

TARTU ÜLIKOOL
Majandusteaduskond
Ettevõtetmajanduse instituut

Kristel Volver

**FINANTSARUANNETE AUDITI PLANEERIMINE AS REPO
VABRIKUD NÄITEL**

Magistritöö ärijuhtimise magistri kraadi taotlemiseks ärijuhtimise erialal

Juhendaja: lektor Ulvi Sloog

Tallinn 2014

Soovitan suunata kaitsmisele

(juhendaja allkiri)

Kaitsmisele lubatud “ “ 2014.a.

..... õppetooli juhataja

(õppetooli juhataja nimi ja allkiri)

Olen koostanud töö iseseisvalt. Kõik töö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, põhimõttelised seisukohad, kirjandusallikatest ja mujalt pärinevad andmed on viidatud.

.....

(töö autori allkiri)

SISUKORD

Sissejuhatus.....	5
1. Finantsaruannete auditi planeerimise protsess.....	10
1.1. Auditi planeerimisprotsessi eesmärk ja selle puudused praktikas	10
1.2. Arusaamine majandusüksusest ja selle keskkonnast.....	17
1.2.1. Äririskipõhine auditi lähenemine.....	17
1.2.2. Finantsaruannete auditi planeerimine seoses pettusega	21
1.3. Auditi olulisuse määramine ja sellest lähtumine auditi käigus	30
1.4. Riskihindamise protseduurid.....	34
1.5 Auditiriski olemus ja hindamine	39
1.5.1. Auditiriski mudel	39
1.5.2. Riskide hindamine kahel tasandil.....	45
2. Auditi plaani koostamine Repo Vabrikud AS näitel.....	52
2.1. Juhtumiuuringu läbiviimise meetodika ja eeldused.....	52
2.2. Majandusüksuse olemus ja keskkonna kirjeldus	56
2.3. Olulisuse määramine ja riskihindamise protseduurid	64
2.4. Riskide hindamine finantsaruandluse ja väite tasandil	72
2.5. Finantsaruande auditi üksikasjaliku plaani koostamine.....	75
Kokkuvõte.....	81
Viidatud allikad.....	87
Lisad	97
Lisa 1. Majandusüksuse ja selle keskkonnaga seotud riskitegurid	97
Lisa 2. Intervjuu küsimustik.....	99
Lisa 3. Repo Vabrikud AS 2012. aasta majandusaasta aruanne	101

Lisa 3.1. Tegevusaruanne.....	101
Lisa 3.2. Rahavoogude aruanne	104
Lisa 3.3. Müügitulu	105
Lisa 3.4. Finantsriskid	106
Lisa 3.5. Sihtfinantseerimine	110
Lisa 4. Analüütiline riskihindamise protseduur	111
Lisa 5. Riskihinnangu kokkuvõte.....	117
Lisa 6. Auditi plaan	118
Summary	119

SISSEJUHATUS

Hiljutises ülemaailmses finantskriisis ja selle käigus ilmsiks tulnud pettustega seotud skandaalides nähakse osaliselt vastutust ka audiitoritel. Auditeerimise eesmärk on suurendada avalikustatud finantsaruannete usaldusväärsust ning rõhutada asjaolusid, mis seavad kahtluse alla majandusüksuse finantsseisundi õige ja õiglase kajastamise. Kuna mitmetel juhtudel on majandusüksuste finantsseisundit tabanud probleemid olnud omanike ja teiste huvigruppide jaoks ootamatud, on paljudes riikides hakatud kahtlema finantsaruandluse efektiivsuses ja auditi kvaliteedis.

Kuni 2010. aastani reguleeris Eestis auditeerimist ja selle kohustust raamatupidamise seadus ja äriseadustik. Seoses 8. märtsil 2010. aastal jõustunud audiitortegevuse seadusega tuleb audiitoritel auditi läbiviimisel täita Rahvusvahelise Arvestusekspertide Föderatsiooni (IFAC) põhimõtete ja rahvusvaheliste standardite alusel koostatud auditeerimise standardeid (ISA (EE)), mis kehtivad 15. detsembril 2009 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta.

Finantsaruannete definitsioon tuleneb ISA (EE) 200, mille kohaselt on tegemist möödunud perioodide finantsinformatsiooni esitamisega, mis on kooskõlas finantsaruandluse raamistikuga, et anda informatsiooni majandusüksuse majanduslike ressursside või kohustuste kohta teatud ajahetkel või nende muutuste kohta mingi ajaperioodi jooksul. Seega on tavapäraselt Eesti kontekstis tegemist raamatupidamisaruandega, mis on koostatud vastavuses Euroopa Komisjoni poolt vastu võetud rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega (EL IFRS) või Eesti hea raamatupidamistavaga. Termin „finantsaruanded” viitab käesolevas töös edaspidi finantsaruannete tervikkomplektile, nii

nagu see on kindlaks määratud rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuetega, kuid see võib viidata ka ühele finantsaruandele.

Seoses uute auditeerimisstandardite rakendamisega Eestis olid mitmed audiitoriettevõtjad sunnitud oma töö põhimõtteid ja ülesehitust muutma. Ennekõike puudutas see väiksemaid ja keskmisi audiitorbüroosid, kuna suurtes audiitorbüroodes olid rahvusvahelised auditeerimise standardid juba eelnevalt kasutusel. Uued standardid seadsid muuhulgas mahukamad nõudmised audiitori töö dokumenteerimisele ning esitasid täiendavaid nõudeid auditi läbiviimisele, sealhulgas auditi planeerimisele.

Perioodil 01.07.2012–30.06.2013 Audiitorkogu poolt läbiviidud kutseühendusesisese kvaliteedikontrolli tulemuste kohaselt esines ligikaudu veerandil audiitorteenuse töövõtul märkimisväärseid puudusi või olulisi täiustamist nõudvaid asjaolusid, mis ei olnud vastavuses audiitorteenuse õigusaktide ja nende alusel kinnitatud standarditega (Metodoloogia infotund 2013). Mitmed mainitud puudused olid seotud auditi planeerimisprotsessi ülesehitamise ja selle tulemuste struktureerimisega, mis seavad ohtu audit kvaliteedi ja efektiivsuse. Uute rakendunud standardite ja kvaliteedikontrolli poolt tuvastatud puuduste tõttu on auditi planeerimisprotsessiga seotud asjaolud Eesti kontekstis väga aktuaalsed.

Käesoleva magistritöö eesmärgiks on koostada detailne auditi plaani mudel, mis aitaks parandada finantsaruannete auditi planeerimisprotsessi efektiivsust ja kvaliteeti. Auditi plaani väljatöötamine on üks auditeerimise kohustuslikest osadest, milles pannakse paika auditi käigus läbiviidavate protseduuride olemus, ajastus ja ulatus. Asjakohase plaani koostamise aluseks on auditi planeerimisprotsessi efektiivne ülesehitus ning protsessi käigus omandatud teadmiste ülevaatlik struktureerimine. Töö käigus uuritavate auditi planeerimise etappide ja tegevuste eesmärgiks on anda sisendeid plaani koostamiseks ning töö käigus loodava plaani mudeli eesmärgiks on tagada auditi planeerimisotsuste asjakohasus ja ülevaatlikkus. Mudeli puhul on tegemist tabeli näidisvormiga, mis aitab saavutada seatud eesmärgid.

Töö eesmärgi saavutamiseks ja illustreerimiseks on plaanis läbi viia juhtumiuuring Repo Vabrikud AS 2012. majandusaasta aruande näitel. Kuna juhtumiuuringu eesmärk on eelkõige illustreerida planeerimisprotsessi võimalikku ülesehitust ning loodava mudeli koostamist ja kasutamist, siis on autori hinnangul selle läbiviimine ühe majandusüksuse põhjal piisav eesmärgi saavutamiseks ning täiendavate majandusüksuste kaasamine ei annaks tööle olulist lisaväärtust, kuna see ei muudaks protsessi ega mudeli ülesehitust.

Majandusüksuse valikul on autor lähtunud asjaoludest, et see oleks audiitori puhta järeldusotsusega ning koostatud rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite alusel. Kuna töö läbiviimisel ei ole autoril võimalik kasutada lisainformatsiooni peale selle, mis on avalikult kättesaadav, siis on valitud aruande puhul oluline, et see oleks piisavalt kvaliteetselt koostatud ning sisaldaks võimalikult palju informatsiooni majandusüksuse ja selle finantsaruannete kohta. Kuigi Eestis ei ole rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite kasutamine kuigi laialt levinud, ei takista see käesoleva töö eesmärgi saavutamist. Autor eeldab, et töö käigus koostatav mudel on ühtmoodi rakendatav erinevate raamatupidamise standardite ja juhendite puhul, kuna mudeli ülesehitus sõltub pigem auditeerimise standarditest ja juhenditest, mis erinevate majandusüksuste auditite läbiviimisel on ühtsed.

Töö eesmärgi saavutamiseks on autor püstitanud järgmised uurimisülesanded:

- uurida planeerimisprotsessi mõju auditi efektiivsusele ja kvaliteedile;
- selgitada audiitorite peamised puudused planeerimisprotsessi läbiviimisel;
- analüüsida efektiivse planeerimisprotsessi vajalikku ülesehitust ja planeerimisotsuseid mõjutavaid tegureid;
- viia läbi juhtumiuuring struktureeritud auditi planeerimisprotsessi etappide seoste illustreerimiseks;
- selgitada autori poolt loodud auditi plaani mudeli kasutamise võimalusi ning analüüsida selle praktilist väärtust.

Kuigi Eestis rakendunud uutes rahvusvahelistes standardites on esitatud audiitoritele täiendavaid nõudeid auditi planeerimisprotsessi läbiviimisel, sisaldavad need eelkõige selgitavaid kommentaare ja mõningaid praktilisi näiteid. Standardites ei ole konkreetseid

juhiseid või soovitusi planeerimisprotsessi ülesehituse struktuuri või mudeli kohta. Iga auditi töövõtu puhul on audiitori ülesanne töötada välja asjakohane lähenemine, mis oleks kooskõlas auditeerimise standardite ja juhendite nõuetega. Väljatöötatud lähenemiste avalikustamine pole aga olnud tavaks ning seetõttu puudub ka täpsem informatsioon tegeliku praktika kohta.

Autorile teadaolevalt ei ole varasemalt koostatud ka teaduslikke uurimusi, mis tegeleks selle asjaoluga ning pakuks välja praktilisi lahendusi, eelkõige planeerimise ülesehituse struktureerimiseks ja auditi plaani koostamiseks. Mõningaid täiendavaid soovitusi ja praktilisi juhiseid annavad Audiitorkogu Rahvusvahelise Arvestusspetsialistide Föderatsiooni (IFAC) poolt 2011. aastal välja antud juhendid ISAd kasutamise kohta väikese ja keskmise suurusega majandusüksuste auditites. Need sisaldavad endas mõningaid praktilisi näiteid auditi erinevate etappide kohta hüpoteetiliste ettevõtete näitel, kuid teevad seda pigem eraldiseisvate etappide lõikes ning ei anna ülevaadet erinevate etappide struktureerimisest, järjepidevast läbiviimisest ja tulemuste kokkuvõttest. Seega on käesoleva töö puhul tegemist esmakordse katsega koostada audiitoritele tööriist, mis aitaks muuta planeerimisprotsessi struktureeritumaks ning auditi plaani ülevaatlikumaks.

Magistritöö koostamisel on tuginetud Eestis kättesaadavale nii eesti- kui ka võõrkeelsele kirjandusele. Planeerimisprotsessi ülesehituse ja põhimõtete selgitamiseks on autor pidanud oluliseks koostada ka ülevaade auditeerimise standarditest ja juhenditest tulenevatest nõuetest. Seetõttu seisneb autori omapoolne panus käesoleva töö koostamisel ka erinevate standardite ja juhendite nõuete koondamises nii, et planeerimisprotsessi kohta käivad nõuded oleksid ülevaatlikumad ja protsessi läbiviimisel kergemini jälgitavad. Selle jaoks on töös koostatud näiteks ülevaatlikke tabeleid, mis abistavad teatud tegevuste läbiviimist vastavalt auditeerimise nõuetele ning tulenevad eelkõige Rahvusvahelistest auditeerimise standarditest (Eesti) (ISA (EE)) ja IFAC-i poolt 2011. aastal välja antud praktilistest juhenditest.

Magistritöö on üles ehitatud kahe peatükina. Esimeses peatükis keskendutakse auditi planeerimisprotsessi ülesehituse ja selle eesmärgi analüüsimisele ning selgitatakse

olulisemad asjaolud, mis mõjutavad planeerimisprotsessi otsuseid. Lisaks tuuakse peatükis välja peamised raskused, mis on seotud planeerimisprotsessi läbiviimisega ning selle tulemuste dokumenteerimisega. Nende alusel analüüsitakse, millised probleemid esinevad audiitoritel ja kuidas võiks neid probleeme vältida ehk milline võiks välja näha planeerimisprotsessi ülesehitus ja selle tulemus (auditi plaan). Lisaks selgitatakse antud peatükis ka auditi üldist olemust ja auditi riski mudelit.

Töö teises peatükis viiakse läbi juhtumiuuring Repo Vabrikud AS 2012. majanduaasta aruande andmete põhjal. Selle eesmärk on illustreerida planeerimisprotsessi ülesehituse võimalikku struktuuri. Samuti näidatakse peatükis autori poolt koostatud riskihinnangu kokkuvõtlikku tabelit, mis peaks andma selge ja arusaadava ülevaate planeerimisprotsessi tulemusena tuvastatud olulistest auditi riskidest. Peatüki viimases alaosas selgitatakse autori poolt välja pakutava detailse auditi plaani mudeli täitmist ja kasutamist ning analüüsitakse selle kasutamisega seotud eeliseid. Kuna autorile teadaolevalt ei ole sarnaseid mudeleid varem auditialases erialakirjanduses käsitletud, siis ei ole võimalik analüüsida väljapakutava mudeli eeliseid ja puuduseid võrreldes teiste sarnaste lähenemistega. Ometi võiks anda käesolev magistritöö eelduse sarnaste tööde läbiviimiseks ka edaspidi, mis pakuksid omalt poolt täiendusi või alternatiive käesoleva töö mudelile.

Käesoleva töö tulemused võiksid leida kasutamist auditite läbiviimisel, mis tuginevad Rahvusvahelistele auditeerimise standarditele (Eesti) (ISA (EE)). Lisaks koostatavale auditi plaani mudelile pakub autor välja ka planeerimisprotsessi ülesehituse struktureerimiseks ja selle läbiviimiseks erinevaid tööd lihtsustavaid vorme ja tabeleid, mis on koostatud kooskõlas kehtivate standarditega.

1. FINANTSARUANNETE AUDITI PLANEERIMISE PROTSESS

1.1. Auditi planeerimisprotsessi eesmärk ja selle puudused praktikas

Finantsaruannete auditi kvaliteet sõltub suurel määral selle planeerimise kvaliteedist. Efektiivne planeerimine tagab selle, et audiitori tähelepanu on suunatud auditi võtmevaldkondadele ning auditi läbiviimiseks on piisavalt vajalikke ressursse (aeg, tööühma liikmete arv ning selle teadmised ja kogemused) ja neid ressursse on kasutatud võimalikult efektiivselt. Planeerimise tulemuseks on auditi plaan, mis kirjeldab tegevusi ja protseduure vajaliku tõendusmaterjali kogumiseks.

Auditi planeerimine seisneb sisuliselt suure hulga informatsiooni analüüsimises, et vastavalt audiitori teadmistele ja kogemustele struktureerida see probleemide püstitamiseks (Christ 1993). Planeerimise eesmärk on koondada informatsiooni ning muuta see ülevaatlikumaks, et seeläbi tuvastada auditi seisukohalt olulised asjaolud. Audiitorettevõtjad tunnevad üha enam survet kaasata auditi protsessi täiendavaid ressursse, et tagada vajalike teadmiste ja kogemuste olemasolu auditi läbiviimisel. Seetõttu nähakse ebapiisava aja pühendamisel planeerimisetapile suurt ohtu auditi kvaliteedile (Holm ja Zaman 2012: 57).

Surve auditi efektiivsuse ja kvaliteedi parandamiseks tuleneb peamiselt kolmest järgnevast tegurist (Florea ja Florea 2012: 45):

- Auditi personal: kuigi audiitori eesmärk on planeerida inimressursid auditi läbiviimiseks võimalikult optimaalselt, on seoses majandusüksuste kompleksuse

kasvuga tekkinud vajadus kaasata auditisse üha enam spetsiifiliste teadmiste ja piisavate kogemustega tööühma liikmeid.

- Välised nõudmised ja ootused: üha enam kasvavad nõudmised audiitorite poolt läbiviidava töö sisule ja mahule, samal ajal kasvavad ka erinevate huvigruppide (omanikud, võlausaldajad, kliendid, järelvalveametid jt) ootused auditi kvaliteedile ehk suuremale kindlustundele.
- Auditi tasud: auditeeritava majandusüksuse juhtkond eeldab, et auditi läbiviimise eest makstavad tasud on mõistlikud ning ei ületa oluliselt teiste turul tegutsevate audiitorbüroode tasusid, kes võivad pakkuda sama kvaliteediga teenust. Kuna audiitorbüroode tegevus on suuresti püsivkuludel (tööjõukulud) põhinev, siis on nad motiveeritud tegevusmahu suurendamiseks pakkuma oma teenuseid üha madalama hinnaga.

Seega tuleb audiitoritel oma usalduse ja konkurentsivõime kasvatamiseks keskenduda efektiivse auditi planeerimisele. Auditi planeerimist on defineeritud ka kui kuluefektiivse auditi programmi väljatöötamist eesmärgiga omandada piisavat asjakohast tõendusmaterjali. Davidson ja Gist (1996: 122) kirjeldavad oma empiirilises uurimuses auditi planeerimisele kulutatud aja ja auditi efektiivsuse funktsiooni. Planeerimisele kulutatud aeg ja kogu auditi töömaht on omavahel pöördvõrdelises seoses kuni teatud kriitilise punktini, mil täiendav planeerimisele kulutatud aeg hakkab suurendama ka kogu auditi töömahtu.

Ussahawanitchakit (2012: 8) on oma empiirilises uurimuses jõudnud tulemuseni, et ka auditi planeerimise ulatuse ja kvaliteedi vahel esineb tugev positiivne seos. Auditi planeerimise ulatuse all on peetud silmas erinevate planeerimistegevuste ja -protseduuride läbiviimist ning auditi kvaliteedi all tõenäosust, et audiitor tuvastab oma tegevuste ja protseduuride läbiviimise tulemusena vead majandusüksuse finantsarvestuses.

Asjakohase planeerimise vajadus tuleneb seega nii audiitoritegevuse keskkonna tingimustest kui ka sihtgrupi ootuste kasvust. Suure informatsiooni mahu tõttu ei ole audiitori kontrollprotseduuride ulatus kunagi täielik. Seetõttu on vajalik planeerida oma tegevused ja

protseduurid võimalikult efektiivselt ja asjakohaselt, et oleks tagatud auditi maksimaalne kvaliteet olemasolevate ressursside korral. Asjakohane planeerimine parandab nii auditi kvaliteeti kui efektiivsust, kuid audiitor peab hindama selle läbiviimise mahtu, sest see ei asenda sisuliste protseduuride ja muude tegevuste läbiviimisel omandatud tõendusmaterjali.

Planeerimine toimub iga auditi töövõtu alguses. Samas on ISA-s (EE) 300 rõhutatud, et planeerimist ei tohiks vaadata kui eraldiseisvat auditi faasi, vaid pigem kui jätkuvat ja korduvat protsessi. Audit on oma olemuselt kumulatiivne protsess. See tähendab, et ühe protseduuri käigus omandatud tõendusmaterjal võib tingida vajaduse muuta teiste protseduuride olemust, ajastust ja ulatust. Auditi käigus võib omandatud informatsioon erineda oluliselt sellest, mille põhjal esialgne auditi plaan koostati. See omakorda muudab auditi planeerimise keeruliseks, kuna audiitor ei pruugi omada auditi esialgsel planeerimisel täielikku asjakohast informatsiooni.

Siiski kuulub esialgse planeerimise hulka teatud tegevuste ja protseduuride ajastuse arvessevõtmine, mis on vaja lõpetada enne edasiste auditiprotseduuride läbiviimist. Näiteks hõlmab planeerimine vajadust võtta enne audiitori poolt olulise väärkajastamise riskide tuvastamist ja hindamist arvesse sellised asjaolud nagu olulisuse kindlaksmääramine, riskihindamise protseduuridena rakendatavad analüütilised protseduurid ja muude riskihindamise protseduuride läbiviimine. (ISA (EE) 300, punkt A2)

Auditi planeerimine toimub kahel tasandil (IFAC 2011b: 46):

- 1) auditi üldstrateegia väljatöötamine, mille käigus toimub auditi töövõtu tingimuste, ulatuse ja eesmärkide selgitamine ning vajalike ressursside ja ajastuse planeerimine;
- 2) üksikasjaliku auditi plaani koostamine, mille käigus toimub olulisuse määramine, riskihindamise protseduuride läbiviimine ja edasiste auditiprotseduuride paikapanemine.

Auditi üldstrateegia väljatöötamisel tuleb määratlada kõik regulatiivsed nõuded, mis on asjakohased auditi töövõtu seisukohalt. Samuti hinnata finantsaruandluse eesmärki ning planeerida auditi pikkus, ajastus ja töövõtumeeskond. (Turcanu *et al*, 2008: 139-140) Peale auditi üldstrateegia paikapanemist, on võimalik edasi liikuda üksikasjaliku auditi plaani

koostamise juurde, et vastata erinevatele asjaoludele, mis ilmnesid auditi üldstrateegia väljatöötamisel. Auditi plaan on detailne kava, mis annab juhiseid kõikide auditi valdkondade läbiviimise kohta. Teisisõnu annab auditi plaan ülevaate konkreetsetest vajalikest protseduuridest, et teostada auditi üldstrateegia ning viia läbi audit. (Planning an audit ... 2012)

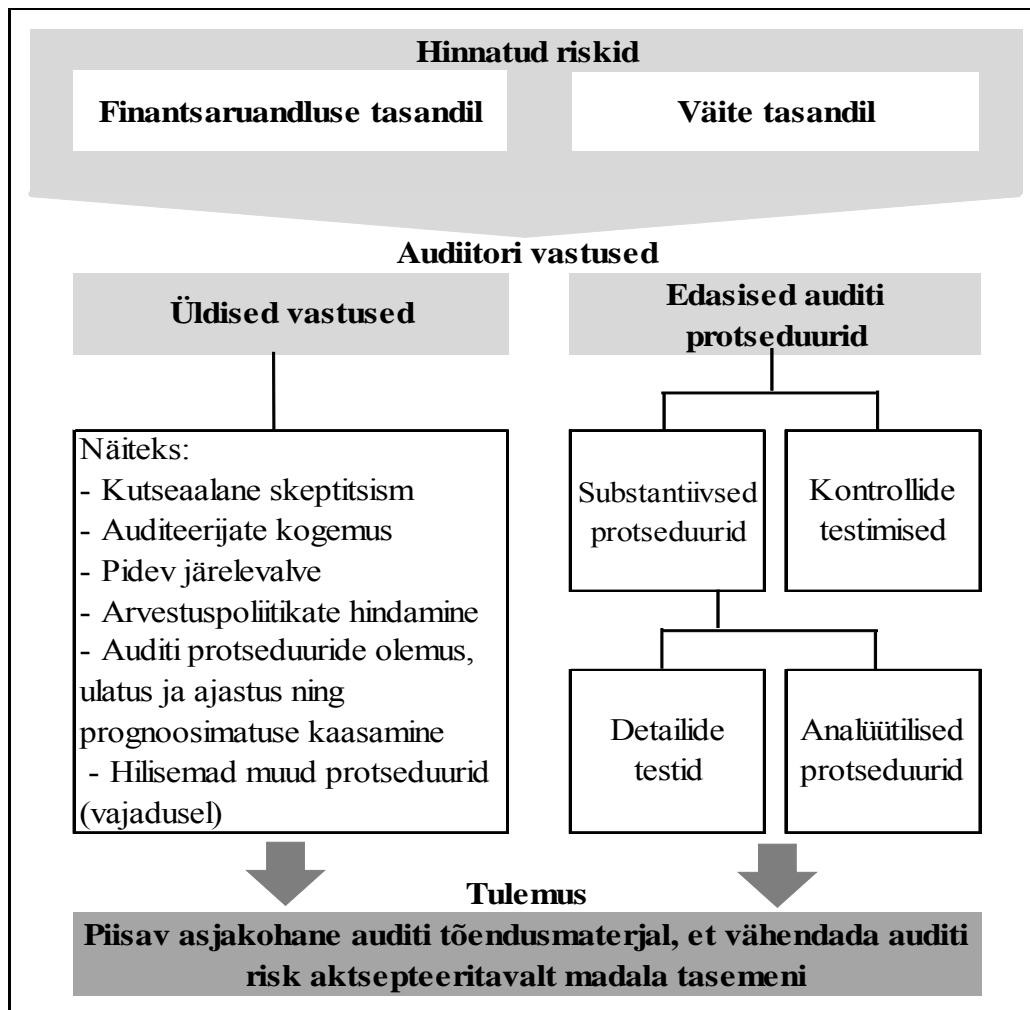
Käesoleva töö raames keskendutakse eelkõige planeerimisprotsessile, mille eesmärgiks on koostada üksikasjalik auditi plaan. Varasemad uurimused (Christ 1993: 307; Bedard ja Graham 2002: 40; Ussahawanitchakit 2012: 2) on näidanud, et ulatuslikumal planeerimisel on positiivne mõju auditi efektiivsusele ja kvaliteedile. Planeerimise ulatuse all peetakse silmas teatud protsesside läbiviimist, mis vastavalt uurimuste tulemustele võib jaotada kolme järgnevasse etappi (Christ 1993: 307; Bedard ja Graham 2002: 40; Ussahawanitchakit 2012: 2):

- 1) majandusüksusest ja selle keskkonnast arusaamise omandamine,
- 2) auditi olulisuse määramine,
- 3) riskihindamise protseduuride läbiviimine.

Planeerimisprotsessi põhirõhk lasub riskide tuvastamisel ja hindamisel. Kõikide nimetatud etappide alameesmärgid on suunatud auditi seisukohalt oluliste riskide tuvastamisele, et planeerida nendele asjakohased vastused (koostada auditi plaan). Seetõttu ei ole riskide tuvastamist ja hindamist vaadatud käesolevas töös eraldiseisva etapina, vaid kui planeerimisprotsessi osa, mis toimub pidevalt kõikide nimetatud etappide jooksul. Samas on siiski oluline nende etappide käigus tuvastatud riskid selgelt ja ülevaatlikult dokumenteerida.

Majandusüksuse ja selle keskkonnast arusaamise omandamisel kogutud finants- ja mittefinantsinformatsiooni alusel saadakse esmane ülevaade auditi mahust ja ulatusest. Omandatud informatsiooni põhjal määratakse ka olulisus auditi planeerimiseks ja läbiviimiseks. Riskihindamise protseduuride läbiviimisel selgitatakse, koos eelnevalt omandatud teadmistega, valdkonnad, mis on auditi seisukohalt kõrgema riskiga ehk kus oluliste vigade esinemine on kõige tõenäolisem.

Protsessi tulemusena koostatakse sisuliste tegevuste ja auditiprotseduuride kava, mis on vastuseks tuvastatud riskidele kindlaksmääratud olulisuse taseme juures. Selle võtab lühidalt kokku joonis 1, mis kirjeldab auditi protsessi pärast esmast riskide tuvastamist ja hindamist.



Joonis 1. Auditi plaaneerimisprotsess (Allikas: IFAC 2011a: 104).

Joonisel on eraldatud audiitori vastused kahe erineva tasandi riskidele: finantsaruandluse tasand ja väite tasand. Auditi tegevuste ja protseduuride kavandamiseks peab audiitor tuvastama ja hindama riske mõlemal tasandil, kuna vastuste iseloom nendele on erinev. Finantsaruandlustasandi riskid on oma olemuselt läbivad ja nõuavad üldiseid

auditivastuseid, nagu näiteks kutsealase skeptitsismi säilitamine kogu auditi läbiviimise jooksul, auditi läbiviijate kogemusega arvestamine tööjaotusel jms. Samas riskidele vastamiseks väite tasandil tuleb audiitoril planeerida asjakohaseid kontrollimehhanismide testimisi ja auditiprotseduure (IFAC 2011a: 106).

Käesoleva töö raamistikust jääb välja nende tegevuste ja protseduuride tüüpide ja sisu täpsem analüüs. Samas illustreerib joonis 1 hästi töö käigus analüüsitava planeerimisprotsessi tulemuse (auditi plaani) vajalikku ülesehitust. On oluline, et planeeritavad tegevused ja protseduurid tuleneksid ja vastaksid kõikidele hinnatud riskidele, mis on auditi seisukohalt olulised, ning annaksid piisava tõendusmaterjali, et avaldada asjakohane auditi arvamus. Piisava tõendusmaterjali olemasolu hindamise aluseks on see, et audiitoril on selge ja täielik ülevaade olulistest auditi riskidest ning vastustest nendele.

Seega on tõhusa ja tulemusliku planeerimisprotsessi läbiviimiseks ja selle tulemuste hindamiseks vajalik rakendada süsteemset lähenemist. Rahvusvahelised auditeerimise standardid ei paku omalt poolt mingit mudelit, kuidas seda teha ja seega on selle süsteemi loomine iga audiitorettevõtja enda ülesanne. Suurtel rahvusvahelistel audiitorettevõtjatel on enamasti selleks välja arendatud IT-süsteem, mis tagab protsessi korrapärasuse ja ülevaatlikuse. (Dowling ja Leech 2007: 93) Väiksematel audiitorettevõtjatel varieeruvad mudelid ja põhimõtted oluliselt ning peamiste vahenditena kasutatakse töö käigus välja kujunenud tabelarvutusprogrammi vorme (Pongpatrachai *et al.* 2014: 27).

2012. ja 2013. aastal viis Audiitorkogu Eestis kehtivat tegevusluba omavate audiitorettevõtjate seas läbi kutseühendusesisese kvaliteedikontrolli, mille eesmärgiks oli isikute kontrolliperioodil (01.07.2009–30.06.2012) osutatud audiitorteenuste õigusaktidele ning nende alusel kinnitatud standarditele või antud juhenditele ja soovitudele vastavuse kontrollimine. Kontrollivalim hõlmas 42 isikut ja üle pooltel nendest esines auditi läbiviimisel puuduseid või täiustamist nõudvaid asjaolusid, sh ligikaudu neljandikul olid puudused ja täiustamist nõudvad asjaolud märkimisväärsed. Auditi planeerimisprotsessiga seotud tähelepanekud olid järgmised (Metodoloogia infotund 2013):

- Auditifaili ja dokumentatsiooni ülesehitus on korrapäratu, ebaülevaatlik ja halvasti struktureeritud; raskendatud auditi raja (*audit trail*) jälgimine. Dokumentatsiooniga tutvudes puudus „suur pilt“, mis võimaldaks välisel vaatlejal või ka audiitoril endal tulevikus kiiresti jõuda auditi tulemusteni.
- Riskihinnangud on koostamata/dokumenteermata.
- Auditifailis puudub dokumentatsioon, mis käsitleks pettuseriski maandamiseks tehtud tööd.
- Puudub dokumenteeritud, konkreetne, selgelt eristatav, kokkuvõttev auditi plaan.
- Vastuolud või seoste puudumine tuvastatud riskide ja hiljem läbiviidud protseduuride vahel.

Seega selgus kvaliteedikontrolli tulemusena, et paljudel audiitorettevõtjatel Eestis on probleeme auditi planeerimisportsessi süsteemse ülesehitamisega. Korrapäratu ülesehitus ja riskihinnangute koostamata jätmine suurendab oluliselt ala- või üleauditeerimise ohtu. Selge ja kokkuvõtliku auditi plaani puudumine võib põhjustada ebakõlasid läbiviidavate protseduuride ja tuvastatud riskide vahel, mille tagajärjeks võib omakorda olla see, et märkimisväärsetele riskidele (näiteks pettuse risk) pole vastuseid planeeritud ega läbi viidud. See omakorda rõhutab veelkord, kui oluline on planeerimisprotsess ja selle süsteemne ülesehitus auditi kvaliteedi tagamisel.

Seetõttu on käesoleva töö eesmärgiks näidata planeerimisprotsessi ülesehitust ja pakkuda välja auditi plaani mudel, mis vastaks nimetatud kvaliteedikontrolli tähelepanekutele. Planeerimisprotsess peab hõlmama eelpool kirjeldatud etappe, et olla kooskõlas auditeerimise standardite nõuetega. Auditi mudel peab audiitoritel lihtsustama sisuliste tegevuste ja protseduuride kavandamist nii, et need oleksid põhjuslikus seoses tuvastatud riskidega. Selle saavutamiseks on autori hinnangul oluline, et mudel sisaldaks endas nii riskihinnangute tulemusi kui ka planeeritavaid tegevusi ja protseduure. Kokkuvõttes peaks mudel aitama audiitoril planeerida ka vajalikke ressursse ning vastavalt jaotada planeeritavad tegevused.

1.2. Arusaamine majandusüksusest ja selle keskkonnast

1.2.1. Äririskipõhine auditi lähenemine

Auditi asjakohaseks ja efektiivseks planeerimiseks on oluline, et audiitor saaks aru auditeeritavast majandusüksusest ja selle tegevust mõjutavast väliskeskkonnast. Selle eesmärgiks on tuvastada ja hinnata võimalikke pettuse ja vigade tekkimise riske, mis võivad tuleneda näiteks majandusüksuse tegevuste ja nende toimumise keskkonna kompleksusest ja millel võib olla oluline mõju finantsaruannetes esitatud andmete õigele ja õiglasele esitusele.

ISA 315 ei reguleeri täpsemalt arusaamise ulatust, mis on audiitorilt nõutav. Selle määramisel peab audiitor lähtuma oma kutsealasest otsustusest. Audiitorilt ei nõuta sama põhjalikku arusaamist majandustegevuse iseloomust nagu seda omab auditeeritava majandusüksuse juhtkond. Audiitor peab otsustamisel hindama, millised protseduurid ja allikad on vajalikud arusaamise omandamiseks ja kas omandatud arusaamine on piisav auditi eesmärgi täitmiseks. (ISA (EE) 315, p A3, A5)

Blokdijk *et al.* (2006) on oma uurimuses analüüsinud auditi ülesehituse ja protsesside erinevust Suure Neliku (*Big Four*) ja väiksemate audiitorbüroode vahel. Uurimuse aluseks oli eeldus, mis tugines varasematele uurimustele, et suurte audiitorbüroode eeldatav auditi kvaliteet on kõrgem, st nad pakuvad suuremat kindlustunnet kui väiksemad bürood. Uurimuse tulemused näitasid, et suured audiitorbürood eraldavad oma auditi ajast suurema osa planeerimisele ja riskide hindamisele kui väiksemad bürood, kes suunavad oma tähelepanu rohkem sisuliste protseduuride läbiviimisele. Mahukam planeerimisprotsess tuleneb eelkõige sellest, et suured bürood keskenduvad oma planeerimisprotsessis rohkem arusaamise omandamisele majandusüksusest ja selle keskkonnast ning kasutavad ulatuslikumalt auditiriski mudelit (kirjeldatud täpsemalt töö alapeatükis 1.5.1). (Blokdijk *et al.* 2006: 44)

Suuremad audiitorbürood kasutavad oma auditi planeerimisel ning riskide tuvastamisel ja hindamisel nn „ülalt-alla” lähenemist (External audit Plan 2013, Planning the external ... 2013, Understanding a financial ... 2013). Seda on kutsutud ka äririskipõhiseks lähenemiseks (*Business risk approach*), mille aluseks on läbi majandusüksuse ja selle keskkonnast arusaamise omandamise hinnata majandusüksusega seotud äriske ning nende võimalikku otsest või kaudset mõju auditi riskile. Selle lähenemise eesmärk on suunata suuremat tähelepanu auditi planeerimisele riskide hindamise kaudu ning vähem tähelepanu sisuliste protseduuride läbiviimisele, et parandada seeläbi auditi efektiivsust (Bell ja Solomon 2002: 8).

Äririskipõhine lähenemine on viimase paari aastakümne jooksul olnud laialdaselt uuritud teema auditeerimisalases erialakirjanduses. Selle pooldajad argumenteerivad, et põhjaliku arusaamise omandamine majandusüksusest, selle keskkonnast ja väärtusloome protsessidest on parim viis, mis võimaldab audiitoril tuvastada potentsiaalseid juhtkonnapoolseid pettuse ning majandusüksuse tegevuse tulemuslikkuse ja jätkuvuse riske. Lähenemise kriitikud on aga väitnud, et selle peamine eesmärk on ümber mõtestada auditi olemus, aidates audiitoritel tuvastada võimalikke konsultatsiooni ja muid lisandväärtust andvaid teenuseid, mida pakkuda oma klientidele, et parandada oma staatust ja tegevuse tulemuslikkust. (Curtis ja Turley 2007: 439–440) Vaatamata kriitikale on aga ka auditeerimise standardid ja juhendid liikunud pigem äririski-lähenemise suunas, nõudes audiitoritelt ühe enam majandusüksusega seotud äririskide seostamist finantsaruannete ja nende elementidega (vt. nt ISA (EE) 300, ISA (EE) 315, IFAC 2011a).

Äririskipõhise lähenemise ning äririskide ja finantsaruande seoste illustreerimiseks on välja toodud järgnev näide. Oletame, et tegemist on ettevõttega, kes toodab puidust mööblit. Tooraine ehk puidu hinna pideval tõusmisel tekib surve ettevõtte tulemuslikkusele, kuni selle võimaliku punktini, mil ettevõtte tegevus muutub kahjumlikuks, kuna puit on ettevõtte peamine tooraine. Teadmise omandamine turul valitseva tooraine hinnatõusu kohta aitab audiitoril seada teatavad eeldused ettevõtte finantstulemuste kohta. Veelgi olulisem on aga audiitoril selgitada, kuidas on ettevõtte vastanud või kavatseb vastata täheldatud ohule. Üks võimalus selleks on püüda hinnatõus suunata oma klientidele, mis võib küll õnnestuda, aga

võib negatiivselt mõjutada suhteid võtmeklientidega. Teine võimalus on kasutada tootmises vähemkvalitseetsemat toorainet, mis võib põhjustada rahulolematust klientide hulgas, rohkem kaubatagastusi ning suuremas mahus tootmisjääke. Erandlikes olukordades võib müügitulule ja kasumile seatud eesmärkide saavutamise surve õhutada ettevõtte juhtkonda rakendama küsitavaid tegutsemis- ja arvestuspõhimõtteid, nagu näiteks mahtude võimendamine (*channel stuffing*) suurte allahindlustega ja eritingimuste pakkumisega või finantstulemuste manipuleerimisega. (Knechel 2007: 395)

See tähendab, et audiitoril tuleb selgitada ja hinnata tingimusi, sündmuseid ja tegevusi või tegematajätmiseid, mis võivad ebasoodsalt mõjutada majandusüksuse suutlikkust saavutada oma eesmärgid ja täita viia strateegiaid. Omakorda tuleb audiitoril hinnata, kas need ebasoodsad tegurid võivad suurendada näiteks teatud surve, huvi või võimaluse tõttu riske, mis on seotud finantsaruannetes avalikustatud informatsiooni väärkajastamiste ja nende avastamisega.

ISA 315 (p 11–12) toob välja järgnevad asjaolud, mida audiitoril tuleks uurida, et saavutada majandusüksusest asjakohane arusaamine.

- Relevantsed majandusharu, regulatiivsed ja muud välised tegurid, sealhulgas rakendatav finantsaruandluse raamistik.
- Majandusüksuse olemus, sh selle põhitegevused, omandi-, valitsemis- ja finantseerimisstruktuurid ning investeringu tüübid, mida majandusüksus teeb või plaanib teha, finantseerimine.
- Majandusüksuse valitud ja rakendatud arvestuspoliitika, sealhulgas nendes toimunud muutuste põhjused.
- Majandusüksuse eesmärgid ja strateegiad ja sellised seotud äririskid, millest võivad tuleneda olulise väärkajastamise riskid.
- Majandusüksuse finantstulemuste mõõtmine ja ülevaatamine.
- Majandusüksuse sisekontrollisüsteem.

Need asjaolud sisaldavad endas mitmeid riskitegureid (näiteks majandusüksuse suurus, finantspositsioon, huvigruppide rohkus jms), mis mõjutavad auditi planeerimisotsuseid.

Käesoleva töö lisa 1 on välja toodud ülevaatlik tabel ISA-s (EE) 315 nimetatud asjaoludest ja nendega seotud detailsematest riskiteguritest, mis on pakutud välja autori poolt. Auditi läbiviimisel ja arusaamise omandamisel on võimalik kasutada antud tabelit (arusaamise omandamise) protsessi ülesehituse ja sisu planeerimisel. Autori arvates annavad need tegurid auditi seisukohalt piisava ülevaate majandusüksusest ja sellega seotud riskidest ning viitavad vajadusel asjaoludele või teguritele, mis nõuavad audiitorilt täiendavat tähelepanu. Tabeli kasutamisel tuleks siiski arvestada majandusüksuse ja selle keskkonna omapäradega, st mitte kõik loetletud tegurid ei pruugi olla asjakohased iga majandusüksuse auditeerimisel.

Fukukawa *et al* (2011: 104) on oma uurimuses tuvastanud, et audiitorid hindavad majandusüksusega seotud üksikuid riskitegureid laiemates gruppides, mis langevad suuresti kokku ISA (EE) 315 poolt nimetatud asjaoludega. See tähendab, et nendel asjaoludel on erinev mõju auditi planeerimisotsustele. Kui näiteks majandusüksuse olemusel (suurus, huvigruppide rohkus jne) on mõju kõigi auditi töörühma liikmete töömahule, siis teatud asjaolud mõjutavad erinevalt töörühma erinevate tasemete liikmete koormust. Näiteks mõjutavad asjaolud, mis on seotud majandusharu ja selle regulatsioonidega, rohkem kõrgema tasemega töörühma liikmete (partnerid, töövõtjuhid) töömahtu, samas kui asjaolud, mis on seotud majandusüksuse eesmärkide, strateegiate ja sisekontrollisüsteemiga, mõjutavad enam töömahtu madalama tasemega töörühma liikmetel, kes tegelevad auditi käigus peamiselt kontrollmehhanismide testimise ja sisuliste protseduuride läbiviimisega.

See tähendab, et kõrgema tasemega töörühma liikmete tähelepanu on koondatud rohkem kõrgemate ja laiaulatuslikemate asjaoludega seotud riskidele, samas kui madalama tasemega töörühma liikmete töömahtu mõjutavad rohkem kitsama valdkonna riskid. Auditi standardid ja juhendid ei paku juhiseid erinevate riskitüüpide ja nendele vajalike vastuste seoste kohta. Samas võib selline riskitegurite grupeerimine ja nende põhjal planeerimisotsuste tegemine asjakohasel rakendamisel parandada auditi tulemuslikkust ja tõhusust. (Fukukawa *et al* 2011: 105)

Seega seisneb äririskipõhise auditi lähenemise peamine põhimõte selles, et laiaulatuslikuma arusaamise omandamisega majandusüksusest ja selle tegevusekeskkonnast on audiitoril võimalik nii planeerida asjakohasemad vastused olulistele riskidele kui ka vähendada sisuliste tegevuste ja protseduuride mahtu, st kokkuvõttes parandada auditi efektiivsust ja kvaliteeti. Selle lähenemise põhiidee seisneb ettevõttega seotud äririskide sidumisel riskidega, mis võivad mõjutada finantsaruannetes avalikustatud informatsiooni usaldusväärsust. Samuti on selle eesmärgiks suunata asjakohaste teadmiste ja kogemustega töörühma liikmete tähelepanu vastava riskiga valdkondadele. Seoses majandusüksuste tegevuste keerukuse ja mahu pideva kasvuga on selle lähenemise rakendamine vähemalt sarnasel kujul autori arvates möödapääsmatu, kuna ainult sisuliste tegevuste ja protseduuride läbiviimise ulatus ei ole auditi ajaliste piirangute tõttu enam piisav, et anda audiitorile piisav kindlustunne asjakohase arvamuse avaldamiseks.

1.2.2. Finantsaruannete auditi planeerimine seoses pettusega

Lisaks majandusüksuse ja selle keskkonnast üldise arusaamise omandamisele, on rahvusvahelised auditeerimise standardid ja juhendid rõhutanud auditi planeerimisel erilise tähelepanu pööramise vajadust teatud valdkondadele, mis võivad endaga kaasa tuua kõrgendatud riski oluliste vigade tekkimiseks. Lisaks sellele, et nende valdkondadega on seotud üldine kõrgem vigade tekkimise risk, on need valdkonnad otseselt või kaudselt seotud ka pettuseriskiga.

Audiitor peab auditi planeerimise ja läbiviimise käigus eraldi tähelepanu pöörama võimalikest pettustest tulenevatele väärkajastamise riskidele. See on oluline, kuna pettusest tuleneva olulise väärkajastamise mitteavastamise risk on kõrgem kui risk, mis tuleneb veast. Samuti on pettusest tuleneva võimaliku väärkajastamise mõju ja ulatus ebamäärane, mistõttu raskendab see oluliselt audiitori eesmärgi saavutamist.

Vastavalt ISA (EE) 240 peab audiitor tuvastama ja hindama pettusest tuleneva olulise väärkajastamise riske finantsaruande ja väite tasandil. Finantsaruandluse tasandi pettuse riski hindamisel tuleb audiitoril arvestada, et juhtkond on ainulaadsel positsioonil pettuse

toimepanemiseks tingituna nende võimest manipuleerida arvestusandmetega ja koostada pettuslikke finantsaruandeid eirates kontroll(imehhanism)e, mis muidu näivad toimivat tulemuslikult. Kuigi kontroll(imehhanism)ide juhtkonnapoolse eiramise riskimäär varieerub majandusüksuseti, on see risk siiski igas majandusüksuses olemas. Arvestades prognoosimatuid viise, kuidas selline eiramine võib toimuda, on see pettusest tulenev olulise väärkajastamise risk ja seega omakorda märkimisväärne risk. (ISA (EE) 240, p 31)

Väite tasandil peab audiitor tuginema eeldusele, et tulu kajastamisel eksisteerivad pettuseriskid, ning hindama, millised tulu liigid, tulu tehingud või väited selliseid riske põhjustavad. Neid riske tuleb käsitleda kui märkimisväärseid riske ning sellest tulenevalt peab audiitor omandama arusaamise majandusüksuse vastavatest kontroll(imehhanism)idest, sealhulgas kontrollitegevustest, mis on selliste riskide seisukohast relevantset. (ISA (EE) 240, p 25, 26, 27)

Tuluarvestuse skeemid on kõige sagedasemad finantsaruandlusega seotud pettuste vormid. Pettuseriski hindamisel on mõistlik seetõttu keskenduda esmalt tulukontodega seotud protseduuridele. Enamlevinud tulu kajastamisega seonduvad pettuste meetodid on järgmised (Koroljova 2009):

- Fiktiivne müük – müügiarved väljastatakse ja kajastatakse tuluna, kuid kaupa ei väljastata (alusdokumentatsioon on fabritseeritud ja võltsitud). Selle pettuse alaliikideks on olemasolevatele lepingutele lisalepingute fabritseerimine, müügi tasaarveldus ostu või kuluga tühistuskokkuleppe võltsimise läbi, tingimuslike müügidokumentide võltsimine jms.
- Tulu kajastamine varasemas perioodis – tulu kajastatakse enne kauba kliendile ko haletoimetamist, teenuse osutamist või enne teenuse või tarne lõplikku teostamist (näiteks finantseerimistegevuses või tarne- ja installatsiooniteenuste puhul, kui tulu kajastatakse enne lepinguliste tingimuste täitmist või kogu ulatuses enne kõikide etapiviisiliste tegevuste teostamist).
- Mahtude võimendus – kaup paisatakse müüki suurtes kogustes ja suurte allahindlustega. Klientide ostuhuvi tõstmiseks rakendatakse sellisel juhul tihti eritingimusi, näiteks võimalus maksta kauba eest järelmaksuga või on pikendatud kauba tagastusperioodi.

Pettuseriski hindamisel soovitab IFAC kaaluda kolme tingimuse olemasolu, mis annavad sageli aimu pettuse olemasolust. Need tingimused on (IFAC 2011b: 92):

- 1) surve – seda tekitavad sageli erinevad vajadused, näiteks surve juhtkonnale täita kolmandate isikute või valitsemisülesandega isikute nõudmisi, juhtkonna isiklikud huvid ja ootused;
- 2) võimalus – seda tekitab näiteks majandusüksuse halb sisekultuur ja adekvaatsete sisekontrolliprotseduuride puudumine, mille tõttu võib pettus jääda märkamata;
- 3) ratsionaalsed põhjendused – näiteks tulude suurendamine eesmärgiga vältida pangalepingute rikkumist, suurendada majandusüksuse müügihinda või töötajate rahulolematust ning madal moraal, mille tõttu on töötajad motiveeritud näiteks varade seadusevastasele omastamisele.

PwC 2014. aasta ülemaailmses majanduskuritegevuse uuringus selgus, et koguni 37% uuringus osalenud majandusüksustest oli viimase 12 kuu jooksul langenud pettuse või muu majanduskuritegevuse ohvriks. Majanduskuritegevuse liikidest on ülekaalukalt levinuim raha ja/või varade ebaseaduslik omastamine, samas on ka raamatupidamispettused suhteliselt levinud kuritegevuse liik (ca 22% vastanutest). 56% avastatud majanduskuritegudest pandi toime majandusüksuse oma töötajate poolt. Majandusüksuste siseste pettuste/varguste puhul on 41% süüdlastest keskastme juhid, 18% tippjuhid ja 41% muud töötajad. (Global Economic Crime ... 2014)

Need tulemused näitavad pettuseriski tegurite ja mõju laia ulatust ning rõhutavad vajadust pöörata auditi käigus tähelepanu erinevatele valdkondadele ning viia läbi järelpärimisi majandusüksuse erinevate isikute seas. Audiitor peab aru saama pettuse võimalikest põhjustest, et hinnata, milliste protsesside, isikute ja/või infosüsteemidega need seotud on. Nende teadmiste alusel tuleb audiitoril hinnata, kas esineb märkimisväärne pettuse risk ja kui nii, siis millised majandusüksuse kontroll(imehhanism)id ja auditi protseduurid tagavad selle, et pettuse (kui see on toimunud) mõju finantsaruannetele ei jääks avastamata.

Järgnevalt on välja toodud asjaolud, mis oma olemuselt on auditi seisukohalt kõrgema riskiga ning võivad sisaldada endas pettuseriski tegureid ehk luua eelpool nimetatud tingimusi (surve, võimalus või ratsionaalsed põhjused) pettuse läbiviimiseks.

Arvestushinnangud finantsaruandes. Finantsaruande teatavaid elemente ei ole võimalik täpselt mõõta ning nende kajastamiseks kasutatakse hinnanguid. Iga hinnanguga kaasneb teataval määral ebakindlus. Seetõttu sisaldavad arvestushinnangud auditi seisukohalt enamasti pettuseriski tegureid, kuna juhtkonnal on võimalik hinnangute aluseks olevate andmete ja põhimõtetega manipuleerida.

Arvestushinnangu eesmärgiks võib olla teatud tehingu, sündmuse või tingimuse toimumise ja tulemuse prognoosimine (näiteks poolelioleva kohtuvaidlusega seotud prognoos võimaliku otsuse ja selle mõju kohta). Samas võib arvestushinnangu eesmärgiks olla ka teatud tehingu või finantsaruande elemendi väärtuse hindamine vastavalt hinnangu tegemise kuupäeval kehtivatele tingimustele ja teadaolevale informatsioonile (näiteks teatud varade turuhinna määramine).

Mõlema hinnangu tulemust iseloomustab teatud määral ebakindlus. Hinnangu ebakindluse määraest sõltub sageli sellest tulenev olulise väärkajastamise risk. Mõned riskitegurid, mis suurendavad ebakindlust on näiteks (IFAC 2011a: 138):

- 1) sõltumine tulevikus toimuvatest otsustest ja sündmustest,
- 2) ebatavaliste mõõtetehnikate või mudelite kasutamine,
- 3) hinnangu aluseks olevate eelduste ja sisendite subjektiivsus ning
- 4) varasemate hinnangute oluline ebatäpsus.

Õiglase väärtuse ja teiste arvestushinnangute levimus finantsaruannetes, samamoodi nendega seotud hinnangute olemuslikud ebamäärasused, on viimastel aastatel oluliselt kasvanud ja sellega seoses on arvestushinnangutega seotud auditi probleemid ja eesmärgid tunnustatud ka rahvusvaheliste finantsregulaatorite poolt oluliseks valdkonnaks, mis on võetud täpsemalt vaatluse alla. (Christensen *et al* 2013: 41)

Arvestushinnangute olulise väärkajastamise riskide tuvastamisele ja hindamisele aluse andmiseks peab audiitor omandama arusaamise rakendatava finantsaruandluse nõuetest ja sellest, kuidas juhtkond veendub, et finantsaruannetes avalikustatav informatsioon on vastavuses asjakohaste nõuetega. Samuti tuleb veenduda kuidas tehakse kindlaks asjaolud, mis võivad tingida vajaduse arvestushinnanguteks ning milliseid tegevusi, meetodeid ja andmeid kasutatakse hinnangute tegemisel. (ISA (EE) 540, p 8)

Lisaks peab audiitor üle vaatama eelneva perioodi finantsaruannetes sisalduvate arvestushinnangute tulemuse või kus rakendatav, nende edaspidise ümberhindamise käesoleva perioodi eesmärgil (ISA (EE) 540, p 9). Ülevaatus eesmärgiks on hinnata, kui täpne on juhtkonna hinnang olnud eelnevatel perioodidel, võrreldes selleks varasema hinnangu andmeid käesoleva perioodi uuenenud tingimuste ja informatsiooni raames. Samas pole eesmärgiks seada kahtluse alla varasemate perioodide otsuseid, mis põhinesid sel hetkel kättesaadaval informatsioonil, vaid eesmärk on selgitada, kas juhtkond on teinud hinnangu oma parimas teadmises, ja tuvastada võimalikke viiteid juhtkonna erapoolikusele.

Märkimisväärsete arvestushinnangutega seotud juhtkonna otsustuste ja eelduste tagasisivaatav ülevaatus on nõutav ka ISA-s 240. Kirjeldatud ülevaatus viiakse läbi osana nõudest audiitoril välja töötada ja teostada protseduure arvestushinnangute ülevaatamiseks erapoolikuse suhtes, mis võiks kujutada olulise väärkajastamise riski pettuse tõttu, vastusena kontroll(imehhanism)ide juhtkonnapoolse eiramise riskidele. Selliste asjaolude ilmnemisel tuleb neid arvesse võtta aruandeaasta arvestushinnanguga seotud riskide hindamise käigus. (ISA (EE) 540, punkt A41)

Asjaolude selgitamise ja eelnenud perioodi arvestushinnangute ülevaatusena peab audiitor kindlaks tegema, kas vaadeldava olulise (kõrge ebakindluse määraga) arvestushinnanguga seoses esineb oluline väärkajastamise risk. Kui audiitor tuvastab olulise väärkajastamise riski seoses arvestushinnanguga, siis tuleb muuhulgas tutvuda majandusüksuse kontroll(imehhanism)idega, sealhulgas kontrollitegevustega.

Seotud osapooled. Seotud osapooled on laiemas tähenduses ühise majandusliku huviga isikud või sellises olukorras olevad isikud, kus ühel isikul on valitsev mõju teise üle. See

tähendab, et nad ei ole oma tegevustes ja otsustes üksteisest sõltumatud. Sellest tulenevalt eksisteerib seotud osapoolte omavaheliste tehingute puhul kõrgem olemuslik risk kui tehingute puhul nendega, kes ei ole seotud osapooled. Lisaks kõrgemale olemuslikule riskile sisaldavad finantsaruandluse raamistikud sageli nõuet avalikustada informatsioon seotud osapooltega toimunud tehingute ja saldode kohta.

Seotud osapooltega toimunud tehingutest tulenevaid võimalikke riskitegureid on kirjeldatud tabelis 1.

Tabel 1. Seotud osapoolte tehingutest tulenevad riskitegurid

Riskitegur	Kirjeldus
Liiga keerukad tehingud	<ul style="list-style-type: none"> • Seotud osapooled võivad tegutseda ulatuslike ja keerukate suhete ning struktuuride kaudu.
Suhted ja tehingud ei ole kindlaks määratud	<ul style="list-style-type: none"> • Suhteid seotud osapooltega võidakse varjata, sest need annavad juhtkonnale parema võimaluse kokkumänguks, varjamiseks või manipuleerimiseks; • Majandusüksuse infosüsteem ei tarvitse olla tulemuslik et teha kindlaks või esitada kokkuvõtlikult majandusüksuse ja seotud osapoolte vahelised tehingud ja saldod; • Juhtkond ei tarvitse olla teadlik kõikidest suhetest ja tehingutest seotud osapooltega.
Tehingud ei toimu tavapärase majandustegevuse raames	<ul style="list-style-type: none"> • Võib juhtuda, et tehingud seotud osapooltega ei toimu tavalistel turutingimustel ja eespool kirjeldatud tingimustel, nende väärtus on õiglasest väärtusest väiksem või tehing toimub täiesti tasuta.

Allikas: (IFAC 2011a: 147).

Audiitor peab tutvuma majandusüksuse ja seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingutega piisavalt põhjalikult, et (ISA (EE) 550):

- 1) hinnata seotud osapooltega sõlmitud suhetest ja tehingutest arusaamise omandamisel võimalikku pettuse riski ning tuvastada ja hinnata pettusest tingitud olulise väärkajastamise riski;
- 2) otsustada hangitud auditi tõendusmaterjali põhjal, kas finantsaruanded saavutavad õiglase esitusviisi (vastavalt finantsaruandluse raamistikule) või kas finantsaruanded ei ole eksitavad.

Seega seisnevad auditi riski silmas pidades seotud osapooltega toimunud tehingute puhul ohud selles, et need ei pruugi olla toimunud tavapärasel turutingimustel, mistõttu võib nende eesmärk olla seotud pettustega. Samuti sisaldavad finantsaruandluse raamistikud mitmeid avalikustamise nõudeid seoses seotud osapoolte vahel toimunud tehingutega. Arvestades nende tehingute niigi kõrgemat olemuslikku riski, võib informatsiooni avalikustamine ja õiglane esitamine olla samuti seotud märkimisväärse riskiga.

Tegevuse jätkuvus. Tegevuse jätkuvuse eeldus on finantsaruandluse koostamise üks alusprintsipiidest. See põhineb juhtkonna hinnangul majandusüksuse suutlikkuse ja kavatsuse kohta jätkata tegutsevana ettenähtavas tulevikus. Selle alusel on varad ja kohustused kajastatud eeldusel, et majandusüksus suudab oma varasid realiseerida ja kohustusi täita tavapärase majandustegevuse käigus. Kui tegevuse jätkuvuse eeldus ei ole asjakohane (st majandusüksus alustab või on sunnitud alustama lähema 12 kuu jooksul tegevuse lõpetamist), tuleb finantsaruandluse koostamisel tugineda teistsugustele arvestuspõhimõtetele.

Audiitori kohustus on hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali juhtkonna poolt finantsaruannete koostamisel kasutatud tegevuse jätkuvuse eelduse asjakohasuse kohta ning teha järeldus, kas esineb oluline ebakindlus majandusüksuse suutlikkuse suhtes jätkata tegutsevana (ISA (EE) 570, punkt 6). Ebakindluse esinemisel peab audiitor hindama juhtkonna hinnangut majandusüksuse suutlikkusele jätkata jätkuvalt tegutsevana (ISA (EE) 570, punkt 12). Selle hinnangu puhul tuleb silmas pidada, et juhtkonnal on tavapäraselt huvi või surve majandusüksuse tegevuse jätkamiseks ning seetõttu võib juhtkond olla motiveeritud finantsandmetega manipuleerimiseks.

Lõpptulemusena peab audiitor määratlema, kas finantsaruanded on koostatud asjakohastel arvestuspõhimõtetel (st kas tegevuse jätkuvuse eelduse kasutamine on asjakohane) ning kas finantsaruandluses on seoses tegevuse jätkuvuse eeldusega avalikustatud kogu kohustuslik informatsioon vastavalt finantsaruandluse raamistiku nõuetele. Kogu selgitatud ja hinnatud informatsiooni alusel tuleb audiitoril määrata kindlaks mõju audiitori aruandele.

Varud. ISA (EE) 501 reguleerib täpsemalt audiitori kohustusi seoses majandusüksuse varude auditeerimisega. Esmalt peab audiitor hindama, kas varud on finantsaruannete seisukohalt olulised. Kui nad seda on, peab audiitor omandama piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali varude olemasolu ja seisukorra kohta, viibides varude füüsilise loendamise juures. Selle käigus peab audiitor hindama majandusüksuse varude füüsilise loendamise juhiseid ja protseduure, vaatlema nende protseduuride läbiviimist, inspekterima varusid ning viima läbi omapoolse kontroll-lugemise. Lisaks peab audiitor kindlaks määrama, et loendamise tulemused on kajastatud korrektselt finantsaruannetes, sh arvestama loendamise kuupäeva ja finantsaruannete kuupäeva võimalikku erinevust. (ISA (EE) 501, punkt 4, 5, 6)

ISA (EE) 501 lubab küll tugineda ka alternatiivsetele protseduuridele juhul, kui varude füüsilise loendamise juures viibimine ei ole teostatav. Samas peaks audiitor selle puhul siiski hindama majandusüksuse äritegevust ja varude olemust. Kui majandusüksuse puhul on tegemist näiteks tootmisettevõttega, mille varude käibekiirus on kõrge ja nomenklatuur väga mitmekesine, siis ei taga alternatiivsed protseduurid (peale füüsilise loendamise) enamikel juhtudel piisavat auditi tõendusmaterjali varude olemasolu ja seisukorra kohta ning audiitor peaks modifitseerima audiitori aruande arvamust.

Varude olemasolu kontrollimine on kaudselt suunatud ka pettuseriski maandamiseks ja on seotud eelkõige fiktiivsete müükide kajastamise ja ebaseadusliku varade omastamise riskide hindamisega. Samas võivad varudega seotud pettused seisneda ka varude väärtuse ülehindamisel, reserveid alahindamisel või praak- ja väheväärtuslike toodete mitteasjakohasel kajastamisel. Nende riskide maandamiseks tuleb audiitoril planeerida omakorda asjakohased vastused.

Kohtumenetlused ja hagid. Kohtumenetlused ja hagid kujutavad endas auditi seisukohalt tihti oma olulise mõju ja ebamäärasuse tõttu kõrgendatud riski. Sageli on võimalik neid seostada ka arvestushinnangutega, mida on kirjeldatud käesolevas alapeatükis eespool. Seoses sellega võib olla vajalik informatsiooni avalikustamine nende kohta või arvessevõtmine finantsaruannetes.

Audiitor peab nõudma juhtkonnalt ja teistelt vastutavatelt isikutelt, kelle ülesandeks on valitsemine, kirjalike esitiste andmist selle kohta, et informatsioon kõikide teadaolevate tegelike või võimalike kohtumenetluste ja hagide kohta, on audiitorile avalikustatud ning need on arvesse võetud finantsaruannete koostamisel ja informatsioon nende kohta on avalikustatud kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga. (ISA (EE) 501, punkt 12)

Auditi protseduuride valikul võimalike kohtumenetluste ja hagide tuvastamiseks tuleks esmalt lähtuda majandusüksuse tegevusvaldkonnast ning erinevatest nõuetest ja regulatsioonidest, mis seda valdkonda puudutavad. Selle alusel on võimalik hinnata üldist riski taset ning planeerida täiendavad asjakohased auditi protseduurid. Võimalike tuvastatud oluliste kohtumenetluste ja hagide puhul peab audiitor edasised protseduurid planeerima ja läbi viima kutsealase skeptitsismiga. Oluline on sellises olukorras kindlasti püüda astuda otse infovahetusse majandusüksusevälise õigusnõustajaga.

Eelpool kirjeldatud viis asjaolu võivad, sõltuvalt majandusüksusest, olla oma olemuselt seotud suurema ebamäärasusega, millega tuleb auditi vastuste planeerimisel arvestada. Eraldi tuleb nendele asjaoludele suunatud vastuste planeerimisel arvestada ka tegevustega, mis on suunatud pettuseriski maandamiseks. Pettuseriski maandamiseks planeeritavate vastuste puudumine oli üks tähelepanek ka auditi kvaliteedikontrolli tulemuste seas (vt. alapeatükis 1.1). Pettuseriskiga tuleb arvestada iga auditi planeerimisel ning lisaks tavapärase tuluarvestusega seotud riskidele tuleb arvestada ka teiste asjaoludega, mis võivad tekitada motiive või võimalusi pettuse toimepanekuks.

Pettuseriski tuvastamine ja sellele suunatud tegevuste planeerimine ei ole mitte ainult Eesti audiitorettevõtjate seas probleemseks valdkonnaks. Ka Avaliku Huvi Üksuste Arvestusalase Järelevalve Nõukogu (PCAOB) rõhutab jätkuvalt USA audiitorettevõtjate järelevalve läbiviimisel vajadust tuvastada valdkondi ja asjaolusid, mis sisaldavad endas kõrgendatud pettuseriski ning reageerida sellistele riskidele asjakohaste protseduuridega (Report on 2007–2010 ... 2013: 4).

Hammersley (2011: 125) rõhutab oma uurimuses selge ja struktureeritud riskihindamise protsessi ja selle kokkuvõtte koostamise vajadust, mis tooks selgelt välja pettuseriski tegurid. Selle eesmärgiks on anda parem ülevaade kogu töörühma liikmetele ning tagada seeläbi nendega tegelemine nii planeerimisel kui ka auditi läbiviimisel. See tähendab, et riskihinnangu tulemuste puhul on oluline eraldi välja tuua pettuseriski tegurid ning rõhutada nendele suunatud asjakohaste protseduuride ja tegevuste läbiviimist.

Auditi üks väga oluline osa on pettuseriskide tuvastamine, hindamine ja nendele vastuste planeerimine. Auditi töövõtude järelkontrollid on viidanud selle etapi puudujääkidele nii Eestis kui ka mujal riikides. Uuringud on näidanud, et pettused on ettevõtluses üsna laialdaselt levinud ning võivad toimuda erineval tasemel ja eesmärgil. Auditi planeerimisel tuleb arvestada, et tulude kajastamisel eksisteerivad pettuseriskid, mille maandamiseks suunatud majandusüksuse poolt rakendatud kontrolltegevustest peab audiitor arusaamise omandama. Samas peab audiitor arvestama ka kontrolltegevuste juhtkonnapoolse eiramise riski. Asjakohaste vastuste planeerimiseks tuleb arvestada majandusüksuse seisukohalt oluliste valdkondadega, mis võivad luua tingimusi pettuste toimepanekuks. Samuti on oluline, et tuvastatud riskitegurid oleksid selgelt dokumenteeritud, et anda nendest ülevaade kõikidele töörühma liikmetele, tagades seega auditi plaani asjakohase rakendamise.

1.3. Auditi olulisuse määramine ja sellest lähtumine auditi käigus

Audiitor peab auditi planeerimisel ja läbiviimisel lähtuma olulisuse kontseptsioonist. Majandusüksusest arusaamise omandamise käigus kogutud teadmiste alusel peab audiitori hindama väärkajastamiste või kajastamata informatsiooni suurust ja olemust, mis on finantsaruandluse seisukohalt oluline. Finantsaruande seisukohalt on oluline selline informatsioon, mille väärkajastamine või kajastamata jätmine mõjutab aruande kasutajaid nende majandusotsuste tegemisel ehk nende arusaamist majandusüksuse finantspositsioonist ja -tulemustest.

Olulisus on fundamentaalne ja läbiv kontseptsioon finantsaruande koostamisel, auditeerimisel ja kasutamisel. Tähtis on, et olulisuse definitsioon oleks üheselt arusaadav

nii aruande koostajatele, audiitorile kui ka selle kasutajatele. (Consultation paper: Considerations ... 2012) Olulisuse mõiste viitab kas üksiku ebatäpsuse või üheskoos vaadeldavate ebatäpsuste suhtelisele mõõdule, mis, arvestades taustsüsteemi, loob tõenäosuse, et arukas rahandusinformatsiooni kasutaja laseb end oma otsustes neist ebatäpsustest mõjutada (Auditeerimiseeskirja § 5 lg 2).

Finantsaruande kasutajad võib jaotada kahte suuremasse gruppi (Practical guide to ... 2012):

- 1) need, kellel on otsene õigus finantsaruande saamiseks ja kelle ees majandusüksuse juhtkond oma tegevustes vastutab;
- 2) need, kellel selline otsene õigus puudub, kuid kes on siiski huvitatud finantsaruandest, et tugineda sellele oma majandusotsuste tegemisel.

Audiitoril tuleb rakendada olulisuse kontseptsiooni nii auditi planeerimisel (riskide hindamisel ja vastuste planeerimisel) ja läbiviimisel kui ka tuvastatud väärkajastamiste mõju hindamisel auditi suhtes. Samuti tuleb olulisust arvestada korrigeerimata väärkajastamiste esinemisel finantsaruannetes ja nende mõju hindamisel ning arvamuse kujundamisel audiitori aruandes. (ISA (EE) 320, punkt 5)

Võimalike väärkajastamiste olulisuse määramisel peab audiitor arvestama nii nende suurust (kvantitatiivsust) kui ka olemust (kvalitatiivsust). Kvantitatiivsuse määramisel peab audiitor arvestama võimalusega, et väikesed väärkajastamised, olles üksikult ebaolulised, võivad kuhjumisel omada olulist mõju finantsaruande õigele ja õiglasele kajastamisele. Kvalitatiivne väärkajastamine on oma olemuselt ebakorrektsus, mis võib eksitada finantsaruande kasutajat. Selliseks näiteks on arvestuspõhimõtte ebaadekvaatne või ebatäpne kirjeldamine.

Selleks, et vähendada aktsepteeritava tasemeni tõenäosust, et korrigeerimata ja avastamata väärkajastamiste kogusumma ületab auditi olulisuse finantsaruande tasemel, tuleb audiitoril määrata ka läbiviimise olulisus ning vigade tuvastamise piir lähtuvalt üldisest olulisusest. Tuginedes läbiviimise olulisusele, kujundab audiitor oma auditi tööprotseduurid. Auditi käigus märgib audiitor üles kõik individuaalselt või sama protseduuri raames tuvastatud

väärkajastamised, mis üksikult või koosmõjus ületavad vigade tuvastamise piiri. (Ülevaade auditi olulisuse ... 2014)

Olulisus on pigem kutsealase otsustuse kui mehaanilise arvutamise küsimus. Seetõttu ei anta ISAdes selle kohta mingeid erijuhiseid. Siiski tuleb olulisuse määramisel lähtuda teatud numbrilistest võrdlusalustest. Rahvusvahelise praktika kohaselt kasutatakse võrdlusalusena tihti äritegevuse kasumi näitajat (3–7%), mis on finantsaruannete kasutajate jaoks enamasti kõige tähtsam. Kui see näitaja ei sobi (nt mittetulundusliku majandusüksuse puhul või juhul, kui kasum ei ole stabiilseks aluseks), tuleb kaaluda muude aluste kasutamist, näiteks äritulud (1–3%), varad (1–3%) või omakapital (3–5%). (IFAC 2011b: 61)

Samuti ei anta ISAdes erijuhiseid läbiviimise olulisuse määramiseks. Praktikast määratakse need üldise olulisuse alusel ning nende määrad üldisest olulisusest varieeruvad 60%-st seal, kus on suurem olulise väärkajastamise risk, kuni 85%-ni seal, kus olulise väärkajastamise risk on väiksem. Rahvusvahelise praktika kohaselt määratakse vigade tuvastamise piir 1–10% auditi olulisusest aruande tasemel või, juhul kui määratud, auditi olulisusest spetsiifilisel tasemel. (IFAC 2011b: 61)

Tegurid, mis võivad mõjutada asjakohase võrdlusaluse kindlakstegemist, on näiteks majandusüksuse olemus ja keskkond, majandusüksuse omanike ja finantseerimise struktuur, finantsaruannete elemendid (varad, kohustused, tulud, kulud) ja see, millistele elementidele või muule informatsioonile kipub finantsaruannete kasutajate tähelepanu koonduma (ISA (EE) 320, p A3).

Tavapäraselt toimub olulisuste määramine järgnevatel etappidel:

1. Asjakohase võrdlusaluse määramine (näiteks äritegevuse kasum või äritulud).
2. Võrdlusaluse summa määramine, kasutades selleks sobivaid finantsandmeid ja tehes selles vajadusel kohandusi (näiteks ebatavaliste tehingute mõju elimineerimine).
3. Üldise olulisuse määramine hinnangu alusel, mis tugineb eelmises punktis määratud võrdlusaluse summal.

4. Kinnituse leidmine üldisele olulisusele, arvutades selle protsendimäära määratud võrdlusaluselt ja hinnates selle määra langemist aktsepteeritavasse vahemikku.
5. Üldise olulisuse alusel läbiviimise olulisuse ja vigade tuvastamise piiri määramine arvestades olulise väärkajastamise riske.

Oluline on rõhutada, et üldise (finantsaruande) olulisuse taset ei tohiks vähendada seetõttu, et auditi risk on hinnatud kõrgeks. Üldise olulisuse aluseks on kasutajate informatsioonivajadus, mitte see, kui suure riskiga võib konkreetse konto auditeerimine olla. Üldise olulisuse künnise vähendamine viitab sellele, et (IFAC 2011b: 60):

- 1) finantsaruande kasutaja otsust mõjutab pigem auditi risk kui finantsaruannetes sisalduv informatsioon;
- 2) audiitor teeb täiendavat tööd tagamaks, et finantsaruannetes ei ole väärkajastamisi, mis üksikult või üheskoos ületavad üldise olulisuse künnise.

Peale planeerimisprotsessi ja auditi protseduuride läbiviimist tuleb audiitoril hinnata auditi käigus tuvastatud ja finantsaruandes parandamata väärkajastamiste mõju. On rida erinevaid aktsepteeritavaid lähenemisviise selle kohta, kuidas audiitor hindab selliste parandamata väärkajastamiste mõju käesoleva perioodi finantsaruannetele. Sama lähenemisviisi kasutamine hindamiste puhul perioodist perioodi tagab järjepidevuse (ISA (EE) 450, punkt A18).

Tavapärasteks lähenemisviisideks on väärkajastamiste kvantitatiivsel hindamisel kas bilansimeetodi või kasumiaruande meetod. Kasumiaruande meetod keskendub aruandeaasta väärkajastamiste olulisusele ning sellele, et eelnevate aastate olulised väärkajastamised oleksid korrigeeritud kasumiaruandes, mille tõttu väärkajastamised bilansis võivad kumuleeruda. Bilansimeetodi põhimõte seisneb selles, et aruandeaasta bilansipäeva seisuga oleksid bilansi andmed korrektsed (Keune, Johnstone 2012: 1666–1672). Ajalooliselt varieeruvad nende meetodite kasutamised audiitorettevõtete puhul (Nelson et al. 2005: 902–913; Keune, Johnstone 2009: 292).

Kui juhtkond on audiitori taotlusel kontrollinud tehinguklassi, kontosaldot või avalikustatavat informatsiooni ning parandanud avastatud väärkajastamised, peab audiitor

läbi viima täiendavad auditiprotseduurid, et kindlaks määrata, kas eksisteerib veel väärkajastamisi (ISA (EE) 450, punkt 7). Kui juhtkond keeldub finantsaruandeid korrigeerimast ning täiendavad auditiprotseduurid ei võimalda audiitoril järeldada kas parandamata väärkajastamiste koondmõju pole oluline, peab audiitor modifitseerima audiitori aruandes arvamust vastavalt ISAle 705 (ISA (EE) 700, punkt 17).

Olulisuse kontseptsioon on tihedalt seotud majandusüksuse finantsaruande kasutajate ja auditi riski olemusega. See tähendab, et audiitor peab lisaks riskide hindamisele aru saama ka sellest, kellele on auditeeritav finantsaruanne suunatud ehk kes on selle peamised kasutajad. Sellest tulenevalt on audiitoril vaja määrata olulisus, mis on aluseks nii auditi planeerimisel, läbiviimisel kui ka kokkuvõtte tegemisel ning tuvastatud väärkajastamiste hindamisel. Selle määramisel tuleb audiitoril lähtuda kutsealasest otsustusest.

1.4. Riskihindamise protseduurid

Auditi protseduuride kavandamiseks ja läbiviimiseks peab audiitor tuvastama ja hindama olulise väärkajastamise riske finantsaruannete üldtasandil ning väite tasandil. Selle jaoks peab audiitor omandama arusaamise auditeeritavast majandusüksusest, selle keskkonnast ja sisekontrollidest läbi riskihindamise protseduuride. Riskihindamise protseduurid peavad hõlmama järelepärimisi, analüütilisi protseduure ning vaatlust ja inspekteerimist.

Esimese sammuna tuleks riskihindamise protsessi käigus koguda (või uuendada) võimalikult palju asjakohast informatsiooni auditeeritava majandusüksuse kohta. Informatsiooni majandusüksuse ja selle keskkonna kohta võib saada nii majandusüksuse sisestest kui välistest allikatest (vt. tabel 2).

Enamasti alustab audiitor informatsiooni kogumist sisemistest allikatest. Selle informatsiooni usaldusväärsust ja loogilisust on hiljem võimalik kontrollida ja võrrelda informatsiooniga, mis on omandatud välistest allikatest nagu näiteks statistikaameti andmed, äriregistri andmed jms. Tabel 2 kirjeldab mõningaid võimalikke informatsiooni-allikaid, mida audiitor võiks võimalusel kasutada.

Tabel 2. Informatsiooniallikad

	Sisemised allikad	Välised allikad
Finantsinformatsioon	<ul style="list-style-type: none"> - Finantsaruanded - Eelarved - Aruanded - Tulemuslikkuse näitajad - Maksudeklaratsioonid - Kasutatavad arvestuspoliitikad - Otsustused ja hinnangud 	<ul style="list-style-type: none"> - Informatsioon internetis - Majandusharu informatsioon - Konkurentide jälgimine - Krediidireitinguagentuurid - Võlausaldajad - Valitsusasutused - Meedia ja muud välised isikud
Mittefinantsinformatsioon	<ul style="list-style-type: none"> - Visioon, väärtused, eesmärgid ja strateegiad - Organisatsiooni kultuur - Ametikirjeldused - Personali andmebaas - Tulemuslikkuse näitajad - Tegutsemispoliitika ja protseduuri käsiraamatud 	<ul style="list-style-type: none"> - Informatsioon internetis - Kaubandusliidu andmed - Majandusharu prognoosid - Valitsusasutused - Meediaartiklid

Allikas: (IFAC 2011b: 84).

Kogutud informatsioon ja saadud teadmised on aluseks riskihindamise protseduuride läbiviimisel. Täpsemate protseduuride valik ja järjestus sõltub audiitori otsusest, kuid iga protseduuri käigus kogutud informatsiooni tuleks hinnata koos teiste protseduuride tulemustega ning arvestada selle käigus võimalikku mõju edasistele tegevustele ja hinnata vajadust täiendavate protseduuride läbiviimiseks.

Üks auditi kohustuslikest riskihindamise protseduuridest on ettevõtte juhtkonnale järelepärimiste tegemine. Selle peamine eesmärk on omandada arusaamine majandusüksust puudutavatest olulistest asjaoludest ja nende asjaoludega seotud relevantsetest sisekontrollidest. Lisas 2 on autori poolt koostatud näidisküsimustik, mis sisaldab auditeerimise standarditest tulenevaid asjaolusid, mille kohta on audiitor kohustatud järelepärimisi juhtkonnalt tegema. Erinevate auditi töövõtude puhul võivad need küll teatud muudatusi või täiendusi vajada, näiteks varasemate auditi etappide käigus selgunud oluliste asjaolude selgitamist. Küsimustikule on lisatud viited ka asjakohaste standardite punktidele,

milles on detailsemalt selgitatud järelpärimise käigus saadava informatsiooni vajadust ja sellega seotud riske.

Auditi seisukohalt oluliste valdkondade puhul võiks audiitor kaaluda järelpärimiste tegemist ka teistele isikutele, eelkõige nendele, kes vastavate valdkondadega igapäevaselt kokku puutuvad. See on oluline pidades silmas ka pettuseriski võimalikku ulatust, mida demonstreerisid ilmekalt PwC majanduskuritegevuse uuringu tulemused (vt. alapeatükis 1.2.2). Näiteks tootmisettevõtete puhul on soovitatav teha järelpärimisi laojuhatajale ja võimalusel ka laotöötajatele, mille käigus võib selguda asjaolusid, mis viitavad varude väärtuse langusele, probleemidele tootmisprotsessis vms. Selle käigus võib tuvastada asjaolusid, millest juhtkond pole teadlik, kuid mis võivad kaasa tuua olulisi riske auditi seisukohalt.

Auditi planeerimisfaasis viib audiitor läbi ka analüütilisi protseduure, uurides auditeeritavate finantsandmete vastavust eeldustega, mis on loodud eelnevate perioodide andmete, turuandmete jms alusel (Wright ja Bedard, 2000: 127–131). Olulised erinevused andmete ja eelduste vahel viitavad kõrgemale väärkajastamise riskile ja aitavad audiitoritel keskenduda kõrgema riskiga valdkondadele (Glover *et al.* 2000: 42). Analüütiliste protseduuride eesmärk on tuvastada asjaolusid, mis mõjutavad oluliselt finantsaruandeid ja auditit. Sellisteks näideteks on ebatavalised tehingud, sündmused, summad, suhtarvud või trended. (IFAC, 2011a: 100)

Kui sellistes analüütilistes protseduurides kasutatakse andmeid, mis on koondatud kõrgel tasemel (näiteks juhul, kui analüütilisi protseduure viiakse läbi riskihindamise protseduuridena), annavad nende analüütiliste protseduuride tulemused siiski ainult üldise esialgse teadmise selle kohta, kas oluline väärkajastamine võib eksisteerida. Seega võib sellistel juhtudel olulise väärkajastamise riskide tuvastamisel kogutud muu informatsiooni arvestamine koos selliste analüütiliste protseduuride tulemustega aidata audiitorit analüütiliste protseduuride tulemustest arusaamisel ja hindamisel. (ISA (EE) 315, A9)

Varasemad uurimused on näidanud, et audiitorid kasutavad analüütilisi protseduure, et tuvastada asjaolusid, mis vajavad täiendavat uurimist. Samas ei kasutata analüütilisi

protseduure planeerimisfaasis selleks, et seeläbi vähendada oma auditi töömahtu (Biggs *et al.* 1988: 149–152; Cohen ja Kida 1989: 275–276). Hirst ja Koonce (1996) on jõudnud järeldusele, et varasemad uuringud on keskendunud seoste hindamisel liigselt tulemustele, mis on leitud ainult analüütiliste protseduuride ja auditi töötundide vahel. Oma uurimuses avastasid nad, et audiitorid siiski vähendavad oma töömahtu analüütilises planeerimisfaasis, kuid see ei kajastu niivõrd auditi üldistes töötundides, vaid pigem planeeritava töö olemuses ja auditi töörühma liikmetes, kes antud tööd läbi hakkavad viima. (Hirst, Koonce 1996: 458)

Seega on planeerimisfaasis läbiviidavate analüütiliste protseduuride eesmärk tuvastada auditi seisukohalt olulisi asjaolusid ja riske, aga samas tuvastada ka neid valdkondi, mille puhul väärkajastamise risk on madalam. Seega on autori arvates oluline, et analüütilised protseduurid arvestaksid kõikide finantsaruannete elementidega ja nende elementide auditeerimist mõjutavate teguritega (näiteks auditi ajastus, tõendusmaterjali kättesaadavus, finantsaruandluse nõuded jms), et tuvastada ka elemente, mis nõuavad audiitorilt vähem tähelepanu.

Riskihindamise protseduurid peavad hõlmama veel ka vaatlust ja inspekteerimist. Vaatlus ja inspekteerimine on tihtipeale toetavaks tegevuseks teistele riskihindamise protseduuridele, andes audiitorile lisakindlust omandatud informatsiooni asjakohasuses osas. Selliste auditiprotseduuride hulka kuuluvad alljärgneva vaatlus või inspekteerimine (ISA (EE) 315, punkt A11):

- 1) majandusüksuse põhitegevused;
- 2) dokumendid (nagu äriplaanid ja strateegiad), registrid ja sisekontrollieeskirjad;
- 3) juhtkonna poolt koostatud aruanded (nagu näiteks kvartaalsed juhtkonna aruanded ja vahefinantsaruanded) ja isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, koostatud aruanded (nagu näiteks direktorite nõukogu koosolekute protokollid);
- 4) majandusüksuse tööruumid ja tehasehooned.

IFAC on toonud välja mõned protseduurid seoses vaatluste ja inspekteerimistega, mida on soovitatav läbi viia ja dokumenteerida (vt. tabel 3).

Tabel 3. Vaatluse ja inspekteerimise soovituslikud protseduurid

Protseduur	Soovituslikud rakendused
Vaatlus	<p>Soovituslik vaadelda:</p> <ul style="list-style-type: none"> - ettevõtte põhitegevust ja kuidas on ettevõttes tööülesanded korraldatud; - ettevõtte tegevusega seotud ruume ja hooneid; - juhtkonna juhtimisstiili ja suhtumist sisekontrollidesse; - erinevate sisekontrollide toimimist; - tegevuste vastavust ettevõtte poliitikatega.
Inspekteerimine	<p>Soovituslik inspekteerida dokumente, mis on seotud:</p> <ul style="list-style-type: none"> - äriplaanide, strateegiate ja ettepanekutega; - tegevusvaldkonna uuringute ja meediakajastustega ettevõtte kohta; - olulisemate lepingute, kohustuste ja investeeringutega; - seaduste, regulatsioonide ja regulaatorite kommunikatsiooniga; - juristide, pankade ja muude väliste huvigruppide kommunikatsiooniga; - arvestuspõhimõtete ja registritega; - sisekontrollide juhenditega; - juhtkonna poolt koostatud raportitega (nt ettevõtte tulemuste ülevaade vms); - teiste asjakohaste dokumentidega nagu näiteks protokollid juhtkonna ja teiste isikute koosolekute kohta, kelle ülesandeks on valitsemine; - konsultatsiooniteenuste dokumentidega jms.

Allikas: (IFAC 2011a: 102).

Kuigi audiitor peab majandusüksusest nõutava arusaamise omandamise käigus läbi viima kõik riskihindamise protseduurid (järelpärimised, analüütilised protseduurid ja vaatlused ning inspekteerimised), ei nõuta audiitorilt nende kõikide läbiviimist selle arusaamise iga aspekti suhtes. Audiitor peab valima vajaliku arusaamise omandamiseks iga aspekti suhtes protseduuri, mis annab kõige asjakohasemat ja täpsemat informatsiooni, mille alusel hinnata majandusüksusega seotud riske. Vajalikud protseduurid võivad täieneda või muutuda ka auditi läbiviimisel, kui arusaamine olulistest asjaoludest täieneb ning selguvad uued arusaamist vajavad asjaolud. Audiitor peab kutsealase otsustuse alusel hindama, kas kokkuvõttes on omandatud piisav asjakohane tõendusmaterjal.

1.5 Auditiriski olemus ja hindamine

1.5.1. Auditiriski mudel

Tänapäeva auditi metodoloogia üheks oluliseks osaks on riskide tuvastamine ja hindamine. Auditi tulemuseks ei ole arvamus, mis kinnitab finantsaruandes avalikustatud informatsiooni täielikku vastavust rakendatava finantsaruandluse raamistikuga, vaid audit keskendub olulisele osale. Riskide hindamine on auditeerimisel tähtis, kuna see võimaldab auditi läbiviimisel keskenduda neile valdkondadele, kus oluliste vigade esinemine on kõige tõenäolisem. Selle efektiivsel rakendamisel on audiitoril võimalik läbi asjakohase planeerimise vähendada oma töö mahtu, tõstes samal ajal auditi kvaliteeti.

Auditeerimise põhimõtted baseeruvad riskipõhisele auditi lähenemisele. Riskipõhine auditi lähenemine on meetod, mille põhjal teeb audiitor kindlaks vajalikud auditi protseduurid, tuginedes seejuures riskidele ehk oluliste vigade esinemise tõenäosusele (Prinsloo 2008: 94). Riskipõhise auditi lähenemise meetodi eelduseks on see, et auditi planeerimise otsused peaksid olema riskitundlikud (De Martinis *et al.* 2011: 546). See tähendab näiteks, et audiitor peaks rakendama rohkem sisulisi protseduure ja testimisi finantsaruande elementidele, millega seoses on kõrgem vigade esinemise tõenäosus (Rittenberg *et al.* 2008: 108).

Riskipõhise auditi põhimõtted on välja kujunenud aja jooksul koos majandusüksuste tehingute mahu ja keerukuse kasvuga. Kasutatud meetodite kronoloogilisel järjestamisel on võimalik näha, kuidas auditi põhimõtted on muutunud järjest spetsiifilisemaks, eesmärgiga parandada auditi efektiivsust. (A Risk-based approach ... 2008)

1. Substantiivsete protseduuride meetod, mille eesmärgiks on testida võimalikult suurt hulka tehinguid ja kontosaldoosid, keskendumata kindlatele valdkondadele finantsaruandes.
2. Bilansimeetod, mille eesmärgiks on kontrollida bilansikontode saldoosid ning väga vähesel määral kasumiaruande kirjeid. Selle meetodi eelduseks on see, et kui kõikide

bilansikontode kajastamine on täielikult vastavuses finantsaruande raamistiku nõuetega, siis ei esine ka kasumiaruande kirjetel olulisi väärkajastamisi.

3. Süsteempõhine meetod, mille eesmärgiks on hinnata majandusüksuse sisekontrollide efektiivsust ning seejärel viia läbi substantiivsed protseduurid peamiselt nendes valdkondades, kus süsteem on ebaefektiivne.

Eelnavate meetodite baasil on välja kujunenud kaasaegne lähenemine, mis on olemuselt justkui süsteempõhine meetod, kuna mõlema põhiidee seisneb selles, et efektiivne sisekontrollisüsteem võib vähendada auditi protseduuride mahtu. Siiski on riskipõhine lähenemine mõnevõrra konkreetsem, keskendudes rohkem valitud valdkondadele ning aidates seeläbi vähendada ala- või üleauditeerimise riski. Samuti on riskipõhine lähenemine edasiarendus efektiivsust silmas pidades, kuna keskendub eelkõige riskidele, mis on auditi seisukohalt olulised.

Vaatamata sellele, et riskipõhine lähenemine on tänapäeva auditi praktika üheks aluspõhimõtteks ning sellele põhimõttele tuginevad ka rahvusvahelised auditeerimise standardid, tuleks siiski pöörata tähelepanu ka teatavatele kitsaskohtadele. Selle lähenemise rakendamine suurendab vajadust täiendavate kogemuste, oskuste ja teadmiste järele ning seda juba auditi planeerimise käigus. Samuti võivad auditi käigus kogutud täiendavad teadmised tuua kaasa pidevaid muutuseid auditiprotseduurides. (Nõmmiste 2009) Lisaks on selle lähenemise puhul oluliselt keerulisem delegeerida planeeritavat tööd vähemkogenenud töörühma liikmetele ja tugineda nende poolt tehtud töö tulemustele. Samuti on väga keeruline tagada, et kõik auditiga seotud riskid on iga töövõtu puhul tuvastatud ja kaetud. (Long 2014)

Seega toob riskipõhine auditi lähenemine endaga kaasa täiendavaid nõudmiseid ja seetõttu ka riske auditi efektiivsusele ja kvaliteedile. Kuna riskipõhise lähenemise puhul toimub keskendumine riskide tuvastamisele ja hindamisele, siis nõuab see kogenenumate ja vajadusel ka eriteadmistega töörühma liikmete suuremat panust juba auditi planeerimisel, mis samas jällegi võib vähendada auditi efektiivsust (täiendavate ressursside kasutamise näol). Samuti nõuab see kogenenumatelt töörühma liikmetelt suuremat panust

vähekogenenumate liikmete juhendamisel ja nende töö järelkontrollimisel. Lisaks tuleb arvestada, et vaatamata sellele, kui hästi on audit planeeritud, võivad selle käigus siiski tekkida vajadused muuta esialgset plaani, mis võib tuua kaasa lisatööd (efektiivsuse vähenemine) ning võivad tuvastamata jääda olulised riskid, mille tõttu ei ole planeeritud asjakohaseid vastuseid (kvaliteedi vähenemine). Seega toob kokkuvõttes riskipõhine lähenemine kaasa suurema subjektiivsuse auditi riski hindamisel ning rõhutab audiitori kutsealase otsustuse ja kompetentsuse vajadust.

Vastavalt ISA-le (EE) 200 on auditi risk see, kui audiitor avaldab mitteamajakohase auditiarvamuse olukorras, kus finantsaruanded on oluliselt väärkajastatud (ISA (EE) 200, punkt 13 c). Auditi riski on defineeritud ka kui viidet ebaõnnestumise riskile tuvastavamaks olulist väärkajastamist finantsaruandluses ja selle tulemusel jõudes ebakorrekse auditi arvamuseni (Mindak, Heltzer 2011: 700).

Väärkajastamine on defineeritud kui erinevus avaldatud finantsaruandes oleva kirje summa, klassifitseerimise, esituse või avalikustamise ning rakendatava finantsaruandluse raamistikuga kooskõlas olemiseks nõutava kirje summa, klassifitseerimise, esituse või avalikustamise vahel. Väärkajastamine võib tuleneda veast või pettusest. (ISA (EE) 200, punkt 13 i)

Väärkajastamiste põhjuseks võib olla (ISA (EE) 450, punkt A1):

- 1) andmete, mille põhjal on koostatud finantsaruanded, kogumise või töötlemise ebatäpsus;
- 2) summa või avalikustatava informatsiooni väljajätmine;
- 3) ebaõige arvestushinnang, mis tuleneb faktide arvestamata jätmisest või ilmselt väärtõlgendamisest;
- 4) juhtkonna otsustused arvestushinnangute kohta, mis on audiitori arvates põhjendamatud või selliste arvestuspoliitikate valiku ja rakendamise kohta, mis on audiitori arvates mitteamajakohased.

Sisuliselt seisneb auditi risk selles, et auditi protseduuride tulemusena (sh riskide tuvastamisel ja hindamisel) on audiitor jõudnud ebakorrekse arvamuseni. Sellisteks näideteks võivad olla:

- 1) märkus(t)eta arvamuse avaldamine olukorras, kus väärkajastamised on finantsaruannete suhtes olulised;
- 2) arvamuse avaldamine olukorras, kus audiitor ei suuda hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali, mille põhjal kujundada arvamust;
- 3) asjaolu rõhutava lõigu mittelisamine olukorras, kus see on oluline kasutajate arusaamisele finantsaruannetest.

Auditi risk sõltub nii auditeeritava majandusüksusega seotud teguritest kui ka audiitorist. Majandusüksusega seotud teguritest tulenevalt esineb majandusüksuses olulise väärkajastamise risk, mida audiitor vahetult mõjutada ei saa ning mis seisneb selles, et finantsaruanded on enne auditit oluliselt väärkajastatud. Audiitorist tulenev risk on see osa auditi riskist, mis sõltub audiitorist ja tema kontrollprotseduuridest ning mille põhjal saab audiitor mõjutada kogu auditi riski, st tuvastada võimalikke olulisi väärkajastamisi.

Olulise väärkajastamise risk koosneb kahest komponendist, mida kirjeldatakse väite tasandil järgmiselt (ISA (EE) 200, punkt 13 n):

- 1) olemuslik risk (*inherent risk*) – tehinguklassi, kontosaldot või avalikustamist puudutava väite vastuvõtlikkus väärkajastamisele, mis võib olla oluline kas üksikult või koos teiste väärkajastamistega enne mis tahes seonduvate kontroll(imehhanism)ide arvessevõtmist;
- 2) kontrollirisk (*control risk*) – risk, et väärkajastamist, mis võib esineda tehinguklassi, kontosaldot või avalikustamist puudutavas väites ja mis võib olla oluline kas üksikult või koos teiste väärkajastamistega, majandusüksuse sisekontroll õigeaegselt ei ennetata või ei avasta ega paranda.

Olemusliku riski puhul tuleb eristada omakorda vea ja pettuse riski, kuna olemuslik risk võib tuleneda mõlemast. Näiteks uus arvestussüsteem võib suurendada vigade tekkimise ohtusid, aga võib anda ka teatud isikutele võimaluse manipuleerida finantstulemustega

(pettuse risk). (IFAC 2011a: 25) Olemusliku riski hindamisel tuleb lähtuda sellest, et väärkajastamine esineb sisekontrollikeskkonna puudumisel (Mindak, Heltzer 2011: 700).

Alles peale kontrolliriski hindamist on võimalik anda hinnang olulise väärkajastamise riskile, mis arvestab nii informatsiooni vastuvõtlikkust väärkajastamisele kui ka vastava riski tuvastamiseks või ennetamiseks olemasolevate kontrollide tõhusust. Kontrollirisk on risk, et sisekontrollisüsteem ei suuda ära hoida või avastada õigeaegselt ettevõtte finantsaruandluses kajastuvat väärkajastamist, mis omab olulist mõju aruandluse tulemusele. (Woodhead 1992: 3; Mindak, Heltzer 2011: 700)

Lisaks majandusüksusest tulenevatele riskidele sisaldab auditi risk endas ka avastamisriski. See on auditi riski osa, mida on audiitoril endal võimalik mõjutada läbi oma auditi protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse. Avastamisrisk seisneb selles, et audiitori poolt läbi viidavate protseduuride tulemustel, mille eesmärgiks on auditi riski vähendamine aktsepteeritavalt madala tasemeni, ei avastata eksisteerivat väärkajastamist, mis võib olla oluline kas üksikult või koos teiste väärkajastamistega. (ISA (EE) 200, punkt 13 e; Mindak, Heltzer 2011: 700)

Auditi teatud riskitaseme puhul on avastamisriski aktsepteeritav tase pöördvõrdelises seoses hinnatud olulise väärkajastamise riskidega väite tasandil. Näiteks mida kõrgemad on audiitori arvates olemasolevad olulise väärkajastamise riskid, seda väiksemat avastamisriski saab aktsepteerida ja seda veenvamat auditi tõendusmaterjali peab audiitor vastavalt sellele hankima. (ISA (EE) 200, punkt A42)

Auditi riski määratlemiseks kasutatakse tihti järgnevat mudelit, mis on kogu riskipõhise auditi aluseks (Colbert 1991: 5; Boynton, Johnson 2006: 364):

Auditi risk = olemuslik risk X kontrollirisk X avastamisrisk

Kogu auditi risk kujuneb eelnevate osariskide koosmõju tulemusena ja realiseerub siis, kui esineb oluline väärkajastamine aruandluses (olemuslik risk), mida ei ole tuvastatud

majandusüksuse sisekontrollisüsteemi poolt (kontrollirisk) ega ka audiitori poolt oma auditi protseduuride läbiviimisel (avastamisrisk). (Woodhead 1997: 4; Long 1999)

Auditi riski mudel on kujundatud selleks, et juhendada audiitoreid auditi planeerimisel (Houston *et al.* 1999). Kuigi nimetatud mudelil on mitmeid tõlgendusi ja riskikomponentide mõisteid (De Martinis 2006; Fukukawa ja Mock 2011), on selle aluspõhimõte, et tegemist on erinevate riskitegurite funktsiooniga, kõigis nendes tõlgendustes ühtne. Eeldades, et audiitor saab nimetatud mudelis mõjutada ainult avastamisriski tegurit, seisneb auditi planeerimise idee selles, et vähendada auditi risk (läbi avastamisriski mõjutamise) aktsepteeritavalt madala tasemeni, arvestades audiitori riskihinnanguid ja kogutud tõendusmaterjali. (De Martinis *et al.* 2011: 546)

Auditi riski mudeli kasutamisel tuleb silmas pidada ka mõningaid piiranguid. Mõned olulisemad nendest on järgnevad (Cushing ja Loebbecke 1983: 177; Lee ja Jeong 1995: 579; Beyer ja Sridhar 2006: 44):

- Mudelis on eeldatud, et selle osariskid on üksteisest sõltumatud, kuigi tegurid on vastatikus sõltuvuses. Näiteks nõrk sisekontroll võib oluliselt mõjutada olemuslikku riski. Seetõttu võib mudeli kasutamisel avalduda suurem koguriski tase, kui audiitor tohiks aktsepteerida.
- Mudel ei paku juhiseid eraldi kontosaldode või tehingute tasemel hinnatud riskide koondamiseks finantsaruannete kui terviku tasemele.
- Mudel ei arvesta auditit mõjutavate teguritega, nagu auditi maksumus ja audiitoribüroode kasumile orienteeritus ning auditi töövõttude üheagne teenindamine.

Kuigi mudel ei suuda arvestada kõikide teguritega ning anda audiitorile juhiseid iga asjaolu suhtes, siis on autori arvates mudel siiski väga kasulik, kuna mõtestab lihtsustatud kujul lahti auditi riski mõjutavate tegurite olemuse, millega auditi planeerimisel tuleb arvestada. Seega tuleks mudelit kasutada pigem planeerimise abivahendina ja mitte niivõrd riskide hindamisel, mis nõuab audiitoril täiendavate teguritega arvestamist ning põhineb eelkõige audiitori kutsealasel otsustusel.

Audiitorilt ei oodata ega saagi oodata auditi riski vähendamist nullini ning ta ei saa seega omandada täielikku kindlust selle kohta, et finantsaruanded ei sisalda kas pettusest või veast tingitud olulist väärkajastamist. Seda seetõttu, et auditil on olemuslikud piirangud, mille tagajärjel on enamik auditi tõendusmaterjalist, mille põhjal audiitor järeldusi teeb ja mille põhjal ta kujundab oma arvamuse, pigem veenva kui kinnitava iseloomuga. (ISA (EE) 200, punkt A45)

Seega on riskide hindamine auditi üheks lahutamatuks osaks. Mida rohkemate ja keerukamate tehingutega puutub auditeeritav majandusüksus kokku, seda olulisem on auditi läbiviimisel riskihindamise protsess. Riskihindamise protsessi esmane eesmärk on aidata audiitoril toime tulla suure hulga informatsiooniga. Antud põhimõtte seisneb auditi seisukohalt olulise informatsiooni välja selgitamises, et tagada piisava tähelepanu pööramine sellele auditi käigus. Samas on riskihindamise protsessi eesmärgiks ka auditi ressursside efektiivsem jaotamine. Kui kõrgeks hinnatakse erinevaid riske ning milliste auditi protseduuridega tagatakse piisava tõendusmaterjali kogumine, sõltub suuresti audiitori kogemusest ja kutsealasest kompetentsist.

1.5.2. Riskide hindamine kahel tasandil

Riskide tuvastamine riskihindamise protseduuride abil hõlmab endas riskide allikate (põhjuste) tuvastamist läbi majandusüksuse tegevusest arusaamise ning nende riskide (sh pettuse) võimaliku mõju selgitamist finantsaruannetele. Selgitamise käigus on audiitori jaoks oluline eristada, kas riskidel on mõju finantsaruannete üldtasandile või konkreetsete tehinguklasside, kontosaldo ja avalikustamiste väite tasandile.

Riskid finantsaruande üldtasandil viitavad olulise väärkajastamise riskidele, mis on läbivalt seotud finantsaruannete kui tervikuga ja võivad potentsiaalselt mõjutada mitmeid väiteid (ISA (EE) 200, punkt A34). See tähendab, et neid ei ole tihti võimalik seostada konkreetse tehinguklassi, kontosaldo või avalikustamist puudutava väitega. Pigem on need asjaolud, mis võivad suurendada olulise väärkajastamise riski väite tasandil. Lisaks on riskid finantsaruande tasandil sageli seostatavad pettusest tulenevate väärkajastamise riskidega.

Riskid finantsaruande tasandil võivad tuleneda eriti just puudulikust kontrollikeskkonnast (kuigi need riskid võivad olla seotud ka muude teguritega, nagu näiteks halvenevad majandustingimused) (ISA 315, punkt A106). Selliste riskide realiseerumisel on tihti keeruline hinnata nende täpsemat ulatust ja mõju finantsaruannetele. Sellest tulenevalt võivad sellised riskid sagedamini viia audiitori vastupidise arvamuse või arvamuse avaldamisest loobumiseni.

Väited on juhtkonna poolt kas selgesõnaliselt või muul viisil tehtud esitised, mis on kaasatud finantsaruannetesse ja mida audiitor kasutab esineda võivate võimalike väärkajastamiste erinevate tüüpide arvessevõtmiseks (ISA (EE) 315, punkt 4a). Need on seotud erinevate elementide tunnustamise, mõõtmise, esituse ja avalikustamisega (summad ja avalikustatav informatsioon) finantsaruannetes (IFAC 2011a: 23).

Sisuliselt on tegemist informatsiooni kriteeriumitega, mille baasil on finantsaruande andmed koostatud ja mille kehtivust peab audiitor oma protseduuridega kontrollima. Väited on tihti väljendatud lühidalt ühe sõnaga, nagu näiteks täielikkus, toimumine, täpsus, väärtus ja teised. Need võtavad arvesse esineda võivaid erinevat tüüpi potentsiaalseid väärkajastamisi ja jagunevad kolme kategooriasse, mis on välja toodud tabelis 4.

Audiitor võib kasutada väiteid nii, nagu tabelis 4 kirjeldatud, või võib väljendada neid teisiti eeldusel, et kõiki ülalkirjeldatud aspekte on arvestatud. Näiteks võib audiitor otsustada kombineerida väiteid tehingute ja sündmuste kohta väidetega kontosalde kohta (ISA (EE) 315, punkt A112). See tähendab, et väiteid võib kombineerida nii, et neid saaks rakendada kas kahe või kõigi kolme kategooria üleselt.

Tabel 4. Finantsaruannetes esinevate väidete jagunemine

Esinemine	Jagunemine
<p>Väited tehinguklasside ja sündmuste kohta auditeeritaval perioodil</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Toimumine – tehingud ja sündmused, mis on kajastatud, on toimunud ja puudutavad majandusüksust; ▪ Täielikkus – kõik tehingud ja sündmused, mis oleksid pidanud olema kajastatud, on kajastatud; ▪ Täpsus – kajastatud tehingute ja sündmustega seotud summad ja muud andmed on asjakohaselt kajastatud; ▪ Periodiseerimine – tehingud ja sündmused on kajastatud õiges arvestusperioodis; ▪ Klassifitseerimine – tehingud ja sündmused on kajastatud nõuetekohastel kontodel.
<p>Väited kontosalldode kohta perioodi lõpul</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Olemasolu – varad, kohustised ja huvid omakapitalis on olemas; ▪ Õigused ja kohustused – majandusüksus on varade omanik või kontrollib õigusi varadele, ja kohustised on majandusüksuse kohustused; ▪ Täielikkus – kõik varad, kohustised ja huvid omakapitalis, mis oleksid pidanud olema kajastatud, on kajastatud; ▪ Väärtuse hindamine ja jaotus – varad, kohustised ja huvid omakapitalis sisalduvad finantsaruannetes asjakohastes summades ja sellest tulenevad mis tahes väärtuse hindamise või jaotuse korrigeerimised on asjakohaselt kajastatud.
<p>Väited esitlusviisi ja informatsiooni avalikustamise kohta</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Toimumine ning õigused ja kohustused – sündmused, tehingud ja muud asjaolud, mille kohta informatsiooni on avalikustatud, on toimunud ja puudutavad majandusüksust; ▪ Täielikkus – kogu avalikustatav informatsioon, mis oleks pidanud finantsaruannetes sisalduma, sisaldub neis; ▪ Klassifitseerimine ja arusaadavus – finantsinformatsioon on asjakohaselt esitatud ja kirjeldatud ning avalikustatud informatsioon on selgelt väljendatud; ▪ Täpsus ja väärtuse hindamine – finants- ja muu informatsioon on avalikustatud õiglaselt ja asjakohastes summades.

Allikas: (ISA (EE) 315, punkt A111).

Et muuta väidete kasutamine lihtsamaks väiksemate auditi töövõtude jaoks, on IFAC soovitanud ühendada teatud väited nii, et need on kohaldatavad kõigi kolme kategooria lõikes (tehinguklassid, kontosalldod, avalikustamine). Kombineeritud väidete puhul tuleb silmas pidada, et need sisaldavad endas mitmeid eraldiseisvaid väiteid ning võivad erineda kolme kategooria lõikes. (IFAC 2011a: 80)

Tablis 5 on välja toodud üks näide viiest kombineeritud väitest. Selle aluseks on IFAC-i illustriivsed kombineeritud väited, mille osas on töö autor teinud mõningaid mugandusi ja täiendusi ning mida kasutatakse käesoleva töö empiirilises osas.

Tabel 5. Kombineeritud väited

Kombineeritud väited	Tehinguklassid ja sündmused	Kontosaldod	Esitusviis ja avalikustamine
Kõikehõlmavus (K)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Täielikkus ▪ Periodiseerimine 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Täielikkus 	
Olemasolu (O)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Toimumine ▪ Periodiseerimine 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Olemasolu 	
Täpsus (T)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Täpsus ▪ Klassifitseerimine 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Õigused ja kohustused ▪ Väärtuse hindamine ja jaotus 	
Väärtus (V)		<ul style="list-style-type: none"> ▪ Väärtuse hindamine ja jaotus 	
Avalikustamine (A)			Kõik väited vastavalt ISA (EE) 315, punkt A111(c)

Allikas: (IFAC 2011a: 80); autori koostatud.

Oma olemuselt on näiteks täielikkuse väited tehinguklasside ja kontosaldode lõikes sarnased ning seetõttu on need tabelis 5 koondatud ka ühte kombineeritud väitesse („Kõikehõlmavus“). Sarnaselt on käitunud ka teiste väidetega. Olulisemad muudatused ja kohandamised, mis on autori poolt tehtud, puudutavad eelkõige tehinguklasside periodiseerimise väidet, kontosaldode väärtuse hindamise ja jaotuse väidet ning esitusviisi ja informatsiooni avalikustamise väiteid tervikuna.

Tehinguklasside ja sündmuste kohta käiv periodiseerimise väide on autori poolt jaotatud kahe kombineeritud väite vahel: „Kõikehõlmavus“ ja „Olemasolu“. Põhjuseks on see, et periodiseerimise väite (tehingud ja sündmused on kajastatud õiges arvestusperioodis) katavad ka kombineeritud väited „Kõikehõlmavus“ (kõik tehingud ja sündmused, mis

oleksid pidanud olema kajastatud, on kajastatud) ja „Olemasolu“ (tehingud ja sündmused, mis on kajastatud, on toimunud ja puudutavad majandusüksust).

Lisaks on kontosalde kategooria puhul väide „Väärtuse hindamine ja jaotus“ jaotatud kahe kombineeritud väite vahel: „Täpsus“ ja „Väärtus“. Esimene nendest hõlmab kontosaldo summa asjakohasust ilma selle väärtuse hinnanguta. Teine kombineeritud väide hõlmab kontosaldo summa asjakohasust väärtuse hinnangu korrigeerimisega. Nagu käesoleva töö alapeatükis 1.2.2. kirjeldatud, võib arvestushinnangutega kaasneda tihti kõrgem potentsiaalse väärkajastamise risk ning sellest tulenevalt on autori arvates oluline hinnata eraldi ka salde tasandil väiteid, mis on seotud juhtkonna hinnangutega.

Kõik esitusviisi ja avalikustamise kategooriaga seotud väited on kombineeritud ühe eraldiseisva kombineeritud väite alla („Avalikustamine“), kuna esitusviisi ja avalikustamise kategooria on otseselt seotud rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuetega. Enamikel finantsaruannetes kajastatud kirjetel ei ole spetsiifilisi avalikustamise nõudeid, mis kujutaksid auditi seisukohalt olulist potentsiaalset väärkajastamise riski. See tähendab, et kombineeritud väited tehinguklasside ja kontosalde kohta arvestavad juba kajastamise riskidega, mis tulenevad olemuslikust riskist ning nende avalikustamine ei kujuta auditi seisukohalt tihti täiendavat olulist riski.

Siiski on mõnede kontode puhul teatud avalikustamise nõuded, mis ei pruugi tehinguklasside ja kontosalde väidete puhul olla asjakohased ning mida tuleks eraldi arvesse võtta (näiteks tööjõukulude puhul juhtkonnale arvestatud tasud, materiaalse põhivara puhul jääkmaksumuse muutuse analüüs jms). Avalikustamise väite eraldamine võimaldabki audiitoril hinnata eraldi finantsaruandluse raamistikust tulenevaid aruande elementide esitusviise ja avalikustamise nõudeid, mis on auditeeritava majandusüksuse ja aruandluse seisukohalt olulised.

Auditi käigus tuleb audiitoril kasutada asjakohaseid väiteid, et hinnata erinevaid potentsiaalseid väärkajastamise võimalusi, mis võivad finantsandmetes esineda. Need tuleb võtta aluseks auditi protseduuride planeerimisel, et omandada piisav asjakohane tõendusmaterjal. Mitte kõik väited, mis on seotud auditi seisukohalt oluliste tehinguklasside

või kontosalldodega, ei ole alati asjakohased. Asjakohased on need väited, mille puhul on sisuline ja oluline seos sellega, kas informatsioon finantsaruannetes on õigesti kajastatud.

Seega seisneb auditi planeerimise peamine eesmärk finantsaruandes kajastatud informatsiooniga seotud väärkajastamiste riskide tuvastamises ja hindamises ning nende riskide maandamiseks läbiviidavate tegevuste ja protseduuride paika panemises. Riskide tuvastamiseks tuleb audiitoril analüüsida nii finantsaruande üldtasandiga seotud riske, mis võivad mõjutada läbivalt kogu aruannet, kui ka tehinguklasside, kontosalldode ja avalikustamise väidetega seotud riske, mis on enamasti seotud finantsaruande ühe või üksikute elementidega. Riskide hindamisel tuleb audiitoril lähtuda auditi riski mudelist, st arvestada nii väärkajastamise riski kui ka avastamisriskiga, ning oma kutsealasest otsustusest.

Oluliste riskide tuvastamise aluseks on asjakohane ja struktureeritud planeerimisprotsess. Selle käigus tuleb audiitoril omandada esmane arusaamine nii auditeeritavast majandusüksusest kui ka selle tegevuskeskkonnast. Selle arusaamise omandamiseks tuleb audiitoril kasutada erinevaid allikaid (ettevõttesiseseid ja -väliseid, finants- ja mittefinantsinformatsiooni). Esialgse arusaamise omandamise järgselt tuleb audiitoril määratleda olulisuse summa, mille aluseks on majandusüksuse erinevate huvigruppide huvid ja ootused. Põhjalikuma arusaamise omandamiseks majandusüksusest ja selle keskkonnast tuleb audiitoril läbi viia erinevaid tegevusi ja protseduure (analüütilised protseduurid, järelepärimised, inspekteerimised ja vaatlused). Nende käigus kogutud ja ka eelnevalt omandatud informatsiooni tuleb hinnata ühtselt, et aru saada, kas omandatud teadmised on piisavad asjakohase auditi plaani koostamiseks.

Asjakohase plaani koostamise aluseks on selge ja ülevaatlik kokkuvõte tuvastatud riskidest. Lisaks kahele tasandile, tuleb riskid jaotada ka nende tasemete järgi, st riskid, mis on märkimisväärsed, olulised ja madalad. Tasandite ja tasemete vahel eristamine on oluline, kuna vastavatele riskidele tuleb planeerida asjakohased tegevused ja protseduurid. Eraldi tuleb analüüsida ka riske, mis on seotud pettustega, kuna nende avastamise ja võimaliku mõjuga on seotud suurem ebamäärasus. Kuna finantsaruande elemente ja nendega seotud

erinevaid riske on tavapäraselt palju, on oluline, et auditi plaani koostamisel oleks audiitoril hea ülevaade kõikidest riskidest. Seetõttu on järgnevas töö osas loodava auditi plaani mudeli puhul autori arvates oluline, et see sisaldaks nii tuvastatud riske kui ka nendele riskidele planeeritavaid vastuseid. Sellega tagatakse, et kõik riskid oleksid kaetud ning et riskide ja planeeritavate vastuste vahel esineks põhjuslik seos.

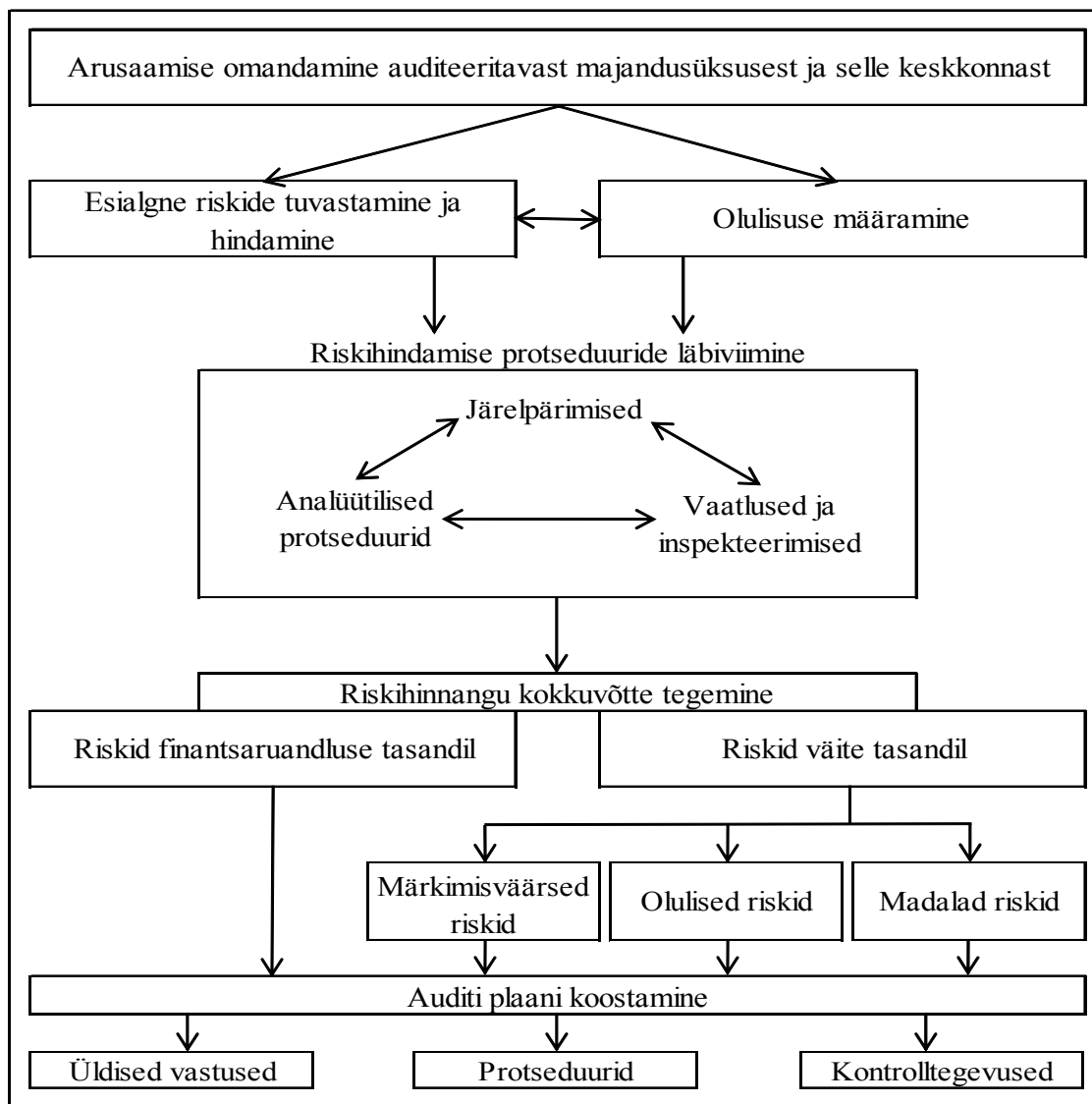
2. AUDITI PLAANI KOOSTAMINE REPO VABRIKUD AS NÄITEL

2.1. Juhtumiuuringu läbiviimise metoodika ja eeldused

Käesolevas peatükis viiakse läbi finantsaruannete auditi planeerimisprotsessi ja audit plaani koostamise juhtumiuuring, mille eesmärgiks on illustreerida planeerimisprotsessi ülesehitust, selle erinevate etappide omavahelisi seoseid ning protsessi käigus kogutud informatsiooni alusel auditi plaani koostamist. Plaani koostamiseks on autori poolt loodud mudel, mille täitmist ja kasutamist on selgitatud ning mille praktilist väärtust analüüsitud käesoleva peatüki lõpus.

Juhtumiuuringu aluseks on Repo Vabrikud AS 2012. majandusaasta aruande andmed. Aruandes avalikustatud finants- ja mittefinantsinformatsiooni analüüsitakse koos teistest avalikest allikatest (nt meedia artiklid, statistikaameti andmed, majandusharu prognoosid jms) saadavate andmetega, et näidata erinevate allikate kasutamise võimalust ning nendest saadava informatsiooni seoseid auditi seisukohalt oluliste asjaoludega.

Juhtumiuuringus vaadeldava planeerimisprotsessi ülesehituse aluseks on töö 1. peatükis kirjeldatud äririskipõhine lähenemine. Selle etapid ja nende omavahelised seosed on välja toodud joonisel 2. Esmase tegevusena toimub majandusüksusest ja selle keskkonnast arusaamise omandamiseks informatsiooni kogumine ja analüüsimine, mis on aluseks esialgsele riskihinnangule ja auditi olulisuse määrade paikapanemisele. Nende tegevuste eesmärgiks on hinnata majandusüksusega seotud erinevaid äririske ning nende võimalikku mõju auditi seisukohalt oluliste väärkajastamiste riskidele.



Joonis 2. Planeerimisprotsessi ülesehitus (autori koostatud).

Peale auditi olulisuse tasemete paikapanemist ja esialgset riskide hindamist selgitatakse ja viiakse läbi riskihindamise protseduure. Riskihindamise protseduuride kavandamisel ja läbiviimisel tuleb arvestada nende protseduuride omavahelist seost, st nende planeerimisel ja tulemuste hindamisel tuleks neid alati vaadelda ja analüüsida koos, kuna selliselt on võimalik suurendada kogutava tõendusmaterjali usaldusväärsust ja kvaliteeti. Käesoleva juhtumiuuringu käigus keskendutakse eelkõige analüütilistele protseduuridele, mille eesmärk on kõikide finantsaruande elementidega seotud riskide tuvastamine ja hindamine

väite tasandil, mis aitab planeerida täiendavaid riskihindamise protseduure ning kavandada väidete kontrollimiseks vajalikke vastuseid.

Riskihindamise protseduuride tulemusena koostatakse riskihinnangu kokkuvõte, mis toob välja eelnevate etappide käigus kogutud informatsiooni alusel tuvastatud riskid ja riskitegurid finantsaruandluse ja väite tasandil ning nende riskide hinnatud taseme. Riskihinnangu kokkuvõte on aluseks auditi plaani mudeli täitmisel, see tähendab asjakohaste üldiste vastuste, protseduuride ja kontrolltegevuste kavandamisel. Üldised vastused on suunatud riskidele finantsaruandluse tasandil, protseduurid väite tasandil. Kontrolltegevuste all on silmas peetud kontrollide ülesehituse ja rakendamise kontrollimist ja nende toimimise testimist. Kontrolltegevusi tuleb planeerida alati märkimisväärsete riskide maandamiseks, aga neid võib rakendada ka oluliste riskide puhul, kui audiitori hinnangul annavad need kvaliteetsemat tõendusmaterjali või parandavad auditi efektiivsust.

Enne igat auditi töövõttu peab audiitor kindlaks tegema ka auditi läbiviimise tingimused ning hindama, kas need tingimused on aktsepteeritavad ja üheselt arusaadavad nii audiitorile kui ka majandusüksuse juhtkonnale. Eesmärk on hinnata, kas kokkulepitud tingimused ja võimalikud piirangud võimaldavad audiitoril täita nõudeid, mis tulenevad asjakohastest kutsetegevuse regulatsioonidest.

Käesoleva töö raamistikust jääb välja tegevuste kirjeldamine ja analüüsimine, mis on seotud audiitori kohustustega auditi töövõtu tingimuste kokkuleppimisel juhtkonnaga ning isikutega, kellel on ettevõttes juhtimisfunktsioon (ISA (EE) 210). Samuti ei vaadelda töös täpsemalt audiitori spetsiifilisi kohustusi lähtuvalt kvaliteedikontrollist, sh relevantseid eetikanõudeid ja audiitori sõltumatust. (ISA (EE) 220)

Kuna käesoleva töö üheks uurimisülesnadeks on illustreerida auditi planeerimisprotsessi ülesehitust, sealhulgas hinnata ka valitud majandusüksuse auditiga seotud riske, on selle protsessi asjakohaseks analüüsimiseks täiendava informatsiooni vajadus. Seetõttu on töö eesmärgi täitmiseks tehtud teatavad eeldused, mis panevad paika auditi töövõtu eeltingimused, millega on arvestatud edaspidise töö käigus.

Töö eesmärgi täitmiseks on tehtud järgmised olulisemad eeldused.

1. Tegemist on majandusüksuse konsolideerimata raamatupidamise aastaaruande kohustusliku auditiga.
2. Raamatupidamise aastaaruanne sisaldab bilanssi seisuga 31.12.2012, kasumiaruannet, omakapitali muutuste aruannet ja rahavoogude aruannet eeltoodud kuupäeval lõppenud majandusaasta kohta, aastaaruande koostamisel kasutatud oluliste arvestuspõhimõtete kokkuvõtet ning muid selgitavaid lisasid.
3. Majandusaasta aruanne, mis sisaldab auditeeritud finantsaruandeid ja audiitori aruannet nende kohta, sisaldab endas ka tegevusaruannet.
4. Majandusüksusel ei ole majandusharuspetsiifiliseid aruandlusnõudeid, mis oleks tehtud kohustuslikuks majandusharu reguleerijate poolt.
5. Raamatupidamise aastaaruanne on koostatud kooskõlas Rahvusvaheliste Finantsaruandluse Standarditega (*International Financial Reporting Standards*), nagu need on vastu võetud Euroopa Liidu poolt (EL IFRS).
6. Audit viiakse läbi kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimisstandarditega (Eesti).
7. Tegemist ei ole börsinimekirja kantud majandusüksuse, avaliku huvi ega seisva üksusega.
8. Tegemist ei ole esmakordse auditi töövõttuga.
9. Audit viiakse läbi 4 kuud pärast auditeeritava majandusaasta lõppu. Auditi ajastus bilansipäeva suhtes on oluline, kuna võimaldab audiitoril kasutada ka bilansipäevajärgse perioodi tõendusmaterjali. Eriti kasulik on see erinevate arvestushinnangute auditeerimisel (näiteks nõuete laekumise hindamine, vara õiglase väärtuse hindamine, tegevuse jätkuvus vms), mis nõuab juhtkonnalt tuleviku finantsnäitajate ja tingimuste prognoosimist.

Kirjeldatud aspekte tuleb audiitoril iga töövõtu puhul selgitada ja arusaadavalt dokumenteerida. Need on aluseks kogu edasisel planeerimisel ning määravad olulises osas tegevuste ja protseduuride olemuse ja mahu, mis on vastava töövõtu eesmärgi täitmiseks vajalikud. Ühelt poolt on nendega paika pandud töövõtu eesmärk ehk millise kindlustandva teenusega on tegemist ning mille kohta arvamust avaldatakse. Teiselt poolt annavad need

audiitorile informatsiooni selle kohta, milliste regulatsioonidega on vaja audit läbiviimisel arvestada (käesolevas töös EL IFRS, ISA (EE)) ning kas esineb asjaolusid, mis nõuavad audiitorilt täiendavate protseduuride planeerimist (oluliste väliste huvigruppide puudumine ja eelmise aruandeperioodi auditi tõendusmaterjali olemasolu).

Käesoleva töö vaatluse alt jäävad välja tegevused, mis on seotud auditimeeskonna aruteludega, sh koosseisu ja tööülesannete määramise ning võtmetähtsusega liikmete kaasamisega. Samuti ei kirjeldata töös erioskustega isikute (näiteks maksuspetsialistide või IT-spetsialistide) ja ekspertide kasutamise vajadust ja nende töö ülesehitust. Samas aitab käesoleva töö käigus kirjeldatud protsess ja tulemus (auditi plaani mudel) kaasa otsustamisele, kui suur ja milliste kogemusega peaks auditimeeskond olema ning kuidas jagada planeeritavad tegevused ja protseduurid olemasolevate ressursside vahel.

2.2. Majandusüksuse olemus ja keskkonna kirjeldus

Auditi planeerimisetapis peab audiitor omandama arusaamise majandusüksusest ja keskkonnast, milles see tegutseb. Informatsiooni hankimiseks tuleb audiitoril kasutada nii ettevõttesiseseid kui ka -väliseid allikaid. Selle informatsiooni abil on audiitoril võimalik hinnata riske, mis on seotud majandusüksuse juhtimisega ning mis võivad omada mõju üksuse tulemuslikkusele, tegevuse jätkuvusele ja ka finantsaruannetele. Järgnevalt on autori poolt välja toodud töös vaadeldavast majandusüksusest arusaamise omandamise käik, mis tugineb lisas 1 nimetatud riskiteguritele. Samuti on selle protsessi käigus kasutatud informatsiooniallikaid, mida on võimalusel soovituslik kasutada iga auditi planeerimisel.

Ettevõtte lühitutvustus

Repo Vabrikud AS on puidutööstuse valdkonnas tegutsev ettevõte, mis toodab puitlaastplaate, lamineeritud puitlaastplaate ja muid komponente mööblitööstusele ja ehitustööstusele. Kogu tootmis-, varustamis- ja haldustegevus toimub Ida-Virumaal Püssis. Ekspordi osakaal ettevõtte müügitulust moodustab üle 80%.

2003. aasta detsembris omandas Šveitsi investeerimisfirma Sorbes AG Repo Vabrikud AS enamusaktsiad ning 2005. aasta augustis ka ülejäänud osaluse aktsiakapitalist. Kuni tänaseni kuulub Repo Vabrikud AS Sorbes AG kontserni ning on 100% osalusega Sorbes AG tütarettevõtte. (Täna 7 aastat ... 2010)

Väliskeskkonna kirjeldus

Ettevõtte tegeleb tiheda konkurentsiga keskkonnas, kuna puidutööstus on üks Eesti suuremaid tööstusharusid. Statistikaameti andmetel tegeleb puidutöötlemise ja puittoodete tootmisega ligi tuhat ettevõtet, kus on hõivatud enam kui 15 000 inimest (Tööstusettevõtete majandustegevus jooksevhindandes 2014). Lisaks tuleb Eesti puidutööstusettevõtetal arvestada ka otseste konkurentidega Rootsis ja Soomes, kus puidutööstussektor on samuti olulise kaaluga ja kõrgelt arenenud tööstusharu. Sellest tulenevalt on puidutööstusettevõtted ja nende tegevuse tulemuslikkus üsna tundlikud nõudluse muutuse suhtes, mis omakorda võib suurendada pettuste ohtu seoses juhtkonna motivatsiooniga tagada seatud eesmärgid ettevõtte tegevusmahu ja tulemuslikkuse osas.

Ettevõtte oluliseimateks tarnijateks on hakkepuidu ja laminaadi tootjad Eestis ja Euroopa Liidus. 2012. aasta esimese poole äritegevuse kasvu piiras puidutoorme puudus, kuid aasta teisel poolel otsustas Narva Elektriijaam lõpetada hakkepuidust taastuenergia tootmise. Peale küttepuidu põletamise lõpetamist Narvas langes selle hind ligikaudu 15% seoses pakkumise suurenemisega kohalikul turul (Hakkepuidu kasutamine järjest ... 2013). Tooraine turul toimuvatel muutustel on oluline mõju Repo Vabrikud AS tulemuslikkusele seoses tooraine sisseostuhindade muutusega, sest tooraine ja materjalid moodustavad üle 70% ettevõtte põhitegevuse kuludest (vt. lisa 3.3).

2012. aasta oli puidutööstusele peale kahte kiire kasvuga aastat stabiliseerumise aastaks. Olulisemad näitajad puidutööstusest vastavalt Majandus- ja Kommunikatsiooni-ministeeriumi 2012. aasta majandusülevaatele olid järgmised (2012. aasta majandusülevaade 2013).

1. Müük kasvas aastaga kokku 2,2%, sh müük koduturule 2,6%.

2. Eksporditi enam kui kaks kolmandikku toodangust. Peamised partnerid olid Soome ja Rootsi. Kiirelt kasvas müük Norrasse, kuhu müüdi aasta varasemaga võrreldes kolmandiku võrra rohkem ehk ligikaudu 135 miljoni euro eest.
3. Palgad kasvasid aasta varasemaga võrreldes ligi kaks korda kiiremini ehk ligikaudu 7%.
4. Töötajate arvu suurenemine mõnevõrra aeglustus, hõive kasvas aastaga 4%.
5. Investeeringud kukkusid ligi veerandi võrra, olles pärast kriisi kiiresti kasvanud. Siiski püsis tootmisvõimsuste rakendatus eelnenud aastaga samal, 80% tasemel, mis on keskmisest kõrgem ning viitab võimalusele, et järgnevatel aastatel investeeringud suurenevad.
6. Eelnevaid aastaid iseloomustanud toorme kallinemine peatus. RMK vahelao hinnastatistika järgi langesid puiduhinnad erinevate paberipuu liikide arvelt 7,1%. Nii männi-, kuuse- kui ka kase-paberipuit odavnesid aastaga 17–18%. Kütteks kasutatav hakkepuit odavnes ligi viiendiku võrra. Samas kallines kasepalk aastaga ligi 9% ning männi- ja kuusepalk mõne protsendi võrra.

Kaks esimest punkti on otseselt seotud Repo Vabrikud AS müügituluga. Eelkõige teine punkt, mis kirjeldab arenguid ettevõtte peamistes sihtriikides. Kolmas ja neljas punkt on seotud tööjõukulude ja nendega seotud võimalike muutustega. Viies punkt on seotud võimalike investeeringutega, mis võivad mõjutada ettevõtte põhivarasid ja finantseerimisvajadust (näiteks võimalikud uued võlakohustused). Viimane punkt on seotud ettevõtte varude ja müüdud kaupade kuludega. Nende andmete alusel võiks eeldada ettevõtte tulemuslikkuse kasvu võrreldes eelmise aastaga.

Müügitegevus

Repo Vabrikud AS müügitulu kasvas 2012. aastal 7% võrreldes eelneva aastaga ning kujunes kokku 36,9 milj. eurot. Kasv oli võrdne nii lamineeritud plaatide ja detailide puhul, mis moodustas 87% müügitulust, kui ka puitlaastplaatide puhul, mis moodustas 11% müügitulust. Repo Vabrikud 2012. majandusaasta aruande tegevusaruandes (vt. lisa 3.1) on

kirjas, et 2012. aastat iseloomustab puitplaatide turunõudluse taastumine eelkõige Rootsis ja Soomes ning stabiilne müügihindade kasv.

Eesti Metsa- ja Puidutööstuse Liidu andmetel oli puidupõhiste toodete eksport 2012. aastal 1 461 miljonit eurot, 1,3% rohkem kui 2011. aastal (Puidupõhiste toodete väliskaubandus ... 2013). Statistikaameti andmetel kasvas puidutöötlemisega tegelevate ettevõtete müügitulu keskmiselt 3,3% (Tööstusettevõtete majandustegevus jooksevhindades 2014). Seega viitavad ka üldised turuandmed stabiilsele kasvule võrreldes 2011. aastaga. Ettevõtte tegevuses olulist sessoonsust ei esine, müügiimahud sõltuvad suuresti mööblitööstuse ja ehitustööstuse arengutest ning peamiste sihtriikide üldistest majanduslikest olukordadest.

Repo Vabrikud AS on sarnaselt üldise puidutööstusega suures osas suunatud ekspordile. Vastavalt 2012. aasta majandusaasta aruandele (vt. lisa 3.3) moodustas suurima osakaalu müügitulust eksport Soome (32%), Skandinaavia maadesse (22%) ning Kesk-Aasia riikidesse (16%). Müügi osakaal kohalikule turule moodustas 13% kogu müügitulust. Ekspordi osakaal kasvas võrreldes eelmise aastaga 4 protsendipunkti. Müügiimaht kasvas eelkõige Kesk-Aasia riikidesse ja Soome.

Seadused ja regulatsioonid

Repo Vabrikud AS-le rakenduvad üldised äriühingutele kehtivad seadused (äriregistrik, raamatupidamise seadus, maksuseadused, tööõiguse seadus jms). Olulisi tegevusvaldkonna-spetsiifilisi nõudeid ei ole. Mõnevõrra rohkem tähelepanu tuleks juhtkonnal pöörata tootmisettevõttele kohaselt erinevate keskkonnanõuete täitmisele (jäätmekäitlus, õhu- ja veesaaste, sh saastekvoodid jms).

Oluline on siinkohal rõhutada, et audiitori eesmärk ei ole otseselt hinnata ettevõtte tegevuse vastavust erinevatele regulatsioonidele, kuid audiitori esmane eesmärk on selgitada juhtkonna arusaamist nendest ning selgitada juhtkonna poolt rakendatavaid poliitika ja protseduure, et aidata kaasa seadustele ja regulatsioonidele mittevastavuse ennetamisele ning nende õigeaegsele avastamisele. Siinkohal on näiteks soovituslik selgitada, kas juhtkond kasutab nõustajaid juriidiliste nõuete täitmise järele valvamiseks ning võimalusel

teha nendele nõustajatele järelpärimisi olemasolevate või potentsiaalsete kohtumenetluste, hagide ja hinnangute osas.

Finantsriskid

Igal aktiivsel majandusüksusel eksisteerivad erinevad finantsriskid, mis tulenevad üksuse äri- ja kõrvaltegevustest ning välisest keskkonnast. Finantsriskid, millele Repo Vabrikud AS on avatud ja millede mõistmist ja juhtimist tuleks audiitoril juhtkonnaga selgitada, on järgmised.

1. Krediidirisk – oht, et tehingu vastaspoole kohustuste mittekohasest täitmisest tekib kahju (Rahavoo ja finantsriskide ... 2012). Siinkohal on audiitoril oluline aru saada ettevõtte krediidipoliitikast (näiteks klientide krediidilimiitide ja maksetähtaegade määramine, debitorsete võlgnevustega tegelemine ja nõuete laekumiste hindamine). Repo Vabrikud AS majandusaasta aruandes (vt. lisa 3.4) on välja toodud, et ettevõtte annab oma klientidele krediiti keskmise tähtajaga 32 päeva.
2. Likviidsusrisk – oht, et ei ole piisaval hulgal likviidseid rahalisi vahendeid finantskohustuste koheseks täitmiseks (Rahavoo ja finantsriskide ... 2012). Siinkohal on oluline aru saada, millised on ettevõtte peamised finantsallikad ja -võimalused. Repo Vabrikud AS kasutab likviidsusriski maandamiseks erinevaid finantseerimise allikaid, milleks on pangalaenu, arvelduskrediit ja faktooring (vt. lisa 3.4).
3. Valuutarisk – oht, et valuutakursside muutumine mõjutab finantsvarade ja -kohustuste väärtust (Rahavoo ja finantsriskide ... 2012). Repo Vabrikud AS 2012. majandusaasta aruandes ei ole valuutariski kui ühte finantsriski komponenti mainitud, kuid 2011. majandusaasta aruandes on ettevõtte kirjeldanud ka valuutariski tegureid. Vastavalt eelmise aasta kirjeldusele, on ettevõtte valuutariski vältimiseks sõlminud valdava osa müügi- ja ostulepinguid eurodes (sh kontsernisisesed tehingud). Ka pikaajalised võlakohustused on sõlmitud eurodes.
4. Intressimäära risk – oht, et intressimäärade muutumine mõjutab finantsvarade ja nendelt saadava tulu väärtust ning finantskohustustega seotud kulude suurust (Rahavoo ja.. 2012). Vastavalt Repo Vabrikud AS 2012. majandusaasta aruandele ei ole ettevõttel finantsvarasid, mida kajastatakse õiglasel väärtusel. Ettevõttel on üks antud pikaajaline

laen, kuid selle intressimäär on ajas fikseeritud. Seega puudutab intressimäära risk Repo Vabrikud AS seisukohalt ainult võlakohustusi.

Intressikandvaid võlakohustusi on ettevõttel seisuga 31.12.2012 kokku 16 957 tuhat eurot, millest 16 233 tuhat eurot (ca 96%) on fikseeritud määraga kohustused. Muutuva intressimääraga kohustused on seotud ainult faktooringu kohustusega, mis arvestades selle instrumendi põhimõtet, ei too ettevõttele samuti kaasa olulist intressimäära riski. Mõnevõrra on intressimäära võimalikud kõikumised mõjutanud 2012. aasta finantskulusid, kuna seisuga 31.12.2011 kajastusid ettevõtte bilansis neli muutuva intressimääraga pangalaenu kokku summas 3 462 tuhat eurot, kuid aruandeaastal on kõik laenud tagastatud.

Kuigi majandusaasta aruandes ei olnud valuutariski kui ühte finantsriski komponenti mainitud, on oluline arvestada eelnevalt müügitegevuse selgitamise käigus omandatud teadmiselega, et suurema osa ettevõtte müügitulust moodustab kaupade eksport, sh ka Euroopa Liidust väljapoole. Seetõttu tuleks audiitoril siiski eraldi selgitada ka selle riski võimalikku mõju finantsaruannetele ning kontrollida tehingute, varade ja kohustuste, mille alusvaluutaks ei ole euro, korrektset väärtust vastavalt kehtivatele valuutakurssidele tehingu- ja bilansipäeval.

Analüüsi tulemusena võib hinnata Repo Vabrikud AS kõige olulisemaks finantsriskiks krediidiriski, mis on otseselt seotud bilansis kajastuvate nõuete väärtusega (laekumise tõenäosusega). Krediidipoliitika võib mõjutada ka intressimäära riski, kuna faktooringu intressikulud on otseselt seotud klientide maksekäitumisega. Likviidsusriski esialgseks hindamiseks on audiitoril võimalik analüüsida ettevõtte finantsandmeid, mida tehakse käesoleva töö järgmises peatükis. Valuutariski osas tuleks teha lisaks täiendavaid järelepärimisi arvelduste kohta ning selgitada võimalikud tehingud, varad ja kohustused, mille alusvaluutaks ei ole euro.

Seotud osapooled

Repo Vabrikud AS kuulub Sorbes AG kontserni ning on 100% osalusega Sorbes AG tütarettevõtte (Äriregistri üld- ja ... 2014). Seega vastavalt IAS 24 p 9 on ettevõtte seotud

osapooliks nii Sorbes AG kui kõik sellesse kontserni kuuluvad ettevõtted. 31.12.2012 seisuga on Repo Vabrikud AS-i ka 100% osalusega tütarettevõtte Sorbes Estonia AS (*Ibid.* 2014). Lisaks loetakse seotud osapoolteks ka aruandva majandusüksuse või aruandva majandusüksuse emaettevõtte juhtkonda kuuluvaid isikuid ning majandusüksuseid, mille üle aruandva majandusüksuse juhtkond omab kontrolli, märkimisväärset mõju või kuulub ise selle juhtkonda (Seotud osapooli käsitleva ... 2010).

Repo Vabrikud AS juhatus on üheliikmeline ning nõukogu kaheliikmeline. Vastavalt äriregistri andmetele ei ole nõukogu liikmetel Urs Daniel Specker'il ja Bogdan Tsupryk'il seoseid teiste ettevõtetega peale Repo Vabrikud AS-i. Äriregistri andmetel on juhatuse liikmel Tiit Kolk'il lisaks seosele Repo Vabrikud AS-i ja selle tütarettevõttega ka 100% osalus ettevõttes Varakasvatuse OÜ (Äriregistri üld- ja ... 2014), mida tuleb käsitleda seetõttu kui Repo Vabrikud AS seotud osapoolt.

Investeeringud

Tootmistegevus on enamasti üsna kapitalimahukas ja seega moodustasid seisuga 31.12.2012 Repo Vabrikud AS materiaalsed põhivarad kokku 12,1 tuhat eurot ehk 42% kogu ettevõtte varade mahust. Vastavalt 2012. majandusaasta aruandele (vt. lisa 3.1) ulatusid 2012. aasta investeeringud 3 168 tuhande euroni. Olulisemaid soetused (2 948 tuhat eurot) olid seotud lõpetamata ehitusega. Sellest suur osa oli seotud uue koostootmisjaama ehitamisega, millega alustati juulis ning mille ehitus on plaanis lõpetada 2013. aasta I kvartalis. Seoses puitlaastplaadi tootmisliini ümberehitustöödega seisati suvel puitlaastplaadivabrik kolmeks nädalaks. (Repo Vabrikud ehitab ... 2012)

Tootmisettevõtte seisukohalt on põhivarade valdkond seotud tihti kõrgema auditi riskiga, kuna sisaldab endas mitmeid ohte ja juhtkonnapoolseid hinnanguid. Tehnoloogia kiire uuenemisega esineb risk, et ettevõtte põhivara on moraalselt vananenud või ei ole enam kasutuskõlblik. Samuti võivad seoses tootmise ümberkorraldustega põhivarad oma kasutuseesmärgi kaotada. Juhtkonnapoolsete hinnangutega on seotud eelkõige põhivarade kulumiarvestuse perioodi määramine, mis peaks võimalikult täpselt peegeldama põhivarade majanduslikult kasulikku eluiga.

Finantseerimine

Uute investeeringute rahastamiseks ja pikaajalise tegevuse toetamiseks vajavad ettevõtted pidevalt kapitali. Investeeringuid ja oma igapäevast tegevust on võimalik finantseerida omakapitali ja/või võõrkapitaliga. 31.12.2012 seisuga moodustas Repo Vabrikud AS-i omakapital ettevõtte koguvaradest 23% võrreldes eelmise aasta 41%-ga. See tähendab, et ettevõtte finantsvõimendus on oluliselt kasvanud. Selle peamiseks põhjuseks on emaettevõttelt saadud pikaajalised laenud kogusummas 15 milj. eurot. Vaadates ettevõtte rahavoogude aruannet (vt. lisa 3.2) nähtub, et peamiselt kasutati saadud raha eelnevate võlakohustuste refinantseerimiseks, seotud osapoolle laenu andmiseks ning põhivarade soetamiseks.

Ettevõtte igapäevaste tegevuste finantseerimiseks ja rahavoo juhtimiseks kasutab Repo Vabrikud AS regressiõigusega faktooringut, mille lepingujärgne limiit on 2 000 tuhat eurot ja mis on tähtajatu. 2012. aasta jooksul eraldasid Ettevõtluse Arendamise Sihtasutus (EAS) ja Keskkonnainvesteeringute keskus (KIK) ettevõtte investeerimisprojektide ja tegevuskulude sihtfinantseerimiseks 1 142 tuhat eurot, sh varade finantseerimiseks 1 022 tuhat eurot (vt. lisa 3.5).

Personal

Repo Vabrikud AS keskmine töötajate arv 2012. aastal oli 276 töötajat (2011: 273 töötajat). Tööjõukulud kasvasid võrreldes eelneva aastaga 7%, mis on vastavuses turuandmetega (2012. aasta majandusülevaade 2013). Vastavalt 2012. majandusaasta aruandele moodustasid tootmise tööjõukulud 69% kogu tööjõukuludest. Lisaks kapitaliseeriti tööjõukulusid summas 152 tuhat eurot (vt. lisa 3.5).

Personaliga seoses on soovituslik selgitada ka personali töölevõtmise, jooksva juhendamise ja lahkumisega seotud protseduure. Näiteks, kes sõlmib töötajatega töölepingud, kas töölepingud sisaldavad ametijuhendeid, kas ettevõttes on väljatöötatud käitumiskodeksid ja kuidas neid järgitakse ning kuidas tagatakse töötajate nõuetekohane väljaõpe. Samuti

tuleks siinkohal selgitada, millised on ettevõtte motivatsioonipaketid, sealhulgas pension ja muud teenistusjärgsed hüvitised, aktsioptsioonid ning ergutuspreemiate korraldatus.

Need on olulised teemad eelkõige (töötajate arvult) suuremate majandusüksuste puhul, kuna nende abil saab audiitor anda hinnangu majandusüksuse tasandil toimiva kontrollikeskkonna tõhususe kohta, mis võib olla seotud töötajate vigade või pettuste avastamisega. Motivatsioonipakettide selgitamine on oluline, et hinnata milliseid tegevusi peab juhtkond töötajate puhul oluliseks ning kas need võivad kaasa tuua pettuste või vigadega seotud kõrgendatud riske töötajate tasandil (näiteks müügiboonuse täitmiseks tehtavad autoriseerimata või keelatud tehingud).

Personaliga seoses tuleks audiitoril eraldi selgitada ka tingimused, mis on kokkulepitud juhtkonna liikmetega sõlmitud töölepingutes. See on ühelt poolt oluline, et selgitada juhtkonna võimalikud tegevuse motiivid ning teiselt poolt, et selgitada informatsioon vastavalt avalikustamise nõuetele seoses juhtkonna hüvitiste, sh töösuhtejärgsete hüvitistega. (IAS 24 p 16)

Kokkuvõte

Informatsiooni kogumise ja analüüsimise lõpptulemusena tuleks iga valdkonna puhul kokkuvõttes hinnata, kas nende seas esineb asjaolusid, mis viitavad kõrgemale auditi riskile finantsaruandluse või väite tasandil ning milliseid tegevusi ja protseduure on vaja läbi viia, et omandada piisav tõendusmaterjal riskide maandamiseks aktsepteeritavale tasemele. Kogutud informatsiooni ja hinnanguid tuleks kasutada ka järgnevas alapeatükis kirjeldatud riskihindamise protseduuride läbiviimisel.

2.3. Olulisuse määramine ja riskihindamise protseduurid

Riskihindamise protseduurid võivad erineda auditi töövõtude lõikes vastavalt auditeeritava majandusüksuse tegevuse mahust, keerukusest ja audiitori varasematest teadmistest majandusüksuse ja selle keskkonna kohta. Osaliselt kattuvad riskihindamise protseduurid ka eelnevas alapeatükis kirjeldatud arusaamise omandamise tegevustega. Samas ongi audit

oma olemuselt kumulatiivne protsess ning riskide hindamine toimub kogu auditi läbiviimise jooksul.

Auditi planeerimise alguses tuleb audiitoril määrata olulisuse tase. Audiitor teeb auditi planeerimisel otsustusi oluliseks peetavate väärkajastamiste suuruse kohta. Nimetatud otsustused on aluseks alljärgnevale (ISA (EE) 320, punkt 6):

- 1) riskihindamise protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramine;
- 2) olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine;
- 3) edasiste auditiprotseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramine.

Olulisuse määramisel tuleb audiitoril lähtuda oma kutsealasest otsustusest. Eelnevalt omandatud teadmistele tuginedes tuleb lähtuda sellest, kes on auditeeritava finantsaruande eeldatavad kasutajad ning milline on nende informatsioonivajadus.

Arvestades Repo Vabrikud AS juhtimis- ja omanikestruktuuri ning peamised finantseerimisallikaid, võib eeldada, et finantsaruannete peamised kasutajad on omanikettevõtte juhtkonna liikmed. Ettevõttel puuduvad olulised välised võlausaldajad, eelkõige võlausaldajad, kellel on teatavad ootused ettevõtte finantspositsiooni, -tulemuste või maksevõime kohta (näiteks eritingimused pankade laenulepingutes). Ka ettevõtte tarnijad, teenusepakkujad ja töötajad võivad omada huvi finantsaruannete vastu, kuid seda ei peeta üldjuhul määravaks. Seetõttu on eeldatud, et Repo Vabrikud AS finantsaruannete peamised kasutajad on omanikettevõtte isikud.

Ettevõtte tavapärase eesmärk on omanike rikkuse maksimeerimine. Mitte ainsaks, kuid peamiseks näitajaks selle mõõtmisel on ettevõtte puhaskasum. Samas tuleb tavapärase äritegevuse käigus arvestada ka võimalike keskkonnategurite ja pikaajaliste eesmärkidega, mis lühiajalises perioodis võivad omada negatiivset mõju ettevõtte tulemuslikkusele. Seetõttu on omanikele tihti üheks oluliseks mõõdikuks ka müügitulu, mis näitab ettevõtte potentsiaali võrreldes konkurentidega ning võimet vastata turunõudlusele ja selle muutustele.

Tootmisettevõtete puhul pole varade maht ja selle kasvatamine tavapäraselt omanike huviobjektiks. Varad koosnevad peamiselt ettevõtte põhivaradest ja müüdavatest varudest ning nende mahu kasvatamine pole eesmärk omaette, pigem vastupidi, varude mahtu püütakse enamasti hoida võimalikult madalal tasemel. Varade maht võib oluliseks näitajaks olla näiteks kinnisvarainvesteeringu rentimisega tegelevate ettevõtete puhul, kelle peamine vara ja tulu allikas on renditav objekt ning läbi igapäevase tegevuse ja arenduse on eesmärk kasvatada sellelt saadavat tulu ja seeläbi otseselt ka selle turuväärtust.

Varade maht, müügitulu ja puhaskasum ongi Eesti tingimustes kolm peamist võrdlusalust olulisuse määramiseks (välisriikides on seoses maksukeskkonna erinevusega puhaskasumi asemel peamiseks võrdlusaluseks maksueelne kasum). Tabelis 6 on toodud Repo Vabrikud AS perioodi 2010–2012 finantsnäitajad. Puhaskasumi suure volatiilsuse tõttu ja seetõttu, et ettevõtte puhaskasum on kolme viimase aasta jooksul olnud negatiivne või nullilähedane, ei ole see näitaja võrdlusaluseks sobivaim. Valides võrdlusaluseks mõne väga volatiilse näitaja, võib see kaasa tuua suuri erinevusi perioodide auditi protseduuride olemuses, ajastuses ja ulatuses, mis poleks aga asjakohane.

Tabel 6. Repo Vabrikud AS finantsnäitajad 2010.–2012. aastal, tuh eurodes

Näitaja	2012	2011	2010
Varad	29 011	18 739	17 893
Müügitulu	36 941	34 480	25 174
Puhaskasum	-1 132	5	-2 274

Allikas: (Repo Vabrikud AS 2010.–2012. aasta majandusaasta aruanded); autori koostatud.

Seega on Repo Vabrikud AS olulisuse määramise võrdlusalusena kasutatud ettevõtte müügitulu. Arvestades viimaste perioodide finantsnäitajaid, on müügitulu kõige esinduslikum ja sobivam näitaja, iseloomustamaks ettevõtte tegevusmahtu ja selle muutust. Siinkohal tuleks audiitoril selgitada ka, kas olulisuse määramiseks olev võrdlusalus on võrreldes eelmise perioodi auditiga muutunud ning kirjeldada vajadusel selle muutuse põhjust. Käesoleva töö piirangute tõttu pole võimalik seda teha, kuid eelnevate perioodide

andmetele tuginedes võib eeldada, et sama võrdlusalus oleks kasutatud ka eelmise perioodi auditi käigus.

Järgnevalt on tabelis 7 tehtud kokkuvõtte Repo Vabrikud AS olulisuse määramise etappidest, nagu neid on kirjeldatud töö teoreetilise osa alapeatükis 1.3, ja nende otsustest. Sellises või sarnases vormis on soovituslik koostada dokumentatsioon iga auditi töövõtu puhul, et oleks võimalik saada selge ülevaade audiitori otsustest ja nende otsuste alustest.

Tabel 7. Olulisuse määramise etapid

Valitud võrdlusalus	Müügitulu
Võrdlusaluse suurus (tuh eurot)	36 941
Üldine olulisus (tuh eurot)	1 000
Protsendimäär (%)	2,70%
Läbiviimise olulisus (tuh eurot)	750
Vigade tuvastamise piir (tuh eurot)	50

Allikas: (Repo Vabrikud AS 2012. aasta majandusaasta aruanne); autori arvutused.

Tabelis 7 toodud üldise olulisuse määramisel on lähtutud sellest, et ettevõtte omanike struktuuris pole muudatusi toimunud, ettevõttel on ainult üks omanik, ettevõttel pole muid olulisi väliseid huvigruppe ning ettevõtte tegevusvaldkonnas puuduvad olulised regulatsioonide erinõuded. Määratud üldine olulisus moodustab 2,7% võrdlusalusest, mis jääb IFAC'i poolt kirjeldatud rahvusvahelise tavapraktika (1–3%) alusel ülemisse vahemikku, mis arvestades eelpool kirjeldatud tegureid on aktsepteeritav.

Läbiviimise olulisuse ja vigade tuvastamise piiri määramisel on samuti lähtutud rahvusvahelisest tavapraktikast ning nende suurused on leitud osakaaluna üldisest olulisusest (IFAC 2011b: 61). Läbiviimise olulisuse protsendimäära leidmisel tuleks arvesse võtta varasemate auditite käigus omandatud informatsiooni seoses ettevõtte üldise kontrollkeskkonna tõhususe, väärkajastamise tüüpide ning arvestuspõhimõtetest tulenevate ebakindlustega (näiteks arvestushinnangud). Käesoleva töö koostamisel puuduvad autoril varasematest audititest tulenevad teadmised, kuid ettevõtte ja selle keskkonna arusaamise omandamise käigus olulisi arvestuspõhimõtetest tulenevaid riske ei tuvastatud. Seetõttu on

kasutatud protsendimäärana 75%, mis jääb IFAC'i poolt kirjeldatud rahvusvahelise tavapraktika (60%–85%) keskmisesse vahemikku. (IFAC 2011b: 61)

Olulisuse tasemete kindlaksmääramise järgselt tuleb audiitoril läbi viia riskihindamise protseduure. Nagu käesoleva töö teoreetilises osas kirjeldatud, peavad need hõlmama järelpärimisi, analüütilisi protseduure ning vaatlust ja inspekteerimist. Et saada parem ülevaade kogu ettevõtte tervikpildist ja üksikutest finantsaruande elementidest on autori arvates soovituslik alustada analüütiliste protseduuridega, mis hõlmavad endas ettevõtte finantsandmete analüüsimist ja võrdlemist arusaamise omandamise etapis kogutud informatsiooniga (sh mittefinantsandmetega). Selle käigus on võimalik hinnata riske finantsaruandluse üldtasandil ja väite tasandil.

Lisas 4 on toodud näide riskihindamise analüütilisest protseduurist. Repo Vabrikud AS 2012. majandusaasta andmete ja eelmises alapeatükis kogutud informatsiooni alusel on tehtud analüüs, mis annab ettevõtte finantsaruandest detailsema ülevaate ja mille eesmärgiks on hinnata ja tuvastada ettevõttega seotud auditi riske. Esmalt on läbi viidud tavapärase horisontaalanalüüs, mis hõlmab kõiki finantsaruannete elemente, nende numbrilist suurust ja muutust võrreldes eelmise majandusaastaga. Selle eesmärk on tuvastada elemente, mis vajavad täiendavat tähelepanu, kui ka elemente, mille puhul võib audiitor tugineda vähem ressursse nõudvatele protseduuridele, et omandada piisav tõendusmaterjal.

Horisontaalanalüüsi käigus on autori poolt vaadeldud kahte perioodi, kuid neid võib vajadusel ka analüüsi juurde lisada. Samas soovitab autor ülevaatlikkuse huvides esmalt kasutada ainult kahe viimase perioodi andmeid, kuna auditi fookus peaks olema siiski suunatud ainult aruandeperioodi andmetele. Mineviku andmeid tuleks kasutada aruandeperioodi analüüsi toetamiseks. Kahe perioodi kasutamine võimaldab tabelis analüüsida ka täpsemalt andmetes toimunud muutusi võrreldes eelneva perioodiga, perioodide lisamisel muutuks tabel raskemini jälgitavaks ning kaoks fookus aruandeaasta andmetelt.

Samuti on käesolevas töös eeldatud, et tegemist ei ole majandusüksuse esmakordse auditiga, see tähendab, et audiitor omab juba niigi teadmisi varasematest audititest ning saab vajadusel kasutada neid teadmisi asjakohasema arusaamise omandamiseks aruandeaasta andmetest. Kui tegemist on esmakordse auditiga, võib analüüsi perioodide pikendamine olla asjakohane ja vajalik, et tuvastada ebatavalisi trende ja muutuseid finantsaruannete elementides.

Et muuta andmeid erinevate aastate vahel paremini võrreldavaks, soovitab autor igal auditeeritaval perioodil kasutada sama põhimõtte ja ülesehitusega analüüsi. Näiteks on lisa 4 toodud analüüsitabeli puhul oluline kommentaari veerg. Eelnevatel perioodidel läbi viidud analüüsi kommentaarid annavad olulist informatsiooni aruandeaasta analüüsi läbiviimisel, tuues välja juba varasemates auditites tuvastatud olulisemad finantsaruannete elemendid ja nende selgitused ning võimaldab audiitoril teha ka teatavaid eelduseid aruandeaasta mõningate elementide kohta, et nende eelduste paikapidavust siis kontrollida või oluliste erinevuste põhjuseid selgitada.

Lisaks tavapärasele finantsaruannete elementide horisontaalanalüüsile, soovitab autor läbi viia ka suhtarvude analüüsi. Suhtarvude analüüsimisel tuleks juba keskenduda elementidele ja asjaoludele, mis tulenevalt majandusüksusest või selle tegevusvaldkonnast on olulisemad. Lisa 4 lõpus on toodud välja vaadeldava tootmisettevõtte puhul kolm olulisemat valdkonda, mida autori hinnangul oleks soovituslik analüüsida. Nendeks on varude ja nõuete väärtus ning tegevuse jätkuvus. Viimane on asjaolu, mida on soovituslik analüüsida iga majandusüksuse auditi puhul.

Kogu analüütilise protseduuri tulemusena on võimalik saada ülevaade kõrgema riskiga valdkondadest ja asjaoludest, millele tuleks järgnevate riskihindamise protseduuride käigus ja auditi protseduuride läbiviimisel suuremat tähelepanu pöörata. Autori arvates on seisneb selle oluline lisandväärtus ka selles, et analüüs viitab iga olulise finantsaruande elemendi puhul finantsaruandluse raamistikust tulenevatele nõuetele. Seetõttu aitab see tabel audiitorit ka töö jaotamisel ja selgitamisel töörühma liikmete vahel.

Majandusüksusest ja selle keskkonnast arusaamise omandamise käigus ja eelnevast analüüsist omandatud teadmiste ja informatsiooni alusel on autori hinnangul võimalik auditi seisukohalt olulisemad asjaolud kokku võtta järgnevalt.

1. Analüüsi andmete alusel ei hinda autor ettevõtte krediidiriski oluliseks. Auditi ajastuse tõttu on võimalik kontrollida ka nõuete bilansipäevajärgset laekumist, mis vähendab oluliselt nõuete väärtusega seotud avastamiskriisi. Seetõttu ei hinda autor nõuete puhul arvestushinnanguga (nõuete laekumise tõenäosuse hindamine) seotud riski märkimiväärseks.
2. Varude (alates materjalide soetusest kuni valmistoodangu müügini) kajastamisega seoses tuleks selgitada nende arvestusprotsessi ja selle sõltuvust IT süsteemidest, mis on seotud ka müüdud kaupade ja teenuste kulu arvestamisega. Selgitada tuleks varude soetusmaksumuse komponente ja soetusmaksumuse arvestusvalemit vastavalt IAS 2-le. Analüüsi tulemusena ei esine autori arvates varude väärtuse osas märkimisväärset riski, kuid sellega on seotud oluline arvestushinnang ning seetõttu tuleks selgitada ja hinnata juhtkonnapoolse hinnangu alusandmeid, põhimõtteid ja varasema perioodi hinnangu täpsust.
3. Analüüsi tulemusena selgus, et ettevõtte on aruandeaastal saanud toetusi eelkõige varade sihtfinantseerimiseks summas, mis ületab auditi üldist olulisust. Kuna ettevõtte kasutab sihtfinantseerimise kajastamisel netomeetodit, siis tuleks selle kajastamist kontrollida materiaalse põhivarade auditi protseduuride käigus. Samuti tuleks sihtfinantseerimisega seoses selgitada informatsioon vastavalt avalikustamise nõuetele (IAS 20).
4. Aruandeaastal lisandunud materiaalse põhivarade puhul tuleks selgitada nende soetusmaksumuse komponendid vastavalt IAS 16-le. Samuti on materiaalse põhivaradega seotud kaks olulisemat arvestushinnangut: põhivarade kasuliku eluea ja põhivarade kaetava väärtuse hindamine. Viimane on seotud ka märkimisväärse riskiga.
5. Juhtkonnalt tuleks järelpärimisi teha seoses kreditoorse võlgnevuse olulise kasvuga ning ettevõtte garantiipoliitika ja -eraldiste moodustamise põhimõtete kohta.

6. Emaettevõttelt aruandeaastal saadud laenude puhul tuleks hinnata laenutingimuste vastavust turutingimustega ning selgitada nende õiglane väärtus kajastamise hetkel vastavalt IAS 39. Samas ei ole autori arvates tegemist olulise arvestushinnanguga.
7. Ettevõtte müügitulu olemasoluga on seotud märkimisväärne pettuse risk (tulenevalt ISA nõuetest). Müügitulust üle 80% moodustab eksport. Auditi käigus tuleks selgitada ja kontrollida müügilepinguid, et omandada arusaamine nende olulisematest tingimustest ja müügitulu kajastamise alustest vastavalt IAS 18 p 16-le. Nimetatud asjaoludega on seotud ka olulisemad pettuseriski tegurid.
8. Ettevõttel on olulisi tehinguid ja saldosisid seotud osapooltega. Juhtkonnale tuleks teha järelepärimisi seotud osapoolte ja nendega tehtavate tehingute kohta ning selgitada informatsioon vastavalt avalikustamise nõuetele (IAS 24).
9. Seoses ettevõtte finantsvarade ja -kohustustega tuleks selgitada informatsioon vastavalt avalikustamise nõuetele (IFRS 7).
10. Ettevõtte maksevõime on väga hea ning 2012. majandusaasta äritegevuse rahavood on positiivsed. Seetõttu olulist tegevuse jätkuvuse riski ei esine. Siiski tuleks teha selle kohta järelepärimisi ka juhtkonnale.

Autori arvates illustreerib eelnevate etappide käigus kogutud informatsiooni maht ja detailsus hästi, miks on kasulik planeerimiseprotsess viia läbi just sellises järjestuses. Kogutud informatsiooni alusel on võimalik planeerida oluliselt asjakohasemad küsimused juhtkonnalt järelepärimiste tegemiseks, mis on samuti üks kohustuslik riskihindamise protseduuriks. Käesolevas töös ei olnud järelepärimiste tegemine juhtkonnale võimalik. Selle protsessi läbiviimisel on oluline, et see sisaldaks küsimusi, mis on vastava auditi seisukohalt asjakohased.

Käesoleva töö puhul sisaldaks küsimused eelnevalt tuvastatud kümme olulisemat asjaolu ning lisas 2 välja toodud küsimusi, mis tulenevad auditeerimise standarditest. Järelepärimised annavad planeerimise seisukohalt olulist informatsiooni, kuna nende alusel on võimalik selgitada asjaolusid, mis on tuvastatud auditi eelnevate etappide käigus, kui ka hinnata majandusüksusega seotud üldiste protsesside ja tegevuste toimimist, sisekontrollikeskkonna ülesehitust ja toimimist ning majandusüksuses ja selle keskkonnas

toimunud olulisemaid muudatusi. Samuti võib järelpärimiste käigus audiitor omandada informatsiooni, mida teiste protseduuride käigus ei oleks tuvastatud. Kõike eelnevat arvesse võttes on järelpärimiste eesmärk anda audiitorile selgitavaid või suunavaid vastuseid, mida tuleks arvestada teiste tegevuste ja protseduuride planeerimisel.

Analüütiliste protseduuride ja järelpärimiste tulemusena tuleks hinnata, millised asjaolud vajavad audiitori kõrgendatud tähelepanu. Oluliste asjaolude puhul tuleks audiitoril kasutada täiendava tõendusmaterjali saamiseks vaatlusi ja inspekteerimist. Näiteks peab audiitor tutvuma ettevõtte juhtkonna koosolekute protokollidega, mille käigus on võimalik saada kinnitust varasemalt omandatud arusaamisele ja/või tuvastada asjaolusid, millest audiitor ei olnud veel teadlik.

Samuti tuleks selgitada, kas ettevõttel on olnud kokkupuuteid väliste regulaatoritega (näiteks Maksu- ja Tolliamet) ning võimalusel inspekteerida informatsioonivahetust nende vahel. Tootmisettevõtete puhul on soovituslik võimalusel läbi viia ka vaatlus ettevõtte tootmistehases, et saada parem arusaamine ettevõtte igapäevategevusest, veenduda selle toimimises ning koguda täiendavat tõendusmaterjali, näiteks tehasetöötajatega vesteldes, tootmismasinate töökorda inspekteerides jms.

2.4. Riskide hindamine finantsaruandluse ja väite tasandil

Peale seda, kui audiitor on omandanud piisava arusaamise ettevõttest ja selle tegevuse keskkonnast ning viinud läbi asjakohased riskihindamise protseduurid, tuleks analüüsida eelnevalt kogutud informatsiooni ning tuvastada ja hinnata väärkajastamisega seotud riske nii finantsaruannete üldtasandil kui ka väite tasandil. Riskid võivad olla seotud vigade või pettustega. Eraldi tuleks audiitoril hinnata, millised nendest riskidest on seotud märkimisväärse väärkajastamise riskiga.

Käesolevas töös vaadeldava majandusüksuse puhul on ISA (EE) 240 tulenevalt hinnatud finantsaruandluse üldtasandil oluliseks väärkajastamise riskiks kontroll(imehhanism)ide juhtkonnapoolse eiramise võimalikkust. See on pettusest tulenev olulise väärkajastamise

risk ja seega märkimisväärne risk. Täiendavaid olulisi riske finantsaruandluse tasandil tuvastatud ei ole – ettevõtte tegevuse jätkuvus 12 kuu jooksul on tõenäoline, riskihindamise protseduuride käigus ei ole tuvastatud olulisi tavapärasest erinevaid või ootamatuid seoseid, samuti ei ole tuvastatud olulisi muudatusi arvestuspõhimõtetes.

Väite tasandil tuleb audiitoril hinnata eraldi kõikide tehinguklasside, kontosaldode ja avalikustamiste väiteid ning tuvastada, millised nendest väidetest on seotud kõrgemate riskidega, sh märkimisväärse väärkajastamise riskiga (töös kasutatavaid kombineeritud väiteid on kirjeldatud alapeatükis 1.5.2.). Käesolevas töös vaadeldava majandusüksuse puhul on tuvastatud kaks märkimisväärset riski.

1. **Müügitulu olemasolu** – vastavalt IAS (EE) 240-le on eeldatud, et tulu kajastamisel eksisteerivad pettuseriskid. Repo Vabrikud AS tegeleb tiheda konkurentsiga keskkonnas ning ettevõtte kasumlikkus on viimastel aastatel olnud negatiivne või väga madal. Seetõttu võib ettevõtte juhtkonnal olla surve või motiiv kajastada tulusid tegelikust suuremana, et täita emaettevõtte poolt seatud ootusi. Risk on seotud ettevõtte suure ekspordimahuga (sh ka Kesk-Aasia riikidesse), mis võib olla seotud ebatavaliste ja keerukate müügilepingute tingimuste ning üksikute oluliste tehingutega.
2. **Põhivarade väärtus** – ettevõtte viimase viie aasta puhaskasum on olnud negatiivne või väga madal, mis viitab võimalikule varade väärtuse langusele. Seega tuleks juhtkonnal läbi viia varade väärtuse languse test. Tegemist ei ole pettuseriskiga, kuid seoses sellega, et ettevõtte tegutseb tiheda konkurentsiga ja väga mitmekesises keskkonnas ning testi aluseks oleva informatsiooni olemust ja usaldusväärsust on väga keeruline hinnata, on testi tulemuse hindamine seotud kõrge ebakindluse määraga.

Lisaks märkimisväärsete riskide tuvastamisele ja hindamisele, tuleb audiitoril hinnata ka ülejäänud tehinguklasside, kontosaldode ja avalikustamiste väiteid ning tuvastada, kas nendega seotud väärkajastamise tõenäosus ja ulatus kuulub sellisesse suurusjärku, et selle tulemuseks võib olla oluline väärkajastamine. Lisas 5 on välja toodud autori poolt koostatud riskihinnangu kokkuvõtlik tabel. See võtab kokku kõik autori poolt tuvastatud olulisemad riskid.

Lisas 5 oleva riskihinnangu tabeli ülesehituse põhimõte on järgmine. Esmalt on jaotatud tabelis riskid finantsaruandluse ja väite tasandil. Kuna finantsaruandluse tasandi riskid on oma olemuselt üldisemad ja laiaulatuslikumad, siis nende dokumenteerimisel on oluline välja tuua nende sisu ja see, kas tegemist on pettuseriskiga. Riskid väite tasandil nõuavad oluliselt täpsemat analüüsi ja dokumentatsiooni. Neid tuleb hinnata iga finantsaruande elemendi lõikes eraldi ning tuvastada konkreetset väidet, mis on seotud kõrgema riskiga. Lisaks tuleb hinnata, kas olulise elemendi oluline väide on seotud pettuseriski ja/või arvestushinnanguga.

Väite tasandil on lisas 5 kõik finantsaruande elemendid jaotatud omakorda kolme suuremasse gruppi: märkimisväärse riskiga, olulise riskiga ja madala riskiga elemendid. Nii märkimisväärsete kui oluliste riskide puhul on dokumenteeritud, milliste väidetega on need seotud ning kas mõni nendest väidetest on seotud arvestushinnanguga (veerus “Hinnang” tähistatud “Jah”). Märkimisväärsete riskide puhul on lisaks veel dokumenteeritud, kas see on seotud pettuseriskiga või vea tekkimise riskiga ning mis on neid riske põhjustavad tegurid. Oluliste riskide puhul pole pettuseriski tuvastamine asjakohane, kuna pettuseriski olemasolul on igal juhul tegemist märkimisväärse riskiga.

Omakorda on eraldatud teistest finantsaruande elemendid, mis on seotud madala riskiga. Need on elemendid, mille puhul pole tuvastatud ühtegi väidet, mis sisaldaks endas olulist auditi riski. See võib tuleneda sellest, et elemendiga seotud olemuslik risk on madal (vt. lisas 5 näiteks ettemaksud, immateriaalne põhivara, muud äritulud jt) või sellega, et kuigi olemuslik risk on saldo või tehinguklassi summa tõttu oluline, on sellega seotud avastamisrisk madal (näiteks raha ja pangakontod, pikaajalised finantsinvesteeringud ja omakapital).

Seega võimaldab tabel sellisel kujul saada kergelt ülevaate kõikidest riskihinnangu olulistest tulemustest. Tabelis on eraldatud riskid erineval tasandil, eraldi on välja toodud märkimisväärsed riskid (sh pettuse risk) ja nendega seotud riskitegurid. Väite tasandil on iga finantsaruande elemendi puhul välja toodud selle elemendiga seotud väited, mis sisaldavad endas olulist väärkajastamise riski ning samuti on välja toodud, millised

elemendid sisaldavad endas olulist arvestushinnangut. Tabelis on eraldatud ka elemendid, mis sisaldavad endas madalat olemuslikku või avastamisriski ja mille puhul võib audiitor planeerida pealiskaudsemad vastused. Sellise tabeli põhjal on audiitoril oluliselt kergem planeerida edasised asjakohased vastused, st koostada detailne auditi plaan, kuna see sisaldab endas kõiki auditi riski mudeli ja ISA (EE) nõuetega seotud asjaolusid, millega planeerimisel tuleb arvestada.

2.5. Finantsaruande auditi üksikasjaliku plaani koostamine

Auditi plaan ehk planeeritavad tegevused ja protseduurid peavad olema seotud riskihindamiste tulemustega ning vastama kõikidele olulistele riskidele, mis on tuvastatud eelnevate planeerimisetappide käigus. Auditi plaan peab sisaldama endas audiitori poolt planeeritavaid üldiseid tegevusi, mis on suunatud finantsaruandluse riskide maandamiseks ja sisulisi protseduure, mis on suunatud väite tasandil riskide maandamiseks. Erilist rõhku tuleb auditi plaani koostamisel pöörata vastustele, mis on seotud pettuseriski maandamisega.

Lisas 6 on välja toodud riskihinnangu tulemuste alusel (vt. lisa 5) autori poolt koostatud auditi plaan ja selle dokumentatsiooni vorm. Oma ülesehituselt on see sarnane riskihinnangu tulemuste tabeliga. Planeeritavad vastused on jaotatud finantsaruandluse ja väite tasandi vahel ning väite tasandil on omakorda selgitatud, millise või milliste konkreetsete väidete kontrollimiseks on kindel vastus planeeritud.

Tabeli koostamist on soovituslik alustada finantsaruandluse tasandist. Finantsaruandluse tasandil on oluline tabelis välja tuua informatsioon vastavalt riskihinnangu tabelile (riski sisu ja kas tegemist on pettuseriskiga) ning loetleda tegevused, millega audiitor plaanib riski(de)le vastata. Need on enamasti tegevused, mis on seotud teiste protseduuride või üldise auditi läbiviimisega, kuid nende eraldi loetlemine on oluline, et kõik auditi tööühma liikmed teadvustaks endale vajalikke tegevusi. Nende loetlemine aitab hinnata ka planeeritavate tegevuste piisavust ning hiljem teha kokkuvõtteid hindamaks nende tulemusi iga tegevuse kohta eraldi ja koosmõjuna.

Väite tasandil on lisa 6 oleva tabeli koostamisel alustatud finantsaruande elementide loetlemisega. Tabelis on real "Finantsaruande element" välja toodud kõik elemendid, mille puhul oli riskihinnangu kokkuvõttes (vt. lisa 5) tuvastatud selle elemendi mõne väitega seotud märkimisväärne või oluline risk. Kõik elemendid on omakorda reastatud ja jaotatud erinevate protsesside lõikes.

Finantsaruande elementide protsessidesse jaotamine on autori arvates oluline, kuna see aitab kaasa plaani ülesehitusele ja auditi efektiivsusele. Põhimõte seisneb selles, et mõned finantsaruande elemendid ja nende kajastamine aruannetes on omavahel tihedalt seotud majandusüksuse teatud protsessidega (näiteks ostmine, tootmine, müümine jms). Nende protsessidega on omakorda seotud teatud tegevused, nagu tehingute algatamine, töötlemine ja finantsaruandes kajastamine. Kuna antud toimingud mõjutavad kokkuvõttes mitut elementi, siis on neid elemente mõistlik vaadelda koos ühe protsessi raames.

Näiteks müügi protsessi alla on lisa 6 jaotatud finantsaruande elemendid müügitulu ja nõuded ostjate vastu. Müügitehingu algatamise aluseks on enamasti kliendi tellimus. Kliendipoolse tellimuse täitmiseks toimub tehingu töötlemine (kauba üleandmine/teenuse osutamine ning müügiarve väljastamine). Selle tegevuse järgselt toimub tehingu (müügiarve) kajastamine finantsaruandes. Müügitehingu kajastamisel toimub finantsaruandes tavapäraselt raamatupidamislik kanne, millega debiteeritakse nõuete saldod ning krediteeritakse müügitulu (käibemaksu arvestamata). Seega on kogu selle protsessi tulemusena suurenenud finantsaruandes kaks elementi. See tähendab, et omandades auditi käigus tõendusmaterjali müügitulu ja selle kajastamise kohta, on see enamasti otseselt või kaudselt asjakohane ka nõuete suhtes.

Finantsaruande elementide protsessidesse jagamine aitab audiitoril planeerida ka efektiivsemalt tööd töörühma liikmete vahel. Kuna auditi läbiviimisel peab audiitor omandama arusaamise asjakohastest protsessidest ja nendega seotud tegevustest, siis on auditi efektiivsust silmas pidades mõistlik, et ainult üks töörühma liige tegeleks kõikide elementide auditeerimisega, mis kuuluvad ühe protsessi alla. Seda ka seetõttu, et mitmed

auditi vastused (protseduurid) on suunatud pigem kõikidele elementidele ühes protsessis, kui üksikutele elementidele eraldi.

Kui kõik vajalikud finantsaruande elemendid on tabelisse lisatud ning protsesside vahel jaotatud, tuleb audiitoril veenduda, et iga elemendiga seotud olulist riski sisaldavad väited oleksid dokumenteeritud. Kõik sellised väited tuleb tabelis eraldi real (“Tuvastatud riskid väite tasandil”) välja tuua. Oluline on, et kõik sellised väited oleksid kindlasti vastaval real loetletud, kuna nende alusel toimub edasiste protseduuride planeerimine ja see tagab, et kõikidele olulistele väidetele oleks vastus planeeritud.

Loetletud väidete alusel hakkab auditi kontrolltegevuste (sisekontrolli(de) testimis(t)e) ja protseduuride paika panemine nii, et kõik olulist riski sisaldavad väited oleksid vastus(t)ega kaetud. Selleks tuuakse rida-realt välja kõik planeeritud kontrolltegevused ja protseduurid (vt. lisa 6 iga tegevus ja protseduur eraldi real) ning märgitakse iga tegevuse ja protseduuri real vastava elemendi veergu väited, mida kontrolltegevuse või protseduuriga kontrollitakse. Kokkuvõttes peavad iga elemendi puhul olema protseduurid planeeritud nii, et need koos kataksid kõik tuvastatud riskid väite tasandil. Selle kontrollimiseks saab võrrelda iga elemendi veerus väiteid, mis on kaetud protseduuride poolt ning väiteid, mis on seotud olulise riskiga (real “Tuvastatud riskid väite tasandil”).

Kontrolltegevuste planeerimisel tuleb lähtuda kahest asjaolust: kas väide on seotud märkimisväärse riskiga, mille tõttu sisekontrolli testimine on kohustuslik, või kas on mõni väide, mis ei ole küll seotud märkimisväärse riskiga, kuid mille puhul audiitor hindab, et sisekontrolli testimine koos protseduuride läbiviimisega annab audiitorile täiendavat vajalikku tõendusmaterjali või muudab selle omandamise efektiivsemaks, kui ainult protseduuridel põhinev lähenemine. Märkimisväärsete riskide rõhutamiseks on vastavad väited tabelis tähistatud punasega, nendele väidetele peab audiitor planeerima vastustena ka asjakohaseid kontrolltegevusi. See tähendab, et need kontrolltegevused, mis on seotud väidete kontrollimisega, mis ei ole tähistatud punasega, on suunatud auditi kvaliteedi või efektiivsuse parandamiseks.

Lisas 6 toodud tabel on sellisel kujul kasutatav kõikide auditite läbiviimisel, kuna see põhineb auditeerimise standardite ja juhendite nõuetel, mille järgimine on auditeerimisel kohustuslik. Iga auditi läbiviimisel tuleks hinnata tabeli sisu ja mahtu, see tähendab, milliseid elemente ja protsesse see sisaldama peaks, millised finantsaruandluse ja väite tasandi riskid on majandusüksusega seotud ning millised kontrolltegevused ja protseduurid on vajalikud piisava tõendusmaterjali saamiseks. Need on asjaolud, mis sõltuvad otseselt auditeeritavast majandusüksusest ja audiitori kutsealasest otsustusest. Seega on tabeli vorm ja ülesehitus universaalselt kasutatav, selle sisu aga ettevõttespetsiifiline.

Tabel ja selle vorm on suunatud ka alapeatükis 1.1 välja toodud kvaliteedikontrolli tähelepanekutele vastamiseks. Autori arvates vastab see kõikidele tähelepanekutega seotud probleemidele.

1. Tabel tagab auditifaili ja dokumentatsiooni ülesehituse korrapärasuse ja ülevaatlikkuse. Selle korrektselt rakendamisel on kergendatud auditi raja, st tuvastatud riskide ja nende vastuste, jälgimine, mis võimaldab välisel vaatelejal või ka audiitoril endal tulevikus kiiresti auditi tulemusteni jõuda.
2. Auditi plaanis on selgelt välja toodud riskihinnangute tulemused ja seda nii finantsaruandluse kui ka väite tasandil.
3. Pettuseriski maandamiseks planeeritud töö on selgelt välja toodud. Finantsaruandluse tasandil on loetletud üldised tegevused, mis peaksid audiitori hinnangul maandama vastavad riskid. Väite tasandil on märkimisväärsete riskidega (sh pettuseriskiga) seotud väited selguse mõttes tähistatud punasega ning tabelis on võimalik näha konkreetseid kontrolltegevusi ja protseduure, mis on nende riskide maandamiseks planeeritud.
4. Tabel on konkreetne ja selgelt eristatav plaan, mis võtab kokku kõik planeeritud tegevused ja protseduurid.
5. Kuna tabel sisaldab endas lisaks planeeritavatele tegevustele ja protseduuridele ka riskihinnangu tulemusena tuvastatud olulisi riske, aitab see autori arvates planeerida asjakohasemaid auditi vastuseid nii, et need oleksid põhjuslikes seoses tuvastatud riskidega.

Tabelil on autori arvates ka mõningad praktilised väärtused. Tabel aitab audiitoril planeerida ja jaotada tööd efektiivsemalt töörühma liikmete vahel. Esmalt seetõttu, et tabeli abil on audiitoril selge ülevaade märkimisväärtetest riskidest, mille osas tuleks töö läbiviimine planeerida kogenuma(te)le töörühma liikme(te)le (see oli ka üks planeeritud üldine vastus finantsaruandluse tasandi pettuseriski maandamiseks). Lisaks aitab finantsaruande elementide jaotamine protsesside lõikes jaotada tööd liikmete vahel efektiivsemalt nii, et auditi läbiviimisel ei toimuks dubleerivaid tegevusi. Samuti annab see tabel igale töörühma liikmele selge ja arusaadava ülevaate, mida peetakse oluliseks ja milliseid tegevusi ja protseduure temalt oodatakse.

Lisaks aitab tabel autori arvates kaasa auditi efektiivsusele ka seeläbi, et selle alusel on võimalik vähendada üleauditeerimise ohtu. Tabeli ülevaatlikkuse tõttu ja eelkõige seetõttu, et tabelisse on koondatud nii tuvastatud riskid kui planeeritavad vastused ja seega on audiitoril kergem analüüsida iga tegevuse ja protseduuri vajalikkust. Analüüsi käigus tuleks hinnata, kas kõik planeeritavad tegevused on vajalikud ja annavad tõendusmaterjali kogumisel lisandväärtust või võib neid asendada või üldse ära jätta, ilma et selle tõttu kannataks kogutava tõendusmaterjali kvaliteet.

Tabel on soovituslik koostada pärast esmaste planeerimisetappide läbiviimist, mida on samuti kirjeldatud käesoleva töö eelnevates peatükkides. Selle edasisel kasutamisel ja auditi läbiviimisel tuleb arvestada, et auditi käigus võib audiitor omandada täiendavat olulist informatsiooni, mis võib muuta esialgselt planeeritud tegevuste ja protseduuride sellisel kujul läbiviimise ebavajalikuks, ebapiisavaks või võimatuks. Nimetatud olukorra ilmnemisel tuleks selgitada selle põhjuseid ning muuta või täiendada auditi plaani. Kui muutus on tingitud esialgse riskihinnangu muutustest, tuleks tabelis vastavat rida korrigeerida ning planeerida tegevused ja protseduurid ümber, et need vastaksid uuele hinnangule. Kui teatud tegevusi või protseduure pole võimalik läbi viia või nende käigus on tuvastatud väärkajastamisi, saab tabeli alusel samuti analüüsida, millise väitega on probleeme ja kas selle väite kontrollimiseks on planeeritud täiendavaid protseduure ning kas need täiendavad protseduurid on piisavad vajaliku kindlustunde omandamiseks. Seega

kergendab tabel autori arvates ka tegevuste läbiviimist ja nende hindamist sellises olukorras, kus esialgsesse plaani tuleb korrekture teha.

Lisas 6 oleva tabeli koostamisel esinesid käesolevas töös ka teatud piirangud. Töös ei olnud võimalik läbi viia kõiki riskihindamise protseduure. Kõige olulisem nendest on järelpärimiste tegemine juhtkonnale ja majandusüksuse teistele asjakohastele isikutele, mille oluliseks eesmärgiks on hinnata majandusüksuse sisekontrollikeskkonna ülesehitust ja tõhusust. Autori arvates ei takista see piirang oluliselt käesoleva töö eesmärgi saavutamist, kuna sellel oleks võimalik mõju eelkõige tabeli sisule, aga mitte vormile. Lisaks peegeldab antud piirang ka tihti audiitorite reaalsel olukorda, kus esialgse planeerimisprotsessi läbiviimisel ei pruugi juhtkonnale järelpärimiste tegemine olla võimalik või vajalik.

Kuna käesolevas töös ei analüüsitud täpsemalt erinevate kontrolltegevuste ja protseduuride sisu, eesmärki ja dokumenteerimise nõudeid, siis oleks autori arvates edasiste uurimissuundadena kasulik keskenduda ka nendele teemadele. Ühe võimaliku uurimissuunana pakub autor välja näitlikustavaid ning praktilisi soovitusi ja juhendeid sisaldava auditialaste uurimistöö läbiviimist, mis kirjeldab väite tasandil iga finantselemendi ja väite kontrollimiseks mõeldud protseduure ja nende kasutamist. See oleks sobivaks jätkuks käesolevale tööle ning pakuks auditi plaani koostamisel audiitoritele võimalikke vastuseid.

KOKKUVÕTE

2010. aastal Eestis rakendunud uus audiitortegevuse seadus, mis määratleb muuhulgas audiitorluse kutsetegevuse alused (rahvusvahelised auditeerimise standardid), on võrreldes varasemate regulatsioonidega toonud kaasa täiendavaid ja mahukamaid nõudmiseid audiitoritele finantsaruannete auditi läbiviimisel. Muudatused ja täiendused on nõudnud paljudelt audiitorettevõtjalt oma senise töö olemuse ja ülesehituse põhjalikku muutmist, et see vastaks uutele nõuetele.

Auditeerimise põhimõtted on muutunud koos majandusüksuste ja ettevõtluskeskkonna arenguga. Majandusüksuste tehingute mahu ja keerukuse kasv ning nende tihe seos tegevuskeskkonna teguritega on esitanud audiitoritele üha enam täiendavaid väljakutseid. Sellele vastamiseks on auditi fookus üha enam liikunud arvukate sisuliste protseduuride ja tegevuste läbiviimiselt planeerimisprotsessile, mille eesmärgiks on parandada auditi läbiviimise efektiivsust ning kvaliteeti. Survet efektiivsema ja kvaliteetsema auditi planeerimisele on audiitoritele põhjustanud ka finantsaruannete kasutajate ootuste kasv ning auditi tasude vähenemine.

Varasemad empiirilised uurimused on leidnud, et ulatuslikum ja asjakohasem planeerimine tagab auditi kõrgema kvaliteedi ehk suurema tõenäosuse, et audiitor tuvastab oma tegevuste ja protseduuride läbiviimise tulemusena vead majandusüksuse finantsarvestuses. Samuti on tuvastatud positiivne seos ulatuslikuma planeerimise ja auditi efektiivsuse vahel. Siinkohal tuleb rõhutada, et ka planeerimisel on optimaalne maht, kuna selle käigus kogutud tõendusmaterjalid ei ole piisavad, et avalikustada asjakohane auditi arvamus. Planeerimisprotsess ja selle tegevused ei asenda auditi sisuliste protseduuride läbiviimisel omandatud tõendusmaterjali.

2012. ja 2013. aasta kutseühendusesisese kvaliteedikontrolli tulemuste põhjal, kus kontrolliti Eestis tegutsevate audiitorite tegevuse vastavust õigusaktidele ning nende alusel kinnitatud standarditele ja juhenditele, esines ligikaudu veerandil kontrollitud auditi töövõttudest märkimisväärseid puuduseid. Ainult ligikaudu kolmandik töövõtte vastas täielikult regulatsiooni nõuetele. See tähendab, et suurel osal auditi töövõttudest esines olulisi täiustamist vajavaid asjaolusid, mis suurendavad tõenäosust, et audiitor avaldas ebakorrekse arvamuse oma tegevuste puudujääkide tõttu.

Kvaliteedikontrolli tulemuste hulgas oli mitmeid tähelepanekuid, mis olid otseselt seotud planeerimisprotsessi, selle ülesehituse ja dokumenteerimise puudujääkidega. Lühidalt võib auditi planeerimisprotsessiga seotud mitmed tähelepanekud kokku võtta järgmiselt: puudus selge ja ülevaatlik auditi plaan, mis tooks välja ja selgitaks audiitori poolt tuvastatud olulised riskid (sh eraldi märkimisväärsed riskid) ning seoks need konkreetsete vastustega (üldiste tegevuste ja protseduuridega), mis on suunatud tuvastatud riskide maandamiseks.

Auditeerimise standardid ja juhendid ei paku auditooritele omalt poolt konkreetseid juhiseid või soovitusi planeerimisprotsessi ülesehituse struktuuri või mudeli kohta. Samuti ei ole varasemalt läbi viidud teaduslikke uurimusi, mis tegeleks selle asjaoluga ning pakuks välja praktilisi lahendusi, eelkõige planeerimise ülesehituse struktureerimiseks ja auditi plaani koostamiseks. Iga auditi töövõtu puhul on audiitori ülesanne töötada välja asjakohane lähenemine, mis oleks kooskõlas auditeerimise standardite ja juhendite nõuetega. Kasutusel olevad praktikad ei ole aga avalikult kättesaadavad.

Käesoleva magistritöö eesmärgiks oli koostada detailne auditi plaani mudel, mis aitaks parandada finantsaruannete auditi planeerimise efektiivsust ja kvaliteeti, sealhulgas vastaks eelpool kirjeldatud kvaliteedikontrolli tähelepanekutele. Mudeli puhul on tegemist struktureeritud tabeli vormiga, mis aitab planeerida asjakohaseid auditi tegevusi ja protseduure nii, et need oleksid põhjuslikus seoses tuvastatud oluliste riskidega. Eesmärgi täitmiseks on töö käigus analüüsitud auditi planeerimisprotsessi vajalikku ülesehitust, planeerimisega seotud peamisi probleeme ning auditeerimise standarditest tulenevaid nõudeid.

Planeerimisprotsessi ülesehituse puhul on oluline silmas pidada teatud planeerimistegevuste ja -protseduuride läbiviimist (arusaamise omandamine majandusüksusest ja selle keskkonnast, olulisuse määramine, riskihindamise protseduuride läbiviimine), mille eesmärgiks on suunata audiitori tähelepanu asjaoludele, mis võivad suurendada olulise väärkajastamise riske finantsaruannetes. Et saavutada parem tulemus nende tegevuste ja protseduuride läbiviimisel, tuleks kasutada struktureeritud lähenemist mis arvestaks nende protsesside loogilist järgnevust ja omavahelisi seoseid.

Käesolevas töös on analüüsitud täpsemalt äririskipõhise auditi lähenemise põhimõtteid, mis on kasutusel suuremates auditibüroodes ning mis lähtuvad auditi planeerimisel vajadusest saavutada laiaulatuslikum ja põhjalikum teadmine majandusüksusest, selle keskkonnast ning nendega seotud äririskidest. Kuna majandusüksusega seotud äririskid mõjutavad oluliselt majandusüksuse tegevuse põhimõtteid ja eesmärke, siis on äririskide mõistmine oluliseks eelduseks, et selgitada ning hinnata tingimusi, sündmuseid ja tegevusi, mis võivad ebasoodsalt mõjutada majandusüksuse suutlikkust saavutada oma eesmärke ning võivad seetõttu suurendada riske, mis on seotud finantsaruannetes avalikustatud informatsiooni väärkajastamiste ja nende avastamisega.

Planeerimisprotsessi probleemide ja puudustena on auditi järelvalveorganite poolt nii Eestis kui ka mujal mainitud selle võimetust tuvastada pettuseid ja nende riskitegureid. Pettusega on auditeerimisel oluline arvestada, kuna selle avastamine ja võimalik mõju finantsaruannetele on seotud suurema ebamäärasusega. Käesolevas töös kirjeldatud äririskipõhise planeerimise üks olulistest eesmärkidest on samuti tuvastada teatud tingimuste (näiteks motiivide, võimaluste jms) olemasolu, mis tulenevad majandusüksusega seotud äririskidest ning annavad sageli aimu pettuse olemasolust. Lisaks on käesolevas töös analüüsitud ka asjaolusid (näiteks arvestushinnangud, seotud osapooled jt), mis sisaldavad endas tavapäraselt kõrgemat vea tekkimise riski, kuna võivad endaga kaasa tuua võimalusi pettuse toimepanekuks. On oluline, et audiitor oskaks suunata oma tähelepanu asjaoludele, mis loovad tingimusi pettuste läbiviimiseks ning nõuavad seega erilist tähelepanu.

Käesolevas töös vaadeldud planeerimisprotsessi ja loodud auditi plaani mudeli eesmärgiks oli seega muuta planeerimisprotsess struktureeritumaks ja efektiivsemaks ning tagada planeerimisotsuste asjakohasus ja ülevaatlikus. Auditi plaani mudel peaks lihtsustama tegevuste ja protseduuride planeerimist nii, et need oleksid vastavuses audiitori poolt tuvastatud riskidega ning tagama selle, et kõikide oluliste riskide maandamiseks on planeeritud vastused. Lisaks peaks planeerimisprotsess olema rohkem suunatud ka pettuseriski tegurite tuvastamisele ning selle riski maandamiseks tehtava töö planeerimisele.

Töö eesmärgi täitmiseks ja illustreerimiseks viidi läbi juhtumiuuring Repo Vabrikud AS 2012. majandusaasta aruande põhjal, et näidata planeerimisprotsessi erinevate etappide omavahelisi seoseid ning selgitada nende alusel auditi plaani koostamist vastavalt autori poolt väljapakutud mudelile. Tulemused võib võtta kokku järgnevalt:

1. Töös analüüsitud ja illustreeritud äririskipõhine lähenemine muudab planeerimisprotsessi efektiivsemaks, kuna suunab suurema tähelepanu asjaoludele, mis kujutavad auditi seisukohalt kõrgemat riski (sh sisaldavad pettuseriski tegureid). Samuti muudab see protsessi ülesehituse struktureeritumaks ning loob seosed erinevate tegevuste vahel. Teisalt nõuab see tihti auditi töörühma liikmetelt oluliselt põhjalikemaid teadmisi majandusüksusest ja selle tegevusvaldkonnast ning tugineb seega suuresti audiitori kutsealasele otsustusele.
2. Koostatud auditi plaani mudel tagab planeerimisprotsessi ja selle otsuste korrapärasuse ning võimaldab nii välisel vaatlusel kui ka audiitoril endal omandada otsustest ja nende seostest kergelt ülevaade.
3. Kuna mudel sisaldab endas nii tuvastatud olulisi riske kui ka nendele riskidele planeeritavaid vastuseid, võimaldab see autori arvates planeerida asjakohasemaid tegevusi ja protseduure nii, et need oleksid põhjuslikus seoses tuvastatud riskidega. Seetõttu vähendab mudel ka ohtu, et mõningate oluliste riskide maandamiseks ei ole vastuseid planeeritud.
4. Mudel toob selgelt eraldi välja pettuseriskid ja planeeritud vastused nende riskide maandamiseks, mis tagab, et auditi planeerimisel ja läbiviimisel oleks arvestatud

teguritega, mis loovad tingimusi pettuse toimepanekuks ning vähendab seega riski, et audiitoril jääb pettus, kui see on toimunud, avastamata.

Mudelil on autori arvates ka praktilised väärtused. See aitab audiitoril planeerida ja jaotada tööd efektiivsemalt töörühma liikmete vahel, kuna annab igale töörühma liikmele selge ja arusaadava ülevaate tuvastatud olulistest riskidest ning vajalikest tegevustest nende riskide maandamiseks. Lisaks aitab mudel kaasa auditi efektiivsusele, kuna vähendab võimalikku üleauditeerimise ohtu. Selle ülevaatlikuse tõttu ja eelkõige seetõttu, et tabelisse on koondatud nii tuvastatud riskid kui planeeritavad vastused, on audiitoril kergem analüüsida iga tegevuse ja protseduuri vajalikkust.

Mudelit on soovituslik rakendada pärast esialgse planeerimisprotsessi läbiviimist, st peale oluliste riskide tuvastamist ja hindamist, edasiste protseduuride ja tegevuste paikapanemiseks. Mudeli edasisel kasutamisel ja auditi läbiviimisel tuleb arvestada, et auditi käigus võib audiitor omandada täiendavat olulist informatsiooni, mis võib muuta esialgselt planeeritud tegevuste ja protseduuride sellisel kujul läbiviimise ebavajalikuks, ebapiisavaks või võimatuks. Tänu mudeli struktuurile ja ülevaatlikusele aitab see autori arvates ka sellises olukorras teiste või täiendavate protseduuride planeerimist.

Töö koostamisel ja eelkõige juhtumiuuringu läbiviimisel esinesid ka teatud piirangud. Töös ei olnud võimalik läbi viia kõiki riskihindamise protseduure. Kõige olulisem nendest oli järelpärimiste tegemine juhtkonnale ja majandusüksuse teistele asjakohastele isikutele, mille oluliseks eesmärgiks on hinnata majandusüksuse sisekontrollikeskkonna ülesehitust ja tõhusust, aga selgitada ka teisi auditi seisukohalt olulisi asjaolusid. Autori arvates ei takista see piirang oluliselt käesoleva töö eesmärgi saavutamist, kuna sellel ei oleks mõju mudeli vormile. Mudeli vormi koostamisel on lähtutud eelkõige rahvuvahelistest auditeerimise standarditest (ISA (EE)) ja juhenditest ning seetõttu on autori arvates mudel rakendatav ka teiste samadel alustel läbiviidavate auditite planeerimisel, vaatamata majandusüksusega seotud teguritest ja finantsaruandluse raamistikust.

Kuna käesolevas töös ei analüüsitud täpsemalt erinevate kontrolltegevuste ja protseduuride sisu, eesmärki ja dokumenteerimise nõudeid, siis oleks autori arvates edasiste

uurimussuundadena kasulik keskenduda ka nendele teemadele. Need oleks sellisel juhul sobivaks jätkuks käesolevale tööle ning pakuksid auditi plaani koostamisel audiitoritele võimalikke vastuseid. Samuti ei ole autorile teadaolevalt sarnaseid mudeleid varem auditialases erialakirjanduses käsitletud ning seega võiks käesolev magistritöö anda eelduse sarnaste tööde läbiviimiseks edaspidi, mis pakuksid omalt poolt täiendusi või alternatiive käesolevas töös loodud mudelile.

VIIDATUD ALLIKAD

1. 2012. aasta majandusülevaade. Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium, Rahandusministeerium, 2013.
[http://www.mkm.ee/public/Majandusylevaade_2012.pdf]. 03.04.2014.
2. A Risk-based approach to auditing financial statements. – ACCA Qualification paper F8, 2008. [http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-students/2012s/sa_feb08_pine.pdf]. 11.03.2014.
3. Analüütilised protseduurid. – Kehtib 15. detsembril 2009 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta. Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 520. [<http://www.audiitorkogu.ee/docs/ISA/Standardid2010/isa520ee.pdf>]. 03.02.2014.
4. Arvamuse kujundamine ja aruandlus finantsaruannete kohta. – Kehtib 15. detsembril 2009 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta. Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 700.
[<http://www.audiitorkogu.ee/docs/ISA/Standardid2010/isa700ee.pdf>]. 03.02.2014.
5. Arvestushinnangute, sh õiglase väärtuse arvestushinnangute ja nendega seoses avalikustatu auditeerimine. – Kehtib 15. detsembril 2009 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta. Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 540. [<http://www.audiitorkogu.ee/docs/ISA/Standardid2010/isa540ee.pdf>]. 03.02.2014.
6. Audiitori kohustused finantsaruannete auditeerimisel seoses pettusega. – Kehtib 15. detsembril 2009 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta. Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 240.
[<http://www.audiitorkogu.ee/docs/ISA/Standardid2010/isa240ee.pdf>]. 03.02.2014.

7. Auditeerimiseeskiri. Rahandusministri määrus. Vastu võetud Riigikogus 8. märtsil 2010. aastal. – Riigi Teataja I osa, 2010, nr. 9, art. 41.
8. Auditi käigus tuvastatud väärkajastamiste hindamine. – Kehtib 15. detsembril 2009 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta. Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 450.
[<http://www.auditorkogu.ee/docs/ISA/Standardid2010/isa450ee.pdf>]. 03.02.2014.
9. Auditi tõendusmaterjal – eatud kirjade puhul spetsiifiliselt arvesse võetavad asjaolud. - Kehtib 15. detsembril 2009 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta. Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 501.
[<http://www.auditorkogu.ee/docs/ISA/Standardid2010/isa501ee.pdf>]. 03.02.2014.
10. Auditi töövõtu tingimuste kokkuleppimine. – Kehtib 15. detsembril 2009 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta. Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 210.
[<http://www.auditorkogu.ee/docs/ISA/Standardid2010/isa210ee.pdf>]. 03.02.2014.
11. **Bedard, J. C., Graham, L. E.** The Effects of Decision Aid Orientation on Risk Factor Identification and Audit Test Planning. – *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 2002, Vol. 21, No. 2, pp. 39–56.
12. **Bell, T. B., Solomon, I.** The Strategic-Systems Approach to Auditing. – KPMG and University of Illinois at Urbana-Champaign, Business Measurement Case Development and Research Program, 2002.
13. **Beyer, A., Sridhar, S. S.** Effects of Multiple Clients on the Reliability of Audit Reports. – *Journal of Accounting Research*, 2006, Vol. 44, No. 1, pp. 29–51.
14. **Biggs, S. F., Mock, T.J., Watkins, P. R.** Auditor's Use of Analytical Review in Audit Program Design. – *The Accounting Review*, January 1988, Vol. 63, No. 1, pp. 148–161.
15. **Blokdijk, H., Driehuisen, F., Simunic, D. A., Stein, M. T.** An Analysis of Cross-Sectional Differences in Big and Non-Big Public Accounting Firms' Audit Programs. – *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 2006, Vol. 25, No.1, pp. 27–48.

16. **Boynton, W. C., Johnson, R. N.** Modern auditing. Assurance services and the integrity of financial reporting. United States of America: John Wiley & Sons, Inc, 2006, 1036 p.
17. **Burke, A.** Introduction to Audit Planning.
[<http://www.cpaireland.ie/docs/default-source/Students/Study-Support/P1-Auditing/introduction-to-audit-planning.pdf?sfvrsn=0>]. 08.03.2014.
18. **Christ, M. Y.** Evidence on the Nature of Audit Planning Problem Representations: An Examination of Auditor Free Recalls. – *The Accounting Review*, 1993, Vol. 68, No. 2, pp. 304–322.
19. **Christensen, B. E., Glover, S.M, Wood, D. A.** Extreme Estimation Uncertainty and Audit Assurance. – *Current Issues in Auditing*, 2013, Vol. 7, Iss. 1, 2013, pp. 36–42.
20. **Cohen, J., Kida, T.** The Impact of Analytical Review Results, Internal Control Reliability, and Experience on Auditors' Use of Analytical Review. – *Journal of Accounting Research*, 1989, Vol. 27 No. 2, pp. 263–276.
21. **Colbert, J. L.** Understanding the Relationship between Business Risk and Inherent Risk. – *Managerial Auditing Journal*, 1991, Vol.6 No. 3, pp. 4–7.
22. Consultation Paper: Considerations of Materiality in Financial Reporting. – KPMG IFRG Limited, 2012.
[<http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/ifrs-comment-letters/pages/comment-letter-to-esma.aspx>]. 13.03.2014.
23. **Curtis, E., Turley, S.** The business risk audit – A longitudinal case study of an audit engagement. – *Accounting, Organizations and Society*, 2007, Vol. 32, pp. 439–461.
24. **Cushing, B. E., Loebbecke, J. K.** Analytical Approaches to Audit Risk: A Survey and Analysis. – *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 1983, pp. 174–180.
25. **Davidson, R. A., Gist, W. E.** Empirical Evidence on the Functional Relation between Audit Planning and Total Audit Effort. – *Journal of Accounting Research*, 1996, Vol. 34, No. 1, pp. 111–124.
26. **De Martinis, M., Fukukawa, H. Mock, T. J.** Exploring the role of country and client type on the auditor's client risk assessments and audit planning decisions. – *Managerial Auditing Journal*, 2011, Vol. 26, No. 7, pp. 543–565.

27. **De Martinis, M., Fukukawa, H., Mock, T. J.** The impact of the external auditor's engagement risk assessments on audit resource allocation decisions. – Unpublished PhD thesis. Canberra: The Australian National University, 2006, pp. 543–565.
28. **Dowling, C., Leech, S.** Audit support systems and decision aids: Current practice and opportunities for future research. – International Journal of Accounting Information Systems, 2007, pp. 92–116.
29. Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad, IAS 37. Rahvusvahelised raamatupidamisstandardid kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EL). Vastu võetud 03. november 2008. aastal. – nr 1126/2008.
30. External audit Plan – Mansfield District Council. KPMG, 2013. [http://www.mansfield.gov.uk/CMADAttachments/2013/Audit%20Committee/Attachments/2013_03_22_00010636_External%20Audit%20Plan%20-%202012-13.pdf], 10.03.2014.
31. Finantsaruannete auditi kvaliteedikontroll. – Kehtib 15. detsembril 2009 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta. Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 220. [<http://www.auditorkogu.ee/docs/ISA/Standardid2010/isa220ee.pdf>]. 03.02.2014.
32. Finantsaruannete auditi planeerimine. – Kehtib 15. detsembril 2009 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta. Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 300. [<http://www.auditorkogu.ee/docs/ISA/Standardid2010/isa300ee.pdf>]. 03.02.2014.
33. Finantsinstrumendid: avalikustatav teave, IFRS 7. Rahvusvahelised raamatupidamisstandardid kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EL). Vastu võetud 22. november 2011. aastal. – nr 1205/2011.
34. Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine, IAS 39. Rahvusvahelised raamatupidamisstandardid kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EL). Vastu võetud 15. september 2009. aastal. – nr 839/2009.
35. **Florea, R., Florea, R.** The Implications of Inherent Risks' Assessment in Audit Risk Limitation. – Economy Transdisciplinarity Cognition, 2012, Vol. 15, pp. 45–49.

36. **Flowerday, S., Blundell, A. W., Von Solms, R.** Continuous auditing technologies and models: A discussion. – *Computers & security*, Vol. 25, 2006, pp. 325–331.
37. **Fukukawa, H., Mock, T.** Assessing beliefs, probabilities and risks in auditing. – *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 2011, Vol. 30, No. 1, pp. 75–99.
38. Global Economic Crime Survey 2014. PwC, 2014.
[<http://www.pwc.com/crimesurvey>]. 13.03.2014.
39. **Glover, S. M., Jiambalvo, J., Kennedy, J.** Analytical Procedures and Audit-Planning Decisions. – *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 2000, Vol. 19, No. 2, pp. 27–45.
40. Guide to using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities. Core concepts – IFAC IGPG INTL, 2011, Vol. 1, 237 p. (a)
41. Guide to using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities. Practical Guidance – IFAC IGPG INTL, 2011, Vol. 2, 321 p. (b)
42. Hakkepuidu kasutamine järjest kasvab. Äripäev, 17.02.2013.
[<http://www.aripaev.ee/?PublicationId=2FAA2221-3370-47C6-A73A-45249F099B5A>]. 24.03.2014.
43. **Hammersley, J. S.** A Review and Model of Auditor Judgments in Fraud-Related Planning Tasks. – *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 2011, Vol. 30, No. 4, pp. 101–128.
44. **Hirst, D. E., Koonce, L.** Audit Analytical Procedures: A Field Investigation. – *Conteravorary Accounting Research*, 1996, Vol. 13, No. 2, pp. 457–486.
45. **Holm, C., Zaman, M.** Regulating audit quality: Restoring trust and legitimacy. – *Accounting Forum*, 2012, Vol. 36, Iss. 1, pp. 51–61.
46. **Houston, R. W., Peters, M. F., Pratt, J. H.** The Audit Risk Model, Business Risk and Audit-Planning Decisions. – *The Accounting Review*, 1999, Vol. 74, No. 3, pp. 281–298.
47. **Keune, M. B., Johnstone, K. M.** Materiality Judgments and the Resolution of Detected Misstatements: The Role of Managers, Auditors, and Audit Committees. – *The Accounting Review*, 2012, Vol. 87, No. 5, pp. 1641–1677.

48. **Keune, M. B., Johnstone, K. M.** Staff Accounting Bulletin No. 108 Disclosures: Descriptive evidence from the revelation of accounting misstatements. – Accounting Horizons, 2009, Vol. 23, No. 1, pp. 19–53.
49. **Knechel, W. R.** The business risk audit: Origins, obstacles and opportunities. – Accounting, Organizations and Society, 2007, Vol. 32, pp. 383–408.
50. **Koroljova, J.** Tuluarvestus on suurim pettuse koht. Äripäev, 05.03.2009. [http://www.aripaev.ee/blog/2009/03/05/Tuluarvestus_on_suurim_pettuse_ohu_koht]. 10.05.2014.
51. **Lee, J. K., Jeong, M. W.** Intelligent audit planning system for multiple auditors: IAPS. – Expert Systems with Applications, 1995, Vol. 9, Iss. 4, pp. 579–589.
52. **Long, G.** Audit risk. ACCA, 1999. [http://www2.accaglobal.com/archive/sa_oldarticles/30915]. 04.03.2014.
53. **Long, G.** Audit Risk and Business Risk. CPA Ireland. [<http://www.cpaireland.ie/docs/default-source/Students/Study-Support/P2-Audit-Practice-Assurance-Services/audit-risk-and-business-risk.pdf?sfvrsn=0>]. 17.05.2014.
54. Materiaalne põhivara, IAS 16. Rahvusvahelised raamatupidamisstandardid kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EL). Vastu võetud 03. november 2008. aastal – nr 1126/2008.
55. Metodoloogia infotund. Audiitorkogu, 2013.
56. **Mindak, M., Heltzer, W.** Corporate environmental responsibility and audit risk. – Managerial Auditing Journal, 2011, Vol. 26 No. 8, pp. 697–733.
57. Müügitulu, IAS 18. Rahvusvahelised raamatupidamisstandardid kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EL). Vastu võetud 03. november 2008. aastal. – nr 1126/2008.
58. **Nelson, M. J., Smith, S. D., Palmrose, Z. V.** The effect of quantitative materiality approach on auditors' adjustment decisions. – The Accounting Review, 2005, Vol. 80, No. 3, pp. 897–920.
59. **Nõmmiste, M.** Auditi testid, kontrollid ja valimid. Audiitorkogu, 10.01.2009. [http://www.auditorkogu.ee/schooling_files/11/II%20koolitusp%E4ev%20-%20Auditi%20testid%20ja%20t%F6%F6paberite%20vormistamine,%20Mati%20N

- %F5mimste%20slaidid.pdf]. 17.05.2014.
60. Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine majandusüksusest ja selle keskkonnast arusaamise kaudu. – Kehtib 15. detsembril 2009 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta. Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 315. [<http://www.audiitorkogu.ee/docs/ISA/Standardid2010/isa315ee.pdf>]. 03.02.2014.
61. Olulisus auditi planeerimisel ja läbiviimisel. – Kehtib 15. detsembril 2009 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta. Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 320. [<http://www.audiitorkogu.ee/docs/ISA/Standardid2010/isa320ee.pdf>]. 03.02.2014.
62. Planning an audit of financial statements. – ACCA Qualification paper P7, 2012. [<http://www.chinaacc.com/upload/html/2013/06/27/lixingcun9f17db81a7a04ee2b7e98de058ed4c0a.pdf>]. 15.03.2014.
63. Planning the external audit. The audit committee guide seires, 2013. [http://www.grantthornton.com/staticfiles/GTCom/Audit/Assurancepublications/Audit%20committee%20guides/ACH-Guides_Planning-External-Audit_WEB.pdf]. 10.03.2014.
64. **Pongpatrachai, D., Cragg, P., Fisher, R.** IT infusion within the audit process: Spreadsheet use in small audit firms. – International Journal of Accounting Information Systems, 2014, Vol. 15, pp. 26–46.
65. Practical guide to IFRS. Streamlining the annual report. PwC, December 2012. [https://www.pwc.com/en_GX/gx/corporate-reporting/corporate-reporting-guidelines/assets/streamlining-the-annual-report.pdf]. 13.03.2014.
66. **Prinsloo, J.** The development and evaluation of risk-based audit approaches. Dissertation: University of The Free State, 2008.
67. Puidupõhiste toodete väliskaubandus 2012.a. Eesti Metsa- ja Puidutööstuse Liit, 25.02.2013. [http://www.empl.ee/images/stories/Statistika/V21is/puiduphiste_toodete_vliskaubandus_2012_pressile.pdf]. 05.04.2014.

68. Rahavoo ja finantsriskide juhtimise põhimõtted. Vabariigi Valitsuse määrus. Vastu võetud Riigikogus 05. juuni 2012. aastal. – nr 40.
[<https://www.riigiteataja.ee/akt/107062012001>]. 05.04.2014.
69. Repo Vabrikud AS 2010. aasta auditeeritud majandusaasta aruanne.
70. Repo Vabrikud AS 2011. aasta auditeeritud majandusaasta aruanne.
71. Repo Vabrikud AS 2012. aasta auditeeritud majandusaasta aruanne.
72. Repo Vabrikud ehitab oma soojuselektrijaama. Põhjarannik, 16.08.2012.
[<http://pr.pohjarannik.ee/?p=5192>]. 14.03.2014.
73. Report on 2007–2010 Inspections of Domestic Firms that audit 100 or fewer Public Companies. – PCAOB, 2013, No. 2013-001.
74. **Rittenberg, L. E., Schwieger, B. J., Johnstone, K. M.** Auditing – A Business Risk Approach. Sixth Edition. International Student Edition. Thomson Learning. 2008, 793 p.
75. Seotud osapooled. – Kehtib 15. detsembril 2009 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta. Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 550.
[<http://www.auditorkogu.ee/docs/ISA/Standardid2010/isa550ee.pdf>]. 03.02.2014
76. Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine, IAS 24. Rahvusvahelised raamatupidamisstandardid kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EL). Vastu võetud 19. juuli 2010. aastal. – nr 632/2010.
77. Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega (Eesti). – Kehtib 15. detsembril 2009 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta. Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 200.
[<http://www.auditorkogu.ee/docs/ISA/Standardid2010/isa200ee.pdf>]. 03.02.2014.
78. Tegevuse jätkuvus. – Kehtib 15. detsembril 2009 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta. Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 570.
[<http://www.auditorkogu.ee/docs/ISA/Standardid2010/isa570ee.pdf>]. 03.02.2014.
79. **Turcanu, V., Bostan, I., Mates, D., Socoliuc, M., Grosu, V.** The planification of an audit of annual financial situations from viewpoint of the International Standard of Audit 300. The Annals of The "Ștefan cel Mare" University Suceava. – Fascicle of

- The Faculty of Economics and Public Administration, 2008, No.8.
80. Täna 7 aastat tagasi said šveitslased Repo Vabrikute suuromanikuks. Äripäev, 16.12.2010. [<http://www.aripaev.ee/default.aspx?PublicationId=01fe9b5e-a034-4839-858a-5a62f6afd9a5>]. 03.04.2014.
 81. Tööstusettevõtete majandustegevus jooksevhindades. Statistikaamet. [http://pub.stat.ee/px-web.2001/Database/Majandus/24Toostus/02Toostuse_majandusnaitajad/02Aastastatistika/02Aastastatistika.asp]. 03.04.2014.
 82. Ülevaade auditi olulisuse määramise põhimõtete kohta. Audiitorkogu. [<http://www.auditorkogu.ee/docs/ParimPraktika/auditiolulisusemaaramine10062009parimpraktika.pdf>], 14.03.2014
 83. Understanding a financial statement audit. PwC, 2013. [https://www.pwc.com/en_GX/gx/auditservices/publications/assets/pwc-understanding-financial-statement-audit.pdf]. 10.03.2014.
 84. **Ussahawanitchakit, P.** Effects of Audit Planning on Audit Quality of Certified Public Accountants (CPAs) in Thailand. – Journal of Academy of Business and Economics, 2012, Vol. 12, No. 3, pp. 1–10.
 85. Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine, IAS 20. Rahvusvahelised raamatupidamisstandardid kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EL). Vastu võetud 03. november 2008. aastal. – nr 1126/2008.
 86. Varade väärtuse langus, IAS 36. Rahvusvahelised raamatupidamisstandardid kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EL). Vastu võetud 03. november 2008. aastal. – nr 1126/2008.
 87. Varud, IAS 2. Rahvusvahelised raamatupidamisstandardid kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EL). Vastu võetud 03. november 2008. aastal. – nr 1126/2008.
 88. **Woodhead, A. D.** Audit Risk Modelling. – Managerial Auditing Journal, 1992, Vol. 7 No. 5, pp. 3–7.
 89. **Woodhead, A. D.** The other audit risk: the impact of false rejection on audit planning. – Managerial Auditing Journal, 1997, Vol. 12 No. 1, pp. 4–8.

90. **Wright, A. M., Bedard, J. C.** Decision Processes in Audit Evidential Planning: A Multistage Investigation. – Auditing: A Journal of Practice & Theory, 2000, Vol. 19, No. 1, pp. 123–143.
91. Äriregistri üld- ja isikuandmete väljatrükk. E-Äriregister.
[<http://www.rik.ee/>]. 24.03.2014.

LISAD

Lisa 1. Majandusüksuse ja selle keskkonnaga seotud riskitegurid

ISA (EE) 315 nimetatud asjaolud	Riskitegurid
Relevantsed majandusharu, regulatiivsed ja muud välised tegurid	<ul style="list-style-type: none">- Majandusharu kasv/langus;- Majandusharu tsüklilisus;- Konkurentsikeskkond;- Hankijate ja klientide arv;- Tehnoloogilised arengud;- Majandusharu mõjutavad õigusaktid ja regulatsioonid, sh maksustamine.
Majandusüksuse olemus	<ul style="list-style-type: none">- Majandusüksuse struktuur (tütarettevõtted või muud komponendid, osakonnad, tegevuse asukohad jne);- Majandusüksuse omandiõigus (kontserni struktuur, suhted ja tehingud omanike ja kontserniettevõtetega);- Majandusüksuse peamised tuluallikad (sh võtmekliendid ja -hankijad);- Personaliarvestuse ja -poliitika korraldatus;- Investeeringud ja investeerimistegevused (tütar- ja sidusettevõtted, väärtpaberid ja laenud, kapitaliinvesteeringud);- Finantseerimine ja finantseerimistegevused (finantseerijad, võla struktuur ja sellega seotud tingimused, derivatiivsete finantsinstrumentide kasutamine).

Majandusüksuse poolt rakendatav finantsaruandluse raamistik	<ul style="list-style-type: none"> - Arvestusprintsüübid ja majandusharuspetsiifilised tavad; - Tulu kajastamise tavad; - Õiglaste väärtuste arvestus; - Varad, kohustised ja tehingud välisvaluutas; - Arvestus tavapärasest erinevate või keerukate tehingute puhul; - Muutused majandusüksuse arvestuspoliitikates.
Majandusüksuse finantstulemuse mõõtmine ja ülevaatamine	<ul style="list-style-type: none"> - Peamised tulemuslikkuse näitajad; - Finantstulemuslikkuse analüüsid perioodist periood (sh allüksuste, osakondade või muul tasandil); - Eelarved, prognoosid, hälvete analüüsid; - Töötajate tulemuslikkuse mõõdikud; - Majandusüksuse tulemuslikkuse ja konkurentide tulemuslikkuse võrdlused.
Majandusüksuse eesmärgid ja strateegiad ning nendega seotud äririskid	<ul style="list-style-type: none"> - Uued tooted ja teenused; - Äritegevuse laiendamine/koondamine; - Eelarvete/prognooside konservatiivsus; - Infosüsteemide kasutamine ja nendega seotud muutused; - Finantsriskid ja avatus nendele (krediidirisk, likviidsusrisk, valuutarisk, intressimäära risk).
Majandusüksuse sisekontrollisüsteem	<ul style="list-style-type: none"> - Sisekontrolliosakonna olemasolu; - Sisekontrolli üldine olemus ja iseloomulikud tunnusjooned (kontrollide kavandamine, teostamine ja töös hoidmine); - Sisekontrolli piirangud (kontrolli ulatuse hindamine); - Kontrollmehhanismide seos infosüsteemidega; - Arvestusosakonna isikute teadmised, kompetentsus ja hoiakud.

Allikas: (autori koostatud).

Lisa 2. Intervjuu küsimustik

Asjaolu	Kirjeldus
Finantsaruandluse raamistik ISA (EE) 210 (6, A2 - A10), ISA (EE) 240 (29b), ISA (EE) 315 (11c, A28)	Kas finantsaruannete koostamisel on kasutusel raamatupidamise arvestuspõhimõtteid ja -tavasid, mis ei ole: - kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga, - sobilikud majandusüksuse äritegevusele, - vastavuses arvestusmeetoditega tööstusharu praktikas?
Finantsaruandluse raamistik ISA (EE) 210 (18, A34), ISA (EE) 240 (29b)	Kas aruandeperioodi jooksul on rakendatud uusi või muudetud arvestuspõhimõtteid ja -tavasid?
Arvestushinnangud ISA (EE) 540 (8b, A16 - A21)	Kas on toimunud tehinguid, sündmuseid või tingimusi, mis võivad tingida vajaduse arvestushinnangute kajastamiseks ja avalikustamiseks finantsaruannetes või mis mõjutavad olemasolevaid arvestushinnanguid?
Pettuserisk ISA (EE) 240 (17c, A61-A63)	Milline on juhtkonna infovahetus, kui seda esineb, isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, juhtkonna protsesside kohta majandusüksuses pettuseriski tuvastamiseks ja sellele vastamiseks?
Pettuserisk ISA (EE) 240 (17d)	Milline on juhtkonna infovahetus, kui seda esineb, töötajatega juhtkonna vaadete kohta äritavade ja eetilise käitumise osas.
Pettuserisk ISA (EE) 240 (17b, A14)	Kas esineb tegutsemise asukohtasid või ärisegmente, mille osas pettuserisk võib tõenäolisemalt eksisteerida?
Pettuserisk ISA (EE) 240 (17b)	Kas esineb tehinguklasse, kontosaldoosid või avalikustatavat informatsiooni, mille osas pettuserisk võib tõenäolisemalt eksisteerida?
Pettuserisk ISA (EE) 240 (17a, A12, A31, A32, A64)	Milliseid kontroll(imehhanism)je ja tegevusi on juhtkond paika pannud pettuseriski ennetamiseks ja avastamiseks ning kuidas toimub nende jälgimine (sh erinevates tegutsemise asukohtades)?
Pettuserisk ISA (EE) 240 (18, 40 - 42, A15 - A17)	Kas juhtkond on teadlik majandusüksust mõjutavast mis tahes tegelikust, kahtlustatavast või väidetavast pettusest?
Tegevuse jätkuvus ISA (EE) 570 (10, A2 - A5)	Kuidas hindab juhtkond majandusüksuse jätkusuutlikkust? Millised asjaolud kinnitavad antud hinnangut?
Tegevuse jätkuvus ISA (EE) 570 (10, 16, 18, 21, 23, A2 - A5)	Kas on asjaolusid või tingimusi, mis seavad majandusüksuse jätkusuutlikkuse kahtluse alla?
Seadused ja regulatsioonid ISA (EE) 215 (12)	Millised õiguslikke ja reguleerivaid raamistikke kohaldatakse majandusüksusele ja selle tegevusvaldkonnale (tööstusele)?
Seadused ja regulatsioonid ISA (EE) 215 (6, 7)	Millistel seadustel ja regulatsioonidel on finantsaruannetes esitatud oluliste summade ja avalikustamiste kindlaksmääramisele otsene mõju?

Seadused ja regulatsioonid ISA (EE) 215 (6, 7, A7)	Millised muud seadused või regulatsioonid võivad oodatavalt omada fundamentaalset mõju majandusüksuse tegevusele?
Seadused ja regulatsioonid ISA (EE) 215 (14)	Kas majandusüksus on vastavuses asjakohaste seaduste ja regulatsioonidega?
Seadused ja regulatsioonid ISA (EE) 215 (14)	Kas majandusüksusel on olnud informatsioonivahetust asjaomaste litsentseerimis- või regulatiivsete ametivõimudega?
Seadused ja regulatsioonid ISA (EE) 215 (A2)	Milliseid poliitikaid ja protseduuride on majandusüksus rakendanud, et aidata kaasa seaduste ja regulatsioonide mittevastavuse ennetamisele ja avastamisele?
Seadused ja regulatsioonid ISA (EE) 215 (14, 16)	Kas juhtkond on teadlik seadustele ja regulatsioonidele mittevastavuse või kahtlustatava mittevastavuse juhtudest, mille mõju oleks tulnud finantsaruannete koostamisel arvestada?
Seadused ja regulatsioonid ISA (EE) 215 (18 - 21, A13 - A18)	Kas majandusüksuse vastu on kaebusi või menetluses olevaid kohtuasju?
Äritegevus ISA (EE) 315 (A12 - A13, A25)	Kas aruandeperioodi jooksul on olnud või kas on oodata olulisi muudatusi majandusüksuse äritegevuses, sh sisekontrolli süsteemis?
Seotud osapooled ISA (EE) 550 (13, A11 - A14)	Kes on majandusüksuse seotud osapooled? Mis on nende vaheliste suhete olemus? Kas, mis liiki ja mis eesmärgil on seotud osapooltega tehinguid tehtud?
Seotud osapooled ISA (EE) 550 (14, A15 - A21)	Milliseid kontroll(imehhanism)e või protseduure on juhtkonna poolt rakendatud et tuvastada, hinnata, kajastada ja avalikustada kõik tehingud seotud osapooltega (ka need, mis ei ole seotud majandusüksuse tavapärase tegevusega)?
Seotud osapooled ISA (EE) 550 (13, A11 - A14)	Kas on toimunud selliseid tehinguid seotud osapooltega, mis ei ole kajastatud finantsaruannetes?

Allikas: (autori koostatud ISA standardite põhjal).

Lisa 3. Repo Vabrikud AS 2012. aasta majandusaasta aruanne

Lisa 3.1. Tegevusaruanne

2012. aastal arenes AS Repo Vabrikute äritegevus tõusvas tempos. Möödunud aastat iseloomustab puitplaatide turunõudluse taastumine eelkõige Rootsi ja Soomes ning stabiilne müügihindade kasv.

Võrreldes eelneva aastaga kasvas ettevõtte müügikäive 7%. Kasv tuli suurema lisandväärtusega lamineeritud plaatide ja detailide suurenenud müügist, samuti suuremast tootmismahust.

Esimesel poolaastal äritegevuse kasvu piiranud puidutoorme puudus leevenes aasta lõpul, kui Eesti Energia Narva jaamad lõpetasid massilise puidu põletamise.

2012. aasta IV kvartalis sai põrandaplaat Repo Floor sertifitseeritud Rootsi laboris SP ja seeläbi juurdepääsu Skandinaavia turule.

2012. aasta suvel alustas ettevõtte 2 MW võimsusega koostootmisjaama rajamist. Jaam on kavas käivitada 2013. a I kvartalis. Soojus ja elekter kasutatakse ära ettevõttes.

2012. a investeeris ettevõtte seadmetesse üle 3 miljoni euro, mis ületas mitmekordselt eelnevate aastate investeeringute taseme.

AS Repo Vabrikud puitlaastplaadi tootmismahut oli 2012. aastal 169,3 tuhat m³ (2011: 164,8 tuhat m³) suurenes aastaga 3% ja lamineeritud puitlaastplaadi tootmismahut 133,0 tuhat m³ (2011: 130,3 tuhat m³) suurenes aastaga 2%.

Tegevustulemused

Kasum

Ettevõtte majandustulemust mõjutasid negatiivselt esimesel poolaastal puidu puudus, aasta teisel poolel omahinna kasv, mis oli tingitud tõrgetest investeeringute kasutuselevõtul ja ebaühtlasest tootmisest.

Ettevõtte 2012. aasta müügitulu oli 36 941 tuhat eurot, mis on 7% suurem kui eelneval aastal. Ettevõtte ärikahjumiks kujunes -802 tuhat eurot (2011 kasum: 267 tuhat eurot) ning ärirentaabluseks on -2,2% (2011: 1,0%). Puhaskahjumiks kujunes -1 132 tuhat eurot (2011 kasum: 5 tuhat eurot) ning puhaskahjumiks oli -3,1% (2011: 0%).

Bilanss

Varade maht kasvas aastaga 29 011 tuhande euron, 55% võrreldes eelmise aastaga. Bilansis kajastatud varad on kasvanud peamiselt raha ja seotud ettevõtete vastu nõuete suurenemisest.

Põhivara maht jääkmaksumuses suurenes 1 368 tuhande euro võrra – soetusmaksumus suurenes 3 113 tuhat eurot ja kulumi juurdekasv oli 1 744 tuhat eurot. Suurimaks investeeringu objektiks oli elektri- ja soojuse koostootmisjaam.

Pikaajaliste kohustuste maht suurenes aastaga 13 053 tuhande euro võrra. Peamiselt kasvas pikaajaline võlg seotud osapoolte ees, s.o 15 800 tuhande euro võrra. Võlad tarnijatele olid aasta lõpus võrreldes aasta algusega 1 455 tuhat euro võrra suuremad. Lühi- ja pikaajaliste võlakohustuste maht suurenes aastaga 11 404 tuhande euro võrra.

Võrreldes eelmise aastaga kahanes omakapital 1 132 tuhande euro võrra.

Müük

Toodete müügi maht oli 2012. aastal puitlaastplaadi osas 26,1 tuhat m³ (2011: 26,1 tuhat m³), jäädes eelmise aastaga samale tasemele. Lamineeritud puitlaastplaadi ja detailide maht moodustas 126,2 tuhat m³ (2011: 125,5 tuhat m³), kasvades aastaga 1%, sh. lamineeritud detailide müük kasvas aastaga 3%.

Müügikäive kasvas aastaga 7%, nii lamineeritud plaadi ja detailide kui ka puitlaastplaadi osas võrdselt.

Ekspordi osakaal võrreldes eelmise aastaga suurenes ning moodustas 87% müügikäibest (2011: 83%). Müügi maht kasvas eelkõige Kesk-Aasia riikidesse ja Soome.

Investeeringud

2012. aasta investeeringute maht moodustas 3 168 tuhat eurot (2011: 1 134 tuhat eurot).

Masinate ja seadmetesse investeeriti 198 tuhat eurot (2011: 555 tuhat eurot). Hoonetesse ja rajatistesse 3 tuhat eurot (2011: 20 tuhat eurot). Lõpetamata investeeringud aastalõpu seisuga moodustasid 2 118 tuhat eurot (2011: 467 tuhat eurot).

Puitlaastplaadi vabrikus suurimateks investeerimisobjektideks olid kaasaegse lihvmasina paigaldus ja laastuveski asendamine uue ja tootlikumaga.

Lamineerimisvabriku seadmetesse ja masinatele investeeriti 244 tuhat eurot. Lõpetati eelmisel aastal alustatud põrandaplaadiliini paigaldamine ning renoveeriti detailide tootmise liini.

Suurim pooleliolev projekt on elektri- ja soojuse koostootmisjaama ehitus.

Arengusuunad

2013. aastaks on ettevõtte planeerinud:

- Suurendada puitlaastplaadi tootmiskahtu 20% võrra.
- Tõsta plaadi kvaliteet parimate tootjate tasemele
- Jätkata tootmiskulude vähendamist sh tööjõu, puidu, gaasi, kulumaterjalide kui ka üldkuludid nii investeeringute kui ka ärimudeli ümberkorralduste kaudu
- Kasvatada müügi mahtusid Skandinaaviamaade ja Saksamaa turgudel

- Suurendada põrandaplaadi ja lamineeritud puitlaastplaadist mööblidetailide müügi mahtu ja laiendada turge

Põhilised arvnäitajad

AS Repo Vabrikud 2012. aasta majandustulemusi iseloomustavad olulisemad finantsnäitajad ja suhtarvud on järgmised:

Olulisemad finantsnäitajad	2012	2011	Muutus
Müügitulu, tuh EUR	36 941	34 480	2 461
Ärikasum enne põhivara kulumit ja finantstulusid/ –kulusid (EBITDA), tuh EUR	992	2 197	-1 206
EBITDA, %	2,7%	6,4%	-3,7%
Ärikasum/ -kahjum, tuh EUR	-802	267	-1 069
Ärirentaablus, %	-2,2%	0,8%	-3%
Aruandeaasta kasum/ -kahjum, tuh EUR	-1 132	5	-1 137
Puhasrentaablus, %	-3,1%	0,0%	-3,1
Koguvara rentaablus, ROA, %	-4,7%	0,0%	-3,9
Omakapitali rentaablus, ROE, %	-15,8%	0,1%	-17,3
Tulu aktsia kohta (EPS), tuh. EUR	-0,03	0,00	-0,03
Lühiajalise võlgnevuse katekordaja	2,14	1,01	1,13
Maksevõime kordaja; kordades	1,31	0,38	0,93
Varude käibekordaja; kordades	7,28	8,20	-0,92

Suhtarvude arvutamise meetodika on järgmine:

Ärirentaablus = Ärikasum/Müügitulu*100

Puhasrentaablus = Puhaskasum/Müügitulu*100

Koguvara rentaablus (ROA) = Puhaskasum/Keskmine koguvara*100

Omakapitali rentaablus (ROE) = Puhaskasum/Keskmine omakapital*100

Tulu aktsia kohta (EPS) = Puhaskasum/ Kaalutud keskmine lihtaktsiate arv

Lühiajalise võlgnevuse katekordaja = Käibevara / Lühiajalised kohustused

Maksevõime kordaja = (Käibevara – Varud) / Lühiajalised kohustused

Varude käibekordaja = Müügitulu/ Perioodi keskmine varude jääk

Lisa 3.2. Rahavoogude aruanne

Tuhandetes eurodes

	Lisa nr	2012	2011
Rahavoog äritegevusest			
Puhaskasum/-kahjum		-1 132	5
Korrigeerimised:			
Põhivara kulum ja väärtuse langus	10	1 793	1 930
Kahjum põhivara mahakandmisest	10	7	0
Äritegevusega seotud nõuete ja ettemaksete muutus		-438	-162
Varude muutus	9	-231	-1 495
Äritegevusega seotud kohustuste ja ettemaksete muutus		1 853	-295
Makstud intressid		-294	-238
Rahavoog äritegevusest kokku		1 558	-255
Rahavoog investeerimistegevusest			
Põhivara soetus	10	-3 168	-1 134
sellest kapitalirendi tingimustel		2 089	316
Materiaalse põhivara ja müügiototel põhivara müük	10	1	0
Antud laenud	25	-3 522	0
Rahavoog investeerimistegevusest kokku		-4 600	-818
Rahavoog finantseerimistegevusest			
Laenude tagasimaksed	12	-3 462	-3 188
Saadud laenud	12	14 500	3 900
Kapitalirendi põhiosa tagasimaksed	12	-2 702	-231
Muud saadud laenud	12	-581	578
Rahavoog finantseerimistegevusest kokku		7 755	1 059
Rahavood kokku		4 713	-14
Raha ja raha ekvivalendid perioodi alguses			
Suurenemine / vähenemine	5	48	62
Raha ja raha ekvivalendid perioodi lõpus	5	4 761	48

Lisa 3.3. Müügitulu

Müügitulu tegevusalade lõikes:

tuhandetes eurodes

	2012	2011
Lamineeritud plaat ja detailid	32 141	30 080
Puitlaastplaat	4 105	3 820
Muud tooted ja teenused	695	580
Kokku	36 941	34 480

Müügitulu geograafiliste piirkondade lõikes:

tuhandetes eurodes

	2012	2011
Soome	11 866	9 128
Skandinaavia riigid	7 980	8 124
Kesk-Aasia riigid	5 816	2 739
Eesti	4 934	5 783
Balti riigid	3 914	5 150
Saksamaa	900	1 092
Poola	879	1 991
Egiptus	185	70
Liibanon	130	78
Venemaa	102	98
Muud riigid	235	227
Kokku	36 941	34 480

Lisa 3.4. Finantsriskid

Ettevõtte igapäevase tegevusega võivad kaasneda mitmed finantsriskid, millede juhtimine on oluline osa ettevõtte äritegevuses. Peamised ettevõtte poolt identifitseeritud finantsriskid on krediidirisk, likviidsusrisk, tururiskid (õiglase väärtuse risk ja intressirisk).

Ettevõttes on riskijuhtimise aluseks kontserni ja ettevõtte sisemised regulatsioonid.

Finantsinstrumendid kategooriate lõikes

tuhandetes eurodes

Finantsinstrument	Kategooria	31.12.2012	31.12.2011
Raha ja pangakontod (Lisa 5)	Laenud ja nõuded	4 761	48
Nõuded ostjate vastu (Lisa 6)	Laenud ja nõuded	2 361	2 468
Muud nõuded (Lisa 8)	Laenud ja nõuded	471	46
Pikaajalised finantsinvesteeringud (Lisa 4)	Müügivalmis finantsvara	3 526	26
Võlakohustused (Lisa 12)	Muud kohustused	16 957	7 113
Võlad tarnijatele	Muud kohustused	4 619	3 164
Muud võlad (Lisa 14)	Muud kohustused	650	416

Krediidirisk

Krediidirisk väljendab potentsiaalset kahju, mis võib tekkida äripartnerite suutmatusel täita endale võetud finantskohustusi. Eelkõige omab siin tähtsust suurte klientide võime tasuda tarnitud kauba eest tähtaegselt. Krediiti võimaldab ettevõtte kõikidele usaldusväärsetele ostjatele. Krediiti antakse keskmise tähtajaga 32 päeva. Finantsseisundi aruandes kajastatud nõuded ostjatele ei ole tagatud.

Krediidiriskide vähendamiseks hindab ettevõtte klientide maksedistsipliini. Nõuded, mille laekumine on ebatõenäoline, hinnatakse alla. Maksimaalne krediidirisk aruandeaasta lõpu seisuga on 2 361 tuhat eurot (31. detsember 2011: 2 468 tuhat eurot). Ettevõttel ei ole ühtegi märkimisväärselt suurt krediidi riski, mis oleks seotud ühe kliendiga või kliendigrupiga.

Nõuded maksetähtaegade lõikes ostjate ja seotud osapoolte vastu:

tuhandetes eurodes

	31.12.2012	31.12.2011
Maksetähtaeg tulevikus	2 068	2 230
Kuni 1 kuu maksetähtaja ületanud nõuded	293	234
1-6 kuud maksetähtaja ületanud nõuded	0	4
Üle 6 kuu maksetähtaja ületanud nõuded	0	0

Muudetud maksetähtajaga nõudeid ettevõttel ei ole. Informatsioon nõuete kohta on toodud Lisas 6.

Aruande koostamise päevaks olid laekumata nõuded summas 4 tuhat euro.

Likviidsusrisk

Likviidsusrisk väljendab potentsiaalset ohtu, et Ettevõtte ei suuda tasuda finantskohustusi nende maksetähtaegade saabudes. Ettevõtte lähtub likviidsusrisiki juhtimisel põhimõttest, mille kohaselt tuleb nii palju kui võimalik tagada, et Ettevõttel jätkuks piisavalt vahendeid, tasumaks oma kohustuste eest, seda nii normaalse maksetähtaegade kui enneaegse tasumise korral, et mitte kanda liigseid kahjumeid ning rikkuda Ettevõtte reputatsiooni.

Maksimaalne likviidsusrisk aruandeaasta lõpu seisuga on 22 435 eurot (2011: 11 031 tuhat eurot), s.h. võlgnevus seotud osapoolte ees 16 549 tuhat eurot (2011: 1 804 tuhat eurot). Likviidsusrisiki maandamiseks kasutab Ettevõtte erinevaid finantseerimise allikaid, milleks on pangalaenu, arvelduskrediit ja faktooring ning jälgib regulaarselt nõuete laekumist ja ostu- ja müügilepingute tingimusi. Juhatuse jälgib pidevalt rahavooprognose, kasutades Ettevõtte rahaliste vahendite olemasolu ja piisavust võetud kohustuste täitmiseks ning Ettevõtte strateegiliste eesmärkide finantseerimiseks.

Tururiskid

Tururisk on risk, et finantsinstrumendist tekkivate tulevaste rahavoogude õiglase väärtus turuhindade kõikumise tõttu muutub. Ettevõtte on tuvastanud järgmised tururiskid: intressirisk ja õiglase väärtuse risk.

Intressirisk

Intressirisk tuleneb ujuva intressimääraga võlakohustustest ning seisneb ohus, et finantskulud suurenevad, kui intressimäärad tõusevad. Intressimäärade risk, st. võimalus, et intressimäärade kõikumise tõttu turul muutub finantsinstrumendi väärtus (õiglase väärtuse risk) või sellest edaspidi saadav rahavoog (rahavoorisk), puudutab peamiselt ühest aastast pikema tähtajaga kohustusi. Intressimäärade risk on sõltuvuses ka majanduskeskkonnast ning pankade keskmiste intressimäärade muutustest.

Ettevõttes on intressimäärade muutusest tulenev rahavoorisk, kuna osa laene on muutuva intressimääraga. Intressirisk on esmalt sõltuvuses EONIA (Euro OverNight Index Average) võimalikust muutusest, kuna faktooringuleping on EONIA`ga seotud (Lisa 12). Kapitalirendilepingud on sõlmitud fikseeritud intressimääraga.

Intressimäärade riskihalduse eesmärgiks on vähendada intressikulusid, kuid samas hoida tulevaste intressimaksete volatiilsust vastuvõetavates piirides. Ettevõtte kasutab intressiriskide maandamiseks alternatiivseid finantseerimisvõimalusi ning ka kontsernisisesid finantseerimisvõimalusi.

Juhtkonna hinnangul ei ole rahavoorisk olulise mõjuga, mistõttu ei kasutata ettevõttes finantsinstrumente riskide maandamiseks.

Alljärgnevalt on toodud ettevõtte võlakohustused seisuga 31. detsember 2012 ja 31. detsember 2011 jaotatuna fikseeritud ja muutuva intressimäära järgi. Informatsioon intressimäärade kohta on toodud Lisas 11.

Intressikandvad kohustused seisuga 31.12.2012:

tuhandetes eurodes

	<1 aasta	1-5 aastat	Kokku
Fikseeritud määr			
Kapitalirendi kohustus	2	0	2
Tütarettevõtte laen	26	0	26
Emaettevõtte laen	16 205	0	16 205
Fikseeritud määraga kapitalirendi kohustuste ja laenude tuleviku intressikulu	487	0	487
Muutuv määr			
Faktooringu kohustus (EONIAI põhinevad)	724	0	724
Muutuva määraga kapitalirendi kohustuste ja laenude tuleviku intressikulu	18	0	18

Intressikandvad kohustused seisuga 31.12.2011:

tuhandetes eurodes

	<1 aasta	1-5 aastat	Kokku
Fikseeritud määr			
Kapitalirendi kohustus	3	2	5
Tütarettevõtte laen	26	0	26
Emaettevõtte laen	1 300	405	1 705
Fikseeritud määraga kapitalirendi kohustuste ja laenude tuleviku intressikulu	44	0	44
Muutuv määr			
Pangalaen (6-kuu EURIBORil põhinevad)	1 119	2 343	3 462
Kapitalirendi kohustus (6-kuu EURIBORil põhinevad)	208	402	610
Faktooringu kohustus (EONIAI põhinevad)	1 305	0	1 305
Muutuva määraga kapitalirendi kohustuste ja laenude tuleviku intressikulu	136	116	252

Informatsioon intressikulu kohta on esitatud rahavoo aruandes ja Lisas 23.

Õiglase väärtus

Ettevõtte kõik finantsvarad ja -kohustused on kajastatud finantsseisundi aruandes või potentsiaalsete varade või kohustustena raamatupidamisaruande lisades. Tulenevalt

kasutatavatest arvestus- ja aruandluspõhimõtetest ei erine ettevõtte finantsvarade ja -kohustuste raamatupidamislik väärtus oluliselt nende õiglasest väärtusest.

Fikseeritud intressimääraga nõuete ja kohustuste õiglast väärtust ei loeta nende raamatupidamislikust väärtusest oluliselt erinevaks seetõttu, et fikseeritud intressimäär ei erine oluliselt hetkel turul kehtivatest intressimääradest.

Müügivalmis finantsvarana on kajastatud investering tütaretevõttesse, mille õiglase väärtus ei ole usaldusväärset leitud.

Kapitali juhtimine

Ettevõtte eesmärk on tagada tugev kapitalistruktuur, et säilitada investorite, kreditoride ja teiste huvigruppide usaldus Ettevõtte vastu ning tagada äritegevuse areng tulevikus. Juhatus jälgib omakapitali tootlikkust valemil abil, milles puhaskasum on jagatud omakapitaliga. Ettevõtte kapitalijuhtimise põhimõtted aruandeperioodil ei muutunud.

	2012	2011
ROE	-15,8%	0,1%

Lisa 3.5. Sihtfinantseerimine

2012. aasta jooksul eraldasid Ettevõtluse Arendamise Sihtasutus (EAS) ja Keskkonnainvesteeringute keskus (KIK) ettevõtte investeerimisprojektide ja tegevuskulude sihtfinantseerimiseks 1 142 tuhat eurot, s.h. varade finantseerimiseks oli eraldatud 1 022 tuhat eurot.

Aruandeaastal projektidega seotud kulud, mis kuuluvad kompenseerimisele, moodustasid 339 tuhat eurot. Investeerimisprojektidega seotud toetused on aruandeaastal kajastatud varade vähendusena.

tuhandetes eurodes

	2012	2011
Sihtfinantseerimise nõude saldo perioodi alguses	46	180
Sihtfinantseerimise nõude suurenemine	341	41
Sihtfinantseerimise nõude vähenemine	0	-104
Aruandeaastal laekunud sihtfinantseerimine	-32	-71
Sihtfinantseerimise nõude saldo perioodi lõpus	355	46

2012. a jooksul laekus 32 tuhat eurot sihtfinantseerimise toetust (2011: 71 tuhat eurot).

Ettevõttele on eraldatud kasvuhoonegaaside kvoote perioodi 2008-2012 osas, kokku 17 682 tonni aastas. Kvoote kajastab Ettevõtte netomeetodil, mistõttu ei kajastu antud kvoodid finantsseisundi aruandes varana. Kvootide müügist saadud kasumit kajastatakse muu ärituluna.

Lisa 4. Analüütiline riskihindamise protseduur

tuh eurodes

Bilanss (tuh eurodes)

AKTIVA

Käibevara

	31.12.2012	31.12.2011	Muutus	Muutuse %	Kommentaar
Raha ja pangakontod	4 761	48	4 713	9819%	Raha saldo suurenemine tuleneb peamiselt emattevõttelt saadud laenu arvelt (14,5 mln eurot), mida on osaliselt kasutatud eelnevate võlakohustuste refinantseerimiseks, laenu andmiseks seotud osapoolle ja põhivarade soetuseks. Äritegevuse rahavoog on positiivne. Raha saldo koosneb ainult pangakonto saldodest, mida on võimalik kontrollida pangakinnitustega, seega avastamisrisk madal.
Nõuded ostjate vastu	2 361	2 468	-107	-4%	Olulist muutust võrreldes eelmise aastaga ei ole. Vastavalt IAS 39 tuleb amortiseeritud soetusmaksumuses arvestatud finantsvara bilansilisest väärtusest maha arvata mitteleaekuvusest tulenevad vähenemised. Seega tuleb aasta lõpus hinnata nõuete laekumise tõenäosust. Auditi ajastuse tõttu on võimalik kontrollida bilansipäevajärgseid laekumisi, mis vähendab oluliselt avastamisriski.
Muud nõuded	471	46	425	924%	Arvestades olulisuse määra, ei ole muude nõuete saldo oluline. Saldos kajastuvad aga sihtfinantseerimise nõuded ning 2012. aastal on eraldatud ettevõttele sihtfinantseerimiseks 1 142 tuhat eurot. Ettevõtte kasutab nii varade kui tegevuskulude sihtfinantseerimise kajastamisel netomeetodit, mis vastavalt IAS 20 lubatud. Oluline on selgitada sihtfinantseerimise kajastamise alus ja selle vastavus IAS 20 p 7-8 ning sellest tulenevad avalikustamise nõuded vastavalt IAS 20 p 39. Kajastamise korrektsust kontrollitakse varade ja tegevuskulude protseduuride käigus.
Ettemaksed	567	430	137	32%	Võrreldes eelmise aastaga olulist muutust toimunud ei ole. Saldost 514 tuhat eurot moodustab käibemaksu ettemaks, mida on võimalik kontrollida päringuga MTA-le, seega avastamisrisk madal.
<i>Tooraine ja materjal</i>	<i>2 010</i>	<i>2 066</i>	<i>-56</i>	<i>-3%</i>	Varude puhul on oluline arusaamise omandamine arvestusprotsessist, s.h seosest IT süsteemiga. Tuleb hinnata varude soetusmaksumuse komponente ja nende vastavust IAS 2 p 10-18. Varude soetusmaksumuse arvestusvalemiga rakendatakse kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetodit (tuleb kontrollida meetodi korrektset rakendamist, tõenäoliselt automaatne ja seotud varude arvestuseks kasutatava IT süsteemiga). Vastavalt IAS 2 p 9 mõeldetakse varusid kas soetusmaksumuses või netorealiseerimisväärtuses, olenevalt sellest, kumb on madalam. Seega tuleb hinnata varude netorealiseerimisväärtust (peamised riskid on seotud seisvate varude, alla omahinna müükide ja kasutuskõlbatute varudega).
<i>Lõpetamata toodang</i>	<i>1 315</i>	<i>832</i>	<i>483</i>	<i>58%</i>	
<i>Valmistoodang</i>	<i>1 727</i>	<i>1 655</i>	<i>72</i>	<i>4%</i>	
<i>Ostetud kaubad müügiks</i>	<i>11</i>	<i>22</i>	<i>-11</i>	<i>-50%</i>	
<i>Ettemaksed tarnijatele</i>	<i>121</i>	<i>378</i>	<i>-257</i>	<i>-68%</i>	
Varud	5 184	4 953	231	5%	

Müügiootel põhivara	5	0	5	100%	Saldo ebaoluline, selgitada sisu järelepärimise käigus.
Käibevara kokku	13 349	7 945	5 404	68%	

Põhivara

Tütarettevõtte osakud	26	26	0	0%	Muutus tuleneb antud laenust seotud ettevõttele. Tuleb kontrollida laenulepingu tingimusi ja rahalisi liikumisi. Selgitada vajalik informatsioon vastavalt avalikustamise nõuetele (IAS 24 p 19-27 ja IFRS 7).
Laenuõuded	3 500	0	3 500	100%	
Pikaajalised finantsinvesteeringud	3 526	26	3 500	13462%	
					Aruandeaastal on soetatud materiaalsel põhivara kokku summas 3,1 mln eurot. Suur osa (2,9 mln eurot) on seotud poolelioleva koostootmisjaama ehitamisega, mille puhul on oluline selgitada soetusmaksumuse komponendid ja nende vastavus IAS 16 p 16-22. Siinkohal tuleb kontrollida ka saadud sihtfinantseerimise kajastamist vastavalt IAS 20 p 24-33.
					Ettevõttel on 31.12.2012 seisuga kasutuses põhivarasid, mis on täielikult amortiseerunud, soetusmaksumuses 6 003 tuh eurot (21% kogu varadest). Seega tuleks selgitada juhtkonna hinnangut seoses määratud kulumiarvestuse perioodiga ja hinnata selle vastavust IAS 16 p 50-57.
Põhivara soetusmaksumuses	28 528	25 450	3 078	12%	Ettevõtte puhaskasum on viimasel 5 aastal olnud negatiivne või väga madal, mis vastavalt IAS 36 p 12 viitab võimalikule vara väärtuse langusele ning juhtkonnal tuleks läbi viia vara väärtuse languse test (IAS 36, p 80-99).
Akumuleeritud kulum	-16 452	-14 712	-1 740	12%	
Materiaalne põhivara	12 076	10 738	1 338	12%	
Immateriaalne põhivara	60	30	30	100%	Saldo ebaoluline, selgitada sisu järelepärimise käigus.
Põhivara kokku	15 662	10 794	4 868	45%	
AKTIVA KOKKU	29 011	18 739	10 272	55%	

PASSIVA

Lühiajalised kohustused

					Saldos kajastub peamiselt regressiõigusega faktooringukohustus (724 tuh eurot), kajastamine korrigeeritud soetusmaksumuses. Saldo ei ole oluline, kuid eraldi tuleks selgitada faktooringu lepingutingimused, hinnata kajastamise korrektsust ning selgitada vajalik informatsioon vastavalt avalikustamise nõuetele (IFRS 7).
Võlakohustused	726	2 635	-1 909	-72%	Aruandeaastal on tagastatud laenukohustusi, mille puhul tuleks kontrollida rahalisi liikumisi.
					Saldo on oluliselt suurenenud võrreldes eelmise aastaga, samas ettevõtte rahaline positsioon on piisav selle katmiseks. Tuleks selgitada suurenemise põhjus, selgitada võimalike üle maksetähtaja võlgnevuste põhjuseid (võimalikud vaidlused) ning kontrollida periodiseerimist.
Võlad tamijatele	4 619	3 164	1 455	46%	

Maksuvõlad	120	129	-9	-7%	Maksuvõlgade saldo, mille arvestuse korrigeerimiseks on võimalik kontrollida MTA päringu ja detsembrikuu palgaarvestuse andmete alusel.
Muud võlad	762	1 947	-1 185	-61%	Saldo summa on ebaoluline, kuid siin kajastuvad ka võlad seotud osapooltele, mille puhul tuleb jälgida avalikustamise nõudeid (IAS 24 p 19-27).
Eraldised	1	2	-1	-50%	Saldo ebaoluline, kuid tuleks selgitada ettevõtte garantiipoliitikat ning arvestuspõhimõtteid seoses võimalike garantiieraldistega vastavalt IAS 37.
Lühiajalised kohustused kokku	6 228	7 877	-1 649	-21%	

Pikaajalised kohustused

Võlakohustused	16 205	3 152	13 053	414%	Suurenemine tuleneb aruandeaastal emaettevõttelt saadud laenudest (15 mln eurot). Tuleb kontrollida laenulepingute tingimusi ja rahalisi liikumisi. Emaettevõttelt saadud laenu kajastamisel on seoses võimaliku turumäärast madalama intressimääraga õiglase väärtuse risk (ISA 39 p AG64). Selgitada vajalik informatsioon vastavalt avalikustamise nõuetele (IAS 24 p 19-27 ja IFRS 7).
Eraldised	2	2	0	0%	Saldo ebaoluline, kuid tuleks selgitada ettevõtte garantiipoliitikat ning arvestuspõhimõtteid seoses võimalike garantiieraldistega vastavalt IAS 37.
Pikaajalised kohustused kokku	16 207	3 154	13 053	414%	
Kohustused kokku	22 435	11 031	11 404	103%	

Omakapital

Aktsiakapital	3 998	3 998	0	0%	Omakapitali muutus on vastavuses aruandeperioodi puhaskahjumiga, kuid muutusi toimunud ei ole. Selgitada auditi käigus võimalikke muid mõjusid omakapitalile.
Kohustuslik reservkapital	400	400	0	0%	
Jaotamata kasum	2 178	3 310	-1 132	-34%	
Omakapital kokku	6 576	7 708	-1 132	-15%	
PASSIVA KOKKU	29 011	18 739	10 272	55%	

Kasumiaruanne (tuh eurodes)	2012	2011	Erinevus	Erinevuse %	Kommentaar
Müügitulu	36 941	34 480	2 461	7%	Müügitulu on 7% suurenenud. Peamiselt on suurenenud eksport ettevõtte suurimale sihtturule Soome (30%) ja Kesk-Aasia riikidesse (täpsemalt Kõrgõzstan'i) (123%). Kohalikul turul on müük vähenenud 15%. Kasvumäär on üldiselt vastavuses turuandmetega. Peale suvel toimunud investeringut puitlaastplaadi tootmisliini, on toodangu kvaliteet ja tootmisvõimsus kasvanud. Auditi käigus tuleks selgitada müügilepingute olulisemad tingimused vastavalt IAS 18 p 16: - selgitada omandiõigusega seotud riskide ja hüvede üleandmise hetk, - selgitada, kas lepingud sisaldavad lisaks kaubale ka teenuseid, - selgitada kauba tagastamisõigused. Nendest tingimustest tulenevalt tuleks hinnata ka perioodiseerimise riski ning planeerida asjakohased protseduurid. Riski kõrgendab suur ekspordi osakaal, s.h Kesk-Aasia riikidesse, mille puhul võivad lepingutes esineda ebaharilikud tingimused või kokkulepped.
Tooraine ja materjalid	-23 296	-21 597	-1 699	8%	Müüdnud kaupade ja teenuste kulu on kasvanud 9% võrreldes müügitulu
Energia	-5 194	-4 262	-932	22%	7% kasvuga. Kiirem kasv tuleb peamiselt energiakuludest, mis on kasvanud
Tööjõukulud	-2 453	-2 401	-52	2%	22%. Energiainnad on 2012. aastal kasvanud ning seoses suvise 3
Remondimaterjalid ja teenused	-639	-453	-186	41%	nädalase vabriku seisakuga ümberehitustöödeks on energiakulu kiirem kasv
Kulum	-1 702	-1 847	145	-8%	ka loogiline.
Muud kulud	-211	-162	-49	30%	Kulusid tuleks auditi käigus vaadata suuresti koos varudega, s.h
Varude muutus	623	526	97	18%	arvestusprotsessist arusaamise omandamisel ja varude soetusmaksumuse
Müüdnud kaupade ja teenuste kulu	-32 872	-30 196	-2 676	9%	arvestusvalemi rakendamise kontrollimisel.
Brutokasum	4 069	4 284	-215	-5%	
Transpordikulud	-3 266	-2 722	-544	20%	Turustuskulud on suurenenud 17% eelkõige transpordikulude kasvu tõttu,
Tööjõukulud	-374	-321	-53	17%	mis tuleneb ekspordimahu suurenemisest.
Laokulud	-123	-138	15	-11%	Turustuskuludest peamise osa (3 266 tuhat eurot ehk 83%) moodustabki
Kulum	-27	-27	0	0%	transpordikulu. Tuleks selgitada, kes on ettevõtte koostööpartnerid ja
Turustus- ja marketingkulu	-147	-162	15	-9%	kuidas on korraldatud arvestusprotsess. Peamine risk on seotud
Turustuskulud	-3 937	-3 370	-567	17%	periodiseerimisega.
Tööjõukulud	-555	-544	-11	2%	Üldhalduskuludes olulist muutust võrreldes eelmise aastaga toimunud ei
Juhtimiskulud	-268	-261	-7	3%	ole. Üle 50% kuludest moodustavad tööjõukulud. Tööjõukulude arvestust
Kontorikulud	-67	-53	-14	26%	tuleks selgitada ja protseduure läbi viia koos tööjõukuludega müüdnud
Kulum	-64	-57	-7	12%	kaupade ja teenuste ning turustuskulude grupis.
Valvekulud	-22	-13	-9	69%	
Muud kulud	-43	-41	-2	5%	
Üldhalduskulud	-1 019	-969	-50	5%	

Muud äritulud	98	343	-245	-71%	Summa ebaoluline, selgitada sisu järelpärimise käigus.
Muud ärikulud	-13	-21	8	-38%	Summa ebaoluline, selgitada sisu järelpärimise käigus.
Ärikasum / -kahjum	-802	267	-1 069	-400%	

Finantstulud ja -kulud	-330	-262	-68	26%	Summa ebaoluline, selgitada sisu järelpärimise käigus (selgitada vajalik informatsioon vastavalt avalikustamise nõuetele (IAS 24 p 19-27)).
------------------------	------	------	-----	-----	---

Aruandeaasta puhaskasum	-1 132	5	-1 137	-100%
-------------------------	--------	---	--------	-------

Suhtarvude analüüs (tuh eurodes)

Varude käibekiirus

Keskmine varude saldo 2012	5 069	- (varude saldo 31.12.2012 + varude saldo 31.12.2011) / 2
Keskmine varude saldo 2011	4 205	- (varude saldo 31.12.2011 + varude saldo 31.12.2010) / 2
Keskmine varude saldo 2010	3 299	- (varude saldo 31.12.2010 + varude saldo 31.12.2009) / 2

Müüdud kaupade ja teenuste kulu 2012	32 872
Müüdud kaupade ja teenuste kulu 2011	30 196
Müüdud kaupade ja teenuste kulu 2010	23 472

Käibekiirus päevades 2012	56,28
Käibekiirus päevades 2011	50,83
2012 muutus võrreldes 2011	5,45
Käibekiirus päevades 2010	51,29

=> varude käibekiirus on langenud, varusid realiseeritakse aeglasemalt

=> võrreldes eelmise aastaga on varude käibekiirus langenud, kuid olulist väärkajastamise riski selles ei näe, samas tuleb auditi protseduuride läbiviimisel pöörata varude väärtusele kõrgemat tähelepanu.

Müügitulu/müüdnud kaupade ja teenuste kulu ning seotud saldode vastavus

	2012	2011	2010	2009
Müügitulu	36 941	34 480	25 174	20 655
Müüdnud kaupade ja teenuste kulu	32 872	30 196	23 472	20 883
Brutokasum	4 069	4 284	1 702	-228
Brutokasumi marginaal	11%	12%	7%	-1%

=> võrreldes eelmise aastaga pole olulist muutust toimunud, müügitulu ja kaubakulu muutus on olulises osas omavahel vastavuses, varasemate perioodidega võrreldes on ettevõtte tulemuslikkus kasvanud.

	31/12/12	31/12/11	Muutus	Muutuse %
Nõuded ostjatele	2 361	2 468	-107	-4,3%
Varud	5 184	4 953	231	4,7%
Võlad hankijatele	4 619	3 164	1 455	46,0%

Nõuete ja müügitulu võrdlus => müügitulu on võrreldes eelmise aastaga suurenenud 7%, nõuded vähenenud 4%, täpsema analüüsi saamiseks oleks mõistlik analüüsida ka detsembrikuu müükide erinevust, kuid esmapilgul olulist riski nõuete väärtusele ei tuvastatud.

Varude ja müüdnud kaupade ja teenuste kulu võrdlus => müüdnud kaupade ja teenuste kulu kasvanud 9%, varude saldo 5%, seega varude saldo kasv loogiline.

Varude ja võlgade võrdlus => võlad hankijatele on võrreldes eelmise perioodiga 46% kasvanud, ei ole vastavuses varude kasvumääraga (5%). Tuleks selgitada võlgade kasvu põhjuseid ja hinnata, kas esineb täiendavaid riske. Varude seisukohalt olulist väärtuse riski ei tuvastatud.

Likviidsusnäitajad

	31/12/12	31/12/11
Raha ja pangakontod	4 761	48
Varud	5 184	4 953
Käibevara	13 349	7 945
Lühiajalised kohustused	6 228	7 877

Lühiajaliste kohustuste kattekordaja	2,1	1,0	- käibevara / lühiajalised kohustused
Maksevõime kordaja	1,3	0,4	- (käibevara - varud) / lühiajalised kohustused
Maksevalmiduse kordaja	0,8	0,0	- raha / lühiajalised kohustused

=> Ettevõtte maksevõime on võrreldes eelmise aastaga oluliselt paranenud ning on 31.12.2012 andmete alusel väga hea. Ka ettevõtte äritegevuse rahavood on 2012. aastal olnud positiivsed. Samas tuleb siin arvestada, et ettevõtte on 2012. aastal saanud ematetvõttelt laenu 15 mln eurot, mille tagasimakse tähtajad on 2014.-2015. aastal. Ettevõtte finantspositsioon ei viita küll tegevuse jätkuvuse probleemile, kuid kindlasti võiks teha juhtkonnale järelepärimisi seoses tuleviku plaanidega ning kui esineb ebakindlust, küsida ematetvõttelt kinnitust Repo Vabrikud AS tegevuse jätkuvuse kohta järgneva 12 kuu jooksul.

Allikas: (Repo Vabrikud AS 2012. majandusaasta aruanne); autori koostatud.

Lisa 5. Riskihinnangu kokkuvõte

Finantsaruandluse tasand				
Risk	Pettuserisk?			
Kontroll(imehhanism)ide juhtkonnapoolse eiramise võimalikkus	Jah			
Väite tasand				
Märkimisväärsed riskid				
Finantsaruande element (tuh eurodes)	Summa	Väited	Hinnang?	Pettuserisk?
Müügitulu	36 941	O	Ei	Jah
Pettuse riskitegurid: olulised tehingud, mis on seotud ebatavaliste ja keerukate müügilepingutega				
Materiaalne põhivara	12 076	V	Jah	Ei
Vea riskitegurid: kõrge ebakindluse määr seoses põhivarade kaetava väärtusega				
Olulised riskid				
Finantsaruande element (tuh eurodes)	Summa	Väited	Hinnang?	
Nõuded ostjate vastu	2 361	KOTV	Ei	
Muud nõuded	471	A	Ei	
Varud	5 184	KOTV	Jah	
Materiaalne põhivara	12 076	KOTVA	Jah	
Võlad tarnijatele	4 619	KOT	Ei	
Võlakohustused (pikaajaline)	16 205	KOTVA	Ei	
Müügitulu	36 941	KOT	Ei	
Müüdnud kaubad ja teenused*	28 717	KOT	Ei	
Tööjõukulud**	3 382	KOTA	Ei	
Amortisatsioonikulu***	1 793	T	Ei	
Turustuskulud*	3 536	KOT	Ei	
Madalad riskid				
Finantsaruande element	Summa			
Raha ja pangakontod	4 761			
Ettemaksed	567			
Müügiootel põhivarad	5			
Pikaajalised finantsinvesteeringud	3 526			
Immateriaalne põhivara	60			
Võlakohustused (lühiajaline)	726			
Maksuvõlad	120			
Muud võlad	762			
Eraldised (lühiajaline)	1			
Eraldised (pikaajaline)	2			
Omakapital	6 576			
Üldhalduskulud	464			
Muud äritulud	98			
Muud ärikulud	13			
Finantstulud ja -kulud	330			

* - Müüdnud kaubad ja teenused ning Turustuskulud grupist on eemaldatud tööjõukulud ja kulum

** - Tööjõukulud koosnevad müüdnud kaupade ja teenuste, turustuskulude ja üldhalduskuludest

*** - Amortisatsioonikulu koosneb müüdnud kaupade ja teenuste, turustuskulude ja üldhalduskuludest

Allikas: (autori koostatud).

Lisa 6. Auditi plaan

Finantsaruandluse tasand		Tegevused									
Pettuse risk: Kontroll(imehhanism)ide juhtkonnapoole eiramise võimalikkus		<ul style="list-style-type: none"> - Järelepärimised juhtkonnale ja teistele asjakohastele isikutele (raamatupidaja, müügijuht); - Arvestushinnangute (materiaalne põhivara, nõuded ostjate vastu, varud) ülevaatamine erapoolikuse suhtes; - Päevaraamatukannete kontroll, milles kaasata prognoosimatuse element testitavate kannete valimisel; - Asjakohaste pettuseriski vastaste kontrollide testimine ja substantiivsete protseduuride läbiviimine väite tasandil; - Kogenumad tööühma liikmed viivad läbi protseduure müügitulu, varude ja materiaalse põhivara osas; - Kutsealase spektitsismi säilitamine kogu auditi läbiviimise jooksul. 									
Väite tasand											
Protsess	Müügi protsess		Tootmisprotsess		Ostuprotsess		Põhivarad		Finantseerimine		Personal
Finantsaruande element	Müügitulu	Nõuded ostjate vastu	Varud	Müüdnud kaubad ja teenused	Võlad tarnijatele	Turustus- kulud	Materiaalne põhivara	Kulum	Muud nõuded	Võlakohustused (pikaajaline)	Tööjõukulud
Tuvastatud riskid väite tasandil	KOT	KOTV	KOTV	KOT	KOT	KOT	KOTVA	T	A	KOTVA	KOTA
Kontrolltegevused											
Müügiarvete kinnitamine	O	O									
Päevaraamatukannete tegemise õigused	O										
Inventuuri läbiviimine			KO								
Omahinna arvestusvalemi kontroll			T	T							
Varade väärtuse monitoorimine							V				
Protseduurid											
Tuluga seotud päevaraamatukannete kontroll	O	O									
Müügitulu ja kaubakulu korrelatsioon	KOT	KOT	KOT	KOT							
Müügilepingute tingimuste kontroll	OT	OT									
Müügitulu periodiseerimise kontroll	KO	KO									
Müügireskontro võrdlus bilansiga		KOT									
Saldovõrdlused klientidega		OT									
Bilansipäevajärgsete laekumiste kontroll		OTV									
Varude registri võrdlus bilansiga			KOT								
Soetusmaksumuse komponentide kontroll			KOT	KOT							
Ostuarvete periodiseerimise kontroll			KO	KO	KO	KO	KO				
Varude netorealiseerimisväärtuse hindamine			V								
Ostureskontro võrdlus bilansiga					KOT						
Kulude kuudelõikeline analüüs					KOT	KOT					
Põhivarade registri võrdlus bilansiga							KOT	T			
Põhivarade liikumiste kontroll							OTA	T	A		
Kulumi arvestuse perioodi hindamine							T	T			
Kulumi arvestuse analüütiline kontroll							T	T			
Põhivarade väärtuse analüüs							V				
Laenulepingu tingimuste kontroll										KOTA	
Laenulepingu tingimuste hindamine										V	
Sihtfinantseerimise lepingute kontroll									A		
Palgakulude analüütiline kontroll											KOT
Tööjõumaksude analüütiline kontroll											KOT
Juhatare liikme lepingu kontroll											A

K – kõikehõlmavus, O – olemasolu, T – täpsus, V – väärtus, A – avalikustamine

Allikas: (autori koostatud).

SUMMARY

THE PLANNING PROCESS OF FINANCIAL STATEMENTS AUDIT BASED ON THE EXAMPLE OF REPO VABRIKUD AS

Kristel Volver

In the recent financial crisis and the fraud scandals that were revealed during the crisis, a partial responsibility has been put on the auditors as well. The purpose of auditing is to increase the credibility of financial statements and stress the circumstances that question the true and fair recognition of entities' financial position. Due to the fact that in many cases the entities' financial issues have been unexpected for the owners and other interest groups, many countries have begun to doubt in the efficiency of financial reporting and quality of auditing.

Until 2010, the auditing and its obligation were governed by the Accounting Act and Commercial Code in Estonia. Due to the Auditors Activities Act, which took effect on March 8, 2010, the auditors must meet the auditing standards that have been prepared based on the International Federation of Accountants (IFAC) principles and international standards. These standards apply to the periods from December 15, 2009, or for the financial reports audits done after that date.

Due to the new auditing standards deployment in Estonia, a number of auditors were forced to change their business work standards and structure. Above all, it had an affect on small and medium-sized auditing offices as the bigger auditing offices were already using the international auditing standards. Among other things, the new standards set wider demands on auditor's work documentation and raised several additional requirements for the conduct of the audit, including the planning of audit.

The quality control carried out during the period of 1.07.2012—30.06.2013 by the Board of Auditors found that approximately a quarter of the audit services provided

had significant deficiencies or circumstances, that were not in compliance with the auditing laws and approved standards and which required essential improvements. Several of these mentioned shortcomings were related to the structure of auditing planning and structuring its results, which endanger the quality and efficiency of audit. Due to the shortcomings that the new-implemented standard and quality control came across, the circumstances of the planning process of auditing in Estonian context are particularly relevant.

The aim of this thesis is to create a detailed auditing plan model for planning an audit, which would help to improve the financial reports auditing planning process and its efficiency and quality. Developing an audit plan is one of the auditing mandatory parts, in which the auditing procedures' nature, timing and extent are set. For the basis of the relevant plan are effective structure of the audit's planning process and the comprehensive structuring of the knowledge gained in the process. The aim of the auditing planning stages and activities examined in this theses is to provide inputs to compiling the plan and the aim of the plan model created in this thesis is to ensure the relevance and comprehensiveness of the audit planning decisions.

In order to achieve and illustrate the set objective it is planned to carry out a case study based on the 2012 financial reports of Repo Vabrikud AS. As the aim of the case study is primarily to illustrate the possible structure of planning process and model's preparations and use, author feels that carrying this study out based on one entity is enough to achieve the objective and involving additional entities would not add any significant value to this thesis, because this would not change the process or the structure of the model.

In order to choose the entity, the author was guided by the fact that the entity needed to have a clean auditor's report and had to be compiled based on the international accounting standards. As the author did not have any additional information besides the publicly available information, it was vitally important that the report would be prepared with high quality and would include as much information as possible about the entity and its financial reports. The author is assuming that the model created in this thesis is equally applicable for different accounting standards and guidelines, that are common for audits carried out in different entities.

In order to achieve the objectives the author has set the research tasks, which are supporting reaching the goal:

1. analyze the effect of auditing planning process to the audit's efficiency and quality;
2. highlight the main issues of auditors carrying out the planning process;
3. examine the structure of auditing planning process and its necessary stages and bring out the factors that have an influence on decisions made in the planning process;
4. carry out a case study to illustrate the stages of the planning process of structured audit;
5. explain the different options to use the model created by the author and analyze its practical value.

The author is not aware of any other previously prepared scientific studies that would address these circumstances and offer practical solutions, especially for audit planning structuring and plan preparing. A few additional recommendations and practical guidance are provided in the guidelines issued in 2011 by the International Federation of Accountants regarding the use of ISA-s in the auditing of small- and medium-sized entities. These include some practical examples of audit's different stages based on the examples of hypothetical firms, but this is rather for the separate stages and does not give an overview of structuring different stages, of consistent carry out and of summarizing the results. Therefore, this thesis is a first attempt to prepare a tool for the auditors that would help them to make their planning process more structured and audit plan more comprehensive.

As a result of model that was prepared in this thesis is a structured table form that will help to plan appropriate auditing activities and procedures so that these would be causally related to the detected significant risks. In order to reach the objective the author has analyzed the necessary structure of the audit planning process as well as the main issues that arise from planning and audit standards requirements.

It is important to bear in mind carrying out certain planning activities and procedures for the planning process structure (such as acquiring understanding about the entity and its environment, determination of the important, carrying out the procedures of

risk assessment), that's objective is to direct the attention of the auditor to circumstances that may increase the risk of material misstatement in financial reports. In order to achieve a better result in carrying out these activities and procedures, it is necessary to use a structured approach, which would take in to account the logical sequence and interaction of these processes.

In this thesis it is particularly analyzed audit approach principles that are based on business risk and are used in bigger auditing offices. These are based on the necessity of obtaining a more extensive and detailed knowledge of the entity, its environment and the business risks arising from there. As the business risks that are involved with the entity are significantly affecting the entity's operating principles and objectives, then the understanding of business risks is an important prerequisite in order to explain and assess the conditions, events and actions that may have a negative effect on the entity's ability to achieve its goals and due to this may increase the risks that are associated with the misstatements and their discovery of the information that is disclosed in the financial statements.

The inability to discover fraud and its risk factors is mentioned by the supervising authorities in Estonia and elsewhere as one of the problems and weaknesses of the planning process. It is important to consider the frauds when auditing because the identifying the frauds and the possible effect on the financial reports that may arise from this is associated with a bigger uncertainty. One of the main objectives of the described planning in this thesis which is based on business risks is to identify certain conditions (such as motives, opportunities etc.) existence, that arise from the business risks associated with the entity and that often give an idea of the existence of the fraud. In addition, in this thesis the author has also analyzed the circumstances (such as accounting estimations, related parties etc.) that involve a higher risk of error, but may also lead to opportunities to commit fraud. It is important that the auditor is capable of directing the attention to circumstances that are creating conditions that would allow committing frauds and therefore, requires special attention from the auditor.

The aim of the planning process examined in this thesis and the established audit plan model was to make the planning process more structured and effective and ensure the relevance and comprehensiveness of the planning decisions. The model of audit

planning should simplify the planning of actions and procedures so that these would be in compliance with the risks identified by the auditor and ensure that all significant risks can be mitigated. In addition the process of planning should be more directed to fraud risk factors identification and the planning of the work done in order to mitigate this risk.

To achieve and illustrate the thesis' objective a case study was carried out based on Repo Vabrikud AS 2012 annual report to show the connections between different stages of the planning process and explain the audit plan compiling in accordance with the model proposed by the author. The results may be summarized as the following:

1. The analyzed and illustrated approach which is based on the business risk makes the process of planning more effective because it is directing an increased attention to the circumstances, that pose a higher risk from the audit perspective (including fraud risk factors). It also makes the process more structured and created links between different activities. However, it also often requires significantly more detailed knowledge of entity and it's field from audit team members and thus relies largely on the professional judgment of the auditor.
2. The prepared audit planning model ensures the planning process and the regularity of decisions and allows the external observer as well as the auditor to acquire an overview of decisions and their connections easily.
3. As the model includes the identified significant risks as well as the planned responses to those risks, it allows to plan more appropriate actions and procedures so that these would be causally related to the identified risks in author's opinion.
4. The model clearly highlights fraud risks and planned responses in order to mitigate those risks, which ensures that during audit planning and carrying it out the factors that are creating conditions to commit a fraud are taken in to consideration, hence, this reduces the risk that the committed fraud will not be discovered by the auditor.

In the author's opinion the model has several practical values as well. It helps an auditor to plan and allocate the work more efficiently between the members of the work group because it gives a clear and understandable overview to each group member of the identified significant risks and the necessary actions to mitigate the

risks. In addition, the model helps to increase the audit efficiency as based on this model it is possible to decrease the risk of over auditing.

Due to its comprehensiveness and furthermore, due to the fact that both identified risks and planned responses are grouped together to the table, it is easier for the auditor to analyze the necessity of every action and procedure.

It is recommended to apply this model after carrying out the initial planning process, i.e. after identifying and assessing the significant risks, in order to establish the further procedures and actions. Its further use and while carrying out the audit it must be taken in to consideration that the auditor may obtain additional important information during the audit and this can change the carrying out of the initially planned actions and procedures as such unnecessary, inadequate or impossible. Thanks to the structure and comprehensiveness of this model, the model in author's opinion helps to plan other or additional procedures in situations like this.

The preparation of this thesis and above all, carrying out the case study, had also some restrictions. In this study it was not possible to carry out all procedures of the risk assessment. The most important of these are the further inquiries to the management and entity's other relevant parties, that's important objective is to evaluate the structure and efficiency of entity's internal control environment but also clarify the other factors relevant to audit. In the author's opinion, this restriction does not significantly block fulfilling the objective of this thesis, as this would not have an affect on the form of the prepared model. The form of this model is primarily based on the international auditing standards (ISA (EE)) and guidelines and due to that, in author's opinion, the model is applicable to planning other audits that are carried out on the same basis, regardless of the factors related to the entity and financial reporting frame.

As in this study the different control activities and the content of procedures, objective and documentation requirements were not analyzed in details, it would, in author's opinion, be useful to concentrate on these subjects for further research. In that case, this would be a suitable continuation to this study and would provide possible solutions to auditors in order to prepare the audit plan. Also, the author is not aware of any other similar models been discussed in the auditing literature. Therefore, in the

future this thesis could also give the basis for similar studies, which would provide the model created in this study with additions or alternatives.

Mina, Kristel Volver,

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose

FINANTSARUNNETE AUDITI PLANEERIMINE AS REPO VABRIKUD
NÄITEL,

mille juhendaja on Ulvi Sloog,

- 1.1.reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;
 - 1.2.üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.
2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.
 3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tallinnas, **22.05.2014**