

***NB!** Näidislepingute kasutamisel tuleb arvestada asjaoluga, et selle kasutamisega seotud riskid jäävad lepingu poolte kanda. Audiitorkogu ei kannu vastutust näidislepingute kasutamisest tuleneda võivate kahjude osas.*

Seletuskiri auditi ja ülevaatus audiidorteenuse osutamise kliendilepingu juurde

I Sissejuhatus

Käesolev seletuskiri on loodud abimaterjaliks auditi ja ülevaatus audiidorteenuse osutamise kliendilepingu (edaspidi Leping) juurde andmaks täpsemaid suuniseid Lepingu rakendamiseks ja põhjendamaks Lepingus tehtud valikuid. Tegemist on Audiitorkogu poolt väljatöötatud näidislepingutega ning kogu vastutus Lepingu rakendamise eest jääb lepingupooltele.

Lepingud on juhendmaterjalid audiitorettevõtjatele kasutamiseks. Lepingu koostamisel on lähtunud eeldusest, et kõik Lepingu subjektide (audiitorettevõtja ja klient) seisukohast olulist tähtsust omavad asjaolud (eelkõige audiitortegevuse seadusest (edaspidi AudS) tulenevad kohustuslikud tingimused, lepingupoolte õigused ja kohustused, vastutus, lõpetamise alused jms.) oleksid Lepingus kajastatud. Vaatamata sellele tuleb igakordsel lepingu sõlmimisel lähtuda lepingupoolte tahtest ning kohandada leping vastavaks konkreetse tehingu tingimustele. Kuivõrd näidislepingud on suunitletud vaid kahe audiidorteenuse osutamisele (audit ja ülevaatus), osutavad audiitorettevõtjad praktikas ka muid kindlustandvaid ja seonduvaid audiidorteenuseid. Sellisel juhul, kui muutub lepingu objekt, on oluline silmas pidada, et näidislepingu erinevate koostisosade kasutamisel teiste audiidorteenuste osutamiseks lepingute sõlmimisel, kas konkreetne lepingu punkt on konkreetset juhul kohaldatav ning ega ei teki vastuolu seadusega. Info ja dokumentide kutsetegevuseks vajalikkust hindab eelkõige audiitorettevõtja. Audiitorettevõtja peab hindama, millised dokumendid või info on talle seoses kutsetegevusega vajalikud, olles siis õigustatud neid nõudma ja saama. Täiendavalt juhime tähelepanu asjaolule, et punktide lisamisel või väljajätmisel muutub numeratsioon ning seega võib olla vajalik muuta ka teistes punktides toodud viiteid.

Tähelepanu tuleb pöörata ka sellele, kas audiitorettevõtja sõlmib kliendilepingu üksiku raamatupidamise aruande auditeerimiseks või ülevaatus teostamiseks või on kliendilepingu teiseks pooleks konsolideerimisgrupp ja/või audiitorkontrolli kohustusega konsolideerimisgrupi kontrollitav üksus. Näidislepingute koostamisel on lähtunud eeldusest, et audiitorettevõtja sõlmib kliendilepingu üksiku raamatupidamisaruande kohta audiidorteenuse osutamiseks. Kui leping teiseks pooleks on konsolideerimisgrupp ja/või audiitorkontrolli kohustusega konsolideerimisgrupi kontrollitav üksus, siis AudS § 55 lõike 2 punkti 4 kohaselt lepatakse konsolideerimisgrupi olemasolul kokku vähemalt konsolideerimisgrupi audiitorettevõtjas ja raamatupidamise aastaaruande audiitorkontrolli kohustusega konsolideeritava üksuse vandeaudiitori aruande allkirjastajas. Sama paragrahvi lõike 5 kohaselt on konsolideerimisgrupi raamatupidamise aastaaruande auditi või ülevaatus audiidorteenuse osutaja konsolideerimisgrupi audiitorettevõtja. Täiendavalt võib osutada vajalikuks konsolideerimisgrupi lepingus määratleda täpsemalt ära AudS § 56 lõikest 2 tulenev kohustus, mille kohaselt konsolideerimisgrupi konsolideeritava üksuse audiitorettevõtja on kohustatud andma konsolideerimisgrupi audiitorettevõtjale kogu vandeaudiitori kutsetegevuseks vajaliku info ja võimaluse tutvuda kõigi selleks

kutsetegevuseks vajalike dokumentidega, kui seadusega ei ole sätestatud teisiti. Lisaks võib osutada vajalikuks lepingus viidete tegemine „konsolideeritud raamatupidamisaruandele“.

Lepingu poolte nimetused on kooskõlas AudS-i regulatsiooniga. AudS § 55 kohaselt sõlmib audiitorettevõtja kliendiga audiitorteenuse osutamiseks kirjalikus vormis audiitorteenuse osutamise lepingu. Klient AudS § 47 tähenduses on teenuse osutamiseks sõlmitud kliendilepingu teiseks osapoolteks olev isik, asutus või organ. Klienti Lepingu tähenduses ei tuleks kindlasti mõista nt. kliendina kaubandustegevuse seaduse § 2 p-i 5 tähenduses (tarbija tarbijakaitseseaduse tähenduses ja tarbijaks mitteolev isik, kes soovib teha või teeb tehingu kauplejaga)

Auditi ja ülevaatuse audiitorteenuse osutamise lepingud on kvalifitseeritavad käsunduslepingu tüüpi lepinguteks. Võlaõigusseaduse (edaspidi VÕS) § 619 kohaselt kohustub üks isik (käsundisaaja) vastavalt lepingule osutama teisele isikule (käsundiandja) teenuseid (täitma käsundi), käsundiandja aga maksma talle selle eest tasu, kui selles on kokku lepitud. Käsunduslepingu tüüpi lepingust lähtub audiitorteenuse osutamise alusena ka AudS § 55 jj. Auditi ja ülevaatuse audiitorteenuse puhul on tegemist teenustega, mille täitmine eeldab erialaseid teadmisi ja võimeid ning seetõttu on käsundisaaja (Audiitorettevõtja) käsundi täitmisel (auditi/ülevaatuse audiitorteenuse osutamisel) suhteliselt iseseisev. Vandeaudiitor peab täitma oma kohustusi nõutava hoolsusega, olema objektiivne, vältima mis tahes samme, mis võivad vandeaudiitori kutse, Audiitorkogu, selle organite või nende liikmete mainet, usaldusväärust või autoriteeti kahjustada, olema oma kutsetegevuses sõltumatu teenuse osutamiseks sõlmitud kliendilepingu teiseks osapoolteks olevast isikust, asutusest või organist ning hoidma saladuses talle vandeaudiitori kutsetegevuse käigus teatavaks saanud infot ja dokumente.

Lepingu lõppemisele kohalduvad üldised võlaõigusseadusest tulenevad võlasuhte lõppemise alused (nt. Lepingu lõppemine kohase täitmisega). Kuna kliendileping raamatupidamisaasta aruande auditi/ülevaatuse audiitorteenuse osutamiseks sõlmitakse reeglina tähtajaliselt, siis on enne lepingu lõppemist võimalik pooltel mõjuva põhjuse olemasolul Leping erakorraliselt üles öelda, eelkõige kui ülesütlevalt lepingupoolelt ei või kõiki asjaolusid ja mõlemapoolset huvi arvestades mõistlikult nõuda lepingu jätkamist kuni kokkulepitud tähtpäevani. Ülesütlemise üldregulatsioon tuleneb VÕS §-dest 630 ja 631, auditi ja ülevaatuse kliendilepingu ülesütlemise eriregulatsioon on kehtestatud AudS §-s 57.

Lepingu p 2.1. defineerib Lepingu eseme, milleks on kas auditi või ülevaatuse audiitorteenuse osutamine raamatupidamisaruande kohta, lähtudes kutsetegevuse standarditest ja vastavalt Lepingus määratud tingimustele. Alates p-st 2.1. kasutatakse kogu Lepingu tekstis mõnevõrra kohmaka sõnakasutuse „auditi audiitorteenuse osutamine“ või „ülevaatuse audiitorteenuse osutamine“ asemel vastavalt sõnu „Auditi teostamine“ või „Ülevaatuse teostamine“.

II Lepingu täitjad

Lepingu p 3.5. annab audiitorettevõtjale võimaluse oma kutsetegevusega seotud kohustuste paremaks täitmiseks tegevus kolmandale isikule edasi anda. Tegevuse edasiandmist reguleerivad AudS § 49 lg-d 3-5. Loetakse, et kolmandale isikule on teada kõik AudS-ist ja kutsetegevuse standarditest tulenevad nõuded ja nende rikkumise eest vastutab tegevuse edasi andnud isik e. audiitorettevõtja Lepingu tähenduses. Tegevuse edasiandmisel tuleb arvestada ka AudS § 49 lg-st 4 tulenevate piirangutega.

Praktikas on tekitanud arusaamatust AudS §-s 49 sätestatud kutsetegevusse isikute kaasamise (vt. Lepingu p 3.2.) ja tegevuse edasiandmise piiritlemine. Vandeaudiitori kutsetegevusse isiku kaasamise puhul (AudS § 49 lg 1) on tegemist olukorraga, kus nt. vandeaudiitor kliendi raamatupidamisaruande auditi audiitorteenuse osutamisel kaasab mingis auditi etapis tunnustatud kinnisvaraeksperti, kes aitab hinnata ja võrrelda kinnisasja väärtust raamatupidamisaruandes tooduga. Isiku kaasamisel on oluline aspekt see, et kaasatud isik tegutseb audiitorettevõtja juhtimisel ja annab auditi osutamisel audiitorettevõtjale sisendi. Lisaks pole isikute kaasamise puhul vaja kliendi nõusolekut ning audiitorettevõtja vastutab kaasatud isiku tegevuse eest.

Tegevuse edasiandmise puhul (AudS § 49 lg 3) antakse kliendilepingus kokkulepitud tegevus täies mahus edasi kolmandale isikule. Näiteks võib siin tuua olukorra, kus audiitorettevõtja A sõlmib kliendilepingu kliendiga ja annab kliendilepingus kokkulepitud teenuse osutamise edasi audiitorettevõtjale B, sõlmides selleks omakorda tegevuse edasiandmise lepingu. Tegevuse edasiandmise juures on oluline, et isik, kellele on tegevus edasi antud, ei tegutse enam tegevuse edasiandja juhtimisel ja seetõttu on oluline, et tegevuse edasiandmisega ei saaks kahjustatud kliendi õigustatud huvid. Seega peab tegevuse edasiandjal olema õigus ja võimalus kontrollida kolmanda isiku poolt AudS-is sätestatud nõuete täitmist (AudS § 49 lg 4 p 5). Tegevuse edasi andnud isik vastutab kolmanda isiku poolt AudS-is sätestatud nõuete rikkumise eest. Selleks, et audiitorettevõtjal oleks õigus tegevus kolmandale isikule edasi anda, peab AudS § 49 lg 4 p 7 kohaselt olema kliendilepingus selline õigus ka ette nähtud.

Nagu viidatud seletuskirja sissejuhatuses, on lepingu regulatsioon mõeldud üksiku raamatupidamisaruande kohta audiitorteenuse osutamiseks. Samas on praktikas tõusetunud diskussioon AudS § 55 lg 2 p 4 üle, kuivõrd sätte sõnastus ei anna ühemõtteliselt edasi sellega taotletavat sisu, mistõttu Audiitorkogu metodoloogiakomisjon on sätte sisustamiseks parima praktika ettepaneku omalt poolt välja pakkunud. AudS § 55 lg 2 p 4 kohaselt lepitakse kliendilepingus kokku konsolideerimisgrupi olemasolul vähemalt konsolideerimisgrupi audiitorettevõtjas ja raamatupidamise aastaaruande audiitorkontrolli kohustusega konsolideeritava üksuse vandeaudiitori aruande allkirjastajas. Metodoloogiakomisjoni hinnangul, võttes arvesse äriühingute struktuuride keerukust tänapäevases majanduskliimas, oleks eesmärgipärane, kui audiitorkontrolli kohustusega konsolideeritava üksuse kliendilepingus määratakse ülespoole raporteerimisel kindlaks esimese vahetu „lülil“ (äriühingu) audiitorettevõtja. Samas tuleks konsolideerimisgrupina käsitletava äriühingu puhul kliendilepingus kindlaks määrata kõikide audiitorkontrolli kohustusega konsolideeritavate üksuste vandeaudiitorite aruande allkirjastajad (soovituslikult koos audiitorettevõtja ärinimega).

III Auditi/Ülevaatus maksumus ja tasumise kord

Lepingu p-s 7.1 on sätestatud auditi/ülevaatus maksumus. Tulenevalt AudS § 55 lg 2 p-st 5 tuleb kliendilepingus kokku leppida muuhulgas audiitorteenuse osutamise tasu (kliendilepingu tasu) suuruses ja selle tasumise korras. AudS § 58 lg 1 kohaselt ei või kliendilepingu tasu olla sõltuvuses muude teenuste, kaupade või hüvede pakkumisest ning tingimustest, mis võiksid kahjustada vandeaudiitori käitumist kutsetegevuses. AudS § 58 lg 2 kohaselt lepitakse kliendilepingu tasu kokku kindlaksmääratus lõppsummana, tunnihinnana või nende kombinatsioonina. Lepingu p-s 7.1. on kasutatud AudS § 58 lg-s 2 toodud III alternatiivi s.t väljendatud Lepingu tasu auditi/ülevaatus eest kindlaksmääratud lõppsumma ja tunnihinna kombinatsioonina.

Lepingu p 7.1. teeb viite p-le 2.2., kus on sätestatud auditiks/ülevaatuses kuluv ligikaudne tundide arv. Audiitorettevõtjate praktikas on võimalik täheldada kaheksugust praktikat: a) audiitorteenuse maksumusele lisanduvad audiitorteenusega otseselt seotud kulutused; b) audiitorteenuse maksumusega loetakse kaetuks kõik audiitorteenuse osutamise käigus audiitorettevõtjale tekkivad kulutused. Lepingu koostamisel on lähtutud mõlemast alternatiivist ja jäetud Lepingu rakendajale võimalus valida endale sobiv lahendus (vt. Lepingu p-d 7.1. ja 7.2.).

IV Rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamine

Tulenevalt rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seaduse (edaspidi RTRTS) §-st 3 lg 1 p 7 ja §-st 10 kuuluvad vandeaudiitorid kohustatud isikute hulka RTRTS-i mõistes ja seega on oluline, et Auditi/Ülevaatuses Leping kajastaks audiitorettevõtja kohustusi kliendiga tehingusse astumisel ja vastupidi, kliendi kohustusi audiitorettevõtja ees.

Ärisuhte ja tehingu eesmärgi kohta teabe hindamisel tuleb arvestada nn. „tunne oma klienti” põhimõtet. “Tunne oma klienti” põhimõte on kõige olulisem vahend kliendi või tehingu teise poole isiku ja tema tegevusega kaasnevate ohtude ärahoidmiseks ja kohustatud isiku enda tegevusriskide hindamiseks. Kohustatud isik peab teadma, kellega ta teeb tehingu või kes osaleb ametitoimingus või kes on tema kliendiks ja milline on selle isiku tavapärase tegevus. Kohustatud isik peab jälgima, et tehingud, mida klient teeb ja tema poolt kasutatavad rahalised vahendid oleksid kooskõlas kliendi majandustegevuse laadi ja ulatusega. Just põhimõtte „tunne oma klienti“ rakendamine annab võimaluse ära tunda tehingud, mis võivad olla seotud rahapesu või terrorikuritegude rahastamisega.

RTRTS § 13 sätestab hoolsusmeetmed, mida kohustatud isik kohaldab hoolsusmeetmete kohustuse täitmiseks. Nendeks on kliendi või tehingus osaleva isiku isikusamasuse tuvastamine tema esitatud dokumentide ja andmete alusel ning esitatud teabe kontrollimine usaldusväärsest ja sõltumatust allikast hangitud teabe põhjal (§ 13 lg 1 p 1), füüsilise või juriidilise isiku esindaja isikusamasuse ja esindusõiguse tuvastamine ning kontrollimine (§ 13 lg 1 p 2), tegeliku kasusaaja tuvastamine, sh juriidilise isiku, usaldusfondi, seltsingu või muu usaldusväärsest ja sõltumatust allikast hangitud teabe põhjal (§ 13 lg 1 p 3), teabe hankimine ärisuhte ja tehingu eesmärgi ning olemuse kohta (§ 13 lg 1 p 4) ning ärisuhte pidev jälgimine (§ 13 lg 1 p 5).

Kliendi kui nt. juriidilise isikusamasuse tuvastamise aluseks on registri registrikaardi väljavõte, milles peab sisalduma vähemalt juriidilise isiku ärinimi või nimi, asukoht ja aadress, registrikood või registreerimisnumber ja dokumendi väljaandmise kuupäev ja väljaandnud ametiasutuse nimetus (RTRTS § 24 lg-d 1,2). Kui kliendiks on nt. Eestis asutatud avalik-õiguslik juriidiline isik või Eesti või Euroopa Majanduspiirkonna lepinguriigi valitsusasutus või muu avalikke ülesandeid täitev asutus, võib audiitorettevõtja kohaldada hoolsusmeetmeid lihtsustatud korras, määrates meetmete sobiva ulatuse, lähtudes ärisuhte iseloomust või kliendi riskiastmest (RTRTS § 17 lg 1).

Tähelepanu tuleb ka juhtida ajahetkele, millal tuvastatakse isikusamasus. Kui üldine reegel on, et kohustatud isik kohaldab hoolsusmeetmeid iga kord enne ärisuhte loomist või tehingu tegemist (RTRTS § 14 lg 1), siis notar, kohtutäitur, pankrotihaldur, vandeaudiitor, advokaat ja muu õigusteenuse osutaja võivad kliendi, tehingus osaleva isiku ja tegeliku kasusaaja isikusamasust tuvastada ja esitatud teavet kontrollida ärisuhte loomise või tehingu tegemise

ajal, kui see on vajalik, et kutsetegevuse tavapärasest käiku mitte katkestada, ja kui rahapesu või terrorismi rahastamise risk on väike.

Isikut tõendavate dokumentide loetelu avab isikut tõendavate dokumentide seaduse § 2. Isiku tuvastamise ja isikusamasuse kontrollimise korda reguleerib siseministri määrus nr 25 „Dokumendi taotleja isiku tuvastamise ja isikusamasuse kontrollimise kord“. Tulenevalt eelnimetatud määruse § 1 lg-st 2 võib dokumendi väljaandja dokumendi taotleja tema isiku tuvastamiseks või isikusamasuse kontrollimiseks välja kutsuda. Sarnaste reeglite alusel peaks toimuma ka audiitorettevõtja poolt läbiviidav isikusamasuse tuvastamine ja kontrollimine.