

# RAHVUSVAHELINE AUDITEERIMISE STANDARD (EESTI) 320\*

## OLULISUS AUDITI PLANEERIMISEL JA LÄBIVIIMISEL

(Kehtib 15. detsembril 2009 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta)

### SISUKORD

---

	Lõik
<b>Sissejuhatus</b>	
Käesoleva ISA ulatus .....	1
Olulisus auditi kontekstis .....	2–6
Kehtima hakkamise kuupäev .....	7
<b>Eesmärk</b> .....	8
<b>Definitsioon</b> .....	9
<b>Nõuded</b>	
Olulisuse ja läbiviimise olulisuse kindlaksmääramine auditi planeerimisel .....	10–11
Ülevaatamine auditi edenedes.....	12–13
Dokumentatsioon .....	14
<b>Rakendus- ja muu selgitav materjal</b>	
Olulisus ja auditi risk .....	A1
Olulisuse ja läbiviimise olulisuse kindlaksmääramine auditi planeerimisel .....	A2–A12
Ülevaatamine auditi edenedes .....	A13

---

Rahvusvahelist auditeerimise standardit, ISA 320 „Olulisus auditi planeerimisel ja läbiviimisel” tuleks lugeda koos ISAg 200 „Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega”.

\* Käesolevas standardis rahvusvahelisele auditeerimise, ülevaatamise, kindlustandvate ja seonduvate teenuste ning kvaliteedikontrolli standardile, samuti nimetatud standardite eessõnale, eetikakoodeksile ning kindlustandvate teenuste raamistikule tehtud viidet, olenemata selle vormist, käsitatakse edaspidi viitamisena Rahvusvahelise Arvestusekspertide Föderatsiooni põhimõtete ja rahvusvaheliste standardite alusel koostatud ning audiitortegevuse seaduse § 46 lõike 2 kohaselt järelevalvenõukogu poolt kinnitatud vandeaudiitori kutsetegevuse standardile, sh rahvusvahelisele auditeerimise standardile (Eesti), ülevaatamise, kindlustandvate ja seonduvate teenuste ning kvaliteedikontrolli standardile (Eesti), samuti nimetatud standardite eessõnale (Eesti), eetikakoodeksile (Eesti) ning kindlustandvate teenuste raamistikule (Eesti).

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

## Sissejuhatus

### Käesoleva ISA ulatus

1. Käesolevas rahvusvahelises auditeerimise standardis (International Standard on Auditing, ISA) käsitletakse audiitori kohustust rakendada olulisuse kontseptsiooni finantsaruannete auditi planeerimisel ja läbiviimisel. ISAs 450<sup>1</sup> selgitatakse, kuidas rakendatakse olulisust tuvastatud väärkajastamiste mõju hindamisel auditi suhtes ja korrigeerimata väärkajastamiste esinemisel nende mõju hindamisel finantsaruannete suhtes.

### Olulisus auditi kontekstis

2. Finantsaruandluse raamistikes käsitletakse sageli olulisuse kontseptsiooni finantsaruannete koostamise ja esitamise kontekstis. Ehkki finantsaruandluse raamistikes võidakse käsitleda olulisust eri viisil, selgitatakse seal tavaliselt, et:
  - väärkajastamisi, kaasa arvatud väljajätmissi, peetakse oluliseks siis, kui nende puhul võib põhjendatult eeldada, et nad kas eraldi või üheskoos mõjutavad majandusotsuseid, mida kasutajad finantsaruannete põhjal teevad;
  - otsustusi olulisuse kohta tehakse ümbritsevate tingimuste valguses ja neid mõjutavad väärkajastamise suurus või olemus, või mõlema kombinatsioon; ja
  - otsustused asjaolude kohta, mis on olulised finantsaruannete kasutajate jaoks, põhinevad kasutajate kui grupi ühiste finantsinformatsioonivajaduste arvestamisel.<sup>2</sup> Väärkajastamiste võimalikku mõju spetsiifilistele üksikkasutajatele, kelle vajadused võivad varieeruda väga suures ulatuses, ei arvestata.
3. Selline käsitlus, kui see esineb rakendatavas finantsaruandluse raamistikus, annab audiitorile viitramistiku auditi olulisuse määramiseks. Juhul, kui rakendatav finantsaruandluse raamistik ei sisalda olulisuse kontseptsiooni käsitlust, annavad lõigus 2 esitatud tunnused audiitorile kõnealuse tugiraamistiku.
4. Olulisuse määramine audiitori poolt on kutsealase otsustuse küsimus ja seda mõjutab audiitori ettekujutus finantsaruannete kasutajate finantsinformatsioonivajadustest. Selles kontekstis on põhjendatud, kui audiitor eeldab, et kasutajad:
  - a) omavad äri- ja majandustegevusest ning arvestusest mõistlikke teadmisi ja tahet uurida finantsaruannetes esitatud informatsiooni mõistliku hoolsusega;
  - b) mõistavad, et finantsaruanded koostatakse, esitatakse ja auditeeritakse kuni olulisustasemeteni;

---

<sup>1</sup> ISA 450 „Auditi käigus tuvastatud väärkajastamiste hindamine”.

<sup>2</sup> Näiteks Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu poolt 2001.a aprillis vastu võetud „Finantsaruannete koostamise ja kajastamise raamistikus” kirjeldatakse, et kasumile orienteeritud majandusüksuse puhul, kuna investorid on ettevõttele riskikapitali pakkujad, vastab nende vajadustele vastavate finantsaruannete esitamine ka teiste kasutajate enamikule vajadustele, mida finantsaruanded suudavad täita.

## OLULISUS AUDITI PLANEERIMISEL JA LÄBIVIIMISEL

- c) tunnistavad hinnangutel, otsustustel ja tuleviku sündmustel põhinevate summade mõõtmise olemuslikke ebakindlusi ja
  - d) teevad mõistlikke majandusotsuseid finantsaruannetes sisalduva informatsiooni põhjal.
5. Audiitor rakendab olulisuse kontseptsiooni nii auditi planeerimisel ja läbiviimisel kui ka tuvastatud väärkajastamiste mõju hindamisel auditi suhtes ja korrigeerimata väärkajastamiste esinemisel nende mõju hindamisel finantsaruannete suhtes ning arvamusel kujundamisel audiitori aruandes. (vt lõik A1)
6. Audiitor teeb auditi planeerimisel otsustusi oluliseks peetavate väärkajastamiste suuruse kohta. Nimetatud otsustused on aluseks alljärgnevale:
- a) riskihindamise protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramine;
  - b) olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine ja
  - c) edasiste auditiprotseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramine.

Auditi planeerimisel kindlaks määratud olulisusega ei kehtestata tingimata summat, millest väiksemas summas hinnatakse korrigeerimata väärkajastamisi, kas üksikult või üheskoos, alati ebaoluliseks. Mõne väärkajastamisega seotud tingimused võivad põhjustada seda, et audiitor hindab neid oluliseks, isegi kui need on allpool olulisust. Ehkki selliste väärkajastamiste, mis võivad olla olulised ainult oma olemuse tõttu, avastamiseks mõeldud auditiprotseduuride väljatöötamine ei ole teostatav, ei arvesta audiitor väärkajastamiste mõju hindamisel finantsaruannetele mitte ainult korrigeerimata väärkajastamiste suurust, vaid ka nende olemust ja nende esinemist puudutavaid konkreetseid tingimusi.<sup>3</sup>

### **Kehtima hakkamise kuupäev**

7. Käesolev ISA kehtib 15. detsembril 2009 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta.

### **Eesmärk**

8. Audiitori eesmärgiks on olulisuse kontseptsiooni asjakohane rakendamine auditi planeerimisel ja läbiviimisel.

### **Definitsioon**

9. ISAdes kasutamise otstarbel tähendab läbiviimise olulisus summat või summasid, mille audiitor kehtestab väiksemana kui olulisus finantsaruannete kui terviku suhtes, vähendamaks asjakohaselt madala tasemeni tõenäosust, et korrigeerimata ja avastamata väärkajastamiste kogusumma ületab olulisust finantsaruannete kui terviku suhtes. Kui rakendatav, viitab läbiviimise olulisus samuti summale või summadele, mille audiitor kehtestab väiksemana kui konkreetsete tehinguklasside, kontosaldoade või avalikustatava informatsiooni olulisuse tase või tasemed.

---

<sup>3</sup> ISA 450, lõik A16.

## Nõuded

### Olulisuse ja läbiviimise olulisuse kindlaksmääramine auditi planeerimisel

10. Auditi üldstrateegia kehtestamisel peab audiitor määrama kindlaks olulisuse finantsaruannete kui terviku suhtes. Juhul, kui majandusüksusele spetsiifiliste tingimuste korral esineb üks või enam konkreetset tehinguklassi, kontosaldot või avalikustatavat informatsiooni, mille puhul võib põhjendatult eeldada, et väärkajastamised, mis on väiksemates summades kui olulisus finantsaruannete kui terviku suhtes, võivad mõjutada kasutajate finantsaruannete põhjal tehtud majandusotsuseid, määrab audiitor samuti kindlaks olulisuse taseme või tasemed, mida rakendatakse nende konkreetsete tehinguklasside, kontosaldode või avalikustatava informatsiooni suhtes. (vt lõigud A2–A11)
11. Audiitor peab läbiviimise olulisuse kindlaks määrama olulise väärkajastamise riskide hindamise ja edasiste auditiprotseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramise otstarbel. (vt lõik A12)

### Ülevaatamine auditi edenedes

12. Audiitor peab olulisuse finantsaruannete kui terviku suhtes (ja, kui rakendatav, olulisuse taseme või tasemed konkreetsete tehinguklasside, kontosaldode või avalikustatava informatsiooni suhtes) üle vaatama juhul, kui talle saab auditi jooksul teatavaks informatsioon, mis oleks põhjustanud audiitori poolt algselt erineva summa (või summade) kindlaksmääramise. (vt lõik A13)
13. Kui audiitor järeldab, et madalam olulisus on finantsaruannete kui terviku suhtes (ja, kui rakendatav, olulisuse tase või tasemed konkreetsete tehinguklasside, kontosaldode või avalikustatava informatsiooni suhtes) asjakohasem kui see, mis määrati kindlaks algselt, peab audiitor määrama kindlaks, kas on vaja üle vaadata läbiviimise olulisus ja kas edasiste auditiprotseduuride olemus, ajastus ja ulatus jäävad asjakohaseks.

### Dokumentatsioon

14. Audiitor peab lisama auditi dokumentatsiooni järgmised summad ja nende kindlaksmääramisel arvesse võetud tegurid:<sup>4</sup>
  - a) olulisus finantsaruannete kui terviku suhtes (vt lõik 10);
  - b) Kui rakendatav, olulisuse tase või tasemed konkreetsete tehinguklasside, kontosaldode või avalikustatava informatsiooni suhtes (vt lõik 10);
  - c) läbiviimise olulisus (vt lõik 11) ja
  - d) Punktide a–c mis tahes ülevaatamine auditi edenedes (vt lõigud 12–13).

\*\*\*

---

<sup>4</sup> ISA 230 „Auditi dokumentatsioon”, lõigud 8–11 ja lõik A6.

## Rakendus- ja muu selgitav materjal

### Olulisus ja auditi risk (vt lõik 5)

A1. Audiitori üldisteks eesmärkideks finantsaruannete auditi läbiviimisel on omandada põhjendatud kindlus selle kohta, kas finantsaruanded tervikuna on pettusest või veast tingitud olulise väärkajastamiseta, seega võimaldades audiitoril avaldada arvamust selle kohta, kas finantsaruanded on koostatud kõigis olulistes osades kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga; ja anda aru finantsaruannete kohta ning edastada ISAdes nõutavat informatsiooni vastavalt audiitori tähelepanekutele.<sup>5</sup> Audiitor omandab põhjendatud kindluse piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali omandamisega, et vähendada auditeerimisriski aktsepteeritavalt madala tasemeni.<sup>6</sup> Auditeerimisrisk on risk, et audiitor avaldab mitteasjakohast auditiarvamust juhul, kui finantsaruanded on olulisel määral väärkajastatud. Auditeerimisrisk on olulise väärkajastamise ja avastamisriski funktsioon.<sup>7</sup> Olulisust ja auditeerimisriski võetakse arvesse kogu auditi jooksul ja eelkõige:

- a) olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel ja hindamisel;<sup>8</sup>
- b) edasiste auditiprotseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramisel<sup>9</sup> ja
- c) korrigeerimata väärkajastamiste esinemisel nende mõju hindamisel finantsaruannete suhtes<sup>10</sup> ja arvamuse kujundamisel audiitori aruandes.<sup>11</sup>

### Olulisuse ja läbiviimise olulisuse kindlaksmääramine auditi planeerimisel

*Avaliku sektori majandusüksuse puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud (vt lõik 10)*

A2. Avaliku sektori majandusüksuse puhul on seadusandjad ja reguleerijad tihti finantsaruannete põhikasutajad. Lisaks võib finantsaruandeid kasutada muude kui majandusotsuste tegemiseks. Seega mõjutavad avaliku sektori majandusüksuse finantsaruannete auditi puhul olulisuse kindlaksmääramist finantsaruannete kui terviku suhtes (ja, kui rakendatav, olulisuse tase või tasemed konkreetsete tehinguklasside, kontosaldode või avalikustatava informatsiooni suhtes) seadus, regulatsioon või muu norm ning seadusandjate ja avalikkuse vajadused avaliku sektori programme puudutava finantsinformatsiooni järele.

*Võrdlusaluste kasutamine olulisuse kindlaksmääramisel finantsaruannete kui terviku suhtes (vt lõik 10)*

<sup>5</sup> ISA 200 „Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega”, lõik 11.

<sup>6</sup> ISA 200, lõik 17.

<sup>7</sup> ISA 200, lõik 13 punkt c.

<sup>8</sup> ISA 315 „Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine majandusüksusest ja selle keskkonnast arusaamise kaudu”.

<sup>9</sup> ISA 330 „Audiitori vastused hinnatud riskidele”.

<sup>10</sup> ISA 450 „Auditi käigus tuvastatud väärkajastamiste hindamine”.

<sup>11</sup> ISA 700 „Arvamuse kujundamine ja aruandlus finantsaruannete kohta”.

- A3. Olulisuse kindlaksmääramine hõlmab kutsealase otsustusvõime kasutamist. Lähtekohana olulisuse kindlaksmääramisel finantsaruannete kui terviku suhtes rakendatakse sageli valitud võrdlusaluse suhtes protsendimäära. Tegurid, mis võivad mõjutada asjakohase võrdlusaluse kindlakstegemist, on järgmised:
- finantsaruannete elemendid (näiteks varad, kohustused, omakapital, tulud, kulud);
  - kas esineb kirjeid, millele konkreetse majandusüksuse finantsaruannete kasutajate tähelepanu kipub koonduma (näiteks võib kasutajate tähelepanu finantstulemuse hindamisel kippuda koonduma kasumile, müügitulule või netovarale);
  - majandusüksuse olemus, kus majandusüksus on oma elutsüklis ning tööstusharu ja majanduskeskkond, kus majandusüksus tegutseb;
  - majandusüksuse omanike struktuur ja viis, kuidas majandusüksust finantseeritakse (näiteks kui majandusüksust finantseeritakse ainult laenude, mitte omakapitaliga, võivad kasutajad asetada suuremat rõhku varadele ja nende vastu esitatud nõuetele kui majandusüksuse kasumile) ja
  - võrdlusaluse suhteline volatiilsus.
- A4. Näited võrdlusalustest, mis võivad olla asjakohased sõltuvalt majandusüksuse tingimustest, sisaldavad aruandes kajastatud tulude kategooriaid, nagu näiteks maksueelne kasum, kogutulu, puhaskasum ja kogukulud, kogu omakapital või netovara väärtus. Maksueelset kasumit jätkuvatest tegevusvaldkondadest kasutatakse tihti kasumile orienteeritud majandusüksuste puhul. Kui maksueelne kasum jätkuvatest tegevusvaldkondadest on volatiilne, võivad olla asjakohasemad muud võrdlusalused, nagu näiteks brutokasum või kogutulu.
- A5. Valitud võrdlusaluse puhul sisaldab relevantne finantsinformatsioon tavaliselt eelmiste perioodide finantstulemusi ja -seisundeid, perioodi kumulatiivseid finantstulemusi ja -seisundit, eelarveid või prognoose käesoleva perioodi kohta, mida on korrigeeritud majandusüksuse tingimuste märkimisväärsede muutuste korral (näiteks märkimisväärne äritegevuse omandamine) ja relevantseid muutusi tööstusharu tingimustes või majanduskeskkonnas, kus majandusüksus tegutseb. Näiteks kui konkreetse majandusüksuse puhul määratakse olulisus finantsaruannete kui terviku suhtes lähtekohana jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadud maksueelse kasumi protsendimäära põhjal, võivad sellise kasumi erakorralist vähenemist või suurenemist põhjustavad tingimused juhtida audiitori järelduseni, et olulisust finantsaruannete kui terviku suhtes saab asjakohasemalt määrata eelmiste perioodide tulemustel põhineva jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadud maksueelse normaliseeritud kasumi abil.
- A6. Olulisus seostub finantsaruannetega, mille kohta audiitor aru annab. Juhul, kui finantsaruanded koostatakse kaheteistkümnest kuust pikema või lühema aruandeperioodi kohta, nagu see võib olla nii uue majandusüksuse või finantsaruandlusperioodi muutuse puhul, seostub olulisus finantsaruannetega, mis koostatakse nimetatud finantsaruandlusperioodi kohta.
- A7. Valitud võrdlusaluse suhtes rakendatava protsendimäära kindlaksmääramine hõlmab kutsealase otsustusvõime kasutamist. Protsendimäära ja valitud võrdlusaluse vahel

## OLULISUS AUDITI PLANEERIMISEL JA LÄBIVIIMISEL

eksisteerib seos, nii et protsendimäär, mida rakendatakse jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadud maksueelse kasumi suhtes, on tavaliselt kõrgem kui kogutulu suhtes rakendatav protsendimäär. Näiteks võib audiitor pidada viit protsenti jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadud maksueelselt kasumilt asjakohaseks kasumile orienteeritud majandusüksuse puhul tootmissektoris, samas kui audiitor võib pidada üht protsenti kogutulult või kogukuludelt asjakohaseks kasumile mitteorienteeritud majandusüksuse puhul. Siiski võidakse teatud tingimusi arvestades pidada kõrgemaid või madalamaid protsendimäärasid asjakohaseks.

Väikeste majandusüksuste puhul arvesse võetavad asjaolud

- A8. Kui majandusüksuse maksueelne kasum jätkuvatest tegevusvaldkondadest on pidevalt nominaalne, nagu see võib olla nii omaniku poolt juhitud äritegevuse puhul, kus omanik võtab välja enamuse maksueelsest kasumist töötasuna, võib selline võrdlusalus nagu töötasu- ja maksueelne kasum olla relevantsem.

Avaliku sektori majandusüksuste puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud

- A9. Avaliku sektori majandusüksuse auditi puhul võivad kogukulu või netokulu (kulud miinus tulud või väljaminekud miinus laekumised) olla asjakohased võrdlusused programmiliste tegevuste korral. Kui avaliku sektori majandusüksus on võtnud vastutavale hoiule avalikud varad, võivad varad olla asjakohane võrdlusalus.

*Olulisuse tase või tasemed konkreetsete tehinguklasside, kontosaldode või avalikustatava informatsiooni suhtes (vt lõik 10)*

- A10. Tegurid, mis võivad osutada ühe või mitme konkreetse tehinguklassi, kontosaldo või avalikustatava informatsiooni olemasolule, mille puhul võidakse põhjendatult eeldada, et väärkajastamised, mis on väiksemates summas kui olulisus finantsaruannete kui terviku suhtes, mõjutavad kasutajate poolt finantsaruannete põhjal tehtud majandusotsuseid, sisaldavad alljärgnevat:

- kas seadus, regulatsioon või rakendatav finantsaruandluse raamistik mõjutavad kasutajate ootusi seoses teatud kirjade mõõtmise või avalikustamisega (näiteks tehingud seotud osapooltega ja juhtkonna ning isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, tasustamine).
- avalikustatav võtmetähtsusega informatsioon, mis on seotud tööstusharuga, kus majandusüksus tegutseb (näiteks uurimis- ja arendustegevuse kulud ravimitootja puhul);
- see, kas tähelepanu pööratakse majandusüksuse äritegevuse konkreetsele aspektile, avalikustatakse finantsaruannetes eraldi (näiteks hiljuti omandatud äritegevus).

- A11. Arvestades seda, kas majandusüksusele spetsiifiliste tingimuste korral eksisteerivad kõnealused tehinguklassid, kontosaldo ja avalikustatav informatsioon, võib audiitor pidada kasulikuks arusaamise omandamist isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, ja juhtkonna vaadete ning ootuste kohta.



*Läbiviimise olulisus* (vt lõik 11)

A12. Auditi planeerimisel ainult iga üksiku olulise väärkajastamise avastamiseks eiratakse tõsiasja, et kõigi üksikuna ebaoluliste väärkajastamiste kogusumma tõttu võivad finantsaruanded olla olulisel määral väärkajastatud ning ei jäta varu võimalikele avastamata väärkajastamistele. Läbiviimise olulisus (mis vastavalt definitsioonile on kas üks või enam summat) kehtestatakse vähendamaks asjakohaselt madala tasemeni tõenäosust, et korrigeerimata ja avastamata väärkajastamiste kogusumma finantsaruannetes ületab olulisust finantsaruannete kui terviku suhtes. Samuti läbiviimise olulisus, mis puudutab konkreetse tehinguklassi, kontosaldo või avalikustatava informatsiooni suhtes määratud olulisustaset, on kehtestatud vähendamaks asjakohaselt madala tasemeni tõenäosust, et korrigeerimata ja avastamata väärkajastamiste kogusumma kõnealuses tehinguklassis, kontosaldos või avalikustatavas informatsioonis ületab olulisuse taset kõnealuse tehinguliigi, kontosaldo või avalikustatava informatsiooni suhtes. Läbiviimise olulisuse kindlaksmääramine ei ole lihtne mehaaniline arvutus ja see hõlmab kutsealase otsustusvõime kasutamist. Seda mõjutavad riskihindamise protseduuride läbiviimisel ajakohastatav audiitori arusaamine majandusüksusest ning eelmiste auditite käigus tuvastatud väärkajastamiste olemus ja ulatus ning seega audiitori ootused käesoleva perioodi väärkajastamiste suhtes.

**Ülevaatamine auditi edenedes** (vt lõik 12)

A13. Olulisust finantsaruannete kui terviku suhtes (ja, kui rakendatav, olulisuse taset või tasemeid konkreetsete tehinguklasside, kontosaldo või avalikustatava informatsiooni suhtes) võib olla vaja läbi vaadata auditi käigus tingimustes toimunud muutuse (näiteks otsus võõrandada oluline osa majandusüksuse äritegevusest), uue informatsiooni või edasiste auditiprotseduuride läbiviimise käigus audiitori majandusüksust ja selle tegevust puudutavas arusaamises toimunud muutuste tulemusel. Näiteks kui auditi jooksul ilmneb, et tegelikud finantstulemused võivad tõenäoliselt olulisel määral erineda oodatavatest perioodilõpu finantstulemustest, mida algselt kasutati olulisuse kindlaksmääramisel finantsaruannete kui terviku suhtes, vaatab audiitor selle olulisuse üle.