

RAHVUSVAHELINE AUDITEERIMISE STANDARD (EESTI) 700 (MUUDETUD)*

ARVAMUSE KUJUNDAMINE JA ARUANDLUS FINANTSARUANNETE KOHTA

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

SISUKORD

	Lõik
Sissejuhatus	
Käesoleva ISA ulatus	1–4
Kehtima hakkamise kuupäev	5
Eesmärgid	6
Definitsioonid	7–9
Nõuded	
Arvamuse kujundamine finantsaruannete kohta	10–15
Arvamuse vorm	16–19
Audiitori aruanne	20–52
Finantsaruannetega koos esitatud täiendav informatsioon	53–54
Rakendus- ja muu selgitav materjal	
Majandusüksuse arvestuspraktikate kvalitatiivsed aspektid	A1–A3
Finantsaruannetes asjakohaselt avalikustatud arvestuspõhimõtted.....	A4
Finantsaruannetes esitatud informatsioon on asjasepuutuv, usaldusväärne, võrreldav ja arusaadav	A5
Informatsiooni avalikustamine oluliste tehingute ja sündmuste mõju kohta finantsaruannetes edastatud informatsioonile	A6
Hindamine, kas finantsaruanded saavutavad õiglase esitusviisi	A7–A9
Rakendatava finantsaruandluse raamistiku kirjeldus	A10–A15
Arvamuse vorm	A16–A17
Audiitori aruanne	A18–A77
Finantsaruannetega koos esitatud täiendav informatsioon	A78–A84
Lisa. Finantsaruandeid käsitlevate sõltumatu audiitori aruannete näited	

Rahvusvahelist auditeerimise standardit ISA (EE) 700 (muudetud) „Arvamuse kujundamine ja aruandlus finantsaruannete kohta” tuleks lugeda koos standardiga ISA (EE) 200 „Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega”.

* 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 viitamisenä Rahvusvahelise Arvestuseksptide 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 Arvestuseksptide Föderatsioonile või tema organile või muule töövormile tehtud viidet, olenemata selle vormist, käsitatakse edaspidi viitamisenä 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 kujundada arvamus finantsaruannete kohta. Samuti käsitletakse selles finantsaruannete auditi tulemusel välja antud audiitori aruande vormi ja sisu.
2. ISAs 701¹ käsitletakse audiitori kohustust esitada peamiste auditi asjaolude kohta informatsiooni audiitori aruandes. ISAs 705² (muudetud) ja ISAs 706³ (muudetud) käsitletakse seda, kuidas mõjutab audiitori aruande vormi ja sisu see, kui audiitor avaldab modifitseeritud arvamuse või kaasab audiitori aruandesse asjaolu rõhutava lõigu või muu asjaolu lõigu. Muud ISAd sisaldavad samuti aruandlusnõudeid, mida rakendatakse audiitori aruande väljaandmisel.
3. Käesolevat ISA rakendatakse üldotstarbeliste finantsaruannete tervikkomplekti auditeerimisel ja see on koostatud nimetatud kontekstis. ISAs 800⁴ käsitletakse spetsiaalselt arvessevõetavaid asjaolusid siis, kui finantsaruanded on koostatud kooskõlas eriotstarbelise raamistikuga. ISAs 805⁵ käsitletakse spetsiaalselt arvessevõetavaid asjaolusid, mis on relevantes üksiku finantsaruande või finantsaruande spetsiifilise elemendi, konto või näitaja auditi seisukohast. Seda ISA rakendatakse ka auditite suhtes, mille puhul rakendatakse standardit ISA 800 või standardit ISA 805.
4. Käesoleva ISA nõuete eesmärk on käsitleda asjakohast tasakaalu kahe vajaduse vahel: vajadus tagada audiitoripoolses aruandluses üldilmne vastavus ja võrreldavus ning vajadus suurendada audiitori aruande väärtust, muutes audiitori aruandes esitatud informatsiooni kasutajate jaoks rohkem asjaspepuutuvaks. See ISA edendab vastavust audiitori aruandes, kuid tunnistab paindlikkuse vajadust, et võtta arvesse üksikute jurisdiktsioonide konkreetseid tingimusi. Järjepidevus audiitori aruandes siis, kui audit on läbi viidud kooskõlas ISAdega, aitab kaasa usutavusele ülemaailmsel turul, tehes hõlpsamini tuvastatavaks need auditid, mis on läbi viidud kooskõlas ülemaailmselt tunnustatud standarditega. Samuti aitab see edendada kasutaja arusaamist ja tuvastada tavapärasest erinevad tingimused, kui need ilmnevad.

Kehtima hakkamise kuupäev

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

¹ ISA 701 „Peamiste auditi asjaolude kohta informatsiooni esitamine sõltumatu audiitori aruandes”.

² ISA 705 (muudetud) „Arvamuse modifikatsioonid sõltumatu audiitori aruandes”.

³ ISA 706 (muudetud) „Asjaolu rõhutavad lõigud ja muu asjaolu lõigud sõltumatu audiitori aruandes”.

⁴ ISA 800 „Spetsiaalselt arvessevõetavad asjaolud – eriotstarbeliste raamistikega kooskõlas koostatud finantsaruannete auditid”.

⁵ ISA 805 „Spetsiaalselt arvessevõetavad asjaolud – üksikute finantsaruannete ja finantsaruande spetsiifiliste elementide, kontode või kirjete auditid”.

Eesmärgid

6. Audiitori eesmärkideks on:

- (a) kujundada omandatud auditi tõendusmaterjali põhjal tehtud järelduste hindamise alusel arvamus finantsaruannete kohta ja
- (b) avaldada see arvamus selgelt kirjaliku aruande kaudu.

Definitsioonid

7. ISAdes kasutamise otstarbel on järgmistel terminitel järgmine tähendus:

- (a) üldotstarbelised finantsaruanded – finantsaruanded, mis on koostatud kooskõlas üldotstarbelise raamistikuga;
- (b) üldotstarbeline raamistik – finantsaruandluse raamistik, mis on kavandatud vastama laia kasutajateringi ühistele finantsinformatsioonivajadustele. Finantsaruandluse raamistik võib olla õiglase esitusviisi raamistik või vastavuse raamistik.

Finantsaruandluse raamistikule viitamiseks kasutatakse terminit „õiglase esitusviisi raamistik”, millega nõutakse vastavust raamistiku nõuetele ja mis:

- tunnustab sõnaselgelt või juurdemõelduna, et finantsaruannete õiglase esitusviisi saavutamiseks võib juhtkonnal osutada vajalikuks lisaks raamistikus spetsiifiliselt nõutava informatsiooni avalikustamisele avalikustada ka muud informatsiooni või
- 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.

Finantsaruandluse raamistikule viitamiseks kasutatakse terminit „vastavuse raamistik”, millega nõutakse raamistiku nõuetelevastavust, kuid mis ei sisalda eespool punktide i või ii tunnustamist.⁶

- (c) modifitseerimata arvamus – arvamus, mille audiitor on avaldanud siis, kui audiitor järeldab, et finantsaruanded on koostatud kõigis olulistes osades kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga.⁷

8. Viide „finantsaruannetele” käesolevas ISAs tähendab „üldotstarbeliste finantsaruannete tervikkomplekti”.⁸ Rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuetega määratakse kindlaks finantsaruannete esitusviis, struktuur ja sisu ning see, mis moodustab finantsaruannete tervikkomplekti.

9. Viide „rahvusvaheliste finantsaruandluse standardite” (International Financial Reporting Standards) käesolevas ISAs tähendab rahvusvahelisi finantsaruandluse standardeid, mille on välja andnud Rahvusvaheline Arvestusstandardite Komitee (International Accounting Standards Board, IASB), ja viide „rahvusvaheliste avaliku sektori arvestusstandardite” (International Public Sector Accounting Standards) tähendab rahvusvahelisi avaliku sektori arvestusstandardeid, mille on välja andnud Rahvusvaheline Avaliku Sektori Arvestusstandardite Komitee (International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB).

Nõuded

Arvamuse kujundamine finantsaruannete kohta

10. Audiitor peab kujundama arvamuse selle kohta, kas finantsaruanded on koostatud kõigis olulistes osades kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga.^{9,10}

⁶ ISA 200 „Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega”, lõik 13 punkt a.

⁷ Lõikudes 25–26 käsitletakse selle arvamuse avaldamisel kasutatavaid väljendeid vastavalt õiglase esitusviisi raamistiku puhul ja vastavuse raamistiku puhul.

⁸ ISA 200 „Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega” lõigu 13 punktis f sätestatakse finantsaruannete sisu.

⁹ ISA 200, lõik 11.

11. Selle arvamuse kujundamiseks peab audiitor tegema kokkuvõtte selle kohta, kas audiitor on omandanud põhjendatud kindluse selles, et finantsaruanded tervikuna ei sisalda pettusest või veast tulenevat olulist väärkajastamist. Sellise kokkuvõtte tegemisel peab arvesse võtma:
- (a) vastavalt ISAle 330, audiitori kokkuvõtet selle kohta, kas on omandatud piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal;¹¹
 - (b) vastavalt ISAle 450, audiitori kokkuvõtet selle kohta, kas parandamata väärkajastamised üksikult või kogumina on olulised¹² ja
 - (c) lõikudes 12–15 nõutud hindamisi.
12. Audiitor peab hindama, kas finantsaruanded on koostatud kõigis olulistes osades kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuetega. See hindamine peab hõlmama majandusüksuse arvestuspraktikate kvalitatiivseid aspekte, sealhulgas juhtkonnapoolsete otsustuste võimaliku erapoolikuse indikaatoreid. (Vt lõigud A1–A3)
13. Rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõudeid silmas pidades peab audiitor konkreetselt hindama, kas:
- (a) finantsaruannetes avalikustatakse asjakohaselt informatsioon valitud ja rakendatud märkimisväärsete arvestuspoliitikate kohta. Seda hindamist tehes peab audiitor kaaluma arvestuspoliitikate asjasepuutuvust majandusüksuse jaoks ning seda, kas finantsaruanded on koostatud arusaadavalt; (vt lõik A4)
 - (b) valitud ja rakendatud arvestuspoliitikad on järjepidevad rakendatava finantsaruandluse raamistikuga ja on asjakohased;
 - (c) juhtkonna tehtud arvestushinnangud on põhjendatud;
 - (d) finantsaruannetes esitatud informatsioon on asjasepuutuv, usaldusväärne, võrreldav ja arusaadav. Seda hindamist tehes peab audiitor kaaluma, kas:
 - lisatud on informatsioon, mis oleks tulnud lisada, ja kas selline informatsioon on asjakohaselt klassifitseeritud, koondatud või liigendatud ja kirjeldatud;
 - finantsaruannete üldist esitusviisi on kahjustatud, lisades informatsiooni, mis ei ole asjasepuutuv või takistab tõelist arusaamist avalikustatud asjaoludest; (vt lõik A5)
 - (e) finantsaruannetes avalikustatakse adekvaatne informatsioon, mis võimaldab ettenähtud kasutajatel aru saada oluliste tehingute ja sündmuste mõjust finantsaruannetes edastatud informatsioonile ja (vt lõik A6)
 - (f) finantsaruannetes kasutatud terminoloogia, sealhulgas iga finantsaruande pealkiri, on asjakohane.
14. Kui finantsaruanded on koostatud kooskõlas õiglase esitusviisi raamistikuga, peab lõikudes 12–13 nõutud hindamine hõlmama ka seda, kas finantsaruannetega on saavutatud õiglane esitusviis. Audiitori hinnang sellele, kas finantsaruannetega on saavutatud õiglane esitusviis, peab hõlmama järgmise arvessevõtmist: (Ref: Para A7–A9)
- (a) finantsaruannete üldine esitusviis, struktuur ja sisu ning
 - (b) kas finantsaruanded, esitavad aluseks olevaid tehinguid ja sündmusi viisil, millega saavutatakse õiglane esitusviis.
15. Audiitor peab hindama, kas finantsaruanded viitavad adekvaatselt rakendatavale finantsaruandluse raamistikule või kirjeldavad seda adekvaatselt. (Vt lõigud A10–A15)

¹⁰ Lõikudes 25–26 käsitletakse selle arvamuse avaldamisel kasutatavaid väljendeid vastavalt õiglase esitusviisi raamistiku puhul ja vastavuse raamistiku puhul.

¹¹ ISA 330 „Audiitori vastused hinnatud riskidele”, lõik 26.

¹² ISA 450 „Auditi käigus tuvastatud väärkajastamiste hindamine”, lõik 11.

Arvamuse vorm

16. Audiitor peab avaldama modifitseerimata arvamuse siis, kui audiitor järeldab, et finantsaruanded on koostatud kõigis olulistes osades kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga.
17. Juhul, kui audiitor:
- (a) järeldab hangitud auditi tõendusmaterjali põhjal, et finantsaruanded tervikuna ei ole olulise väärkajastamiseta või
 - (b) ei ole võimeline hankima piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali järeldamiseks, et finantsaruanded tervikuna on olulise väärkajastamiseta,
- peab audiitor modifitseerima audiitori aruandes arvamust vastavalt ISAle 705 (muudetud).
18. Juhul, kui õiglase esitusviisi raamistiku nõuetega kooskõlas koostatud finantsaruannetega ei saavutata õiglast esitusviisi, peab audiitor arutama seda asjaolu juhtkonnaga ja olenevalt rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuetest ja sellest, kuidas asjaolu lahendatakse, peab kindlaks määrama, kas on vaja modifitseerida arvamust audiitori aruandes vastavalt ISAle 705 (muudetud). (Vt lõik A16)
19. Kui finantsaruanded koostatakse kooskõlas vastavuse raamistikuga, ei nõuta audiitorilt selle hindamist, kas finantsaruannetega on saavutatud õiglane esitusviis. Siiski juhul, kui äärmiselt erandlikel juhtudel audiitor järeldab, et sellised finantsaruanded on eksitavad, peab audiitor arutama seda asjaolu juhtkonnaga ja olenevalt sellest, kuidas see lahendatakse, peab kindlaks määrama, kas ja kuidas edastada see audiitori aruandes. (Vt lõik A17)

Audiitori aruanne

20. Audiitori aruanne peab olema kirjalik. (Vt lõigud A18–A19)

Audiitori aruanne kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega läbi viidud auditite kohta

Pealkiri

21. Audiitori aruandel peab olema pealkiri, mis osutab selgelt, et see on sõltumatu audiitori aruanne. (Vt lõik A20)

Adressaat

22. Audiitori aruanne peab olema adresseeritud vastavalt sellele, kuidas on asjakohane, tuginedes töövõtu tingimustele. (Vt lõik A21)

Audiitori arvamus

23. Audiitori aruande esimene osa peab sisaldama audiitori arvamust ja selle pealkiri peab olema „Arvamus”.
24. Audiitori aruande arvamuse osas peab ka:
- (a) identifitseerima majandusüksuse, mille finantsaruandeid on auditeeritud;
 - (b) avaldama, et finantsaruanded on auditeeritud;
 - (c) nimetama iga finantsaruannetes sisalduva aruande pealkirja;
 - (d) viitama lisadele, sealhulgas märkimisväärsete arvestuspoliitikate kokkuvõttele, ja
 - (e) täpsustama iga finantsaruannete osaks oleva finantsaruande kuupäeva või hõlmatud ajavahemiku. (Vt lõigud A22–A23)
25. Modifitseerimata arvamuse avaldamisel õiglase esitusviisi raamistikuga kooskõlas koostatud finantsaruannete kohta peab audiitori arvamuses kasutama, välja arvatud juhul, kui seaduse või regulatsiooni kohaselt nõutakse teisiti, ühte järgmistest väljenditest, mida peetakse võrdväärseiks:
- (a) meie arvates kajastavad kaasnevad finantsaruanded kõigis olulistes osades õiglaselt [...] kooskõlas [rakendatava finantsaruandluse raamistikuga] või
 - (b) meie arvates annavad kaasnevad finantsaruanded õige ja õiglase ülevaate [...] kooskõlas [rakendatava finantsaruandluse raamistikuga]. (Vt lõigud A24–A31)

26. Modifitseerimata arvamuse avaldamisel vastavuse raamistikuga kooskõlas koostatud finantsaruannete kohta peab audiitori aramus olema, et kaasnevad finantsaruanded on koostatud kõigis olulistes osades kooskõlas (rakendatava finantsaruandluse raamistikuga). (Vt lõigud A26–A31)
27. Juhul, kui viide rakendatavale finantsaruandluse raamistikule audiitori arvamuses ei ole viide Rahvusvahelise Arvestusstandardite Komitee poolt välja antud rahvusvahelistele finantsaruandluse standarditele ega Rahvusvahelise Avaliku Sektori Arvestusstandardite Komitee poolt välja antud rahvusvahelistele avaliku sektori arvestusstandarditele, peab audiitori arvamuses nimetama jurisdiktsiooni, millest raamistik pärineb.

Arvamuse alus

28. Audiitori aruanne peab vahetult pärast arvamuse osa sisaldama osa pealkirjaga „Arvamuse alus”, milles: (vt lõik A32)
- (a) märgitakse, et audit tehti kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega; (vt lõik A33)
 - (b) viidatakse audiitori aruande osale, milles kirjeldatakse audiitori kohustusi vastavalt ISAdele;
 - (c) esitatakse avaldus, et audiitor on majandusüksusest sõltumatu kooskõlas auditi puhul asjassepuutuvate eetikanõuetega ning on täitnud audiitori muud eetikaalased kohustused vastavalt nendele nõuetele. Selles avalduses tuleb täpsustada asjassepuutuvate eetikanõuete päritolujurisdiktsioon või viidata rahvusvahelise arvestusekspertide eetikakoodeksite nõukogu *kutseliste arvestusekspertide eetikakoodeksile* (IESBA koodeks), ja (vt lõigud A34–A39)
 - (d) märgitakse, kas audiitori arvates on audiitori hangitud auditi tõendusmaterjal piisav ja asjakohane aluse andmiseks audiitori arvamusele.

Tegevuse jätkuvus

29. Audiitor peab andma aru vastavalt ISA-le 570 (muudetud), kui see on rakendatav.¹³

Peamised auditi asjaolud

30. Börsinimekirja kantud majandusüksuste üldotstarbeliste finantsaruannete tervikkomplektide auditeerimisel peab audiitor esitama peamiste auditi asjaolude kohta info audiitori aruandes vastavalt ISA-le 701.
31. Kui audiitor on muidu seaduse või regulatsiooni kohaselt kohustatud esitama või otsustab esitada info peamiste auditi asjaolude kohta audiitori aruandes, peab audiitor tegema seda vastavalt ISA-le 701. (Vt lõigud A40–A42)

Muu informatsioon

32. Audiitor peab andma aru vastavalt ISA-le 720 (muudetud), kui see on rakendatav.

Finantsaruannetega seotud kohustused

33. Audiitori aruanne peab sisaldama osa pealkirjaga „Juhtkonna kohustused seoses finantsaruannetega”. Audiitori aruandes tuleb kasutada asjaomase jurisdiktsiooni õigusraamistikus asjakohast terminit ja selles ei ole vaja viidata konkreetselt „juhtkonnale”. Mõnes jurisdiktsioonis võib olla asjakohane viidata nendele, kelle ülesandeks on valitsemine. (Vt lõik A44)
34. Selles audiitori aruande osas kirjeldatakse juhtkonna kohustust: (vt lõigud A45–A48)
- (a) koostada finantsaruanded kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga ja tagada selline sisekontroll, nagu juhtkond peab vajalikuks, et võimaldada kas pettusest või veast tulenevate oluliste väärkajastamisteta finantsaruannete koostamist, ja

¹³ ISA 570 (muudetud) „Tegevuse jätkuvus”, lõigud 21–23.

- (b) hinnata, kas majandusüksus on suuteline jätkama jätkuvalt tegutsevana¹⁴ ja kas tegevuse jätkuvuse arvestuse alusprintsipi kasutamine on asjakohane, ning avaldada infot tegevuse jätkuvusega seotud asjaolude kohta, kui see on rakendatav. Juhtkonna hindamiskohustuse selgituses tuleb kirjeldada, millal on tegevuse jätkuvuse arvestuse alusprintsipi kasutamine asjakohane. (Vt lõik A48)
35. Selles audiitori aruande osas tuleb ka kindlaks määrata finantsaruandlusprotsessi järelevalve eest vastutavad isikud, kui sellise järelevalvekohustusega isikud erinevad nendest, kes täidavad eespool lõigus 34 kirjeldatud kohustusi. Sellisel juhul tuleb selle osa pealkirjas viidata ka „nendele, kelle ülesandeks on valitsemine” või kasutada konkreetse jurisdiktsiooni õigusraamistikus asjakohast muud terminit. (Vt lõik A49)
36. Kui finantsaruanded on koostatud kooskõlas õiglase esitusviisi raamistikuga, peab audiitori aruande selgituses juhtkonna kohustuste kohta seoses finantsaruannetega viitama „nende finantsaruannete koostamisele ja õiglasele esitamisele” või „finantsaruannete koostamisele, mis annavad õige ja õiglase ülevaate”, nagu on nendes tingimustes asjakohane.

Audiitori kohustused seoses finantsaruannete auditiga

37. Audiitori aruanne peab sisaldama osa pealkirjaga „Audiitori kohustused seoses finantsaruannete auditiga”.
38. Audiitori aruande selles osas tuleb: (vt lõik A50)
- (a) märkida, et audiitori eesmärk on:
 - (i) saada põhjendatud kindlus selle kohta, kas finantsaruanded tervikuna on kas pettusest või veast tulenevate oluliste väärkajastamisteta, ja
 - (ii) anda välja audiitori aruanne, mis sisaldab audiitori arvamust; (vt lõik A51)
 - (b) märkida, et põhjendatud kindlus on kõrgetasemeline kindlus, kuid see ei taga, et olulise väärkajastamise eksisteerimisel see alati avastatakse kooskõlas ISAdega läbiviidud auditi käigus, ja
 - (c) märkima, et väärkajastamised võivad tuleneda pettusest või veast, ning:
 - (i) täpsustama, et neid peetakse oluliseks siis, kui võib põhjendatult eeldada, et need võivad üksikult või koos mõjutada majanduslikke otsuseid, mida kasutajad teevad nende finantsaruannete alusel, või¹⁵
 - (ii) esitama olulisuse määratluse või kirjelduse kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga. (Vt lõik A52)
39. Audiitori aruande osas „Audiitori kohustused seoses finantsaruannete auditiga” tuleb ka: (vt lõik A50)
- (a) märkida, et audiitor kasutab auditi osana vastavalt ISAdele kutsealast otsustust ja säilitab kutsealase skeptitsismi kogu auditi käigus, ja
 - (b) kirjeldada auditit, märkides, et audiitori kohustus on:
 - (i) kindlaks teha finantsaruannete kas pettusest või veast tuleneva olulise väärkajastamise riskid ja hinnata neid riske, kavandada ja teostada auditiprotseduure vastuseks nendele riskidele ning hankida piisav ja asjakohane auditi tõendusmaterjal aluse andmiseks audiitori arvamusele. Pettusest tuleneva olulise väärkajastamise mitteavastamise risk on suurem kui veast tuleneva väärkajastamise puhul, sest pettus võib tähendada kokkumängu, võltsimist, tahtlikku tegevusetust, vääresitiste tegemist või sisekontrolli eiramist;
 - (ii) saada sisekontrollist arusaamine, mis on auditi puhul asjassepuutuv, et kavandada nendes tingimustes asjakohaseid auditiprotseduure, kuid mitte arvamuse avaldamiseks majandusüksuse sisekontrolli tulemuslikkuse kohta. Tingimustes, kus

¹⁴ ISA 570 (muudetud), lõik 2.

¹⁵ ISA 320 „Olulisus auditi planeerimisel ja läbiviimisel”, lõik 2.

audiitoril on ka kohustus avaldada seoses finantsaruannete auditiga arvamust sisekontrolli tulemuslikkuse kohta, peab audiitor välja jätma väljendi, et audiitoripoolse sisekontrolli läbivaatamise eesmärk ei ole avaldada arvamust majandusüksuse sisekontrolli tulemuslikkuse kohta;

- (iii) hinnata kasutatud arvestuspoliitikate asjakohasust ning juhtkonna tehtud arvestushinnangute ja nendega seoses avalikustatud info põhjendatust;
 - (iv) teha järeldus juhtkonna poolt tegevuse jätkuvuse arvestuse alusprintsipi kasutamise asjakohasuse kohta ja saadud auditi tõendusmaterjali põhjal selle kohta, kas esineb olulist ebakindlust sündmuste või tingimuste suhtes, mis võivad tekitada märkimisväärset kahtlust majandusüksuse suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana. Kui audiitor teeb järelduse, et eksisteerib oluline ebakindlus, on audiitor kohustatud juhtima audiitori aruandes tähelepanu sellega seoses avalikustatud infole finantsaruannetes või kui avalikustatud info on ebapiisav, siis modifitseerima arvamust. Audiitori järeldused põhinevad audiitori aruande kuupäevani saadud auditi tõendusmaterjalil. Tulevased sündmused või tingimused võivad siiski kahjustada majandusüksuse suutlikkust jätkata jätkuvalt tegutsevana;
 - (v) kui finantsaruanded on koostatud kooskõlas õiglase esitusviisi raamistikuga, hindama finantsaruannete üldist esitusviisi, struktuuri ja sisu, sealhulgas avalikustatud informatsiooni, ning seda, kas finantsaruanded esitavad aluseks olevaid tehinguid ja sündmusi viisil, millega saavutatakse õiglane esitusviis;
- (c) ISA 600¹⁶ rakendamise korral kirjeldama täiendavalt audiitori kohustusi seoses grupiauditi töövõtuga, märkides, et:
- (i) audiitori kohustus on hankida grupi majandusüksuste või äritegevuste finantsteabe kohta piisav asjakohane tõendusmaterjal, et avaldada aramus grupi finantsaruannete kohta;
 - (ii) audiitor on vastutav grupiauditi juhtimise, järelevalve ja läbiviimise eest ning
 - (iii) audiitor on ainuvastutav audiitori arvamuse eest.

40. Audiitori aruande osas „Audiitori kohustused seoses finantsaruannete auditiga” tuleb ka: (vt lõik A50)

- (a) märkida, et audiitor vahetab nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, infot muu hulgas auditi planeeritud ulatuse ja ajastuse ning märkimisväärsete auditi tähelepanekute kohta, sealhulgas mis tahes märkimisväärsete puuduste kohta sisekontrollis, mille audiitor teeb auditi käigus kindlaks;
- (b) börsinimekirja kantud majandusüksuste finantsaruannete auditite korral märkida, et audiitor esitab nendele, kelle ülesandeks on valitsemine, avalduse, milles kinnitatakse, et audiitor on järginud sõltumatust puudutavaid eetikanõudeid, ning edastab neile info kõikide suhete ja muude asjaolude kohta, mille puhul võib põhjendatult arvata, et need kahjustavad audiitori sõltumatust, ja seotud kaitsemehhanismide kohta, kui see on rakendatav, ja
- (c) börsinimekirja kantud majandusüksuste ja teiste selliste majandusüksuste finantsaruannete auditite korral, mille puhul esitatakse infot peamiste auditi asjaolude kohta vastavalt ISA-le 701, märkida, et audiitor määrab asjaolude seast, mille kohta vahetati infot nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, kindlaks asjaolud, mis olid käesoleva perioodi finantsaruannete auditis kõige märkimisväärsemad ja on seega peamised auditi asjaolud. Audiitor kirjeldab neid asjaolusid audiitori aruandes, välja arvatud juhul, kui seaduse või regulatsiooni kohaselt on keelatud avalikustada asjaolu kohta infot või kui äärmisel erandlikel juhtudel audiitor otsustab, et asjaolu kohta ei tohiks audiitori aruandes infot esitada, sest põhjendatult võib eeldada, et selle kahjulikud tagajärjed kaaluvad üles sellise info esitamise kasu avalikes huvides. (Vt lõik A53)

Finantsaruannete auditiga seonduvate audiitori kohustuste kirjelduse asukoht

¹⁶ ISA 600 „Spetsiaalselt arvesse võetavad asjaolud – grupi finantsaruannete auditid (sh komponendi audiitorite töö)”.

41. Finantsaruannete auditiga seonduvate audiitori kohustuste kirjeldus, mis on lõikude 39–40 kohaselt nõutav, tuleb esitada: (vt lõik A54)
- (a) audiitori aruande põhitekstis;
 - (b) audiitori aruande lisas, kuid sellisel juhul tuleb audiitori aruandes viidata selle asukohale lisas, või (vt lõigud A54–A55)
 - (c) audiitori aruandes sisalduva viitega sellise kirjelduse asukohale asjakohase ametiasutuse veebisaidil, kui seaduse, regulatsiooni või riiklike auditeerimise standardite kohaselt on audiitoril sõnaselgelt lubatud seda teha. (Vt lõigud A54, A56–A57)
42. Kui audiitor viitab audiitori kohustuste kirjeldusele asjakohase ametiasutuse veebisaidil, peab audiitor kindlaks tegema, et selline kirjeldus käsitleb käesoleva ISA lõikudes 39–40 sätestatud nõudeid ega ole nendega vastuolus. (Vt lõik A56)

Muud aruandluskohustused

43. Juhul kui audiitor käsitleb finantsaruandeid puudutavas audiitori aruandes muid aruandluskohustusi, mis lisanduvad ISAdes sätestatud audiitori kohustustele, tuleb neid muid aruandluskohustusi käsitleda audiitori aruande eraldi osas, mis kannab pealkirja „Aruanne muude seadusest ja regulatsioonist tulenevate nõuete kohta” või muud selle osa sisu puhul asjakohast pealkirja, välja arvatud juhul, kui nendes muudes aruandluskohustustes käsitletakse samu teemasid, mis on esitatud ISAdega nõutud aruandluskohustuste all, mispuhul võib muud aruandluskohustused esitada ISAdega nõutud seotud aruandluselementidega samas osas. (Vt lõigud A58–A60)
44. Kui muud aruandluskohustused esitatakse ISAdega nõutud seotud aruandluselementidega samas osas, tuleb audiitori aruandes selgelt eristada muid aruandluskohustusi ISAdega nõutud aruandluskohustustest. (Vt lõik A60)
45. Juhul kui audiitori aruanne sisaldab eraldi osa, milles käsitletakse muid aruandluskohustusi, tuleb käesoleva ISA lõikudes 21–40 sätestatud nõuded esitada osas pealkirjaga „Finantsaruannete auditi aruanne”. „Aruanne muude seadusest ja regulatsioonist tulenevate nõuete kohta” tuleb esitada pärast osa „Finantsaruannete auditi aruanne”. (Vt lõik A60)

Töövõtupartneri nimi

46. Töövõtupartneri nimi tuleb lisada börsinimekirja kantud majandusüksuste finantsaruandeid käsitlevatesse audiitori aruannetesse, välja arvatud harvadel juhtudel, kui võib põhjendatult eeldada, et sellise info avalikustamine põhjustab märkimisväärse isikliku julgeolekuohu. Harvadel juhtudel, kui audiitor kavatses mitte lisada audiitori aruandesse töövõtupartneri nime, peab audiitor arutama seda kavatsust nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, et informeerida audiitori hinnangut märkimisväärse isikliku julgeolekuohu tõenäosusest ja tõsidusest. (Vt lõigud A61–A63)

Audiitori allkiri

47. Audiitori aruanne peab olema allkirjastatud. (Vt lõigud A64–A65)

Audiitori aadress

48. Audiitori aruandes tuleb nimetada asukoht jurisdiktsioonis, kus audiitor praktiseerib.

Audiitori aruande kuupäev

49. Audiitori aruanne peab olema koostatud kuupäevaga, mis ei ole varasem kui kuupäev, millal audiitor on hankinud piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali, millele rajada arvamus finantsaruannete kohta, sealhulgas tõendusmaterjali selle kohta, et (vt lõigud A66–A69):
- (a) kõik aruanded ja avalikustatud info, millest finantsaruanded koosnevad, on koostatud;
 - (b) isikud, kellel on tunnustatud volitused, on kinnitanud, et nad on võtnud vastutuse nende finantsaruannete eest.

Seaduse või regulatsiooniga sätestatud audiitori aruanne

50. Juhul, kui audiitorilt nõutakse spetsiifilise jurisdiktsiooni seaduse või regulatsiooniga audiitori aruande erivormingu või -sõnastuse kasutamist, tohib audiitori aruandes viidata rahvusvahelistele auditeerimise standarditele ainult juhul, kui audiitori aruanne sisaldab vähemalt iga järgmist elementi (Vt lõik A70 – A71):

- (a) pealkiri;
- (b) adressaat vastavalt töövõtu tingimustes nõutule;
- (c) arvamust väljendav lõik, mis sisaldab arvamuse avaldamist finantsaruannete kohta ja viidet rakendatavale finantsaruandluse raamistikule, mida finantsaruannete koostamisel kasutati (sealhulgas finantsaruandluse raamistiku, milleks ei ole rahvusvahelised finantsaruandluse standardid või rahvusvahelised avaliku sektori arvestusstandardid, päritolu jurisdiktsiooni identifitseerimist, vt lõik 27);
- (d) nende majandusüksuse finantsaruannete täpsustamine, mida on auditeeritud;
- (e) avaldus, et audiitor on majandusüksusest sõltumatu kooskõlas auditi puhul asjassepuutuvate eetikanõuetega ning on täitnud audiitori muud eetikaalased kohustused vastavalt nendele nõuetele. Avalduses tuleb täpsustada asjassepuutuvate eetikanõuete päritolujurisdiktsioon või viidata IESBA koodeksile;
- (f) osa, mis käsitleb ISA 570 (muudetud) lõigus 22 sätestatud aruandlusnõudeid ega ole nende nõuetega vastuolus, kui see on rakendatav;
- (g) märkus(t)ega (või vastupidise) arvamuse aluse osa, mis käsitleb ISA 570 (muudetud) lõigus 23 sätestatud aruandlusnõudeid ega ole nende nõuetega vastuolus, kui see on rakendatav;
- (h) osa, mis sisaldab ISA 701 kohaselt nõutavat informatsiooni või seaduse või regulatsiooniga ette nähtud täiendavat informatsiooni auditi kohta ning käsitleb kõnealuses ISAs sätestatud aruandlusnõudeid ega ole nende nõuetega vastuolus, kui see on rakendatav;¹⁷ (vt lõigud A72–A75)
- (i) osa, mis käsitleb ISA 720 (muudetud) lõigus 24 sätestatud aruandlusnõudeid, kui see on rakendatav;
- (j) finantsaruannete koostamisega seonduvate juhtkonna kohustuste kirjeldust ja finantsaruandlusprotsessi järelevalve eest vastutavate isikute andmeid sisaldav osa, mis käsitleb lõikudes 33–36 sätestatud nõudeid ega ole nende nõuetega vastuolus;
- (k) rahvusvahelistele auditeerimise standarditele ja seadusele või regulatsioonile viitav ning finantsaruannete auditiga seonduvate audiitori kohustuste kirjeldust sisaldav osa, mis käsitleb lõikudes 37–40 sätestatud nõudeid ega ole nende nõuetega vastuolus; (vt lõigud A50–A53)
- (l) börsinimekirja kantud majandusüksuste üldotstarbeliste finantsaruannete tervikkomplektide auditeerimisel töövõtupartneri nimi, välja arvatud harvadel juhtudel, kui võib põhjendatult eeldada, et sellise info avalikustamine põhjustab märkimisväärse isikliku julgeolekuohu;
- (m) audiitori allkiri;
- (n) audiitori aadress.
- (o) audiitori aruande kuupäev.

Audiitori aruanne auditite puhul, mis on läbi viidud kooskõlas nii spetsiifilise jurisdiktsiooni auditeerimise standarditega kui ka rahvusvaheliste auditeerimise standarditega

51. Audiitorilt võidakse nõuda auditi läbiviimist kooskõlas spetsiifilise jurisdiktsiooni auditeerimise standarditega („riiklikud auditeerimise standardid”) ning võib ta täiendavalt olla vastavuses ISAdega. Juhul, kui see on nii, võib audiitori aruandes lisaks riiklikele auditeerimise standarditele viidata

¹⁷ ISA 701, lõigud 11–16.

rahvusvahelistele auditeerimise standarditele, aga audiitor tohib nii teha ainult juhul, kui (vt lõigud A76–A77):

- (a) ei eksisteeri vastuolu riiklike auditeerimise standardite nõuete ja nende nõuete vahel, mis on ISAdes, mis paneks audiitori (i) kujundama teistsugust arvamust või (ii) mitte kaasama asjaolu rõhutavat lõiku või muu asjaolu lõiku, mis konkreetsetes tingimustes on nõutav ISAdega ja
- (b) audiitori aruanne sisaldab vähemalt iga lõigu 50 punktides (a) - (o) esitatud elementi siis, kui audiitor kasutab riiklike auditeerimise standarditega täpselt määratletud vormingut või sõnastust. Viidet seadusele või regulatsioonile lõigu 50 punktis k peab lugema kui viidet riiklikele auditeerimise standarditele. Seega tuleb audiitori aruandes sellised riiklikud auditeerimise standardid nimetada.

52. Kui audiitori aruandes viidatakse nii riiklikele auditeerimise standarditele kui ka rahvusvahelistele auditeerimise standarditele, tuleb audiitori aruandes nimetada jurisdiktsioon, millest riiklikud auditeerimise standardid pärinevad.

Finantsaruannetega koos esitatud täiendav informatsioon (vt lõigud A78–A84)

53. Kui koos auditeeritud finantsaruannetega esitatakse täiendavat informatsiooni, mida rakendatava finantsaruandluse raamistikuga ei nõuta, peab audiitor hindama, kas selline täiendav informatsioon on audiitori kutsealase otsustuse kohaselt oma olemuse või esitusviisi tõttu siiski finantsaruannete lahutamatu osa. Kui see täiendav informatsioon on finantsaruannete lahutamatu osa, peab audiitori arvamus seda hõlmama.
54. Kui täiendavat informatsiooni, mida rakendatava finantsaruandluse raamistikuga ei nõuta, ei peeta finantsaruannete lahutamatuks osaks, peab audiitor hindama, kas selline täiendav informatsioon on esitatud viisil, mis piisavalt ja selgelt eristab seda auditeeritud finantsaruannetest. Kui see ei ole nii, peab audiitor paluma juhtkonnal muuta auditeerimata täiendava informatsiooni esitusviisi. Juhul kui juhtkond keeldub seda tegemast, peab audiitor auditeerimata täiendava informatsiooni kindlaks tegema ja selgitama audiitori aruandes, et sellist täiendavat informatsiooni ei ole auditeeritud.

Rakendus- ja muu selgitav materjal

Majandusüksuse arvestuspraktikate kvalitatiivsed aspektid (vt lõik 12)

- A1. Juhtkond teeb hulga otsustusi finantsaruannetes avalikustatud arv näitajate ja informatsiooni suhtes.
- A2. ISA 260 (muudetud) sisaldab arutelu arvestuspraktikate kvalitatiivsete aspektide kohta.¹⁸ Majandusüksuse arvestuspraktikate kvalitatiivsete aspektide arvessevõtmisel võib audiitor saada teadlikuks juhtkonna otsustuste võimalikust erapoolikusest. Audiitor võib järeldada, et neutraalsuse puudumise kumulatiivne mõju koos parandamata väärkajastamiste mõjuga põhjustab finantsaruannete kui terviku olulise väärkajastamise. Neutraalsuse puudumise indikaatorite hulka, mis võivad mõjutada audiitori hinnangut selle kohta, kas finantsaruanded tervikuna on oluliselt väärkajastatud, kuuluvad järgmised:
- väärkajastamiste, millele on auditi käigus juhitud juhtkonna tähelepanu, valikuline parandamine (näiteks raporteeritud kasumeid suurendava mõjuga väärkajastamiste parandamine, kuid raporteeritud kasumeid vähendava mõjuga väärkajastamiste parandamata jätmine);
 - juhtkonna võimalik erapoolikus arvestushinnangute tegemisel.
- A3. ISAs 540 käsitletakse juhtkonna võimalikku erapoolikust arvestushinnangute tegemisel.¹⁹ Individuaalsete arvestushinnangute põhjendatuse kohta järelduste tegemise otstarbel ei kujuta juhtkonna võimaliku erapoolikuse indikaatorid endast väärkajastamisi. Samas võivad need mõjutada audiitori hinnangut selle kohta, kas finantsaruanded tervikuna ei ole väärkajastatud.

Finantsaruannetes asjakohaselt avalikustatud arvestuspõhimõtted (vt lõigu 13 punkt a)

- A4. Hinnates seda, kas finantsaruannetes on asjakohaselt avalikustatud valitud ja rakendatud märkimisväärsed arvestuspõhimõtted, võtab audiitor arvesse muu hulgas järgmisi asjaolusid:
- kas avalikustatud on kogu märkimisväärsed arvestuspoliitikatega seotud informatsioon, mis tuleb rakendatava finantsaruandluse raamistiku kohaselt lisada;
 - kas avalikustatud informatsioon märkimisväärsed arvestuspoliitikate kohta on asjaspepuutuv ning kajastab seega seda, kuidas rakendatavas finantsaruandluse raamistikus sätestatud kajastamis-, mõõtmis- ja esitamiskriteeriume on rakendatud tehinguklasside, kontosaldode ja avalikustatud info suhtes finantsaruannetes majandusüksuse konkreetseid tegevus- ja keskkonnatingimusi silmas pidades, ja
 - märkimisväärsed arvestuspoliitikate esitamise selgus.

Finantsaruannetes esitatud informatsioon on asjaspepuutuv, usaldusväärne, võrreldav ja arusaadav (vt lõigu 13 punkt d)

- A5. Finantsaruannete arusaadavuse hindamisel võetakse arvesse seda, kas:
- informatsioon on finantsaruannetes esitatud selgelt ja kokkuvõtlikult;
 - märkimisväärsed avalikustatud informatsiooni asukoht toob selle asjakohaselt esile (nt kui majandusüksusega seotud informatsioonil on kasutajate jaoks tajutav väärtus) ning kas avalikustatud info sisaldab asjakohaseid ristviiteid, nii et see ei põhjusta kasutajatele olulisi probleeme vajaliku informatsiooni kindlakstegemisel.

Informatsiooni avalikustamine oluliste tehingute ja sündmuste mõju kohta finantsaruannetes edastatud informatsioonile (vt lõik 13(e))

- A6. Harilikult kajastatakse üldotstarbelise raamistikuga kooskõlas koostatud finantsaruannetes majandusüksuse finantsseisundit, finantstulemust ja rahavoogusid. Hinnates seda, kas rakendatavat finantsaruandluse raamistikku silmas pidades on finantsaruannetes avalikustatud piisav informatsioon, et võimaldada ettenähtud kasutajatel aru saada oluliste tehingute ja sündmuste mõjust

¹⁸ ISA 260 (muudetud) „Infovahetus nendega, kelle ülesandeks on valitsemine”, lisa 2.

¹⁹ ISA 540 „Arvestushinnangute, sh õiglase väärtuse arvestushinnangute ja nendega seoses avalikustatu auditeerimine”, lõik 21.

majandusüksuse finantsseisundile, finantstulemusele ja rahavoogudele, võetakse arvesse muu hulgas järgmisi asjaolusid:

- kuivõrd asjassepuutuv ja majandusüksuse tingimustega seotud on finantsaruannetes esitatud informatsioon ja
- kas avalikustatud info on piisav, et aidata ettenähtud kasutajatel aru saada järgmisest:
 - rakendatavas finantsaruandluse raamistikus sätestatud kajastamiskriteeriumidele (või kajastamise lõpetamise kriteeriumidele) mittevastavatest tehingutest või sündmustest tulenevate majandusüksuse võimalike varade ja kohustiste olemus ja ulatus;
 - tehingutest ja sündmustest tulenevate olulise väärkajastamise riskide olemus ja ulatus;
 - kasutatud meetodid, tehtud eeldused ja otsustused ning nende muudatused, mis mõjutavad kajastatud või muul viisil avalikustatud summasid, sealhulgas asjassepuutuvad tundlikkusanalüüsid.

Hindamine, kas finantsaruanded saavutavad õiglase esitusviisi (vt lõik 14)

- A7. Osa finantsaruandluse raamistikke tunnistab otseselt või kaudselt õiglase esitusviisi põhimõtet.²⁰ Nagu käesoleva ISA lõigu 7 punktis b märgitud, nõuab õiglase esitusviisi²¹ finantsaruandluse raamistik vastavust raamistiku nõuetele, kuid tunnistab ka otseselt või kaudselt, et juhtkonnal võib osutuda vajalikuks avalikustada lisaks raamistikus konkreetselt nõutavale informatsioonile ka muud informatsiooni.²²
- A8. Audiitori hinnang selle kohta, kas finantsaruanded saavutavad nii esitamise kui ka avalikustatud informatsiooni poolest õiglase esitusviisi, on kutsealase otsustuse küsimus. Sellisel hindamisel võetakse arvesse majandusüksusega seotud fakte ja tingimusi, sealhulgas nende muutusi, tuginedes audiitori arusaamisele majandusüksusest ja auditi käigus saadud auditi tõendusmaterjalile. Hindamisel kaalutakse ka näiteks õiglase esitusviisi saavutamiseks vajalikku avalikustatud infot seoses asjaoludega, mis võivad olla olulised (st väärkajastamisi peetakse üldiselt oluliseks, kui võib põhjendatult eeldada, et need mõjutavad majanduslikke otsuseid, mida kasutajad teevad finantsaruannete kui terviku alusel), nagu arenevate finantsaruandlusnõuete või muutuva majanduskeskkonna mõju.
- A9. Hindamine, kas finantsaruanded saavutavad õiglase esitusviisi, võib hõlmata näiteks arutelusid juhtkonnaga ja nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, nende seisukohtade üle seoses konkreetse esitusviisi valimisega ning alternatiivsete esitusviiside üle, mida oleks võinud kaaluda. Arutelud võivad käsitleda näiteks järgmist:
- kuivõrd finantsaruannetes esitatud summad on koondatud või liigendatud ja kas summade või informatsiooni esitusviis varjab kasulikku informatsiooni või põhjustab eksitava informatsiooni esitamist;
 - vastavus selle valdkonna asjakohastele tavadele või kas kõrvalekaldumised on majandusüksuse tingimuste suhtes asjassepuutuvad ja seega põhjendatud.

Rakendatava finantsaruandluse raamistiku kirjeldus (vt lõik 15)

- A10. Nagu selgitatud ISAs 200, nõutakse finantsaruannete koostamisel juhtkonna poolt ja, kus asjakohane, isikute poolt, kelle ülesandeks on valitsemine, rakendatava finantsaruandluse raamistiku

²⁰ Näiteks rahvusvahelistes finantsaruandluse standardites (IFRSid) märgitakse, et õiglane esitusviis nõuab tehingute, muude sündmuste ja tingimuste mõju õiglast esitamist kooskõlas varade, kohustiste, tulude ja kulude määratlustega ja kajastamiskriteeriumidega.

²¹ Vt ISA 200, lõigu 13 punkt a.

²² Näiteks IFRSites nõutakse majandusüksusel täiendava informatsiooni avalikustamist siis, kui vastavus IFRSite 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).

adekvaatse kirjelduse kaasamist finantsaruannetesse.²³ See kirjeldus informeerib finantsaruannete kasutajat raamistikust, millel finantsaruanded põhinevad.

- A11. Kirjeldus, et finantsaruanded on koostatud kooskõlas konkreetse rakendatava finantsaruandluse raamistikuga, on asjakohane ainult juhul, kui finantsaruanded on vastavuses kõikide selle raamistiku nõuetega, mis finantsaruannetega hõlmatud perioodi jooksul kehtivad.
- A12. Rakendatava finantsaruandluse raamistiku kirjeldus, mis sisaldab ebatäpset määratlust või piiravat keelekasutust (näiteks „finantsaruanded on suures osas vastavuses rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega”) ei ole selle raamistiku adekvaatne kirjeldus, kuna see võib finantsaruannete kasutajaid eksitada.

Viitamine rohkem kui ühele finantsaruandluse raamistikule

- A13. Mõnel juhul võidakse finantsaruannetes esitada, et need on koostatud kooskõlas kahe finantsaruandluse raamistikuga (nt riiklik raamistik ja rahvusvahelised finantsaruandluse standardid). See võib nii olla, sest juhtkonnalt nõutakse või juhtkond on otsustanud koostada finantsaruanded kooskõlas mõlema finantsaruandluse raamistikuga, misjuhu mõlemad on rakendatavad finantsaruandluse raamistikud. Selline kirjeldus on asjakohane ainult juhul, kui finantsaruanded on vastavuses mõlema finantsaruandluse raamistikuga eraldi. Selleks, et finantsaruandeid peetaks koostatuks kooskõlas mõlema raamistikuga, peavad finantsaruanded olema vastavuses mõlema raamistikuga samaaegselt ilma mis tahes vajaduseta aruannete kooskõlastava võrdlemise järele. Praktikas on samaaegne vastavus ebatõenäoline, välja arvatud juhul, kui jurisdiktsioonis on kõnealune teine raamistik (näiteks rahvusvahelised finantsaruandluse standardid) võetud kasutusele kui jurisdiktsiooni oma riiklik raamistik või on kõrvaldatud kõik takistused sellele vastavuseks.
- A14. Finantsaruanded, mis on koostatud kooskõlas ühe finantsaruandluse raamistikuga ja mis sisaldavad lisa või täiendavat aruannet, milles kooskõlastavalt võrreldakse tulemusi nendega, mida oleks näidatud teise raamistiku puhul, ei ole koostatud kooskõlas kõnealuse teise finantsaruandluse raamistikuga. See on nii sellepärast, et finantsaruanded ei sisalda kogu informatsiooni kõnealuse teise raamistiku nõutaval viisil.
- A15. Samas võivad finantsaruanded olla koostatud kooskõlas ühe rakendatava finantsaruandluse raamistikuga ja lisaks kirjeldada finantsaruannete lisades ulatust, milles finantsaruanded on vastavuses teise raamistikuga (näiteks riikliku raamistiku kooskõlas koostatud finantsaruanded, milles kirjeldatakse ka ulatust, milles need on vastavuses rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega). Selline kirjeldus võib olla täiendav finantsinformatsioon, nagu on käsitletud lõigus 54, ja audiitori arvamus hõlmab seda, kui seda ei saa selgelt eristada finantsaruannetest.

Arvamuse vorm

- A16. Võivad eksisteerida juhud, millal finantsaruanded, kuigi need on koostatud kooskõlas õiglase esitusviisi raamistiku nõuetega, ei saavuta õiglast esitusviisi. Kui see nii on, võib juhtkonnal olla võimalik kaasata finantsaruannetesse täiendav avalikustatav informatsioon lisaks sellele, mida raamistikuga spetsiifiliselt nõutakse või, äärmiselt erandlikel juhtudel, kalduda kõrvale raamistiku nõudest selleks, et saavutada finantsaruannete õiglane esitusviis. (Vt lõik A18)
- A17. On äärmiselt erandlik, kui audiitor peab vastavuse raamistikuga kooskõlas koostatud finantsaruandeid eksitavaks juhul, kui audiitor on kooskõlas ISAga 210 kindlaks määranud, et see raamistik on aktsepteeritav.²⁴ (Vt lõik A19)

Audiitori aruanne (vt lõik 20)

- A18. Kirjalik aruanne sisaldab aruandeid, mis on välja antud püsikoopia vormingus, ja neid, mis on elektroonilisel kujul.
- A19. Lisa sisaldab näiteid audiitori aruannetest finantsaruannete kohta, hõlmates ka lõikudes 21–49 esitatud elemente. Käesoleva ISAga ei kehtestata nõudeid audiitori aruande elementide kohta, välja arvatud arvamuse ja arvamuse aluse osas. See ISA nõuab siiski konkreetsete pealkirjade kasutamist, mille eesmärk on muuta kooskõlas ISAdega läbiviidud auditeid käsitlevad audiitori aruanded

²³ ISA 200, lõigud A2–A3.

²⁴ ISA 210 „Auditi töövõtu tingimuste kokkuleppimine”, lõik 6 punkt a.

paremini tuvastatavateks, eelkõige olukorras, kus audiitori aruande elemendid on esitatud järjekorras, mis erineb käesoleva ISA lisas toodud näitlikest audiitori aruannetest.

Audiitori aruanne kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega läbi viidud auditite kohta

Pealkiri (vt lõik 21)

A20. Pealkiri, mis osutab, et aruanne on sõltumatu audiitori aruanne, näiteks „Sõltumatu audiitori aruanne”, eristab sõltumatu audiitori aruannet teiste poolt välja antud aruannetest.

Adressaat (vt lõik 22)

A21. Seaduse, regulatsiooni või töövõtu tingimustega võidakse määratleda, kellele tuleb audiitori aruanne selles konkreetsetes jurisdiktsioonis adresseerida. Harilikult adresseeritakse audiitori aruanne isikutele, kelle jaoks aruanne on koostatud, tihti kas aktsionäridele või isikutele, kelle ülesandeks on selle majandusüksuse valitsemine, mille finantsaruandeid auditeeritakse.

Audiitori arvamus (vt lõigud 24–26)

Viide auditeeritud finantsaruannetele

A22. Audiitori aruandes avaldatakse näiteks, et audiitor on auditeerinud majandusüksuse finantsaruandeid, mis sisaldavad (avaldatakse iga finantsaruannete tervikkomplektis sisalduva finantsaruande pealkiri, mida nõuab rakendatav finantsaruandluse raamistik, määratledes täpselt kuupäeva või perioodi, mida iga finantsaruanne hõlmab) ja finantsaruannete lisasid, sealhulgas märkimisväärsete arvestuspoliitikate kokkuvõtet.

A23. Kui audiitor on teadlik sellest, et auditeeritud finantsaruanded kaasatakse dokumenti, mis sisaldab muud informatsiooni, nagu näiteks aastaaruanne, võib audiitor kaaluda juhul, kui esituse vorm seda võimaldab, nimetada leheküljenumbreid, millel auditeeritud finantsaruanded on esitatud. See aitab lugejatel tuvastada finantsaruanded, millega audiitori aruanne on seotud.

„Kajastavad kõigis olulistes osades õiglaselt” või „annavad õige ja õiglase ülevaate”

A24. Väljendeid „Kajastavad kõigis olulistes osades õiglaselt” ja „annavad õige ja õiglase ülevaate” käsitatakse võrdväärsena. See, kas mis tahes konkreetsetes jurisdiktsioonis kasutatakse väljendit „kajastavad kõigis olulistes osades õiglaselt” või „annavad õige ja õiglase ülevaate”, määratakse kindlaks selles jurisdiktsioonis finantsaruannete auditit reguleeriva seaduse või regulatsiooniga, või üldiselt aktsepteeritud praktikaga selles jurisdiktsioonis. Kui seaduse või regulatsiooniga nõutakse erineva sõnastuse kasutamist, ei mõjuta see käesoleva ISA lõigu 14 nõuet audiitorile hinnata õiglast esitusviisi raamistikuga kooskõlas koostatud finantsaruannete õiglast esitusviisi.

A25. Kui audiitor avaldab modifitseerimata arvamuse, ei ole asjakohane kasutada arvamusel seoses selliseid väljendeid nagu „koos eeltoodud selgitusega” või “eeldusel, et”, sest need viitavad tingimuslikule või nõrgemale arvamusel või arvamusel modifitseerimisele.

Finantsaruannete ja neis esitatud asjaolude kirjeldus

A26. Audiitori arvamus hõlmab finantsaruannete tervikkomplekti, nagu see on määratletud rakendatavas finantsaruandluse raamistikus. Näiteks paljude üldotstarbeliste raamistike puhul võivad finantsaruanded sisaldada finantspositsiooni aruannet, koondkasumiaruannet, omakapitali muutuste aruannet, rahavoogude aruannet ja seotud lisasid, mis tavaliselt hõlmavad märkimisväärsete arvestuspoliitikate kokkuvõtet ning muud selgitavat informatsiooni. Mõnes jurisdiktsioonis võidakse täiendavat informatsiooni pidada samuti finantsaruannete lahutamatuks osaks.

A27. Õiglase esitusviisi raamistikuga kooskõlas koostatud finantsaruannete puhul avaldatakse audiitori arvamusel, et finantsaruanded kajastavad kõigis olulistes osades õiglaselt või annavad õige ja õiglase ülevaate asjaoludest, mida finantsaruanded on kavandatud esitama. Näiteks kooskõlas IFRSiga koostatud finantsaruannete puhul on need asjaolud *majandusüksuse finantsseisund perioodi lõpu seisuga ja majandusüksuse finantstulemus ja rahavood sellel kuupäeval lõppenud perioodil*. Seega on lõigus 25 ja käesoleva ISA muudes lõikudes esitatud lünga [...] puhul ette nähtud, et see asendatakse eelnevas lauses kaldkirjas esitatud sõnadega, juhul kui rakendatav finantsaruandluse raamistik on IFRS, või muu rakendatava finantsaruandluse raamistiku korral sõnadega, mis kirjeldavad asjaolusid, mida finantsaruannetes on ette nähtud esitada.

Rakendatava finantsaruandluse raamistiku kirjeldus ja kuidas see võib mõjutada audiitori arvamust

A28. Rakendatava finantsaruandluse raamistiku määratlemine audiitori arvamuses on ette nähtud tegemaks audiitori aruande kasutajatele teatavaks kontekst, milles audiitori arvamus avaldatakse; see ei ole ette nähtud piirama lõigus 14 nõutud hinnangut. Rakendatav finantsaruandluse raamistik määratletakse selliste terminitega nagu:

„... kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega” või

„... kooskõlas jurisdiktsioonis X üldiselt aktsepteeritud arvestuspõhimõtetega...”

A29. Kui rakendatav finantsaruandluse raamistik hõlmab finantsaruandluse standardeid ja seadusest või regulatsioonist tulenevaid nõudeid, määratletakse raamistik selliste terminitega nagu „...kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega ja jurisdiktsiooni X äriseadustiku nõuetega.” ISAs 210 käsitletakse tingimusi, millal eksisteerivad vastuolud finantsaruandluse standardite ja seadusest või regulatsioonist tulenevate nõuete vahel.²⁵

A30. Nagu näidatud lõigus A8, võivad finantsaruanded olla koostatud kooskõlas kahe finantsaruandluse raamistikuga, mis mõlemad on seetõttu rakendatavad finantsaruandluse raamistikud. Seega võetakse finantsaruannete kohta audiitori arvamuse kujundamisel kumbki raamistik eraldi arvesse ja kooskõlas lõikudega 25–27 viidatakse audiitori aruandes mõlemale raamistikule järgmiselt:

- (a) juhul, kui finantsaruanded on vastavuses kummagi raamistikuga eraldi, avaldatakse kaks arvamust: see on, et finantsaruanded on koostatud kooskõlas ühega rakendatavatest finantsaruandluse raamistikust (näiteks riiklik raamistik), ja arvamus, et finantsaruanded on koostatud kooskõlas teise rakendatava finantsaruandluse raamistikuga (näiteks rahvusvahelised finantsaruandluse standardid). Neid arvamusi võib avaldada eraldi või ühes lauses (näiteks finantsaruanded on kajastatud kõigis olulistest osades õiglaselt kooskõlas jurisdiktsioonis X üldiselt aktsepteeritud arvestuspõhimõtetega ja rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega);
- (b) juhul, kui finantsaruanded on vastavuses ühe raamistikuga, kuid ei ole vastavuses teise raamistikuga, saab kooskõlas ISAg 705 (muudetud) avaldada modifitseerimata arvamuse, et finantsaruanded on koostatud kooskõlas ühe raamistikuga (nt riiklik raamistik), kuid avaldada modifitseeritud arvamuse teise raamistiku (näiteks rahvusvahelised finantsaruandluse standardid) osas.

A31. Nagu näidatud lõigus A13, võidakse finantsaruannetes esitada vastavus rakendatavale finantsaruandluse raamistikule ja lisaks avalikustada informatsioon teise finantsaruandluse raamistikuga vastavuse ulatuse kohta. Audiitori arvamus hõlmab sellist täiendavat informatsiooni, kui seda ei saa finantsaruannetest eristada (vt lõigud 53 – 54 ja rakendus- ja muu selgitava materjali lõigud A78 – A86). Seega,

- (a) Juhul, kui avalikustatud informatsioon teisele finantsaruandluse raamistikule vastavuse kohta on eksitav, avaldatakse kooskõlas ISAg 705 (muudetud) modifitseeritud arvamus.
- (b) Juhul, kui avalikustatud informatsioon ei ole eksitav, aga on audiitori otsustuse kohaselt sellise tähtsusega, et see on fundamentaalne finantsaruannete kasutajatepoolseks mõistmiseks, lisatakse kooskõlas ISAg 706 (muudetud) asjaolu rõhutav lõik, mis juhib tähelepanu avalikustatud informatsioonile.

Arvamuse alus (vt lõik 28)

A32. Arvamuse aluse osa annab olulise konteksti audiitori arvamuse kohta. Seetõttu nõutakse käesolevas ISAs arvamuse aluse osa esitamist vahetult pärast arvamuse osa audiitori aruandes.

A33. Viitamine kasutatud standarditele edastab audiitori aruande kasutajatele, et audit on läbi viidud kooskõlas kehtestatud standarditega.

Asjassepuutuvad eetikanõuded (vt lõigu 28 punkt c)

A34. Asjassepuutuvate eetikanõuete päritolujurisdiktsiooni kindlakstegemine suurendab nende nõuete läbipaistvust seoses konkreetse auditi töövõtuga. ISAs 200 selgitatakse, et asjassepuutuvad

²⁵ ISA 210, lõik 18.

eetikanõuded hõlmavad tavaliselt IESBA koodeksi A ja B osa, mis on seotud finantsaruannete auditiga, ning piiravaid riiklikke nõudeid.²⁶ Kui asjassepuutuvad eetikanõuded sisaldavad IESBA koodeksi nõudeid, võib avalduses ka viidata IESBA koodeksile. Kui IESBA koodeks hõlmab kõiki auditi puhul asjassepuutuvaid eetikanõudeid, ei ole avalduses vaja päritolujurisidiksiooni täpsustada.

- A35. Mõnes jurisdiktsioonis võivad asjassepuutuvad eetikanõuded pärineda mitmest eri allikast, nagu eetikakoodeks(id) ning seaduse ja regulatsiooniga ette nähtud täiendavad eeskirjad ja nõuded. Kui sõltumatust käsitlevaid ja muid asjassepuutuvaid eetikanõudeid sisaldavate allikate arv on piiratud, võib audiitor otsustada nimetada asjassepuutuvad allikad (nt jurisdiktsioonis rakendatava koodeksi, eeskirja või juhise nimetus) või viidata üldarusaadavale terminile, mis võtab need allikad asjakohaselt kokku (nt eraõiguslike majandusüksuste auditi puhul rakendatavad sõltumatuse nõuded jurisdiktsioonis X).
- A36. Seadus või regulatsioon, riiklikud auditeerimise standardid või auditi töövõtu tingimused võivad nõuda audiitorilt konkreetsema informatsiooni esitamist audiitori aruandes asjassepuutuvate eetikanõuete, sealhulgas sõltumatusega seotud nõuete kohta, mida rakendatakse finantsaruannete auditeerimisel.
- A37. Määrates kindlaks audiitori aruandesse lisatava informatsiooni asjakohase hulga, kui finantsaruannete auditi puhul asjassepuutuvad eetikanõuded on esitatud mitmes allikas, on oluline arvesse võtta, et audiitori aruandes oleks läbipaistvus tasakaalus muu kasuliku informatsiooni varjamise riskiga.

Grupiaudititega seotud kaalutlused

- A38. Grupiauditite puhul, kui asjassepuutuvad eetikanõuded, sealhulgas sõltumatuse nõuded on esitatud mitmes allikas, puudutab audiitori aruandes esitatud viide jurisdiktsioonile tavaliselt grupi töövõtu meeskonna suhtes rakendatavaid asjassepuutuvaid eetikanõudeid. Selle põhjuseks on asjaolu, et grupiauditi korral kohaldatakse ka komponendi audiitorite suhtes grupiauditi puhul asjassepuutuvaid eetikanõudeid.²⁷
- A39. ISAd ei kehtestata konkreetseid sõltumatuse või eetikanõudeid audiitoritele, sealhulgas komponendi audiitoritele, ega laienda või eira seega IESBA koodeksi sõltumatuse nõudeid või muid grupi töövõtu meeskonna suhtes kohaldatavaid eetikanõudeid, samuti ei nõuta ISAdes, et komponendi audiitori suhtes tuleb igal juhul kohaldada samu konkreetseid sõltumatuse nõudeid, mida rakendatakse grupi töövõtu meeskonna suhtes. Seetõttu võivad asjassepuutuvad eetikanõuded, sealhulgas sõltumatuse nõuded, olla grupiauditi olukorras keerulised. ISAs 600²⁸ on sätestatud juhised audiitoritele komponendi finantsinformatsiooni käsitlemiseks grupiauditi korral, sealhulgas olukorras, kus komponendi audiitor ei vasta grupiauditi puhul asjassepuutuvatele sõltumatuse nõuetele.

Peamised auditi asjaolud (vt lõik 31)

- A40. Seadus või regulatsioon võib nõuda peamiste auditi asjaolude kohta info esitamist auditite korral, mis puudutavad börsinimekirja kandmata majandusüksusi, näiteks sellises seaduses või regulatsioonis avaliku huvi üksustena liigitatud majandusüksusi.
- A41. Audiitor võib ka otsustada esitada infot peamiste auditi asjaolude kohta muude majandusüksuste puhul, sealhulgas nende, mis võivad olla märkimisväärse avaliku huvi objektid näiteks seetõttu, et neil on suur hulk väga erinevaid investoreid ning võttes arvesse nende äritegevuse olemust ja suurust. Sellised majandusüksused võivad olla finantsasutused (nt pangad, kindlustusseltsid ja pensionifondid) ja muud majandusüksused, nagu heategevusorganisatsioonid.
- A42. ISAs 210 nõutakse audiitorilt auditi töövõtu tingimuste kokkuleppimist juhtkonnaga ja nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, nagu on asjakohane, ning selgitatakse, et juhtkonna ja nende roll, kelle ülesandeks on valitsemine, majandusüksust puudutava auditi töövõtu tingimuste kokkuleppimisel sõltub majandusüksuse juhtimiskorrast ning asjassepuutuvast seadusest või

²⁶ ISA 200, lõik A14.

²⁷ ISA 600, lõik A37.

²⁸ ISA 600, lõigud 19–20.

regulatsioonist.²⁹ ISAs 210 on ka sätestatud, et auditi töövõtukiri või muus sobivas vormis kirjalik kokkulepe peab sisaldama viidet audiitori poolt välja antavate aruannete eeldatavale vormile ja sisule.³⁰ Kui audiitor ei ole muidu kohustatud esitama infot peamiste auditi asjaolude kohta, siis ISAs 210³¹ selgitatakse, et audiitorile võib olla kasulik viidata auditi töövõtu tingimustes võimalusele esitada peamiste auditi asjaolude kohta infot audiitori aruandes ja teatavates jurisdiktsioonides võib selle võimaluse säilimiseks olla audiitoril vajalik lisada viide selle kohta.

Avaliku sektori majandusüksustega seotud kaalutlused

A43. Börsinimekirja kantud majandusüksused ei ole avalikus sektoris levinud. Avaliku sektori majandusüksused võivad siiski olla suuruse, keerukuse või avaliku huvi aspektide poolest märkimisväärsed. Sellisel juhul võib avaliku sektori majandusüksuse audiitor olla seaduse või regulatsiooni kohaselt kohustatud esitama või muidu otsustada esitada peamiste auditi asjaolude kohta infot audiitori aruandes.

Finantsaruannetega seotud kohustused(vt lõigud 33–35)

A44. ISAs 200 selgitatakse juhtkonna ja (kus asjakohane) nende, kelle ülesandeks on valitsemine, kohustustega seotud eeldust, et audit viiakse läbi kooskõlas ISAdega.³² Juhtkond ja (kus asjakohane) need, kelle ülesandeks on valitsemine, aktsepteerivad kohustuse koostada finantsaruanded kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga, sealhulgas tagada nende õiglane esitusviis, kui see on asjaspepuutuv. Juhtkond aktsepteerib ka kohustuse tagada selline sisekontroll, nagu ta peab vajalikuks, et võimaldada kas pettusest või veast tulenevate oluliste väärkajastamisteta finantsaruannete koostamist. Juhtkonna kohustuste kirjeldus audiitori aruandes sisaldab viidet mõlemale kohustusele, kuna see aitab selgitada kasutajatele eeldust, mille alusel audit läbi viiakse. ISAs 260 (muudetud) kasutatakse terminit „need, kelle ülesandeks on valitsemine”, et kirjeldada isikut (isikuid) või organisatsiooni (organisatsioone), kes on kohustatud teostama majandusüksuse järelevalvet, ning käsitletakse juhtimisstruktuuride mitmekesisust jurisdiktsioonide ja majandusüksuste lõikes.

A45. Võivad esineda tingimused, kus audiitoril on asjakohane täiendada juhtkonna ja nende, kelle ülesandeks on valitsemine, kohustuste kirjeldust lõikudes 34–35, et kajastada lisakohustusi, mis on finantsaruannete koostamisel asjaspepuutuvad konkreetse jurisdiktsiooni või majandusüksuse olemuse kontekstis.

A46. ISAs 210 nõutakse audiitorilt juhtkonna kohustuste kokkuleppimist töövõtukirjas või muus sobivas vormis kirjalikus kokkuleppes.³³ ISAs 210 võimaldatakse sellega seoses teatav paindlikkus, selgitades, et kui seaduse või regulatsiooniga on ette nähtud juhtkonna ja (kus asjakohane) nende, kelle ülesandeks on valitsemine, kohustused seoses finantsaruandlusega, võib audiitor otsustada, et seadus või regulatsioon sisaldab kohustusi, mis audiitori otsustuse kohaselt on tegelikult võrdväärsed ISAs 210 sätestatud kohustustega. Selliste võrdväärsede kohustuste puhul võib audiitor nende kirjeldamiseks töövõtukirjas või muus sobivas vormis kirjalikus kokkuleppes kasutada seaduse või regulatsiooni sõnastust. Sellisel juhul võib ka audiitori aruandes kasutada seda sõnastust kohustuste kirjeldamiseks, nagu on nõutud käesoleva ISA lõigu 34 punktis a. Muudes tingimustes, sealhulgas juhul, kui audiitor otsustab mitte kasutada töövõtukirjas seaduse või regulatsiooni sõnastust, kasutatakse käesoleva ISA lõigu 34 punkti a sõnastust. Lisaks juhtkonna kohustuste kirjelduse lisamisele audiitori aruandesse, nagu on nõutud lõigus 34, võib audiitor viidata nende kohustuste üksikasjalikumale kirjeldusele, lisades viite kohale, kust sellist informatsiooni on võimalik saada (nt majandusüksuse aastaaruanne või asjakohase ametiasutuse veebisait).

A47. Mõnes jurisdiktsioonis võidakse juhtkonna kohustusi ette nägevas seaduses või regulatsioonis konkreetselt viidata kohustusele tagada arvestusraamatute ja -andmete või arvestussüsteemi vastavus. Kuna arvestusraamatud, -andmed ja -süsteemid on sisekontrolli lahutamatu osa (nagu on määratletud

²⁹ ISA 210, lõigud 9 ja A21.

³⁰ ISA 210, lõik 10.

³¹ ISA 210, lõigu A23 punkt a.

³² ISA 200, lõigu 13 punkt j.

³³ ISA 210, lõigu 6 punkti b alapunktid i–ii.

ISAs 315 (muudetud)³⁴), ei viidata neile konkreetselt ISAs 210 sisalduvates kirjeldustes ega lõigus 34.

A48. Käesoleva ISA lisas on esitatud näited lõigu 34 punkti b nõude rakendamise kohta, kui IFRSid on rakendatav finantsaruandluse raamistik. Kui kasutatakse muud finantsaruandluse raamistikku peale IFRSite, võib olla vaja käesoleva ISA lisas esitatud näitlikke avaldusi kohandada, et kajastada muu finantsaruandluse raamistiku rakendamist nendes tingimustes.

Finantsaruandlusprotsessi järelevalve (vt lõik 35)

A49. Kui osa (kuid mitte kõik) finantsaruandlusprotsessi järelevalves osalevaid üksikisikuid on kaasatud ka finantsaruannete koostamisse, võib olla vajalik käesoleva ISA lõigus 35 nõutud kirjeldust muuta, et asjakohaselt kajastada majandusüksuse konkreetsed tingimusi. Kui finantsaruandlusprotsessi järelevalve eest vastutavad isikud on samad, kes vastutavad finantsaruannete koostamise eest, ei ole järelevalvekohustustele viitamine nõutav.

Audiitori kohustused seoses finantsaruannete auditiga (vt lõigud 37–40)

A50. Käesoleva ISA lõikudes 37–40 nõutud audiitori kohustuste kirjeldust võib kohandada, et peegeldada majandusüksuse konkreetset olemust, näiteks kui audiitori aruandes käsitletakse konsolideeritud finantsaruandeid. Käesoleva ISA lisa näites 2 selgitatakse, kuidas seda võib teha.

Audiitori eesmärgid (vt lõigu 38 punkt a)

A51. Audiitori aruandes selgitatakse, et audiitori eesmärk on saada põhjendatud kindlus selle kohta, kas finantsaruanded tervikuna on kas pettusest või veast tulenevate oluliste väärkajastamisteta, ja anda välja audiitori aruanne, mis sisaldab audiitori arvamust. Need on vastupidised juhtkonna kohustustele seoses finantsaruannete koostamisega.

Olulisuse kirjeldus (vt lõigu 38 punkt c)

A52. Käesoleva ISA lisas on esitatud näited selle kohta, kuidas rakendatakse lõigu 38 punktis c sätestatud nõuet esitada olulisuse kirjeldus, kui IFRSid on rakendatav finantsaruandluse raamistik. Kui kasutatakse muud finantsaruandluse raamistikku peale IFRSite, võib olla vaja käesoleva ISA lisas esitatud näitlikke avaldusi kohandada, et kajastada muu finantsaruandluse raamistiku rakendamist nendes tingimustes.

Audiitori kohustused seoses ISAg 701 (vt lõigu 40 punkt c)

A53. Audiitor võib ka pidada kasulikuks esitada audiitori kohustuste kirjelduses täiendavat informatsiooni lisaks lõigu 40 punktis c nõutud informatsioonile. Näiteks võib audiitor viidata ISA 701 lõigu 9 nõudele määrata kindlaks asjaolud, mis nõudsid auditi läbiviimisel audiitori märkimisväärset tähelepanu, võttes arvesse valdkondi, kus on kõrgemad hinnatud olulise väärkajastamise riskid või ISA 315 (muudetud) kohaselt kindlaks tehtud märkimisväärsed riskid, märkimisväärsed audiitori otsustusi seoses valdkondadega, mille puhul on auditeeritud finantsaruannetes tehtud märkimisväärsed juhtkonnapoolsed otsustused, sealhulgas arvestushinnanguid, mille puhul on kindlaks tehtud arvestushinnangu suur ebakindlus, ning perioodi jooksul toimunud märkimisväärsede sündmuste või tehingute mõju auditile.

Finantsaruannete auditiga seonduvate audiitori kohustuste kirjelduse asukoht (vt lõik 41, lõigu 50 punkt k)

A54. Audiitori aruande sisu ühtlustamiseks võib olla kasulik lisada käesoleva ISA lõigetes 39–40 nõutud informatsioon audiitori aruande lissasse või, kui see on seaduse, regulatsiooni või riiklike auditeerimise standardite kohaselt sõnaselgelt lubatud, viidata sellist informatsiooni sisaldavale asjakohase ametiasutuse veebisaidile. Kuna audiitori kohustuste kirjeldus sisaldab informatsiooni, mis on vajalik kasutajate informeerimiseks auditi läbiviimisest kooskõlas ISAdega, tuleb siiski audiitori aruandesse lisada viide kohale, kus selline informatsioon on kättesaadav.

Asukoht lisas (vt lõigu 41 punkt b, lõigu 50 punkt k)

³⁴ ISA 315 (muudetud) „Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine majandusüksusest ja selle keskkonnast arusaamise kaudu”, lõigu 4 punkt c.

- A55. Lõigus 41 lubatakse audiitoril lisada lõikude 39–40 kohaselt nõutavad avaldused, milles kirjeldatakse audiitori kohustusi seoses finantsaruannete auditiga, audiitori aruande lissasse, tingimusel et audiitori aruande põhitekstis esitatakse asjakohane viide nende avalduste asukohale lissas. Järgnevalt esitatakse näide selle kohta, kuidas audiitori aruandes võiks sellise viite lisale teha.

Audiitori kohustused seoses finantsaruannete auditiga

Meie eesmärk on saada põhjendatud kindlus selle kohta, kas finantsaruanded tervikuna on kas pettusest või veast tulenevate oluliste väärkajastamisteta, ja anda välja audiitori aruanne, mis sisaldab meie arvamust. Põhjendatud kindlus on kõrgetasemeline kindlus, kuid see ei taga, et olulise väärkajastamise eksisteerimisel see kooskõlas ISAdega läbiviidud auditi käigus alati avastatakse. Väärkajastamised võivad tuleneda pettusest või veast ja neid peetakse oluliseks siis, kui võib põhjendatult eeldada, et need võivad üksikult või koos mõjutada majanduslikke otsuseid, mida kasutajad teevad nende finantsaruannete alusel.

Meie kohustuste täielik kirjeldus seoses finantsaruannete auditiga on esitatud käesoleva audiitori aruande lissas X. See kirjeldus, mis asub [*märkida lehekülje number või muu konkreetne viide kirjelduse asukohale*], on meie audiitori aruande osa.

Viide asjakohase ametiasutuse veebisaidile (vt lõigu 41 punkt c, lõik 42)

- A56. Lõigus 41 selgitatakse, et audiitor võib viidata audiitori kohustuste kirjeldusele, mis asub asjakohase ametiasutuse veebisaidil, ainult siis, kui see on seaduse, regulatsiooni või riiklike auditeerimise standardite kohaselt sõnaselgelt lubatud. Veebisaidil avaldatud informatsioon, mis kaasatakse audiitori aruandesse konkreetse viitega veebisaidi asukohale, kus sellist informatsiooni võib leida, võib kirjeldada audiitori tööd või laiemalt ISAdega kooskõlas läbiviidavat auditit, kuid see ei tohi olla vastuolus käesoleva ISA lõikudes 39–40 nõutud kirjeldusega. See tähendab, et audiitori kohustuste kirjelduse sõnastus veebisaidil võib olla üksikasjalikum või käsitleda muid asjaolusid seoses finantsaruannete auditiga, tingimusel et selline sõnastus kajastab lõikudes 39–40 käsitletud asjaolusid ega ole nendega vastuolus.
- A57. Asjakohane ametiasutus võib olla riiklikke auditeerimise standardeid kehtestav asutus, reguleeriv asutus või auditite järelevalveasutus. Sellistel organisatsioonidel on head võimalused tagada standarditud informatsiooni täpsus, täielikkus ja jätkuv kättesaadavus. Sellise veebisaidi pidamine ei oleks audiitori puhul asjakohane. Järgnevalt esitatakse näide selle kohta, kuidas audiitori aruandes võiks sellise viite veebisaidile teha.

Audiitori kohustused seoses finantsaruannete auditiga

Meie eesmärk on saada põhjendatud kindlus selle kohta, kas finantsaruanded tervikuna on kas pettusest või veast tulenevate oluliste väärkajastamisteta, ja anda välja audiitori aruanne, mis sisaldab meie arvamust. Põhjendatud kindlus on kõrgetasemeline kindlus, kuid see ei taga, et olulise väärkajastamise eksisteerimisel see kooskõlas ISAdega läbiviidud auditi käigus alati avastatakse. Väärkajastamised võivad tuleneda pettusest või veast ja neid peetakse oluliseks siis, kui võib põhjendatult eeldada, et need võivad üksikult või koos mõjutada majanduslikke otsuseid, mida kasutajad teevad nende finantsaruannete alusel.

Meie kohustuste täielik kirjeldus seoses finantsaruannete auditiga on esitatud [*organisatsiooni*] veebisaidil aadressil: [*veebisaidi aadress*]. See kirjeldus on meie audiitori aruande osa.

Muud aruandluskohustused (vt lõigud 43–45)

- A58. Mõnes jurisdiktsioonis võivad audiitoril olla lisakohustused raporteerida muudest asjaoludest, mis on täiendavad audiitori ISAd-järgsele kohustusele. Näiteks võidakse audiitorilt soovida teatud asjaoludest raporteerimist juhul, kui need saavad audiitorile teatavaks finantsaruannete auditi käigus. Teise võimalusena võidakse audiitorilt soovida täiendavate täpselt määratletud protseduuride läbiviimist ja nendest raporteerimist või spetsiifiliste asjaolude kohta arvamuse avaldamist, nagu

näiteks arvestusraamatute ja -andmete adekvaatus, sisekontroll finantsaruandluse üle või muu informatsioon. Auditeerimise standardid teatud jurisdiktsioonis annavad tihti juhiseid audiitori kohustuste kohta seoses spetsiifiliste täiendavate aruandluskohustustega selles jurisdiktsioonis.

A59. Mõnel juhul võidakse relevantse seaduse või regulatsiooniga nõuda või lubada audiitoril raporteerida nendest muudest kohustustest osana audiitori aruandest finantsaruannete kohta. Teistel juhtudel võidakse audiitorilt nõuda või lubada tal raporteerida nendest eraldi aruandes.

A60. Vastavalt käesoleva ISA lõikudele 43–45 on muid aruandluskohustusi ja ISAdes sätestatud audiitori kohustusi lubatud esitada koos ainult siis, kui need käsitlevad samu teemasid ja audiitori aruande sõnastus eristab selgelt muid aruandluskohustusi ISAdes sätestatud kohustustest. Sellise selge eristamise tõttu võib olla vajalik viidata audiitori aruandes muude aruandluskohustuste allikale ja märkida, et need kohustused lisanduvad ISAdes kohaselt nõutud kohustustele. Muidu tuleb muid aruandluskohustusi käsitleda audiitori aruande eraldi osas, mis kannab pealkirja „Aruanne muude seadusest ja regulatsioonist tulenevate nõuete kohta” või muud selle osa sisu puhul asjakohast pealkirja. Sellisel juhul on audiitor vastavalt lõigule 44 kohustatud esitama ISAdes sätestatud aruandluskohustused pealkirja „Finantsaruannete auditi aruanne” all.

Töövõtupartneri nimi (vt lõik 46)

A61. ISQM 1³⁵ kohaselt on ettevõtte eesmärk 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 ning
- ettevõtte või töövõtu partnerite välja antud töövõtuaruanded on antud tingimustes asjakohased.

Hoolimata ISQM-i 1 eesmärgist on audiitori aruandes töövõtu partneri nime täpsustamise eesmärk suurendada börsinimekirja kantud majandusüksuse finantsaruandeid käsitleva audiitori aruande läbipaistvust kasutajate jaoks.

A62. Seadus, regulatsioon või riiklikud auditeerimise standardid võivad nõuda, et audiitori aruanne peab sisaldama töövõtupartneri nime, kes vastutab muude auditite eest peale börsinimekirja kantud majandusüksuste finantsaruannete auditite. Audiitor võib olla ka seaduse, regulatsiooni või riiklike auditeerimise standardite kohaselt kohustatud esitama või võib otsustada esitada audiitori aruandes töövõtupartneri täpsemaks kindlaksmääramiseks täiendavat informatsiooni peale töövõtupartneri nime, näiteks töövõtupartneri kutsetunnistuse numbri, mis on asjassepuutuv selles jurisdiktsioonis, kus audiitor praktiseerib.

A63. Harvadel juhtudel võib audiitor kindlaks teha informatsiooni või saada kogemusi, mis viitavad isikliku julgeolekuohu tõenäosusele, mis võib töövõtupartneri andmete avalikustamisel realiseeruda töövõtupartneri, töövõtumeeskonna teiste liikmete või teiste lähedalt seotud isikute füüsilise kahjuna. Selline oht ei hõlma siiski näiteks õigusliku vastutuse või seadusest või regulatsioonist tulenevate või kutsealaste sanktsioonide ohtu. Arutelud nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, tingimuste üle, mis võivad põhjustada materiaalselt kahju, võivad anda täiendavat informatsiooni märkimisväärse isikliku julgeolekuohu tõenäosuse ja tõsiduse kohta. Seaduse, regulatsiooni või riiklike auditeerimise standarditega võidakse kehtestada täiendavaid nõudeid, mis on asjassepuutuvad otsuse tegemisel selle kohta, kas töövõtupartneri nime võib jätta avalikustamata.

Audiitori allkiri (vt lõik 47)

A64. Audiitori allkiri antakse kas audiitorettevõtte nimel, personaalselt audiitori või mõlema nimel, vastavalt sellele, kuidas on asjakohane konkreetses jurisdiktsioonis. Lisaks audiitori allkirjale võidakse teatud jurisdiktsioonides audiitorilt nõuda, et ta avaldaks audiitori arvamuses audiitori kutsealase arvestuseksperdi tiitli või fakti, et audiitor või ettevõtte, nagu on asjakohane, on tunnustatud asjakohase litsentseeriva organi poolt selles jurisdiktsioonis.

³⁵ ISQM 1 „Kvaliteedijuhtimine ettevõtete puhul, mis viivad läbi finantsaruannete auditeid või ülevaatusi või muid kindlustandvaid või seonduvate teenuste töövõtte“, lõik 14

A65. Mõnikord võib seadus või regulatsioon ette näha, et audiitori aruandes on lubatud kasutada elektroonilisi allkirju.

Audiitori aruande kuupäev (vt lõik 49)

A66. Audiitori aruande kuupäev informeerib audiitori aruande kasutajat sellest, et audiitor on arvesse võtnud selle kuupäevani toimunud ja audiitorile teatavaks saanud sündmuste ja tehingute mõju. Audiitori kohustust audiitori aruande kuupäeva järgsete sündmuste ja tehingute suhtes käsitletakse ISAs 560.³⁶

A67. Kuna audiitori arvamus antakse finantsaruannete kohta ja finantsaruanded on juhtkonna kohustus, ei ole audiitor positsioonil, kus järeldada, et on omandatud piisavalt asjakohast auditi tõendusmaterjali enne, kui on omandatud tõendusmaterjal selle kohta, et kõik aruanded ja avalikustatud info, millest finantsaruanded koosnevad, on koostatud ja juhtkond on aktsepteerinud kohustust nende suhtes.

A68. Mõnes jurisdiktsioonis määrab seadus või regulatsioon isikud või organisatsioonid (näiteks direktorid), kes vastutavad selle järelduse tegemise eest, et kõik aruanded ja avalikustatud info, millest finantsaruanded koosnevad, on koostatud, ja määratleb täpselt vajaliku kinnitamise protsessi. Sellistel juhtudel omandatakse tõendusmaterjal sellise kinnitamise kohta enne finantsaruannete aruande kuupäevastamist. Mõnes jurisdiktsioonis siiski ei nähta kinnitamisprotsessi seaduse või regulatsiooniga ette. Sellistel juhtudel võetakse arvesse protseduurid, mida majandusüksus oma finantsaruannete koostamisel ja lõpetamisel järgib, pidades silmas selle juhtimis- ja valitsemisstruktuure, et määrata isikud või organ, kellel on volitus järeldada, et kõik aruanded, millest finantsaruanded koosnevad, sealhulgas seotud lisad, on koostatud. Mõnel juhul määrab seadus või regulatsioon finantsaruannete raporteerimise protsessis selle hetke, millal audit on eeldatavasti lõpetatud.

A69. Mõnes jurisdiktsioonis nõutakse enne finantsaruannete avalikku väljaandmist finantsaruannete lõplikku kinnitamist aktsionäride poolt. Nendes jurisdiktsioonides ei ole aktsionäridepoolne lõplik kinnitamine audiitorile vajalik, järeldamaks, et on omandatud piisav asjakohane auditi tõendusmaterjal. ISAd otstarbel on finantsaruannete kinnitamise kuupäev varasem kuupäev, millal isikud, kellel on tunnustatud volitused, määravad kindlaks, et kõik aruanded ja avalikustatud info, millest finantsaruanded koosnevad, on koostatud, ja et isikud, kellel on tunnustatud volitused, on kinnitanud, et nad on võtnud nende eest vastutuse.

Seaduse või regulatsiooniga ette nähtud audiitori aruanne (vt lõik 50)

A70. ISAs 200 selgitatakse, et peale vastavuse ISAdele võidakse audiitorilt nõuda vastavust seadusest või regulatsioonist tulenevatele nõuetele.³⁷ Kui erinevused seadusest või regulatsioonist tulenevate nõuete ja ISAdes sätestatud nõuete vahel on seotud ainult audiitori aruande vormi ja sõnastusega, näevad lõigu 50 punktide a–o nõuded ette minimaalsed elemendid, mille lisamisel audiitori aruandesse võib viidata rahvusvahelistele auditeerimise standarditele. Nendes tingimustes ei pea rakendama lõikude 21–49 nõudeid, mida ei ole lõigu 50 punktides a–o nimetatud, sealhulgas ei tule näiteks järgida arvamuse ja arvamuse aluse osade nõutavat järjekorda.

A71. Kus spetsiifilised nõuded konkreetsetes jurisdiktsioonides ei ole ISAdega vastuolus, aitab käesoleva ISA lõikudes 21 – 49 nõutud vorming ja sõnastus audiitori aruande kasutajatel hõlpsamini ära tunda audiitori aruannet kui aruannet auditi kohta, mis viidi läbi kooskõlas ISAdega.

ISA 701 kohaselt nõutav informatsioon (vt lõigu 50 punkt h)

A72. Seadus või regulatsioon võib nõuda audiitorilt läbiviidud auditi kohta täiendava informatsiooni esitamist, mis võib sisaldada ISA 701 eesmärkidele vastavat informatsiooni, või näha ette selliste asjaolude kohta esitatava informatsiooni olemuse ja ulatuse.

A73. ISAd ei ole finantsaruannete auditit reguleeriva seaduse või regulatsiooni suhtes ülimuslikud. ISA 701 rakendamise korral võib audiitori aruandes viidata ISAdele ainult siis, kui seaduse või regulatsiooni rakendamisel on käesoleva ISA lõigu 50 punktis h nõutud osa vastavuses ISAs 701

³⁶ ISA 560 „Järgnevad sündmused”, lõigud 10–17.

³⁷ ISA 200, lõik A55.

sätetatud aruandlusnõuetega. Sellistes tingimustes võib audiitoril olla vaja kohandada audiitori aruandes teatavaid aspekte seoses ISA 701 kohaselt nõutud infovahetusega peamiste auditi asjaolude kohta, näiteks:

- muutes pealkirja „Peamised auditi asjaolud”, kui seaduse või regulatsiooniga on ette nähtud konkreetne pealkiri;
- selgitades, miks audiitori aruandes esitatakse seaduse või regulatsiooniga nõutud informatsioon, näiteks viidates asjassepuutuva seadusele või regulatsioonile ja kirjeldades, kuidas see informatsioon on seotud peamiste auditi asjaoludega;
- kui seadus või regulatsioon näeb ette kirjelduse olemuse ja ulatuse, täiendades ettenähtud informatsiooni, et saavutada iga peamise auditi asjaolu üldine kirjeldus, mis vastab ISA 701 lõigu 13 nõuetele.

A74. ISAs 210 käsitletakse tingimusi, kus asjassepuutuva jurisdiktsiooni seaduses või regulatsioonis nähakse audiitori aruande vorm või sõnastus ette terminitega, mis märkimisväärselt erinevad ISAdes nõuetest; eriti puudutab see audiitori arvamust. Sellistes tingimustes nõutakse ISAs 210 audiitorilt alljärgneva hindamist:

- (a) kas kasutajad võiksid valesti aru saada kindlustundest, mis on saadud finantsaruannete auditist, ja kui see on nii, siis
- (b) kas audiitori aruandes esitatud täiendav selgitus võib vähendada võimalikku valesti arusaamist.

Juhul kui audiitor teeb järelduse, et täiendav selgitus audiitori aruandes ei saa vähendada võimalikku valesti arusaamist, nõutakse ISAs 210 audiitorilt auditi töövõtu aktsepteerimata jätmist, välja arvatud juhul, kui ta on seaduse või regulatsiooni kohaselt kohustatud seda tegema. Vastavalt ISA-le 210 ei ole sellise seaduse või regulatsiooniga kooskõlas läbi viidud audit ISAdega vastavuses. Seega ei lisa audiitor audiitori aruandesse viidet sellele, et audit on läbi viidud kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega.³⁸

Avaliku sektori majandusüksustega seotud kaalutlused

A75. Avaliku sektori majandusüksuste audiitoritel võib olla seaduse või regulatsiooni kohaselt ka õigus anda teatavate asjaolude kohta kas audiitori aruandes või täiendavas aruandes avalikult aru, mis võib hõlmata ISA 701 eesmärkidele vastavat informatsiooni. Sellistes tingimustes võib audiitoril olla vaja kohandada audiitori aruandes teatavaid aspekte seoses ISA 701 kohaselt nõutud infovahetusega peamiste auditi asjaolude kohta või lisada audiitori aruandesse viite asjaolu kirjeldusele täiendavas aruandes.

Audiitori aruanne auditite puhul, mis on läbi viidud kooskõlas nii spetsiifilise jurisdiktsiooni auditeerimise standarditega kui ka rahvusvaheliste auditeerimise standarditega (vt lõik 51)

A76. Audiitor võib audiitori aruandes viidata sellele, et audit on läbi viidud kooskõlas nii rahvusvaheliste auditeerimise standarditega kui riiklike auditeerimise standarditega siis, kui lisaks relevantsete riiklike standarditega vastavusele, on audiitor vastavuses iga ISAgaga, mis on auditi seisukohast relevantne.³⁹

A77. Viide nii rahvusvahelistele auditeerimise standarditele kui ka riiklikele auditeerimise standarditele ei ole asjakohane juhul, kui ISAdes nõuete ja riiklike auditeerimise standardite nõuete vahel eksisteerib vastuolu, mis paneks audiitori kujundama teistsugust arvamust või mitte kaasama asjaolu rõhutavat lõiku või muu asjaolu lõiku, mis konkreetsetes tingimustes on ISAdega nõutav. Sellisel juhul viidatakse audiitori aruandes ainult auditeerimise standarditele (kas rahvusvahelistele auditeerimise standarditele või riiklikele auditeerimise standarditele), millega kooskõlas audiitori aruanne on koostatud.

³⁸ ISA 210, lõik 21.

³⁹ ISA 200, lõik A56.

Finantsaruannetega koos esitatud täiendav informatsioon (vt lõigud 53–54)

A78. Mõnedes tingimustes võidakse majandusüksuselt seaduse, regulatsiooni või standarditega nõuda või majandusüksus võib vabatahtlikult otsustada esitada koos finantsaruannetega täiendavat informatsiooni, mida rakendatava finantsaruandluse raamistikuga ei nõuta. Näiteks võidakse täiendavat informatsiooni esitada selleks, et kasutaja saaks paremini aru rakendatavast finantsaruandluse raamistikust või et anda täiendavaid selgitusi spetsiifiliste finantsaruande näitajate kohta. Selline informatsioon esitatakse harilikult kas täiendavates tabelites või lisades.

A79. Käesoleva ISA lõigus 53 selgitatakse, et audiitori arvamus hõlmab täiendavat informatsiooni, mis on oma olemuse ja esitusviisi tõttu finantsaruannete lahutamatu osa. Selle hindamine on kutsealase otsustuse küsimus. Näited:

- kui finantsaruannete lisad sisaldavad selgitust või võrdlust selle kohta, millises ulatuses on finantsaruanded vastavuses muu finantsaruandluse raamistikuga, võib audiitor pidada seda täiendavaks informatsiooniks, mida ei saa finantsaruannetest selgelt eristada; Audiitori arvamus peaks hõlmama ka lisasid või täiendavaid tabeleid, millele tehakse finantsaruannetest ristviiteid.
- kui täiendav kasumiaruanne, milles esitatakse info konkreetsete kulukirjete kohta, avalikustatakse eraldi tabelina, mis esitatakse finantsaruannete lisana, võib audiitor pidada seda täiendavaks informatsiooniks, mida saab finantsaruannetest selgelt eristada.

A80. Audiitori arvamusel hõlmatud täiendavale informatsioonile ei ole vaja audiitori aruandes eraldi viidata siis, kui audiitori aruandes on finantsaruannetes sisalduvate aruannete kirjelduses lisadele piisavalt viidatud.

A81. Seaduse või regulatsiooniga ei pruugita nõuda täiendava informatsiooni auditeerimist ja juhtkond võib otsustada paluda audiitoril mitte kaasata täiendav informatsioon finantsaruannete auditi ulatusse.

A82. Audiitori hinnang selle kohta, kas auditeerimata täiendav informatsioon on esitatud viisil, mida võib pidada audiitori arvamusel hõlmatuks, sisaldab näiteks seda, kus see informatsioon on finantsaruannete ja mis tahes auditeeritud täiendava informatsiooni suhtes esitatud ja kas see on selgelt tähistatud kui „auditeerimata”.

A83. Juhtkond saaks muuta auditeerimata täiendava informatsiooni, mida võidakse pidada audiitori arvamusel hõlmatuks, esitamist näiteks:

- eemaldades mis tahes ristviited finantsaruannetest auditeerimata täiendavatele tabelitele või auditeerimata lisadele nii, et piir auditeeritud ja auditeerimata informatsiooni vahel on piisavalt selge;
- paigutades auditeerimata täiendava informatsiooni väljapoole finantsaruandeid või juhul, kui see ei ole antud tingimustes võimalik, siis vähemalt paigutades auditeerimata lisad kokku finantsaruannete nõutavate lisade lõppu ja tähistades nad selgelt kui auditeerimata. Auditeerimata lisasid, mis on segunenud auditeeritud lisadega, võib väärtõlgendada auditeeritutena.

A84. Fakt, et täiendav informatsioon on auditeerimata, ei vabasta audiitorit ISAs 720 (muudetud) kirjeldatud kohustusest.⁴⁰

⁴⁰ ISA 720 (Muudetud) „Audiitori kohustused seoses muu informatsiooniga“

Lisa

(Vt lõik A19)

Finantsaruandeid käsitlevate sõltumatu audiitori aruannete näited

- Näide 1: audiitori aruanne börsinimekirja kantud majandusüksuse finantsaruannete kohta, mis on koostatud kooskõlas õiglase esitusviisi raamistikuga
- Näide 2: audiitori aruanne börsinimekirja kantud majandusüksuse konsolideeritud finantsaruannete kohta, mis on koostatud kooskõlas õiglase esitusviisi raamistikuga
- Näide 3: audiitori aruanne börsinimekirja kandmata majandusüksuse finantsaruannete kohta, mis on koostatud kooskõlas õiglase esitusviisi raamistikuga (kui viidatakse materjalidele, mis asuvad asjakohase ametiasutuse veebisaidil)
- Näide 4: audiitori aruanne börsinimekirja kandmata majandusüksuse finantsaruannete kohta, mis on koostatud kooskõlas üldotstarbelise vastavuse raamistikuga

Näide 1. Audiitori aruanne börsinimekirja kantud majandusüksuse finantsaruannete kohta, mis on koostatud kooskõlas õiglase esitusviisi raamistikuga

- Selle näitliku audiitori aruande puhul eeldatakse järgmiste tingimuste olemasolu:
- Börsinimekirja kantud majandusüksuse finantsaruannete tervikkomplekti audit, kasutades õiglase esitusviisi raamistikku. Audit ei ole grupiaudit (st ISA 600 ei rakendata).
- Finantsaruanded on koostatud majandusüksuse juhtkonna poolt vastavalt IFRSidele (üldotstarbeline raamistik).
- Auditi töövõtu tingimused kajastavad ISAs 210 esitatud kirjeldust juhtkonna kohustustest seoses finantsaruannetega.
- Audiitor on teinud järelduse, et hangitud auditi tõendusmaterjali põhjal on asjakohane modifitseerimata (st „puhas”) arvamus.
- Auditis rakendatavad asjassepuutuvad eetikanõuded hõlmavad rahvusvahelise arvestusekspertide eetikakoodeksite nõukogu kutseliste arvestusekspertide eetikakoodeksit ja konkreetse jurisdiktsiooni auditiga seotud eetikanõudeid, ning audiitor viitab neile mõlemale.
- Audiitor on hangitud auditi tõendusmaterjali põhjal teinud järelduse, et ei esine olulist ebakindlust sündmuste või tingimuste suhtes, mis võivad tekitada märkimisväärset kahtlust majandusüksuse suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana vastavalt ISA-le 570 (muudetud).
- Peamiste auditi asjaolude kohta on esitatud info vastavalt ISA-le 701.
- Audiitor on saanud kogu muu informatsiooni enne audiitori aruande kuupäeva ega ole veel kindlaks teinud muu informatsiooni olulist väärkajastamist.
- Finantsaruannete järelevalve eest vastutavad isikud erinevad finantsaruannete koostamise eest vastutavatest isikutest.
- Lisaks finantsaruannete auditile on audiitoril teisi kohaliku seaduse järgseid aruandluskohustusi.

SÕLTUMATU AUDIITORI ARUANNE

Ettevõtte ABC aktsionäridele [või muu asjakohane adressaat]

Finantsaruannete auditi aruanne¹

Arvamus

Oleme auditeerinud ettevõtte ABC (ettevõtte) finantsaruandeid, mis sisaldavad finantspositsiooni aruannet seisuga 31. detsember 20X1 ning koondkasumiaruannet, omakapitali muutuste aruannet ja rahavoogude aruannet eeltoodud kuupäeval lõppenud aasta kohta ja finantsaruannete lisasid, sealhulgas märkimisväärtete arvestuspoliitikate kokkuvõtet.

Meie arvates kajastavad kaasnevad finantsaruanded kõigis olulistest osades õiglaselt (või *annavad õige ja õiglase ülevaate*) ettevõtte finantsseisundi(s)t seisuga 31. detsember 20X1 ning sellel kuupäeval lõppenud aasta finantstulemus(es)t ja rahavoogusid (rahavoogudest) kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega (IFRSid).

Arvamuse alus

Viisime auditi läbi kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega (ISAd). Meie kohustusi vastavalt nendele standarditele kirjeldatakse täiendavalt meie aruande osas „Audiitori kohustused seoses finantsaruannete auditiga”. Me oleme ettevõttest sõltumatud kooskõlas rahvusvahelise arvestuseksptertide eetikakoodeksite nõukogu *kutseliste arvestuseksptertide eetikakoodeksiga (IESBA koodeks)* ja [jurisdiktsioonis] finantsaruannete auditi läbiviimisel asjassepuutuvate eetikanõuetega, mis meile rakenduvad, ja oleme täitnud oma muud eetikaalased kohustused vastavalt nendele nõuetele ja IESBA koodeksile. Me usume, et auditi tõendusmaterjal, mille oleme hankinud, on piisav ja asjakohane aluse andmiseks meie arvamusele.

Peamised auditi asjaolud

Peamised auditi asjaolud on asjaolud, mis olid meie kutsealase otsustuse kohaselt meie käesoleva perioodi finantsaruannete auditis kõige märkimisväärsamad. Neid asjaolusid käsitleti finantsaruannete kui terviku auditi kontekstis ja meie asjaomase arvamuse kujundamisel ning me ei esita nende asjaolude kohta eraldi arvamust.

[Iga peamise auditi asjaolu kirjeldus vastavalt ISA-le 701.]

Muu informatsioon [või muu pealkiri, kui see on asjakohane, näiteks „Muu kui finantsaruandeid ja nende kohta koostatud audiitori aruannet käsitlev informatsioon”]

[Aruandlus vastavalt ISAs 720 (muudetud) sätestatud aruandlusnõuetele – vt ISA 720 (muudetud) lisa 2 näide 1.]

Juhtkonna ja nende, kelle ülesandeks on valitsemine, kohustused seoses finantsaruannetega²

Juhtkond vastutab finantsaruannete koostamise ja õiglase esitamise eest kooskõlas IFRSidega³ ja sellise sisekontrolli eest, nagu juhtkond peab vajalikuks, et võimaldada kas pettusest või veast tulenevate oluliste väärkajastamisteta finantsaruannete koostamist.

Finantsaruannete koostamisel on juhtkond kohustatud hindama ettevõtte suutlikkust jätkata jätkuvalt tegutsevana, esitama infot, kui see on rakendatav, tegevuse jätkuvusega seotud asjaolude kohta ja kasutama tegevuse jätkuvuse arvestuse alusprintsipi, välja arvatud juhul, kui juhtkond kavatseb kas ettevõtte likvideerida või tegevuse lõpetada või tal puudub sellele realistlik alternatiiv.

¹ Alapealkiri „Finantsaruannete auditi aruanne” ei ole vajalik tingimustes, kui teine alapealkiri „Aruanne muude seadusest ja regulatsioonist tulenevate nõuete kohta” ei ole rakendatav.

² Näitlikus audiitori aruandes võib olla vaja asendada terminid „juhtkond” ja „need, kelle ülesandeks on valitsemine” muude terminitega, mis on konkreetse jurisdiktsiooni õigusraamistiku kontekstis asjakohased.

³ Kui juhtkonna kohustus on koostada finantsaruanded, mis annavad õige ja õiglase ülevaate, võib see olla sõnastatud järgmiselt: „Juhtkond vastutab finantsaruannete koostamise eest, mis annavad õige ja õiglase ülevaate kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega, ja sellise [...]”.

Need, kelle ülesandeks on valitsemine, vastutavad ettevõtte finantsaruandlusprotsessi üle järelevalve teostamise eest.

Audiitori kohustused seoses finantsaruannete auditiga

Meie eesmärk on saada põhjendatud kindlus selle kohta, kas finantsaruanded tervikuna on kas pettusest või veast tulenevate oluliste väärkajastamisteta, ja anda välja audiitori aruanne, mis sisaldab meie arvamust. Põhjendatud kindlus on kõrgetasemeline kindlus, kuid see ei taga, et olulise väärkajastamise eksisteerimisel see kooskõlas ISAdega läbiviidud auditi käigus alati avastatakse. Väärkajastamised võivad tuleneda pettusest või veast ja neid peetakse oluliseks siis, kui võib põhjendatult eeldada, et need võivad üksikult või koos mõjutada majanduslikke otsuseid, mida kasutajad nende finantsaruannete alusel teevad.

Käesoleva ISA lõigu 41 punktis b selgitatakse, et allpool tumedal taustal esitatud materjali võib esitada audiitori aruande lisas. Lõigu 41 punktis c selgitatakse, et kui see on seaduse, regulatsiooni või riiklike auditeerimise standarditega sõnaselgelt lubatud, võib viidata asjakohase ametiasutuse veebisaidile, mis sisaldab audiitori kohustuste kirjeldust, selle asemel et lisada see audiitori aruandesse, tingimusel et veebisaidil avaldatud kirjeldus käsitleb allpool esitatud audiitori kohustusi ega ole nendega vastuolus.

Me kasutame auditi osana vastavalt ISAdele kutsealast otsustust ja säilitame kutsealase skeptitsismi kogu auditi käigus. Me teeme ka järgmist:

- teeme kindlaks ja hindame finantsaruannete kas pettusest või veast tuleneva olulise väärkajastamise riskid, kavandame ja teostame auditiprotseduure vastuseks nendele riskidele ning hangime piisava ja asjakohase auditi tõendusmaterjali aluse andmiseks meie arvamusele. Pettusest tuleneva olulise väärkajastamise mitteavastamise risk on suurem kui veast tuleneva väärkajastamise puhul, sest pettus võib tähendada salakokkulepet, võltsimist, tahtlikku tegevusetust, vääresitiste tegemist või sisekontrolli eiramist;
- omandame arusaamise auditi puhul asjaspepuutuvast sisekontrollist, et kavandada nendes tingimustes asjakohaseid auditiprotseduure, kuid mitte arvamuse avaldamiseks ettevõtte sisekontrolli tulemuslikkuse kohta;⁴
- hindame kasutatud arvestuspoliitikate asjakohasust ning juhtkonna arvestushinnangute ja nendega seoses avalikustatud info põhjendatust;
- teeme järelduse juhtkonna poolt tegevuse jätkuvuse arvestuse alusprintsipi kasutamise asjakohasuse kohta ja saadud auditi tõendusmaterjali põhjal selle kohta, kas esineb olulist ebakindlust sündmuste või tingimuste suhtes, mis võivad tekitada märkimisväärset kahtlust ettevõtte suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana. Kui me teeme järelduse, et eksisteerib oluline ebakindlus, oleme kohustatud juhtima audiitori aruandes tähelepanu finantsaruannetes selle kohta avalikustatud infole või kui avalikustatud info on ebapiisav, siis modifitseerima oma arvamust. Meie järeldused põhinevad audiitori aruande kuupäevani saadud auditi tõendusmaterjalil. Tulevased sündmused või tingimused võivad siiski kahjustada ettevõtte suutlikkust jätkata jätkuvalt tegutsevana;
- hindame finantsaruannete üldist esitusviisi, struktuuri ja sisu, sealhulgas avalikustatud informatsiooni, ning seda, kas finantsaruanded esitavad aluseks olevaid tehinguid ja sündmusi viisil, millega saavutatakse õiglane esitusviis.

Me vahetame nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, infot muu hulgas auditi planeeritud ulatuse ja ajastuse ning märkimisväärsete auditi tähelepanekute kohta, sealhulgas mis tahes sisekontrolli märkimisväärsete puuduste kohta, mille oleme tuvastanud auditi käigus.

Me esitame nendele, kelle ülesandeks on valitsemine, ka avalduse, milles kinnitame, et oleme järginud sõltumatust puudutavaid eetikanoodeid, ning edastame neile info kõikide suhete ja muude asjaolude kohta, mille puhul võib põhjendatult arvata, et need kahjustavad meie sõltumatust, ja seotud kaitsemehhanismide kohta, kui see on rakendatav.

Me määrame nendele, kelle ülesandeks on valitsemine, esitatud asjaolude seast kindlaks asjaolud, mis olid käesoleva perioodi finantsaruannete auditis kõige märkimisväärsed ja on seega peamised auditi asjaolud. Me kirjeldame neid asjaolusid audiitori aruandes, välja arvatud juhul, kui seaduse või regulatsiooni kohaselt on keelatud avalikustada asjaolu kohta infot või kui me äärmisel erandlikel juhtudel otsustame, et asjaolu kohta ei tohiks meie aruandes infot esitada, sest põhjendatult võib eeldada, et selle kahjulikud tagajärjed kaaluvad üles sellise info esitamise kasu avalikes huvides.

⁴ Seda lauset muudetakse asjakohaselt tingimustes, kus audiitoril on koos finantsaruannete auditiga ka kohustus avaldada arvamust sisekontrolli tulemuslikkuse kohta.

Aruanne seaduste ja regulatsioonide muude nõuete kohta

[Audiitori aruande selle osa vorm ja sisu varieeruvad sõltuvalt kohaliku seaduse, regulatsiooni või riiklike auditeerimise standarditega ette nähtud audiitori muude aruandluskohustuste olemusest. Muudes seadustes, regulatsioonides või riiklikes auditeerimise standardites käsitletud asjaolusid (edaspidi „muud aruandluskohustused“) käsitletakse selles osas, välja arvatud juhul, kui muud aruandluskohustused käsitlevad samu teemasid, mis on esitatud ISAdega nõutavate aruandluskohustuste all osas „Finantsaruannete auditi aruanne“. Muude aruandluskohustuste kohta, mis käsitlevad samu teemasid nagu ISAdega nõutavad kohustused, võib aru anda koos (st osas „Finantsaruannete auditi aruanne“ asjakohase alapealkirja all), tingimusel et audiitori aruande sõnastus eristab selgelt muud aruandluskohustused ISAdega nõutavast aruandlusest, kui see eksisteerib.]

Töövõtupartner auditis, mille tulemusel koostati see sõltumatu audiitori aruanne, on [nimi].

[Allkiri kas audiitorettevõtte, personaalselt audiitori või mõlema nimel, olenevalt sellest, kuidas on konkreetses jurisdiktsioonis asjakohane]

[Audiitori aadress]

[Kuupäev]

Näide 2. Audiitori aruanne börsinimekirja kantud majandusüksuse konsolideeritud finantsaruannete kohta, mis on koostatud kooskõlas õiglase esitusviisi raamistikuga

- Selle näitliku audiitori aruande puhul eeldatakse järgmiste tingimuste olemasolu:
- Börsinimekirja kantud majandusüksuse konsolideeritud finantsaruannete tervikkomplekti audit, kasutades õiglase esitusviisi raamistikku. Auditi puhul on tegemist tüürettevõtjaid omava majandusüksuse grupiauditiga (st rakendatakse standardit ISA 600).
- Konsolideeritud finantsaruanded on koostatud majandusüksuse juhtkonna poolt vastavalt IFRSidele (üldotstarbeline raamistik).
- Auditi töövõtu tingimused kajastavad ISAs 210 esitatud kirjeldust juhtkonna kohustustest seoses konsolideeritud finantsaruannetega.
- Audiitor on teinud järelduse, et hangitud auditi tõendusmaterjali põhjal on asjakohane modifitseerimata (st „puhas”) arvamus.
- Rahvusvahelise arvestusekspertide eetikakoodeksite nõukogu kutseliste arvestusekspertide eetikakoodeks sisaldab kõiki auditis rakendatavaid asjassepuutuvaid eetikanõudeid.
- Audiitor on hangitud auditi tõendusmaterjali põhjal teinud järelduse, et ei esine olulist ebakindlust sündmuste või tingimuste suhtes, mis võivad tekitada märkimisväärset kahtlust majandusüksuse suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana vastavalt ISA-le 570 (muudetud).
- Peamiste auditi asjaolude kohta on esitatud info vastavalt ISA-le 701.
- Audiitor on saanud kogu muu informatsiooni enne audiitori aruande kuupäeva ega ole kindlaks teinud muu informatsiooni olulist väärkajastamist.
- Konsolideeritud finantsaruannete järelevalve eest vastutavad isikud erinevad konsolideeritud finantsaruannete koostamise eest vastutavatest isikutest.
- Lisaks konsolideeritud finantsaruannete auditile on audiitoril teisi kohaliku seaduse järgseid aruandluskohustusi.

SÕLTUMATU AUDIITORI ARUANNE

Ettevõtte ABC aktsionäridele [või muu asjakohane adressaat]

Konsolideeritud finantsaruannete auditi aruanne⁵

Arvamus

Oleme auditeerinud ettevõtte ABC ja tema tüürettevõtjate (grupp) konsolideeritud finantsaruandeid, mis sisaldavad konsolideeritud finantspositsiooni aruannet seisuga 31. detsember 20X1 ning konsolideeritud koondkasumiaruannet, konsolideeritud omakapitali muutuste aruannet ja konsolideeritud rahavoogude aruannet eeltoodud kuupäeval lõppenud aasta kohta ja konsolideeritud finantsaruannete lisasid, sealhulgas märkimisväärsete arvestuspoliitikate kokkuvõtet.

Meie arvates kajastavad kaasnevad konsolideeritud finantsaruanded kõigis olulistest osades õiglaselt (või *annavad õige ja õiglase ülevaate*) grupi konsolideeritud finantsseisundi(s)t seisuga 31. detsember 20X1 ning sellel kuupäeval lõppenud aasta konsolideeritud finantstulemus(es)t ja konsolideeritud rahavoogusid (rahavoogudest) kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega (IFRSid).

Arvamuse alus

Viisime auditi läbi kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega (ISAd). Meie kohustusi vastavalt nendele standarditele kirjeldatakse täiendavalt meie aruande osas „Audiitori kohustused seoses konsolideeritud finantsaruannete auditiga”. Me oleme grupist sõltumatud kooskõlas rahvusvahelise arvestusekspertide eetikakoodeksite nõukogu *kutseliste arvestusekspertide eetikakoodeksiga* (IESBA koodeks) ja oleme täitnud oma muud eetikaalased kohustused vastavalt IESBA koodeksile. Me usume, et auditi tõendusmaterjal, mille oleme hankinud, on piisav ja asjakohane aluse andmiseks meie arvamusele.

⁵ Alapealkiri „Konsolideeritud finantsaruannete auditi aruanne” ei ole vajalik tingimustes, kui teine alapealkiri „Aruanne muude seadusest ja regulatsioonist tulenevate nõuete kohta” ei ole rakendatav.

Peamised auditi asjaolud

Peamised auditi asjaolud on asjaolud, mis olid meie kutsealase otsustuse kohaselt meie käesoleva perioodi konsolideeritud finantsaruannete auditis kõige märkimisväärsamad. Neid asjaolusid käsitleti konsolideeritud finantsaruannete kui terviku auditi kontekstis ja meie asjaomase arvamuse kujundamisel ning me ei esita nende asjaolude kohta eraldi arvamust.

[Iga peamise auditi asjaolu kirjeldus vastavalt ISA-le 701.]

Muu informatsioon [või muu pealkiri, kui see on asjakohane, näiteks „Muu kui finantsaruandeid ja nende kohta koostatud audiitori aruannet käsitlev informatsioon”]

[Aruandlus vastavalt ISAs 720 (muudetud) sätestatud aruandlusnõuetele – vt ISA 720 (muudetud) lisa 2 näide 1.]

Juhtkonna ja nende, kelle ülesandeks on valitsemine, kohustused seoses konsolideeritud finantsaruannetega⁶

Juhtkond vastutab konsolideeritud finantsaruannete koostamise ja õiglase esitamise eest kooskõlas IFRSidega⁷ ja sellise sisekontrolli eest, nagu juhtkond peab vajalikuks, et võimaldada kas pettusest või veast tulenevate oluliste väärkajastamisteta konsolideeritud finantsaruannete koostamist.

Konsolideeritud finantsaruannete koostamisel on juhtkond kohustatud hindama grupi suutlikkust jätkata jätkuvalt tegutsevana, esitama infot, kui see on rakendatav, tegevuse jätkuvusega seotud asjaolude kohta ja kasutama tegevuse jätkuvuse arvestuse alusprintsipi, välja arvatud juhul, kui juhtkond kavatseb kas grupi likvideerida või tegevuse lõpetada või tal puudub sellele realistlik alternatiiv.

Need, kelle ülesandeks on valitsemine, vastutavad grupi finantsaruandlusprotsessi üle järelevalve teostamise eest.

Audiitori kohustused seoses konsolideeritud finantsaruannete auditiga

Meie eesmärk on saada põhjendatud kindlus selle kohta, kas konsolideeritud finantsaruanded tervikuna on kas pettusest või veast tulenevate oluliste väärkajastamisteta, ja anda välja audiitori aruanne, mis sisaldab meie arvamust. Põhjendatud kindlus on kõrgetasemeline kindlus, kuid see ei taga, et olulise väärkajastamise eksisteerimisel see kooskõlas ISAdega läbiviidud auditi käigus alati avastatakse. Väärkajastamised võivad tuleneda pettusest või veast ja neid peetakse oluliseks siis, kui võib põhjendatult eeldada, et need võivad üksikult või koos mõjutada majanduslikke otsuseid, mida kasutajad nende konsolideeritud finantsaruannete alusel teevad.

Käesoleva ISA lõigu 41 punktis b selgitatakse, et allpool tumedal taustal esitatud materjali võib esitada audiitori aruande lisas. Lõigu 41 punktis c selgitatakse, et kui see on seaduse, regulatsiooni või riiklike auditeerimise standarditega sõnaselgelt lubatud, võib viidata asjakohase ametiasutuse veebisaidile, mis sisaldab audiitori kohustuste kirjeldust, selle asemel et lisada see audiitori aruandesse, tingimusel et veebisaidil avaldatud kirjeldus käsitleb allpool esitatud audiitori kohustusi ega ole nendega vastuolus.

Me kasutame auditi osana vastavalt ISAdele kutsealast otsustust ja säilitame kutsealase skeptitsismi kogu auditi käigus. Me teeme ka järgmist:

- teeme kindlaks ja hindame konsolideeritud finantsaruannete kas pettusest või veast tuleneva olulise väärkajastamise riskid, kavandame ja teostame auditiprotseduure vastuseks nendele riskidele ning hangime piisava ja asjakohase auditi tõendusmaterjali aluse andmiseks meie arvamusele. Pettusest tuleneva olulise väärkajastamise mitteavastamise risk on suurem kui veast tuleneva väärkajastamise puhul, sest pettus võib tähendada salakokkulepet, võltsimist, tahtlikku tegevusetust, väaresitiste tegemist või sisekontrolli eiramist;
- omandame arusaamise auditi puhul asjassepuutuvast sisekontrollist, et kavandada nendes tingimustes asjakohaseid auditiprotseduure, kuid mitte arvamuse avaldamiseks grupi sisekontrolli tulemuslikkuse kohta;⁸

⁶ Või muud terminid, mis on konkreetse jurisdiktsiooni õigusraamistikus asjakohased.

⁷ Kui juhtkonna kohustus on koostada finantsaruanded, mis annavad õige ja õiglase ülevaate, võib see olla sõnastatud järgmiselt: „Juhtkond vastutab finantsaruannete koostamise eest, mis annavad õige ja õiglase ülevaate kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega, ja sellise [...]”.

⁸ Seda lauset muudetakse asjakohaselt tingimustes, kus audiitoril on koos konsolideeritud finantsaruannete auditiga ka kohustus avaldada arvamust sisekontrolli tulemuslikkuse kohta.

- hindame kasutatud arvestuspoliitikate asjakohasust ning juhtkonna arvestushinnangute ja nendega seoses avalikustatud info põhjendatust;
- teeme järelduse juhtkonna poolt tegevuse jätkuvuse arvestuse alusprintsipi kasutamise asjakohasuse kohta ja saadud auditi tõendusmaterjali põhjal selle kohta, kas esineb olulist ebakindlust sündmuste või tingimuste suhtes, mis võivad tekitada märkimisväärset kahtlust grupi suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana. Kui me teeme järelduse, et eksisteerib oluline ebakindlus, oleme kohustatud juhtima audiitori aruandes tähelepanu konsolideeritud finantsaruannetes selle kohta avalikustatud infole või kui avalikustatud info on ebapiisav, siis modifitseerima oma arvamust. Meie järeldused põhinevad audiitori aruande kuupäevani saadud auditi tõendusmaterjalil. Tulevased sündmused või tingimused võivad siiski kahjustada grupi suutlikkust jätkata jätkuvalt tegutsevana;
- hindame konsolideeritud finantsaruannete üldist esitusviisi, struktuuri ja sisu, sealhulgas avalikustatud informatsiooni, ning seda, kas konsolideeritud finantsaruanded esitavad aluseks olevaid tehinguid ja sündmusi viisil, millega saavutatakse õiglane esitusviis;
- hangime grupi majandusüksuste või äritegevuste finantsteabe kohta piisava asjakohase tõendusmaterjali, et avaldada arvamus grupi konsolideeritud finantsaruannete kohta. Me vastutame grupiauditi juhtimise, järelevalve ja läbiviimise eest. Me oleme ainuvastutavad oma auditiarvamuse eest.

Me vahetame nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, infot muu hulgas auditi planeeritud ulatuse ja ajastuse ning märkimisväärsete auditi tähelepanekute kohta, sealhulgas mis tahes sisekontrolli märkimisväärsete puuduste kohta, mille oleme tuvastanud auditi käigus.

Me esitame nendele, kelle ülesandeks on valitsemine, ka avalduse, milles kinnitame, et oleme järginud sõltumatust puudutavaid eetikanõudeid, ning edastame neile info kõikide suhete ja muude asjaolude kohta, mille puhul võib põhjendatult arvata, et need kahjustavad meie sõltumatust, ja seotud kaitsemehhanismide kohta, kui see on rakendatav.

Me määrame nendele, kelle ülesandeks on valitsemine, esitatud asjaolude seast kindlaks asjaolud, mis olid käesoleva perioodi konsolideeritud finantsaruannete auditis kõige märkimisväärsed ja on seega peamised auditi asjaolud. Me kirjeldame neid asjaolusid audiitori aruandes, välja arvatud juhul, kui seaduse või regulatsiooni kohaselt on keelatud avalikustada asjaolu kohta infot või kui me äärmisel erandlikel juhtudel otsustame, et asjaolu kohta ei tohiks meie aruandes infot esitada, sest põhjendatult võib eeldada, et selle kahjulikud tagajärjed kaaluvad üles sellise info esitamise kasu avalikes huvides.

Aruanne seaduste ja regulatsioonide muude nõuete kohta

[Audiitori aruande selle osa vorm ja sisu varieeruvad sõltuvalt kohaliku seaduse, regulatsiooni või riiklike auditeerimise standarditega ette nähtud audiitori muude aruandluskohustuste olemusest. Muudes seadustes, regulatsioonides või riiklikes auditeerimise standardites käsitletud asjaolusid (edaspidi „muud aruandluskohustused“) käsitletakse selles osas, välja arvatud juhul, kui muud aruandluskohustused käsitlevad samu teemasid, mis on esitatud ISAdega nõutavate aruandluskohustuste all osas „Konsolideeritud finantsaruannete auditi aruanne“. Muude aruandluskohustuste kohta, mis käsitlevad samu teemasid nagu ISAdega nõutavad kohustused, võib aru anda koos (st osas „Konsolideeritud finantsaruannete auditi aruanne“ asjakohase alapealkirja all), tingimusel et audiitori aruande sõnastus eristab selgelt muud aruandluskohustused ISAdega nõutavast aruandlusest, kui see eksisteerib.]

Töövõtupartner auditis, mille tulemusel koostati see sõltumatu audiitori aruanne, on [nimi].

[Allkiri kas audiitorettevõtte, personaalselt audiitori või mõlema nimel, olenevalt sellest, kuidas on konkreetses jurisdiktsioonis asjakohane]

[Audiitori aadress]

[Kuupäev]

Näide 3. Audiitori aruanne börsinimekirja kandmata majandusüksuse finantsaruannete kohta, mis on koostatud kooskõlas õiglase esitusviisi raamistikuga

- Selle näitliku audiitori aruande puhul eeldatakse järgmiste tingimuste olemasolu:
- Börsinimekirja kandmata majandusüksuse finantsaruannete tervikkomplekti audit, kasutades õiglase esitusviisi raamistikku. Audit ei ole grupiaudit (st ISA 600 ei rakendata).
- Finantsaruanded on koostatud majandusüksuse juhtkonna poolt vastavalt IFRSidele (üldotstarbeline raamistik).
- Auditi töövõtu tingimused kajastavad ISAs 210 esitatud kirjeldust juhtkonna kohustustest seoses finantsaruannetega.
- Audiitor on teinud järelduse, et hangitud auditi tõendusmaterjali põhjal on asjakohane modifitseerimata (st „puhas”) arvamus.
- Asjassepuutuvad eetikanõuded, mida auditis rakendatakse, on jurisdiktsioonis kehtivad nõuded.
- Audiitor on hangitud auditi tõendusmaterjali põhjal teinud järelduse, et ei esine olulist ebakindlust sündmuste või tingimuste suhtes, mis võivad tekitada märkimisväärset kahtlust majandusüksuse suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana vastavalt ISA-le 570 (muudetud).
- Audiitorilt ei nõuta esitamist ja ta ei ole ka muidu otsustanud esitada infot peamiste auditi asjaolude kohta vastavalt ISA-le 701.
- Audiitor on saanud kogu muu informatsiooni enne audiitori aruande kuupäeva ega ole kindlaks teinud muu informatsiooni olulist väärkajastamist.
- Finantsaruannete järelevalve eest vastutavad isikud erinevad finantsaruannete koostamise eest vastutavatest isikutest.
- Audiitoril puuduvad muud kohaliku seaduse järgsed aruandluskohustused.
- Audiitor otsustab viidata audiitori kohustuste kirjeldusele, mis on esitatud asjakohase ametiasutuse veebisaidil.

SÕLTUMATU AUDIITORI ARUANNE

Ettevõtte ABC aktsionäridele [või muu asjakohane adressaat]

Arvamus

Oleme auditeerinud ettevõtte ABC (ettevõtte) finantsaruandeid, mis sisaldavad finantspositsiooni aruannet seisuga 31. detsember 20X1 ning koondkasumiaruannet, omakapitali muutuste aruannet ja rahavoogude aruannet eeltoodud kuupäeval lõppenud aasta kohta ja finantsaruannete lisasid, sealhulgas märkimisväärsete arvestuspoliitikate kokkuvõtet.

Meie arvates kajastavad kaasnevad finantsaruanded kõigis olulistest osades õiglaselt (või *annavad õige ja õiglase ülevaate*) ettevõtte finantsseisundi(s)t seisuga 31. detsember 20X1 ning sellel kuupäeval lõppenud aasta finantstulemus(es)t ja rahavoogusid (rahavoogudest) kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega (IFRSid).

Arvamuse alus

Viisime auditi läbi kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega (ISAd). Meie kohustusi vastavalt nendele standarditele kirjeldatakse täiendavalt meie aruande osas „Audiitori kohustused seoses finantsaruannete auditiga”. Me oleme ettevõttest sõltumatud kooskõlas [jurisdiktsioonis] finantsaruannete auditi läbiviimisel asjassepuutuvate eetikanõuetega, mis meile rakenduvad, ja oleme täitnud oma muud eetikaalased kohustused vastavalt nendele nõuetele. Me usume, et auditi tõendusmaterjal, mille oleme hankinud, on piisav ja asjakohane aluse andmiseks meie arvamusele.

Muu informatsioon [või muu pealkiri, kui see on asjakohane, näiteks „Muu kui finantsaruandeid ja nende kohta koostatud audiitori aruannet käsitlev informatsioon”]

[Aruandlus vastavalt ISAs 720 (muudetud) sätestatud aruandlusnõuetele – vt ISA 720 (muudetud) lisa 2 näide 1.]

Juhtkonna ja nende, kelle ülesandeks on valitsemine, kohustused seoses finantsaruannetega⁹

Juhtkond vastutab finantsaruannete koostamise ja õiglase esitamise eest kooskõlas IFRSidega¹⁰ ja sellise sisekontrolli eest, nagu juhtkond peab vajalikuks, et võimaldada kas pettusest või veast tulenevate oluliste väärkajastamisteta finantsaruannete koostamist.

Finantsaruannete koostamisel on juhtkond kohustatud hindama ettevõtte suutlikkust jätkata jätkuvalt tegutsevana, esitama infot, kui see on rakendatav, tegevuse jätkuvusega seotud asjaolude kohta ja kasutama tegevuse jätkuvuse arvestuse alusprintsiipi, välja arvatud juhul, kui juhtkond kavatseb kas ettevõtte likvideerida või tegevuse lõpetada või tal puudub sellele realistlik alternatiiv.

Need, kelle ülesandeks on valitsemine, vastutavad ettevõtte finantsaruandlusprotsessi üle järelevalve teostamise eest.

Audiitori kohustused seoses finantsaruannete auditiga

Meie eesmärk on saada põhjendatud kindlus selle kohta, kas finantsaruanded tervikuna on kas pettusest või veast tulenevate oluliste väärkajastamisteta, ja anda välja audiitori aruanne, mis sisaldab meie arvamust. Põhjendatud kindlus on kõrgetasemeline kindlus, kuid see ei taga, et olulise väärkajastamise eksisteerimisel see kooskõlas ISAdega läbiviidud auditi käigus alati avastatakse. Väärkajastamised võivad tuleneda pettusest või veast ja neid peetakse oluliseks siis, kui võib põhjendatult eeldada, et need võivad üksikult või koos mõjutada majanduslikke otsuseid, mida kasutajad nende finantsaruannete alusel teevad.

Audiitori kohustuste täielik kirjeldus seoses finantsaruannete auditiga on esitatud [organisatsiooni] veebisaidil aadressil: [veebisaidi link]. See kirjeldus on meie audiitori aruande osa.

[Allkiri kas audiitorettevõtte, personaalselt audiitori või mõlema nimel, olenevalt sellest, kuidas on konkreetses jurisdiktsioonis asjakohane]

[Audiitori aadress]

[Kuupäev]

⁹ Või muud terminid, mis on konkreetse jurisdiktsiooni õigusraamistikus asjakohased.

¹⁰ Kui juhtkonna kohustus on koostada finantsaruanded, mis annavad õige ja õiglase ülevaate, võib see olla sõnastatud järgmiselt: „Juhtkond vastutab finantsaruannete koostamise eest, mis annavad õige ja õiglase ülevaate kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega, ja sellise [...]”.

Näide 4. Audiitori aruanne börsinimekirja kandmata majandusüksuse finantsaruannete kohta, mis on koostatud kooskõlas üldotstarbelise vastavuse raamistikuga

- Selle näitliku audiitori aruande puhul eeldatakse järgmiste tingimuste olemasolu:
- Börsinimekirja kandmata majandusüksuse finantsaruannete tervikkomplekti audit, mis on seaduse või regulatsiooni kohaselt nõutav. Audit ei ole grupiaudit (st ISA 600 ei rakendata).
- Finantsaruanded on koostatud majandusüksuse juhtkonna poolt vastavalt X jurisdiktsiooni finantsaruandluse raamistikule (XYZ seadus) (s.o seadust või regulatsiooni hõlmav finantsaruandluse raamistik, mille eesmärk on vastata laia kasutajateringi ühiste finantsinformatsiooni vajadustele, kuid mis ei ole õiglase esitusviisi raamistik).
- Auditi töövõtu tingimused kajastavad ISAs 210 esitatud kirjeldust juhtkonna kohustustest seoses finantsaruannetega.
- Audiitor on teinud järelduse, et hangitud auditi tõendusmaterjali põhjal on asjakohane modifitseerimata (st „puhas”) arvamus.
- Asjaspepuutuvad eetikanõuded, mida auditis rakendatakse, on jurisdiktsioonis kehtivad nõuded.
- Audiitor on hangitud auditi tõendusmaterjali põhjal teinud järelduse, et ei esine olulist ebakindlust sündmuste või tingimuste suhtes, mis võivad tekitada märkimisväärset kahtlust majandusüksuse suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana vastavalt ISA-le 570 (muudetud).
- Audiitorilt ei nõuta esitamist ja ta ei ole ka muidu otsustanud esitada infot peamiste auditi asjaolude kohta vastavalt ISA-le 701.
- Audiitor on saanud kogu muu informatsiooni enne audiitori aruande kuupäeva ega ole kindlaks teinud muu informatsiooni olulist väärkajastamist.
- Finantsaruannete järelevalve eest vastutavad isikud erinevad finantsaruannete koostamise eest vastutavatest isikutest.
- Audiitoril puuduvad muud kohaliku seaduse järgsed aruandluskohustused.

SÕLTUMATU AUDIITORI ARUANNE

[Asjakohane adressaat]

Arvamus

Oleme auditeerinud ettevõtte ABC (ettevõtte) finantsaruandeid, mis sisaldavad finantspositsiooni aruannet seisuga 31. detsember 20X1 ning koondkasumiaruannet, omakapitali muutuste aruannet ja rahavoogude aruannet eeltoodud kuupäeval lõppenud aasta kohta ja finantsaruannete lisasid, sealhulgas märkimisväärsete arvestuspoliitikate kokkuvõtet.

Meie arvates on ettevõtte kaasnevad finantsaruanded koostatud kõigis olulistes osades kooskõlas X jurisdiktsiooni XYZ seadusega.

Arvamuse alus

Viisime auditi läbi kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega (ISAd). Meie kohustusi vastavalt nendele standarditele kirjeldatakse täiendavalt meie aruande osas „Audiitori kohustused seoses finantsaruannete auditiga”. Me oleme ettevõttest sõltumatud kooskõlas [jurisdiktsioonis] finantsaruannete auditi läbiviimisel asjaspepuutuvate eetikanõuetega, mis meile rakenduvad, ja oleme täitnud oma muud eetikaalased kohustused vastavalt nendele nõuetele. Me usume, et auditi tõendusmaterjal, mille oleme hankinud, on piisav ja asjakohane aluse andmiseks meie arvamusele.

Muu informatsioon [või muu pealkiri, kui see on asjakohane, näiteks „Muu kui finantsaruandeid ja nende kohta koostatud audiitori aruannet käsitlev informatsioon”]

[Aruandlus vastavalt ISAs 720 (muudetud) sätestatud aruandlusnõuetele – vt ISA 720 (muudetud) lisa 2 näide 1.]

Juhtkonna ja nende, kelle ülesandeks on valitsemine, kohustused seoses finantsaruannetega¹¹

Juhtkond on vastutav finantsaruannete koostamise eest kooskõlas X jurisdiktsiooni XYZ seadusega¹² ja sellise sisekontrolli eest, nagu juhtkond peab vajalikuks, et võimaldada kas pettusest või veast tulenevate oluliste väärkajastamisteta finantsaruannete koostamist.

Finantsaruannete koostamisel on juhtkond kohustatud hindama ettevõtte suutlikkust jätkata jätkuvalt tegutsevana, esitama infot, kui see on rakendatav, tegevuse jätkuvusega seotud asjaolude kohta ja kasutama tegevuse jätkuvuse arvestuse alusprintsipi, välja arvatud juhul, kui juhtkond kavatseb kas ettevõtte likvideerida või tegevuse lõpetada või tal puudub sellele realistlik alternatiiv.

Need, kelle ülesandeks on valitsemine, vastutavad ettevõtte finantsaruandlusprotsessi üle järelevalve teostamise eest.

Audiitori kohustused seoses finantsaruannete auditiga

Meie eesmärk on saada põhjendatud kindlus selle kohta, kas finantsaruanded tervikuna on kas pettusest või veast tulenevate oluliste väärkajastamisteta, ja anda välja audiitori aruanne, mis sisaldab meie arvamust. Põhjendatud kindlus on kõrgetasemeline kindlus, kuid see ei taga, et olulise väärkajastamise eksisteerimisel see kooskõlas ISAdega läbiviidud auditi käigus alati avastatakse. Väärkajastamised võivad tuleneda pettusest või veast ja neid peetakse oluliseks siis, kui võib põhjendatult eeldada, et need võivad üksikult või koos mõjutada majanduslikke otsuseid, mida kasutajad nende finantsaruannete alusel teevad.

Käesoleva ISA lõigu 41 punktis b selgitatakse, et allpool tumedal taustal esitatud materjali võib esitada audiitori aruande lisas. Lõigu 41 punktis c selgitatakse, et kui see on seaduse, regulatsiooni või riiklike auditeerimise standarditega sõnaselgelt lubatud, võib viidata asjakohase ametiasutuse veebisaidile, mis sisaldab audiitori kohustuste kirjeldust, selle asemel et lisada see audiitori aruandesse, tingimusel et veebisaidil avaldatud kirjeldus käsitleb allpool esitatud audiitori kohustusi ega ole nendega vastuolus.

Me kasutame auditi osana vastavalt ISAdele kutsealast otsustust ja säilitame kutsealase skeptitsismi kogu auditi käigus. Me teeme ka järgmist:

- teeme kindlaks ja hindame finantsaruannete kas pettusest või veast tuleneva olulise väärkajastamise riskid, kavandame ja teostame auditiprotseduure vastuseks nendele riskidele ning hangime piisava ja asjakohase auditi tõendusmaterjali aluse andmiseks meie arvamusele. Pettusest tuleneva olulise väärkajastamise mitteavastamise risk on suurem kui veast tuleneva väärkajastamise puhul, sest pettus võib tähendada salakokkulepet, võltsimist, tahtlikku tegevusetust, vääresitiste tegemist või sisekontrolli eiramist;
- omandame arusaamise auditi puhul asjassepuutuvast sisekontrollist, et kavandada nendes tingimustes asjakohaseid auditiprotseduure, kuid mitte arvamuse avaldamiseks ettevõtte sisekontrolli tulemuslikkuse kohta;¹³
- hindame kasutatud arvestuspoliitikate asjakohasust ning juhtkonna arvestushinnangute ja nendega seoses avalikustatud info põhjendatust;
- teeme järelduse juhtkonna poolt tegevuse jätkuvuse arvestuse alusprintsipi kasutamise asjakohasuse kohta ja saadud auditi tõendusmaterjali põhjal selle kohta, kas esineb olulist ebakindlust sündmuste või tingimuste suhtes, mis võivad tekitada märkimisväärset kahtlust ettevõtte suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana. Kui me teeme järelduse, et eksisteerib oluline ebakindlus, oleme kohustatud juhtima audiitori aruandes tähelepanu finantsaruannetes selle kohta avalikustatud infole või kui avalikustatud info on ebapiisav, siis modifitseerima oma arvamust. Meie järeldused põhinevad audiitori aruande kuupäevani saadud auditi tõendusmaterjalil. Tulevased sündmused või tingimused võivad siiski kahjustada ettevõtte suutlikkust jätkata jätkuvalt tegutsevana;

Me vahetame nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, infot muu hulgas auditi planeeritud ulatuse ja ajastuse ning märkimisväärsete auditi tähelepanekute kohta, sealhulgas mis tahes sisekontrolli märkimisväärsete puuduste kohta, mille oleme tuvastanud auditi käigus.

[Allkiri kas audiitorettevõtte, personaalselt audiitori või mõlema nimel, olenevalt sellest, kuidas on konkreetses jurisdiktsioonis asjakohane]

¹¹ Või muud terminid, mis on konkreetse jurisdiktsiooni õigusraamistikus asjakohased.

¹² Kui juhtkonna kohustus on koostada finantsaruanded, mis annavad õige ja õiglase ülevaate, võib see olla sõnastatud järgmiselt: „Juhtkond vastutab finantsaruannete koostamise eest, mis annavad õige ja õiglase ülevaate kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega, ja sellise [...]”.

¹³ Seda lauset muudetakse asjakohaselt tingimustes, kus audiitoril on koos finantsaruannete auditiga ka kohustus avaldada arvamust sisekontrolli tulemuslikkuse kohta.

[Audiitori aadress]

[Kuupäev]