

TARTU ÜLIKOOL  
Majandusteaduskond

Signy Villems

**VANDEAUDIITORI ARVAMUSE MODIFIKATSIOONID EESTI  
RAAMATUPIDAMISKOHUSTUSLASTE FINANTSARUANNETE KOHTA**

Magistritöö

Juhendaja: prof Toomas Haldma

Tartu 2021

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

## Sisukord

Sissejuhatus.....	4
1. Finantsaruannete kohta vandeaudiitori arvamuse kujundamise teoreetilised alused.....	6
1.1 Finantsaruandluse elemendid ja nende tarbijad .....	6
1.2 Väärkajastamised finantsaruannetes .....	12
1.3 Vandeaudiitori arvamuse kujundamine finantsaruannete kohta .....	16
1.4 Vandeaudiitori modifitseeritud arvamused rahvusvahelisel tasandil.....	22
2. Vandeaudiitori arvamuse modifikatsioonid Eesti raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannete kohta .....	26
2.1 Analüüsiandmed ja meetodika vandeaudiitori modifitseeritud arvamusega aruannete uurimiseks .....	27
2.2 Vandeaudiitori modifitseeritud arvamusega aruannete osakaal ja põhjused .....	31
2.2.1. Vandeaudiitori modifitseeritud arvamusega aruannete osakaal.....	31
2.2.2. Vandeaudiitori märkus(t)ega arvamusega aruannete põhjused .....	34
2.2.3. Vandeaudiitori vastupidise arvamusega aruannete põhjused.....	39
2.2.4. Vandeaudiitori arvamuse avaldamisest loobumisega aruannete põhjused .....	43
2.2.5. Vandeaudiitori aruandesse lisatud tähelepanu osutavate lõikude põhjused.....	47
2.3 Ettepanekud selgunud analüüsitulemuste põhjal Rahandusministeeriumile ja Audiitorkogule .....	51
Kokkuvõte.....	61
Viidatud allikad.....	66
Lisa A. Sõltumatu vandeaudiitori aruande näidisvormid .....	72
Summary .....	80

## Sissejuhatus

Majandus on inimtegevus, mille eesmärk on tagada inimestele vajalike kaupade ja teenuste tootmine, vahetus, jaotus ja tarbimise võimalus ning see hõlmab omakorda ettevõtteid ja asutusi, mis toodavad kaupu ja osutavad teenuseid. Majanduskeskkonna arengust, stabiilsusest ja läbipaistvusest sõltub ettevõtlustegevus - kui lihtne, mugav, selge ja läbipaistev on ettevõtjal tegutseda. Ettevõtjate üheks ülesandeks on ka raamatupidamise korraldus ja finantsaruannete esitamine. Finantsaruannetest tähtsaimaks saab tänu tema laiale tarbijate ringile lugeda majandusaasta aruannet, mis koosneb omakorda tegevusaruandest ja raamatupidamise aastaaruandest. Raamatupidamise aastaaruanne (käesoleva magistritöö raames nimetatud finantsaruandeks) on (majandus)üksuse finantsseisundi ja -tulemuse struktureeritud esitus, mille koostamise ja avaldamise eesmärk on anda raamatupidamiskohustuslase finantsseisundi, -tulemuse ja rahavoogude kohta asjakohast ning tõepäraselt esitatud informatsiooni, mida finantsinfo tarbija saaks oma majandusotsuste tegemisel kasutada (RPS § 15). Finantsaruannete usaldatavuse taseme tõstmiseks finantsinfo tarbijate jaoks viiakse läbi audiitorkontroll, mille tulemuseks on sõltumatu vandeaudiitori aruanne (käesoleva magistritöö raames nimetatud lühemalt vandeaudiitori aruandeks), milles vandeaudiitor avaldab arvamust, kas finantsaruanne koostatakse kõikides olulistest osades kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga (ISA 200.3).

Kvaliteetsetel ja õigeaegselt esitatud finantsaruannetel on märkimisväärne roll ettevõtluskeskkonna usaldusväärse ja läbipaistvuse kujundamisel. Vandeaudiitor kannab tähtsat rolli, kuna tema töö eesmärk on suurendada kindlust, et laiem avalikkus saaks tarbida auditeeritava kohta usaldusväärset finantsinfot. Kas Eesti raamatupidamiskohustuslaste finantsaruanded on koostatud vastavuses raamatupidamise seaduse (edaspidi RPS) §-s 17 esitatud finantsaruandluse raamistiku nõuetega või esineb vajakajäämisi? Missugused on peamised väärkajastamised Eesti raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannetes sõltumatu eksperdi, vandeaudiitori, aruannete põhjal? Vastuste saamiseks loob väga head eeldused digiriik - Eestis on juba aastaid kasutusel ettevõtjaportaali e-aruandluskeskkond, mis on loodud mh majandusaasta aruannete, sh nende kohta esitatud vandeaudiitori aruannete elektrooniliseks esitamiseks (juhul kui audiitorkontroll on asjakohane). Elektroonsel kujul olevad aruanded võimaldavad nende paremat kättesaadavust ja detailsemat analüüsi. Olenemata käesoleva magistritöö raames läbiviidava analüüsi teostamiseks vajaliku alusmaterjali (vandeaudiitori aruannete) olemasolust elektroonilisel kujul, on analüüs siiski äärmiselt töömahukas, kuna eeldab vandeaudiitori aruannete mõistmist, väga suure hulga informatsiooni üksikasjalikku läbitöötamist ja vastava analüüsi läbiviimist. Käesoleval teemal

ei ole Eestis varem uuringut sedavõrd mahukal kujul, kõikide Eesti raamatupidamiskohustuslaste kohta väljastatud vandeaudiitori aruannete üldkogumi põhjal, läbi viidud. Selline analüüs on läbi viidud käesoleva töö autori poolt peaaegu 10 aastat tagasi Eesti raamatupidamiskohustuslaste 2012. a finantsaruannete kohta esitatud vandeaudiitori aruannete põhjal, aga seda äärmiselt piiratud kujul võrreldes käesoleva töö raames läbiviidavaga. Küll aga annab vandeaudiitori aruannete analüüs ülevaate Eesti raamatupidamiskohustuslaste koostatud finantsaruannete üldisest vastavusest finantsaruandluse raamistiku nõuetele ja nende usaldatavuse tasemest finantsinfo tarbijatele, samuti võimaluse analüüsida nii raamatupidamiskohustuslaste kui vandeaudiitorite töö tagamaid, suurendamaks finantsaruannete usaldatavuse taset tulevikus veelgi.

Käesoleva magistritöö eesmärgiks on Eesti raamatupidamiskohustuslaste 2019. a finantsaruannete kohta esitatud vandeaudiitori modifitseeritud arvamusega aruannete modifikatsioonide põhjuste ja tähelepanu osutavate lõikude põhjuste selgitamine, analüüsimine ja selle põhjal ettepanekute tegemine suurendamaks finantsaruannete usaldatavuse taset tulevikus Eestis veelgi. Magistritöö eesmärk saavutatakse järgmiste uurimisülesannete täitmise kaudu:

- 1) ülevaate andmine finantsaruande definitsioonist, finantsaruande kasutajatest ja nende infovajadustest;
- 2) ülevaate andmine finantsaruannete väärkajastamiste definitsioonist ja põhjustest;
- 3) ülevaate andmine vandeaudiitori arvamuse kujundamise alustest;
- 4) vandeaudiitori modifitseeritud arvamusega aruannete osakaalu selgitamine Eestis ja teistes riikides;
- 5) vandeaudiitori modifitseeritud arvamusega aruannete ja asjaolu rõhutava / muu asjaolu lõiguga aruannete osatähtsuste ja vastavate põhjuste analüüsimine Eesti raamatupidamiskohustuslaste 2019. a finantsaruannete põhjal;
- 6) analüüsitulemuste põhjal ettepanekute tegemine Audiitorkogule ja Rahandusministeeriumile suurendamaks finantsaruannete usaldatavuse taset tulevikus Eestis veelgi.

Magistritöö koostamisel lähtus autor teemakohastest teadusartiklitest ja -uuringutest ning erialastest standarditest ja õigusaktidest. Vandeaudiitori arvamuste analüüsimiseks töötas autor läbi Registrate- ja Infosüsteemide Keskusest (edaspidi RIK) päringu alusel saadud 4 429 vandeaudiitori aruannet, millest 501 olid modifitseeritud arvamusega aruanded, lisaks sisaldasid 372 vandeaudiitori aruannet tähelepanu osutavaid lõike. Päringu teel saadud andmed ja ka kogu autori analüüs toimus programmis MS Excel. Kõik modifitseeritud

arvamusega aruanded ja tähelepanu osutavate lõikudega aruanded on autori poolt üksikasjalikult läbi loetud, analüüsitud ning märgitud juurde modifikatsiooni põhjus - kasutades RIK-lt saadud andmeid viis autor läbi detailse sisuanalüüsi ja sagedusanalüüsid vandeaudiitori arvamuste põhjuste osas. Selgunud analüüsitulemuste kontekstis viib autor läbi intervjuu vandeaudiitori ja pikaajase Audiitorkogu juhatuse liikme Indrek Alliksaarega. Töö empiiriline osa tugineb nii kvantitatiivsele kui ka kvalitatiivsele uurimismeetodile – dokumendianalüüs ning intervjuu.

Magistritöö on jaotatud kaheks peatükiks. Esimeses peatükis antakse ülevaade finantsaruannete olemusest ja selle tarbijatest, väärkajastamise definitsioonist ja põhjustest, samuti käsitletakse vandeaudiitorite arvamuse kujunemise aluseid raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannete kohta. Selgitamaks vandeaudiitori modifitseeritud arvamusega aruannete osakaal kõigist avaldatud vandeaudiitori aruannetest Eesti raamatupidamiskohustuslaste 2019. a finantsaruannet kohta, lisaks modifikatsioonide põhjused, esitatakse töö teises peatükis andmeanalüüsiks vajalike andmete päritolu, sisu ja maht. Käesoleva magistritöö põhiosana viiakse nii Eesti kui rahvusvahelises kontekstis läbi äärmiselt unikaalne analüüs, milles selgitatakse vandeaudiitori modifikatsioonide põhjuseid raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannete kohta ning põhjuseid asjaolu rõhutava / muu asjaolu lõigu lisamiseks vandeaudiitori aruandesse. Analüüsi tulemusena esitatakse ettepanekud asjakohastele adressaatidele (rahandusministeerium ja Audiitorkogu) suurendamiseks finantsaruannete usaldatavuse taset tulevikus Eestis veelgi.

Magistritööd iseloomustavad märksõnad: finantsaruanded, auditeerimine, audiitor, modifikatsioonid, väärkajastamine

Teaduseriala CERCS kood: S192 Raamatupidamine

## **1. Finantsaruannete kohta vandeaudiitori arvamuse kujundamise teoreetilised alused**

### **1.1 Finantsaruandluse elemendid ja nende tarbijad**

Turumajanduse areng ja majandusliku keerukuse suurendamine nõuavad kogu maailmas operatiivse, täieliku ja usaldusväärse majandus- ja finantsteabe pakkumist (Mariora 2013). Raamatupidamine on oluline osa raamatupidamiskohustuslaste igapäevasest tegevusest, mille üheks olulisemaks eesmärgiks on koostada finantsaruanne ja anda sellega ülevaade oma majandustulemustest ning finantsseisust neile, kes seda informatsiooni vajavad (Al 2014). Iga-aastane finantsaruanne tagab raamatupidamiskohustuslaste finantsandmete

ühtses vormis ja süsteemse esitamise võimaldades tulemuste terviklikku analüüsi iga majandusaasta kohta (Matoria 2013). Tänapäeval on finantsaruanded kõige ülevaatlikumad, objektiivsemad ja usaldusväärsemad finantsinformatsiooni allikad, mille põhjal saab kujundada arvamuse raamatupidamiskohustuslase finantsseisundi osas (Osadchy 2018).

Mõiste „finantsaruanded” (ingl k *financial statements*) viitab üldjuhul finantsaruannete tervikkomplektile, nii nagu see on kindlaks määratud rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuetega, kuid see võib viidata ka ühele finantsaruandele (ISA 200.13). Eesti kontekstis räägitakse tervikkomplekti puhul majandusaasta aruandest, mis koosneb omakorda tegevusaruandest ja raamatupidamise aastaaruandest. Käeoleva magistritöö raames peetakse finantsaruande all silmas raamatupidamise aastaaruannet, kuna vandeaudiitorite teenuse osutamise objektiks on just raamatupidamise aastaaruanne. Raamatupidamise aastaaruanne koosneb omakorda põhjaruannetest (bilanss, kasumiaruanne, rahavoogude aruanne ja omakapitali muutuste aruanne) ning lisadest. Finantsaruannete kaudu saab täidetud finantsarvestuse peamine eesmärk – koostada kõikehõlmav ja usaldusväärne informatsioon raamatupidamiskohustuslaste finantspositsiooni, finantstulemuste ja rahavoogude kohta ning pakkuda seda teavet laiale tarbijate ringile, sisestele ja välistele infotarbijatele, mida nemad saaks oma majandusotsuste tegemisel kasutada (Cornelia 2020).

Eestis on kohustatud raamatupidamist ja finantsaruandlust korraldama kõik järgmised raamatupidamiskohustuslased: Eesti Vabariik, kohaliku omavalitsuse üksused, iga Eestis registreeritud era- või avalik-õiguslik juriidiline isik, füüsilisest isikust ettevõtja ja Eestis registrisse kantud välismaa äriühingu filiaal (RPS § 2). Kõik raamatupidamiskohustuslased peavad raamatupidamise korraldamisel vastama järgnevatele üldpõhimõtetele (RPS § 4):

- tagama aktuaalse, olulise, objektiivse ja võrreldava informatsiooni saadavuse raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, finantstulemusest ja rahavoogudest;
- dokumenteerima kõiki oma majandustehinguid;
- kirjendama algdokumentide või nende põhjal koostatud koondokumentide alusel kõiki oma majandustehinguid raamatupidamisregistrites;
- koostama ja esitama majandusaasta aruande ning muud finantsaruanded asjakohastes õigusaktides sätestatud korras;
- säilitama raamatupidamise dokumente asjakohase perioodi jooksul.

Rakendatava finantsaruandluse raamistiku nõuetega määratakse kindlaks finantsaruannete esitusviis, struktuur ja sisu. Vastavalt RPS-le (RPS § 17) peavad finantsarvestuse korraldus ja finantsaruandluses kasutatavad arvestuspõhimõtted ning informatsiooni esitusviis olema

kooskõlas ühega kahest finantsaruandluse raamistikust:

- Eesti finantsaruandluse standard (edaspidi EFS);
- Euroopa Parlamendi ja nõukogu määruses (EÜ) nr 1606/2002 rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite kohaldamise kohta (EÜT L 243, 11.09.2002, lk 1–4) sätestatud korra kohaselt Euroopa Komisjoni vastu võetud rahvusvaheline finantsaruandluse standard (ingl k *International Financial Reporting Standards*, edaspidi IFRS).

EFS on kogum põhimõtteid, selgitusi ja näiteid, mis reguleerivad erinevaid arvestusvaldkondi ning annavad neis võrreldes seadusega detailsemad juhised. Eesti finantsaruandluse standard koosneb Raamatupidamise Toimkonna juhenditest, mis põhinevad Rahvusvaheliste Raamatupidamise Standardite Nõukogu (ingl k *International Accounting Standards Board*, lühend IASB) väljaantud standardil väikeste ja keskmise suurusega ettevõtetele ning on eelkõige mõeldud rakendamiseks väiksematele ja keskmise suurusega ettevõtetele, kellel puudub vajadus koostada täismahus IFRS aruandeid (Raamatupidamise Toimkonna... 2019)

Lisaks eeltoodule, kus Eesti aruandluskohustuslastel on võimalik valida kahe finantsaruandluse raamistiku vahel, erinevad vastavalt RPS-le (§ 3) ettevõtte suurusest (mikroettevõtja, väikeettevõtja, keskmise suurusega ettevõtja, suurettevõtja) tulenevalt ka aruandlusnõuded – mida suurema kategooria raamatupidamiskohustuslane, seda mahukam aruandlus.

Finantsaruanded on üldjuhul vastavuses finantsaruannete raamistikuga järgmistel juhtudel (ISA 700.13):

- finantsaruannetes on asjakohaselt avalikustatud informatsioon valitud ja rakendatud märkimisväärsete arvestuspoliitikate kohta;
- valitud ja rakendatud arvestuspoliitika on järjepidev rakendatava finantsaruandluse raamistikuga ja asjakohased;
- juhtkonna tehtud arvestushinnangud ja sellega seoses avalikustatud informatsioon on põhjendatud;
- finantsaruannetes esitatud informatsioon on asjassepuutuv, usaldusväärne, võrreldav ja arusaadav (informatsioon on asjakohaselt klassifitseeritud, koondatud, liigendatud ja kirjeldatud);



- finantsaruannetes avalikustatakse adekvaatne informatsioon, mis võimaldab ettenähtud kasutajatel aru saada oluliste tehingute ja sündmuste mõjust finantsaruannetes edastatud informatsioonile;
- finantsaruannetes kasutatud terminoloogia, sealhulgas iga finantsaruande pealkiri, on asjakohane.

Majandusaasta aruande esitamise kohustus on sätestatud äriseadustikus (edaspidi ÄS) erinevate äriühingute puhul erinevates paragrahvides. Juhul, kui raamatupidamiskohustuslaste majandusaasta ühtib kalendriaastaga, tuleb majandusaasta aruanne esitada hiljemalt kuue kuu jooksul majandusaasta lõpust arvates, so 30.06 (Äriseadustik). Tulenevalt koroonaviiruse levikust ja 2020. a märtsikuus kehtestatud eriolukorrast Eestis, tehti 2020. aastal 2019. a kohta aruande esitajatele erand: raamatupidamiskohustuslased, kellel oli kohustus esitada majandusaasta aruanne registripidajale ajavahemikul 2020. aasta 12. märtsist 31. augustini, võimaldati esitada aruanne hiljemalt 2020. aasta 31. oktoobril (Majandusaasta aruannete esitamise... 2020). Lähtuvalt eeltoodust oli 2019. a majandusaasta aruannete esitamine erandkorras võimalik 10 kuu jooksul tavapärase 6 kuu asemel.

Iga raamatupidamiskohustuslase raamatupidamiskorraldus ja selle väljund peab vastama riigi poolt määratud standarditele, et tulemused oleksid võrreldavad ning arusaadavad, sest finantsaruannete kaudu kommu­k­keeritakse finantsinfot raamatupidamiskohustuslase poolt selle tarbijatele. Nagu öeldud, on finantsaruannete ülesanne anda usaldusväärne ülevaade raamatupidamiskohustuslase finantspositsioonist minevikus, et finantsinfo tarbijad saaksid selle põhjal teha otsuseid tuleviku osas (Osadchy 2018).

Erinevad finantsinfo tarbijad kasutavad finantsaruandeid rahuldamiseks oma erinevaid vajadusi finantsinformatsiooni järele. Finantsinfo tarbijate arv on pidevas muutumises ja varieerub sõltuvalt konkreetsetest majandustingimustest, samas kui infotarbijate huvid ühe grupi piires on ajas üsna muutumatud. Raamatupidamiskohustuslase poolt avaldatud finantsinfo tarbijad võib jagada tinglikult kahte põhirühma: sisemised ja välised (Osadchy 2018). Finantsinfo tarbijad ja nende üldised informatsioonilised vajadused on alljärgnevad (Al 2014) (Users of... 2020) (Osadchy 2018) (Cornelia 2020) (Crucean 2019):

- sisetarbijad ja nende infovajadused
  - omanikud – vajavad informatsiooni analüüsiks oma investeeringu elujõulisust ja kasumlikkust ning otsustamiseks tuleviku tegevuskava ja dividendipoliitika üle, samuti näiteks ühinemiste üle teiste ettevõtetega või

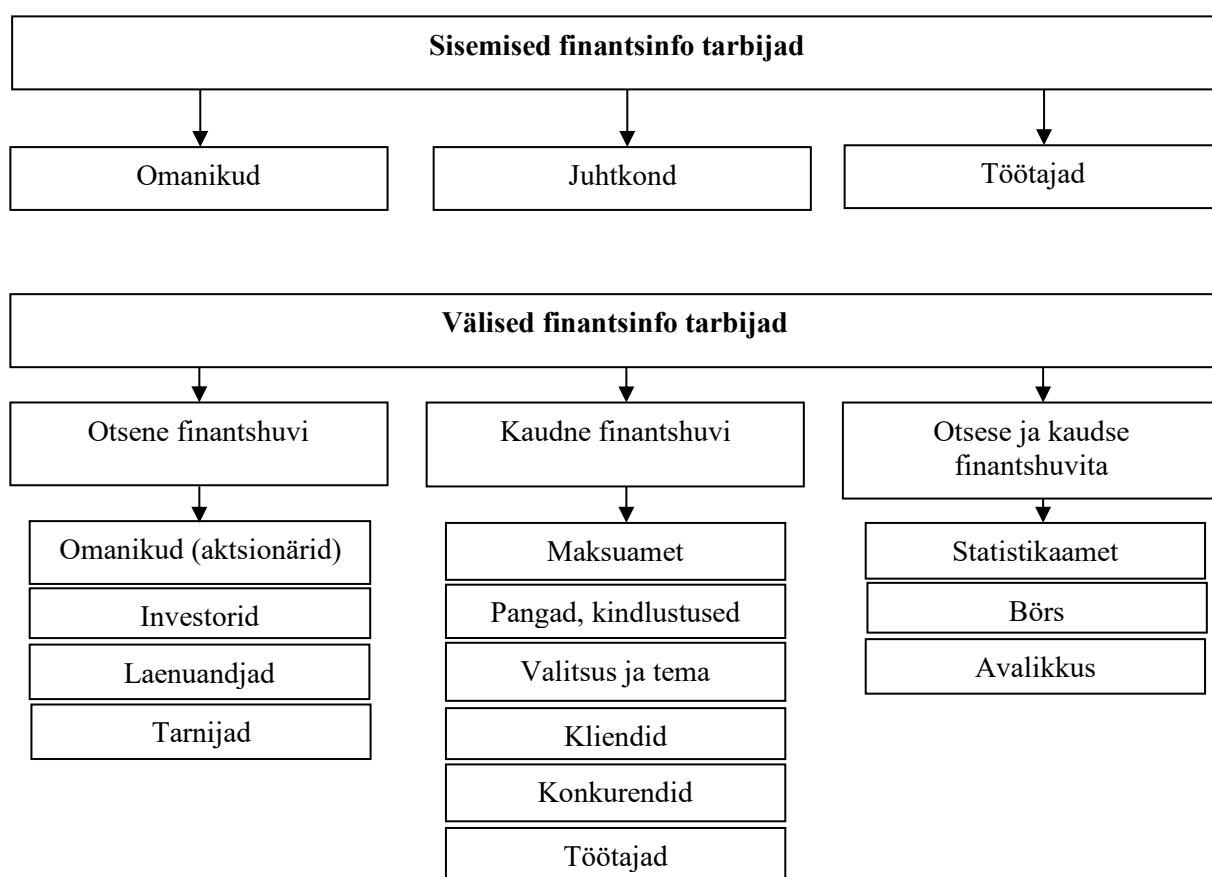
vastupidi - müükide üle;

- juhtkond – vajab informatsiooni analüüsimaks tegevustulemusi ja turupositsiooni, rahaliste vahendite piisavust, kapitalistruktuuri, samuti võtmaks vajadusel kasutusele meetmeid tegevustulemuse parandamiseks;
- töötajaid – vajavad informatsiooni analüüsimaks tööandja kasumlikkust, töökohta säilimist, võimalikke muutusi töötasus ja sotsiaalses kaitses;
- välistarbijad ja nende infovajadused
  - omanikud (aktsionärid) – vajavad informatsiooni, kuna see võimaldab neil hinnata majandusüksuse võimet maksta dividende;
  - investorid (tegelikud ja potentsiaalsed) – vajavad informatsiooni, kuna tegelevad nende omanduses oleva kapitali paigutamisega ja peavad seejuures sageli otsustama, kas loobuda investeringutest, hoida seda või teostada lisainvesteeringuid;
  - potentsiaalsed töötajad ja ametiühingud - vajavad informatsiooni seoses tööandja stabiilsuse ja kasumlikkusega, samuti seoses tööandja võimega tasuda töötasu ja asjakohaseid makse;
  - laenuandjad – vajavad informatsiooni, mis võimaldaks neil hinnata antud laenude ja nendega kaasnevate intresside õigeaegset laekumist, laenude pikendamise tingimusi, kliendi usaldusväarsust;
  - tarnijad ja teised võlausaldajad, sh pangad, kindlustuspakkujad jms – vajavad informatsiooni, mis võimaldaks neil hinnata deebitori maksevõimet ja otsustada seeläbi, kas ärisuhe luua või mitte. Tavapärased hankijad on tõenäoliselt huvitatud ettevõttega seonduvast lühiajalisemast vaatest kui laenuandjad;
  - kliendid – vajavad informatsiooni, et hinnata oma koostööpartneri tegevuse jätkuvust (sh ostugarantiid), eriti kui neil on pikaajaline seotus või sõltuvus antud majandusüksusest;
  - konkurendid – vajavad informatsiooni, et hinnata konkurentide kasumlikkusest ning püüavad tegevust kaardistades seada oma strateegilisi eesmärgid tulevikuks;
  - valitsus ning tema allüksused (keskvalitsusüksused, tema allüksused ja muud asjakohased organisatsioonid, nt ministeeriumid, Statistikaamet, Maksuamet, börs) – vajavad informatsiooni seoses majandusüksuse tegevusega planeerimaks ressursijaotust. Nad vajavad infot reguleerimaks üldist

majanduskeskkonda, määratlemaks maksupoliitikat ja kogumaks statistikat jms;

- avalikkus – vajab informatsiooni hindamiseks, kas majandusüksus pakub huvitatud osapooltele kasulikke hüviseid (sh näiteks panus kohalikku majandusse) asjakohase tööandjana põhjustamata märkimisväärseid keskkonnaprobleeme. Finantsaruanded pakuvad ka teavet majandusüksuse enda arengusuundumustest ja tegevusvaldkonnast.

Alljärgnev joonis 1 esitab finantsinfo sisemised ja välised tarbijad ning nende finantshuvi.



Joonis 1. Sisemised ja välised finantsinfo tarbijad ja nende finantshuvi

Allikas: Osadchy 2018 (autori tõlgitud ja täiendatud)

Eeltoodust nähtub selgelt, et finantsinfo tarbijate spekter on lai, nõndasamuti on erinevad infotarbijate infovajadused. Kui omanikke huvitavad eelkõige ettevõtte tulemused tegemaks kindlaks investeerimis- ja finantseerimisvajadused, siis laenuandjate huviorbiidis on raamatupidamiskohustuslase likviidsus, maksevõime ning tagatiste olemasolu määramaks

kindlaks laenusajale antava laenu tingimused ja intressimäär.

Raamatupidamine on oluline osa raamatupidamiskohustuslase igapäevasest tegevusest, mille üheks olulisemaks eesmärgiks on koostada finantsaruanne ja anda sellega ülevaade oma majandustulemustest ning finantsseisust neile, kes seda informatsiooni vajavad. Finantsaruannete eesmärk on rahuldada laia kasutajate ringi erinevaid vajadusi tagamaks seeläbi ettevõtluskeskkonna usaldusväärsus ja läbipaistvus.

## 1.2 Väärkajastamised finantsaruannetes

Rahuldamiseks finantsinfo tarbijate erinevaid vajadusi ja tagamaks ettevõtluskeskkonna usaldusväärsus ja läbipaistvus, peavad finantsaruanded olema koostatud kõigis olulistes osades kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga. Mitte alati ei ole aga raamatupidamiskohustuslaste poolt esitatud finantsaruanded ja nendes sisalduvad andmed kvaliteetsed, st vastavuses finantsaruandluse raamistikuga ja esitatud õigeaegselt. Finantsaruanded, mis ei sisalda väärkajastamisi, ei tahtlikke ega tahtmatuid, on hästitoimiva majanduse jaoks kriitilise tähtsusega (Amiram, Bazanic, Rouen 2015). Väärkajastamisi sisaldavad finantsaruanded võivad tekitada laastavaid tagajärgi ettevõtluskeskkonnale ja üldist usalduse kadu (Laffin 2013).

Vastavalt rahvusvahelisele auditeerimise standardile 200 (ISA 200.13i) määratletakse väärkajastamist (ingl k *misstatement*) finantsaruannetes järgmiselt: „Väärkajastamine on erinevus avaldatud finantsaruandes oleva kirje summa, klassifitseerimise, esituse või avalikustamise ning rakendatava finantsaruandluse raamistikuga kooskõlas olemiseks nõutava kirje summa, klassifitseerimise, esituse või avalikustamise vahel.“ Finantsaruandluse raamistikust kõrvalekaldumine ehk väärkajastamine võib tekkida veast (tahtmatu eksimus või hooletus) või pettusest (tahtlik) (Laffin 2013) (How to ... 2018).

Mõiste „tahtmatu väärkajastamine“ (ingl k *error*) viitab väärkajastamisele, mis on toimunud finantsaruannetes tahtmatult järgmistel põhjustel (Bunget et al 2009) (ISA 450.A1):

- finantsaruannete koostamiseks vajalike andmete kogumise või töötlemise ebatäpsus;
- summa või avalikustamist vajava informatsiooni väljajätmine, lisaks sellise avalikustatava informatsiooni väljajätmine, mis on vajalik esitada lisaks saavutamaks finantsaruannetes õiglase esitusviisi;
- ebaõige arvestushinnang, mis tuleneb faktide tähelepanuta jätmisest või väärtõlgendamisest;
- juhtkonna põhjendamatud otsustused arvestushinnangute kohta või mitteasjakohaste arvestuspoliitikate valik ja rakendamine;

- informatsiooni mitteasjakohane liigitamine, klassifitseerimine või jaotamine.

Tahtlikke väärkajastamisi finantsaruannetes nimetatakse pettuseks (ingl k *fraud*). Pettuse eesmärk on eksitada finantsinfo tarbijaid ja selle tagajärjeks on ebakorrektnes esitus, oluline väärkajastamine või finantsinfo väljajätmine finantsaruannetest (Margaret 2015). Pettuslik finantsaruandlus, on võimalik saavutada alljärgneva abil (Mackevicius et al 2009) (ISA 240.A3):

- finantsaruannete koostamiseks kasutatavate alusandmete või dokumentidega manipuleerimine, nende muutmine ja moonutamine (sh võltsimine);
- sündmuste, tehingute või muu märkimisväärse informatsiooni vääresitus finantsaruannetes või nende tahtlik varjamine (väljajätmine);
- summade, klassifitseerimise, esitusviisi või informatsiooni avalikustamisega seotud arvestusprintsipiide tahtlik vääriti rakendamine.

Wells-i (2013) ning Spathis et al (2002) poolt läbiviidud uuringus selgub, et pettuste kaudu püütakse kõige sagedamini kajastada fiktiivset tulu, kajastada varasid, tulu või kasumit tegelikust suuremana, kohustusi, kulusid või kahjumit tegelikust väiksemana, kajastada periodiseerimise vigu manipuleerimaks majandustulemustega (nt tulude enneaegne kajastamine), avaldada tahtlikult vähem infot finantsaruandes kui raamistik nõuab. Kuigi eelolevalt on esitatud kõige tavapärasemad skeemid, mille kaudu pannakse toime finantsaruande pettusi, ei ole toodud loetelu ometigi ammendav - on palju erinevaid viise, kuidas pettusi teostada. Samas, olenemata kasutatavast meetodist, üritatakse pettusega teha peaaegu alati sama: tulu, kasumit või vara ülehinnata, kahjumit, kulusid või kohustusi alahinnata, sest majandusüksust soovitakse näidata majanduslikult tugevamana / väärtuslikumana või soovitakse pettuse abil hoopis oma vastutust / kohustust vähendada (nt maksukohustust).

2017. a uurimuses esitatakse (Attah, Jindal) peamiste väärkajastamiste klassifikatsioon finantsaruandluses rahvusvahelises kontekstis:

- mitteasjakohased amortisatsioonimäärad;
- manipuleeritakse immateriaalse varga, nt kajastatakse kaubamärke mitteasjakohaste arvestuspõhimõtete järgi, mis tõstavad bilansimahtu;
- kohustused, mida kajastatakse bilansiväliselt, kuid peaksid olema kajastatud bilansis;
- liigsed kapitaliseeritud kulud näitamaks perioodikuluseid väiksematena;
- maksukuludega manipuleerimine.

- põhjendamatud eraldised;
- pensionieraldistega manipuleerimine;
- kulud, mida esitletakse erakorralistena;
- töötajate lisasoodustused;
- manipulatsioonid valuutakursi kasumite, kahjumitega;

Teearu (2019) esitab tüüpilisemad väärkajastamised finantsaruannetes Eesti praktika põhjal:

- varade ebakorrekne hindamine ja raamatupidamiskohustuslaste vähene konservatiivsus (nt pikemalt laekumata nõuete ebatõenäoliseks kandmata jätmise);
- raamatupidamiskohustuslaste tulude, kulude kajastamine ebakorrektses perioodis;
- ettevõtlusega mitteseotud kulude kajastamine;
- avalikustamise nõuete rikkumine (nt olulised sisendid erinevates hindamismudelites, bilansipäevajärgsed sündmused);
- tegevuse jätkuvusega seonduvate asjaolude mitteasjakohane avalikustamine (nt omakapitali mittevastavus ÄS nõuetele).

Võrreldes väärkajastamiste klassifikatsioone rahvusvahelises ja Eesti kontekstis nähtub, et Eesti kohta esitatud väärkajastamised on seotud varade hindamise, tulude, kulude ja tegevuse jätkuvusega. Rahvusvaheline klassifikatsioon pakub veidi laiemat ja samas spetsiifilisemat spektrit, kuna lisanduvad immateriaalne vara, eraldised, sh pensionieraldised, töötajate lisasoodustused, maksud. Autori arvates võivad erinevused tuleneda finantsaruandluse raamistikust: Eesti raamatupidamiskohustuslased tuginevad valdavalt EFS-le, rahvusvahelised ettevõtted pigem IFRS-le. IFRS kannab endas keerukamaid, detailsemalt reguleeritud arvestuspõhimõtteid, mis tekitavad tõenäolisemalt rohkem võimalusi raamistikust kõrvalekaldumiseks ja väärkajastamiste tekkeks.

Väärkajastamiste kontekstis peab autor vajalikuks juhtkonna hinnangute eraldi kajastamist, kuna mitmed finantsaruannetes kajastatavad finantsnäitajad tuginevad just juhtkonna hinnangutel, mitte üheselt mõõdetavatel andmetel. „Näideteks raamatupidamislike hinnangute rakendamises on:

- nõuete ja varade allahindluse summa hindamine;
- materiaalse ja immateriaalse põhivara kasuliku eluea hindamine ja amortisatsiooninormide määramine;
- õiglase väärtuse meetodil kajastatavate varaobjektide väärtuse hindamine;

- eraldiste moodustamine garantiikohustusteks või poolelioleva kohtuprotsessiga seonduvate kulutuste katteks.“ (RTJ 1, 74-76: 2020)

Realistlikel hinnangutel on väga oluline roll usaldusväärsete finantsaruannete koostamise juures. Raamatupidamislike hinnangute tegemisel on raamatupidamiskohustuslase juhtkond kohustatud arvesse võtma kõiki teadaolevaid asjaolusid, mis võiksid mõjutada hinnangu tulemusena finantsaruandes kajastatavaid andmeid. Näiteks eraldise moodustamisel poolelioleva kohtuprotsessiga seonduvate võimalike kulutuste katteks on juhtkond kohustatud võtma arvesse kõiki protsessiga seonduvaid asjaolusid (ka pärast aruande kuupäeva ilmnenuid), mis võiksid mõjutada selle käiku ja kaasnevate kulutuste summat. Samuti on siinkohal heaks praktiliseks näiteks nõuete allahindluse vajaduse tuvastamine asjakohases mahus teatava ajaperioodi jooksul laekumata nõuete osas (nt maksejõuetu klient). Pikema perioodi vältel liikumatuna püsinud varud vajaks tõenäoliselt teatavas osas allahindlust nende neto realiseerimisväärtuseni. Hinnanguid koostatakse raamatupidamiskohustuste poolt sageli ka õiglasel väärtusel kajastavate varade tarvis, nt kinnisvarainvesteeringud, mis hinnatakse sageli õiglasel väärtusel diskonteeritud rahavoogude meetodil kasutades seejuures mitmeid tundlikke sisendeid. On loomulik, et osa raamatupidamislikest hinnangutest ei osutu täpseiks - siiski on juhtkond kohustatud tegema hinnanguid oma parima teadmise kohaselt. Uute asjaolude selgumisel tuleb varem tehtud hinnanguid vajadusel ka korrigeerida. Hinnangute puhul, mis ei osutu täpseiks, on sageli äärmiselt keeruline hinnata põhjuste tahtlikkust või tahtmatust.

„Raamatupidamise aruandes tuleb esitada kogu informatsioon, mis võimaldab saada aruande kasutajatel raamatupidamiskohustuslase kohta asjakohast ja tõepäraselt esitatud finantsinformatsiooni“ (RPS § 16). 2016. a uuring (Iatridis) leiab selge positiivse seose isegi raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannetes kasutatud optimistlikus / pessimistlikus keelekasutuses tema tulevaste majandustulemustega ning infotarbijate otsustega selle finantsaruande põhjal. Uuringust selgub, et äärmiselt oluline on finantsaruannetes avalikustada kogu finantsaruandluse raamistikuga nõutud asjakohane informatsioon nii tahtliku kui tahtmatu kõrvalekaldumiseta, kuna sellel on selge seos ettevõtte tegevustulemustega tulevikus ja nimetatud finantsinfo tarbijate otsustega.

Kvaliteetsete finantsandmete õigeaegne esitamine suurendab üldist usaldust, läbipaistvust ettevõtluskeskkonnas ja seeläbi ka majanduses üldiselt, aitab säilitada stabiilse ja usaldusväärse finantsüsteemi ning vältida võimalike ulatuslike majanduslike kriiside tekkimist. Samas esineb finantsaruannetes nii tahtlikke kui tahtmatuid väärkajastamisi, mis moonutavad tegelikku infot selle tarbijate silmis. Finantsmaailma üks põletavamaid küsimusi

on juba ammu „Väärkajastamised – on need tahtlikud või tahtmatud?“ Esitatud küsimusele ei olegi lihtne vastata, kuna väärkajastamise tegelik motiiv ei pruugi alati olla üheselt selge. Samas on positiivne, et üha kõrgenevad nõudmised finantsaruannete usaldusväärsusele tekitavad ajas üha suurema vajaduse ennetada ja tuvastada väärkajastamisi.

### 1.3 Vandeaudiitori arvamuse kujundamine finantsaruannete kohta

Vajadus audiitorite järele tänapäevases tähenduses tekkis u paarsada aastat tagasi Suurbritannias, kui ettevõtete omanikud kaugesid igapäevasest juhtimisest ja palkasid neid ülesandeid täitma tegevjuhid. Nimetatud olukord tekitaski vajaduse sõltumatu, kontrolliva kolmanda osapoole – vandeaudiitori – järele. Eesti audiitortegevuse seadus (edaspidi AudS) nimetab vandeaudiitoriks isikut, kes on sooritanud arvestusala eksperdi kutseeksami raamatupidamise ja vandeaudiitori eriosa, kellele on antud vandeaudiitori kutse ning kes on andnud vande (AudS § 3). Vandeaudiitorit võib võrrelda mistahes teise eluala sõltumatu eksperdiga, kes objektiivselt ja analüütiliselt hinnates oma arvamust avaldab. Tema arvamus põhineb teadmistel, faktidel, töö- ja elukogemusel, kuid kindlasti ka professionaalsel tunnetusel. Audiitortegevuse portaalist pärineva info alusel on Eestis 342 vandeaudiitorit, kes osutavad oma teenuseid 131 audiitorettevõtja kaudu (aprill 2021).

Kui tavapäraselt töötavad eksperdid individuaalse kliendi või tööandja vajadustest lähtuvalt, siis vandeaudiitori puhul on eristavaks jooneks kohustus tegutseda avalikkuse huvides. Avalik huvi sisaldab endas objekti, mille vastu tunneb huvi enam kui üks inimene, asutus või huvigrupp ja mis on kõigile tarbimiseks kättesaadav (Ruut 2012). Vandeaudiitorid peavad kutsetegevuses järgima kõige kõrgemaid eetikastandardeid, st nende suhtes kehtivad kutse-eetika standardid, mis hõlmavad nende avaliku huvi funktsiooni (st laiem avalikkus ja institutsioonid usaldavad vandeaudiitori töö kvaliteeti), usaldusväärsusust ja objektiivsust ning kutsealast pädevust ja nõuetekohast hooldsust.

Alljärgneva avab autor vandeaudiitori kutsetegevuse alused ja selle tegevuse tulemuste kirjelduse. AudS sätestab vandeaudiitoritele kohustuse täita oma kutsetegevuses rahvusvahelisi vandeaudiitori kutsetegevuse standardeid. Nimetatud standardid on Rahvusvahelise Arvestusekspertide Föderatsiooni (*International Federation Of Accountants*, lühend IFAC) põhimõtete ja rahvusvaheliste standardite alusel koostatud ning kinnitatud Eesti audiitortegevuse järelevalvenõukogu poolt. AudS § 46 lõike 5 kohaselt võivad IFAC põhimõtete järgi ja rahvusvaheliste standardite alusel koostatud standardid nende koostamisel aluseks olevatest standarditest erineda vaid ulatuses, mis on vajalik vastavuses olemiseks Eestis kehtivate õigusaktidega. Rahvusvahelised vandeaudiitori kutsetegevuse standardid on järgmised:



- 1) rahvusvahelised auditeerimise standardid;
- 2) rahvusvahelised ülevaatamise teenuse standardid
- 3) rahvusvahelised kindlustandvate teenuste standardid;
- 4) rahvusvahelised seonduvate teenuste standardid;
- 5) rahvusvaheline kvaliteedikontrolli standard;
- 6) eetikakoodeks;
- 7) muud dokumendid, mis reguleerivad vandeaudiitori tegevust.

Eeltoodud loetelust selgub, et juba pelgalt standardite paljususe tõttu ei osuta vandeaudiitor vaid üht liiki töövõttu – finantsaruande auditit, vaid ka seonduvaid teenuseid (näiteks erikontroll), muid kindlustandvaid teenuseid (näiteks mitterahalise sissemakse hindamine), kuid kindlasti auditi järel töövõtude arvult teisel kohal olevat ülevaatuse töövõttu. AudS § 91, 92 sätestab audiitorkontrolli kohustuse: audit on kohustuslik igale aktsiaseltsile, millel on rohkem kui kaks aktsionäri, riigi raamatupidamiskohustlasele, kohaliku omavalitsuse üksusele, avalik-õiguslikule juriidilisele isikule, sihtasutusele ja riigieelarvest eraldist saavale erakonnale. Teistele on raamatupidamise aastaaruande audit või ülevaatus kohustuslik, kui raamatupidamiskohustlase finantsaruande näitajad ületavad piirmäärasid, mis on esitatud AudS-i eelnimetatud paragrahvides.

Keskendudes järgnevalt finantsaruannete usaldusväärsusele, on nii audit kui ülevaatus need kindlustandvad teenused, mis seda suurendavad. Nimetatud teenuste erinevus seisneb eelkõige kindluse ulatuses. Auditi töövõtu tulemusena koostatavas aruandes annab vandeaudiitor teada, et finantsaruanne kajastab kõigis olulistes osades õiglaselt ettevõtte finantsseisundit, tulemust ja rahavooge (jaatav otsus). Ülevaatuse aruandes ütleb vandeaudiitor, et ei saanud teadlikuks millestki sellisest, mis paneks uskuma, et finantsaruanne ei esita kõigis olulistes osades õiglaselt ettevõtte finantsseisundit, tulemust ja rahavooge (eitav otsus). Lähtuvalt eeltoodust on ülevaatuse töövõtu ulatus väiksem ning annab sellest lähtuvalt ka vähem kindlust. Käesolevas magistritöös keskendutakse analüüsi mahukuse tõttu vaid auditi töövõtu tulemusena väljastatud vandeaudiitori aruannetele – ülevaatuse töövõtu tulemuste analüüs jääb üheks võimalikuks uuringuks tulevikus.

Auditeeritud finantsaruanded ei tähenda, et vandeaudiitoril on kohustus tagada, et neis aruannetes ei esine üldse väärkajastamisi. Kui audiitor märgib aruandes, et finantsaruanded kajastavad vastavalt asjakohasele finantsaruandluse raamistikule raamatupidamiskohustuslaste finantsseisundit õiglaselt, annavad vandeaudiitorid „põhjendatud kindluse“ (mitte absoluutse kindluse) selle kohta, et finantsaruanded tervikuna ei sisalda pettusest või veast tingitud olulisi väärkajastamisi (ISA 200.5). Olulisuse

kontseptsiooni rakendab vandeaudiitor nii töövõtu planeerimisel, läbiviimisel kui ka tuvastatud väärkajastamiste mõju hindamisel, samuti korrigeerimata väärkajastamiste mõju hindamisel finantsaruannete suhtes ning arvamuse kujundamisel audiitori aruandes (ISA 320.5). Kokkuvõtvalt saab öelda, et vandeaudiitor määrab töövõttu läbi viies teatava arvulise väärtuse (soovituslik vahemik on määratletud rahvusvaheliste auditeerimise standarditega), millest suuremaid väärkajastamisi loeb oluliseks – st nad kas eraldi või üheskoos mõjutavad tõenäoliselt majandusotsuseid, mida finantsinfo tarbijad nende finantsaruannete põhjal teevad.

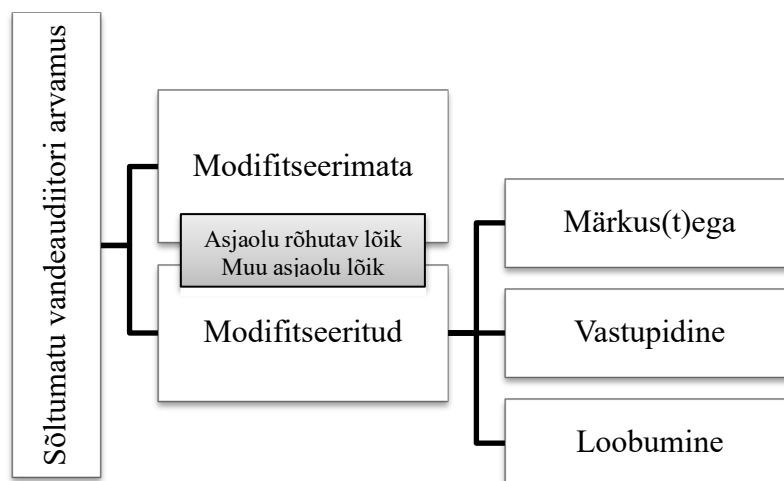
Audiitorkontrolli tulemusena peab vandeaudiitor kujundama arvamuse selle kohta, kas finantsaruanded on koostatud kõigis olulistest osadest kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga (ISA 700.10) (st Eesti kontekstis EFS või IFRS). Lähtuvalt eeltoodust püüavad vandeaudiitorid oma töö ja selle tulemusel väljastatava aruandega vähendada riski, et möödunud perioodide finantsteave, mis on esitatud kooskõlas asjakohase finantsaruandluse raamistikuga, sisaldab olulisi väärkajastamisi. Siin kohtuvad avalik huvi ja vandeaudiitori kutsetegevus. Kui finantsaruandele on lisatud vandeaudiitori arvamus, annab see finantsaruandele teatud usaldusväärset, et seal esitatud informatsioon vastab olulises osas tegelikkusele ning raamatupidamiskohustuslane on jätkuvalt tegutsev – juhul, kui vandeaudiitori arvamus muud ei esita.

Vandeaudiitor võib oma töö tulemusena väljastada nelja tüüpi arvamuse, samuti lisada kõikidele tüüpidele tähelepanu osutavaid lõike (asjaolu rõhutav lõik, muu asjaolu lõik).

Sõltumatu vandeaudiitori arvamuse tüübid on järgmised:

- modifitseerimata arvamus
- märkus(t)ega arvamus
- vastupidine arvamus
- arvamuse avaldamisest loobumine

Vandeaudiitori arvamuse tüübid on esitatud järgneval joonisel 2.



Joonis 2. Sõltumatu vandeaudiitori arvamuse tüübid

Allikas: Autori koostatud ISA 700 ja 705 põhjal

Vandeaudiitori arvamuse erinevaid tüüpe (modifitseerimata arvamus, märkusega arvamus, vastupidine arvamus, arvamuse avaldamisest loobumine) saaks avada väga põhjalikult, kuid kokkuvõttes sõltub arvamuse tüüp sellest, kas finantsaruanded on koostatud kõigis olulistest osades kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga. Kui see nii on, saab vandeaudiitor avaldada modifitseerimata arvamusega aruande. Kui see nii ei ole, tuleb modifitseeritud arvamuse tüübi kujundamisel lähtuda modifikatsiooni põhjustanud asjaolu olemusest ja selle mõju läbivusest finantsaruande osas. St tuleb selgitada, kas finantsaruanded on oluliselt väärkajastatud või võivad piisava asjakohase auditi tõendusmaterjali hankimise suutmatuse korral olla oluliselt väärkajastatud, samuti otsustustada asjaolu mõjude või võimalike mõjude läbivuse kohta finantsaruannete suhtes (ISA 700.2). Eelöeldu näitlikustamiseks on alljärgnevas tabelis 1 esitatud ülevaate vandeaudiitori modifitseeritud arvamuse tüüpide kujunemisest.

**Tabel 1**

*Sõltumatu vandeaudiitori modifitseeritud arvamuse kujunemise alused*

Modifikatsiooni põhjustanud asjaolu olemus	Vandeaudiitori otsustus mõjude või võimalike mõjude läbivuse kohta finantsaruannete suhtes	
	Oluline, kuid mitte läbiv	Oluline ja läbiv
Finantsaruanded on oluliselt väärkajastatud (sh faktiviiga, eriarvamus)	Märkus(t)ega arvamus (eriarvamus)	Vastupidine arvamus
Suutmatus hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali	Märkus(t)ega arvamus (ulatuse piiratus)	Arvamuse avaldamisest loobumine

Allikas: ISA 705.A1 (autori täiendatud)

Järgnevalt avab autor vandeaudiitori arvamuse kujunemise protsessi detailsemalt raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannete kohta arvamuse tüüpide lõikes.

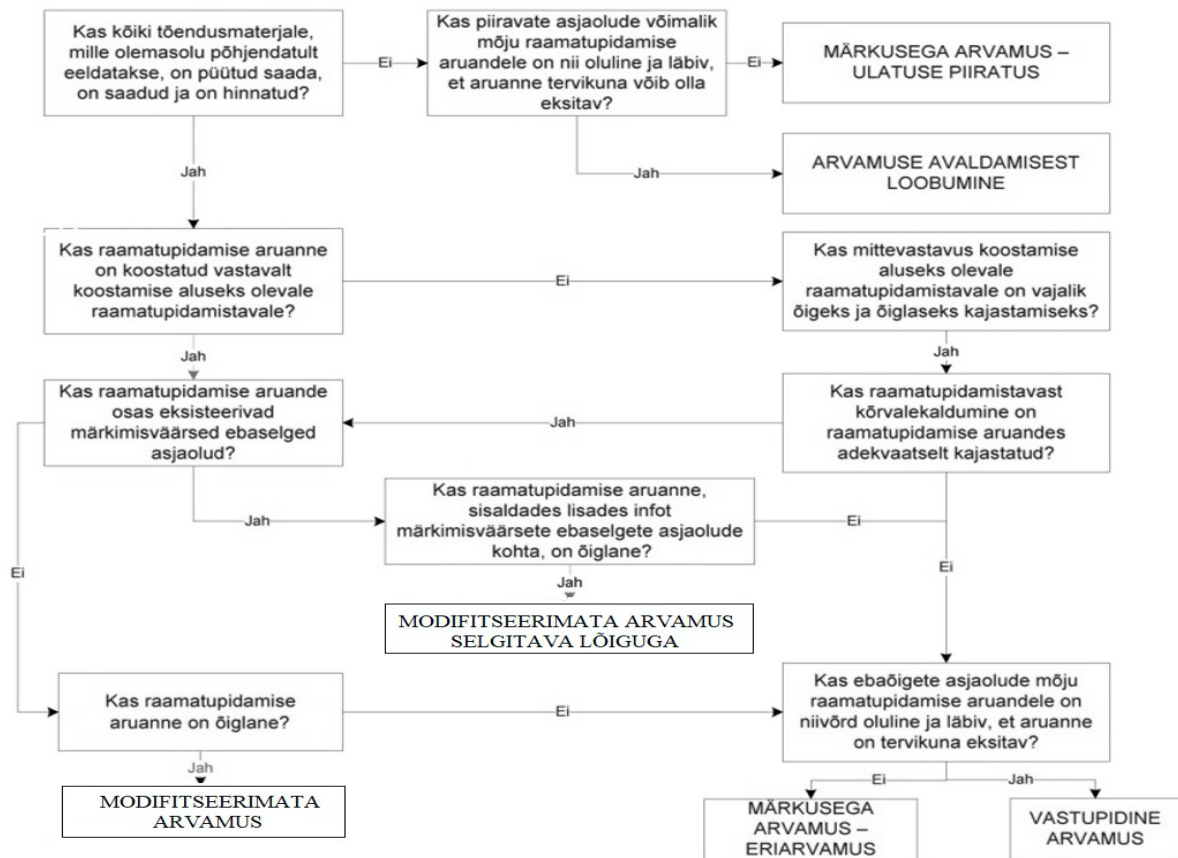
Modifitseerimata arvamuse avaldab vandeaudiitor juhul, kui on suutnud töövõtu käigus, mis rahvusvahelistest auditeerimise standarditest tulenevalt on väljavõtteline (st töövõtu käigus ei kontrollita 100% dokumentidest) koguda kogu asjakohase tõendusmaterjali ega ole tuvastanud seejuures ühtki olulist väärkajastamist, mille esinemise puhul võiks eeldada finantsinfo tarbijate teistsuguseid majandusotsuseid.

Märkus(t)ega arvamuse avaldab vandeaudiitor kahel juhul: olles tuvastanud töövõtu käigus väärkajastamisi üle sätestatud olulise määra (eriarvamus) või suutmatus korral hankida mõne asjaolu osas piisav asjakohane tõendusmaterjal (ulatuse piiratus). Oma arvamuses järeldab vandeaudiitor, et finantsaruannetes esitatud puudused ei ole finantsaruannete suhtes läbivad ning neid arvesse võttes saab finantsinfo tarbija usaldusväärse ülevaate raamatupidamiskohustuslaste finantsseisust (Mustikarini et al 2017).

Arvamuse avaldamisest loobub vandeaudiitor juhul, kui ta ei suuda hankida mõne olulise asjaolu osas tõendusmaterjali (summa ei ole täpselt kvantifitseeritav), kuid see asjaolu on kogu finantsaruande jaoks vandeaudiitori hinnangul läbiv. Vandeaudiitor loobub seetõttu finantsaruande kui terviku suhtes arvamuse avaldamisest. Hoolimata nimetatud asjaolust peab vandeaudiitor oma kontrolliprotseduurid siiski lõpuni viima ja kõik tuvastatud olulised põhjused oma aruandes esitama, mistõttu saab asjatundlik finantsinfo tarbija asjakohase info.

Vastupidise arvamusega aruande avaldab vandeaudiitor juhul, kui ta tuvastas töövõtu käigus väärkajastamise, mis üksi või summeerituna teistega on sedavõrd oluline ja mille mõju on finantsaruannete suhtes läbiv, et finantsaruanne ei anna raamatupidamiskohustuse finantsseisust finantsinfo tarbijatele õiglast ülevaadet.

Vandeaudiitori arvamuse kujunemise protsessi arvamuse tüüpide lõikes raamatupidamiskohustuslase finantsaruande kohta illustreerib järgnev joonis 3.



Joonis 3. Vandeaudiitori arvamuse tüübi kujunemise protsess raamatupidamiskohustuslase finantsaruand kohta

Allikas: Koolitusmaterjal Audiitorkogu koolitusel „Vandeaudiitori aruanded“ (13.01.2015)

Olles kujundanud arvamuse finantsaruannete kohta, on vandeaudiitori eesmärk vajadusel juhtida oma aruandes kasutajate tähelepanu täiendava infovahetusega. On äärmiselt oluline mõista, et nimetatud infovahetust ei peeta vandeaudiitori aruande modifitseerimiseks.

Täiendav tähelepanu juhtimine on võimalik kasutades järgnevaid lõike (ISA 706.4: 2016):

- asjaolu rõhutav lõik – asjaolu, mis finantsaruannetes asjakohaselt esitatud või avalikustatud, on sellise tähtsusega, et on fundamentaalne finantsinfo tarbijate arusaamisele finantsaruandest (näiteks kinnisvarainvesteeringute õiglase väärtuse hinnangu koostamisel kasutatud sisendid); või
- muu asjaolu lõik – viitamiseks mis tahes muule asjaolule, mis on vajalik finantsinfo tarbijate arusaamise suurendamiseks auditist, audiitori kohustustest või audiitori

aruandest (näiteks vandeaudiitori vahetumine).

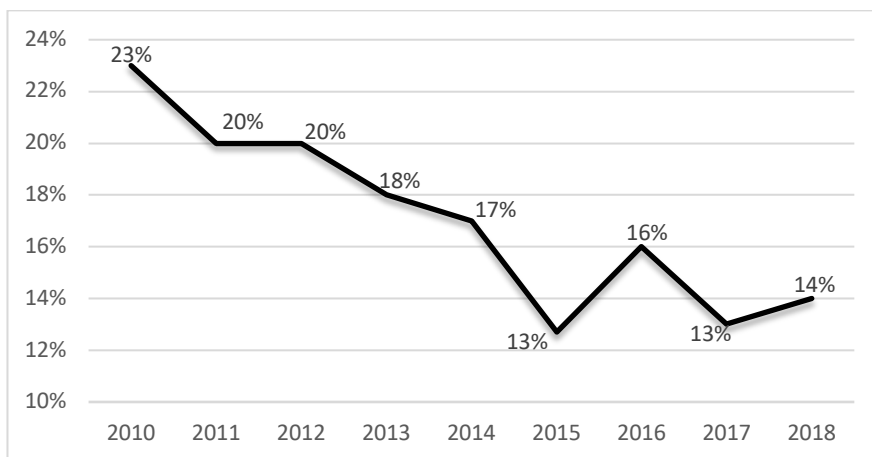
Magistritöö lisas A esitab autor eelneva näitlikustamiseks sõltumatu vandeaudiitori aruande näidispõhjad nii modifitseerimata arvamuse osas (lisatud ka asjaolu rõhutava ja muu asjaolu lõigu näidised) kui modifitseeritud arvamuse osas (märkusega ja vastupidine arvamus, arvamuse avaldamisest loobumine).

Kokkuvõtvalt saab öelda, et vandeaudiitorid on arvestuseksperdid, kes täidavad ühiskondlikus rollijaotuses kriitilise tähtsusega ülesannet finantsaruandluse raamistikule vastavate finantsaruannete kontrollimisega kandes sellega ettevõtluskeskkonna usaldusväärse ning avalikkuse kindlustunde suurendaja rolli. Oma töö tulemusena väljastavad vandeaudiitorid aruande, millest selgub, kas raamatupidamiskohustuslase koostatud finantsaruanne vastab finantsaruandluse raamistiku nõuetele ning on sellega finantsinfo tarbijatele nende otsuste tegemisel usaldusväärne. Modifitseerimata arvamuse avaldab vandeaudiitor juhul, kui järeldeb, et see nii on. Olukorras, kus vandeaudiitor järeldeb hangitud auditi tõendusmaterjali tulemusel, et finantsaruanne tervikuna ei ole olulise väärkajastamiseta või ei ole ta võimeline hankima piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali järeldamaks, et finantsaruanne tervikuna on olulise väärkajastamiseta, peab vandeaudiitor oma aruandes arvamust modifitseerima.

#### **1.4 Vandeaudiitori modifitseeritud arvamused rahvusvahelisel tasandil**

Olles määratlenud finantsaruannete mõiste, finantsinfo tarbijad, väärkajastamiste olemuse ja vandeaudiitori arvamuse kujundamise teoreetilised alused, selgitame järgnevalt vandeaudiitori modifitseeritud arvamustega aruannete osakaalu Eesti raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannete põhjal lähiminevikus ja võrrelduna teiste riikidega.

Audiitorkogu andmetel väheneb vandeaudiitori modifitseeritud arvamusega aruannete osakaal Eesti raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannete kohta viimase 9 aasta jooksul märgatavalt: 23%-lt 14%-le. Järgneval joonisel 4 on esitatud koondstatistika perioodil 2010 – 2018 modifitseeritud vandeaudiitori arvamusega aruannete osakaalust Eesti raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannete kohta.



*Joonis 4:* Vandeaudiitori modifitseeritud arvamusega aruannete osakaal kõikidest avaldatud vandeaudiitori aruannetest Eesti raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannete põhjal aastatel 2010 – 2018

Allikas: Audiitorkogu 02.09.2020 üldkoosoleku materjalid

Analüüsid eelneval joonisel 4 esitatud andmeid, nähtub selgelt, et vandeaudiitori modifitseeritud arvamusega aruannete osakaal kõikidest avaldatud vandeaudiitori aruannetest väheneb aastate jooksul. Sellise tendentsi põhjuste analüüsimisel on esmalt asjakohane viidata Mareque (2019) uurimisele. Nimetatud uurimuses leitakse selge seos vandeaudiitori aruande tüübi ja majandustsükli vahel: makromajanduslik finantskriis põhjustab paljudel ettevõtetel likviidsusprobleeme ja kehvemaid majandustegevuse tulemusi, suurendades seeläbi nende riskitaset ja tõenäosust saada vandeaudiitori modifitseeritud arvamus. Ettevõtteid ei suuda sellistes oludes täita oma lepingulisi (eri)tingimusi ja peavad sageli oma laenude puhul refinantseerimistoiminguid tegema. Lisaks võivad vandeaudiitorid keerulistes majandusoludes olla altimad modifitseerima oma arvamust tegevuse jätkuvuse asjaoludega seoses kaitsmaks end ja oma mainet võimalike probleemide eest kui majandusüksuse tegevuse jätkuvuse eeldus ei kujune asjakohaseks. Nimetatud asjaolud mõjutavad kogu ettevõtete toimimist ja suurendavad tõenäosust modifitseeritud auditi arvamuseks. Seost finantsaruannete kvaliteedi, audiitori arvamuse ja üldise majanduskeskkonna vahel, uuriti ka Shuraki et al (2020) poolt. Uuringu tulemusena selgus, et ettevõtet ümbritseva (majandus)keskkonna mikro- ja makronäitajatel on kindel ja positiivne seos finantsaruannete kvaliteedi ja vandeaudiitori arvamuse vahel. Eeltoodud uuringutest lähtuvalt saab põhjendada ka joonisel 4 nähtavat trendi Eesti raamatupidamiskohustuslaste osas: 2010. aastal oli Eesti väljumas ülemaailmsest finantskriisist, mil raamatupidamiskohustuslaste finantsaruanded võisid sisaldada nii faktilisi väärkajastamisi kui hinnangute erinevusi vandeaudiitoriga,

näiteks varade väärtuse osas. Olulist rolli võis etendada ka asjaolu, et vandeaudiitorid ei olnud kindlad raamatupidamiskohustuslaste suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana ettenähtud perioodi jooksul tulevikus. Peale mainitud finantskriisi on majandus olnud stabiilses kasvutrendis, suurenenud on ettevõtluskeskkonna läbipaistvus ja usaldusväarsus, mistõttu on langustrendis ka vandeaudiitori modifitseeritud arvamustega aruannete osakaal. Kindlasti suhtuvad raamatupidamiskohustuslased oma finantsaruannetesse 2018. aastal kohusetundlikumalt võrreldes 2010. aastaga: finantsaruandluse kvaliteeti on hakatud pidama oluliseks usaldusväarsuse tekitajaks usutavasti kõigi finantsinfo tarbijate jaoks sh konkurentsieelise loomiseks.

Järgnevalt uurib autor empiiriliste uurimuste olemasolu ja analüüsitulemusi teiste riikide näitel: sealsete raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannete kohta avaldatud vandeaudiitori arvamuse tüüpe ja modifitseeritud tüüpide puhul nende põhjuseid. Soome finantsaruannete kohta on 2012. aastal viidud läbi uurimus, mis oma põhisuunana keskendub korrelatsiooni leidmisele vandeaudiitori aruande tüübi ja krediidi kättesaadavuse vahel. 2012. a uurimises (Niemi et al) on tuvastatav avaldatud vandeaudiitori aruannete arv ning sellest omakorda modifitseeritud aruannete arv: 2012. a kohta on väljastatud 52 324 vandeaudiitori aruannet, millest modifitseeritud arvamustega olid 3 435, st 6,6%. Uuringust selgub, et vandeaudiitori aruannete modifikatsioonide põhjused olid seotud Soome raamatupidamiskohustuslaste likviidsusprobleemidega, mittevastavustega Soome finantsaruandluse standardile ja laenulepingu eritingimuste rikkumisega.

Horvaatia raamatupidamiskohustuslaste IFRS raamistiku põhiseid finantsaruandeid perioodil 2008 – 2014. a ja nende kohta avaldatud vandeaudiitori aruandeid uuriti 2017. aastal (Barac et al). Uuring viidi läbi Zagrebi börsil noteeritud ettevõtete põhjal (1 290 ettevõtet), valimiks 1 152 vandeaudiitori aruannet (uurimusse ei kaasatud 138 aruannet, kuna need ei olnud uuringu läbiviijale kättesaadavad), millest 329 sisaldas modifikatsiooni, st 28,6% vandeaudiitori aruannetest olid modifitseeritud arvamusega. Uuringu tulemusena selgus ka, et perioodil 2008 – 2014 põhjustasid vandeaudiitori arvamuse modifikatsioone eelkõige finantsinstrumendid (IAS 39, 32%), põhivara (IAS 16, 30%), finantsaruannete esitusviis (IAS 1, 21%), varud (IAS 2, 17%), vara väärtuse testimine (IAS 36, 17%).

2020. aastal avaldatud uurimus (Gaetano et al) keskendub põhiosas suuremate audiitorettevõtjate auditi kvaliteedi uurimisele Itaalia kontekstis börsil noteerimata ettevõtete hulgas. Itaalias moodustavad börsil noteerimata ettevõtted kõikidest ettevõtetest umbes 99,9%: 2017. aasta lõpus oli u 5,5 miljonist Itaalia ettevõttest börsinimekirjas 384. Uuringu valim hõlmab Itaalia börsil noteerimata ettevõtete finantsaruandeid 2009. – 2017. a



majandusaastate kohta. 2018. a novembris, kui uuringuandmeid koguti, pidid Bureau van Dijk AIDA andmebaasi oma finantsalase ja ühingujuhtimise aruande esitama 264 223 ettevõtet. Uurimuses kasutati 18 721 ettevõtte finantsaruandeid 9 aasta kohta (2009 – 2017) – 168 252 aruannet kokku. Uuringu tulemusena selgus, et väljastatud on 168 252 vandeaudiitori aruannet, millest modifitseeritud arvamusega olid 7 740, st 4,6%.

Iraani ettevõtete põhjal läbiviidud uuringus (Shuraki et al 2020) püüti selgitada, kas vandeaudiitori aruande tüüp on aktsionäride jaoks oluline, kas ettevõtte-spetsiifikal on mõju auditi aruande tüübile ja kas esineb seos finantsaruannete võrreldavuse suurenemise, finantsaruandluse kvaliteedi ja vandeaudiitori aruande tüübi vahel. Valimisse kuulusid Iraanis noteeritud ettevõtete 2015. – 2019. a kohta esitatud finantsaruanded, va finants- ja kindlustussektoris tegelevad ettevõtted ja need ettevõtted, kes ei olnud esitanud antud uuringus kasutatavaid andmeid. Lõplik valim moodustus 520 finantsaruandest, mis olid esitatud 104 ettevõtte poolt perioodil 2015 – 2019. Uuringu tulemusena selgus, et perioodi 2015 – 2019 kohta uuriti 520 vandeaudiitori aruannet, millest modifitseeritud arvamusega olid 218, st 42%.

Järgneva võrdlusega liigume Euroopast veelgi kaugemale – Indoneesiasse. 2021. aastal avaldatud uuringu (Muna et al) eesmärk oli tuvastada ja analüüsida vandeaudiitori aruande avaldamise viivitamist mõjutavaid tegureid. Uuringu populatsioon hõlmas aastatel 2018–2019 Indoneesia börsil noteeritud tootmis- ja finantssektori ettevõtteid – 527 ettevõtet. Nendest moodustati valim, 460 ettevõtet, st 230 ettevõtte tulemusi vaadeldi aastal 2018 ja 230 ettevõtte tulemusi aastal 2019. Uuringu metaandmed on avalikud, seega selgub, et avaldatud 460 vandeaudiitori aruandest on modifitseeritud arvamusega 98, st 21%.

Eelnevatele sarnane uurimus on läbi viidud ka Hiina ettevõtete kohta ja selles uuritakse eelkõige audiitorkontrolli mõju pettuste leevendamisele. Hiina on tuntud oma nõrga regulatiivse keskkonna, investorite madala kaitse, tugeva meedia ja elanikkonna kontrolli poolest (Chen et al 2013). Läbiviidud uuringus kasutatud andmed pärinevad peamiselt Hiina väärtpaberiturust ja arvestuse andmebaasist. Valimisse kuulus 10 317 ettevõtet ning uuring katab perioodi 2001 – 2008. 8-aastase perioodi kohta on esitatud kokku 961 modifitseeritud vandeaudiitori arvamusega aruannet, st keskmiselt on 8-aastase perioodi kohta modifitseeritud arvamuste osakaal 9,31% (vahemik 6-12%, kõrgeim 2005. a – 12%, madalaim 2008 – 6%).

Eelnevalt nimetatud allikate kokkuvõttena koostas käesoleva töö autor tabeli 2, mis esitab vandeaudiitori modifitseeritud arvamusega aruannete osakaalu erinevates riikides.

**Tabel 2***Vandeaudiitorite modifitseeritud arvamuste osakaal rahvusvahelisel tasandil*

Riik	Soome	Horvaatia	Itaalia	Iraan	Indoneesia	Hiina
Andmete periood	2012	2008-14	2009-17	2005-19	2018-19	2001-08
Aruannete koguarv	52 324	1 152	168 252	520	460	10 317
Modifitseerimata arvamus	48 889	823	160 512	302	362	9 356
Modifitseeritud arvamus	3 435	329	7 740	218	98	961
Modifitseeritud arvamuse osakaal	6,6%	28,6%	4,6%	41,9%	21,3%	9,3%

Allikas: Autori koostatud eelnevate uuringute põhjal

Kokkuvõtvalt saab öelda, et vandeaudiitori modifitseeritud arvamusega aruannete osakaal erineb riigiti märgatavalt jäädes vahemikku 4,6%-41,9%. Uuringutulemuste omavahelisel võrdlemisel tuleb aga arvesse võtta valmipõhistust ja spetsiifikat, uuringu läbiviimise aega, uuringuaegset majandustsükli faasi ja majanduse kasvutempot, samuti riiklikku finantsaruandluse korraldust. Modifitseeritud arvamusega aruannete osakaal Eestis oli aastatel 2010 – 2018 vahemikus 23%-14%, keskmiselt 17% - üsna keskmine võrdlusaluste riikidega võrreldes. Taolisi uuringuid on tehtud väheste riikide kohta, kuna analüüsi teeb suuresti võimalikuks vastavate digilahenduste olemasolu riigis, ilma milleta kujuneb analüüs äärmiselt tömahukaks. Veelgi vähem uuringuid on aga läbi viidud vandeaudiitori modifitseeritud arvamusega aruannete põhjuste kohta, kuna selline analüüs on tömahukas ning infotehnoloogilist komponenti selle juures rakendada äärmiselt keeruline – analüüs nõuab modifikatsioonide põhjuste selgitamiseks vandeaudiitori aruannetes olevate modifitseeritud arvamuste üksikasjalikku läbilugemist.

## **2. Vandeaudiitori arvamuse modifikatsioonid Eesti raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannete kohta**

Finantsaruandluse raamistiku korrektne rakendamine raamatupidamiskohustuslaste poolt finantsaruannete koostamisel tagab üldjuhul õiglase ülevaate raamatupidamiskohustuslaste finantsseisundist, majandustulemusest ja rahavoogudest. Vandeaudiitorid on arvestuseksperdid, kelle eesmärgiks on selgitada, kas finantsaruanded on koostatud olulises osas vastavuses finantsaruandluse raamistikuga. Oma töö tulemusena väljastavad vandeaudiitorid modifitseerimata aruande, vaid juhul, kui see nii on. Käesolevas peatükis

selgitatakse Eesti raamatupidamiskohustuslaste 2019. a finantsaruannete kohta esitatud vandeaudiitori modifitseeritud arvamusega aruannete modifikatsioonide osakaal ja põhjused, samuti tähelepanu osutavate lõikude osakaal ja põhjused. Analüüsitakse selgunud tulemusi, sh intervjuu Audiitorkogu juhatuse liikmega, ja tehakse ettepanekuid asjakohastele adreessaatidele suurendamiseks finantsaruannete usaldatavuse taset tulevikus Eestis veelgi.

## **2.1 Analüüsiandmed ja meetodika vandeaudiitori modifitseeritud arvamusega aruannete uurimiseks**

Kogumaks andmeid RIK-le finantsaruannete esitajate, audiitorkontrollitud finantsaruannete arvu ja kõikide 2019. a finantsaruannete kohta väljastatud vandeaudiitori aruannete täistekstide kohta, on käesoleva töö autori poolt RIK-le esitatud päring kuupäeval 23.12.2020. Autori poolt esitati RIK-le detailne päring alljärgneval kujul:

- 1) kui suur on raamatupidamiskohustuslaste arv, kes pidid oma majandusaasta aruande 2019. a kohta registripidajale esitama?;
- 2) kui suur on raamatupidamiskohustuslaste arv, kes on oma majandusaasta aruande 2019. a kohta registripidajale esitanud?;
- 3) kui palju on e-aruandluskeskkonnas (taksonoomias) koostatud vandeaudiitori aruandeid (sh nii audit kui ka ülevaatus); kui palju on koostatud vandeaudiitori aruandeid taksonoomiaväliselt?;
- 4) päring kõikide 2019. a finantsaruannete kohta väljastatud vandeaudiitori aruannete täistekstide kohta töödeldavas formaadis (MS Excel).

Autor täpsustab siinkohal, et 2019. a finantsaruannetest rääkides peetakse silmas raamatupidamiskohustuslasi, kelle majandusaasta lõppes 31.12.2019. Juhul, kui raamatupidamiskohustuslase majandusaasta ei kattu kalendriaastaga, on finantsaruanne arvatud sellesse kalendriaastasse, mis kattub majandusaastaga suuremas osas.

Esitatud päringule anti vastus RIK-i poolt kahes osas: kuupäeval 02.02.2021 (punktide 1-3 osas) ja 10.03.2021 (punkti 4 osas) ning see on kokkuvõtvalt esitatud alljärgnevas tabelis 3.

**Tabel 3**

*Eesti raamatupidamiskohustuslaste ning audiitorkontrolli läbinute arv ja osakaal 2019. a majandusaasta põhjal*

Näitaja	Arv	Osakaal
Raamatupidamiskohustuslaste arv, kes pidid 31.10.2020 seisuga esitama registripidajale oma 2019. a kohta käiva majandusaastaruande	230 591	100,0%
Raamatupidamiskohustuslaste arv, kes on 02.02.2021 seisuga oma 2019. a kohta käiva majandusaastaruande registripidajale esitanud	174 882	75,8%
Raamatupidamiskohustuslaste arv, kes 02.02.2021 seisuga on oma 2019. a kohta käiva majandusaastaruande registripidajale esitanud ja kellele on rakendunud audiitorkontroll (sh kohustuslik ja vabatahtlik)	7 409	3,2%
Raamatupidamiskohustuslaste arv, kes 02.02.2021 seisuga on oma 2019. a kohta käiva majandusaastaruande registripidajale esitanud ja kellele on rakendunud audiitorkontroll (sh kohustuslik ja vabatahtlik)	7 409	100,0%
sh MAA audit	4 429	59,8%
sh MAA ülevaatus	2 489	33,6%
sh taksonoomiaväline MAA <sup>1</sup>	491	6,6%

Allikas: Autori koostatud (RIK päringu põhjal)

Päringu tulemusena RIK-lt saadud andmefail sisaldas endas 6 918 vandeaudiitori aruannet: 4 429 vandeaudiitorite poolt väljastatud aruannet auditi ja 2 489 ülevaatusete töövõtu kohta. 491 aruannet esitati taksonoomiaväliselt. Autori huviorbiiti jäävad käesoleva magistr töö raames sellised aruanded, mis on väljastatud auditi töövõtu tulemusena (4 429). Päringu tulemusel RIK-lt saadud MS Exceli formaadis fail sisaldab endas 4 429 vandeaudiitori aruannet auditi töövõtu kohta, mis omakorda sisaldab endas 442 367 rida andmeid. Andmefailis olevad andmed on autori poolt jaotatud esmalt kolmeks:

<sup>1</sup> RIK-i selgitus: taksonoomiaväline MAA näitab raamatupidamiskohustuslaste arvu, kes 02.02.2021 seisuga on oma 2019. a kohta käiva majandusaastaruande esitanud e-aruandluskeskkonna väliselt ja kellele on rakendunud audiitorkontroll. Majandusaastaruande esitamiseks registri väliselt võivad olla järgmised põhjused: raamatupidamiskohustuslane, kes korraldab oma raamatupidamist rahvusvaheliste finantsaruandluse standardite alusel või kelle peamine ja püsiv tegevus on krediitiasutuste seaduse tähenduses finantsteenuste osutamine või kes koostab konsolideerimisgrupi majandusaasta aruande paberandjal, kuna seda allkirjastav isik ei ole Eesti kodanik.

- 1) modifitseerimata arvamusega aruanded;
- 2) modifitseeritud arvamusega aruanded (sh märkusega, vastupidised, arvamuse avaldamisest loobumised);
- 3) lisaks kõik aruanded asjaolu rõhutava ja muu asjaolu lõiguga.

Alljärgnevas tabelis 4 on päringu käigus saadud andmete esmase analüüsimise tulemusena koostatud autori-poolne kokkuvõtte auditi töövõtu tulemusena väljastatud vandeaudiitori aruannetest raamatupidamiskohustuslaste 2019. a finantsaruannete kohta arvamuse tüüpide lõikes.

**Tabel 4**

*Vandeaudiitori aruannete arv arvamuse tüüpide lõikes Eesti raamatupidamiskohustuslaste 2019. a finantsaruannete kohta*

Vandeaudiitori aruanded arvamuse tüüpide lõikes	Aruannete arv	Osakaal
Modifitseerimata arvamus	3 928	88,7%
Modifitseeritud arvamus	501	11,3%
sh märkusega arvamus	462	10,4%
sh vastupidine arvamus	11	0,2%
sh arvamuse avaldamisest loobumine	28	0,7%
<b>Kokku</b>	<b>4 429</b>	<b>100,0%</b>
Tähelepanu osutavad lõigud (ei ole modifikatsioon ja võib sisalduda kõikide tüüpide juures)	372	8,4%

Allikas: Autori koostatud RIK andmete põhjal

Esitatud tabelist 4 nähtub, et 3 928 (88,7%) vandeaudiitori aruannet kõikidest Eesti raamatupidamiskohustuslaste 2019. a finantsaruannete kohta esitatud vandeaudiitori aruannetest oli modifitseerimata, st vandeaudiitor väljendas oma arvamuses raamatupidamiskohustuslase poolt koostatud finantsaruande vastavust finantsaruandluse raamistiku nõuetele. 501 (11,3%) esitatud arvamust oli aga modifitseeritud, sh 462 (10,4%) märkus(t)ega arvamusega aruannet, 11 (0,2%) vastupidise arvamusega aruannet ja 28 (0,7%) arvamuse avaldamisest loobumisega aruannet – nende aruannete esitamisega on vandeaudiitor oma arvamustes teinud hangitud auditi tõendusmaterjali põhjal järelduse, et finantsaruanded tervikuna ei ole olulise väärkajastamiseta või ei ole vandeaudiitor suutnud hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali järelduse tegemiseks selle kohta, et finantsaruanded tervikuna on olulise väärkajastamiseta.

Modifitseeritud arvamusega aruannete osas on autori poolt läbi viidud detailne analüüs:  $462 + 11 + 28 = 501$  aruannet, mis sisaldavad modifitseeritud arvamust, on eraldatud modifitseerimata arvamusega aruannetest, üksikasjalikult läbi loetud, analüüsitud ning märgitud juurde modifikatsiooni põhjus. Põhjuse lisamisel on autor lähtunud modifikatsiooni põhilisest põhjusest. Näitena võib tuua olukorra, mil raamatupidamiskohustuslase poolt on koostamata kinnisvarainvesteeringu õiglase väärtuse hinnang – autor on sel juhul põhjuseks märgitud „Kinnisvarainvesteering“ ja „S“ (st suutmatust hankida tõendusmaterjali), märkimata on seejuures jäetud raamatupidamislik vastaskanne, mis oleks modifikatsioonist mõjutatud (esitatud näites „muu äritulu/kulu“). Juhul, kui vandeaudiitori aruande modifikatsiooni aluse lõigus on modifikatsiooni põhjustajaks märgitud mitu põhjust, nt müügitulu periodiseerimisega viga („Müügitulu F“ (faktiviga)), nõuete allahindlus kajastamata („Nõuded E“ (eriarvamus)), on need kõik autori poolt ära märgitud. 2019. a kohta esitatud vandeaudiitori aruannetes oli arvamuse modifitseerimisel esitatud ühe vandeaudiitori aruande kohta minimaalselt üks põhjus, maksimaalselt aga kuus põhjust. Vastkirjeldatuga sarnane töö on läbi viidud ka asjaolu rõhutava ja muu asjaolu lõiguga aruannetega (372 aruannet): kõik vandeaudiitori aruanded, mis sisaldavad tähelepanu osutavat lõiku (asjaolu rõhutavat ja/või muu asjaolu lõiku), on üksikasjalikult läbi loetud, analüüsitud ning märgitud juurde lõigu lisamise põhjus.

Kavandatava analüüsi kontekstis on asjakohane võrrelda, kuivõrd on vandeaudiitori modifikatsioonide põhjused Eesti raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannete kohta ajas muutunud. Käesoleva töö autor on vandeaudiitori aruannete modifikatsioonide põhjuste analüüsi piiratud kujul viinud läbi ka 2012. a kohta väljastatud vandeaudiitori aruannete põhjal – analüüs ei ole sedavõrd põhjalik kui käesoleva magistr töö raames läbiviidu, kuid võimaldab siiski vaadelda modifikatsioonide põhjuste muutumist ajas. Andmed on päringu kaudu saadud RIK-lt 2013. aastal.

Digiriik ja analüüsitava suurusjärgus vandeaudiitori modifitseeritud arvamusega aruannete arv raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannete kohta annavad Eesti kontekstis võimaluse analüüsida modifitseeritud arvamusega vandeaudiitori aruannete osakaalu kõigest väljastatud vandeaudiitori aruannetest. Unikaalne nii Eesti kui teiste riikide kontekstis on aga vandeaudiitori modifitseeritud arvamuste põhjuste analüüs, mis katab peaaegu kõik riigis tegutsevad auditikohustuslased – kõikidest audiitorkontrollkohustuslastest (7409) oli taksonoomiaväliseid aruandeid vaid 491, st 6% (vt tabel 3), kes jäävad antud töö raames viidavast analüüsist välja. Päringu alusel saadud vandeaudiitori aruannetest 501 aruannet olid modifitseeritud arvamusega, lisaks sisaldasid 372 vandeaudiitori aruannet tähelepanu

osutavaid lõike - nende osas viis autor läbi detailse sisuanalüüsi ja sagedusanalüüsid vandeauditiitori arvamuste põhjuste osas. Töö empiiriline osa tugineb nii kvantitatiivsele kui ka kvalitatiivsele uurimismeetodile – dokumendianalüüs ning intervjuu Audiitorkogu juhatuse liikmega uurimistulemuste osas.

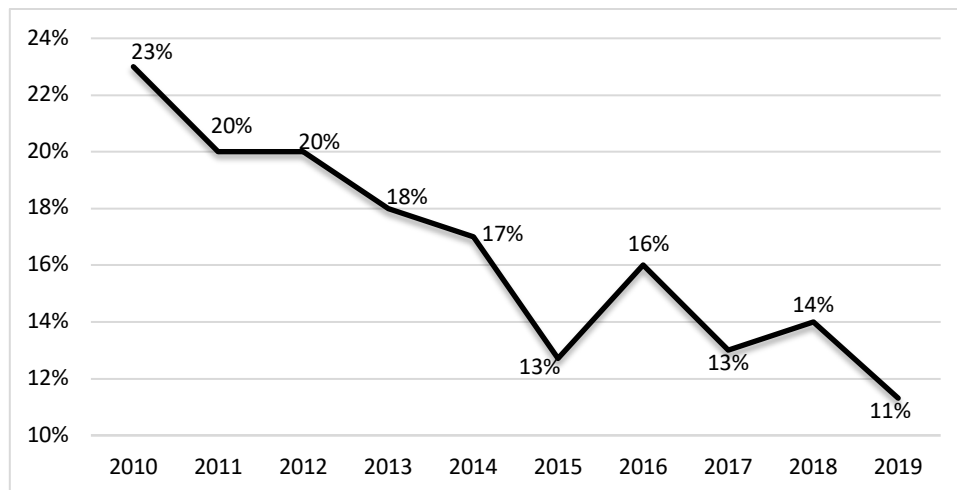
## 2.2 Vandeauditiitori modifitseeritud arvamusega aruannete osakaal ja põhjused

Järgnevatel alapunktides annab autor detailse ülevaate vandeauditiitori modifitseeritud arvamusega aruannete osakaalust kõikidesse väljastatud vandeauditiitori aruannetes.

Käesoleva magistr töö põhilise osana selgitatakse vandeauditiitori modifitseeritud arvamuste põhjused raamatupidamiskohustuslaste 2019. a finantsaruannete kohta (märkusega arvamus, vastupidine arvamus, arvamuse avaldamisest loobumine). Sarnane põhjuste analüüs viiakse läbi ka asjaolu rõhutamise / muu asjaolu lõigu lisamise kohta vandeauditiitori aruandesse.

### 2.2.1. Vandeauditiitori modifitseeritud arvamusega aruannete osakaal

2020. a lõpus RIK-lt päritud statistiliste andmete põhjal saab pikendada juba varasemalt koostatud aegrida (vt joonis 4) modifitseeritud vandeauditiitori arvamuste osakaalu osas kõikidesse väljastatud vandeauditiitori aruannetes Eesti raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannete kohta.



*Joonis 5:* Vandeauditiitori modifitseeritud arvamusega aruannete osakaal kõikidest väljastatud vandeauditiitori aruannetest Eesti raamatupidamiskohustuslaste 2010 – 2019 finantsaruannete kohta

Allikas: Autori koostatud Audiitorkogu 02.09.2020 üldkoosoleku materjalide ja 2020. a lõpus autori poolt päritud RIK andmete põhjal

Jooniselt 5 näeme, et 2019. aastaks on modifitseeritud arvamusega aruannete osakaal langenud 11%-le (täpsemalt 11,3%) ja on sellega rekordmadalal tasemel. Nimetatud tendentsi põhjendavad suuresti ka Shuraki et al (2020) ja Mareque (2019), kes leidsid oma uuringutes selge seose vandeaudiitori aruande tüübi ja majandustsükli vahel. Jooniselt 5 nähtub, et nimetatud uuringutulemused leiavad kinnitust Eestigi puhul. 2007. a alanud ja mitu aastat väldanud finantskriis põhjustas paljudel raamatupidamiskohustuslastel likviidsusprobleeme ja majandustulemuste halvenemist, suurendades seeläbi nende riskitaset ja tõenäosust saada modifitseeritud arvamusega vandeaudiitori aruanne. Lisaks olid vandeaudiitorid keerulistes majandusoludes tõenäoliselt altimad modifitseerima oma arvamust tegevuse jätkuvuse asjaoludega seoses kaitsmaks end ja oma mainet võimalike probleemide eest juhul, kui ettevõtte tegevuse jätkuvuse eeldus ei kujune asjakohaseks. Seost ümbritseva (majandus)keskkonna mikro- ja makronäitajate, finantsaruannete kvaliteedi ja vandeaudiitori arvamuse vahel kinnitab graafikul esitatud trend samuti: kasvav majandus, suurenev praktiline kogemus finantsaruandlusstandardite kasutamisel ja üldine majandusstabiilsus suurendavad modifitseerimata vandeaudiitori arvamuste osakaalu. Ei saa siinkohal mainimata jätta Eestis 2010. a rakendunud vandeaudiitorite kutsetegevuse rahvusvahelisi standardid, mis andsid vandeaudiitorite töövõtule standardsema ja kindlapiirilisema vormi võrreldes varasemalt kehtinud oluliselt vähem detailsema auditeerimiseeskirjaga. Vandeaudiitorite ja raamatupidamiskohustuslaste omavaheline koostöö on aastate jooksul omandanud samuti ajaloo, mis võimaldab võimalikele modifikatsioonidele juba eos tähelepanu pöörata ja suunata raamatupidamiskohustuslane põhjuseid likvideerima enne finantsaruannete esitamist.

Alapunktis 1.4 esitatud tabelit 4 on autor edasiarendanud ning koostanud tabeli 5, milles esitab lisaks teistele riikidele ka Eesti raamatupidamiskohustuslaste modifitseeritud vandeaudiitori arvamusega aruannete osakaalu. Tabelist 5 nähtub, et modifitseeritud aruannete osakaal kõikidest väljastatud sõltumatu vandeaudiitori aruannetest erineb riigiti märgatavalt jäädes vahemikku 4,6%-41,9%. Käsitlusaluse analüüsi puhul tuleb kindlasti silmas pidada, et analüüs ei ole kõikide riikide puhul läbi viidud täpselt samadel alustel, kuna arvesse tuleb võtta valimipõhisust, analüüsi aega jms. Eesti tulemus 2019. a kohta (11,3%) jääb teiste riikidega võrreldes üsna keskmiseks. Viimaste aastate trendi arvestades, mil modifitseeritud arvamustega aruannete osakaal on üsna stabiilselt langenud, parandab Eesti tõenäoliselt lähiaastatel oma positsiooni, kuid autori arvates on selleks tarvilik modifikatsioonide põhjuste analüüsimine ja ka konkreetsete meetmete rakendamine nende põhjuste likvideerimiseks tulevikus. Eelkõige peab modifikatsioonide vähenemine tulema raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannete kvaliteedi paranemisest, mille tulemuseks



oleks usaldusväärsemad andmed, andmete võrreldavus ja ettevõtluskeskkonna läbipaistvus. Autor eeldab eelõeldu puhul, et vandeaudiitorite töö on seejuures vastavuses kutsetegevuse standarditega st kvaliteetne ning positsioon paraneb eelkõige tänu raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannete kvaliteedi paranemisele.

**Tabel 5**

*Vandeaudiitorite modifitseeritud arvamuste osakaal rahvusvahelisel tasandil ja võrdlusena Eestiga*

Riik	Eesti	Soome	Horvaatia	Itaalia	Iraan	Indoneesia	Hiina
Andmete periood	2019	2012	2008-14	2009-17	2005-19	2018-19	2001-08
Aruannete koguarv	4 429	52 324	1 152	168 252	520	460	10 317
Modifitseerimata arvamus	3 928	48 889	823	160 512	302	362	9 356
Modifitseeritud arvamus	501	3 435	329	7 740	218	98	961
Modifitseeritud arvamuse osakaal	11,3%	6,6%	28,6%	4,6%	41,9%	21,3%	9,3%

Allikas: Autori koostatud eelnevate uuringute (Soome, Horvaatia, Itaalia, Iraani, Indoneesia ja Hiina) ja RIK andmete põhjal (Eesti)

Modifitseeritud arvamusega vandeaudiitori aruannete osakaal kõikidest vandeaudiitori aruannetest Eesti raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannete kohta näitab selgelt vähenemist ajas ja seda märkimisväärselt: 2010 vs 2019; 23% vs 11% (vt joonis 4), st raamatupidamiskohustuslased on hakanud pidama oma välise aruandluse kvaliteeti ja selle kaudu turule antavaid signaale olulisemaks. Kindlasti ei saa märkimata jätta majandustsükli faasi: 2010. aastal oli lõppenud viimane ulatuslikum finantskriis, ettevõtluskeskkond taastumas ja vandeaudiitorid ettevaatlikumad. Riigiti erineb modifitseeritud vandeaudiitori arvamusega aruannete osakaal kõikidest vandeaudiitori arvamustest märkimisväärselt jäädes vahemikku 4,6-41,9%: madalaim modifitseeritud vandeaudiitori aruannete osakaal on Itaalias, kõrgeim Iraanis, Eesti on üsna keskmisel positsioonil (11,3%) (vt tabel 5). Olulised mõjutajad siinkohal on uuringu läbiviimise aeg, valimipõhisus, majandustsükli faas ja majanduse kasvutempo, samuti riiklik finantsaruandluskeskkonna korraldus. Järgnevalt viib töö autor läbi unikaalse analüüsi nii Eesti kui teiste riikide kontekstis: vandeaudiitori modifitseeritud arvamusega aruannete põhjuste analüüsi Eesti raamatupidamiskohustuslaste

2019. a finantsaruannete põhjal, lisaks võrreldakse põhjuste osakaale 2012. aasta vastavate tulemustega.

### 2.2.2. Vandeauditiitori märkus(t)ega arvamusega aruannete põhjused

Märkus(t)ega arvamusega aruande avaldab vandeauditiitor juhul, kui töövõtu käigus tuvastatakse väärkajastamisi üle sätestatud olulise määra (faktiviga ja/või hinnangute erinevus ehk eriarvamus raamatupidamiskohustuslasega) või ei suuda vandeauditiitor hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali järelduse tegemiseks selle kohta, et finantsaruanded tervikuna on olulise väärkajastamiseta – mõlema mõju ei ole finantsaruannete osas läbiv.

Märkus(t)ega vandeauditiitori aruandeid oli raamatupidamiskohustuslaste 2019. a finantsaruannete kohta vandeauditiitorite poolt esitatud 462 ja nende analüüsimisel selgus, et vandeauditiitorid on arvamust modifitseerinud 704 põhjusel. Lähtuvalt eeltoodust on keskmiselt on 1,5 põhjust ühe vandeauditiitori märkusega aruande kohta: üle poole (62,8%) märkusega arvamustest oli siiski vaid ühe põhjusega ning vaid kaks vandeauditiitori märkusega aruannet (0,5%) on koguni kuue põhjusega. Põhjuste arvu statistika ühe vandeauditiitori märkus(t)ega aruande kohta on esitatud alljärgnevas tabelis 6.

**Tabel 6**

*Põhjuste arvu statistika märkus(t)ega vandeauditiitori aruannete kohta Eesti raamatupidamiskohustuslaste 2019. a finantsaruannete põhjal*

Põhjuste arv ühe vandeauditiitori märkus(t)ega arvamusega aruande kohta	Märkus(t)ega arvamusega aruannete arv	Osakaal
Ühe põhjusega aruanne	290	62,8%
Kahe põhjusega aruanne	124	26,8%
Kolme põhjusega aruanne	33	7,1%
Nelja põhjusega aruanne	10	2,2%
Viie põhjusega aruanne	3	0,6%
Kuue põhjusega aruanne	2	0,5%
Kokku	462	100,0%

Allikas: autori koostatud

Vandeauditiitori märkus(t)ega arvamusega aruannete üksikasjalikul läbilugemisel ja analüüsimisel selgusid ka modifikatsioonide põhjused – täpsema ülevaate annab sellest tabel 7. Tabelist 7 nähtub, et 547 põhjust ehk 77,7% oli seotud põhjaruannete (bilanss ja kasumiaruanne) kirjetega. Osakaalude põhjal järgmise kategooria moodustavad algsaldod (94 põhjust ehk 13,4%) – modifikatsioon on olnud raamatupidamiskohustuse algsaldode osas,

millele järgneb vandeaudiitori kahtlus raamatupidamiskohustuslase suutlikkuse osas jätkata jätkuvalt tegutsevana ettenähtava tuleviku jooksul (18 põhjust ehk 2,6%). Indikatsioonidest esikohal, mis heidavad kahtlust raamatupidamiskohustuslase suutlikkusele jätkata jätkavalt tegutsevana, on raamatupidamiskohustuslase omakapitali mittevastavus ÄS nõuetele (11 põhjust ehk 1,6%), samuti kahtlused raamatupidamiskohustuslase maksevõime osas, kuna lühiajalised kohustused ületavad teataval määral käibevara (6 põhjust, 0,9%).

Modifikatsioonide põhjustest 16 ehk 2,3% on seotud konsolideerimisega - raamatupidamiskohustuslane oli jätnud konsolideerimata mõne komponendi vms. Ülejäänud 29 põhjust ehk 4,1% on killustunud mitmete väiksema osakaaluga põhjuste vahel.

### Tabel 7

*Modifikatsioonide põhjused vandeaudiitori märkus(t)ega arvamusega aruannete põhjal raamatupidamiskohustuslaste 2019. a finantsaruannete kohta*

Modifikatsioonide põhjused	Põhjuste arv	Osakaal
Põhiaruannete kirjed*	547	77,7%
Algsaldod (märkus eelneva aasta saldode osas)	94	13,4%
Tegevuse jätkuvus	18	2,6%
sh netovara ei vasta ÄS nõuetele	11	1,6%
sh lühiajalised kohustused vs käibevara	6	0,9%
sh muu	1	0,1%
Konsolideerimine	16	2,3%
Arvestuspõhimõtted	5	0,7%
Alusandmed auditeerimata	3	0,4%
Muu**	21	2,9%
Kokku	704	100,0%

\*Vt detailsemalt alljärgnev tabel 8

\*\*Muu – aruande kuupäeva järgsed sündmused, regulatsioonidega mittevastavus, avalikustamise nõuete rikkumine, pooleliolev kohtuvaidlus, kassapõhine arvestus, klassifitseerimine, seotud osapooled, mitterahaline sissemakse

Allikas: Autori koostatud

Esitatud tabelist 7 nähtub, et suurima põhjuste grupi moodustavad modifikatsioonid seoses põhiaruande kirjetega (547 põhjust ehk 77,7%) - järgnev tabel 8 annab detailsema ülevaate modifikatsioonide põhjustest seoses põhiaruannete (bilanss ja kasumiaruande) kirjetega ja seda ka eraldi modifikatsiooni põhjustanud asjaolu olemuse järgi (vt tabel 1). Vaadeldes esmalt modifikatsiooni põhjustanud asjaolu (vt tabel 1) selgub, et märkus(t)e lisamist vandeaudiitori märkus(t)ega arvamusega aruandesse tekitab eelkõige vandeaudiitori

suutmatus hankida piisavat asjakohast tõendusmaterjali raamatupidamiskohustuslaste teatavate kirjete kohta järelduse tegemiseks, et finantsaruanded tervikuna on olulise väärkajastamiseta (327 põhjust ehk 59,8%). Suutmatus hankida piisavat asjakohast tõendusmaterjali oli seotud eelkõige raamatupidamiskohustuslaste varadega (312 põhjust ehk 95,4% põhjustest). Varade grupis domineerisid omakorda nõuded (85 põhjust ehk 26,0%: vandeaudiitor ei suutnud hankida saldokinnitusi või muud asjakohast tõendusmaterjali nõude olemasolu kohta), varud (79 põhjust ehk 24,2%: varude inventuur oli läbi viimata või ei osalenud vandeaudiitor sellel teatavatel põhjustel, mistõttu ei suutnud vandeaudiitori hankida piisavat asjakohast tõendusmaterjali varude olemasolu, väärtuse kohta), finantsinvesteeringud (57 põhjust ehk 17,4%: vandeaudiitor ei suutnud hankida tõendusmaterjali tütar- või sidusettevõtete väärtuse või konsolideerimise vajaduse kohta) ja kinnisvarainvesteeringud (54 põhjust ehk 16,5%: vandeaudiitor ei suutnud hankida tõendusmaterjali väärtuse kohta, enamasti oli hinnang raamatupidamiskohustuslaste poolt läbi viimata).

Väärkajastamisi tuvastasid vandeaudiitorid kokku 220 põhjusel ehk 40,2%, sh vandeaudiitori ja raamatupidamiskohustuslaste hinnangute erinevuse tõttu (eriarvamus) on modifikatsioone 136 põhjusel (24,9%), oluliselt väiksema osakaaluga on faktead (84 põhjust ja 15,4%). Eriarvamusete puhul domineerisid nõuded (61 põhjust ehk 44,9%), finantsinvesteeringud (28 põhjust ehk 20,6%) ja kinnisvarainvesteeringud (12 põhjust ehk 8,8%) - vandeaudiitori arvates tuleks nimetatud varasid bilansis teataval määral alla hinnata. Faktiivide puhul domineerisid kohustused (17 põhjust ehk 20,2%) ning tulud ja põhivara (mõlemad 11 põhjust ehk 13,1%) – kohustuste puhul klassifitseerimisega seotud faktead, tulude puhul peamiselt ebakorrekne periodiseerimine, põhivara puhul ebakorrekne kulumi arvestus ja klassifitseerimine.

**Tabel 8**

*Modifikatsioonide põhjused vandeaudiitori märkus(t)ega arvamusega aruannetes raamatupidamiskohustuslaste 2019. a põhiaruannete kirjete põhjal (jaotatuna modifikatsiooni põhjustanud asjaolu olemuse järgi)*

Modifikat. põhjus	Faktiviga	Osakaal	Eri-arvamus	Osakaal	Suutmatus hankida t. materjali	Osakaal	Kokku	Osakaal
Raha	0	0,0%	0	0,0%	5	1,5%	5	0,9%
Nõuded	9	10,7%	61	44,9%	85	26,0%	155	28,3%
Varud	1	1,2%	13	9,6%	79	24,2%	93	17,0%
FI	5	6,0%	28	20,6%	57	17,4%	90	16,5%
KVI	8	9,5%	12	8,8%	54	16,5%	74	13,5%
Põhivara	11	13,1%	5	3,7%	31	9,5%	47	8,6%
Biol. vara	8	9,5%	1	0,7%	1	0,3%	10	1,8%
Kohustused	17	20,2%	3	2,2%	6	1,8%	26	4,8%
Rendid	0	0,0%	1	0,7%	0	0,0%	1	0,2%
Eraldised	3	3,6%	0	0,0%	1	0,3%	4	0,7%
Sihtfin	2	2,4%	10	7,4%	1	0,3%	13	2,4%
Omakapital	5	6,0%	0	0,0%	0	0,0%	5	0,9%
Tulud	11	13,1%	2	1,5%	5	1,5%	18	3,3%
Kulud	4	4,8%	0	0,0%	2	0,6%	6	1,1%
<b>Kokku</b>	<b>84</b>	<b>100,0%</b>	<b>136</b>	<b>100,0%</b>	<b>327</b>	<b>100,0%</b>	<b>547</b>	<b>100,0%</b>
<b>Kokku</b>	<b>84</b>	<b>15,4%</b>	<b>136</b>	<b>24,9%</b>	<b>327</b>	<b>59,8%</b>	<b>547</b>	<b>100,0%</b>

Kasutatud lühendid: FI – finantsinvesteeringud, KVI – kinnisvarainvesteeringud, biol vara – bioloogiline vara, sihtfin - sihtfinantseerimine

Allikas: Autori koostatud

Eeltoodud analüüsi tulemuste dünaamika jälgimiseks on alljärgnevas tabelis 9 esitatud modifikatsioonide põhjused vandeaudiitori märkus(t)ega arvamusega aruannete põhjal raamatupidamiskohustuslaste 2012. vs 2019. a finantsaruannete kohta. Tabelist 9 nähtub, et üldjoontes on põhjuste osakaalud sarnases proportsioonis, st märkustega vandeaudiitori arvamusega aruannetes põhjustavad modifikatsioone raamatupidamiskohustuslaste varad.

**Tabel 9**

*Modifikatsioonide põhjused vandeaudiitori märkus(t)ega arvamusega aruannete põhjal raamatupidamiskohustuslaste 2012. vs 2019. a finantsaruannete kohta*

Modifikatsioonide põhjused	2012	2019
Bilansi aktiva kirjed	67,2%	67,3%
Bilansi passiva kirjed	6,5%	7,0%
Kasumiaruande kirjed	4,1%	3,4%
Algsaldod	10,7%	13,8%
Konsolideerimine	3,1%	2,3%
Tegevuse jätkuvus	4,2%	2,6%
Muu	4,2%	3,7%
Kokku	100,0%	100,0%

Allikas: Autori koostatud

Läbiviidud uuringut modifikatsioonide põhjuste selgitamiseks peaaegu üldkogumi põhjal võib rahvusvahelises kontekstis pidada ainulaadseks. Märkus(t)ega arvamused moodustavad Eesti kontekstis suurima osa vandeaudiitori modifitseeritud arvamusega aruannetest, mistõttu kõrvutab autor siinkohal rahvusvaheliste uuringute tulemusi Eesti omadega. Vandeaudiitori modifitseeritud arvamusega aruannete põhjused Eestis olid pigem varade-põhised ja seda ajas üsna muutumatult (2012 vs 2019. a finantsaruannete põhjal). Olenemata üheselt võrreldava võrdlusbaasi puudumisest, saab öelda, et välisriikides läbiviidud vähese uuringute põhjal oli Eesti raamatupidamiskohustuslaste modifikatsioonide põhjused sarnased Horvaatia ettevõtete põhjal läbiviidud uuringu tulemustega. Horvaatiaski olid modifikatsioonide põhjused seotud finantsinstrumentide ja varadega. Küll aga mainiti selles uuringus täiendavalt puudujääke finantsaruannete esitusviisis, mida autor Eesti raamatupidamiskohustuslaste puhul olulises osas ei täheldanud. Soome raamatupidamiskohustuslaste peamised modifikatsioonide põhjused finantsaruannete kohta olid likviidsusprobleemid, mittevastavused Soome finantsaruandluse standardile ja laenulepingu eritingimuste rikkumine – likviidsusprobleemid on aktuaalsed Eestiski, kuna vandeaudiitorid viitasid sageli kahtlustele raamatupidamiskohustuslaste suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana (vt tabel 19: asjaolu rõhutav lõik); finantsaruandluse standarditele mittevastavus on piisavalt üldine põhju ja keeruline on seda paigutada Eesti modifikatsioonide põhjuste konteksti. Laenulepingu eritingimuste rikkumine põhjustab sageli pikaajaliste kohustuste lühiajalisena kajastamise vajaduse – seda Eesti raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannete puhul vandeaudiitorid ei täheldanud, kuna põhjaruannete kategoorias olid kohustused esindatud tagasihoidlikus osakaalus, samas võib

nimetatud põhjusele viidata taaskord tabel 19, mil vandeaudiitorid on lisanud oma aruandesse asjaolu rõhutava lõigu käibevara vs lühiajaliste kohustuste suhtarvu tõttu. Kui võrrelda modifikatsioonide põhjuseid Eestis teiste riikidega, võib erinevuste puhul üheks põhjuseks olla ka finantsaruandluse raamistik: valdav osa Eesti raamatupidamiskohustuslastest lähtuvad EFS-st, mitte oluliselt detailsemast IFRS-st, millest lähtuvad enamasti rahvusvahelised ettevõtted. Näiteks põhivarade ja eraldiste moodustamisel annab IFRS oluliselt selgemad raamid kui EFS, mistõttu võib eksimusi IFRS raamistiku järgijatel olla rohkem.

Kokkuvõtvalt saab läbiviidud analüüsi tulemusel öelda, et vandeaudiitorite märkus(t)ega arvamusega aruannete põhjused Eesti raamatupidamiskohustuslaste 2019. a finantsaruannete kohta on 77,7% (547 põhjust) seotud raamatupidamiskohustuslase põhjaruannetega (bilanss ja kasumiaruanne), sellele järgnevad põhjused seoses algsaldode (94 põhjust ehk 13,4%) ja tegevuse jätkuvusega (18 põhjust ehk 2,6%). Suurima põhjuste grupi moodustavad modifikatsioonid seoses põhjaruande kirjetega (547 põhjust ehk 77,7%) – märkus(t)e lisamise vandeaudiitori märkus(t)ega arvamusega aruandesse tekitab eelkõige vandeaudiitori suutmatust hankida piisavat asjakohast tõendusmaterjali raamatupidamiskohustuslaste teatavate kirjete kohta järelduse tegemiseks, et finantsaruanded tervikuna on olulise väärkajastamiseta (327 põhjust ehk 59,8%), väärkajastamisi tuvastasid vandeaudiitorid kokku 220 põhjusel ehk 40,2%, sh vandeaudiitori ja raamatupidamiskohustuslaste hinnangute erinevuse tõttu (eriarvamus) on modifikatsioone 136 põhjusel (24,9%), oluliselt väiksema osakaaluga on faktevad (84 põhjust ja 15,4%). Üldistades modifikatsioonide põhjuseid, saab öelda, et valdavalt on raamatupidamiskohustuslase juhtkond jätnud koostamata hinnangud varade väärtusele, väiksemas osas esineb ka olukordi, kus juhtkond on küll hinnangu koostanud, aga see erineb vandeaudiitori omast, faktevad moodustavad väga väikese osa märkuse lisamise põhjustest.

### ***2.2.3. Vandeaudiitori vastupidise arvamusega aruannete põhjused***

Vastupidise arvamusega aruande avaldab vandeaudiitor juhul, kui ta tuvastab töövõtu käigus nii märkimisväärse vea (vea suurus kvantifitseeritav), et mõju on finantsaruannete suhtes nii oluline ja läbiv, et finantsaruanne ei anna raamatupidamiskohustuslaste finantsseisust õiglast ülevaadet.

Vastupidise vandeaudiitori arvamusega aruandeid oli raamatupidamiskohustuslaste 2019. a finantsaruannete kohta vandeaudiitorite poolt esitatud 11 ja nende analüüsimisel selgus, et vandeaudiitorid on arvamust modifitseerinud 23 põhjusel. Lähtuvalt eeltoodust on keskmiselt kaks põhjust ühe vandeaudiitori vastupidise arvamusega aruande kohta: 4 aruannet ehk 36,6% vastupidise arvamusega aruannetest on ühe põhjusega, 27,3% kahe

põhjusega, sama palju kolme põhjusega ja 9,1% nelja põhjusega. Põhjuste arvu statistika ühe vandeaudiitori vastupidise arvamusega aruande kohta on esitatud alljärgnevas tabelis 10.

**Tabel 10**

*Põhjuste arvu statistika vastupidise vandeaudiitori arvamusega aruannete kohta Eesti raamatupidamiskohustuslaste 2019. a finantsaruannete põhjal*

Põhjuste arv ühe vandeaudiitori vastupidise arvamusega aruande kohta	Vastupidise arvamusega aruannete arv	Osakaal
Ühe põhjusega aruanne	4	36,3%
Kahe põhjusega aruanne	3	27,3%
Kolme põhjusega aruanne	3	27,3%
Nelja põhjusega aruanne	1	9,1%
Kokku	11	100,0%

Allikas: autori koostatud

Vandeaudiitori vastupidise arvamustega aruannete üksikasjalikul läbilugemisel ja analüüsimisel selgusid ka modifikatsioonide põhjused – täpsema ülevaate annab sellest tabel 11. Tabelist 11 nähtub, et 14 põhjust ehk 60,9% oli seotud põhjaruannete (bilanss ja kasumiaruanne) kirjetega, 5 põhjust ehk 21,7% oli seotud vandeaudiitori kahtlusega raamatupidamiskohustuslase suutlikkuse osas jätkata jätkuvalt tegutsevana ettenähtud tuleviku jooksul. Indikatsioonidest esikohal, mis heidavad kahtlust raamatupidamiskohustuslase suutlikkusele jätkata jätkavalt tegutsevana, on raamatupidamiskohustuslase omakapitali mittevastavus ÄS nõuetele (3 põhjust ehk 13%), samuti kahtlused raamatupidamiskohustuslase maksevõime osas, kuna lühiajalised kohustused ületavad teataval määral käibevara (2 põhjust, 8,7%). Ülejäänud 4 põhjust ehk 17,4% on seotud konsolideerimise (vaatamata RPS-st tulenevale kohustusele oli konsolideeritud aruanne jäetud koostamata või osad komponendid konsolideerimisel arvesse võtmata) ja arvestuspõhimõtetega (ebakorrekse arvestusvaluuta kasutamine).



**Tabel 11**

*Modifikatsioonide põhjused vandeaudiitori vastupidise arvamusega aruannete põhjal raamatupidamiskohustuslaste 2019. a finantsaruannete kohta*

Modifikatsioonide põhjused	Põhjuste arv	Osakaal
Põhiaruannete kirjed*	14	60,9%
Tegevus jätkuvus	5	21,7%
sh netovara ei vasta ÄS nõuetele	3	13,0%
sh lühiajalised kohustused vs käibevara	2	8,7%
Konsolideerimine	3	13,0%
Arvestuspõhimõtted	1	4,4%
Kokku	23	100,0%

\*Vt detailsemalt alljärgnev tabel 12

Allikas: Autori koostatud

Esitatud tabelist 11 nähtub, et suurima põhjuste grupi moodustavad modifikatsioonid seoses põhiaruande kirjetega (14 põhjust ehk 60,9%) - järgnev tabel 12 annab detailsema ülevaate modifikatsioonide põhjustest seoses põhiaruannete (bilanss ja kasumiaruanne) kirjetega. Vaadates esmalt modifikatsiooni põhjustanud asjaolu (vt tabel 1) selgub, et vastupidise arvamuse vandeaudiitori aruandesse tekitab eelkõige vandeaudiitori suutmatuse hankida piisavat asjakohast tõendusmaterjali raamatupidamiskohustuslaste teatavate kirjete kohta järelduse tegemiseks, et finantsaruanded tervikuna on olulise väärkajastamiseta (10 põhjust ehk 71,4%). Oluliselt väiksema osakaaluga on väärkajastamised, st faktevad ja eriarvamus raamatupidamiskohustuslasega (4 põhjust ja 28,6%).

Vastavalt tabelile 1 avaldab vandeaudiitor vastupidise arvamusega aruande juhul, kui raamatupidamiskohustuslaste finantsaruanne on oluliselt väärkajastatud (faktiviga ja / või eriarvamus juhtkonnaga) ning see viga aruannete suhtes oluline ja läbiv. Analüüsis selgus aga, et vastupidise arvamuse põhjuste hulgas ei olnud ainult väärkajastamised, vaid ka vandeaudiitori suutmatuse hankida piisavat asjakohast tõendusmaterjali teatavate asjaolude kohta. Asjaolu tuleneb sellest, et vastavalt tabelile 10 on ühe aruande kohta keskmiselt kaks põhjust vastupidiseks arvamuseks - peamine asjaolu seostub eriarvamuseliga raamatupidamiskohustuslasega ja seonduvad asjaolud viitavad suutmatusele hankida piisavat asjakohast tõendusmaterjali.

Suutmatuse hankida piisavat asjakohast tõendusmaterjali oli seotud eelkõige raamatupidamiskohustuslaste varadega (10 põhjust ehk 100% põhjustest). Varade grupis domineerisid omakorda varud (3 põhjust ehk 30,0%: varude inventuur oli läbi viimata, mistõttu ei suutnud vandeaudiitori hankida piisavat asjakohast tõendusmaterjali varude

olemasolu, väärtuse kohta), nõuded (3 põhjust ehk 30,0%: vandeaudiitor ei suutnud hankida saldokinnitusi või muud asjakohast tõendusmaterjali nõude olemasolu kohta) ja finantsinvesteeringud (2 põhjust ehk 20,0%: vandeaudiitor ei suutnud hankida tõendusmaterjali tütar- või sidusettevõtete väärtuse või konsolideerimise vajaduse kohta).

Väärkajastamisi tuvastasid vandeaudiitorid kokku 4 põhjusel ehk 28,6%. 2 põhjust oli seotud põhivaraga (50,0%: arvestuspõhimõtetega seotud eriarvamus) ja 2 põhjust (50,0%) varude ja kohustustega (eriarvamus seoses allahindluse vajadusega ja faktiviga seoses kajastamata kohustusega).

## Tabel 12

*Modifikatsioonide põhjused vandeaudiitori vastupidisele arvamusel aruannetes raamatupidamiskohustuslaste 2019. a põhjaruannete kirjete põhjal (jaotatuna modifikatsiooni põhjustanud asjaolu olemuse järgi)*

Modifikat. põhjus	Faktiviga ja eriarvamus	Osakaal	Suutmatus hankida t. materjali	Osakaal	Kokku	Osakaal
Raha	0	0,0%	1	10,0%	1	7,1%
Nõuded	0	0,0%	3	30,0%	3	21,4%
Varud	1	25,0%	3	30,0%	4	28,6%
FI	0	0,0%	2	20,0%	2	14,3%
Põhivara	2	50,0%	1	10,0%	3	21,4%
Kohustused	1	25,0%	0	0,0%	1	7,1%
Kokku	4	100,0%	10	100,0%	14	100,0%
Kokku	4	28,6%	10	71,4%	14	100,0%

Kasutatud lühendid: FI - finantsinvesteeringud

Allikas: Autori koostatud

Eeltoodud analüüsi tulemuste trendi jälgimiseks on alljärgnevas tabelis 13 esitatud modifikatsioonide põhjused vandeaudiitori vastupidise arvamusel aruannetes põhjal raamatupidamiskohustuslaste 2012. vs 2019. a finantsaruannete kohta. Tabelist 13 nähtub, et üldjoontes on põhjuste osakaalud sarnases proportsioonis, st vastupidise vandeaudiitori arvamusel aruannetes põhjustavad modifikatsioonid raamatupidamiskohustuslaste varad.

**Tabel 13**

*Raamatupidamiskohustuslaste 2012. a ja 2019. a finantsaruannetes olevate väärkajastamiste põhjused sõltumatu vandeaudiitori vastupidise arvamusega aruannete põhjal*

Modifikatsioonide põhjused	2012	2019
Bilansi aktiva kirjed	54,9%	56,5%
Bilansi passiva kirjed	12,7%	4,3%
Konsolideerimine	16,9%	13,0%
Aruande kp järgsed sündmused	1,4%	0,0%
Arvestuspõhimõtted	0,0%	4,3%
Tegevuse jätkuvus	14,1%	21,7%
Kokku	100,0%	100%

Allikas: Autori koostatud

Kokkuvõtvalt saab läbiviidud analüüsi tulemusel öelda, et vandeaudiitori vastupidise arvamusega aruannete põhjused Eesti raamatupidamiskohustuslaste 2019. a finantsaruannete kohta on 60,9% (14 põhjust) seotud põhiaruannetega, sellele järgnevad põhjused seoses tegevuse jätkuvuse (5 põhjust ja 21,7%), konsolideerimise (3 põhjust ja 13,0%) ning arvestuspõhimõtetega (1 põhjus ehk 4,4%). Suurima põhjuste grupi moodustavad modifikatsioonid seoses põhiaruande kirjetega (14 põhjust ehk 60,9%) – vandeaudiitori vastupidise arvamusega aruande avaldamise tekitab eelkõige vandeaudiitori suutmatus hankida piisavat asjakohast tõendusmaterjali raamatupidamiskohustuslaste teatavate kirjete kohta järelduse tegemiseks, et finantsaruanded tervikuna on olulise väärkajastamiseta (10 põhjust ehk 71,4%), väärkajastamisi tuvastasid vandeaudiitorid kokku 4 põhjusel ehk 28,6%. Põhiaruannete modifikatsioonid olid seotud eelkõige raamatupidamiskohustuslaste varadega (13 põhjust ehk 92,9%). Modifikatsioonide põhjused 2012. vs 2019. a finantsaruannete kohta on üldjoontes sarnaste põhjuste osakaaludega: modifikatsioone põhjustavad raamatupidamiskohustuslaste varad.

#### **2.2.4. Vandeaudiitori arvamuse avaldamisest loobumisega aruannete põhjused**

Vandeaudiitor loobub arvamuse avaldamisest juhul, kui ta ei suuda hankida mõne asjaolu osas tõendusmaterjali, kuid asjaolu on kogu finantsaruannete jaoks nii oluline ja läbiv, et vandeaudiitor loobub aruande kui terviku suhtes arvamuse avaldamisest.

Arvamuse avaldamisest loobumisega vandeaudiitori aruandeid oli raamatupidamiskohustuslaste 2019. a finantsaruannete kohta vandeaudiitorite poolt esitatud 28 ja nende analüüsimisel selgus, et vandeaudiitorid on arvamust modifitseerinud 46 põhjusel. Lähtuvalt eeltoodust on keskmiselt 1,6 põhjust ühe vandeaudiitori arvamuse avaldamise loobumise kohta: üle poole arvamuse avaldamistest loobumise aruannetest (16

aruannet ehk 57,2%) oli siiski vaid ühe põhjusega, 8 aruannet (28,6%) oli kahe põhjusega, 2 aruannet oli kolme ja 2 nelja põhjusega (7,1%). Põhjuste arvu statistika ühe vandeaudiitori arvamuse avaldamisest loobumisega aruande kohta on esitatud alljärgnevas tabelis 14.

**Tabel 14**

*Põhjuste arvu statistika ühe arvamuse avaldamisest loobumise aruande Eesti raamatupidamiskohustuslaste 2019. a finantsaruannete põhjal*

Põhjuste arv ühe vandeaudiitori arvamuse avaldamisest loobumise aruande kohta	Arvamuse avaldamisest loobumise aruannete arv	Osakaal
Ühe põhjusega aruanne	16	57,2%
Kahe põhjusega aruanne	8	28,6%
Kolme põhjusega aruanne	2	7,1%
Nelja põhjusega aruanne	2	7,1%
Kokku	28	100,0%

Allikas: autori koostatud

Arvamuse avaldamisest loobumisega aruannete üksikasjalikul läbilugemisel ja analüüsimisel selgusid ka modifikatsioonide põhjused – täpsema ülevaate annab sellest tabel 15. Tabelist 15 nähtub, et 24 põhjust ehk 52,2% oli seotud põhjaruannete kirjetega (bilanss ja kasumiaruanne). Osakaalude põhjal moodustab järgmise kategooria (7 põhjust ehk 15,2%) vandeaudiitori kahtlus raamatupidamiskohustuslase võime osas jätkata jätkuvalt tegutsevana - finantsaruandlusest nähtusid selged kahtlused raamatupidamiskohustuslase võimele jätkata jätkuvalt tegutsevana ja kuigi finantsaruandes oli sageli kirjeldatud asjaolusid, mis tagavad tegevuse jätkuvuse, ei suutnud vandeaudiitor selles osas piisavat tõendusmaterjali hankida. 5 põhjust ehk 10,9% oli seotud algsaldodega – vandeaudiitor ei olnud võimeline hankima piisavat asjakohast tõendusmaterjali seoses algsaldodega. 4 korral (8,7%) ei tehtud algdokumente vandeaudiitorile kättesaadavaks – COVID-19 viirusepuhangust tingitud piirangud. 3 põhjust (6,5%) oli seotud konsolideerimisega – osade komponentide aruandeid ei tehtud vandeaudiitorile kättesaadavaks, mistõttu ei saanud hinnata nende konsolideerimata jätmise mõju. 2 põhjust oli seotud (4,3%) avalikustamise nõuete rikkumisega – raamatupidamiskohustuslane ei olnud täitnud finantsaruandluse raamistikust tulenevaid avalikustamise nõudeid. Üks põhjus (2,2%) oli seostatav seotud osapooltega – vandeaudiitor ei suutnud hankida piisavat asjakohast tõendusmaterjali, et tehingutes seotud osapooltega oleks lähtutud turuhindadest.

**Tabel 15**

*Modifikatsioonide põhjused vandeaudiitori arvamuse avaldamisest loobumise põhjal raamatupidamiskohustuslaste 2019. a finantsaruannete kohta*

Modifikatsioonide põhjused	Põhjuste arv	Osakaal
Põhiaruannete kirjed *	24	52,2%
Tegevuse jätkuvus	7	15,2%
Algsaldod	5	10,9%
Alusdokumentide kättesaamatus	4	8,7%
Konsolideerimine	3	6,5%
Avalikustamise nõuded	2	4,3%
Seotud osapooled	1	2,2%
Kokku	46	100,0%

\*Vt detailsemalt alljärgnev tabel 16

Allikas: Autori koostatud

Esitatud tabelist 15 nähtub, et suurima põhjuste grupi moodustavad modifikatsioonid seoses põhiaruande kirjetega (24 põhjust ehk 52,2%) - järgnev tabel 16 annab detailsema ülevaate modifikatsioonide põhjustest seoses põhiaruannete kirjetega. Analüüsi tulemusena selgub, et arvamuse avaldamisest on vandeaudiitor loobunud kõigil 46 põhjusel just seetõttu, et ei suutnud hankida tõendusmaterjali raamatupidamiskohustuslaste teatavate kirjete kohta (24 põhjust ehk 100,0%). Kõik põhjused, mil vandeaudiitori ei suutnud hankida piisavat asjakohast tõendusmaterjali, on seotud raamatupidamiskohustuslaste varadega. Varade grupis domineerisid nõuded (7 põhjust ehk 29,2%), järgnesid varud (6 põhjust ehk 25%), finantsinvesteeringud (4 põhjust ehk 16,7%) ja põhivara (3 põhjust ehk 12,5%) – vandeaudiitor ei suutnud hankida piisavat asjakohast tõendusmaterjali nimetatud kirjete olemasolu ja bilansilise väärtuse kohta.

**Tabel 16**

*Modifikatsioonide põhjused vandeaudiitori arvamuse avaldamisest loobumise aruannetes raamatupidamiskohustuslaste 2019. a põhiaruannete kirjete põhjal (jaotatuna modifikatsiooni põhjustanud asjaolu olemuse järgi)*

Modifikat. põhjus	Faktiviga ja eriarvamus	Osakaal	Suutmatus hankida t. materjali	Osakaal	Kokku	Osakaal
Raha	0	0,0%	2	8,3%	2	8,3%
Nõuded	0	0,0%	7	29,2%	7	29,2%
Varud	0	0,0%	6	25,0%	6	25,0%
FI	0	0,0%	4	16,7%	4	16,7%
KVI	0	0,0%	2	8,3%	2	8,3%
Põhivara	0	0,0%	3	12,5%	3	12,5%
Kokku	0	0,0%	24	100,0%	24	100,0%

Kasutatud lühendid: FI – finantsinvesteeringud, KVI - kinnisvarainvesteeringud

Allikas: Autori koostatud

Eeltoodud analüüsi tulemuste trendi järgmiseks on alljärgnevas tabelis 17 esitatud arvamuse avaldamisest loobumise põhjused vandeaudiitori arvamuse avaldamisest loobumise aruannete põhjal Eesti raamatupidamiskohustuslaste 2012. ja 2019. a finantsaruannete kohta. Tabelist 17 nähtub, et üldjoontes on modifikatsioonide põhjuste osakaalud sarnases proportsioonis. Endiselt põhjustavad modifikatsioone raamatupidamiskohustuslaste varad, kuigi osakaal on mõnevõrra langenud ja kasvanud vandeaudiitori kahtluste osakaal raamatupidamiskohustuslaste suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana ning modifikatsioonid seoses algsaldodega.

**Tabel 17**

*Modifikatsioonide põhjused vandeaudiitori arvamusest avaldamisest loobumisega aruannete põhjal raamatupidamiskohustuslaste 2012. a ja 2019. a finantsaruannete kohta*

Modifikatsioonide põhjused	2012	2019
Bilansi aktiva kirjed	73,2%	52,2%
Bilansi passiva kirjed	4,9%	0,0%
Tegevuse jätkuvus	7,3%	15,2%
Alusdokumendid kättesaamatud	4,9%	8,7%
Algsaldod	2,4%	10,9%
Konsolideerimine	2,4%	6,5%
Muu	4,9%	6,5%
Kokku	100,0%	100,0%

Allikas: Autori koostatud

Kokkuvõtvalt saab läbiviidud analüüsi tulemusel öelda, et arvamuse avaldamisest loobumise põhjused Eesti raamatupidamiskohustuslaste 2019. a finantsaruannete kohta on 52,2% (24 põhjust) seotud raamatupidamiskohustulase põhjaruannetega (bilanss ja kasumiaruanne), sellele järgnevad põhjused seoses tegevuse jätkuvuse (7 põhjust ehk 15,2%) ja algsaldodega (5 põhjust ehk 10,9%). Suurima põhjuste grupi moodustavad modifikatsioonid seoses põhjaruande kirjetega (24 põhjust ehk 52,5%) – arvamuse avaldamisest loobumisega aruande põhjustab vandeaudiitori suutmatus hankida piisavat asjakohast tõendusmaterjali raamatupidamiskohustuslaste teatavate kirjete kohta järelduse tegemiseks, et finantsaruanded tervikuna on olulise väärkajastamiseta (24 põhjust ehk 100,0%). Üldistades modifikatsioonide põhjuseid, saab öelda, et arvamuse avaldamisest loobumise puhul ei suutnud vandeaudiitor hankida piisavat asjakohast tõendusmaterjali raamatupidamiskohustulase varade kohta.

#### ***2.2.5. Vandeaudiitori aruandesse lisatud tähelepanu osutavate lõikude põhjused***

Tähelepanu osutavaid lõike, asjaolu rõhutavat ja muu asjaolu lõiku, ei peeta vandeaudiitori aruande modifikatsiooniks, kuid vandeaudiitor lisab lõigub juhul, kui mõni asjaolu väärrib tema arvamuse kohaselt eraldi ära märkimist. Nimetatud lõigud võivad kuuluda kõikide vandeaudiitori arvamuse tüüpide juurde.

Asjaolu rõhutava lõiguga vandeaudiitori aruandeid oli raamatupidamiskohustuslaste 2019. a finantsaruannete kohta vandeaudiitorite poolt esitatud 224 ja nende analüüsimisel selgus, et vandeaudiitorid on oma aruandesse lisanud lõigu 248 põhjusel. Lähtuvalt eeltoodust on keskmiselt 1,1 põhjust ühe vandeaudiitori aruande kohta: oluline osa lõikudest (90,2%) on siiski vaid ühe põhjusega, kahe ja kolme põhjusega on 22 aruannet (9,8%).

Muu asjaolu lõiguga vandeaudiitori aruandeid oli raamatupidamiskohustuslaste 2019. a finantsaruannete kohta vandeaudiitorite poolt esitatud 148 ja nende analüüsimisel selgus, et vandeaudiitorid oma aruandesse lisanud lõigu 152 põhjusel. Lähtuvalt eeltoodust on keskmiselt 1 põhjus ühe vandeaudiitori aruande kohta: oluline osa lõikudest (97,3%) on ühe põhjusega, kahe põhjusega on 4 aruannet (2,7%). Põhjuste arvu statistika asjaolu rõhutava ja muu asjaolu lõigu lisamise kohta on esitatud alljärgnevas tabelis 18.

**Tabel 18**

*Põhjuste arvu statistika asjaolu rõhutava ja muu asjaolu lõigu lisamisel ühe vandeaudiitori aruande kohta Eesti raamatupidamiskohustuslaste 2019. a finantsaruannete põhjal*

Lõikude lisamise põhjuste arv ühe vandeaudiitori aruande kohta	Asjaolu rõhutav lõik		Muu asjaolu lõik	
	Aruannete arv	Osakaal	Aruannete arv	Osakaal
Ühe põhjusega aruanne	202	90,2%	144	97,3%
Kahe põhjusega aruanne	20	8,9%	4	2,7%
Kolme põhjusega aruanne	2	0,9%	0	0,0%
Kokku	224	100,0%	148	100,0%

Allikas: autori koostatud

Vandeaudiitori aruannete analüüsimisel selgusid ka asjaolu rõhutava ja muu asjaolu lõigu põhjused (vt tabel 19). Asjaolu rõhutava lõigu lisamisel oli 161 põhjust ehk 64,9% seotud tegevuse jätkuvusega: 56 juhul ehk 22,6% ei olnud netovara vastavuses ÄS nõuetega, 54 juhul ehk 21,8% ületasid raamatupidamiskohustuslaste lühiajalised kohustused käibevara, mis heidavad kahtlust raamatupidamiskohustuslase maksevõimele, 39 juhul ehk 15,7% mõjutas COVID-19 levik raamatupidamiskohustuslase majandustegevust olulisel määral. Kõikidel juhtudel heitsid nimetatud asjaolud kahtlust raamatupidamiskohustuslase võimele jätkata jätkuvalt tegutsevana sedavõrd, et asjaolud tuli raamatupidamiskohustuslase poolt finantsaruandes avalikustada ning vandeaudiitor pidas vajalikuks juhtida nendele asjaoludele tähelepanu oma vandeaudiitori aruandes. 37 põhjust ehk 14,9% oli seotud põhjaruannete kirjetega: vandeaudiitor juhtis aruande kasutajate tähelepanu kinnisvarainvesteeringute hindamisel ja põhivarade kaetava väärtuse testis kasutatud sisenditele, nõuete laekumise tõenäosuse juures arvesse võetavatele asjaoludele. 7 põhjust ehk 2,8% juhtisid kasutajate tähelepanu raamatupidamiskohustuslaste auditeerimata alusandmetele. 4 põhjust (1,6%) juhtisid kasutajate tähelepanu vandeaudiitori vahetusele võrreldes möödunud majandusaastaga ja sama palju konsolideerimisega seotud asjaoludele, mis ei oma mõju finantstulemusele. Aruandekuupäeva järgsete sündmustega seotud põhjused viitavad ulatuslikule COVID-19 levikule. Lisaks esines asjaolu rõhutava lõigu lisamiseks mitmeid erinevaid muid põhjuseid, nt majandusaasta aruande teistkordne avaldamine seoses raamatupidamiskohustuslase EMTAK koodi vahetuse vajadusega (9 põhjust ehk 3,6%), seoses raamatupidamiskohustuslase ühinemise, tehingupartneri likvideerimis-, saneerimismenetlusega (5 põhjust ehk 2,0%), ebastabiilse tehingupartneriga COVID-19



leviku tõttu (3 põhjust ehk 1,2%) – ülejäänud muu kategooriasse kuuluvad põhjused olid marginaalse tähtsusega.

Muu asjaolu lõigu lisamisel oli 65 põhjust ehk 42,8% seotud vandeaudiitori vahetusega käesoleval majandusaastal, 58 põhjust ehk 38,2% juhtisid kasutajate tähelepanu raamatupidamiskohustuslaste auditeerimata alusandmetele. 15 põhjust (9,9%) oli seotud tegevuse jätkuvusega: 1 juhul ehk 0,7% ületasid raamatupidamiskohustuslaste lühiajalised kohustused käibevara, mis heidavad kahtlust ettevõtte maksevõimele, 5 juhul ehk 3,3% ei olnud netovara vastavuses ÄS nõuetega, 8 juhul ehk 5,3% mõjutas COVID-19 levik raamatupidamiskohustuslase majandustegevust olulisel määral. Lisaks esines muu asjaolu lõigu lisamiseks mitmeid erinevaid muid põhjuseid, nt MAA teistkordne avaldamine seoses raamatupidamiskohustuslase EMTAK koodi vahetuse vajadusega (3 põhjust ehk 2,0%) – ülejäänud muu kategooriasse kuuluvad põhjused olid marginaalse tähtsusega.

### Tabel 19

*Asjaolu rõhutava / muu asjaolu lõigu lisamise põhjused vandeaudiitori aruannete põhjal raamatupidamiskohustuslaste 2019. a finantsaruannete kohta*

Asjaolu rõhutava ja muu asjaolu lõikude lisamise põhjused	Asjaolu rõhutav lõik		Muu asjaolu lõik	
	Põhjuste arv	Osakaal	Põhjuste arv	Osakaal
Tegevuse jätkuvus	161	64,9%	15	9,9%
sh netovara ei vasta ÄS nõuetele	56	22,6%	5	3,3%
sh lüh kohustused vs käibevara	54	21,8%	1	0,7%
sh koroonaviiruse mõju	39	15,7%	8	5,3%
sh muu	12	4,8%	1	0,7%
Põhiaruannete kirjed	37	14,9%	2	1,3%
sh nõuded	9	3,6%	1	0,7%
sh FI	2	0,8%	1	0,7%
sh KVI	13	5,2%	0	0,0%
sh põhivara	8	3,2%	0	0,0%
sh bioloogiline vara	1	0,4%	0	0,0%
sh sihtfinantseerimine	1	0,4%	0	0,0%
sh kohustused	3	1,2%	0	0,0%
Alusandmed auditeerimata	7	2,8%	58	38,2%
Konsolideerimine	4	1,6%	0	0,0%
Audiitori vahetus	4	1,6%	65	42,8%
Aruande kp järgsed sündmused	2	0,8%	1	0,7%
Muu	33	13,3%	11	7,2%
sh MAA teistkordne avaldamine	9	3,6%	3	2,0%
sh ühinemine / likvideerimine / saneerimine	5	2,0%	1	0,7%

sh ebastabiilne tehingupartner	3	1,2%	1	0,7%
sh seotud osapooled	3	1,2%	0	0,0%
sh arvestuspõhimõtted	3	1,2%	0	0,0%
sh käimasolev kohtumenetlus	1	0,4%	0	0,0%
sh vaidlus Maksuametiga	1	0,4%	1	0,7%
sh muu	8	3,2%	5	3,3%
<b>Kokku</b>	<b>248</b>	<b>100,0%</b>	<b>152</b>	<b>100,0%</b>

Allikas: Autori koostatud

Kasutatud lühendid: FI – finantsinvesteeringud, KVI - kinnisvarainvesteeringud

Eeltoodud analüüsi tulemuste trendi järgmiseks on alljärgnevas tabelis 20 esitatud asjaolu rõhutava ja muu asjaolu lõigu aluseks olevad põhjused 2012. ja 2019. a vandeaudiitori aruannete põhjal. Esitatud tabelist 20 nähtub selgesti, et põhjused on üldjoontes sarnases proportsioonis.

### Tabel 20

*Asjaolu rõhutava / muu asjaolu lõigu aluseks olevad põhjused raamatupidamiskohustuslaste 2012 vs 2019 finantsaruannete põhjal*

Asjaolu rõhutava / muu asjaolu lõigu põhjused	2012	2019
Bilansi aktiva kirjed	12,3%	8,8%
Bilansi passiva kirjed	0,6%	1,0%
Konsolideerimine	1,2%	1,0%
Aruande kp järgsed sündmused	1,6%	0,8%
Tegevuse jätkuvus	66,4%	44,0%
Audiitori vahetus	7,2%	17,3%
Alusandmed auditeerimata	2,0%	16,3%
Muu	8,6%	11,0%
<b>Kokku</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>

Allikas: Autori koostatud

Kokkuvõtvalt saab öelda, et 65% kõikidest asjaolu rõhutava lõigu lisamistest sõltumatu vandeaudiitori aruandesse on vandeaudiitorite poolt toimunud seoses indikatsioonidega, mis heidavad kahtlust raamatupidamiskohustuslase võimele jätkata jätkuvalt tegutsevana teatava perioodi jooksul tulevikus. Peamisteks indikatsioonideks seejuures on lühiajalised kohustuste / käibevara suhe (likviidsusprobleem), netovara mittevastavus AS kehtestatud nõuetele ja koroonaviirusest põhjustatud majanduskeskkonna ebastabiilsus. Olulises osas on nimetatud lõigu lisamise tinginud ka hinnangud raamatupidamiskohustuslaste varadele (nõuded, kinnisvarainvesteeringud, põhivara,

bioloogiline vara ja finantsinvesteeringud), mille sisenditele on vandeaudiitorid otsustanud oma aruandes viidata. Muu asjaolu lõigu lisamise on suures osas põhjustanud aruandekasutajate tähelepanu juhtimine vandeaudiitori vahetusele (43%) või auditeerimata alusandmete (38%).

### **2.3 Ettepanekud selgunud analüüsitulemuste põhjal Rahandusministeeriumile ja Audiitorkogule**

Käesoleva magistritöö raames RIK-lt päritud andmete ja autori poolt läbiviidud analüüsi tulemusel Eesti raamatupidamiskohustuslaste 2019. a finantsaruannete kohta esitatud vandeaudiitori aruannete põhjal selgus, et 11,3% neist on modifitseeritud, st finantsaruanded tervikuna sisaldavad pettusest või veast tulenevat olulist väärkajastamist või ei õnnestunud vandeaudiitoril hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali järeltõendamiseks selle kohta, et finantsaruanded tervikuna on olulise väärkajastamiseta. Kuigi tähelepanu osutavaid lõike ei peeta vandeaudiitori aruande modifitseerimiseks, uuris autor ka nende lisamise põhjuseid vandeaudiitori aruande juurde. Selgus, et 8,4% vandeaudiitori aruannetest sisaldavad asjaolu rõhutavat / muu asjaolu lõiku, st vandeaudiitor on tuvastanud finantsaruannetes asjaolusid, mille puhul peab vajalikuks finantsinfo kasutajate tähelepanu juhtimist finantsaruandes avalikustud või muude asjakohaste asjaolude kohta. Vandeaudiitori modifitseeritud arvamusega aruannete osakaal kõigist esitatud vandeaudiitori aruannetest on perioodil 2010 – 2019 langustrendis (23%-lt 11%-le) ja 2019. a kohta rekordmadalal tasemel.

Selgunud analüüsitulemuste kontekstis viib autor läbi intervjuu vandeaudiitori ja pikaajase Audiitorkogu juhatuse liikme Indrek Alliksaarega ning teeb analüüsitulemuste põhjal ettepanekuid suurendamiseks finantsaruannete usaldatavuse taset tulevikus Eestis veelgi tagamaks sellega usaldusväärsem ja läbipaistvam ettevõtluskeskkond. Ettepanekud on suunatud peamiselt rahandusministeeriumile ja Audiitorkogule, kuna audiitortegevuse arendamine ja asjakohase õigusliku keskkonna kujundamine kuulub vaieldamatult rahandusministeeriumi kujundatava finantspoliitika juurde. Raamatupidamise ja audiitortegevuse valdkonnas on rahandusministeeriumil omakorda oluline koostöö Audiitorkogu, Raamatupidamise Toimkonnaga, Eesti Siseaudiitorite Ühingu ja Eesti Raamatupidajate Koguga (Rahandusministeerium).

Indrek Alliksaar on pikaajase staažiga vandeaudiitor, audiitoriettevõtja KPMG Baltics OÜ juhatuse liige ja vandeaudiitorite kutseühenduse, Audiitorkogu, juhatuse liige. Uuringutulemused on Indrek Alliksaarele esitatud 06.05.2021 ja kommentaar nendele on palutud telefoniintervjuu käigus 10.05.2021. Intervjuu käigus käsitleti järgmisi küsimusi:

- Kuidas hindate magistritöö raames selgunud analüüsitulemusi modifitseeritud aruannete osakaalu osas kõikidest esitatud vandeaudiitori aruannetest Eesti kontekstis, selle osakaalu dünaamikat ja võrdlust teiste riikidega?
- Kuidas hindate modifikatsiooni põhjustanud asjaolu olemust ja modifikatsiooni põhjuseid selgunud analüüsitulemuste kontekstis?
- Kuidas hindate tähelepanu osutavate lõikudega seotud põhjuseid selgunud analüüsitulemuste kontekstis?

Käesoleva magistritöö raames läbiviidud analüüsis selgus, et Eesti raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannete kohta modifitseeritud arvamusega aruannete osakaal on perioodil 2010 – 2019 vähenenud 23%-lt 11%-ni (vt joonis 5). Kahjuks tuleb tunnistada, et laialdast võrdlusbaasi Eesti-põhiste andmetega teiste riikide hulgast ei leia. Modifitseeritud vandeaudiitori arvamusega aruannete osakaalu võrdlemisel väheste riikidega, kelle osas info oli kättesaadav, selgus, et nimetatud osakaal kõikidest väljastatud vandeaudiitori aruannetest erineb riigiti märgatavalt jäädes vahemikku 4,6%-41,9%. Audiitorkogu juhatuse liige Indrek Alliksaar hindas olukorda järgmiselt: „Hinnang sellele, kas modifitseeritud aruannete osakaal, 11,3%, on liiga kõrge või mitte, oleneb võrdlusgrupist, millega Eestit kõrvutame. Usun, et kui võrrelda Eesti tulemust Põhjamaade või Lääne-Euroopaga, tuleb möönda, et Eesti modifitseeritud arvamusega aruannete osakaal on mainitud regioonidega võrreldes oluliselt suurem. See viitab tõenäoliselt asjaolule, et finantsaruannete kvaliteet ja kultuur Eestis on madalam.“ Autor usub, et vandeaudiitori modifitseeritud arvamusega aruannete osakaalu vähenemine peab tulevikus kindlasti tulema raamatupidamiskohustuslaste koostatud finantsaruannete kvaliteedi paranemisest, mille tulemuseks oleks usaldusväärsemad andmed, parem andmete võrreldavus ja suurem ettevõtluskeskkonna läbipaistvus.

Tulles tagasi käesoleva magistritöö eelnevates alapunktides selgunud analüüsitulemuste juurde, selgus, et vandeaudiitori modifitseeritud arvamusega aruannete põhjused peituvad peamiselt raamatupidamiskohustuslaste varades: need olid kas väärkajastatud või ei suutnud vandeaudiitorid hankida piisavat asjakohast tõendusmaterjali selle kohta, et nõuete, varude, kinnisvarainvesteeringute, põhivara ja finantsinvesteeringute väärtus oleks bilansis kajastatud asjakohases summas. Põhjuseid võib siinkohal otsida mitmel tasandil. Esmalt võtab autor vaatluse alla raamatupidamiskohustulase tasandi. Miks vastutavad isikud ei anna vandeaudiitorile modifitseerimata arvamusega aruande

avaldamiseks tõendusmaterjali? Kas raamatupidamiskohustuslased ei suuda seda anda või soovi, st kas tegemist on tahtmatusega või tahtlikkusega?

Piisava, asjakohase tõendusmaterjali hankimise suutmatuse üheks põhjuseks võib olla raamatupidamiskohustuslaste teadmiste ja oskuste puudus. Finantsaruandluse raamistik võib ette näha keerukate hinnangute ja mudelite koostamist, näiteks põhivara kaetava väärtuse testi läbiviimine või kinnisvarainvesteeringute õiglase väärtuse hindamine aktiivse turu puudumisel diskonteeritud rahavoogude meetodil. Siinkohal oleks lahenduseks erinevates asjakohastes õppevormides ja -kavades pakutavate teoreetiliste oskuste ja teadmiste täiendamine praktilisematega, lülitades need ülikoolide, kõrgkoolide ning täiendkoolituste pakkujate vastavatesse asjakohastesse õppeprogrammidesse. Potentsiaalsed hinnangute läbiviijad või selle eest vastutajad raamatupidamiskohustuslaste juures (juhatuse liikmed, finantsjuhid, raamatupidajad) saaksid omandada asjakohaseid ja elulisi (praktilisi) teadmisi. Samuti peaks selgunud uuringutulemused kommunikeerima audiitorettevõtjatele ja suunama selle kaudu nende koolituspakkumust, kuna nemadki korraldavad ja pakuvad järjepidevalt raamatupidamis- ja finantsalaseid koolitusi oma klientidele. Esmaseks sõnumivijaks suhtluses (rakenduslikku) kõrgharidust pakkuvate õppeasutuste, vastava valdkonna täienduskoolituse pakkujate ning audiitorettevõtjatega oleks tõenäoliselt vandeaudiitorite kutseühendus, Audiitorkogu.

Piisava, asjakohase tõendusmaterjali hankimise suutmatuse puhul võib üheks põhjuseks olla ka asjaolu, et finantsaruandluse raamistikus olevad suunised on raamatupidamiskohustuslaste jaoks liiga üldsõnalised või ebaselged. Raamistikus esitatud nõudeid peaks tõlgendama või täiendama kohalikul tasandil praktiliste juhendmaterjalidega, näiteks saaks luua näidispõhjad diskonteeritud rahavoogude meetodi rakendamiseks kinnisvarainvesteeringute õiglase väärtuse hindamisel ja varade kaetava väärtuse testi läbiviimiseks tüüpolukordades. Eesti kontekstis saaksid sellised näidismaterjalid olla loodud ja välja antud Rahandusministeeriumi juures tegutseva Raamatupidamise Toimkonna poolt.

Suutmatuse puhul vandeaudiitorile piisavalt asjakohast tõendusmaterjali anda võib avalduda veel üks praktiline asjaolu - olukorras, kus raamatupidamiskohustuslasel endal puuduvad asjakohased teadmised ja oskused hinnangute läbiviimiseks, võivad tal puududa ka piisavad finantsvahendid vastava teenuse hankimiseks välistelt osapooltelt. Teatud tingimustel võivad eksperdi poolt läbiviidavad hinnangud ja koostatavad mudelid kujuneda üsna ressursimahukaks, eriti olukorras, kus sellised kulud on iga-aastased. Autori-poolseks soovitusena raamatupidamiskohustuslastele oleks siinkohal lihtsamate mudelite puhul teatavate sisendite hankimine kolmandatelt (sõltumatutelt) osapooltelt, keerukamate mudelite

puhul võib olla võimalus eksperdi töö kasutamiseks teatava intervalli järel. Asjakohaseks näiteks oleks taaskord kinnisvarainvesteeringute hindamine õiglase väärtuse meetodil diskonteeritud rahavoogude mudelit kasutades. Nimetatud hindamisakti tellimine sõltumatult osapoolelt (kinnisvaraekspertidilt) võib osutada raamatupidamiskohustuslaste jaoks märkimisväärseks iga-aastaseks kuluks, samas ei pea käesoleva magistr töö autor nimetatud mudelit üldjuhul matemaatiliselt väga keeruliseks, mistõttu oleks märkimisväärselt ressursisäästlikum tellida kinnisvaraekspertidilt vaid mudelis kasutatavad asjakohased sisendid (nt kapitalisatsioonimäär, diskontomäär, vakantsusmäär) ja koostada arvutused etteantud sisendite põhjal ise. Keerulisemate mudelite puhul, mida raamatupidamiskohustuslane ise läbi viia ei suuda, võib mõningates tingimustes olla asjakohane hinnangute läbiviimine teatava intervalli järel, mitte iga-aastaselt. Eelduseks oleks selle juures muidugi märkimisväärsel olude stabiilsus ja tingimuste muutumatus intervalli jooksul. Kokkuvõttes hindab autor, et lihtsaim viis oleks Audiitorkogu kaudu vandeaudiitorite informeerimine ja vandeaudiitorite kaudu omakorda infoedastus raamatupidamiskohustuslastele, et erinevate hinnangute puhul on võimalus kogu hinnangu asemel vaid sisendite hankimine ekspertidilt või nende tellimine teatava intervalli järel. Loomulikult peab hindama pakutud võimaluse rakendamise võimalikkust iga raamatupidamiskohustuslase puhul individuaalselt. Jõudmaks veelgi laiema ringi raamatupidamiskohustuslasteni, võiks pakutud võimalusest teavitamine kuuluda ka Raamatupidamise Toimkonna huviorbiiti.

Teise aspektina, mil vastutavad isikud ei anna vandeaudiitorile modifitseerimata arvamusega aruande avaldamiseks piisavat asjakohast tõendusmaterjali, käsitletakse autori poolt raamatupidamiskohustuslaste soovimatust. Kas teataval põhjusel võiks raamatupidamiskohustuslane tahtlikult jätta tõendusmaterjali vandeaudiitorile esitamata? Autor võtab vaatluse alla näidisolukorra, mil raamatupidamiskohustuslane on teataval põhjusel tuvastanud indikatsiooni vara võimaliku allahindluse vajaduse osas, kuid ei soovi allahindlust teatava perioodi finantsaruandes kajastada. Raamatupidamiskohustuslane võib näha võimalust hinnangut vara väärtuse osas mitte teostada ja riskida vandeaudiitori aruande modifitseeritud arvamusega selle osas. Finantsinfo tarbijatele on sellega vandeaudiitori poolt edastatud informatsioon teatava kahtluse osas, kuid mitte tuvastatud väärkajastamise osas. Nimetatud argumenti toetab ka asjaolu, et vandeaudiitori aruannete modifikatsioonid läbi töötades ei jäänud autorile peaaegu kordagi silma asjaolu, et raamatupidamiskohustuslaste varad oleksid alakajastatud, pigem olid modifikatsioonid vastassuunalised, st allahindlus kajastamata. Finantsinfo tarbijatele tuleks eeltoodust lähtuvalt edastada selge sõnum suhtuda sarnastesse vandeaudiitori modifikatsioonidesse äärmise tõsiduse ja ettevaatlikkusega, eriti

märkimisväärsete otsuste tegemisel raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannete põhjal. Ettepanekut finantsinfo tarbijate teadlikkuse suurendamiseks käsitleb autor detailsemalt alapunkti lõpus.

Hetkel kasutatakse Eestis äärmiselt nõrku riiklikke sanktsioneerivaid meetmeid raamatupidamiskohustuslastele finantsaruannete esitamata jätmisel, kuid autorile teadaolevalt üldse mitte modifitseeritud vandeaudiitori arvamusega aruannete saajatele, eelkõige peab autor siinkohal silmas korduvat modifitseeritud aruannet. Olukorras, kus varade hinnangu läbiviimisel saadav kasu jääb raamatupidamiskohustulase jaoks väiksemaks võrreldes tehtava kulu ja pingutusega, jäetakse varade väärtus hindamata, kuna vandeaudiitori avaldatav modifitseeritud arvamusega aruanne on raamatupidamiskohustulase jaoks tagajärjetu, st riiklikke sanktsioone ei järgne. Audiitorkogu juhatuse liige Indrek Alliksaar kommentaaris olukorda järgmiselt (autori intervjuu, 10.05.2021): „Analüüsid, kuidas mõjutab finantsaruannete kvaliteeti asjaolu, et Eestis ei too modifitseeritud vandeaudiitori aruanne ettevõtjale kaasa märkimisväärseid probleeme, võib mõnes mõttes tegemist olla vandeaudiitorite suure töö kasutamata jätmisega riigi aruandluskultuuri parandamisel. Tähelepanu väärrib asjaolu, et palju on modifikatsioone ka algsaldode kohta – seegi võib viidata asjaolule, et aruannetega seotud probleemid korduvad aastast aastasse ja nende likvideerimine pole ettevõtjate jaoks prioriteet.“ Autori arvates oleks eeltoodut arvesse võttes asjakohane erinevate sanktsioneerivate meetmete riiklik ülevaatamine just infotarbijate vajadusi, samuti raamatupidamiskohustuslaste võrdset kohtlemist arvesse võttes. Esitatud ettepaneku kommunikeerimine valdkonna regulaatorile (Rahandusministeerium) saaks toimuda Audiitorkogu kaudu.

Järgnevalt analüüsib autor magistritöö raames selgunud uuringutulemusi vandeaudiitorite aspektist ja esmalt just modifikatsiooni põhjustanud asjaolu olemusest lähtuvalt. Kas tõendusmaterjali hankimise suutmatuse tõttu modifitseeritud aruannete osakaalu saaks vähendada vandeaudiitorite kutsetegevuse rahvusvahelisi standardeid kohalikul tasandil täiendades ja andes välja näiteks juhiseid alternatiivseteks protseduurideks ja nende läbiviimiseks? Näitena esitab autor siinkohal uuringutulemustest selgunud tõendusmaterjali hankimise suutmatuse, mis oli sageli seotud varudega ja vandeaudiitori mitte-osalemisega varude aastainventuuris. Mõnede raamatupidamiskohustuslaste varude inventuuri puhul võib murekohaks kujuneda nende asukoht (nt väljaspool riiki asuvad varud, raskesti ligipääsetavad varud), mis raskendab vandeaudiitori osalemist inventuuril. Veelgi asjakohasem on inventuuril mitte-osamine just hetkel, koroonaviiruse levimise tingimustes, mil kontaktide vältimiseks ei saa vandeaudiitorid väga sageli varude inventuurist osa võtta.

Vandeauditoreid saab siinkohal suunata kasutama alternatiivseid vahendeid inventuuridel osalemiseks ja varustama asjakohase oskusteabega, nt kaasaegsed tehnilised katkematu andmesidega videolahendused varude koguste ja seisukorra tuvastamiseks distantsilt. Pakutud lahendus oleks vandeauditiitorite jaoks lisaks ka ajasäästlik. Alternatiivsete protseduuride väljatöötamisel saaks abiks olla vandeauditiitorite kutseühenduse, Audiitorkogu, juurde moodustatud metodoloogiakomisjon.

Olukorras, kus raamatupidamiskohustuslane on jätnud hinnangu teatava kirje osas koostamata, vaadatakse järgnevalt varade kõrval ka kohustusi ning näitena nende koosseisus kajastatavaid eraldisi. Vandeauditiitorite praktikas on üsna sage olukord, mil pikaajalisi eraldisi ei kajastata raamatupidamiskohustuslase poolt diskonteeritud väärtuses, kuigi finantsaruandluse raamistik seda nõuab. Vandeauditiitori reageeringuks olukorrale on sageli märkusega arvamus suutmatuse tõttu hankida piisavat asjakohast tõendusmaterjali, et finantsaruandes ei esine väärkajastamisi, kuna konkreetse väärkajastamise summa välja arvutamine võib sageli tunduda keeruline. Finantsinfo tarbijatele antakse sellega signaal, et eraldise summa võib olla väärkajastatud, kuid ei pruugi. Antud olukorras ei ole üldjuhul tegemist keeruka arvutusega tuvastamiseks võimalikku väärkajastamise summat ja andmaks finantsinfo tarbijatele sellega selge sõnum: kas ja mil määral on eraldise summa bilansis väärkajastatud. Audiitorkogu juhatuse liikme Indrek Alliksaare kommentaar selgunud analüüsitulemustele: „Modifitseeritud aruannetest valdava enamuse põhjuseks on auditiitori töö ulatuse piiratus. Väga suur auditiitori töö ulatuse piiratusele viitavate aruannete hulk võib viidata kahele asjaolule:

- raamatupidamiskohustuslaste finantsarvestuses ja/või sisekontrollisüsteemis esinevad puudused, mis muudavad piisava auditi tõendusmaterjali hankimise võimatuks;
- olukordades, kus vandeauditiitoritel on väärkajastamise ulatuse välja selgitamine; töömahukas, võidakse kalduda ressursisäästlikuma lahenduse suunas ja asuda seisukohale, et finantsaruannete elemendi osas puudub piisav tõendusmaterjal, unustades seejuures finantsinfotarbijate saamata jäänud info.

Tõenäoliselt suurendavad ulatuse piiratuse kasutamist need kaks asjaolu koos ja raske on hinnata, kumb teguritest olulisem on.“

Võimalik, et siinkohal oleks tarvis kaardistada praktikas sageli kasutatavate hinnangute ja mudelite spekter ning töötada vandeauditiitorite jaoks välja juhendmaterjalid ja/või näidispõhjad, mis võimaldaks vajadusel välja arvutada väärkajastamise suurust. Abiks



juhendamaterjalide ja/või näidispõhjade väljatöötamisel saaks taaskord olla vandeaudiitorite kutseühenduse, Audiitorkogu, juurde moodustatud metodoloogiakomisjon.

Analüüsidest magistritöö uuringutulemusi taaskord sellest aspektist, et Eesti raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannete kohta esitatud vandeaudiitori arvamuse modifikatsioonid on varade-põhised, võib küsida: „Kas vandeaudiitorite tänased oskused on ühekülgised?“ Millegi olemasolu on alati kergem hinnata kui tuvastada millegi sellise kajastamise vajadust, mida seni ei ole kajastatud. Näiteks kinnisvarainvesteeringute bilansilist väärtust on tõenäoliselt lihtsam kontrollida kui kohustuste kõikehõlmavust (kajastamata, bilansivälised kohustused, maksukulud, eraldised). Eelnimetatud osas tuleks läbi viia täpsem uurimus vandeaudiitorite hulgas ja vajadusel suunata vandeaudiitorite koolituspakkumist selles suunas. Koolituspakkumuse kujundamisega seostub ka Indrek Alliksaare telefoniintervjuu käigus saadud kommentaar: „Tegevuse jätkuvusega seotud asjaolu rõhutamisi on Eestis läbi aegade suhteliselt palju. Tegevuse jätkuvuse teema käsitlemisel vandeaudiitorite poolt tuleb silmas pidada, et asjaolu rõhutamine on korrektne lahendus vaid standardites väga täpselt kirjeldatud olukordades ja nõuete täitmisel. Muuhulgas peab raamatupidamiskohustuslane tegevuse jätkuvusega seotud ebakindlust finantsaruannetes selgitama. Praktilise kogemuse põhjal jääb sageli mulje, et tegevuse jätkuvusega seotud asjaolu rõhutamise lõik on oma sisult pigem seadustele mittevastavusele tähelepanu juhtiv audiitori kommentaar (näiteks negatiivse omakapitali puhul), kui hinnang tegevuse jätkuvusele.“ Eeltoodud kommentaaristki lähtub koolituspakkumise suunamise vajadus.

Kuigi Eestis on üle 230 tuhande raamatupidamiskohustuslase ja audiitorkontroll on 2019. a põhjal rakendunud 7409-le, annavad audiitorkontrolli läbinud raamatupidamiskohustuslased üle 80 protsendi kogu Eesti majanduse käibest, omavad üle 80 protsendi kõigi Eesti ettevõtjate varadest ning annavad tööd üle 60 protsendile Eesti töötajatele. Sageli ei tajuta, kui suur osa ettevõtluses kasutatavatest varadest ja tuludest on tegelikult vandeaudiitorite kontrollitud ja loodud sellega raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannetes oleva info tarbijatele suurem kindlustunne, et esitatud info on nõuetekohane (Nõmper 2020). Käsitledes käesoleva magistritöö raames selgunud uuringutulemusi finantsinfo tarbijate aspektist, saab öelda, et 11,3% modifitseeritud vandeaudiitori arvamusega aruandeid on siiski märkimisväärne tulemus. Finantsinfo tarbijad vajaksid eelmainitud informatsiooni, kuna see võib mõjutada nende finantsaruannete-põhiseid otsuseid. Eeltoodu põhjal tõstatub Eesti kontekstis esmalt finantsinfo kättesaadavuse küsimus: kas riigi poolt finantsaruannete (sh vandeaudiitori aruande) eest kogutav ja nende põhimõtteliselt piiranguteta kasutamiseks mõeldud marginaalse, kuid heidutava tasu

küsimine on vajalik või peaks info olema vabalt kättesaadav erinevatele finantsinfo tarbijatele? Käesoleva magistritöö autor usub, et pikas perspektiivis peaksid nii finantsaruanded kui nende kohta avaldatud vandeaudiitori aruanded olema täies mahus tasuta tarbitavad. Kui esitatud ettepanek osutub lühiajalises perspektiivis saavutamatuks, oleks finantsinfo tarbijatele abiks ka järk-järguline lähenemine tasuta lahendustele: tasuta kasutamiseks finantsaruande põhinäitajad ja/või vandeaudiitori aruande modifikatsiooni alused lõigud. Samas peaks aga vähemalt vandeaudiitori aruande tüüp (modifitseerimata, märkus(t)ega, vastupidine või arvamuse avaldamisest loobumine, sh lisatud asjaolu rõhutav või muu asjaolu lõik) olema asjakohastes registrites juba lähitulevikus avalikult ja tasuta kättesaadav, isegi juhul kui konkreetne finantsaruanne ja kogu vandeaudiitori aruanne jääb esialgu tarbitavaks tasu eest. Kui vandeaudiitori arvamuse tüüp oleks tasuta tarbitav, võib nimetatud info avalikult kättesaadavana raamatupidamiskohustuslase finantsaruande kohta saada nii mõneski olukorras takistuseks ärisuhete arendamisel. Sellest lähtuvalt võib raamatupidamiskohustuslane olla aga tulevikus alim finantsaruandluse raamistikule vastava aruande koostamiseks. Eeltoodu suurendaks omakorda ettevõtluskeskkonna läbipaistvust ja usaldusväärust, kuna annaks finantsinfo tarbijatele väärtuslikku infot (võimalike) väärkajastamiste kohta raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannetes, sh kriitilise tähtsusega info seoses võimalike indikatsioonide osas raamatupidamiskohustuslaste suutlikkusele jätkata jätkuvalt tegutsevana. Esitatud ettepaneku peaks kommunikeerima regulaatorile, st rahandusministeeriumile.

Kui finantsinfo tarbijatele on asjakohane info tehtud kättesaadavaks, on oluline, et nad ka mõistaksid seda ja oskaksid oma otsuste tegemisel arvesse võtta. Oma praktilise kogemuse põhjal saab autor öelda, et vandeaudiitori aruannetes öeldu jääb finantsinfo tarbijatele nii mõnigi kord raskesti mõistetavaks, mistõttu tuleks vandeaudiitori arvamuse kujunemise aluseid avada ja selgitada aruandes öeldut. Kui vandeaudiitor on jäänud juhtkonnaga eriarvamusele varude allahindluse läbiviimata jätmises, võib see anda olulist informatsiooni näiteks raamatupidamiskohustuslase likviidsuse osas. Raamatupidamiskohustuslase tarnijaid ja kliente peaks nimetatud asjaolu sundima ettevaatusele – kui vandeaudiitor peab varude väärtust ülehinnatuks, tähendab see, et vajaduse korral ei suuda raamatupidamiskohustuslane oma varusid realiseerida bilansis näidatud maksumuses ning võib sattuda raskustesse oma kohustuste tasumisega rahaliste vahendite nappuse tõttu. Finantsinfo tarbijate tähelepanu peaks pälvima ka vandeaudiitori eriarvamus õiglases väärtuses kajastatud kinnisvarainvesteeringute osas, mis tähendab, et varade turuväärtus ei kata tõenäoliselt põhivahendite bilansilist maksumust ehk lihtsamalt öeldes: raamatupidamiskohustuslase

varad ei tooda piisavat tulu. Autori arvamuse kohaselt peaks vandeaudiitori sõnum kindlasti äratama olemasolevate ja potentsiaalsete investorite, ettevõtte võlausaldajate ja teiste infotarbijate tähelepanu ning oluline on, et seda infot mõistetak.

Vaadeldes analüüsitulemusi veelkord finantsinfo tarbijate teadlikkuse aspektist, ei saa jätta käsitlemata arvestushinnangute temaatikat finantsaruannete koostamisel.

Arvestushinnangud nõuavad juhtkonnalt mitmete otsustuste või eelduste tegemist, mis mõjutavad märkimisväärseid arvestushinnanguid ning selliste hinnangute põhjendatuse pidevat monitoorimist (ISA 240.A45: 2019). Vandeaudiitori aruannete modifikatsioonide põhjuste analüüsimisel selgus, et üsna suur osa neist oli põhjustatud raamatupidamiskohustuslase ja vandeaudiitori eriarvamusest varade osas. Ühelt poolt tuleb tunnistada, et juhtkond on eelduste tegemisel ja sisendite kasutamisel tavaliselt asjatundlikumal positsioonil kui vandeaudiitor, teisalt tuleb nentida, et tänapäevases konkurentsitihedas maailmas kannatab juhtkond väga sageli surve all: on tarvis jõuda eesmärgini ettemääratud tulu või kasumi osas, säilitada väärtust aktsiaturul või teenida soovitud kompensatsioonipakett – see viitab aga soovile tahtlikult hinnanguid kallutada. Käsitlusaluse probleemistiku kohta on oma arvamuse esitanud ka M. Nõmper (2020): „Tänapäeva majanduskeskkond on dünaamiline ning samavõrd dünaamilised on ka finantsaruanded. Mida suurem ettevõtte, keerulisemad toimimispõhimõtted, uuemad tegevusvaldkonnad, seda rohkem sisaldab finantsaruanne juhtkonnapoolseid hinnanguid ja valikuid erinevate lubatud alternatiivide vahel. Seega ei saa olla ühte ja ainumast tõde finantsaruannete kohta ja aruande lugeja peab iseseisvalt kujundama oma seisukoha ettevõtte kohta, võttes arvesse lisaks aruandes toodud numbrilistele näitajatele ka kasutatud arvestuspõhimõtteid, juhtkonnapoolseid hinnanguid, vandeaudiitori seisukohta ja muud infot.“ Lähtudes eeltoodust ei saa autori arvates alati arvata, et vandeaudiitori aruande modifikatsioon viitab juhtkonna tahtlikule veale, kui nõuab ometi nii finantsaruannetes kui vandeaudiitori aruandes esitatu mõistmist. Nii regulaator kui vandeaudiitorite kutseühendus peaksid tulevikus võtma suurema rolli vandeaudiitorite töö sisu avalikul tutvustamisel erinevate kanalite kaudu (nii asjakohastel konverentsidel kui meediaväljaannetes), et suurendada finantsinfo tarbijate teadlikkust nii finantsinfo olemuse kui vandeaudiitori arvamuse kujunemise osas.

Autor esitab kõik tehtud ettepanekud kokkuvõtvalt tabelis 21.

**Tabel 21**

*Ettepanekuid analüüsitulemuste põhjal rahandusministeeriumile ja Audiitorkogule suurendamiseks finantsaruannete usaldatavuse taset tulevikus Eestis*

Ettepanek	Rahandusministeeriumile	Audiitorkogule
1.	Finantsaruandluse raamistikus olevate nõuete täiendamine asjakohaste tõlgenduste ja praktiliste juhendmaterjalidega (Raamatupidamise Toimkonna kaasabil)	Kommunikatsiooniprotsess (rakenduslikku) kõrgharidust pakkuvate õppeasutuste, täienduskoolituse pakkujate ning audiitorettevõtjatega lülitamaks õppevormidesse, -kavadesse ja kliendikoolitustesse praktilisemad teadmised finantsaruandluse raamistiku nõuete täitmiseks
2.	Raamatupidamiskohustuslaste informeerimine erinevate hinnangute puhul sisendite tellimiseks ekspertidelt ja intervallipõhisteks hinnanguteks	Vandeaudiitorite informeerimine ja vandeaudiitorite kaudu infoedastus raamatupidamiskohustuslastele erinevate hinnangute puhul sisendite tellimiseks ekspertidelt ja intervallipõhisteks hinnanguteks
3.	Erinevate sanktsioneerivate meetmete riiklik ülevaatamine (finantsaruannete esitamata jätmise ja korduvad modifitseeritud aruanded)	Vandeaudiitorite kutsetegevuse rahvusvaheliste standardite juurde soovituslike juhendmaterjalide koostamine kohalikul tasandil (alternatiivsed protseduurid ulatuse piiratud korral)
4.	Tasude ülevaatamine ja nende vajalikkuse hindamine finantsaruannete ja vandeaudiitori aruannete tarbimise eest	Vandeaudiitorite koolituspakkumise suunamine
5.	Finantsinfo tarbijate teadlikkuse suurendamine	Finantsinfo tarbijate teadlikkuse suurendamine

Allikas: Autori koostatud

Eesti raamatupidamiskohustuslaste 2019. a finantsaruannete kohta esitatud vandeaudiitori aruannete põhjal selgus, et 11,3% neist on modifitseeritud, st finantsaruanded tervikuna sisaldavad pettusest või veast tulenevat olulist väärkajastamist või ei õnnestunud vandeaudiitoril hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali järelduse tegemiseks selle kohta, et finantsaruanded tervikuna on olulise väärkajastamiseta. Lisaks sisaldavad 8,4% vandeaudiitori aruannetest asjaolu rõhutavat / muu asjaolu lõiku. Magistritöö raames selgunud analüüsitulemuse põhjal tegi autor ettepanekuid rahandusministeeriumile ja Audiitorkogule suurendamiseks finantsaruannete usaldatavuse taset tulevikus Eestis veelgi: raamatupidamiskohustuslaste õppeprogrammide täiendused, finantsaruandluse raamistiku nõuete täpsustamine juhendmaterjalidega, vandeaudiitoritele täiendavate abi- ja

juhendamaterjalide väljatöötamine ja koolituspakkumise suunamine, valdkonnapõhiste riiklike poliitikate ja sanktsioneerivate meetmete ülevaatamine.

### **Kokkuvõte**

Majandus on inimtegevus, mille eesmärk on tagada inimestele vajalike kaupade ja teenuste tootmine, vahetus, jaotus ja tarbimise võimalus ning see hõlmab omakorda ettevõtteid ja asutusi, mis toodavad kaupu ja osutavad teenuseid. Majanduskeskkonna arengust, stabiilsusest ja läbipaistvusest sõltub ettevõtluskeskkond - kui lihtne, mugav, selge ja läbipaistev on raamatupidamiskohustuslasel tegutseda. Finantsaruande koostamine ja avaldamine on iga raamatupidamiskohustuslase ülesanne. Finantsaruande eesmärk on anda finantsinfo tarbijatele raamatupidamiskohustuslase finantsseisundi, -tulemuse ja rahavoogude kohta asjakohast ning tõepäraselt esitatud informatsiooni, mida viimane saaks oma majandusotsuste tegemisel kasutada. Rahuldamiseks finantsinfo tarbijate erinevaid vajadusi ja tagamiseks ettevõtluskeskkonna usaldusväärsus ja läbipaistvus, peavad finantsaruanded olema koostatud kõigis olulistes osades kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga. Mitte alati ei ole aga raamatupidamiskohustuslaste poolt esitatud finantsaruanded ja nendes sisalduvad andmed kvaliteetsed, st vastavuses finantsaruandluse raamistikuga ja esitatud õigeaegselt. Finantsaruanded, mis ei sisalda väärkajastamisi, ei tahtlikke ega tahtmatuid, on hästitoimiva majanduse jaoks kriitilise tähtsusega

Finantsaruannete usaldatavuse taseme tõstmiseks nende ettenähtud kasutajate jaoks viiakse läbi finantsaruannete audiitorkontroll, mille resultaadiks on sõltumatu vandeaudiitori arvamusega aruanne, milles vandeaudiitor avaldab arvamust, kas raamatupidamise aastaaruanne koostatakse kõikides olulistes osades kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga. Vandeaudiitori eesmärgiks on avaldada asjakohaselt modifitseeritud aramus finantsaruannete kohta, kui vandeaudiitor teeb hangitud auditi tõendusmaterjali põhjal järelduse, et finantsaruanded tervikuna ei ole olulise väärkajastamiseta või ei suuda ta hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali järelduse tegemiseks selle kohta, et finantsaruanded tervikuna on olulise väärkajastamiseta (ISA 705.4). Lisaks peab vandeaudiitor kujundatud arvamusele lisama asjaolu rõhutava / muu asjaolu lõigu, kui vandeaudiitor on tuvastanud asjaolusid, mille puhul hindab vajalikuks finantsinfo kasutajate tähelepanu juhtimist finantsaruandes avalikustud või muude asjaolude kohta.

Päring, saamaks andmeid raamatupidamiskohustuslaste arvu kohta, kes pidid oma finantsaruande 2019. a kohta registripidajale esitama, raamatupidamiskohustuslaste arvu kohta, kes on aruanded esitanud, lisaks audiitorkontrolli läbinute kohta, on esitatud RIK-le 2020. a lõpus. RIK-le esitati ka päring saamaks andmeid raamatupidamiskohustuslaste 2019.

a finantsaruannete kohta väljastatud vandeaudiitori aruannete kohta. Vastused päringule saabusid 2021. a veebruari- ja märtsikuus. Vastusena päringule selgus, et raamatupidamiskohustuslaste arv, kes 02.02.2021 seisuga on oma 2019. a kohta käiva finantsaruande registripidajale esitanud ja kellele on rakendunud audiitorkontroll (sh kohustuslik ja vabatahtlik), on 7 409, nende hulgast on finantsaruande auditi töövõtt läbi viidud 4 429-le. Raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannete kohta väljastatud vandeaudiitori aruanded jagunevad alljärgnevalt:

- modifitseerimata arvamus – 3 928 sõltumatu vandeaudiitori aruannet;
- märkusega arvamus – 462 sõltumatu vandeaudiitori aruannet;
- vastupidine arvamus – 11 sõltumatu vandeaudiitori aruannet;
- arvamuse avaldamisest loobumine – 28 sõltumatu vandeaudiitori aruannet.
- asjaolu rõhutav ja muu asjaolu lõik – 372 sõltumatu vandeaudiitori aruannet;

Saadud andmete põhjal võttis autor vaatluse alla modifitseerimata vandeaudiitori aruannete osakaalu kõikidest väljastatud vandeaudiitori aruannetest. Nimetatud osakaalu jälgimisel Eesti kontekstis aastatel 2010 – 2019 nähtub selgelt, et vandeaudiitori modifitseeritud arvamusel aruannete osakaal väheneb ajas ja seda märkimisväärselt 23%-lt 11%-ni. Nähtub, et raamatupidamiskohustuslased suhtuvad oma finantsaruannetesse 2019. aastal kohusetundlikumalt võrreldes 2010. aastaga ja on hakanud pidama oma välise aruandluse kvaliteeti ja selle kaudu turule antavaid signaale olulisemaks, parandades seeläbi ettevõtluskeskkonna läbipaistvust ja usaldusväärsust. Võrreldes nimetatud osakaalu Soome, Horvaatia, Itaalia, Iraani, Indoneesia ja Hiina tulemustega, selgus, et modifitseeritud aruannete osakaal kõikidest väljastatud sõltumatu vandeaudiitori aruannetest erineb riigiti märgatavalt jäädes analüüsitud riikide puhul vahemikku 4,6-41,9% - Eesti tulemus on üsna keskmine, kui eeskujuks peab saama Itaalia (4,6%) ja Soome (6,6%) osakaal.

Modifikatsioonide vähenemine peaks tulema raamatupidamiskohustuslaste-poolsest finantsaruannete kvaliteedi paranemisest, mille tulemuseks oleks usaldusväärsemad andmed, andmete parem võrreldavus, ettevõtluskeskkonna läbipaistvuse suurenemine. Eesti tulemust rahvusvahelistega võrreldes tuleb arvesse võtta rahvusvaheliste uuringute valimipõhisust, uuringu läbiviimise aega, majandustsükli faasi ja majanduse kasvutempot, samuti riiklikku finantsaruandluskeskkonna korraldus. Modifikatsioonide põhjuseid riigiti on äärmiselt raske võrrelda sellealaste rahvusvaheliste uuringute vähesuse tõttu.

Päringu teel RIK-st saadud andmefail koos 4 429 audiitori aruandega on MS Excel formaadis ja sisaldab endas algupäraselt 442 367 rida andmeid. RIK-lt saadud failis

filtreeritud esmalt kõik aruanded nende tüüpide järgi: modifitseerimata, märkusega, vastupidised arvamused, arvamuse avaldamisest loobumised, lisaks kõik aruanded asjaolu rõhutava ja muu asjaolu lõiguga. Filtreeritud andmetest elimineeriti modifitseerimata aruanded, sest nende raamatupidamiskohustuslaste aruanded on olulises osas vastavuses finantsaruandluse raamistiku nõuetega. Järgnevalt on jätkatud tööd modifitseeritud aruannetega: kõik  $462 + 11 + 28 = 501$  aruannet on üksikasjalikult läbi loetud ja märgitud juurde modifikatsiooni põhjus (igal aruandel 1- 6 põhjust), sarnane töö on tehtud ka asjaolu rõhutava ja muu asjaolu lõiguga aruannetega (täiendavad 372 aruannet).

Analüüsitulemuste kokkuvõttena selgus, et 11,3% vandeaudiitorite poolt väljastatud vandeaudiitori aruannetest Eesti raamatupidamiskohustuslaste 2019. a finantsaruannete kohta on modifitseeritud, lisaks sisaldavad 8,4% aruannetest asjaolu rõhutavat / muu asjaolu lõiku. Analüüsitulemused on kokkuvõtvalt alljärgnevad:

- märkus(t)ega arvamusega aruanded - modifikatsioonide põhjused vandeaudiitori märkus(t)ega arvamusega aruannete põhjal on peamiselt seotud raamatupidamiskohustuslaste põhjaruannete kirjetega (77,7%) ja sealt omakorda põhiliselt varadega (raha, nõuded, varud, kinnisvarainvesteeringud, põhivara). Vaadates modifikatsioone varade kohta selle põhjustanud asjaolu olemusest lähtuvalt, saab öelda, et valdavalt ei suutnud vandeaudiitor hankida piisavat asjakohast tõendusmaterjali varade kohta, alla poole põhjustest viitasid väärkajastamistele (pigem eriarvamus vandeaudiitoriga varade väärtuse osas ja väheses osas ka faktevad);
- vastupidine arvamus – modifikatsioonide põhjused vandeaudiitori vastupidise arvamusega aruannete põhjal on peamiselt seotud põhjaruannete kirjetega (60,9%), 22% põhjustest heidavad kahtlust raamatupidamiskohustuslaste võimele jätkata jätkuvalt tegutsevana asjakohase perioodi jooksul tulevikus. Põhjused, mis viitasid põhjaruannetele, olid peamiselt seotud varadega (nõuded, varud, finantsinvesteeringud, põhivara). Vaadates modifikatsioone varade kohta selle põhjustanud asjaolu olemusest lähtuvalt, saab öelda, et valdavalt ei suutnud vandeaudiitor hankida piisavat asjakohast tõendusmaterjali varade kohta, vaid väike osa viitas väärkajastamistele;
- arvamuse avaldamisest loobumine - modifikatsioonide põhjused vandeaudiitori arvamuse avaldamisest loobumisega aruannete põhjal on peamiselt seotud põhjaruannete kirjetega (52,2%), 15,2% põhjustest heidavad kahtlust

raamatupidamiskohustuslase võimele jätkata jätkuvalt tegutsevana asjakohase perioodi jooksul tulevikus. Põhjused, mis viitasid põhiaruannetele, olid seotud vaid varadega (peamiselt nõuded, varud, finantsinvesteeringud, põhivara). Vaadates modifikatsioone varade kohta selle põhjustanud asjaolu olemusest lähtuvalt, saab öelda, et kõigil juhtudel ei suutnud vandeaudiitor hankida piisavat asjakohast tõendusmaterjali varade kohta;

- asjaolu rõhutav / muu asjaolu lõik - ligi 65% kõikidest asjaolu rõhutava lõigu lisamistest vandeaudiitori aruandesse on vandeaudiitorite poolt toimunud seoses indikatsioonidega, mis heidavad kahtlust raamatupidamiskohustuslase võimele jätkata jätkuvalt tegutsevana asjakohase perioodi jooksul tulevikus. Peamisteks indikatsioonideks seejuures on lühiajalised kohustuste / käibevara suhe, netovara mittevastavus ÄS-s kehtestatud nõuetele ja koroonaviirusest põhjustatud majanduskeskkonna ebastabiilsus. Olulises osas on nimetatud lõigu lisamise tinginud ka hinnangud raamatupidamiskohustuslaste varadele (nõuded, kinnisvarainvesteeringud, põhivara, bioloogiline vara ja finantsinvesteeringud), mille sisenditele on vandeaudiitorid otsustanud viidata. Muu asjaolu lõigu lisamise on suures osas põhjustanud aruandekasutajate tähelepanu juhtimine vandeaudiitori vahetusele (42,8%) või auditeerimata alusandmete (38,2%).

Käesoleva uurimuse raames võttis töö autor vaatluse alla ka vandeaudiitori modifikatsiooni põhjused Eesti raamatupidamiskohustuslaste 2012. a finantsaruannete kohta uurimaks, kuidas on põhjuste osakaal ajas muutunud. Analüüsitulemustena selgus, et modifikatsioonide põhjuste osakaal 2012 vs 2019 on üldjoontes sarnane.

Analüüsitulemuste põhjal tegi autor ettepanekuid rahandusministeeriumile ja Audiitorkogule suurendamiseks finantsaruannete usaldatavuse taset tulevikus Eestis veelgi: raamatupidamiskohustuslaste õppeprogrammide täiendused, finantsaruandluse raamistiku nõuete täpsustamine juhendmaterjalidega, vandeaudiitoritele täiendavate abi- ja juhendmaterjalide väljatöötamine ja koolituspakkumise suunamine, valdkonnapõhiste riiklike poliitikate ja sanktsioneerivate meetmete riiklik ülevaatamine.

Kogu maailma majanduse suurim eesmärk on hoida finantssüsteem stabiilsena ettevõtluskeskkonna läbipaistvuse ja usalduse suurendamise kaudu. Kvaliteetsed finantsaruanded aitavad saavutada finantsstabiilsust, sest see annab kindluse raamatupidamiskohustuslaste finantsseisundi tõepärasuse osas. Vandeaudiitori aruanded Eesti raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannete kohta annavad selgelt märku meie riigi ettevõtluskeskkonnas majandusotsuste tegemiseks kasutatavate finantsaruannete



usaldusväärse paranemisest, kuid progress selles osas peaks olema eesmärgiks. Esitatud mõtet toetab ka Indrek Allikaar, vandeaudiitor ja Audiitorkogu pikaajaline juhatuse liige, oma intervjuus autorile kommenteerides selgunud analüüsitulemusi. Vandeaudiitori modifitseeritud aruannete põhjuste selgumisel, võib peamiseks murekohaks pidada riski raamatupidamiskohustuslaste varade tegeliku väärtuse osas. Usutavasti oskavad finantsinfo tarbijad nimetatud teadmist ja infot majandusotsuste tegemisel arvesse võtta vähendades sellega ohtu ja kulusid, mida peaks riskide realiseerumise korral kandma nii ettevõtte omanikud kui ka ühiskond tervikuna.

Kui käesoleva magistritöö eesmärgiks oli selgitada vandeaudiitori modifitseeritud arvamusega aruannete põhjused Eesti raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannetes auditi töövõtu põhjal, siis tulevastel uuringutes võiks analüüsida, kas ülevaatuse töövõtu läbiviimisel on vandeaudiitori modifitseeritud aruannete osakaal (märkusega, vastupidine kokkuvõtte ja kokkuvõtte avaldamisest loobumine) ja asjaolu rõhutava / muu asjaolu lõiguga aruannete osakaal kõikidest vandeaudiitori aruannetest Eesti raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannete põhjal sarnane. Lisaks selgitada modifitseeritud vandeaudiitori kokkuvõtte põhjused ja asjaolu rõhutava / muu asjaolu lõigu lisamise põhjused vandeaudiitori aruandes. Samuti analüüsida kas ja miks analüüsitulemused töövõtu ulatusest lähtuvalt (auditi vs ülevaatuse) erinevad.

### Viidatud allikad

1. Al, A., Q., H. Classification of main users of accounting information. Principles of Accounting, Volume 1: Financial Accounting, OSCRiceUniversity (2014). Retrieved from:  
<https://opentextbc.ca/principlesofaccountingv1openstax/chapter/identify-users-of-accounting-information-and-how-they-apply-information/>
2. Amiram, D., Bazanic, Z., Rouen, E. (2015, April 2). Financial statement errors: evidence from the distributional properties of financial statement numbers. Review on Accounting Studies volume 20, pages 1540–1593. Retrieved from:  
[http://statmodeling.stat.columbia.edu/wp-content/uploads/2015/11/abr\\_benford.pdf](http://statmodeling.stat.columbia.edu/wp-content/uploads/2015/11/abr_benford.pdf)
3. Attah, McAntony, I., Jindal, P. (2017, May 5) Impact of Misstatement in Financial Statements on Investment Decision Making. International Journal of Scientific and Research Publications. Retrieved from:  
<http://www.ijsrp.org/research-paper-0517.php?rp=P656382>
4. Bunget, O. C. (2009, January). Detecting and reporting the frauds and errors by the auditor. Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica. Retrieved from:  
[https://www.researchgate.net/profile/Ovidiu-Bunget/publication/46559448\\_DETECTING\\_AND\\_REPORTING\\_THE\\_FRAUDS\\_AND\\_ERRORS\\_BY\\_THE\\_AUDITOR/links/54f6d7aa0cf2ca5efeff7945/DETECTIN-G-AND-REPORTING-THE-FRAUDS-AND-ERRORS-BY-THE-AUDITOR.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Ovidiu-Bunget/publication/46559448_DETECTING_AND_REPORTING_THE_FRAUDS_AND_ERRORS_BY_THE_AUDITOR/links/54f6d7aa0cf2ca5efeff7945/DETECTIN-G-AND-REPORTING-THE-FRAUDS-AND-ERRORS-BY-THE-AUDITOR.pdf)
5. Cornelia, I. (2020). The importance of financial statements in the decision-making process. Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, volume 22, pages 73-83. Retrieved from:  
<http://oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/2220201/07.pdf>
6. Crucean, A. C. (2019, September). The information content of audit opinion for users of financial statements. Oradea Journal of Business and Economics, Volume IV, Issue 2. Retrieved from:  
[http://ojbe.steconomieuoradea.ro/wp-content/uploads/2019/10/OJBE\\_vol-42-91-101.pdf](http://ojbe.steconomieuoradea.ro/wp-content/uploads/2019/10/OJBE_vol-42-91-101.pdf)
7. Koolitusmaterjal Audiitorkogu koolituselt „Vandeaudiitori aruanded“ (13.01.2015)
8. Audiitortevuse portaal. Saadud aadressilt:  
<https://www.audiitortevus.ee/atr/web/register/vandeaudiitori-otsing>

9. Audiitortegevuse seadus. Riigi Teataja, 01.01.2021 jõustunud redaktsioon. Saadud aadressilt: <https://www.riigiteataja.ee/akt/121112020002>
10. Barac, Z. A., Vuko, T., Sodan, S. (2017, Sept 4) What can auditors tell us about accounting manipulations? *Managerial Auditing Journal*, vol. 32 no 8. Retrieved from <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/MAJ-03-2017-1534/full/pdf?title=what-can-auditors-tell-us-about-accounting-manipulations>
11. Chen, J., Cumming, D., Hou, W., Lee, E. (2013, June). Executive integrity, audit opinion, and fraud in Chinese listed firms. *Emerging Markets Review*, Volume 15, 72 – 91. Retrieved from <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1566014113000022?via%3Dihub#t0005>
12. Gaetano, M., Iuliano, G., Vlismas, O. (2020, April 6). Audit quality in non-listed Italian firms. *African Journal of Business Management*, Volume 14, pages 123-139. Retrieved from: [https://yourknow.com/uploads/books/Audit\\_quality\\_in\\_non-listed\\_Italian\\_firms.pdf](https://yourknow.com/uploads/books/Audit_quality_in_non-listed_Italian_firms.pdf)
13. History of accounting. Retrieved from: [https://en.wikipedia.org/wiki/History\\_of\\_accounting](https://en.wikipedia.org/wiki/History_of_accounting)
14. How To Distinguish Between Fraud and Error (2018, Nov 6) Retrieved from: <https://integrity-asia.com/blog/2018/11/06/how-to-distinguish-between-fraud-and-error/>
15. Iatridis, G. E. (2016, May) Financial reporting language in financial statements: Does pessimism restrict the potential for managerial opportunism? *International Review of Financial Analysis*. Vol. 45, p1-17. Retrieved from: <https://www-sciencedirect-com.ezproxy.utlib.ut.ee/science/article/pii/S1057521916300126?via%3Dihub#s0005>
16. Laffin, M., Gomes, T. (2013) The prevention of Error and Fraud in Accounting. *International Journal of Advances in Management and Economics*, Vol.2, issue 5, pages 125-131. Retrieved from: [https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/53930089/1602052013.pdf?1500602071=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DInternational\\_Journal\\_of\\_Advances\\_in\\_Man.pdf&Expires=1620555438&Signature=AlDdjzjXGkqV7cqWv0nLUmwQoAFWVLdgaMXa0MIRDQRsBQaq6LD3TMLdZIKoV56bsf5deqCL7ZYINF3i9enjjv1cWlzQGVUTo~OP6joA~gLJFdAYo-](https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/53930089/1602052013.pdf?1500602071=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DInternational_Journal_of_Advances_in_Man.pdf&Expires=1620555438&Signature=AlDdjzjXGkqV7cqWv0nLUmwQoAFWVLdgaMXa0MIRDQRsBQaq6LD3TMLdZIKoV56bsf5deqCL7ZYINF3i9enjjv1cWlzQGVUTo~OP6joA~gLJFdAYo-)

[YLIv17Ag~qYRn7LBONCyx9~Y2ZTHa5AxNUd5xcq6hITCvei0IsrppCZ1MSvjEq-EzIz2VD5~xmThxuVd8VSKuu6ybikgkGwDNPVctzc1sDMIFBFRMseYVUFEDzmYVhTvzqxFJrAfJW-KYCuwY2jWdHtpbUxjs1pwgc21pcBcPXLH2yOINdvSIOG-k3jJ2NY7nqV7NPkyT5Ojcst-EOZ5rZAF5OvhJ6KfXOXA\\_\\_&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA](https://www.journals.vu.lt/ekonomika/article/view/19693/18805)

17. Mackevicius, J., Kazlauskienė. (2009). The fraud tree and its investigation in audit. *Ekonomika*, ISSN 1392-1258. Retrieved from:  
<https://www.journals.vu.lt/ekonomika/article/view/19693/18805>
18. Majandusaasta aruannete esitamise tähtaeg on 31. oktoobril. (22.09.2020) Registrate ja Infosüsteemide Keskus. Saadud aadressilt:  
<https://www.rik.ee/et/news/majandusaasta-aruannete-esitamise-tahtaeg-31-oktoobril>
19. Mareque, M., Rovo-Lopez, E., Villanueva-Villar. (2019, June 12) Audit Opinions: Are They Really Different for Family Businesses. *SAGE Open*, April-June 2012, pages 1-12. Retrieved from:  
<https://journals.sagepub.com/doi/full/10.1177/2158244019856725>
20. Margaret, J. E., Peck, G. (2018, June 8) *Fraud in Financial Statements*. Routledge.
21. Mariora, A. (2013). The role of the annual financial statements in the management of the company. *Annals of the „Constantin Brâncuși” University of Târgu Jiu, Economy Series*, Issue 1/2013. Retrieved from:  
<https://core.ac.uk/download/pdf/25946618.pdf>
22. Muna, E. F., Lisiantara, G. A. (2021, April 1). Analysis of factors affecting audit delay in manufacturing and financial companies listed on ID. *Indonesia Accounting journal*, volume 3, 27-35. Retrieved from:  
<https://ejournal.unsrat.ac.id/index.php/iaj/article/view/33169/31400>
23. Mustikarini, A., Samudera, M. B. (2017, Nov 22-23). Does Modified Audit Opinion Matter to Investors? Evidence from Indonesia. *Proceedings of the 18th Asian Academic Accounting Association (FourA) Annual Conference 2017*. Retrieved from:  
[https://foura.org/download/foura\\_2017/foura\\_038.pdf](https://foura.org/download/foura_2017/foura_038.pdf)
24. Niemi, L., Sundgren, S. (2012, March 22). Are Modified Audit Opinions Related to the Availability of Credit? Evidence from Finnish SMEs. *European Accounting Review*, Volume 21, 2012, Issue 4. Retrieved from:  
[https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/09638180.2012.671465?casa\\_token=2KXYdU-JTakAAAAA%3AkrpTdTdf-](https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/09638180.2012.671465?casa_token=2KXYdU-JTakAAAAA%3AkrpTdTdf-)

[Yj0xWbBHM7Dibk0r11Nkjg7AeSnuzcvapMFccQ7a7aayZCLSneopwllum6wZNf4sesPwQ](https://www.finantsuudised.ee/arvamused/2020/03/03/sage-audiitori-vahetamine-tekitab-kusimusi)

25. Nõmper, M., Sage audiitori vahetamine tekitab küsimusi (03.03.2020) Saadud aadressilt:  
<https://www.finantsuudised.ee/arvamused/2020/03/03/sage-audiitori-vahetamine-tekitab-kusimusi>
26. Osadchy, E. A., Akhmetshin. E. M., Amirova, E. F., Bochkareva, T. N., Gazizyanova, Yu. Yu., Yumashev, A. V. (2018). Financial Statements of a Company as an Information Base for Decision-Making in a Transforming Economy. European Research Studies Journal Volume XXI, Issue 2. Retrieved from:  
[https://www.um.edu.mt/library/oar/bitstream/123456789/33582/1/Financial\\_Statements\\_of\\_a\\_Company\\_as\\_an\\_Information\\_Base\\_2018.pdf](https://www.um.edu.mt/library/oar/bitstream/123456789/33582/1/Financial_Statements_of_a_Company_as_an_Information_Base_2018.pdf)
27. Raamatupidamise seadus. Riigi Teataja, 01.07.2019 jõustunud redaktsioon. Saadud aadressilt: <https://www.riigiteataja.ee/akt/125052012016?leiaKehtiv>
28. Raamatupidamise toimkonna juhendid (RTJ) aastal 2019. Saadud aadressilt:  
<https://www.rmp.ee/raamatupidamine/rtj/raamatupidamise-toimkonna-juhendid-rtj-alates-01-01-2019>
29. Rahandusministeerium. Saadud aadressilt:  
<https://www.rahandusministeerium.ee/et/audiitortegevus>
30. Rahvusvaheline raamatupidamisstandard IAS 1. Saadud aadressilt:  
<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:339:0003:0044:ET:PDF>
31. Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 200. (Muudetud) Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega (Eesti) (15.12.2019) Saadud aadressilt:  
<https://www.audiitorkogu.ee/uploads/ISA-d%20alates%202019-12-15/ISAE%20200%20%28EE%29.pdf>
32. Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 240. Audiitori kohustused finantsaruannete auditeerimisel seoses pettusega (15.12.2019) Saadud aadressilt:  
<https://www.audiitorkogu.ee/uploads/ISA-d%20alates%202019-12-15/ISA%20%28EE%29%20240.pdf>
33. Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 320. Olulisus auditi planeerimisel ja läbiviimisel (15.12.2016) Saadud aadressilt:

- <https://www.audiitorkogu.ee/uploads/ISA-d%20alates%202016-12-15/ISA%20%28EE%29%20320.pdf>
34. Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 450. Auditi käigus tuvastatud väärkajastamiste hindamine (01.09.2018). Saadud aadressilt: <https://www.audiitorkogu.ee/uploads/Standardid%20alates%2001.09.2018/ISA%20%28EE%29%20450.pdf>
35. Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 700 (Muudetud) Arvamuse kujundamine ja aruandlus finantsaruannete kohta. (01.09.2018) Saadud aadressilt: <https://www.audiitorkogu.ee/uploads/ISA-d%20alates%202019-12-15/ISA%20700%20%28EE%29%20muudetud.pdf>
36. Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 705 (Muudetud) Arvamuse modifikatsioonid sõltumatu audiitori aruandes. (15.12.2016) Saadud aadressilt: <https://www.audiitorkogu.ee/uploads/ISA-d%20alates%202016-12-15%20koos%20copyright%20notice-ga/ISA%20705%20%28EE%29%20muudetud.pdf>
37. Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 706 (Muudetud) Asjaolu rõhutavad lõigud ja muu asjaolu lõigud sõltumatu audiitori aruandes (15.12.2016) Saadud aadressilt: <https://www.audiitorkogu.ee/uploads/ISA-d%20alates%202016-12-15%20koos%20copyright%20notice-ga/ISA%20706%20%28EE%29%20muudetud.pdf>
38. Roheline raamat. Auditi poliitikavaldkond: kriisi õppetunnid (13.10.2010). Publications Office of the European Union. Saadud aadressilt: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/08744053-2f56-415a-a985-7ceaef3d3b3a/language-et>
39. RTJ 1 „Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted“ (09.01.2020). Saadud aadressilt: <https://www.rahandusministeerium.ee/et/easb/aruandluskorraldus>
40. Rega, I., Liu, B., Liddy, J., Amano, H., Devlin, R., McLennan, D. (2014) Audit quality and value. –Value of Audit – Shaping the future of corporate reporting. Retrieved from: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2015/12/value-of-audit-shaping-the-future-of-corporate-rep.pdf>
41. Shuraki, M. G., Pourheidari, O., Azizkhani, M. (2020, June 3). Accounting comparability, financial reporting quality and audit opinions: evidence from Iran. Asian Review of Accounting, volume 29, 42-60. Retrieved from

- <https://www.scopus.com/record/display.uri?eid=2-s2.0-85096204474&origin=resultslist&sort=plf-f&src=s&sid=2016bb8061ef1c0539759000bbd81ff4&sot=b&sdt=b&sl=37&s=TITLE-ABS-KEY%28modified+audit+opinion%29&relpos=2&citeCnt=1&searchTerm=>
42. Spathis, C., Doumpos, M., Zopounidis, C. (2002) Detecting falsified financial statements: a comparative study using multicriteria analysis and multivariate statistical techniques. *European Accounting Review*. Sep2002, Vol. 11 Issue 3, p 509-535. Retrieved from:  
<http://eds.a.ebscohost.com.ezproxy.utlib.ut.ee/eds/detail/detail?vid=8&sid=3db65df8-f453-4cad-84f2-f7bb1f109034%40sdc-v-sessmgr01&bdata=JnNpdGU9ZWRzLWxpdmU%3d#db=bth&AN=9088026>
43. Teearu, K., Võimalikud vead raamatupidamises ja 10 reeglit nende vigade vältimiseks. (13.02.2019) Pilvebüroo OÜ. Saadud aadressilt:  
<https://pilvebyroo.ee/voimalikud-vead/>
44. Tähelepanekuid 2017. majandusaasta aruannete kohta. (30.11.2018) Ruut & Partnerid Audiitorbüroo OÜ. Saadud aadressilt: <http://www.ruutaudit.ee/blogi/tahlepanekuid-2017-majandusaasta-aruannete-kohta>
45. Users of Accounting Information (2020, Nov 18). Retrieved from:  
[https://biz.libretexts.org/Courses/Folsom\\_Lake\\_College/ACCT\\_301%3A\\_Financial\\_Accounting\\_\(Black\)/01%3A\\_Rules\\_of\\_the\\_Game/1.03%3A\\_Users\\_of\\_Accounting\\_Information](https://biz.libretexts.org/Courses/Folsom_Lake_College/ACCT_301%3A_Financial_Accounting_(Black)/01%3A_Rules_of_the_Game/1.03%3A_Users_of_Accounting_Information)
46. Äriseadustik. Riigi Teataja, 01.02.2021 jõustunud redaktsioon. Saadud aadressilt:  
<https://www.riigiteataja.ee/akt/104012021046>
47. Usaldusindeks – kuivõrd usaldame raamatupidamisaruandeid? (2015) Audiitorkogu. Saadud aadressilt: <https://www.auditorkogu.ee/est/usaldusindeks>
48. Ülevaade: Kes on audiitor ning mis on tema ülesanded. Audiitorkogu. Saadud aadressilt:  
[https://www.auditorkogu.ee/uploads/Abimaterjal\\_audiitori\\_ja\\_audiitori\\_kutsetegevuse\\_laiemale\\_avalikkusele\\_tutvustamiseks.pdf](https://www.auditorkogu.ee/uploads/Abimaterjal_audiitori_ja_audiitori_kutsetegevuse_laiemale_avalikkusele_tutvustamiseks.pdf)
49. Wells, J. T. Principles of fraud examination. (2013, July 13). Retrieved from:  
[https://books.google.ee/books?hl=en&lr=&id=DnwIEAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA1&dq=how+to+detect+and+prevent+fraud+risk&ots=atSAw2NcTT&sig=Of6QWa2YmZ0lyJ3XUfiaVTcJSA&redir\\_esc=y#v=onepage&q&f=false](https://books.google.ee/books?hl=en&lr=&id=DnwIEAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA1&dq=how+to+detect+and+prevent+fraud+risk&ots=atSAw2NcTT&sig=Of6QWa2YmZ0lyJ3XUfiaVTcJSA&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false)

## Lisa A. Sõltumatu vandeaudiitori aruande näidisvormid

Sõltumatu vandeaudiitori aruande näidisvormid – modifitseerimata (sh näidisenä lisatud asjaolu rõhutav ja muu asjaolu lõik) ja modifitseeritud (märkusega, vastupidine ja arvamuse avaldamisest loobumine) arvamusega aruanded

### **Modifitseerimata aruanne**

#### **SÕLTUMATU VANDEAUDIITORI ARUANNE**

[Parim Praktika AS/OÜ] [osanikele / aktsionäridele / nõukogule / üldkoosolekule]

#### **Arvamus**

Oleme auditeerinud [Parim Praktika AS/OÜ] (ettevõtte) raamatupidamise aastaaruannet, mis sisaldab bilanssi seisuga 31. detsember 20X1 ning kasumiaruannet, rahavoogude aruannet ja omakapitali muutuste aruannet eeltoodud kuupäeval lõppenud majandusaasta kohta ja raamatupidamise aastaaruande lisasid, sealhulgas märkimisväärsete arvestuspõhimõtete kokkuvõtet.

Meie arvates kajastab kaasnev raamatupidamise aastaaruanne kõigis olulistest osades õiglaselt ettevõtte finantsseisundit seisuga 31. detsember 20X1 ning sellel kuupäeval lõppenud majandusaasta finantstulemust ja rahavoogusid kooskõlas [Eesti finantsaruandluse standardiga/ rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega, nagu need on vastu võetud Euroopa Liidu poolt].

#### **Arvamuse alus**

Viisime auditi läbi kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega (Eesti). Meie kohustusi vastavalt nendele standarditele kirjeldatakse täiendavalt meie aruande osas „Vandeaudiitori kohustused seoses raamatupidamise aastaaruande auditiga”. Me oleme ettevõttest sõltumatud kooskõlas kutseliste arvestusekspertide eetikakoodeksiga (Eesti) (sh sõltumatuse standardid), ja oleme täitnud oma muud eetikaalased kohustused vastavalt nendele nõuetele. Me usume, et auditi tõendusmaterjal, mille oleme hankinud, on piisav ja asjakohane aluse andmiseks meie arvamusele.

#### **Asjaolu rõhutamine**

Me juhtime tähelepanu finantsaruannete lisale X, milles kirjeldatakse ettevõtte tootmisrajatistes toimunud tulekahju tagajärgi. Meie arvamust ei ole modifitseeritud seoses selle asjaoluga.

#### **Muu asjaolu**



Ettevõtte ABC 31. detsembril 20X0 lõppenud aasta finantsaruandeid auditeeris teine audiitor, kes esitas nende aruannete kohta 31. märtsil 20X1 modifitseerimata arvamuse.

### **Muu informatsioon**

Juhtkond vastutab muu informatsiooni eest. Muu informatsioon hõlmab [tegevusaruannet [*nimetada muud aastaaruande osad, kui neid on*], kuid ei hõlma raamatupidamise aastaaruannet ega meie asjaomast vandeaudiitori aruannet. Meie arvamus raamatupidamise aastaaruande kohta ei hõlma muud informatsiooni ja me ei tee selle kohta mingis vormis kindlustandvat järeldust.

Seoses meie raamatupidamise aastaaruande auditiga on meie kohustus lugeda muud informatsiooni ja kaaluda seda tehes, kas muu informatsioon lahkneb oluliselt raamatupidamise aastaaruandest või meie poolt auditi käigus saadud teadmistest või tundub muul viisil olevat oluliselt väärkajastatud.

Kui me teeme tehtud töö põhjal järelduse, et muu informatsioon on oluliselt väärkajastatud, oleme kohustatud sellest faktist aru andma. [Meil ei ole sellega seoses millegi kohta aru anda/Nagu allpool kirjeldatud, oleme teinud järelduse, et muus informatsioonis esineb selline oluline väärkajastamine.

**[Muu informatsiooni olulise väärkajastamise kirjeldus]].**

**[Juhtkonna ja nende, kelle ülesandeks on valitsemine, kohustused seoses raamatupidamise aastaaruandega/ Juhtkonna kohustused seoses raamatupidamise aastaaruandega ]**

Juhtkond vastutab raamatupidamise aastaaruande koostamise ja õiglase esitamise eest kooskõlas [Eesti finantsaruandluse standardiga/ rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega, nagu need on vastu võetud Euroopa Liidu poolt] ja sellise sisekontrolli eest, nagu juhtkond peab vajalikuks, et võimaldada kas pettusest või veast tulenevate oluliste väärkajastamisteta raamatupidamise aastaaruande koostamist. Raamatupidamise aastaaruande koostamisel on juhtkond kohustatud hindama ettevõtte suutlikkust jätkata jätkuvalt tegutsevana, esitama infot, kui see on asjakohane, tegevuse jätkuvusega seotud asjaolude kohta ja kasutama tegevuse jätkuvuse arvestuse alusprintsipi, välja arvatud juhul, kui juhtkond kavatses kas ettevõtte likvideerida või tegevuse lõpetada või tal puudub sellele realistlik alternatiiv.

Need, kelle ülesandeks on valitsemine, vastutavad ettevõtte raamatupidamise aruandlusprotsessi üle järelevalve teostamise eest.

**Vandeaudiitori kohustused seoses raamatupidamise aastaaruande auditiga**

Meie eesmärk on saada põhjendatud kindlus selle kohta, kas raamatupidamise aastaaruanne tervikuna on kas pettusest või veast tulenevate oluliste väärkajastamisteta, ja anda välja vandeaudiitori aruanne, mis sisaldab meie arvamust. Põhjendatud kindlus on kõrgetasemeline kindlus, kuid see ei taga, et olulise väärkajastamise eksisteerimisel see kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega (Eesti) läbiviidud auditi käigus alati avastatakse. Väärkajastamised võivad tuleneda pettusest või veast ja neid peetakse oluliseks siis, kui võib põhjendatult eeldada, et need võivad üksikult või koos mõjutada majanduslikke otsuseid, mida kasutajad raamatupidamise aastaaruande alusel teevad.

Kasutame auditeerides vastavalt rahvusvaheliste auditeerimise standarditele (Eesti) kutsealast otsustust ja säilitame kutsealase skeptitsismi kogu auditi käigus. Me teeme ka järgmist:

- teeme kindlaks ja hindame raamatupidamise aastaaruande kas pettusest või veast tuleneva olulise väärkajastamise riskid, kavandame ja teostame auditiprotseduurid vastuseks nendele riskidele ning hangime piisava ja asjakohase auditi tõendusmaterjali, mis on aluseks meie arvamusele. Pettusest tuleneva olulise väärkajastamise mitteavastamise risk on suurem kui veast tuleneva väärkajastamise puhul, sest pettus võib tähendada salakokkulepet, võltsimist, info esitamata jätmist, vääresitiste tegemist või sisekontrolli eiramist;
- omandame arusaamise auditi puhul asjassepuutuvast sisekontrollist, et kavandada nendes tingimustes asjakohaseid auditiprotseduure, kuid mitte arvamuse avaldamiseks ettevõtte sisekontrolli tulemuslikkuse kohta;
- hindame kasutatud arvestuspõhimõtete asjakohasust ning juhtkonna arvestushinnangute ja nendega seoses avalikustatud info põhjendatust;
- teeme järelduse juhtkonna poolt tegevuse jätkuvuse arvestuse alusprintsipi kasutamise asjakohasuse kohta ja saadud auditi tõendusmaterjali põhjal selle kohta, kas esineb olulist ebakindlust sündmuste või tingimuste suhtes, mis võivad tekitada märkimisväärset kahtlust ettevõtte suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana. Kui me teeme järelduse, et eksisteerib oluline ebakindlus, oleme kohustatud juhtima vandeaudiitori aruandes tähelepanu raamatupidamise aastaaruandes selle kohta avalikustatud infole või kui avalikustatud info on ebapiisav, siis modifitseerima oma arvamust. Meie järeldused põhinevad vandeaudiitori aruande kuupäevani saadud auditi tõendusmaterjalil. Tulevased sündmused või tingimused võivad siiski kahjustada ettevõtte suutlikkust jätkata jätkuvalt tegutsevana;

- hindame raamatupidamise aastaaruande üldist esitusviisi, struktuuri ja sisu, sealhulgas avalikustatud informatsiooni, ning seda, kas raamatupidamise aastaaruanne esitab aluseks olevaid tehinguid ja sündmusi viisil, millega saavutatakse õiglane esitusviis.

Me vahetame nendega, kelle ülesandeks on valitsemine, infot muu hulgas auditi planeeritud ulatuse ja ajastuse ning märkimisväärsete auditi tähelepanekute kohta, sealhulgas mistahes sisekontrolli märkimisväärsete puuduste kohta, mille oleme tuvastanud auditi käigus.

*Audiitorettevõtja nimel allkirjastava vandeaudiitori nimi*

*Vandeaudiitori number*

*Audiitorettevõtja nimi*

*Audiitorettevõtja tegevusloa number*

*Audiitorettevõtja asukoha aadress*

*Vandeaudiitori aruande kuupäev*

**Märkusega aruanne**  
**SÕLTUMATU VANDEAUDIITORI ARUANNE**

[Parim Praktika AS/OÜ] [osanikele / aktsionäridele / nõukogule / üldkoosolekule]

**Märkusega arvamus**

Oleme auditeerinud [Parim Praktika AS/OÜ] (ettevõtte) raamatupidamise aastaaruannet, mis sisaldab bilanssi<sup>2</sup> seisuga 31. detsember 20X1 ning kasumiaruannet, rahavoogude aruannet ja omakapitali muutuste aruannet eeltoodud kuupäeval lõppenud majandusaasta kohta ja raamatupidamise aastaaruande lisasid, sealhulgas märkimisväärsete arvestuspõhimõtete kokkuvõtet.

*[Juhtkonnaga eriarvamuse osas märkusega arvamuse avaldamise korral kasutada järgnevat lõiku:]*

Meie arvates, välja arvatud meie aruande osas „Märkusega arvamuse alus” kirjeldatud asjaolu[de] mõjud, kajastab kaasnev raamatupidamise aastaaruanne kõigis olulistest osades õiglaselt ettevõtte finantsseisundit seisuga 31. detsember 20X1 ning sellel kuupäeval lõppenud majandusaasta finantstulemust ja rahavoogusid kooskõlas [Eesti finantsaruandluse standardiga / rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega, nagu need on vastu võetud Euroopa Liidu poolt].

*[Auditi ulatust piirava asjaolu osas märkusega arvamuse avaldamise korral kasutada järgnevat lõiku:]*

Meie arvates, välja arvatud meie aruande osas „Märkusega arvamuse alus” kirjeldatud asjaolu[de] võimalikud mõjud, kajastab kaasnev raamatupidamise aastaaruanne kõigis olulistest osades õiglaselt ettevõtte finantsseisundit seisuga 31. detsember 20X1 ning sellel kuupäeval lõppenud majandusaasta finantstulemust ja rahavoogusid kooskõlas [Eesti finantsaruandluse standardiga / rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega, nagu need on vastu võetud Euroopa Liidu poolt].

**Märkusega arvamuse alus**

*[Leitud vea või puuduliku avalikustamise või ulatust piiravate asjaolude kirjeldus]*

Viisime auditi läbi kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega (Eesti). Meie kohustusi vastavalt nendele standarditele kirjeldatakse täiendavalt meie aruande osas „Vandeauditori kohustused seoses raamatupidamise aastaaruande auditiga”. Me oleme

---

<sup>2 2</sup> Aruannete nimetusi tuleks muuta vastavalt aruandva üksuse kasutatutele (bilanss vs finantsseisundi aruanne; kasumiaruanne vs koondkasumiaruanne vs kasumi ja muu koondkasumi aruanne jt)

ettevõttest sõltumatud kooskõlas kutseliste arvestusekspertide eetikakoodeksiga (Eesti) (sh sõltumatuse standardid), ja oleme täitnud oma muud eetikaalased kohustused vastavalt nendele nõuetele. Me usume, et auditi tõendusmaterjal, mille oleme hankinud, on piisav ja asjakohane aluse andmiseks meie märkus[te]ga arvamusele.

**Muu informatsioon**

/.../ jätkub sarnases koosseisus kui eeltoodud modifitseerimata aruanne

## Vastupidine arvamus

### SÕLTUMATU VANDEAUDIITORI ARUANNE

[Parim Praktika AS/OÜ] [osanikele / aktsionäridele / nõukogule / üldkoosolekule]

#### Vastupidine arvamus

Oleme auditeerinud [Parim Praktika AS/OÜ] (ettevõtte) raamatupidamise aastaaruannet, mis sisaldab bilanssi seisuga 31. detsember 20X1 ning kasumiaruannet, rahavoogude aruannet ja omakapitali muutuste aruannet eeltoodud kuupäeval lõppenud majandusaasta kohta ja raamatupidamise aastaaruande lisasid, sealhulgas märkimisväärsete arvestuspõhimõtete kokkuvõtet.

Meie arvates, tulenevalt meie aruande osas „Vastupidise arvamuse alus” kirjeldatud asjaolu[de] märkimisväärsusest, ei kajasta kaasnev raamatupidamise aastaaruanne õiglaselt ettevõtte finantsseisundit seisuga 31. detsember 20X1 ning sellel kuupäeval lõppenud majandusaasta finantstulemust ja rahavoogusid kooskõlas [Eesti finantsaruandluse standardiga / rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega, nagu need on vastu võetud Euroopa Liidu poolt].

#### Vastupidise arvamuse alus

*[Asjaolude kirjeldus]*

Viisime auditi läbi kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega (Eesti). Meie kohustusi vastavalt nendele standarditele kirjeldatakse täiendavalt meie aruande osas „Vandeauditori kohustused seoses raamatupidamise aastaaruande auditiga”. Me oleme ettevõttest sõltumatud kooskõlas kutseliste arvestusekspertide eetikakoodeksiga (Eesti) (sh sõltumatuse standardid), ja oleme täitnud oma muud eetikaalased kohustused vastavalt nendele nõuetele. Me usume, et auditi tõendusmaterjal, mille oleme hankinud, on piisav ja asjakohane aluse andmiseks meie vastupidisele arvamusele.

#### Muu informatsioon

/.../ jätkub sarnases koosseisus kui eeltoodud modifitseerimata aruanne

**Arvamuse avaldamisest loobumine**  
**SÕLTUMATU VANDEAUDIITORI ARUANNE**

[Parim Praktika AS/OÜ] [osanikele / aktsionäridele / nõukogule / üldkoosolekule]

**Arvamuse avaldamisest loobumine**

Meid telliti auditeerima [Parim Praktika AS/OÜ] (ettevõtte) raamatupidamise aastaaruannet, mis sisaldab bilanssi seisuga 31. detsember 20X1 ning kasumiaruannet, rahavoogude aruannet ja omakapitali muutuste aruannet eeltoodud kuupäeval lõppenud majandusaasta kohta ja raamatupidamise aastaaruande lisasid, sealhulgas märkimisväärsete arvestuspõhimõtete kokkuvõtet.

Me ei avalda arvamust ettevõtte kaasneva raamatupidamise aastaaruande kohta. Meie aruande arvamuse avaldamisest loobumise aluse osas kirjeldatud asjaolude märkimisväärsuse tõttu ei suutnud me hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali, mis annaks aluse avaldada raamatupidamise aastaaruande kohta auditiarvamuse.

**Arvamuse avaldamisest loobumise alus**

*[Asjaolude kirjeldus]*

**[Juhtkonna ja nende, kelle ülesandeks on valitsemine, kohustused seoses raamatupidamise aastaaruandega/ Juhtkonna kohustused seoses raamatupidamise aastaaruandega ]**

/.../ jätkub sarnases koosseisus kui eeltoodud modifitseerimata aruanne

## Summary

### MODIFICATIONS TO THE OPINION IN THE SWORN AUDITOR'S REPORT BASED ON ESTONIAN ACCOUNTING ENTITIES FINANCIAL STATEMENTS

Signy Villems

The development of a market economy and the increase in economic complexity require the provision of operational, complete and reliable financial information worldwide. Accounting is an important part of the day-to-day operations of an accounting entity, one of the most important purposes of which is to prepare financial statements and thereby provide an overview of its financial results and financial position to internal and external consumers of financial information. In order to increase the level of reliability of the financial statements for their intended users, an audit of the financial statements is performed, which results in a sworn auditor's report on whether the financial statements are prepared in all material respects in accordance with the applicable financial reporting framework. The auditor shall issue a modified opinion on the financial statements if the auditor concludes, based on the audit evidence obtained, that the financial statements as a whole are not free from material misstatement or the auditor is unable to obtain sufficient appropriate audit evidence to conclude that the financial statements as a whole are free from material misstatement.

The aim of this master's thesis is to explain and analyze the reasons for the modifications of the reports with the modified opinion of the sworn auditor submitted by the auditor of the 2019 financial statements of Estonian accounting entities and to make proposals to further increase the reliability of financial statements in Estonia in the future. In order to clarify the share of reports with a modified opinion of the sworn auditor submitted by Estonian accounting entities on the 2019 financial statements and the reasons for the modifications, a request has been submitted to the Centre of Registers and Information Systems for information on all sworn auditor reports submitted in 2019. Data on the full texts of all sworn auditor's reports issued for 2019 were obtained in MS Excel format. For 2019, 7,409 reports of independent sworn auditors have been issued, including 4,429 for audit engagements. The share of reports with a modified opinion of the sworn auditor in Estonia in the period 2010-2019 is on a downward trend (from 23% to 11%) and for 2019 at a record low. A comparison of the share of reports with a modified opinion with other countries (Finland, Croatia, Italy, Iran, Indonesia, People's Republic of China) revealed that the share of modified reports varies considerably from country to country, ranging from 4.6% to 41.9%.



As a result of the data analysis, it turns out that out of all the sworn auditor's reports submitted for the financial statements of 2019 (4,429), 3,928 (88.7%) were unmodified reports. There were 501 (11.3%) modified opinion reports, including 462 (10.4%) qualified opinions, 11 (0.2%) adverse opinions and 28 (0.7%) disclaimer of opinions.

A detailed analysis to explain the reasons has been carried out by the author with a modified opinion on the reports (501 reports). All these reports have been read in detail, analyzed and the reason for the modification has been stated. It was found that the inclusion of modifications in the statutory auditor's report is due in particular to the statutory auditor's failure to obtain sufficient appropriate evidence to conclude on certain items of the accounting entities that the financial statements as a whole are free from material misstatement. The failure to obtain evidence was mainly related to the assets of the accounting entities (receivables, inventories, financial investments, investment property and fixed assets). Less than half of the reasons were related to misstatements: it is mainly the difference between the assessments of the sworn auditor and the accounting entities (dissenting opinion) (receivables, financial investments, inventories and investment properties), the share of factual errors is significantly lower. The emphasis of matter paragraphs and other matter paragraphs is mainly due to the issue of going concern.

Analyzing the reasons revealed by the research results, the author made proposals to further increase the level of reliability of financial statements in Estonia in the future: improvements in accounting training and development programs, preparation of relevant practical guidance materials for the consumption of sworn auditor's reports, raising the awareness of users of financial information to understand the financial statements and sworn auditor's reports, developing additional help and instruction materials for sworn auditors and to offer additional trainings. The proposals are mainly addressed to the professional association of sworn auditors (The Estonian Auditors' Association) and the Ministry of Finance.

## **Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja üldsusele kättesaadavaks tegemiseks**

Mina, Signy Villems,

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) minu loodud teose „Vandeaudiitori arvamuse modifikatsioonid Eesti raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannete kohta“, mille juhendaja on prof Toomas Haldma, reprodutseerimiseks eesmärgiga seda säilitada, sealhulgas lisada digitaalarhiivi DSpace kuni autoriõiguse kehtivuse lõppemiseni.
2. Annan Tartu Ülikoolile loa teha punktis 1 nimetatud teos üldsusele kättesaadavaks Tartu Ülikooli veebikeskkonna, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace kaudu Creative Commons'i litsentsiga CC BY NC ND 3.0, mis lubab autorile viidates teost reprodutseerida, levitada ja üldsusele suunata ning keelab luua tuletatud teost ja kasutada teost ärieesmärgil, kuni autoriõiguse kehtivuse lõppemiseni.
3. Olen teadlik, et punktides 1 ja 2 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.
4. Kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei riku ma teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse õigusaktidest tulenevaid õigusi.

*Signy Villems*  
**25.05.2021**