

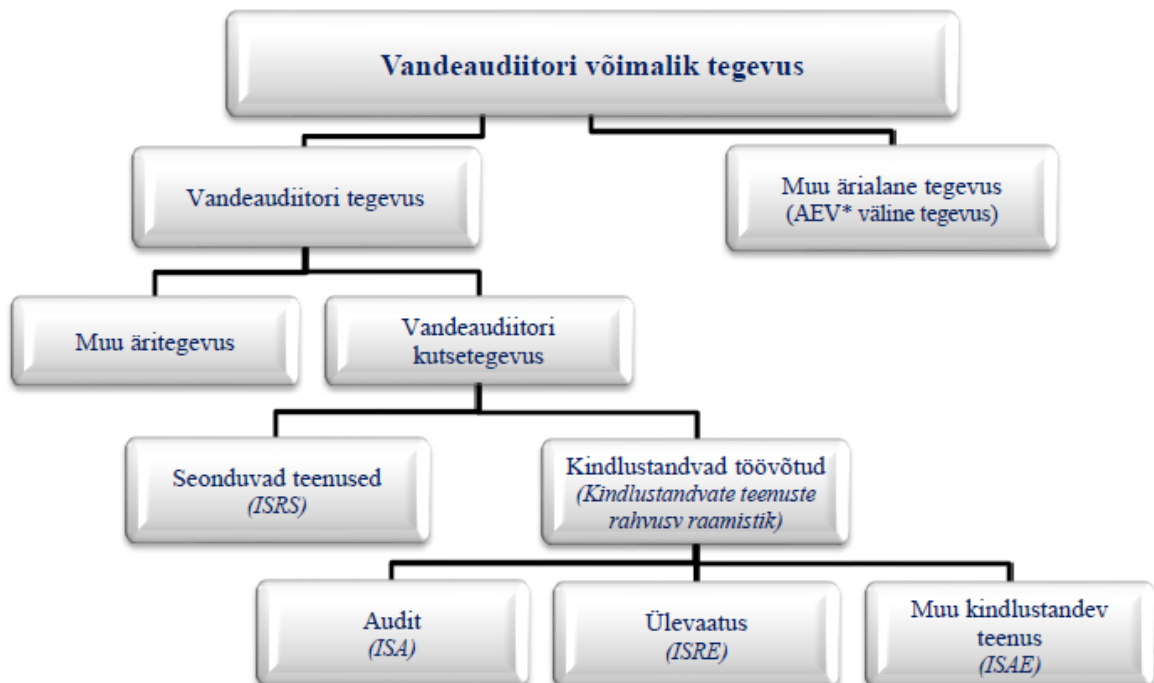
Alljärgnev artikkel avaldati esmakordselt Audiitorkogu uudiskirjas 2014. aasta septembris. Kuna teema on aastast-aastasse püsinud asjakohane, on see järgnevalt ka taas-avaldatud. Artikli lugeja peab arvestama, et Audiitorkogu on jätkuvalt samadel üldistel seisukohtadel nagu artiklis esitatud, kuid pole iga artiklis esitatud väite osas teinud taas-avaldamise hetkel paikapidavuse kontrolli.

## Vandeaudiitori mittetraditsioonilised töövõttud

Signy Melnik, Mare Kingo, Audiitorkogu metodoloogiakomisjon, Audiitorkogu juhatus

Vandeaudiitor võib oma tegevuses lisaks auditi ja ülevaatuse töövõttudele puutuda kokku ka mitmete vähem traditsiooniliste töödega. Missuguseid töövõtte loeme siinkohal mittetraditsioonilisteks? Kas selliste töövõttude puhul peab vandeaudiitor juhinduma kutsetegevuse standardite nõuetest? Kas töövõtu tulemi tohib allkirjastada vandeaudiitorina? Kas vandeaudiitor võib selliseid töid teostada audiitorettevõtja kaudu? Eeltoodud küsimused on põhilised, mida on Audiitorkogule liikmete poolt nõu saamiseks sagedasti esitatud - püüame neile käesoleva artikli raames vastata.

Enne konkreetse temaatika ja esitatud küsimuste juurde asumist avame esmalt audiitortegevuse seaduse (edaspidi AudS) paragrahvidele 43 ja 44, 58 (lg 3, p 5) ja 22 (lg 1) tuginedes tausta: alljärgnev skeem annab ülevaate ja selgitab, kuidas jaguneb vandeaudiitori võimalik tegevus.



\*AEV – audiitorettevõtja (AudS §7)

## Vandeaudiitori võimalik tegevus - mõisted, nende selgitused ja tõlgendused

**Muu ärialane tegevus.** Vandeaudiitori muu ärialane tegevus on tema tegevus väljaspool audiitorettevõtjat; näitena võib siinkohal tuua töötamise kusagil ettevõttes IT spetsialistina, finantsjuhina, juhatuse liikmena vms.

Küsimusele, kas muu ärialase tegevusena käsitletava töövõtu ja selle tulemi võib teenuse osutaja allkirjastada vandeaudiitorina, vastaksime nii: asjaolu, kas isik allkirjastab töövõtu tulemi vandeaudiitorina või mitte, ei oma iseenesest õiguslikku tähendust, kuna allkirjastamise juurde märgitav vandeaudiitori kutse ei too kaasa täiendavat vastutust. Oluline on töövõtu sisu ja sellele laienev õiguslik raamistik, samuti tuleb aga tähele panna, et vandeaudiitor peab sellises tegevuses juhinduma kutseliste arvestusekspertide eetikakoodeksi nõuetest ning astuma samme vähendamaks riski mulje jätmisest töö tellijale, et vandeaudiitor väljendab kindlustunnet kutsetegevuse standardite mõistes.

**Muu äritegevus.** Muuks äritegevuseks loetakse AudS´st tulenevalt nõustamise, koolituse või muusse asjakohasesse valdkonda (nt arvestus, ettevõtte rahandus, õigus, juhtimine, infotehnoloogia, matemaatika ja statistika) kuuluv tegevus (§ 58, lg 3, p 5). Muud äritegevust võib osutada isik, kellel on vastavad oskused, haridus, kogemused ja teadmised. Näidetena esitaksime siinkohal veel maksunõustamisteenuse, juhtimiskonsultatsiooni, muud ekspertarvamused jne. Ka muu äritegevuse tulemi võib töö läbiviija allkirjastada vandeaudiitorina, kuid ka siinkohal peab töö tellija mõistma, et audiitor kutsetegevuse mõistes kindlust ei väljenda. See asjaolu ei too samuti kaasa õiguslikke tagajärgi juba eelnevalt nimetatud põhjustel.

Konsultatsioonitöövõttudes rakendatakse kutselise arvestuseksperdi tehnilisi oskusi, kogemusi ja teadmisi konsulteerimisprotsessist. Konsulteerimisprotsess on analüütiline protsess, mis tüüpiliselt sisaldab mingit kombinatsiooni tegevustest, nt: eesmärkide püstitamine, faktide leidmine, probleemide või võimaluste defineerimine, alternatiivide hindamine, soovitude väljatöötamine, info edastamine tulemuste kohta ning mõnikord ellurakendamine ja järelkontroll. Aruanded (juhul, kui neid välja antakse) on tavaliselt kirjutatud jutustavas stiilis (või „pikas vormis“). Üldiselt on läbiviidud töö ainult kliendile kasutamiseks ja tema heaks. Töö sisu ja ulatus määratakse kindlaks kokkuleppega töö teostaja ja kliendi vahel.

Muu äritegevuse juurde saab näitena tuua veel ka vandeaudiitori tegevuse revisjonikomisjonis<sup>1</sup>. Revisjonikomisjoni tuleb käsitleda ühe osana sisekontrollisüsteemist, kuna tegemist on organisatsioonisisese kontrollimehhanismiga, mistõttu ei liigitu see AudS mõisteteaparatuuri kontekstis vandeaudiitori

---

<sup>1</sup> Audiitortgevuse seaduse ja väärtpaberituru seaduse muutmise seaduse eelnõu ja sellele lisatud seletuskirja kohaselt on vandeaudiitori tegevus revisjonikomisjonis käsitletav tema muu äritegevusena.

kutsetegevuseks. Revisjonikomisjon ei saa seetõttu olla sõltumatu määral, mida eeldatakse vandeaudiitorilt audiitorteenust osutades. Järelikult ei saa revisjonikomisjoni töö tulemus olla analoogiline sõltumatu vandeaudiitori töö tulemuseks oleva vandeaudiitori aruandega, mis on nimetatud AudS §-s 54.

**Vandeaudiitori kutsetegevus.** Vandeaudiitori kutseteenus on vandeaudiitori kutsetegevusena kindlustandva või seonduva audiitorteenuse osutamine:

- **kindlustandev audiitorteenus** on (AudS § 44, lg 2) - teenus, mille puhul praktiseeriv vandeaudiitor avaldab kokkuvõtte, mis on kavandatud suurendama ettenähtud kasutajate, kes on muud kui vastutav osapool, usaldust käsitletava küsimuse hindamise või mõõtmise lõpptulemuse vastu kriteeriumite järgi. Kindlustandvad teenused jagunevad alljärgnevalt:
  - **audit** - töövõtt, mille käigus on kutselise arvestuseksperdi eesmärgiks omandada põhjendatud kindlus selle kohta, kas finantsaruanded tervikuna on vabad kas pettusest või veast tingitud olulisest väärkajastamisest, võimaldades seega arvamuse avaldamist selle kohta, kas finantsaruanded on koostatud kõigis olulistes osades kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga;
  - **ülevaatus** – töövõtt, mille käigus on kutselise arvestuseksperdi eesmärgiks teada anda, kas nende protseduuride põhjal, mis ei anna kogu seda tõendusmaterjali, mis oleks nõutav auditi puhul, on praktiseerija täheldanud midagi, mis sunnib teda uskuma, et finantsaruanded ei ole koostatud kõigis olulistes osades kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga;
  - **muu kindlustandev audiitorteenus** – kindlustandev töövõtt, mis ei ole möödunud perioodide finantsinformatsiooni audit ega ülevaatus. Töövõtt saab olla nii põhjendatud kui piiratud kindlustandev sõltuvalt töövõtu riski aktsepteerimise tasemest, mille järel on töö tulemiks kas positiivne või negatiivne kinnitus. On oluline tähele panna, et sellise töövõtu puhul oodatakse audiitorilt hinnangut (kindlust) teatud valdkonnale. Näited sellistest töövõttudest:
    - kindlustandev erikontroll
    - mitterahalise sissemakse hindamise kontrollimine
    - mitterahalise annetuse väärtuse hindamine
    - ühinemis- ja jagunemislepingu audiitorkontroll
    - riigi saldoandmiku aruande kontroll (eritööna)
    - energia-, gaasituru seadusest tulenev tulude / kulude vastavuse kontroll.

- **seonduv audiitorteenus** (AudS § 44, lg 3) – töövõtt, kus audiitor ei väljenda töövõtu tulemusena mingit kindlust, ei tohi teha üldistusi ega anda hinnanguid, vaid peab jääma rangelt teostatud protseduuri tulemuse / faktilise fikseerimise juurde. Audiitor koostab oma töö tulemusena aruande,

milles määratletakse kokkuleppeliste toimingute objekt, eesmärk, läbiviidud protseduurid ja nendele vastavad tulemused. Näited sellistest töövõttudest:

- audiitorteenus rahandusinformatsiooni koostamiseks;
- kokkuleppeline toiming rahandusinformatsiooni osas (teatud protseduuride rakendamine finantsandmete individuaalsete näitajate suhtes, nt võlad hankijatele, nõuded ostjate vastu, ostutehingud seotud osapooltega, majandusüksuse ühe segmendi müük ja kasum; ühe finantsaruande, nt bilansi, suhtes eraldi või koguni terviklike finantsaruannete suhtes);
- kindlust mitteandev erikontroll.

Kutsetegevust osutades (st nii kindlustandvad kui seonduvad teenused) peab vandeaudiitor täitma kõiki asjakohaseid kutsetegevuse standardite nõudeid (rahvusvahelised auditeerimise standardid, ülevaatamise teenuse standardid, kindlustandvate teenuste standardid, seonduvate teenuste standardid, kvaliteedikontrolli standard, eetikakoodeks) (AudS § 45, lg 1). Kutseline arvestusekspert ei tohi presenteerida vastavust vandeaudiitori kutsetegevuse standarditega, kui ta ei ole täielikult järginud kõiki antud teenuse suhtes relevantseid standardeid.

### **Kas mittetraditsioonilised töövõttud peaksid olema käsitletavad vandeaudiitori kutsetegevusena või mitte?**

Praktikas võib vandeaudiitorite jaoks erinevate töövõttude klassifitseerimine osutada keerukaks: muu ärialane tegevus või muu äritegevus; muu äritegevus või kutsetegevus (sh kindlustandev teenus või seonduv teenus).

Pöörame esmalt tähelepanu „Kindlustandvate teenuste rahvusvahelisele raamistikule“. Nimetatud raamistiku lõigus 12 on selgitatud, et mitte kõik praktiseerijate poolt osutatavad teenused ei ole kindlustandvad teenused. Sageli teostatavate teenuste hulka, mis ei vasta kindlustandva teenuse definitsioonile (ja seetõttu ei ole ka raamistikuga hõlmatud), kuuluvad näiteks:

- töövõttud, mida hõlmavad rahvusvahelised seonduvate teenuste standardid (ISRSid);
- maksudeklaratsioonide koostamine, kus ei avaldata kindlust väljendavat kokkuvõtet;

- konsultatsiooni- (või nõustamis-) töövõttud, nagu näiteks juhtimis- ja maksukonsultatsioon.

Olgu märgitud, et kindlustandev teenus võib olla ka suurema teenuse osa, näiteks siis, kui äriettevõtte omandamise konsulteerimise töövõtu hulka kuulub nõue väljendada kindlust möödunud perioodide või tulevikku suunatud finantsinformatsiooni osas. Sellistel juhtudel on käesolev raamistik relevantne ainult teenuse kindlustandva osa seisukohast.

Raamistiku punktis 14 on toodud välja erisused teatud töövõttude osas, mida ei ole kohustuslik viia läbi kindlustandvatena, kuigi nad vastavad kindlustandvate tööde definitsioonile. Näideteks selliste tööde osas on:

- töövõttud tunnistuste andmiseks kohtumenetlustes seoses arvestuse, auditeerimise, maksustamise või muude küsimustega; ja
- töövõttud, mis hõlmavad erialaseid arvamusi, seisukohti või sõnastust, millest kasutaja võib tuletada mõningat kindlust juhul, kui kõik alljärgnev kehtib:
  - need arvamused, seisukohad või sõnastus on kogu töövõtuga kõigest juhuslikult kaasaskäiv;
  - mis tahes välja antud kirjaliku aruande kasutamine on selgesõnaliselt piiratud ainult ettenähtud kasutajatega, kes on aruandes täpselt määratletud;
  - täpselt määratletud ettenähtud kasutajatega kirjalikult fikseeritud arusaama kohaselt ei ole töövõtt ette nähtud olema kindlustandev teenus; ja
  - kutselise arvestuseksperdi aruandes ei esitata töövõttu kindlustandva teenusena (ehk puuduvad järeldused).

Võttes mh arvesse eeltoodud erisusi võib öelda, et täpselt ja kõikehõlmavalt on töövõtte keerukas erinevate kategooriate alla klassifitseerida. Samas selleks, et osutatav teenus kvalifitseeruks „muu äritegevuse“ alla (st tegemist ei ole kutsetegevusega):

- peavad töövõttus puuduma kindlustandva töö elemendid ja töö ei peaks olema defineeritav kindlustandva tööna vastavalt „Kindlustandvate teenuste rahvusvahelisele raamistikule“;
- võiks üheks tunnuseks olla asjaolu, et sellist teenust võib oma professionaalsete oskuste tõttu osutada ekspert (näiteks arvestusala ekspert ülikooli õppejõuna, vandeadvokaat vms), st selle osutamiseks ei pea omama vandeaudiitori kutsetunnistust;
- ei peaks oma töös kindlasti mitte viitama kutsetegevuse standarditele ja kasutama sõnu „audit“, „ülevaatus“, „kindlus“ jms (töö tellija peab mõistma, kas ta tellib vastavalt standarditele tehtud töö või mitte);

- peab vandeaudiitor astuma samme vähendamaks riski mulje jätmisest töö tellijale, et audiitor väljendab mingisugust laadi kindlustunnet. Kaaluda tuleks oma väljaantava töö tulemisse lõigu (*disclaimer*´i) lisamist, kus esitatakse veelkord, et tegemist ei ole kindlustunnet andva teenusega;
- peaks audiitor vältima oma aruandes avalduse sisaldamist, mida võiks põhjendatult pidada ekslikult kokkuvõtteks, mis on kavandatud suurendama ettenähtud kasutajate usaldust käsitletava küsimuse hindamise või mõõtmise lõpptulemuse vastu kriteeriumite järgi;
- tuleb märkida, et töö tulemi allkirjastamine vandeaudiitorina on aktsepteeritud (kordusena olgu veelkord esitatud, et tellija jaoks peab olema selge, et tegemist ei ole kutsetegevusega);
- tuleb märkida, et töö tulemi väljastamine AEV nimel on aktsepteeritud; siinkohal tasub aga tähele panna, et AEV seisukohalt on oluline, et tema peamiseks ja püsivaks tegevuseks oleks siiski vandeaudiitori kutseteenuse osutamine (AudS § 7, lg 3);
- **peab vandeaudiitor oma tegevuses alati lähtuma eetikakoodeksist, mis kehtestab nõuded kutseliste arvestusekspertide jaoks.**

### **Soovitused mittetraditsiooniliste töövõtude aktsepteerimisel ja läbiviimisel**

Kuivõrd praktikas võib osutada siiski ka vandeaudiitori enda jaoks keerukaks osutatava teenuse määratlemine, esitame allolevalt mõned soovitused, millega võiks arvestada mittestandardsete töövõtude puhul:

- enne teenuse osutamist selgitada töö tellija ja teostaja vahelises kommunikatsioonis detailselt tellija ootused, töö tellija ja teostaja vastutus ning töö tulemi erinevate töövõtu liikide korral:
  - selgitada töö tellijale, missugust liiki teenust osutatakse – kas tegemist on kindlustandva või seonduva audiitorteenusega või hoopiski muu äritegevusega. Selgitada tuleks siinjuures töö tellijale, kas vandeaudiitor osutab kutseteenust kutsetegevuse standardite nõuete alusel või asjatundjana – eksperdina, kellel on eriteadmised ja kogemused mingis valdkonnas, kuid teenuse sisu ei eelda standardite rakendamist;
  - erinevate töövõtude määratlemise puhul on oluline vandeaudiitori vastutuse defineerimine - muu äritegevuse puhul peab vandeaudiitor juhinduma eetikakoodeksi reeglitest, muude standardite nõuded töövõtule ei laiene; seonduvaid teenuseid osutades ei tohi audiitor väljendada mingit kindlust, aruande kasutajad hindavad ise audiitori poolt aruandes toodud protseduure ja tähelepanekuid ning teevad audiitori töö põhjal ise omad järeldused jne;

- olles veendunud, et töö tellija mõistab töö ulatust, fikseerida osutatava teenusega seotud ülesanded ja määratleda olulised selgitused (näiteks kas standardid rakenduvad) kliendilepingus või muus dokumendis (kohtu määruses). Kui kutseteenust ei osutata, määratleda kindlasti ka asjaolu, et kutsetegevuse standardite nõudeid ei rakendata; fikseerida vastavad selgitused ka vandeaudiitori poolt väljastatavas töö tulemis (raportis);
- oluliseks aspektiks vandeaudiitorite jaoks seoses AudS´ga on ka järelvalvega seonduv temaatika: kutseühenduse sisest kvaliteedikontrolli (KVK) teostatakse vaid vandeaudiitori kutsetegevuse üle (muu äritegevuse all tehtud tööd ei ole KVK objektiks), samas on sellised tööd saanud siiski laekunud kaebuste menetlemise tulemusena järelvalve objektiks;
- oluliseks aspektiks AEV jaoks seoses AudS´ga on ka kutsekindlustuse temaatika: kohustusliku kutsekindlustuse raames hüvitatakse otsene varaline kahju vaid audiitorteenuse osutamisest (muu äritegevuse all tehtud töödele ei laiene kohustuslik kutsekindlustus).

### **Kokkuvõte**

Kokkuvõtvalt saab öelda, et töövõtude täpne ja kõikehõlmav klassifitseerimine kutsetegevuse raamidesse või väljapoole seda võib praktikas osutada keeruliseks. Väga paljusid mittetraditsioonilisi töövõtte on võimalik teostada kutsetegevuse standardite kohaselt, samas kui töö ei vasta kindlustandva teenuse definitsioonile, on võimalus ka selle läbiviimiseks kutsetegevuse väliselt. Siinkohal tuleks aga silmas pidada, et raamistikujärgse töö puhul on standardid praktiseerijale töö teostamisel alati abiks ja toeks ning kindlustavad suurema tõenäosusega kvaliteetse töö hilisemate võimalike pretensioonide korral.

Kõige olulisem on töövõtude klassifitseerimisel rõhuda töö tellija ja teostaja omavahelisele koostööle juba töövõtu alguses: selgitada detailselt välja tellija soovid, misjärel saab töö teostaja paigutada tellija soovi juba kas korrektse raamistikku või osutada teenust kutsetegevuse väliselt. On äärmiselt oluline teadvustada, et olenemata asjaolust, kas töö teostatakse kutsetegevuse raames või väljaspool seda, kehtivad kutselisele arvestuseksperdile eetikakoodeksist tulenevad nõuded (mh ausus, objektiivsus, kutsealane kompetentsus ja nõutav hoolsus, konfidentsiaalsuskohustus ja kutsealane käitumine).