtes juhtkonna võimaliku erapoolikuse näitajad on näiteks järgmised:

- arvestushinnangu või selle tegemise meetodi muudatused, kui juhtkond on teinud subjektiivse hinnangu, et on toimunud muutus tingimustes;

<sup>61</sup> ISA 402 „Teenust osutavat organisatsiooni kasutava majandusüksuse auditi puhul arvessevõetavad asjaolud“.

- juhtkonna eesmärkide suhtes soodsat punkthinnangut andvate märkimisväärsete eelduste või andmete valimine või väljatöötamine;
- sellise punkthinnangu valimine, mis võib viidata optimismi või pessimismi seaduspärasusele.

Kui tuvastatakse sellised näitajad, võib esineda olulise väärkajastamise risk kas väite või finantsaruande tasandil. Üksikute arvestushinnangute põhjendatuse kohta järelduste tegemise otstarbel ei kujuta juhtkonna võimaliku erapoolikuse näitajad endast iseenesest väärkajastamisi. Mõnel juhul võib auditi tõendusmaterjal osutada siiski pigem väärkajastamisele kui lihtsalt juhtkonna erapoolikuse näitajale.

A135. Juhtkonna võimaliku erapoolikuse näitajad võivad mõjutada audiitori järeldust selle kohta, kas audiitori riskihinnang ja sellega seotud vastused on jätkuvalt asjakohased. Audiitoril võib olla vaja kaaluda ka mõjusid teistele auditi aspektidele, sealhulgas vajadust seada täiendavalt kahtluse alla juhtkonna otsustuste asjakohasus arvestushinnangute tegemisel. Lisaks võivad juhtkonna võimaliku erapoolikuse näitajad mõjutada audiitori järeldust selle kohta, kas finantsaruanded tervikuna ei sisalda olulist väärkajastamist, nagu on arutatud ISAs 700 (muudetud).<sup>62</sup>

A136. Lisaks sellele on audiitor ISA 240 rakendamisel kohustatud hindama, kas juhtkonna otsustused ja otsused finantsaruandes sisalduvate arvestushinnangute tegemisel näitavad võimalikku erapoolikust, mis võib kujutada endast pettusest tulenevat olulist väärkajastamist.<sup>63</sup> Pettuslik finantsaruandlus saavutatakse sageli arvestushinnangute tahtliku väärkajastamise kaudu, mis võib hõlmata arvestushinnangute tahtlikku ala- või ülehindamist. Juhtkonna võimaliku erapoolikuse – mis võib olla ka pettuse riskitegur – näitajad võivad anda audiitorile põhjuse uuesti hinnata, kas audiitori riskihinnangud, eelkõige hinnang pettuse riskidele, ja seotud vastused on jätkuvalt asjakohased.

### **Üldine hindamine teostatud auditi protseduuride põhjal (vt lõik 33)**

A137. Kui audiitor teostab planeeritud auditi protseduure, võib hangitud auditi tõendusmaterjal anda audiitorile põhjuse muuta muude planeeritud auditi protseduuride olemust, ajastust või ulatust.<sup>64</sup> Arvestushinnangutega seoses auditi tõendusmaterjali hankimiseks protseduure läbi viies võib audiitorile saada teatavaks informatsioon, mis erineb oluliselt riskihindamise aluseks olnud informatsioonist. Näiteks võib audiitor olla tuvastanud, et ainus põhjus olulise väärkajastamise riski hindamiseks on arvestushinnangu tegemisega seotud subjektiivsus. Hinnatud olulise väärkajastamise riskidele vastamiseks protseduure teostades võib audiitor siiski avastada, et arvestushinnang on keerulisem kui algselt kaalutud, mis võib seada kahtluse alla olulise väärkajastamise riski hinnangu (näiteks võib juhtuda, et olemuslik risk on vaja keerukuse mõju tõttu ümber hinnata paiknevas olemusliku riski skaala kõrgemas otsas) ja seetõttu võib audiitoril olla vaja läbi viia täiendavad edasised auditi protseduurid, et saada piisavalt asjakohast auditi tõendusmaterjali.<sup>65</sup>

A138. Kajastamata arvestushinnangute puhul võib audiitori hinnang keskenduda konkreetselt sellele, kas rakendatava finantsaruandluse raamistikus esitatud kajastamiskriteeriumid on tegelikult täidetud. Kui arvestushinnangut ei ole kajastatud ja audiitor teeb järelduse, et selline käsitlus on asjakohane,

<sup>62</sup> ISA 700 (muudetud), lõik 11.

<sup>63</sup> ISA 240, lõik 32 punkt b.

<sup>64</sup> ISA 330, lõik A60.

<sup>65</sup> Vt ka ISA 315 (muudetud 2019), lõik 31.



võivad mõned finantsaruandluse raamistikud nõuda asjaolude avalikustamist finantsaruannete lisades.

Kindlaksmääramine, kas arvestushinnangud on põhjendatud või väärkajastatud (vt lõigud 9, 35)

A139. Selle kindlaksmääramisel, kas läbiviidud auditi protseduuride ja hangitud tõendusmaterjali põhjal on juhtkonna punkthinnang ja sellega seoses avalikustatud informatsioon põhjendatud või väärkajastatud:

- Kui auditi tõendusmaterjal toetab hinnangute vahemikku, võib vahemiku suurus olla lai ja mõnel juhul võib see olla finantsaruannete kui terviku olulisuse kordarv (vt ka lõik A125). Kuigi neis tingimustes võib lai vahemik olla asjakohane, võib see viidata sellele, et audiitori jaoks on tähtis kaaluda, kas on hangitud piisavalt asjakohast auditi tõendusmaterjali selles vahemikus sisalduvate summade põhjendatuse kohta.
- Auditi tõendusmaterjal võib toetada punkthinnangut, mis erineb juhtkonna punkthinnangust. Sellistes olukordades kujutab audiitori punkthinnangu ja juhtkonna punkthinnangu vaheline erinevus endast väärkajastamist.
- Auditi tõendusmaterjal võib toetada hinnangute vahemikku, mis ei sisalda juhtkonna punkthinnangut. Sellistel juhtudel on erinevus juhtkonna punkthinnangu ja audiitori hinnangute vahemiku lähima punkti vahel väärkajastamine.

A140. Lõikudes A110–A114 on esitatud juhised, mis aitavad audiitoril hinnata juhtkonnapoolset punkthinnangu valikut ja sellega seoses avalikustatud informatsiooni, mis lisatakse finantsaruannetesse.

A141. Kui audiitori edasised auditi protseduurid hõlmavad testimist, kuidas juhtkond tegi arvestushinnangu, või audiitori punkthinnangu või hinnangute vahemiku väljatöötamist, on audiitor kohustatud hankima piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali hinnangu ebakindlust kirjeldava avalikustatud informatsiooni kohta kooskõlas lõigu 26 punktiga b ja lõigu 29 punktiga b ning muu avalikustatud informatsiooni kohta kooskõlas lõiguga 31. Audiitor kaalub seejärel avalikustatud informatsiooni kohta hangitud auditi tõendusmaterjali üldise hindamise osana kooskõlas lõiguga 35, et teha kindlaks, kas arvestushinnangud ja nendega seoses avalikustatud informatsioon on rakendatava finantsaruandluse raamistiku kontekstis põhjendatud või väärkajastatud.

A142. ISAs 450 on esitatud ka juhised avalikustatud kvalitatiivse informatsiooni kohta<sup>66</sup> ja selle kohta, kui avalikustatud informatsioonis esinevad väärkajastamised võivad viidata pettusele.<sup>67</sup>

A143. Kui finantsaruanded on koostatud kooskõlas õiglase esitusviisi raamistikuga, hõlmab audiitori hinnang selle kohta, kas finantsaruannetes on saavutatud õiglane esitusviis,<sup>68</sup> kaalutlusi finantsaruannete üldise esitusviisi, struktuuri ja sisu kohta ning seda, kas finantsaruanded, sealhulgas nendega seotud lisad, esitavad tehinguid ja sündmusi viisil, millega saavutatakse õiglane esitusviis. Näiteks kui arvestushinnangut mõjutab suurem hinnangu ebakindlus, võib audiitor kindlaks määrata, et õiglase esitusviisi saavutamiseks on vaja avalikustada täiendavat informatsiooni. Kui juhtkond ei lisa sellist täiendavat informatsiooni, võib audiitor teha järelduse, et finantsaruanded on oluliselt väärkajastatud.

<sup>66</sup> ISA 450, lõik A17.

<sup>67</sup> ISA 450, lõik A22.

<sup>68</sup> ISA 700 (muudetud), lõik 14.

A144. ISAs 705 (muudetud)<sup>69</sup> on esitatud juhised audiitori arvamusele avalduvate mõjude kohta, kui audiitor arvab, et juhtkonna avalikustatud informatsioon finantsaruannetes on ebapiisav või eksitav, sealhulgas näiteks seoses hinnangu ebakindlusega.

#### **Kirjalikud esitised** (vt lõik 37)

A145. Kirjalikud esitised konkreetsete arvestushinnangute kohta võivad hõlmata esitisi:

- et arvestushinnangute tegemisel tehtud märkimisväärsetes otsustustes on arvesse võetud kogu asjassepuutuv informatsioon, millest juhtkond on teadlik;
- juhtkonna poolt arvestushinnangute tegemisel kasutatud meetodite, eelduste ja andmete valimise või rakendamise järjepidevuse ja asjakohasuse kohta;
- et eeldused peegeldavad asjakohaselt juhtkonna kavatsust ja suutlikkust ellu viia teatavat tegevusi majandusüksuse nimel, kui see on arvestushinnangute ja avalikustatud informatsiooni suhtes asjassepuutuv;
- et arvestushinnangutega seoses avalikustatud informatsioon, sealhulgas hinnangu ebakindlust kirjeldav avalikustatud informatsioon, on täielik ja rakendatava finantsaruandluse raamistiku kontekstis põhjendatud;
- et arvestushinnangute tegemisel on rakendatud asjakohaseid spetsialiseeritud oskusi või eriteadmisi;
- et mitte ükski järgnev sündmus ei nõua finantsaruannetes sisalduvate arvestushinnangute ja nendega seoses avalikustatud informatsiooni korrigeerimist;
- kui arvestushinnanguid ei kajastata või avalikustata finantsaruannetes, siis et juhtkonna otsus selle kohta, et rakendatava finantsaruandluse raamistiku kajastamis- või avalikustamiskriteeriumid ei ole täidetud, on asjakohane.

#### **Infovahetus valitsemisülesandega isikutega, juhtkonnaga või teiste asjassepuutuvate osapooltega** (vt lõik 38)

A146. ISA 260 (muudetud) rakendamisel vahetab audiitor valitsemisülesandega isikutega informatsiooni seoses audiitori seisukohtadega, mis puudutavad arvestushinnanguid ja sellega seoses avalikustatud informatsiooni käsitlevate majandusüksuse arvestustavade märkimisväärseid kvalitatiivseid aspekte.<sup>70</sup> Lisas 2 on esitatud arvestushinnangute spetsiifilised asjaolud, mille puhul võib audiitor kaaluda nende kohta info vahetamist valitsemisülesandega isikutega.

A147. ISA 265 nõuab, et audiitor vahetaks infot valitsemisülesandega isikutega kirjalikult auditi käigus tuvastatud märkimisväärsete sisekontrolli puuduste kohta.<sup>71</sup> Sellised märkimisväärsete puudused võivad hõlmata puudusi kontroll(imehhanism)ides, mis käsitlevad järgmist:

- a) märkimisväärsete arvestuspoliitikate valimine ja rakendamine ning meetodite, eelduste ja andmete valimine ja kasutamine;
- b) riskijuhtimine ja sellega seotud süsteemid;
- c) andmete terviklikkus, sealhulgas juhul, kui andmed saadakse välisest infoallikast, ja

<sup>69</sup> ISA 705 (muudetud), lõigud 22–23.

<sup>70</sup> ISA 260 (muudetud), lõik 16 punkt a.

<sup>71</sup> ISA 265, lõik 9.

- d) mudelite, sealhulgas välistelt teenuseosutajatelt saadud mudelite ja mis tahes nõutavate kohanduste kasutamine, arendamine ja valideerimine.

A148. Lisaks infovahetusele valitsemisülesandega isikutega võib audiitoril olla lubatud või nõutav vahetada infot otse reguleerijatega või usaldatavusnõuete täitmise järelevalve tegijatega. Selline infovahetus võib olla kasulik kogu auditi ajal või konkreetsetes etappides, näiteks auditi planeerimisel või audiitori aruande lõplikul vormistamisel. Näiteks püüavad mõnedes jurisdiktsioonides finantsasutuste reguleerijad teha audiitoritega koostööd, et jagada informatsiooni finantsinstrumentidega seotud tegevust käsitlevate kontroll(imehhanism)ide toimimise ja rakendamise, mitteaktiivsetel turgudel finantsinstrumentide hindamisel esinevate probleemide, eeldatavate krediitkahjude ja kindlustusreservide kohta, samas kui teised reguleerijad võivad püüda aru saada audiitori seisukohtadest majandusüksuse tegevuse märkimisväärsete aspektide, sealhulgas majandusüksuse kulude hinnangu kohta. See infovahetus võib olla audiitori jaoks kasulik olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel ja hindamisel ning neile vastamisel.

### Dokumentatsioon (vt lõik 39)

A149. ISAs 315 (muudetud 2019)<sup>72</sup> ja ISAs 330<sup>73</sup> on esitatud nõuded ja juhised seoses sellega, kuidas dokumenteerida audiitori arusaamist majandusüksusest, riskihindamisest ja hinnatud riskidele antud vastustest. Käesolevad juhised põhinevad ISAs 230 esitatud nõuetel ja juhistel.<sup>74</sup> Arvestushinnangute auditeerimise kontekstis on audiitor kohustatud koostama auditi dokumentatsiooni, mis käsitleb põhielemente seoses audiitori arusaamisega majandusüksusest ja tema keskkonnast, mis on seotud arvestushinnangutega. Lisaks sellele võib audiitori otsustusi arvestushinnangutega seotud hinnatud olulise väärkajastamise riskide ja audiitori vastuste kohta tõenäoliselt täiendavalt toetada dokumentatsioon juhtkonna ja valitsemisülesandega isikutega toimunud infovahetuse kohta.

A150. Audiitori edasiste auditi protseduuride ja väite tasandil hinnatud olulise väärkajastamise riskide vahelise seose dokumenteerimisel kooskõlas ISAg 330 nõuab käesolev ISA, et audiitor võtaks arvesse olulise väärkajastamise riskidele väite tasandil antud põhjuseid. Need põhjused võivad olla seotud ühe või enama olemusliku riski teguriga või audiitori kontrolliriski hinnanguga. Audiitor ei ole siiski kohustatud dokumenteerima seda, kuidas iga olemusliku riski tegurit võeti arvesse iga arvestushinnanguga seotud olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel ja hindamisel.

A151. Audiitor võib kaaluda ka alljärgneva dokumenteerimist:

- kui juhtkonna poolt meetodi rakendamine hõlmab keerulist modelleerimist – kas juhtkonna otsustusi on rakendatud järjepidevalt ja, kui rakendatav, et mudeli ülesehitus vastab rakendatava finantsaruandluse raamistiku kohasele mõõtmiseesmärgile;
- kui meetodite, märkimisväärsete eelduste või andmete valimist ja kasutamist mõjutab suuremal määral keerukus – audiitori otsustused selle kindlaksmääramisel, kas riskihindamise protseduuride läbiviimiseks, nendele riskidele vastavate protseduuride kavandamiseks ja läbiviimiseks või hangitud auditi tõendusmaterjali hindamiseks on nõutavad spetsialiseeritud oskused või teadmised. Nendel juhtudel võib dokumentatsioon sisaldada ka seda, kuidas nõutavaid oskusi või teadmisi rakendati.

<sup>72</sup> ISA 315 (muudetud 2019), lõigud 32 ja A152–A155.

<sup>73</sup> ISA 330, lõigud 28 ja A63.

<sup>74</sup> ISA 230, lõik 8 punkt c.

A152. ISA 230 lõigus A7 märgitakse, et kuigi audiitori kutsealase skeptitsismi rakendamise dokumenteerimiseks ei pruugi olla ühtainsat viisi, võib auditi dokumentatsioon siiski pakkuda tõendusmaterjali audiitori kutsealase skeptitsismi rakendamise kohta. Näiteks seoses arvestushinnangutega, kui hangitud auditi tõendusmaterjal sisaldab tõendusmaterjali, mis nii kinnitab juhtkonna väiteid kui ka on nende suhtes vasturääkiv, võib dokumentatsioon sisaldada seda, kuidas audiitor seda tõendusmaterjali hindas, sealhulgas kutsealaseid otsustusi, mis tehti järelduse kujundamiseks selle kohta, kas hangitud auditi tõendusmaterjal on piisav ja asjakohane. Käesoleva ISA muud nõuded, mille puhul dokumentatsioon võib pakkuda tõendusmaterjali audiitori poolt kutsealase skeptitsismi rakendamise kohta, on järgmised:

- lõigu 13 punkt d, mis käsitleb seda, kuidas audiitor on rakendanud arusaamist, et välja töötada audiitori enda ootus arvestushinnangute ja nendega seoses avalikustatud informatsiooni kohta, mis tuleb lisada majandusüksuse finantsaruannetesse, ning kuidas see ootus on võrreldav majandusüksuse koostatud finantsaruannetega;
- lõik 18, mis nõuab piisava asjakohase tõendusmaterjali hankimiseks edasiste auditi protseduuride kavandamist ja teostamist viisil, mis ei ole erapoolik, eesmärgiga hankida auditi tõendusmaterjal, mis võib olla kinnitav, või välistada auditi tõendusmaterjal, mis võib olla vasturääkiv;
- lõigu 23 punkt b, lõigu 24 punkt b, lõigu 25 punkt b ja lõik 32, mis käsitlevad juhtkonna võimaliku erapoolikuse näitajaid, ja
- lõik 34, mis käsitleb audiitori poolt kõigi asjassepuutuvate auditi tõendusmaterjalide kaalumist sõltumata sellest, kas need on kinnitavad või vasturääkivad.

(Vt lõigud 2 ja 4, lõik 12 punkt c ning lõigud A8 ja A66)

## Olemusliku riski tegurid

### Sissejuhatus

1. Käesolev ISA nõuab, et audiitor peab arvestushinnangu ja sellega seoses avalikustatud informatsiooni puhul väite tasandil olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel, hindamisel ja nendele vastamisel võtma arvesse seda, mil määral mõjutab arvestushinnangut hinnangu ebakindlus ning mil määral kahjustavad keerukus, subjektiivsus või muud olemusliku riski tegureid arvestushinnangu tegemisel kasutatavate meetodite, eelduste ja andmete valimist ja kasutamist ning juhtkonna punkthinnangu valimist ja sellega seoses avalikustatud informatsiooni, mis tuleb lisada finantsaruannetesse.
2. Arvestushinnanguga seotud olemuslik risk on arvestushinnangu kohta esitatud väite vastuvõtlikkus olulise väärkajastamise suhtes enne kontroll(imehhanism)ide arvessevõtmist. Olemuslik risk tuleneb olemusliku riski teguritest, mis tekitavad probleeme arvestushinnangu asjakohasel tegemisel. Käesolevas lisas selgitatakse täiendavalt selliste olemusliku riski tegurite nagu hinnangu ebakindlus, subjektiivsus ja keerukus olemust ning nende omavahelisi seoseid arvestushinnangute tegemise kontekstis ja juhtkonna punkthinnangu ning sellega seoses avalikustatud informatsiooni valimisel, mis tuleb lisada finantsaruannetesse.

### Mõõtmisalus

3. Mõõtmisalus ning finantsaruande kirje olemus, seisund ja asjaolud kujundavad asjassepuutuvad hindamisatribuudid. Kui kirje kulu või hinda ei ole võimalik otseselt vaadelda, nõutakse arvestushinnangu tegemist asjakohase meetodi abil ning kasutades asjakohaseid andmeid ja eeldusi. Meetod võib olla sätestatud rakendatavas finantsaruandluse raamistikus või juhtkond valib selle, et kajastada olemasolevaid teadmisi selle kohta, kuidas asjassepuutuvad hindamisatribuudid mõjutaksid eeldatavasti kirje kulu või hinda vastavalt mõõtmisalusele.

### Hinnangu ebakindlus

4. Arvestusraamistikutes nimetatakse vastuvõtlikkust täpsuse puudumise suhtes mõõtmisel sageli mõõtmisest tulenevaks ebakindluseks. Hinnangu ebakindlus on käesolevas ISAs defineeritud kui vastuvõtlikkus olemusliku täpsuse puudumise suhtes mõõtmisel. See tekib siis, kui finantsaruande kirje nõutavat rahalist summat, mis on finantsaruannetes kajastatud või avalikustatud, ei saa kulu või hinna otsese vaatlemise teel täpselt mõõta. Kui otsene vaatlemine ei ole võimalik, on järgmine kõige täpsem alternatiivne mõõtmisstrateegia rakendada meetodit, mis kajastab olemasolevaid teadmisi kirje kulu või hinna kohta vastavalt asjassepuutuvalle mõõtmisalusele, kasutades vaadeldavaid andmeid asjassepuutuvate hindamisatribuutide kohta.
5. Selliste teadmiste või andmete kättesaadavuse piirangud võivad siiski piirata selliste mõõtmisprotsessi sisendite kontrollitavust ja seetõttu piirata mõõtmistulemuste täpsust. Lisaks tunnistatakse enamikus arvestusraamistikutes, et on olemas praktilised piirangud seoses informatsiooniga, mida tuleks arvesse võtta, näiteks siis, kui selle hankimise kulu ületaks kasu. Neist piirangutest tulenev mõõtetäpsuse puudumine on olemuslik, sest seda ei saa mõõtmisprotsessist kõrvaldada. Seega on sellised piirangud hinnangu ebakindluse allikad. Teisi mõõtmisest tulenevaid

ebakindluse allikaid, mis võivad esineda mõõtmisprotsessis, on vähemalt põhimõtteliselt võimalik kõrvaldada, kui meetodit rakendatakse asjakohaselt, ja seetõttu on need pigem võimaliku väärkajastamise allikad kui hinnangu ebakindlus.

6. Kui hinnangu ebakindlus on seotud ebakindla tulevase majandusliku kasu sisstulekuga või väljaminekuga, mis tulenevad kokkuvõttes alusvarast või -kohustisest, on nende tulemus vaadeldav alles pärast finantsaruannete kuupäeva. Sõltuvalt rakendatava mõõtmisaluse olemusest ning finantsaruande kirje olemusest, seisundist ja asjaoludest võib see tulemus olla otseselt vaadeldav enne finantsaruannete lõplikku vormistamist või võib olla otseselt vaadeldav alles hilisemal kuupäeval. Mõnede arvestushinnangute puhul ei pruugi üldse olla otseselt vaadeldavat tulemust.
7. Mõned ebakindlad tulemused võivad olla suhteliselt kergesti prognoositavad, kusjuures üksiku kirje puhul väga täpselt. Näiteks võib tootmismasina kasulikku tööiga kergesti prognoosida, kui selle keskmise kasuliku tööea kohta on olemas piisav tehniline informatsioon. Kui tulevast tulemust, näiteks üksikisiku eeldatavat eluiga aktuaarsete eelduste alusel, ei ole võimalik mõistliku täpsusega prognoosida, võib ikkagi olla võimalik prognoosida seda tulemust täpsemalt üksikisikute rühma puhul. Mõõtmisalused võivad mõõtmise eesmärkidel mõnel juhul viidata portfelli tasandile kui asjassepuutuvale arvestusühikule, mis võib vähendada olemuslikku hinnangu ebakindlust.

### Keerukus

8. Keerukus (st arvestushinnangu tegemise protsessi olemuslik keerukus enne kontroll(imehhanism)ide arvessevõtmist) põhjustab olemuslikku riski. Olemuslik keerukus võib tekkida siis, kui:
  - on olemas palju hindamisatribuute, mille vahel on palju suhteid või mittelineaarseid suhteid;
  - ühe või enama hindamisatribuudi asjakohaste väärtuste kindlaksmääramine nõuab mitut andmekogumit;
  - arvestushinnangu tegemisel on vaja rohkem eeldusi või kui nõutavate eelduste vahel on olemas korrelatsioon;
  - kasutatud andmeid on olemuslikult raske tuvastada või koguda või neile on raske juurde pääseda või neist on raske aru saada.
9. Keerukus võib olla seotud meetodi ja selle rakendamiseks kasutatud arvutusprotsessi või mudeli keerukusega. Näiteks võib mudeli keerukus kajastada vajadust rakendada tõenäosusel põhinevaid hindamiskontseptsioone või -tehnikaid, opsioonide hinnakujunduse valemit või simulatsioonitehnikaid, et prognoosida ebakindlaid tulevasi tulemusi või hüpoteetilist käitumist. Samamoodi võib arvutusprotsess nõuda andmeid mitmest allikast või mitut andmekogumit, et toetada eelduste tegemist või keerukate matemaatiliste või statistiliste kontseptsioonide rakendamist.
10. Mida suurem on keerukus, seda tõenäolisem on, et juhtkond peab arvestushinnangu tegemisel rakendama spetsialiseeritud oskusi või teadmisi või kaasama juhtkonna eksperdi, näiteks seoses:
  - hindamiskontseptsioonide ja -tehnikatega, mida võib kasutada mõõtmisaluse ja rakendatava finantsaruandluse raamistiku eesmärkide või muude nõuete kontekstis, ning sellega, kuidas neid kontseptsioone või tehnikaid rakendada;
  - aluseks olevate hindamisatribuutidega, mis võivad olla asjassepuutuvad, võttes arvesse mõõtmisaluse olemust ning nende finantsaruande kirjete olemust, seisundit ja asjaolusid, mille kohta tehakse arvestushinnanguid, või

- sisemiste allikate (sealhulgas väljaspool pearaamatut või alamregistreid olevate allikate) või väliste infoallikate hulgast asjakohaste andmeallikate kindlakstegemisega, määrates kindlaks, kuidas käsitleda võimalikke raskusi andmete hankimisel sellistest allikatest või meetodi rakendamise käigus nende terviklikkuse säilitamisel, või omandades arusaamise nende andmete asjasepuutuvusest ja usaldusväärsest.

11. Andmetega seotud keerukus võib tekkida näiteks järgmistes olukordades:

- a) kui andmeid on raske hankida või kui need on seotud tehingutega, mis ei ole üldiselt kättesaadavad. Isegi kui sellised andmed on kättesaadavad, näiteks välise infoallika kaudu, võib olla keeruline kaaluda andmete asjasepuutuvust ja usaldusväärset, välja arvatud juhul, kui väline infoallikas avalikustab piisavat informatsiooni aluseks olevate kasutatud andmeallikate ja mis tahes läbiviidud andmetöötamise kohta;
- b) kui andmetest, mis kajastavad välise infoallika seisukohti tulevaste tingimuste või sündmuste kohta, mis võivad olla asjasepuutuvad eelduse toetuse väljaarendamisel, on raske aru saada ilma läbipaistvuseeta nende seisukohtade väljatöötamisel arvesse võetud põhjenduste ja informatsiooni suhtes;
- c) kui teatavat tüüpi andmetest on olemuslikult raske aru saada, sest need nõuavad arusaamist tehniliselt keerukatest ärialastest või juriidilistest kontseptsioonidest, mis võivad olla nõutavad, et saada nõuetekohaselt aru andmetest, mis hõlmavad keeruliste finantsinstrumentide või kindlustustoodetega seotud tehinguid puudutavate juriidiliste kokkulepete tingimusi.

### Subjektiivsus

12. Subjektiivsus (st arvestushinnangu tegemise protsessi olemuslik subjektiivsus enne kontroll(imehhanism)ide arvessevõtmist) peegeldab hindamisatribuutide kohta mõistlikult kättesaadavate teadmiste või andmete olemuslikke piiranguid. Kui sellised piirangud on olemas, võib rakendatav finantsaruandluse raamistik subjektiivsuse taset vähendada, nähes ette teatavate otsustuste tegemiseks nõutava aluse. Sellised nõuded võivad näiteks kehtestada sõnaselged või kaudsed eesmärgid, mis on seotud mõõtmise, informatsiooni avalikustamise, arvestusühiku või kuludega seotud piirangu rakendamisega. Rakendatav finantsaruandluse raamistik võib ka rõhutada selliste otsustuste tähtsust nende otsustustega seotud informatsiooni avalikustamise nõuete kaudu.

13. Juhtkonna otsustus, millega kaasneb sageli subjektiivsus, on üldiselt vajalik mõne või kõigi järgmiste küsimuste kindlaksmääramiseks:

- asjakohased hindamise lähenemisviisid, kontseptsioonid, tehnikad ja tegurid, mida tuleb hindamismeetodis kasutada, võttes arvesse olemasolevaid teadmisi, niivõrd kui neid ei ole rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuete alusel sätestatud;
- kasutamiseks asjakohased andmeallikad, juhul kui on olemas erinevad potentsiaalsed andmeallikad, niivõrd kui hindamisatribuudid on vaadeldavad;
- asjakohased eeldused, mida tuleb teha, või nende eelduste vahemik, võttes arvesse parimaid kättesaadavaid andmeid, sealhulgas näiteks turu seisukohti, niivõrd kui hindamisatribuudid ei ole vaadeldavad;
- juhtkonna punkthinnangu valimiseks põhjendatult võimalike lõpptulemuste vahemik ja suhteline tõenäosus, et teatavad punktid selles vahemikus oleksid kokkusobivad rakendatavas finantsaruandluse raamistikus nõutava mõõtmisalusel eesmärkidega, ja

- juhtkonna punkthinnangu ja sellega seoses avalikustatava informatsiooni valimine lisamiseks finantsaruannetesse.
14. Eelduste tegemine tulevaste sündmuste või tingimuste kohta hõlmab otsustuse tegemist, mille raskusaste varieerub sõltuvalt sellest, mil määral on need sündmused või tingimused ebakindlad. Täpsus, millega on võimalik prognoosida ebakindlaid tuleviku sündmusi või tingimusi, sõltub sellest, mil määral on need sündmused või tingimused teadmiste põhjal kindlaks määratavad, kaasa arvatud teadmised varasematest tingimustest, sündmustest ja nendega seotud tulemustest. Täpsuse puudumine aitab kaasa ka hinnangu ebakindlusele, nagu eespool kirjeldatud.
  15. Tulevaste tulemuste puhul tuleb eeldusi teha ainult nende tulemuse tunnusjoonte kohta, mis on ebakindlad. Näiteks kaaludes kauba müügiga seoses laekumata arve võimalikku väärtuse langust bilansikuupäeval, võib laekumata arve summa ühemõtteliselt kindlaks määrata ja otseselt vaadelda seotud tehingudokumentide põhjal. Ebakindel võib olla väärtuse langusest tingitud kahju summa, kui see on olemas. Sel juhul võib eelduste tegemine olla nõutav ainult kahju tõenäosuse ning mis tahes sellise kahju suuruse ja ajastuse kohta.
  16. Teistel juhtudel võivad olla ebakindlad varaga seotud õigustes sisalduvad rahavoogude summad. Sellistel juhtudel võib olla vaja teha eeldusi nii rahavoogude aluseks olevate õiguste summade kui ka väärtuse langusest tulenevate võimalike kahjude kohta.
  17. Juhtkonnal võib olla vajalik kaaluda varasemaid tingimusi ja sündmusi käsitlevat informatsiooni ning käesolevaid suundumusi ja ootusi tulevaste arengute kohta. Varasemad tingimused ja sündmused annavad möödunud perioodide informatsiooni, mis võib tuua esile korduvad ajaloolised seaduspärasused, mida saab tulevaste tulemuste hindamiseks ekstrapoleerida. Selline möödunud perioodide informatsioon võib ka näidata sellise käitumise muutumist aja jooksul (tsüklid või suundumused). See võivad viidata sellele, et käitumise ajaloolised seaduspärasused on muutunud mõnevõrra prognoositavatel viisidel, mida võib samuti ekstrapoleerida tulevaste tulemuste hindamiseks. Kättesaadav võib olla ka muud tüüpi informatsioon, mis näitab sellise käitumise või sellega seotud tsüklite või suundumuste ajalooliste seaduspärasuste võimalikke muutusi. Sellise informatsiooni kohta väärtuse prognoosimisel võib olla vaja teha keerulisi otsustusi.
  18. Arvestushinnangute tegemisel tehtavate otsustuste ulatus ja olemus (sealhulgas kaasneva subjektiivsuse tase) võivad tekitada võimaluse juhtkonna erapoolikuseks otsuste tegemisel tegutsemisviisi kohta, mis juhtkonna hinnangul on arvestushinnangu tegemisel asjakohane. Juhul kui on olemas ka suur keerukus või suur hinnangu ebakindlus või mõlemad, võivad suurened ka juhtkonna erapoolikuse või pettuse risk ja võimalus.

### **Hinnangu ebakindluse suhe subjektiivsuse ja keerukusega**

19. Hinnangu ebakindlus põhjustab olemuslikku varieerumist võimalikes meetodites, andmeallikates ja eeldustes, mida võiks kasutada arvestushinnangu tegemiseks. See tekitab subjektiivsust ja seega ka vajaduse kasutada arvestushinnangu tegemisel otsustust. Sellised otsustused on nõutavad asjakohaste meetodite ja andmeallikate valimisel, eelduste tegemisel ning juhtkonna punkthinnangu ja sellega seoses avalikustatava informatsiooni valimisel lisamiseks finantsaruannetesse. Need otsustused tehakse rakendatava finantsaruandluse raamistiku kajastamis-, mõõtmis-, esitusviisi- ja avalikustamishoüete kontekstis. Kuna aga neid otsustusi toetavate teadmiste või informatsiooni olemasolu ja kättesaadavuse puhul esineb piirangud, on need otsustused olemuselt subjektiivsed.
20. Subjektiivsus sellistes otsustes loob võimaluse juhtkonna tahtmatuks või tahtlikuks erapoolikuseks nende tegemisel. Paljud arvestusraamistikud nõuavad, et finantsaruannetesse lisamiseks koostatav



informatsioon peaks olema neutraalne (st et see ei tohiks olla erapoolik). Kuna erapoolikuse saab hindamisprotsessist vähemalt põhimõtteliselt kõrvaldada, on subjektiivsuse käsitlemiseks tehtud otsustuste võimaliku erapoolikuse allikad pigem võimaliku väärkajastamise allikad kui hinnangu ebakindluse allikad.

21. Olemuslik varieeruvus võimalikes meetodites, andmeallikates ja eeldustes, mida võiks kasutada arvestushinnangu tegemiseks (vt lõik 19), tekitab ka varieeruvuse võimalikes mõõtmistulemustes. Põhjendatult võimalike mõõtetulemuste vahemiku suurus tuleneb hinnangu ebakindluse tasemest ja sellele viidatakse sageli kui arvestushinnangu tundlikkustele. Lisaks mõõtmistulemuste kindlaksmääramisele hõlmab hindamisprotsess ka selle mõju analüüsimist, mida võimalike meetodite, andmeallikate ja eelduste olemuslikud muutused avaldavad põhjendatult võimalike mõõtmistulemuste vahemikule (nn tundlikkuse analüüs).
22. Finantsaruannete jaoks arvestushinnangu esitusviisi väljatöötamine, mis (kui rakendatav finantsaruandluse raamistik seda nõuab) saavutab tõetruu (st täieliku, neutraalse ja vigadest vaba) esitusviisi, hõlmab asjakohaste otsustuste tegemist sellise juhtkonna punkthinnangu valimisel, mis valitakse asjakohaselt põhjendatult võimalike mõõtmistulemuste vahemikust, ja nendega seoses avalikustatava informatsiooni valimisel, mis kirjeldab asjakohaselt hinnangu ebakindlust. Nende otsustuste endiga võib kaasneda subjektiivsus, sõltuvalt neid küsimusi käsitlevate rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuete olemusest. Näiteks võib rakendatav finantsaruandluse raamistik nõuda juhtkonna punkthinnangu valimiseks konkreetse aluse (näiteks tõenäosusega kaalutud keskmise või parima hinnangu) kasutamist. Samamoodi võib see nõuda konkreetse informatsiooni avalikustamist või sellise informatsiooni avalikustamist, mis vastab sätestatud avalikustamise eesmärkidele, või täiendava informatsiooni avalikustamist, mis on nõutav õiglase esitusviisi saavutamiseks nendes tingimustes.
23. Kuigi arvestushinnang, mida mõjutab suurem hinnangu ebakindlus, võib olla vähem täpselt mõõdetav kui hinnang, mida mõjutab väiksem hinnangu ebakindlus, võib see arvestushinnang ikkagi olla finantsaruannetes kajastamiseks piisavalt asjassepuutuv finantsaruannete kasutajate jaoks, kui on võimalik saavutada kirje õiglane esitusviis, juhul kui rakendatav finantsaruandluse raamistik seda nõuab. Teatud juhtudel võib hinnangu ebakindlus olla nii suur, et rakendatavas finantsaruandluse raamistikus sätestatud kajastamiskriteeriumid ei ole täidetud ja arvestushinnangut ei saa finantsaruannetes kajastada. Isegi nendes olukordades võib siiski olla asjassepuutuvaid avalikustamishõudeid, näiteks nõue avalikustada punkthinnang või põhjendatult võimalike mõõtmistulemuste vahemik ja informatsioon, mis kirjeldab hinnangu ebakindlust ja piiranguid kirje kajastamisel. Rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõudeid, mida sellistel juhtudel rakendatakse, võib suuremal või vähemal määral täpsustada. Seega võib nendes tingimustes olla vaja teha täiendavaid otsustusi, millega kaasneb subjektiivsus.

## Infovahetus valitsemisülesandega isikutega

Seoses audiitori seisukohtadega, mis puudutavad arvestushinnanguid ja sellega seoses avalikustatud informatsiooni käsitlevate majandusüksuse arvestuspõhimõtete märkimisväärseid kvalitatiivseid aspekte, võib audiitor kaaluda infovahetust valitsemisülesandega isikutega järgmistes küsimustes:

- a) kuidas juhtkond teeb kindlaks tehingud, muud sündmused ja tingimused, mis võivad tekitada vajaduse arvestushinnangute ja nendega seoses avalikustatud informatsiooni või nende muutmise järele;
- b) olulise väärkajastamise riskid;
- c) arvestushinnangute suhteline olulisus finantsaruannete kui terviku jaoks;
- d) juhtkonna arusaamine (või selle puudumine) arvestushinnangute olemusest ja ulatusest ning nendega seotud riskidest;
- e) kas juhtkond on rakendanud asjakohaseid spetsialiseeritud oskusi või teadmisi või kaasanud asjakohaseid eksperte;
- f) audiitori seisukohad audiitori punkthinnangu või audiitori hinnangute vahemiku ja juhtkonna punkthinnangu vaheliste erinevuste kohta;
- g) audiitori seisukohad arvestushinnangutega seotud arvestuspoliitikate valimise ja finantsaruannetes arvestushinnangute esitusviisi asjakohasuse kohta;
- h) juhtkonna võimaliku erapoolikuse näitajad;
- i) kas arvestushinnangute tegemise meetodid on muutunud või oleksid pidanud olema muutunud võrreldes eelneva perioodiga;
- j) kui eelneva perioodiga võrreldes on toimunud muutus arvestushinnangute tegemise meetodites, siis miks ning milline oli arvestushinnangute lõpptulemus eelnevatel perioodidel;
- k) kas juhtkonna arvestushinnangute tegemise meetodid, sealhulgas kui juhtkond on kasutanud mudelit, on mõõtmiseesmärkide, olemuse, tingimuste ja asjaolude ning rakendatava finantsaruandluse raamistiku muude nõuete kontekstis asjakohased;
- l) arvestushinnangutes kasutatud märkimisväärsete eelduste olemus ja tagajärjed ning eelduste väljatöötamisega kaasnenud subjektiivsuse tase;
- m) kas märkimisväärsed eeldused on järjepidevad nii üksteise kui ka muudes arvestushinnangutes kasutatute suhtes või majandusüksuse äritegevuse muudes valdkondades kasutatud eelduste suhtes;
- n) kas juhtkonnal on kavatsus ja suutlikkus ellu viia konkreetseid tegevusi, kui see on asjassepuutuv seoses märkimisväärsete eelduste asjakohasusega või rakendatava finantsaruandluse raamistiku asjakohase rakendamisega;
- o) kuidas juhtkond on kaalunud alternatiivseid eeldusi või lõpptulemusi ja miks ta on need kõrvale heitnud või kuidas juhtkond on muidu käsitlenud hinnangu ebakindlust arvestushinnangu tegemisel;

- p) kas juhtkonna poolt arvestushinnangute tegemisel kasutatud andmed ja märkimisväärsed eeldused on rakendatava finantsaruandluse raamistiku kontekstis asjakohased;
- q) välisest infoallikast saadud informatsiooni asjassepuutuvus ja usaldusväärsus;
- r) märkimisväärsed raskused, mis tekkisid piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali hankimisel seoses välisest infoallikast saadud andmetega või juhtkonna või juhtkonna eksperdi tehtud hindamistega;
- s) märkimisväärsed erinevused audiitori ja juhtkonna või juhtkonna eksperdi otsustustes seoses hindamistega;
- t) finantsaruannetes avalikustatavate oluliste riskide ja riskipositsioonide, sealhulgas arvestushinnangutega seotud hinnangu ebakindluse potentsiaalne mõju majandusüksuse finantsaruannetele;
- u) hinnangu ebakindluse kohta finantsaruannetes avalikustatud informatsiooni põhjendatus;
- v) kas juhtkonna otsused, mis puudutavad arvestushinnangute kajastamist, mõõtmist, esitusviisi ja avalikustamist ning nendega seoses avalikustatud informatsiooni finantsaruannetes, on rakendatava finantsaruandluse raamistikuga kooskõlas.

