

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Anastassia Kurenkova

**KINDLUSTANDEV MAJANDUSAASTA ARUANDE
ÜLEVAATUSE AUDIITORTEENUS**

Lõputöö

Juhendaja:

Maret Güldenkoh, MBA

Tallinn 2015

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2015
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Kindlustandev majandusaasta aruande ülevaatus audiitorteenus</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: Assuring Review of an Annual Report</p> <p><i>Töö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 48 leheküljest. Lõputöö koostamisel on kasutatud 37 allikat, millele on töös viidatud. Läbi on viidud küsimustik vandeaudiitorite ja ettevõtjatega ning analüüsitakse ülevaatus läbinud majandusaasta aruannete esitajate andmeid.</i></p> <p><i>Lõputöö eesmärgiks on selgitada välja majandusaasta aruande ülevaatus audiitorteenuse kindlustandev tagamine huvitatud osapooltele. Eesmärk saavutati nelja uurimisülesandega.</i></p> <p><i>Töös antakse ülevaade auditi ja ülevaatus olemusest, eesmärgist ja protsessidest. Töös tuuakse välja ülevaatuslega kaasneda võivad ohud ja nende mõju väikeettevõtjatele. Analüüsitakse, kas Eesti väikeettevõtjatel on mõistlik kasutada audiitorteenusena ülevaatus või auditit. Autor jõudis järeldusele, et aruandekohustuslased ei näe vajadust asendada ülevaatus auditiga. Vandeaudiitorite hinnangul on ülevaatus audiitorteenuse kasutamine otstarbekas siis, kui lähiajal ei nähtu auditi audiitorteenuse tellimise vajadust. Ettevõtjate hinnangul annab majandusaasta aruande ülevaatus audiitorteenus piisava kindlustunde huvitatud osapooltele. Vabatahtlikku ülevaatus teostatakse vaid siis, kui on nõudlus finantsteenuseid pakkuvate asutustelt.</i></p>	
Võtmesõnad: audiitor, auditeerimine, audiitorteenus, kontroll, finantsaruandlus, ülevaatus	
Võõrkeelsed võtmesõnad: auditor, auditing, auditor service, control, financial management, review	
Lõputöö seos riiklike arengukavade ja prioriteetidega: Rahandusministeeriumi finants- ja ettevõtluspoliitika prioriteetidega	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
<p>Töö autor: <i>Anastassia Kurenkova</i></p> <p>Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, seisukohad, kirjalikest allikatest ja mujal allikates saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Olen nõus oma lõputöö avaldamisega elektroonilises keskkonnas.</p> <p>Allkiri:</p>	
Vastab lõputöö nõuetele	Allkiri:
Juhendaja: Maret Güldenkoh	
Kaitsmisele lubatud	Allkiri:
Kolledži direktor: Uno Silberg	

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. AUDITKONTROLI KOHUSTUS.....	6
1.1 Auditi mõiste	6
1.2 Ülevaatuse mõiste.....	13
2. ÜLEVAATUSE AUDIITORTEENUSE OLEMUS	20
2.1 Ülevaatuse võimalikud ohud	20
2.2 Ülevaatuse olulisus Eesti väikeettevõtjatele.....	26
KOKKUVÕTE.....	34
PE3IOME	36
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	38
TABELITE JA JOONISTE LOETELU.....	41
LISAD	42
Lisa 1. Raamatupidamise aastaaruande auditi kohustuslased	42
Lisa 2. Raamatupidamise aastaaruande ülevaatuse kohustuslased.....	43
Lisa 3. Küsimustik vandeaudiitorile.....	44
Lisa 4. Küsimustik ettevõtjale	46

SISSEJUHATUS

Raamatupidamiskohustuslane peab koostama majandusaasta aruande lõppenud majandusaasta kohta ning esitama infosüsteemide ja registrite keskusesse. Majandusaasta aruanne hõlmab raamatupidamise aastaaruande ja tegevusaruande koostamist, majandusaasta kasumi jaotamise ettepanekut (äriühingutel) ja vajadusel audiitorkontrolli või ülevaatust audiitori poolt.

Ettevõtjatel on kohustused pankade, tarnijate ja töötajate ees. Seetõttu on oluline, et majandusaasta aruanded oleksid korrektsed ja kajastaksid terviklikult ettevõtja majandustulemust ja maksevõimelisusest. Tarnijad kontrollivad krediidiotsuste tegemisel majandusaasta aruannet, pankurid analüüsivad auditeeritud majandusaasta aruannet laenuotsuse tegemisel. Audiitori poolt läbiviidava ülevaatuse eesmärk on tõsta ettevõtja finantsinformatsiooni usaldatavus nii investorite, osanike kui ka avalikkuse silmis.

Teema on aktuaalne, sest Eesti on esimene riik Euroopas, kus lisaks auditi audiitorteenusele on kasutusele võetud õigusruumi ülevaatuse audiitorteenus. Uus audiitorteenus tõi kaasa ettevõtete halduskoormuse kahanemise. Ülevaatus annab võimaluse saada audiitorettevõtjatelt auditist lihtsamal meetodikal arvamus raamatupidamise aastaaruande kohta.

Töö uudsus seisneb selles, et teadaolevalt on käesolev lõputöö esmakordne uurimistöö Sisekaitseakadeemias, milles analüüsitakse ülevaatuse tegevusest tulenevaid ohutegureid. Töös kontrollitakse teooria vastavust Eesti praktikaga ning tulemusi saavad kasutada ettevõtte omanikud otsustamiseks, kas nende ettevõttes on vaja teostada vabatahtlikku majandusaasta aruande ülevaatust. Nii ettevõtte juhid kui audiitorid võivad ohutegureid teades vältida olulisi vigu ülevaatuse planeerimisel ja teostamisel.

Töö probleemiks on see, et majandusaasta aruande ülevaatus pakub avalikkusele väiksemat kindlustunnet kui audit. Ettevõtjate valesi valitud audiitorteenusega võib kaasneda maksurisk, mis hiljem avastatakse maksumenetluslikus käigus või finantsanalüüsi teostades.

Lõputöö eesmärgiks on selgitada välja majandusaasta aruande ülevaatuse audiitorteenuse kindlustandev tagamine huvitatud osapooltele.

Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Selgitada auditi auditeerimisteenust.
2. Selgitada auditeerimisteenuse ülevaatus.
3. Analüüsida majandusaasta aruande ülevaatus audiidorteenusega kaasneda võivaid ohutegureid.
4. Analüüsida majandusaasta aruande ülevaatus audiidorteenuse olulisust.

Uurimismeetodina kasutatakse kombineeritult kvalitatiivset ja kvantitatiivset analüüsimeetodit. Analüüsitakse ülevaatus läbinud majandusaasta aruannete esitajate andmeid ja küsimustike vastuseid, mille tõlgendamisega jõutakse tulemusteni.

Lõputöö on jagatud kaheks peatükiks: teoreetiline osa ja empiiriline uuring. Iga peatükk koosneb kahest peatükist. Lõputöö esimese osa esimeses alapeatükis kirjeldatakse auditi olemust, eesmärki ja protsesse. Teises alapeatükis antakse ülevaade majandusaasta aruande ülevaatus olemusest, ülevaatus teenuse tegevust reguleerivatest õigusaktidest, kirjeldatakse ülevaatus kontrollprotseduure.

Teises peatükis antakse ülevaade majandusaasta aruannete ülevaatus audiidorteenuse olemusest. Teise peatüki esimeses alapeatükis selgitatakse välja ülevaatusga kaasneda võivad ohud ja nende mõju väikeettevõtjatele. Teise peatüki teises alapeatükis analüüsitakse, kas Eesti väikeettevõtjatel on mõistlik kasutada audiidorteenusena pigem ülevaatus või auditit.

Lõputöö koostamisel on kasutatud nii eestikeelseid kui võõrkeelseid allikaid, sh teadusallikaid, teemakohane kirjandus ja Eesti Vabariigi õigusaktid 13.03.2015 seisuga.

1. AUDITKONTROLI KOHUSTUS

1.1 Auditi mõiste

Auditeerimine on ettevõtja raamatupidamise aastaaruande kontrollimine ja sellele hinnangu andmine audiitori poolt. Auditit teostatakse ettevõttes nii seadusest lähtuvalt kui ka ettevõtte omaniku vabatahtlikkuse alusel. Audiitorkontrolli käigus hinnatakse, kas majandusaasta aruanne kajastab ettevõtja finantsolukorda, kohustusi ja varasid õigesti ja õiglaselt. Audit tõstab finantsinformatsiooni usaldatavust partneritele ja tarnijatele ning annab ettevõtte omanikele põhjaliku ülevaate ettevõtte majanduslikust olukorrast.

Auditeerimise eesmärgiks on arvamuse avaldamine finantsaruandluse õigsuse ja aastaaruande vastavuse kohta raamatupidamistavale. Õigsuse all mõistetakse finantsandmete täpsuse taset, mis aitab nende andmete kasutajale (tarnijad, investeerijad, kreditorid, kliendid, laenuandjad) võimaluse teha õiged järeldused auditeeritavate isikute varalise- ja finantsseisu kohta.¹

Vajadus audiitori järele tekkis rohkem kui kaks tuhat aastat tagasi.² Audit tuleneb ladinakeelsest sõnast "*audire*", mis tähendab kuulama.³ Auditi kodumaaks peetakse Inglismaad.⁴ Algselt eksisteeris arvestust, mille käigus uuriti põhjalikult dokumente ja teostati inventuuri.⁵ Seoses turusuhete arenguga ilmus 1884. aastal aktsiaseltside seadus, mille kohaselt pidid juhid igal aastal aktsionäride jaoks kutsuma raamatupidamise arvete ja aruande kontrollimiseks audiitori.⁶ Auditi tekkimine on seotud isikute huvide eraldumisega, kes otseselt tegelevad ettevõtte juhtimisega (administraatorid, juhid) ning nende, kes investeerivad raha ettevõttesse (omanikud, aktsionärid, investorid). Aktsionäride nõudmisel kontrollitakse finantsaruandluse õigsust audiitorite poolt. Audiitor peab olema aus ja sõltumatu.⁷

¹ Абакумова, А., *ОСНОВЫ АУДИТА* (Санкт – Петербург, 2009), стр 6.

² Одегов, Ю. и Никонова, Т., *Аудит и контроллинг персонала* (Москва, 2006), стр 26.

³ Kumar, R. & Sharma, V., *Auditing: Principles and Practice* (New Delhi, 2005), p 1-2.

⁴ Абакумова, А., *ОСНОВЫ*, *supra nota* 1, стр 4.

⁵ Одегов, Ю. и Никонова, Т., *Аудит*, *supra nota* 2, стр 26.

⁶ Ерофеева, В., Пискунов, В. и Битюкова Т., *Аудит, 2 – е издание* (Москва, 2010), стр 15.

⁷ Шеремет, А., *Аудит* (Москва: Издательский дом «Инфра-М», 2005), стр 15.

Finantsotsuste tegemine sõltub erinevatel ühiskonna tasanditel järjest rohkem informatsioonist, mille üle nende otsuste tegijatel puudub igasugune usaldusväärne teave. Nad pöörduvad audiitorite poole, kes aitaksid osaliselt hinnata taolise informatsiooni usaldusväärsust.⁸ Seetõttu valivad äriühingu osanikud/aktsionärid audiitori. Audiitori valimine osuühingule ja aktsiaseltsile on sätestatud äriseadustikuga. Auditit korraldab sõltumatu hindaja ehk Eesti audiitorite nimekirja kantud füüsiline isik. Ettevõtte üldkoosolek nimetab audiitori, määrab audiitorite arvu, tasustamise korra ning volituste tähtaja. Audiitori nimetamiseks on temalt vaja küsida kirjalikku nõusolekut. Enne auditi läbiviimist tuleb audiitoriga sõlmida leping.⁹

Eestis reguleerib auditi tegevust audiitoritegevuse seadus (edaspidi AudS), auditidirektiiv ja auditeerimiseeskiri. Audiitorite auditeerimise ja kutseeetika nõuded on fikseeritud auditeerimiseeskirjas ja põhinevad Rahvusvahelise Audiitorite Föderatsiooni (edaspidi IFAC) standarditel, mis avaldatakse igaaastaselt väljaantavas IFACi käsiraamatus.

AudS tähenduses on audit kindlustandev audiitoriteenus. Auditit viiakse läbi vastavalt Euroopa Komisjoni poolt kehtestatud rahvusvahelistele standarditele ja Rahvusvahelise Arvestusekspertide Föderatsiooni põhimõtete ja rahvusvaheliste standardite alusel koostatud standarditega.¹⁰ Eelmise AudS 10.veebraari 1999. aasta redaktsiooni alusel oli audit vaja läbi viia auditeerimiseeskirjast lähtudes. 2011. aastast kehtiv seadus rõhutab rahvusvaheliste standardite tähtsust.¹¹ Lisaks õigusaktidega kehtestatud korralisele auditile võib ettevõtte juhtkond audiitorilt tellida ka teisi teenuseid. Nende hulka kuuluvad koolituse või konsultatsiooni läbiviimine, professionaalse abi osutamine. Audiitor peab olema valmis abistama oma kliente raamatupidamises, majandusarvestuses, maksustamises ja muudes kontrolliga seotud probleemides.¹²

⁸ Maspanov, I., Auditeerimise mõiste ja eelplaneerimine. MAJANDUSARVESTUS JA FINANTSJUHTIMINE. Aktuaalseid probleeme Eesti Vabariigis (Tallinn:2000), lk 88.

⁹ Riigiportaal Eesti.ee, „Ettevõtte auditeerimine“ (2011), <www.eesti.ee/est/teemad/ettevotja/raamatupidamine_ja_aruandlus/aruandlus_ernevatele_ettevotl_ustvormidele/ettevotte_auditeerimine> (15.01.2015).

¹⁰ Audiitoritegevuse seadus 27.01.2010, jõustunud 08.03.2010, osaliselt jõustumise aeg vastavalt §-le 207 - RT I 2010, 9, 41 ... RT I, 23.12.2014, 8, § 50, lg 1.

¹¹ Olštõnskaja, S., „Majandusaasta aruannete auditi analüüs Vändra valla näitel“, lõputöö, Sisekaitseakadeemia (2011), lk 7.

¹² Millichamp, A., Auditing, 7th Edition (London: DP Publications, 1996), pg 3.

Audit tuleb korraldada nii, et see hõlmaks adekvaatselt kliendi kõiki raamatupidamisaruannete seisukohalt olulisi tegevusaspekte. Audiitorettevõtja peab jõudma veendumusele, kas raamatupidamise algandmed ja muu lähteinformatsioon on usaldusväärne ja piisav raamatupidamisaruannete koostamiseks. Audiitorettevõtja peab sooritama vajalikud kontrollprotseduurid, saavutamaks põhjendatud kindluse, et raamatupidamisaruanded kajastavad kliendi finantsseisundit, majandustulemust ja rahavoogusid, Eesti hea raamatupidamistava ja raamatupidamise sise-eeskirjade kontekstis õigesti ja õiglaselt.¹³ Audiitor avaldab arvamust, milles toob esile selle, kas raamatupidamisaruanne kajastab olulises osas õiglaselt ja õigesti ettevõtte finantsseisundit, tulemust ja rahavooge.

Auditeerimine tagab klientidele ja koostööpartneritele kindlustunde. Audit annab ettevõtte omanikule sõltumatu hinnangu finantsolukorra kohta. Avaliku sektori audit kontrollib, kas avaliku sektori raha on kasutatud tulemuslikult, säästlikult, mõjusalt, tõhusalt ja õiguspäraselt ning annab Eesti maksumaksjale kindlustunde, et riik tegutseb nende huvides.¹⁴

Audiitori arvamus ei kindlusta majandusüksuse tulevast elujõulisust ega majandusüksuse äritegevuse juhtimise tõhusust või tulemuslikkust.¹⁵ Raamatupidamise aastaaruannete audiitorkontroll ei vabasta ettevõtte juhtkonda vastutusest informatsiooni tõepärasuse eest. Kontrollil säilib alati teatud risk, et mõni oluline viga võib jääda avastamata.¹⁶ Audiitor ei taga absoluutse kindlustunde, vaid vähendab finantsaruandluses vigade ilmumise riske.

Audit võib olla kohustuslik seaduse järgi või ettevõtte investorite/omaniku vabatahtlikkuse alusel. Kui audit ei ole kohustuslik, siis tuleb kontrollida, kas raamatupidamiskohustuslasel lasub lepinguline kohustus auditit tellida. Tihti võib auditi kohustus tuleneda laenulepingutest, osanike kokkulepest või muust

¹³ Auditeerimiseeskiri, vastu võetud Rahandusministri määrusega nr 2 03.03.2010, jõustunud 08.03.2010 - RTL 2010, 10, 179, § 3, lg 2.

¹⁴ Riigikontroll, „Mis on Riigikontroll?“ (2014), Riigikontrolli kodulehelt

<www.riigikontroll.ee/Riigikontrollkuiasutus/tabid/106/language/et-EE/> (09.01.2015).

¹⁵ Rahvusvahelised auditeerimise standardidid (Eesti) 200. Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega, Audiitorkogu kodulehelt <www.auditorkogu.ee/docs/ISA/Standardid2010/isa200ee.pdf> (10.01.2015).

¹⁶ Rünkla, J., *Ettevõtte finantsseisund, konkurents ja strateegia* (Kirjastus Külim, 1996), lk 18-20.

lepingust.¹⁷ Audit toimub peale majandusaasta lõppu.¹⁸ Majandusaasta aruandele tuleb lisada audiitori järeldusotsus, kui auditi tegemine ettevõttele on kohustuslik.¹⁹ Raamatupidamise aastaruande auditi kohustuslased on sätestatud audiitortegevuse seaduses (lisa 1).

Auditit jagatakse neljaks tegevusvaldkonnaks²⁰:

1. Pankade audit.
2. Kindlustuse audit.
3. Investeeringuasutuse ja börsi audit.
4. Üldine audit.

Auditeerimise õigus on audiitoril. Audiitorid jagunevad sise- ja välisaudiitoriteks, kellel on erinevad eesmärgid. Siseaudiitori eesmärk on luua organisatsioonile täiendavat väärtust ja parandada tegevust. Siseaudit keskendub sündmustele, mis takistavad ettevõtte eesmärgi tõhust ning hindab majanduslikku eesmärki. Välisauditi viivad läbi auditeerimisettevõtted või füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsev vandeaudiitor.²¹ Välisaudiitori eesmärk on avaldada arvamust finantsaruannete usaldusväärsuse kohta ning välisaudit keskendub tehingutele ja sündmustele, mis võivad oluliselt mõjutada ettevõtte finantsaruandeid.²²

Auditi eesmärgiks on tõsta finantsaruannete usaldatavuse taset nende ettenähtud kasutajate jaoks. Seda saavutatakse audiitori poolt arvamuse avaldamisega selle kohta, kas finantsaruanded koostatakse kõikides olulistest osades kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga. Rahvusvaheliste auditeerimise standarditega (edaspidi ISA) kooskõlas läbiviidud audit ja eetikanõuded võimaldavad audiitoril sellise arvamuse kujundada.²³ Audiitori arvamuse

¹⁷ KPMG, „Ülevaatus annab väikeettevõtjatele võimaluse säästa aega ja raha“ (2011), <www.kpmg.com/EE/et/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Artiklid/Lehed/%C3%9Clevaatus-versus-audit.aspx> (06.02.2015).

¹⁸ Millichamp, A., *Auditing*, *infra nota* 12, pg 74.

¹⁹ Riigiportaal Eesti.ee, „Ettevõtte auditeerimine“ (2011), <www.eesti.ee/est/teemad/ettevotja/raamatupidamine_ja_aruandlus/aruandlus_erinevatele_ettevotl_ustvormidele/ettevotte_auditeerimine> (15.01.2015).

²⁰ Абакумова, А., ОЧОБЫ, *infra nota* 1, стр 7.

²¹ *Ibid*, стр 8.

²² Eesti Siseaudiitorite Ühing, SISEAUDIT arvestus- ja aruandlusprotsessis (Tallinn:2002), lk 77.

²³ Rahvusvahelised auditeerimise standardid (Eesti) 200. Sõltumatu, *infra nota* 15.

avaldamisel kasutatakse fraasi „kajastavad kõigis olulistes aspektides õigesti ja õiglaselt“.²⁴

Finantsauditi põhieesmärk on anda hinnang finantsaruande õigsusele ning tehingute seaduslikkusele. Audiitor kinnitab auditeeritud finantsaruande sõltumatut hinnangut andes, kas aruandes esitatu kajastab õigesti ja ausalt finantsseisu, tulemit, rahavoogusid ning kas aruanne on koostatud Eesti raamatupidamise hea tava kohaselt.²⁵ Seega peab teadma, millest koosneb finantsaruannete tervikkomplekt. Finantsaruannetervikkomplekt sisaldab bilansi, kasumiaruannet, omakapitali muutuste aruannet, rahavoogude aruannet ja nendega seotud lisasid.²⁶

Auditiprotsessi võib jagada tinglikult kolmeks etapiks, milleks on auditi planeerimine, tõendusmaterjali kogumine ja kokkuvõtte tegemine (esitatakse audiitori aruanne).²⁷

Audiitori eesmärk on planeerida audit nii, et see viiakse läbi tulemuslikul viisil. Auditi planeerimine hõlmab teabe kogumist ja hindamist ning auditi ulatuse, lähenemisviisi, ajakava ja ettenähtud vahendite üle otsustamist. Eesmärk on teha audititööd nii, et auditi eesmärki/eesmärke puudutava vale auditijärelduse tegemise või (vajaduse korral) arvamuse esitamise risk on vähendatud võimalikult madala tasemeni.²⁸

Auditi planeerimise väljundid on auditiplaan, kus eraldatakse ressursid ning pannakse paika auditi üldstrateegia, ning auditikavad, mis sisaldavad juhiseid kavandatava auditi olemuse, ajakava ning töö ulatuse kohta.²⁹ Hea planeerimine aitab viia läbi auditi säästlikult ja tõhusalt.

Audiitori arvamuse teostamiseks on vajalik auditi tõendusmaterjal. Auditis on audiitorteenuse osutaja eesmärgiks võimaldada kogutud tõendusmaterjali põhjal

²⁴ Eesti Siseaudiitorite Ühing, *SISEAUDIT*, *infra nota* 22, lk 74.

²⁵ Auditeerimise käsiraamatud. Auditi käsiraamat, Riigikontrolli kodulehelt <www.riigikontroll.ee/Riigikontrollipublikatsioonid/Auditeerimisek%C3%A4siraamatud/tabid/112/language/et-EE/Default.aspx> (05.01.2015).

²⁶ Rahvusvahelised raamatupidamisstandardid IAS 1. Finantsaruannete esitamine, kättesaadav <www.circabc.europa.eu/d/d/workspace/SpacesStore/f3822353-074e-4d1f-901b-277bcb6f3d05/IFRS%20Consolidated%20annex_et.pdf> (08.01.2015).

²⁷ Audiitorteenuse OÜ, „*Kes on audiitor*“, <www.auditorteenused.ee/kes-on-audiitor/> (17.01.2015).

²⁸ Finants – ja vastavusauditi käsiraamat, 2012, Euroopa Kontrollikoja kodulehelt <www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/FCAM_2012/FCAM_2012_ET.pdf> (18.01.2015).

²⁹ *Ibid.*

vandeauditiitori aruandes avaldada ettenähtud kasutajale üldistavas jaatavas vormis arvamust.³⁰ Audit korraldatakse heakskiidetud plaani järgi. Tõendusmaterjali kogutakse eesmärgiga tagada tähelepanekute ja järelduste usaldusväärsus, objektiivsus ja täpsus.³¹ Auditi tõendusmaterjali hulka kuuluvad algdokumendid ja raamatupidamisarvestused, mis on finantsaruandluse aluseks ning auditeeritava poolt volitatud isikute kirjalikud selgitused, mis on saadud erinevatest allikatest (kolmandalt isikult).³²

Auditi tõendusmaterjali kogutakse peamiselt auditi käigus läbiviidavate auditiprotseduuridega. Kuid see võib samuti hõlmata muudest allikatest saadud informatsiooni, sellist kui eelnevad auditid või ettevõtte kvaliteedikontrolli protseduurid kliendi aktsepteerimisel ja kliendisuhete jätkamisel. Lisaks kasutab audiitor mõnedel juhtudel informatsiooni puudumist (juhtkonna keeldumine nõutava esituse esitamisest) ja seega kujutab endast samuti auditi tõendusmaterjali.³³ Kui audiitoriettevõtjal on põhjendatud kahtlusi raamatupidamisaruande mingi kirje kohta, peab ta püüdma hankida piisavaid tõendusmaterjale, et mainitud kahtlus kõrvaldada.³⁴ Audiitori poolt kogutud auditi tõendusmaterjalid peavad olema nõuetekohaselt dokumenteeritud ja korraldatud toetamaks audiitori arvamusi ja järeldusi.³⁵ Auditi tõendusmaterjali kogumine ja hindamine on osa audiitori tööst audiitori arvamuse/järelduse kujundamisel. Audiitori järelduse teostamisel peavad tõendusmaterjalid olema piisavad ja usaldusväärsed.

Audiitori arvamuse alusena nõutakse ISAdes audiitorilt põhjendatud kindluse omandamist selle kohta, kas finantsaruanded tervikuna on vabad pettusest ja veast tingitud olulisest väärkajastamisest. Põhjendatud kindlus on kindluse kõrge tase. See on omandatud siis, kui audiitor on kogunud piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali auditi riski (see on risk, et audiitor avaldab mitteasjakohase arvamuse juhul, kui finantsaruanded on oluliselt väärkajastatud) vähendamiseks

³⁰ Audiitortegevuse seaduse § 50 lg 3.

³¹ Auditeerimise käsiraamatud. Auditi käsiraamat, *infra nota* 25.

³² Подольский, В., *Аудит: учебник* (Москва: Издательский дом «Волтерс Клувер», 2010), стр 219-220.

³³ Rahvusvahelised auditeerimise standardidid (Eesti) 200. Sõltumatu, *infra nota* 15.

³⁴ Auditeerimiseeskiri § 7 lg 6.

³⁵ Eesti Siseaudiitorite Ühing., *Rahvusvahelised Siseauditi Standardid ja Tegevusjuhised* (Tallinn, 2006), lk 74-75.

aktsepteeritavalt madala tasemeni.³⁶ Mida rohkem on auditi teostajal tõendusmaterjali, seda kõrgem on kindlustunne.

Audiitortegevuse seaduse § 48 sätestab, et audiitorettevõtja ja seaduse alusel audiitorühingut esindav vandeaudiitor on kohustatud hoidma saladuses talle vandeaudiitori kutsetegevuse käigus teatavaks saanud infot ja dokumente. Kutsesaladuse hoidmise kohustus ei ole ajaliselt piiratud ja kehtib ka pärast vandeaudiitori kutsetegevuse lõpetamist.³⁷ Audiitor on kohustatud auditit läbi viies tagama, et saadud informatsioon/materjal jääks auditi jooksul ja hiljem vaid auditeerijate käsutusse ning sellele võimaldaks kolmandate isikute juurdepääs vaid seadusega sätestatud juhtudel.³⁸ Auditi teenuste osutamisel peavad kõik saadud dokumendid ja informatsioon olema ametisaladuses.

Auditi tulemusena on audiitori eesmärkideks kujundada omandatud auditi tõendusmaterjali põhjal tehtud järelduste hindamise alusel arvamus finantsaruannete kohta ja avaldada see arvamus selgelt kirjaliku aruande kaudu, milles kirjeldatakse ka selle arvamuse alust.³⁹ Selle arvamuse kujundamiseks peab audiitor tegema kokkuvõtte selle kohta, kas audiitor on omandanud põhjendatud kindluse selles, et finantsaruanded tervikuna ei sisalda pettusest või veast tulenevat olulist väärkajastamist.⁴⁰ Arvamuse vorm võib olla modifitseerimata või modifitseeritud. Audiitor peab avaldama modifitseerimata arvamuse siis, kui audiitor järeldab, et finantsaruanded on koostatud kõigis olulistes osades kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga.⁴¹

Audiitori arvamuse modifikatsiooni tüüpide hulka kuuluvad märkus(t)ega arvamus, vasupidine arvamus ja arvamuse avaldamisest loobumise arvamus.⁴² Audiitori arvamus annab avalikkusele ja klientidele kindluse, et ettevõtja raamatupidamisaruandes ei esine olulisi väärkajastamisi. Tavaliselt tuginevad pankurid laenuotsuse tegemisel audiitori arvamusele ning investorid otsustavad

³⁶ Rahvusvahelised auditeerimise standardid (Eesti) 200. Sõltumatu, *infra nota* 15.

³⁷ Audiitortegevuse seaduse § 48 lg 1.

³⁸ Hansa Äriteenuste OÜ, Siseaudit ja revisjon, (Haabneeme:2006), lk 66.

³⁹ Rahvusvahelised auditeerimise standardid (Eesti) 700. Arvamuse kujundamine ja aruandlus finantsaruannete kohta, Audiitorkogu kodulehelt <www.auditorkogu.ee/docs/ISA/Standardid2010/isa700ee.pdf> (19.01.2015).

⁴⁰ *Ibid.*

⁴¹ *Ibid.*

⁴² Rahvusvahelised auditeerimise standardid (Eesti) 705. Arvamuse modifikatsioonid sõltumatu audiitori aruandes, Audiitorkogu kodulehelt <www.auditorkogu.ee/docs/ISA/Standardid2010/isa705ee.pdf> (20.01.2015).

kas investeerida raha ettevõttesse. Lõpparuande projekti tutvustatakse auditeeritava organisatsiooni või allüksuse juhile (auditi objekti eest vastutavale isikule), kellega arutatakse läbi auditi tulemused ja kellel on õigus anda selgitusi ja esitada vastulauseid. Auditeeritava organisatsiooni või allüksuse juht esitab täpsustused lõpparuande projektis sisalduvate tähelepanekute ja soovitude rakendamisaja ja vastutajate ringi osas. Lõpparuandele annavad allkirja kõik auditit läbi viinud audiitorid, tõendades, et nende poolt esitatud andmed on õiged. Kinnitatud auditi lõpparuande saadab auditi eest vastutav isik organisatsiooni juhile/nõukogule ja vajadusel täiendavalt teistele juhtidele, kes tema hinnangul on võimelised ja sobivad antud soovitusi kõige efektiivsemalt ellu rakendama.⁴³ Audiitor peab esitama lõpparuande juhatusele, mis on auditi protsessi viimane samm. Majandusaasta aruandele lisatakse ka audiitori arvamus, millega saavad tutvuda kõik huvitatud isikud.

Kokkuvõtvalt saab väita, et audiitor on sõltumatu hindaja, kes kontrollib ettevõtja raamatupidamise aastaaruande ja annab sellele hinnangu. Auditi hinnang annab avalikkusele ja klientidele kindlustunde. Audiitor ei tohi avalikustada kutsetegevuse käigus saadud informatsiooni kolmandatele osapooltele, sest peab kinni pidama konfidentsiaalsuse nõuetest. Majandusaasta aruannetele kohustusliku auditi piirmäärad on sätestatud audiitortegevuse seadusega. Audiitor koostab lõpparvamuse, mis lisatakse majandusaasta aruandele.

1.2 Ülevaatus mõiste

Ülevaatus on ettevõtja raamatupidamise aastaaruande üle vaatamine ja kontrollimine. Ülevaatus on vajalik ettevõtte juhtidele sõltumatu hinnangu saamiseks ning klientidele ja partnerile usalduse võitmiseks. Ülevaatuskohustus võib tekkida nii seadusest kui ka ettevõtte omaniku/nõukogu soovidest.

8. märtsil 2010. aastal jõustus audiitortegevuse seadus, millega võeti üle Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv, mis käsitleb raamatupidamise aastaaruannete ja konsolideeritud aruannete kohustuslikku auditit ning mille peamiseks eesmärgiks

⁴³ Olštõnskaja S., „Majandusaasta aruannete auditi analüüs Väandra valla näitel“, lõputöö, Sisekaitseakadeemia (2011), lk 13.

on kohustusliku auditi nõuete ühtlustamine.⁴⁴ Seadus tingis ettevõtete halduskoormuse kahanemise. Seni kasutusel olnud auditi kõrvale loodi uus audiitorteenus – ülevaatus, mis annab võimaluse saada audiitorettevõtjatelt auditist lihtsamal meetodikal põhinev arvamus raamatupidamise aastaaruande kohta.⁴⁵ Ülevaatus on lähtuvalt audiitortevuse seadusest kindlustandev audiitorteenus. Ülevaatus viiakse läbi vastavalt Euroopa Komisjoni poolt kehtestatud rahvusvahelistele standarditele ja Rahvusvahelise Arvestusekspertide Föderatsiooni põhimõtete ja rahvusvaheliste standardite alusel koostatud standarditega.⁴⁶

Audiitortevuse seaduse § 51 sätestab, et ülevaatus objektiks on kliendi vastutava organi poolt sobivate kriteeriumide alusel koostatud möödunud perioodide rahandusinformatsioon.⁴⁷

Raamatupidamise aastaaruande ülevaatus kohustuslased on sätestatud audiitortevuse seaduses (lisa 2).

Kui auditi kohustuse piirmäärad on täitmata, rakendub kas ülevaatus kohustus või puudub kohustus aastaaruannet kontrollida.⁴⁸ Kohustusliku ülevaatus võib asendada auditiga.⁴⁹ Seadus annab võimaluse asendada kohustuslik ülevaatus auditiga juhul, kui ettevõtte juhtkond on huvitatud põhjalikuma kindlustunde saamisest.

Nii audit kui ka ülevaatus suurendavad finantsaruannete usaldusväärsust. Ülevaatus käigus saavutatakse finantsaruannete suhtes piisav kindlustunne, mis on väiksem kui auditi käigus saavutatav. Ülevaatus standardite kohane madalama taseme kindlustunne saavutatakse läbi piiratud protseduuride, mis hõlmavad eeskätt analüütilisi kontrolliprotseduure ja päringuid.⁵⁰ Ülevaatus eesmärgiks ei ole niivõrd leida tõendusmaterjal kõikide aruannetes esitatud oluliste andmete kohta, kuivõrd pigem veenduda selles, et puuduvad asjaolud, mis viitaksid

⁴⁴ Rahadusministeerium, „Täna jõustub audiitortevuse seadus“ (2008), Rahadusministeeriumi kodulehelt <www.fin.ee/tana-joustub-auditortevuse-seadus/> (01.02.2015).

⁴⁵ *Ibid.*

⁴⁶ Audiitortevuse seaduse § 51 lg 1.

⁴⁷ Audiitortevuse seaduse § 51 lg 2.

⁴⁸ KPMG, „Ülevaatus annab väikeettevõtjatele võimaluse säästa aega ja raha“ (2011), <www.kpmg.com/EE/et/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Artiklid/Lehed/%C3%9Clevaatus-versus-audit.aspx> (06.02.2015).

⁴⁹ Audiitortevuse seaduse §92 lg 3.

⁵⁰ KPMG, „Ülevaatus“, *supra nota* 48.

vigadele aruannetes esitatud andmetes. Ülevaatuse tulemusel antakse finantsaruannete kohta negatiivses vormis kinnitus.⁵¹

Ülevaatusi võib läbi viia erinevates tingimustes. Neid võidakse nõuda majandusüksuste puhul, mis on vabastatud õigusnormides kohustusliku auditi kohta sätestatud nõuete täitmisest. Ülevaatusi võidakse nõuda ka vabatahtlikul alusel, näiteks seoses finantsaruandlusega, mida peetakse eraõigusliku lepingu tingimuste kohase korralduse kohta.⁵²

Kui ülevaatus ei tulene seadusest, siis on see soovitatav väikese suurusega ettevõtjale järgmistel kaalutlustel⁵³:

1. Laenu taotlemisel (laenu/pankurid nõuavad auditeeritud majandusaasta aruannet laenuotsuse tegemisel hindamaks ettevõtte elukäiku).
2. Riigihangete korraldamisel (tihtipeale seatakse hanketingimusena esitada pakkuja auditeeritud raamatupidamise aastaaruanne).
3. Euroopa Liidu struktuurfondidest ja teistest rahvusvahelistest finantsorganisatsioonidest toetuste ja sihtfinantseerimise taotlemisel.
4. Äriotsustuste langetamisel (välismaised erainvestorid pööravad väga suurt tähelepanu auditi/ülevaatuse olemusele).

Ülevaatuse teostamise õigus on atesteeritud audiitoril (vandeaudiitor, praktiseerija, majandusüksuse audiitor).

Majandusüksuse audiitor, kes on võetud teostama vahefinantsinformatsiooni ülevaatus, teostab sellise ülevaatuse kooskõlas rahvusvahelise ülevaatamise teenuse standardiga (edaspidi ISRE) 2410.⁵⁴ Praktiseerija, kes on võetud teostama

⁵¹ KPMG, „Ülevaatus“, *infra nota* 48.

⁵² Rahvusvahelised ülevaatamise teenuse standardid (EESTI) 2400 (MUUDETUD), Mõõdunud perioodide finantsaruannete ülevaatamise teenus, Audiitorkogu kodulehelt <[www.auditorkogu.ee/docs/Koolitus/ISRE%20\(EESTI\)%202400%20\(muudetud\).pdf](http://www.auditorkogu.ee/docs/Koolitus/ISRE%20(EESTI)%202400%20(muudetud).pdf)> (10.02.2015).

⁵³ REGMAS Raamatupidamisteenus, „Kas tellida raamatupidamisaruannete audit või ülevaatus?“ (2013), <www.regmas.ee/kas-tellida-raamatupidamisaruannete-audit-voi-ulevaatus/> (06.01.2015).

⁵⁴ Rahvusvahelised ülevaatamise teenuse standardid (EESTI) 2410. Majandusüksuse sõltumatu audiitori poolt teostatud vahefinantsinformatsiooni ülevaatamine, Audiitorkogu kodulehelt <www.auditorkogu.ee/docs/ISA/Standardid2010/isre2410ee.pdf> (10.02.2015).

finantsinformatsiooni ülevaatus ja kes ei ole majandusüksuse audiitor, teostab ülevaatus koostöös ISRE-ga 2400.⁵⁵

Vahefinantsinformatsiooni ülevaatus teostab majandusüksuse audiitor on võetud teostama ka majandusüksuse raamatupidamise aastaaruande auditit. Mugavuse ja tõhususe eesmärgil võib audiitor otsustada teostada teatud auditiprotseduurid üheaegselt vahefinantsinformatsiooni ülevaatuslega. Informatsiooni, mis on saadud juhtkonna koosolekute protokollidega tutvumisest seoses vahefinantsinformatsiooni ülevaatuslega, võib kasutada ka aastaauditi jaoks.⁵⁶

Finantsülevaatus eesmärk on anda audiitorile võimalus veenduda tõendusmaterjali põhjal, kas audiitor on täheldanud midagi, mis sunnib audiitorit uskuma, et finantsaruandlus ei olnud igati koostatud koostöös rakendatava finantsaruandluse raamistikuga.⁵⁷ Ülevaatus annab mõõduka kindlustunde.

Vahefinantsinformatsiooni ülevaatus töövõtu eesmärk erineb auditi eesmärgist, mis on läbi viidud koostöös ISA-ga. Vahefinantsinformatsiooni ülevaatus ei anna alust arvamuse avaldamiseks selle kohta, kas finantsinformatsioon annab õige ja õiglase ülevaate või on kajastatud õiglaselt kõigis olulistes osades koostöös rakendatava finantsaruandluse raamistikuga.⁵⁸

Finantsaruannete ülevaatus planeerimisel peaks ülevaataja omandama teadmisi konkreetsest ärivaldkonnast, sealhulgas arvesse võttes majandusüksuse organisatsioonilist struktuuri, arvestussüsteeme, tegevusnäitajaid ja majandusüksuse varade, kohustuste, tulude ja kulude olemust.⁵⁹

Ülevaatus kokkuvõtte teostamiseks on vajalik ülevaatus tõendusmaterjal. Selleks, et ülevaatus kohta antavas aruandes väljendada negatiivset kinnitust, tuleks audiitoril järelduste tegemiseks hankida piisav asjakohane tõendusmaterjal, seda peamiselt järelepäringute ja analüütiliste protseduuride kaudu.⁶⁰ Ülevaatus ei

⁵⁵ Rahvusvahelised ülevaatus teenuse standardid (EESTI) 2400. Finantsaruannete ülevaatus teenus, Audiitorikogu kodulehelt <www.audiitorikogu.ee/docs/ISA/Standardid2010/isre2400ee.pdf> (10.02.2015).

⁵⁶ Rahvusvahelised ülevaatus teenuse standardid (EESTI) 2410. Majandusüksuse, *infra nota* 54.

⁵⁷ Т.Рогуленко, С.Пономарева, *ОСНОВЫ АУДИТА: Экономика и управление* (Москва: Издательство «Флинта», 2011) стр 446.

⁵⁸ Rahvusvahelised ülevaatus teenuse standardid (EESTI) 2410, Majandusüksuse, *infra nota* 54.

⁵⁹ *Ibid.*

⁶⁰ *Ibid.*

nõua tavaliselt arvestusandmete testimist inspekteerimise, vaatluse või kinnitamise abil.⁶¹

Finantsaruannete ülevaatuse protseduuride hulka kuuluvad⁶²:

1. Arusaamise omandamine majandusüksuse ärivaldkonna ja majandusharu kohta, milles majandusüksus tegutseb.
2. Järelepäringute tegemine majandusüksuse arvestusprintsipiide ja -tavade kohta.
3. Järelepäringute tegemine protseduuride kohta, mida majandusüksus rakendab majandustehingute kajastamisel; klassifitseerimisel ja nendest kokkuvõtete tegemisel; informatsiooni kogumisel finantsaruannetes avalikustamiseks ja finantsaruannete koostamisel.
4. Järelepäringute tegemine kõikide oluliste finantsaruannetes sisalduvate väidete kohta.
5. Analüütilised protseduurid, mis on kavandatud nende majandusnäitajate vaheliste suhete ja individuaalsete majandusnäitajate tuvastamiseks, mis näivad ebaharilikena.

Audiitor peaks tegema järelepäringuid finantsaruannete kuupäevale järgnenud sündmuste kohta, mis võivad nõuda finantsaruannete korrigeerimist või vajavad avalikustamist finantsaruannetes.⁶³ Audiitoril ei ole kohustust ülevaatuse aruande kuupäevale järgnenud sündmuste tuvastamiseks vastavaid protseduure läbi viia.

Vahefinantsinformatsiooni ülevaatuse käigus viib majandusüksuse audiitor tavaliselt läbi järgmised protseduurid⁶⁴:

1. Tutvumine aktsionäride, volitatud isikute ja muude asjakohaste komiteede koosolekute protokollidega, et identifitseerida asjaolud, mis võivad mõjutada vahefinantsinformatsiooni ning järelepäringute tegemine nendel koosolekutel käsitletud asjaolude kohta, mille protokolle ei ole saadaval või mis võivad mõjutada vahefinantsinformatsiooni.

⁶¹ Rahvusvahelised ülevaatamise teenuse standardid (EESTI) 2410, Majandusüksuse, *infra nota* 54.

⁶² *Ibid.*

⁶³ Кочинев Ю., *Аудит: теория и практика 5-е издание* (Санкт – Петербург, 2010), стр 395.

⁶⁴ Rahvusvahelised ülevaatamise teenuse standardid (EESTI) 2410, Majandusüksuse, *infra nota* 54.

2. Asjaolude mõju arvessevõtmine, juhul, kui seda on, mis põhjustas eelmise auditi või ülevaatuste ajal modifikatsiooni auditi aruandes või ülevaatuse aruandes, arvestuslikke paranduskandeid või parandamata väärkajastamisi.
3. Suhtlemine teiste audiitoritega, kes teostavad aruandva majandusüksuse märkimisväärsete komponentide vahefinantsinformatsiooni ülevaatust.
4. Järelepäringute tegemine juhtkonna liikmetelt, kes vastutavad finants- ja arvestusküsimuste eest. Analüütiliste protseduuride rakendamine vahefinantsinformatsiooni suhtes, mis on kujundatud identifitseerima suhteid ja üksikuid näitajaid, mis näivad tavapärasest erinevatena ja mis võivad kajastada olulist väärkajastamist vahefinantsinformatsioonis (analüütiliste protseduuride hulka võivad kuuluda suhtarvude analüüs ja statistilised tehnikad, nagu näiteks trendianalüüs või regressioonanalüüs ja neid võib teostada manuaalselt või kasutades arvuti abil teostatavaid tehnikaid).
5. Tutvumine vahefinantsinformatsiooniga ja selle arvessevõtmine.

Kui audiitor ei ole võimeline ülevaatust lõpule viima, peaks audiitor edastama kirjalikult info põhjuse kohta, miks ülevaatust ei saa lõpule viia, juhtkonna asjakohasele tasemele ja isikutele, kelle ülesandeks on valitsemine, ja kaaluma, kas aruande väljaandmine on asjakohane.⁶⁵

Väikese suurusega ettevõtjatel puudub tihti võimalus tellida auditit, selle kulukuse ja ajamahuka tõttu, kuid odavama summa eest võib tellida raamatupidamise aastaaruande ülevaatuse. Kui puudub igasugune kohustus auditit tellida, siis tuleks hinnata, kes on raamatupidamiskohustuslase koostatavate finantsaruannete lugejad ja millised on nende ootused aruannete usaldusväärsusele.⁶⁶ Väikeettevõtte puhul võib ettevõtteväliste osapoolte huvi olla aruannete vastu äärmiselt piiratud ning sellisel juhul kasutaks juhtkond ja omanikud auditit eeskätt iseenda kindlustunde suurendamiseks.⁶⁷

Ülevaatuse tulemusena on audiitori eesmärkideks kujundada omandatud ülevaatuse tõendusmaterjali põhjal tehtud kontrollprotseduuride alusel eitavas vormis kokkuvõtte selle kohta, kas audiitor on täheldanud midagi, mis sunnib

⁶⁵ Rahvusvahelised ülevaatamise teenuse standardid (EESTI) 2410, Majandusüksuse, *infra nota* 54.

⁶⁶ KPMG, „Ülevaatuse“, *infra nota* 48.

⁶⁷ *Ibid.*

audiitori uskuma, et finantsinformatsioon ei anna õiget ja õiglast ülevaadet või ei kajasta õiglaselt kõigis olulistes osades kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga. Audiitori ülevaatuse kokkuvõttega saavad tutvuda kõik huvitatud isikud.⁶⁸

Finantsaruannete ülevaatuse aruandes kirjeldatakse töövõtu ulatust, et võimaldada lugejal/kasutajal aru saada läbiviidud töö olemusest ja teha selgeks, et auditit läbi ei viidud ning seetõttu ei avaldata auditiarvamust.

Kokkuvõtte vorm võib olla modifitseerimata või modifitseeritud. Audiitor peab avaldama modifitseerimata kokkuvõtte siis, kui ülevaatuse käigus ei ole audiitorile teatavaks saanud midagi, mis sunniks audiitorit uskuma, et finantsaruanded ei anna õiget ja õiglast ülevaadet (või “ei kajasta õiglaselt kõigis olulistes osades”) kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga.⁶⁹

Kokkuvõtvalt saab väita, et ülevaatus on mõeldud eelkõige väiksematele ja vähema avaliku huvi all olevatele ettevõtjatele. Nii audit kui ka ülevaatus suurendavad finantsaruannete usaldusväarsust. Auditiga antav kindlustunne on oluliselt suurem kui ülevaatuse puhul, seega ülevaatus pakub avalikkusele väiksemat kindlustunnet. Ülevaatuse käigus läbiviidavad protseduurid on auditi omadest vähem põhjalikud ning piirduvad raamatupidamise aastaaruandes analüütilise testimise ja võtmeisikute intervjuerimisega. Kui ettevõtte juhtkond on huvitatud põhjalikuma kindlustunde saamisest, jätab AudS võimaluse asendada kohustuslik ülevaatus auditiga. Audiitor koostab ülevaatuse aruande, mis lisatakse majandusaasta aruandele.

⁶⁸ Rahvusvahelised ülevaatamise teenuse standardid (EESTI) 2400. Finantsaruannete, *infra nota* 55.

⁶⁹ *Ibid.*

2. ÜLEVAATUSE AUDIITORTEENUSE OLEMUS

2.1 Ülevaatuse võimalikud ohud

Audit ja ülevaatus on kindlustandvad audiitorteenused, kuid nad ei ole sünonüümid. Majandusaasta aruande ülevaatus ja audit peaks tagama klientidele ja koostööpartneritele kindlustunde ja tõstma ettevõtte finantsinformatsiooni usaldatavust nii investorite kui ka osanike silmis.

Kõigepealt tuleb kontrollida, kas audit on raamatupidamiskohustuslasele kohustuslik või võib selle asendada ülevaatusega. Juhul, kui ühingul on võimalik valida auditi ja ülevaatus vahel, on oluline mõista nende kahe sarnase eesmärgi.

Töö koostaja, lähtudes esimesest peatükist, analüüsib võimalikke ohutegureid, mis võivad takistada ülevaatus läbiviimist. Kõigepealt analüüsitakse ülevaatumise teenuse juhendist tulenevaid ohuallikaid. Seejärel küsimustiku vastuseid vandeaudiitoritelt.

Olulisemaks ohuallikaks on väärkajastamiste avastamata jäämine. Kuna ülevaatus töövoit koosneb eelkõige järelepäringute tegemisest ja analüütilistest protseduuridest, on oluliste väärkajastamiste mitteavastamise risk suurem kui auditi puhul. Seega peab ettevõtja enne teenuse tellimist hindama, kes on finantsaruannete lugejad/kasutajad ja millised on nende ootused finantsaruannete usaldusväärsusele. Samuti peab ettevõtja pöörama tähelepanu tulevikule ja hindama, millised on ettevõtte vajadused lähiaastate perspektiivis.

Ettevõtja valesti valitud audiitorteenustega võivad kaasneda maksuriskid, mida hiljem avastatakse maksumenetlusliku kontrolli käigus. Ülevaatusle ei saa tugineda avalikustamiseks ja kinnitamaks võimalikke vigu, ebaseaduslikke tegusid või muid kõrvalekaldeid, mis võivad eksisteerida.⁷⁰ Seetõttu kui ettevõtjal on alust kahtlustada eeldatavat maksuriski, on otstarbekas tellida audiitorkontrolli.

⁷⁰ Rahvusvahelised ülevaatumise teenuse standardid (EESTI) 2400. Finantsaruannete, *infra nota* 55.

Audiitor peab määrama konkreetse ülevaatuse ulatuse. Mõiste “ülevaatuse ulatus” viitab ülevaatuse protseduuridele, mida peetakse konkreetsetes olukorras vajalikuks saavutamaks ülevaatuse eesmärgi.⁷¹ Ülevaatuse protseduuride valesti rakendamisel võib suurendada risk, et audiitoril jäävad märkamata olulised tegurid või töö võtab palju aega ja raha.

Ülevaatusel läbi viidavad järelepäringud ja analüütilised ülevaatusprotseduurid määratakse kindlaks vastavalt praktiseerija otsustusele.⁷²

Kui praktiseerijal ei õnnestu majandusüksusest nõuetekohast arusaamist omandada, võib ta olla teadmatuses perioodi jooksul toimunud olulistest muututest või sündmustest, mis võivad põhjustada finantsaruannetes olulist väärkajastamist või informatsiooni avalikustamata jätmist.⁷³ Kui praktiseerija ei ole majandusüksusest ja selle keskkonnast arusaamist omandanud, siis ei ole ta suuteline tegema kindlaks valdkondi, kus olulised väärkajastamised tõenäoliselt tekivad ning kavandama vajalikke ülevaatusprotseduure.

AudS kohaselt võib audiitorettevõtja omal vastutusel vandeaudiitori kutsetegevusse kaasata eksperdi, abilise või muu isiku, kes tegutseb tema juhtimisel.⁷⁴ Ohuallikaks on see, et audiitor ei taha kaasata teisi arvestuseksperite oma kohustuste paremaks täitmiseks ja majandusüksusest arusaamiseks. Kui audiitor soovib üksinda tööd teha, siis võib ta oma võimeid üle hinnata. Arvestuseksperitide kaasamine ülevaatuse teostamisel aitaks audiitorit veenduda, et ei ole tehtud vigu.

Ohuallikaks on see, et ülevaatuse funktsiooni (tagada juhtkonnale kindlustunne, et finantsaruandlus on koostatud kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga) tõhusust on keeruline hinnata. Tõhusus sõltub mitte ainult audiitorilt, vaid ka suures osas ettevõtte töötajatelt/juhtkonna liikmetest, kuna ülevaatus piirdub peamiselt järelepäringute ja võtmeisikute intervjuerimisega. Audiitor ootab neilt täielikku koostööd ja usaldab, et nende poolt tehakse kättesaadavaks dokumentatsioon, arvestusandmed ja muu informatsioon, mis on

⁷¹ Rahvusvahelised ülevaatamise teenuse standardid (EESTI) 2400. Finantsaruannete, *infra nota* 55.

⁷² *Ibid.*

⁷³ International Federation of Accountants, Guide to Review Engagements. IFAC kodulehelt <www.ifac.org/publications-resources/guide-review-engagements%20[Kasutatud] (11.04.2015).

⁷⁴ Audiitortegevuse seaduse § 49 lg 1.

nõutavad seoses ülevaatuskontrolliga.⁷⁵ Ülevaatusetöö tulemuslikuks läbiviimiseks peab audiitori ja majandusüksuse juhtkonna vahel toimuma tõhus kahepoolne infovahetus.⁷⁶

Juhtkonna suhtumine on üks olulisemaid tegureid, mis toetab finantsaruandlusprotsessi terviklikkust. Pettuste olemasolu finantsaruandluses on tõenäolisem, kui juhtkonna suhtumisest ilmneb aususe puudumine ja ükskõiksus ülevaatuskontrolli käigus. Kui ettevõtte juhtkond, võtmeisikud ja valitsemisülesandega isikud pole usaldatavad, siis on järelepäringute ja analüütiliste protseduuride tulemused tõenäoliselt ebausaldusväärsed. Järelikult võivad finantsaruanded sisaldada olulisi väärkajastamisi. Seetõttu peaks audiitor enne ülevaatusetöö aktsepteerimist hindama, kas juhtkonna ebaausus võib mõjutada ülevaatusetöö nõuetele vastavat läbiviimist.⁷⁷

KMPG rahvusvahelisest uuringust nähtub, et ettevõttesiseste pettuste taga on üha sagedamini tippjuhid. 26% pettuse juhtumistest on seotud ettevõtete tegevjuhtidega.⁷⁸

Mõnes riigis võidakse õigusaktidega nõuda, et audiitorid peavad enne kliendi aktsepteerimist kasutama lisameetmeid. Rahapesuvastast võitlust käsitlevate õigusaktide kohaldamisel võivad kaasned järgmised kohustused:⁷⁹

1. Teostama tulevaste klientide isikusamasuse tuvastamiseks eriprotseduure.
2. Hindama võimalikust rahapesust tuleneva riski olemasolu.
3. Kaaluma tähelepanekute mõju kliendi aktsepteerimise või kliendisuhete jätkamise otsusele.

Ohuallikaks võiks olla ettevõtete kontrollmehhanismide ja siseaudiitori olemasolu puudumine ettevõtete väiksuse tõttu. Mõnikord otsustab ettevõtte juht kontrollida, et kõik eesmärgid saaks täidetud ja riskid oleksid eesmärkide saavutamiseks maandatud.

⁷⁵ Rahvusvahelised ülevaatusetöö teenuse standardid (EESTI) 2400 (MUUDETUD), Mõõdunud, *infra nota* 52.

⁷⁶ International Federation of Accountants, Guide, *infra nota* 73.

⁷⁷ *Ibid.*

⁷⁸ KPMG, „Fookuses on võitlus majanduspeetustega“ (2011), kättesaadav <www.kpmg.com/EE/et/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Foorum/Documents/KPMG-foorum-27-2011/Foorum-sygis2011.pdf> (25.03.2015).

⁷⁹ International Federation of Accountants, Guide, *infra nota* 73.

Siseaudiitori töö võib olla kasuks välisaudiitorile. Asjalik sise- ja väliaudiitori koostoime võib anda positiivse tulemuse kõikidele protsessi osapooltele. Mida tõhusam on ettevõtte sisekontrollisüsteem, seda suuremas osas toetub välisaudiitor reeglina siseaudiitori tööle. Efektiivne siseauditi funktsioon organisatsioonis võimaldab vähendada välisaudiitori poolt teostatavate kontrollprotseduuride mahtu, mis omakorda mõjutab välisaudiitorile makstavat tasu.⁸⁰ Seega võib ettevõtja kulu väheneda ülevaatuskontrollile kaotamata teenuse kvaliteeti.

Samuti on oluline, et siseaudiitor ja välisaudiitor oleksid heades suhetes ja neil oleks vastastikune usaldus. Pettusele altimad on need ettevõtted, kus sise- ja välisaudiitori suhted on keerulised ja usaldamatud.⁸¹

Ohuallikas on ülevaatuses töövõtu ulatuse piiratus. Mõnikord takistab ülevaatuses töövõtu ulatuse piiratus ülevaatuses lõpuleviimist ning seega tuleb töövõtt tagasi lükata. Seetõttu peab audiitor enne töövõtu aktsepteerimist selgelt uurima ja läbi arutama töövõttingimused juhtkonna või volitatud isikutega konfliktide vältimiseks.⁸²

Ülevaatuses töövõtu läbiviimist on vähe reguleeritud. Seega on äärmiselt tähtis dokumenteerida audiitori otsuste põhjused, läbiviidud ülevaatusprotseduuride ja sisu olemus. Dokumentatsioon võimaldab saada aru tehtud järelepäringute sisust, ajastusest ja ulatusest ning rakendatud analüütilistest ja muudest ülevaatuses protseduuridest, protseduuride kaudu saadud tulemustest, omandatud informatsioonist ja ülevaatuses teostamise käigus arvesse võetud märkimisväärsetest asjaoludest.⁸³

Paljud väiksemad ettevõtjad arvavad ekslikult, et audiitor on oma kogemuste tõttu vastutav finantsaruannete koostamise ja õiglase väljaandmise eest. Seega võivad tekkida arusaamatused/konfliktid audiitori ja kliendi vahel. Finantsinformatsiooni ülevaatus ei vabasta ettevõtte juhtkonda vastutusest informatsiooni tõepärasuse eest. Arusaamatuste vältimiseks peaks audiitor ja klient paremal juhul kohtuma ning kliendi kohustused üle vaatama ja välja selgitama. Kindlustandvate töövõttude (kas audit või ülevaatus) eeltingimuste eesmärk on tagada, et enne tööde alustamist juhtkond tõepoolest mõistab oma täielikku vastutust

⁸⁰ Korobova K., „Siseauditi roll auditeerimisel“, lõputöö, Sisekaitseakadeemia (2013), lk 19.

⁸¹ KPMG, „Fookuses“, *infra nota* 79.

⁸² International Federation of Accountants, Guide, *infra nota* 73.

⁸³ *Ibid.*

finantsaruannete koostamise eest ning audiitorile asjassepuutuvale informatsioonile ja personalile juurdepääsu andmise eest.⁸⁴

Eelpoolkirjeldatu kontrollimiseks koostati küsimustik vandeaudiitorile (lisa 3). Audiitori valimi moodustamisel lähtuti kihtvalimisest. Valimist välistati avaliku sektori audiitorid. Kihitunnuseks oli haridus ja kihi sees tehti lihtne juhuslik valik. Seejärel 40-le magistri ja bakalaureuse kraadiga audiitoritest küsimustik e-posti teel. Küsimustikule sai vastata anonüümselt ning vastajatel oli võimalus täiendada informatsiooni.

Küsimustikega sooviti teada saada, kas vandeaudiitorid kaasavad vajaduse korral ülevaatuse käigus arvestuseksperte oma kohustuste paremaks täitmiseks ning kas ülevaatuse käigus püüavad nad võimalikult palju teha koostööd ettevõtte juhtkonnaga. Samuti küsiti vandeaudiitorilt seisukohta siseaudiitori olemasolu kasulikkusest ettevõtetes ning kuidas mõjutab siseaudiitori olemasolu vandeaudiitori ülevaatuse töökoormust. Samas sooviti teada saada, kas võiks väike ja keskmised ettevõtted vabastada ülevaatuse kohustusest, kui üksuse raamatupidaja on kvalifitseeritud arvestusala ekspert.

Küsimustik koostati erineva eesmärgiga, et saada teada isiku arvamust teema kohta. Saadud tulemused on usaldusväärsed, kuna vandeaudiitori küsimustikele vastanutest 80% on üle kuueaasta tööstaažiga. Üks vandeaudiitor on töötanud valdkonnas üle kahekümne aasta. Küsimustikule vastanutest oli 80% naisi ja 20% mehi.

Vandeaudiitoritest 60% teostab majandusaasta ülevaatust audiitorina, 30% praktiseerijana ning 10% nii majandusüksuse audiitori kui praktiseerijana. Kaks vandeaudiitorid vastasid, et teevad koostööd kontrollitava ettevõtte siseaudiitoritega ja on veendunud, et ettevõttes, kus on olemas siseaudiitor, on lihtsam teostada ülevaatust, kuid ülevaatuse koormus ei vähene. Üks vandeaudiitor märkis, et „kui ettevõttes on olemas siseaudiitor, siis vestleme“. Seitse inimest lisasid, et „minu klientidel ei ole siseaudiitorit“.

Vandeaudiitori vastutus ei vähene, kui ta ülevaatuse protsessis kaasab arvestuseksperte. Vandeaudiitor vastutab ülevaatuse aruandes avaldatud

⁸⁴ International Federation of Accountants, Guide, *infra nota* 73.

kokkuvõtte, protseduuride ja ajamahu eest. Kõiki ülevaatusi hõlmavaid protseduure ja otsuseid teeb vandeaudiitor.

20% vandeaudiitoritest vastas, et nad kaasavad ülevaatuses käigus arvestuseksperte ja 80% ei kaasa. Üks vandeaudiitor märkis, et „oma silm on kuningas ja see toimib ka ülevaatusel“. Sellest saab järeldada, et arvestusekspertide kaasamine ei leidnud praktikas kinnitust.

80% vandeaudiitoritest vastas, et kliendid on ülevaatuses rahul. Üks lüüsis, et „sageli on ülevaatus kliendiks ettevõtte, kus ülevaatus soovitakse ainult seaduse nõuete täitmiseks“. 20% vastas, et nende tööpriktikas oli selliseid juhtumeid, et klient ei olnud ülevaatuses rahul. Üks vandeaudiitor lüüsis, et „klient tõlgendas ülevaatuses sisu ja ulatust erinevalt, arvatakse, et see on sama, mis audit (ainult odavam) ning arvatakse, et ülevaatus on maksurevisjon, mida ta ei ole“. Seega võib järeldada, et töövõtutingimuste kokkuleppimine ja arusaamine on tähtis ülevaatuses planeerimisel. Oluline on see, et klient mõistaks, et tegemist on ülevaatuses, mitte auditiga.

Kõik kümme vandeaudiitorit vastasid, et võimalusel teevad koostööd ettevõtte juhtkonnaga. Üks vandeaudiitor juhtis tähelepanu sellele, et „kostöö majandusüksuse juhtkonnaga aitab tulemuslikult ülevaatuskontrolli teostada, sest ülevaatuses protseduurid piirduvad võtmeisikute intervjuerimisega“. Sellest saab järeldada, et tõhus kahe-suunaline infovahetus on leidnud praktikas kinnitust. Suhtlemine audiitori ja majandusüksuse juhtkonna vahel on vajalik majandusaasta aruande ülevaatuses teostamisel.

AudS annab võimaluse asendada kohustuslik ülevaatus auditiga. Kaks vandeaudiitorit vastasid, et nad on teinud ettevõtte juhtkonnale soovitusi ülevaatuses asemel auditeerimiskontrolli teostamiseks. Üks vandeaudiitor lüüsis, et „olen teinud, kui on põhjust eeldada, et ülevaatuses vajalikkus on auditis vahel ajutine/ühikordne“. Samuti märkis veel üks vandeaudiitor, et „olen teinud, kui finantsaruandlus on olulist väärtust kajastanud“. Seega võib järeldada, et ülevaatuses teenuse kasutamine on otstarbekas peamiselt siis, kui lühiajal ei nähta ette audiitorkontrolli tellimise vajadust.

Vandeaudiitorid vastasid küsimusele „kas võiks väike ja keskmise suurusega ettevõtted vabastada ülevaatuses kohustusest, kui üksuse raamatupidaja või

raamatupidamist pakkuva ettevõtte töötaja on arvestusala ekspert?“ võrdselt (poolt ja vastu). Üks vandeaudiitor märkis, et „ainult siis, kui arvestusala ekspert on sertifitseeritud samal tasemel, mis hetkel vandeaudiitorid“.

Aastal 2011 BDO Eesti AS arvestusala halduskoormuse uuringus sooviti selgitada välja arvestusala ekspertide arvamus muudele arvestusala ekspertidele (näiteks sertifitseeritud raamatupidajad) audiitoritega samaväärsete kindlustandvate teenuste osutamise õiguse kohta. Ekspertide küsimustik saadeti nelja erineva erialaorganisatsiooni liikmetele ja Eesti ülikoolide õppejõududele ning E-aruandluse koolitusel osalenutele. Küsimustikule vastas osaliselt või täielikult 171 sihtgruppi valitud isikut. Uurimustöö tulemusena selgus, et vastanud arvestusala ekspertidest ligikaudu 70% leidsid, et ülevaatus kohustusest vabastamine oleks võimalik vandeaudiitori poolt osutatava raamatupidamisteenuste korral.⁸⁵

Kokkuvõtvalt selgusid ohuallikad, mis võivad tekkida ning takistada ülevaatus läbiviimist. Põhilisteks ohuallikateks on audiitori teadmiste piiratus kõigi majandusüksuse ärivaldkondade kohta; arvestusekspertide mitte kaasamine; ülevaatus protseduuride valesti rakendamine; võimalikud juhtkonna pettused, võtmeisikute ja valitsemisülesandega isikute poolt; kontrollmehhanismide puudumine ning ülevaatus töövõtu piiratus. Vandeaudiitori hinnangul pole vaja kaasata arvestuseksperte ülevaatus teostamisel. Teooria alusel peaks arvestusekspertide kaasamine aitama audiitorit kohustuste paremaks täitmiseks. Ülevaatus planeerimisel on tähtis töövõtutingimustes kokkuleppimine ja arusaamine nii audiitorile kui klientidele. Suhtlemine audiitori ja majandusüksuse juhtkonna vahel on oluline tegur majandusaasta ülevaatus teostamisel. Ülevaatus kasutamine on otstarbekas siis, kui lähiajal ei nähtu audiitorkontrolli tellimise vajadust.

2.2 Ülevaatus olulisus Eesti väikeettevõtjatele

Auditi ja ülevaatus eesmärgid erinevad üksteisest. Auditi eesmärk on anda alus arvamuse avaldamiseks selle kohta, kas finantsinformatsioon annab õige ja õiglase ülevaate või on kajastatud õiglaselt kõigis olulistes osades kooskõlas

⁸⁵ BDO, Arvestusala halduskoormuse uuring 2011, <bdo.ee/static/Arvestusala-halduskoormuse-uuring-2011-BDO-Eesti-AS.pdf> (04.04.2015).

rakendatava finantsaruandluse raamistikuga. Ülevaatuse põhieesmärk on veenduda selles, et puuduvad asjaolud, mis viitaksid vigadele aruannetes esitatud andmetes.

Eesti majandusaasta aruannete ülevaatuse esitanud ettevõtete arvu väljaselgitamiseks analüüsiti 2010-2013. aastal ülevaatuse läbinud majandusaasta aruandeid. Selleks koostati kiri Registrate ja Infosüsteemide Keskuse spetsialistile, et saada infot nendest ettevõtetest, kelle majandusaasta aruannetele on teostatud ülevaatus. Analüüsiga selgitati, kes on vähemalt ühe majandusaasta aruande esitanud ning kui palju ja kellele on aastate lõikes majandusaasta aruande ülevaatus teostatud.

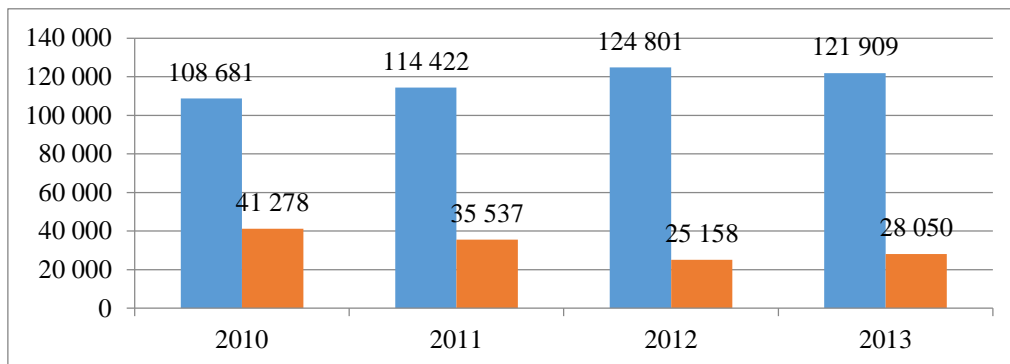
Tabel 1. Majandusaasta aruannete ülevaatuse läbinud ettevõtjate arv aastatel 2010-2013⁸⁶

Ettevõtetusvorm	Arv	% kõikidest ettevõtjatest
Osaühing	115 039	76,71%
Aktsiaselts	2 125	1,42%
Usaldusühing	272	0,18%
Tulundusühistu	244	0,16%
Mittetulundusühistu	31 309	20,88%
Täisühing	249	0,17%
Sihtasutus	721	0,48%
Kokku	149 959	100%

Analüüsist selgus, et kõigist aruandeid esitanutest on vähemalt üks kord esitanud aruande 149 959 ettevõtjat. Analüüsist nähtub, et peamiselt majandusaasta aruande esitanud ettevõtetest on osaühingud ja mittetulundusühistud. Osaühingud moodustavad 76,71%, mittetulundusühistud moodustavad 20,88% kõikidest ettevõtjatest. Mittetulundusühistud hõlmavad peamiselt korteri-, suvila-, garaaži-, aiandus-, spordiklubi-, majaomanike mittetulundusühistuid. Vähem on ülevaatus teostatud tulundusühistel, usaldusühingutel ja täisühingutel, mis moodustavad 0,51% kõikidest ettevõtjatest. See on põhjendatud sellega, et nende majandusaasta tulemused/andmed ei vasta ülevaatus piirmääradeni.

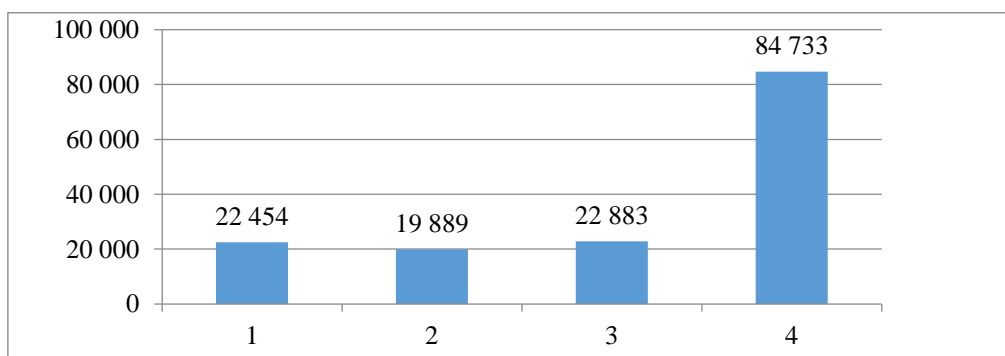
⁸⁶ Registrate ja Infosüsteemide Keskus. Aastatel 2010-2013 audiitori poolt teostatud ülevaatus majandusaasta aastaaruannetele. Päring, 02.01.2015, autori koostatud.

Aastast 2010 kuni 2012. aastani on majandusaasta aruande ülevaatuses esitanud ettevõtjate arv iga-aastaselt kasvanud, kuid 2013. aastal toimus langus. Ettevõtjate arv, kellel on majandusaasta aruande ülevaatuses esitamata, väheneb iga-aastaselt, kuid 2013. aastal toimus tõus. Kõige suurem ettevõtjate arv (124 801), kes on teostanud ülevaatuskontrolli, oli 2012. aastal. Kõige väiksem arv ettevõtjaid (25 158), kellel on ülevaatuskontrolli esitamata, on ka 2012. aastal. (vt joonis 1). Seega võib järeldada, et ülevaatuses teenus laieneb väikeettevõtjate seas.



Joonis 1. Majandusaasta aruannete ülevaatuses audiitorteenuse kohustuslik ettevõtjate arv aastatel 2010-2013⁸⁷

Jooniselt 2 nähtub kui tihti ettevõtjad esitavad majandusaasta aruannete ülevaatuses auditeerimisteenust. Ajavahemikus 2010-2013 on üks kord ülevaatuses majandusaasta aruande esitanud 22 454 ettevõtjat, kaks korda 19 889 ettevõtjat, 3 korda 22 883 ettevõtjat ja 4 korda 84 733 ettevõtjat. Analüüsist nähtub, et rohkem ettevõtjaid on esitanud ülevaatuses majandusaasta aruande kõik neli aastat, mis moodustab 57% kõikidest ettevõtjatest.



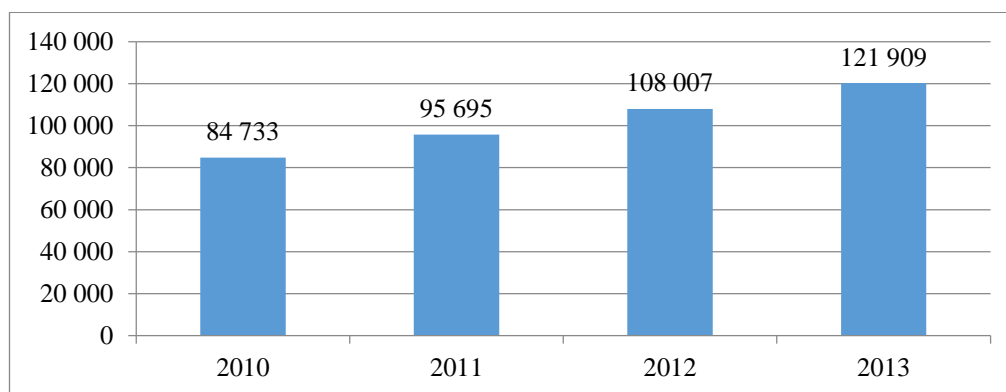
Joonis 2. Majandusaasta aruannete ülevaatuses audiitorteenust kasutanud ettevõtjate arv aastatel 2010-2013⁸⁸

⁸⁷ Registreite ja Infosüsteemide Keskus. Aastatel 2010-2013 audiitori poolt teostatud ülevaatus majandusaasta aastaaruannetele. Päring, 02.01.2015, autori koostatud.

Joonisel 3 nähtub, kui palju ettevõtjaid teostavad majandusaasta aruannete ülevaatus igal aastal:

1. Alates 2010. aastast – 84 733 ettevõtjat.
2. Alates 2011. aastast – 95 695 ettevõtjat.
3. Alates 2012. aastast – 108 007 ettevõtjat.
4. Alates 2013. aastast – 121 909 ettevõtjat.

Ettevõtjate arv, kes on teostanud majandusaasta aruannete ülevaatus igal aastal, kasvas 37 176 võrra. 2010. aasta ettevõtjate arv on võrreldes 2013. aasta ettevõtjate arvuga kasvanud 30% võrra. Peamiselt võib seda põhjendada uute ettevõtjate asutamisega ja nende ülevaatus kohustustega või auditi piirmäärade mitteületamisega.



Joonis 3. Majandusaasta aruannete ülevaatus auditi teenust kasutanud ettevõtjate arvu muutus aastatel 2010-2013⁸⁹

Alates 2010. aastast kuni 2013. aastani on teostatud majandusaasta aruannete ülevaatus igal aastal 63 256 osaühingule, 19 050 mittetulundusühistule, 1 604 aktsiaseltsile, 420 sihtasutusele, 197 tulundusühistule, 128 usaldusühingule ja 78 täisühingule. Alates 2011. aastast kuni 2013 on teostatud ülevaatus igal aastal 72 341 osaühingule, 20 525 mittetulundusühistule, 1 786 aktsiaseltsile, 514 sihtasutusele, 201 tulundusühistule, 153 usaldusühingule ja 175 täisühingule. Aastast 2012 kuni 2013. aastani on teostatud ülevaatus igal aastal 82 173 osaühingule, 22 859 mittetulundusühistule, 1 817 aktsiaseltsile, 566 sihtasutusele, 210 tulundusühistule, 160 usaldusühingule ja 228 täisühingule. Aastast 2013 on

⁸⁸ Registrate ja Infosüsteemide Keskus. Aastatel 2010-2013 audiitori poolt teostatud ülevaatus majandusaasta aastaaruannetele. Päring, 02.01.2015, autori koostatud.

⁸⁹ Registrate ja Infosüsteemide Keskus. Aastatel 2010-2013 audiitori poolt teostatud ülevaatus majandusaasta aastaaruannetele. Päring, 02.01.2015, autori koostatud.

teostatud ülevaastust 92 935 osäühingule, 25 922 mittetulundusühistule, 1 836 aktsiaseltsile, 604 sihtasutusele, 213 tulundusühistule, 167 usaldusühingule ja 232 täisühingule. Andmete põhjal võib järeldada, et majandusaasta aruannete ülevaastust on teostatud peamiselt osäühingutele ja mittetulundusühistutele. 2010. aasta majandusaasta aruannete esitanud osäühingute arv on võrreldes 2013. aasta osäühingute arvuga kasvanud ligi 32% võrra. Kõige väiksem protsent oli tulundusühistutel, mis on 8% (vt tabel 2).

Tabel 2. Majandusaasta aruannete ülevaastuse audiitorteenust kasutanud ettevõtjate arvu muutus ettevõtluvormi lõikes aastatel 2010-2013⁹⁰

Ettevõtluvorm	2010-2013	2011-2013	2012-2013	2013
Osäühing	63 256	72 341	82 173	92 935
Aktsiaselts	1 604	1 786	1 817	1 836
Usaldusühing	128	153	160	167
Tulundusühistu	197	201	210	213
Mittetulundusühistu	19 050	20 525	22 859	25 922
Täisühing	78	175	228	232
Sihtasutus	420	514	566	604
Kokku	84 733	95 695	108 013	121 909

Analüüsist selgus, et 29 422 ettevõtjat on mingil põhjusel esitanud majandusaasta aruande ülevaastust ebastabiilselt. Üheks põhjuseks, miks on ettevõtja majandusaasta aruande ülevaastuse kaks aastat esitatud ja ülejäänud kaks aastat jätnud esitamata, on likvideerimise kohustus või auditi piirmärade ületamine.

Töö koostaja selgitas analüüsitud teoreetiliste allikate ja läbiviidud andmete analüüsi alusel välja, et teooria kohaselt peaks majandusaasta aruande ülevaastus andma kindlustunde huvitatud osapooltele. Ülevaastuskontrolli teostajad on veendunud, et ülevaastus on vajalik ja oluline. Samas ettevõtjatel puudub arusaam ülevaastuse eesmärgist.

Eelpoolkirjeldatu kontrollimiseks koostati küsimustik ettevõtjatele (lisa 4), kes on aastatel 2010-2013 esitanud vähemalt ühe aruande. Ettevõtjate valimi moodustamisel lähtuti juhuvalikust. Valimist eemaldati aktsiaseltsid. Seejärel vähemalt ühe 2010-2013. aastatel aruande esitanud ettevõtjatest 40-le saadeti

⁹⁰ Registrate ja Infosüsteemide Keskus. Aastatel 2010-2013 audiitori poolt teostatud ülevaastus majandusaasta aastaaruannetele. Päring, 02.01.2015, autori koostatud.

küsimustik e-posti teel. Ettevõtjate kontaktide õigsust kontrolliti andmebaasi e-krediidinfo.ee otsingusüsteemi kaudu.

Küsimustikega sooviti teada millistel põhjustel ettevõtjad valivad ülevaatuskontrolli teenust, kui neil puudub ülevaatuskohustus. Ettevõtjatelt uuriti, kas tegemist on kohustusliku või vabatahtliku ülevaatusel. Oluline küsimus oli ülevaatusteenuse eesmärgist arusaamise kohta. Samuti sooviti teada saada, kas ettevõtjad teevad võimalikult palju koostööd vandeaudiitoritega.

60% ettevõtjatest vastas, et ettevõtte keskmine töötajate arv on suurem kui 10, 20% on suurem kui 15 ja 10% on suurem kui 45. Üks ettevõtja lisas, et „töö teevad talupereliikmed“. 70% ettevõtjatest vastas, et ettevõttes ei ole siseaudiitorit ja 30% on olemas. Kaks ettevõtjat vastasid, et hoiavad ülevaatuskulu kokku vähesel määral. 60% ettevõtjatest vastas, et nendel ettevõtetel teostab ülevaatuskontrolli praktiseerija ja ülejäänud 40% majandusüksuse audiitor. Seega võib järeldada, et küsimustiku vastanud ettevõtted on väike-keskmise suurusega.

60% küsitlusele vastanud ettevõtjatest on teostanud majandusaasta aruande ülevaatuskohustust vabatahtlike alusel ja 40% on ülevaatuskontrolli kohustuslased. Üks ettevõtja vastas, et tellis ülevaatuskontrolli äriotsuste langetamisel, üks ettevõtja tellis ülevaatuskohustust omanike soovil ning neli ettevõtjat tellisid ülevaatuskohustust laenu taotlemisel. Üks ettevõtja lisas, et „oleme põllumajandusega tegelev väike ettevõtte, ettevõtetel ei ole ülevaatuskohustus ning üks kord oleme tellinud majandusaasta aruande ülevaatuskohustust laenu saamiseks“. Seega võib järeldada, et peamiselt tellivad omanikud ülevaatuskontrolli vabatahtlikult, äriotsuste langetamisel (investorite soovil) ja laenuandja soovil ning majandusaasta aruande ülevaatuskohustus annab kindlustunde huvitatud osapooltele. Vabatahtliku ülevaatuskohustuse teostamine finantsteenuste pakutavate asutuste nõudmisel on leidnud praktikas kinnitust.

Ülevaatuskohustuse puhul on oluliste väärkajastamiste mitteavastamise risk suurem kui auditi puhul. Ettevõtja valesti valitud audiitorteenustega võivad kaasned erinevad riskid (näiteks maksurisk). AudS annab võimaluse asendada kohustuslik ülevaatuskohustus auditiga. Ettevõtjal tuleb hinnata, kas see on ratsionaalne otsustus ning pöörata tähelepanu ettevõtte tulevikule.

90% ettevõtjatest vastas, et neil polnud selliseid juhtumeid, kus ülevaatus käigus avastati märkimisväärseid vigu ja läks vaja auditi läbiviimist ning 10% vastasid, et sellised juhtumid esinesid. Kaks ettevõtjat vastasid, et nendel olid selliseid juhtumeid, mil nad otsustasid ülevaatus asendada auditiga. Kaks ettevõtjat lisasid, et „auditi piirmärade ületamise tõttu“. Kaheksa ettevõtjat vastasid, et sellist vajadust ei olnud. Sellest saab järeldada, et väikese- keskmise suurusega ettevõttele on kindlustundeks piisav ülevaatus.

Oluline on see, et klient mõistaks, et tegemist on ülevaatusega, mitte auditiga. 80% ettevõtjatest vastas, et teavad auditi ja ülevaatus eesmärkide erisusest ja 20% ei tea.

Töövõtu tulemuslikuks läbiviimiseks peab audiitor ja majandusüksuse juhtkonna vahel toimuma tõhus kahe-suunaline infovahetus. See tagab töövõtu käigus tõstatavate küsimuste mõistmise ja konstruktiivse töösuhte kujunemise.⁹¹

Oluline on, et juhtkond mõistab täpselt, mida audiitor vajab, näiteks⁹²:

1. Juurdepääsu kogu informatsioonile (andmed, dokumendid ja muu materjal), mis on finantsaruannete koostamisel asjassepuutuvad.
2. Mis tahes lisainfot, mida audiitor võib juhtkonnalt küsida.
3. Piiramatut juurdepääsu nendele isikutele majandusüksuses, kellelt audiitori arvates on vajalik saada tõendusmaterjali.

Ettevõtjate küsitlusele vastanutest 80% püüab võimalikult palju ülevaatus käigus koostööd teha audiitoriga ning ainult 20% vastanutest ei näe selles vajadust. Seega võib järeldada, et koostöö audiitoriga ülevaatus käigus on leidnud kinnitust praktikas.

Läbiviidud analüüsi tulemuste põhjal selgub, et majandusaasta aruande ülevaatus annab kindlustunde huvitatud osapooltele. Lõppeesmärk on saavutatud.

Kokkuvõtvalt saab järeldada, et Eestis kasvab iga-aastaselt ettevõtjate arv, kellel on teostatud majandusaasta aruande ülevaatus igal aastal. 2010. aasta ettevõtjate arv on võrreldes 2013. aasta kasvanud ligi 30% võrra. Põhiliselt on ülevaatus tellijad osäühingud ja mittetulundusühistud. Ülevaatuskohustuslased ei näe

⁹¹ International Federation of Accountants, Guide , *infra nota* 73.

⁹² *Ibid.*

vajadust asendada ülevaatus väiksema ulatuse- ja kuluga auditiga. Peamiselt teostavad ettevõtjad audiitorkontrolli ülevaatus asemel auditipiirmäärade ületamise tõttu. Vabatahtlikku ülevaatus teostatakse vaid siis, kui on nõudmine finantsteenuseid pakkuvate asutustelt. Ettevõtjate hinnangul annab majandusaasta aruande ülevaatus audiitorteenus piisava kindlustunde huvitatud osapoolte/väikese suurusega ettevõtjatele. Auditi (põhjendatud kindlustunne) ja veelgi enam ülevaatus (piiratud kindlustunne) puhul jääb alati teatav risk, et mõni oluline asi jääb piisava tähelepanuta.

KOKKUVÕTE

Ülevaatus on objektiivne, sõltumatu ja kindlustandev audiitorteenus, mille eesmärgiks on anda kindlustunde eelkõige väiksematele ja vähema avaliku huvi all olevatele ettevõtjatele. Ülevaatus käigus läbiviidavad protseduurid on vähem põhjalikud ning piirduvad raamatupidamise aastaaruandes analüütilise testimise ja võtmeisikute intervjuerimisega.

Töö aktuaalseks oli see, et Eesti on esimene riik Euroopas, kus lisaks auditi audiitorteenusele on kasutusele võetud ülevaatus audiitorteenus. Uus audiitorteenus tõi kaasa ettevõtete halduskoormuse kahanemise. Ülevaatus annab võimaluse saada audiitorettevõtjatelt auditist lihtsamal meetodikal arvamus raamatupidamise aastaaruande kohta.

Uudsuseks oli see, et teadaolevalt on käesolev lõputöö esmakordne uurimistöo Sisekaitseakadeemias, milles analüüsitakse ülevaatus tegevusest tulenevaid ohutegureid.

Töö probleemiks oli see, et majandusaasta aruande ülevaatus pakub avalikkusele väiksemat kindlustunnet kui audit. Ettevõtjate valesti valitud audiitorteenusega võib kaasnedä maksurisk, mis hiljem avastatakse maksumenetluse käigus või finantsanalüüsi teostades.

Lõputöö eesmärgiks oli selgitada välja majandusaasta aruande ülevaatus audiitorteenuse kindlustandev tagamine huvitatud osapooltele. Eesmärk saavutati nelja uurimisülesandega.

Esimeseks uurimisülesandeks oli selgitada auditeerimisteenust audit. Audiitor on sõltumatu hindaja, kes kontrollib ettevõtja raamatupidamise aastaaruande ja annab sellele hinnangu. Auditi hinnang annab avalikkusele ja klientidele kindlustunde. Audiitor ei tohi avalikustada kutsetegevuse käigus saadud informatsiooni kolmandatele osapooltele, sest peab kinni pidama konfidentsiaalsuse nõuetest. Audiitor koostab lõpparvamuse, mis lisatakse majandusaasta aruandele.

Teiseks uurimisülesandeks oli selgitada auditeerimisteenust ülevaatus. Ülevaatus on mõeldud eelkõige väiksematele ja vähema avaliku huvi all olevatele ettevõtjatele. Nii audit kui ka ülevaatus suurendavad finantsaruannete

usaldusväärst. Auditiga antav kindlustunne on oluliselt suurem kui ülevaatuse puhul, seega ülevaatus pakub avalikkusele väiksemat kindlustunnet. Ülevaatuse käigus läbiviidavad protseduurid on auditi omadest vähem põhjalikud ning piirduvad raamatupidamise aastaaruandes analüütilise testimise ja võtmeisikute intervjuerimisega. Kui ettevõtte juhtkond on huvitatud põhjalikumast kindlustunde saamisest, jätab audiitortegevuse seadus võimaluse asendada kohustuslik ülevaatus auditiga. Audiitor koostab ülevaatuse aruande, mis lisatakse majandusaasta aruandele.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli analüüsida võimalikke ohutegureid, mis võivad takistada ülevaatuse läbiviimist. Põhilisteks ohuallikateks on audiitori teadmiste piiratus kõigi majandusüksuse ärivaldkondade kohta; arvestuseksperitide mitte kaasamine; ülevaatuse protseduuride valesti rakendamine; võimalikud juhtkonna pettused, võtmeisikute ja valitsemisülesandega isikute poolt; kontrollmehhanismide puudumine ning ülevaatuse töövõtu piiratus. Ülevaatuse planeerimisel on tähtis töövõtutingimustes kokkuleppimine ja arusaamine nii audiitorile kui klientidele. Ülevaatuse kasutamine on otstarbekas siis, kui lähiajal ei nähtu audiitorkontrolli tellimise vajadust.

Neljandaks uurimisülesandeks oli analüüsida ülevaatuse olulisust Eesti väikeettevõtjatele. Eestis kasvab iga-aastaselt ettevõtjate arv, kellel on teostatud majandusaasta aruande ülevaatus igal aastal. Põhiliselt on ülevaatuse tellijad osühingud ja mittetulundusühistud. Ülevaatuskohustuslased ei näe vajadust asendada ülevaatus väiksema ulatuse- ja kuluga auditiga. Peamiselt teostavad ettevõtjad audiitorkontrolli ülevaatuse asemel auditipiirmäärade ületamise tõttu. Vabatahtlikku ülevaatus teostatakse vaid siis, kui on nõudlus finantsteenuseid pakkuvate asutustelt. Ettevõtjate hinnangul annab majandusaasta aruande ülevaatuse audiitorteenus piisava kindlustunde huvitatud osapoolte/väikese suurusega ettevõtjatele.

Järgmistel uurijatel soovitatakse analüüsida ülevaatuse audiitorteenust kasutanud ettevõtjaid Euroopas, saamaks teada riikide vahelisi sarnasusi ja erisusi.

РЕЗЮМЕ

Тема дипломной работы «Обзорная проверка годового отчета». Дипломная работа состоит из 48 страниц. В дипломной работе было использовано 37 источника. Дипломная работа написана на эстонском языке.

Тема работы актуальна, так как Эстония является первой страной в Европе, в которой в дополнение к аудиту ввели услугу обзорной проверки. По сравнению с аудитом, обзорная проверка позволяет получить заключение о достоверности годового отчета по более легкой методике.

Проблема дипломной работы заключается в том, что при проведении обзорной проверки уровень уверенности ниже уровня, предоставляемого в аудиторском заключении. Неправильно выбранная аудиторская услуга может привести к налоговым рискам, которые могут обнаружиться позже в ходе налоговой проверки.

Целью дипломной работы является выяснение обеспечения уровня уверенности обзорной проверки заинтересованным лицам. Цель дипломной работы достигнута через поставленные исследовательские задачи.

Исходя из изложенных в дипломной работе данных, можно сделать вывод, что обзорная проверка предоставляет достаточный уровень уверенности заинтересованным лицам. Но в тоже время, опираясь на проведенный анализ, можно утверждать, что при проведении обзорной проверки и аудита остается всегда определенный риск, что какая-либо ошибка останется без внимания. Так же мелкие предприниматели осуществляют обзорную проверку финансовой отчетности только тогда, когда есть требования от учреждений, предлагающие финансовые услуги.

Данная дипломная работа имеет практическую ценность, так как результаты дипломной работы могут использовать мелкие предприниматели для принятия решения о необходимости на предприятии проведения обзорной проверки финансовой отчетности. Также, зная основные риски, связанные с проведением обзорной проверки, как мелкие предприниматели, так и аудиторы смогут избежать ошибок в процессе проведения обзорной проверки финансовой отчетности.

В дальнейшем рекомендуется проанализировать европейских предпринимателей, использующих обзорную проверку финансовой отчетности, чтобы лучше изучить сходства и различия данной деятельности в разных государствах.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Абакумова, А., *ОСНОВЫ АУДИТА* (Санкт – Петербург, 2009).

Auditeerimiseeskiri, vastu võetud Rahandusministri määrusega nr 2 03.03.2010, jõustunud 08.03.2010 - RTL 2010, 10, 179.

Auditeerimise käsiraamatud. Auditi käsiraamat, Riigikontroll. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.ifac.org/publications-resources/guide-review-engagements> [Kasutatud 05.01.2015].

Audiitortevuse seadus 27.01.2010, jõustunud 08.03.2010, osaliselt jõustumise aeg vastavalt §-le 207 - RT I 2010, 9, 41 ... RT I, 23.12.2014, 8

Audiitorteenuse OÜ, „Kes on audiitor“. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.auditorteenused.ee/kes-on-audiitor/> [Kasutatud 17.01.2015].

BDO, Arvestusala halduskoormuse uuring 2011. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://bdo.ee/static/Arvestusala-halduskoormuse-uuring-2011-BDO-Eesti-AS.pdf> [Kasutatud 04.04.2015].

Eesti Siseaudiitorite Ühing., *Rahvusvahelised Siseauditi Standardid ja Tegevusjuhised* (Tallinn, 2006).

Eesti Siseaudiitorite Ühing, *SISEAUDIT arvestus- ja aruandlusprotsessis* (Tallinn:2002).

Ерофеева, В., Пискунов, В. и Битюкова Т., *Аудит, 2 – е издание* (Москва, 2010).

Finants – ja vastavusauditi käsiraamat, 2012, Euroopa Kontrollikoda. [Võrgumaterjal] Leitav: http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/FCAM_2012/FCAM_2012_ET.pdf [Kasutatud 18.01.2015].

Hansa Äriteenuste OÜ, Siseaudit ja revisjon, (Haabneeme:2006).

International Federation of Accountants, Guide to Review Engagements. IFAC. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.ifac.org/publications-resources/guide-review-engagementsengagements> [Kasutatud 11.04.2015].

Korobova K., „Siseauditi roll auditeerimisel“, lõputöö, Sisekaitseakadeemia (2013).

Кочинев Ю., *Аудит: теория и практика 5-е издание* (Санкт – Петербург, 2010).

- KPMG, „Fookuses on võitlus majanduspeetustega“ (2011). [Võrgumaterjal] Leitav
<http://www.kpmg.com/EE/et/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Foorum/Documents/KPMG-foorum-27-2011/Foorum-sygis2011.pdf> [Kasutatud 25.03.2015].
- KPMG, „Ülevaatus annab väikeettevõtjatele võimaluse säästa aega ja raha“ (2011). [Võrgumaterjal] Leitav
<http://www.kpmg.com/EE/et/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Artiklid/Lehed/%C3%9Clevaatus-versus-audit.aspx> [Kasutatud 06.02.2015].
- Kumar, R. & Sharma, V., *Auditing: Principles and Practice* (New Delhi, 2005).
- Maspanov, I., *Auditeerimise mõiste ja eelplaneerimine. MAJANDUSARVESTUS JA FINANTSJUHTIMINE. Aktuaalseid probleeme Eesti Vabariigis* (Tallinn:2000).
- Millichamp, A., *Auditing, 7th Edition* (London: DP Publications, 1996).
- Одегов, Ю. и Никонова, Т., *Аудит и контроллинг персонала* (Москва, 2006).
- Olštõnskaja, S., „Majandusaasta aruannete auditi analüüs Vändra valla näitel“, lõputöö, Sisekaitseakadeemia (2011).
- Подольский, В., *Аудит: учебник* (Москва: Издательский дом «Волтерс Клувер», 2010).
- Rahadusministeerium, „Täna jõustub audiitortegevuse seadus“ (2008). [Võrgumaterjal] Leitav <http://www.fin.ee/tana-joustub-audiitortegevuse-seadus/> [Kasutatud 01.02.2015].
- Rahvusvaheline auditeerimise standardid (Eesti) 700. Arvamuse kujundamine ja aruandlus finantsaruannete kohta, Audiitorkogu. [Võrgumaterjal] Leitav <http://www.auditorkogu.ee/docs/ISA/Standardid2010/isa700ee.pdf> [Kasutatud 19.01.2015].
- Rahvusvaheline auditeerimise standardid (Eesti) 705. Arvamuse modifikatsioonid sõltumatu audiitori aruandes, Audiitorkogu. [Võrgumaterjal] Leitav <http://www.auditorkogu.ee/docs/ISA/Standardid2010/isa705ee.pdf> [Kasutatud 20.01.2015].
- Rahvusvaheline auditeerimise standardidid (Eesti) 200. Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega, Audiitorkogu. [Võrgumaterjal] Leitav <http://www.auditorkogu.ee/docs/ISA/Standardid2010/isa200ee.pdf> [Kasutatud 10.01.2015].

Rahvusvaheline raamatupidamisstandard IAS 1. Finantsaruannete esitamine, [Võrgumaterjal] Leitav https://circabc.europa.eu/d/d/workspace/SpacesStore/f3822353-074e-4d1f-901b-277bcb6f3d05/IFRS%20Consolidated%20annex_et.pdf [Kasutatud 08.01.2015].

Rahvusvaheline ülevaatamise teenuse standardid (EESTI) 2410. Majandusüksuse sõltumatu audiitori poolt teostatud vahefinantsinformatsiooni ülevaatamine, Audiitorkogu. [Võrgumaterjal] Leitav <http://www.audiitorkogu.ee/docs/ISA/Standardid2010/isre2410ee.pdf> [Kasutatud 10.02.2015].

Rahvusvaheline ülevaatamise teenuse standardid (EESTI) 2400 (MUUDETUD), Mõõdunud perioodide finantsaruannete ülevaatamise teenus, Audiitorikogu. [Võrgumaterjal] Leitav [http://www.audiitorkogu.ee/docs/Koolitus/ISRE%20\(EE\)%202400%20\(muudetud\).pdf](http://www.audiitorkogu.ee/docs/Koolitus/ISRE%20(EE)%202400%20(muudetud).pdf) [Kasutatud 10.02.2015].

Rahvusvaheline ülevaatamise teenuse standardid (EESTI) 2400. Finantsaruannete ülevaatamise teenus, Audiitorikogu. [Võrgumaterjal] Leitav <http://www.audiitorkogu.ee/docs/ISA/Standardid2010/isre2400ee.pdf> [Kasutatud 10.02.2015].

Registrite ja Infosüsteemide Keskus. Aastatel 2010-2013 audiitori poolt teostatud ülevaatus majandusaasta aastaaruannetele. Päring, 02.01.2015.

REGMAS Raamatupidamisteenus, „Kas tellida raamatupidamisaruannete audit või ülevaatus?“ (2013). [Võrgumaterjal] Leitav <http://regmas.ee/kas-tellida-raamatupidamisaruannete-audit-voi-ulevaatus/> [Kasutatud 06.01.2015].

Riigikontroll, „Mis on Riigikontroll?“ (2014). [Võrgumaterjal] Leitav <http://www.riigikontroll.ee/Riigikontrollkuiasutus/tabid/106/language/et-EE/> [Kasutatud 09.01.2015].

Riigiportaal Eesti.ee, „Ettevõtte auditeerimine“ (2011). [Võrgumaterjal] Leitav https://www.eesti.ee/est/teemad/ettevotja/raamatupidamine_ja_aruandlus/aruandlus_erinevatele_ettevotlusvormidele/ettevotte_auditeerimine [Kasutatud 15.01.2015].

Rünkla, J., *Ettevõtte finantsseisund, konkurents ja strateegia* (Kirjastus Külim, 1996).

Шеремет, А., *Аудит* (Москва: Издательский дом «Инфра-М», 2005).

Т.Рогуненко и С.Пономарева, *ОСНОВЫ АУДИТА: Экономика и управление* (Москва: Издательство «Флинта», 2011).

TABELITE JA JOONISTE LOETELU

Tabel 1. Majandusaasta aruannete ülevaatuse läbinud ettevõtjate arv aastatel 2010-2013	27
Joonis 1. Majandusaasta aruannete ülevaatuse audiitorteenuse kohustuslik ettevõtjate arv aastatel 2010-2013.....	28
Joonis 2. Majandusaasta aruannete ülevaatuse audiitorteenust kasutanud ettevõtjate arv aastatel 2010-2013.....	28
Joonis 3. Majandusaasta aruannete ülevaatuse audiitorteenust kasutanud ettevõtjate arvu muutus aastatel 2010-2013	29
Tabel 2. Majandusaasta aruannete ülevaatuse audiitorteenust kasutanud ettevõtjate arvu muutus ettevõtlusevormi lõikes aastatel 2010-2013	30

LISAD

Lisa 1. Raamatupidamise aastaaruande auditi kohustuslased

Raamatupidamise aastaaruande audit on kohustuslik igale aktsiaseltsile, riigiraamatupidamiskohustuslasele, kohaliku omavalitsuse üksusele, avalik-õiguslikule juriidilisele isikule, riigieelarvest eraldist saavale erakonnale ja äriühingule, milles riigil on vähemalt otsustusõigus riigivaraseaduse tähenduses.⁹³

Raamatupidamise aastaaruande audit on kohustuslik sihtasutusele, mille asutajaks on riik, avalik-õiguslik juriidiline isik, kohalik omavalitsus, erakond või äriühing, milles riigil on vähemalt otsustusõigus riigivaraseaduse tähenduses, samuti testamendi alusel asutatud sihtasutusele või sihtasutusele, mille audiitorkontrolli kohustus tuleneb põhikirjast või nõukogu otsusest.⁹⁴

Audiitorseaduse alusel on raamatupidamise aastaaruande audit kohustuslik raamatupidamise seaduse tähenduses raamatupidamiskohustuslasele, kelle raamatupidamise aastaaruandes toodud aruandeaasta näitajatest vähemalt kaks ületavad alljärgnevaid tingimusi⁹⁵:

1. Müügitulu või tulu 2 000 000 eurot.
2. Varad bilansipäeva seisuga kokku 1 00 000 eurot.
3. Keskmise töötajate arv 30 inimest.

Raamatupidamise aastaaruande audit on kohustuslik raamatupidamise seaduse tähenduses raamatupidamiskohustuslasele, kelle raamatupidamise aastaaruandes toodud aruandeaasta näitajatest vähemalt üks ületab alljärgnevaid tingimusi⁹⁶:

1. Müügitulu või tulu 6 000 000 eurot.
2. Varad bilansipäeva seisuga kokku 3 000 000 eurot.
3. Keskmise töötajate arv 90.

⁹³ Audiitortegevuse seaduse § 91 lg 3.

⁹⁴ Audiitortegevuse seaduse § 91 lg 4.

⁹⁵ Audiitortegevuse seaduse § 91 lg 1.

⁹⁶ Audiitortegevuse seaduse, § 91 lg 2.

Lisa 2. Raamatupidamise aastaaruande ülevaatuskohustuslased

Raamatupidamise aastaaruande ülevaatus on kohustuslik raamatupidamise seaduse tähenduses raamatupidamiskohustuslasele, kelle raamatupidamise aastaaruandes toodud aruandeaasta näitajatest vähemalt kaks ületab alljärgnevaid tingimusi⁹⁷:

1. Müügitulu või tulu 1 000 00 eurot.
2. Varad bilansipäeva seisuga kokku 500 00 eurot.
3. Keskmise töötajate arv 15 inimest.

Raamatupidamise aastaaruande ülevaatus on kohustuslik raamatupidamise seaduse tähenduses raamatupidamiskohustuslasele, kelle raamatupidamise aastaaruandes toodud aruandeaasta näitajatest vähemalt üks ületab alljärgnevaid tingimusi:

1. Müügitulu või tulu 3 000 00 eurot.
2. Varad bilansipäeva seisuga kokku 1 500 00 eurot.
3. Keskmise töötajate arv 45 inimest.

Samas on ülevaatus kohustuslik sellistele sihtasutusele, mille raamatupidamise aastaaruandes toodud aruandeaasta näitajatest vähemalt üks ületab alljärgnevaid tingimusi⁹⁸:

1. Müügitulu või tulu 15 000 eurot.
2. Varad bilansipäeva seisuga kokku 15 000 eurot.

⁹⁷ Audiitortegevuse seaduse § 92 lg 1.

⁹⁸ Audiitortegevuse seaduse § 92 lg 2¹.

Lisa 3. Küsimustik vandeaudiitorile

Kas olete naine või mees?

- a) naine
- b) mees

Milline on Teie vanus?

- a) Üle 60 eluaasta
- b) 50...60 eluaasta
- c) 40...50 eluaasta
- d) 25...40 eluaasta
- e) Muu vastus:...

Kui kaua olete tegutsenud audiitorina?

- a) Alla 6 aasta
- b) Üle 6 aasta

Kas Te teostate ülevaatusi nagu praktiseerija või majandusüksuse audiitorina?

- a) Praktiseerija
- b) Majandusüksuse audiitor
- c) Mõlemad
- d) Vastuse täpsustus:...

Kas Te teete ülevaatuskontrolli käigus koostööd kontrollitava ettevõtte siseaudiitoriga?

- a) Jah
- b) Ei
- c) Vastuse täpsustus:...

Kas ettevõttes, kus on siseaudiitor on lihtsam teostada ülevaatuskontrolli?

- a) Jah
- b) Ei
- c) Vastuse täpsustus:...

Kas siseaudiitori olemasolul Teie ülevaatuse töökoormus väheneb?

- a) Jah
- b) Ei
- c) Vastuse täpsustus:...

Kas olete teinud ettevõtte juhtkonnale soovitusi ülevaatuse asemel auditeerimiskontrolli teostamiseks?

- a) Jah
- b) Ei
- c) Vastuse täpsustus:...

Kas ülevaatuse teostamisel püüate võimalikult palju teha koostööd ettevõtte juhtkonnaga?

- a) Jah
- b) Ei
- c) Vastuse täpsustus:...

Kas Te kaasate vajaduse korral ülevaatuse käigus arvestuseksperte oma kohustuste paremaks täitmiseks?

- a) Jah
- b) Ei
- c) Vastuse täpsustus:...

Kas Teie tööpraktikas on olnud selliseid juhtumeid, et klient ei olnud ülevaatuse tulemusega rahul?

- a) Jah
- b) Ei
- c) Vastuse täpsustus:...

Kas Teie arvates võiks väike ja keskmise suurusega ettevõtted vabastada ülevaatuse kohustusest, kui üksuse raamatupidaja või raamatupidamist pakkuva ettevõtte töötaja on kvalifitseeritud arvestusala ekspert?

- a) Jah
- b) Ei
- c) Vastuse täpsustus:...

Lisa 4. Küsimustik ettevõtjale

Aasta keskmine töötajate arv:

- a) < 45
- b) <15
- c) <10
- d) Muu vastus:...

Ettevõtte aastakäive:

- a) ≤ 5 mil €
- b) ≤ 3 mil €
- c) ≤ 1 mil €
- d) $\leq 0,5$ mil €
- e) Muu vastus:...

Kas Teie ettevõttes on kohustuslik ülevaatus?

- a) Jah
- b) Ei
- c) Vastuse täpsustus:...

Kui vastasite eitavalt, siis millistel põhjustel Te tellite ülevaatuskontrolli?

- a) Investorite soovil
- b) Äriotsuste langetamisel
- c) Riigihangete korraldamisel
- d) Laenu taotlemisel
- e) Klientide/partnerite soovil
- f) Omanike soovil
- g) Vastuse täpsustus:...

Kas Teie ettevõttes teostab ülevaatus praktiseerija või majandusüksuse audiitor?

- a) Praktiseerija
- b) Majandusüksuse audiitor
- c) Mõlemad
- d) Vastuse täpsustus:...

Kas Teie ettevõttes on siseaudiitor?

- a) Jah
- b) Ei
- c) Vastuse täpsustus:...

Kas siseaudiitori olemasoluga hoiate kokku ülevaatuse kulu?

- a) Jah
- b) Ei
- c) Vastuse täpsustus:...

Kas Teil on olnud selliseid juhtumeid, et ülevaatuse käigus avastati märkimisväärseid vigu ja läks vaja auditi läbiviimist?

- a) Jah
- b) Ei
- c) Vastuse täpsustus:...

Kas Te olete kunagi otsustanud ülevaatust asendada auditiga?

- a) Jah
- b) Ei
- c) Vastuse täpsustus:...

Kui vastasite küsimusele jaatavalt, siis millisel põhjusel?

- a) Klientide/partnerite soovil
- b) Ettevõtte omaniku soovil
- c) Investorite soovil
- d) Euroopa Liidu struktuurfondidest ja teistest rahvusvahelistest finantsorganisatsioonidest toetuste ja sihtfinantseerimise taotlemisel
- e) Riigihangete korraldamisel
- f) Laenuandja soovil
- g) Auditi piirmäärade ületamine
- h) Vastuse täpsustus:...

Kas ülevaatus käigus püüate võimalikult palju teha koostööd audiitoriga?

- a) Jah
- b) Ei
- c) Vastuse täpsustus:...

Kas Te teate, et ülevaatus ja audit on erineva eesmärgiga kindlustandvad teenused?

- a) Jah
- b) Ei
- c) Vastuse täpsustus:...