

RAHVUSVAHELINE AUDITEERIMISE STANDARD (EESTI) 805*
SPETSIAALSELT ARVESSE VÕETAVAD ASJAOLUD — ÜKSIKUTE
FINANTSARUANNETE JA FINANTSARUANDE SPETSIIFILISTE
ELEMENTIDE, KONTODE VÕI KIRJETE AUDITID

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

SISUKORD

	Lõik
Sissejuhatus	
Käesoleva ISA ulatus	1–3
Kehtima hakkamise kuupäev	4
Eesmärk	5
Definitsioonid	6
Nõuded	
Töövõtu aktsepteerimisel arvesse võetavad asjaolud	7–9
Auditi planeerimisel ja läbiviimisel arvesse võetavad asjaolud	10
Arvamuse kujundamisel ja aruandlusel arvesse võetavad asjaolud	11–17
Rakendus- ja muu selgitav materjal	
Käesoleva ISA ulatus	A1–A4
Töövõtu aktsepteerimisel arvesse võetavad asjaolud	A5–A9
Auditi planeerimisel ja läbiviimisel arvesse võetavad asjaolud	A10–A14
Arvamuse kujundamisel ja aruandlusel arvesse võetavad asjaolud	A15–A18
Lisa 1. Finantsaruande spetsiifiliste elementide, kontode või kirjete näited	
Lisa 2. Illustratiivsed näited audiitori aruannetest üksiku finantsaruande kohta ja finantsaruande spetsiifilise elemendi kohta	

Rahvusvahelist auditeerimise standardit (ISA) 805 „Spetsiaalselt arvesse võetavad asjaolud – üksikute finantsaruannete ja finantsaruande spetsiifiliste elementide, kontode või kirjete auditid” tuleks lugeda koos ISAgaga 200 „Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega”.
--

SPETSIAALSELT ARVESSE VÕETAVAD ASJAOLUD- ÜKSIKUTE FINANTSARUANNETE JA
FINANTSARUANDE SPETSIIFILISTE ELEMENTIDE, KONTODE VÕI KIRJETE AUDITID

* 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. Seeria 100–700 rahvusvahelised auditeerimise standardid (ISAd) kehtivad finantsaruannete auditi kohta ja neid tuleb kohandada vastavalt vajadusele tingimustes, milles neid rakendatakse muu möödunud perioodide finantsinformatsiooni auditite suhtes. Käesolevas rahvusvahelises auditeerimise standardis (International Standard on Auditing, ISA) käsitletakse audiitori kohustusi seoses spetsiaalselt arvesse võetavate asjaoludega nende ISAd rakendamisel üksiku finantsaruande või finantsaruande spetsiifilise elemendi, konto või kirje auditi suhtes. Üksik finantsaruanne või finantsaruande spetsiifiline element, konto või kirje võib olla koostatud kooskõlas üld- või eriotstarbelise raamistikuga. Kui see on koostatud kooskõlas eriotstarbelise raamistikuga, rakendub auditi suhtes ka ISA 800¹. (vt lõigud A1–A4)
2. Käesolev ISA ei rakendu komponendi audiitori aruande kohta, mis on välja antud komponendi finantsinformatsiooni osas teostatud töö tulemusena grupi töövõtumeeskonna taotlusel grupi finantsaruannete auditi eesmärgil (vt ISA 600²).
3. Käesoleva ISA nõuded ei ole ülimuslikud teiste ISAd nõuete suhtes, samuti ei ole selle sihiks käsitleda kõiki spetsiaalselt arvesse võetavaid asjaolusid, mis võivad olla töövõtu tingimuste seisukohast relevantssed.

Kehtima hakkamise kuuäev

4. Käesolev ISA kehtib 15. detsembril 2009 või pärast seda algavate perioodide üksikute finantsaruannete või spetsiifiliste elementide, kontode või kirjete auditite kohta. Konkreetse kuupäeva seisuga koostatud üksikute finantsaruannete või finantsaruande spetsiifiliste elementide, kontode või kirjete auditite korral kehtib käesolev ISA 14. detsembril 2010 või pärast seda koostatud sellise informatsiooni auditite kohta.

Eesmärk

5. ISAd rakendamisel üksiku finantsaruande või finantsaruande spetsiifilise elemendi, konto või kirje auditi korral on audiitori eesmärk käsitleda asjakohaselt spetsiaalselt arvesse võetavaid asjaolusid, mis on relevantssed alljärgneva suhtes:
 - (a) töövõtu aktsepteerimine;
 - (b) töövõtu planeerimine ja selle töövõtu läbiviimine ning
 - (c) arvamuse kujundamine ja aruandlus üksiku finantsaruande või finantsaruande spetsiifilise elemendi, konto või kirje kohta.

¹ ISA 800 „Spetsiaalselt arvesse võetavad asjaolud – eriotstarbeliste raamistikega kooskõlas koostatud finantsaruannete auditid”.

² ISA 600 „Spetsiaalselt arvesse võetavad asjaolud – grupi finantsaruannete auditid (sh komponendi audiitorite töö) ”.

Definitsioonid

6. Käesolevas ISAs kasutamiseks tähendab viide:
- (a) „finantsaruande elemendile” või „elemendile” „finantsaruande elementi, kontot või kirjet” ja
 - (b) „rahvusvahelistele finantsaruandluse standarditele” Rahvusvaheliste Arvestusstandardite Komitee poolt väljaantud rahvusvahelisi finantsaruandluse standardeid ja
 - (c) üksikule finantsaruandele või finantsaruande spetsiifilisele elemendile nendega seotud lisasid. Seotud lisad sisaldavad tavaliselt märkimisväärsete arvestuspoliitikate kokkuvõtet ja muud selgitavat informatsiooni, mis on finantsaruande või elemendi suhtes relevantne.

Nõuded

Töövõtu aktsepteerimisel arvesse võetavad asjaolud

ISAd rakendamine

7. ISAs 200 nõutakse, et audiitor järgiks kõiki auditi suhtes relevantseid ISAsid.³ See nõue kehtib üksiku finantsaruande või finantsaruande spetsiifilise elemendi auditi korral olenemata sellest, kas audiitor on töövõtu korras kaasatud ka majandusüksuse finantsaruannete tervikkomplekti auditisse. Kui audiitor ei ole töövõtu korras kaasatud ka majandusüksuse finantsaruannete tervikkomplekti auditisse, peab audiitor kindlaks tegema, kas üksiku finantsaruande või selliste finantsaruannete spetsiifilise elemendi audit kooskõlas ISAdega on otstarbekas. (vt lõigud A5–A6)

Finantsaruandluse raamistiku aktsepteeritavus

8. ISAs 210 nõutakse, et audiitor määraks kindlaks finantsaruannete koostamisel rakendatud finantsaruandluse raamistiku aktsepteeritavuse.⁴ Üksiku finantsaruande või finantsaruande spetsiifilise elemendi auditi korral peab see hõlmama seda, kas finantsaruandluse raamistiku rakendamise tulemuseks on esitusviis, mis annab adekvaatse avalikustatava informatsiooni, et võimaldada ettenähtud kasutajatel aru saada finantsaruandes või elemendis edastatud informatsioonist ning oluliste tehingute ja sündmuste mõjust informatsioonile, mis on edastatud finantsaruandes või elemendis. (vt lõik A7).

Arvamuse vorm

9. ISAs 210 nõutakse, et auditi töövõtu kokkulepitud tingimused sisaldavad audiitori poolt väljaantavate mis tahes aruannete eeldatavat vormi.⁵ Üksiku finantsaruande või

³ ISA 200 „Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega”, lõik 18.

⁴ ISA 210 „Auditi töövõtu tingimuste kokkuleppimine”, lõik 6 punkt a.

⁵ ISA 210, lõik 10 punkt e.

SPETSIAALSELT ARVESSE VÕETAVAD ASJAOLUD- ÜKSIKUTE FINANTSARUANNETE JA
FINANTSARUANDE SPETSIIFILISTE ELEMENTIDE, KONTODE VÕI KIRJETE AUDITID

finantsaruande spetsiifilise elemendi auditi korral peab audiitor võtma arvesse, kas arvamuse eeldatav vorm on antud tingimustes asjakohane. (vt lõigud A8–A9)

Auditi planeerimisel ja läbiviimisel arvesse võetavad asjaolud

10. ISAs 200 on sätestatud, et ISAd on kirjutatud finantsaruannete auditi kontekstis; neid tuleb kohandada vastavalt vajadusele tingimustes, kui neid rakendatakse teiste möödunud perioodide finantsinformatsiooni auditite suhtes.^{6,7} Üksiku finantsaruande või finantsaruande elemendi auditi planeerimisel ja läbiviimisel peab audiitor kohandama kõiki auditi suhtes relevantseid ISAsid, nagu on vajalik töövõtu tingimustes. (vt lõigud A10–A14)

Arvamuse kujundamisel ja aruandlusel arvesse võetavad asjaolud

11. Arvamuse kujundamisel ja aruandmisel üksiku finantsaruande või finantsaruande spetsiifilise elemendi kohta peab audiitor rakendama ISA 700⁸ nõudeid, mida on kohandatud vastavalt vajadusele töövõtu tingimustega. (vt lõigud A15–A16)

Aruandlus majandusüksuse finantsaruannete tervikkomplekti ja nende finantsaruannete üksiku finantsaruande või spetsiifilise elemendi kohta

12. Kui audiitor kohustub töövõtu korras aru andma üksiku finantsaruande või finantsaruande spetsiifilise elemendi kohta koos töövõtuga majandusüksuse finantsaruannete tervikkomplekti auditiks, peab audiitor avaldama iga töövõtu kohta eraldi arvamuse.
13. Auditeeritud üksik finantsaruanne või finantsaruande auditeeritud spetsiifiline element võib olla avaldatud koos majandusüksuse auditeeritud finantsaruannete tervikkomplektiga. Kui audiitor järeldab, et üksiku finantsaruande või finantsaruande spetsiifilise elemendi esitusviis ei erista seda piisavalt finantsaruannete tervikkomplektist, peab audiitor nõudma juhtkonnalt olukorra parandamist. Lõikude 15 ja 16 kohaselt peab audiitor samuti eristama arvamust üksiku finantsaruande või finantsaruande spetsiifilise elemendi kohta arvamusest finantsaruannete tervikkomplekti kohta. Audiitor ei tohi väljastada audiitori aruannet, mis sisaldab arvamust üksiku finantsaruande või finantsaruande spetsiifilise elemendi kohta enne eristamise suhtes rahuolu saavutamist.

Modifitseeritud arvamus, asjaolu rõhutav lõik ja muu asjaolu lõik audiitori aruandes majandusüksuse finantsaruannete tervikkomplekti kohta.

14. Kui modifitseeritakse arvamust audiitori aruandes majandusüksuse finantsaruannete tervikkomplekti kohta või kui see aruanne sisaldab asjaolu rõhutavat lõiku või muu asjaolu lõiku, peab audiitor kindlaks määrama mõju, mida see võib avaldada audiitori aruandele üksiku finantsaruande kohta või selliste finantsaruannete spetsiifilise elemendi kohta. Kui peetakse asjakohaseks, peab audiitor vastavalt kas modifitseerima arvamust

⁶ ISA 200, lõik 2.

⁷ ISA 200 lõigu 13 punktis f on selgitatud, et termin „finantsaruanded” viitab tavaliselt finantsaruannete tervikkomplektile, mis on kindlaks määratud rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuetega.

⁸ ISA 700 „Arvamuse kujundamine ja aruandlus finantsaruannete kohta”.

SPETSIAALSELT ARVESSE VÕETAVAD ASJAOLUD- ÜKSIKUTE FINANTSARUANNETE JA
FINANTSARUANDE SPETSIIFILISTE ELEMENTIDE, KONTODE VÕI KIRJETE AUDITID

üksiku finantsaruande või finantsaruande spetsiifilise elemendi kohta või lisama asjaolu rõhutava lõigu või muu asjaolu lõigu audiitori aruandesse. (vt lõik A17)

15. Kui audiitor järeldeb, et on vaja avaldada vastupidist arvamust või loobuda arvamusest majandusüksuse finantsaruannete tervikkomplekti kohta tervikuna, ei luba ISA 705 lisada audiitoril samasse audiitori aruandesse modifitseerimata arvamust üksiku finantsaruande kohta, mis moodustab selliste finantsaruannete osa, või spetsiifilise elemendi kohta, mis moodustab selliste finantsaruannete osa.⁹ Seda põhjusel, et selline modifitseerimata arvamus oleks vastuolus vastupidise arvamusega või arvamuse avaldamisest loobumisega majandusüksuse finantsaruannete tervikkomplekti kohta tervikuna. (vt lõik A18)
16. Kui audiitor järeldeb, et on vaja avaldada vastupidist arvamust või loobuda arvamuse avaldamisest majandusüksuse finantsaruannete tervikkomplekti kohta tervikuna, aga neis finantsaruannetes sisalduva spetsiifilise elemendi eraldiseisva auditi kontekstis leiab audiitor sellele vaatamata asjakohase olevat avaldada modifitseerimata arvamust selle elemendi kohta, tohib audiitor seda teha ainult siis, kui:
 - (a) audiitoril ei ole keelatud seaduse või regulatsiooniga seda teha;
 - (b) see arvamus on avaldatud audiitori aruandes, mis ei ole välja antud koos audiitori aruandega, mis sisaldab vastupidist arvamust või arvamuse avaldamisest loobumist ja
 - (c) spetsiifiline element ei kujuta peamist osa majandusüksuse finantsaruannete tervikkomplektist.
17. Audiitor ei tohi avaldada modifitseerimata arvamust finantsaruannete tervikkomplekti üksiku finantsaruande kohta, kui audiitor on avaldanud vastupidist arvamust või loobunud arvamuse avaldamisest finantsaruannete tervikkomplekti kohta tervikuna. See on nii ka juhul, kui audiitori aruannet üksiku finantsaruande kohta ei avaldata koos audiitori aruandega, mis sisaldab vastupidist arvamust või arvamuse andmisest loobumist. See on nii seetõttu, et loetakse, et üksik finantsaruanne moodustab nende finantsaruannete peamise osa.

Rakendus- ja muu selgitav materjal

Käesoleva ISA ulatus (vt lõik 1)

- A1. ISAs 200 defineeritakse termin „möödunud perioodide finantsinformatsioon” informatsioonina, mis on väljendatud konkreetse majandusüksuse kohta peamiselt selle majandusüksuse arvestussüsteemist tuletatud finantsterminitega, möödunud ajaperioodidel esinenud majandussündmuste kohta või majandustingimuste või -olude kohta teatud ajahetkedel minevikus.¹⁰

⁹ ISA 705 „Arvamuse modifikatsioonid sõltumatu audiitori aruandes”, lõik 15.

¹⁰ ISA 200, lõik 13 punkt g.

SPETSIAALSELT ARVESSE VÕETAVAD ASJAOLUD- ÜKSIKUTE FINANTSARUANNETE JA
FINANTSARUANDE SPETSIIFILISTE ELEMENTIDE, KONTODE VÕI KIRJETE AUDITID

- A2. ISAs 200 defineeritakse termin „finantsaruanded” möödunud perioodide finantsinformatsioonina, kaasa arvatud nendega seotud lisade, struktureeritud esitamist, mille eesmärgiks on majandusüksuse majandusressursside või kohustuste kohta info edastamine teatud ajahetkel või nende muutuste kohta mingi perioodi jooksul kooskõlas finantsaruandluse raamistikuga. See termin viitab tavaliselt finantsaruannete tervikkomplektile, nagu see on kindlaks määratud rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuetega.¹¹
- A3. ISAd on kirjutatud finantsaruannete auditi kontekstis;¹² neid tuleb kohandada vastavalt vajadusele tingimustes, kui neid rakendatakse muu möödunud perioodide finantsinformatsiooni auditi suhtes, nagu näiteks üksik finantsaruanne või finantsaruande spetsiifiline element. Käesolev ISA on selles suhtes abiks. (Lisas 1 esitatakse näited sellise muu möödunud perioodide finantsinformatsiooni kohta.)
- A4. Põhjendatud kindlustandvat teenust, mis on muu kui möödunud perioodide finantsinformatsiooni audit, viiakse läbi kooskõlas rahvusvahelise kindlustandvate teenuste standardiga (ISAE) 3000.¹³

Töövõtu aktsepteerimisel arvesse võetavad asjaolud

ISADE rakendamine (vt lõik 7)

- A5. ISAs 200 nõutakse, et audiitor oleks vastavuses a) relevantsete eetikanõuetega, sealhulgas sõltumatusena seonduvate nõuetega, mis puudutavad finantsaruande auditi töövõtte, ja b) kõigi auditi suhtes relevantsete ISAdega. Selles nõutakse samuti, et audiitor oleks vastavuses ISA iga nõudega, välja arvatud juhul, kui auditi tingimustes ei ole kogu ISA relevantne või ei ole nõue relevantne, sest see on tingimuslik ja tingimust ei eksisteeri. Erandjuhtudel võib audiitor pidada vajalikuks kalduda kõrvale ISAs toodud relevantsest nõudest, viies läbi selle nõude eesmärgi saavutamiseks alternatiivseid auditiprotseduure.¹⁴
- A6. Vastavus ISADE nõuetele, mis on relevantset üksiku finantsaruande või finantsaruande spetsiifilise elemendi suhtes, ei pruugi olla otstarbekas, kui audiitor ei ole töövõtu korras kaasatud samuti majandusüksuse finantsaruannete tervikkomplekti auditisse. Sellistel juhtudel ei ole audiitoril sageli majandusüksusest ja selle keskkonnast, sealhulgas selle sisekontrollist, sama arusaamist nagu audiitoril, kes auditeerib ka majandusüksuse finantsaruannete tervikkomplekti. Audiitoril ei ole ka audiitori tõendusmaterjali selliste arvestusandmete või muu arvestusinformatsiooni üldise kvaliteedi kohta, mida omandatakse majandusüksuse finantsaruannete tervikkomplekti auditis. Seega võib audiitor vajada täiendavaid tõendusmaterjale, et tõendada arvestusandmetest omandatud auditi tõendusmaterjale. Finantsaruande spetsiifilise elemendi auditi korral nõutakse teatud ISAdega audititööd, mis võib olla auditeeritava elemendi suhtes

¹¹ ISA 200, lõik 13 punkt f.

¹² ISA 200, lõik 2.

¹³ ISAE 3000 „Kindlustandvad töövõttud, mis on muud kui möödunud perioodide finantsinformatsiooni auditid või ülevaatused”.

¹⁴ ISA 200, lõigud 14, 18 ja 22–23.

ebaproportsionaalne. Näiteks kuigi ISA 570¹⁵ nõuded on tõenäoliselt relevantset ostjatelt laekumata nõuete loendi auditi tingimustes, ei pruugi auditeerimiseks nõutava jõupingutuse tõttu nendele nõuetele vastamine olla otstarbekas. Kui audiitor järeldab, et üksiku finantsaruande või finantsaruande spetsiifilise elemendi ISAd kohane audit ei pruugi olla otstarbekas, võib audiitor arutada juhtkonnaga, kas muud liiki töövõtt võiks olla otstarbekam.

Finantsaruandluse raamistiku aktsepteeritavus (vt lõik 8)

A7. Üksik finantsaruanne või finantsaruande spetsiifiline element võib olla koostatud kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga, mis põhineb finantsaruandluse raamistikul, mis on kehtestatud kinnitatud või tunnustatud standardeid sätestava organisatsiooni poolt finantsaruannete tervikkomplekti koostamiseks (näiteks rahvusvahelised finantsaruandluse standardid). Sel juhul võib rakendatava raamistiku aktsepteeritavuse kindlaksmääramine hõlmata selle arvessevõtmist, kas see raamistik hõlmab kõiki aluseks oleva raamistiku nõudeid, mis on relevantset üksiku finantsaruande või finantsaruande spetsiifilise elemendi esitusviisi suhtes, mis annab adekvaatset avalikustatavat informatsiooni.

Arvamuse vorm (vt lõik 9)

A8. Audiitori poolt avaldatava arvamuse vorm sõltub rakendatavast finantsaruandluse raamistikust ja mis tahes rakendatavatest seadustest või regulatsioonidest.¹⁶ Vastavalt ISAle 700:¹⁷

- (a) väljendades modifitseerimata arvamust finantsaruannete tervikkomplekti kohta, mis on koostatud kooskõlas õiglase kajastamise raamistikuga, kasutatakse audiitori arvamuses, kui seaduse või regulatsiooniga ei ole teisiti nõutud, ühte järgmistest väljenditest: **i)** finantsaruanded kajastavad kõigis olulistes osades õiglaselt kooskõlas [rakendatava finantsaruandluse raamistikuga] või **ii)** finantsaruanded annavad õige ja õiglase ülevaate kooskõlas [rakendatava finantsaruandluse raamistikuga] ja
- (b) väljendades modifitseerimata arvamust vastavuse raamistiku kohaselt koostatud finantsaruannete tervikkomplekti kohta, märgitakse audiitori aruandes, et finantsaruanded on koostatud kõigis olulistes osades kooskõlas [rakendatava finantsaruandluse raamistikuga].

A9. Üksiku finantsaruande või finantsaruande spetsiifilise elemendi puhul ei pruugi rakendatav finantsaruandluse raamistik käsitleda otseselt finantsaruande või selle elemendi esitust. Sellega võib olla tegemist juhul, kui rakendatav finantsaruandluse raamistik põhineb finantsaruandluse raamistikul, mis on kehtestatud volitatud või tunnustatud standardeid kehtestava organisatsiooni poolt, finantsaruannete tervikkomplekti koostamiseks (näiteks rahvusvahelised finantsaruandluse standardid).

¹⁵ ISA 570 „Tegevuse jätkuvus”.

¹⁶ ISA 200, lõik 8.

¹⁷ ISA 700, lõigud 35–36.

SPETSIAALSELT ARVESSE VÕETAVAD ASJAOLUD- ÜKSIKUTE FINANTSARUANNETE JA
FINANTSARUANDE SPETSIIFILISTE ELEMENTIDE, KONTODE VÕI KIRJETE AUDITID

Audiitor kaalub seetõttu, kas arvamuse eeldatav vorm on asjakohane rakendatava finantsaruandluse raamistiku valguses. Tegurid, mis võivad mõjutada audiitori kaalutlust selle kohta, kas kasutada audiitori arvamuses väljendeid „kajastab kõigis olulistest osades õiglaselt” või „annab õige ja õiglase ülevaate”, on järgmised:

- kas rakendatav finantsaruandluse raamistik on sõnaselgelt või kaudselt piiratud finantsaruannete tervikkomplekti koostamiseks;
- kas üksik finantsaruanne või finantsaruande spetsiifiline element:
 - on täielikus vastavuses raamistiku iga nõudega, mis on relevantne konkreetse finantsaruande või konkreetse elemendi suhtes ning finantsaruande või elemendi esitusviis sisaldab sellega seotud lisasid;
 - kui õiglase kajastamise saavutamiseks on vajalik, annab avalikustatavat informatsiooni lisaks raamistikuga spetsiifiliselt nõutavale või erandlikes tingimustes kaldub kõrvale raamistiku nõudest.

Audiitori otsus arvamuse eeldatava vormi kohta on kutsealase otsustuse küsimus. Seda võib mõjutada see, kas väljendite „kajastab kõigis olulistest osades õiglaselt” või „annab õige ja õiglase ülevaate” kasutamine audiitori arvamuses üksiku finantsaruande või finantsaruande spetsiifilise elemendi kohta, mis on koostatud kooskõlas õiglase kajastamise raamistikuga, on konkreetses jurisdiktsioonis üldiselt aktsepteeritud.

Auditi planeerimisel ja läbiviimisel arvesse võetavad asjaolud (vt lõik 10)

- A10. Iga ISA relevantsus nõuab hoolikat kaalumist. Isegi juhul, kui auditi objektiks on ainult finantsaruande spetsiifiline element, on sellised ISAd nagu ISA 240,¹⁸ ISA 550¹⁹ ja ISA 570 põhimõtteliselt relevantssed. See on tingitud põhjusest, et element võib olla väärkajastatud pettuse, seotud osapoole tehingute mõju või rakendatava finantsaruandluse raamistiku kohase tegevuse jätkuvuse eelduse ebakorrektselt rakendamise tõttu.
- A11. Peale selle, ISAd on kirjutatud finantsaruannete auditi kontekstis; neid tuleb kohandada vastavalt vajadusele tingimustes, kui neid rakendatakse üksiku finantsaruande või finantsaruande spetsiifilise elemendi auditi suhtes.²⁰ Näiteks juhtkonna kirjalikud esitised finantsaruannete tervikkomplekti kohta asendatakse kirjaliku esitisega finantsaruande või elemendi esitusviisi kohta kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga.
- A12. Üksiku finantsaruande või finantsaruande spetsiifilise elemendi auditeerimisel koos majandusüksuse finantsaruannete tervikkomplekti auditiga, võib audiitor olla suuteline kasutama majandusüksuse finantsaruannete tervikkomplekti auditi käigus hangitud auditi tõendusmaterjali finantsaruande või elemendi auditi puhul. ISAdes nõutakse siiski audiitorilt finantsaruande või elemendi auditi planeerimist ja läbiviimist, et hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali, millele rajada arvamus finantsaruande või elemendi kohta.

¹⁸ ISA 240 „Audiitori kohustused finantsaruannete auditeerimisel seoses pettusega”.

¹⁹ ISA 550 „Seotud osapooled”.

²⁰ ISA 200, lõik 2.

SPETSIAALSELT ARVESSE VÕETAVAD ASJAOLUD- ÜKSIKUTE FINANTSARUANNETE JA
FINANTSARUANDE SPETSIIFILISTE ELEMENTIDE, KONTODE VÕI KIRJETE AUDITID

- A13. Eraldiseisvad finantsaruanded, mis moodustavad finantsaruannete tervikkomplekti ja nende finantsaruannete paljud elemendid, sealhulgas nendega seotud lisad, on omavahel seotud. Seega üksiku finantsaruande või finantsaruande spetsiifilise elemendi auditeerimisel ei pruugi audiitor olla suuteline finantsaruannet või elementi isoleerituna arvesse võtma. Järelikult võib audiitoril auditi eesmärgi saavutamiseks olla vajadus läbi viia protseduurid omavahel seotud näitajate suhtes.
- A14. Peale selle, üksiku finantsaruande või finantsaruande spetsiifilise elemendi kohta kindlaks määratud olulisus võib olla madalam kui majandusüksuse finantsaruannete tervikkomplekti kohta kindlaks määratud olulisus; see mõjutab auditiprotseduuride olemust, ajastust ja ulatust ning parandamata väärkajastamiste hindamist.

Arvamuse kujundamisel ja aruandlusel arvesse võetavad asjaolud (vt lõigud 11, 14)

- A15. ISAs 700 nõutakse, et arvamuse kujundamisel hindaks audiitor, kas finantsaruanded annavad adekvaatse avalikustatava informatsiooni, et võimaldada ettenähtud kasutajatel aru saada oluliste tehingute ja sündmuste mõjust informatsioonile, mis on finantsaruannetes edastatud.²¹ Üksiku finantsaruande või finantsaruande spetsiifilise elemendi puhul on oluline, et finantsaruanne või element, sealhulgas seotud lisad, arvestades rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõudeid, annab adekvaatse avalikustatava informatsiooni, et võimaldada ettenähtud kasutajatel aru saada finantsaruandes või elemendis edastatud informatsioonist ning oluliste tehingute ja sündmuste mõjust informatsioonile, mis on edastatud finantsaruandes või elemendis.
- A16. Käesoleva ISA lisas 2 on illustratiivsed näited audiitori aruannetest üksiku finantsaruande ja finantsaruande spetsiifilise elemendi kohta.

Modifitseeritud aramus, asjaolu rõhutav lõik või muu asjaolu lõik audiitori aruandes majandusüksuse finantsaruannete tervikkomplekti kohta (vt lõigud 14–15)

- A17. Isegi juhul, kui modifitseeritud aramus majandusüksuse finantsaruannete tervikkomplekti kohta, asjaolu rõhutav lõik või muu asjaolu lõik ei puuduta auditeeritud finantsaruannet või auditeeritud elementi, võib audiitor pidada siiski asjakohaseks viidata modifikatsioonile audiitori aruande muu asjaolu lõigus finantsaruande või elemendi kohta, sest audiitor peab seda kasutajate jaoks relevantseks auditeeritud finantsaruandest või auditeeritud elemendist või sellega seotud audiitori aruandest arusaamise seisukohalt (vt ISA 706).²²
- A18. Audiitori aruandes majandusüksuse finantsaruannete tervikkomplekti kohta on lubatud avaldada arvamuse avaldamisest loobumist tegevustulemuste ja rahavoogude osas, kui see on relevantne, ning modifitseerimata arvamust finantsseisundi kohta, sest arvamuse avaldamisest loobumist väljendatakse üksnes tegevustulemuste ja rahavoogude kohta, mitte finantsaruannete kui terviku kohta.²³

²¹ ISA 700, lõik 13 punkt e.

²² ISA 706 „Asjaolu rõhutavad lõigud ja muu asjaolu lõigud sõltumatu audiitori aruandes”, lõik 6.

²³ ISA 510 „Esmakordsed auditi töövõttud – algsaldod”, lõik A8 ja ISA 705, lõik A16.

Lisa 1

(vt lõik A3)

Finantsaruande spetsiifiliste elementide, kontode või kirjete näited

- Ostjatelt laekumata arved, ebatõenäoliselt laekuvad arved, varud, erapensioniskeemide kogunenud hüvitiste kohustis, tuvastatud immateriaalsete varade kajastatud väärtus või „toimunud, aga veel esitamata” kahjunõuete kohustis kindlustusportfellis, sealhulgas seotud lisad.
- Väliselt juhitavate varade ja erapensioniskeemi tulude loend, sealhulgas seotud lisad.
- Netosummas materiaalsete põhivarade loend, sealhulgas seotud lisad.
- Väljamaksete loend rendivara suhtes, sealhulgas selgitavad lisad.
- Kasumiosaluse või töötajate preemiate loend, sealhulgas selgitavad lisad.

Lisa 2

(vt lõik A16)

Illustratiivsed näited audiitorite aruannetest üksiku finantsaruande kohta ja finantsaruande spetsiifilise elemendi kohta

- Näide 1. Audiitori aruanne üksiku finantsaruande kohta, mis on koostatud kooskõlas üldotstarbelise raamistikuga (käesoleva illustratiivse näite otstarbel õiglase kajastamise raamistik).
- Näide 2. Audiitori aruanne üksiku finantsaruande kohta, mis on koostatud kooskõlas eriotstarbelise raamistikuga (käesoleva illustratiivse näite otstarbel õiglase kajastamise raamistik).
- Näide 3. Audiitori aruanne finantsaruande spetsiifilise elemendi, konto või kirje kohta, mis on koostatud kooskõlas eriotstarbelise raamistikuga (käesoleva illustratiivse näite otstarbel vastavuse raamistik).

Näide 1

Tingimused hõlmavad järgmist.

- **Bilansi audit (s.o üksik finantsaruanne).**
- **Bilansi on koostanud majandusüksuse juhatus kooskõlas jurisdiktsiooni X finantsaruandluse raamistiku nõuetega, mis on relevantsete bilansi koostamise suhtes.**
- **Rakendatav finantsaruandluse raamistik on õiglase esitamise raamistik, mis on välja töötatud kasutajate laia ringi ühiste finantsinformatsiooni vajaduste täitmiseks.**
- **Auditi töövõtu tingimused kajastavad ISAs 210 esitatud kirjeldust juhtkonna vastutusest seoses finantsaruannetega.**
- **Audiitor on määranud, et audiitori arvamuses on asjakohane kasutada väljendit „kajastab kõigis olulistes osades õiglaselt“.**

SÕLTUMATU AUDIITORI ARUANNE

[Asjakohane adressaat]

Oleme auditeerinud kaasnevat kompanii ABC bilanssi seisuga 31. detsember 20X1 ning kokkuvõtet märkimisväärsetest arvestuspoliitikatest ja muud selgitavat informatsiooni (koos nimetatud kui „finantsaruanne“).

Juhtkonna²⁴ kohustus seoses finantsaruannetega

Juhtkond vastutab finantsaruande koostamise ja õiglase esitamise eest kooskõlas jurisdiktsiooni X finantsaruandluse raamistiku nende nõuetega, mis on relevantsete sellise finantsaruande koostamise suhtes, ja sellise sisekontrolli eest, nagu juhtkond peab vajalikuks, et võimaldada kas pettusest või veast tulenevate oluliste väärkajastamisteta finantsaruande koostamist.

Audiitori kohustus

Meie kohustus on avaldada oma auditi põhjal arvamus selle finantsaruande kohta. Viisime auditi läbi kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega. Nende standardite kohaselt nõutakse, et me oleme vastavuses eetikanõuetega ning planeerime ja viime auditi läbi omandamiseks põhjendatud kindlust selle kohta, et finantsaruanne on olulise väärkajastamiseta.

Audit hõlmab finantsaruandes esitatud summade ja avalikustatud informatsiooni kohta auditi tõendusmaterjali hankimiseks vajalike protseduuride läbiviimist. Valitud protseduurid sõltuvad audiitori otsustusest, sealhulgas hinnangust riskidele, et finantsaruanne võib sisaldada pettusest või vigadest tulenevaid olulisi väärkajastamisi. Nende riskihinnangute tegemisel võtab audiitor arvesse sisekontrolli, mis on relevantne majandusüksuse finantsaruande koostamisel ja õiglasel kajastamisel, kavandamiseks antud tingimustes asjakohaseid auditiprotseduure, kuid mitte

²⁴ Või muu termin, mis on asjakohane konkreetse jurisdiktsiooni seadusandliku raamistiku kontekstis.

SPETSIAALSELT ARVESSE VÕETAVAD ASJAOLUD- ÜKSIKUTE FINANTSARUANNETE JA
FINANTSARUANDE SPETSIIFILISTE ELEMENTIDE, KONTODE VÕI KIRJETE AUDITID

arvamuse avaldamise eesmärgil majandusüksuse sisekontrolli tulemuslikkuse kohta.²⁵ Audit hõlmab samuti juhtkonna poolt kasutatud arvestuspoliitikate asjakohasuse ja tehtud arvestushinnangute põhjendatuse ning ka finantsaruande üldise esitusviisi hindamist.

Me usume, et auditi tõendusmaterjal, mille oleme hankinud, on piisav ja asjakohane aluse andmiseks meie auditiarvamusele.

Arvamus

Meie arvates kajastab finantsaruanne kõigis olulistes osades õiglaselt kompanii ABC finantsseisundit seisuga 31. detsember 20X1 kooskõlas jurisdiktsiooni X finantsaruandluse raamistiku selliste nõuetega, mis on relevantset sellise finantsaruande koostamise suhtes.

[Audiitori allkiri]

[Audiitori aruande kuupäev]

[Audiitori aadress]

²⁵ Tingimustes, kus audiitoril on koos finantsaruannete auditiga ka kohustus avaldada arvamust sisekontrolli tulemuslikkuse kohta, oleks see lause sõnastatud järgmiselt: „Nende riskihinnangute tegemisel võtab audiitor arvesse sisekontrolli, mis on relevantne majandusüksuse finantsaruannete, mis annavad õige ja õiglase ülevaate, koostamisel, kavandamiseks antud tingimustes asjakohaseid auditiprotseduure”.

Näide 2

Tingimused hõlmavad järgmist.

- **Rahalaekumiste ja väljamaksete aruande audit (see on üksik finantsaruanne).**
- **Finantsaruanne on koostatud majandusüksuse juhtkonna poolt kooskõlas rahalaekumistel ja väljamaksetel põhineva arvestusalusega, et vastata võlausaldajalt saadud nõudele rahavoogude informatsiooni kohta. Juhtkonnal on valik finantsaruandluse raamistikke.**
- **Rakendatav finantsaruandluse raamistik on õiglase esitamise raamistik, mis on välja töötatud spetsiifiliste kasutajate finantsinformatsiooni vajadustele vastamiseks.²⁶**
- **Audiitor on määranud, et audiitori arvamuses on asjakohane kasutada väljendit „kajastab kõigis olulistes osades õiglaselt”.**
- **Audiitori aruande levitamine või kasutamine ei ole piiratud.**

SÕLTUMATU AUDIITORI ARUANNE

[Asjakohane adressaat]

Oleme auditeerinud kaasnevat kompanii ABC rahalaekumiste ja väljamaksete aruannet 31. detsembril 20X1 lõppenud aasta kohta ning kokkuvõtet märkimisväärsetest arvestuspoliitikatest ja muud selgitavat informatsiooni (koos nimetatud kui „finantsaruanne”). Finantsaruanne on koostatud juhtkonna poolt, kasutades rahalaekumistel ja väljamaksetel põhinevat arvestusalust, mida on kirjeldatud lisas X.

Juhtkonna²⁷ kohustus seoses finantsaruannetega

Juhtkond vastutab finantsaruande koostamise ja õiglase esitamise eest kooskõlas rahalaekumistel ja väljamaksetel põhineva arvestusalusega, mida on kirjeldatud lisas X ja mis hõlmab kindlakstegemist, et rahalaekumistel ja väljamaksetel põhinev arvestusalus on aktsepteeritav alus finantsaruande koostamiseks antud tingimustes, ja sellise sisekontrolli eest, nagu juhtkond peab vajalikuks, et võimaldada kas pettusest või veast tulenevate oluliste väärkajastamisteta finantsaruande koostamist.

Audiitori kohustus

Meie kohustus on avaldada oma auditi põhjal arvamus selle finantsaruande kohta. Viisime auditi läbi kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega. Nende standardite kohaselt nõutakse, et me oleme vastavuses eetikanõuetega ning planeerime ja viime auditi läbi omandamaks

²⁶ ISA 800 sisaldab nõudeid ja juhiseid eriotstarbelise raamistiku kohaselt koostatud finantsaruannete vormi ja sisu kohta.

²⁷ Või muu termin, mis on asjakohane konkreetse jurisdiktsiooni seadusandliku raamistiku kontekstis.

SPETSIAALSELT ARVESSE VÕETAVAD ASJAOLUD- ÜKSIKUTE FINANTSARUANNETE JA
FINANTSARUANDE SPETSIIFILISTE ELEMENTIDE, KONTODE VÕI KIRJETE AUDITID

põhjendatud kindluse selle kohta, kas finantsaruanne on olulise väärkajastamiseta.

Audit hõlmab finantsaruandes esitatud summade ja avalikustatud informatsiooni kohta auditi tõendusmaterjali hankimiseks vajalike protseduuride läbiviimist. Valitud protseduurid sõltuvad audiitori otsustusest, sealhulgas hinnangust riskidele, et finantsaruanne võib sisaldada pettusest või vigadest tulenevaid olulisi väärkajastamisi. Nende riskihinnangute tegemisel võtab audiitor arvesse sisekontrolli, mis on relevantne majandusüksuse finantsaruande koostamisel ja õiglasel kajastamisel, et kujundada antud tingimustes asjakohaseid auditiprotseduure, kuid mitte arvamus avaldamise eesmärgil majandusüksuse sisekontrolli tulemuslikkuse kohta. Lisaks hõlmab audit juhtkonna poolt kasutatud arvestuspoliitikate asjakohasuse ja tehtud arvestushinnangute põhjendatuse ning ka finantsaruande üldise esitusviisi hindamist.

Me usume, et auditi tõendusmaterjal, mille oleme hankinud, on piisav ja asjakohane aluse andmiseks meie auditiarvamusele.

Arvamus

Meie arvates kajastab finantsaruanne kõigis olulistest osades õiglaselt kompanii ABC rahalaekumisi ja väljamakseid 31. detsembril 20X1 lõppenud aasta kohta kooskõlas rahalaekumistel ja väljamaksetel põhineva arvestusalusega, mida on kirjeldatud lisas X.

Arvestusalus

Modifitseerimata oma arvamust juhime tähelepanu finantsaruande lisale X, mis kirjeldab arvestusalust. Finantsaruanne on koostatud selleks, et anda informatsiooni võlausaldajale XYZ. Sellest tulenevalt ei pruugi aruanne olla sobiv muuks otstarbeks.

[Audiitori allkiri]

[Audiitori aruande kuupäev]

[Audiitori aadress]

Näide 3

Tingimused hõlmavad järgmist.

- **Kindlustusportfelli „toimunud, aga veel esitamata“ kahjunõuete kohustise audit (see on finantsaruande element, konto või kirje).**
- **Finantsinformatsiooni on koostanud majandusüksuse juhtkond kooskõlas reguleerija poolt kehtestatud finantsaruandluse sätetega, et täita selle reguleerija nõudeid. Juhtkonnal ei ole finantsaruandluse raamistike valikut.**
- **Rakendatav finantsaruandluse raamistik on vastavuse raamistik, mis on välja töötatud spetsiifiliste kasutajate finantsinformatsiooni vajadustele vastamiseks.²⁸**
- **Auditi töövõtutingimused kajastavad ISAs 210 esitatud kirjeldust juhtkonna kohustusest seoses finantsaruannetega.**
- **Audiitori aruande levitamine on piiratud.**

SÕLTUMATU AUDIITORI ARUANNE

[Asjakohane adressaat]

Oleme auditeerinud kaasnevat kindlustusseltsi ABC „toimunud, aga veel esitamata“ kahjunõuete kohustise loendi seisuga 31. detsember 20X1 (edaspidi „loend“). Loendi on koostanud juhtkond [kirjeldage seaduseandja poolt kehtestatud finantsaruandluse sätteid] alusel.

Juhtkonna²⁹ kohustus seoses loendiga

Juhtkond vastutab loendi koostamise eest kooskõlas [kirjeldage reguleerija poolt kehtestatud finantsaruandluse sätteid] ja sellise sisekontrolli eest, nagu juhtkond peab vajalikuks, et võimaldada kas pettusest või veast tulenevate oluliste väärkajastamisteta loendi koostamist.

Audiitori kohustus

Meie kohustus on avaldada oma auditi põhjal arvamus selle loendi kohta. Viisime auditi läbi kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega. Nende standardite kohaselt nõutakse, et me oleme vastavuses eetikanõuetega ning planeerime ja viime auditi läbi omandamaks põhjendatud kindlust selle kohta, et loend on olulise väärkajastamiseta.

Audit hõlmab loendis esitatud summade ja avalikustatud informatsiooni kohta auditi tõendusmaterjali hankimiseks vajalike protseduuride läbiviimist. Valitud protseduurid sõltuvad

²⁸ ISA 800 sisaldab nõudeid ja juhiseid eriotstarbelise raamistiku kohaselt koostatud finantsaruannete vormi ja sisu kohta.

²⁹ Või muu termin, mis on asjakohane konkreetse jurisdiktsiooni seadusandliku raamistiku kontekstis.

SPETSIAALSELT ARVESSE VÕETAVAD ASJAOLUD- ÜKSIKUTE FINANTSARUANNETE JA
FINANTSARUANDE SPETSIIFILISTE ELEMENTIDE, KONTODE VÕI KIRJETE AUDITID

audiitori otsustusest, sealhulgas hinnangust riskidele, et loend võib sisaldada pettusest või vigadest tulenevaid olulisi väärkajastamisi. Nende riskihinnangute tegemisel võtab audiitor arvesse sisekontrolli, mis on relevantne majandusüksuse loendi koostamisel, et kavandada antud tingimustes asjakohaseid auditiprotseduure, kuid mitte arvamuse avaldamise eesmärgil majandusüksuse sisekontrolli tulemuslikkuse kohta. Audit hõlmab samuti juhtkonna poolt kasutatud arvestuspoliitikate asjakohasuse ja tehtud arvestushinnangute põhjendatuse ning ka loendi üldise esitusviisi hindamist.

Me usume, et auditi tõendusmaterjal, mille oleme hankinud, on piisav ja asjakohane aluse andmiseks meie auditiarvamusele.

Arvamus

Meie arvates on kindlustusseltsi ABC „toimunud, aga veel esitamata“ kahjunõuete kohustise loendis sisalduv finantsinformatsioon seisuga 31. detsember 20X1 koostatud kõigis olulistes osades kooskõlas [kirjeldage reguleerija poolt kehtestatud finantsaruandluse sätteid].

Arvestusalus ja levitamise piirang

Oma arvamust modifitseerimata juhime tähelepanu loendi lisale X, milles kirjeldatakse arvestusalust. Loend on koostatud kindlustusseltsi ABC abistamiseks, et täita reguleerija DEF nõudeid. Sellest tulenevalt ei pruugi loend olla sobiv muuks otstarbeks. Meie aruanne on ette nähtud ainult kindlustusseltsile ABC ja reguleerijale DEF ning seda ei tohi levitada muude osapoolte hulgas peale kindlustusseltsi ABC või reguleerija DEF.

[Audiitori allkiri]

[Audiitori aruande kuupäev]

[Audiitori aadress]