

RAHVUSVAHELINE AUDITEERIMISE STANDARD (EESTI) 450*
AUDITI KÄIGUS TUVASTATUD VÄÄRKAJASTAMISTE HINDAMINE
(Kehtib 1. septembril 2018 või pärast seda lõppevate perioodide finantsaruannete auditite kohta)

SISUKORD

	Lõik
Sissejuhatus	
Käesoleva ISA ulatus	1
Kehtima hakkamise kuupäev	2
Eesmärk	3
Definitsioonid	4
Nõuded	
Tuvastatud väärkajastamiste akumulereerimine	5
Tuvastatud väärkajastamiste arvessevõtmine auditi edenedes	6–7
Info edastamine väärkajastamiste kohta ja nende parandamine	8–9
Parandamata väärkajastamiste mõju hindamine	10–13
Kirjalikud esitised	14
Dokumentatsioon	15
Rakendus- ja muu selgitav materjal	
Väärkajastamise definitsioon	A1
Tuvastatud väärkajastamiste akumulereerimine	A2–A6
Tuvastatud väärkajastamiste arvessevõtmine auditi edenedes	A7–A9
Info edastamine väärkajastamiste kohta ja nende parandamine	A10–A13
Parandamata väärkajastamiste mõju hindamine	A14–A28
Kirjalikud esitised	A29
Dokumentatsioon	A30

Rahvusvahelist auditeerimise standardit (ISA) 450 „Auditi käigus tuvastatud väärkajastamiste hindamine” 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 rahvusvahelises auditeerimise standardis (International Standard on Auditing, ISA) käsitletakse audiitori kohustust hinnata tuvastatud väärkajastamiste mõju auditile ja parandamata väärkajastamiste, kui neid esineb, mõju finantsaruannetele. ISAs 700 käsitletakse audiitori kohustust teha finantsaruannete kohta arvamuse avaldamisel järeldus selle kohta, kas on saavutatud põhjendatud kindlus, et finantsaruanded tervikuna ei sisalda olulisi väärkajastamisi. Audiitori kokkuvõttes, mida nõutakse ISAs 700 (muudetud), võetakse arvesse audiitori hinnangut parandamata väärkajastamiste, kui neid esineb, mõju kohta finantsaruannetele kooskõlas käesoleva ISAgaga.¹ ISAs 320² käsitletakse audiitori kohustust rakendada asjakohaselt olulisuse kontseptsiooni finantsaruannete auditi planeerimisel ja läbiviimisel.

Kehtima hakkamise kuupäev

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

Eesmärk

3. Audiitori eesmärgiks on hinnata:
 - (a) tuvastatud väärkajastamiste mõju auditile ja
 - (b) parandamata väärkajastamiste, kui neid esineb, mõju finantsaruannetele.

Definitsioonid

4. ISAdes kasutamise otstarbel on järgmistel terminitel järgmised tähendused:
 - (a) väärkajastamine – erinevus aruandes avaldatud finantsaruande kirje summa, klassifikatsiooni, kajastamise või avalikustatava informatsiooni ning summa, klassifikatsiooni, kajastamise või avalikustatava informatsiooni vahel, mis on nõutav, et antud kirje oleks kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga. Väärkajastamised võivad tekkida veast või pettusest. (vt lõik A1)

Kui audiitor avaldab arvamust selle kohta, kas finantsaruanded annavad õige ja õiglase ülevaate või kajastavad õiglaselt kõikides olulistes osades, sisaldavad väärkajastamised samuti summade, klassifikatsioonide, kajastamise või avalikustatava informatsiooni neid muudatusi, mis audiitori otsustuse kohaselt on finantsaruannetes vajalikud selleks, et need annaksid õige ja õiglase ülevaate või kajastaksid õiglaselt kõikides olulistes osades.

- (b) parandamata väärkajastamised – väärkajastamised, mille audiitor on auditi käigus akumuleerinud ja mida ei ole parandatud.

¹ ISA 700 (muudetud) „Arvamuse kujundamine ja aruandlus finantsaruannete kohta”, lõigud 10–11.

² ISA 320 „Olulisus auditi planeerimisel ja läbiviimisel”.

Nõuded

Tuvastatud väärkajastamiste akumulereimine

5. Audiitor peab akumulereima auditi käigus tuvastatud väärkajastamised, välja arvatud need, mis on selgelt tühised. (vt lõigud A2–A6)

Tuvastatud väärkajastamiste arvessevõtmine auditi edenedes

6. Audiitor peab kindlaks määrama, kas on vaja muuta auditi üldstrateegiat ja auditi plaani kui:
 - (a) tuvastatud väärkajastamiste olemus ja nende esinemise tingimused viitavad sellele, et võib esineda muid väärkajastamisi, mis võivad koos auditi jooksul akumulereitud väärkajastamistega olla olulised või (vt lõik A7)
 - (b) auditi käigus akumulereitud väärkajastamiste summa on lähedane olulisusele, mis on kindlaks määratud kooskõlas ISAg 320 (vt lõik A8).
7. Kui juhtkond on audiitori taotlusel kontrollinud tehinguklassi, kontosaldot või avalikustatavat informatsiooni ning parandanud avastatud väärkajastamised, peab audiitor läbi viima täiendavad auditiprotseduurid, et kindlaks määrata, kas väärkajastamisi on veel alles jäänud. (vt lõik A9)

Info edastamine väärkajastamiste kohta ja nende parandamine

8. Kui see ei ole seaduse või regulatsiooniga keelatud, peab audiitor edastama õigeaegselt infot kõikide auditi käigus akumulereitud väärkajastamiste kohta asjakohasele juhtkonna tasandile, **kui see ei ole seaduse või regulatsiooniga keelatud.**³ Audiitor peab paluma juhtkonnal need vead parandada. (vt lõigud A10–A12)
9. Kui juhtkond keeldub parandamast üksikuid või kõiki väärkajastamisi, mille kohta audiitor on infot edastanud, peab audiitor välja selgitama põhjused, miks juhtkond ei ole nõus parandusi tegema ja võtma seda arvesse hindamisel, kas finantsaruanded tervikuna on olulise väärkajastamiseta. (vt lõik A13)

Parandamata väärkajastamiste mõju hindamine

10. Enne parandamata väärkajastamiste mõju hindamist peab audiitor hindama uuesti kooskõlas ISAg 320 kindlaksmääratud olulisust, et saada kinnitust, kas see on majandusüksuse tegelike finantstulemuste suhtes endiselt asjakohane. (vt lõigud A14–A15)
11. Audiitor peab kindlaks määrama, kas parandamata väärkajastamised on üksikult või kogumina olulised. Selle kindlaksmääramisel peab audiitor arvesse võtma järgmist:

³ ISA 260 (muudetud), „Infovahetus isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine”, lõik 7.

- (a) väärkajastamiste suurus ja olemus nii teatud tehinguklasside, kontosaldode või avalikustatava informatsiooni kui ka finantsaruannete kui terviku suhtes ning nende esinemise spetsiifilised tingimused ja (vt lõigud A16–A22, A24–A25)
- (b) varasemate perioodidega seotud parandamata väärkajastamiste mõju asjakohastele tehinguklassidele, kontosaldodele või avalikustatavale informatsioonile ning finantsaruannetele tervikuna (vt lõik A23).

Info edastamine isikutele, kelle ülesandeks on valitsemine

- 12. Kui see ei ole seaduse või regulatsiooniga keelatud, peab audiitor andma isikutele, kelle ülesandeks on valitsemine, infot parandamata väärkajastamiste ja mõju kohta, mida need võivad kas üksikult või kogumina audiitori arvamusele omada.⁴ Audiitori poolt edastatud infos esitatakse olulised parandamata väärkajastamised eraldi. Audiitor peab paluma parandamata väärkajastamiste korrigeerimist. (vt lõigud A26–A28)
- 13. Samuti peab audiitor andma isikutele, kelle ülesandeks on valitsemine, infot varasemate perioodidega seotud parandamata väärkajastamiste mõju kohta relevantsetele tehinguklassidele, kontosaldodele või avalikustatavale informatsioonile ning finantsaruannetele tervikuna.

Kirjalikud esitised

- 14. Audiitor peab paluma juhtkonnalt ja kus asjakohane isikutelt, kelle ülesandeks on valitsemine, kirjalikku esitist selle kohta, kas nad usuvad, et üksikute parandamata väärkajastamiste või nende kogumi mõjud finantsaruannete suhtes tervikuna on ebaolulised. Kokkuvõtte taolistest näitajatest peab sisalduma kirjalikus esitises või olema lisatud sellele eraldi dokumendina. (vt lõik A29)

Dokumentatsioon

- 15. Audiitor peab lisama auditi dokumentatsiooni⁵ (vt lõik A30):
 - (a) summa, millest väiksemaid väärkajastamisi loetakse selgelt tühisteks (vt lõik 5);
 - (b) kõik auditi jooksul akumulieritud väärkajastamised ja info, kas need on parandatud (vt lõigud 5, 8 ja 12) ja
 - (c) audiitori järelduse selle kohta, kas parandamata väärkajastamised on üksikult või kogumina olulised ja sellise järelduse aluse (vt lõik 11).

⁴ Vt allmärkus 3.

⁵ ISA 230 „Auditi dokumentatsioon”, lõigud 8–11 ja A6.

Rakendus- ja muu selgitav materjal

Väärkajastamise definitsioon (vt lõik 4 punkt a)

A1. Väärkajastamiste põhjuseks võib olla:

- (a) andmete, mille põhjal on koostatud finantsaruanded, kogumise või töötlemise ebatäpsus;
- (b) summa või avalikustatava informatsiooni väljajätmine, sealhulgas informatsiooni ebapiisav või mittetäielik avalikustamine, ja sellise avalikustatava informatsiooni väljajätmine, mis on nõutav teatavate rakendatavate finantsaruandluse raamistike informatsiooni avalikustamise eesmärkide täitmiseks⁶;
- (c) ebaõige arvestushinnang, mis tuleneb faktide arvestamata jätmisest või ilmsest väärtõlgendamisest;
- (d) juhtkonna otsustused arvestushinnangute kohta, mis on audiitori arvates põhjendamatud või selliste arvestuspoliitikate valiku ja rakendamise kohta, mis on audiitori arvates mitteasjakohased ja
- (e) informatsiooni mitteasjakohane liigitamine, koondamine või jaotamine ja
- (f) vastavalt õiglase esitusviisi raamistikule koostatud finantsaruannete korral sellise avalikustatava informatsiooni väljajätmine, mis on vajalik finantsaruannetes õiglase esitusviisi saavutamiseks lisaks raamistiku kohaselt konkreetselt nõutavale avalikustatavale informatsioonile.⁷

Pettusest tulenevate väärkajastamiste näited on toodud ISAs 240.⁸

Tuvastatud väärkajastamiste akumulimine (vt lõik 5)

„Selgelt tühine”

A2. Käesoleva ISA lõigus 5 on sätestatud, et audiitor peab akumulerima auditi käigus tuvastatud väärkajastamised, välja arvatud need, mis on selgelt tühised. „Selgelt tühine” ei ole termini „mitteoluline” erinev sõnastus. Selgelt tühised väärkajastamised on täiesti teises suurusjärgus (väiksemad) või täiesti teistsuguse olemusega kui need, mis määratakse kindlaks olulistena, ja need on väärkajastamised, mis on selgelt tähtsusetud olenemata sellest, kas neid käsitletakse üksikult või kogumina ja kas neid hinnatakse suuruse, olemuse

⁶ Näiteks rahvusvahelise finantsaruandluse standardi (IFRS) 7 „Finantsinstrumendid: avalikustatav teave” lõigus 42H on märgitud: „(Majandus)üksus avalikustab lisateabe, mida ta peab vajalikuks paragrahvis [...] esitatud avalikustamise eesmärkide täitmiseks”.

⁷ Näiteks IFRSis nõutakse majandusüksuselt täiendava informatsiooni avalikustamist siis, kui vastavus IFRS-i konkreetsetele nõuetele on ebapiisav, et võimaldada kasutajatel aru saada teatavate tehingute, muude sündmuste ja tingimuste mõjust majandusüksuse finantsseisundile ja finantstulemustele (rahvusvaheline raamatupidamisstandard 1 „Finantsaruannete esitamine”, lõigu 17 punkt c).

⁸ ISA 240 „Audiitori kohustused finantsaruannete auditeerimisel seoses pettusega”, lõigud A1-A6.

või tingimuste kriteeriumi põhjal. Kui selle suhtes, kas üks või mitu näitajat on selgelt tühised või mitte, valitseb ebakindlus, siis leitakse, et väärkajastamine ei ole selgelt tühine.

Üksikutes aruannetes esinevad väärkajastamised

A3. Audiitor võib määrata summa, millest väiksemate summade puhul oleksid väärkajastamised üksikutes aruannetes selgelt tühised ja neid ei oleks vaja akumul eerida, sest audiitori eelduste kohaselt puuduks selliste summade akumul eerimisel selgelt oluline mõju finantsaruannetele. Määratud summast suuremate summade väärkajastamised siiski akumul eeritakse, nagu on nõutud käesoleva ISA lõigus 5. Lisaks ei pruugi summadega seotud väärkajastamised olla selgelt tühised, kui neid hinnatakse olemuse või tingimuste kriteeriumi põhjal, ja kui ei ole, siis need akumul eeritakse, nagu on nõutud käesoleva ISA lõigus 5.

Avalikustatud informatsioonis esinevad väärkajastamised

A4. Avalikustatud informatsioonis esinevad väärkajastamised võivad samuti olla selgelt tühised olenemata sellest, kas neid käsitletakse üksikult või kogumina ja kas neid hinnatakse suuruse, olemuse või tingimuste kriteeriumi põhjal. Avalikustatud informatsioonis esinevad väärkajastamised, mis ei ole selgelt tühised, akumul eeritakse samuti, et aidata audiitoril hinnata selliste väärkajastamiste mõju asjassepuutuvale avalikustatud infole ja finantsaruannetele tervikuna. Käesoleva ISA lõigus A13a on esitatud näited juhtumitest, kus kvalitatiivses avalikustatud informatsioonis esinevad väärkajastamised võivad olla olulised.

Väärkajastamine akumul eerimine

A5. Olemuse või tingimuste väärkajastamisi, mis akumul eeritakse vastavalt lõikudele A2a–A2b, ei saa kokku liita, nagu see on võimalik summade väärkajastamiste korral. Audiitor on siiski käesoleva ISA lõigu 11 kohaselt kohustatud hindama neid väärkajastamisi üksikult ja kogumina (st koos muude väärkajastamistega), et määrata kindlaks, kas need on olulised.

A6. Selleks, et aidata audiitoril hinnata auditi käigus akumul eeritud väärkajastamiste mõju ja edastada infot väärkajastamiste kohta juhtkonnale ja isikutele, kelle ülesandeks on valitsemine, võib olla kasulik eristada faktilisi väärkajastamisi, otsustustest tulenevaid väärkajastamisi ja väärkajastamiste projektsioone.

- Faktilised väärkajastamised on väärkajastamised, mille kohta puudub kahtlus.
- Otsustustest tulenevad väärkajastamised on erinevused, mis tulenevad juhtkonna otsustustest, sealhulgas otsustustest, mis käsitlevad kajastamist, mõõtmist, esitamist ja avalikustamist finantsaruannetes (sh arvestuspõhimõtete valikut või rakendamist), mis on audiitori arvates põhjendamatud või mitteasjakohased.
- Väärkajastamiste projektsioon on audiitori parim hinnang väärkajastamiste kohta andmekogumites, kujutades endast auditi

valimites tuvastatud väärkajastamiste projektsiooni kõikide andmekogumite suhtes, mille osas valimit kasutati. Juhised väärkajastamiste projektsiooni määratlemise ja tulemuste hindamise kohta on toodud ISAs 530.⁹

Tuvastatud väärkajastamiste arvessevõtmine auditi edenedes (vt lõigud 6–7)

- A7. Väärkajastamine ei pruugi aset leida isoleeritult. Tõendiks, et võib esineda ka muid väärkajastamisi, on muuhulgas näiteks see, kui audiitor tuvastab, et väärkajastamine on tekkinud tulenevalt sisekontrolli puudulikkusest, samuti mitteasjakohastest eeldustest või hindamismeetoditest, mida majandusüksuses on laialdaselt rakendatud.
- A8. Kui auditi käigus akumulieritud väärkajastamiste summa läheneb olulisusele, mis on kindlaks määratud kooskõlas ISAGA 320, siis võib esineda aktsepteeritavalt madalast riskitasemest kõrgem tase, mille puhul võimalikud avastamata väärkajastamised, mida vaadeldakse koos auditi käigus akumulieritud väärkajastamiste summaga, võivad ületada olulisust. Avastamata väärkajastamised võivad eksisteerida seoses valimikontrolli ja mittevalimikontrolli riskidega.¹⁰
- A9. Audiitor võib nõuda juhtkonnalt, et see kontrolliks tehinguklassi, kontosaldot või avalikustatavat informatsiooni eesmärgiga mõista audiitori poolt tuvastatud väärkajastamise põhjust, teostaks protseduure tegeliku väärkajastamise summa kindlaksmääramiseks tehinguklassi, kontosaldo või avalikustatava informatsiooni osas ja teeks asjakohaseid muudatusi finantsaruannetes. Sellise nõude esitamise aluseks võib olla näiteks auditi valimis tuvastatud väärkajastamise põhjal audiitori poolt tehtud väärkajastamiste projektsioon kõikide andmekogumite suhtes, mille osas valimit kasutati.

Info edastamine väärkajastamiste kohta ja nende parandamine (vt lõigud 8–9)

- A10. Õigeaegne info edastamine väärkajastamiste kohta asjakohasele juhtkonna tasandile on oluline, kuna see võimaldab juhtkonnal hinnata seda, kas tehinguklassid, aruande saldod või avalikustatud informatsioon on väärkajastatud, teavitada audiitorit, kui nad ei nõustu sellega ja vastavalt vajadusele rakendada meetmeid. Tavaliselt on asjakohaseks juhtkonna tasandiks see, millel on vastutus ja õigus hinnata väärkajastamisi ja rakendada vajalikke meetmeid.
- A11. **Teatud jurisdiktsioonides võib** seadus või regulatsioon piirata teatud väärkajastamiste kohta info edastamist audiitori poolt juhtkonnale või teistele inimestele majandusüksuses. Näiteks võidakse seadustega või regulatsioonidega spetsiifiliselt keelata info edastamine või muu toiming, mis võib kahjustada asjakohase ametivõimu poolt läbiviidavat aset leidnud või kahtlustatava ebaseadusliku tegevuse uurimist, **sealhulgas majandusüksuse**

⁹ ISA 530 „Auditi valimikontroll”, lõigud 14–15.

¹⁰ ISA 530, lõik 5, punktid c ja d.

hoiatamine, näiteks kui audiitor on kohustatud raporteerima tuvastatud või kahtlustatavast mittevastavusest asjakohasele ametivõimule vastavalt rahapesuvastast võitlust käsitlevatele õigusaktidele. Nendel juhtudel võivad küsimused, mida audiitor kaalub, olla keerulised ja audiitor võib pidada asjakohaseks küsida juriidilist nõu.

- A12. Kõikide, kaasa arvatud audiitori poolt teavitatud väärkajastamiste parandamine juhtkonna poolt võimaldab juhtkonnal pidada vigadeta arvepidamist ning vähendab riske, et varasematest perioodidest tulenevate ebaoluliste parandamata väärkajastamiste kumulatiivse mõju tõttu võib tulevastest aruannetes esineda olulisi väärkajastamisi.
- A13. ISAs 700 (muudetud) nõutakse, et audiitor hindaks seda, kas finantsaruanded on koostatud ja esitatud kõikides olulistes osades kookõlas rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuetega. Selle hindamise osana kaalutakse majandusüksuse arvestuspraktikate kvalitatiivseid aspekte, kaasa arvatud viiteid juhtkonna otsustuste võimalikule erapoolikusele,¹¹ mida võib mõjutada audiitori arusaamine juhtkonna põhjustest parandusi mitte teha.

Parandamata väärkajastamiste mõju hindamine (vt lõigud 10–11)

- A14. Olulisuse kindlaksmääramine audiitori poolt kooskõlas ISAgaga 320 põhineb sageli hinnangutel majandusüksuse finantstulemuste kohta, kuna tegelikud finantstulemused ei pruugi veel teada olla. Seetõttu võib enne seda, kui audiitor hindab parandamata väärkajastamiste mõju, olla vajalik olulisuse, mis on määratletud kooskõlas ISAgaga 320, läbivaatamine tegelike finantstulemuste põhjal.
- A15. ISAs 320 selgitatakse, et auditi edenedes vaadatakse läbi finantsaruannete kui terviku (ja kui see on asjakohane, teatud tehinguklasside, kontosaldoade või avalikustatava informatsiooni) olulisuse tase või tasemed, kui audiitorile saab auditi käigus teatavaks informatsioon, mis oleks tinginud audiitori poolt esialgselt määratud summast erineva summa (või summade) määramise.¹² Seega tehakse mis tahes märkimisväärsed läbivaatamised enne seda, kui audiitor hindab parandamata väärkajastamiste mõju. Kui audiitori poolt kooskõlas ISAgaga 320 kindlaksmääratud olulisuse ümberhindamine (vt käesoleva ISA lõik 10) annab siiski tulemuseks madalama summa (või summad), siis vaadatakse uuesti läbi läbiviimise olulisus ja edasiste auditiprotseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse asjakohasus, saamaks piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali, mille põhjal kujundada auditi arvamusi.
- A16. Iga üksiku väärkajastamise puhul hinnatakse selle summa mõju asjaspepuutuvatele tehinguklassidele, kontosaldoadele või avalikustatavale informatsioonile, kaasa arvatud seda, kas selle konkreetse tehinguklassi, kontosaldo või avalikustatava informatsiooni olulisuse tase on ületatud.

¹¹ ISA 700 (muudetud), lõik 12.

¹² ISA 320, lõik 12.

A17. Lisaks kaalutakse avalikustatud kvalitatiivse informatsiooni iga üksikut väärkajastamist, et hinnata selle mõju asjassepuutuvale avalikustatud informatsioonile ning kogumõju finantsaruannetele tervikuna. Selle kindlaksmääramisega, kas avalikustatud kvalitatiivses informatsioonis esinev väärkajastamine on oluline rakendatava finantsaruandluse raamistiku ja majandusüksuse konkreetsete tingimuste kontekstis, kaasneb kutsealase otsustuse tegemine. Sellised väärkajastamised võivad olla olulised näiteks järgmistel juhtudel:

- kindlustus- ja pangandustegevust teostavate majandusüksuste kapitali juhtimise eesmärgi, põhimõtteid ja protsesse käsitleva informatsiooni ebatäpne või mittetäielik kirjeldamine;
- informatsiooni väljajätmine sündmuste või tingimuste kohta, mis põhjustasid varade väärtuse langust (nt metalli või kauba nõudluse märkimisväärset pikaajalist vähenemist) kaevandustöid tegevas majandusüksuses;
- arvestuspõhimõtete mittenõuetekohane kirjeldamine seoses märkimisväärse kirjega finantsseisundi aruandes, koondkasumiaruandes, omakapitali muutuste aruandes või rahavoogude aruandes;
- valuutakursi tundlikkuse ebapiisav kirjeldamine rahvusvahelise äritegevusega tegelevas majandusüksuses.

A18. Selle kindlaksmääramisel, kas olemuse parandamata väärkajastamised on olulised, nagu on nõutud käesoleva ISA lõigus 11, kaalub audiitor summade ja avalikustatud informatsiooni parandamata väärkajastamisi. Selliseid väärkajastamisi võib pidada oluliseks kas üksikult või koos muude väärkajastamistega. Näiteks võib audiitor olenevalt avalikustatud informatsioonis kindlaks tehtud väärkajastamistest kaaluda, kas:

- (a) tuvastatud vead on püsivad või läbivad või
- (b) sama asjaolu kohta on tuvastatud mitu väärkajastamist ja need väärkajastamised võivad koos mõjutada kasutajate arusaamist sellest asjaolust.

Akumuleeritud väärkajastamiste kaalumise kasulikkus ka finantsaruannete hindamisel kooskõlas ISA 700 (muudetud) lõigu 13 punktiga d, mille kohaselt audiitor peab kaaluma, kas finantsaruannete üldist esitusviisi on kahjustatud, lisades informatsiooni, mis ei ole asjassepuutuv või takistab tõelist arusaamist avalikustatud asjaoludest.

A19. Kui otsustatakse, et üksik väärkajastamine on oluline, siis ei ole tõenäoline, et seda saab muude väärkajastamistega tasaarvestada. Näiteks, kui müügitulu on kajastatud oluliselt suuremas summas, siis sisaldavad finantsaruanded tervikuna olulist väärkajastamist, isegi kui väärkajastamise mõju kasumile on täielikult tasaarvestatud kulude samaväärse ülehindamisega. Väärkajastamiste tasaarvestamine sama kontosaldo või tehinguklassi raames võib olla asjakohane; kuid siiski tuleb isegi enne ebaoluliste väärkajastamiste

tasaarvestamise asjakohasuse kohta järelduse tegemist, arvestada riskiga, et võib esineda muid avastamata väärkajastamisi.¹³

A20. Selleks, et määrata, kas klassifitseerimise väärkajastamine on oluline, tuleb hinnata kvalitatiivseid arvessevõetavaid asjaolusid, nagu näiteks klassifitseerimise väärkajastamise mõju laenu- või muudes lepingutes määratletud finantskriteeriumitele, mõju üksikutele kirjetele või vahesummadele või mõju peamistele suhtarvudele. Võib esineda olukordi, kus audiitor otsustab, et klassifitseerimise väärkajastamine ei ole oluline finantsaruannete kui terviku kontekstis, ehkki see võib ületada olulisuse taset või tasemeid, mida rakendatakse muude väärkajastamiste hindamisel. Näiteks võidakse klassifitseerimise väärkajastamist, mis seisneb kajastamises valel bilansikirjel, pidada ebaoluliseks finantsaruannete kui terviku kontekstis, kui valesti klassifitseeritud summa on võrreldes sellega seotud bilansikirjete suurusega väike ja klassifitseerimise väärkajastamine ei mõjuta kasumiaruannet ega muid peamisi suhtarve.

A21. Mõnede väärkajastamistega seotud tingimused võivad põhjustada seda, et audiitor hindab neid oluliseks üksikult või koos muude auditi käigus akumulieeritud muude väärkajastamistega isegi siis, kui need on väiksemad finantsaruannete kui terviku suhtes määratletud olulisusest. Tingimused, mis võivad hinnangut mõjutada, hõlmavad ulatust, mille osas väärkajastamine:

- mõjutab vastavust regulatiivsetele nõuetele;
- mõjutab vastavust laenulepingutes määratletud finantskriteeriumitele või muudele lepingulistele nõuetele;
- on seotud arvestuspoliitika ebaõige valiku või rakendamisega, millel on ebaoluline mõju käesoleva perioodi finantsaruannetele, kuid millel tõenäoliselt on oluline mõju tulevaste perioodide finantsaruannetele;
- peidab muudatust kasumis või muudes trendides, iseäranis üldiste majanduse ja tööstusharu tingimuste kontekstis;
- mõjutab suhtarve, mille abil hinnatakse majandusüksuse finantsseisundit, tegevuse tulemit või rahavoogusid;
- mõjutab finantsaruannetes esitatud segmendiinformatsiooni (näiteks küsimuse tähtsus segmendile või muule majandusüksuse äritegevuse osale, mille puhul on kindlaks tehtud, et sellel on oluline roll majandusüksuse tegevuse või kasumlikkuse seisukohalt);
- tingib juhtkonnale makstava tasu suurenemise, näiteks tagades preemiate või muude lisatasude maksmise tingimuste täitmise;
- on oluline seoses audiitori arusaamisega varasemast kasutajatele edastatud infost, näiteks seoses kasumi prognoosiga;

¹³ Mitmete ebaoluliste väärkajastamiste tuvastamine sama kontosaldo või tehinguklassi raames võib nõuda audiitorilt selle kontosaldo või tehinguklassi olulise väärkajastamise riski uuesti hindamist.

- on seotud teatud osapooli hõlmavate küsimustega (näiteks kas tehingus osalevad majandusüksuse välised osapooled on seotud majandusüksuse juhtkonna liikmetega);
- on sellise info kajastamata jätmise, mida spetsiifiliselt ei nõuta rakendatavas finantsaruandluse raamistikus, kuid mis on audiitori arvates oluline kasutajate jaoks, et mõista majandusüksuse finantsseisundit, finantstulemust või rahavoogusid või
- mõjutab muud infot, mis lisatakse majandusüksuse aastaaruandesse (näiteks juhtkonna arutelu- ja analüüsiaruandes või tegevus- ja finantsülevaates olev informatsioon), mille puhul võib põhjendatult eeldada, et see mõjutab finantsaruannete kasutajate majandusotsuseid. ISAs 720 (muudetud)¹⁴ käsitletakse audiitori kohustusi seoses muu informatsiooniga.

Need tingimused on ainult näited; on tõenäoline, et need kõik ei esine kõikides auditites ja selline loetelu ei ole tingimata ammendav. Toodud tingimuste olemasolu ei põhjusta tingimata järeldust, et väärkajastamine on oluline.

A22. ISAs 240¹⁵ selgitatakse seda, kuidas väärkajastamise mõjusid, mis tulenevad või võivad tuleneda pettusest, tuleks arvestada seoses muude auditi aspektidega, isegi kui väärkajastamise suurus ei ole finantsaruannete suhtes oluline. Olenevalt tingimustest võivad avalikustatud informatsioonis esinevad väärkajastamised viidata ka pettusele ja tuleneda näiteks alljärgnevast:

- eksitav avalikustatud informatsioon, mille põhjuseks on juhtkonna otsuste kallutatus, või
- ülemäärane dubleeriv või mitteinformatiivne avalikustatud info, mille eesmärk on takistada tõelist arusaamist finantsaruannetes sisalduvatest asjaoludest.

Kaaludes tehinguklassides, kontosaldodes ja avalikustatud informatsioonis esinevate väärkajastamiste mõju, rakendab audiitor kutsealast skeptitsismi kooskõlas ISAgaga 200¹⁶.

A23. Varasemate perioodidega seotud ebaoluliste parandamata väärkajastamiste kumulatiivsel mõjul võib olla oluline mõju käesoleva perioodi finantsaruannetele. On rida erinevaid aktsepteeritavaid lähenemisviise selle kohta, kuidas audiitor hindab selliste parandamata väärkajastamiste mõju käesoleva perioodi finantsaruannetele. Sama lähenemisviisi kasutamine hindamiste puhul perioodist perioodi tagab järjepidevuse.

¹⁴ ISA 720 (muudetud) „Audiitori kohustused seoses muu informatsiooniga“

¹⁵ ISA 240, lõik 35.

¹⁶ ISA 200, lõik 15

Avaliku sektori majandusüksuste puhul spetsiifiliselt arvessevõetavad asjaolud

- A24. Avaliku sektori majandusüksuse auditeerimisel võib hinnangut selle kohta, kas väärkajastamine on oluline või mitte, mõjutada ka audiitorile seaduse, regulatsiooni või muu normiga pandud kohustused raporteerida spetsiifilistes küsimustes, kaasa arvatud näiteks pettus.
- A25. Lisaks võivad hinnangut selle kohta, kas küsimus on oma olemuselt oluline, mõjutada sellised teemad nagu avalik huvi, vastutavus, ausameelsus ja, iseäranis, tõhusa õigusliku järelevalve tagamine. See kehtib eriti nende küsimuste kohta, mis on seotud vastavusega seadusele, regulatsioonile või muudele normidele.

Info edastamine isikutele, kelle ülesandeks on valitsemine (vt lõik 12)

- A26. Kui info parandamata väärkajastamistest on edastatud isiku(te)le, kellel on juhtimiskohustused, ja sellel (nendel) isiku(te)l on samuti valitsemiskohustused, ei pea sama(de)le valitsemiskohustusega isiku(te)le sama infot uuesti edastama. Sellest hoolimata peab audiitor saavutama rahulolu selles, et info edastamine juhtimiskohustustega isiku(te)le tagab kõigi nende informeerimise, kellele audiitor oleks muidu edastanud infot nende valitsemiskohustuse tõttu.¹⁷
- A27. Suure hulga üksikute ebaoluliste parandamata väärkajastamiste esinemise korral võib audiitor edastada infot pigem parandamata väärkajastamiste arvu ja üldise rahalise mõju kohta, selle asemel, et esitada üksikasjad iga üksiku parandamata väärkajastamise kohta.
- A28. ISAs 260 (muudetud) nõutakse, et audiitor vahetaks infot isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, audiitori poolt nõutavate kirjalike esitiste kohta (vt käesoleva ISA lõik 14).¹⁸ Audiitor võib isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, arutada väärkajastamiste parandamata jätmise põhjusi ja mõjusid, arvestades väärkajastamiste suurust ja iseloomu antud tingimustes, ning võimalikke tagajärgi tulevaste perioodide finantsaruannetele.

Kirjalikud esitised (vt lõik 14)

- A29. Kuna finantsaruannete koostamine nõuab juhtkonnalt ja kus asjakohane, isikutelt, kelle ülesandeks on valitsemine, oluliste väärkajastamiste finantsaruannetes parandamist, palutakse audiitoril paluda neilt kirjalik esitis parandamata väärkajastamiste kohta. Mõnedel tingimustel võivad juhtkond ja kus asjakohane, isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, mitte uskuda, et teatud parandamata väärkajastamised on väärkajastamised. Seetõttu võivad nad soovida oma kirjalikule esitisele lisada sellised sõnad nagu: „Me ei nõustu, et asjaolud ... ja ... kujutavad endast väärkajastamisi, kuna (põhjuste kirjeldus).” Siiski ei vabasta sellise esitise võtmine audiitorit vajadusest teha järeldus parandamata väärkajastamiste mõju kohta.

¹⁷ ISA 260 (muudetud), lõik 13.

¹⁸ ISA 260 (muudetud), lõik 16 punkt c alapunkt ii.

Dokumentatsioon (vt lõik 15)

A30. Audiitori dokumentatsioon parandamata väärkajastamiste kohta võib võtta arvesse:

- (a) parandamata väärkajastamiste koondmõju arvestamist;
- (b) hinnangut selle kohta, kas on ületatud teatud tehinguklasside, kontosaldode või avalikustatava informatsiooni olulisuse taset või tasemeid ja
- (c) parandamata väärkajastamiste mõju hindamist peamistele suhtarvudele või trendidele ning seadusega, regulatsiooniga ja lepingust tulenevate nõuetega (näiteks laenulepingus määratletud finantskriteeriumid) vastavuses olemisele.