

RAHVUSVAHELINE AUDITEERIMISE STANDARD (EESTI) 200*
SÕLTUMATU AUDIITORI ÜLDISED EESMÄRGID JA AUDITI
LÄBIVIIMINE KOOSKÕLAS RAHVUSVAHELISTE AUDITEERIMISE
STANDARDITEGA (EESTI)

(Kehtib 15. detsembril 2022 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta)

SISUKORD

	Lõik
Sissejuhatus	
Käesoleva ISA ulatus	1–2
Finantsaruannete audit	3–9
Kehtima hakkamise kuupäev	10
Audiitori üldised eesmärgid	11–12
Definitsioonid	13
Nõuded	
Finantsaruannete auditiga seotud eetikanõuded	14
Kutsealane skeptitsism	15
Kutsealane otsustus	16
Piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal ja auditi risk	17
Auditi läbiviimine kooskõlas ISAdega	18–24
Rakendus- ja muu selgitav materjal	
Finantsaruannete audit	A1–A13
Finantsaruannete auditiga seonduvad eetikanõuded	A14–A17
Kutsealane skeptitsism	A18–A22
Kutsealane otsustus	A23–A27
Piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal ja auditi risk	A28–A52
Auditi läbiviimine kooskõlas ISAdega	A53–A76

* Käesolevas standardis rahvusvahelisele auditeerimise, ülevaatamise, kindlustandvate ja seonduvate teenuste ning kvaliteedijuhtimise 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 kvaliteedijuhtimise 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 kohustusi finantsaruannete auditi läbiviimisel kooskõlas ISAdega. Nimelt sätestatakse selles sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja selgitatakse auditi, mis on kavandatud võimaldamaks sõltumatul audiitoril neid eesmärke täita, olemust ja ulatust. Selles selgitatakse samuti ISAdes ulatust, mõjuvõimu ja struktuuri ning see sisaldab nõudeid, millega kehtestatakse sõltumatu audiitori üldised kohustused, mis on rakendatavad kõikide auditite suhtes, kaasa arvatud kohustus olla vastavuses ISAdega. Edaspidi viidatakse sõltumatule audiitorile kui „audiitorile”.
2. ISAd on koostatud audiitori poolt läbiviidud finantsaruannete auditi kontekstis. Neid tuleb vajadusel kohandada olukordades, kui neid rakendatakse möödunud perioodide muu finantsinformatsiooni auditite suhtes. ISAd ei käsitle audiitori kohustusi, mis võivad tuleneda seadustest, regulatsioonidest või muul viisil, näiteks väärtpaperite pakkumisest avalikkusele. Sellised kohustused võivad erineda nendest, mis on kehtestatud ISAdega. Seega, ehkki audiitor võib leida, et ISAdes aspektid on abiks sellistes olukordades, on audiitori kohustuseks tagada vastavus kõigi relevantsete õiguslike, regulatiivsete ja kutsealaste kohustustega.

Finantsaruannete audit

3. Auditi eesmärgiks on tõsta finantsaruannete usaldatavuse taset nende ettenähtud kasutajate jaoks. See saavutatakse audiitori poolt arvamuse avaldamisega selle kohta, kas finantsaruanded koostatakse kõikides olulistes osades kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga. Enamiku üldotstarbeliste raamistike puhul avaldatakse nimetatud arvamust selle kohta, kas finantsaruanded on kajastatud kõigis olulistes osades õiglaselt või annavad õige ja õiglase ülevaate kooskõlas raamistikuga. ISAdega kooskõlas läbiviidud audit ja relevantsete eetikanõuded võimaldavad audiitoril sellise arvamuse kujundada. (vt lõik A1b)
4. Auditeerimisele kuuluvad finantsaruanded on majandusüksuse sellised finantsaruanded, mida juhtkond koostab isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, järelevalve all. ISAdega ei panda juhtkonnale või isikutele, kelle ülesandeks on valitsemine, peale kohustusi ega eirata nende vastutust määravaid seadusi ja regulatsioone. Siiski viiakse ISAdega kooskõlas olev audit läbi eeldusel, et juhtkond ja, kus asjakohane, isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, on tunnustanud teatud kohustusi, mis on auditi läbiviimise seisukohast fundamentaalsed. Finantsaruannete audit ei vabasta juhtkonda ega isikuid, kelle ülesandeks on valitsemine, nende kohustustest. (vt lõigud A2–A11)
5. Audiitori arvamuse alusena nõutakse ISAdes audiitorilt põhjendatud kindluse omandamist selle kohta, kas finantsaruanded tervikuna on vabad kas pettusest või veast tingitud olulisest väärkajastamisest. Põhjendatud kindlus on kindluse kõrge tase. See on omandatud siis, kui audiitor on kogunud piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali auditi riski (see on risk, et audiitor avaldab mitteasjakohase arvamuse juhul, kui finantsaruanded on oluliselt väärkajastatud) vähendamiseks aktsepteeritavalt madala

- tasemeni. Siiski ei ole põhjendatud kindluse absoluutne tase, kuna auditi puhul eksisteerivad olemuslikud piirangud, mis tulenevad sellest, et enamik auditi tõendusmaterjalist, mille põhjal audiitor järeldusi teeb ja millel tugineb audiitori arvamus, on pigem veenva kui kinnitava iseloomuga. (vt lõigud A28–A52)
6. Audiitor rakendab olulisuse kontseptsiooni nii auditi planeerimisel kui ka läbiviimisel, samuti hinnates kindlaks tehtud väärkajastamiste mõju auditile ja nende olemasolul korrigeerimata väärkajastamiste mõju finantsaruannetele.¹ Üldiselt peetakse väärkajastamisi, kaasa arvatud informatsiooni esitamata jätmist, oluliseks siis, kui võib põhjendatult eeldada, et need võivad kas üksikult või koos mõjutada kasutajate poolt nende finantsaruannete põhjal tehtud majandusotsuseid. Otsustusi olulisuse kohta tehakse valitsevate tingimuste valguses ning neid mõjutavad audiitori ettekujutus finantsaruannete kasutajate finantsinformatsiooni vajadustest ja väärkajastamiste suurus või olemus või mõlema kombinatsioon. Audiitori arvamus puudutab finantsaruandeid tervikuna ja seega ei vastuta audiitor selliste väärkajastamiste avastamise eest, mis ei ole finantsaruannete kui terviku jaoks olulised.
 7. ISAd sisaldavad eesmärgi, nõudeid ning rakendus- ja muud selgitavat materjali, mis on kavandatud audiitori toetamiseks põhjendatud kindluse omandamisel. ISAdes nõutakse audiitorilt kutsealase otsustuse kasutamist ja kutsealase skeptitsismi säilitamist kogu auditi planeerimise ja läbiviimise jooksul ning muu hulgas ka:
 - kas pettusest või veast tingitud oluliste väärkajastamise riskide kindlakstegemist ja hindamist, tuginedes arusaamisele majandusüksusest ja selle keskkonnast rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ning majandusüksuse sisekontrollisüsteemist;
 - piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali kogumist selle kohta, kas eksisteerib olulisi väärkajastamisi, kavandades ja rakendades asjakohased vastused hinnatud riskide suhtes;
 - finantsaruannete kohta arvamuse kujundamist, tuginedes kogutud auditi tõendusmaterjali põhjal tehtud järeldustele.
 8. Audiitori poolt avaldatud arvamuse vorm sõltub rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ja mis tahes rakendatavast seadusest või regulatsioonist. (vt lõigud A12–A13)
 9. Audiitoril võib samuti olla teatud muid infovahetamise ja aruandluse kohustusi kasutajate, juhtkonna, isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, või majandusüksuseväliste osapoolte ees seoses auditi käigus esilekerkivate asjaoludega. Need võivad olla sätestatud ISAdes või rakendatavas seaduses või regulatsioonis.²

¹ ISA 320 „Olulisus auditi planeerimisel ja läbiviimisel” ja ISA 450 „Auditi käigus tuvastatud väärkajastamiste hindamine”.

² Vaata näiteks ISA 260 „Infovahetus nendega, kelle ülesandeks on valitsemine” ja ISA 240 paragrahv 43 „Audiitori kohustused finantsaruannete auditeerimisel seoses pettusega”.

Kehtima hakkamise kuupäev

10. Käesolev ISA kehtib 15. detsembril 2022 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta.

Audiitori üldised eesmärgid

11. Finantsaruannete auditi läbiviimisel on audiitori üldised eesmärgid järgmised:
 - (a) omandada põhjendatud kindlus selle kohta, kas finantsaruanded tervikuna on vabad kas pettusest või veast tingitud olulisest väärkajastamisest, võimaldades seega audiitoril avaldada arvamust selle kohta, kas finantsaruanded on koostatud kõigis olulistest osades kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga ja
 - (b) Anda aruanne finantsaruannete kohta ja vahetada infot, nagu on nõutud ISAdes, kooskõlas audiitori tähelepanekutega.
12. Kõikidel juhtudel, mil põhjendatud kindlust ei ole võimalik omandada ja märkus(t)ega arvamus audiitori aruandes on finantsaruannete ettenähtud kasutajatele aruandmise eesmärgil selles olukorras ebapiisav, nõutakse ISAdes audiitorilt arvamuse avaldamisest loobumist või töövõttust taandumist (tagasiastumist)³, juhul kui taandumine on rakendatava seaduse või regulatsiooni alusel võimalik.

Definitsioonid

13. ISAdes kasutamise otstarbel on järgmistel terminitel järgmised tähendused:
 - (a) rakendatav finantsaruandluse raamistik – juhtkonna ja, kus asjakohane, isikute poolt, kelle ülesandeks on valitsemine, kasutusele võetud finantsaruandluse raamistik finantsaruannete koostamisel, mis on aktsepteeritav, arvestades majandusüksuse olemust ja finantsaruannete eesmärki, või mis on nõutav seaduse või regulatsiooniga.

Terminit „õiglase esitusviisi raamistik” kasutatakse viitamaks finantsaruandluse raamistikule, millega nõutakse vastavust raamistiku nõuetele ja mis:
 - (i) tunnustab sõnaselgelt või juurdemõelduna, et finantsaruannete õiglase esitusviisi saavutamiseks võib juhtkonnal osutada vajalikuks lisaks raamistikus spetsiifiliselt nõutava informatsiooni avalikustamisele avalikustada ka muud informatsiooni või
 - (ii) tunnustab sõnaselgelt, et juhtkonnal võib osutada vajalikuks kalduda kõrvale raamistiku nõudest, et saavutada finantsaruannete õiglane esitus. Sellised kõrvalekalded on eeldatavasti vajalikud ainult äärmiselt erandlikel juhtudel.

Terminit „vastavuse raamistik” kasutatakse viitamaks finantsaruandluse raamistikule, millega nõutakse raamistiku nõuetele vastavust, kuid mis ei sisalda eespool punktide i või ii tunnustamist;

³ ISAdes kasutatakse ainult terminit „taanduma”.

SÕLTUMATU AUDIITORI ÜLDISED EESMÄRGID JA AUDITI LÄBIVIIMINE KOOSKÖLAS
RAHVUSVAHELISTE AUDITEERIMISE STANDARDITEGA (EESTI)

- (b) auditi tõendusmaterjal – audiitori poolt kokkuvõtete tegemiseks kasutatav informatsioon, millel põhineb audiitori arvamus. Auditi tõendusmaterjal hõlmab nii finantsaruannete aluseks olevates arvestusandmetes sisalduvat kui ka muud informatsiooni. ISAdes kasutamise eesmärgil:
 - (i) on auditi tõendusmaterjali piisavus auditi tõendusmaterjali kvantiteedi mõõt. Vajaliku auditi tõendusmaterjali kvantiteeti mõjutab audiitori hinnang olulise väärkajastamise riskidele ja samuti sellise auditi tõendusmaterjali kvaliteet;
 - (ii) on auditi tõendusmaterjali asjakohasus auditi tõendusmaterjali kvaliteedi mõõt; st selle relevantsus ja usaldusväärsus, pakkudes tuge kokkuvõtetele, millel põhineb audiitori arvamus;
- (c) auditi risk – risk, et audiitor avaldab mitteasjakohase auditiarvamuse olukorras, kus finantsaruanded on oluliselt väärkajastatud. Auditi risk on olulise väärkajastamise ja avastamisriski funktsioon;
- (d) audiitor – auditit läbiviivale isikule või isikutele viitamiseks kasutatakse terminit „audiitor”, kelleks on tavaliselt kas töövõtu partner või teised töövõtumeeskonna liikmed, või kus rakendatav, ettevõtte. Juhul, kui ISAdes nähakse selgesõnaliselt ette, et nõue või kohustus tuleb täita töövõtupartneril, kasutatakse pigem terminit „töövõtupartner” kui „audiitor”. Kus relevantne, tuleb termineid „töövõtupartner” ja „ettevõtte” lugeda viitavatena nende avaliku sektori vastetele;
- (e) avastamisrisk – risk, et audiitori poolt läbi viidavate protseduuride, mille eesmärgiks on auditi riski vähendamine aktsepteeritavalt madala tasemeni, tulemusel ei avastata eksisteerivat väärkajastamist, mis võib olla oluline kas üksikult või koos teiste väärkajastamisega;
- (f) finantsaruanded – möödunud perioodide finantsinformatsiooni, kaasa arvatud avalikustatava informatsiooni struktureeritud esitamine, mille eesmärgiks on anda infot majandusüksuse majanduslike ressursside või kohustuste kohta teatud ajahetkel või nende muutuste kohta mingi ajaperioodi jooksul kooskõlas finantsaruandluse raamistikuga. Termin „finantsaruanded” viitab tavaliselt finantsaruannete tervikkomplektile, nii nagu see on kindlaks määratud rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuetega, kuid see võib viidata ka ühele finantsaruandele. Avalikustatav informatsioon hõlmab rakendatava finantsaruandluse raamistikuga sõnaselgelt või muidu lubatud selgitavat või kirjeldavat informatsiooni, mis esitatakse vastavalt nõuetele finantsaruandes või lisades või kasutades ristviiteid. (Vt lõigud A1–A1a);
- (g) möödunud perioodide finantsinformatsioon – finantsterminina konkreetse majandusüksusega seoses väljendatud informatsioon, mis on saadud peamiselt selle majandusüksuse arvestussüsteemist möödunud ajaperioodidel aset leidnud majandussündmuste või minevikus teatud ajahetkede majanduslike tingimuste või olukordade kohta;
- (h) juhtkond – isik(ud) täidesaatva vastutusega majandusüksuse äritegevuse eest. Mõnede majandusüksuste puhul teatud jurisdiktsioonides hõlmab juhtkond kas

mõned või kõik isikutest, kelle ülesandeks on valitsemine, näiteks valitsemisorgani tegevliikmed või omanik-juhti;

- (i) väärkajastamine – erinevus avaldatud finantsaruandes oleva kirje summa, klassifitseerimise, esituse või avalikustamise ning rakendatava finantsaruandluse raamistikuga kooskõlas olemiseks nõutava kirje summa, klassifitseerimise, esituse või avalikustamise vahel. Väärkajastamine võib tuleneda veast või pettusest.

Kui audiitor avaldab arvamust selle kohta, kas finantsaruanded on kajastatud kõigis olulistest osades õiglaselt või annavad õige ja õiglase ülevaate, sisaldavad väärkajastamised samuti kõikide nende summade, klassifitseerimiste, esituste või avalikustamiste parandusi, mis on audiitori hinnangul vajalikud selleks, et finantsaruanded kajastaksid kõigis olulistest osades õiglaselt või annaksid õige ja õiglase ülevaate;

- (j) eeldus, mis puudutab juhtkonna ja kus asjakohane, isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, kohustusi, mille põhjal viiakse läbi audit – et juhtkond ja, kus asjakohane, isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, on tunnustanud ja saavad aru, et neil on järgmised kohustused, mis on fundamentaalsed auditi läbiviimisel kooskõlas ISAdega. See tähendab kohustust:

- (i) koostada finantsaruanded kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga, hõlmates, kus relevantne, nende õiglast esitusviisi;

- (ii) korraldada selline sisekontroll, nagu juhtkond ja kus asjakohane, isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, määravad kindlaks, et on vajalik, et võimaldada finantsaruannete koostamine, mis on vabad olulisest väärkajastamisest, mis tuleneb kas pettusest või veast ja

- (iii) andma audiitorile:

- a. ligipääsu kogu informatsioonile, millest juhtkond ja kus asjakohane, isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, on teadlik, mis on relevantne finantsaruannete koostamiseks, nagu andmed ja dokumentatsioon ning muud asjaolud;

- b. lisainformatsiooni, mida audiitor võib auditi eesmärgil nõuda juhtkonnalt ja, kus asjakohane, isikutelt, kelle ülesandeks on valitsemine ja

- c. piiranguteta juurdepääsu isikutele majandusüksuses, kellelt audiitor peab vajalikuks auditi tõendusmaterjali hankida.

Õiglase esitusviisi raamistiku puhul võib punkt i eespool olla ümber sõnastatud kui „finantsaruannete koostamine ja õiglane esitamine kooskõlas finantsaruandluse raamistikuga” või „finantsaruannete, mis annavad õige ja õiglase ülevaate kooskõlas finantsaruandluse raamistikuga, koostamise eest.”

„eeldusele, mis puudutab juhtkonna ja kus asjakohane isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, kohustusi, mille põhjal viiakse läbi audit”, võidakse viidata samuti kui „eeldusele”;

- (k) kutsealane otsustus – relevantse väljaõppe, teadmiste ja kogemuste rakendamine auditi-, arvestus- ja eetikastandardite kontekstis informeeritud otsuste tegemisel tegevuste osas, mis on asjakohased auditi töövõtu asjaoludel;
- (l) kutsealane skeptitsism – hoiak, mille hulka kuuluvad küsiv mõtlemisviis, valvsus tingimuste suhtes, mis võivad osutada kas veast või pettusest tingitud võimalikule väärkajastamisele, ja auditi tõendusmaterjali kriitiline hindamine;
- (m) põhjendatud kindlus – finantsaruannete auditi kontekstis kindluse kõrge, kuid mitte absoluutne tase;
- (n) olulise väärkajastamise risk – risk, et finantsaruanded on enne auditit oluliselt väärkajastatud. See koosneb kahest komponendist, mida kirjeldatakse väite tasandil järgmiselt: (vt lõik A15a)
 - (i) olemuslik risk – tehinguklassi, kontosaldot või avalikustamist puudutava väite vastuvõtlikkus väärkajastamisele, mis võib olla oluline kas üksikult või koos teiste väärkajastamisega enne mis tahes seonduvate kontroll(imehhanism)ide arvessevõtmist;
 - (ii) kontrollirisk – risk, et väärkajastamist, mis võib esineda tehinguklassi, kontosaldot või avalikustamist puudutavas väites ja mis võib olla oluline kas üksikult või koos teiste väärkajastamisega, majandusüksuse kontroll(mehhanism)id õigeaegselt ei ennetata või ei avasta ega paranda;
- (o) isikud, kelle ülesandeks on valitsemine – isik(ud) või organisatsioon(id) (näiteks korporatiivne usaldusisik), kes vastutavad majandusüksuse strateegilise suuna ja majandusüksuse arvestuskohuslusega seotud kohustuste järelevalve eest. Siia alla kuulub ka finantsaruandluse protsessi järelevalve. Teatud majandusüksuste puhul mõnes jurisdiktsioonis võivad isikute hulka, kelle ülesandeks on valitsemine, kuuluda ka juhtivtöötajad, näiteks era- või avaliku sektori majandusüksuse valitsemisorgani tegevliikmed või omanik-juht.

Nõuded

Finantsaruannete auditiga seotud eetikanõuded

14. Audiitor peab olema vastavuses finantsaruannete auditi töövõttudega seotud relevantsete eetikanõuetega, sealhulgas sõltumatusega seotud nõuetega. (vt lõigud A14–A17)

Kutsealane skeptitsism

15. Audiitor peab auditi planeerima ja läbi viima kutsealase skeptitsismiga, tõdedes, et eksisteerida võivad asjaolud, mis põhjustavad finantsaruannete olulise väärkajastatuse. (vt lõigud A18–A22)

Kutsealane otsustus

16. Audiitor peab kasutama finantsaruannete auditi planeerimisel ja läbiviimisel kutsealast otsustust. (vt lõigud A23–A27)

Piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal ja auditi risk

17. Põhjendatud kindluse omandamiseks peab audiitor hankima piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali, et vähendada auditi riski aktsepteeritavalt madala tasemeni ja seeläbi võimaldada audiitoril teha põhjendatud järeldusi, mille põhjal kujundada audiitori arvamust. (vt lõigud A28–A52)

Auditi läbiviimine kooskõlas ISAdega

Vastavus auditi suhtes relevantsete ISAdega

18. Audiitor peab olema vastavuses kõikide auditi suhtes relevantsete ISAdega. ISA on auditi suhtes relevantne siis, kui ISA on kehtiv ja ISAs käsitletavat asjaolud eksisteerivad. (vt lõigud A53–A57)
19. Audiitor peab aru saama ISA kogu tekstist, kaasa arvatud selle rakendus- ja muust selgitavast materjalist, et mõista selle eesmärgi ja rakendada nõuetekohaselt selle nõudeid. (vt lõigud A58–A66)
20. Audiitor ei tohi esitada audiitori aruandes, et audit on läbi viidud vastavuses ISAde nõuetega, välja arvatud juhul, kui audiitor on olnud vastavuses käesoleva ISA ja kõikide teiste auditi suhtes relevantsete ISAde nõuetega.

Konkreetses ISAdes sätestatud eesmärgid

21. Audiitori üldiste eesmärkide saavutamiseks peab audiitor auditi planeerimisel ja läbiviimisel kasutama relevantsetes ISAdes sätestatud eesmärgi, võttes arvesse ISAde omavahelisi suhteid: (vt lõigud A67–A69)
 - (a) määrata kindlaks, kas mis tahes auditiprotseduurid lisaks ISAdes nõutavatele on vajalikud ISAdes esitatud eesmärkide saavutamiseks; ja (vt lõik A70)
 - (b) hindama, kas on hangitud piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal. (vt lõik A71)

Relevantsete nõuetega vastavus

22. Lõigu 23 kohaselt peab audiitor olema vastavuses ISA iga nõudega, välja arvatud juhul, kui auditi asjaolude korral:
 - (a) ISA tervikuna ei ole relevantne; või
 - (b) Nõue ei ole relevantne, kuna see on tingimuslik ja tingimust ei eksisteeri. (vt lõigud A72–A73)
23. Erandjuhtudel võib audiitor pidada vajalikuks ISA relevantsest nõudest kõrvalekaldumist. Sellistel juhtudel peab audiitor kõnealuse nõude eesmärgi saavutamiseks läbi viima alternatiivsed auditiprotseduurid. Audiitori vajadus relevantsest nõudest kõrvale kalduda tekib eeldatavasti ainult siis, kui nõue puudutab spetsiifilist läbiviidavat protseduuri ja auditi spetsiifiliste asjaolude juures oleks selline protseduur nõude eesmärgi saavutamisel mittetulemuslik. (vt lõik A74)

Eesmärgi saavutamise ebaõnnestumine

24. Kui relevantse ISA eesmärgi ei ole võimalik saavutada, peab audiitor hindama, kas see takistab audiitoril saavutamast audiitori üldisi eesmärke ja nõuab seega kooskõlas ISAdega audiitori arvamuse modifitseerimist või töövõtust taandumist (kui taandumine on rakendatava seaduse või regulatsiooni alusel võimalik). Eesmärgi saavutamise ebaõnnestumine kujutab endast märkimisväärset asjaolu, mis nõuab dokumenteerimist kooskõlas ISAg 230.⁴ (vt lõigud A75–A76)

Rakendus- ja muu selgitav materjal

Finantsaruannete audit

Finantsaruanded (vt lõigu 13 punkt f)

- A1. Osa finantsaruandluse raamistikke võib viidata majandusüksuse majanduslikele ressurssidele või kohustustele teiste terminitega. Näiteks võidakse neile viidata kui majandusüksuse varadele ja kohustistele ning nendevahelisele erinevusele võidakse viidata kui omakapitalile või omakapitali osalustele.
- A1a. Selgitava või kirjeldava informatsiooni, mille lisamist finantsaruannetes nõutakse rakendatava finantsaruandluse raamistikuga, võib lisada sinna ristviitega muus dokumendis, näiteks tegevusaruandes või riskiaruandes esitatud informatsioonile. „Lisada sinna ristviitega” tähendab finantsaruannetes ristviitamist muule dokumendile, mitte muus dokumendis ristviitamist finantsaruannetele. Kui rakendatavas finantsaruandluse raamistikus ei ole ristviitamine selgitava või kirjeldava informatsiooni asukohale sõnaselgelt keelatud ja see informatsioon on asjakohaselt ristviidatud, on kõnealune informatsioon finantsaruannete osa.

Auditi ulatus (vt lõik 3)

- A1b. Audiitori arvamus finantsaruannete kohta käsitleb seda, kas finantsaruanded on koostatud kõigis olulistes osades kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga. Selline arvamus on iseloomulik kõikide finantsaruannete auditite puhul. Seega ei kindlusta audiitori arvamus näiteks majandusüksuse tulevast elujõulisust ega majandusüksuse äritegevuse juhtimise tõhusust või tulemuslikkust. Siiski võib mõnedes jurisdiktsioonides rakendatav seadus või regulatsioon nõuda audiitoritelt arvamuse avaldamist teiste spetsiifiliste küsimuste kohta, nagu sisekontrolli tulemuslikkus või juhtkonna eraldiseisva tegevusaruande mittevastuolulisus finantsaruannetega. Kui ISAd sisaldavad nõudeid ja juhendeid selliste küsimuste kohta ulatuses, millises need on relevantsete finantsaruannete kohta arvamuse kujundamisel, siis juhul, kui audiitoril oleks lisakohustusi selliste arvamuste avaldamiseks, nõutaks audiitorilt täiendava töö tegemist.

⁴ ISA 230, „Auditi dokumentatsioon” lõigu 8 punkt c.

Finantsaruannete koostamine (vt lõik 4)

A2. Seadus või regulatsioon võib kehtestada finantsaruandlusega seotud kohustused juhtkonnale ja, kus asjakohane isikutele, kelle ülesandeks valitsemine. Kohustuste ulatus või viis, kuidas neid on kirjeldatud, võib siiski jurisdiktsiooniti erineda. Vaatamata erinevustele, viiakse ISAdega kooskõlas olev audit läbi eeldusel, et juhtkond ja, kus asjakohane, isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, on tunnustanud ja saavad aru, et neil on kohustus:

- (a) koostada finantsaruanded kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga, hõlmates, kus relevantne, nende õiglast esitusviisi;
- (b) korraldada selline sisekontroll nagu juhtkond ja, kus asjakohane, isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, määravad kindlaks, et on vajalik, et võimaldada finantsaruannete koostamine, mis on vabad olulisest väärkajastamisest, mis tuleneb kas pettusest või veast ja
- (c) anda audiitorile:
 - (i) ligipääs kogu informatsioonile, millest juhtkond ja, kus asjakohane, isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, on teadlikud, mis on relevantne finantsaruannete koostamiseks, nagu andmed ja dokumentatsioon ning muud asjaolud;
 - (ii) lisainformatsiooni, mida audiitor võib auditi eesmärgil nõuda juhtkonnalt ja, kus asjakohane, isikutelt, kelle ülesandeks on valitsemine ja
 - (iii) piiranguteta juurdepääsu isikutele majandusüksuses, kellelt audiitor peab vajalikuks auditi tõendusmaterjali hankida.

A3. Finantsaruannete koostamine juhtkonna poolt ja, kus asjakohane, isikute poolt, kelle ülesandeks on valitsemine, nõuab:

- rakendatava finantsaruandluse raamistiku määratlemist mis tahes relevantsete seaduste või regulatsioonide kontekstis;
- finantsaruannete koostamist kooskõlas kõnealuse raamistikuga;
- kõnealuse raamistiku adekvaatse kirjelduse lisamist finantsaruannetesse.

Finantsaruannete koostamine nõuab juhtkonnalt otsustusi arvestushinnangute tegemisel, mis on nendes tingimustes põhjendatud, ning samuti asjakohaste arvestuspoliitika valimisel ja rakendamisel. Neid otsustusi tehakse rakendatava finantsaruandluse raamistiku kontekstis.

A4. Finantsaruandeid võidakse koostada kooskõlas finantsaruandluse raamistikuga, mis on välja töötatud, et rahuldada:

- laia kasutajate ringi ühiseid vajadusi finantsinformatsiooni järele (s.o „üldotstarbelised finantsaruanded”); või
- spetsiifiliste kasutajate vajadusi finantsinformatsiooni järele (s.o „eriotstarbelised finantsaruanded”).

A5. Rakendatav finantsaruandluse raamistik hõlmab sageli finantsaruandluse standardeid, mis on kehtestatud volitatud või tunnustatud standardeid välja andva organisatsiooni poolt, või seadusandlikke või regulatiivseid nõudeid. Mõnel juhul võib rakendatav finantsaruandluse raamistik hõlmata nii finantsaruandluse standardeid, mis on kehtestatud volitatud või tunnustatud standardeid väljaandva organisatsiooni poolt, kui ka seadusandlikke või regulatiivseid nõudeid. Muud allikad võivad anda suuna rakendatava finantsaruandluse raamistiku rakendamise kohta. Mõnel juhul võib finantsaruandluse raamistik hõlmata selliseid muid allikaid või raamistik võib isegi koosneda ainult sellistest allikatest. Kõnealused muud allikad võivad sisaldada järgmist:

- õiguslik ja eetiline keskkond, kaasa arvatud määrused, regulatsioonid, kohtuotsused ja kutse-eeetika kohustused, mis puudutavad arvestusalaseid küsimusi;
- standardeid väljaandvate, kutse- või regulatiivsete organisatsioonide poolt avaldatud erineva mõjuvõimuga arvestusalased tõlgendused;
- standardeid väljaandvate, kutse- või regulatiivsete organisatsioonide poolt avaldatud erineva mõjuvõimuga seisukohad esilekerkivate arvestusalaste küsimuste kohta;
- laialt tunnustatud ja valdavad üldised ja tööstusharu praktikad; ja
- arvestusalane kirjandus.

Kui esineb vastuolusid finantsaruandluse raamistiku ja nende allikate vahel, millest võib saada suuniseid rakendamise kohta, või allikate endi vahel, mis kätkevad finantsaruandluse raamistikku, võetakse aluseks kõrgema mõjuvõimuga allikas.

A6. Finantsaruannete vorm ja sisu määratakse kindlaks rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuetega. Ehkki raamistik ei pruugi määratleda, kuidas arvestada või avalikustada kõiki tehinguid või sündmusi, hõlmab see tavaliselt piisavalt ulatuslikke printsiipe, mis võivad olla raamistiku nõuete aluseks olevate kontseptsioonidega kooskõlas olevate arvestuspoliitikate väljatöötamise ja rakendamise aluseks.

A7. Mõned finantsaruandluse raamistikud on õiglase esitusviisi raamistikud, samal ajal kui teised on vastavuse raamistikud. Finantsaruandluse raamistikud, mis hõlmavad peamiselt finantsaruandluse standardeid, mille on kehtestanud organisatsioon, mis on volitatud või tunnustatud kehtestama standardeid nende kasutamiseks majandusüksuste poolt üldotstarbeliste finantsaruannete koostamiseks, on sageli kavandatud õiglase esitusviisi saavutamiseks, näiteks rahvusvahelised finantsaruandluse standardid (International Financial Reporting Standards, IFRSs), mida annab välja Rahvusvaheline Arvestusstandardite Komitee (International Accounting Standards Board, IASB).

A8. Samuti määratakse rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuetega kindlaks see, millest koosneb finantsaruannete tervikkomplekt. Paljude raamistike puhul on finantsaruannete eesmärgiks anda infot majandusüksuse finantsseisundi, finantstulemuse ja rahavoogude kohta. Selliste raamistike puhul sisaldab finantsaruannete tervikkomplekt bilanssi, kasumiaruannet, omakapitali muutuste aruannet, rahavoogude aruannet ja nendega seotud lisasid. Mõnede teiste finantsaruandluse raamistike puhul võivad

SÕLTUMATU AUDIITORI ÜLDISED EESMÄRGID JA AUDITI LÄBIVIIMINE KOOSKÖLAS
RAHVUSVAHELISTE AUDITEERIMISE STANDARDITEGA (EESTI)

finantsaruannete tervikkomplekti moodustada üksainus finantsaruanne ja sellega seotud lisad:

- Näiteks sätestab Rahvusvahelise Avaliku Sektori Arvestusstandardite Komitee (International Public Sector Accounting Standards Board) poolt välja antud rahvusvaheline avaliku sektori arvestusstandard (International Public Sector Accounting Standard, IPSAS) „Finantsaruandlus kassapõhise arvestuse korral”, et põhifinantsaruandeks on raha laekumiste ja väljamaksete aruanne, juhul kui avaliku sektori majandusüksus koostab oma finantsaruanded kooskõlas kõnealuse IPSASiga.
- Muud näited eraldiseisva finantsaruande kohta, millest igäihe juurde kuuluvad sellega seotud lisad, on järgmised:
 - bilanss;
 - kasumiaruanne või tegevusaruanne;
 - jaotamata kasumi aruanne;
 - rahavoogude aruanne;
 - varade ja kohustiste aruanne, mis ei sisalda omakapitali;
 - omanike omakapitali muutuste aruanne;
 - tulude ja kulude aruanne;
 - tegevusaruanne tootmisalade kaupa.

A9. ISAgas 210 kehtestatakse nõuded ja antakse juhised rakendatava finantsaruandluse raamistiku vastuvõetavuse kindlaksmääramiseks.⁵ ISA 800 puudutab konkreetseid arvesse võetavaid asjaolusid, juhul kui finantsaruanded koostatakse kooskõlas eriotstarbelise raamistikuga.⁶

A10. Auditi läbiviimise eelduse tähtsuse tõttu peab audiitor saama juhtkonna ja, kus asjakohane, isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, nõusoleku, et nad tunnistavad ja mõistavad, et neil on lõigus A2 esitatud kohustused, mis on auditi töövõtu aktsepteerimise eeltingimuseks.⁷

Avaliku sektori auditite puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

A11. Avaliku sektori majandusüksuste finantsaruannete auditite mandaadid võivad olla laiemad kui teiste majandusüksuste omad. Selle tulemusena võib eeldus, mis puudutab juhtkonna kohustusi ja mille alusel viiakse läbi avaliku sektori majandusüksuse finantsaruannete audit, sisaldada lisakohustusi, nagu vastutus tehingute või sündmuste teostamise eest kooskõlas seaduse, regulatsiooni või muu volitusega⁸.

⁵ ISA 210 „Auditi töövõtu tingimuste kokkuleppimine” lõigu 6 punkt a.

⁶ ISA 800 „Spetsiaalselt arvesse võetavasse võetavad asjaolud – eriotstarbeliste raamistikega kooskõlas koostatud finants-aruannete auditid”, lõik 8.

⁷ ISA 210 lõigu 6 punkt b.

⁸ Vt lõik A57.

Audiitori arvamuse vorm (vt lõik 8)

- A12. Audiitori avaldatud arvamus on selle kohta, kas finantsaruanded on koostatud kõigis olulistes osades kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga. Siiski sõltub audiitori arvamuse vorm rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ja mis tahes rakendatavatest seadusest või regulatsioonist. Enamik finantsaruandluse raamistikke sisaldab nõudeid finantsaruannete esitamise kohta; selliste raamistike puhul sisaldab finantsaruannete *koostamine* kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga *esitusviisi*.
- A13. Kui finantsaruandluse raamistik on õiglase esitusviisi raamistik, nagu see on tavaliselt üldotstarbelistele finantsaruannete puhul, siis ISAdes nõutav arvamus puudutab seda, kas finantsaruanded kajastavad kõigis olulistes osades õiglaselt, või need annavad õige ja õiglase ülevaate. Kui finantsaruandluse raamistik on vastavuse raamistik, puudutab nõutav arvamus seda, kas finantsaruanded on kõigis olulistes osades koostatud kooskõlas kõnealuse raamistikuga. Välja arvatud juhul, kui sellele on spetsiifiliselt viidatud, hõlmavad viited audiitori arvamusele ISAdes mõlemat arvamuse vormi.

Finantsaruannete auditiga seonduvad eetikanõuded (vt lõik 14)

- A14. Audiitor peab täitma finantsaruannete auditit töövõtuga seonduvaid relevantseid eetikanõudeid, kaasa arvatud sõltumatusena seonduvaid nõudeid. Relevantseid eetikanõuded sisaldavad tavaliselt Rahvusvahelise Arvestusekspertide Föderatsiooni (International Federation of Accountants) kutseliste arvestusekspertide eetikakoodeksi (Code of Ethics for Professional Accountants (IFACi koodeks) osasid A ja B, mis käsitlevad finantsaruannete auditit koos nende riiklike nõuetega, mis on kitsendavamad.
- A15. IESBA koodeksi osas A kehtestatakse kutse-eeetika fundamentaalsed printsiibid, mis on audiitori jaoks relevantseid finantsaruannete auditit läbiviimisel, ja esitatakse kontseptuaalne raamistik nende printsiipide rakendamiseks. Fundamentaalsed printsiibid, millega audiitor peab kooskõlas IESBA koodeksiga vastavuses olema, on järgmised:
- (a) ausus;
 - (b) objektiivsus;
 - (c) kutsealane kompetentsus ja nõutav hoolsus;
 - (d) konfidentsiaalsus ja
 - (e) kutsealane käitumine.
- IESBA koodeksi osas B illustreeritakse, kuidas tuleb kontseptuaalset raamistikku rakendada spetsiifilistes situatsioonides.

Olulise väärkajastamise risk (vt lõik 13(n))

- A15a. ISAde eesmärgil eksisteerib olulise väärkajastamise risk juhul, kui esineb põhjendatud võimalus, et:

- (a) toimub väärkajastamine (st selle tõenäosus), ja
- (b) kui see toimub, on see oluline (st selle suurusjärg).

A16. Auditi töövõtu puhul on avalikkuse huvides, ja seega nõutav IESBA koodeksi poolt, et audiitor peab olema auditeeritavast majandusüksusest sõltumatu. IESBA koodeksi kirjelduse järgi sisaldab sõltumatus nii mõtlemisviisi sõltumatust kui ka näilist sõltumatust. Audiitori sõltumatus majandusüksusest kaitseb audiitori võimet kujundada auditiarvamus olemata mõjutatud mõjudest, mis võiksid seda arvamust ohustada. Sõltumatus tõstab audiitori võimet tegutseda ausalt, olla objektiivne ja säilitada kutsealase skeptitsismi hoiak.

A17. Rahvusvahelises kvaliteedijuhtimise standardis (International Standard on Quality Management, ISQM) 1⁹ või riiklikes nõuetes, mis on vähemalt sama nõudlikud,¹⁰ käsitletakse ettevõtte kohustusi töötada välja kvaliteedijuhtimise süsteem ning rakendada ja kasutada seda süsteemi, mis annab ettevõttele põhjendatud kindluse, et ettevõtte ja selle personal täidavad oma kohustusi kooskõlas kutsestandardite ning rakendatavate seadusest ja regulatsioonist tulenevate nõuetega ning viivad töövõtte läbi kooskõlas nimetatud standardite ja nõuetega. ISQM 1 nõuab, et ettevõtte kehtestaks osana oma kvaliteedijuhtimise süsteemist kvaliteedieesmärgid, mis käsitlevad kohustuste täitmist kooskõlas asjassepuutuvate eetikanõuetega, sealhulgas sõltumatusega seotud nõuetega.¹¹ ISAs 220 (muudetud) sätestatakse töövõtu partneri kohustused, mis puudutavad asjassepuutuvaid eetikanõudeid, sealhulgas sõltumatusega seotud nõudeid.¹² ISA 220 (muudetud) kirjeldab ka seda, millal võib töövõtu meeskond tugineda ettevõtte poliitikatele või protseduuridele kvaliteedi juhtimisel ja saavutamisel töövõtu tasemel.¹³

Kutsealane skeptitsism (vt lõik 15)

A18. Kutsealane skeptitsism hõlmab valvsust näiteks järgmise suhtes:

- auditi tõendusmaterjal, mis on vastuolus muu kogutud auditi tõendusmaterjaliga;
- informatsioon, mis seab kahtluse alla auditi tõendusmaterjalina kasutatavate dokumentide ja päringutele esitatud vastuste usaldusväarsuse;
- tingimused, mis võivad osutada võimalikule pettusele;
- asjaolud, mis viitavad vajadusele auditiprotseduuride järele lisaks neile, mis on nõutavad ISAdes.

A19. Kutsealase skeptitsismi säilitamine kogu auditi jooksul on vajalik siis, kui audiitor peab vähendama näiteks järgmisi riske:

- ebatavaliste asjaolude ignoreerimine;

⁹ ISQM 1 „Kvaliteedijuhtimine ettevõtete puhul, mis viivad läbi finantsaruannete auditeid või ülevaatusi või muid kindlustandvaid või seonduvate teenuste töövõtte“

¹⁰ ISA 220 (muudetud) „Finantsaruannete auditi kvaliteedijuhtimine“, lõik 3

¹¹ ISQM 1, lõik 29

¹² ISA 220 (muudetud), lõigud 16–21

¹³ ISA 220 (muudetud), lõik A10

- liigne üldistamine auditi tähelepanekute põhjal järelduste tegemisel;
- mitteasjakohaste eelduste kasutamine auditiprotseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramisel ja nende tulemuste hindamisel.

A20. Kutsealane skeptitsism on vajalik auditi tõendusmaterjali kriitiliseks hindamiseks. See hõlmab vastuolulise auditi tõendusmaterjali ning juhtkonnalt ja isikutelt, kelle ülesandeks on valitsemine, saadud dokumentide ja päringutele esitatud vastuste ning muu informatsiooni usaldusvärsuse kahtluse alla seadmist. See hõlmab samuti auditi tõendusmaterjali piisavuse ja asjakohasuse arvestamist nende tingimuste valguses, näiteks olukorras, kus on pettuseriski faktoreid, ja üksainus oma olemuse tõttu on pettusele vastuvõtlik dokument on ainus toetav tõendusmaterjal finantsaruande olulise summa kohta.

A21. Audiitor võib aktsepteerida andmeid ja dokumente ehtsatena, välja arvatud juhul, kui audiitoril on põhjust arvata vastupidist. Sellele vaatamata peab audiitor kaaluma auditi tõendusmaterjalina kasutatava informatsiooni usaldusvärsust.¹⁴ Informatsiooni usaldusvärsuse kahtluse korral või võimaliku pettuse tunnuste korral (näiteks kui auditi käigus tuvastatud asjaolud sunnivad audiitorit uskuma, et dokument ei pruugi olla ehtne või dokumendis olevad andmed võivad olla võltsitud) nõutakse ISAdes, et audiitor uurib edasi ja määrab kindlaks, millised auditiprotseduuride muudatused või täiendused on vajalikud küsimuse lahendamiseks.¹⁵

A22. Audiitorilt ei saa oodata majandusüksuse juhtkonna ja isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, ausust ja usaldusvärsust puudutava varasema kogemuse ignoreerimist. Sellele vaatamata ei vabasta uskumine, et juhtkond ja isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, on ausad ja usaldusväärsed, audiitorit vajadusest säilitada kutsealane skeptitsism või ei luba audiitoril olla rahul „vähema kui veenva” auditi tõendusmaterjaliga põhjendatud kindluse omandamisel.

Kutsealane otsustus (vt lõik 16)

A23. Auditi nõuetekohaseks läbiviimiseks on hädavajalik kutsealane otsustus. Seda põhjusel, et relevantsete eetikanõuete ja ISAd e tõlgendamist ja informeeritud otsuste langetamist kogu auditi jooksul ei saa teha ilma faktide ja asjaolude suhtes relevantsete teadmiste ja kogemuste rakendamiseta. Kutsealane otsustus on eriti vajalik järgmiste otsuste tegemisel:

- olulisus ja auditi risk;
- auditiprotseduuride olemus, ajastus ja ulatus, mida kasutatakse ISAd e nõuete täitmiseks ja auditi tõendusmaterjali kogumiseks;
- hinnang selle kohta, kas on kogutud piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal ja kas ISAd e eesmärkide ja ühtlasi audiitori üldiste eesmärkide saavutamiseks oleks vaja teha täiendavat tööd;

¹⁴ ISA 500 „Auditi tõendusmaterjal”, lõigud 7–9.

¹⁵ ISA 240, lõik 13, ISA 500, lõik 11 ja ISA 505 „Välised kinnitused”, lõigud 10–11 ja 16.

SÕLTUMATU AUDIITORI ÜLDISED EESMÄRGID JA AUDITI LÄBIVIIMINE KOOSKÖLAS
RAHVUSVAHELISTE AUDITEERIMISE STANDARDITEGA (EESTI)

- juhtkonna otsustuste hindamine majandusüksuse poolt rakendatava finantsaruandluse raamistiku rakendamisel;
- omandatud auditi tõendusmaterjali põhjal järelduste tegemine, näiteks juhtkonna poolt finantsaruannete koostamisel tehtud hinnangute põhjendatuse hindamine.

A24. Audiitorilt oodatava kutsealase otsustuse eritunnuseks on see, et seda teeb audiitor, kelle väljaõpe, teadmised ja kogemused on aidanud kaasa vajalike kompetentside väljaarendamisele, et saavutada põhjendatud otsustused.

A25. Kutsealase otsustuse kasutamine igal konkreetsel juhul põhineb faktidel ja asjaoludel, mis on audiitorile teada. Auditi käigus aset leidnud keerulisi või vastuolulisi küsimusi puudutavad konsultatsioonid nii töövõtumeeskonna siseselt kui ka töövõtumeeskonna ja teiste ettevõttesiseste või -väliste asjakohasel tasandil olevate isikute vahel, nagu näiteks ISAs 220 (muudetud)¹⁶ nõutav, aitavad audiitoril teha informeeritud ja põhjendatud otsustusi.

A26. Kutsealast otsustust võib hinnata selle põhjal, kas otsustus, milleni jõuti, peegeldab auditi- ja arvestusprintsipi kompetentset rakendamist ja on asjakohane audiitorile audiitori aruande kuupäeval teada olnud faktide ja tingimuste valguses ning on nendega kooskõlas.

A27. Kutsealast otsustust tuleb kasutada kogu auditi jooksul. See peab olema ka asjakohaselt dokumenteeritud. Selles osas nõutakse audiitorilt auditi dokumentatsiooni ettevalmistamist, mis on piisav võimaldamaks kogemustega audiitoril, kellel puudub eelnev seos nimetatud auditiga, mõista märkimisväärseid kutsealaseid otsustusi, mis on tehtud auditi jooksul esilekerkinud märkimisväärsete küsimuste kohta kokkuvõteteni jõudmisel.¹⁷ Kutsealast otsustust ei tohi kasutada otsuste õigustamiseks, mida ei toeta töövõtu faktid ja asjaolud või piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal.

Piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal ja auditi risk (vt lõigud 5 ja 17)

Auditi tõendusmaterjali piisavus ja asjakohasus

A28. Audiitori arvamuse ja aruande toetamiseks on vajalik auditi tõendusmaterjal. See on oma olemuselt kumulatiivne ja seda kogutakse peamiselt auditi käigus läbiviidavate auditiprotseduuridega. Kuid see võib samuti hõlmata informatsiooni, mida on saadud muudest allikatest, nagu näiteks eelnevad auditid (tingimusel, et audiitor on kindlaks teinud, kas eelneva auditi järgselt on toimunud muutusi, mis võivad mõjutada selle relevantsust käesolevale auditile¹⁸) või informatsiooni kaudu, mille ettevõtte on saanud kliendisuhete või töövõtu aktsepteerimisel või jätkamisel. Lisaks muudele majandusüksusesisestele ja -välistele allikatele on auditi tõendusmaterjali oluliseks allikaks majandusüksuse arvestusandmed. Samuti võidakse auditi tõendusmaterjalina kasutada infomatsiooni, mille on koostanud majandusüksuse poolt palgatud või kaasatud ekspert. Auditi tõendusmaterjal sisaldab nii informatsiooni, mis toetab ja kinnitab juhtkonna väiteid, kui ka mis tahes informatsiooni, mis on nende väidetega vastuolus.

¹⁶ ISA 220 (muudetud), lõik 35.

¹⁷ ISA 230, lõik 8.

¹⁸ ISA 315 (muudetud 2019) „Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine”, lõik 16.

SÕLTUMATU AUDIITORI ÜLDISED EESMÄRGID JA AUDITI LÄBIVIIMINE KOOSKÖLAS
RAHVUSVAHELISTE AUDITEERIMISE STANDARDITEGA (EESTI)

Lisaks kasutab audiitor mõnedel juhtudel informatsiooni puudumist (näiteks juhtkonna keeldumine nõutava esituse esitamisest) ja seega kujutab see endast samuti auditi tõendusmaterjali. Suurem osa audiitori tööst audiitori arvamuse kujundamisel koosneb auditi tõendusmaterjali kogumisest ja hindamisest.

- A29. Auditi tõendusmaterjali piisavus ja asjakohasus on omavahel seotud. Piisavus on auditi tõendusmaterjali kvantiteedi mõõt. Vajaliku auditi tõendusmaterjali kvantiteeti mõjutab audiitori hinnang väärkajastamise riskidele (mida kõrgemad on hinnatud riskid, seda enam auditi tõendusmaterjali on tõenäoliselt nõutav) ja samuti sellise audititõendusmaterjali kvaliteet (mida kõrgem on kvaliteet, seda vähem tõendusmaterjali võib olla nõutav). Siiski ei pruugi täiendava auditi tõendusmaterjali kogumine kompenseerida selle halba kvaliteeti.
- A30. Asjakohasus on auditi tõendusmaterjali kvaliteedi mõõt; see tähendab, selle relevantsus ja usaldusväärsus toetamaks kokkuvõtteid, millel põhineb audiitori aramus. Tõendusmaterjali usaldusväärsust mõjutavad nende allikas ja olemus ning see sõltub konkreetsetest asjaoludest, mille puhul seda kogutakse.
- A31. See, kas on kogutud piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal auditi riski vähendamiseks aktsepteeritavalt madala tasemeni ja seega võimaldades audiitoril teha põhjendatud järeldusi, mille põhjal kujundada audiitori aramus, on kutsealase otsustuse küsimus. ISAs 500 ja teistes relevantsetes ISAdes kehtestatakse lisanõuded ja antakse edasised juhised, mis on rakendatavad kogu auditi jooksul seoses audiitori kaalutlustega piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali kogumisel.

Auditi risk

- A32. Auditi risk on olulise väärkajastamise ja avastamisriski funktsioon. Riskide hindamine põhineb auditiprotseduuridel koguda selleks eesmärgiks vajalikku informatsiooni ja kogu auditi jooksul kogutud tõenditel. Riskide hindamine on pigem kutsealase otsustuse küsimus kui täpset mõõtmist võimaldav küsimus.
- A33. ISAdes kasutamise eesmärkidel ei sisalda auditi risk riski, et audiitor võib avaldada arvamust selle kohta, et finantsaruanded on oluliselt väärkajastatud, kui nad tegelikult ei ole. Nimetatud risk on tavaliselt mittemärkimisväärne. Veelgi enam, auditi risk on auditeerimisprotsessiga seotud tehniline termin; see ei viita audiitori äririskidele, nagu näiteks kaotus kohtuprotsessis, ebasoodne reklaam või muud finantsaruannete auditiga seoses esilekerkivad sündmused.

Olulise väärkajastamise riskid

A34. Olulise väärkajastamise riskid võivad esineda kahel tasandil:

- finantsaruannete üldtasand ja
- tehinguklasside, kontosaldode ja avalikustamiste väite tasand.

A35. Olulise väärkajastamise riskid finantsaruande üldtasandil viitavad olulise väärkajastamise riskidele, mis on läbivalt seotud finantsaruannete kui tervikuga ja võivad potentsiaalselt mõjutada mitmeid väiteid.

- A36. Olulise väärkajastamise riske väite tasandil hinnatakse selleks, et määrata kindlaks edasiste auditiprotseduuride, mis on vajalikud piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali kogumiseks, olemus, ajastus ja ulatus. See tõendusmaterjal võimaldab audiitoril avaldada arvamust finantsaruannete kohta auditi riski aktsepteerivalt madalal tasemel. Olulise väärkajastamise riskide hindamise eesmärgi saavutamiseks kasutavad audiitorid erinevaid lähenemisviise. Näiteks võib audiitor kasutada mudelit, mis väljendab matemaatiliselt auditi riski komponentide üldist suhet, saavutamaks avastamisriski aktsepteeritavat taset. Mõned audiitorid peavad sellist mudelit kasulikuks auditiprotseduuride planeerimisel.
- A37. Olulise väärkajastamise riskid väite tasandil koosnevad kahest komponendist: olemuslik risk ja kontrollirisk. Olemuslik risk ja kontrollirisk on majandusüksuse riskid; need eksisteerivad finantsaruannete auditist sõltumatult.
- A38. Olemuslikku riski mõjutavad olemusliku riski tegurid. Olenevalt määrast, mille ulatuses olemusliku riski tegurid mõjutavad väite vastuvõtlikkust väärkajastamisele, varieerub olemuslik risk skaalal, millele osutatakse kui olemusliku riski skaalale. Audiitor määrab kindlaks märkimisväärsed tehinguklassid, kontosaldod ja avalikustatud informatsiooni ning nende asjasepuutuvad väited osana olulise väärkajastamise riskide tuvastamise ja hindamise protsessist. Näiteks kontosaldod, mis koosnevad märkimisväärse hinnangu ebakindluse objektiks olevatest arvestushinnangutest tuletatud summadest, võidakse tuvastada märkimisväärsete kontosaldodena ning audiitori hinnang seotud riskide olemuslikule riskile väite tasandil võib suure hinnangu ebakindluse tõttu olla suurem.
- A38a. Olemuslikku riski võivad mõjutada ka välised asjaolud, mis tekitavad äririske. Näiteks võib tehnoloogia areng muuta teatud toote vananenuks, mis muudab varud seega ülehindamisele vastuvõtlikumaks. Majandusüksuse faktorid ja selle keskkond, mis on seotud mitmete või kõikide tehinguklasside, kontosaldode või avalikustamisega, võivad samuti mõjutada konkreetse väitega seotud olemuslikku riski. Selliste tegurite hulka võivad kuuluda näiteks piisava käibekapitali puudumine äritegevuse jätkamiseks või languses olev tööstusharu, mida iseloomustab suur pankrottide arv.
- A39. Kontrollirisk on funktsioon kindlakstehtud riskidele, mis ohustavad majandusüksuse finantsaruannete koostamise seiskohalt relevantsete majandusüksuse eesmärkide saavutamist, vastamiseks juhtkonna poolt loodava kontroll(imehhanism)ide kavandamise, teostamise ja alalhoidmise tulemuslikkusest. Siiski võib sisekontroll, olenemata sellest, kui hästi see on välja töötatud või toimib, ainult vähendada, kuid mitte kõrvaldada olulise väärkajastamise riske finantsaruannetes, tingituna kontroll(imehhanism)ide olemuslikest piirangutest. Nende hulka kuulub näiteks inimlike vigade või eksimuste võimalikkus või kontroll(imehhanism)ide vältimine kokkumängu või juhtkonnapoolse sobimatu eiramise tagajärjel. Seega on alati olemas mõningane kontrollirisk. ISAdes esitatakse tingimused, mille kohaselt audiitorilt nõutakse või millal ta võib valida testida kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust, teostatavate substantiivsete protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramisel.¹⁹

¹⁹ Audiitori vastused hinnatud riskidele” paragrahvid 7– 17.

A40²⁰. Olulise väärkajastamise riskide hinnangut võib väljendada kvantitatiivselt, näiteks protsentides, või mittekvantitatiivselt. Igal juhul on vajadus selle järele, et audiitor teeb asjakohased riskihinnangud, tähtsam kui erinevad lähenemisviisid, mille abil neid võib teha. ISAd osutavad tavaliselt pigem olulise väärkajastamise riskidele kui eraldi olemuslikule riskile ja kontrolliriskile. Samas nõutakse ISAs 315 (muudetud 2019)²¹ olemuslikku riski hindamist kontrolliriskist eraldi, et luua alus edasiste auditiprotseduuride kavandamiseks ja teostamiseks, et vastata hinnatud olulise väärkajastamise riskidele väite tasandil kooskõlas ISAg 330.

A40a. Olulise väärkajastamise riske hinnatakse väite tasandil, et määrata kindlaks nende edasiste auditiprotseduuride olemus, ajastus ja ulatus, mis on vajalikud piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali hankimiseks.²²

A41. ISAs 315 kehtestatakse nõuded ja antakse juhised olulise väärkajastamise riskide kindlakstegemiseks.

Avastamisrisk

A42. Auditi teatud riskitaseme puhul on avastamisriski aktsepteeritav tase pöördvõrdelises seoses hinnatud olulise väärkajastamise riskidega väite tasandil. Näiteks mida kõrgemad on audiitori arvates olemasolevad olulise väärkajastamise riskid, seda väiksemat avastamisriski saab aktsepteerida ja seda veenvamat auditi tõendusmaterjali peab audiitor vastavalt hankima.

A43. Avastamisrisk on seotud audiitori protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatusega, mille audiitor määrab kindlaks auditi riski vähendamiseks aktsepteeritavalt madala tasemeni. Seega kujutab see endast auditiprotseduuri efektiivsuse ja audiitori poolt selle protseduuri rakendamise efektiivsuse funktsiooni. Sellised asjaolud nagu

- adekvaatne planeerimine,
- sobivate isikute määramine töövõtumeeskonda,
- kutsealase skeptitsismi rakendamine ja
- teostatud auditeerimise järelevalve ja ülevaatamine

aitavad tõsta auditiprotseduuri ja selle rakendamise efektiivsust ning vähendavad võimalust, et audiitor võiks valida mitteasjakohase auditiprotseduuri, rakendada asjakohast auditiprotseduuri valesi või tõlgendada auditi tulemusi väärtalt.

A44. ISAs 300²³ ja ISAs 330 kehtestatakse nõuded ja antakse juhised finantsaruannete auditi planeerimiseks ja audiitoripoolseteks vastusteks hinnatud riskidele. Siiski saab auditi olemuslike piirangute tõttu avastamisriski vaid vähendada, kuid mitte likvideerida. Seetõttu jääb alati eksisteerima mõningane avastamisrisk.

²⁰ Tasub arvesse võtta, et ISA 200 lõik A40 on märgitud uuendatud lõiku, mis esitatakse eraldi kui ISAg 540 (muudetud) ja selle vastavate muudatustega seotud vastav muudatus.

²¹ ISA 315 (muudetud 2019), Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine

²² ISA 330, lõik 6

²³ ISA 300 „Finantsaruannete auditi planeerimine”.

Auditi olemuslikud piirangud

A45. Audiitorilt ei oodata ega saagi oodata auditi riski vähendamist nullini ning ta ei saa seega omandada absoluutset kindlust selle kohta, et finantsaruanded ei sisalda kas pettusest või veast tingitud olulist väärkajastamist. Seda seetõttu, et auditil on olemuslikud piirangud, mille tagajärjel on enamik auditi tõendusmaterjalist, mille põhjal audiitor järeldusi teeb ja mille põhjal ta kujundab oma arvamuse, pigem veenva kui kinnitava iseloomuga. Auditi olemuslikud piirangud tulenevad alljärgnevast:

- finantsaruandluse olemus;
- auditiprotseduuride olemus; ja
- vajadus viia audit läbi mõistliku ajavahemiku jooksul ja mõistliku tasu eest.

Finantsaruandluse olemus

A46. Finantsaruannete koostamine hõlmab juhtkonnapoolset otsustust majandusüksuse rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuete rakendamise korral majandusüksuse faktide ja asjaolude suhtes. Lisaks hõlmavad mitmed finantsaruande kirjed subjektiivseid otsuseid või hinnanguid või ebakindluse määra ning võib esineda rida erinevaid aktsepteeritavaid tõlgendusi või otsustusi. Järelikult on mõnede finantsaruande kirjetele iseloomulik olemuslik varieerivuse tase, mida ei saa elimineerida täiendavate auditiprotseduuride rakendamisega. Näiteks on see tihti nii teatud arvestushinnangute puhul. Siiski nõutakse ISAdes, et audiitor peab spetsiaalselt arvestama seda, kas spetsiifilised arvestushinnangud on põhjendatud rakendatava finantsaruandluse raamistiku ja sellega seotud avalikustamise kontekstis ja arvestades majandusüksuse arvestuspraktikate kvalitatiivseid aspekte, sealhulgas juhtkonna otsustuste võimaliku kallutatuse tunnuseid.²⁴

Auditiprotseduuride olemus

A47. Audiitori võimel hankida auditi tõendusmaterjali on praktilised ja õiguslikud piirangud. Näiteks:

- On olemas võimalus, et juhtkond või teised isikud ei pruugi edastada kas tahtlikult või tahtmatult kogu informatsiooni, mis on relevantne finantsaruannete koostamiseks või mida audiitor on küsinud. Seega ei saa audiitor olla kindel informatsiooni terviklikkuses, isegi siis, kui audiitor on läbi viinud auditiprotseduurid saavutamaks kindlust, et kogu relevantne informatsioon on kogutud.
- Pettus võib hõlmata keerulisi ja hoolikalt koostatud skeeme selle varjamiseks. Seega võivad auditi tõendusmaterjali kogumiseks ettenähtud auditiprotseduurid olla ebaefektiivsed tahtliku väärkajastamise avastamiseks, nagu näiteks kokkumängu puhul dokumentatsiooni võltsimiseks, mis võib panna audiitori uskuma, et auditi

²⁴ ISA 540 „Arvestushinnangute, sh õiglase väärtuse arvestushinnangute ja nendega seoses avalikustatu auditeerimine” ja ISA 700 „Arvamuse kujundamine ja aruandlus finantsaruannete kohta”, lõik 12.

tõendusmaterjal on õige, kui ta seda ei ole. Audiitorit ei ole koolitatud ja temalt ka ei eeldata, et ta oleks dokumentide ehtsuse tõestamise ekspert.

- Audit ei ole väidetava õiguserikkumise ametlik uurimine. Seega ei anta audiitorile spetsiifilisi seaduslikke volitusi, nagu volitus läbiotsimiseks, mis võivad osutada sellise uurimise puhul vajalikuks.

Finantsaruandluse ajastus ning tulu ja kulu vaheline tasakaal

A48. Auditiprotseduuri keerukuse, aja või kulu küsimus iseenesest ei ole audiitori jaoks põhjendatud aluseks jätta tegemata auditiprotseduur, millel puudub alternatiiv või olla rahul vähem kui veenva auditi tõendusmaterjaliga. Auditi läbiviimisele aitab kaasa piisava aja ja ressurside kättesaadavuse asjakohane planeerimine. Sellele vaatamata väheneb aja jooksul informatsiooni relevantsus ja seega ka selle väärtus ning informatsiooni usaldusväärsuse ja selle kulu vahel tuleb leida tasakaal. Seda arvestatakse teatud finantsaruandluse raamistikos (vt näiteks IASB „Finantsaruannete koostamise ja esitamise raamistik”). Seetõttu ootavad finantsaruannete kasutajad, et audiitor kujundab finantsaruannete kohta arvamuse mõistliku ajavahemiku jooksul ja mõistliku tasu eest, arvestades seda, et ei ole võimalik arvesse võtta kogu eksisteerida võivat informatsiooni või üritada põhjalikult lahendada iga probleemi eeldusel, et informatsioon on vigane või sisaldab pettust kuni vastupidise tõestamiseni.

A49. Seega tuleb audiitoril:

- planeerida audit nii, et seda viiakse läbi tulemuslikul viisil;
- suunata auditi jõupingutus valdkondadele, kus eeldatavasti esineb enim olulisi kas pettusest või veast tingitud väärkajastamise riske, ja vastavalt vähem jõupingutusi teistele valdkondadele; ja
- kasutada testimist ja muid andmekogumite uurimise vahendeid väärkajastamiste avastamiseks.

A50. Arvestades lõigus A49 kirjeldatud lähenemisviise, sisaldavad ISAd nõudeid auditi planeerimise ja läbiviimise kohta ja nõuavad audiitorilt muu hulgas järgmist:

- alust olulise väärkajastamise riskide kindlakstegemiseks ja hindamiseks finantsaruande ja väite tasandil, viies läbi riskihindamise protseduure ja seotud tegevusi;²⁵ ja
- testimise ja muude andmekogumite uurimise vahendite kasutamine viisil, mis annab audiitorile põhjendatud aluse andmekogumi kohta järelduste tegemiseks.²⁶

Muud asjaolud, mis mõjutavad auditi olemuslikke piiranguid

²⁵ ISA 315 (muudetud 2019), lõigud 17-22.

²⁶ ISA 315 (muudetud 2019), lõigud 17-22.

A51. Teatud väidete või käsitletavate küsimuste korral on olemuslike piirangute võimalikud mõjud audiitori võimele avastada olulisi väärkajastamisi eriti tähtsad. Sellised väited või käsitletavad küsimused hõlmavad järgmist:

- pettus, iseäranis pettus, mis puudutab kõrgemat juhtkonda või kokkumängu. Vt täiendavat käsitlust ISAs 240;
- seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute olemasolu ja täielikkus. Vt täiendavat käsitlust ISAs 550²⁷;
- seaduste ja regulatsioonidega mittevastavuse esinemine. Vt täiendavat käsitlust ISAs 250²⁸;
- tulevased sündmused või tingimused, mis võivad põhjustada majandusüksuse jätkuvalt tegutsevana jätkamise katkemise. Vt täiendavat käsitlust ISAs 570²⁹.

Relevantsetes ISAdes määratakse kindlaks spetsiifilised auditiprotseduurid, mis aitavad kaasa olemuslike piirangute mõju vähendamisele.

A52. Auditi olemuslike piirangute tõttu on olemas vältimatu risk, et mõningaid olulisi väärkajastamisi finantsaruannetes ei pruugita avastada isegi juhul, kui audit on nõuetekohaselt planeeritud ja kooskõlas ISAdega läbi viidud. Seega, finantsaruannete kas pettusest või veast tingitud olulise väärkajastamise hilisem avastamine iseenesest ei näita kooskõlas ISAdega läbiviidud auditi ebaõnnestumist. Siiski ei ole auditi olemuslikud piirangud audiitori jaoks õigustuseks olla rahul vähemaga kui veenva auditi tõendusmaterjaliga. See, kas audiitor on viinud auditi läbi kooskõlas ISAdega, määratakse kindlaks antud olukorras teostatud auditiprotseduuride, nende tulemusena kogutud auditi tõendusmaterjali piisavuse ja asjakohasuse ning audiitori aruande, mis põhineb kõnealuse tõendusmaterjali hindamisel audiitori üldisi eesmärke arvestades, sobivuse põhjal.

Auditi läbiviimine kooskõlas ISAdega

ISAd olemus (vt lõik 18)

A53. ISAd, võetuna üheskoos, annavad audiitori töö standardid audiitori üldiste eesmärkide täitmisel. ISAd käsitlevad audiitori üldisi kohustusi ning samuti audiitori poolt täiendavalt arvesse võetavaid asjaolusid, mis on relevantsed nende kohustuste rakendamisel spetsiifiliste teemade suhtes.

A54. Teatud ISA ulatust, jõustumiskuupäeva ja mis tahes spetsiifilist rakendatavuse piirangut selgitatakse vastavas ISAs. Kui ISAs ei sätestata vastupidist, on audiitoril lubatud rakendada ISA enne selles määratud jõustumiskuupäeva.

A55. Auditi läbiviimisel võidakse audiitorilt nõuda vastavuses olemist lisaks ISAdele ka seaduste või regulatsioonide nõuetega. ISAd ei eira seadust või regulatsiooni, mis reguleerib finantsaruannete auditit. Juhul, kui selline seadus või regulatsioon erineb

²⁷ ISA 550 „Seotud osapooled”.

²⁸ ISA 250 „Seaduste ja regulatsioonidega arvestamine finantsaruannete auditi puhul”.

²⁹ ISA 570 „Tegevuse jätkuvus”.

SÕLTUMATU AUDIITORI ÜLDISED EESMÄRGID JA AUDITI LÄBIVIIMINE KOOSKÖLAS
RAHVUSVAHELISTE AUDITEERIMISE STANDARDITEGA (EESTI)

ISAdest, ei vasta ainult seaduse või regulatsiooniga kooskõlas läbiviidud audit automaatselt ISADEle.

- A56. Audiitor võib auditit läbi viia kooskõlas nii ISAGA kui ka teatud jurisdiktsiooni või riigi auditeerimise standarditega. Sellistel juhtudel võib audiitor lisaks vastavusele iga auditisuhtes relevantse ISAGA pidada vajalikuks läbi viia auditisuhte lisaprotseduurid vastamaks selle jurisdiktsiooni või riigi relevantsetele standarditele.

Avaliku sektori auditite puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

- A57. ISAd on relevantset avaliku sektori töövõtude suhtes. Siiski võib avaliku sektori audiitori kohustusi mõjutada auditimandaat või kohustused avaliku sektori majandusüksuste suhtes, mis tulenevad seadusest, regulatsioonist või muudest volitustest (nagu näiteks ministri käskkirjadest, valitsuse poliitika nõuetest või seadusandliku kogu määrustest), mis võivad olla laiemal ulatusega kui ISADEga kooskõlas oleva finantsaruannete auditisuhte puhul. Selliseid lisakohustusi ISADEs ei käsitleta. Neid võidakse käsitleda Kõrgeimate Auditiasutuste Rahvusvahelise Organisatsiooni (International Organization of Supreme Audit Institutions) või rahvuslike standardite kehtestajate seisukohtades või riikliku auditiameti poolt väljatöötatud juhendis.

ISADE sisu (vt lõik 19)

- A58. Lisaks eesmärkidele ja nõuetele (nõudeid väljendatakse ISADEs kasutades verbivormi „peab”) sisaldab ISA seonduvaid juhiseid rakendus- ja muude selgitavate materjalide näol. See võib samuti sisaldada sissejuhatavat materjali, mis annab ISA õigeks mõistmiseks relevantse konteksti, ja definitsioonid. Seega on ISA terviktekst relevantne ISAs sätestatud eesmärkide mõistmiseks ja ISA nõuete kohaseks rakendamiseks.

- A59. Vajaduse korral selgitatakse rakendus- ja muus selgitavas materjalis ISA nõudeid ja nende järgimise juhiseid täpsemalt. Konkreetsemalt võib see:

- selgitada täpsemalt, mida nõue tähendab või on mõeldud hõlmama, sealhulgas mõnedes ISADEs, nagu näiteks ISA 315 (muudetud 2019), miks on protseduur nõutav;
- tuua näiteid protseduuride kohta, mis võivad olla teatud olukorras asjakohased. Mõnedes ISADEs, nagu näiteks ISA 315 (muudetud 2019), on näited esitatud kastides.

Ehkki sellised juhised ei kehtesta iseenesest nõuet, on see relevantne ISA nõuete kohaseks rakendamiseks. Rakendus- ja muu selgitav materjal võib samuti esitada taustinformatsiooni ISADEs käsitletavate küsimuste kohta.

- A60. Lisad moodustavad osa rakendus- ja muust selgitavast materjalist. Lisa eesmärki ja ettenähtud kasutust kirjeldatakse sellega seotud ISA tekstis või lisa enda pealkirjas ja sissejuhatuses.

- A61. Sissejuhatav materjal võib vajaduse korral sisaldada selgitusi järgmise kohta:

SÕLTUMATU AUDIITORI ÜLDISED EESMÄRGID JA AUDITI LÄBIVIIMINE KOOSKÖLAS
RAHVUSVAHELISTE AUDITEERIMISE STANDARDITEGA (EESTI)

- ISA eesmärk ja ulatus, kaasa arvatud see, kuidas kõnealune ISA on seotud teiste ISAdega;
 - ISAs käsitletav küsimus;
 - ISAs käsitletava küsimusega seonduvad audiitori ja teiste isikute vastavad kohustused;
 - kontekst, milles ISA on kehtestatud.
- A62. ISA võib sisaldada pealkirja „Definitsioonid” all eraldi osas teatud terminitele antud tähenduste kirjeldust ISAs kasutamiseks. Need on esitatud selleks, et aidata kaasa ISAd e järjepidevale rakendamisele ja tõlgendamisele ning ei ole mõeldud asendada definitsioone, mida võidakse kehtestada kas õiguslikel, regulatiivsetel või muudel eesmärkidel. Nendel terminitel on ühesugune tähendus kõikides ISAdes, välja arvatud siis, kui sellele on eraldi viidatud. Rahvusvaheliste standardite terminisõnastik, mis on välja antud Rahvusvahelise Auditeerimise ja Kindlustunnet Andvate Töövõttude Standardite Komitee poolt „Rahvusvaheliste kvaliteedijuhtimise, auditeerimise, ülevaatus, muude kindlustandvate ja seonduvate teenuste alaste seisukohtade käsiraamatus“, mille on avaldanud IFAC, sisaldab ISAdes defineeritud terminite täielikku nimekirja. See sisaldab samuti ISAdes leiduvate muude terminite kirjeldusi, et aidata kaasa ühtsele ja järjepidevale tõlgendusele ja tõlkele.
- A63. Kui asjakohane, lisatakse väiksemate majandusüksuste ja avaliku sektori majandusüksuste auditite spetsiifilised täiendavalt arvesse võetavad asjaolud ISA rakendus- ja muule selgitavale materjalile. Need täiendavad arvesse võetavad asjaolud aitavad kaasa selliste majandusüksuste auditite puhul ISA nõuete rakendamisele. Siiski ei piira või vähenda need audiitori kohustust ISAd e nõudeid rakendada ja olla nendega vastavuses.

Skaleeritavuse kaalutlused

- A63a. Mõnesse ISAsse (nt ISA 315 (muudetud 2019)) on lisatud skaleeritavuse kaalutlusmillega näitlikustatakse nõuete rakendamist kõigi majandusüksuste suhtes, olenemata sellest, kas nende olemus ja tingimused on vähem keerukad või rohkem keerukad. Vähem keerukad majandusüksused on majandusüksused, mille puhul võivad kehtida lõigu A66 omadused.
- A63b. Mõnes ISAs sisalduvad „väiksemate majandusüksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud“ on välja töötatud, pidades silmas esmajoones börsinimekirja kandmata majandusüksusi. Siiski võivad mõningad arvesse võetavad asjaolud olla kasulikud väiksemate börsinimekirja kantud majandusüksuste auditite puhul.
- A64. Väiksemate majandusüksuste auditite suhtes täiendavalt arvesse võetavate asjaolude määratlemise eesmärgil viitab „väiksem majandusüksus” majandusüksusele, millel on tüüpiliselt alljärgnevad kvalitatiivsed tunnused, nagu näiteks:
- (a) omandi ja juhtkonna koondumine väikese arvu üksikisikute kätte (sageli ainult üks isik – kas füüsiline isik või teine ettevõtte, mis on majandusüksuse omanik, tingimusel, et omanik demonstreerib relevantset kvalitatiivset tunnust); ja

- (b) üks või mitu järgmist:
- (i) lihtsad tehingud;
 - (ii) lihtne arvepidamine;
 - (iii) üksikud tegevusalad ja üksikud tooted nendel tegevusaladel;
 - (iv) lihtsamad-sisekontrollimehhanismid;
 - (v) vähe juhtkonna tasandeid, millel on samas laiaulatuslik vastutus kontrollimehhanismide eest; või
 - (vi) vähe personali, kellest paljudel on mitmeid kohustusi.

Nimetatud kvalitatiivsed tunnused ei ole ammendavad, need ei ole ainuomased väiksematele majandusüksustele ja väiksematel majandusüksustel ei pea tingimata esinema kõik need tunnused.

A65. [liigutatud–nüüd A63b]

A66. ISAdes viidatakse väiksema majandusüksuse omanikule, kes on seotud majandusüksuse igapäevase juhtimisega kui „omanik-juhile”.

Konkreetses ISAdes sätestatud eesmärgid (vt lõik 21)

A67. Iga ISA sisaldab ühte või mitut eesmärki, mis loovad seose nõuete ja audiitori üldiste eesmärkide vahel. Konkreetsete ISAd eesmärgid suunavad audiitorit keskenduma ISA soovitud tulemusele, olles samal ajal piisavalt spetsiifilised, et aidata audiitoril:

- mõista, mida on vaja saavutada, ja kui vajalik, asjakohased viisid selle tegemiseks; ja
- otsustada, kas nende saavutamiseks peab auditi konkreetses tingimustes tegema täiendavat tööd.

Automatiseeritud töövahendite ja tehnikate puhul spetsiifiliselt arvessevõetavad asjaolud

A67a. Mõnedesse ISAdesse (nt ISA 315 (muudetud 2019)) lisatud „automatiseeritud töövahendite ja tehnikate“ puhul spetsiifiliselt arvessevõetavad asjaolud on välja töötatud selleks, et selgitada, kuidas võib audiitor auditi protseduuride teostamisel kohaldada automatiseeritud töövahendite ja tehnikate kasutamisel teatud nõudeid.

A68. Eesmarke tuleb mõista audiitori üldiste eesmärkide kontekstis, mis on esitatud käesoleva ISA lõigus 11. Sarnaselt audiitori üldistele eesmärkidele sõltub võime saavutada konkreetset eesmärki samamoodi auditi olemuslikest piirangutest.

A69. Eesmärkide kasutamisel nõutakse audiitorilt ISAd vaheliste seostega arvestamist. Seda seetõttu, et nagu on näidatud lõigus A53, käsitlevad ISAd mõnel juhul üldisi kohustusi ja muudel juhtudel nende kohustuste rakendamist spetsiifiliste teemadega seonduvalt. Näiteks nõutakse käesolevas ISAs audiitorilt kutsealase skeptitsismiga suhtumise omaksvõtmist; see on vajalik auditi planeerimise ja läbiviimise kõikide aspektide puhul, kuid seda ei korrata iga ISA nõudena. Detailsemal tasandil sisaldavad ISA 315 (muudetud 2019) ja ISA 330 muu hulgas eesmarke ja nõudeid, mis käsitlevad audiitori kohustusi olulise väärkajastamise riskide kindlakstegemisel ja hindamisel ning vastavalt edasiste

auditiprotseduuride kavandamisel ja teostamisel vastusena nendele riskidele; need eesmärgid ja nõuded kehtivad kogu auditi jooksul. ISA, mis käsitleb auditi spetsiifilisi aspekte (näiteks ISA 540) võib laiendada seda, kuidas selliste ISAd eesmärke ja nõudeid nagu ISA 315 (muudetud 2019) ja ISA 330 tuleb rakendada ISA teema suhtes, kuid ei korda neid. Seega arvestab audiitor ISA 540 eesmärgi saavutamisel teiste relevantsete ISAd eesmärke ja nõudeid.

Eesmärkide kasutamine täiendavate auditiprotseduuride vajaduse kindlaksmääramisel (vt lõik 21(a))

A70. ISAd nõuded on välja töötatud võimaldamaks audiitoril saavutada ISAdes määratletud eesmärgid ja seeläbi saavutada audiitori üldised eesmärgid. ISAd nõuete kohane rakendamine audiitori poolt loob seega eeldatavasti piisava aluse audiitori eesmärkide saavutamiseks. Kuna auditi töövõtte asjaolud suurel määral erinevad ja kõiki neid asjaolusid ei ole võimalik ISAdes ette näha, vastutab audiitor siiski ISAd nõuete täitmiseks ja eesmärkide saavutamiseks vajalike auditiprotseduuride kindlaksmääramise eest. Töövõtu puhul võivad esineda spetsiifilised asjaolud, mis nõuavad audiitorilt täiendavate auditiprotseduuride läbiviimist lisaks nendele, mis on ISAd poolt nõutavad ISAdes määratletud eesmärkide täitmiseks.

Eesmärkide kasutamine hindamiseks, kas on kogutud piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal (vt lõik 21 punkt b)

A71. Audiitorilt nõutakse eesmärkide kasutamist hindamiseks, kas audiitori üldiste eesmärkide kontekstis on kogutud piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal. Kui selle tulemusena jõuab audiitor kokkuvõttele, et auditi tõendusmaterjal ei ole piisav ja asjakohane, võib audiitor järgida ühte või mitut alljärgnevat lähenemisviisi lõigu 21 punkti b nõude täitmisel:

- hinnata, kas on kogutud täiendavat relevantset auditi tõendusmaterjali või seda veel kogutakse teiste ISAdega vastavuses olemise tulemusena;
- laiendada teostatud tööd ühe või mitme nõude rakendamisel; või
- teostada teisi protseduure, mida audiitor peab nendes tingimustes vajalikuks.

Kui nendes tingimustes ei ole ükski eespool mainitud punkt eeldatavalt otstarbekas või võimalik, ei ole audiitor võimeline omandama piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali ja ISAdes nõutakse selle mõju kindlakstegemist audiitori aruandele või võimele viia töövõtt lõpule.

Relevantsete nõuetega vastavus

Relevantset nõudeid (vt lõik 22)

A72. Mõnel juhul ei pruugi ISA (ja seega kõik selle nõuded) olla nendes tingimustes relevantne. Näiteks kui majandusüksusel puudub siseauditi funktsioon, ei ole miski ISAs 610³⁰ relevantne.

³⁰ ISA 610 „Siseaudiitorite töö kasutamine”.

A73. Relevantstes ISAs võib esineda tingimuslikke nõudeid. Selline nõue on relevantne siis, kui rakenduvad selles nõudes ettenähtud tingimused ja eksisteerib vastav olukord. Üldiselt on nõude tingimuslikkus kas selgesõnaline või juurdemõeldud, näiteks:

- audiitori arvamuse modifitseerimise nõue ulatuse piiratuse korral kujutab endast selgesõnalist tingimuslikku nõuet³¹.
- Nõue edastada info auditi käigus kindlakstehtud sisekontrolli märkimisväärsete puudujääkide kohta isikutele, kelle ülesandeks on valitsemine,³² mis sõltub selliste kindlakstehtud märkimisväärsete puudujääkide olemasolust; ja nõue koguda piisav asjakohane auditi tõendusmaterjali kontrollimaks segmenti informatsiooni esitamist ja avalikustamist kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga,³³ mis sõltub sellest, kas kohaldatav raamistik nõuab või lubab sellist avalikustamist, kujutavad endast juurdemõeldud tingimuslikke nõudeid.

Mõnel juhul võib nõue olla väljendatud tingimuslikuna rakendatava seaduse või regulatsiooni suhtes. Näiteks võidakse audiitorilt nõuda töövõtust taandumist, *kui taandumine on rakendatava seaduse või regulatsiooni alusel võimalik* või audiitorilt võidakse nõuda millegi tegemist, välja arvatud juhul, *kui see on seaduse või regulatsiooniga keelatud*. Sõltuvalt jurisdiktsioonist võib seadusest tulenev või regulatiivne luba või keeld olla selgesõnaline või juurdemõeldud.

Nõudest kõrvalekaldumine (vt lõik 23)

A74. ISAs 230 kehtestatakse dokumentatsiooni nõuded selliste erandlike asjaolude korral, mil audiitor kaldub kõrvale relevantsest nõudest.³⁴ ISAdes ei nõuta vastavuses olemist nõudega, mis ei ole auditi asjaolude juures relevantne.

Eesmärgi saavutamise ebaõnnestumine (vt lõik 24)

A75. See, kas eesmärk on saavutatud, on audiitori kutsealase otsustuse küsimus. See otsustus võtab arvesse ISAdes nõuetega vastavuses olemiseks sooritatud auditiprotseduuride tulemused ja audiitori hinnangu selle kohta, kas on kogutud piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal, ja selle, kas auditi konkreetsetes tingimustes on vaja teha täiendavat tööd ISAdes sätestatud eesmärkide saavutamiseks. Seega asjaolud, mis võivad põhjustada eesmärkide mittesaavutamist, hõlmavad järgmisi:

- need, mis takistavad audiitoril ISA relevantsete nõuetega vastavuse saavutamist;
- need, mille tulemusena ei ole audiitoril kas praktiline või võimalik teostada täiendavat auditiprotseduuri või koguda täiendavat auditi tõendusmaterjali, nagu on

³¹ ISA 705 „Arvamuse modifikatsioonid sõltumatu audiitori aruandes”, lõik 13.

³² ISA 265 „Infovahetus sisekontrolli puuduste kohta nendega, kelle ülesandeks on valitsemine ja juhtkonnaga”, lõige 9.

³³ ISA 501 „Auditi tõendusmaterjal – teatud kirjade puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud”, lõik 13.

³⁴ ISA 230, lõik 12.

SÕLTUMATU AUDIITORI ÜLDISED EESMÄRGID JA AUDITI LÄBIVIIMINE KOOSKÖLAS
RAHVUSVAHELISTE AUDITEERIMISE STANDARDITEGA (EESTI)

peetud vajalikuks eesmärkide kasutamisel kooskõlas lõiguga 21, näiteks kasutatava auditi tõendusmaterjali piiratuse tõttu.

A76. Auditi dokumentatsioon, mis vastab ISA 230 nõuetele ja teiste relevantsete ISAd spetsiifilistele dokumenteerimise nõuetele, annab tõendusmaterjali audiitori aluse kohta kokkuvõtete tegemisel audiitori üldiste eesmärkide saavutamiseks. Ehkki audiitor ei pea eraldi dokumenteerima (nagu näiteks kontrollnimekirjas), et üksikud eesmärgid on saavutatud, aitab eesmärgi saavutamise ebaõnnestumise dokumenteerimine audiitoril hinnata, kas selline ebaõnnestumine on takistanud audiitorit saavutamast audiitori üldisi eesmärke.