

**RAHVUSVAHELINE AUDITEERIMISE STANDARD (EESTI) 705\***  
**ARVAMUSE MODIFIKATSIOONID SÕLTUMATU AUDIITORI**  
**ARUANDES**

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

**SISUKORD**

	Lõik
<b>Sissejuhatus</b>	
Käesoleva ISA ulatus .....	1
Modifitseeritud arvamuste tüübid .....	2
Kehtima hakkamise kuupäev .....	3
<b>Eesmärk</b> .....	4
<b>Definitsioonid</b> .....	5
<b>Nõuded</b>	
Tingimused, mille korral on nõutav audiitori arvamuse modifikatsioon .....	6
Audiitori arvamuse modifikatsiooni tüübi kindlaksmääramine .....	7–15
Audiitori aruande vorm ja sisu modifitseeritud arvamuse puhul .....	16–27
Infovahetus isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine .....	28
<b>Rakendus- ja muu selgitav materjal</b>	
Modifitseeritud arvamuste tüübid .....	A1
Oluliste väärkajastamiste olemus .....	A2–A7
Piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali hankimise suutmatuse olemus .....	A8–A12
Tagajärg, mis tuleneb suutmatusest hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali juhtkonna kehtestatud piirangute tõttu pärast audiitori poolset töövõtu aktsepteerimist. ....	A13–A15
Vastupidise arvamuse või arvamuse avaldamisest loobumise muud arvessevõetavad asjaolud .....	A16
Audiitori aruande vorm ja sisu modifitseeritud arvamuse puhul .....	A17–A24
Infovahetus isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine .....	A25
Lisa: Näited audiitori aruannetest modifikatsioonidega arvamuses	

Rahvusvahelist auditeerimise standardit (ISA) 705 „Arvamuse modifikatsioonid sõltumatu audiitori aruandes” 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 anda välja asjakohane aruanne tingimuses, mille korral teeb audiitor arvamuse kujundamisel kooskõlas ISAGA 700<sup>1</sup> järelduse, et finantsaruannete kohta avaldatava audiitori arvamuse modifitseerimine on vajalik.

### Modifitseeritud arvamuste tüübid

2. Käesoleva ISAGA kehtestatakse kolme tüüpi modifitseeritud arvamused, nimelt, märkus(t)ega arvamus, vastupidine arvamus ja arvamuse avaldamisest loobumine. Otsus selle kohta, milline modifitseeritud arvamuse tüüp on asjakohane, sõltub järgmisest: (vt lõik A1);
  - (a) modifikatsiooni põhjutanud asjaolu olemusest, s.t kas finantsaruanded on oluliselt väärkajastatud või võivad, piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali hankimise suutmatuse korral, olla oluliselt väärkajastatud ja
  - (b) Audiitori otsustusest asjaolu mõjude või võimalike mõjude läbivuse kohta finantsaruannete suhtes.

### Kehtima hakkamise kuupäev

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

### Eesmärk

4. Audiitori eesmärgiks on avaldada selgelt asjakohaselt modifitseeritud arvamust finantsaruannete kohta, mis on vajalik siis, kui:
  - (a) audiitor teeb hangitud auditi tõendusmaterjali põhjal järelduse, et finantsaruanded tervikuna ei ole olulise väärkajastamiseta või
  - (b) audiitor ei suuda hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali järelduse tegemiseks selle kohta, et finantsaruanded tervikuna on olulise väärkajastamiseta.

### Definitsioonid

ISAdes kasutatakse järgmisi mõisteid:

5. ISAdes kasutamise otstarbel on järgnevatel terminitel allomistatud tähendused:
  - (a) läbiv – väärkajastamiste puhul kasutatav termin kirjeldamaks väärkajastamiste mõjusid finantsaruannetele või kui neid esineb, siis nende väärkajastamiste võimalikke mõjusid finantsaruannetele, mis on jäänud avastamata tulenevalt suutmatusest hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali. Läbivad mõjud finantsaruannete suhtes on need, mis audiitori otsustuse kohaselt:

---

<sup>1</sup> ISA 700 „Arvamuse kujundamine ja aruandlus finantsaruannete kohta”.

## ARVAMUSE MODIFIKATSIOONID SÕLTUMATU AUDIITORI ARUANDES

- (i) ei ole piiratud finantsaruannete spetsiifiliste elementide, kontode või kirjetega;
  - (ii) kui selline piirang on olemas, esindavad või võivad esindada finantsaruannetest proportsionaalselt suurt osa või
  - (iii) on seoses avalikustatava informatsiooniga fundamentaalsed finantsaruannete kasutajate poolseks mõistmiseks.
- (b) modifitseeritud arvamus – märkus(t)ega arvamus, vastupidine arvamus või arvamuse avaldamisest loobumine.

## Nõuded

### Tingimused, mille korral on nõutav audiitori arvamuse modifikatsioon

6. Audiitor peab audiitori aruandes arvamust modifitseerima siis, kui:
- (a) audiitor teeb hangitud auditi tõendusmaterjali põhjal järelduse, et finantsaruanded tervikuna ei ole olulise väärkajastamiseta või (vt lõigud A2–A7)
  - (b) audiitor ei suuda hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali järelduse tegemiseks selle kohta, et finantsaruanded tervikuna on olulise väärkajastamiseta. (vt lõigud A8–A12).

### Audiitori arvamuse modifikatsiooni tüübi kindlaksmääramine

#### *Märkus(t)ega arvamus*

7. Audiitor peab avaldama märkus(t)ega arvamust siis, kui:
- (a) audiitor, olles hankinud piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali, teeb järelduse, et väärkajastamised, kas üksikult või summeerituna, on finantsaruannete suhtes olulised, kuid mitte läbivad või
  - (b) audiitor ei suuda hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali, mille põhjal kujundada arvamust, kuid audiitor teeb järelduse, et avastamata väärkajastamiste, kui neid esineb, võimalikud mõjud finantsaruannete suhtes võiksid olla olulised, kuid mitte läbivad.

#### *Vastupidine arvamus*

8. Audiitor peab avaldama vastupidist arvamust siis, kui ta pärast piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali hankimist teeb järelduse, et väärkajastamised, kas üksikult või summeerituna, on finantsaruannete suhtes nii olulised kui ka läbivad.

#### *Arvamuse avaldamisest loobumine*

9. Audiitor peab arvamuse avaldamisest loobuma siis, kui ta ei suuda hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali, mille põhjal kujundada arvamust, ning teeb järelduse, et avastamata väärkajastamiste, juhul kui neid esineb, võimalikud mõjud finantsaruannetele võivad olla nii olulised kui ka läbivad.

10. Audiitor peab arvamuse avaldamisest loobuma siis, kui ta üliharvades, mitmete ebakindlate asjaoludega tingimustes teeb järelduse, et vaatamata piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali hankimisele iga ebakindla asjaolu kohta, ei ole võimalik kujundada arvamust finantsaruannete kohta tulenevalt ebakindlate asjaolude võimalikust koostoimest ja nende kumulatiivsest mõjust finantsaruannetele.

*Piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali hankimise võimetuse tagajärg tulenevalt juhtkonna poolt kehtestatud piirangust pärast audiitori poolset töövõtu aktsepteerimist*

11. Kui audiitor saab pärast töövõtu aktsepteerimist teada, et juhtkond on kehtestanud auditi ulatusele piirangu, mille tõenäoliseks tulemuseks peab audiitor vajadust avaldada märkus(t)ega arvamust või loobuda arvamuse avaldamisest finantsaruannete kohta, peab audiitor nõudma, et juhtkond eemaldaks selle piirangu.
12. Kui juhtkond keeldub lõigus 11 viidatud piirangut eemaldamast, peab audiitor vahetama infot asjaolu kohta nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, välja arvatud juhul, kui kõik need, kelle ülesandeks on valitsemine, on kaasatud majandusüksuse juhtimisse,<sup>2</sup> ja määrama kindlaks, kas on võimalik läbi viia alternatiivseid protseduure piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali hankimiseks.
13. Kui audiitor ei suuda hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali, peab audiitor määrama selle mõjud kindlaks järgmiselt:
  - (a) kui audiitor teeb järelduse, et avastamata väärkajastamiste, kui neid esineb, võimalikud mõjud finantsaruannetele võivad olla olulised, kuid mitte läbivad, peab audiitor lisama arvamusse märkuse(d) või
  - (b) kui audiitor teeb järelduse, et avastamata väärkajastamiste, kui neid esineb, võimalikud mõjud finantsaruannetele võivad olla nii olulised kui ka läbivad, nii et arvamusse märkus(t)e lisamine ei ole adekvaatne vahetamiseks infot olukorra tõsiduse kohta, peab audiitor: (vt lõigud A13–A14)
    - (i) auditist taanduma, kui see on teostatav ja võimalik seaduse või regulatsiooni kohaselt või
    - (ii) kui auditist taandumine enne audiitori aruande väljaandmist ei ole teostatav või võimalik, loobuma arvamuse avaldamisest finantsaruannete kohta.
14. Kui audiitor lõigu 13 punkti b alapunkti i kohaselt end taandab, peab ta enne taandumist vahetama infot nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, mis tahes asjaolude kohta seoses auditi käigus kindlaks tehtud väärkajastamistega, mille tagajärjel oleks arvamust modifitseeritud. (vt lõigud A15).

*Vastupidise arvamuse või arvamuse avaldamisest loobumise muud arvessevõetavad asjaolud*

15. Kui audiitor peab vajalikuks avaldada vastupidist arvamust või loobuda arvamuse avaldamisest finantsaruannete kohta tervikuna, ei või audiitori aruanne sisaldada ka modifitseerimata arvamust sama finantsaruandluse raamistikuga seotud üksiku finantsaruande kohta või finantsaruande ühe või mitme spetsiifilise elemendi, konto või

---

<sup>2</sup> ISA 260 „Infovahetus isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine”, lõik 13.

kirje kohta. Sellise modifitseerimata arvamuse lisamine samasse aruandesse<sup>3</sup> oleks antud tingimustes vastuolus audiitori vastupidise arvamuse või arvamuse avaldamisest loobumisega finantsaruannete suhtes tervikuna. (vt lõik A16).

## **Audiitori aruande vorm ja sisu modifitseeritud arvamuse puhul**

### *Modifikatsiooni aluse lõik*

16. Kui audiitor modifitseerib arvamust finantsaruannete kohta, peab audiitor lisaks ISAs 700 nõutavatele spetsiifilistele elementidele lisama audiitori aruandesse lõigu, mis kirjeldab modifikatsiooni põhjustanud asjaolu. Audiitor peab selle lõigu paigutama audiitori aruandes kohe arvamuse lõigu ette ja kasutama kohaselt pealkirju „Märkus(t)ega arvamuse alus”, „Vastupidise arvamuse alus”, või „Arvamuse avaldamisest loobumise alus”. (vt lõik A17).
17. Finantsaruannete olulise väärkajastamise korral, mis on seotud finantsaruannete spetsiifiliste summadega (kaasa arvatud kvantitatiivne avalikustatav informatsioon), peab audiitor lisama modifikatsiooni aluse lõigu väärkajastamise finantsmõjude kirjelduse ja kvantifitseerimise, välja arvatud juhul, kui see ei ole teostatav. Kui finantsmõjude kvantifitseerimine ei ole teostatav, peab audiitor selle avaldama modifikatsiooni aluse lõigus. (vt lõik A18).
18. Finantsaruannete olulise väärkajastamise korral, mis on seotud tekstilise avalikustatava informatsiooniga, peab audiitor lisama modifikatsiooni aluse lõigule selgituse, kuidas avalikustatav informatsioon on väärkajastatud.
19. Finantsaruannete olulise väärkajastamise korral, mis on seotud avalikustamisele kuuluva informatsiooni mitteavalikustamisega, peab audiitor:
  - (a) arutama mitteavalikustamist nendega, kelle ülesandeks on valitsemine;
  - (b) kirjeldama väljajäetud informatsiooni olemust modifikatsiooni aluse lõigus ja
  - (c) kui see pole keelatud seaduse või regulatsiooniga, lisama väljajäetud avalikustatava informatsiooni, eeldusel, et see on teostatav ja audiitor on kogunud piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali väljajäetud informatsiooni kohta. (vt lõik A19).
20. Kui modifikatsioon tuleneb suutmatusest hankida piisav asjakohane auditi tõendusmaterjali, peab audiitor lisama suutmatuse põhjused modifikatsiooni aluse lõigule.
21. Isegi siis, kui audiitor on avaldanud vastupidist arvamust või loobunud arvamuse avaldamisest finantsaruannete kohta, peab audiitor kirjeldama modifikatsiooni aluse lõigus mis tahes teiste asjaolude põhjuseid ja nende asjaolude mõjusid, millest audiitor on teadlik ja mis oleks nõudnud arvamuse modifitseerimist. (vt lõik A20).

---

<sup>3</sup> ISA s 805 „Spetsiaalselt arvessevõetavad asjaolud – üksikute finantsaruannete ja finantsaruande spetsiifiliste elementide, kontode või kirjete auditid” käsitletakse tingimusi, mille korral audiitorilt on tellitud eraldi arvamus finantsaruande ühe või mitme spetsiifilise elemendi, konto või kirje kohta.

*Arvamuse lõik*

22. Kui audiitor modifitseerib auditiarvamust, peab audiitor kasutama kohaselt arvamuse lõigus pealkirja „Märkus(t)ega arvamus”, „Vastupidine arvamus” või „Arvamuse avaldamisest loobumine”. (vt lõik A21, A23–A24).
23. Kui audiitor avaldab märkus(t)ega arvamuse tulenevalt olulisest väärkajastamisest finantsaruannetes, peab audiitor arvamuse lõigus avaldama, et audiitori arvates (välja arvatud märkus(t)ega arvamuse aluse lõigus kirjeldatud asjaolu(de) mõjud):
  - a) kajastavad finantsaruanded kõigis olulistes osades õiglaselt (või annavad õige ja õiglase ülevaate) kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga, andes aru kooskõlas õiglase kajastamise raamistikuga või
  - b) on finantsaruanded kõigis olulistes osades koostatud kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga, andes aru kooskõlas vastavuse raamistikuga.

Kui modifikatsioon põhjus on suutmatus hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali, peab audiitor modifitseeritud arvamuse puhul kasutama väljendit: „välja arvatud ... asjaolu(de) võimalikud mõjud ...”. (vt lõigud A22).
24. Kui audiitor avaldab vastupidise arvamuse, peab audiitor arvamuse lõigus avaldama, et audiitori arvamuse kohaselt, lõigus “Vastupidise arvamuse avaldamise alus” kirjeldatud asjaolu(de) märkimisväärsuse tõttu:
  - (a) ei kajasta finantsaruanded õiglaselt (või ei anna õiget ja õiglast ülevaadet) kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga, andes aru kooskõlas õiglase kajastamise raamistikuga või
  - (b) ei ole finantsaruanded kõigis olulistes osades koostatud kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga, raporteerides kooskõlas vastavuse raamistikuga.
25. Kui audiitor loobub arvamust avaldamast suutmatusel hankida piisavat asjakohane auditi tõendusmaterjal, peab audiitor avaldama arvamuse lõigus, et:
  - (a) lõigus “Arvamuse avaldamisest loobumise alus” kirjeldatud asjaolu(de) märkimisväärsuse tõttu ei suutnud audiitor hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali auditiarvamusele aluse andmiseks ja seega,
  - (b) ei avalda audiitor arvamust finantsaruannete kohta.

*Audiitori kohustuse kirjeldus, kui audiitor avaldab märkus(t)ega või vastupidise arvamuse*

26. Kui audiitor avaldab märkus(t)ega või vastupidise arvamuse, peab audiitor muutma audiitori kohustuse kirjeldust avaldamaks, et audiitor usub, et audiitori hangitud auditi tõendusmaterjal on piisav ja asjakohane audiitori modifitseeritud auditiarvamusele aluse andmiseks.

*Audiitori kohustuse kirjeldus, kui audiitor loobub arvamuse avaldamisest*

27. Kui audiitor loobub arvamuse avaldamisest suutmatusel hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali, peab ta audiitori aruande sissejuhatavat lõiku muutma

## ARVAMUSE MODIFIKATSIOONID SÕLTUMATU AUDIITORI ARUANDES

avaldamaks, et audiitor telliti finantsaruannete auditeerimiseks. Audiitor peab samuti muutma audiitori kohustuse kirjeldust ja auditi ulatuse kirjeldust avaldamaks ainult järgmist: „Meie kohustus on avaldada arvamust finantsaruannete kohta tuginedes rahvusvaheliste auditeerimise standarditega kooskõlas läbiviidud auditile. Tingituna lõigus „Arvamuse avaldamisest loobumise alus” kirjeldatud asjaolu(de)st, ei olnud suutnud me siiski hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali auditiarvamusele aluse andmiseks.”

### Infovahetus isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine

28. Kui audiitor eeldab audiitori aruandes arvamuse modifitseerimist, peab audiitor vahetama infot nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, tingimuste kohta, mis põhjustasid eeldatava modifikatsioonini, samuti modifikatsiooni väljapakutava sõnastuse kohta. (vt lõik A25).

\*\*\*

### Rakendus- ja muu selgitav materjal

#### Modifitseeritud arvamuste tüübid (vt lõik 2)

- A1. Järgmine tabel illustreerib seda, kuidas audiitori otsus modifikatsiooni põhjustanud asjaolu olemuse kohta ja asjaolu mõjude või võimalike mõjude läbivuse kohta finantsaruannete suhtes mõjutab avaldatava arvamuse tüüpi.

<i>Modifikatsiooni põhjustanud asjaolu olemus</i>	<i>Audiitori otsustus mõjude või võimalike mõjude läbivuse kohta finantsaruannete suhtes</i>	
	<i>Oluline, kuid mitte läbiv</i>	<i>Oluline ja läbiv</i>
Finantsaruanded on oluliselt väärkajastatud	Märkus(t)ega arvamus	Vastupidine arvamus
Suutmatus hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali	Märkus(t)ega arvamus	Arvamuse avaldamisest loobumine

#### Oluliste väärkajastamiste olemus (vt lõik 6 punkt a)

- A2. ISAgas 700 nõutakse audiitorilt finantsaruannete kohta arvamuse kujundamiseks kokkuvõtte tegemist selle kohta, kas on omandatud põhjendatud kindlus, et finantsaruanded tervikuna on olulise väärkajastamiseta.<sup>4</sup> See järeldus võtab arvesse audiitori hinnangut finantsaruandeid mõjutavate mis tahes korrigeerimata väärkajastamiste kohta kooskõlas ISAgas 450.<sup>5</sup>

<sup>4</sup> ISA 700, lõik 11.

<sup>5</sup> ISA 450 „Auditi käigus tuvastatud väärkajastamiste hindamine”, lõik 4 punkt a.



## ARVAMUSE MODIFIKATSIOONID SÕLTUMATU AUDIITORI ARUANDES

- A3. ISAs 450 defineeritakse väärkajastamist kui erinevust avaldatud finantsaruande kirje summa, klassifikatsiooni, kajastamise või avalikustamise ja kirje summa, klassifikatsiooni, kajastamise või avalikustamise vahel, mida nõutakse kirje vastamiseks rakendatava finantsaruandluse raamistikule. Seega võib finantsaruannete oluline väärkajastamine tekkida seoses järgmisega:
- (a) valitud arvestuspoliitikate asjakohasus;
  - (b) valitud arvestuspoliitikate rakendamine või
  - (c) finantsaruannetes avalikustatava informatsiooni asjakohasus või adekvaatsus.

### *Valitud arvestuspoliitikate asjakohasus*

- A4. Seoses juhtkonna poolt valitud arvestuspoliitikate asjakohasusega võivad finantsaruannete olulised väärkajastamised tekkida siis, kui:
- (a) valitud arvestuspoliitikad ei ole järjepidevad rakendatava finantsaruandluse raamistikuga või
  - (b) finantsaruanded, kaasa arvatud seotud lisad, ei esita aluseks olevaid tehinguid ja sündmusi viisil, millega saavutatakse õiglane kajastamine.
- A5. Finantsaruandluse raamistikud sisaldavad tihti nõuded arvestuspoliitikate muutuste arvestamiseks ja avalikustamiseks. Kui majandusüksus on muutnud oma märkimisväärseid arvestuspoliitikaid, võib finantsaruannete oluline väärkajastamine tekkida siis, kui majandusüksus ei ole nende nõuetega vastavuses olnud.

### *Valitud arvestuspoliitikate rakendamine*

- A6. Seoses valitud arvestuspoliitikate rakendamisega võivad finantsaruannete olulised väärkajastamised tekkida:
- (a) kui juhtkond ei ole valitud arvestuspoliitikaid rakendanud järjepidevalt kooskõlas finantsaruandluse raamistikuga, kaasa arvatud siis, kui juhtkond ei ole valitud arvestuspoliitikaid rakendanud järjepidevalt perioodide vahel või sarnaste tehingute ja sündmuste puhul (järjepidevus rakendamisel) või
  - (b) tulenevalt valitud arvestuspoliitikate rakendamise meetodist (nagu näiteks tahtmatu viga rakendamisel).

### *Finantsaruannetes avalikustatava informatsiooni asjakohasus või adekvaatsus*

- A7. Seoses finantsaruannetes avalikustatava informatsiooni asjakohasuse või adekvaatsusega võivad finantsaruannete olulised väärkajastamised tekkida siis, kui:
- (a) finantsaruanded ei sisalda kogu avalikustatavat informatsiooni, mis on nõutav rakendatava finantsaruandluse raamistikuga;
  - (b) avalikustatavat informatsiooni ei esitata finantsaruannetes kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga või
  - (c) finantsaruanded ei sisalda avalikustatavat informatsiooni, mida on vaja õiglase kajastamise saavutamiseks.

**Piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali hankimise suutmatuse olemus** (vt lõik 6 punkt b)

- A8. Audiitori suutmatust hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali (millele viidatakse samuti kui auditi ulatuse piiratusel) võib tekkida järgmistel juhtudel:
- (a) tingimused, mis on väljaspool majandusüksuse kontrolli;
  - (b) tingimused, mis on seotud audiitori töö olemuse või ajastusega või
  - (c) juhtkonna kehtestatud piirangud.
- A9. Suutmatust viia läbi spetsiifilisi protseduure ei piira auditi ulatust juhul, kui audiitor suudab hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali alternatiivsete protseduuridega. Kui see ei ole võimalik, kehtivad lõigu 7 punkti b ja lõigu 10 nõuded, kui see on kohane. Juhtkonna kehtestatud piirangutel võivad olla auditi suhtes muud mõjud, nagu näiteks audiitori hinnangule pettuse riskide kohta ja töövõtu jätkamise kaalumisele.
- A10. Näited väljaspool majandusüksuse kontrolli olevate tingimuste kohta:
- Majandusüksuse arvestusandmed on hävinud.
  - Valitsusorganid on määramata ajaks konfiskeeritud märkimisväärse osa arvestusandmeid.
- A11. Näited tingimuste kohta, mis puudutavad audiitori töö olemust või ajastust:
- Majandusüksuselt nõutakse kapitaliosaluse meetodi kasutamist sidusettevõtte kajastamisel ja audiitor ei suuda hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali majandusüksuse finantsinformatsiooni kohta hindamiseks, kas kapitaliosaluse meetodit on asjakohaselt rakendatud.
  - Audiitori nimetamise ajastus on selline, et audiitor ei suuda vaadelda füüsiliste varude loendamist.
  - Audiitor määrab kindlaks, et ainult substantiivsete protseduuride läbiviimine ei ole piisav, kuid majandusüksuse kontroll(imehhanism)id ei ole tulemuslikud.
- A12. Näited suutmatuse kohta hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali, mida põhjustab juhtkonna kehtestatud auditi ulatuse piirang:
- Juhtkond takistab audiitoril füüsiliste varude loendamise vaatlemist.
  - Juhtkond takistab audiitoril spetsiifiliste kontosaldode kohta välise kinnituse nõudmist.

**Tagajärg, mis tuleneb suutmatusest hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali juhtkonna kehtestatud piirangute tõttu pärast audiitori poolset töövõtu aktsepteerimist** (vt lõigud 13 punkt b ja lõik 14)

- A13. Auditist taandumise otstarbekus võib oleneda töövõtu valmidusest ajal, mil juhtkond ulatuse piirangu kehtestab. Kui audiitor on auditi suures osas lõpetanud, võib audiitor enne taandumist teha otsuse lõpetada audit sel määral, kui võimalik, loobuda arvamuse avaldamisest ja selgitada ulatuse piiratust lõigus "Arvamuse avaldamisest loobumise alus".

- A14. Teatud tingimustes ei pruugi auditist taandumine olla võimalik, juhul kui audiitorilt nõutakse seaduse või regulatsiooniga auditi töövõtu jätkamist. See võib juhtuda audiitori puhul, kes on nimetatud avaliku sektori majandusüksuste finantsaruannete auditit läbi viima. See võib nii olla ka jurisdiktsioonides, kus audiitor on nimetatud auditit läbi viima spetsiifilise perioodi finantsaruannete suhtes või on määratud spetsiifiliseks perioodiks ning tal keelatakse taanduda vastavalt kas enne nende finantsaruannete auditi lõpetamist või enne nimetatud perioodi lõppu. Audiitor võib samuti pidada vajalikuks lisada audiitori aruandesse lõigu "Muu(d) asjaolu(d)".<sup>6</sup>
- A15. Kui audiitor teeb järelduse, et ulatuse piiratud töttu on vaja end auditist taandada, võivad audiitorile kehtida infovahetuseks reguleerijatega või majandusüksuse omanikega kutse-, seaduseste või regulatsioonide nõuded töövõttust taandumise asjaolude kohta.

**Muud arvessevõetavad asjaolud, mis on seotud vastupidise arvamuse või arvamuse avaldamisest loobumisega (vt lõik 15)**

- A16. Järgmisena on esitatud näited aruantavatest asjaoludest, mis ei ole vastuolus audiitori vastupidise arvamusega või arvamuse avaldamisest loobumisega:
- Modifitseerimata arvamuse avaldamine vastava finantsaruandluse raamistiku kohaselt koostatud finantsaruannete kohta ja vastupidise arvamuse avaldamine teise finantsaruandluse raamistiku kohaselt koostatud samade finantsaruannete kohta ühes ja samas aruandes.<sup>7</sup>

Arvamuse avaldamisest loobumine tegevustulemuste ja rahavoogude kohta, kui see on relevantne, ning modifitseerimata arvamuse avaldamine finantsseisundi kohta (vt ISA 510<sup>8</sup>). Sel juhul ei ole audiitor loobunud finantsaruannete kohta tervikuna arvamust avaldamast.

**Audiitori aruande vorm ja sisu modifitseeritud arvamuse puhul**

*Modifikatsiooni aluse lõik (vt lõigud 16–17, lõigu 19 punkt b, lõik 21)*

- A17. Audiitori aruande järjepidevus aitab parandada kasutajate mõistmist ja tuvastada ebatavalisi tingimusi nende esinemise korral. Seega, ehkki modifitseeritud arvamuse sõnastuse ja modifikatsiooni aluse kirjelduse ühtlus ei pruugi olla võimalik, on soovitatav nii audiitori aruande vormi kui sisu järjepidevus.
- A18. Näide oluliste väärkajastamiste finantsmõjude kohta, mida audiitor võib kirjeldada audiitori aruandes modifikatsiooni aluse lõigus, on mõjude suuruse väljatoomine tulumaksu, tulumaksueelse kasumi, puhastulu ja omakapitali osas juhul, kui varud on ülehinnatud.
- A19. Väljajäetud informatsiooni avalikustamine modifikatsiooni aluse lõigus ei saa kasutada juhul, kui:
- (a) juhtkond ei ole avalikustatavat informatsiooni koostanud või avalikustatav informatsioon ei ole muul põhjusel audiitorile kohe kättesaadav või

<sup>6</sup> ISA 706 „Asjaolu rõhutavad lõigud ja muu asjaolu lõigud sõltumatu audiitori aruanne” lõik A5.

<sup>7</sup> vt ISA 700 lõik A32.

<sup>8</sup> ISA 510 „Esmakordsed auditi töövõtud-algsaldod” lõik 10.

## ARVAMUSE MODIFIKATSIOONID SÕLTUMATU AUDIITORI ARUANDES

(b) audiitori otsuse kohaselt on avalikustatav informatsioon audiitori aruande seisukohalt ülemäära mahukas.

A20. Vastupidine arvamus või arvamuse avaldamisest loobumine seoses spetsiifilise asjaoluga, mida on kirjeldatud lõigus "Märkuse avaldamise alus", ei õigusta muude tuvastatud asjaolude kirjelduse väljajätmist, mille puhul oleks vastasel korral nõutud audiitori arvamuse modifitseerimist. Nimetatud juhtudel võib selliste muude asjaolude avalikustamine, millest audiitor teadlik on, olla finantsaruannete kasutajate jaoks relevantne.

### *Arvamuse lõik (vt lõigud 22-23)*

A21. Selle lõigu pealkirja lisamine selgitab kasutajale, et audiitori arvamust on modifitseeritud ja see näitab modifikatsiooni tüüpi.

A22. Kui audiitor avaldab märkus(t)ega arvamuse, ei oleks asjakohane arvamuse lõigus kasutada väljendeid nagu „koos eeltoodud selgitusega“ või “eeldusel, et”, sest need ei ole piisavalt selged või spetsiifilised.

### Audiitorite näitlikustatud aruanded

A23. Lisas esitatud näited 1 ja 2 sisaldavad vastavalt kas märkus(t)ega või vastupidise arvamusega audiitorite aruandeid, kuna finantsaruanded on oluliselt väärkajastatud.

A24. Lisas esitatud näide 3 sisaldab märkus(t)ega arvamusega audiitori aruannet, kuna audiitor ei suuda hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali. Näide 4 sisaldab arvamuse avaldamisest loobumist tulenevalt piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali hankimise võimetusest finantsaruannete üksikelemendi kohta. Näide 5 sisaldab arvamuse avaldamisest loobumist suutmatuse tõttu hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali mitme elemendi kohta. Viimasest kahest näitest mõlemal on võimalikud nii olulised kui ka läbivad mõjud finantsaruannetele.

### **Infovahetus isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine (vt lõigud 28)**

A25. Infovahetus nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, tingimuste osas, mis põhjustavad eeldatava modifikatsiooni audiitori arvamuses ja modifikatsiooni väljapakutud sõnastuses, võimaldab:

- (a) audiitoril teavitada neid, kelle ülesandeks on valitsemine, kavandatava(te)st modifikatsiooni(de)st ja modifikatsiooni(de) põhjustest (või tingimustest);
- (b) audiitoril taotleda nendelt, kelle ülesandeks on valitsemine, nõusolekut eeldatavat modifikatsiooni (eeldatavaid modifikatsioone) põhjustava(te) asjaolu(de) faktide kohta või kinnitada lahkavamusküsimused juhtkonnaga sellistena, nagu need on; ja
- (c) võimaldada neil, kelle ülesandeks on valitsemine, anda audiitorile edasist informatsiooni ja selgitusi eeldatavat modifikatsiooni (eeldatavaid modifikatsioone) põhjustava(te) asjaolu(de) kohta, kui see on asjakohane.

### **Näited audiitori aruannetest modifikatsioonidega arvamuses**

- Näide 1 Audiitori aruanne, mis sisaldab märkus(t)ega arvamust tulenevalt finantsaruannete olulisest väärkajastamisest.
- Näide 2 Audiitori aruanne, mis sisaldab vastupidist arvamust tulenevalt finantsaruannete olulisest väärkajastamisest.
- Näide 3 Audiitori aruanne, mis sisaldab märkus(t)ega arvamust tulenevalt audiitori suutmatusest hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali.
- Näide 4 Audiitori aruanne, mis sisaldab arvamuse avaldamisest loobumist tulenevalt audiitori suutmatusest hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali finantsaruannete üksikelemendi kohta.
- Näide 5 Audiitori aruanne, mis sisaldab arvamuse avaldamisest loobumist tulenevalt audiitori suutmatusest hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali finantsaruannete mitme elemendi kohta.

### **Näide 1**

#### **Tingimused hõlmavad järgmist:**

- **Majandusüksuse juhtkonna poolt kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega koostatud üldotstarbeliste finantsaruannete tervikkomplekti audit.**
- **Auditi töövõtu tingimused kajastavad ISAs 210<sup>9</sup> esitatud kirjeldust juhtkonna kohustusest seoses finantsaruannetega.**
- **Varud on väärkajastatud. Väärkajastamist peetakse finantsaruannete suhtes oluliseks, kuid mitte läbivaks.**
- **Lisaks finantsaruannete auditile on audiitoril teisi kohaliku seaduse järgseid aruandluskohustusi.**

## SÕLTUMATU AUDIITORI ARUANNE

[Asjakohane adressaat]

### **Aruanne finantsaruannete kohta<sup>10</sup>**

Oleme auditeerinud kaasnevaid kompanii ABC finantsaruandeid, mis sisaldavad bilanssi seisuga 31. detsember 20X1 ning kasumiaruannet, omakapitali muutuste aruannet ja rahavoogude aruannet eeltoodud kuupäeval lõppenud aasta kohta ning kokkuvõtet märkimisväärsetest arvestuspoliitikatest ja muud selgitavat informatsiooni.

#### *Juhtkonna<sup>11</sup> kohustus seoses finantsaruannetega*

Juhtkond vastutab finantsaruannete koostamise ja õiglase esitamise eest kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega<sup>12</sup> ja sellise sisekontrolli eest, nagu ta peab vajalikuks, et võimaldada kas pettusest või veast tulenevate oluliste väärkajastamisteta finantsaruannete koostamist.

#### *Audiitori kohustus*

Meie kohustus on avaldada oma auditi põhjal arvamust nende finantsaruannete kohta. Viisime auditi läbi kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega. Nimetatud standardites nõutakse, et oleme kooskõlas eetikanõuetega ning planeerime ja viime auditi läbi saamaks põhjendatud kindlust selle kohta, kas finantsaruanded on olulise väärkajastamiseta.

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

<sup>9</sup> ISA 210 „Auditi töövõtu tingimuste kokkuleppimine”.

<sup>10</sup> Alapealkirja „Aruanne finantsaruannete kohta” ei ole vaja, kui teine alapealkiri „Aruanne seaduste ja regulatsioonide muude nõuete kohta” ei ole rakendatav.

<sup>11</sup> Või muu termin, mis on asjakohane konkreetse jurisdiktsiooni õigusraamistikus.

<sup>12</sup> Kui juhtkonna kohustus on koostada finantsaruanded, mis annavad õige ja tõese ülevaate, võib see olla sõnastatud järgmiselt: „Juhtkonna kohustus on kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega koostada finantsaruanded, mis annavad õige ja tõese ülevaate, ja selline...”

audiitori otsustusest, sealhulgas hinnangust riskidele, et finantsaruanded võivad sisaldada pettusest või vigadest tulenevaid olulisi väärkajastamisi. Nende riskihinnangute tegemisel võtab audiitor arvesse sisekontrolli, mis on relevantne majandusüksuse finantsaruannete koostamisel ja õiglasel kajastamisel,<sup>13</sup> kavandamaks antud tingimustes asjakohaseid auditiprotseduure; eesmärk ei ole avaldada arvamust majandusüksuse sisekontrolli tulemuslikkuse kohta.<sup>14</sup> Audit hõlmab samuti juhtkonna poolt kasutatud arvestuspoliitikate asjakohasuse ja tehtud arvestushinnangute põhjendatuse, samuti finantsaruannete üldise esitusviisi hindamist.

Me usume, et auditi tõendusmaterjal, mille oleme kogunud, on piisav ja asjakohane andmaks alus meie märkus(t)ega auditiarvamusele.

#### *Märkus(t)ega arvamuse alus*

Kompanii varud on bilansis kajastatud summas xxx. Juhtkond ei ole kajastanud varusid madalamas nende soetusmaksumusest või netorealiseerimisväärtusest, vaid on neid kajastanud ainult soetusmaksumuses, mis on kõrvalekalle rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditest. Kompanii andmed näitavad, et juhul, kui juhtkond oleks kajastanud varusid madalamas soetusmaksumusest või netorealiseerimisväärtusest, oleks tulnud varusid hinnata alla summas xxx nende netorealiseerimisväärtuseni. Seega, müüdüd toodangu kulu oleks suurenenud xxx võrra ja tulumaks, puhastulu ja omakapital oleksid vähenenud vastavalt xxx, xxx ja xxx võrra.

#### *Märkus(t)ega arvamus*

Meie arvates, välja arvatud lõigus “Märkus(t)ega arvamuse alus” kirjeldatud asjaolu mõjud – kajastavad finantsaruanded kõigis olulistel osades õiglaselt (või *annavad õige ja õiglase ülevaate*) kompanii ABC finantsseisundit seisuga 31. detsember 20X1 ning sellel kuupäeval lõppenud aasta finantstulemust ja rahavoogusid kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega.

#### **Aruanne seaduste ja regulatsioonide muude nõuete kohta**

[Audiitori aruande selle osa vorm ja sisu varieeruvad sõltuvalt audiitori muude aruandluskohustuste olemusest.]

[Audiitori allkiri]

[Audiitori aruande kuupäev]

[Audiitori aadress]

<sup>13</sup> Joonealuse märkuse 12 puhul võib see olla sõnastatud järgmiselt: „Nende riskihinnangute tegemisel võtab audiitor arvesse sisekontrolli, mis on asjakohane majandusüksuse finantsaruannete koostamisel, mis annavad õige ja tõese ülevaate kavandamaks antud tingimustes ajakohaseid auditiprotseduure; eesmärk ei ole avaldada arvamust majandusüksuse sisekontrolli tulemuslikkuse kohta.”

<sup>14</sup> Kui audiitoril on koos finantsaruannete auditiga ka kohustus avaldada arvamust sisekontrolli tulemuslikkuse kohta, sõnastatakse see lause järgmiselt: „Nende riskihinnangute tegemisel võtab audiitor arvesse sisekontrolli, mis on asjakohane majandusüksuse finantsaruannete koostamisel ja tõesel kajastamisel, kavandamaks antud tingimustes ajakohaseid auditiprotseduure”. Joonealuse märkuse 12 puhul võib see olla sõnastatud järgmiselt: „Nende riskihinnangute tegemisel võtab audiitor arvesse sisekontrolli, mis on asjakohane majandusüksuse finantsaruannete koostamisel, mis annavad õige ja tõese ülevaate kavandamaks antud tingimustes ajakohaseid auditiprotseduure”.

## **Näide 2**

### **Tingimused hõlmavad järgmist:**

- **Emettevõtte juhtkonna poolt kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega koostatud konsolideeritud üldotstarbeliste finantsaruannete audit.**
- **Auditi töövõtu tingimused kajastavad ISAs 210 esitatud kirjeldust juhtkonna kohustusest seoses finantsaruannetega.**
- **Finantsaruanded on oluliselt väärkajastatud tulenevalt tütarettevõtte konsolideerimata jätmisest. Olulist väärkajastamist peetakse finantsaruannete suhtes läbivaks. Väärkajastamise mõjusid finantsaruannetele ei ole kindlaks määratud, kuna see ei olnud teostatav.**
- **Lisaks konsolideeritud finantsaruannete auditile on audiitoril teisi kohaliku seaduse järgseid aruandluskohustusi.**

## SÕLTUMATU AUDIITORI ARUANNE

[Asjakohane adressaat]

### **Aruanne konsolideeritud finantsaruannete kohta<sup>15</sup>**

Oleme auditeerinud kaasnevaid kompanii ABC ja selle tütarettevõtete konsolideeritud finantsaruandeid, mis sisaldavad konsolideeritud bilanssi seisuga 31. detsember 20X1 ning konsolideeritud kasumiaruannet, omakapitali muutuste aruannet ja rahavoogude aruannet eeltoodud kuupäeval lõppenud aasta kohta ning kokkuvõtet märkimisväärsetest arvestuspoliitikatest ja muud selgitavat informatsiooni.

#### *Juhtkonna<sup>16</sup> kohustus seoses finantsaruannetega*

Juhtkond vastutab konsolideeritud finantsaruannete koostamise ja õiglase esitamise eest kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega<sup>17</sup> ja sellise sisekontrolli eest, nagu ta peab vajalikuks, et võimaldada kas pettusest või veast tulenevate oluliste väärkajastamisteta finantsaruannete koostamist.

#### *Audiitori kohustus*

Meie kohustus on avaldada oma auditi põhjal arvamust nende konsolideeritud finantsaruannete kohta. Viisime auditi läbi kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega. Nimetatud standardites nõutakse, et oleme kooskõlas eetikanõuetega ning planeerime ja viime auditi läbi saamaks põhjendatud kindlust selle kohta, kas konsolideeritud finantsaruanded on olulise väärkajastamiseta.

<sup>15</sup> Alapealkirja „Aruanne finantsaruannete kohta” ei ole vaja, kui teine alapealkiri „Aruanne seaduste ja regulatsioonide muude nõuete kohta” ei ole rakendatav.

<sup>16</sup> Või muu termin, mis on asjakohane konkreetse jurisdiktsiooni õigusraamistikus.

<sup>17</sup> Kui juhtkonna kohustus on koostada finantsaruanded, mis annavad õige ja tõese ülevaate, võib see olla sõnastatud järgmiselt: „Juhtkonna kohustus on kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega koostada finantsaruanded, mis annavad õige ja tõese ülevaate, ja selline...”



## ARVAMUSE MODIFIKATSIOONID SÕLTUMATU AUDIITORI ARUANDES

Audit hõlmab konsolideeritud finantsaruannetes esitatud summade ja avalikustatud informatsiooni kohta auditi tõendusmaterjali hankimiseks vajalike protseduuride läbiviimist. Valitud protseduurid sõltuvad audiitori otsustusest, sealhulgas hinnangust riskidele, et finantsaruanded võivad sisaldada pettusest või vigadest tulenevaid olulisi väärkajastamisi. Nende riskihinnangute tegemisel võtab audiitor arvesse sisekontrolli, mis on relevantne majandusüksuse konsolideeritud finantsaruannete koostamisel ja õiglasel kajastamisel,<sup>18</sup> kavandamaks antud tingimustes asjakohaseid auditiprotseduure; eesmärk ei ole avaldada arvamust majandusüksuse sisekontrolli tulemuslikkuse kohta.<sup>19</sup> Audit hõlmab samuti juhtkonna poolt kasutatud arvestuspoliitika asjakohasuse ja tehtud arvestushinnangute põhjendatuse ning ka konsolideeritud finantsaruannete üldise esitusviisi hindamist.

Me usume, et auditi tõendusmaterjal, mille oleme hankinud, on piisav ja asjakohane andmaks alus meie vastupidisele auditiarvamusele.

### *Vastupidise arvamuse alus*

Vastavalt selgitusele lisas X ei ole kompanii konsolideerinud 20X1 aastal soetatud tütaretevõtte XYZ Kompanii finantsaruandeid, kuna veel ei ole suudetud kindlaks teha tütaretevõtte teatud oluliste varade ja kohustiste õiglasi väärtusi omandamise kuupäeval. Seetõttu on see investeering kajastatud soetusmaksumuses. Rahvusvaheliste finantsaruandluse standardite kohaselt oleks tütaretevõtet pidanud olema konsolideeritud, kuna kompaniil on tema üle kontroll. Juhul kui XYZ oleks konsolideeritud, oleksid kaasnevate finantsaruannete mitmed elemendid olnud oluliselt mõjutatud. Konsolideerimata jätmise mõjud finantsaruannetele ei ole kindlaks määratud.

### *Vastupidine arvamus*

Meie arvates, tingituna lõigus “Vastupidise arvamuse alus” käsitletud asjaolu märkimisväärsuse tõttu, ei kajasta konsolideeritud finantsaruanded õiglaselt (või *ei anna õiget ja õiglast ülevaadet*) kompanii ABC ja selle tütaretevõtete finantsseisundit seisuga 31. detsember 20X1 ning sellel kuupäeval lõppenud aasta finantstulemust ja rahavoogusid kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega.

### **Aruanne muude seadusest tulenevate ja regulatiivsete nõuete kohta**

[Audiitori aruande selle osa vorm ja sisu varieeruvad sõltuvalt audiitori muude aruandluskohustuste olemusest.]

[Audiitori allkiri]

[Audiitori aruande kuupäev]

[Audiitori aadress]

---

<sup>18</sup> Joonealuse märkuse 17 puhul võib see olla sõnastatud järgmiselt: „Nende riskihinnangute tegemisel võtab audiitor arvesse sisekontrolli, mis on asjakohane majandusüksuse finantsaruannete koostamisel, mis annavad õige ja õiglase ülevaate kavandamaks antud tingimustes ajakohaseid auditiprotseduure; eesmärk ei ole avaldada arvamust sisekontrolli tulemuslikkuse kohta.”

<sup>19</sup> Tingimustes, kus audiitoril on koos finantsaruannete auditiga ka kohustus avaldada arvamust sisekontrolli tulemuslikkuse kohta, sõnastatakse see lause järgmiselt: „Nende riskihinnangute tegemisel võtab audiitor arvesse sisekontrolli, mis on asjakohane majandusüksuse finantsaruannete koostamisel ja tõesel kajastamisel, kavandamaks antud tingimustes ajakohaseid auditiprotseduure”. Joonealuse märkuse 17 puhul võib see olla sõnastatud järgmiselt: „Nende riskihinnangute tegemisel võtab audiitor arvesse sisekontrolli, mis on asjakohane majandusüksuse finantsaruannete koostamisel, mis annavad õige ja tõese ülevaate kavandamaks antud tingimustes asjakohaseid auditiprotseduure”.

### **Näide 3**

#### **Tingimused hõlmavad järgmist:**

- **Majandusüksuse juhtkonna poolt kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega koostatud üldotstarbeliste finantsaruannete tervikkomplekti audit.**
- **Auditi töövõtu tingimused kajastavad ISAs 210 esitatud kirjeldust juhtkonna kohustusest seoses finantsaruannetega.**
- **Audiitor ei suutnud hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali välismaisesse sidusettevõttesse tehtud investeringu kohta. Piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali hankimise suutmatuse võimalikke mõjusid peetakse finantsaruannetele oluliseks, kuid mitte läbivaks.**
- **Lisaks finantsaruannete auditile on audiitoril teisi kohaliku seaduse järgseid aruandluskohustusi.**

## SÕLTUMATU AUDIITORI ARUANNE

[Asjakohane adressaat]

### **Aruanne finantsaruannete kohta<sup>20</sup>**

Oleme auditeerinud kaasnevaid kompanii ABC finantsaruandeid, mis sisaldavad bilanssi seisuga 31. detsember 20X1 ning kasumiaruannet, omakapitali muutuste aruannet ja rahavoogude aruannet eeltoodud kuupäeval lõppenud aasta kohta ning kokkuvõtet märkimisväärsetest arvestuspoliitikatest ja muud selgitavat informatsiooni.

#### *Juhtkonna<sup>21</sup> kohustus seoses finantsaruannetega*

Juhtkond vastutab finantsaruannete koostamise ja õiglase esitamise eest kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega<sup>22</sup> ja sellise sisekontrolli eest, nagu ta peab vajalikuks, et võimaldada kas pettusest või veast tulenevate oluliste väärkajastamisteta finantsaruannete koostamist.

#### *Audiitori kohustus*

Meie kohustus on avaldada oma auditi põhjal arvamust nende finantsaruannete kohta. Viisime auditi läbi kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega. Nimetatud standardites nõutakse, et oleme kooskõlas eetikanõuetega ning planeerime ja viime auditi läbi saamaks põhjendatud kindlust selle kohta, kas finantsaruanded on olulise väärkajastamiseta.

Audit hõlmab finantsaruannetes esitatud summade ja avalikustatud informatsiooni kohta auditi

<sup>20</sup> Alapealkirja „Aruanne finantsaruannete kohta” ei ole vaja, kui teine alapealkiri „Aruanne seaduste ja regulatsioonide muude nõuete kohta” ei ole rakendatav.

<sup>21</sup> Või muu termin, mis on asjakohane konkreetse jurisdiktsiooni õigusraamistikus.

<sup>22</sup> Kui juhtkonna kohustus on koostada finantsaruanded, mis annavad õige ja tõese ülevaate, võib see olla sõnastatud järgmiselt: „Juhtkonna kohustus on kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega koostada finantsaruanded, mis annavad õige ja tõese ülevaate, ja selline...”

tõendusmaterjali hankimiseks vajalike protseduuride läbiviimist. Valitud protseduurid sõltuvad audiitori otsustusest, sealhulgas hinnangust riskidele, et finantsaruanded võivad sisaldada pettusest või vigadest tulenevaid olulisi väärkajastamisi. Nende riskihinnangute tegemisel võtab audiitor arvesse sisekontrolli, mis on relevantne majandusüksuse finantsaruannete koostamisel ja õiglasel kajastamisel,<sup>23</sup> kavandamaks antud tingimustes asjakohaseid auditiprotseduure; eesmärk ei ole avaldada arvamust majandusüksuse sisekontrolli tulemuslikkuse kohta.<sup>24</sup> Audit hõlmab samuti juhtkonna poolt kasutatud arvestuspoliitika asjakohasuse ja tehtud arvestushinnangute põhjendatuse, samuti finantsaruannete üldise esitusviisi hindamist.

Me usume, et auditi tõendusmaterjal, mille oleme kogunud, on piisav ja asjakohane andmaks alus meie märkus(t)ega auditiarvamusele.

*Märkus(t)ega arvamuse alus*

Kompanii ABC investeeringut välismaisesse sidusettevõttesse XYZ, mis omandati aruandeaastal ja mida kajastatakse kapitaliosaluse meetodil, on bilansis seisuga 31. detsember 20X1 kajastatud summas xxx ja ABC osalust XYZ puhastulust summas xxx on kajastatud ABC nimetatud kuupäeval lõppenud majandusaasta tulude koosseisus. Me ei suutnud hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali ABC poolt XYZsse tehtud investeeringu bilansilise jääkmaksumuse kohta seisuga 31. detsember 20X1 ja XYZ aasta puhastulust ABC-le kuuluva osa kohta, kuna meil keelati juurdepääs XYZ finantsinformatsioonile, juhtkonnale ja audiitoritele. Seega ei suutnud me kindlaks määrata, kas nende summade osas on vajalikud mis tahes muudatused.

*Märkus(t)ega arvamus*

Meie arvates, välja arvatud lõigus “Märkus(t)ega arvamuse alus” kirjeldatud asjaolu võimalikud mõjud, kajastavad finantsaruanded kõigis olulistel osades õiglaselt (või *annavad õige ja õiglaselt ülevaate*) kompanii ABC finantsseisundit seisuga 31. detsember 20X1 ning sellel kuupäeval lõppenud aasta finantstulemust ja rahavoogusid kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega.

**Aruanne seaduste ja regulatsioonide muude nõuete kohta**

[Audiitori aruande selle osa vorm ja sisu varieeruvad sõltuvalt audiitori muude aruandluskohustuste olemusest.]

[Audiitori allkiri]

[Audiitori aruande kuupäev]

[Audiitori aadress]

<sup>23</sup> Joonealuse märkuse 22 puhul võib see olla sõnastatud järgmiselt: „Nende riskihinnangute tegemisel võtab audiitor arvesse sisekontrolli, mis on asjakohane majandusüksuse finantsaruannete koostamisel, mis annavad õige ja tõese ülevaate kavandamaks antud tingimustes ajakohaseid auditiprotseduure; eesmärk ei ole avaldada arvamust majandusüksuse sisekontrolli tulemuslikkuse kohta.”

<sup>24</sup> Kui audiitoril on koos finantsaruannete auditiga ka kohustus avaldada arvamust sisekontrolli tulemuslikkuse kohta, sõnastatakse see lause järgmiselt: „Nende riskihinnangute tegemisel võtab audiitor arvesse sisekontrolli, mis on asjakohane majandusüksuse finantsaruannete koostamisel ja tõesel kajastamisel, kavandamaks antud tingimustes ajakohaseid auditiprotseduure”. Joonealuse märkuse 22 puhul võib see olla sõnastatud järgmiselt: „Nende riskihinnangute tegemisel võtab audiitor arvesse sisekontrolli, mis on asjakohane majandusüksuse finantsaruannete koostamisel, mis annavad õige ja tõese ülevaate kavandamaks antud tingimustes asjakohaseid auditiprotseduure”.

#### **Näide 4**

##### **Tingimused hõlmavad järgmist:**

- **Majandusüksuse juhtkonna poolt kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega koostatud üldotstarbeliste finantsaruannete tervikkomplekti audit.**
- **Auditi töövõtu tingimused kajastavad ISAs 210 esitatud kirjeldust juhtkonna kohustusest seoses finantsaruannetega.**
- **Audiitor ei suutnud hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali finantsaruannete üksikelemendi kohta. See tähendab, et audiitor ei suutnud ka hankida auditi tõendusmaterjali finantsinformatsiooni kohta, mis käsitleb ühissetevõttesse tehtud investeringut ja mis on enam kui 90% kompanii netovaradest. Selle piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali hankimise suutmatuse võimalikke mõjusid finantsaruannetele peetakse nii oluliseks kui ka läbivaks.**
- **Lisaks finantsaruannete auditile on audiitoril teisi kohaliku seaduse järgseid aruandluskohustusi.**

#### SÕLTUMATU AUDIITORI ARUANNE

[Asjakohane adressaat]

##### **Aruanne finantsaruannete kohta<sup>25</sup>**

Meid telliti auditeerima kaasnevaid kompanii ABC finantsaruandeid, mis sisaldavad bilanssi seisuga 31. detsember 20X1 ning kasumiaruannet, omakapitali muutuste aruannet ja rahavoogude aruannet eeltoodud kuupäeval lõppenud aasta kohta ning kokkuvõtet märkimisväärsetest arvestuspoliitikatest ja muud selgitavat informatsiooni.

##### *Juhtkonna<sup>26</sup> kohustus seoses finantsaruannetega*

Juhtkond vastutab finantsaruannete koostamise ja õiglase esitamise eest kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega<sup>27</sup> ja sellise sisekontrolli eest, nagu ta peab vajalikuks, et võimaldada kas pettusest või veast tulenevate oluliste väärkajastamisteta finantsaruannete koostamist.

##### *Audiitori kohustus*

Meie *kohustus* on avaldada oma auditi põhjal arvamust nende finantsaruannete kohta. Viisime auditi läbi kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega. Lõigus “Arvamuse

<sup>25</sup> Alapealkirja „Aruanne finantsaruannete kohta” ei ole vaja, kui teine alapealkiri „Aruanne seaduste ja regulatsioonide muude nõuete kohta” ei ole rakendatav.

<sup>26</sup> Või muu termin, mis on asjakohane konkreetse jurisdiktsiooni õigusraamistikus.

<sup>27</sup> Kui juhtkonna kohustus on koostada finantsaruanded, mis annavad õige ja tõese ülevaate, võib see olla sõnastatud järgmiselt: „Juhtkonna kohustus on koostada kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega finantsaruanded, mis annavad õige ja tõese ülevaate, ja selline...”

avaldamisest loobumise alus” kirjeldatud asjaolu tõttu ei olnud meil siiski võimalik hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali andmaks alus auditiarvamusele.

*Arvamuse avaldamisest loobumise alus*

Kompanii investeeringut oma ühissetevõttesse XYZ (riik X) Kompanii kajastatakse kompanii bilansis summas xxx, mis moodustab enam kui 90% kompanii netovaradest seisuga 31. detsember 20X1. Meile ei lubatud juurdepääsu XYZ juhtkonnale ja audiitoritele, kaasa arvatud XYZ audiitorite auditi dokumentatsioonile. Selle tulemusena ei suutnud me kindlaks määrata, kas on vajalikud mis tahes muudatused kompanii aruandes kajastatavate XYZ ühiselt kontrollitavate varade proportsionaalse osaluse suhtes, XYZ kohustiste proportsionaalse osaluse suhtes, mille eest vastutatakse ühiselt, XYZ aasta tulude ja kulude proportsionaalse osaluse suhtes ning elemente, millest koosnevad omakapitali muutuste aruanne ja rahavoogude aruanne.

*Arvamuse avaldamisest loobumine*

Lõigus “Arvamuse avaldamisest loobumise alus” kirjeldatud asjaolu märkimisväärsuse tõttu ei suutnud me hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali andmaks alus auditiarvamusele. Seega ei avalda me arvamust finantsaruannete kohta.

**Aruanne seaduste ja regulatsioonide muude nõuete kohta**

[Audiitori aruande selle osa vorm ja sisu varieeruvad sõltuvalt audiitori muude aruandluskohustuste olemusest.]

[Audiitori allkiri]

[Audiitori aruande kuupäev]

[Audiitori aadress]

### **Näide 5**

#### **Tingimused hõlmavad järgmist:**

- **Majandusüksuse juhtkonna poolt kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega koostatud üldotstarbeliste finantsaruannete tervikkomplekti audit.**
- **Auditi töövõtu tingimused kajastavad ISAs 210 esitatud kirjeldust juhtkonna kohustustest seoses finantsaruannetega.**
- **Audiitor ei suutnud hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali finantsaruannete mitme elemendi kohta. See tähendab, et audiitor ei suutnud hankida auditi tõendusmaterjali majandusüksuse varude ja ostjatelt laekumata arvete kohta. Selle piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali hankimise suutmatuse võimalikke mõjusid finantsaruannetele peetakse nii oluliseks kui ka läbivaks.**
- **Lisaks finantsaruannete auditile on audiitoril teisi kohaliku seaduse järgseid aruandluskohustusi.**

### SÕLTUMATU AUDIITORI ARUANNE

[Asjakohane adressaat]

#### **Aruanne finantsaruannete kohta<sup>28</sup>**

Meid telliti auditeerima kaasnevaid kompanii ABC finantsaruandeid, mis sisaldavad bilanssi seisuga 31. detsember 20X1 ning kasumiaruannet, omakapitali muutuste aruannet ja rahavoogude aruannet eeltoodud kuupäeval lõppenud aasta kohta ning kokkuvõtet märkimisväärsetest arvestuspoliitikatest ja muud selgitavat informatsiooni.

#### *Juhtkonna<sup>29</sup> kohustus seoses finantsaruannetega*

Juhtkond vastutab finantsaruannete koostamise ja õiglase esitamise eest kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega<sup>30</sup> ja sellise sisekontrolli eest, nagu ta peab vajalikuks, et võimaldada kas pettusest või veast tulenevate oluliste väärkajastamisteta finantsaruannete koostamist.

#### *Audiitori kohustus*

Meie kohustus on avaldada oma auditi põhjal arvamust nende finantsaruannete kohta. Viisime auditi läbi kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega. Lõigus “Arvamuse

<sup>28</sup> Alapealkirja „Aruanne finantsaruannete kohta” ei ole vaja, kui teine alapealkiri „Aruanne seaduste ja regulatsioonide muude nõuete kohta” ei ole rakendatav.

<sup>29</sup> Või muu termin, mis on asjakohane konkreetse jurisdiktsiooni õigusraamistikus.

<sup>30</sup> Kui juhtkonna kohustus on koostada finantsaruanded, mis annavad õige ja tõese ülevaate, võib see olla sõnastatud järgmiselt: „Juhtkonna kohustus on kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega koostada finantsaruanded, mis annavad õige ja tõese ülevaate, ja selline...”

## ARVAMUSE MODIFIKATSIOONID SÕLTUMATU AUDIITORI ARUANDES

avaldamisest loobumise alus” kirjeldatud asjaolu tõttu ei olnud meil siiski võimalik hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali andmaks alus auditiarvamusele.

### *Arvamuse avaldamisest loobumise alus*

Meid nimetati kompanii audiitoriteks pärast 31. detsembril 20X1 ja seega ei vaadeldud me füüsiliste varude loendamist aasta alguses ja lõpus. Me ei suutnud saada alternatiivsete vahenditega rahuldavaid andmeid 31. detsembril 20X0 ja 20X1 hoitud varude koguste kohta, mis on bilansis kajastatud vastavalt summades xxx ja xxx. Lisaks põhjustas ostjatelt laekumata arvete uue arvutipõhise süsteemi juurutamine septembris 20X1 arvukaid vigu ostjatelt laekumata arvete osas. Meie auditiaruande kuupäeva seisuga tegeles juhtkond alles süsteemi puudujääkide ja vigade parandamisega. Me ei suutnud alternatiivsete vahenditega kinnitada või tõendada ostjatelt laekumata arveid, mis on kajastatud seisuga 31. detsember 20X1 bilansis kogusummas xxx. Nende asjaolude tõttu ei suutnud me kindlaks teha, kas oleks võidud pidada vajalikuks mis tahes muudatusi seoses kajastatud või kajastamata varude ja ostjatelt laekumata arvetega, ning elemente, mis moodustavad kasumiaruande, omakapitali muutuste aruande ja rahavoogude aruande.

### *Arvamuse avaldamisest loobumine*

Lõigus “Arvamuse avaldamisest loobumise alus” kirjeldatud asjaolu märkimisväärsuse tõttu ei suutnud me hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali andmaks alus auditiarvamusele. Seega ei avalda me arvamust finantsaruannete kohta.

### **Aruanne seaduste ja regulatsioonide muude nõuete kohta**

[Audiitori aruande selle osa vorm ja sisu varieeruvad sõltuvalt audiitori muude aruandluskohustuste olemusest.]

[Audiitori allkiri]

[Audiitori aruande kuupäev]

[Audiitori aadress]