

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Anna-Liisa Anni

**PIIRATUD KINDLUST ANDVA TÖÖVÕTU JUHEND
AUDIITORETTEVÕTJATELE**

Lõputöö

Õppekava Majandusarvestus ja ettevõtluse juhtimine, peeriala majandusarvestus

Juhendaja: Ester Vahtre, EMBA

Tallinn 2023

Deklareerin, et olen koostanud lõputöö iseseisvalt ja olen viidanud kõikidele selle koostamisel kasutatud teiste autorite töödele, olulistele seisukohtadele ja andmetele, ning ei ole esitanud sama tööd varasemalt ainepunktide saamiseks.

Töö pikkuseks on 8 767 sõna sissejuhatusest kuni kokkuvõtte lõpuni.

Anna-Liisa Anni 11.05.2023

SISUKORD

LÜHIKOKKUVÕTE	4
SISSEJUHATUS	5
1. PIIRATUD KINDLUSEGA TÖÖVÕTU TEOSTAMISE NÕUDED VASTAVALT REGULATSIOONILE	7
1.1. Aktsepteerimine	9
1.2. Planeerimine	11
1.3. Ülevaatuse läbiviimine	14
1.4. Ülevaatuse aruandlus	17
2. PRAKTILISED SOOVITUSED PIIRATUD KINDLUST ANDVA TÖÖVÕTU LÄBIVIIMISEKS	20
2.1. Ülevaatuse ettevalmistus	21
2.2. Bilansi kontod ning soovitatav tööplaan	23
2.3. Kasumiaruande kontod, rahavood ning soovitatav tööplaan	26
2.4. Ülevaatuse protsessi lõpetamine	31
KOKKUVÕTE	32
SUMMARY	34
KASUTATUD ALLIKATE LOETELU	36
LISAD	38
Lisa 1. Näide (IFAC, Guide... 2013, 47)	38
Lisa 2. Päring juhtkonnale, seotud osapooled	39
Lisa 3. Päring juhtkonnale, pettused, õigusnormide täitmine	40
Lisa 4. Päring juhtkonnale, sõltumatus	42
Lisa 5. Päring juhtkonnale, aruandekuupäevajärgsed sündmused	43
Lisa 6. Lihtlitsents	44

LÜHIKOKKUVÕTE

Lõputöö eesmärgiks on koostada juhend piiratud kindlust andva töövõtu läbiviimiseks audiitorettevõtjas, seda vastavalt rahvusvahelisele ülevaatamise teenuse standardile 2400 (ISRE – *International Standard on Review Engagements*). Samuti käsitletakse töös ülevaatuse töövõtu võimalikke tööprotsesse ning nende jaotust meeskonnaliikmete vahel.

Eesmärgi saavutamiseks on töös esmalt käsitletud regulatsioonidest tulenevat teoreetilist käsitlust ning seejärel autori praktilisi soovitusi ülevaatuse protsesside läbiviimiseks. Põhiliselt käsitleb lõputöö ülevaatuse planeerimise- ning läbiviimise protsesse vastavalt rahvusvahelisele ülevaatamise teenuse standardile 2400, kuid kaasab ka väiksemas mahus olulisi aspekte aktsepteerimise ning aruandluse poolelt, mida tasub meeskonnaliikmetel alati meeles pidada.

Autor on seadnud tööle kolm uurimisprobleemi, mida vastuste analüüsimise teel kontrollitakse – a) mis on regulatsiooni järgi nõutud piiratud töövõtu läbiviimiseks audiitorteenust pakkuvas ettevõttes; b) mis on soovituslik tööprotsess, et vastata nõutud regulatsioonidele ning c) millised on võimalikud tööprotsesside jaotused meeskonnaliikmete vahel, et saavutada efektiivne tulemus.

Analüüsist selgus, et piiratud töövõtu puhul peab olema väga suur rõhk just päringutel juhtkonnale ning analüütilisel lähenemisel. Analüütiliste protseduuride läbiviimiseks on mitmeid erinevaid võimalusi, kuid analüütika läbiviimiseks on põhiline, et töövõtu läbiviijad ehk praktiseerijad mõistaksid detailsemalt ettevõtjat, kelle osas tööd teostatakse ning omaksid kogemust ka vastavas valdkonnas. Vajadusel on võimalik asendada analüütilisi protseduure detailsete testimiste või väliste kinnitustega, kuid see on töövõtu läbiviija otsustada, millisel määral ning kuidas teostatakse töövõttu audiitorettevõtjas.

Võtmesõnad: piiratud kindlus, ülevaatus, ISRE 2400, audit

SISSEJUHATUS

Kui rääkida audiitorteenustest, siis tavaliselt esmane ootus audiitori töö osas on kindlustunde andmine auditeeritavate ettevõtjate majandusaasta aruannetele. Vaadates audiitorettevõtja pakutavaid teenuseid, paistavad sealt silma kaks põhilisemat teenust, mida pakutakse - need on majandusaasta aruannete audit ning ülevaatus. Selleks, et mõista esmalt selgemalt, ülevaatus ja audit erinevust, on vaja aru saada vastavate tövõtude olemusest. Tõsi on see, et need kaks põhilist teenust liigituvad kindlustandvate teenuste alla, kuid seal on siiski erisusi. Kindlustandev teenus oma olemuselt tähendab seda, et audiitor hangib piisavalt ning asjakohaseid tõendusmaterjale, et nende põhjal teha sobiv järeldusotsus või kokkuvõte. Audiitori poolt tehtava töö eesmärk on suurendada auditeeritava või ülevaadatava ettevõtja osas usaldust. Oluline on see just eelkõige teenuse tellija vaatenurgast, kuna modifitseerimata järeldusotsuse või kokkuvõtte korral suurendab see ettevõtja võimalusi koostööpartnerite osas, kes info saamiseks toetuvad auditeeritud või ülevaadatud majandusaasta aruannetele ning seal sisalduvatele andmetele.

Viimaste aastate jooksul on finantsauditi ja finantsaudiitorite suhtes nõudmised ning ootused kasvanud märgatavalt, seda just eelkõige detailsemalt kindlustandvate tövõtude osas. Regulasioonid uuenevad, samuti on klientide poolt ootused tövõtudele kõrgemad. Selle kõige kõrval on aga hajumas arusaam, kui palju ning mida täpselt tuleb planeerida tövõttu piiratud kindlust andva tövõtu korral. Regulasioon piiratud kindlust andva tövõtu kohta on olnud muutumatu aastast 2018, kuid selle kõrval kindlust andva tövõtu jaoks uuenevad regulatsioonid pidevalt. Olles harjunud täitma uuenenud nõudmisi kindlustandvate tövõtude puhul, ei ole hetkel selget arusaama, kuidas käituda piiratud tövõtude puhul, mistõttu tehakse ülevaatus väga sarnaselt auditile.

Lõputöö eesmärgiks on koostada juhend piiratud kindlust andva tövõtu läbiviimiseks audiitorettevõtjas, seda vastavalt rahvusvahelisele ülevaatamise teenuse standardile 2400 (ISRE – *International Standard on Review Engagements*). Samuti käsitletakse töös ülevaatus ja tövõtu võimalikke tööprotsesse ning nende jaotust meeskonnaliikmete vahel.

Autor on seadnud tööle kolm uurimisprobleemi, mida vastuste analüüsimise teel kontrollitakse – a) mis on regulatsiooni järgi nõutud piiratud töövõtu läbiviimiseks audiitorteenust pakkuvast ettevõttes; b) mis on soovituslik tööprotsess, et vastata nõutud regulatsioonidele ning c) millised on võimalikud tööprotsesside jaotused meeskonnaliikmete vahel.

Eesmärgi saavutamiseks on töös esmalt käsitletud regulatsioonidest tulenevat teoreetilist käsitlust ning seejärel autori praktilisi soovitusi ülevaatuse protsesside läbiviimiseks. Põhiliselt käsitleb lõputöö ülevaatuse planeerimise- ning läbiviimise protsesse vastavalt rahvusvahelisele ülevaatamise teenuse standardile 2400, kuid kaasab ka väiksemas mahus olulisi aspekte aktsepteerimise ning aruandluse poolelt, mida tasub meeskonnaliikmetel alati meeles pidada.

Autor on lõputöö jaotanud kaheks põhiliseks osaks. Esimeses peatükis toob autor välja esmalt piiratud kindlust andva töövõtu regulatsioonist ning teistest olulistest allikatest tulenevad, autori hinnangul, olulisimad nõuded. Teises peatükis koostab autor väljavõtte omapoolsetest soovituslikest protsessidest, mis on autori hinnangul vastavuses ülevaatamise regulatsioonile ning millest on kasu ülevaatuse protsessi läbiviimisel praktiseerijatele, kes juhendiga kokku puutuvad. Teine peatükk katab ka soovituslikku tööplaani ning tööülesannete jaotust vastavalt meeskonnaliikmetele. Töö keskendub põhiliselt ülevaatuse kahele peamisele osale - planeerimisele ning läbiviimisele, kuid puudutab ka aktsepteerimise ning aruandluse elemente. Viimase kahe puhul keskendutakse eelkõige põhiliste nõuete väljatoomisele, mida meeskonnaliikmed peavad tööd teostades meeles pidama ning rakendama.

1. PIIRATUD KINDLUSEGA TÖÖVÕTU TEOSTAMISE NÕUDED VASTAVALT REGULATSIOONILE

Ülevaatus ehk piiratud kindlust andev töövõtt on nii Eestis kui ka mujal maailmas olnud kasutusel juba mitmeid aastaid, kuid selle kohta on autori hinnangul väga vähesel määral dokumentatsiooni, kui võrrelda auditi töövõtu ja vastavate regulatsioonidega. Selgitades täpsemalt kahe teenuse erisust, siis kindlustandvad teenused jaotuvad kaheks – põhjendatud või piiratud kindlustunnet andvateks teenusteks. Auditi kui ka ülevaatuse läbiviimisel rakendatakse erinevaid regulatsioone, kus auditi osas teostatakse tööd vastavuses rahvusvahelisele auditeerimise standarditele (ISA – *International Auditing Standard*) ning ülevaatuse puhul teostatakse tööd vastavuses rahvusvahelisele ülevaatamise teenuse standardile (ISRE). Sellest tulenevalt on audit põhjendatud kindlust andev teenus ning ülevaatus piiratud kindlust andev teenus. Lisaks saab välja tuua veel ka ülejäänud pakutavad teenused, mis ei ole auditid ega ülevaatused ning mis lähtuvad rahvusvahelistest kindlustandvate teenuste standarditeist (ISAE). Küll aga on need teenused suures pildis vähem esinevad ning vajalikud teatud kindlat tüüpi töövõttude puhul. Ülevaatuse töövõttu reguleerib rahvusvaheline ülevaatamise teenuse standard 2400 (ISRE – *International Standard on Review Engagements*).

Lõputöö ei käsitle auditi ja ülevaatuse erinevusi, kuid võrd hoopis seda, mida teha piiratud kindlust andva töövõtu läbiviimise protsessis, et tagada vastavus regulatsioonile ning pakkuda efektiivsemat ülevaatuse läbiviimist. Sellele lisaks käsitleb autor võimalike tööprotsesside jaotust meeskonnaliikmete vahel, et saavutada optimaalne ning efektiivne projekti läbiviimine.

Autori hinnangul on vähene dokumentatsioon tingitud sellest, et ülevaatus on suunatud väiksemate ettevõtete kontrolliks ning kuigi ISRE 2400 regulatsioon on ülemaailmne, pole see mitte igal pool kasutusel. Näiteks Soomes on seda korduvalt arutatud, kuid kasutusse pole siiani võetud. Soome arutles juba aastal 2016 standardi võimalikku kasutuselevõttu, kuid sellega ei jõutud väga kaugele, mis on suures osas tingitud väga madalatest planeeritud kontrollmääradest Soomes ning ülevaatuse läbiviijate teadmatusest, kus ei osatud piiratud kindluse töövõttus näha kasu (Haapamäki, 2022). Olenemata Soome kogemusest, on Eestit toodud heaks näiteks ning samuti välja toodud, et suures

pildis Eesti audiitorid leiavad siiski ülevaatus protsessist kasu ning hindavad võimalust teostada töid vähem standardiseeritud regulatsiooni alusel, kuna nii on antud audiitoritele laiem võimalus toetuda nende enda professionaalsetele hinnangutele (Arengu, 2019). Selleks, et mõista, kui mitmes riigis on hetkel ülevaatus kasutusel, on autorile abiks aastal 2021 tehtud statistika Euroopa riikide kohta, mille alusel on Euroopas ülevaatus kasutusel Eestis, Taanis ning Šveitsis ning potentsiaalselt lähiajal ka Küprosel (Accountancy Europe, 2021). Hilisema allika põhjal on nüüdseks juba kinnitatud, et uue riigina tuleb Küpros, kes alustas standardi rakendamist sellest aastast (Kalaitzaki, 2022).

Kõige esmane erinevus auditi ja ülevaatus vahel on kvantitatiivne ning lähtub auditeeritava või ülevaadatava ettevõtja bilansi ning kasumiaruande suurusel kui ka töötajate arvust. Nimelt just ettevõtja suurusel tulenevalt määratakse, kas nende puhul tuleb läbi viia ülevaatus teenus või on neil auditi kohustus. Ülevaadatavate piirmäärades ettevõtjate puhul on neil antud ka vabatahtlik valik, finantsnäitajatest olenemata, siiski läbi viia audit, kuid see sõltub ettevõtja enda otsustest. Sisuliselt võib ka alla ülevaatus piirmäärade olev ettevõtja valida vabatahtlikult ülevaatus teenus või auditi, kui neil tekib selleks soov või mõnel muul välisel mõjul vajadus. Hetkel kehtivast Eesti auditi teenuse seadusest tulenevalt, mis reguleerib ka ülevaatus, on ülevaatus ning auditi piirmäära nõuded välja toodud allolevas tabelis.

Tabel 1. Ülevaatus ning auditi kohustus (eurodes)

	Ülevaatus	Ülevaatus	Audit	Audit
	vähemalt kaks tingimust täidetud	vähemalt üks tingimust täidetud	vähemalt kaks tingimust täidetud	vähemalt üks tingimust täidetud
Müügitulu	1,6 miljonit	4,8 miljonit	4,0 miljonit	12,0 miljonit
Varade maht	0,8 miljonit	2,4 miljonit	2,0 miljonit	6,0 miljonit
Töötajate arv	24	72	50	180

Allikas: AudS RT I, 05.05.2022, 7, § 90 andmete baasil.

Kui aga rääkida täpsemalt töö olemusest nende kahe erineva töövõtu osas, siis ülevaatus on piirmäärade kohaselt väiksem ning nagu eelnevalt mainitud, lähtub ülevaatus rahvusvahelistele ülevaatus teenuste standarditest, mistõttu on ülevaatus lõplikuks eesmärgiks anda piiratud kindlus, mitte põhjendatud kindlus. Sellest kõigest saab aga omakorda järeldada, et ülevaatus teenus on auditist väiksem ning eelduslikult peab olema ka vähem ajakulukam. Ka ülevaatus teenuse tellijad eeldavad märgatavalt teatavasti väiksemat kulu tellitud teenusele.

Ülevaatuse projekt koosneb põhiliselt neljast peamisest elemendist, milleks on aktsepteerimine, planeerimine, läbiviimine ning aruandlus. Põhiliselt keskendub antud autori töö kahele peamisele osale - planeerimisele ning läbiviimisele, kuid puudutab ka aktsepteerimise ning aruandluse elemente. Viimase kahe puhul keskendutakse eelkõige, autori hinnangul, põhiliste nõuete väljatoomisele, mida meeskonnaliikmed peavad tööd teostades meeles pidama ning rakendama.

Selleks, et kõikidel praegustel ning tulevastel praktiseerijatel oleks ühtne arusaam projekti läbiviimiseks, on selles peatükis välja toodud põhilisemad nõuded vastavalt regulatsioonile. Tasub tähele panna, et see juhend ei asenda täies mahus regulatsiooni läbitöötamist. Antud juhendit tuleb kasutada kui abivahendit piiratud kindlust andva töövõtu läbiviimiseks.

1.1. Aktsepteerimine

Enne projekti aktsepteerimist tuleb nii audiitorettevõtjal kui ka meeskonnaliikmetel kaaluda erinevaid aspekte veendumaks, et eesoleva projekti võib vastu võtta ning teostada ülevaastust. Esmane nõudmine on, et iga ülevaatuse töögrupi liige on tutvunud regulatsiooniga piisavas mahus ning omab veendunud arusaama (ISRE 2400 (muudetud), 2018, 18). Ülevaatuse teostajad peavad järgima antud regulatsiooni ning kinnitama, et tööd teostatakse vastavalt regulatsioonile. Ka pädevus mängib suur rolli, kuna ainult regulatsiooni lugemine ei tähenda, et praktiseerija on valmis töid teostama. Selleks peab töövõtupartner veenduma, et nii temal kui ka määratud meeskonnaliikmetel on nõutavad teadmised ja kogemus eelnevate töövõttude või sarnaste töövõttude näitel (ISRE 2400 (muudetud), 2018, 24). Autori arvates aitavad pädevust tõsta teemakohased koolitused, konkreetsete valdkondade osas eelnevad teadmised, valdkondade kohta uuringute teostamine või statistiliste andmete uurimine. Meeskonnaliikmete teadlikkust suurendab ka omavahel professionaalsete teadmiste ning kogemuste jagamine.

Sarnaselt auditi töövõttudele tuleb ülevaatuse tööde läbiviimisel veenduda, et kõik meeskonnaliikmed on sõltumatud kooskõlas Rahvusvaheliste Arvestusekspertide Eetikakoodeksi Nõukogu poolt välja antud kutseliste arvestusekspertide rahvusvahelise eetikakoodeksiga (IESBA - *International Ethics Standards Board for Accountants*) koodeksiga (ISRE 2400 (muudetud), 2018, 21). Autor pöörab tähelepanu, et kindlasti tuleb lisaks ettevõtjasiseselt järgida ka audiitorettevõtja sisemisi nõudeid, kui neid on.

Alates projekti aktsepteerimisest, läbi kogu protsessi kuni projekti lõpuni tuleb tähelepanu pöörata informatsioonile, mida antakse kliendi erinevate kontaktide poolt või saadakse väljapoolt. Praktiseerija peab olema tähelepanelik ning toetuma eelkõige kutsealasele skeptitsismile ning vajadusel tegutsema kui midagi võib anda meile märku võimalikust väärkajastamisest (ISRE 2400 (muudetud), 2018, 22). Kogu protsessi vältel tuleb kriitiliselt hinnata informatsiooni ning esitatud tõendusmaterjale. Tuleb veenduda, et edastatud informatsioonis ei oleks vasturääkivusi ning ei tekiks kahtlusi usaldusväärsuses. Kasutades professionaalset skeptitsismi, peab olema veendunud, et saab teha asjakohaseid järeldusi.

Ka kutsealane otsustus on väga oluline alates aktsepteerimisest ning läbi kogu protsessi, kuna seda tuleb kasutada läbivalt erinevate otsuste vastuvõtmisel (ISRE 2400 (muudetud), 2018, 23). Kasvõi selles osas, mis on olulisus, millised teemad vajavad antud projekti juures rohkem tööd, kus kohas arvatakse olevat võimalikke väärkajastamisi, kuidas meeskonnaliikmete vahel määrata tööjaotus nii, et oleks optimaalne ja kõik muu selle juurde kuuluv. Otsustuse osas tasub ka arvesse võtta eelnevate teadmiste olemasolu ning nende seotust aktsepteeritava projektiga ning oskust võtta eelnevat praktikat kasutusse.

Kogu töövõtu vältel, alates aktsepteerimisest kuni projekti lõppemiseni tuleb kõikidel meeskonnaliikmetel rakendada rahvusvahelisi kvaliteedikontrolli standardeid (ISQC - *International Standard on Quality Control*). Selle alusel tuleb nii praktiseerija ettevõtjal kui ka töötajatel järgida kutsestandardeid ja kohaldatavaid õigus- ning regulatiivseid nõudeid. (ISRE 2400 (muudetud), 2018, 4; A3-A5). Autori arvamusel on korrektselt vormistatud dokumentatsioon väga oluline osa tööst ning tagab järjepideva hea tulemuse ka kvaliteedikontrolli raames.

Lisaks ülevalpool nimetatule tuleb enne iga töövõtu aktsepteerimist teostada protseduurid ka vastavalt rahapesu tõestamise seadusest tulenevatele nõuetele. „Tegeliku kasusaaja tuvastamine ja tema isikusamasuse kontrollimiseks meetmete võtmine ulatuses, mis võimaldab kohustatud isikul veenduda selles, et ta teab, kes on tegelik kasusaaja, ja saab aru kliendi või juhuti tehtavas tehingus osaleva isiku omandi- ja kontrollstruktuurist, (RahaPTS RT I, 10.02.2023, 29, § 20).

Täpsemaid detaile, mille alusel võib aktsepteerida klienti või millal tuleb kliendist loobuda, antud autori lõputöö ei käsitle. Samuti ei käsitleta selle lõputöö raames töövõtulepingu sisu ning

vormistust. Vajadusel saab nende teemade kohta lugeda täpsemalt ISRE 2400 (muudetud), 2018, 29-41.

1.2. Planeerimine

Väga suur osa eduka ning efektiivse töövõtu läbiviimiseks on põhjalik planeerimine. Sellest tulenevalt on autori arvates väga oluline pöörata suuremat tähelepanu just planeerimise faasile. Järgnevas alapeatükis saavad täpsemalt välja toodud põhilised planeerimise etapid ning nende seosed regulatsioonidega.

Vastavalt regulatsioonile on välja toodud, et praktiseerija peab mõistma ülevaadatava ettevõtja majanduslikku keskkonda ning regulatsiooni, milles antud ettevõtja tegutseb, et selle alusel tuvastada võimalikke valdkondi, kus võib tekkida olulisi väärkajastamisi (ISRE 2400 (muudetud), 2018, 45). Autori arvamusel viitab see vajadusele mõista täpsemalt ettevõtja tegevust ning valdkonda. Kui praktiseerija mõistab töövõtu aluseks oleva ettevõtja keskkonda, annab see praktiseerijale võimaluse tuvastada lihtsamalt võimalikke ohukohti ning kasutada neid teadmisi võimalike väärkajastamiste tuvastamisel. Siinkohal tuleb kasuks praktiseerija pädevus, kus saab kasutada teiste sarnaste ettevõtjate auditeerimisel või ülevaatamisel saadud kogemust. Autor leiab, et ka esmane vestlus juhtkonna liikme(te)ga ettevõtja olemusest ning tegutsemisvaldkonnast võimaldab ülevaatus täpsemalt läbi viia, kuna nii on konkreetse ettevõtja olemusest juba algne teadmine olemas ning saab paika seada esmased eeldused ning ootused.

Käesoleva töö autori vaatenurgast, erinevalt auditi lähenemisest, kus riskide hindamine on keeruline protsess ning erinevaid mõjutajaid palju ning olemuslikku riski tuleb hinnata väite tasandil, on ülevaatus regulatsioonist tulenevalt väärkajastamise tuvastamine lihtsustatud ning suure osas praktiseerija hinnangutest sõltuv. Oluline on aru saada millistes valdkondades võib kõige tõenäolisemalt väärkajastamisi tekkida ning selles osas tuleb toetuda praktiseerija pädevusele. Tasub ka tähele panna, et olulisi väärkajastamisi vaadeldakse autori tõlgendusel eelkõige nende majandusaasta aruannete ridade suhtes, mis on üle olulisuse määra. Autori kogemusel on põhiliselt tõenäoliselt tegu valdkondadega, kus juhtkonnal tuleb vastu võtta arvestuslikke hinnanguid ning hinnangute tegemisel võib juhtkond olla mõjutatud vastu võtma ettevõtja vaatenurgast kasumlikuma otsuse. Arvestuslikud hinnangud on ebakindlad ning sisaldavad oma olemuselt teadmatut tulemust. (Bell & Griffin, 2012, 147 – 155). Autor ei välista

ka võimalust, et väärkajastamised võivad tekkida tehingutega, mis jäävad oma suuruses alla olulisuse määra, seega kui praktiseerija kahtlustab ettevõtja olemusest või temale teadaolevast infost, et oluline väärkajastamine võib olla tekkinud lisaks mõnes teises valdkonnas, tuleb kasutada professionaalset skeptitsismi ning vajadusel välja tuua ka need asjaolud.

„Praktiseerija peab määrama kindlaks olulisuse finantsaruannete kui terviku kohta ja rakendama seda olulisust protseduuride kavandamisel ning nende protseduuride kaudu saadud tulemuste hindamisel“ (ISRE 2400 (muudetud), 2018, 43). Autori tõlgendusel tähendab see, et praktiseerija peab määrama planeerimise olulisuse, mis aitab hinnata, millised majandusaasta aruande read on väärtuse poolest olulised. Siinkohal pöörab autor tähelepanu sellele, et ülevaatuses raames tuleb vaadelda väljavõtteid majandusaasta aruande ridade tasemel, mitte detailsete kontode lõikes.

Kuna regulatsioon ise ei anna head ülevaadet ning autorile teadaolevalt on olulise määramise osas erinevaid arvamusi, püüdis autor leida sel teemal täpsustavat informatsiooni. Otsingu käigus leidis autor alloleva näite Rahvusvahelise Arvestusekspertide Föderatsiooni (IFAC – *International Federation of Accountants*) väikese ja keskmise suurusega praksiste komitee juhendist, mis on tehtud aastal 2013 ning tõlgitud eesti keelde aastal 2015. Juhend on loodud selleks, et tõlgendada varasemalt kasutusel olnud ISRE 2400 regulatsiooni.

Olulisuse kindlaksmääramiseks kaaluti järgmisi aluseid (IFAC, Guide... 2013, 47):

„5–10 protsenti maksueelsest normaliseeritud kasumist. Selle tulemusel oleks olulisus vahemikus 6 450–12 900 eurot;

1–2 protsenti müügitulust. Selle tulemusel oleks olulisus vahemikus 6200–12 400 eurot;

0,5–1 protsent koguarast. Selle tulemusel oleks olulisus vahemikus 2150–4300 eurot.“

Lisainformatsiooni saamiseks vaata täpsemalt lisa 1.

Autor järeldeb antud näite põhjal, et ka ülevaatuses olulisuse määramisel tuleb lähtuda sarnaselt auditi olulisuse määramisele ning kasutada selleks sisemiste reeglite kohaselt ettenähtud piirmäärasid ning aluseid. Tulenevalt ülevaadatava ettevõtja valdkonnast tuleb valida olulisuse määramise alus ning valida protsent vastavast vahemikust, kasutades professionaalset hinnangut. Kuna ülevaatuses eesmärk on anda piiratud kindlus, soovib autor eelistada piirmäärade kõrgemat protsenti, kui ei ole teada asjaolusid, mis võiks tingida madalama olulise vajadust. Tasub meeles pidada, et kui mingil põhjusel olulisuse aluseks olevad näitajad ülevaatuses käigus muutuvad, tuleb ka olulisuse määra vajadusel korrigeerida. (ISRE 2400 (muudetud), 2018, 44), mis autori teadmiste põhjal on samuti ka auditi töövõtude puhul.

Lisamärkusena autoripoolne kommentaar, kus olulisuse määramisel ja kasutuselevõtmisel tasub arvestada ka asjaoluga, et kui ülevaadatav ettevõtte on ülevaatuse ning auditi piirmäärade kohaselt üsna piiripealne ning tõenäosus, et järgmisel aastal tuleb teostada ülevaatuse asemel audit, tasub olulisuse valikul arvestada ka asjaoluga, et järgneval aastal saaks kasutada, juba teatud määral, eelnevalt tehtud tööd. Nimelt kui ühel aastal on tegu ülevaatusega ning järgneval aastal auditiga, siis tuleb auditi töövõtu alguses veenduda, et ka algsaldod on kontrollitud vastavalt auditi nõuetele.

Autor soovib eraldi tähelepanu juhtida sellele, et ülevaatuse protsessis ei määrata läbiviimise olulisust, kuna tegu on auditi spetsiifilise lähenemisega. Auditis kasutatakse läbiviimise olulisust näiteks testimiste piirmääradeks, kuid ülevaatuse puhul puudub regulatsioonist tulenevalt testimiste kohustus. Lisaks kasutatakse auditis läbiviimise olulisust oluliste saldode määramisel, kuid ülevaatuse puhul lähtutakse kvantitatiivselt olulisuse piirmäärast ning kvalitatiivselt vastavalt sisule ning selle olulisusest finantsaruannetele.

Autor uuris praegu kehtivat regulatsiooni ning ka eelnevalt kehtinud regulatsioone ning ei leidnud, et ülevaatuse tühiste vigade piiri määramise osas oleks midagi üldse välja toodud. Uurides aga juba eelnevalt mainitud Rahvusvahelise Arvestusekspertide Föderatsiooni (IFAC) väikese ja keskmise suurusega praksiste komitee juhendist, mis on tehtud aastal 2013, leidis sealt järgnev tekst: „Samuti võib olla kasulik määrata kindlaks summa, millest väiksem väärkajastamine oleks selgelt ebaoluline. Sellise väärkajastamise kindlakstegemisel ei oleks seda vaja tööpaberites dokumenteerida ega mingil viisil hinnata. Kui konkreetse väärkajastamise puhul kaheldakse, kas see on ebaoluline, on väärkajastamine tõenäoliselt oluline.“ (IFAC, Guide... 2013, 48). Ka Audiitorkogu kodulehel informatsiooni otsides märkas autor korduma kippuvate küsimuste alt ülevaatuse osas küsimusi, millest üks käsitles tühiste vigade piirmäära. Vastus antud küsimusele oli järgnev: „Praktikas enamasti määratakse ka selgelt tühiste vigade piir, kuid on ka selliseid võrgustikke, kus see lubatud ei ole. Metodoloogiakomisjoni arvates selgelt tühiste vigade piiri määramine ei ole keelatud, kuid standard seda ei nõua,“ (Audiitorkogu, *Korduma...* Kasutatud 10. aprill 2023, 4.3). Autor järeldab eelnevast, et kuigi tühiste vigade piiri määramine ei ole regulatsioonist tulenev kohustus, aitab see ülevaatuse läbiviimisel selgemalt eristada olulisi ning tühiseid vigu, millest tulenevalt on soovitatav edaspidi arvutada ka iga ülevaatuse töövõtu puhul tühiste vigade piirmäär. Vastavalt Parker ja Burke'i poolt väljastatud teadmikule tuleks kaaluda kas parandamata vead üksikult või kombineeritult võivad mõjutada majandusaasta aruannet (Parker & Burke, 2017):

- Sealhulgas kaaluda, kas vea olemus, põhjus ning rahaline väärtus on olulised
- Kas tuvastatud parandamata viga on seotud vaadeldava aastaga
- Võimalik mõju järgnevatel aastatel
- Hinnangulise summa ja täpselt mõõdetava eseme väärkajastamise asjakohasus
- Arusaamine, et perioodil tuvastatud ebaoluline viga bilansis võib olla oluline tulevastel perioodidel.

Seega autori hinnangul tuleb sarnaselt auditile pöörata tähelepanu ka tuvastatud ebaolulistele vigadele ning kaaluda võimalust, kas antud viga võib olla suures pildis oluline või mõjutada suuremalt järgnevate perioodide tulemusi.

Kuigi meeskonnaliikmete määramine ei tulene regulatsioonist, on autori vaates oluline, et planeerimise faasis määratakse ka eelduslik meeskonna koosseis ning planeeritakse ja kinnitatakse kliendiga ajakava. Efektiivse töö vaates on väga oluline, et meeskonda oleks arvestatud optimaalses määras erinevate tasemetega töötajaid. Samuti tuleb veenduda, et meeskonnaliikmete planeeritud ajakava sobituks kõikide vahel ning tööd saaks teostada ühel perioodil, sest vaid nii on kõik meeskonnaliikmed üksteisele toeks ning ühtse eesmärgi nimel valmis pingutama ning abistama, kui tekib vajadus. Samuti annab see võimaluse vahetu tagasiside andmiseks, kui meeskonnaliikmed tegelevad sama projektiga üheaegselt. Planeerimise faasis tuleb teha ka meeskonnaliikmete vahel esmane tööjaotuse plaan, mida vajadusel saab hiljem töö käigus juba detailsemaks teha, täiendada või vajadusel muuta.

1.3. Ülevaatus läbiviimine

Regulatsioonis on täpsemalt käsitletud teatud punkte, mida ning kuidas tuleb kindlasti ülevaatuses raames vaadata ning veenduda, et antud teemad on praktiseerija poole pealt kaetud. Käesolevas peatükis on välja toodud autori hinnangul kõige olulisemad tähelepanekud.

Protseduuride kavandamise ja läbiviimise osas toob regulatsioon tungivalt esile fakti, et kogu protsess peab olema suures osas läbi viidud teostades järelepäringuid ning analüütilisi protseduure (ISRE 2400 (muudetud), 2018, 47). Siinkohal on autoripoolne märkus, et autori arvates on väga suur rõhk pööratud just juhtkonnale suunatud järelepäringutele. Autori arvates antud regulatsioon ei kohusta praktiseerijat omandama erinevaid väljavõtteid ning detailset tööd antud väljavõtetega,

vaid erinevate oluliste muutuste osas tuleks teostada esmalt päring juhtkonnale või vastutava valdkonna juhile ning praktiseerijal on võimalus toetuda päringute vastustele. Lisaks toetavad protseduure erinevad analüütilised lähenemised, mille osas on praktilised näited majandusaasta aruannete ridade lõikes täpsemalt välja toodud peatükis 2 ning selle alapeatükkides.

Kui praktiseerija tunneb, et juhtkonnale tehtud päringud ei anna piisavalt ülevaadet ning ka esmased toetavad analüütilised protseduurid ei anna piisavalt kindlust, tuleb praktiseerijal teostada lisaks protseduure seniks, kui piisav kindlus on tagatud. Samuti tuleb lisaprotseduure teostada, kui praktiseerija on tuvastanud olulise väärkajastamise võimaluse ning täpsema arvamuse loomiseks on vaja teostada lisaprotseduure (ISRE 2400 (muudetud), 2018, 57).

Kuigi ülevaatus reguleerimisviisist tulenevalt on põhirõhk päringutel ning analüütilistel protseduuridel, ei välista reguleerimisviis muud liiki protseduuride kasutamist. Reguleerimisviisi selgituste osas on välja toodud, et vajadusel võib ka ülevaatus töövõttes teostada testimisi või võtta väliseid kinnitusi (ISRE 2400 (muudetud), 2018, A104). Autor juhib tähelepanu, et mõningatel juhtudel võib olla väline kinnitus ajalisel mõttes ning kindluse mõttes isegi parem, kuna võib võtta vähem aega ning anda suurema kindlustunde. Siinkohal soovib autor vajadusel kaaluda võimalust, toetuda pigem muudele protseduuridele, kui meeskonnaliikmed leiavad selleks vajadust.

Tasub tähele panna, et kuigi autori arvates ei määra reguleerimisviis, et päringud peavad olema alati kirjalikud, on siiski tungivalt soovitatav antud päringud võimalusel teostada kirjalikult või koosoleku käigus, mille järel tuleb koosolekust dokumenteerida võimalikult ülevaatlik kokkuvõtte nii, et kõik olulised arutletud teemad oleksid kajastatud. Tuleb arvestada, et ülevaatus meeskonda võib kuuluda kolm kuni neli või isegi rohkem meeskonnaliiget ning selguse huvides on kirjalik dokumentatsioon informatiivsema sisuga ka teistele meeskonnaliikmetele.

Reguleerimisviisis on eraldi välja toodud lõik seotud osapoolte tehingute osas. Praktiseerija peab esitama juhtkonnale päringu seotud osapoolte osas ning veenduma, et mõistetakse tehingu olemusi ning seotud osapoolte tehingud on vastavuses tavapärase ettevõtlusega (ISRE 2400 (muudetud), 2018, 50-51). Autor soovib seotud osapoolte vaheliste tehingute osas kaaluda ka pettuste kolmnurga pidepunkte, milleks esimene on motiiv pettuse toimepanekuks, teiseks antud võimalus pettuse läbiviimiseks ning kolmandaks põhjus, miks seda teha. (Singleton & Singleton 2010)

Kui ülevaadatava ettevõtja puhul on kahtlus, et on toimunud pettus või õigusnormide mittejärgimine, tuleb praktiseerijal ülevaadatava ettevõtja juhtkonnale esitada päring ning paluda neil hinnata mõju antud ülevaadatava ettevõtja aruande osas. Lisaks sellele tuleb praktiseerijal mõista, kas tal on seadusest tulenev kohustus seda raporteerida. (ISRE 2400 (muudetud), 2018, 52). Autori tähelepanek praktiseerijale on, et ühtse lähenemise tagamiseks, tuleb antud päring esitada juhtkonnale ka juhul, kui pole eelnevalt teada, kas pettuste või õigusnormide mittejärgimine on toimunud. Autori arvates on tegu olulise teemaga, mistõttu autor leiab, et vastav päring tuleb esitada igal juhul, kuigi regulatsioon seda igakord ei nõua. Autori arvates on vastasel juhul väga keeruline tuvastada antud punktis välja toodud probleeme, seega tuleb teadlikult teostada suunatud päring.

Vastavalt regulatsioonile, tuleb praktiseerijal hinnata ülevaadatava ettevõtja tegevuse jätkuvust, kui selle osas tekib kahtlus ning soetada vastav kinnitus ka ülevaadatava ettevõtja juhtkonnalt (ISRE 2400 (muudetud), 2018, 53-54). Autori hinnangul tuleb antud päring teostada ka juhul, kui tegevuse jätkuvuse osas pole kahtlusi, kuna Raamatupidamise Toimkonna Juhendite alusel on nõutud vastavalt jätkuvuse printsiibile, kus on öeldud, et „Raamatupidamise aruande koostamisel on juhtkond kohustatud hindama ettevõtja jätkusuutlikust vähemalt 12 kuulises perspektiivis alates aruandekuupäevast“ (RTJ 1, 2017, 37). Selles tulenevalt juhib autor tähelepanu, et antud päring viidaks läbi iga ülevaadatava ettevõtja osas.

Kuigi juhtkonnale tuleb esitada päringuid mitmes valdkonnas, on ühe osana välja toodud ka arvestushinnangud ning kohustus teha päring märkimisväärsete arvestushinnangute osas juhtkonnale või valdkonna eest vastutavale isikule (ISRE 2400 (muudetud), 2018, 48). Autori hinnangul võib antud päring olla juhtkonnaliikmele või vastutavale isikule segadust tekitav ning autor leiab, et praktiseerija kohustus on veenduda, kas vastaspool, kes peab antud päringule vastama, mõistab millega seoses talle päring esitatakse ning ta on õige isik sellele vastama.

Tulenevalt regulatsioonist on praktiseerijal õigus toetuda teiste tehtud tööle, näiteks erialaspetsialistide tööle (ISRE 2400 (muudetud), 2018, 55). Autori tõlgendus sellest on, et võidakse kasutada väliste hindajate tehtud tööd ning toetuda antud andmetele, kui enne veenduda ning vajalike dokumentide abil tõestada, et oma ala spetsialist on oma valdkonnas pädev. Autor leiab, et ilma kaasneva tõestava dokumentatsioonita on keeruline hinnata välise eksperdi tööd, kuna puudub ülevaade, kas hinnang on usaldusväärne või mitte.

Tulenevalt regulatsioonist on praktiseerijal kohustus veenduda, et majandusaasta aruandes esitatud andmed on kooskõlas ka esitatud arvestusandmetega (ISRE 2400 (muudetud), 2018, 56). Autor leiab, et ülevaatusel praktiseerijal tuleb aruande kontrolli teostades selgelt näidata, kuidas kogutud andmed tööpaberites ning lõplikult esitatav avalik aruanne omavahel kokku viia.

Aruandekuupäeva järgsete sündmuste osas on regulatsioonis välja toodud nõue, esitada juhtkonnale päring majandusaasta lõpu ning aruande väljastamise vahele jäänud perioodi osas ning mõista, kas toimunud on olulisi sündmusi, mis mõjutaksid praktiseerija ülevaadatavat perioodi (ISRE 2400 (muudetud), 2018, 58-60). Autori tõlgendus antud regulatsioonist on see, et praktiseerija peab mõistma oluliste sündmuste mõju, mis on toimunud perioodil pärast majandusaasta aruande lõppemist ning kasutades professionaalseid teadmisi, hindama, kas järgnevate sündmuste seos võib olla asjaolusid, mis mõjutaksid ka eelneva perioodi finantsnäitajaid. Vastavalt autori arusaamisele, piisab järgnevate sündmuste osas päringust juhtkonnale ning finantsandmete võrdlus hilisemate perioodide andmetega ei ole vajalik. Seda arusaama kinnitab ka juhend, kus on välja toodud, et piiratud kindlust andva töövõtu puhul ei ole vajadust finantsandmete aruandekuupäevajärgsete sündmuste ülevaatuses vaadelda, vaid esitada päring juhtkonnale ning mõista, kas välja toodud sündmused mõjutavad vaadeldavat perioodi ning kuidas plaanib juhtkond seda vaadeldavas aastas adresseerida (AICPA, 2019, 73).

1.4. Ülevaatusel aruandlus

Olukorras, kus kõik eelnevad toimingud on tehtud, tuleb tehtud tööst teha kokkuvõtted ning dokumenteerida tulemused. Selles alapeatükis käsitleb autor üldisi nõudeid kokkuvõtete osas, kuid jätab detailselt käsitlemata juhtkonna kinnituskirja sisu nõuded ning ülevaatusel aruande sõnastuse ning kokkuvõtte vormistamise nõuded.

Vastavalt ülevaatusel standardis välja toodud nõuetele, tuleb praktiseerijal olla veendunud, et teostatud protseduurid katavad vajalikke nõuded ning rahuldavad praktiseerija kindlust läbiviidud protsesside osas või siis mitte (ISRE 2400 (muudetud), 2018, 66-68). Autor tõlgendab antud lõiku selliselt, et ülevaatusel praktiseerija peab olema veendunud, et kogu meeskonna poolt tehtud töö on olnud piisav ning kasutades oma professionaalset hinnangut, usub, et tänu sellele on kaetud kõik aspektid ülevaatusel sisulise töö lõpetamiseks. Kui praktiseerija leiab, et tehtud töö pole piisav ning teatud valdkondades tuleb veel juurde uurida, tuleb praktiseerijal teavitada sellest enda

meeskonda ning selgelt väljendada, mille osas on veel ebakindlus ning mis võiksid olla need protsessid, mida juurde teha.

Olukorras, mis praktiseerija on saanud lõpliku kindluse teostatud protsesside osas, tuleb tal ka veenduda, kas finantsaruandlus on kooskõlas finantsaruandluse raamistikuga ning esitatud informatsioon on asjakohane, usaldusväärne, arusaadav ning mõistlik (ISRE 2400 (muudetud), 2018, 69; 71). Autor tõlgendab antud punkti nii, et kuigi aruande esitluse eest vastutab juhtkond, tuleb praktiseerijal veenduda, et lõplik esitatud info on kooskõlas kõikide alapunktidega antud peatükkides ning ülevaatus teostajana peab olema veendunud, et kogu tööprotsessis käsitletud informatsioon toetab vastavaid nõudeid. Samuti peab olema ülevaatus teostaja veendunud, et nii aruandes kui ka aruande lisades antakse õiglane ülevaade ning informatsioon, mis on esitatud üheselt ning õigesti arusaadav.

Kui ülevaatus läbiviija on tuvastanud parandamata väärkajastamised, tuleb hinnata antud tehingute mõju üleüldiselt finantsaruandlusele kui tervikule (ISRE 2400 (muudetud), 2018, 70). Autor juhib tähelepanu sellele, et praktiseerija ülesanne on hinnata parandamata väärkajastamiste mõju aruandele kui tervikule kasutades enda professionaalset arvamust. Praktiseerija kohustus on väljendada ka kliendile selgelt, mida toob antud vigade parandamata jätmine endaga kaasa. Autor usub, et klientide osas võib tekitada segadust piir lubatud vigade ning oluliste aruannet mõjutavate vigade vahel, mistõttu tasub pöörata erilist tähelepanu kommunikatsioonile kliendiga.

Kui tekib olukord, kus ülevaatus läbiviijal ei ole võimalust saada piisavalt tõendusmaterjale, tuleb tal anda märkusega kokkuvõtte, loobuda kokkuvõtte andmisest või taandada end antud projekti ülevaatuselt (ISRE 2400 (muudetud), 2018, 81-85). Autor leiab, et kui ülevaatus läbiviimisel on takistusi tõendusmaterjalide saamisel või kliendipoolseid takistavaid asjaolusid, tuleb ka praktiseerijal reageerida ning olenevalt olukorrast otsustama, milline saab olema lõpplahendus, kui antud olukord ei lahene ning tõendusmaterjale ei õnnestu ka pärast tähelepanu juhtimist saada.

Kui ülevaatus protsess on lõpuni viidud ning vastutav partner on andnud omalt poolt kinnituse, tuleb vahetult enne kokkuvõtte väljastamist allkirjastada nii ülevaadatava ettevõtja juhtkonna kui ka ülevaatus eest vastutava(te) vandeaudiitori(te) poolt allkirjastada juhtkonna kinnituskiri (ISRE 2400 (muudetud), 2018, 61-65). Autor on otsustanud mitte käsitleda antud kirjaliku esitise detailseid nõudeid, kuid need on leitavad vastavalt välja toodud punktide alt ning vajadusel sealt ka igal ajal leitavad.

Lõpetuseks tuleb ülevaatuseteostajal väljastada omapoolne kirjalik kokkuvõte (ISRE 2400 (muudetud), 2018, 86-92). Autor otsustas antud töös detailselt mitte kajastada kokkuvõtte nõudeid, kuid soovib siiski tähelepanu pöörata, et ka ülevaatusete puhul, sarnaselt auditi järeldusotsusele, väljastatakse lõplik kokkuvõte, mis lisatakse piiratud kindlust andva töövõtu ettevõtja aruande viimastele lehtedele ning on kättesaadav teistele osapooltele, kes on huvitatud antud ettevõtja finantsandmetest.

2. PRAKTILISED SOOVITUSED PIIRATUD KINDLUST ANDVA TÖÖVÕTU LÄBIVIIMISEKS

Projektijuhtimine põhineb organiseerimisel, planeerimisel ning juhtimisel. Seal hulgas tuleb delegerida töö meeskonnaliikmete vahel vastavalt olemasolevatele ressursidele ning ajalisele raamistikule. Olulisel kohal on tehtav eeltöö, teostus, ette antud eesmärgid ning motivatsioon, sest nii saavad kõik meeskonnaliikmed püüelda ühtse eesmärgi nimel. Kui projektis on koostatud täpne tööplaan erinevate meeskonnaliikmete vahel, tagab see ühtse arusaamise ning toob välja iga töötaja vastutuse ulatuse. Samuti aitab see kaasa efektiivse ning väiksema ajakuluga ülevaatuse läbiviimiseks. Igapäevased või ülepäeviti tehtavad lühemad koosolekud annavad meeskonnaliikmetele võimaluse fookuseeritult keskenduda projekti hetkeseisule ning leida ühiselt ning kiirelt lahendusi lahtistele küsimustele. Siinkohal soovitab autor eriliselt tähelepanu pöörata *Scrum* meetodile, mis on populaarseim agiilne projektijuhtimise meetod. Selle meetodi alusel jaotatakse töövõtt sprintideks, alustades planeerimisest ning lõpetades kontrolliga. Kogu protsessi vältel tuleb keskenduda kolmele olulisele küsimusele: a) mida tehti eile; b) mida tehakse täna ning c) kas on tekkinud takistusi, mis segavad töövõttu teostamist. (Stern, 2017, 35). Autori hinnangul on antud meetodit audiitorettevõtjates tööprotsessi käigus väga hea kasutada, kuna projekti kuuluvad enamasti mitmed inimesed ning iga meeskonnaliige saab anda omapoolse panuse meetodi toimimisse. Soovitused järgnevas peatükis on üles ehitatud eeldusel, et meeskonnas on neli erineva tasemega töötajat – konsultant, vanemkonsultant, juhtivkonsultant ja partner. Kui tööd teostatakse väiksema meeskonnaga või üksi, tuleks kohaldada oma töövõttu vastavalt.

Tööplaani osas autoripoolne tähelepanek on see, et tööplaan tuleb üle vaadata iga-aastaselt, kuna eelmise aasta plaani järgimine võib kaasa tuua ebaefektiivust. Seda arusaama piiratud kindlust andva töövõtu puhul toetab fakt, et mitmed auditi töövõttud on ebaefektiivsed just kehva planeerimise ja ühesuguste protseduuride järjekindla teostamise tõttu, kus ei keskenduta uuele aastale, vaid järgitakse järjekindlalt eelneva aasta tööplaani (Erickson, 2000).

2.1. Ülevaatusettevalmistus

Enne veel, kui liikuda kontode lõikes tegevusplaanini, tuleb käsitleda töövõtu ettevalmistust. Autori arvamuse kohaselt ei ole efektiivne ülevaatusettevalmistuste puhul teostada tööd mitmes osas, seega on eeldus, et ülevaatusettevalmistust viiakse läbi ühes osas ning seda pärast majandusaasta aruande lõppemist. Enne projekti algust tuleb projekti vanemkonsultandil, kontaktisiku käest, paluda majandusaasta lõpu seisuga bilanss ning vastava aasta kasumiaruanne, mis on esitatud kuude lõikes. Kui tegemist on näiteks uue projektiga ning eelneva aasta andmed puuduvad, siis tuleb juurde küsida ka eelmise majandusaasta aruande võrreldavad andmed. Tasub teada, et kui tegemist on uue projekti ülevaatusettevalmistusega, siis tuleb praktiseerijal ka eelmise majandusaasta oluliste kontode osas teostada protseduure, et saavutada piiratud kindlus.

On väga oluline vormistada bilanss ning kasumiaruanne praktiseerijale loetavale kujule, mida selgem on vormistus, seda mugavam ning kiirem on seda ka teisel meeskonnaliikmetel mõista. Kui ettevõttes ei ole välja kujunenud kindlaid vormistusnõudeid, siis tasub need paika panna, kuna see aitab kaasa üleüldisele efektiivsusele. Andmete töötlemiseks on mõistlik kasutada konsultanti, kuna tegu on esmase andmetöötlemisega. Kui andmed on seatud vastavasse vormi, tuleb vanemkonsultandil, koos juhtivkonsultandiga, määrata olulisus ning eristada olulised kontod või muud faktorid, mis võiksid mõjutada ülevaatusettevalmistuse protsessi. Seejärel peaks presenteerima ettevalmistatud andmeid partnerile, kellega kooskõlastatakse edasine tööplan. Autor juhib tähelepanu asjaolule, et autori tõlgendusel regulatsioonist tulenevalt on eeldus, et eelkõige tegeletakse nende finantsaruande ridadega, mis ületavad määratud olulisust, erandina ka lisaks nende kontodega, mille olemuse tõttu on suurem tõenäosus vea tekkimiseks. Teiste kontode osas tuleb aga autori hinnangul mõista, millega tegu, mis on sisu ning dokumenteerida kirjalikult, miks nende puhul olulise väärkajastamise teket ei ole või on see ebaoluline. Vastavalt edasisele tööplanile tuleb praktiseerijal teostada eelkõige kirjade muutuste kohta päringud kliendile ning paluda ka vastavaid väljavõtteid.

Lisaks on soovituslik saata regulatsioonist tulenevalt kohustuslikud ning samuti ka soovituslikud päringud juhtkonnale aegsasti enne planeeritud töövõtu algust. Nagu ka juba punktis 1.3 välja toodud, on üks päring seoses seatud osapooltega. Autor on lisanud omapoolse näite antud lõputöö osana ning see on leitav lõputöö lisade alt, lisa 2. Teise päringu osas ütleb regulatsioon, et kui kui praktiseerijal on tekkinud kahtlus, et on toimunud pettus või õigusnormide mittejärgimine, tuleb praktiseerijal ülevaadata ettevõtja juhtkonnale esitada päring ning paluda neil hinnata mõju

antud ülevaadatava ettevõtja aruande osas. Samas leiab autor, et kui juhtkonnale selles osas päringut ei tehta, siis võivad need asjaolud jääda ülevaatuse osas märkamata, kuna ei pruugi mu info ülevaatamisel välja tulla. Seetõttu soovitab autor endiselt iga töövõtu puhul vastava päringu saata. Autor on lisanud omapoolse näite päringust lõputöö osana ning päring on leitav lisade alt, lisa 3. Antud näide sisaldab ka juba tegevuse jätkuvuse küsimusi, mis on regulatsiooni poolelt soovituslikud, kuid Eesti raamatupidamisseadusest tulenevalt kohustuslik päring. Kolmanda päringuna on autor lisanud näitena sõltumatus küsimused, mis on leitavad lisa 4 alt. Regulatsioonist tulenevalt on praktiseerijal vajadus teha ka päring oluliste arvestushinnangute osas, kuid autori soovitus on antud teemat katta koosolekul juhtkonnaga, kuna juhtkond ei pruugi kirja teel mõista, mida on mõeldud arvestushinnangute all ning seetõttu on suur tõenäosus, et nii ei saavutata päringuga soovitud eesmärki. Autori hinnangul võib päringute väljasaatmine ning dokumenteerimine olla konsultandi tööülesanne, kuid sisu poolt peab analüüsima vanemkonsultant, kuna autori hinnangul vajab info töötlemine ka varasema kogemuse olemasolu, et mõista antud informatsiooni.

Regulatsioon katab ka kohustust, kus praktiseerija peab aru saama ettevõtjast ning valdkonnast, kus tegeletakse. Siinpuhul soovib autor eraldi tähelepani pöörata sellele, et see kehtib üldiselt konkreetse ettevõtja kohta ning ka sektorile, kus tegutsetakse. Veel enam, praktiseerijal on kohustus dokumenteerida ka arusaamine vaadeldavast ettevõtjast, mis tähendab, et tuleb dokumenteerida oluliste majandusaasta aruannete ridade kohta protsessikirjeldus. Autori hingul ei pea protsessikirjeldus olema sama detailne kui näiteks auditi puhul, küll aga peab see katma kõige olulisema info. Näitena toob autor nõuete saldo, mille puhul tuleb kirjeldada millal kajastatakse nõudeid, kuidas nõuded jõuavad süsteemi, kes sisestab info, mis on tavapärased maksetähtajad, kuidas jälgitakse aegumist, mille alusel määratakse nõuete allahindlused, kes ja kui tihti nõuded jälgib, kes ja kuidas viib nõuded kokku laekunud maksetega. Kindlasti ei ole see nimekiri lõplik ning olenevalt töövõtust erineb vastavalt kliendile. Ettevõttest arusaamine ning protsesside kirjelduste osas on autori soovitus antud vestlust juhtida vanemkonsultandil ning konsultant saab informatsiooni dokumenteerida. Kuigi vestlust võib autori hinnangul läbi viia ka konsultant, siis on see hea võimalus jagada vanemkonsultandil enda teadmisi ning kogemuse põhjal on temal võimalik pöörata rohkem tähelepanu olulistele detailidele.

Vastavalt regulatsioonile on praktiseerijale välja toodud, et juhatuse, nõukogu ja osanike või aktsionäride koosolekute protokollid on need, millega tuleb piiratud töövõtu käigus tutvuda. Lisaks sellele on soovitatav töövõtu käigus teostada ka juriidiliste teenuste pakkujatele päringuid,

kuid seda juhul, kui juriidilisi kulusid on olnud ning praktiseerija leiab, et välise nõustaja kinnituskiri on vajalik.

2.2. Bilansi kontod ning soovitatav tööplaan

Alapeatükk käsitleb autoripoolseid soovitusi erinevate bilansikontode ülevaatuks vastavalt regulatsiooni tõlgendusele. Oluliste kontode puhul ainult tavapärasele bilansi muutuse võrdlusele ning sellest arusaamisele toetuda ei saa, mistõttu tuleb töövõtu osas mõned protseduurid juurde teha, mis annaks piisava kindluse vastavalt praktiseerija professionaalsele hinnangule. Tasub märgata, et tegemist ei ole kohustuslike tegevustega ning praktiseerija võib vastavalt piiratud kindlust andva töövõtu vajadustele teha valikuid või asendada tööprotsessis alternatiivsete protsessidega, kui praktiseerija leiab, et see adresseerib vastava ettevõtja ülevaatu protsessi läbiviimist paremini. Protsesside soovitusesse on kombineeritud lisaks analüütilistele protsessidele ning päringutele, ka substantiivseid protsesse ning praktiseerija saab ise valida, milline protsess on tema töövõtu puhul kõige kasulik. Tasub endiselt mees pidada, et peamised protsessid on eeldatavasti siiski päringupõhised ning analüütilised, samas ei takista regulatsioon rakendada ka teisi lähenemisi. See võib hõlmata ka muud liiki protseduure lisaks järelepärimistele ja analüütilistele protseduuridele, näiteks inspekteerimine, ülearvutamine, taasteostamine, jälgimine ja kinnitamine).

Raha saldode puhul ei ole regulatsioonist tulenevalt kohustuslik hankida audiitorpäring pangast, kuid autor leiab, et on kõige lihtsam ning ajalise ressursi mõistes parem siiski iga töövõtu puhul vastav päring võtta. Analüütiline lähenemine võib olla ajakulukas ning ei anna nii suurt kindlust. Kui siiski otsustada analüütilise lähenemise kasuks, siis tuleb hankida pangasaldode liikumised, mis on soovituslikult panga templiga, seejärel viia kokku kõik liikumised bilansis pangakontode vahel ning võrrelda seejärel näiteks kõiki sissetulekuid müügituluga. Siin tasub arvestada nõuete ning ettemaksete muutust ning ka sissetulekute puhul tuleb välistada tehingud, mis ei ole seotud müügituluga. Kindlasti tuleb teha vastutavalt isikult järelepäringuid, mis peavad ka minimaalset hõlmama päringut, kas rahakontodel on mingisuguseid piiranguid. Antud protsessi tööloiku teostab konsultant ning kontrollib vanemkonsultant.

Finantsinvesteeringute puhul on soovitatav hankida investeeringute nimekiri ja kontrollida, kas antud nimekiri vastab bilansi andmetele. Teha juhtkonnalt järelepäringuid investeeringute

bilansilise väärtuse kohta ning päring, millele hinnangud põhinevad. Tuleks esitada ka päring juhtkonna hinnangu kohta, kas antud investeeringud vajavad allahindlust. Praktiseerijal tasub kaaluda, kas eksisteerib mingeid investeeringute realiseerimisprobleeme, teha päring juhtkonnale ning saadud vastuste põhjal kaaluda, kas tulud, kulud ja kasum investeeringutest on arvestuses korrektselt kajastatud. Teha järelpäringuid pikaajaliste ja lühiajaliste investeeringute klassifitseerimise kohta. Andmete töötlus ning päringud tuleb teostada konsultandil, kuid hinnangute osas tuleb vanemkonsultandil kooskõlastada juhtivkonsultandiga, kuna aspekt vajab kogemusepõhist lähenemist.

Nõuete osas on soovitatav hankida detailne arvete lõikes nimekiri ja teha kindlaks, kas kogusumma on vastavuses bilansi andmetega. Teostada päring kliendilt või saadetud andmete puhul teha ise ostjatelt laekumata arvete vanuseline analüüs. Teha järelpäringuid ebatavaliselt suurte kontode, kontode kreditsaldode või muude ebatavaliste saldode esinemise põhjuste kohta ja arvete laekumise tõenäosuse kohta. Teha järelpäringuid selle kohta, kas võlgnevusi on panditud või alla hinnatud. Teha järelpäringuid protseduuride kohta, mida rakendatakse müügitehingute ja kauba tagastamise korrektse perioodiseerimise tagamiseks. Teha järelpäringuid selle kohta, kas kontodel on kajastatud konsignatsiooni tingimustel lähetatud kaubad. Teha järelpäringuid selle kohta, kas peale aruandekuupäeva on tehtud suuri kreditarveid. Saldokinnitused piiratud kindlust andva töövõtu puhul ei ole tavapraktika, kuid mõnel juhul võib anda parema tulemuse, eriti juhul, kui müüki teostatakse vähestesse ettevõtetesse. Samuti võib kaaluda ka nõuete käibekordaja võrdlust eelmise aastaga või nõue versus müügitulu klientide lõikes. Olenevalt kliendist võib nõue olla võrdeline ka viimase majandusaasta kuu tuluga ehk igal juhul tuleb aru saada konkreetse töövõtu olemusest ning mõista klienti, kellele tööd teostatakse. Nõuete osas toetab kontrolli ka aruandekuupäeva järgne päring maksete laekumise osas. Antud ülesandeid teostab konsultant ning nõustatakse ja kontrollitakse vanemkonsultandi poolt.

Varude puhul tuleb hankida varude nimekiri ja kontrollida, kas saldo vastab bilansi andmetele. Teha järelpäringuid varude loendamise meetodite kohta ning kas varude füüsiline inventuur on teostatud ja tulemused kajastatud. Kui varude füüsilist inventuuri läbi ei viidud, teha järelpäringud alternatiivsete kontrollimeetmete kohta. Teha järelpäringuid varude perioodiseerimise, sealhulgas ka tarneklauslite järgimise ja igasuguste varude liikumise kontrollimiseks rakendatavate protseduuride kohta. Teha järelpäringuid, kuidas võetakse varud arvele ning kas varud on hinnatud selle järgi, kumb on väiksem, kas soetusmaksumus või neto realiseerimismaksumus. Teha järelpäringuid väheliikuvate ja aegunud varude tuvastamise meetodite ning selle kohta, kas sellised

varud on arvestatud neto realiseerimismaksumuses ning kaalutud võimalikku allahindlust. Teha päringuid, kas ettevõttel on varusid vastutaval hoiul või varusid, mida on raske hinnata. Analüüsida saab varude käibekiiruse võrdlust eelmise aastaga, mitteliikuvate varude osakaalu ning näiteks aruandekuupäevjärgsete müüгимarginaalide tulemusi. Samuti võib teostada analüüsi, kui varude käibekiirus pikeneb, siis kui suurt mõju avaldab see rahavoogudele. Võrrelda eelneva perioodiga põhilisi varude gruppe või suuremaid varusid ning teostada päring muutuste osas. Andmeanalüüs ning päringud teostatakse konsultandi poolt, päringute maht kooskõlastada eelnevalt vanemkonsultandiga. Ettevõtted on erinevad ning sellest tulenevalt on ka päringud erinevad, mistõttu ei pruugi konsultant veel eristada, millised päringud on ettevõttele kohaldatavad. Vanemkonsultant vastutab tehtud töö kontrolli eest ning vajadusel täiendab lisapäringuid kliendiga.

Põhivara osas hankida nimekiri, kuhu on märgitud ka nende varade soetusmaksumus, perioodi kulum ja akumulierenud kulum ning kontrollida, kas see vastab bilansi ning kasumiaruande andmetele. Teha järelpäringuid selle kohta, milliseid arvestusprintsippe on rakendatud ning kuidas määratakse kasulik eluiga. Kaaluda, kas varade väärtus on püsivalt olulisel määral vähenenud, võrreldes keskmist amortisatsioonimäära tegelikkusele. Teha järelpäringud põhivarade müügist või kasutusest eemaldamisest saadud kasumite ja kahjumite osas. Analüüsida, kas põhivarade lisandumiste ning mahakandmiste ja muude muutuste info on kooskõlas bilansi muutustega. Uurida kas ettevõtte on teostanud põhivarade inventuuri ning tutvuda kinnitatud tulemustega. Uurida, kas ettevõttel on lõpetamata põhivara ning kuidas seda kajastatakse. Uurida, kas rendilepinguid on finantsaruannetes korrektselt kajastatud kooskõlas kehtivate arvestuspõhimõtetega. Hankida nimekirjad põhivara kontode sisu kohta ja arutada nende varadena kajastamise põhjendatust. Teostada päring, kas põhivara väärtuse osas tuleb teha allahindlus ning vajaduse korral paluda juhtkonnalt analüüsi. Töö põhivaraga on teostatav konsultandi poolt ning nõustatav ja kontrollitav vanemkonsultandi poolt.

Laenuõuete või -kohustiste osas hankida juhtkonnalt laenuõuete või -kohustuste nimekiri ja kontrollida, kas selle kogusumma vastab bilansis esitatule. Teha järelpäringuid selle kohta, kas eksisteerib laene, mille puhul juhtkond ei ole järginud laenulepingu tingimusi. Kaaluda, kas intressikulu on laenusaldodega võrreldes põhjendatud. Teha järelpäringuid selle kohta, kas laenuõuded või -võlgnevused on klassifitseeritud lühiajalisteks ja pikaajalisteks. Mõista laenuandjate ning -võtjate koosseisu. Kooskõlastada muutused laenudes pangaliikumiste või muu dokumentatsiooniga. Soovitav on samuti hankida laenulepingud ning kooskõlastada andmed.

Teostada päring juhtkonnale, kas laenulepingutest tulenevalt on neile määratud eritingimusi, mida nad peavad täitma. Teostada päring, kas laenudega on seotud garantiid või käendused, mida tuleb ka majandusaasta aruandes avalikustada. Töö laenudega on teostatav konsultandi poolt ning nõustatav ja kontrollitav vanemkonsultandi poolt.

Võlad tarnijatele puhul tuleb küsida hankijatele võlgnevuste detailne nimekiri ja teha kindlaks, kas kogusumma vastab bilansis esitatule. Teha järelpäringuid selle kohta, kas saldosid on võlausaldajate kinnitustega kooskõlastavalt võrreldud. Kasutada aruandekuupäevajärgseid pangaliikumisi ning vaadata, kas aruandekuupäevajärgsetes pangamaksetes on tehinguid, mida pole kohustistena üles võetud, teostada andmete põhjal päring, millega seoses on need maksed ning kas tegu võiks olla töövõtu vaadeldava perioodi kuludega. Teostada päring, kuidas võetakse kulusid arvele ning kuidas järgitakse periodiseerimist. Teostada päring kuidas kontrollitakse aasta lõpus periodiseerimist ning jälgitakse arveid, mis pole veel saanud, kuid on töövõtu perioodi kulud. Töö kohustistega on teostatav konsultandi poolt ning nõustatav ja kontrollitav vanemkonsultandi poolt.

Maksude osas teostada päring, kuidas omakapitali kontodel toimunud muutuste osa on maksuarvestus teostatud. Teha juhtkonnalt järelpäringuid selle kohta, kas on olnud mingeid sündmusi, sealhulgas vaidlusi maksuametiga, mis võiksid märkimisväärselt mõjutada majandusüksuse maksuvõlgasid. Võrrelda maksusaldosid MTA informatsiooniga, sh deklaratsioonidega (tulumaks). Töö maksudega on teostatav konsultandi poolt ning nõustatav ja kontrollitav vanemkonsultandi poolt.

Omakapitali osas tuleb tutvuda ja kalkuleerida, kas aastate jaotamata kasumi sisaldab perioodi kasumi lisandumist. Kui omakapitalis on olnud muid muutusi, siis teostada päring, mille alusel muutused on teostatud. Töö omakapitaliga on teostatav konsultandi poolt ning nõustatav ja kontrollitav vanemkonsultandi poolt.

2.3. Kasumiaruande kontod, rahavood ning soovitatav tööplan

Järgnevas alapeatükis katab autor piiratud kindluse töövõtu jaoks kasumiaruande ridade jaoks soovituslikku tööplani. Kõige esmane soovitus on alati küsida kliendi käest kuude lõikes kasumiaruanne ning võrrelda seda eelneva perioodiga nii aasta lõikes kui ka kuiselt. Tõsi, autor

on kuulnud ka, et soovitus on isegi võrrelda kolme perioodi, kuid autori hinnangul annab ka vaadeldav periood versus eelnev periood hea tulemuse. Seda enam olukorras, kus alles hiljuti oli ülemaailmne Covid-19 haiguspuhang ning paratamatult oli mõju enamikele ettevõtjatele märgatav, mis analüütilises vaates käitub väga teistmoodi ning ei anna piisavat toetust järeltulede tegemisele. Kõige esmane soovitus kasumiaruande puhul on tuvastada olulised read, vaadeldes andmeid majandusaasta aruande tasemel. Seejärel kaaluda, kas oma olemuselt on veel midagi, kus võiks olla suurem tõenäosus oluliste väärkajastamiste tekkeks. Kindlasti tuleks eelnevalt arutada juhtkonnaga ettevõtja ärilist poolt ning selle põhjal panna paika eeldused. Kui eeldus on, et ettevõtja äriplaneerimine on sarnaselt eelmisele aastale, kuid näiteks hinnad on tõusnud aprillist 10%, siis eeldaks, et kasumiaruandes on näha ka müügitulus tõusu. Kui juhtkond annab teada, et neil on hooajaline müük, siis ka eeldused saab eeldused vastavalt paika panna. Ülevaatuses jaoks oluliste kontode jaoks tuleks autori hinnangul esmalt võrrelda kõikumist aastate vahel ning seejärel liikuda igakuiste liikumiste juurde. Ülevaatuses puhul määratakse eeldused vastavalt majandusaasta aruannete ridadele ning informatsioonile, mida on saadud juhtkonnalt, praktiseerija kogemusest või vastava ettevõtja üldisest valdkonnast. Tasub märgata, et eeldused määratakse igale olulisele kasumiaruande reale eraldi ning vastavalt saadud sisemisele ja välisele informatsioonile. Ka siin puhul on oluline kõikide niinimetatud ebaoluliste ridade puhul ära märkida, mis on nende sisu ning dokumenteerida kirjalikult arusaamine, miks antud read suure tõenäosusega ei tekita ohtu olulisteks väärkajastamiseks. Nagu ka auditis öeldakse – mis ei ole dokumenteeritud, ei ole tehtud, seega sellega näitab praktiseerija, et ta on kaalunud antud rea sisu ning leiab, et see ei ole ülevaatuses vaatepunktist oluline.

Kasumiaruande töö osas on eeldus, et analüütikat teostab konsultant, kuid vanemkonsultant, koos juhtivkonsultandiga määravad tööplaani ning vajalike analüütiliste protseduuride kava. Põhjus on selles, et analüütilised protseduurid peavad olema vastavuses kontrollitava ettevõtjaga ning protseduuride valik vajab rohkem kogemusepõhist lähenemist. Kasumiaruande tööplaani osas tuleb projekti jooksul arutada tehtud tööd ning kaaluda, kas juba tehtud tööd annavad piisava kindluse või tuleb nendele veel lisaks midagi juurde teha, seetõttu on ka vajalikud, juba enne mainitud, kiirkoosolekud projekti vältel. Rahavoogude tabeli osas on konsultandil võimalik aidata andmete kokku viimisel ning ideaalne võimalus õppimiseks. Autori hinnangul on rahavood esmapilgul vähese kogemuse tõttu konsultantidele ebaselged ning segadust tekitavad, mistõttu on seal puhul oluline, et sellega teeks detailsemalt tööd vanemkonsultant ning kontrolliks juhtivkonsultant. Kõige lõpuks teostab kogu töövõtu üle kontrolli partner, kes võtab ka vastutuse tehtud tööde osas ning väljastab kokkuvõtte tehtud tööde põhjal.

Näidisprotseduurid kasumiaruande ülevaatusel:

Määrata analüütilised lävendid ja arutada märkimisväärsed kõrvalekalded juhtkonnaga läbi.

Veenduda, et suuremad tulud ja kulud on kajastatud õigesti, sh õiges perioodis.

Võtta arvesse ja arutada juhtkonnaga läbi tulukontodel omavahel seotud kirjete vahelised suhted ning hinnata nende põhjendatust eelnenud perioodidel eksisteerinud sarnaste suhete kontekstis ja muu kättesaadava informatsiooni põhjal.

Palgakulu osas kontrollida, et kulu muutus oleks kooskõlas töötajate arvu ja palgakokkulepe muutustega.

Amortisatsioonikulu puhul kontrollida, et aruandeaasta kulu võtaks arvesse akumulbeerunud amortisatsiooni alg- ja lõppsaldo muutust ning aruandeperioodil välja läinud põhivara akumulbeerunud amortisatsiooni summat.

Müügitulu osas on oluline praktiseerijal mõista, millest tekib müügitulu, kes on kliendid ning kuidas kinnitatakse koostöölepingud, kuidas on kokkuleppe hinnad või hinnakirjad ning kas perioodi jooksul on olnud hinnatõusu või langust. Oluline on mõista, milliseid tooteid või teenuseid pakutakse. Samuti on oluline aru saada, kuidas klient ise enda müüke jälgib ning kas neil endal on olemas statistilisi andmeid toodete või teenuste lõikes. Esmane hea analüütiline lähenemine on võrdlus eelarvega, kuid siinpuhul tasub olla tähelepanelik ning kohati isegi ettevaatlik, kuna väiksemate ettevõtjate puhul on suurem tõenäosus, et nad ei tee eelarveid detailselt või polegi plaani saavutada tulemust, mis oleks võrreldav tegelikkusega. Ülevaatusel mõistes on hea analüütikat teostada, kui selleks on olemas kindel väljavõte müüdud toodetest või teenustest. Sellise andmestiku põhjal annab välja arvutada keskmised toote- või teenuse hinnad ning võrrelda neid eelneva perioodiga. Kui sealt tekivad oodatust suuremad kõrvalekalded, saab esitada juba selle põhjal päringu juhtkonnale. Siinpuhul on oluline, et töö sisendiks kasutatakse tegelikke andmeid, mida ka juhtkond sisendina kasutab. Kui ettevõttes endas antud andmestik puudub, siis ei pruugi see efektiivsuse mõistes olla kasulik, kuna ettevõttesiseselt puudub neil endal kontroll nende andmete üle ning tõenäosus saada kvaliteetset infot, on vähetõenäoline. Ehk selle põhjal tahab autor öelda, et on oluline aru saada, mida ettevõtte ise jälgib ning teostada analüütikat andmete põhjal, mis on ka neile olulised. Väga hea analüütiline lähenemine on sissetulev raha versus müügitulu, mida on kirjeldatud ka bilansikirje raha analüütilistes protseduurides. Mitmetes ettevõtetes on kasutusel ka müügi boonused, seega sellisel juhul tuleb teostada päring vastutavale isikule ning paluda andmeid boonuste kohta ning nende poolset kirjeldust antud boonuste kohta. Võimalik, et ettevõtte ise on saldod kinnitanud kolmandate

osapooltega, seega teostada päring ning paluda kinnitusi, kuna ka sel juhul saaks neid kasutada ülevaatus protsessis. Saldokinnitused piiratud kindluse töövõtus ei ole eeldus, kuid mõnel juhul, kui praktiseerija nii leiab, võib see anda efektiivsema tulemuse. Müügitulu puhul, kui on kasutusel valmidusastme meetod, tuleb teostada päring juhtkonnale, kuidas seda jälgitakse, kes vastutab, kes kontrollib ning kuidas jälgitakse periodiseerimist, sealhulgas jälgida ka tarneklauslite järgimist. Tasub teostada ka päring aruandekuupäevajärgsete kreeditarvete kohta ning mõju vaadeldavale perioodile. Mõnel puhul on suurema kindlustunde andmiseks kasutatud isegi aruandekuupäeva järgse perioodi kontrolli, näiteks jaanuari kuni märtsi analüütikat, näidates, et trend jätkub sarnaselt ka pärast vaadeldavat perioodi. Lisaks võib protsessina kasutada ka võrdlust sektoripõhiste andmetega, mida on võimalik saada avalikest andmebaasidest nagu näiteks statistikaamet.

Nii tulu kui ka kulu puhul on väga oluline protsess periodiseerimise kontroll. Esmalt teostada päring juhtkonnale või vastutavale isikule ning mõista, kuidas periodiseerimist kontrollitakse. Väiksemate ettevõtjate puhul ei pruugita seda teostada igakuiselt, küll aga on oluline, et seda tehakse iga majandusaasta vahetumisel. Sellest tulenevalt peaks ka ülevaatus töövõttu teostav praktiseerija looma protseduurid periodiseerimise kontrolliks, seda kas analüütiliselt või siis konkreetselt arveid testides. Tõsi, ülevaatus on eelduslikult analüütiline lähenemine, kuid vahel on efektiivsem kinnitada testimisega.

Kaubakulu ja müügitulu kombineerimine analüütikasse on ka laialt levinud praktika ning seetõttu ka soovituslik protsess edaspidiseks. Nende andmete põhjal on hea märgata kõikumisi perioodide vahel, olgu see siis kõikumised kuude vahel või aastate lõikes. Seejärel tuleks taas esitada päring juhtkonnale erisuste või ootamatute kõikumiste osas. Brutomarginaali jälgitakse tihti ka ettevõttesiseselt, seega ka ülevaatus protsessis oluline mõista liikumisi ning teostada päringuid juhtkonnale. Korrelatsioon tulu ja kulu vahel, kui see on vaadeldava ettevõtja osas vormistatud ootusena. Kaubakulu osas saab välja tuua sisuliselt samad päringud juhtkonnale, mis on ka müügitulu osas. On oluline mõista kulu teket ning kokkuleppeid koostööpartneritega. Samuti hinnastamisepoliitikat ning muutuseid hinnas. Ka siin võivad olla boonuse kokkulepped, mille osas teostada päring juhtkonnale või vastutavale isikule. Autor juhib tähelepanu, et siin on oluline kontrollida ka aruandekuupäevajärgseid pangamakseid, et tuvastada võimalikke kajastamata kulusid. Ka kulude puhul on võimalik kasutada sektoripõhist infot, mis on saadav näiteks statistikaameti kodulehelt või mujalt allikatest ning võrrelda tegelikkust sektori tulemustega.

Palgakulu puhul taas tuleks alustada päringust juhtkonnale, et mõista vaadeldava aasta trende. Mõista perioodilisust, palga kasvu või langust või seda, kas inimeste liikumises on suuri muudatusi. Kui palgakulu on vaadeldava ettevõtja puhul oluline, siis tuleb ka täpsemalt kirjeldada palgaarvestuse protsessi ning sellega näidata, et esmane arusaamine ettevõtjast on saavutatud. Kui see pool on olemas, tuleb jätkata analüütikaga. Esmalt analüüsida aastate vahelist muutust ning seejärel igakuiseid kõikumisi. Analüütikat tehes on mõistlik vaadelda keskmist kulu ühe töötaja kohta ning võrrelda seda eelneva aastaga. Omakorda saab tulemust võrrelda sektori keskmisega, mis on kättesaadav statistikaameti andmekogust. Juhul, kui palgakulus on märgata ühte või kahte isikut, kelle palgakulu on märgatavalt erinev teistest, tasub need analüütika huvides suuremast grupist eristada ning teostada analüüs kahele grupile. Juhtkonnale tasub teostada päring boonuste osas ning paluda selgitada, kellele, kui tihti ning mille alusel boonust makstakse. See annab omakorda sisendi teiste oluliste kontode osas, kui boonused on seotud teatud eesmärkidega nagu näiteks müügitulu või kasumlikkus. Ka puhkustasude osas tuleb aru saada, kas on kollektiivpuhkused või eelistatud periood, kus pigem puhkusel käiakse, kuna see aitab paremini mõista muutuseid palgakuludes. Juhul, kui on teada koondamistest, tuleb samuti suunata päring juhtkonnale, et mõista selgemalt, miks see on juhtunud, kui palju isikuid on koondatud, kuidas toimub kompenseerimine ja esitada muu info osas küsimused. Tööjõukulu osas on autori hinnangul vajalik ka kontroll maksude osakaalule. Kuigi perioodide vahel võivad väikesed kõikumised tekkida, on oluline mõista, kas aasta lõikes on maksud vastavalt seadusest tulevatele proportsioonidele. Alternatiivselt võib analüütiliselt vaadelda ka ühe kuu palgalehte ning kui ettevõtjal on stabiilne tööjõukulu läbi aasta, piisab ühe kuu palgalehe ekstrapoleerimisest kaheteist kuu peale.

Autori hinnangul on rahavoogude aruande kajastamine ülevaatusettevõtetes pigem harv nähtus, mistõttu tuleb iga ettevõtja puhul antud aruandele läheneda vastavalt vajadusele. Autori hinnangul tuleks siinkohal soovituslikult lähtuda päringust raamatupidajale, kes enamasti on antud väljavõtte valmistanud ning informatsiooni koostamise eest vastutav. Siinkohal tuleb enne päringu tegemist veenduda, kelle poolt on antud andmed kokku pandud, et veenduda, et esitatud päring on suunatud õigele inimesele. Autor soovib rahavoogude tabeli jaoks anda kliendile eelnevalt teada, et oodatakse sisendit informatsiooni kokku viimisel, eelistatud tööpaberit, kuhu tuleb kirja panna tehtavad tehingud koos selgitustega. Kui päringust selgub, et rahavoogude aruandes võib olla ebakõlasid, võib järgneva protseduurina teostada ka rahavoogude aruande detailse kontrolli, kuna selguse huvides annab selles väljavõttes detailne vaade parema ülevaate. Autor ei välista ka soovitus, rahavoogude tabelit mitte koostada, kuna see ei ole väiksemate ettevõtjate puhul

kohustuslik ning annab võimaluse nii kliendil kui ka ülevaatuse praktiseerijal aega ning ressursse kokku hoida.

2.4. Ülevaatuse protsessi lõpetamine

Veel enne, kui on võimalus praktiseerijal väljastada kokkuvõtte tehtud tööde osas, on vaja teostada aruandekuupäevajärgne päring juhtkonnale ning veenduda, et pärast aruande kuupäeva ei ole toimunud muudatusi või sündmuseid, mis võiksid mõjutada vaadeldavat perioodi. Siinkohal tasub autori hinnangul tähelepanu juhtida sellele, et aruandekuupäevajärgsete finantsandmete kontroll ei ole regulatsioonist tulenevalt vajalik. Seda võib teha juhul, kui on juhtkonna päringu alusel avastatud suuremad muutused ning detailsema ülevaate jaoks leiab praktiseerija, et finantsandmete vaatlus on samuti vajalik. Autor on lisanud lõputöö osana aruandekuupäevajärgsete küsimustiku näite, mis on leitav lisa 5 alt. Autor pöörab tähelepanu asjaolule, et lisaks päringule tuleb tutvuda ka aruandekuupäevajärgsete juhatuse, nõukogu ja osanike või aktsionäride koosolekutega, kui neid on tehtud.

Kui töövõtt on läbi töötatud, saavutatud vajalik kindluse tase ning kõigi vajalike meeskonnaliikmete poolt on tehtud töö üle vaadatud ning kinnitatud, et piiratud kindlus on saavutatud ning tuvastatud vigu pole või on neid vähesel määral, võib hakata väljastama kokkuvõtet. Veel enne seda, kui kokkuvõtte saab välja anda, tuleb vahetult enne kokkuvõtte väljastamist kinnitada juhtkonnal esitiskiri. Autori hinnangul tuleb esitiskiri allkirjastada kõikide juhatuse liikmete poolt, seda enam, kui kogu töövõtu protsessi käigus pole kõikide juhtkonnaliikmetega suhtlust olnud. Nagu ka autori poolt eelnevalt mainitud, ei sisalda antud lõputöö esitiskirja ja kokkuvõtte näidiseid ning nende osas saab täpsemalt lugeda regulatsioonist. Kui kõik juhtkonnaliikmed on esitiskirja allkirjastanud, on võimalus vandeaudiitoril kokkuvõtte väljastada.

Kõige lõpuks tuleb projekt arhiveerida vastavalt audiitorettevõtja enda sisemistele reeglitele. Autori hinnangul on antud periood aja jooksul märgatavalt muutunud ning kui varem olenevalt audiitorettevõtjast oli see 30 päeva või isegi 60 päeva, siis tänaseks võib see olla 10 päeva või 14 päeva, mõningal juhul rohkem.

KOKKUVÕTE

Lõputöö eesmärgiks oli koostada juhend piiratud kindlust andva töövõtu läbiviimiseks audiitorettevõtjas, seda vastavalt rahvusvahelisele ülevaatamise teenuse standardile 2400 (ISRE 2400). Samuti käsitleda töös ülevaatuse töövõtu võimalikke tööprotsesse ning nende jaotust meeskonnaliikmete vahel.

Eesmärgi saavutamiseks on töös esmalt käsitletud regulatsioonidest tulenevat teoreetilist käsitlust ning seejärel autori praktilisi soovitusi ülevaatuse protsesside läbiviimiseks. Põhiliselt käsitleb lõputöö ülevaatuse planeerimise ning läbiviimise protsesse vastavalt rahvusvahelisele ülevaatamise teenuse standardile 2400, kuid kaasab ka väiksemas mahus olulisi aspekte aktsepteerimise ning aruandluse poolelt, mida tasub meeskonnaliikmetel alati meeles pidada.

Autor seadis tööle kolm uurimisprobleemi, mida analüüsimise teel kontrolliti – a) mis on regulatsiooni järgi nõutud piiratud töövõtu läbiviimiseks audiitorteenust pakkuvas ettevõttes; b) mis on soovituslik tööprotsess, et vastata nõutud regulatsioonidele ning c) millised on võimalikud tööprotsesside jaotused meeskonnaliikmete vahel, et saavutada efektiivne tulemus.

Regulatsiooni analüüsist selgus, et piiratud töövõtu puhul peab olema väga suur rõhk just päringutel juhtkonnale ning analüütilisel lähenemisel. Analüütiliste protseduuride läbiviimiseks on mitmeid erinevaid võimalusi, kuid analüütika läbiviimiseks on põhiline, et töövõtu läbiviijad ehk praktiseerijad mõistaksid detailsemalt ettevõtjat, kelle osas tööd teostatakse ning omaksid kogemust ka vastavas valdkonnas. Piiratud töövõttu läbi viies on vaja praktiseerijal saavutada piisav kindlus, et väljastada töövõtu osas kokkuvõte. Praktiseerijatele on eeldus, et suurel määral suunatakse päringud juhtkonnale, mille läbi on võimalik ka töövõttu efektiivsemalt läbi viia, kuna vastutus info jagamise osas on töövõtu juhtkonnal. Samuti ei ole vajadust iga juhtkonna väidet detailselt andmetega tõestada ning toetuda võib juhtkonna poolt antud informatsioonile. Küll aga kui saadud andmete vahel tekib ebakõlasid, on praktiseerija kohustatud kasutama professionaalset skeptitsismi ning välja selgitama täpsema informatsiooni.

Soovitusliku tööprotsesside osas on autor toonud omalt poolt välja mitmeid erinevaid praktilisi soovitusi, mis on töös leitavad teisest peatükist. Lisaks majandusaasta aruande ridade analüüsile on välja toodud ka autori hinnangul oluline muu informatsioon, mida praktiseerija peab teadma või tööprotsessikäigus tegema. Lisaks analüütilistele protseduuridele on autor välja toonud ka asjaolu, et vajadusel on võimalik asendada analüütilisi protseduure detailsete testimiste või väliste kinnitustega, kuid see on töövõtu läbiviija otsustada, millisel määral ning kuidas teostatakse töövõttu audiitorettevõtjas.

Meeskonnaliikmete tööjaotuse osas on autoril eeldus, et meeskonnas teostab tööd neli erineva tasemega audiitorettevõtja töötajat ning autoripoolne soovitus tööjaotuse osas on lisatud vastavalt erinevate tööprotsesside juurde. Kuna iga töövõtt koosneb erineva raskusastmetega teemadest ning sõltub väga suurel määral piiratud kindlust andvast töövõtust, on tööjaotus autori lõputöös soovituslik ning võib olla muutlik. Autori eesmärk tööjaotuse paikapanekul on suures pildis suunata esmane andmeanalüüs konsultantidele ning tööprotsessi käigus anda võimalus konsultandil õppida ning vanemkonsultandil juhendada. Samuti võimalus vanemkonsultandil õppida juhtivkonsultandi käest, mistõttu on pidevad arutelud meeskonnatöö toimimise osas olulised.

Autor leiab, et kuigi juhend on meeskonnatöö poolest üles ehitatud suuremate audiitorettevõtjate vaatest, võib olla sellest kasu ka väiksematele audiitorettevõtjatele ning teistele praktiseerijatele ning loodab, et autoripoolne tõlgendus regulatsioonist annab võimaluse ka teistel muuta piiratud kindlust andva töövõtu läbiviimine efektiivsemaks.

SUMMARY

LIMITED REVIEW ENGAGEMENTS GUIDE FOR ASSURANCE COMPANIES

Anna-Liisa Anni

The aim of the thesis was to prepare a limited review engagements guide for assurance companies in accordance with International Standard on Review Engagements 2400 (ISRE 2400). The thesis also examines possible work processes of a review engagement as well as their distribution among team members.

In order to achieve this aim, the thesis first provides an overview of the theoretical approach arising from the relevant regulations. This is followed by the practical recommendations of the author for conducting review processes. The thesis mainly addresses the processes of planning and performing the review in accordance with ISRE 2400, but also involves some important acceptance and reporting considerations, which the team should always keep in mind.

The author formulated three research problems that were verified through analysis – (a) what are the requirements set for assurance companies performing limited review engagements under the applicable regulations; b) what is the recommended work process to comply with the required regulations; and c) what are the possible ways work processes can be divided between team members in order to achieve an effective result.

Analysis of the relevant regulations revealed that emphasis in the case of limited review engagements should be placed on inquiries of management and analytical procedures. There are several different ways to carry out analytical procedures, but the key here is that the practitioners should have a detailed understanding of the reviewed entity and experience in the relevant field. Limited engagements require the practitioner to achieve sufficient assurance for forming their conclusion. Inquiries are directed to the management, making the engagement more efficient, since the responsibility for sharing information lies with the management. There is no need to prove

each claim made by the management with detailed data and practitioners can generally rely on the information provided by management. However, if any inconsistencies should be discovered in the data obtained, the practitioner is obliged to apply professional skepticism and try to uncover the most accurate information.

In terms of recommended work processes, the author has outlined a number of different practical recommendations that can be found in the second chapter of the thesis. In addition to the analysis of the items in the annual report, the thesis also highlights other information that the author of the thesis has considered important for the practitioner to know or do in the course of the engagement. In addition to analytical procedures, the author has also highlighted the possibility of replacing analytical procedures with detailed tests or external confirmations, but this is up to the practitioner to decide to what extent and how the engagement is carried out. Regarding the distribution of work among team members, the author has assumed that the team includes four employees of different ranks, and the author's recommendations regarding the distribution of work have been described under the relevant work processes. As each limited review engagement is unique and may include matters of varying degrees of difficulty, the author's comments regarding the distribution of work should be treated as recommendations only. The author's aim in establishing the distribution of work is to direct primary data analysis to consultants, giving consultants the opportunity to learn and senior consultants the opportunity to supervise. It is also vital to provide senior consultants with the opportunity to learn from managers, which is why constant discussions about how the team works are so important.

The author finds that although the guide has been prepared from the point of view of larger assurance companies in terms of teamwork, it can also be useful for smaller assurance companies and other practitioners, and hopes that the author's interpretation of the regulations will make limited review engagements more efficient for everyone concerned.

KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

Accountancy Europe. (9. aprill 2021). Audit exemption thresholds in Europe. Kasutatud 20.02.2023 <https://www.accountancyeurope.eu/publications/audit-exemption-thresholds-ineurope-2/>

AICPA. (2018). *Guide: Preparation, Compilation, and Review Engagements*. Wiley.

AICPA. (2019). *Guide: Preparation, Compilation, and Review Engagements*. Wiley.

Arengu, M-M. (21. märts 2019). Review engagements in Estonia – the story so far.

Kasutatud 20.02.2023 <https://tilintarkastajat.fi/blogit/review-engagements-in-estonia-the-story-so-far/>

Audiitorkogu, Korduma kippuvad küsimused. Kasutatud 10. aprill 2023

<https://www.audiitorkogu.ee/est/kkk>, 4.3

AudS. RT I, 05.05.2022, 7, § 90

Bell, T. B. & Griffin, J. B. (2012). *Commentary on Auditing High-Uncertainty Fair Value Estimates. Auditing: A Journal of Practice and Theory*

Erickson, M., Mayhew, B. W. & Felix, J. W. (2000). Why do audits fail? Evidence from Lincoln savings and loan. – *Journal of accounting research*, vol. 38, pp. 165–194.

Haapamäki, E. (2022). Examining the Proposed Regulations for Review Assurance in Finland Through Neo-Institutional and Innovation Theory Lenses [Diplomitöö. Vaasa Ülikool]

IFAC (2013), Guide to review engagements , tõlge 2015. Kasutatud 9. aprill 2023

<https://www.audiitorkogu.ee/est/metodoloogiakomisjoni-juhendid>, juhend 13

ISRE 2400 (muudetud), (2018)

<https://www.auditorkogu.ee/uploads/Standardid%20alates%2001.09.2018/ISRE%20%28EE%29%202400%20%28muudetud%29.pdf>

Kalaitzaki, A. (2022). *Cyprus: ISRE 2400 (Revised): ICPAC's Alternative Suggestion*. Kasutatud 28. aprill 2023 <https://www.mondaq.com/cyprus/corporate-and-company-law/1252306/isre-2400-revised-icpac39s-alternative-suggestion>

Parker, H. & Burke, K. (2017). *Engagements Essentials: Preparation, Compilation, and Review of Financial Statements*. Wiley.

RahaPTS RT I, 10.02.2023, 29, § 20

RTJ 1. (2017). Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted. 37.

Singleton, T. W., & Singleton, A. L. (2010). *Fraud Auditing and Forensic Accounting*. Wiley.

Stern, T. V. (2017). *Lean and agile project management*. Broken Sound Parkway : CRC Press.

LISAD

Lisa 1. Näide (IFAC, Guide... 2013, 47)

Näide

Damien Maquire'ile kuulub spordikaupade pood, mille aasta müügitulu on 620 000 eurot ja kasum enne tulumaksustamist 79 000 eurot. Varade kogusumma on 430 000 eurot ja Damienil on poe laovarudega tagatud pangalaen 200 000 eurot.

Olulisuse arvutamine ja dokumentatsioon võivad olla järgmised:

Finantsaruande raamistik

Väikese ja keskmise suurusega majandusüksustele suunatud IFRS, mis sisaldab olulisuse kontseptsiooni, mis põhineb väärkajastamiste (sh info esitamata jätmine) ulatusel, mille puhul võib põhjendatult eeldada, et see mõjutab majandusotsuseid, mida kasutajad finantsaruannete alusel teevad.

Finantsaruande kasutajad

Peamised kasutajad on omanik-juht ja tema perekond ning pank (kellele suunatud finantsinformatsioon peab sisaldama tagatisena hoitud laovarude summat, poe kasumlikkust ja laenu tagasimaksmiseks kättesaadavate rahavoogude suurust).

Normaliseeritud aastatulu

Normaliseeritud aastakasum on kokku 129 000 eurot. See sisaldab maksueelset kasumit 79 000 eurot ja Damienile tulemuste alusel makstud lisatasu 50 000 eurot.

Olulisuse arvutamine

Olulisuse kindlaksmääramiseks kaaluti järgmiseid aluseid:

- 5–10 protsenti maksueelsest normaliseeritud kasumist. Selle tulemusel oleks olulisus vahemikus 6450–12 900 eurot;
- 1–2 protsenti müügitulust. Selle tulemusel oleks olulisus vahemikus 6200–12 400 eurot;
- 0,5–1 protsent koguvarast. Selle tulemusel oleks olulisus vahemikus 2150–4300 eurot.

Kuna nimetatud kasutajad oleksid eelkõige huvitatud majandusüksuse kasumlikkusest, on kutsealase otsustuse põhjal selle töövõtu jaoks asjakohane olulisus 10 000 eurot. See on veidi alla 8 protsendi maksueelsest normaliseeritud kasumist.

Lisa 2. Päring juhtkonnale, seotud osapooled

Päring ettevõtte juhtkonnale

1. Millised muudatused on seotud osapoolte vahelistes suhetes ja tehingutes eelmise perioodiga võrreldes toimunud?
2. Milline on ettevõtte ja tuvastatud seotud osapoolte vaheliste suhete olemus, sealhulgas äriiline eesmärk, ning kuidas on selliseid tehinguid kajastatud ja avalikustatud?
3. Kas ettevõtte tegi aruandeperioodil nende seotud osapooltega tehinguid ning kas sellised tehingud toimuvad väljaspool ettevõtte tavapärast äritegevust?
4. Milline oli seotud osapooltega tehtud olulisemate tehingute eesmärk?

Lisaks palume saata meile seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute register koos järgmise infoga:

1. Suhte olemus
2. Kontod, mida suhe puudutab
3. Tehingute väärtus
4. Tehingute eesmärk
5. Kas seotud osapool omab ettevõtte või selle juhtkonna üle valitsevat mõju
6. Kas seotud osapoolte vahelised tehingud toimuvad väljaspool ettevõtte tavapärast äritegevust
7. Kas juhtkond kinnitab, et seotud osapoolte vahelised tehingud on tehtud sõltumatute osapoolte vaheliste tehingutega võrdväärsel tingimustel

Lisa 3. Päring juhtkonnale, pettused, õigusnormide täitmine

Päring ettevõtte juhtkonnale

Päringu eesmärk on teha kindlaks, kas juhtkond on teadlik võimalikest probleemidest, mis on seotud õigusnormide järgimise, kohtuvaidluste, tegevuse jätkuvuse ja pettustega.

Õigusnormide järgimine

1. Palun kinnitage, kas ettevõtte on kooskõlas kõigi tema suhtes kohaldatavate õigusnormidega, nii nendega, millel on finantsaruannetele otsene mõju, kui ka nendega, mille mõju finantsaruannetele on kaudne.
2. Kas juhtkond on teadlik õigusnormide rikkumisest või võimalikust rikkumisest?
3. Kas ettevõttes on põhimõtted ja protseduurid õigusnormide järgimise tagamiseks, nagu näiteks põhimõtted õigusnormide rikkumise ennetamiseks ja tuvastamiseks?
4. Kas juhtkond on tuvastanud küberturvalisuse rikkumisi või uurinud, kas küberturvalisuse rikkumisi on toimunud?

Kohtuvaidlused

1. Palun edastage meile ettevõtte põhimõtted ja protseduurid kohtuvaidluste ja kohtulike nõuete tuvastamiseks, hindamiseks ja kajastamiseks.
2. Kas juhtkond on teadlik ettevõtet puudutavatest või puudutada võivatest tegelikest või võimalikest kohtuvaidlustest, nõuetest ja/või hindamistest?
Kui jah, siis palun jagage meiega järgmist infot:
juhtkonna hinnang nende tulemuste ning selle kohta, millised tingimuslikud kohustised võivad 2022. aastal nendega seoses tekkida ja kajastamist vajada
nõuete tõenäosus ja finantsmõju ettevõttele
küsimused, millega pöörduti õigusnõustaja poole

Tegevuse jätkuvuse hindamine

1. Kas juhtkond on tuvastanud olulisi sündmusi või asjaolusid, mis võivad eraldi või koos tekitada märkimisväärset kahtlust ettevõtte suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana?

2. Palume edastada meile juhtkonna hinnang ettevõtte suutlikkusele jätkata jätkuvalt tegutsevana (vähemalt järgmise 12 kuu jooksul pärast aruandekuupäeva).
3. Kas juhtkond on teadlik sündmustest või asjaoludest, mis on esinenud pärast juhtkonna hinnanguga kaetud perioodi, mis võivad tekitada märkimisväärset kahtlust ettevõtte suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana?
4. Kas juhtkond on hinnanud Ukraina, Venemaa ja/või Valgevene konflikti ja sellega seotud sanktsioonide mõju ettevõtte äritegevusele ning millised on hinnangu tulemused?

Pettuste hindamine

1. Palun edastage juhtkonna hinnang riskile, et finantsaruanded võivad sisaldada pettusest tulenevat olulist väärkajastamist, sealhulgas selliste hinnangute olemus, ulatus ja sagedus.
2. Palun selgitage juhtkonna protsessi ettevõttes pettuse riskide tuvastamiseks ja nendele vastamiseks, sealhulgas programmid ja kontrollimehhanismid, mis on ettevõttes tuvastatud riskide adresseerimiseks kehtestatud või mis aitavad pettusi muul viisil ennetada, ära hoida või tuvastada, ning kuidas tippjuhtkond nende programmide ja kontrollimehhanismide rakendamist jälgib.
3. Kas on olnud pettuse riske, mida ettevõtte juhtkond on tuvastanud või millele on juhtkonna tähelepanu juhitud?
4. Kas juhtkonnal on olnud infovahetust nendega, kelle ülesandeks on valitsemine (kui on asjakohane), juhtkonna protsesside kohta ettevõttes pettuse riskide tuvastamiseks ja nendele vastamiseks?
5. Kas juhtkonnal on olnud infovahetust töötajatega juhtkonna vaadete kohta äritavade ja eetilise käitumise osas?
6. Kas juhtkond on teadlik mis tahes tegelikust, kahtlustatavast või väidetavast pettusest, mis võiks ettevõtet mõjutada? Kui jah, siis kuidas on juhtkond sellistele väidetele või kaebustele vastanud?
7. Kas ettevõtte on sõlminud olulisi tavapärasest erinevaid tehinguid? Kui on, siis milline on olnud nende tehingute olemus, tingimused ja ärieesmärgid ning kas sellised tehingud hõlmasid seotud osapooli?

Lisa 4. Päring juhtkonnale, sõltumatus

Päring ettevõtte juhtkonnale

1. Kas te olete teadlik mistahes käimasolevatest tööalastest (sh. tööle värbamine, tööpakkumise läbirääkimine) suhetest mõne praeguse ja/või endise auditimeeskonna liikmega (sh. partneriga), tema tööle asumiseks Ettevõtte juhatuse liikme -, finantsvaldkonna eest vastutaval või finantsaruandluse osas järelevalvet teostataval ametikohal?
2. Kas te olete teadlik mõnest praegusest või endisest töötajast, kes on asunud tööle Teie Ettevõttesse finantsvaldkonna eest vastutavale ametikohale või finantsaruandluse osas järelevalvet teostatavale ametikohale?
3. Kas te olete teadlik mistahes lähedasest suhtest mõne töötaja ja ettevõttes finantsvaldkonna eest vastutaval ametikohal või finantsaruandluse osas järelevalvet teostataval ametikohal töötavate isikute vahel?
4. Kas te olete teadlik muust Ettevõtte ja audiitorettevõtte vahelisest koostööst v.a audiitorteenus?

Palume edastada järgmist informatsiooni auditi meeskonnale.

1. Nimekiri Ettevõtte juhtidest ja direktoritest või muudest isikutest, kes töötavad finantsvaldkonna eest vastutaval ametikohal või finantsaruandluse osas järelevalvet teostataval ametikohal (nt juhatuse liige, tegevjuht, finantsdirektor, pearaamatupidaja).
2. Nimekiri ettevõtetest, mis kuuluvad konsolideerimisgruppi (kuni viimase emaettevõteteni), asukoht ja osalusprotsent (10% või rohkem) iga ettevõtte kohta. Võimalusel lisage ettevõtte omandistruktuuri.
3. Nimekiri investoritest (kui emaettevõttele kuulub vähem kui 100%) ja vahetu emaettevõtte ning osalusprotsent (10% või rohkem), nimekiri otsestest ja kaudsetest tütar- ja sidusettevõtetest, asukoht ja osalusprotsent (10% või rohkem) iga tütar- ja sidusettevõtte kohta. Võimalusel lisage ettevõtte omandistruktuuri.

Lisa 5. Päring juhtkonnale, aruandekuupäevajärgsed sündmused

Päring ettevõtte juhtkonnale

1. Palun kirjeldage protseduure, kui neid on, mille juhtkond on kehtestanud finantsaruandeid puudutavate aruandekuupäevajärgsete sündmuste identifitseerimise tagamiseks.
2. Kas juhtkond on teadlik mistahes aruandekuupäevajärgsest sündmusest, mis võib/võiks mõjutada finantsaruandeid 2022?
3. Palun esitage meile ettevõtte omanike, juhtkonna ja nende isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, koosolekute protokollid, mis on leidnud aset aruandekuupäevajärgselt / alates XX.XX.2023 kuni tänaseni
4. Palun esitage meile kokkuvõtte küsimustest, mida arutati aruandekuupäevajärgselt toimunud ettevõtte omanike, juhtkonna ja nende isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, koosolekutel, mille protokollid pole veel kättesaadavad.

Vastates ülaltoodud küsimustele palun kaaluge järgmist:

1. Kas on sõlmitud uusi kohustusi, võlakohustusi või garantiisid;
2. Kas on müüdnud või omandatud varasid või kas seda planeeritakse;
3. Kas on suurendatud kapitali või antud välja võlainstrumente, näiteks emiteeritud uusi aktsiaid või võlakirju, või on sõlmitud või planeeritakse sõlmida ühinemis- või likvideerimisleping;
4. Kas varasid on valitsuse poolt eksproprieeritud või need on hävinenud, näiteks tulekahjus või üleujutuses;
5. Kas on toimunud tingimuslikke kohustisi/varasid puudutavaid arenguid;
6. Kas on tehtud ebatavalisi arvestuslikke korrigeerimisi või kaalutakse nende tegemist;
7. Kas on toimunud või võivad tõenäoliselt toimuda mingid sündmused, mis seavad kahtluse alla finantsaruannetes kasutatud arvestuspõhimõtete asjakohasuse, nagu näiteks juhul, kui sellised sündmused seaksid kahtluse alla tegevuse jätkuvuse printsiibi põhjendatuse;
8. Kas on toimunud mingeid sündmusi, mis on relevantset finantsaruannetes esitatud hinnangute või eraldiste mõõtmisel;
9. Kas on toimunud mingeid sündmusi, mis on relevantset varade kaetava väärtuse suhtes.

Lisa 6. Lihtlitsents

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina Anna-Liisa Anni

1. Annan Tallinna Tehnikaülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose „Piiratud kindlust andva töövõtu juhend audiitorettevõtjatele“, mille juhendaja on Ester Vahtre,
 - 1.1 reprodutseerimiseks lõputöö säilitamise ja elektroonse avaldamise eesmärgil, sh Tallinna Tehnikaülikooli raamatukogu digikogusse lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;
 - 1.2 üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tallinna Tehnikaülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas Tallinna Tehnikaülikooli raamatukogu digikogu kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.
 2. Olen teadlik, et käesoleva lihtlitsentsi punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.
 3. Kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest ning muudest õigusaktidest tulenevaid õigusi.
-

11.05.2023