

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Eljana Ivanova

**AUDIITORI VASTUTUSE KOHALDAMINE EESTI
PRAKTIKAS**

Lõputöö

Juhendaja:

Maret Güldenkoh, MBA

Tallinn 2015

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2015
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Audiitori vastutuse kohaldamine Eesti praktikas</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: Implementation of the Auditor's Liability in Practice in Estonia</p> <p>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 47 leheküljest. Töös on kasutatud 54 allikat, millele on viidatud.</p> <p>Töö on aktuaalne, sest Euroopa Liidu uue raamatupidamisdirektiivi nõuete täitmiseks peavad liikmesriigid tegema vajalikud õigusnormide muudatused hiljemalt 20. juuliks 2015. Sellest tulenevalt on Rahandusministeerium algatanud ümarlaua “Arvestusala arengud 2014-2017”, mille tulemuseks on uuenenud raamatupidamise seadus ning arvestusvaldkonna reguleerimisvajadusi käsitlev dokument “Arvestusala valge raamat”, mis sisaldab muuhulgas auditi- ja ülevaatuskohustuse uusi piirmäärasid.</p> <p>Uurimisprobleem seisneb selles, et puudub ülevaade audiitori vastutusele võtmisest Eestis. Ei ole selge, millal ja milliste pretensioonidega pöörduvad auditeeritavad kliendid ja aruannetest informatsiooni tarbijad Audiitorkogu ja Riigikohtu poole seoses ebakvaliteetselt auditeeritud aastaaruannetega.</p> <p>Töö eesmärgiks on selgitada välja audiitori vastutuse kohaldamine Eesti praktikas. Eesmärgi saavutamiseks antakse ülevaade auditi olemusest ja eesmärgist, selgitatakse välja audiitori vastutuse liigid ja analüüsitakse audiitori varalise vastutuse rakendamist Eesti praktikas.</p> <p>Lõputöös kasutatakse kombineeritult kvalitatiivset ja kvantitatiivset uurimismeetodit. Analüüsitakse õigusakte, teemakohaseid Riigikohtu lahendeid, läbiviidud küsimustikke ja intervjuusid.</p> <p>Analüüsi tulemusena tegi autor ettepaneku tõhustada Audiitorkogul audiitorite vastutusele võtmise meetmestikku: määrata igale puudujääkidega auditeeritavale osutanud audiitorile karistusena noomitus või märkus; sõlmida Maksu- ja Tolliameti ning Audiitorkogu vahel koostöölepe auditeeritud majandusaasta aruannetes revisjoni käigus ilmsiks tulnud vigade edastamiseks ja kustutada AudSi § 62, kuna see ei ole rakendust leidnud.</p>	
Võtmesõnad: <i>auditeerimine, audiitorid, vastutus, varaline vastutus, sanktsioonid</i>	
Võõrkeelsed võtmesõnad: <i>auditing, accountants, liability, proprietary liability, sanctions</i>	
Lõputööl on seos Rahandusministeeriumi „Arvestusala arengud 2014-2017“ prioriteetidega	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
<p>Töö autor: Eljana Ivanova</p> <p>Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, seisukohad, kirjalikest allikatest ja mujal allikatest saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Olen nõus oma lõputöö avaldamisega elektroonilises keskkonnas.</p> <p>Allkiri:</p>	
Vastab lõputöö nõuetele	Allkiri:
Juhendaja: Maret Guldenkoh	
Kaitmisele lubatud	Allkiri:
Kolledži direktor: Uno Silberg	

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. AUDITEERIMISTEENUS	6
1.1. Auditeerimise olemus.....	6
1.2. Auditeerimise eesmärk	14
2. AUDITEERIJA VASTUTUSELE VÕTMINE EESTIS.....	23
2.1. Kohaldatavad vastutuse liigid	23
2.2. Audiitori varalise vastutuse rakendamine praktikas.....	28
KOKKUVÕTE	35
SUMMARY	37
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	39
LISA 1. KÜSIMUSTIK KAHJUKINDLUSTUSSELTSIDELE	43
LISA 2. EKSPERTINTERVJUU AUDIITORKOGU ESINDAJAGA	44
LISA 3. EKSPERTINTERVJUU MAKSU- JA TOLLIAMETI JUHTIVREVIDENDIGA	45
LISA 4. TEEMAKOHASED KOHTULAHENDID.....	46

SISSEJUHATUS

Auditeerimine on tegevus, mis seisneb raamatupidamisaruande kontrollimises ja sellele hinnangu andmises atesteeritud sõltumatu audiitori poolt. Seeläbi tagatakse aruandluses esineva informatsiooni usaldusvärsus osanikele, investoritele ja avalikkusele. Aruannetes sisalduvate ebatäpsuste avastamise eest vastutab audiitor.

Töö on aktuaalne, sest Euroopa Liidu uue raamatupidamisdirektiivi nõuete täitmiseks peavad liikmesriigid tegema vajalikud õigusnormide muudatused hiljemalt 20. juuliks 2015. Sellest tulenevalt on Rahandusministeerium algatanud ümarlaua “Arvestusala arengud 2014-2017”, mille tulemuseks on uuenenud raamatupidamise seadus ning arvestusvaldkonna (raamatupidamise ja audiitortegevuse) reguleerimisvajadusi käsitlev dokument “Arvestusala valge raamat”, mis sisaldab muuhulgas auditi- ja ülevaatuskohustuse uusi piirmäärasid. Arvestusalane informatsioon ja järelevalve peavad olema usaldusväärsed ning vastama avalikule huvile ehk olema objektiivsed, õigeaegsed ja ammendavad.

Teema on uudne, sest eristub teistest üliõpilastöödest rõhuasetuse poolest. Helena Kask (2006) käsitleb oma töös „Audiitori üldised kohustused ja vastutus“ audiitori kohustusi ja vastutust, tuginedes Euroopa Liidu liikmesriikide ja Ameerika Ühendriikide praktikale; Helena Jõul (2011) analüüsib töös „Audiitori kutse-eeskiri, vastutus ja audiitortegevuse seadus“ audiitori kutseala seotust eetikaga, vastutust ja muutusi Audiitortegevuse seaduses. Antud lõputöös selgitatakse välja audiitorite varalisele vastutusele võtmise Eestis Audiitortegevuse seaduse § 62 kohaselt.

Töö uurimisprobleem seisneb selles, et puudub ülevaade audiitori vastutusele võtmisest. Ei ole selge, millal ja milliste pretensioonidega pöörduvad auditeeritavad kliendid ja aruannetest informatsiooni tarbijad Audiitorkogu ja Riigikohtu poole seoses ebakvaliteetselt auditeeritud aastaaruannetega. Seetõttu on vajalik uurida audiitori vastutuse kohaldamist Eesti praktikas.

Lõputöö eesmärgiks on selgitada välja audiitori vastutuse kohaldamine Eesti praktikas.

Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Anda ülevaade auditi olemusest.
2. Anda ülevaade auditi eesmärgist.
3. Selgitada välja audiitori vastutuse liigid.
4. Analüüsida audiitori varalise vastutuse rakendamist Eesti praktikas.

Lõputöös kasutatakse kombineeritult kvalitatiivset ja kvantitatiivset uurimismeetodit. Analüüsitakse õigusakte, teemakohaseid Riigikohtu lahendeid, läbiviidud küsimustikke ja intervjuusid.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad alapeatükkideks. Esimeses peatükis antakse ülevaade auditist, auditeerimise ja ülevaatuse kohustusest ja selgitatakse audiitori funktsiooni. Esimeses alapeatükis kirjeldatakse audiitorile esitatavaid nõudeid ning kohustusi. Teises alapeatükis antakse ülevaade protseduuridest auditi eesmärgi saavutamisel ning auditi/ülevaatuse järgsest audiitoriaruandest.

Teine peatükk käsitleb auditeerija vastutuse erinevaid liike. Esimeses alapeatükis selgitatakse audiitori vastutuse olemust ja kohustuste rikkumisega kaasnevaid karistusmeetmeid. Teises alapeatükis analüüsitakse teemakohaseid probleeme ja audiitori varalise vastutuse rakendamist Riigikohtu lahendite, audiitorite kutseühendusesisese kontrolli tulemuste ja läbiviidud küsimustikke ning intervjuude põhjal.

Lõputöös kasutatakse õigusaktide redaktsioone seisuga 31.01.2015, audiitortegevus- ja õigusalast kirjandust ja teemakohaseid kohtulahendeid.

1. AUDITEERIMISTEENUS

1.1. Auditeerimise olemus

Raamatupidamiskohustuslase majandustegevuses on väga tähtis roll raamatupidamisarvestusel, mille eesmärgiks on pidada arvestust majandustulemuste kohta ja anda ülevaade finantsolukorrast. Selleks et antav ülevaade ja arvepidamine oleksid usaldusväärsed, peaksid nad läbima finantsauditi (edaspidi audit), mis seisneb raamatupidamise majandusaastaaruande kontrollimises ja selles esitatud informatsioonile sõltumatu hinnangu andmises.

Sõna „audit“ tuleneb ladinakeelsest sõnast „*audire*“, mis tähendab kuulama.¹ Tulu- ja kulu aruannete koostamise ajalugu sai alguse Lähis-Idast, kus 4000 aastat e.m.a hakkasid tekkima kõrgelt arenenud linlaste keskused-riigid, kes korraldasid oma majandustegevust². Sisuliselt tegelesid tolleaegsed valitsused tulude-kulude arvestuse ja maksude kogumisega. Sel hetkel tekkis vajadus kehtestada nende tegevuste üle kontroll, mille eesmärgiks oli ebapädevate ja -ausate ametnike pettuste ja aruannetes esinevate vigade vähendamine³. Ajaloolaste arvates olid Vana-Egiptuses (2600 aastat e.m.a) olemas ametnikud, kelle funktsioonideks olid arvepidamine, juhtimine ja kontroll⁴.

Kaasaegne audit pärineb 19. sajandi tööstusliku revolutsiooni ajast, mis tõi endaga kaasa suuremahulise tootmise kasvu ja mil tekkis sõltumatu raamatupidaja-audiitori amet. Vajadus selle professioni järgi kerkis esile seoses raudtee ehitamise, kindlustuse, panganduse ja aktsiaseltside kasvuga. Raudtee transport on üks esimesi valdkondi Ameerika Ühendriikides, kus vajati siseaudiitoreid. 19. sajandi lõpus

¹ Дефлиз, Ф. Л., *et al*, 1997. *Аудит Монтгомери: перевод с английского* (Москва: Юнити), стр 23.

² Конопляник, Т. М. и Мухарева Н. А., *Основы аудита: Учебное пособие* (Москва: КноРус, 2013), стр 6-7.

³ *Samas*.

⁴ *Samas*.

külastasid rändaudiitorid transpordiagentuure üle kogu Ühendriikide ala eesmärgiga hinnata aruandluse korrektset pidamist ja administratsiooni vastutust vara eest.⁵

Vajadus auditi järele kerkis eriti teravalt esile ajal, mil juhtkonna koosseis eraldus omanike ringist⁶. Ettevõtte igapäevaseks juhtimiseks hakkasid omanikud palkama tegevjuhte. Juhtkonna mõjutused ja eesmärgid erinesid finantsaruannete kasutajateks olevate omanike omadest ning tekkis vajadus sõltumatute audiitorite järele. Hilistel 1890ndatel oli auditi põhiliseks eesmärgiks pettuse ennetamine, avastamine ning juhtkonna hoolsusele hinnangu andmine.⁷ 20. sajandi alguses lisandus sellele finantsaruande kasutajate erinevate vajaduste rahuldamine⁸. Tähtsaks muutus selgusele jõudmine, kas finantsaruanded annavad õiglase pildi finantsolukorrast ja tootmistulemustest. Auditi filosoofia suurimaks rolliks rahvusvahelisel tasandil on olnud juhtkonna pettuste avastamine⁹ ja selle saavutamiseks kehtestasid riigid omad reeglid ning organisatsioonid.

Eestis sai audiitoritegevuse kujunemise ajendiks Eesti NSV valitsuse otsus 1980ndate lõpus saata laiali kõik ministeeriumide revisjoniosakonnad, kaasa arvatud rahandusministeeriumi keskreviisjoni valitsus. Samas ei pakutud riiklikul tasandil välja ratsionaalset alternatiivi kontrolli teostamiseks üha hoogustuva eraettevõtluse üle. 19. veebruaril 1990 võttis Eesti NSV valitsus vastu audiitoritegevuse ajutise põhimääruse ning rahandusministeeriumi juurde moodustati audiitoritegevuse nõukogu valdkonna arendamiseks.¹⁰ Dokument kirjeldas auditi olemust ja eesmärki, sisaldas auditeerimise fundamentaalseid printsiipe, käsitles audiitori sõltumatust ning auditeeritava ettevõtte juhtkonna kohustusi auditi raames. Pärast esimesi kvalifikatsiooniekseameid oli audiitorkogukond Eestis sündinud.¹¹

⁵ Дефлиз, Ф. Л., *et al*, 1997. *Аудит Монтгомери: перевод с английского* (Москва: Аудит; Юнити), стр 24.

⁶ Saeed, K. A., 1990. *Auditing. Principles and Procedures* (Pakistan: Accountancy and Taxation Services Institute), p 1.

⁷ Staub, W. A., 1942. *Auditing Developments During the Present Century* (Massachusetts: Harvard University Press). Leitav:

www.collegetermpapers.com/TermPapers/Business/history_of_auditing.html (31.03.2015)

⁸ Guy, D.M., Alderman, C.W., Winters, A.J., 1990. *Auditing. Second edition* (Harcourt Brace Jovanovich College Publishers), p 7.

⁹ Meigs, W.B., Whittington, O.R, Pany, K., Meigs, R.F. 1989. *Principles of Auditing. 9th edition* (Irwin, Boston), p 8.

¹⁰ Kann, L., Root, A., 2010. *Audiitorluse sünnilugu*. Leitav:

www.raamatupidaja.ee/uudised/2010/02/19/audiitorluse-sunnilugu (08.05.2015).

¹¹ Root, A., 2010. *Audiitorluse sünnilugu*. Leitav: www.raamatupidaja.ee/?PublicationId=03e83e87-ddff-4efe-87dd-ca4bf5117f24 (13.12.2014).

Audiitortegevus hoogustus aastatel 1992-1993, kui Eesti turule sisenesid rahvusvahelised audiitorettevõtjad. Nende üheks eesmärgiks oli pakkuda auditeerimisteenust ning tagada, et auditeerimisel järgitaks rahvusvahelisi auditeerimispõhimõtteid. 1994. aastal kinnitati Eestis esimene auditeerimiseeskiri, mis tugines rahvusvahelistel auditeerimisstandarditel. Sellega loodi alus Eesti heale auditeerimistavale. Eesti NSV audiitortegevuse ajutine põhimäärus kehtis kuni aastani 1999, mil võeti vastu esimene audiitortegevuse seadus ja Audiitorkogu näol loodi audiitorite kutseühendus.¹² Aastatel 1999-2004 tegutses ühendus iseseisva organisatsioonina.

11. novembril 2004. aastal võttis Rahvusvaheline Audiitorite Föderatsioon (*International Federation of Accountants – IFAC*), mis tegeleb raamatupidamisarvestuse ja auditeerimise probleemidega, Eesti Audiitorkogu enda täisliikmeks. Tegemist on rahvusvahelise organisatsiooniga, mis tegeleb raamatupidamisarvestuse ja auditeerimise probleemidega, eesmärgiga audiitorluse professioni ülemaailmne arendamine ja tõhustamine nii, et see on võimeline osutama järejepidevalt kõrge kvaliteediga teenuseid avalikkuse huvides.^{13,14} IFAC-i vahendiks oma missiooni täitmisel on organisatsiooni poolt välja töötatud ja pidevalt kaasajastatav käsiraamat, mille peamisteks osadeks on Eetikakoodeks, Rahvusvahelised Auditeerimisstandardid (*International Standards on Auditing – ISA*) ning Rahvusvahelised Auditeerimise Rakendusjuhendid, milles esitatud nõuded ja soovitusel moodustavad rahvusvahelise hea auditeerimise tava¹⁵.

Samuti sai 16. detsembril 2004. aastal Eesti Audiitorkogust FEE (*Federation des Experts Comptables Europeens*) korrespondentliige. FEE on audiitorite professioni mittetulunduslik esindusorganisatsioon Euroopas, mille missiooniks on olla Euroopa Liidu institutsioonides audiitoreid esindav juhtiv organisatsioon, kus läbi kvaliteetse tehnilise töö kätkeakse üheks tervikuks professioni suurus ja mitmekülgsus.¹⁶ FEE tunnustab, et audiitorid viivad oma paljusid tegevusi läbi avalikes huvides ning

¹² Root, A., 2010. *Audiitorluse sünnilugu*. Leitav: www.raamatupidaja.ee/?PublicationId=03e83e87-ddff-4efe-87dd-ca4bf5117f24 (13.12.2014).

¹³ Riigikontroll, 2011. *Audiitori oskussõnastik*. Leitav: www.riigikontroll.ee/Auditeeritavaile/Auditis%C3%B5naraamat/tabid/123/language/et-EE/Default.aspx (13.12.2014).

¹⁴ Audiitorkogu, *Liikmelisus IFAC'is ja FEE's*. Leitav: www.auditorkogu.ee/?p=159&sd=b362c2efdfd5662e353d31c50550b993 (13.12.2014).

¹⁵ *Samas*.

¹⁶ *Samas*.

seetõttu omavad nad erilist vastutust ühiskonna ees¹⁷. Auditit kui mõistet defineeritakse erinevalt, kuna puudub ühene määratlus.

Eestis on defineeritud auditeerimist kui ettevõtte, asutuse või organisatsiooni raamatupidamisaruande või sellega seotud informatsiooni kontrollimist sõltumatu eksperdi poolt, et anda raamatupidamislikule informatsioonile hinnang. Auditeerimise objektiks võivad olla mistahes kasumit taotleva või kasumit mittetaotleva juriidilise isiku (kliendi) raamatupidamisaruanded ja nendega seotud informatsioon, sõltumata kliendi suurusest, juriidilisest vormist ja muust.¹⁸

Audit on ettevõtte või selle tegevuse mingi aspekti (juhtimise vastavus heale tavale, raamatupidamise õigsus, mõne projekti rakendamise tulemuslikkus jms) kontrollimine eesmärgiga anda sellele erapooletu ja professionaalne hinnang ning sellest lähtudes teha olukorra parendamise soovitusi.¹⁹ Rahvusvahelistes standardites on auditeerimise määratlus suunatud riski ja kontrolli hindamisele, Eesti Auditeerimiseeskirjas defineeritud auditeerimine on orienteeritud traditsioonilisele st tegevuspõhisele kontrollile. See on tingitud sellest, et kontrollitav majanduskeskkond on "noor" ning vajab traditsioonilist kontrolli.²⁰

Audiitortegevus on äriühingu juhtimise ja valitsemise järel üheks peamiseks vahendiks, mis aitab saavutada finantsstabiilsust. Audiitorkontrolliga hangitav kindlus vähendab väärkajastamise ohtu ja seeläbi kulu, mida peaksid pankroti korral kandma nii ettevõtte osanikud kui ka ühiskond tervikuna.²¹

Auditeerimine on keeruline ja vastutusrikas tegevus, mida viib läbi audiitor ehk kutseline arvestusekspert (s.h vandeaudiitor, avaliku sektori vandeaudiitor, atesteeritud siseaudiitor, avaliku sektori siseaudiitor ja audiitorettevõtja). Vandeaudiitor on isik, kes on sooritanud majandusarvestusala eksperdi kutseeksami

¹⁷ Audiitorkogu, *Liikmelisus IFAC'is ja FEE's*. Leitav: www.auditorkogu.ee/?p=159&sd=b362c2efdfd5662e353d31c50550b993 (13.12.2014).

¹⁸ Maspanov, I., 2000. *Auditeerimise mõiste ja eelplaneerimine*. – Kallas, K., Garmider-Laur, E., Majandusarvestus & finantsjuhtimine: aktuaalseid probleeme Eesti Vabariigis (Tallinna Tehnikaülikooli Kirjastus), 88-97, lk 89-90.

¹⁹ Riigikontroll, 2011. *Audiitori oskussõnastik*. Leitav: www.riigikontroll.ee/Auditeeritavaile/Auditis%C3%B5naraamat/tabid/123/language/et-EE/Default.aspx (13.12.2014)

²⁰ Maspanov, I., 2000. *Auditeerimise mõiste ja eelplaneerimine*. – Kallas, K., Garmider-Laur, E., Majandusarvestus & finantsjuhtimine: aktuaalseid probleeme Eesti Vabariigis (Tallinna Tehnikaülikooli Kirjastus), 88-97, lk 90.

²¹ Ojamaa, K., 2010. *Audiitortegevus muutunud majandusruumis*. – Maksumaksja, nr 11, Leitav: www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/print.php?itemid=1147 (15.02.2015).

raamatupidamise ja vandeaudiitori eriosa, kellele valdkonna eest vastutava ministri otsusega on antud vandeaudiitori kutse ning kes on andnud vande²². Peale nende toimingute sooritamist saab audiitor vajaliku pädevuse auditi läbiviimiseks.

Audiitorettevõtja, välja arvatud avaliku sektori üksuses töötav isik ehk avaliku sektori vandeaudiitor, osutab vandeaudiitori kutseteenust audiitorettevõtja kaudu. Vandeaudiitori poolt vandeaudiitori kutseteenuse osutamine on audiitorettevõtja ettevõtlus.²³ Audiitorettevõtjaks võib olla füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsev vandeaudiitor või vandeaudiitorite ühing. Vandeaudiitorite ühing ehk audiitorühing on äriühing, mille üheks tegevusalaks on vandeaudiitori kutseteenuse osutamine²⁴. Oma nimel vandeaudiitori kutseteenuse osutamine on audiitorühingu põhiline ja püsiv tegevus²⁵.

Kuna vandeaudiitor osutab audiitorteenust läbi audiitorettevõtja, siis edaspidi nimetatakse töös vandeaudiitorit ja audiitorettevõtjat üheselt audiitoriks.

Audiitori kutsetegevuseks on auditeerimine, nõustamine ja mitterahalise sissemakse hindamise kontrollimine. Vahel kutsutakse audiitor appi sõltumatu eksperdina kohtuvaidluses, oluliste investeeringute tegemise eel ettevõtte finantsseisundi kontrollijana jne²⁶. Teoorias saab audiitorit paluda appi ka erinevate aruannete kontrollimiseks, kui soovitakse seeläbi suurendada aruandes esitatud info usaldusväärsust²⁷. Sõltuvalt ettevõtte suurusest ja sellest tulenevalt ka avalikust huvist erineva suurusega ettevõtete aruannete vastu, on ettevõtetele seadusega kohustuslikuks tehtud erinevat kindlustunnet pakkuvad audiitori aruanded²⁸.

Oma igapäevatöös peab audiitor lähtuma Eesti Vabariigi põhiseadusest, muudest õigusaktidest, kutse-eesitika ja audiitori kutsetegevuse standarditest. Vastavalt audiitortegevuse seaduse (AudS) § 39 lg 1 peab audiitor järgima kutse-eesitika aluseid, mis on sätestatud seaduse § 46 eetikakoodeksis. Antud eetikakoodeks on IFAC-i kinnitatud rahvusvaheline standard, mis kannab nimetust Kutseliste Arvestuseksperptide Eetikakoodeks (Eesti) ja sätestab printsiibid, mis on audiitorile

²² Audiitortegevuse seadus, jõustunud 08.03.2010, RT I 2010, 9, 41 ... RT I, 23.12.2014, 8, § 3.

²³ *Samas*, § 7 lg 1.

²⁴ *Samas*, § 7 lg 3.

²⁵ *Samas*.

²⁶ Vetevoog, K., 2013. *Auditortegevus Eestis: olevik ja tulevik*. Raamatupidamisuudised, nr 5, 17-22, lk 21.

²⁷ *Samas*.

²⁸ OÜ Lektra-Audit, *Auditeerimine*. Leitav: www.lekraaudit.ee/?p=auditeerimine (09.12.2014).

aluseks tema kutsealases tegevuses. Samuti rõhutatakse dokumendis, et arvestusekspert peab aktsepteerima kohustust tegutseda avalikkuse huvides ning tema ainukohustuseks ei ole individuaalse kliendi või tööandja vajaduste rahuldamine²⁹. Kutseliste Arvestusekspertide Eetikakoodeks kohustab audiitorit lähtuvalt aususe ja objektiivsuse printsiibist, olema kutsealastes ja ärisuhetes otsekohene ning aus. Samuti ei tohi audiitor lubada, et subjektiivsus, huvide konflikt või teiste isikute sobimatu mõjutus kaaluksid üles tema kutsealased või ärialased otsused.³⁰ Hinnangute andmisel peab ta jääma endale kindlaks.

Audiitor peab olema kutsealaselts kompetentne ning hoidma oma erialaseid teadmisi tasemel, mis tagavad kliendile või tööandjale kvaliteetse teenuse. Ta peab tegutsema nõutava hoolsuse ja kooskõlas rakendavate tehniliste ja kutsealaste standarditega.³¹ Hoolsus tähendab kohustust tegutseda tööülesande nõuetega, üksikasjalikult, hoolikalt ja õigeaegselt³².

Kutsealase kompetentsuse saavutamiseks peab audiitor omama kõrgharidust, läbima vajalikud ametialased koolitused, praktiseerima audiitori juhendamisel ning sooritama kutseeksami. Eeltoodud nõuete positiivsel täitmisel annab isik vande ja temast saab täieõiguslik audiitor, kes peab ka edaspidi enda ametialast kompetentsust säilitama. Selleks peab audiitor olema pidevalt kursis arengutega audiitorluse professionis, k.a asjassepuutuvates riiklikes ja rahvusvahelistes ametlikes seisukohtades raamatupidamises, auditeerimises ning teistest vastavatest regulatsioonidest tulenevate nõuete osas³³.

Elukutseline audiitor ei tohi luua enda kohta ettekujutust, et tal on teadmised või kogemused, mis tal tegelikult puuduvad³⁴. Tööandja ja klient peavad olema kindlad, et nende äriasjadele saab ligipääsu nõutava hariduse ja teadmistega isik, kes on teadlik tehtava töö vastutusrikkusest. Audiitori elukutse juurde kuulub konfidentsiaalsuse printsiip. Audiitoril on kutsealaste ja ärisuhete tulemusel omandatud informatsiooni suhtes konfidentsiaalsuse kohustus, mis kehtib ka peale audiitori ja kliendi või tööandja vaheliste suhete lõppu³⁵. Kui kutseline

²⁹ Audiitorkogu, *Kutseliste arvestusekspertide eetikakoodeks (Eesti)*, lk 5.

³⁰ *Samas*, lk 6.

³¹ *Samas*.

³² *Samas*, lk 13.

³³ Audiitorkogu, *Osa A - rakendamiseks kõikidele elukutselistele audiitoritele. IFAC Handbook*, lk 4.

³⁴ *Samas*.

³⁵ Audiitorkogu, *Kutseliste arvestusekspertide eetikakoodeks (Eesti)*, lk 14.

arvestusekspert muudab töökohta või osutab teenust uuele kliendile, siis on tal õigus kasutada eelnevalt omandatud kogemust, kuid ta ei tohi kasutada ja avalikustada mis tahes saadud konfidentsiaalset informatsiooni³⁶. Konfidentsiaalsus tähendab, et audiitor ei tohi avalikustada informatsiooni, mis on omandatud või saadud kutsealaste või ärisuhete tulemusel. Samuti ei tohi ta informatsiooni kasutada enda või teiste kõrvaliste isikute tarvis.

Kliendi või tööandja jaoks on oluline, et audiitor järgiks konfidentsiaalsuse printsiipi, kuna tal on ligipääs äriliselt tähtsale informatsioonile, mida avalikkusele ei avaldata. Nad peavad olema kindlad, et audiitor tegutseb antud põhimõtet järgides ja ei väljasta volitusega ega kasuta mitteotstarbeliselt talle kättesaadavat informatsiooni.

Kutseliste Arvestusekspertide Eetikakoodeks sätestab tingimused, mille puhul võidakse kutseliselt arvestusekspertilt nõuda konfidentsiaalse informatsiooni avalikustamist või olukorrad, millal informatsiooni avalikustamine on kohane. Audiitor peab avalikustama kutsealaste ja ärisuhete tulemusena saadud konfidentsiaalset informatsiooni juhul, kui seda kohustab seaduse säte või selleks annab volituse klient või tööandja. Nii peab audiitor esitama dokumendid ja tõendusmaterjali kohtumenetluse käigus või avalikustama asjakohastele ametivõimudele informatsiooni seaduserikkumiste kohta, mis avalikuks tulevad.³⁷

Audiitoril on kutsealane kohustus või õigus konfidentsiaalset informatsiooni avalikustada ka siis, kui seda ei keela seadus, et olla vastavuses liikmesorganisatsiooni või kutseorganisatsiooni kvaliteedikontrolliga ning vastata uurimisele või järelepärimisele liikmesorganisatsiooni poolt või reguleeriva asutuse poolt. Samuti juhul, kui audiitor peab kaitsma oma kutsealaseid huve kohtumenetluses või selleks, et olla vastavuses tehniliste standardite ja eetikanõuetega.³⁸

Kutsealase käitumise printsiip paneb igale audiitorile kohustuse olla vastavuses relevantsete seaduste ja regulatsioonidega ning vältida tegevusi, mis võivad kutseala diskrediteerida. Audiitor ei tohi oma töö turundamisel ja propageerimisel kahjustada kutseala mainet. Ta ei tohi esitada liialdatud väiteid pakutava teenuse, omandatud kvalifikatsiooni või kogemuste kohta ning teha halvustavaid viiteid teiste tehtud

³⁶ Audiitorkogu, *Kutseliste arvestusekspertide eetikakoodeks (Eesti)*, lk 14.

³⁷ *Samas*, lk 14-15.

³⁸ *Samas*, lk 15.

tööle või põhjendamatuid võrdlusi sellega.³⁹ Kui klient ei ole valitud audiitori tööga rahul ning otsustab vahetada audiitorit, siis ei tohi audiitor põhjendamatult teise kolleegi tööd halvustavalt kommenteerida.

Samuti peaks audiitor jääma auditi planeerimisel ja läbiviimisel skeptiliseks ning pidama silmas, et võib eksisteerida tingimusi, mis põhjustavad raamatupidamisaruannetes oleva informatsiooni olulise väärkajastamise. Audiitor eeldab, et juhtkond esitab tõendusmaterjali nendepoolsete esituste ehk väidete toetamiseks. Ta ei eelda, et juhtkonna esitised on tingimata õiged.⁴⁰ Audiitori arvamus ja aruanne toetuvad juhtkonna poolt esitatud tõendusmaterjalile või selle puudumisele. Tõendusmaterjal on informatsioon, mis toetab ja kinnitab juhtkonna väiteid või on nendega vastuolus. Juhul, kui juhtkond keeldub nõutava tõendusmaterjali esitamisest, arvestab audiitor seda kui tõendusmaterjali puudumist.⁴¹

Auditi tõendusmaterjaliks on tavaliselt auditeeritava majandusüksuse arvestusandmed ehk raamatupidamiskannete andmed ja neid toetavad andmed ehk pearaamatud, päevaraamatu kanded, arved, lepingud, kviitungid ja muud andmed, mis toetavad ettevõtte kulude jaotamisi, arvutusi ja aitavad informatsiooni avalikustada ja selgitada⁴².

Kokkuvõtvalt saab järeldada, et auditeerimine on kindlate reeglitega ning kvalifitseeritud tööjõudu vajav tegevusala. Kaasaegne audit sai alguse Ameerika Ühendriikidest ja seisneb raamatupidamislikule informatsioonile hinnangu andmises sõltumatu eksperdi ehk audiitori poolt. Eestis sai audiitortegevus alguse 19. veebruaril 1990, mil Eesti NSV valitsus võttis vastu audiitortegevuse ajutise põhimääruse ning toimusid esimesed audiitorite kvalifikatsioonieksamid. Aastal 1999 võeti vastu esimene audiitortegevuse seadus ja loodi audiitorite kutseühendus. Audiitorid peavad omama erialaseid teadmisi ning kinni pidama auditeerimise heast tavast, rahvusvahelistest standardidest ja eetikanormidest, mille eesmärgiks on auditeerimise ühetaolisemaks muutmine, audiitorite ja nende töö usaldusväarsuse ja seadustele vastavuse suurendamine.

³⁹ Audiitorkogu, *Kutseliste arvestusekspertide eetikakoodeks (Eesti)*, lk 16.

⁴⁰ Audiitorkogu, *Raamatupidamisaruannete auditi eesmärk ja üldprintsüübid. IFAC Handbook*, lk 2.

⁴¹ Audiitorkogu, *Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 200. Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega (Eesti)*, lk 17-18.

⁴² Audiitorkogu, *Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 500. Auditi tõendusmaterjal*, lk 3-4.

1.2. Auditeerimise eesmärk

Pidev usaldusväärse finantsinformatsiooni olemasolu on majanduse edukaks ja jätkusuutlikuks toimimiseks vajalik. Seetõttu peab olema majandusaasta aruandes esitatud kõige olulisem informatsioon raamatupidamiskohustuslase aruandva perioodi kohta. Selles sisalduva raamatupidamise aastaaruande auditeerimine või ülevaatus on järgmine samm peale selle koostamist. Audiitori hinnang annab aruandest informatsiooni tarbijatele kindluse, et seal kajastatud informatsioon vastab valdavalt reaalsusele.

Auditeerimisel lähtutakse sellest, et raamatupidamisaruannete informatsiooni kasutavad paljud tarbijad: olemasolevad ja potentsiaalsed investeerijad, töötajad, tarnijad ja laenuandjad, kliendid, valitsusasutused jt. Esitatud informatsiooni põhjal peab saama kinnituse, et raamatupidamisaruandes kajastatu on õige ning õiglane ja auditeerimine peaks tõstma informatsiooni usaldusväärset.⁴³ Näiteks saavad auditeeritud aruandest informatsiooni tarbivad võlausaldajad ülevaate ettevõttest, selle majandusnäitajatest ja jätkusuutlikkusest ning nendele toetudes otsustada, kas anda ettevõttele laenu. Samuti huvitab auditeeritud aruanne tarnijaid, kes tahavad kindlustunnet, et ettevõtte suudab tasuda arveid ning jätkusuutlikkuse korral võimaldada talle pikemaid maksetähtaegu. Ka ettevõtte töötajad saavad hinnata auditeeritud aruandele toetudes kas nende töökoht on püsiv ja maksab neile edaspidi palka. Seega on auditeerimise eesmärgiks anda kompromissitult sõltumatu eksperdi hinnang raamatupidamisaruande või sellega seotud informatsiooni kohta⁴⁴.

Eesti Vabariigis on majandusaasta aruande esitamine kohustuslik kõigile Eestis tegutsevatele raamatupidamiskohustuslastele ning see peab olema esitatud lõppenud majandusaasta kohta ning seadustega fikseeritud vormis. Majandusaasta aruanne koosneb raamatupidamise aastaaruandest ning tegevusaruandest. Raamatupidamiskohustuslane on Eesti Vabariik, kohaliku omavalitsuse üksus, iga Eestis registreeritud era- või avalik-õiguslik juriidiline isik, füüsilisest isikust ettevõtja ja Eestis registrisse kantud välismaa äriühingu filiaal⁴⁵. Majandusaasta

⁴³ Maspanov, I., 2000. *Auditeerimise mõiste ja eelplaneerimine*. – Kallas, K., Garmider-Laur, E., *Majandusarvestus & finantsjuhtimine: aktuaalseid probleeme Eesti Vabariigis* (Tallinna Tehnikaülikooli Kirjastus), 88-97, lk 90-91.

⁴⁴ *Samas*, lk 90.

⁴⁵ Raamatupidamise seadus, jõustunud 04.06.2012, RT I 2002, 102, 600 ... RT I, 13.03.2014, 50, § 2 lg 2.

aruande esitamine hõlmab endas ka audiitorkontrolli^{46,47}. Sõltuvalt äriühingu liigist ja majanduslikest näitajatest võib äriühingul olla kohustus läbida audit või ülevaatus.

Vajadus auditi järele võib tekkida kahel põhjusel: kui ettevõttesse raha paigutaja (pank, omanik jne) tahab saada kindlust, et finantsaruanded, mida ettevõtte juhtkond koostab, annavad ausa ja tõese ülevaate firma finantsseisundist või kui ettevõtte ületab riigi poolt seadusega sätestatud ja avalikust huvist tulenevad finantsnäitajate piirmäärad.⁴⁸

Kindlust andva auditi või ülevaatusel läbiviimise kohustus sõltub kolmest näitajast: aruandeaasta müügitulust (või tulust nendel raamatupidamiskohustuslastel, kes pole äriühingud), varade saldost kokku bilansipäeva seisuga ja keskmisest töötajate arvust aruandeaastal.⁴⁹

Raamatupidamise aastaaruande audit on kohustuslik raamatupidamiskohustuslasele, kelle raamatupidamise aastaaruandes toodud aruandeaasta näitajatest vähemalt kaks ületavad alljärgnevaid tingimusi⁵⁰:

1. müügitulu või tulu 2 000 000 eurot;
2. varad bilansipäeva seisuga kokku 1 000 000 eurot;
3. keskmine töötajate arv 30.

Või kui raamatupidamise aastaaruandes toodud aruandeaasta näitajatest vähemalt üks ületab alljärgnevaid tingimusi⁵¹:

1. müügitulu või tulu 6 000 000 eurot;
2. varad bilansipäeva seisuga kokku 3 000 000 eurot;
3. keskmine töötajate arv 90.

Vaatamata sellele, kas eelpool kirjeldatud tingimused on täidetud, on audit kohustuslik igale aktsiaseltsile, riigiraamatupidamiskohustuslasele, kohaliku omavalitsuse üksusele, avalik-õiguslikule juriidilisele isikule, riigieelarvest eraldist

⁴⁶ Raamatupidamise seadus § 14 lg 2¹ p 1

⁴⁷ Millichamp, A., 1996. *Auditing, 7th edition*. (London: DP Publications), p 74.

⁴⁸ Vetevoog, K., 2013. *Audiitortegevus Eestis: olevik ja tulevik*. Raamatupidamisuudised, nr 5, 17-22, lk 20.

⁴⁹ Prükk, T., 2010. *Mida peaksid ettevõtjad teadma uuest audiitortegevuse seadusest?*. Leitav: www.raamatupidaja.ee/article/2010/03/09/Mida_peaksid_ettevotjad_teadma_uuest_audiitortegevuse_seadusest (29.01.2015).

⁵⁰ Audiitortegevuse seadus § 91 lg 1.

⁵¹ *Samas*, § 91 lg 2.

saavale erakonnale ja äriühingule, milles riigil on vähemalt otsustusõigus ehk hääle arvu esindavate aktsiate või osa omamisega kaasnev õigus.^{52,53}

Aastaaruande audit on kohustuslik sihtasutusele, mille asutajaks on riik, avalik-õiguslik juriidiline isik, kohalik omavalitsus, erakond või äriühing, milles riigil on vähemalt otsustusõigus. Samuti testamendi alusel asutatud sihtasutusele või sihtasutusele, mille audiitorkontrolli kohustus tuleneb põhikirjast, nõukogu otsusest või näitajatest, mis ületavad ülaltoodud tingimusi (müügitulu või tulu; varad ja kesmine töötajate arv).⁵⁴

Kui raamatupidamiskohustuslane on teadvustanud, et tema majandusaasta aruannet on vaja auditeerida või sellele ülevaatus teostada, siis valivad ettevõtte omanik(-ud)/juhatuse/osanikud audiitori ja võtavad temaga ühendust. Kui osapooled saavutavad kokkuleppe töö teostamiseks, siis sõlmivad audiitor ja klient omavahel kirjalikus vormis audiitorteenuse osutamise lepingu⁵⁵.

Auditi läbiviimisel on audiitori eesmärgiks avaldada sõltumatu audiitori aruanne, milles on kogutud tõendusmaterjali põhjal avaldatud ettenähtud kasutajale üldistavas jaatavas vormis arvamus („*meie arvates kajastavad finantsaruanded kõigis olulistes osades õigesti ja õiglaselt ettevõtte finantsseisundit*“)^{56,57}. Audit annab vastuse küsimusele, kas raamatupidamise aastaaruanne on olulises osas õige (nn positiivne kinnitus)⁵⁸. Samas jääb alati püsima risk, et aastaaruandes esitatud vead võivad jääda leidmata.

Kuna finantsaruande auditi läbiviimise eesmärgiks on hinnata raamatupidamise tõesust ja ausust ning võimaldada audiitoril väljendada arvamust selle kohta, kas finantsaruanne on kõigis olulistes osades kooskõlas rakendatavate finantsaruandluse raampõhimõtetega, siis tuleb lahti seletada antud kontekstis mõiste “oluline”. Informatsioon on oluline siis, kui selle esitamata jätmine või väärkajastamine võib mõjutada raamatupidamisaruande informatsiooni põhjal tarbijate tehtud

⁵² Audiitortegevuse seadus § 91 lg 3.

⁵³ Riigivara seadus, jõustunud 01.01.2010, RT I 2009, 57, 381 ... RT I, 29.06.2014, 134, § 3 lg 1 p 4.

⁵⁴ Audiitortegevuse seadus § 91 lg 4.

⁵⁵ *Samas*, § 55 lg 1.

⁵⁶ *Samas*, § 50 lg 3.

⁵⁷ Ojamaa, K., 2010. *Audiitortegevus muutunud majandusruumis*. – Maksumaksja, nr 11, Leitav: www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/print.php?itemid=1147 (15.02.2015).

⁵⁸ Prükk, T., 2010. *Mida peaksid ettevõtjad teadma uuest audiitortegevuse seadusest?*. Leitav: www.raamatupidaja.ee/article/2010/03/09/Mida_peeksid_ettevotjad_teadma_uuest_audiitortegevuse_seadusest (29.01.2015)

majandusotsuseid⁵⁹. Audiitor avaldab arvamust raamatupidamisaruande kui terviku kohta, seetõttu peab ta määrama ka üldise olulisuse (auditi olulisuse aruande tasemel) ehk piirmäära, üle mille väärkajastamisi sisaldavad aruanded võivad hakata eksitama aruandest informatsiooni tarbijaid⁶⁰. Olulisuse kindlaksmääramine on alati audiitori kutsealase otsustuse küsimus, mille arvestusaluseks on auditeeritava ettevõtte iseloomulik ja oluline näitaja, milleks võib olla näiteks puhaskasum, müügitulu või bilansimaht⁶¹.

Auditeerimise eesmärgi saavutamiseks peab audiitor esmalt tuvastama riskid ja hindama, kas need võiksid tingida olulise väärkajastamise finantsaruandes. Audiitor suudab tuvastada riskid siis, kui teostab protseduure põhjalikuks arusaamiseks majandusüksusest ja keskkonnast ning leiab vastuse küsimusele „mis võib esitatud informatsioonis olla valesti“.⁶² Ta peaks hankima põhiinformatsiooni auditeeritavast majandusüksusest: ettevõtte eesmärk, põhitegevus, võtmetähtsusega töötajad, sisemine töökorraldus jm⁶³. Samuti viima end kurssi ettevõtte tegevusala turuseisuga. Näiteks kui kliendi käive väheneb, siis oleks oluline, et audiitor teaks, et majandusharu käive tervikuna oli tegelikult järsus tõusus⁶⁴. Riskide hindamine ehk iga riski esinemise võimalikkuse kindlaksmääramine aitab audiitoril suunata oma tähelepanu ja jõupingutused valdkondadele, kus olulise väärkajastamise ehk ebatäpsuste esinemise risk on suurim ning eemale valdkondadest, kus see on väiksem.

Kaks kõige tihedamini esinevat riskiliiki on äririsk ja pettuserisk. Äririsk kujutab endast riski, mis tuleneb märkimisväärtetest tingimustest, sündmustest, oludest, tegevustest ja tegemata jätmistest, mis võivad ebasoodsalt mõjutada majandusüksuse suutlikkust saavutada oma eesmärgid ja täide viia oma streteegiad. See võib samuti tuleneda asjakohatute eesmärkide ja strateegiate kehtestamisest.⁶⁵ Näiteks saab

⁵⁹ Audiitorkogu, *Ülevaade auditi olulisuse määramise põhimõtete kohta*, lk 1.

⁶⁰ Samas.

⁶¹ Kallasmaa, S., 2009. *Auditi planeerimine – lähtealused ja ettevalmistus*. Leitav: www.auditorkogu.ee/schooling_files/9/1/%20koolitusp%E4ev%20Auditi%20planeerimine%20-%20Sander%20Kallasmaa%20slaidid.pdf (20.02.2015).

⁶² Audiitorkogu, 2011. *Juhend ISAde kasutamise kohta väikese ja keskmise suurusega majandusüksuste auditites. Kolmas väljaanne*. 2. köide, lk 82.

⁶³ Samas, lk 96.

⁶⁴ Samas, lk 82.

⁶⁵ Audiitorkogu, *Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 315. Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine majandusüksusest ja selle keskkonnast arusaamise kaudu*, lk 3.

äririskiks pidada olukorda, mil majandusharus toimivate arengute tõttu puuduvad ettevõtetel vajalikud eriteadmised või personal, et tulla nende muudatustega toime⁶⁶.

Pettuserisk on seotud sündmuste või eeldustega, mis osutavad motiivile või survele pettus toime panna või annavad võimaluse pettuse toimepanemiseks⁶⁷. Pettuse ärahoidmise ja avastamise eest vastutab äriühingu juhtkond⁶⁸. Pettuseriskiks loetakse nii töötajate ja juhtkonna poolt varade ning varude vargust (rahalised vahendid, seadmed jm) kui ka nende poolt tahtlikult raamatupidamisaruande ja muude dokumentide moonutamist. Samuti dokumentide esitamist nii, et need ei peegelda tegelikku organisatsiooni väärtust või tegevust (valed või ebakorrektselt kajastatud tehingud).

Nii esineb äririski puhul olulise väärkajastamise risk ja pettuseriski puhul tahtlik olulise väärkajastamise risk, mis erinevad vaid selle poolest, et pettuseriski põhjustab isiku sihilik ehk tahtlik tegevus⁶⁹.

Vahel võib risk esineda nii äri- kui ka pettuseriskina. Näiteks kui ettevõtte võtab kasutusele uue arvestussüsteemi, siis tekitab see töötajate seas ebakindlust, sest nad õpivad uut süsteemi kasutama ja võivad teha vigu. Seda liigitatakse äririskiks. Samuti võidakse olukorda liigitada ka pettuseriskiks, sest keegi neist võib kasutada uudsust ja töötajate ebakindlust ära varade ebaseaduslikuks omandamiseks või raamatupidamisaruandega manipuleerimiseks.⁷⁰

Kuna audiitor peab suutma planeerida läbiviidavat auditit nii, et selle tulemusena tuvastada võimalikke olulisi väärkajastamisi, on võetud kasutusele auditeerimise protsessiga seotud tehniline termin – auditirisk, mis tähendab riski, et audiitor väljendab asjakohatut arvamust raamatupidamise aastaaruande kohta, mis sisaldab olulisi väärkajastamisi⁷¹. Audiitori eesmärk on auditiriskide käigus viia auditirisk

⁶⁶ Samas, lk 18.

⁶⁷ Audiitorkogu, *Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 240. Audiitori kohustused finantsaruannete auditeerimisel seoses pettusega*, lk 5.

⁶⁸ Pikaro, M., Romanova, O., 2013. *Finantspettused ja audiitori tegevus pettuseriskide juhtimisel*. – Alver, J., *Audit, maksud, raamatupidamine ja majandusanalüüs II* (Tallinna Tehnikaülikooli Kirjastus), 76-79, lk 77.

⁶⁹ Audiitorkogu, 2011. *Juhend ISAde kasutamise kohta väikese ja keskmise suurusega majandusüksuste auditites. Kolmas väljaanne*. 2. köide, lk 83

⁷⁰ Samas.

⁷¹ Association of Chartered Certified Accountants, 2009. *Audit risk*. Leitav: www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/pdf/sa_nov09_jones.pdf (15.02.2015).

aktsepteeritavalt madalale tasemele⁷². Toetudes läbiviidud protseduuridele saab ta kindlustunde oma arvamuse väljendamiseks.

Auditi risk koosneb raamatupidamise aastaaruande olulise väärkajastamise riskist ja avastamisriskist. Olulise väärkajastamise risk tähendab riski, et finantsaruanded sisaldavad olulist väärkajastamist enne auditit, ja avastamisrisk tähendab riski, et audiitor ei avasta auditi käigus taolisi väärkajastamisi⁷³. Kui auditeerimise tulemusena jäävad avastamata raamatupidamisaruandes sisalduvad olulised väärkajastamised, siis audiitori hinnang sellele aruandele annab vale ettekujutuse ettevõtte majanduslikust seisust informatsioonist huvitatud osapooltele. Olulise väärkajastamise riskid esinevad kahel tasandil: finantsaruande üldtasandil ja tehinguklasside, kontosaldode ja avalikustamise väite tasand⁷⁴. Olulise väärkajastamise riskid finantsaruande üldtasandil viitavad riskidele, mis on läbivalt seotud finantsaruande kui tervikuga ja võivad potentsiaalselt mõjutada mitmeid väiteid⁷⁵.

Olulise väärkajastamise risk väite tasandil koosneb olemuslikust riskist ja kontrollriskist, mis on majandusüksuse riskid ja eksisteerivad finantsaruande auditist sõltumatult⁷⁶. Audiitor võib hinnata olemuslikku ja kontrollriski eraldi või koos, sõltuvalt teostatavatest protseduuridest ja praktilistest kaalutlustest ning väljendada oma hinnangut näiteks protsentides⁷⁷. Olemuslik risk on risk, et finantsaruanne võib sisaldada olulisi väärkajastamisi vaatamata sellele, missugune on kontrollikeskkond ja missugused kontrolliprotseduurid on kehtestatud⁷⁸. Näiteks saab olemuslikuks riskiks lugeda olukorda, mil tehnoloogia areng muudab teatud toote vananenuks, mis omakorda muudab varud ülehindamisele vastuvõtlikumaks⁷⁹.

Kontrollrisk tähendab riski, et auditeeritava üksuse sisekontroll ei suuda ära hoida, avastada või parandada olulist reeglite rikkumist, mis võib esineda tehinguklassi,

⁷² Kallasmaa, S., 2009. *Auditi planeerimine – lähtealused ja ettevalmistus*. Leitav: www.audiitorkogu.ee/schooling_files/9/1%20koolitusp%E4ev%20Auditi%20planeerimine%20-%20Sander%20Kallasmaa%20slaidid.pdf (20.02.2015).

⁷³ Audiitorkogu, 2006. *Terminite sõnastik. IFAC Handbook*, lk 4.

⁷⁴ Audiitorkogu, *Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 200. Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega (Eesti)*, lk 18.

⁷⁵ *Samas*.

⁷⁶ *Samas*, lk 19.

⁷⁷ *Samas*.

⁷⁸ OÜ Audiitorbüroo Õne Kurvet, *Auditi olemuslike riskide küsimustik*. Leitav: www.qkurvet.ee/auditi-olemuslike-riskide-kusimustik (02.02.2015).

⁷⁹ Audiitorkogu, *Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 200. Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega (Eesti)*, lk 19.

kontosaldot või avalikustamist puudutavas väites⁸⁰. Kontrollirisk sõltub sisekontrolli ülesehitusest ja toimimise tulemuslikkusest. Vaatamata sellele saab sisekontroll ainult vähendada, kuid mitte kõrvaldada olulise väärkajastamise riske majandusaasta aruandes, tingituna oma olemuslikest piirangutest. Nende hulka kuulub näiteks inimliku eksimuse võimalikkus või kontrollmehhanismide vältimine kokkumängu tagajärjel.⁸¹

Kui audiitor on teostanud vajaliku riskihindamised ja protseduurid, esitab ta kliendile kirjaliku aruande oma töö tulemustest. Audiitorkontrolli käigus leitud vigadest informeerib ta ettevõtte juhatust ning peab üritama neid veenda raamatupidamise aastaaruande parandamise vajaduses⁸². Kui see ei õnnestu ning audiitor on veendunud oma aruande õiguses, peab ta olulised asjaolud oma järeldusotsuses avalikustama⁸³.

Juhul, kui äriühingu liik ja selle näitajad ei vasta auditi kohustuslikele tingimustele, võib rakendada ülevaatus kohustus või sootuks puududa kohustus aastaaruannet kontrollida. Samas ei ole keelatud auditit ja ülevaatus läbi viia ettevõttes, kus puudub vastavalt piirmääradele ja äriühingu liigile selline kohustus. Näiteks juhul, kui ettevõttesse investeerijad või selle omanikud tahavad kindlustunnet, et raamatupidamisaruandes esitatud informatsioon on õige ning õiglane, võivad nad tellida raamatupidamise aastaaruande auditi või ülevaatus, kuigi seadus neid selleks ei kohusta.

Eesti on esimene riik Euroopas, kus raamatupidamise aastaaruande auditi kõrvale loodi aastaaruande ülevaatus audiitorteenus⁸⁴. Ülevaatus on vähendatud kontrolliprotseduuridega audit. Võrreldes auditiga testitakse ülevaatus puhul vähem põhjalikult raamatupidamises kajastatud andmeid ning raamatupidamise aastaaruande koostamise kontrolliprotseduure. Ülevaatus seisneb raamatupidamise

⁸⁰ Riigikontroll, 2011. *Audiitori oskussõnastik*. Leitav: www.riigikontroll.ee/Auditeeritavaile/Auditis%C3%B5naraamat/tabid/123/language/et-EE/Default.aspx (13.12.2014).

⁸¹ Audiitorkogu, *Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 200. Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega (Eesti)*, lk 19.

⁸² Arengu, M.-M., 2014. *Uued tuuled Audiitorkogus*. Raamatupidamisuudised, nr 8, 23-25, lk 23.

⁸³ *Samas*, lk 23.

⁸⁴ Reimann, K., 2010. *Täna jõustub audiitortevõtmise seadus*. Leitav: www.fin.ee/tana-joustub-auditortevõtmise-seadus/ (05.02.2015).

aastaruandes kajastatud saldode analüütilises testimises ja võtmeisikute intervjuerimises.⁸⁵

Varasem audiitortegevuse seadus sätestas, et ka väiksema ja keskmise suurusega ettevõtted peavad läbima auditi. Kehtiva AudSi kohaselt peavad nad läbima ülevaatus, mis on võrreldes auditiga pealiskaudsem, odavam ja avalikkusele väiksemat kindlustunnet pakkuv audiitorteenus. Seetõttu võib ettevõtja suurema kindlustunde saavutamiseks kohustusliku ülevaatus asendada auditiga⁸⁶.

Raamatupidamise aastaruande ülevaatus on kohustuslik raamatupidamiskohustuslasele, kelle raamatupidamise aastaruandes toodud aruandeaasta näitajatest vähemalt kaks ületavad alljärgnevaid tingimusi⁸⁷:

1. müügitulu või tulu 1 000 000 eurot;
2. varad bilansipäeva seisuga kokku 500 000 eurot;
3. keskmine töötajate arv 15.

Või kui raamatupidamise aastaruandes toodud aruandeaasta näitajatest vähemalt üks ületab alljärgnevaid tingimusi⁸⁸:

1. müügitulu või tulu 3 000 000 eurot;
2. varad bilansipäeva seisuga kokku 1 500 000 eurot;
3. keskmine töötajate arv 45.

Samuti on raamatupidamise aastaruande ülevaatus kohustuslik sihtasutusele, millele ei laiene auditi kohustus ning mille raamatupidamise aastaruandes toodud näitajatest vähemalt üks ületab alljärgnevaid tingimusi⁸⁹:

1. müügitulu või tulu 15 000 eurot;
2. varad bilansipäeva seisuga kokku 15 000 eurot.

Konsolideerimisgrupi ehk kontserni majandusaasta aruande auditi või ülevaatus kohustuslikuks määramisel tuleb lähtuda konsolideeritud näitajatest⁹⁰. Raamatupidamiskohustuslane, kes on aruandeaastal või sellele eelnenud

⁸⁵ Prükk, T., 2010. *Mida peaksid ettevõtjad teadma uuest audiitortegevuse seadusest?*. Leitav: www.btb.ee/blogi/mida-peaksid-ettevotjad-teadma-uest-auditortegevuse-seadusest (10.02.2015).

⁸⁶ Audiitortegevuse seadus § 92 lg 3.

⁸⁷ *Samas*, § 92 lg 1.

⁸⁸ *Samas*, § 92 lg 2

⁸⁹ *Samas*, § 92 lg 2¹.

⁹⁰ *Samas*, § 94.

majandusaastal olnud konsolideeriv üksus ehk emaettevõte, on kohustatud koostama konsolideeritud majandusaasta aruande, mis koosneb konsolideerimisgrupi raamatupidamise aastaaruandest ja tegevusaruandest⁹¹. Konsolideeritud aruandes kajastatakse emaettevõtte ja tema tütarettevõtete finantsnäitajad niimoodi kokkuliidetuna, nagu oleks tegemist ühe ettevõttega.

Ülevaatusel läbiviimisel on audiitori eesmärgiks avaldada sõltumatu audiitori aruanne, milles on kogutud tõendusmaterjali põhjal esitatud ettenähtud kasutajale üldistavas eitavas vormis ülevaatus kokkuvõtte (*„me ei tuvastanud midagi, mis sunniks meid uskuma, et finantsaruanded ei kajasta kõigis olulistel osades õigesti ja õiglaselt ettevõtte finantsseisundit“*)^{92,93}. See tähendab, et ülevaatus tulemusena kinnitab audiitor, et kontrolli käigus ei leitud fakte, mis paneksid arvama, et raamatupidamise aastaaruanne ei ole olulises osas õige ehk on kooskõlas Eesti hea raamatupidamistava ja Rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega (nn tagurpidine kinnitus)⁹⁴.

Kokkuvõtvalt võib väita, et auditeerija viib läbi raamatupidamiskohustuslase majandusaasta aruandele kahesugust kontrolli: auditit ja ülevaatus. Kahe kontrolli erinevus seisneb selles, et audit on põhjalikum ja kontrollitavale kulukam. Kumba kontrolli teostada sõltub raamatupidamiskohustuslase aruandeaasta müügitulust, varade saldost kokku ja keskmisest töötajate arvust aruandeaastal. Auditeerimise käigus tuvastatakse ja hinnatakse äri- ja pettuseriskid, olulise väärkajastamise ja avastamisriskid, olemuslikud ja kontrolliriskid. Audiitorteenuse tulemusena avaldab audiitor kirjaliku aruande, kus kajastab läbiviidud kontrolli tulemusi.

⁹¹ Raamatupidamise seadus § 28 lg 1.

⁹² Audiitortevõtte seadus § 51.

⁹³ Ojamaa, K., 2010. *Audiitortevõtte muutunud majandusruumis*. – Maksumaksja, nr 11, Leitav: www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/print.php?itemid=1147 (15.02.2015).

⁹⁴ Prükk, T., 2010. *Mida peaksid ettevõtjad teadma uuest audiitortevõtte seadusest?* Leitav: www.raamatupidaja.ee/article/2010/03/09/Mida_peeksid_ettevotjad_teadma_uuest_audiitortevõtte_seadusest (29.01.2015).

2. AUDITEERIJA VASTUTUSELE VÕTMINE EESTIS

2.1. Kohaldatavad vastutuse liigid

Audiitorina saab tegutseda isik, kes on saanud vastava kutsetunnistuse. Ta peab auditeerimisel kinni pidama eetikakoodeksist ning auditeerimise põhimõtetest ehk heast tavast. Juhul, kui ta tuvastab auditeeritava ettevõtja majandustegevuses seaduserikkumise, võib ta keelduda majandusaasta aruande auditeerimisest. Audiitoril on sõltumatuse, objektiivsuse, aususe, kompetentsuse, hoolsuse ja konfidentsiaalsuse kohustus. Kohustused tulenevad audiitori kutsetegevusest ning nende rikkumine toob kahju tekkimise korral kaasa audiitori vastutuse.

Auditeerimisel vastutab audiitor ainuisikuliselt avaldatud auditiarvamuse eest⁹⁵. Audiitortevõtmisega kaasnevad lepingud, mida sõlmitakse Võlaõigusseaduse (VÕSi) kohaselt, ja auditeerija vastutus, mida reguleerib AudS ja Karistuseseadustik (KarS). Lisaks on võimalik audiitorit vastutusele võtta Äriseadustiku alusel, kuid seda vastutust antud lõputöö raames põhjalikult ei käsitleta.

Seadusest tulenev auditeerimise tsiviilõiguslik vastutus on sätestatud AudSi § 62, mille kohaselt lasub audiitoril õigusvastaselt tekitatud kahju korral varaline vastutus. Ta kannab varalist vastutust juhul, kui tekitab süüliselt kliendile või kolmandale isikule osutatud audiitorteenusega otsese varalise kahju⁹⁶. Süü vormideks on hooletus, raske hooletus ja tahtlus⁹⁷, mis iseloomustavad toimunud rikkumise raskusastet. Hooletus tähendab auditeeritava käibes vajaliku hoole järgimata jätmist⁹⁸. Raske hooletus tähendab käibes vajaliku hoole olulisel määral järgimata jätmist ja tahtlus õigusvastase tagajärje soovimist võlasuhte tekkimisel, täitmisel või lõpetamisel⁹⁹.

⁹⁵ Audiitorkogu, *Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 620. Audiitori eksperdi töö kasutamine*, lk 3.

⁹⁶ Audiitortevõtmise seadus § 62 lg 1.

⁹⁷ Võlaõigusseadus, jõustunud 01.07.2002, RT I 2001, 81, 487 ... RT I, 11.04.2014, 13, § 104 lg 2.

⁹⁸ *Samas*, § 104 lg 3.

⁹⁹ *Samas*, § 104 lg 4-5.

Hooletus ja raske hooletus saavad olla süü vormideks juhul, kui audiitor ei järgi Kutseliste Arvestusekspertide Eetikakoodeksis sätestatud hoolsuskohustust, mis eeldab audiitori tegutsemist nõutava hoolsuse ja kooskõlas rakendavate tehniliste ning kutsealaste standarditega. Samuti peab audiitor kui oma ala asjatundja kohustuse täitmisel rakendama teadmisi, mis ületavad tema kutsealal nõutavaid teadmisi (kui tal need on)¹⁰⁰. Näiteks audiitor, kes omab rahandus- või õigusalasest teadmisi, peab omandatud oskusi rakendama ega saa käituda ja väita justkui tal need teadmised puuduksid¹⁰¹. Tahtlusega on tegemist olukorras, mil oma töö käigus audiitor soovis ja nägi ette teo õigusvastast tagajärge või kujutas teo tagajärge võimalikuna ning nõustus heakskiitvalt selle saabumisega¹⁰².

Seega tekib audiitoril vastutus juhul, kui on tõendatud tema süü kohustuse või lepingu rikkumises, mis tõi kliendile kaasa otsese varalise kahju ehk finantsilise kaotuse/kahju. Kaotus tähendab äriühingu jaoks kulusid või vara väärtuse vähenemist¹⁰³. Näiteks kui äriühing jääb audiitori ebaõige järeldusotsuse tulemusena ilma võlausaldaja laenust, saab äriühing nõuda audiitorilt tekkinud kahju hüvitamist.

Kui audiitori süü tekitatud varalise kahju eest on tõendatud, peab ta hüvitama kahjusaajale tekitatud kahju, mille ülempiir on kümnekordne kliendilepingu tasu, millega seoses kahju tekitati¹⁰⁴. Kui kahju on tekitatud raskest hooletusest tulenevalt või tahtliku rikkumise korral, siis ülempiiri ei kohaldata¹⁰⁵. Juhul, kui audiitori süü on tõendatud kui raske hooletus või tahtlusega sooritatud tegu, siis tekitatud kahju hüvitamiseks puudub seaduslik ülempiir ja väljanõutava kahju summa võib olla sama suur kui kahju. Oluline on teo õigusvastasuse tõendamine. Kui audiitori tegevuses ei tuvastatud rikkumist või kahju ei ilmnenu, siis ei saa ta vasutada kahju hüvitamise eest.

Audiitorteenuse osutamisega tekitatud otsese varalise kahju hüvitamise tagamiseks on nõutav audiitori kutsekindlustuslepingu olemasolu¹⁰⁶, mille sõlmimine kahjukindlustusseltsiga peab leidma aset 30 päeva jooksul audiitorile tegevusloa

¹⁰⁰ Kull, I., Käerdi, M., ja Kõve, V., 2004. *Võlaõigus I. Üldosa* (Tallinn: Juura), lk 201.

¹⁰¹ *Samas*, lk 201.

¹⁰² *Samas*, lk 200.

¹⁰³ Võlaõigusseadus § 128 lg 3.

¹⁰⁴ Audiitortevõuse seadus § 62 lg 2.

¹⁰⁵ *Samas*.

¹⁰⁶ *Samas*, § 63 p 1.

andmisest või 10 päeva jooksul tegevusloa kehtivuse taastamise päevast arvates¹⁰⁷. Juhul, kui audiitoril on tekkinud kohustus kliendile või kolmandale isikule põhjustatud kahju hüvitamiseks, siis hüvitab selle kahju kindlustusandja. Ta katab nii juriidilisest isikust kui ka füüsilisest isikust audiitori varalise vastutuse vähemalt kindlustussumma ulatuses. Kutsekindlustuslepingu kindlustussumma alammääraks on osäühingu, aktsiaseltsi või Euroopa äriühinguna tegutseva audiitori puhul 64 000 eurot ning füüsilisest isikust ettevõtja, täis- või usaldusühinguna tegutseva audiitori puhul 32 000 eurot¹⁰⁸. Kutsekindlustuslepingus on sätestatud audiitori omavastutus ehk rahasumma, mille iga kindlustusjuhtumi korral peab audiitor tasuma. See summa ei või olla suurem kui osa-, aktsia- või Euroopa äriühingu põhikapital¹⁰⁹. Usaldus-, täisühinguna või füüsilisest isikust ettevõtjana tegutseva audiitori puhul on selleks maksimaalselt 3000 eurot¹¹⁰. Kutsetegevusest tulenevalt lasub audiitoril suur vastutus nii kliendi kui ka paljude huvitatud osapoolte ees, mille tõttu on kutsekindlustuslepingu sõlmimine eelkõige audiitori enda huvides. Samuti tagab see kahju saanud isikutele kahju hüvitamise.

Vahel on audiitori õigusvastane tegutsemine kuritegelik ja karistatav rahalise karistuse või vangistusega. Juhul, kui audiitor jätab talle audiitorkontrolli läbiviimisel teatavaks saanud olulised asjaolud aruandes esitamata või esitab need ebaõigelt, karistatakse teda rahalise trahvi või kuni üheaastase vangistusega¹¹¹. Eesti praktikas ei ole siiani ühtegi audiitorit vangistusega karistatud. Kui sama teo on toime pannud juriidilisest isikust audiitor, siis karistatakse teda rahalise karistusega¹¹².

Audiitori hinnang peab tõstma auditeeritud aruandes sisalduva informatsiooni usaldusväärsusust ning tõendama selle tõesust kõigile finantsinformatsiooni tarbijatele. Kui audiitor jätab esitamata töö käigus avastatud vead või toimub andmete väärkajastus, ei saavuta ta auditeerimise eesmärki ja eksitab tulemustega kõiki informatsioonist huvitatud osapooli ehk selle kasutajaid. Nii annab ta ebaõige ettekujutuse äriühingu jätkusuutlikkusest, varalisest seisust jms.

Selleks et ühiskonnas püsiks audiitorite vastu usaldus ja vähekompetentseid eriala esindajaid märgataks õigeaegselt, teostatakse järjepidevalt audiitorite üle

¹⁰⁷ Audiitortegevuse seadus § 63 lg 2 p 4.

¹⁰⁸ *Samas*, § 64 lg 1 ja 2.

¹⁰⁹ *Samas*, § 64 lg 3.

¹¹⁰ *Samas*.

¹¹¹ Karistusseadustik, jõustunud 01.09.2002, RT I 2001, 61, 364 ... RT I, 23.12.2014, 16, § 379 lg 1.

¹¹² Karistusseadustik § 379 lg 2.

kvaliteedikontrolli. Audiitorkogu viib koostöös valitud töörühmaga läbi kutseühendusesisest avalikust huvist lähtuvalt kvaliteedikontrolli, mille eesmärgiks on kvaliteedikontrollile allutatud isiku ehk valitud audiitori kontrollperioodil osutatud audiitorteenuse õigusaktidele, standarditele ja juhenditele vastavuse kontrollimine¹¹³. Sisuliselt kontrollitakse audiitori poolt pakutud audiitorteenuse kvaliteeti ja vastavust Kutseliste Arvestusekspertide Eetikakoodeksile, rahvusvahelise hea auditeerimise tavale ja Eesti heale raamatupidamistavale. Vigade avastamisel tuuakse välja audiitorteenuses sisalduvad puudujäägid, millest teavitatakse auditeerijat, kes peab esitama ülevaate avastatud puuduste likvideerimiseks ettevõetavatest meetmetest¹¹⁴, millega tõendab, et on oma töös esinevatest vigadest teadlik ja kõrvaldab need.

Kõik audiitorid läbivad korralise kvaliteedikontrolli kahe aasta jooksul tegevusloa andmise ajast arvates ning edaspidi vähemalt üks kord kuue aasta jooksul¹¹⁵. Kui kvaliteedikontrolli tulemus või Audiitorkogu uurimine annab alust arvata, et audiitor on pannud toime distsiplinaarsüüteo, siis alustatakse tema suhtes distsiplinaarmenetlus¹¹⁶ ehk kindlas järjekorras ettenähtud reeglitele vastavuse kontrolli.

Distsiplinaarmenetluse alustamise, läbiviimise ja lõpetamise õigus on Audiitorkogu juhatusel, kelle eesmärgiks on menetluse abil (asjaolude väljaselgitamine, tõendite kogumine, töötlemine) jõuda otsuseni, milles tuvastatakse audiitori distsiplinaarsüütegu ja määratakse selle eest karistus või tuvastatakse distsiplinaarsüüteo puudumine^{117,118}. Audiitorkogu juhatus peab võtma audiitori distsiplinaarvastutusele juhul, kui on aset leidnud Audiitortegevuse seaduse, Audiitorkogu liikme tegevust reguleerivate muude õigusaktide, Audiitorkogu või Rahandusministeeriumi otsuste täitmata jätmine või mittenõuetekohane täitmine¹¹⁹. Audiitorkogu juhatuse kohustus on välja selgitada, kas tegu, mida audiitor toime pani, liigitub distsiplinaarsüüteks või mitte. Juhul, kui audiitori toimepandud tegu ei kvalifitseeru distsiplinaarsüüteks, siis ei saa teda selle eest karistada.

¹¹³ Audiitortegevuse seadus § 136 lg 1.

¹¹⁴ Audiitorkogu, *Audiitorkogu kvaliteedikontrolli kord*, lk 9, § 23 lg 3.

¹¹⁵ Audiitortegevuse seadus § 137 lg 3 ja lg 4.

¹¹⁶ *Samas*, § 143 lg 1.

¹¹⁷ Audiitorkogu, 2012. *Audiitorkogu distsiplinaarmenetluse kord*, § 4 lg 1.

¹¹⁸ *Samas*, § 4 lg 4.

¹¹⁹ Audiitortegevuse seadus § 144 lg 1.

Audiitori distsiplinaarsüüteks loetakse olukord, mil ta esitab või avaldab ebaõigeid või eksitavaid andmeid ja reklaami; rikub täiendusõppe kohustust; tegutseb kutsekindlustuseta. Sooritab teo, mis on seoses audiitori kutsetegevusega ning mis on vastuolus eetikakoodeksis sätestatuga, üldtunnustatud kõlblusnormidega või mis diskrediteerib audiitori kutset jms.¹²⁰ Kui Audiitorkogu juhatus jõuab veendumusele, et audiitor sooritas distsiplinaarsüüteo, siis sõltuvalt toimepandud teo sisust, eksimuste kogusest, ulatusest ja kaasnevast kahjust järgneb sellele distsiplinaarkaristus, mis on kindlaksmääratud korra rikkumise puhul rakendatav karistus- ja mõjutusvahend.

Võimalikud karistusmeetmed on märkus; noomitus; rahatrahv ja rahatrahv koos täiendavale kutseksamile suunamisega¹²¹. Määratava trahvi alammääraks on 200 eurot ning maksimummäär füüsilisest isikust audiitori puhul 6400 eurot ning juriidilisest isikust audiitori puhul 12 800 eurot¹²².

Audiitorkogu allüksusena töötab Järelevalvenõukogu, kes toimib sõltumatu järelevalveorganina ning korraldab järelevalvet avalikes huvides ning rakendab meetmeid audiitortegevuse arengu eelduste loomiseks, audiitori kutsetegevuse kvaliteedi saavutamiseks ja selle kaitsmiseks¹²³.

Kokkuvõtvalt selgus, et audiitoril tekib varalise vastutuse kohustus lähtuvalt Audiitortegevuse seadusest. Vastutus saab tekkida vaid juhul, kui audiitori tegudes on tuvastatud süü olemasolu, millega on põhjustatud kliendile või kolmandale isikule otsene varaline kahju. Selleks et tagada tekitatud kahju hüvitamine, peab audiitoril olema sõlmitud kahjukindlustusseltsiga kutsekindlustusleping. Juhul, kui audiitori tegutsemine on olnud õigusvastane ja kuritegelik, karistatakse teda karistusseadusliku sätete alusel trahvi või vangistusega. Audiitorkogu teostab järjepidevalt audiitorite üle kvaliteedikontrolli: kontrollitakse tehtud töö vastavust standarditele ja selle kvaliteeti. Kui selle käigus avastatakse asjaolud, mis viitavad audiitori poolt distsiplinaarsüüteo toimepanemisele, siis alustatakse distsiplinaarmenetlus, mille järel võidakse audiitorit karistada.

¹²⁰ Audiitortegevuse seadus § 144 lg 2.

¹²¹ *Samas*, § 145.

¹²² *Samas*, § 147 lg 1 ja 2.

¹²³ *Samas*, § 121 lg 1.

2.2. Audiitori varalise vastutuse rakendamine praktikas

Audiitor tegeleb igapäevaselt vastutusrikaste ülesannete täitmisega. Ta peab jääma auditi planeerimisel ja läbiviimisel skeptiliseks ning andma erapooletu ning professionaalse hinnangu kliendi raamatupidamise aastaaruandele. Kuna hinnangust lähtudes peab audiitor tegema olukorra parendamise soovitusi võib tekkida olukordi, kus ta paneb hooletusest või pahatahtlikult toime rikkumisi, millega tekitab kliendile või kolmandatele osapooltele kahju.

Ernst & Youngi 2012. aastal korraldatud uuringust selgus, et 23% äriühingutest tunnistasid, et kajastavad majandusaasta aruandes paremaid tulemusi, kui need tegelikult on. See tähendab, et ligi ¼ majandusaasta aruannetest ei kajasta äriühingu tegelikku olukorda ja eksitavad avalikkust¹²⁴. Sellest tulenevalt on audiitoril peamine roll pettuste avastamine ning nende väja toomine audiitori aruandes.

Kuna audiitor vastutab aruandes avaldatud arvamuse eest, siis tema tegevusele on võimalik rakendada varalist vastutust. Audiitori hinnang tõstab raamatupidamisaruande usaldusväärset, kuid ei anna absoluutset kindlust esitatud informatsiooni õigsuse kohta¹²⁵. Raamatupidamise aastaaruande auditi läbiviimisel on eesmärgiks omandada põhjendatud kindlus, et aruanne tervikuna on vaba kas pettusest või veast tingitud olulisest väärkajastamisest, võimaldades avaldada arvamust selle kohta, kas see on koostatud kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga.¹²⁶

Selgitamaks audiitori varalise vastutuse rakendamist ja selle kohta pretensioonide esitamist, analüüsitakse teemakohaseid kohtulahendeid Eestis ja kahjukindlustusseltside kindlustuskaitset. Kohtulahendid on kättesaadavad Riigikohtu koduleheküljelt¹²⁷. Eestis tegevusloa alusel tegutsevate

¹²⁴ Pikaro, M., Romanova, O., 2013. *Finantspettused ja audiitori tegevus pettuseriskide juhtimisel*. – Alver, J., Audit, maksud, raamatupidamine ja majandusanalüüs II (Tallinna Tehnikaülikooli Kirjastus), 76-79, lk 77.

¹²⁵ Maspanov, I., 2000. *Auditeerimise mõiste ja eelplaneerimine*. – Kallas, K., Garmider-Laur, E., Majandusarvestus & finantsjuhtimine: aktuaalseid probleeme Eesti Vabariigis (Tallinna Tehnikaülikooli Kirjastus), 88-97, lk 90.

¹²⁶ Ojamaa, K., 2010. *Auditoritegevus muutunud majandusruumis*. – Maksumaksja, nr 11, Leitav: www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/print.php?itemid=1147 (15.02.2015).

¹²⁷ Riigikohus., *Otsing*. Leitav: www.riigikohus.ee/?id=11 (19.03.2015).

kahjukindlustusseltside ja välismaiste kindlustusandjate filiaalide andmed saadi Finantsinspektsiooni kodulehelt^{128,129}.

Kahjukindlustusseltsidele saadeti nelja küsimusega küsimustik (vt lisa 1). Ekspertintervjuu viidi läbi Audiitorkogu esindajaga (vt lisa 2) ja Maksu- ja Tolliameti juhtivrevidendiga (vt lisa 3).

Teemakohaseid Riigikohtu kohtulahendeid on ajavahemikul 2004-2014 kokku 14, sealhulgas on audiitori kui kontrolli ja tema arvamuse kohta seitse kohtulahendit (vt lisa 4). Lõputöös analüüsitakse 10 kohtulahendit.

Kohtulahendite analüüsist selgub, et audiitor on erapooletu kontrollija ja tähelepanu juhtija. 17. jaanuaril 2011. aastal jõustus Riigikohtu otsus number 3-2-1-108-10, milles dokumendi valdaja keeldus dokumendiga tutvuda võimaldamisest, sest see riivas oluliselt tema ärisaladust või eraelu puutumatus. Kohus tõlgendas audiitori neutraalseks kolmandaks isikuks, kelle vahendusel võib tutvuda dokumendiga viisil, mis ei riku dokumendi valdaja õiguslikku kaitset väärivat huvi¹³⁰.

Auditeerimise käigus on audiitori kohustuseks informeerida ettevõtte juhatust avastatud vigadest. 23. detsemberil 2005. aastal läbivaadatud kohtuasjas number 3-1-1-139-05 lasi äriühingu juhataja raamatupidajal koostada ja allkirjastada tuludeklaratsioonid, milles eirati Tulumaksuseaduse nõudeid. Äriühingu raamatupidamisaruannet auditeerinud audiitor oleks pidanud juhtima juhatuse tähelepanu maksuseaduste väärade kohaldamisele¹³¹, kuid ta ei teinud seda. Audiitorkontrolli käigus võisid vead jääda audiitori poolt märkamata või ei avaldanud ta neid teadlikult. Mõlemad variandid annavad alust audiitori vastu kahjunõude esitamiseks.

Kohtulahendite analüüsist selgus, et Riigikohus on jõudnud audiitori arvamuse kui tõendi osas vastuolulistele seisukohtadele. Mitmes kohtuotsuses leiti, et audiitori positiivne arvamus on garantii äriühingu korra kohasest tegevusest ning loetakse

¹²⁸ Finantsinspektsioon, *Eestis tegevusloa alusel tegutsevad kahjukindlustusseltsid*. Leitav: www.fi.ee/index.php?id=1768 (23.02.2015).

¹²⁹ Finantsinspektsioon, *Välismaiste kindlustusandjate filiaalid*. Leitav: www.fi.ee/index.php?id=2275 (23.02.2015).

¹³⁰ Riigikohtu otsus 17.01.2011 nr 3-2-1-108-10, p 14.

¹³¹ Riigikohtu määrus 23.12.2005 nr 3-1-1-139-05, p 2.4.

kohtuprotsessis dokumentaalseks tõendiks^{132,133}. Seda vaid juhul, kui äriühing edastab audiitorkontrolli tarvis täielikud ja õiged raamatupidamisandmed^{134,135}.

Samas võttis Riigikohtu tsiviilkolleegium 28. märtsil 2012. aastal vastu otsuse number 3-2-1-17-12, milles toob välja, et audiitorkontrolli läbinud raamatupidamisdokumendid ei taga absoluutset kindlust. Vaatamata asjaolule, et audiitor on eelduslikult sõltumatu ja pädev raamatupidamise asjatundja¹³⁶. Seega puudub kohtul ühene seisukoht sellest, kas audiitori arvamus on aktsepteeritav tõend kohtus või mitte.

Harju Maakohus võttis 23. mai 2011 kohtumäärusega 2-10-23389 vastutusele audiitori ja kahjukindlustusseltsi. Hageja nõudis kahju hüvitamist aktsiate ülevõtmise aruannet kontrollinud audiitorilt, kes pidi tekitatud kahju eest tasuma kahjukindlustusseltsiga solidaarselt 32 000 eurot¹³⁷. Antud juhtumi otsus jäi muutmata 9. oktoobri 2013 Ringkonnakohtu (2-10-23390) poolt. Riigikohus on seda juhtumit 3. märts 2014 tsiviilkollegiumi otsuses 3-2-1-197-13 välja toonud¹³⁸. Riigikohus ei ole audiitori varalise vastutusega seotud rikkumisi lahendanud.

Selleks et analüüsida audiitoritega sõlmitud kutsekindlustuslepinguid ja esitatud kahjunõudeid, saadeti 14 kahjukindlustusseltsile elektrooniliselt küsimustik. Nendest neli ei vastanud edastatud küsimustele, kaks keeldusid vastamast ja viis vastasid, et nad ei paku kutsekindlustusteenust audiitoritele. Üks küsitletuist teatas, et pakub seda sorti kutsekindlustusteenust, kuid ükski audiitor ei ole seal lepingut sõlminud ning teine vastajatest informeeris, et nende kahjukindlustusseltsis ei ole hetkel võimalik kutsekindlustuslepingut sõlmida, kuid käesoleva aasta teises pooles lisatakse see pakutavate teenuste nimekirja. Küsitud andmeid avaldas vaid üks kahjukindlustusselts, kellele tagati anonüümsus.

Saadud andmete analüüsist selgus, et kahjukindlustusseltsis on ajavahemikul 2012–2015 sõlmitud 292 audiitori kutsekindlustuslepingut (vt Joonis). Nendest 96 lepingut sõlmiti aastal 2012, 89 aastal 2013, 86 aastal 2014 ja 21 aastal 2015 (30.03 seisuga),

¹³² Riigikohtu otsus 4.12.2012 nr 3-2-1-155-12, p 6.

¹³³ Riigikohtu otsus 4.04.2006 nr 3-3-1-13-06, p 10.

¹³⁴ Riigikohtu otsus 8.05.2013 nr 3-2-1-191-12, p 1.

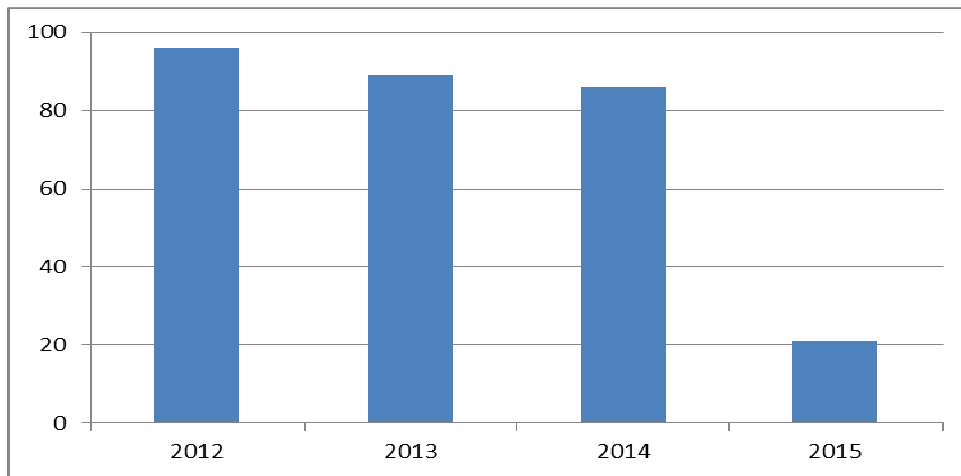
¹³⁵ Riigikohtu määrus 28.09.2011 nr 3-2-1-61-11, p 2.

¹³⁶ Riigikohtu otsus 28.03.2012 nr 3-2-1-17-12, p 17.

¹³⁷ Harju maakohu määrus 23.05.2011 nr 2-10-23389, p 1.1

¹³⁸ Riigikohtu otsus 3.03.2014 nr 3-2-1-197-13, p 2.

millest võib järeldada, et audiitorid sõlmivad seaduskuulekalt kutsekindlustuslepinguid, et tagada võimalikule kahjusaajale kahju hüvitamine.



Joonis. Kahjukindlustusseltsiga sõlmitud audiitori kutsekindlustuslepingute arv 2012-2015¹³⁹

Reaalseid kahjunõudeid esitatakse kahjukindlustusseltsile aastas 2% ja nõude suurus on keskmiselt 30 000 eurot. Siiani on kahjukindlustusselts aidanud esitatud nõudeid tagasi lükata ning audiitor koos kindlustusandjaga ei ole pidanud kahjusaajale kahju hüvitama. Kindlustuslepingu sõlmimise aastamakse on 300 eurot ja keskmise kindlustussumma hüvitispiir 80 000 eurot. Sisuliselt maksab audiitor kindlustuse andjale 300 eurot aastas ning kahjukindlustusselts tasub kahjusaajale nõude esitamisel, milles on tõendatud audiitori süü ja tegutsemise õigusvastasus, kindlustushüvitise, mille ülempiir on 80 000 eurot.

Kahjukindlustusseltside poole pöörduetakse kahjunõuetega vaid mõned korrad aastas, ka sellelaadsed kohtulahendid puuduvad. Põhjusteks võib olla kliendi ja kolmandate osapoolte tähelepanematus, mille tõttu ei ole nad audiitori töös vigu avastanud või ajalise ja rahalise ressursi puudumine audiitori vastu nõude esitamiseks ja tema vastutusele võtmiseks.

Audiitorkogu esindajaga läbi viidud intervjuu käigus taheti teada saada audiitorite vastu esitatud kaebuste arvu, sisu ja olukorra lahendust. Samuti sooviti täpsemat informatsiooni audiitorite vastutusele võtmisest aastatel 2010-2014. Audiitorkogu vastusest selgus, et auditeeritud ettevõtted ja kolmandad isikud pöörduvad harva Audiitorkogu poole seoses ebakvaliteetselt auditeeritud aruannetega. Intervjuueeritav

¹³⁹ Autori koostatud küsimustiku alusel

keeldus kaebuste sisu ja menetluskäigu avaldamisest, tuginedes AudS § 133 ja § 134, mille alusel ei ole järelevalve teostamiseks läbiviidavad menetlused ja otsused avalikud. Seetõttu otsustas töö koostaja analüüsida Audiitortegevuse järelevalve nõukogu Järelevalve aastaraamatus¹⁴⁰ perioodil 2009-2014 olevat informatsiooni audiitori vastutuse ja teenuse kvaliteedi kohta.

Vastavalt kvaliteedikontrolli tulemustele teeb Audiitorkogu juhatus kontrollile allutatud audiitori osutatud audiitorteenuse kvaliteedi kohta ühe järgnevatest otsustest¹⁴¹:

1. audiitorteenuse kvaliteet vastab nõuetele, võimalik täiustamine.
2. audiitorteenuse kvaliteet on vastuvõetav, kuid esinesid puudused ja täiustamine on nõutav.
3. audiitorteenuse kvaliteedis esinesid märkimisväärsed puudused ning oluline täiustamine nõutav.

Järelevalve aastaraamatust selgub, et kontrollperioodil 01.07.2009 – 30.06.2013 kuulus kvaliteedikontrolli valimisse 141 audiitorteenust, millest 129le teostati kvaliteedikontroll. Kontrollitud audiitorteenustest 27,9% oli puudusteta ehk vastas nõuetele; 41,9% kvaliteet oli vastuvõetav, kuid esinesid puudujäägid ja oli nõutav täiustamine. 30,2% avastati märkimisväärsed puudused, mille oluline täiustamine oli nõutav. Väiksemate või suuremate puudustega oli kokku 72,1% kvaliteedikontrolli käigus kontrollile allutatud teenust.

Tabel. Kvaliteedikontrolli (KVK) valimi suurus 2011-2014 ja tulemused¹⁴²

KVK kontrollperiood	KVK läbiviimise periood	Teostatud KVK arv	Vastab nõuetele	Esinesid puudused	Märkimisväärsete puudused
01.07.2009 - 30.06.2011	01.07.2011 - 30.06.2012	55	13	25	16
01.07.2009 - 30.06.2012	01.07.2012 - 30.06.2013	44	13	16	10
01.07.2009 - 30.06.2013	01.07.2013 - 30.06.2014	42	10	13	13

¹⁴⁰ Audiitorkogu, *Järelevalve aastaraamat. Audiitortegevuse järelevalve nõukogu 2012-2014*. Leitav: www.auditorkogu.ee/docs/AJN_aastaraamat_20122014 (01.03.2015).

¹⁴¹ *Samas*, lk 16.

¹⁴² Audiitortegevuse järelevalve nõukogu, 2015

Asjakohaseid sanktsioone rakendati audiitorite suhtes, kelle teenustes esinesid puudujäägid ja kelle osas alustati distsiplinaarmenetlus. 2012/2013 ja 2013/2014 läbi viidud disatsiplinaarmenetluse tulemusena määrati ühele audiitorile rahaträhv, kolmele tehti märkus, ühelt võeti ära tegevusluba ning 12 suhtes on menetlus pooleli, kellest kolmele tehakse eelnõu kohaselt märkus ja kahele noomitus¹⁴³. 2011/2012 distsiplinaarmenetluse tulemusena määratud karistusmeetmeid ei õnnestunud leida. Kui oletada, et pooleli olevate distsiplinaarmenetluste tulemusena rakendatakse audiitorite suhtes sanktsioone, siis karistatakse 52st puudustega audiitorteenuseid osutanud audiitoritest vaid 32,7%, mis on umbes 1/3. Ülejäänud 2/3 audiitoritest karistatakse sellega, et nad peavad esitama ülevaate meetmetest, mida puuduste likvideerimiseks ette võetakse ja puudused kõrvaldama.

Vaatamata sellele, et seadusega on audiitoritele tehtud kohustuslikuks ametialased koolitused, praktika, kutseksam ja teadmiste pidev täiendamine, esineb nende töös puudujääke.

Maksu- ja Tolliameti juhtivrevidendiga läbi viidud ekspertintervjuu analüüsist selgus, et mõned korrad aastas avastatakse revisjoni käigus auditeeritud majandusaasta aruannetest ebatäpsusi, millele audiitor oma järeldusotsuses ei ole tähelepanu juhtinud.

Analüüsist nähtub, et sisuliselt on tegu olukorraga, mil audiitor eksitab auditi tulemusega informatsioonist huvitatud osapooli ja avalikkust. Kui kliendid ja kolmandad osapooled ei märka vigu ega esita audiitori vastu kahjunõuet või Audiitorkogu ei vii läbi vigade tuvastamiseks kvaliteedikontrolli, siis audiitori vale tegutsemine jääb märkamata ja teda ei võeta vastutusele ebakvaliteetse teenuse eest. Seda isegi juhul, kui vead on Maksu- ja Tolliameti revidentide poolt avastatud.

Läbiviidud analüüsist lähtuvalt on töö koostajal järgnevad ettepanekud:

1. Audiitorkogul tuleb tõhustada audiitorite vastutusele võtmise meetmestikku: määrata igale puudujääkidega auditeeritud osutanud audiitorile karistusena noomitus või märkus (lõputöö koostamise hetkel karistati vaid neid audiitoreid, kelle suhtes kohaldati distsiplinaarmenetlus).

¹⁴³ Audiitorkogu, *Järelevalve aastaraamat. Audiitortegevuse järelevalve nõukogu 2012-2014*. lk 19. Leitav: www.auditorkogu.ee/docs/AJN_aastaraamat_20122014 (01.03.2015).

2. Sõlmida Maksu- ja Tolliameti ning Audiitorkogu vahel koostöölepe, mille alusel saaksid revidendid edastada Audiitorkogule revisjoni käigus ilmsiks tulnud auditeeritud majandusaasta aruannetes esinevad vead.
3. Kustutada AudSi § 62, kuna see ei ole rakendust leidnud.

Kokkuvõtvalt selgus, et audiitori varalist vastutust Eestis ei rakendata. Audiitorid kindlustavad oma kutsetegevust võimaliku kahju hüvitamiseks. Riigikohus ei ole audiitori varalise vastutusega seotud rikkumisi lahendanud. Samas selgus Audiitorkogu kvaliteedikontrollist, et aastatel 2009 – 2013 läbi viidud audiitorteenustest oli puudustega 72,1%, millest pooled olid märkimisväärsete puudustega. Vaid vähesed auditeeritud kliendid ja aruannetest informatsiooni tarbijad pöörduvad kaebustega Audiitorkogu ja kohtu poole. Seda kinnitab kahjukindlustusseltsile esitatud kahjunõuete arv, mis on keskmiselt 2% aastas. Kaebuste mitteesitamise põhjuseks võib olla kliendi ja kolmandate osapoolte tähelepanematus või ajalise ja rahalise ressursi puudumine. Maksu- ja Tolliamet ei teavita Audiitorkogu revisjoni käigus ilmsiks tulnud auditeeritud majandusaasta aruannetes esinevatest vigadest.

KOKKUVÕTE

Auditeerimine on tegevus, mis seisneb raamatupidamisaruande kontrollimises ja sellele hinnangu andmises atesteeritud, sõltumatu ja erapooletu audiitori poolt. Aruannetes sisalduvate ebatäpsuste avastamise eest vastutab audiitor.

Lõputöö aktuaalsus seisnes selles, et seoses Euroopa Liidu uue raamatupidamisdirektiivi nõuete täitmisega algatas Rahandusministeerium ümarlaua “Arvestusala arengud 2014-2017”, mille tulemuseks on uuenenud raamatupidamise seadus ning arvestusvaldkonna reguleerimisvajadusi käsitlev dokument “Arvestusala valge raamat”, mis sisaldab muuhulgas auditi- ja ülevaatuskohustuse uusi piirmäärasid.

Probleemiks oli puudulik ülevaade audiitori vastutusele võtmisest Eestis. Ei ole selge, millal ja milliste pretensioonidega pöörduakse Audiitorkogu ja Riigikohtu poole seoses ebakvaliteetselt auditeeritud aastaaruannetega.

Teema oli uudne, sest eristus teistest üliõpilastöödest rõhuasetuse poolest. Antud lõputöös selgitati välja audiitorite varalisele vastutusele võtmine Eestis Audiitortegevuse seaduse § 62 kohaselt.

Lõputöö eesmärgiks oli selgitada välja audiitori vastutuse kohaldamine Eesti praktikas. Eesmärk saavutati läbi uurimisülesannete.

Esimeseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade auditi olemusest. Selgus, et auditeerimine on kvalifitseeritud tööjõudu vajav tegevusala. Audiitorid peavad omama erialaseid teadmisi ning pidama kinni auditeerimise heast tavast, rahvusvahelistest standardidest ja eetikanormidest.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade auditi eesmärgist. Audiitor teostab kahesugust kontrolli: auditit ja ülevaatus, mille eirnevus seisneb teenuse põhjalikkuses ja maksumuses. Auditeerimise käigus tuvastatakse ja hinnatakse raamatupidamise majandusaasta aruandes esinevaid riske ja avaldatakse sõltumatu audiitori aruanne.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli selgitada välja audiitori vastutuse liigid. Vastutusele võtmiseks on oluline tuvastatada audiitori süü, millega on põhjustatud kliendile või kolmandale isikule otsene varaline kahju, mida hüvitatakse koos kahjukindlustusseltsiga. Audiitorit karistatakse õigusvastase ja kuritegeliku tegutsemise eest trahvi või vangistusega. Audiitorkogu kvaliteedikontrollis avastatud rikkumiste korral alustatakse distsiplinaarmenetlust, mille tulemusena võidakse audiitorit karistada noomituse; rahatrahvi või rahatrahviga koos täiendavale kutseksamile suunamisega.

Neljandaks uurimisülesandeks oli analüüsida audiitori varalise vastutuse rakendamist Eesti praktikas. Selgus, et Riigikohus ei ole audiitori varalise vastutusega seotud rikkumisi lahendanud. Samas Audiitorkogu kvaliteedikontrolli käigus on selgunud audiitorteenustes puudused. Maksu- ja Tolliamet ei teavita Audiitorkogu revisjoni käigus ilmsiks tulnud auditeeritud majandusaasta aruannetes esinevatest vigadest. Audiitori varaline vastutus on sätestatud Audiitortegevuse seaduses, kuid Eesti praktikas seda ei rakendata.

Autori ettepanekud:

1. Audiitorkogul tõhustada audiitorite vastutusele võtmise meetmestikku: määrata igale puudujääkidega auditeeritud osutanud audiitorile karistusena noomitus või märkus.
2. Sõlmida Maksu- ja Tolliameti ning Audiitorkogu vahel koostöölepe auditeeritud majandusaasta aruannetes revisjoni käigus ilmsiks tulnud vigade edastamiseks.
3. Kustutada AudSi § 62, kuna see ei ole rakendust leidnud.

Edaspidi tuleb analüüsida tehtud ettepanekute rakendamist Audiitorkogus ja Maksu- ja Tolliameti. Lisaks vajab uurimist see, kas aruannetest informatsiooni tarbijad ja kolmandad osapooled avastavad audiitori töös esinevaid ebatäpsusi, mis tekitavad otsest varalist kahju ning miks ei otsustata pöörduda asjaolude selgitamiseks Audiitorkogu ja kohtu poole.

SUMMARY

The title of the final paper is “Implementation of the Auditor's Liability in Practice in Estonia“. The final paper has been written in Estonian and consists of 47 pages by using 54 referred sources.

The paper is topical as all member states should make all necessary amendments in legal provisions by 20 July 2015 at the latest for the fulfilment of the new accounting directive. Due to the latter the Ministry of Finance has launched the roundtables “Developments of accounting sector 2014-2017“ , the result of which is the updated accounting act and the document “White book of accounting sector“ handling the needs of regulating the accounting sector (accounting and auditing).

The research problem lies in that there is no overview of bringing the auditor to justice in Estonia. It is unclear when and with which pretensions the clients audited and users of information of reports address the Board of Auditors and Supreme Court related to the annual reports audited with poor quality.

The aim of the paper is to specify the implementation of auditor’s liability in the Estonian practice.

The following research tasks have been set for the achievement of the aim of the paper:

1. To provide an overview of the nature of audit.
2. To provide an overview of the aim of audit.
3. To specify the types of auditor’s liability.
4. To analyze the implementation of proprietary liability of auditor in the Estonian practice.

The combined qualitative and quantitative research method is used in the final paper. The legal acts, topic-related decisions of Supreme Court, quality control results within the auditors’ professional association, insurance cover of non-life insurance companies, conducted questionnaires and interviews are analyzed.

The aim of the final paper was achieved. As a result of the analysis the author proposed the Board of Auditors to enhance the package of measures for bringing the auditors to justice: to reprimand each auditor having rendered the auditing service with deficiencies as the penalty; to conclude cooperation agreement between Tax and Customs Board and Board of Auditors to forward the disclosed mistakes occurring in the audited financial statements and delete § 62 of the Auditors Activities Act, as the latter has not been applied.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Arengu, M.-M., 2014. *Uued tuuled Audiitorkogus*. Raamatupidamisuudised, nr 8, 23-25.

Association of Chartered Certified Accountants, 2009. *Audit risk*. [Võrgumaterjal] Leitav: http://accaglobal.com/content/dam/acca/global/pdf/sa_nov09_jones.pdf [Kasutatud 15.02.2015].

Audiitorkogu, 2006. *Terminite sõnastik. IFAC Handbook*.

Audiitorkogu, 2011. *Juhend ISAd kasutamise kohta väikese ja keskmise suurusega majandusüksuste auditites. Kolmas väljaanne. 2. köide*.

Audiitorkogu, 2012. *Audiitorkogu distsiplinaarmenetluse kord*.

Audiitorkogu, *Järelevalve aastaraamat. Audiitortegevuse järelevalve nõukogu 2012-2014*. [Võrgumaterjal] Leitav: http://audiitorkogu.ee/docs/AJN_aastaraamat_20122014 [Kasutatud 01.03.2015].

Audiitorkogu, *Kutseliste arvestusekspertide eetikakoodeks (Eesti)*.

Audiitorkogu, *Liikmelisus IFAC-is ja FEE-s*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://audiitorkogu.ee/?p=159&sd=b362c2efdfd5662e353d31c50550b993> [Kasutatud 13.12.2014].

Audiitorkogu, *Osa A - rakendamiseks kõikidele elukutselistele audiitoritele. IFAC Handbook*.

Audiitorkogu, *Raamatupidamisaruannete auditi eesmärk ja üldprintsüübid. IFAC Handbook*.

Audiitorkogu, *Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 200. Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega (Eesti)*.

Audiitorkogu, *Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 240. Audiitori kohustused finantsaruannete auditeerimisel seoses pettusega*.

Audiitorkogu, *Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 315. Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine majandusüksusest ja selle keskkonnast arusaamise kaudu.*

Audiitorkogu, *Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 500. Auditi tõendusmaterjal.*

Audiitorkogu, *Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 620. Audiitori eksperdi töö kasutamine.*

Audiitorkogu, *Ülevaade auditi olulisuse määramise põhimõtete kohta.*

Audiitortegevuse seadus, jõustunud 08.03.2010, RT I 2010, 9, 41 ... RT I, 23.12.2014, 8.

Дефлиз, Ф. Л., Дженик, Г. Р., О'Рейлли В. М. & Хирш М. Б., 1997. *Аудит Монтегомери: перевод с английского* (Москва: Юнити).

Finantsinspektsioon, *Eestis tegevusloa alusel tegutsevad kahjukindlustusseltsid.* [Võrgumaterjal] Leitav: <http://fi.ee/index.php?id=1768> [Kasutatud 23.02.2015].

Finantsinspektsioon, *Välismaiste kindlustusandjate filiaalid.* [Võrgumaterjal] Leitav: <http://fi.ee/index.php?id=2275> [Kasutatud 23.02.2015].

Guy, D.M., Alderman, C.W., Winters, A.J., 1990. *Auditing. Second edition* (Harcourt Brace Jovanovich College Publishers).

Harju maakohtu määrus 23.05.2011 nr 2-10-23389.

Kallasmaa, S., 2009. *Auditi planeerimine – lähtealused ja ettevalmistus.*

[Võrgumaterjal] Leitav:

http://audiitorkogu.ee/schooling_files/9/I%20koolitusp%E4ev%20Auditi%20planeerimine%20-%20Sander%20Kallasmaa%20slaidid.pdf [Kasutatud 20.02.2015].

Kann, L., Root, A., 2010. *Audiitorluse sünnilugu.* [Võrgumaterjal] Leitav:

<http://raamatupidaja.ee/uudised/2010/02/19/audiitorluse-sunnilugu> [Kasutatud 08.05.2015].

Karistusseadustik, jõustunud 01.09.2002, RT I 2001, 61, 364 ... RT I, 23.12.2014, 16.

Конопляник, Т.М. и Мухарева Н.А., *Основы аудита: Учебное пособие* (Москва: КноРус, 2013).

- Kull, I., Käerdi, M., ja Kõve, V., 2004. *Võlaõigus I. Üldosa* (Tallinn: Juura).
- Maspanov, I., 2000. *Auditeerimise mõiste ja eelplaneerimine*. – Kallas, K., Garmider-Laur, E., Majandusarvestus & finantsjuhtimine: aktuaalseid probleeme Eesti Vabariigis (Tallinna Tehnikaülikooli Kirjastus), 88-97.
- Meigs, W.B., 1989. Whittington, O.R, Pany, K., Meigs, R.F. *Principles of Auditing. 9th edition* (Irwin, Boston).
- Millichamp, A., 1996. *Auditing, 7th edition*. (London: DP Publications).
- Ojamaa, K., 2010. *Audiitortegevus muutunud majandusruumis*. – Maksumaksja, nr 11, [Võrgumaterjal] Leitav: <http://maksumaksjad.ee/modules/smartsection/print.php?itemid=1147> [Kasutatud 15.02.2015].
- OÜ Audiitorbüroo Õnne Kurvet, *Auditi olemuslike riskide küsimustik*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://qkurvet.ee/auditi-olemuslike-riskide-kusimustik> [Kasutatud 02.02.2015].
- OÜ Lektra-Audit, *Auditeerimine*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://lekraaudit.ee/?p=auditeerimine> [Kasutatud 09.12.2014].
- Pikaro, M., Romanova, O., 2013. *Finantspettused ja audiitori tegevus pettuseriskide juhtimisel*. – Alver, J., Audit, maksud, raamatupidamine ja majandusanalüüs II (Tallinna Tehnikaülikooli Kirjastus), lk 76-79.
- Prükk, T., 2010. *Mida peaksid ettevõtjad teadma uuest audiitortegevuse seadusest?*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://btb.ee/blogi/mida-peaksid-ettevotjad-teadma-uest-audiitortegevuse-seadusest> [Kasutatud 10.02.2015].
- Prükk, T., 2010. *Mida peaksid ettevõtjad teadma uuest audiitortegevuse seadusest?*. [Võrgumaterjal] Leitav: http://raamatupidaja.ee/article/2010/03/09/Mida_peaksid_ettevotjad_teadma_uest_audiitortegevuse_seadusest [Kasutatud 29.01.2015].
- Raamatupidamise seadus, jõustunud 04.06.2012, RT I 2002, 102, 600 ... RT I, 13.03.2014, 50.
- Reimann, K., 2010. *Täna jõustub audiitortegevuse seadus*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://fin.ee/tana-joustub-audiitortegevuse-seadus/> [Kasutatud 05.02.2015].

Riigikohtu otsus 3.03.2014 nr 3-2-1-197-13.

Riigikohtu otsus 4.04.2006 nr 3-3-1-13-06.

Riigikohtu otsus 4.12.2012 nr 3-2-1-155-12.

Riigikohtu otsus 8.05.2013 nr 3-2-1-191-12.

Riigikohtu otsus 17.01.2011 nr 3-2-1-108-10.

Riigikohtu määrus 23.12.2005 nr 3-1-1-139-05.

Riigikohtu otsus 28.03.2012 nr 3-2-1-17-12.

Riigikohtu määrus 28.09.2011 nr 3-2-1-61-11.

Riigikohus., *Otsing*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://riigikohus.ee/?id=11> [Kasutatud 19.03.2015].

Riigikontroll, 2011. *Audiitori oskussõnastik*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://riigikontroll.ee/Auditeeritavaile/Auditis%C3%B5naraamat/tabid/123/language/et-EE/Default.aspx> [Kasutatud 13.12.2014].

Riigivaraseadus, jõustunud 01.01.2010, RT I 2009, 57, 381 ... RT I, 29.06.2014, 134.

Root, A., 2010. *Audiitorluse sünnilugu*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://raamatupidaja.ee/?PublicationId=03e83e87-ddff-4efe-87dd-ca4bf5117f24> [Kasutatud 13.12.2014].

Saeed, K.A., 1990. *Auditing. Principles and Procedures* (Pakistan: Accountancy and Taxation Services Institute).

Staub, W. A., 1942. *Auditing Developments During the Present Century* (Massachusetts: Harvard University Press). [Võrgumaterjal] Leitav: http://collegetermpapers.com/TermPapers/Business/history_of_auditing.html [Kasutatud 31.03.2015].

Vetevoog, K., 2013. *Auditortegevus Eestis: olevik ja tulevik*. Raamatupidamisuudised, nr 5, 17-22.

Võlaõigusseadus, jõustunud 01.07.2002, RT I 2001, 81, 487 ... RT I, 11.04.2014, 13.

LISA 1. KÜSIMUSTIK KAHJUKINDLUSTUSSELTSIDELE

Kahjukindlustusseltsidele saadetud küsimustik

1. Kui palju audiitoreid (audiitorettevõtjaid) on Teie kahjukindlustusseltsis sõlminud kutsekindlustuslepingu (audiitorite arv aastatel 2012; 2013; 2014; 2015)?
2. Kui palju on esitatud hüvitistaotluseid (arv aastatel 2012; 2013; 2014; 2015)?
3. Kui suur protsent esitatud taotlustest rahuldatakse keskmiselt iga aasta?
4. Milline on keskmine kutsekindlustuselepingu summa ja keskmine kahjusumma?

LISA 2. EKSPERTINTERVJUU AUDIITORKOGU ESINDAJAGA

Intervjuu Audiitorkogu esindajaga

1. Kas järgnevad isikud on esitanud Audiitorkogule kaebusi või arupärimisi ebakvaliteetselt auditeeritud aruannete kohta? Kui jah, siis kui palju kordi ja millal? Palun esitada kaebuste sisu ja olukorra lahendus.
 - auditeeritavad
 - äripartnerid
 - Maksu- ja Tolliamet
2. Kui palju olete audiitoreid vastutusele võtnud aastatel 2010-2014? Mille eest?
3. Kas tulevikus on plaanis audiitorite tööd enam kontrollida? Kui jah, siis kuidas?
4. Milliseid vigu ja kui tihti kvaliteedikontrolli käigus leitakse ning milliseid meetmeid rakendatakse?
5. Kas, kes (näiteks audiitor ise) ja kuhu on Audiitorkogu otsuste peale kaevatud? Kuidas olukorrad lahenesid?
6. Millal muutus audiitorite kutsekindlustuslepingu sõlmimine kohustuslikuks? Millistes kahjukindlustusseltsides on audiitorid sõlminud kutsekindlustuse?
7. Kas Audiitorkogu kontrollib kutsekindlustuslepingu olemasolu audiitoritel? Kui jah, siis mis hetkel see kontroll toimub?

LISA 3. EKSPERTINTERVJUU MAKSU- JA TOLLIAMETI JUHTIVREVIDENDIGA

Intervjuu Maksu- ja Tolliameti juhtivrevidendiga

1. Kas MTA revidendid oletavad äriühingute majandusaasta raamatupidamisaruandeid kontrollides, et auditeeritud aruanded sisaldavad õiget ja õiglast informatsiooni?
2. Kui määrav on teie jaoks audiitori ülevaatus/kontrolli olemasolu aruandel?
3. Kui aruanne on audiitori poolt kontrollitud, kas kontrollite seda ikka või pigem mitte?
4. Kas avastate tihti auditeeritud aruannetes ebatäpsusi? Kui tihti?
5. Kas ja kuidas teavitatakse kedagi avastatud vigadest?
6. Kas teie arust tuleks audiitorid, kes teostavad ebakvaliteetselt auditeerimist, vastutusele võtta?
7. Kuhu võiks teie arvates teavitada audiitori poolt auditeeritud majandusaasta aruandes leitud vead ja auditi/ülevaatus läbi viinud audiitori nime? Kas see peaks olema mingi andmebaas, e-mail või miski muu?

LISA 4. TEEMAKOHASED KOHTULAHENDID

Kokkuvõtlikult audiitori arvamusega seotud kohtulahendite tõlgendus:

Audiitori arvamus on tõend

3-3-1-13-06

„Kasumimarginaali kohta oli esitatud auditeeritud dokumentaalne tõend” ehk audiitori arvamus on dokumentaalne tõend.

3-2-1-191-12

„Majandusaasta aruannete audiitorkontrolli tulemusena koostatud audiitori järeldusotsused ei saa olla asjakohaseks tõendiks, sest aktsiaseltsi raamatupidamisdokumendid ei olnud täielikud. Ta ei esitanud kõiki raamatupidamise algdokumente raamatupidamisele ega audiitorile, kui viimane aktsiaseltsi kontrollis” ehk audiitori järeldusotsus olla asjakohaseks tõendiks kohtus, sest põhineb isiku esitatud raamatupidamisdokumentidel, mis ei olnud täielikud.

3-2-1-155-12

“Osanik on huvitatud äriühingu majandustegevuse hindamisest ja audiitori positiivne arvamus on garantiiks äriühingu korra kohasest tegevusest. Audiitori arvamus ei ole üksnes indikatsioon avalikkusele äriühingu majanduslikust seisundist, vaid oluline on audiitori roll ka osaniku küsimustele majandusaasta aruande kohta selgituste andmisel” ehk audiitori üks ülesannetest - osanike abistamine. Audiitori positiivne arvamus on garantii äriühingu korra kohasest tegevusest.

3-2-1-61-11

“Võlgniku juhatuse liikme teos võivad olla ka KarS §-s 381 sätestatud teo tunnused, seejuures on põhjust kahelda nii 2007. a ja 2008.a raamatupidamisaruannete õigsuses kui ka esitatud audiitorite arvamustes võlgniku finantsolukorra kohta, sest ajutise pankrotihalduri aruandest tulenevalt on võlgniku majandustegevus olnud juba alates 2007. aastast kahjumlik ja kahjum on iga aastaga suurenenud ning äriühingu

omakapital muutus esimest korda negatiivseks juba 2008” ehk kaheldakse audiitori arvamuses.

Audiitori arvamus ei ole tõend

3-2-1-17-12

Auditeeritud raamatupidamisdokumendid ei anna absoluutset kindlust, et need on õiged, olgu audiitor ka vähemalt eelduslikult sõltumatu ja pädev raamatupidamise asjatundja, kes tegutseb eriseaduses ettenähtud nõuete alusel” ehk audit ei anna absoluutselt kindlust.

Audiitor kui erapooletu kontrollija

3-2-1-108-10

“Dokumendi valdajal võib olla õigustatud huvi keelduda dokumendiga tutvuda võimaldamisest eelkõige juhul, kui see oluliselt riivaks tema ärisaladust või eraelu puutumatus. Sellisel juhul võib kohus lubada dokumendiga tutvuda üksnes viisil, mis ei riku dokumendi valdaja õiguslikku kaitset vääriivat huvi, sh neutraalse kolmanda isiku (nt advokaat, audiitor) vahendusel” ehk auditor on erapooletu kontrollija kohtu loal.

Audiitor ei juhtinud tähelepanu

3-1-1-139-05

“Samuti tuleb arvestada, et ka süüdistuses nimetatud äriühinguid auditeerinud audiitorid ei juhtinud tähelepanu maksuseaduste väärade kohaldamisele” ehk äriühingu esitatud tuludeklaratsioonides eirati Tulumaksuseaduse nõudeid ning audiitor oleks pidanud juhatuse tähelepanu sellele juhtima.