

**TARTU ÜLIKOOL
ÕIGUSTEADUSKOND
ERAÕIGUSE INSTITUUT**

Helena Kask

AUDIITORI ÜLDISED KOHUSTUSED JA VASTUTUS

Magistritöö

Juhendaja Prof. P. Varul

2006

Sissejuhatus	lk.4
1. Audiitori vastutuse üldiseloomustus	lk.8
1.1. Audiitori vastutuse ajaloolisest arengust	lk.8
1.2. Audiitori vastutuse tähendus	lk.11
2. Audiitori üldised kohustused	lk.23
2.1. Sõltumatuse kohustus	lk.23
2.2. Hoolsuskohustus	lk.39
2.3. Muud kohustused	lk. 43
3. Vastutuse õigustatud ning kohustatud subjektid	lk.45
3.1. Õigustatud subjektid	lk.45
3.1.1. Auditeeritav ühing	lk.45
3.1.2. Kolmandad isikud	lk. 47
3.2. Kohustatud subjektid	lk.63
3.2.1. Audiitor	lk.63
3.2.2. Audiitori abilised	lk.71
3.2.3. Ühisaudiitorid	lk.73
3.2.4. Ema- ja tütaraudiitorettevõtte	lk.74
4. Audiitori vastutuse eeldused ja sisu	lk.76
4.1. Vastutuse tekkimise eeldused	lk.76
4.1.1. Üldist	lk. 76
4.1.2. Kahju	lk. 77
4.1.3. Teo õigusvastasus	lk. 78
4.1.4. Põhjuslik seos	lk.79
4.1.5. Süü	lk.82
4.2. Hüvitatav kahju ja selle suurus	lk.89
4.3. Vastutuse piiramise võimalused	lk. 97
4.3.1. Üldist	lk. 97
4.3.2. Seadusjärgsed piirangud	lk.98
4.3.2.1. Vastutuse ajalised piirangud	lk.98
4.3.2.2. Vastutuse ulatuse piirangud	lk.99
4.3.2.3. Audiitorühingu korporatiivne struktuur	lk.104
4.3.3. Lepingulised piirangud	lk.105
4.4. Audiitori vastutuskindlustus	lk.107
Kokkuvõte	lk.111

Resume	lk. 118
Kasutatud allikmaterjal	lk.122
Kasutatud kirjandus	lk.122
Normatiivmaterjal	lk.124
Kohtulahendid	lk.125
Muud materjalid	lk.127

Sissejuhatas

Viimastel aastatel on üha rohkem arutatud audiitori vastutuse küsimust nii siseriiklikul kui rahvusvahelisel tasandil, ka on ülemaailmselt sagenenud audiitori vastu kahjunõuete esitamine. Audiitori töö on väga vastutusrikas ning eelkõige majanduse valdkonnas väga olulise tähtsusega, kuna audit tõstab auditeeritud andmete usaldusväärsust. Seega on audiitori vastutuse küsimus väga aktuaalne ja käsitlemist vääriv teema. Käesoleva töö kirjutamise üheks ajendiks sai ka asjaolu, et Eesti õigusosalases kirjanduses nimetatud teemat siiani eriti käsitletud ei ole. Töö eesmärgiks on analüüsida audiitorite vastutust puudutavaid probleemseid küsimusi nii rahvusvahelisel kui siseriiklikul tasandil ning anda hinnang Eestis kehtivale audiitori kohustusi ja vastutust hõlmavale regulatsioonile. Lähtudes asjaoludest, et Eestis on audiitoriameti ajalugu veel lühike ja et audiitori vastutust puudutavaid kohtulahendeid suhteliselt vähe, siis olen ma käesoleva töö koostamisel võrdlevat meetodit kasutades paljusi tuginenud nii Euroopa Liidu (edaspidi EL) liikmesriikide kui ka Ameerika Ühendriikide (edaspidi USA) kirjandusele ja kogemusele antud valdkonnas. Võrdlusena on kasutatud just neid EL-i riike, mis olid EL-i liikmesriigid enne 1.maid 2004.a.

Audiitortegevuse seaduse¹ (edaspidi AudTS) § 2 lg 3 kohaselt on audiitori kutsetegevuseks auditeerimine, ärinõustamine ja talle õigusaktidega (eelkõige äriseadustikuga) pandud teiste ülesannete täitmine. Kutsetegevus peab toimuma kooskõlas kehtivate õigusaktite ja audiitorkontrolli hea tavaga, arvestades audiitortegevuse seadust, Auditeerimiseeskirja², Rahvusvahelise Audiitorite Föderatsiooni (IFAC³) auditeerimisstandardeid (tehnilised eeskirjad - ISA⁴), samuti Audiitorkogu juhatus otsuseid ja soovitusi⁵, seejuures tuleb täpselt ja hoolikalt järgida kliendi soove või tööandja juhiseid, kui need on kooskõlas aususe, objektiivsuse ja sõltumatuse põhimõtetega (Auditeerimiseeskiri § 1 lg 1-2). Äriseadustiku⁶ (edaspidi ÄS) kohaselt on audiitor kontrollorganiks, kelle õigused ja kohustused tulenevad seadusest, äriühingu põhikirjast ja mingis ulatuses aktsionäride üldkoosoleku otsustest. Tulenevalt AudTS § 2 lg-st 1 võib audiitoriks olla nii füüsiline kui juriidiline isik. Füüsiline isik peab olema audiitori kutse saanud ja audiitorite nimekirja kantud, et audiitorina tegutseda. Audiitorühing peab samuti tegutsemiseks olema kantud audiitorite nimekirja.

¹ Audiitortegevuse seadus, 10.veebruar 1992.a., RT I 1999, 24, 360; RT I 2003, 23, 133.

² Auditeerimiseeskiri, Rahandusministri 15. juuni 2000.a. määrus nr 50, RTL 2000, 69, 1050.

³ International Federation of Accountants.

⁴ International Standards on Auditing.

⁵ Kutsetegevuse kontrollimise juhend. Kinnitatud 3. detsembri 2003 Audiitorkogu juhatus otsusega.

⁶ Äriseadustik, 15.veebruar 1995.a., RTI 1995, 26/28, 355; RTI 2006, 7, 42.

Auditeerimine on AudTS § 2 lg 4 kohaselt raamatupidamisaruande kontrollimine ja sellele hinnangu andmine auditeerimiseeskirjast lähtudes. Auditeerimise eesmärk on võimaldada audiitoril avaldada arvamust teise poole kohustuseks oleva aruandekohustuse kohta, s.t. selle kohta, kas aruanded on koostatud kõikides olulistes küsimustes kooskõlas identifitseeritud finantsaruandluse raampõhimõtetega⁷. Käesolev töö käsitleb audiitori vastutust just nimetatud aspektist lähtuvalt, s.o. arvestades audiitori vastutust eelkõige põhikirjajärgse auditi korral.

Algselt hakati auditeerimist läbi viima peamiselt tulenevalt firmajuhtide vajadusest kontrollida juhtkonda firma administreerimisel. Tänapäeval teostatakse auditit mitte ainult aktsionäride, vaid ka teiste huvitatud isikute, nagu näiteks avalikkuse, töötajate ja äriühingu võlausaldajate huvides. Vaatamata sellele, et audiitori arvamus tõstab raamatupidamisaruannete usaldusväärsust, ei saa nende kasutaja eeldada, et see arvamus oleks kinnituseks äriühingu elujõulisusele tulevikus või juhtkonna tegevuse efektiivsusele ja tulemuslikkusele äriühingu juhtimisel⁸.

Pangad, finantsanalüütikud ja aktsionärid tuginevad tavaliselt oma laenu ja investeerimisotsustes suures osas finantsaruannetes sisalduvale informatsioonile. Võimaldamaks neil teha õigeid otsuseid, peaksid finantsaruanded andma äriühingu finantsolukorra kohta usaldusväärset ja objektiivset informatsiooni. Kuna finantsaruannetes esitataval informatsioonil on suur mõju sellele, kuidas juhatuse liikmeid hinnatakse ning samuti nende tasu suurusele, siis on see väga oluline, et finantsaruande kasutajad saaksid olla kindlad, et need finantsaruanded annavad õige ja õiglase vaate äriühingu finantsolukorrast ning seega nõuavad, et finantsaruandeid auditeeriks sõltumatu finantsekspert (välisaudiitor). Muidugi on oluline, et audiitorid on sõltumatud ning et audit ei oleks kliendi juhatuse liikmete poolt mõjutatav. Siiski on viimastel aastatel väljendatud muret seoses audiitori sõltumatusega, kuna asjaolu, et juhatuse kontrollib nii olemasolevate kui ka tulevikus auditi eest makstavate tasude suurus, osundab sellele, et juhatuse positsioonil, mis võimaldab teatud olukorras audiitorile survet avaldada, ähvardamaks audiitoriga lepingu lõpetada, ning et audiitorid alluvad sellisele survele. Audiitorid aga ei tohiks sellisele survele alluda, isegi juhul kui see tähendaks kliendi kaotamist. Audiitor, kes ohustab töö kvaliteeti selleks, et säilitada suhteid ühe kliendiga, riskerib maine kahjustamisega, mis võib viia ülejäänud klientidelt saadava sissetuleku kaotuseni.

Käesoleva töö eesmärgiks on käsitleda eelkõige audiitori vastutust. Vastutuse käsitlemiseks on eelnevalt vaja käsitleda ka audiitori kohustusi. Audiitori kohustustega ja nendest tuleneva

⁷ IFAC Rahvusvahelised Auditeerimisstandardid. Väljaandja Eesti Audiitorkogu 2003, lk.51 p.2

⁸ Samas.

vastutusega seonduvad töö põhiprobleemid. Käesoleva töö struktuur on seega määratletud tulenevalt põhiprobleemidest. Käesoleva töö esimene peatükk on kogu ülejäänud töö jaoks sissejuhatava tähendusega. Nimetatud peatükis ei käsitleta audiitori vastutuse sisu ja eeldusi, vaid käsitlemisele tuleb küsimus: miks ja mille eest audiitor vastutab? Seda tehes on vajalik heita pilk ajas tagasi ning leida veel vastus küsimusele: millest tulenevalt audiitori amet ning sellega seotud vastutus alguse sai? Vastutuse sisu ja eelduste käsitlemiseks on eelnevalt vajalik audiitori kohustuste käsitlemine, kuna audiitori vastutus põhineb eelkõige temale pandud kohustuste rikkumisel. Seda probleemi on käsitletud käesoleva töö teises peatükis. Sõltuvalt audiitorile seatud kohustustest jaguneb tema vastutus üldjoontes kaheks. Esiteks vastutus, mis on seotud audiitori ametisse nimetamisega ja mis on eelkõige seotud audiitori sõltumatusega. Audiitori sõltumatus on väga tähtis kindlustamaks auditi tulemuste usaldusväärsust. Seetõttu on käesoleva töö teises peatükis käsitlemist leidnud küsimused sellest, mida kujutab endast audiitori sõltumatus, millised nõuded on tema sõltumatusele ja kuidas audiitori sõltumatust püütakse tagada. Teiseks vastutus, mis tuleneb audiitorkohustuste täitmisest ja sellega seotud kohustused, mida on kasitletud samuti teises peatükis – hoolsukohustus, konfidentsiaalsuskohustus, ausus, objektiivsus, tähelepanelikkus, põhjalikkus ja otstarbekus. Seega algab põhikirjajärgse audiitori⁹ (edaspidi: audiitori) vastutus alates auditeeritava töö vastuvõtmisest ja jätkub pärast auditaruande esitamist.

Kolmandas peatükis tuleb käsitlemisele küsimus sellest, kes on õigustatud ja kes kohustatud subjektideks audiitori vastu nõuete esitamisel. Õigustatud ja kohustatud subjektide välja selgitamine kolmandas peatükis võimaldab käesoleva töö neljandas peatükis käsitleda audiitori vastutuse sisu ja eeldusi. Tööst on mahulistel kaalutlustel välja jäetud kriminaalvastutuse teema. Viimases, s.o. neljandas peatükis on käsitlemist leidnud ka audiitori vastutuskindlustuse küsimus.

Eestis reguleerivad finantsaruandluse ja auditeerimisega seonduvat peamiselt AudTS ja Raamatupidamise seadus¹⁰ (edaspidi RmpS). RmpS sisaldab üldnõuet, et auditeerimist ja finantsaruandlust teostataks kooskõlas rahvusvaheliste standarditega. AudTS määrab kindlaks audiitoritele esitatavad nõuded, sätestab audiitori eksami standardid ja audiitori kutsetegevuse õiguslikud alused ning kehtestab Audiitorkogu organisatsioonilise struktuuri.

Auditiga seotud eri aspektid on sätestatud mitmetes teistes seadustes, nagu näiteks ÄS-s, Pankrotiseaduses¹¹, Krediidiasutuste seaduses¹², Sihtasutuste seaduses¹³ ja Väärtpaberituru

⁹ Termin „põhikirjajärgne audiitor“ (*statutory auditor*) tähendab audiitorit, kes on volitatud läbi viima põhikirjajärgset auditit, s.t. EL-i direktiivide poolt nõutud auditeid.

¹⁰ Raamatupidamise seadus, 20. november 2002.a., RTI 2002, 102, 600; 2005, 61, 478.

¹¹ Pankrotiseadus, 22.jaanuar 2002.a., RTI 2003, 17, 95; 2006, 61, 478.

seaduses¹⁴. Rahandusministeeriumi ametnikud kinnitavad, et Eesti seadused finantsaruandluse ja auditeerimise kohta on käesolevalt kooskõlas EL-s kohalduvate määruste ja direktiividega¹⁵.

Lisaks nimetatud seadustele on käesoleva töö kirjutamisel kasutatud väliskirjandust (s.h erinevaid raamatuid, artikleid jne, seaduste kommentaare), mitmeid Eestis avaldatud raamatuid ja artikleid, mis puudutavad nii Eesti kui välisriikide õigust, teisi seaduseid ning mõningaid kohtulahendeid. Täpsem nimekiri kasutatud allikatest on käesoleva töö lõpus.

¹² Krediitiasutuste seadus, 09.veebruar 1999.a., RTI 1999, 23, 349; 2005, 61, 473.

¹³ Sihtasutuste seadus, 15.november 1995.a., RTI 1995, 92, 1604; 2005, 39, 308.

¹⁴ Väärtpaberituru seadus, 17.oktoober 2001.a., RTI 2001, 89, 532; 2005, 59, 464.

¹⁵ Raidla & Partners. Guide to Estonian Commercial Law. 2004, pp.126, p.69.

1. Audiitori vastutuse üldiseloostus

1.1. Audiitori vastutuse ajaloolisest aengust

Sõna „audit“ tuleneb ladina keelsest sõnast „*audire*“, mis tähendab kuulma. Vanadel headel aegadel määrati olukorras, kus mõne äri omanik kahtlustas pettust, teatud inimesed, kes kuulasid tehingute kohta suulisi tõendeid ja hindasid asjaolusid. Nad „kuulasid“ nende vaatekohti, kes tegelesid arvepidamisega. Kaasaegse auditi juured pärinevad tööstusliku revolutsiooni ajast, mis tõi endaga kaasa suuremahulise tootmise kasvu. Panganduse, transpordi ja kindlustuse arengu kiire kasv, mehaaniliste seadmete ning arvutite kasutamine ettevõtetes ning hiiglaslik aktsiaseltside kasv on olnud aluseks auditi tähtsuse kasvule. Vajadus auditi järele muutus möödapääsmatuks sellest ajast kui juhtkonna koosseis eraldus omanike ringist¹⁶. Seega oli tekkinud vajadus sõltumatute audiitorite järele, kuna juhtkonna mõjutused ja eesmärgid erinesid finantsaruannete kasutajateks olevate omanike omadest. Tööstusliku revolutsiooni ajal oli auditi peamiseks eesmärgiks pettuse avastamine ja hinnangu andmine juhtkonna hoolsuse kohta aktsionäridele. 20.sajandi alguses nihkus rõhk auditi juures pettuse avastamiselt erinevate finantsaruande kasutajate vajadustele rahuldamisele¹⁷. See tähendab, et oluliseks muutus määratlemine, kas finantsaruanded annavad õiglase pildi finantsolukorrast, ja tootmistulemustest. Paaril viimasel aastakümnel on auditi filosoofia suurimaks rolliks rahvusvahelisel tasandil eeldatavasti olnud suure ulatusega juhtkonna pettuste avastamine¹⁸.

Mitmetes suurtes rahvusvahelistes ettevõtetes, nagu näiteks Enron, Parmalat, Ahold, WorldCom jt. üles kerkinud skandaalid on viinud selleni, et usaldus finantsaruannete tõesusesse ja audiitoritesse on langenud. Nimetatud probleem rõhutab, et kohustuslikul auditil on oluline osa kindlustamaks äriühingute finantsaruannete usaldusväärsust¹⁹.

USA-s järgnes seadusandlik vastukaja korporatiivsele kriisile kiirelt, kui 2002. aastal kaks riigi senaatorit Paul S. Sarbanes ja Michael G. Oxley töötasid välja Sarbanes-Oxley akti²⁰, mis pidi

¹⁶ Saeed, K.A. Auditing. Principles and Procedures. Accountancy and Taxation Services Institute. Pakistan 1990., p.1

¹⁷ Guy, D.M., Alderman, C.W., Winters, A.J. Auditing. Second Ed. Harcourt Brace Jovanovich College Publishers. 1990, p.7.

¹⁸ Meigs, W.B., Whittington, O.R., Pany, K., Meigs, R.F. Principles of Auditing. 1989. 9th ed. Irwin, Boston. p.8

¹⁹ Commission of the European Communities. Proposal for a Directive of the European Parliament and of The Council on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts and amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC, p.2 kättesaadav internetis: http://europa.eu.int/eur-lex/en/com/pdf/2004/com2004_0177en01.pdf

²⁰ Sarbanes-Oxley Act of 2002 – An Act To protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws and for other purposes. Kättesaadav internetis: <http://news.findlaw.com/hdocs/docs/gwbush/sarbanesoxley072302.pdf>. Eelduslikult hakkab Sarbanes-Oxley akt USA-s kehtima 2006.a. juulis.

nende ettekujutuse järgi börsifirmad läbipaistvamaks tegema. Akt loodi, et suurendada avalike kontsernide läbipaistvust, terviklikkust ja arvepidamist ja omakorda võidelda sellise korporatiivse pettusega, mis oli esile kutsunud skandaalid ja majandusliku kokkuvarisemise²¹. Korruptsiooniskandaalide seeriad USA-s algasid 2001.a oktoobris ilmutusega, et Enron, Ameerika üks suurim energiakorporatsioon, oli ebaausalt koos audiitoriga tegutsedes moondanud andmeid oma kahju kohta. Natuke hiljem oli ka WorldCom, telekommunikatsiooni hiiglane, uudistes suure seletamatu “augu” pärast finantsaruandes, mis viis pankrotiavalduse esitamiseni 2002.a juulis²². Põhilisemad Sarbanes-Oxley akti sätted, mis seonduvad audiitoritega on PCAOB²³ loomine ja teatud konsultatsiooniteenuste osutamise keelamine auditi klientidele²⁴, eesmärgiga hoida ära audiitorite poolt enda töö ülevaatamine²⁵.

Probleemi leevendamiseks EL-s on Euroopa Komisjon (edaspidi: Komisjon) teinud ettepaneku võtta vastu uus Kaheksas Euroopa Nõukogu äriõiguse Direktiiv põhikirjajärgse auditi kohta EL-s²⁶ (edaspidi: direktiiv) – mis ajakohastab ja hakkab asendama olemasolevat 1984. aasta Kaheksanda Euroopa Nõukogu äriõiguse Direktiivi²⁷. Direktiivi eesmärk on tagada, et investorid ja teised huvitatud isikud võiksid täielikult toetuda auditeeritud aruannete täpsusele ning tõsta EL-i kaitset selliste skandaalide puhuks, mis leidsid hiljuti aset Parmalatis ja Aholdis²⁸.

Direktiiv täpsustab audiitorite kohustusi ja seab sisse kindlad eetilised põhimõtted kindlustamaks nende objektiivsuse ja sõltumatuse. Ettepanek näeb ette rahvusvaheliste auditeerimisstandardite (ISA) kasutamise kõigi EL-s läbi viidavate auditite puhul²⁹. Selline nõue sisaldus juba 2003. aastal Komisjoni teatises „Põhikirjajärgse auditi tugevdamine EL-is“ Euroopa Nõukogule ja

²¹ The Good, the Bad, and their Corporate Codes of Ethics: Enron, Sarbanes-Oxley, and the Problems with Legislating Good Behavior. Harvard Law Review Vol.116, no 7, May 2003, p.2123.

²² Cardilli, M.C., “Regulation without Borders: The Impact of Sarbanes-Oxley on European Companies”. Fordham International Law Journal, vol 27, January 2004, no 2, p.786.

²³ Public Company Accounting Oversight Board.

²⁴ Cullinan, C. Enron as a symptom of audit process breakdown: can the Sarbanes-Oxley Act cure the disease? Critical Perspectives on Accounting Vol.15 (2004), p.860.

²⁵ Samas, p.862.

²⁶ Proposal of a **Directive** of the European Parliament and of The Council **on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts** and amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC, kättesaadav internetis: http://europa.eu.int/eur-lex/en/com/pdf/2004/com2004_0177en01.pdf.

²⁷ KAHEKSAS NÕUKOGU DIREKTIIV 84/253/EMÜ, mis põhineb asutamislepingu artikli 54 lõike 3 punktis g ja käsitleb raamatupidamisdokumentide põhikirjajärgse auditeerimise eest vastutavate isikute tunnustamist, kättesaadav internetis: <http://www.legaltext.ee/text/et/T1067.htm>.

²⁸ European Commission Proposal for a Directive on statutory audit: frequently asked questions, Memo/04/60, Brussels, 16th March 2004. The European Commission. p.1, kättesaadav internetis: <http://europa.eu.int/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/04/60&format=HTML>.

²⁹ Audit of company accounts: Commission proposes Directive to combat fraud and malpractice. The European Commission. Press release. Brussels, 16th March 2004, p.1 kättesaadav internetis: <http://europa.eu.int/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/04/340&format=HTML>

Parlamendile³⁰, kus Komisjon tegi ettepaneku, et põhikirjajärgset auditit tuleks teostada kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimisstandarditega. Komisjon peab oluliseks, et ülemaailmsed standardid kohalduksid EL-s. Selline meetod aitab tagada EL-is auditeeritud finantsaruannete tunnustamist ka kolmandates riikides. Samuti oleks see loogiline tagajärg rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite (IAS³¹) kasutusele võtmisele EL-s 2005.aastal. Vastuoluline oleks IAS-l põhinevaid finantsaruandeid auditeerida vastavalt erinevatele rahvuslikele auditeerimisstandarditele³².

Mõned uue direktiivi sätted aitavad audiitoritel võidelda auditeeritava ettevõtte juhtkonnalt tuleneva survega. Samuti määrab direktiiv kindlaks audiitorite kohustuste ahela olukordades, kus kontsernifirmasid auditeeritakse mitmete erinevate audiitorühingute poolt maailma erinevates paikades. Ühtsete auditeerimisstandardite kasutuselevõtt täiustaks ja harmoneeriks auditi kvaliteeti EL-s.

Direktiivi eesmärk on kindlustada põhikirjajärgse auditi³³ funktsiooni EL-s, mis on üks otsustavamaid elemente saamaks edasist kindlust Euroopa kapitalituru toimimise usaldamiseks. Direktiivi ettepanek laiendab oluliselt olemasoleva Kaheksanda äriõiguse Direktiivi ulatust, mis reguleerib peamiselt audiitorite tunnustamist. Uus direktiiv reguleerib põhikirjajärgse audiitori kohustusi, nende sõltumatust ja eetikat, nõudeid välisele kvaliteedi kindlustamisele, kindlustab jõulise avalikult teostatava järelvalve audiitoriameti üle ja parandab koostööd kompetentsete võimude vahel EL-s³⁴.

Samuti püüab direktiiv luua aluse rahvusvaheliseks koostööks EL-i ja kolmandate riikide seadusandjate, nagu näiteks USA PCAOB, vahel. Komisjon peab seda eriti oluliseks modernse kapitalituru globaalse olemuse tõttu, mida on tõestanud mitmeid jurisdiktsioone hõlmanud viimase aja korporatiivsed skandaalid³⁵.

³⁰ Communication from the Commission to the Council and the European Parliament. Reinforcing the statutory audit in the EU (2003/C 236/02). Official Journal of the European Union. 2.10.2003, kättesaadav internetis: http://europa.eu.int/eur-lex/pri/en/oj/dat/2003/c_236/20031002en00020013.pdf

³¹ International Accounting Standards.

³² Audit of company accounts (viide 29), p.6.

³³ Põhikirjajärgset auditit defineeritakse kui majandusüksuste aastaaruannete ja konsolideeritud aruannete auditit, mille kohustuslikkus tuleneb Liikmesriikide seadusandlusest - Proposal of a Directive on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts (viide 19), p.4.

³⁴ Memorandum from Mr Bolkestein to the Commission on the proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on statutory audit in the EU, p.1, kättesaadav internetis: http://europa.eu.int/comm/internal_market/auditing/docs/com-2004-177/com2004-177-memo_en.pdf.

³⁵ Proposal by the European Commission for a Directive on statutory audit of Annual and Consolidated Accounts. September 2004. Department of Trade and Industry (UK). p.6, kättesaadav internetis: www.dti.gov.uk/consultations/files/publication-1371.pdf.

Direktiivi ettepanek ei ole ainuüksi viimase aja skandaalide tulemus, vaid ka loogiline tagajärg juba 1996. aastal alanud ümberorienteerumisele EL-i põhikirjajärgset auditit puudutavas poliitikas³⁶. Direktiiv loodeti vastu võtta 2005.a keskpaigaks. Käesoleval hetkel on direktiiv esimesel lugemisel Euroopa Parlamendis. Vastuvõtmisest alates 18 kuu jooksul on EL-i liikmesriikidel aega muudatuste sisse viimiseks siseriiklikesse õigusaktidesse.

1.2. Audiitori vastutuse tähendus

Tsiviilõiguslik vastutus liigitub lepinguõiguslikuks ja deliktiõiguslikuks e. lepinguväliseks vastutuseks. Kas audiitori vastutus on olemuselt lepinguline või lepinguväline? Põhikirjajärgse auditi kontekstis, võivad audiitori süül või hooletusel olla auditeeritavale ühingu tekkinud kahju ületavad tagajärjed. Seda seetõttu, et nii aktsionärid, võlausaldajad kui ka tulevased auditeeritava ühingu ostjad toetuvad auditiaruandele ja võivad selle tulemusel saada kahju. Audiitorite vastutuse juures saab rääkida ikkagi eelkõige varalisest vastutusest. Lepingulise ja lepinguvälise vastutuse eristamine võib omada olulist mõju vastutuse piiramise juures, samuti hüvitatava kahju olemuse ja suuruse ning isegi audiitori hoolsuskohustuse ulatuse määramise korral. Lepinguline vastutus kohaldub lepingu rikkumisel ja see tähendab nõuet, et auditeerimisteenust ei teostatud kokkulepitud viisil. Lepinguvälised hagiid hõlmavad nõudeid, mis ei ole seotud lepingu rikkumisega (nt. asjatundja ebaõige arvamus jne), ning mida tavaliselt esitavad finantsaruande kasutajad.

Vastutus auditeeritava ühingu ehk auditi kliendi ees võib olla nii lepinguline kui lepinguväline. Kõigis EL-i varasemates liikmesriikides³⁷ peale Soome ja Prantsusmaa, samuti Eestis, põhineb audiitori vastutus auditeeritava ühingu ees nendevahelisel lepingul. Selline olukord on põhjendatud asjaoluga, et audiitori tööülesanne, kuigi olemuselt kohustuslik, tuleneb audiitori ja audiitorühingu vahelisest lepingulisest suhtest.

Prantsuse seadus, õigustamaks auditeeritava ühingu poolt lepinguvälise hagi esitamist, rõhutab, et audiitori kohustus põhineb avalikul korral. Seega ülesanne, mida audiitor täidab ja mis on avalikes huvides täidetav ülesanne, on määratletud seaduste ja määrustega, aga mitte lepinguga³⁸. Soomes sõlmivad pooled põhimõtteliselt lepingu auditi teostamiseks ning selle lepingu rikkumine viib

³⁶ Proposal of a Directive on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts (viide 19), p.2.

³⁷ Siin ja kogu käesoleva töö jooksul on silmas peetud EL-i liikmesriike seisuga 30.04.2004.a., s.o. Prantsusmaa, Itaalia, Saksamaa, Belgia, Luksemburg, Holland, Taani, Iirimaa, Ühendkuningriik, Kreeka, Hispaania, Portugal, Soome, Rootsi ja Austria. Seda põhjusel, et uut Kaheksandat direktiivi hakati välja töötama enne 1.05.2004.a, mil EL-iga liitus veel 10 riiki.

³⁸ The European Commission. A study on systems of civil liability of statutory auditors in the context of a Single Market for auditing services in the European Union. 15 January 2001, kättesaadav internetis: http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/docs/auditliability.pdf, p.7.

vastutuseni isegi ilma hooletusest. Siiski, kuna Soome Auditeerimisseadusest (TTL³⁹) tulenev lepinguväline vastutus on väga laiaulatuslik, siis lepingul põhinev lisavastutus on väga vähese praktilise tähendusega. Üks erand jääb: kui hooletu audiitor on ametisse määratud isiklikult, kuid töötab audiitorühingus, siis ei saa audiitorühingu vastutus tuleneda TTL-st, vaid peab põhinema lepingu rikkumisel⁴⁰.

Veelgi enam, kui Saksamaal, Iirimaa, Portugalis ja Ühendkuningriigis (edaspidi: UK) audiitor on hooletu auditi läbiviimisel, siis ta võib ja põhimõtteliselt ongi auditeeritava ühingu ees vastutav nii lepinguliselt kui lepinguväliselt⁴¹.

Üldsuundumuse kohaselt tuleb kolmandatel isikutel EL-i varasemates liikmesriikides audiitori vastutuse osas hagi esitada lepinguvälise kahju hüvitamise korras. Üleüldine konsensus seisneb selles, et kuna audiitori ja kolmandate isikute vahel ei ole lepingulist suhet, siis peab võimaldatav kaitse olema lepinguvälist päritolu.

Kolm EL-i varasemat liikmesriiki on kehtestanud „kolmanda vastutuse liigi“. Austrias ja Saksamaal, juhul kui kolmas isik suudab näidata, et auditilepingul oli „kaitsev mõju“ kolmandate isikute suhtes, siis võib ta hagi esitada lepingulisel alusel. Portugalis puudub nimetatud küsimuses konsensus - enamus teadlasi leiavad, et audiitori vastutus kolmandate isikute ees on lepinguväline, mõned teadlased kinnitavad, et nende vastutus on teist liiki (s.t. mitte lepinguline, ega lepinguväline, aga põhineb *culpa in contrahendo*⁴²), põhinedes eeldusel, et kindlad kolmandad isikud on sunnitud otsuse tegemiseks tuginema auditile) ja mõned usuvad et vastutus on lepinguline⁴².

Eestis on samuti võimalik audiitori ja informatsiooni saaja vahelist suhet vaadata kui lepingut kolmanda isiku kaitseks. Õiguslik alus selleks sisaldub võlaõigusseaduse⁴³ (edaspidi VÕS) §-s 81. Seega on teatud lepinguga kaitstud kolmandate isikute nõudeõigus audiitori vastu võimalik lepingulisel alusel. Sellest täpsemalt käesoleva töö alapunktis 3.1.2.

Audiitori vastutus saab alguse hetkest, mil ta annab nõusoleku audiitoriks valimise kohta ja jätkub isegi pärast auditaruande esitamist. Audiitori vastutus võib esiteks tõusetuda seoses tema ametisse valimisega ja teiseks seoses tema kohustuste täitmisega⁴⁴.

³⁹ Tilintarkastuslaki.

⁴⁰ The European Commission (viide 38), p.8.

⁴¹ Samas.

⁴² Samas.

⁴³ Võlaõiguseadus, 26. september 2001.a, RTI 2001, 81, 487; 2005, 61, 473.

⁴⁴ The European Commission (viide 38), p.37.

Vastutus seoses ametisse valimisega (ja tagasiastumisega). Euroopa Komisjoni ettepaneku kohaselt peavad audiitori valimise protseduurid tagama, et audiitor on sõltumatu nendest, kes auditeeritava ühingu finantsaruandeid koostavad⁴⁵ ehk juhtkonnast.

Audiitoriks valimise ajal kohustab huvide konflikti olemasolu audiitorit kõigis EL-i liikmesriikides loobuma töö vastuvõtmisest ning see võib kahju tekkimise korral viia tema vastutuseni⁴⁶. Veelgi enam, kui huvide konflikt ilmneb auditi jooksul, siis peab audiitor tagasi astuma. Huvide konflikti keeld sisaldub tavaliselt audiitorite tegevust reguleerivates eriseadustes, samas on *Common Law* maades nimetatud reegel kohtute poolt välja töötatud. Mitmete ametialaste organisatsioonide ja sertifitseerimisametite poolt vastu võetud eetilised reeglid annavad audiitoritele juhtnööre seoses olukordadega, mil ilmneb huvide konflikt ning sätestavad üldjuhul distsiplinaarmed, mis kohalduvad rikkumiste korral⁴⁷.

Üldreegli kohaselt on audiitor vastutav huvide konflikti korral tekkiva kahju eest. Kuigi selles küsimuses on EL-i varasemates liikmesriikides vähe kohtulahendeid, võib üldiselt kohaldada analoogiat huvide konflikti reeglitega, mis on välja kujunenud teistel ametialadel, kus esineb usaldussuhe, n.t. raamatupidajad, advokaadid.

Üldistatult öeldes on veel mõned teisedki seaduste või ametialaste reeglitega ette nähtud juhtumid, mis annavad selles etapis aluse audiitori vastutusele, kuid üldreegel on, et igasugune kahju, mis on põhjustatud õigusvastase ametisse astumisega, võib viia audiitori vastutuseni. Kõige tavalisemad näited sellistest situatsioonidest, mis viitavad sõltumatuse puudumist näitavatele asjaoludele on näiteks, et auditeeritavalt ühingult saadav tasu moodustab kindla osa audiitori kogu sissetulekust (nt. Belgias, Prantsusmaal, Hollandis, Hispaanias). Personali või oskuste puudulikus võrreldes sellega, mis on nõutav audiitori ülesannete täitmiseks on samuti aluseks audiitori vastutuse tekkimisele, juhul kui see põhjustas kahju (nt. Belgias, Saksamaal, Kreekas, Hollandis, Hispaanias, Rootsis). Teoorias on juhtumid, mis viivad audiitori vastutuseni seoses tema ametisse valimisega piiramatud, kuid peale eelpool nimetatud huvide konflikti, praktikas väga harvad⁴⁸.

Asjaolu, et audiitori ja auditeeritava ühingu vahel on usaldussuhe, välistab auditeerimise teenuste seast, mida osutatakse tööandja-töötaja või ettevõtte-klient olukorras. Audiitori poolt antavale

⁴⁵ Proposal of a Directive on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts (viide 19), p.7.

⁴⁶ The European Commission (viide 38), p.38.

⁴⁷ Samas, p.39

⁴⁸ Samas.

informatsioonile tuginevate isikute usaldus audiitori vastu peaks olema õigustatud lähtuvalt AudTS §-ga 37 audiitorile pandud kohustusest olla sõltumatu ja erapooletu. Seega, selle erilise suhte valguses, on audiitori võimalusele ülesande täitmisest tagasi astuda seatud teatud piirangud.

Audiitori vabastamise või tagasiastumise suhtes sätestab uus Kaheksas direktiiv, et audiitorit saab vabastada vaid juhul, kui on märkimisväärne põhjus miks audiitor ei saa auditit lõpetada⁴⁹. Märkimisväärseks põhjuseks ei peeta poolte arvamuse lahknevust raamatupidamisliku käsitluse või auditi protseduuride osas. Nii audiitor kui auditeeritav ühing on kohustatud teavitama avalikku järelevalveasutust vabastamisest või tagasiastumisest ning andma adekvaatse selgituse põhjusest⁵⁰.

Üheksas EL-i varasemas liikmesriigis (s.o. Austrias, Belgias, Saksamaal, Kreekas, Itaalias (audiitorühingud), Luksemburgis, Hollandis, Hispaanias ja Rootsis)⁵¹, samuti Sveitsis⁵² peab audiitor esitama ametist lahkumiseks põhjuse. Sveitsi äriseadustiku § 727e kohaselt peab juhatus nendest põhjustest teavitama ka järgmist üldkoosolekut⁵³. Ülejäänud EL-i liikmesriikides (Taanis, Soomes, Prantsusmaal, Iirimaa, Portugalis, UK-ks) pole põhjuse esitamine vajalik. Ka Eesti seadustes pole selle kohta midagi sätestatud, millest võib järeldada, et põhjuse esitamine pole vajalik. Vaatamata sellele, võib nendes liikmesriikides iga enneaegne või pahas usus ametist lahkumine, mille tagajärjel tekib kahju, anda auditeeritavale ühingule või kolmandale osapoolale aluse kahjunõude esitamiseks⁵⁴.

Tuleb märkida, et kuigi audiitoril pole vaja põhjust näidata, siis loogiliselt pole tal siiski lubatud tagasi astuda eesmärgiga vältida oma lepingulisi ja seaduslikke kohustusi. Eestis saaks hageja siin ilmselt tugineda VÕS § 1045 lõigetele 7 või 8, mis sätestavad, et kahju tekitamine on õigusvastane seadusest tulenevat kohustust rikkuva või heade kommete vastase tahtliku käitumise korral. UK-s on tehtud ettepanek audiitori tagasiastumisavalduste avalikustamiseks, et võimaldada investoritel mõista tagasiastumise põhjuseid⁵⁵. Ilmselt on see mõistlik ettepanek. Seda seetõttu, et kõige tõenäolisemalt soovib audiitor omal initsiatiivil tagasi astuda eelkõige põhjusel, et on tekkinud ületamatud lahkkelid juhtkonnaga. See võib olla näiteks seoses juhtkonna poolse pettusega ja katsega kaasata audiitorit pettusesse. Seega on tagasiastumise avalduse avalikustamise eesmärgiks võimaldada ühingu aktsionäridel muuta küsitavaks juhtkonna tegevuse õiguspärasus. Käesoleva

⁴⁹ Proposal of a Directive on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts (viide 19), p.8.

⁵⁰ Samas, art 36, p.29.

⁵¹ The European Commission (viide 38) , p.40.

⁵² Wyler, S., Watter, R., Wyler, J. Swiss Company Law in the European Context. The new Swiss Company Law and the Euro-Council Directives. ReMak Verlags AG St.Gallen 1994. pp.640, p.113.

⁵³ Samas.

⁵⁴ The European Commission (viide 38), p.40.

⁵⁵ Company Law Reform. Presented to Parliament by the Secretary of State for Trade and Industry by Command of Her Majesty, March 2005. The Department of Trade Industry. p.27.

töö autori arvates oleks ka Eestis mõistlik kehtestada nõue, et audiitor peab oma tagasiastumist tagasiastumisavalduses põhjendama. Selline põhjendatud tagasiastumisavaldus peaks olema avalikustatud, nii et sellega oleks võimalus tutvuda nii auditeeritava ühingu omanikel kui järgmisel audiitoril. Selle kaudu tekib neil võimalus saada olulist infot selle kohta, kas juhatuse tegevuses võib esineda teatud asjaolusid, mida nad püüavad varjata omanikeringi ees.

Vastutus seoses kohustuste täitmisega. Isegi kohane audit, mis vastab õiguslikele, regulatiivsetele ja ametialastele nõuetele, võib mitte võimaldada audiitoril avastada teatud vigasid aruannetes või pettuse olemasolu. Sellisel juhul ei peeta audiitorit vastutavaks. Audiitori vastutab vaid kahju tekkimisel. Audiitori vastu saab hagi esitada vaid siis kui suudetakse tõendada, et ta ei täitnud ülesande teostamisel hoolsuskohustust, mis oleks tal võimaldanud ebatäpsused avastada ning sellega seoses on tekkinud kahju. Enamus juhtumeid, mis on audiitoritega seotud hõlmavad nimetatud küsimust. Veelgi enam, isegi kui audiitor tegutses vajalikul viisil, võidakse teda ikkagi pidada vastutavaks, juhul kui ta ei esitanud oma töös kohaseid järeldusi ja seetõttu on tekkinud kahju. Näiteks, kui ta ei keeldunud aruannet kinnitامast, ei andnud auditaruandes tarvilikke reservatsioone, või ei informeerinud juhtkonda, aktsionäre või avalikku võimu ilmnenu vigadest.

Kohustuste rikkumisega seoses tekib audiitori vastutus eelkõige korrapäratu või eksitava arvamuse avaldamise ja mitte avalikustamise tõttu. Kohustuste rikkumisega seotud vastutus ilmneb kindlasti korrapäratu või eksitava arvamuse avaldamisega audiitori poolt, näiteks korrapäratu või eksitava aruande kinnitamisel. Ühingu aruannete kinnitamine on audiitori peamine ülesanne. Selle tulemusel võib korrapäratu kinnitamine viia vastutuse, eeltingimusel et lepingulise või lepinguvälise vastutuse eeldused on täidetud.

Ebaõige informatsiooni või arvamuse edastamine või nõuetele mittevastava teenuse osutamine võib tekitada kahju eelkõige kolmandale isikule, kes on tuginenud väljastatud teabele, kuid kellel puudub teabe väljastajaga igasugune lepinguline suhe (näiteks on ebakorrekse auditi mõjul tehtud kahjulik investeerimisotsus ning halbade laenude tagasisaamise võimatus laenu tagatisvara kunagise ülehindamise tõttu). Samas ei pruugi selline kahju tingimata tähendada isegi kliendiga sõlmitud lepingu rikkumist (eeskätt lepingus sisalduda võivate vastutuse piiramise või välistamise klauslite tõttu)⁵⁶.

⁵⁶ Tammiste, H. Asjatundja ebaõige arvamusega tekitatud putmajandusliku kahju hüvitamine. Juridica 2005, nr 6. lk.387.

Audiitori otsus aastaaruande kohta antakse välja eesmärgiga, et kolmandad isikud saaksid sellele toetuda. Seega, raamatupidamislike ebatäpsuste ja ebaõige audiitori arvamuse korral kannatavad kolmandad isikud tõenäolisemalt kahju kui auditeeritav ühing ning selle tulemusel esitavad nad ka audiitorite vastu rohkem nõudeid. Üldjuhul väidavad kolmandad isikud hagi esitamisel, et nad on kahju kannatanud audiitorite süü või hooletuse tõttu ühingu finantsaruannete kinnitamisel, mis viis nende poolt otsuse (omandada aktsiaid, anda laenu, tarnida kaupu jne) tegemiseni ning et nad poleks seda teinud, kui finantsaruanded poleks olnud audiitori poolt kinnitatud.

Lisaks võib ka auditeeritav ühing ise kanda audiitori süü tõttu kahju. AudTS § 40 lg 1 kohasel vastutab audiitor või audiitorühing oma kutsetegevusest tuleneva kohustuse rikkumisega kliendile või kolmandale isikule süüliselt tekitatud kahju eest. Prantsusmaal näiteks on audiitorid vastutavad nii äriühingu kui kolmandate isikute ees igasuguste kahjulike tagajärgede eest, mis tulenevad nende kohustuste täitmisel väärti käitumisest või hooletusest. Siiski ei ole nad vastutavad iga oma kohustuste täitmisel avalikustatud informatsiooni eest. Nad ei ole ei solidaarvastutuse korras vastutavad juhatuse poolt seaduse rikkumise tõttu, välja arvatud juhul, kui nad olid sellest teada saanud, aga ei avalikustanud seda oma aruandes üldkoosolekule⁵⁷.

Finantsaruannete kasutajate seas tundub olevat laialt levinud arusaam, et märkusteta järeldusotsus tagab finantsaruannete sisulise täpsuse. Selles ootuses sisaldub kaks väärarvamust. Esimene on see, et nagu oleks võimalik ette valmistada finantsaruandeid mis on „täpsed“⁵⁸ ja teiseks, et finantsaruanne tähendab automaatselt audiitori vastutust. Esimese väärarvamuse suhtes on need, kes on hästi informeeritud raamatupidamis- ja finantsaruannete osas, üldjoontes ühisel seisukohal, et finantsaruanded ei saa olla „täpsed“ sellises mõttes, et eksisteerib vaid üks arvude hulk, mis korrektselt väljendaks äriühingu tehingute tulemust ja finantsseisundit. Erinevad võimalused keerukate äritehingute raamatupidamislikuks käsitlemiseks ning juhtkonna otsustes peituv ebamäärasus võtab igasuguse võimaluse luua sellist finantsaruannet, mida kõik informeeritud vaatlejad peaksid „täpseks“⁵⁹.

EL-s tunnustatakse seisukohta, et ükski finantsaruande vorm ei saa olla unikaalselt „õige“. EL-i Raamatupidamise Direktiivides sisaldub nõude, et aasta- ja konsolideeritud aruanded peavad andma õige ja õiglase ülevaate. Õige ja õiglase nõude, mis on Raamatupidamise Direktiivide esmatähtis

⁵⁷ Prantsuse äriseadustik § L.225-241 – allikas: Raworth, P. The French Commercial Code in English. Oceana Publications Inc, New York, 2004, pp.560, p. 178

⁵⁸ S.t . õiged või vigateta

⁵⁹ Green Paper. The Role, the Position and the Liability of the Statutory Auditor within the European Union. 24 July 1996. The European Commission. Kättesaadav internetis: http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/news/staten.pdf, p.10, punktid 3.8-3.10.

põhimõtte, tugevus seisneb selles, et see võimaldab mitmetele raamatupidamislike arvude vältimatult hinnangulist olemust⁶⁰.

Teine väärarvamus on see, et audiitor on see, kes valmistab ette finantsaruanded ja vastutab nende eest. Selles küsimuses pole kahtlustki, et tegelikult on juhatuse see, mitte audiitor, kellel on seadusjärgne kohustus koostada finantsaruanne, mis näitab õiget ja õiglast seisundit. Juhatuse liikmed määratlevad raamatupidamisliku käsitluse ja avalikustavad finantsaruannetes omaks võetud tavad. Juhatuse liikmed on kõige paremini teadlikud äriühingu afääridest, et pidada kirjeid ja ette valmistada aruandeid. Audiitorid peavad aga olema sõltumatud ja eraldiseisvad oma klientide juhatusest ja nõukogust. Seega on nende ülesanded täiesti erinevad. Audiitorite ülesanne on avaldada, kas nende meelest on finantsaruanded valmistatud kooskõlas seadusega ning kas need näitavad ühingu õiget ja õiglast seisundit. Kui audiitoritele saab midagi ette heita, siis läbi selle, kui neil ebaõnnestub teatud vigade avastamine finantsaruandes, mis oleks pidanud neile auditi käigus teatavaks saama.

Audiitor ei vastuta ja teda ei saagi pidada vastutavaks aruandes sisalduvate andmete seadustele ja määrustele mittevastavuse vältimise eest. Samas võib fakt, et viiakse läbi iga-aastane audit, toimida kui seadustele ja määrustele mittevastavust takistav asjaolu. Auditi puhul eksisteerib vältimatu risk, et mõned olulised väärkajastamised raamatupidamisaruannetes jäävad avastamata isegi juhul, kui audit on planeeritud ja läbi viidud korrektselt, kooskõlas IAS-ga⁶¹.

Audiitori kohustuste täitmisega seotud vastutus ilmneb veel lisaks korrapäratu või eksitava arvamuse avaldamisele ka mitte avalikustamise⁶² korral. Euroopa Komisjoni *Green Paper*⁶³ viitab UK-s läbi viidud uuringule, mis näitas, et 75% küsitletud isikutest uskus, et audiitori kohustus on avastada igasugune pettus. Sama uuring leidis, et 61% avalikkusest leiab, et audiitori kohustuseks on aktiivselt pettust otsida.

Pettus, näiteks seadusevastane omastamine, võib viia ebatäpsusteni aastaaruannetes ja seega ebaõige audiitori järeldusotsuseni. Hollandi kohus on leidnud, et finantsaruanded peavad korralikult peegeldama petturliku tegevuse mõju. Audiitori vastutus sõltub pettuse mõjust finantsaruannetele ja sellele järgnevast audiitori järeldusotsusest aruandele⁶⁴.

⁶⁰ Samas, p.11, punkt 3.11.

⁶¹ IFAC Rahvusvahelised Auditeerimisstandardid. Väljaandja Eesti Audiitorkogu 2003, lk.106 p.-d 11-12.

⁶² s.o. pettuse või äriseadustiku rikkumiste mitte-avalikustamine juhatajatele, aktsionäridele, ametnikele ja kompetentsetele võimudele.

⁶³ Green Paper (viide 59) p.13, sec 3.22.

⁶⁴ The European Commission (viide 38), p.45.

Mitmete EL-i varasemate liikmesriikide seadusandlikud organid on välja andnud auditeerimise juhiseid, mis on seotud audiitori vastutusega seoses pettuse, ebatäpsuste ja vigadega. Sellised juhised täpsustavad juhtkonna ja audiitori vastavaid kohustusi. Juhtkonna peamine kohustus on pettuse, muude ebatäpsuste ja vigade avastamine. Seda kohustust nähakse juhtkonna ettevõtte kontrollikohustuse osana. Audiitori kohustus on planeerida, teostada ja hinnata oma auditi tööd selliselt, et võiks mõistlikult eeldada aruandes sisalduva pettuse, muude ebatäpsuste või vigade poolt tekitatud oluliste vääritikajastamiste avastamist⁶⁵.

Juhised soovivad, et juhul, kui auditi käigus audiitor hakkab kahtlustama petturlikku tegevust, on tal kohustus uurida seni kuni tema kahtlused saavad ümber lükatud või kinnitatud. Osades EL-i liikmesriikides soovitatakse, et audiitor teataks koheselt äriühingu nõukogule auditeerimise käigus avastatud pettusest, isegi siis kui pettusel pole olulist mõju ühingu finantsaruande kontekstis. Juhul, kui audiitor kahtlustab nõukogu seotust pettusega, tuleb tal sellest teavitada vastavat ametkonda. Osades EL-i liikmesriikides tuleb sellisel juhul pöörduda Justiitsministeeriumi poole⁶⁶. Sveitsis peab audiitor juhul, kui ta avastab auditi käigus seaduserikkumise, teavitama sellest juhtkonda, ning tähtsatel juhtudel ka üldkoosolekut. Samuti juhul, kui juhatuse ei teavita kohut äriühingu maksejõuetusest, peab seda tegema audiitor⁶⁷.

USA-s oldakse samuti seisukohal, et audiitorit ei saa pidada vastutavaks kõigi organisatsiooni vastu suunatud pettuste avastamise eest, ehkki tal on oma roll pettuste avastamise protsessis. Audiitorilt oodatakse, et ta kasutaks mitmesuguseid kontrollimisvõtteid, et mõistliku ootusega tuua päevavalgele märkimisväärseid pettusi, mis võivad olla viinud oluliste moonutusteni finantsaruannetes. Lisaks sellele peaksid audiitorid olema valvsad pettusest märku andvate signaalide suhtes ning samuti toimima kooskõlas auditeerimise ametialaste normidega, rakendades mõistlikult oma oskusi ja tähelepanu. Mingil juhul ei saa jääda lootma, et auditi käigus tulevad ilmsiks kõik organisatsiooni vastu suunatud pettused, ja pealegi on olemas pettusi, mida on niikuinii väga raske avastada. Mõned audiitorid on kohtusse kaevatud, kuna nad on olnud hooletud ega ole auditi tegemisel lähtunud üldaktsepteeritud auditistandarditest, ei ole märganud ohumärke ega ole ilmutanud vajalikul määral professionaalset skeptitsismi. Audiitorid on osa organisatsiooni ja ühiskonna vahelisest "aknast", sest auditeerimisprotsess annab sõltumatu kommentaari avalikustatud aruannetele. Kui nõukogu või tippjuhtkond üritab midagi kinni määtsida, võib audiitor kõikidest oma kahtlustest teatada auditi komiteele ning surve avaldamise korral auditeerimisest

⁶⁵ Green Paper (viide 59), p.14, sec 3.24.

⁶⁶ Samas, p.14, sec 3.25.

⁶⁷ Šveitsi äriseadustik § 729b – allikas: Wyler, S., Watter, R., Wyler (viide 52), p.114.

loobuda ja informeerida uut audiitorit kõikidest rahutukstegevatest asjaoludest. Audiitor võib asjast teavitada ka kolmandaid osapooli, seaduses nõutud juhtudel ka USA väärtpaberikomisjoni SEC⁶⁸, järgmisi audiitoreid, kohtuvõime ja samuti valitsusasutusi⁶⁹.

Peamiselt auditeeritaval ühingul endal võivad esineda lisakahju, juhul kui audiitor õigeaegselt ei avalikusta pettust. Kõigis EL-i varasemates liikmesriikides on pettuse või äriseadustiku rikkumiste mitte-avalikustamine aluseks audiitori vastutusele, juhul kui audiitori tegevus vastab vastutuse tekkimise eeldustele.

EL-i varasemates liikmesriikides on kahesuguseid kohtulahendeid, mis aitavad defineerida audiitori kohustusi seoses pettuse paljastamisega: Esiteks on audiitor vastutav, kui tema hooletu auditi teostamine hoidis ära pettuse avalikustamise:

- kuna ta õigusvastaselt toetus raamatupidajate ütlustele ja tööle. Prantsusmaa Apellatsioonikohus leidis audiitori süüdi olevat, kuna ta aktsepteeris auditeeritava ühingu raamatupidaja informatsiooni, tegemata enda poolt midagi, isegi kui pealiskaudne vaatlus oleks näidanud raamatupidaja ebaseaduslikke tegusid ning võimaldanud seega audiitoril informeerida ühingu juhtkonda⁷⁰.

- ebapiisava töö tõttu, kus hooletuse puudumisel oleks pettus ära hoitud, hoolimata sellest kes petturliku teo toime pani. Soome Ülemkohtu lahend käsitleb juhtumit, kus põhiaktsionärile oli mitmeid aastaid makstud summasid „äriühingu kuludeks“, kuigi tegelikkuses oleks pidanud seda kajastama aktsionäri äriühingust saadud laenuna. Selline laenu andmine oli äriseadustiku sätete kohaselt lubamatu. Kaks audiitorit olid hooletud, kuna nad ei teinud auditi järeldusotsuses rikkumise kohta märkuseid ning see tõi kaasa rikkumise jätkumise ning kahju tekkimise äriühingule⁷¹. Näiteks Taanis peab audiitor teatama informatsiooni puudulikkusest ja muudest küsimustest, mis võivad viia juhatuse vastutusele, n.t. ka aktsionäri ebaseaduslikust laenust⁷².

Teiseks on audiitor vastutav, juhul kui ta avastas pettuse, kuid ei avalikustanud seda, ning mitte-avalikustamine põhjustas kahju⁷³.

Kõikidel juhtudel on audiitor kohustatud hüvitama ühingule kahju, juhul kui tema hooletu ebaõnnestumine avastada pettus aitas kaasa sellise pettuse jätkumisele ja sellest tulenevale kahjule.

⁶⁸ Securities and Exchange Commission.

⁶⁹ Pickett, K.H. Valgekraede pettused. Ennetamine, tuvastamine ja tagajärgede analüüs. Tõlge eesti keelde OÜ Fontese Kirjastus 2003, p.92-94.

⁷⁰ The Court of Appeals of Orleans. 19 April 1995 (BNCC No 99, page 332). Vt. The European Commission (viide nr 38), allikast viide nr 52, p.122.

⁷¹ The Finnish Supreme Court. 31 July 1992 KKO 192:98. Vt. The European Commission (viide 38), allikast viide nr 66, p.124.

⁷² Iversen, B., Norgaard, J., Lidenerone, P., Wegener, M. Danish Business Law. DJOF Publishing Copenhagen 2000, p. 482.

⁷³ The European Commission (viide 38), p.45-46.

Tuleb tõendada seda, et juhul kui audiitor oleks hoolsuskohustust täitnud, siis oleks ühing saanud ära hoida vähemalt mingi osagi kahjust⁷⁴.

Enamus käitumisteooriaid eeldab, et inimkäitumine on mõjutatud huvist. Empiirilised uuringud näitavad, et audiitorid võtavad finantsaruannete auditeerimisel arvesse enda huve. Näiteks on mitmed uuringud kinnitanud, et audiitorid on valmis lubama teatud vigade esinemist finantsaruannetes, kui see väldib kliendi lahkumist ning tagab suurema kasumi auditist⁷⁵.

Juhtkonna survele allumine töötab siiski aga ka audiitori kahjuks. Vigadega finantsaruande kinnitamine tõstab aruande valesti kinnitanud audiitori vastu esitatavate nõuete riski ning nõuded toovad omakorda kaasa suured kulud ning audiitori maine languse. Selle tulemusena peavad juhatuse surve all olevad audiitorid tasakaalustama kahte riski. Esiteks, peavad nad pidama silmas riski, et juhul kui audiitor ei allu kliendi survele lubada vigu finantsaruannetes, siis klient lahkuks ja see kahjustab audiitori huve. Teiseks peavad nad juhatuse survele allumisel arvestama nõuete ja hagide esitamise riskiga finantsaruannetes esinevate vigade eest, mis samuti kahjustab nende huve.

Sisulised vead finantsaruannetes viivad nõuete esitamiseni vaid siis kui sellised vead avastatakse finantsaruande kasutajate poolt ning nende tulemusel on tekkinud ka finantskahju. Finantsaruande kasutajad püüavad tavaliselt sellisel juhul nõuda kahju hüvitamist vigadega finantsaruande kinnitanud audiitorilt. Seega eeldatakse, et audiitorid on vähem valmis alluma juhtkonnalt tulenevale survele, lubamaks vigu finantsaruannetes siis, kui esineb kõrge risk, et need vead avastatakse finantsaruande kasutajate poolt ning need põhjustavad finantskahju.

Juhul kui klient soovib audiitorit kaasata pettusesse, siis tuleks audiitoril kliendiga suhted katkestada. Iga kliendisuhte lõpetamine tähendab küll saamatajäänud tulu, kuid pettustega tegelevate klientide teenindamisega võib kaasneda veelgi suurem kulu.

Audiitori vastutus ülejäänud kohustuste rikkumisel hõlmab maksejõuetuse tekkimisele aluseks olevate sündmuste mitte-avalikustamist või hilist avalikustamist, samuti nimetatud sündmuste ennatlikku või ekslikku avalikustamist ning ka muude kohustustega seotud rikkumisi.

Esimene küsimus, mida siin võiks silmas pidada on, et kas auditit peaks pidama auditeeritava ühingu finantsalaste mittevasturääkivuste garantiiks? Euroopa Komisjoni *Green Paper* tõi välja, et

⁷⁴ Samas, p.46.

⁷⁵ M. van Dijk. The Influence of Publication of Financial Statements, Risk of Takeover and Financial Position of the Auditee on Public Auditor's Unethical Behaviour. *Journal of Business Ethics*, vol 28, Issue 4, p.298.

audiitori roll selles osas on elutähtis ja ta peab olema valvel asjaolude suhtes, mis võivad mõjutada auditeeritava ühingu majandustegevuse jätkuvust. Teisalt on Komisjon öelnud, et „*audiitorid peavad olema ettevaatlikud, kuidas nad avalikult igast oma murest teada annavad*“, mis tõstatab küsimuse audiitori vastutusest ennatliku või õigustamatu avalikustamise eest sündmuste osas, mis võivad mõjutada auditeeritava ühingu tegutsevana jätkamist⁷⁶.

Mitmed uuringud on näidanud, et suurel protsendil üldisest avalikkusest on ootus, et auditaruanne garanteerib äriühingu maksevõime (s.o. majandusliku usaldatavuse). Aastaruanded on juhatuse poolt koostatud sellisel alusel, et äriühing jätkab tegutseva ühinguna. Seega audiitorid peavad olema valvel asjaolude suhtes, mis võivad suurendada ühingu finantstugevust või vähendada tema vahendeid, võimaldades nii anda hinnangut, kas ühing on jätkusuutlik⁷⁷. Audiitorite kohustus peaks olema hoiatada juhatuse liikmeid või nõukogu nii pea, kui nad saavad teada asjaoludest, mis võivad ohustada ühingu jätkamist tegutseva ettevõttena. Üldjuhul eeldavad finantsaruande kasutajad, et juhul kui audiitori järeldusotsus kinnitab ühingu tegutsemist jätkuva ettevõttena, siis sisaldab see audiitori arvamust ühingu maksevõime kohta⁷⁸.

Audiitori kohustus on kaaluda, kas raamatupidamisaruannete koostamisel on juhtkonna poolne äriühingu tegevuse jätkuvuse eelduse kasutamine asjakohane ning kas äriühingu võimelisuse osas jätkata jätkuvalt tegutsevana on olulisi ebakindlusi, mis vajavad avaldamist raamatupidamisaruannetes. Audiitor peab kaaluma juhtkonna poolt raamatupidamisaruannete koostamisel kasutatud tegevuse jätkuvuse eelduse asjakohasust ka siis, kui finantsaruandluse põhimõtted ei sisalda selgesõnalist nõuet, et juhtkond peab andma hinnangu äriühingu võimelisusele jätkata jätkuvalt tegutsevana. Audiitor ei saa ennustada tulevikus toimuvaid sündmusi ja olukordi, mis võivad põhjustada äriühingu maksejõuetuks muutumise. Samuti ei saa audiitori aruandes tegevuse jätkuvusega seotud ebakindluse osas viidete puudumist vaadata kui kinnitust äriühingu võimelisusele jätkata jätkuvalt tegutsevana⁷⁹.

Selline nõue audiitoritele ei vähenda aga juhatuse liikmetele äriseadustikuga pandud vastutust määrata kindlaks kas ühing on maksevõimeline või mitte, samuti ei vähenda see nende rikkumise tõsidust, juhul kui nad jätkavad tegutsemist ühingu maksevõimetuse korral. Juhatuse liikmete kohustustel on kestev iseloom, samal ajal kui audiitorite arvamus põhineb mingil kindlal kuupäeval võetud seisukohal.

⁷⁶ The European Commission (viide 38), p.46.

⁷⁷ Jätkusuutlikuse kinnitamine tähendab ühingu maksevõime kinnitamist, s.t. et bilansilehel oleva kuupäeva seisuga on ühingu seisund selline, et maksetähtpäevade saabudes ta on võimeline oma kohustused täitma.

⁷⁸ Green Paper (viide 59), p.12, sec 3.14-3.16

⁷⁹ IFAC Rahvusvahelised Auditeerimisstandardid. Väljaandja Eesti Audiitorkogu 2003, lk.227 p.9-10.

Audiitorid peavad olema ettevaatlikud selles osas, kuidas nad avalikult raporteerivad igasugustest kahtlustest, mis neil võivad olla tekkinud. Ühingu jätkuvus võib olla sõltuvuses sellest, et „ülejäänud maailm“ ei tea, et tema jätkuvus võib olla kaheldav. Kui näiteks audiitor raporteerib, et ühing tegutseb jätkuvalt edasi vaid siis kui pank pikendab laenukrediiti ning hankijad võimaldavad pikemaid maksetähtaegu, siis selle tulemusel võib pank hakata nõudma laenu kohest tagastamist ning hankijad sularahas tasumist. Seega võib auditeeritav ühing sattuda pankrotti, kuigi ilma vastava audiitori teateta seda tõenäoliselt ei olekski juhtunud.

Teisest küljest võiksid mõned endised äriühingud endiselt tegutseda ja aktsionäride ning võlausaldajate raha alles olla, juhul kui probleemid oleks varem kindlaks tehtud. Veelgi enam, on näiteid äriühingutest, mis on võimelised edasi tegutsema vaatamata avalikule teadmisele nende likviidsusprobleemidest ning mida on võimalik finantsiliselt taastada. Järelikult tuleb audiitoril siin igal juhtumil eraldi kaaluda, kuidas oleks õigem käituda, s.t. kas avalikustada teatud asjaolusid või mitte.

Lisaks kohustustele, mis tõusetuvad seoses aruannete kinnitamisega ja vastavusega äriõigusele, on audiitoril paljudel juhtudel kohustused seoses auditeeritava ühingu korporatiivse valitsemisega. Need kohustused on seotud näiteks selliste sündmuste avalikustamisega nagu huvitatud osapoolte ja ühingu vahel sõlmitud lepingud, ühingu struktuuri muutmine ning konfidentsiaalsuskohustus.

Üldiselt viib nimetatud kohustuste (s.t. maksejõuetuse tekkimisele aluseks olevate sündmuste mitte-avalikustamine või hiline avalikustamine, samuti nimetatud sündmuste ennatlik või ekslik avalikustamine) rikkumine vastutuseni kõikides EL-i varasemates liikmesriikides. Seda eriti seoses sündmustega, mis ohustavad maksejõuet ning ka konfidentsiaalsuskohustuse rikkumisega⁸⁰.

Kokkuvõtteks võib öelda, et audiitori ja auditeerimise roll ja osatähtsus on alates selle ametiala välja kujunemisest kuni kaasajani teinud läbi mitmeid muudatusi. Viimastel aastatel üles kerkinud korporatiivsed skandaalid on teravdanud arutelu audiitori rolli, kohustuste ja vastutuse osas, mistõttu on rahvusvahelisel tasandil püütud vastust leida küsimusele, kas audiitori tõhus töö hoiaks ära sellised suured korporatsioonide kokkuvarisemised. USA-s ja EL-s on viimase aja sündmustest ajendatuna asutud välja töötama erinevaid abinõusid kindlustamaks põhikirjajärgse auditi funktsioneerimist selliselt, et vältida tulevikus selliseid äärmuslikke juhtumeid ärimaastikul. Algselt arutleti selle üle, kas tuleks harmoniseerida kõikide EL-i liikmesriikide regulatsioon audiitori

⁸⁰ The European Commission (viide 38), p.47.

vastutusala puudutavas osas. Mitmete EL-is läbi viidud uuringute tulemusel aga leiti, et igasugune püüe harmoniseerida EL-i liikmesriikide audiitorite vastutuse režiimi on takistatud, kuna audiitori tsiviilvastutust reguleerivad rahvuslikud reeglid on rangelt seotud rahvusliku õigussüsteemi põhireeglitega ning üldiselt ei ole audiitori vastutuse harmoniseerimine ja piiramine soovitatav, kuna usutavasti on vastutus auditi kvaliteedi tagajaks.

Auditeerimise tagajärjel võib kahju tekkida lisaks auditeeritavale ühingule, ka aktsionäridele, võlausaldajatele, investoritele, jt. Oluline on siin eristada lepingulist ja lepinguvälist vastutust. Üldpõhimõtte kohasel on audiitoril oma kliendi ees lepinguline ning kolmandate isikute ees lepinguväline vastutus. Seoses vastutusega auditeeritava ühingu ees, eristatakse vastutust, mis tekib audiitori ametisse valmise ning audiitori ametist tagasiastumisega ja audiitori kohustuste täitmisega. Ametisse astumise ning tagasiastumisega seotud vastutus on võrreldes kohustuse täitmisel tekkiva vastutusega vähem tähtis.

Ebaõige on seisukoht, et audiitor avastab kontrolli tulemusel kõik finantsaruannetes sisalduvad ebatäpsused ja vead. Isegi kui audiitor tegutseb hoolikalt ja auditeerib kooskõlas igasuguste standarditega võib mõni viga ikkagi jääda avastamata, sest selliste finantsaruannete ettevalmistamine, mis on täpsed sõna otseses mõttes ei olegi võimalik.

Käesoleva töö autori arvamusel tuleks kehtestada Eestis regulatsioon, mille kohaselt peab audiitor ametist tagasiastumisel põhjendama tagasiastumise põhjuseid. Kindlasti on sellised juhtumid harvad. Sellise regulatsiooni eesmärk peaks olema eelkõige aktsionäride ja uue audiitori tähelepanu juhtimine juhtkonna tegutsemise õiguspärasuse küsitavusele. See, et audiitor poole ametiaja pealt tagasi astub ei saa olla mingi tühise asjaolu tõttu. Viitab see siiski tavaliselt olulistele vastuoludele audiitori ja juhtkonna vahel.

2. Audiitori üldised kohustused

2.1. Sõltumatuse kohustus

ÄS § 328 kohaselt määrab audiitorite arvu ja nimetab audiitori üldkoosolek. Nimetatud sätte põhimõte on, et audiitor ei tohi olla auditeeritava ühingu juhtide poolt mõjutatav. Vaatamata nimetatud seadusandlikele nõuetele, arutletakse selle üle, kas reaalne olukord on erinev võrreldes seaduses sätestatust. Üks asjaolu, mis tõenäoliselt õhustab audiitorite sõltumatust, on äriühingu juhtide potentsiaalne võim. See tähendab, et faktiliselt nimetavad ja vabastavad audiitoreid äriühingu juhid ning aktsionärid vaid ratifitseerivad üldkoosolekul juhtide poolt audiitori valimise

või vabastamise. Juhul kui äriühingu juhid on tõesti võimelised mõjutama audiitoreid, siis on mõistlik eeldada, et peamine mõjutus tuleneb finantsjuhilt, kellel on audiitoriga kõige suurem kokkupuude. Veel väidetakse, et audiitorid ise kipuvad võtma auditeeritava ühingu juhte, kui kliente. Vaatamata kõigele on audiitorid siiski vastutavad äriühingu omanikeringi, mitte juhatuse ees, nagu mõned äriühingu juhid kalduvad arvama.

Auditi tasu kokku leppimine juhtkonnaga tekitab edasisi probleeme. Auditi tasu osas lepitakse tavaliselt kokku eelnevalt ning see põhineb üldjuhul kehtival eeldusel, et audiitor ei leia finantsaruannetest tõendeid kuritarvituste kohta. Siiski, kui töö käigus tekib audiitoril kahtlus, et on toime pandud petturlik tegu, mis vajaks edasist uurimist, siis tuleb tal juhtkonnaga kokku leppida tasu osas lisatöö eest. Juhul kui juhtkond on pettusega seotud, leiab audiitor end olevat väga raskest olukorrast.

Eestis kehtiv Auditeerimiseeskiri, mis põhineb IFAC standarditel ISA, rõhutab, et audiitor peab auditeerimisel olema lisaks muudele omadustele ja oskustele eelkõige sõltumatu. Sõltumatus oma töö teostamisel ongi see, mis teeb kontrollivast isikust audiitori, sest kuigi audiitor raporteerib auditeerimistulemusest otseselt omanikule, on ajalooliselt välja kujunenud, et tema järelalusotsuse vastu tunnevad huvi ka muud huvigrupid, s.t. avalikkus, investorid, jne. Järeldusotsuse lugeja eeldab, et selle väljastanud audiitor on olnud sõltumatu⁸¹. Audiitor on siin võtmeteguriks, seistes vahendajana finantsinformatsiooni ettevalmistajate ja kasutajate vahel, kellel pole üldjuhul ise võimalust informatsiooni õigsust kontrollida. Sõltumatu audiitori objektiivne "teine pilguheit" väljaandja finantsaruannetele on see, mis annab investoritele (ja teistele finantsinformatsiooni kasutajatele) kindlustunde, et need aruanded on usaldusväärsed⁸².

Sõltumatuse kaudu saab audiitor demonstreerida, et ta täidab oma ülesandeid objektiivsel viisil. Samuti on sõltumatus audiitori ametiala peamine viis näidata avalikkusele ja seadusandjatele, et audiitorid ning audiitorühingud täidavad oma ülesandeid tasandil, mis vastab loodud eetilistele reeglitele, eriti aususele ja objektiivsusele⁸³. Audiitori elukutse väärtus seisnebki sõltumatu hindaja rollis, kelle töötulemuseks on usaldusväärne ja tõepärane informatsioon.

⁸¹ Tsistjakov, S., Audiitori Rollist. Kättesaadav internetis: <http://raamatupidaja.ee/index.php?teema=340&artikkel=5563>.

⁸² Fisher, C. Auditor Independence – the hot new issue. The world for New Zealand auditors has changed – have you? Chartered Accountants Journal, December 2003, Vol 82, Issue 11, p.22.

⁸³ The European Commission Consultative Paper on „Statutory Auditors` Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles, Brussels 15 December 2000, lk.6 kättesaadav internetis: http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/news/independence_en.pdf.

Kehtiv Kaheksas Euroopa Nõukogu äriõiguse direktiiv⁸⁴ kehtestab artiklites 24 ja 25 põhimõtte, et audiitorid ei või läbi viia põhikirjajärgset auditit nii isiklikult kui ka audiitorühingu nimel, kui need isikud ei ole sõltumatud kooskõlas auditit nõudva liikmesriigi seadusega. Vastavalt direktiivi artiklile 26 peavad liikmesriigid tagama, et audiitorite suhtes kohaldatakse asjakohaseid sanktsioone, juhul kui nad ei auditeeri sõltumatuse nõuet silmas pidades. Lisaks sätestab direktiivi artikkel 27 liikmesriikidele kohustuse tagada vähemalt seda, et tunnustatud audiitorühingute osanikud ja aktsionärid ning selliste ühingute haldus-, juht- ja järelvalveorganite liikmed, kes isiklikult ei ole põhikirjajärgsed audiitorid, ei sekkuks auditi käiku ühelgi viisil, mis ohustaks sellise audiitorühingu nimel dokumente auditeeriva isiku sõltumatust. Siiski ei selgita Kaheksas Direktiiv, mida “sõltumatuse” all mõistetakse. Seda põhjusel, et Kaheksanda Direktiivi vastu võtmisel oli võimatu kokku leppida ühises audiitori sõltumatuse definitsioonis⁸⁵ ning selle tulemusel oli 2002. aastal kõigis EL-i liikmesriikides olemas regulatsioon audiitori sõltumatuse kohta, mis aga erines liikmesriigiti nii lähenemise, ulatuse, terminoloogia kui ka sisu poolest. Nimetatud situatsioon ei võimaldanud anda investoritele ja teistele osanikele EL äriühingutes kõrget kindlustunnet, et põhikirjajärgsed audiitorid viivad auditeid läbi sõltumatult kogu EL-s.

Nimetatud probleem leidis äramärkimist juba 1996. aastal Euroopa Komisjoni dokumendis *Green Paper*⁸⁶. Alates 1998.a. Euroopa Komisjoni teatisest “Põhikirjajärgne audit Euroopa Liidus, tee edasi”⁸⁷, loodi Euroopa Ühenduse Auditeerimiskomitee, mis otsustas võtta prioriteedina päevakorda audiitorite sõltumatuse küsimuse.

2002.a aprillis avaldas Euroopa Komitee Winter Grupi raporti – Esimene vastukaja Enroniga seotud probleemidele. Nimetatud raportis kirjutati, et audiitorkomiteed omavad tähtsat rolli aitamaks audiitoritel säilitada sõltumatust auditeeritava kliendi juhtkonnast. Samas märgiti, et üheski EL liikmesriigis pole sellised audiitorkomiteed seadusega nõutavad⁸⁸.

Probleemi lahendamiseks võeti Euroopa Komisjoni poolt 16. mail 2002.a vastu Euroopa Komisjoni Soovitused audiitori sõltumatuse kohta (2002/590/EC) (edaspidi Soovitused)⁸⁹. Eesmärk oli

⁸⁴ KAHEKSAS NÕUKOGU DIREKTIIV 84/253/EMÜ, mis põhineb asutamislepingu artikli 54 lõike 3 punktil g ja käsitleb raamatupidamisdokumentide põhikirjajärgse auditeerimise eest vastutavate isikute tunnustamist. Kättesaadav internetis: <http://www.legaltext.ee/text/et/T1067.htm>.

⁸⁵ The European Commission Consultative Paper on „Statutory Auditors` Independence in the EU (viide 83), p.7.

⁸⁶ Green Paper (viide 59).

⁸⁷ Communication from the Commission “Statutory Audit in the European Union: the way forward”, 7 May 1998, kättesaadav internetis: http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/news/auditen.pdf

⁸⁸ Barker, N. The European Reform Agenda. Internal Auditor, April 2004, Vol. 61, Issue 2, p.56.

⁸⁹ Commission Recommendation of 16 May 2002 Statutory Auditors` Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles (notified under document number C82002) 1873 (2002/590/EC). Official Journal of the European Communities 19.7.2002. Annex L191/35, kättesaadav internetis: http://europa.eu.int/eur-lex/pri/en/oj/dat/2002/l_191/l_19120020719en00220057.pdf.

harmoniseerida audiitorite sõltumatuse küsimust EL-i piires kõrgeimal võimalikul tasandil. Viimased finantsaruannetega seotud skandaalid on rõhutanud, et audiitori sõltumatuse puudumine on üks põhiküsimusi mis kahjustab investorite kindlustunnet⁹⁰.

Soovitus selgitab milline tegevus ei ole vastuvõetav. Näiteks ei tohiks audiitor auditit läbi viia: kui tal on otsene või oluline kaudne finantshuvi auditi kliendi suhtes, lähedane perekonna liige töötab auditeeritavas firmas juhtpositsioonil või kui ta saab ülemäära suure proportsiooni oma sissetulekust ühelt kliendilt⁹¹. Seega peab audiitor huvide konflikti korral keelduma kliendi vastuvõtmisest. Samuti tuleb vastuvõetud tööst loobuda, kui huvide konflikt ilmneb auditeerimise käigus. Liikmesriikidel on vabad käed sätestamaks rangemaid reegleid kui Soovitus. Eestis kehtiva Auditeerimiseeskirja § 7 lg 2 kohaselt ei ole audiitor sõltumatu, kui tal on: 1.) rahalised seosed kliendiga, s.h. kliendi juhtorgani liikme, olulist osalust omava aktsionäri või osanikuga; 2.) ametialased seosed kliendiga – näiteks kui audiitor on või oli kontrollitaval perioodil või vahetult enne seda kliendi juhatuse liige või töötaja; 3.) isiklikud või peresuhted kliendiga, s.t. , et audiitor peab auditeerimisel olema kindel, et tema isiklikud või peresuhted ei mõjuta tema sõltumatust; 4.) kauba- ja teenusealased seosed kliendiga – näiteks võib audiitor, s.h. tema pereliikmed, võtta kliendilt kaupu ja teenuseid vastu vaid teiste ostjatega võrdsetel tingimustel. Lubamatu on kingituste ja soodustuste vastuvõtmine kliendilt, mis võiksid mõjutada tema sõltumatust või seada selle kahtluse alla.

Soovitused käsitlevad peamiselt kahte audiitori sõltumatusega seotud võtmeküsimust, mis kerkisid esile seoses Enroni kokkuvarisemisega. Need on esiteks, audiitori poolt muude s.o. mitte-auditi teenuste osutamine ja teiseks, audiitori tööalane seotus auditi kliendiga. Kuigi Soovitus ei ole õiguslikult siduv, on selle eesmärgiks olla heaks tavaks, mille kasutamist loodab Komisjon kõigis EL-i audititööstustes. Enroni juhtumi puhul oli suureks proleemiks see, et audiitorühing, kes kontrollis Enroni finantsaruandeid, sai Enronile osutatud konsultatsiooniteenuste eest märksa suurema sissetuleku kui finantsaruannete auditeerimise eest. Samas oli Enron ka Arthur Anderseni nimelise audiitorühingu üks suurimaid ning pikaajalisemaid kliente. Seega oli Arthur Anderseni audiitorühing muutunud oma kliendiga juba liiga lähedaseks, et olla objektiivne ja sõltumatu audiitor. Enroni juhtum peaks panema audiitorid hoolikalt kaaluma, enne kui nad annavad märkusteta järeldusotsuse mitte-eriti-tõestele finantsaruannetele. Audiitori sõltumatus peaks

⁹⁰ Communication from the Commission to the Council and the European Parliament. Reinforcing the statutory audit in the EU (viide 30).

⁹¹ Auditing: Commission issues Recommendation on independence of statutory auditors. Reference IP/02/723, Brussels, 16th May 2002. Press Releases, kättesaadav internetis: <http://europa.eu.int/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/02/723&format=HTM>.

tähendama ka seda, et audiitor ei väljasta märkusteta järelalusotsust aruandele, mis on nende arvates eksitav.

Peale Soovituste on olemas veel kaks rahvusvahelise tähtsusega audiitori sõltumatust reguleerivat koodeksit: IFAC Elukutseliste Audiitorite Eetikakoodeks ja ümbertöötatud SEC-i seadus⁹².

Rahvusvaheline Audiitorite Föderatsioon (IFAC⁹³ 2001), Euroopa Komisjoni Soovitused (2002), Austraalia (ICAA, 2002), UK (CAJEC, 1996), SEC (2000) ja Ontario (ICAO, 2002) eristavad audiitori sõltumatuse mõiste juures mõtlemisviisi e. tegelikku sõltumatust (*independence in fact*)⁹⁴ ja näilist sõltumatust⁹⁵ (*independence in appearance*). Sõltumatus on seotud kahe asjaoluga: audiitori käitumine ja avalikkuse ettekujutus sellest kas audiitor on sõltumatu või mitte⁹⁶.

Näiteks võib sõltumatu audiitor auditeerida ühingut, milles tal on otsene finantshuvi (näiteks omades lihtaktsiat). Audiitor võib olla nii intellektuaalselt aus, et ta iial ei laseks sellisel suhtel oma sõltumatust mõjutada. Kuigi sellisel juhtumil võib audiitor olla sõltumatu tegelikkuses, oleks siin avalikkuse ettekujutus tõenäoliselt, et audiitor ei ole sõltumatu. Avalikkuse vastumeelsus usumaks, et audiitor on sõltumatu, on põhjuseks miks audiitorid peavad olema sõltumatud mitte ainult tegelikult vaid ka näiliselt. Mõtteviisi sõltumatuse mõiste definitsiooni kohaselt on oluline audiitori poolt selliste situatsioonide vältimine, kus mõistlik ja informeeritud kolmas isik (või avalik ettekujutus) seaks kahtluse alla audiitori võime käituda objektiivselt⁹⁷. SEC (2000) piirab kolmanda isiku mõistet, pidades siin silmas mõistlikku investorit, kellel on teadmised kõigist olulistest faktidest ja asjaoludest⁹⁸.

Audiitori sõltumatuse kontseptsioon nõuab testi, mis vaataks kõigepealt asjakohast olukorda, milles audiitor leiab enda olevat, eriti igat suhet või huvi, millel on puutumus tema ülesandega. Sõltumatus ei ole mingi absoluutne standard, mille audiitor peab saavutama, vaba kõigist majanduslikest,

⁹² European Commission Proposal for a Directive on statutory audit: frequently asked questions (viide 28), p.5.

⁹³ International Federation of Accountants.

⁹⁴ S.o. meeleseisund, mis võimaldab anda arvamuse ilma, et sellele avaldaksid mõju tegurid, mis kompromiteerivad professionaalset otsustust, mis laseb isikul tegutseda ausalt ning rakendada objektiivsust ja ametialast skeptitsismi.

⁹⁵ S.o. taoliste faktide ja asjaolude vältimine, mis on nii märkimisväärsed, et mõistlik ja informeeritud kolmas osapool, kellel on teadmised kogu asjassepuutuvast informatsioonist, sealhulgas mistahes rakendatud kaitsemehhanismidest, järelmaks põhjendatult, et firma või kindlustustunnet andva töövõtu meeskonna liikme usaldusväärsus, objektiivsus või ametialane skeptitsism on kompromiteeritud.

⁹⁶ Guy, D.M., Alderman, C.W., Winters, A.J. (viide 17), p.39.

⁹⁷ Fearnley, S. Beattie, V. The Reform of the UK's Auditor Independence Framework after the Enron Collapse: An Example of Evidence-based Policy Making. International Journal of Auditing. July 2004, Vol.8, Issue 2, p.120.

⁹⁸ Samas.

finantsilistest ja muudest suhetest, mis võivad kaasa tuua mingisuguse sõltuvuse. Selline seisund on ilmselt võimatu, kuna kõigil on mingi sõltuvus või suhe teise isikuga⁹⁹.

Vaatamata sellele on ikkagi võimalik objektiivselt testida audiitori vastavust sõltumatus kontseptsioonile läbi jälgimisprotsessi. See vaatab esmalt asjakohast olukorda, milles audiitor leiab end olevat, ning eriti igat suhet või huvi, mis tal võib ülesandega seoses olla¹⁰⁰. Teiseks uurib seda, kas sellise huvi või suhte tagajärjel järeldaks mõistlik ja informeeritud kolmas isik, kes teab kõiki asjaolusid, et audiitor on sõltumatu, s.t. kas audiitor on võimeline avaldama objektiivset ja erapooletut arvamust kõikides auditi teostamisega hõlmatud küsimustes. Selles tähenduses vaadatakse sõltumatust kui aususe ja objektiivsuse volitust, mis on kinnitatud mõistliku ja informeeritud kolmanda isiku poolt¹⁰¹. Ettekujutus sellest, mida sõltumatus tähendab, on sama oluline kui see, milline sõltumatus tegelikkuses on.

Mis põhjustab audiitori sõltumatus vähenemist? See on intrigeeriv küsimus, kuna vastus on olnud hoomamatu. Frankeli poolt 2002.a läbi viidud uuring, oli esimene akadeemiline uuring, mis raporteeris murettekitavast tendentsist, et audiitorid nõustuvad vaikides klientide nõudmistega, juhul kui nad pakuvad klientidele samaaegselt auditiga ka mitte-auditi teenuseid. Nad leidsid, et ligikaudu 1/3 nende poolt uuritud 3074-st äriühingust maksid audiitorühingule rohkem konsultatsiooniteenuste kui audiitorteenuste eest ning, et ühingud, mis kasutasid audiitoreid konsultantidena, said suurema tõenäosusega tulu¹⁰². Hollandis läbi viidud uurimusest selgub, et audiitorid on valmis ebaeetiliselt käituma, kui see väldib kliendi lahkumist ning kui on väike risk, et see käitumine kahjustab nende enda huvi. Ilmselt kahjustab selline käitumine tõsiselt audiitori ameti põhimõtteid ning on selge, et on põhjust muretseda audiitorite sõltumatus pärast. Audiitorühingud ei peaks seega ootama oma audiitoritelt, et nad oleksid võimelised takistama klientide lahkumist konfliktisituatsioonides. See võimaldaks audiitoritel jääda konfliktisituatsioonides oma arvamuse juurde, ilma et nad peaksid riskides oma karjääri kahjustama¹⁰³.

Euroopa Komisjoni *Green Paper* väljendas samuti muret seoses esinevate ohtudega audiitori sõltumatusele. Mitmed uuringud on näidanud, et äriühingud esitavad üha rohkem audiitoritele

⁹⁹ Commission Recommendation of 16 May 2002 Statutory Auditors` Independence in the EU (viide 89), Annex L191/34.

¹⁰⁰ The European Commission Consultative Paper on „Statutory Auditors` Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles (viide 83), p.10.

¹⁰¹ Commission Recommendation of 16 May 2002 Statutory Auditors` Independence in the EU (viide 89), Annex 191/35.

¹⁰² Reynolds, J.K., Deis, Donald, R. Professional Service Fees and Auditor Objectivity. Auditing. March 2004, Vol 23. Issue 1, pp.29-52, p.49-50.

¹⁰³ Dijk. van M. (viide 75), p.302.

väljakutseid, ostavad arvamusi, otsivad õigusabi audiitorite vastu ja vahetavad audiitoreid. Seega antud konkurentsi surve tingimustes oleks idealistlik eedada, et audiitorid pole teadlikud äri kaotamise riskist. On esinenud kriitikat, et audiitorite professionalism on vähenenud rohkem „ärilise“ suhtumise kasuks¹⁰⁴.

Veelgi enam, üha levinumaks on saamas audiitorite vähempakkumised. Peamine eesmärk konkureerivate pakkujate otsimisel on saada audiitori teenuseid võimalikult odavalt. Arvatakse, et mõnikord kasutab juhtkond pakkumisi, et avaldada survet ametisolevale audiitorile¹⁰⁵.

Kasvav surve auditi „äri“ konkurentsile on samuti probleemiks. Pole kahtlustki, et konkurentsi tulemuseks on mõnikord madala hinna ja võib olla isegi alla tegeliku hinna pakkujad. Pakkumise tulemusena ei tohiks audiitorid määrata auditi hinda, mis ei võimalda neil tööd teostada kooskõlas ametialaste standarditega. Mõned uurijad eeldavad, et edukad pakkujad loodavad taastada auditi maksumuse tasakaalu mitte-auditi teenuste osutamise¹⁰⁶. See viitab murele seoses mitte-auditi teenuste pakkumisega.

Mis siis juhtus audiitoritega, et Enroni taoliseid juhtumeid ilmnes veelgi? Auditeerimine muutus ühel hetkel kompleksemaks kui hakkasid vohama uued ja keerulisemad finantseerimismeetodid ning auditi reeglid ise muutusid rohkem tehnilisemaks ja keerulisemaks. Selle tulemusena, avastasid suurte avalike äriühingutega seotud audiitorühingud ühel hetkel, et „auditi töögrupid“ mis olid määratud auditit teostama, pidid kulutama suure protsendi oma ajast auditi teenuste osutamisele ühele kindlale kliendile. Näiteks Anderseni Enroni auditimeeskonna juht kulutas 100 protsenti oma ajast Enroni kasuks. See omakorda viis audiitorite vangistamiseni kliendi poolt, kuna audiitori karjäär muutus üha sõltuvamaks täielikult ühe kliendi „hoolest ja söötmisest“¹⁰⁷.

Ohtu saada kliendi poolt vangistatud suurendavad ka audiitorite poolt pakutavad väga kasumlikud konsultatsiooniteenused. Kuna audiitorühingute poolt pakutavatel konsultatsiooniteenustel on suurem tasuvus kui audititeenustel, siis on audiitorühingud alid kasutama audititeenuseid kui kahjumiga müüdavat teenust või kui mehhanismi „avamaks ust“ kliendile, eesmärgiga suruda peale (suurema tulusega) konsultatsiooniteenuseid. Konsultatsiooniteenuste pakkumine vähendab audiitori sõltumatust, nihutades võimu tasakaalu audiitorilt ära auditeeritava ühingu suunas juhtudel kui audiitor arutab auditi töö ja selle säilitamise küsimusi. Veelgi hullem, konsultatsiooniteenused

¹⁰⁴ Green Paper (viide 59), p.23, sec 4.9.

¹⁰⁵ Samas, sec 4.10.

¹⁰⁶ Samas, sec 4.11.

¹⁰⁷ Eisenberg, T., Macey, J.R. Was Arthur Andersen Different? An Empirical Examination of Major Accounting Firm Audits of Large Clients. Journal of Empirical Legal Studies. Vol 1, Issue 2, July 2004, p.269.

annavad vahendid, mille kaudu kliendid saavad premeerida audiitoreid kliendi soovidele alistumise eest, seoses ebaharilike või keeruliste tehingute ning äripraktika raporteerimisel kasutatavate raamatupidamislike käsitluste valimisega. Seega juhul kui audiitor pakub ka konsultatsiooniteenuseid, on kliendil võimalus kasutada „porgandi ja kepi“ strateegiat, mis premeerib audiitorit kuulekas olemise eest ning karistab paindumatuse eest¹⁰⁸.

SEC kehtestas USA-s 2002. aastal uue korra, mille kohaselt peavad kõik börsiühingud avalikustama audiitoritele makstavad tasud. SEC kahtlustab, et raamatupidamisfirmad on rahaliselt liiga sõltuvad oma klientidest. Uuringu autorid on siiski seisukohal, et kõrgemad auditi tasud tegelikult edendavad audiitori sõltumatuse kasvu¹⁰⁹.

Sarbanes-Oxley akti peamine eesmärk on parandada audiitorite sõltumatust, kehtestades: 1.) keelud kompenseerivate hüvitiste ja liikmeksastumiste kohta; 2.) rangemad ekspertiisi nõuded; ja kõige tähtsam 3.) piirangud auditiga mitte seotud teenustele, mida audiitorid võivad pakkuda¹¹⁰. USA-s valivad äriühingu audiitori mitte aktsionärid, vaid auditi komitee. Euroopa riikidest on kõige lähedamase regulatsiooniga USA auditi komitee nõuetele UK. UK Kombineeritud Koodeks soovib kõikidel äriühingutel moodustada auditi komitee ja nõuab, et see moodustuks enamuses sõltumatutest liikmetest¹¹¹.

Audiitori sõltumatuse mõiste sisaldub uue Kaheksanda direktiivi eelnõu artiklis 23. Kaheksanda direktiivi eelnõu sätestab põhimõtte, et audiitor või audiitorühing peab olema sõltumatu auditeeritavast majandusüksusest ja ei tohi ühelgi viisil olla seotud auditeeritava ühingu juhtorganite otsustega¹¹². See tähendab, et audiitor ei tohi anda nõusolekut auditeerimiseks, kui see paneks kahtluse alla tema sõltumatuse. Samuti peaks audiitor keelduma auditeerimisega mitte seotud kohustustest, mis kahjustaksid tema sõltumatust¹¹³. Audiitor ei tohiks auditit läbi viia kui tema ja kliendi vahel on finants-, äri- ja tööalaseid või muid suhteid (kehtib ka mitte-auditi alaste teenuste osutamisel), mida mõistlik ja informeeritud kolmas osapool peaks audiitori iseseisvust ohustavaks¹¹⁴. Artikli 23 kohaselt peab audiitor dokumenteerima auditi tööpaberites kõik sõltumatust ohustavad tegurid ja samuti kõik abinõud, mis on kasutusele võetud nimetatud ohu

¹⁰⁸ Samas, p.270.

¹⁰⁹ Cohn, J.H. Practical Accountant. Aprill 2002, Vo.35, Issue 4, p.8.

¹¹⁰ Cardilli, M.C. (viide 22), p.800.

¹¹¹ Samas, p.804-806.

¹¹² Proposal of a Directive on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts (viide 19), lk.5.

¹¹³ Samas, lk.22, artikkel 23.

¹¹⁴ Communication from the Commission to the Council and the European Parliament (viide 31) lk. 236/7.

leevendamiseks¹¹⁵. Usaldus audiitorite sõltumatusesse on elutähtis EL-i kapitalituru efektiivseks funktsioneerimiseks. See on hädavajalik ärilise terviklikkuse, aktsionäride kindluse ning tarbijate ja töötajate kaitseks. Audit peaks lisama finantsaruannetele usaldusväärust¹¹⁶.

IFAC poolt välja antud Elukutseliste Audiitorite Eetikakoodeks nimetab sõltumatust potentsiaalselt mõjutavate asjaoludena: omahuvi, enda ülevaatamist, kaitset, lähituvust ja hirmutamise ohtu¹¹⁷. Samasugustele asjaoludele viitab ka Euroopa Komisjon oma 16. mai 2002.a soovitude¹¹⁸ p.-s 3.1 ning veel nimetab neid ka Uus-Meremaa ICA¹¹⁹ Eetikakoodeks¹²⁰ (mis tugineb samuti IFAC Eetikakoodeksile). Omahuvi oht esineb siis, kui audiitorühing või audiitori meeskonna liige võib saada kasu finantshuvist või muust omahuvide konfliktist auditeeritavas ühingu¹²¹. Enda ülevaatamise oht esineb siis, kui eelmise auditi või mitte-auditi tulemus või otsustus tuleb auditi järeldustele jõudmiseks ümber hinnata või kui audiitori meeskonna liige oli eelnevalt auditeeritava ühingu direktor või ametnik, või töötaja ametikohal, kus ta sai avaldada otsest või märkimisväärset mõju auditiga käsitletavale teemale¹²². Kaitse oht esineb siis, kui audiitorühingu või auditi meeskonna liige propageerib või võib tunduda propageerivat auditeeritava ühingu seisukohta või arvamust sellise piirini, et objektiivsus võib olla või võib tunduda olevat kompromiteeritud¹²³. Lähituvuse oht esineb siis, kui tänu tihedale suhtele auditeeritava ühinguga, tema direktorite, ametnike või töötajatega muutub audiitorühing või auditi meeskonna liige liiga osavõtlikuks kliendi huvide suhtes¹²⁴. Hirmutamise oht esineb siis, kui auditi meeskonna liikme tegutsemist objektiivselt ja professionaalse skeptitsismiga võivad takistada tegelikud või tajutavad ähvardused auditeeritava ühingu juhtkonna, ametnike või töötajate poolt¹²⁵.

Seega on audiitori vastutusalas kohustus tagada sõltumatus. Nimetatud nõue ei kehti ainult audiitori kui füüsilise isiku suhtes, vaid kogu audiitorühingu kui organisatsioonilise majandusüksuse kohta,

¹¹⁵ Proposal of a Directive on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts (viide 19), lk.23, artikkel 23 lg 2.

¹¹⁶ Auditing: Commission issues Recommendation on independence of statutory auditors (viide 91).

¹¹⁷ Rahvusvahelise Audiitorite Föderatsiooni Käsiraamatu Muud Osad. Elukutseliste Audiitorite Eetikakoodeks. Osa B. lk.26 p.8.28. Eesti Audiitorkogu. Seisuga 1.01.2003.a.

¹¹⁸ Commission Recommendation of 16 May 2002 Statutory Auditors` Independence in the EU (viide 89), Annex L191/35.

¹¹⁹ Institute of Chartered Accountants of New Zealand.

¹²⁰ Code of Ethics: Independence in Assurance Engagements. Institute of Chartered Accountants of New Zealand. September 2003, p.13, art 48.

¹²¹ Eesti Audiitorkogu (viide 117), lk.26 p.8.29.

¹²² Samas, p.8.30.

¹²³ Samas, p.8.31.

¹²⁴ Samas, p.8.32.

¹²⁵ Samas, p.8.33.

samas ka kõigi teiste isikute kohta, kelle võimuses on mõjutada auditi tulemust¹²⁶. Üldreegli kohaselt on auditor vastutav kogu kahju eest, mis on tekkinud huvide konflikti tagajärjel¹²⁷.

UK-s läbi viidud uuringu tulemus näitab, et sõltumatust kõige rohkem mõjutavateks asjaoludeks on: kliendi üldine majanduslik tähtsus ja seisund audiitori suhtes, kus isiklik sissetulek sõltub kliendi kinnihoidmisest; kliendi üldine majanduslik tähtsus ja seisund büroo ja äriühingu jaoks; auditiga mitteseotud teenuste osakaal; äriühingu juhid, kes de facto kontrollivad auditori nimetamist ja tasu määramist. Kõige mõjuavaldavamad asjaolud, mis suurendavad sõltumatust on: auditikomitee, mida juhivad sõltumatud juhid; audiitorite rotatsioon; firma kvaliteedi kontroll ning täite- ja karistusmeetmed (nt. risk kaotada audiitori litsentsi)¹²⁸.

Isiklikud suhted kliendi juhatuse liikmega võivad õõnestada audiitori sõltumatust. Selline “familiarisusest tingitud oht” võib ilmneda situatsioonides, kus nüüdne äriühingu finantsjuht oli eelnevalt hetkel auditit teostava audiitorühingu töötaja. Singapuris läbi viidud uuringus leiti, et eks-audiitori varasem ametikoht, tema praegune ametikoht äriühingus ning ajavahe auditeerimise ja ettevõtte töötajaks saamise vahel võivad avaldada mõju avalikkuse ettekujutusele audiitori sõltumatusest¹²⁹. Isiklikud suhted audiitori ja kliendi vahel ei tähenda veel ilmtingimata, et audiitori sõltumatus on ohustatud. Audiitorid on siiski suhteliselt tundlikud eetiliste küsimuste osas ning nende isiklikud seisukohad “õiglase maailma”¹³⁰ osas võivad panna neid võitlema juhtkonna võimu vastu. Veelgi enam, on leitud, et audiitorite moraalse arengu tase on seotud sõltumatu hinnangu andmisega¹³¹.

Familiarsete suhete vältimiseks kliendi ja tema juhtkonnaga ning seega ka sõltumatuse tagamiseks on ühe lahendusena välja pakutud audiitorite rotatsiooni nõudmist. See tähendab, et teatud aastate järel on kohustus audiitor välja vahetada, mistõttu ei saa audiitoril tekkida väga lähedasi suhteid auditeeritava ühinguga. Seega peetakse rotatsiooni audiitori sõltumatuse säilitamise seisukohalt vajalikuks. Vastuargumendid rotatsiooni kasutuselevõtmise vastu on: auditiga seotud kulutuste suurenemine, kvaliteedi vähenemine ja risk auditi ebaõnnestumise ees¹³². Risk auditi ebaõnnestumise ees on eelkõige seotud väitega, et uuel audiitoril puuduvad teadmised sellele

¹²⁶ The European Commission Paper on „Statutory Auditors` Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles (viide 83), p.11 ja Commission Recommendation of 16 May 2002 Statutory Auditors` Independence in the EU (viide 89), Annex L191/35.

¹²⁷ The European Commission (viide 38), p. 39.

¹²⁸ Fearnley, S. Beattie, V. (viide 97), p.121.

¹²⁹ Hussey, R. An Examination of Auditor Independence Issues from the Perspectives of U.K. Finance Directors. Journal of Business Ethics. Kluwer Academic Publishers, July 2001, Vol. 32, Issue 2, p.171.

¹³⁰ Siin peetakse silmas ilmalikku maailma, kus kõik saavad palga vastavalt oma tegudele.

¹³¹ Hussey, R., (viide 129), p.171.

¹³² Fearnley, S. Beattie, V. (viide 97), p.124.

ühingule omastest riskidest, mistõttu on ebaõnnestumine tõenäoline¹³³. Viimane väide on vastavuses uuringu tulemusega mis näitas, et suurim osakaal ebaõnnestunud audititest esineb uute klientide puhul¹³⁴ ning audiitori vastu hagi esitamise risk on suurem audiitori-kliendi suhete alguses¹³⁵.

Itaalia on praegusel hetkel ainuke EL-i liikmesriik, kus rotatsioon on kohustuslik iga üheksa aasta järel¹³⁶. Rotatsiooni reegel on Itaalias intensiivistanud hinnakonkurentsi. Auditeerimise puhul, mida peetakse üldiselt avalikkuse huve kandvaks tegevuseks, võidakse seda pidada sobimatuks. Säilitamaks auditi kvaliteeti soovitatakse määrata kindlaks madalaim hind, alla mille auditi teenust pakkuda ei või¹³⁷.

USA-s on peale Sarbanes-Oxley akti vastu võtmist nii riiklikul kui föderaalasel tasandil esitatud mitmeid ettepanekuid audiitori-kliendi suhete ajaliseks piiramiseks. Soovitud piiramine põhineb arvamusel, et audiitori ametisoleku aja pikendamine põhjustab audiitori rahulolu ja tõenäoliselt ka kaassüüd otsuste osas, mida juhatus teeb seoses finantstulemuste esitlemisega¹³⁸. Myersi¹³⁹ poolt SEC-i palvel läbi viidud uuringu kohaselt ei ilmnunud siiski piisavalt kaalukaid argumente rotatsiooni kasutusele võtmise poolt.

Uue Kaheksanda Direktiivi eelnõu sätestab aga kohustusliku rotatsiooni avalikes huvides olevate majandusüksuste audiitoritele, kindlustamaks nende sõltumatust. Liikmesriikidel on võimalus kas nõuda auditeeritava ühingu tegeleva võtmeauditi partneri vahetamist iga viie aasta järel, juhul kui tööd jätkab sama audiitorühing (sisemine rotatsioon) või audiitorühingu vahetamist iga seitsme aasta järel (välimine rotatsioon). Komisjon usub, et kohustuslik rotatsioon aitab vältida huvide konflikti¹⁴⁰.

Eestis on juba kohustuslikus korras audiitorite rotatsioon ette nähtud riikliku finantsjärelevalve teatud subjektidele. Kohustusliku rotatsiooni nõue on seadusest tulenevalt investeerimisühingutel (väärtpaberituruseadus § 112 lg 2), kindlustusandjatel (kindlustustegevuse seadus¹⁴¹ §86 lg 2) ja

¹³³ Myers, J. Exploring the Term of the Auditor-Client Relationship and the Quality of Earnings: A Case for Mandatory Auditor Rotation?. Accounting Review. July 2003. American Accounting Association, saadaval internetis: www.bus.ualberta.ca/Accounting-MIS/conference/Myers%20Myers%20and%20Omer%20.doc lk.2

¹³⁴ Berton 1991; Petty and Cuganesan 1996 – Samas, p.6.

¹³⁵ Palmrose 1986b, 1991 – Samas, p.6.

¹³⁶ Fearnley, S. Beattie, V. (viide 97), p.124.

¹³⁷ Samas.

¹³⁸ Myers, J. Exploring (viide 133), p.2.

¹³⁹ Samas.

¹⁴⁰ European Commission Proposal for a Directive on statutory audit: frequently asked questions (viide 28).

¹⁴¹ Kindlustustegevuse seadus, 08. detsember 2004.a., RTI 2004, 90, 616.

krediidiasutustel (krediidiasutuste seadus § 94 lg 2). Nimetatud ühingute ja ülejäänud riikliku finantsjärelevalve subjektide audiitorite rotatsiooni kohta kehtib alates 1.novembrist 2003.a Finantsinspeksiooni juhatuse otsusega kinnitatud soovituslik juhend “Riikliku finantsjärelevalve teatud subjektide audiitorite rotatsioon”¹⁴². Nimetatud juhendi eesmärgiks on luua ühtsed minimaalsed nõuded audiitorite rotatsioonile, kuid samas võimalikult vähe regulatiivselt sekkuda audiitorite vaba konkurentsi. Soovitusliku juhendi p.3.1. sätestab, et kui täitevaudiitor¹⁴³ on subjekti¹⁴⁴ auditeerinud viis majandusaastat järjest, peab audiitorühing subjekti auditeerima nimetama uue täitevaudiitori. Finantsinspeksioon on soovitusliku juhendi kinnitamisel lähtunud asjaolust, et finantsjärelevalve subjektide auditeerimisel on eriti oluline usk audiitori sõltumatusesse, kuna see aitab suurendada auditeeritavate finantsaruannete usaldusväärsust investorite, aga ka avalikkuse silmis.

Kas audiitorühingutele tuleks keelata auditeeritavale ühingule auditiga mitte seotud teenuste osutamist? Kestva arengu tõttu äri- ja finantsturgudel, kiirete muutuste tõttu infotehnoloogias ning juhtimise ja kontrolli tagajärjel, ei ole võimalik koostada kõikehõlmavat nimekirja situatsioonidest, kus auditeeritavale ühingule mitte-auditi teenuste pakkumine võib osutada tähelepanuväärseks ohuks audiitori sõltumatusse, samuti kaitseabinõusid, mis võiksid selliseid ohte vähendada. Praktikas on audiitoril vaja hinnata sarnaste, kuid erinevate asjaolude mõjusid ning kaaluda, millised kaitseabinõud vähendavad rahuldaval määral sõltumatuse riski informeeritud kolmanda isiku hinnangul.

UK-s läbi viidud uuringus osundatakse, et kui auditeeritavale ühingule teostatakse auditit ning osutatakse ka auditiga mitte seotud teenuseid, siis eksisteerib kaks erinevat lepingulist suhet. Auditeerimisega mitte seotud teenuste puhul on lepinguline suhe audiitori ja äriühingu vahel (nagu kõigi teiste teenuse pakujate puhul). Auditi puhul tekib lepinguline suhe samuti audiitori ja äriühingu vahel, kuid erinevus seisneb selles, et audiitoril on lisaks hoolsuskohustus omanikeringi ees. Nimetatud uuringus leiavad autorid, et auditiga mitte seotud teenuste pakkumine kujutab endast ulatuslikku hädaohtu sõltumatusse¹⁴⁵, loetledes sõltumatust potentsiaalselt mõjutavate

¹⁴² Finantsinspeksiooni soovituslik juhend “Riikliku finantsjärelevalve teatud subjektide audiitorite rotatsioon”. Kinnitatud 24.09.2003.a finantsinspeksiooni juhatuse otsusega.

¹⁴³ Täitevaudiitor on Finantsinspeksiooni soovitusliku juhendi p.2.3. kohaselt sama subjekti auditeerimise eest ükskõik millises audiitorühingus või isiklikult peamiselt vastutav või sama subjekti auditeerimist ükskõik millises audiitorühingus või isiklikult koordineeriv või kontrolliv audiitor (kliendilepingut täitev audiitor, juhtivaudiitor), kes tegutseb töö-, töövõtu-, kasundus, partner- või muu sarnase lepingu alusel antud hetkel kõnealuses audiitorühingus või iseseisvalt.

¹⁴⁴ Subjekt on Finantsinspeksiooni soovitusliku juhendi p.2.1. kohaselt arveldussüsteemi korraldaja, Eesti väärtpaberite keskregistri pidaja, fondivalitseja, investeerimisfond, investeerimisühing, krediidiasutus, kindlustusandja, kindlustusmaakler, reguleeritud väärtpaberiturule kauplemiseks võetud väärtpaberite emitent ja reguleeritud väärtpaberituru korraldaja.

¹⁴⁵ Fearnley, S. Beattie, V. (viide 97), p.123.

asjaoludena üles samad asjaolud, mida nimetab IFAC Elukutseliste Audiitorite Eetikakoodeks. Leitakse, et sõltumatus võib olla ohustatud audiitorühingu soovi tõttu säilitada ligipääs tulusamatele auditiga mitte seotud teenustele ja mure tõttu, et partnerite sissetulek ja ametialase edutamise väljavaated võivad olla seotud auditeeritavale ühingule auditiga mitte seotud teenuste osutamise rohkusest. Siiski ei leia UK uurijad otsustavaid tõendeid akadeemilistest uuringutest, et auditiga mitte seotud teenuste osutamine õõnestaks sõltumatust faktiliselt. Kuigi on tunnistatud, et seda on raske mõõta, kuna auditeerimisprotsess ise ei ole avalikult jälgitav, samuti ei ole seda firmasisesed kvaliteedi kontrolli protseduurid ja eetilised standardid¹⁴⁶. Nimetatud uuringu teostajad on seisukohal, et uuring andis kindlad tõendid selle kohta, et auditeerimisega mitte seotud teenuste osutamine õõnestab “tegelikku sõltumatust” ja ohustab auditi usaldusväärsust. Samas ei peeta vajalikuks auditiga mitte seotud teenuste osutamise täielikku keelustamist. Selle üle otsustamisel on vaja alljärgnevat informatsiooni: rohkem läbipaistvust selles osas, kuidas firmad käsitlevad huvide konflikti, mis tekib auditeerimisega mitteseotud teenuste osutamisel; kas auditipartnereid premeeritakse vastavalt auditiga mitte seotud teenuste osutamise osakaalule; osutatavate auditiga mitte seotud teenuste olemust¹⁴⁷.

Ühes varasemas UK-s läbi viidud uuringus jõuti järeldusele, et auditiga mitte seotud teenuste osutamise keelamine või teatud aja tagant kohustuslikus korras audiitorühingu vahetamise nõudmine suurendaks klientide kulusid, vähendaks tõhusust (v. kasutegurit) ja asetaks piirangud klientide vabadusele valida teenuseid, mida nad soovivad¹⁴⁸.

Audiitori sõltumatust ohustavaks võidakse pidada just olukorda, kus kindlale kliendile osutatakse lisaks auditeerimisteenusele muid auditiga mitteseotud teenuseid, millest saadakse suur osakaal tulust. Auditeerimisega mitteseotud teenuste osutamisest tuleneva tulu osakaal on pidevalt suurenenud, kuid tõendus selle mõjust audiitori sõltumatusele ei ole veenev. Austraalias läbi viidud uuringus jõuti järeldusele, et auditiga mitteseotud teenuste osutamise osakaalu ja välja antud audiitori hinnangu ning auditile kulunud aja vahel pole mingit seost, vihjates seega sellele, et põhikirjajärgsete audiitorite poolt muude teenuste osutamine kliendile ei ohusta audiitorite sõltumatust¹⁴⁹.

¹⁴⁶ Samas.

¹⁴⁷ Samas.

¹⁴⁸ Hussey, R. (viide 129), p.170.

¹⁴⁹ Samas, p.171.

USA uurijad Mark L. DeFond, K.R. Subramanyam ja K. Raghuraman väidavad, et firmade poolt saadavad tasud, kes teostavad üheaegselt nii raamatupidamisalaseid funktsioone ja konsultatsiooniteenuseid ühele firmale, ei tõkesta audiitorite võimet hoida neid rolle lahus¹⁵⁰.

Audiitor on kohustatud keelduma auditeerimisega mitte seotud teenuste osutamisest, kui teenuste osutamine paneks kahtluse alla tema sõltumatuse. Auditeerimiseeskiri sätestab, et kliendile muude teenuste osutamisel tuleb audiitoril eelkõige hoiduda juhtkonna funktsioonide ülevõtmisest ja juhtkonna kompetentsi kuuluvate otsuste tegemisest. Muude teenuste osutamisel on oluline silmas pidada, et audiitor ei tohi osutada kliendile raamatupidamisteenuseid ning klient peab ise vastutama oma raamatupidamise korraldamise eest, samuti ei tohi audiitor endale võtta kliendi töötaja või juhi rolli (auditeerimiseeskiri § 7 lg 3).

Üldreegel USA-s on, et raamatupidamisfirma, kes pakub emitendile auditeerimisteenust, ei tohi osutada samale emitendile auditeerimisega mitte seotud teenuseid. Lubamatu on seaduse kohaselt järgmiste auditiga mitte seotud teenuste osutamine: 1.) raamatupidamine või muud teenused, mis on seotud raamatupidamisdokumentide või auditeeritava äriühingu finantsaruannetega; 2.) finantsinformatsiooni süsteemide kujundamine ja rakendamine; 3.) väärtuste hindamisteenused; 4.) kindlustusega seotud teenused; 5.) juhtkonna funktsioonid või inimressursid; 6.) maakleri-, edasimüüja- ja investeringu nõustaja teenused ning investeerimisega seotud pangateenused; 7.) siseauditi teenused; 8.) õigusteenused ja auditiga mitte seotud ekspertteenused; 9.) ja ülejäänud teenused, mida PCAOB¹⁵¹ defineerib lubamatutena. Sarbanes-Oxley akt, keelates karmilt audiitoritel osutada ülalnimetatud teenuseid, on vastupidine paindlikumale Euroopa lähenemisele, mis annab asjakohastele auditi komiteedele õiguse otsustada igal juhtumil eraldi, kas mingit kindlat teenust audiitorühing võib või ei pakkuda ilma sõltumatust ohustamata¹⁵².

Uus Kaheksas Direktiiv ei keela audiitoril osutada auditeeritavale ühingule muid teenuseid, kuid suurendab julgeolekumeetmeid situatsioonide vastu, mis võivad viia huvide konfliktideni. Direktiiv võtab üle peamised põhimõtted, mis on sätestatud Komisjoni 16. mai 2002.a ettepanekus (2002/590/EC) „Põhikirjajärgsete Audiitorite Sõltumatus EL-is: aluspõhimõtted“¹⁵³. See sätestab, et audiitorid ei või osutada lisateenuseid, mis võivad ohustada nende iseseisvust ning nad ei või mingilgi viisil olla seotud juhtkonna otsustega.

¹⁵⁰ Cohn, J.H.(viide 109), p.8.

¹⁵¹ PCAOB on loodud Sarbanes-Oxley akti alusel ja see kuulub SEC-i järelevalve alla. Raamatupidamisfirmad, k.a. väljaspool USA-d asuvad firmad, kes valmistavad emitentidele auditeerimisaruandeid, peavad end registreerima ja aruanded esitama PCAOB juures – Cardilli, M.C. (viide 22), p. 807.

¹⁵² Samas, p.806-807.

¹⁵³ Commission Recommendation of 16 May 2002 Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles (viide 89), Annex L191/35.

Direktiiv järgib Soovituste põhimõttel põhinevat lähenemist ning ei sisalda seega mitte-auditi teenuste nimekirja, mida audiitorid ei tohiks osutada. Võttes aluseks turgude muutuva loomu, tekitab kindla nimekirja koostamine riski uute problemaatiliseks osutada võivate teenuse liikide tekkeks, mida pole võimalik piisavalt kiiresti keelunimekirja lisada. Üldsõnaline lähenemine väldib sellist riski. Siiski, audiitorid ei tohi osutada neid mitte-auditi teenuseid (nagu näiteks raamatupidamine ja väärtuse hindamine), millele Soovitused on viidanud kui sellise olemusega teenustele, mis alati ohustavad audiitori iseseisvust¹⁵⁴.

Eestis ei tohi audiitor tegutseda valdkonnas, mis võib mõjutada tema erapooletust või on kokkusobimatu hea audiitortavaga (AudTS § 39 lg 1). AudTS § 32 lg 1 kohaselt võib audiitorühingu tegevusalaks olla vaid audiitori kutsetegevus ja sellega seotud tegevus ning audiitorile õigusaktidega pandud teiste ülesannete täitmine. Sama paragrahvi teise lõike kohaselt peab audiitorühing audiitorühingute nimekirja kandmisel või tegevusala lisamisel tegema Audiitorkogule taotluse hindamaks, kas tegevusala vastab eelnimetatud nõuetele. Seega ei ole ka eesti seadustes otseselt loetletud tegevusalasid millel audiitor tegutseda ei tohiks, s.t. milliseid auditiga mitte-seotud teenuseid tal pakkuda ei ole lubatud. Igal konkreetsel juhul otsustatakse tegevusala sobivuse või mitte sobivuse üle vastavalt audiitorühingu taotlusele Audiitorkogu istungitel (AudTS § 39 lg 2).

Audiitori sõltumatus saavutamiseks on oluline ka asjaolu, et auditeerimise eest makstav tasu ei sõltuks töö lõpptulemusest (Auditeerimiseeskiri § 8). Seetõttu on keelatud auditilepinguid sõlmida tulemustasu tingimusega¹⁵⁵. Soovituste kohaselt ei või igasuguste teenuste osutamine (audit või mitte-audit) audiitori poolt ühele auditi kliendile või tema tütarettevõtetele tekitada audiitorile selle kliendi suhtes finantsalast mõtteviisi või näilist sõltuvust¹⁵⁶. Avalikkuse seisukohast lähtudes võib eeldada, et audiitorit saab pidada ühest auditi kliendist rahaliselt sõltuvaks, kui kogu summa, mille ta ühelt kliendilt auditi või mitte-auditi tasuna saab, ületab kriitilise protsendi tema kogu sissetulekust. Avalik ettekujutus kriitilisest punktist, millal ühelt kliendilt saadava kogu tasu protsent hakkab ohustama audiitori sõltumatust, sõltub auditikeskonna erinevatest asjaoludest. Näiteks võib tasand olla erinev sõltuvalt ühingu suurusest, sellest kas see on juba kaua tegutsenud või alles loodud, või kas see tegutseb kohalikul, riiklikul või rahvusvahelisel tasandil¹⁵⁷.

¹⁵⁴ European Commission Proposal for a Directive on statutory audit: frequently asked questions (viide 28), p.5.

¹⁵⁵ Commission Recommendation of 16 May 2002 Statutory Auditors` Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles (viide 89), sec 8.1.1.a.

¹⁵⁶ Samas, sec 8.2.1.

¹⁵⁷ European Commission Consultative Paper on Statutory Auditors` Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles (viide 83), p. 41.

Soovituste kohaselt peaks audiitor auditi kliendi poolt arvete tasumata jätmisel, keelduma uuesti ametisse nimetamisest või astuma tagasi olemasoleva auditi teostamisel¹⁵⁸. Auditi eest tasumata arveid võidakse pidada audiitori laenuks auditeeritavale ühingule ning see võib luua vastastikuse finantshuvi, mis võib osutada ohuks audiitori sõltumatusele. Sellises olukorras, peab audiitor hindama ohu taset ning võtma tarvitusele vajalikud abinõud, nagu näiteks avalikustama seotud kolmandatele isikutele potentsiaalse vastastikuse huvi ulatuse¹⁵⁹.

Kokkuvõtteks võib öelda, et audiitori sõltumatust ohustavad peamiselt auditeeritava ühingu juhtkonnalt tulenevad mõjutused ning finants-, perekonna- ja ametialased seosed auditeeritava ühinguga. Kindlasti ei tohiks audiitor auditeerimisel olla seotud auditeeritava ühingu juhtkonna ja raamatupidamisega. Audiitor peaks keelduma selliste tööde vastuvõtmisest, kuna see ohustab tema sõltumatust. Üheks suurimaks ohuteguriks audiitori sõltumatusele peetaksegi mitte-auditi teenuste osutamist auditeeritavale ühingule, eriti juhul, kui nende teenuste osutamisest saadakse märkimisväärne osa võrreldes auditeerimisest saadava tasuga. Samas ei ole mitmed läbi viidud uuringud ikkagi suutnud kinnitada, et mitte-auditi teenuste osutamine ei võimaldaks audiitoril sõltumatuks jääda. Kindlasti on raske kehtestada ammendavat loetelu mitte-auditi teenustest, mille osutamine audiitori poolt auditeeritavale ühingule oleks lubamatu. Seega on õigustatud EL-s kehtiv põhimõte, et asjakohane auditi komitee otsustab igal juhtumil, millist teenust audiitor võib auditeeritavale ühingule osutada ilma sõltumatust ohustamata. Diskuteeritud on selle üle, kas audiitoritele rotatsiooni nõude kehtestamine aitaks tagada sõltumatust. Ilmselt on see vajalik avalikes huvides olevate äriühingute puhul, kuid avalikes huvides mitte olevate äriühingute puhul pole rotatsiooni kasutuselevõtt piisavalt veenvaid argumente leidnud.

Sõna „sõltumatus“ kasutamine võib tekitada arusaamatusi. Eraldi võttes võib see sõna panna eeldama, et isik, kes annab ametialast hinnangut, peab olema vaba kõigist majanduslikest, finantsalastest ja muudest suhetest. See aga on võimatu, kuna iga ühiskonna liige on teiste ühiskonna liikmetega mingisugustes suhetes. Seega majanduslike, finantsalaste ja muude suhete tähtsust tuleb hinnata selle valguses, mida olulist infot teadev mõistlik ja informeeritud kolmas isik (eelkõige mõistlik ja informeeritud investor) peaks mõistlikult vastuvõetamatuks. Seoses sellega, et audiitoreid valivad ettevõtte omanikud, ei saa audiitorid olla infokasutajate silmis täiesti sõltumatud. Sõltumatuse reeglga püütakse keelata kõik peamised näilise ja ka tegeliku sõltumatuse

¹⁵⁸ Commission Recommendation of 16 May 2002 Statutory Auditors` Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles (viide 89), sec 8.3.

¹⁵⁹ European Commission Consultative Paper on Statutory Auditors` Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles (viide 83), p. 42.

puudumise ilmingud. Audiitorid peavad püüdma suurimat sõltumatuse taset, mis on kooskõlas nende keskkonnaga. Võib öelda, et audiitori sõltumatuse puudumine kahjustab investorite ja teiste huvitatud isikute kindlustunnet, kuna sõltumatust võib pidada selle eelduseks, et audiitori töö lõpptulemus kajastab objektiivselt auditeeritava ühingu „õiglast ja õiget“ finantsolukorda.

2.2. Hoolsuskohustus

Kehtiv Kaheksas Direktiiv¹⁶⁰ kehtestab artiklis 23 nõude, et audiitorid teevad põhikirjajärgset auditit erialase hoolsusega. Mida erialase hoolsuse all täpsemalt mõistetakse, on direktiivis lahti kirjutamata. Samuti ei kirjuta seda mõistet lahti ükski seadus, ega ka uue Kaheksanda Direktiivi eelnõu.

Auditeeritava ühingu ja audiitori vahel kehtivale lepingulisele suhtele on kõige iseloomulikumad käsunduslepingu sätted. Seega võiksime audiitori hoolsuskohuse mõiste sisustamisel pöörduda käsundisaaja hoolsuskohustuse juurde. VÕS § 620 sätestab, et käsundisaaja peab käsundi täitmisel tegutsema käsundiandjale lojaalselt ja käsundi laadist tuleneva vajaliku hoolsusega. VÕS § 620 lõige 2 täpsustab hoolsuskohustuse sisu, kehtestades et käsundisaaja peab täitma käsundi vastavalt oma teadmiste ja võimetele käsundiandja jaoks parima kasuga ning ära hoidma kahju tekkimise käsundiandja varale ning, et oma majandus- või kutsetegevuses tegutsev käsundisaaja peab lisaks sellele toimima üldiselt tunnustatud kutseoskuste tasemel. Kuna audiitor on oma majandus- ja kutsetegevuses tegutsev isik, siis on oluline, et ta lisaks tavapäraselt oodatavale hoolsusele tegutseks ka tema kutseoskustega isikutelt oodatava hoolsusega.

Tulenevalt asjaolust, et ükski seadus ei sisusta audiitori hoolsuskohustuse mõistet, siis tuleb selle mõiste sisustamiseks pöörduda hooletuse mõiste juurde. Seda põhjusel, et hoolsuse puudumise korral on tegemist hooletusega. Hooletust defineeritakse käibes nõutava hoole tähelepanematajätmisena (VÕS § 104 lõige 3). Valitseva õpetuse järgi on käibes nõutav hool objekteeritud ja nõuab vastaval kutsealal kehtivate standardite järgimist¹⁶¹. Seetõttu ei saa audiitor end vabandada asjaoluga, et tal puudub vajalik väljaõpe vmt, kuna rumalus pole siin vabanduseks. Põhimõtteliselt peab audiitor kandma vastutust igasuguse, niisiis ka kerge hooletuse eest¹⁶².

Hooletuse kriteerium jaguneb tavaliselt objektiivseks ja subjektiivseks küljeks. Võttes arvesse objektiivset külge, on tavapärane arutleda asjaolu üle, kas tegevus või ebaõnnestumine tegutseda

¹⁶⁰ KAHEKSAS NÕUKOGU DIREKTIIV 84/253/EMÜ (viide 27).

¹⁶¹ Schlechtriem, P. Võlaõigus. Üldosa. II trükk. Juura Õigusteabe AS. Tallinn 1999. lk.107, äärenr. 259.

¹⁶² Samas, lk.109, äärenr. 261,

objektiivses mõttes on põhjustanud kahju. Mis puudutab hooletuse kriteeriumi subjektiivset poolt, siis viidatakse asjaoludele, mis mõjutavad seda isikut, kes kahju tekitab. Subjektiivsete faktorite arvesse võtmine võib kaasa tuua selle, et hooletust ei tuvastatagi või, et selle tagajärjel on põhjust hüvitamisele kuuluva kahju suurust vähendada.

Ajalooliselt loeti hooletuseks seda kui ebaõnnestus tegutsemine „pater familias’ena“ ehk „hea peremehe hoolega“¹⁶³. Tänapäeval on selline standard oma mõtte kaotanud, kuna audiitoritega seotud hoolsuse mõiste määratakse peaaesjalikult kindlaks normatiivse meetodiga. See tähendab katset luua aktsepteeritud standard, kuidas mõistlik audiitor peaks etteantud situatsioonis käituma ning võrreldakse seda sellega, kuidas konkreetsel juhtumil audiitor tegutses. Kui ta ei ole tegutsenud normiga vastavuses, siis on alust järeldada, et ta on tegutsenud hooletult. Käesolevas kontekstis peetakse standardi all silmas õiguslikke ettekirjutusi, äriühingu põhikirja või muid sisestandardeid.

Rootsi äriseadustik sisaldab mitmeid sätteid selle kohta, kuidas audiitor peaks tegutsema. Skandinaavia õiguskirjanduses on asutud seisukohale, et audiitor on üks äriühingu esindajatest, kes peab täitma oma kohustusi eestkostjatele iseloomuliku hoole ja tähelepanuga¹⁶⁴ ning eestkostjate (*trustees*) kohta käivad kriteeriumid on olulised audiitoritele hoolsuse standardite kehtestamisel¹⁶⁵. Siin on ilmselt lähtutud teooriast, et audiitor on üks äriühingu esindusorganitest ning seega kohalduvad tema suhtes esindusõiguse sätted. Sellest tulenevalt võib eeldada, et audiitorile kohaldatakse sellise lähenemise korral ka juhatuse liikmele omast hoolsuskohustust. Valitseva seisukoha järgi on pankrotihaldurid jt võrdsed isikutega, kes ei ole seaduslikud esindajad kitsamas mõttes, kuid kes esinevad oma ameti tõttu nagu teiste isikute seaduslikud esindajad¹⁶⁶. Lähtudes viimati nimetatud seisukohast ei saaks käesoleva töö autori meelest audiitorit siiski oma ameti tõttu selliste seaduslike esindajate hulka kuuluvaks lugeda. Küll ei välistaks aga käesoleva töö autor seda, et analoogia korras võiks audiitorite suhtes kohaldada TsÜS §-s 35 sisalduvat üldist käitumisstandardit, mille kohasel peavad juhtorgani liikmed oma kohustusi täitma juhtorgani liikmelt tavaliselt oodatava hoolega. Samuti võiks seega sisustada audiitori hoolsuskohustust nii nagu Eesti Vabariigi Riigikohus on oma lahendis¹⁶⁷ sisustanud juhatuse liikme hoolsuskohustuse, s.t. audiitor peaks tegutsema hoolsusega, mida tavaline mõistlik isik taolises ametis sarnastel tingimustel ilmutaks.

¹⁶³ Moberg, K. “Auditors’ Liability for Damages”, Scandinavian Studies in Law, Vol. 45, Company Law. Published under the auspices of The Stockholm University Law Faculty 2003. p.221

¹⁶⁴ Samas, p.217.

¹⁶⁵ Samas, p.221.

¹⁶⁶ Schlechtriem, P. (viide 161), lk.112, äärenr. 272.

¹⁶⁷ Riigikohtu 30.04.2003.a otsus (nr 3-2-1-41-03) AS Lembitu (pankrotis) hagi Mart Varjuni ja Erik Seppingu vastu 6 179 139 krooni saamiseks.

Common Law maades ollakse seisukohal, et audiitor peab olema hoolas alates auditi planeerimisest, auditi protseduuride läbiviimisel ning ka aruande koostamisel. Audiitor, kellel ei õnnestu läbi viia kõiki olulisi auditi protseduure või kes nõustub kõigi juhtkonna vastustega ilma kriitilise analüüsi ja uurimiseta, ei täida oma hoolsuskohustust. Audiitor, kes annab välja aruande, mille sisu ei toeta tõendid või kui tal ei teata olulise finantsinformatsiooni välja jätmisest, siis ta samuti ei täida oma vajalikku ametialast hoolsuskohustust¹⁶⁸.

Ametialane hoolsuskohustus on audiitoril vaatamata sellele, kas see on kliendi ja audiitori vahelises lepingus sätestatud või mitte. Seega on audiitorid *Common Law* maades vastutavad klientide ees igasuguse kahju eest, mille otseselt põhjustas audiitori ebaõnnestumine ametialase hoolsuskohustuse täitmisel¹⁶⁹.

Hooletuse all peetakse *Common Law* maades silmas seda kui audiitor ei täida oma ülesannet või ei koosta aruannet mõistlikule audiitorile vajaliku ametialase hoolsusega ja kompetentsusega. Audiitor on hooletu, kui ta ebaõnnestub selles, mida tavaline, mõistlik ja hoolas audiitor teeks, või ta teeb midagi, mida hoolas audiitor ei teeks¹⁷⁰.

Auditeeritav ühing ei saa oodata audiitorilt eksimatust, kuid võib oodata mõistlikku hoolsust ja kompetentsi. Klient ostab audiitorilt teenust, mitte aga kindlustust kõikide riskide vastu. Audiitor on seega kohustatud kasutama mõistlikke võimeid ja oskuseid, mida teine audiitor kasutaks, arvestades samasuguseid fakte ja asjaolusid.

Audiitor, kes on hooletu auditi teostamisel, on vastutav kahju eest, mis on tekkinud valesti kinnitatud finantsaruandele tuginemise tõttu. Seos õigusliku vastutuse ja ametialaste standardite vahel ei ole triviaalne. Näiteks, enamus tootevastutuse juhtumeid on aluseks absoluutsele vastutusele, mis tähendab, et tootja vastutab kahju eest, mille tekitas vigane toode, vaatamata sellele kas ta oli hooletu või mitte. Sellele vastupidiselt, põhineb audiitori vastutus tema „toote“¹⁷¹ eest ettevaatamatuse teoorial ning on seega piiratud juhtumitega, mil audiitor on hooletu¹⁷².

¹⁶⁸ Guy, D.M., Alderman, C.W., Winters, A.J. (viide 17), p.40.

¹⁶⁹ Meigs, W.B., Whittington, O.R., Pany, K., Meigs, R.F. (viide 18), p.82.

¹⁷⁰ Guy, D.M., Alderman, C.W., Winters, A.J. (viide 17), p.104.

¹⁷¹ Tooteks on audiitori arvamus finantsaruande kohta.

¹⁷² Schwartz, R. Auditors' Liability, Vague Due Care, and Auditing Standards. Review of Quantitative Finance and Accounting, Vol 11(1998), Issue 2, sept, p.184.

Probleem audiitorite vastutusest kolmandate isikute ees on samuti kaasprodukt, mis tekkis nende poolt edukal ootuste suurendamisel auditi protsessi tulemuste suhtes. Siiski on selgusetu, mis on auditi „toode“. Ja kui on ebaselge, mis on auditi „toode“, siis iga küsimus sellest, kas audit on teostatud hooletult igal konkreetsel juhul, on samuti selgusetu. Hooletus võib olla ainult tegeliku vastutuse vajalik tingimus, kuid küsimus sellest, milline on hea või halb audit, pole kaugeltki kergete killast¹⁷³.

Ülekuumenenud diskussioon seadusandlikest lünkadest, proportsionaalsest vastutusest, inkorporeerimise ning piiratud vastutusega partnerluse skeemidest rahvusvahelisel tasandil tõenäoliselt jätkub. Nimetatud debattides jääb küsimus sellest, mis on auditi „toode“, olulises osas hoomamatuks. Usaldusväärsuse ja mugavuse kontseptsioonid kuuluvad aimduse, intuitsiooni ja arvamuse maailma, s.t. maailma, kus küsimused hooletusest lõppkokkuvõttes taanduvad konkureerides individuaalsete hinnangutega.

Audiitori suhtes kohalduvatest vastutuse reeglitest nähtub, et juhul kui audiitori suhtes kohaldatakse hooletusel põhinevaid vastutuse teooriaid, siis ei ole sellega seonduvad hoolsuskohustuse tasandid selgelt määratletud. USA-s on hooletuse tõendamine võtmeks, mis viib audiitori vastutusele ning auditeerimisstandardite (GAAS¹⁷⁴) rikkumist peetakse *prima facie* tõenduseks hooletult läbi viidud auditist¹⁷⁵. Ka Rootsis ja Taanis on üldiselt tunnustatud auditeerimisstandarditel oluline tähtsus seoses hooletuse määramise normatiivse meetodiga. Audiitor peab kontrollima auditeeritava ühingu finantsaruannet nii põhjalikult ja ulatuslikult nagu nõuavad üldiselt tunnustatud auditeerimisstandardid. Audiitorit peetakse hooletuks, kui ta ei peaks järgima üldiselt tunnustatud auditeerimisstandardeid¹⁷⁶.

Seega tuleb selle hindamiseks, kas audiitor on tegutsenud hooletult või mitte, vaadata kas audiitor on tegutsenud kooskõlas üldiselt aktsepteeritud auditeerimisstandarditega või mitte. Eesti ning ülejäänud EL-i liikmesriikide puhul tuleks siin kõige tõenäolisemalt aluseks võtta IFAC standardid ning Elukutseliste Audiitorite Eetikakoodeks, ning seega hinnata, kas audiitor on auditi teostamisel tegutsenud kooskõlas ISA-dega. Samuti tuleks hooletuse hindamisel lähtuda ka siseriiklikest eriseadustest, nt. auditeerimiseeskirjast. Sellest tulenevalt on ka üldaktsepteeritud põhimõtetel, mis määravad ära selle, mis on oluline ja millised on riskid, suur tähtsus hindamisel, kas audiitor on hooletu või mitte.

¹⁷³ Power, M. Auditor Liability in Context. Accounting, Organizations and Society. Elsevier Science Ltd, Vol. 23, No.1, 1998, p.78.

¹⁷⁴ Generally Accepted Accounting Standards.

¹⁷⁵ Schwartz, R. (viide 172), p.184.

¹⁷⁶ Moberg, K. (viide 163), p.222.

Kokkuvõtvalt võib märkida, et audiitorite erialase hoolsuse mõiste on Eestis seaduse tasandil sisustamata. Käesoleva töö autori arvates võiks selle sisutamisel võtta abiks käsunduslepingu regulatsiooni ning samuti hooletuse definitsiooni. Hoolsus nõuab audiitorilt vastaval kutseala kehtivate standardite järgimist. Audiitorit ei saa tema ametiala tõttu pidada äriühingu seaduslike esindajate hulka kuuluvaks, erinevalt pankrotihalduritest, keda peetakse nende ameti tõttu maksejõuetu äriühingu seaduslikuks esindajaks. Samas võiks audiitori hoolsuskohustuse sisustamisel rakendada analoogiat juhatuse liikme hoolsuskohustusega, mille osas on Riigikohus asunud seisukohale, et juhatuse liige peaks tegutsema hoolsusega, mida tavaline mõistlik isik taolises ametis sarnastel tingimustel ilmutaks.

2.3. Muud kohustused

Käesolevas alapunktis käsitletakse konfidentsiaalsuskohust, objektiivsuse kohustust, aususe kohustust, tähelepanelikkuse kohustust, põhjalikkuse kohustust ja otstarbekuse kohustust. Kõik loetletud kohustused on sellised kohustused, mida audiitor peab täima lisaks sõltumatuse kohustusele ja hoolsuskohustusele ning nende kohustuste rikkumine toob kahju tekkimise korral kaasa audiitori vastutuse.

Konfidentsiaalsuskohustus. Audiitoritel on kohustus austada kliendi äriasju puudutava informatsiooni konfidentsiaalsust, mis on omandatud ametialase teenuste osutamise käigus. Konfidentsiaalsuskohustus jätkub isegi peale audiitori ja kliendi vahelise lepingulise suhte lõppu. Nimetatud kohustus laieneb ka audiitori abilistele, partneritele jt isikutele, kellele vastav info on auditi teostamise käigus teatavaks saanud (AudTS § 38). Konfidentsiaalsus ei ole ainult informatsiooni avalikustamise küsimus. See nõuab ka, et teenuse osutamise käigus audiitor ei kasuta ega näi kasutavat seda informatsiooni enda või kolmanda osapoole kasuks¹⁷⁷.

Audiitori konfidentsiaalsuskohustus välistab üldjuhul tema poolt informatsiooni edastamise kolmandatele isikutele seadustele ja määrustele mittevastavuse kohta. Näiteks Sveitsis ei tohi audiitor informeerida individuaalseid aktsionäre või kolmandaid isikuid auditi käigus tehtud

¹⁷⁷ Rahvusvahelise Audiitorite Föderatsiooni Käsiraamatu Muud Osad. Elukutseliste Audiitorite Eetikakoodeks Osa A, lk.14. Eesti Audiitorkogu. Seisuga 1.01.2003.a.

tähelepanekutest¹⁷⁸. Teatud juhtudel aga on põhikiri, seadus või kohtuotsus konfidentsiaalsuskohustuse suhtes ülimuslik (AudTS § 38 lg 2, Auditeerimiseeskiri § 5)¹⁷⁹.

Konfidentsiaalsuskohustuse eesmärgiks on soodustada informatsiooni takistusteta liikumist kliendilt audiitorile. Auditi teostamise eelduseks on, et audiitoril oleks juurdepääs kogu informatsioonile, mis on hädavajalik tema tööülesannete laimatuks täitmiseks.

Objektiivsuse kohustus. Objektiivsuse põhimõte paneb kõikidele audiitoritele kohustuse olla õiglasel (Auditeerimiseeskiri § 3), intellektuaalselt ausad ja vabad huvide konfliktidest¹⁸⁰. Audiitorite tegevuse jooksul võib aeg-ajalt ette tulla situatioone, mil tekib huvide konflikt. Kõiki võimalikke huvide konflikti juhtumeid pole võimalik üles loetleda. Näiteks võib juhtuda, et surveavaldus tuleneb mõnelt järelevalve teostajalt, juhatajalt, partenrilt vmt või on audiitoril surveavaldajaga perekondlikud või isiklikud suhtes. Selliseid olukordi tuleks audiitoril objektiivsuse huvides vältida.

Objektiivsus tähendab seda, et audiitor peab võtma kõiki talle esitatud tõendeid tõestena, juhul kui tal ei ole alust arvata teisiti. Siiski nõuab ISA 200, et auditi planeerimisel ja läbiviimisel oleks lähtutud professionaalsest skeptitsismist. Vigade ja pettuse puhul tähendab see seda, et audiitor ei tohi eeldada, et juhtkond on ebaaus ja kompetentne ega ka seda, et juhtkond on aus ja kompetentne. Pigem peaks audiitor objektiivselt hindama kogutud tõestusmaterjali ja oma tähelepanekuid, veendumaks, et aruanne on vaba olulistest vigadest¹⁸¹.

Aususe, tähelepanelikkuse, põhjalikkuse ja otstarbekuse kohustused. Auditeerimiseeskirja § 2 sätestab, et audiitor peab professionaalsete teenuste osutamisel olema aus. Tähelepanelikkuse, põhjalikkuse ning otstarbekuse küsimus on eelkõige seotud audiitori poolt vajalike protseduuride kasutamisega, võimaldamaks avastada finantsaruannetes sisalduvaid puudusi, ebatäpsusi ja pettust, et seejärel kinnitada finantsaruandes sisalduvate arvnahtajate vastamist õigele ja õiglasele kajastamisele. Seega on tähelepanelikkuse, põhjalikkuse ja otstarbekuse kohustused otseselt seotud ka audiitori poolt hoolsuskohustuse täitmisega.

Käesoleva töö teist peatükki kokku võttes saab öelda, et audiitori vastutus tekib juhul, kui ta rikub kohustusi ja tekitab sellega kellelegi kahju. Võib väita, et kõik audiitori kohustused on omavahel

¹⁷⁸ Sveitsi äriseadustik § 730 – allikas: Wyler, S., Watter, R., Wyler, J. (viide 52), p.115.

¹⁷⁹ Osades riikides näiteks peab audiitor finantsinstitutsioonide poolt toimepandud mittevastavustest informeerima järelvalveorganeid.

¹⁸⁰ Eesti Audiitorkogu (viide 177), Osa A. lk.11.

¹⁸¹ Green Paper (viide 59), p.23, sec 4.10.

seotud. Audiitori kohustuste käsitlemine on käesolevas töös äärmiselt vajalik selleks, et mõista audiitori vastutuse sisu ja eeldusi, mis tulevad käsitlemisele käesoleva töö neljandas peatükis. Nii audiitori kohustustega kui ka vastututusega seondub aga küsimus sellest, kes on kohustatud subjektideks ja kes on õigustatud kahju hüvitamist nõudma, s.t. kes on õigustatud subjektideks. Sellest käesoleva töö järgmises peatükis.

3. Vastutuse õigustatud ja kohustatud subjektid

3.1. Õigustatud subjektid

3.1.1. Auditeeritav ühing

Õigustatud subjekti kindlaks tegemiseks tuleb esmalt hinnata, millistes suhetes on omavahel audiitor ning isik, kes tema järeldusotsusele tugines, s.t. kas nad olid omavahel lepingulises suhtes, kas kannatanu isik on audiitorile vähemalt teada või on audiitori poolt väljastatud järeldusotsusele tuginedes kahju tekkinud isikule, kellega audiitoril puudub igasugune faktiline suhe (v.a. juhul, kui nende vahele peaks tekkima võlasuhe VÕS §-de 81 ja 1048 või AudTS § 40 lg 1 alusel) ning kelle isikuga ei osanud audiitor seetõttu teavet või arvamust andes arvestada¹⁸².

Küsimus auditeeritavast ühingust kui õigustatud subjektist audiitori vastu nõuete esitamisel eriti probleeme ei tekita. Auditeeritav ühing võib audiitori vastu hagi esitada kõikides EL-i varasemates liikmesriikides, samuti Eestis vastavalt kas lepingulisel või lepinguvälisel alusel. Juhul, kui auditeeritavale ühingule tekib kahju audiitori tegevuse või tema poolt antud arvamuse tõttu, siis on kahju hüvitamine võimalik lepingulistes suhetes tekitatud kahju hüvitamise üldsätete alusel, s.t. auditeeritav ühing saab audiitori vastu kasutada kõiki seadusest või lepingust tulenevaid õigukaitsevahendeid. Seega, üldjuhul kui lepingu tingimused kahju hüvitamist ei piira ega välista, saab auditeeritav ühing nõuda tekitatud kahju hüvitamist lepingu või seaduse alusel. Eriseadustena reguleerivad audiitori vastutust peamiselt veel ka AudTS ja ÄS. AudTS § 40 kohaselt vastutab audiitor või audiitorühing kohustusliku audiitorkontrolli korral oma kutsetegevusest tuleneva kohustuse rikkumisega kliendile süüliselt tekitatud kahju eest ning kokkulepped audiitori vastutuse piiramise kohta ei ole lubatud. Seega, isegi kui lepingus on kokku lepitud, et välistatakse audiitori süüline vastutus, on selline tingimus seadusega vastuolu tõttu tühine ning audiitori käest saab siin ikkagi kahju hüvitamist nõuda.

Auditeeritaval ühingul võimalik nõuda lepingulise kohustuse rikkumisest tuleneva kahju hüvitamist deliktiõiguse sätete alusel. Selline keeld sisaldub VÕS § 1044 lõikes 2. Erandi sellest moodustab

¹⁸² Tammiste, H. (viide 56), lk.389.

aga audiitori poolt tekitatud kahju, mille ärahoidmine ei olnud rikutud lepingulise kohustuse eesmärk. Nimetatud sätte õigeks kohaldamiseks on vaja igal konkreetsel juhul välja selgitada lepingupoolte kohustused (probleemiks on eelkõige lepingulised kõrvalkohustused) ning hinnata seda, kas rikutud lepingulise kohustuse eesmärgiks oli ära hoida sellise kahju tekkimine, mille hüvitamist kannatanu nõuab (vt ka VÕS § 127 lg 2)¹⁸³. Kuna deliktiõiguslik kaitse ei laiene kahjule, mis tekkis lepingu mittenõuetekohase täitmise tulemusena, ei kuulu auditeeritav ühing VÕS § 1048 subjektide ringi. Järelikult omab audiitori vastutus deliktiõiguse järgi tähtsust juhtudel, kui audiitoril puudub lepinguline suhe nende isikutega, kes tema ebaõige arvamuse tõttu on kahju kannatanud. Nendeks isikuteks võivad olla kõik potentsiaalsed informatsiooni või arvamuse saajad, kui on täidetud VÕS § 1048 eeldused¹⁸⁴.

Äriühingu poolt võivad audiitori vastu kahju hüvitamiseks nõude esitada juhatuse liikmed. Rootsisis on selle eelduseks, et küsimus on eelnevalt pandud heakskiidu saamiseks arutlusele üldkoosolekule ning et ettepanekut on toetanud enamus või siis vähemus, kelle aktsiatega on esindatud vähemalt 1/10 aktsiakapitalist. Juhul kui enamus toetab ettepanekut, siis algatab hagi audiitori vastu tavaliselt juhatuse. Juhul kui ettepanekut toetab vähemus, kellele kuulub vähemalt 1/10 aktsiatest, siis on neil iseseisev õigus hagi esitamiseks. Kokkuleppe audiitori ja äriühingu vahel seoses audiitori vastutusega võib äriühingu poolt sõlmida vaid aktsionäride üldkoosolek ja ainult tingimusel, et mitte üle 1/10 aktsiatest pole hääletanud kokkuleppe sõlmimise vastu¹⁸⁵.

USA-s jagunevad auditeeritava ühingu poolt audiitorite vastu esitatavad hagid üldjoontes kahte kategooriasse: a.) auditeeritav ühing kannatab kahju seetõttu, et ta toetub materiaalselt väärilt kajastatud auditeeritud finantsaruannetele või b.) audiitor ei avasta raha omastamist. Näiteks, on audiitoreid klientide poolt edukalt haletud juhtudel kui audiitor on kinnitanud ülehinnatud kasumi, mistõttu auditeeritav ühing pidi maksma dividende, mida ta muidu poleks maksnud, samuti kui ta õigeaegselt pole avastanud raha kõrvaldamist raamatupidaja poolt. Hageda võib nii lepingulisel kui lepinguvälisel alusel, kui ka mõlemal alusel ühel ajal¹⁸⁶.

Rootsis on olnud väga vähe Ülemkohtu lahendeid audiitori vastutuse kohta auditeeritavale ühingule kahju tekitamise eest. Seda võib seletada sellega, et paljud kahjutasu nõuded lahendatakse hageja ja kindlustusühingu vahel läbirääkimiste teel¹⁸⁷.

¹⁸³ Tampuu, T. Deliktiõigus võlaõigusseaduses. Üldprobleemid ja delikti üldkoosseisul põhinev vastutus. Juridica 2003 nr 2. lk.72.

¹⁸⁴ Uusen-Nacke, T. Kolmandat isikut kaitsev leping. Asjatundja vastutus 3. isiku ees. Juridica 2003 nr 8, lk.541.

¹⁸⁵ Moberg, K. (viide 163), p.228.

¹⁸⁶ Guy, D.M., Alderman, C.W., Winters, A.J. (viide 17), p.106.

¹⁸⁷ Moberg, K. (viide 163), p.223.

3.1.2. Kolmandad isikud

Peale auditeeritava ühingu võib audiitori poolt mittenõuetekohane lepingu täitmine omada tagajärgi ka kolmandate isikute jaoks, kelle huvidega üldjuhul lepingu sõlmimisel ei arvestatud. Kolmandad isikud võivad osutada kahjustatud isikuteks niivõrd, kuivõrd on tõenäoline, et nad on huvitatud audiitori aruande lugemisest ja kasutamisest. See hõlmab näiteks auditeeritava ühinguga seotud ühinguid, auditeeritava ühingu aktsionäre (olemasolevaid ja tulevasi – s.o. investoreid), võlausaldajaid ja töötajaid.

Põhiküsimus seondub huvide ühtsusega. Kas kahjustatud isik, kellel puudub kaashuvi lepingu poolega ehk auditeeritava ühinguga, saab esitada hagi audiitori vastu? Vastavalt Euroopa Komisjoni *Green Paper*-ile¹⁸⁸, „ei tundu olevat põhjust piiramaks audiitori vastutust vaid auditeeritava ühinguga – kuna põhikirjajärgse auditi nõue on avalikes huvides“. Viienda äriõiguse direktiivi ettepaneku esialgne kavand peegeldas Komisjoni *Green Paper*-is avaldatud seisukohta. Siiski, hiljem seda sätet muudeti, et välistada igasugune viide vastutusele kolmandate isikute ees, konsentreerudes vaid vastutusele auditeeritava ühingu ees¹⁸⁹.

EL-i varasemad liikmesriigid saab jagada kahte üldisesse kategooriasse. Esiteks riigid, kus kolmandate isikute, s.h. aktsionäride hagit on lubatud ning riigid, kus selliste hagide esitamisele on seatud piirangud¹⁹⁰. Seega esineb EL-i liikmesriigiti oluline erinevus seoses kolmandate isikute õigusega esitada audiitori vastu hagi kahju hüvitamiseks.

Oluline on kolmandate isikute puhul kõigepealt selgitada seda, kas kolmas isik on audiitoriga võlasuhtes (nt. VÕS §§ 80, 81, 1048 või AudTS § 40 lg 1 alusel), kas kolmas isik on audiitorile vähemalt teada või puudub audiitoril kolmanda isikuga igasugune suhe, mistõttu ei ole selle kolmanda isiku olemasolu, ega tema tuginemine audiitori järeldusotsusele, audiitorile teada.

Juhul, kui kolmas isik on audiitoriga lepingulistest suhetes, saab ta audiitorilt kahju hüvitamist nõuda lepingulise vastutuse sätete kohaselt. Näiteks AudTS § 40 lg 1 kohasel vastutab audiitor kohustusliku audiitorkontrolli puhul oma kutsetegevusest tuleneva kohustuse süülise rikkumisega ka kolmandate isikute ees. Vastutuse piiramine poolte kokkuleppel on siin lubamatu.

¹⁸⁸ Green Paper (viide 59), sec 5.1. cc

¹⁸⁹ The European Commission (viide 38), p.22.

¹⁹⁰ Samas.

Samuti tunnustab eesti õiguskord sarnaselt saksa omale kolmandat isikut kaitsva lepingu instituuti (VÕS § 81). Kolmandat isikut kaitsva lepingu kui õigusinstituudi ülesanne võlaõigusseaduses on anda neile isikuile võimalus saada kahju eest hüvitist, kes on võõra lepingu mittenõuetekohase täitmise käigus kahju kannatanud¹⁹¹, s.t. neile, kes pole ise olnud lepingu pooleks. See võib olla oluline sellistel juhtudel, kus deliktiõiguse sätted ei võimalda kannatanule tekkinud kahju kompenseerida ning samuti ei saa audiitoriga lepingulise suhte puudumise tõttu nõuda kahju hüvitamist lepingulisel alusel. Kolmandal isikul võib tekkida ka valikuvõimalus, kas esitada nõue deliktiõiguse sätete või VÕS § 81 alusel. Üldjuhul annab VÕS § 81 kolmandale isikule eelise, kuna nimetatud säte ei eelda kahju tekitaja süüd. Audiitori vastu nõude esitamisel küll sellist eelist ei teki, kuna audiitorid vastutavad, v.a. erandjuhtudel või teistsuguse kokkuleppe puudumisel, vaid süüliselt tekitatud kahju eest.

Võib pidada kaheldavaks, kas nimetatud lepingust tulenev vastutus on ikka lepinguline, kuna lepingupooled ei pruukinud kolmandat isikut üldse silmas pidada ning vastutava isiku sooviks võis olla üldse oma vastutus kolmandate isikute ees välistada. Vaatamata sellele võib audiitoreid pidada sellisesse elukutsegruppi kuuluvateks, keda ei usalda mitte ainult teine lepingupool, vaid ka piiratud ring kolmandaid isikuid. Seega on auditeerimise puhul tegemist olukorraga, kus sooritust ei tule eesmärgipäraselt küll kolmandatele isikutele kättesaadavaks teha, kuid mille juures tuleb siiski lähtuda sellest, et kolmandad isikud on tema sooritusest puudutatud ning usuvad selle nõuetekohasesse täitmisesse¹⁹². P. Schlechtriem'i meelest on siin tegemist deliktilise kaitse laiendamisega teatud elukutsestandardite rikkumise korral ja vastava hoolekohustusega teatud isikute vastu¹⁹³. Seega seni kuni puudub kaitseseadus VÕS § 1045 lg 1 p 7 tähenduses, mis määratleks kaitstud kolmandad isikud ja nende huvid, sobib nimetatud lepingu instituut vastutuse aluseks.

Kolmandat isikut kaitsva lepingu kontseptsioon laiendab ka asjatundjate, s.h. audiitori, vastutust ebaõige arvamuse andmisel¹⁹⁴. Et mitte asetada audiitorit riski ette, et kõik kahju kannatavad kolmandad isikud võiksid hakata tema vastu kahjunõudeid esitama, seab VÕS kohustuslikud eeldused, mille olemasolu on vajalik eeltingimus audiitori poolt kaitsekohustuse tekkimiseks kolmanda isiku ees. Need eeldused on: esiteks, et kolmanda isiku huvid on samal määral ohustatud kui auditeeritava ühingu omad; teiseks, peab eksisteerima auditeeritava ühingu soov kaitsta kolmandat isikut ning kolmandaks, et see tahe ja kolmas isik on võlgnikule äratuntavad. Esimese

¹⁹¹ Uusen-Nacke, (viide 184), lk.539.

¹⁹² Schlechtriem, P. (viide 161), lk.217, äärenr. 557 ja 560.

¹⁹³ Samas, lk.218, äärenr. 560.

¹⁹⁴ Kull, I., Käerdi, M., Kõve, V. Võlaõigus I. Üldosa. Õigusteabe AS. Tallinn 2004. lk.444.

eelduse puhul on oluline see, et kolmanda isiku huvi ei tohiks olla juhuslik, vaid peaks olema sama suur kui lepingu pooleks oleval isikul, ehk auditeeritaval ühingu. Auditeeritava ühingu soov kaitsta teatud isikuid peaks väljenduma selles, et auditeeritav ühing on huvitatud teatud isikute mõjualast negatiivsete s.o. kohustuse rikkumisega tekitatud tagajärgede välistamisest. Kolmandate isikute äratuntavuse nõude täitmiseks peaks piisama teatud isikute grupi äratuntavusest. Näiteks, juhul kui äriühing palub audiitori arvamust finantsaruandele, eesmärgiga saada pangast laenu (jättes täpsustamata millisest pangast), siis võib eeldada, et kõik krediidasutused on audiitori jaoks selleks äratuntavaks kolmandaks isikuks. Oluline on kõigi kolme eelduse samaaegne esinemine¹⁹⁵. Seega tekivad VÕS § 81 puhul kolmandate isikute õigused lepingupoolte tahtest sõltumatult, erinevalt kolmandate isikute kasuks sõlmitavatest lepingutest (VÕS § 80). Kolmandal isikul puudub siin audiitori vastu lepingu täitmisenõue, kuid tal on kahju hüvitamise nõue (VÕS § 81 lg 2), juhul kui audiitor on oma kohustust rikkunud.

Kaitsekohustuse võib laiendada kolmandatele isikutele ka juba lepingueelsete läbirääkimiste käigus, kui läbirääkimiste käigus on kolmanda isiku huvid ja õigused samal määral ohustatud kui võlasaldaja (s.o. auditeeritava ühingu) huvid ja õigused ning kus võib eeldada auditeeritava ühingu tahet kolmanda isiku huvisid ja õigusi kaitsta ning kolmas isik on audiitorile äratuntav (VÕS § 81 lg 1)¹⁹⁶. Seega tuleb siin kaitstavate kolmandate isikute kindlaksmääramisel kasutada VÕS §-st 81 tulenevaid eeldusi. Lepingueelsetest läbirääkimistest poolte vahele tekkivad võlasuhted asetatakse teoorias lepinguliste ja lepinguväliste suhete vahepeale¹⁹⁷. Seega on siin kolmas isik jällegi olukorras, kus deliktiõiguse sätteid ei võimalda talle tekkinud kahju kompenseerida ning samuti ei saa lepingulise suhte puudumise tõttu audiitoriga nõuda kahju hüvitamist lepingulisel alusel.

Lepingu alusel saab kolmas isik kahju hüvitamist nõuda ka VÕS § 80 alusel, mis reguleerib kolmanda isiku kasuks sõlmitud lepinguid. Siin on tegemist sellise lepinguga, mille kohaselt on audiitor kohustatud andma arvamuse, vmt oma töös tehtud järelduse, võetud seisukoha, kolmandale isikule ja sellel kolmandal isikul on seaduse või lepingu alusel õigus nõuda audiitorilt lepingu täitmist (VÕS § 80 lg 2). Seega peab kolmanda isiku nõudeõigus tulenema otse lepingust, seda ei saa eeldada. Selle lepinguliigi puhul on oluline eristada ehtsat ja ebaehtsat lepingut kolmanda isiku kasuks. Audiitori vastu saab kohustuste rikkumisest tulenevaid nõudeid esitada vaid see kolmas isik, kellel on audiitori vastu ka lepingu täitmisenõue (s.o. ehtne leping kolmanda isiku kasuks). Järelikult saab sellise lepingu korral kolmas isik nõuda kahju hüvitamist lepingu alusel. Kolmas

¹⁹⁵ Samas, lk.445.

¹⁹⁶ Samas, lk.86.

¹⁹⁷ Samas, lk.79 ja Lahe, J. Lepingueelsete kohustuste ning eellepingu rikkumisest tulenev tsiviilõiguslik vastutus. Juridica X/2004, lk.682.

isik, kelle kasuks on sõlmitud ebaehtne leping, e. tal puudub audiitori vastu täitmisenõue, saab audiitori poolt kohustuse rikkumisel kahju hüvitamist nõuda lepinguvälise kahju tekitamise sätete alusel.

Teoreetiliselt on võimalik audiitori vastutus kolmanda isiku ees veel (iseseisva) käsunduslepingu alusel (VÕS § 619). Nõustun siinkohal T. Uusen-Nacke¹⁹⁸ seisukohaga, et käsunduslepinguga asjatundja e. audiitori ja kolmanda isiku vahel on tegemist erandjuhtudel ning seda võiks eeldada siis, kui audiitor annab oma arvamuse edasi lisaks auditeeritavale ühingule veel ka kolmandale isikule ja on põhjust eeldada, et audiitor tahab ära hoida kolmandale isikule kahju tekkimise. Audiitori tahe kahju tekkimist ära hoida on siin äärmiselt oluline, kuna vastasel korral võiks audiitori ja kolmanda isiku vahelist suhet pidada vaid viisakussuhteks.

Seega saab lepinguliste võlasuhete korral kolmas isik nõuda audiitorilt kahju hüvitamist lepingu alusel tingimusel, et audiitor on oma kohustust rikkunud ning lepingu tingimused kahju hüvitamist ei välista ega piira. Vastasel korral tuleb pöörduda deliktiõigusliku vastutuse sätete juurde.

Deliktiõigusliku vastutuse korral tuleks pöörduda VÕS §-i 1048 juurde, mis sätestab asjatundja ebaõige arvamuse õigusvastasuse. Selle kohaselt loetakse teisele isikule varalises küsimuses ebaõiget teavet või ebaõige arvamuse andnud või teabe või arvamuse, vaatamata uutele teadmistele, parandamata jätnud asjatundja käitumine õigusvastaseks, kui kahju tekitajale kuulub tema kutsealase tegevuse tõttu eriline usaldusseisund ja teabe või arvamuse saaja võis sellele usaldusele tugineda. Ilmselt ei ole põhjust kahelda selles, et audiitor on asjatundjaks VÕS § 1048 mõistes. Seda seetõttu, et audiitorit tuleb neilt nõutava vajaliku väljaõppe ning riikliku tunnustamise tõttu¹⁹⁹ pidada sellise ametiala esindajateks, kellel on teatud usaldusseisund²⁰⁰ ning audiitori poolt kutsenõuete mittejärgimise kõige tõenäolisem tagajärg on varaline kahju. VÕS § 1048 eesmärk ongi kõige tõenäolisemalt kaitsta varalise kahju tekkimise eest isikuid, kes on tuginenud otsuse langetamisel usaldusseisundis oleva isiku arvamusele. Kuna nimetatud säte ei hõlma kahju hüvitamist lepinguliste kohustuste rikkumise eest, siis saavad sellele sättele tuginedes kahju hüvitamist nõuda isikud, kelle ees arvamuse andjal puudusid lepingulised kohustused.

¹⁹⁸ Uusen-Nacke, T. (viide 184), lk.540.

¹⁹⁹ Samas.

²⁰⁰ Audiitori usaldusseisundi peaks tagama see, et audiitor saab tegutseda vaid kutsetunnistuse olemasolul, mis väljastatakse peale vastava eksami sooritamist. Kõik kehtivat kutsetunnistust omavad audiitorid on kantud audiitorite nimekirja. Audiitorkogu kontrollib audiitorite tegutsemist ning audiitoril on kord kolme aasta jooksul Audiitorkogu ees aruandluskohustus oma tegevuse üle (AudTS §§ 2, 21, 22, 27).

Täidetud peavad olema ka VÕS § 1048 eeldused. Esimeseks eelduseks on asjatundjale omistatav eriline usaldusseisund, mis tuleneb tema kutsetegevusest. Teiseks eelduseks on see, et audiitor vastutab kolmanda isiku ees siis, kui kolmas isik arvamuse saajana võis sellele usaldusele tugineda. Audiitori arvamuse korral tähendab see ilmselt piiramatut arvu isikuid, kes tema arvamusega on saanud tutvuda ning kes on sellele tuginedes langetanud otsuseid, mille tagajärjel on neile hiljem saanud kahju. Kuna audiitori järelduotsused seoses finantsaruannete iga-aastase auditeerimisega on kättesaadavad kõigile (äriregistrist), siis tuleb audiitoritel järeldusotsuse tegemisel arvestada, et sellega saavad tutvuda piiramatu arv kolmandaid isikuid. Ka auditeerimiseeskirja § 11 sätestab, et vaatamata sellele, et audiitori on valinud auditeeritava ühingu omanikud, peab audiitor oma tegevuses ja otsustes arvestama ka kõigi teiste infokasutajate vajaduste ja huvidega, kes teevad auditeeritava ühingu kohta järeldusi raamatupidamisaruannetele tuginedes ja kes eeldavad, et auditeeritud raamatupidamisaruanded kajastavad finantsseisundit õigesti ja õiglase.

Lepinguväliselt tekitatud kahju korral võib samuti tugineda VÕS § 1045 lõike 1 punktile 8, mis hõlmab heade kommete vastase tahtliku käitumisega tekitatud kahju õigusvastasust (vt. VÕS § 1043). Sellel sätel on praktiline tähtsus eelkõige huvide rikkumise osas, mida pole VÕS §-i 1045 lõike 1 punktides 1-6 õigushüvede või õigustena nimetatud ja mis pole kaetud ka kaitseadustega VÕS § 1045 lg 1 p 7 tähenduses. Seega on nimetatud säte oluline just varaliste huvide rikkumise korral. Selle paragrahvi puhul on koosseis vähem piiratud, kuna kahju tekitajalt saab nõuda ka tegevusetusega tekitatud kahju hüvitamist, erinevalt VÕS §-st 1048, mis on seotud asjatundja teatud tegevusega. Samas on nõude esitajal siin suurem tõendamiskoormis. Näiteks VÕS § 1048 juures juba eeldatakse kahju tekitaja süüd tulenevalt VÕS § 1050 lõikest 1, mis sätestab kahju tekitaja süü presumptsiooni²⁰¹. VÕS § 1045 lõike 1 punkti 8 kohaldamiseks peab hageja aga tõendama koosseisu osana ka süü olemasolu tahtluse vormis. Tahtlus peab olema suunatud ainult kahju tekitamisele ning seetõttu piisab faktiliste asjaolude teadmisest²⁰². Samuti tuleb tal sisustada määratlemata õigusmõiste „head kombed“ ning näidata kuidas on kostja käitumine nendega vastuollu läinud²⁰³. Kuna audiitoril asjatundjana on tema kutsetegevuse tõttu eriline usaldusseisund, võivad tema vastutuse piirid olla siin laiemad kui tavaliselt heade kommete vastasel käitumisel. Nii võib heade kommete vastase käitumisega olla tegemist ka juhtudel, kui asjatundja täitis oma kutsealaseid kohustusi ilma tema kutsealalt eeldatava hoolsuseta²⁰⁴. Selline vastutuse laiendamine peaks olema igati õigustatud, kuna audiitorid on kohustatud auditi teostamisel tegutsema vähemalt oma kutsealalt oodatava hoolsusega.

²⁰¹ Tampuu, T. (viide 183), lk.79.

²⁰² Lahe, J. Süü deliktiõiguses. Doktoritöö. Juhendaja prof. Paul Varul. Tartu 2005. Tartu Ülikooli Kirjastus, lk. 113.

²⁰³ Tammiste, H. (viide 56), lk.387-388.

²⁰⁴ Uusen-Nacke, T. (viide 184), lk.542.

Juhtudel kui audiitor rikub seadusest tulenevat kaitsenormi, saab hageja tugineda VÕS § 1045 lõike 1 punktile 7. Selle sättega on kaitstud ka positsioonid, mida ei ole võetud VÕS § 1045 lõigete 1-6 koosseisu, seega eelkõige varalised huvid. Kas normi rikkumisel võivad tekkida kahju hüvitamise nõuded nimetatud alusel, sõltub sellest, kas: a.) rikutud norm on teatud isikute või üldiste huvide kaitse seadus; b.) kahjustatud isik kuulub isikute ringi, kelle kaitse oli normi eesmärgiks; c.) kahjustunud huvi ja sellest tekkinud kahju kuulub rikutud normi kaitsevaldkonda²⁰⁵. Kaitsenorm võib olla niimoodi konstrueeritud, et selle rikkumine on võimalik vaid tahtlikult. Samuti on võimalik, et kaitseseadust on võimalik rikkuda nii tahtlikult kui hooletult. Millal on tahtlus kaitsenormi rikkumise eelduseks, tehakse kindlaks õigusnormi tõlgendamise teel²⁰⁶. VÕS § 1045 lg 1 p 7 kohaldamiseks võib viidata eelkõige äriseadustiku ja audiitortegevuse seaduse sätetele, mis puudutavad auditi aruandeid või audiitori kontrollikohustust, s.t. sellistele sätetele, millede selge eesmärk on kaitsta äriühingu aktsionäre ja võlausaldajaid. Riigikohus on oma 20. detsembri 2004.a otsuses²⁰⁷ viidanud nimetatud paragrahvile öeldes, et kui audiitor rikub süüliselt oma äriseadustikust tulenevat kohustust kontrollida, kas põhiaktsionäri pakutav hüvitis on õiglane ning tekitab sellise rikkumisega kahju aktsionärile (nt. peab aktsionär tegema kulutusi õiglase hüvitise väljaselgitamiseks), siis võib tekkida kahju hüvitamise küsimus VÕS § 1045 lg 1 p 7 ja äriseadustiku vastavate sätete alusel. Samuti on Riigikohus viidanud oma 21. detsembri 2004.a otsuses²⁰⁸, et kui audiitori aruanne ülevõtmisaruande kohta ei vasta äriseadustiku nõuetele, võib see anda väikeaktsionäridele aluse audiitori vastu nõuete esitamiseks.

VÕS § 1045 lg 7 ja 8 alusel nõude esitamisel, erinevalt teistest deliktiõiguslikest nõuetest, lasub seega kahju tekitaja hooletuse tõendamise kohustus kannatanul. Juhul, mil teo õigusvastasus on tuletatav Kaitsenormi rikkumisest (VÕS § 1045 lg 1 p 7) tuleb tõendada kaitsenormi subjektiivsesse kõlge puutuv süü. Juhul, mil teo õigusvastasus tuleneb tahtlikust heade kommete vastasest kahju tekitamisest (VÕS § 1045 lg 1 p 8), peab kannatanu tõendama nii selle, et kahju tekitaja käitus heade kommete vastaselt, kui ka selle, et ta käitus tahtlikult²⁰⁹. VÕS § 1048 alusel kahju nõude esitamisel kehtib süü presumptsioon ning kannatanul ei ole vaja kahju tekitaja süüd tõendada.

Enamuses EL-i varasemates liikmesriikides (Belgias, Taanis, Soomes, Prantsusmaal, Kreekas, Itaalias, Luksemburgis, Portugalis ja Rootsis) peetakse põhikirjajärgset auditit mitte ainult ühingu,

²⁰⁵ Schlechtriem, P. Völaõigus. Eriosa. IV trükk. Juura Õigusteabe AS. Tallinn 2000. lk.150, äärenr. 786.

²⁰⁶ Lahe, J. (viide 202), lk. 111.

²⁰⁷ Riigikohtu Tsiviilkolleegiumi 20. detsembri 2004.a. otsus (nr 3-2-1-138-04) Joel Aasmäe ja Lauri Isotamme hagi AS Sampo üldkoosoleku otsuse kehtetuks tunnistamiseks rikkumisest hoidumise kohustamiseks.

²⁰⁸ Riigikohtu Tsiviilkolleegiumi 21. detsembri 2004.a. otsus (nr 3-2-1-145-04) OÜ Amaterasu hagi AS NG Investeeringud vastu aktsiate ülevõtmise eest õiglase hüvitise määramiseks ja 149 648 krooni 38 senti saamiseks.

²⁰⁹ Lahe, J. (viide 202), lk. 80.

aga ka avalikkuse huvides olevaks. Seega võib deliktiõiguslikke nõudeid esitada igaüks kes kahju kannatas, juhul kui kahju, auditori süü ning põhjuslik seos nende vahel on kindlaks tehtud²¹⁰. Selleks aga, et audiitori vastu saaks üldse kahjunõude esitada, peab audiitor olema tegutsenud või jätnud tegutsemata äriühingu audiitori volitustes²¹¹.

Suurim erinevus nimetatud EL-i liikmesriikide vahel seisneb seaduslikus aluses, millel põhineb audiitori vastutus kolmandate isikute ees. Osades liikmesriikides on kolmandate isikute õigus hagi esitamiseks audiitori vastu sätestatud audiitori vastutust reguleerivates eriseadustes²¹². Teistes liikmesriikides, kus kolmandate isikute hagid on lubatud, kohalduvad lepinguvälise vastutuse üldreeglid, ilma kolmandate isikute hagidele erireegleid seadmata²¹³.

Rootsi äriseadustiku sätete kohaselt võivad audiitorid teatud juhtudel olla vastutavad aktsionäride ja ka teiste ees. „Teiste“ all peetakse siin silmas äriühingu võlausaldajaid, teisi otseselt mitteseotud isikuid või töötajaid. Seega on tegemist lepinguvälise vastutuse seaduse laiendusega. Rootsi lepinguvälise vastutuse seaduse kohaselt on audiitor deliktiõiguslikult vastutav, kui isiklik või varaline kahju on põhjustatud tahlikult või hooletusest, või kui varaline kahju on saanud kuritegevuse tagajärjel²¹⁴. Seega laiendavad Rootsi äriseadustiku kahju puudutavad sätted audiitorite vastutust seoses varalise kahjuga lepinguvälistes oludes. Et tõusetuks audiitori vastutus kahju eest, nõutakse et kahju peab olema põhjustatud tahtlikult või hooletusest Rootsi äriseadustiku, aruannetele kohalduva seaduse või põhikirja rikkumisel. Ei piisa vaid sellest kui näidata, et audiitor oli hooletu, nagu audiitori vastutuse korral auditeeritava ühingu ees. Peab ära näitama vähemalt seda, et audiitor on olnud hooletu rikkudes seaduse sätteid, mille eesmärk oli kaitsta aktsionäri või teisi. Siin võib viidata Rootsi äriseadustiku sätetele, mis puudutavad auditi aruandeid või audiitori kontrollkohustust, s.t. sellistele sätetele, millede selge eesmärk on kaitsta äriühingu aktsionäre ja võlausaldajaid.²¹⁵

EL-i liikmesriigid, kus kolmandate isikute poolt hagide esitamine on piiratud, on näiteks Austria, Saksamaa, Iirimaa, Holland, Hispaania ja UK. Nendes riikides on kolmanda isiku poolt hagi

²¹⁰ The European Commission (viide 38), p.23.

²¹¹ Moberg, K. (viide 163), p.229.

²¹² Nt. Belgia LCSC (*loi coordonnée sur les sociétés commerciales*) § 64; Prantsusmaa 24.juuli 1966.a äriseadustiku § 234; Soome TTL (*Tilintarkastuslaki*) § 44; Itaalia 24.veebrari 1998.a dekreet-seadus; Portugali CSC (*Código das Sociedades Comerciais*) § 78 (audiitori vastutus võlausaldajate ees), CSC § 82 (audiitori vastutus aktsionäride ees), CMVM (*Código de Mercado de Valores Mobiliários*) § 10 (börsil osalevate ühingute audiitorite laiendatud vastutus kolmandate isikute ees); Rootsi äriseadustiku § 15 lg 2. - The European Commission. (viide 38), p.23.

²¹³ Kreekas ja Luksemburgis kohaldub tsiviilkoodeks; Taanis tagavad kohtud kahju hüvitamise laiale ringile kolmandatele isikutele, pidades audiitorit „avalikkuse esindajaks“ – Samas.

²¹⁴ Moberg, K. (viide 163), p.231.

²¹⁵ Samas.

esitamise eelduseks audiitori hoolsuskohustus selle kolmanda isiku ees, s.t. audiitor teadis või pidi mõistlikult teadma, et hageja võib teatud kindlal põhjusel tema tööle või järeldusotsusele tugineda. See „ettenägevuse“ kontseptsioon on välja kujunenud peamiselt Inglismaa kohtutes. See on sarnane Iiri lähenemisele ning võib kohalduda ka Hollandis. Austrias ja Saksamaal on audiitori vastutus kolmandate isikute ees kaetud erinevate reeglitega, sõltuvalt sellest, kas vastutus on lepinguline või lepinguväline²¹⁶.

UK-s võib põhimõtteliselt iga füüsiline või juriidiline isik audiitori vastu hagi esitada, kuid üldiselt on audiitor vastutav ainult juhul, kui tal oli selle isiku suhtes lepinguväliselt kohustatud teostama auditit mõistliku hoole ja vilumusega. Nimetatud kohustused on mitmete kohtuotsustega defineeritud. Audiitori vastutuse ulatus on defineeritud juhtumis *Hedley Byrne v. Heller*²¹⁷ 1964.aastal, kus House of Lords oli seisukohal, et isik, kes hooletusest annab valeinfot, mis põhjustab teisele isikule finantskahju, võib hooletuse tõttu olla vastutav selle teise isiku ees lepinguväliselt, isegi siis, kui nende vahel puudub lepinguline suhe, võttes aluseks et nende vahel on „eriline suhe“²¹⁸.

Audiitori kohustuste ulatus ühingu ja selle aktsionäride ees määrati kohtu poolt kindlaks *Caparo Industries PLC v Dickman*²¹⁹ lahendis. Kohus leidis, et audiitori seadusjärgne aruanne valmistatakse ette väga erilise eesmärgiga, võimaldamaks ühingu liikmetel kasutada oma õigusi ühingu liikmetena²²⁰. Seega vaatamata tohutule hulgale UK raamatupidamis- ja audiitoralasele kirjandusele, mis kirjeldab raamatupidamis- ja audiitortegevust apelleerides finantsaruannete „kasutajaid“ (keda tüüpiliselt defineeritakse kui investoreid või võlausaldajaid) ja nende tungivat vajadust ennustada tulevase rahavooge tekkepõhise finantsaruande põhjal, väitsid kohtunikud *Caparo* juhtumi juures, et „mis puudutab liikmeid, siis on aastaaruande eesmärk võimaldada neil seada küsitavuse alla äriühingu varasem juhtimine, kasutada hääleõigust ning mõjutada tulevast poliitikat ja juhtimist. Aruannete ettevalmistamise ja levitamise seaduslik eesmärk ei ole individuaalse aktsionäri nõustamine seoses käesoleva või tulevikus tehtava investeeringu tegemisega äriühingusse“²²¹. See tähendab, et audiitoritel puudub automaatne kohustus ükskõik

²¹⁶ The European Commission (viide 38), p.23.

²¹⁷ Lahendis *Hedley Byrne v. Heller* (1964 AC 465 House of Lords), väitis Lord Hodson: „kui alal, kus isik on sellisel positsioonil, et teised võiksid mõistlikult toetuda tema seisukohale või oskusele või tema võimele valmistada hoolikas uuring, võtab selline isik endale ülesande anda informatsiooni või nõu, või lubab oma informatsiooni või nõuannet edasi anda teistele isikutele, kes nagu ta teadis või pidi teadma, toetuvad sellele, siis tekib hoolsuskohustus“. Viide 31 allikast - Samas, p.24.

²¹⁸ The European Commission (viide 38), p.24.

²¹⁹ *Caparo Industries Plc v Dickman and Others* (1990) 1 All ER HL 568.

²²⁰ Department of Trade and Industry (UK). A Consultative Document on Director and Auditor Liability. December 2003. Kättesaadav internetis: www.dti.uk/consultations/files/publication-1369.pdf p.8.

²²¹ Cousins, J., Mitchell, A., Sikka, P. Auditor Liability: The Other Side of the Debate. *Critical Perspectives on Accounting*. Vol.10, , 1999, pp.283-312, p. 288

kelle ees, kes kasutab nende aruannet investeerimisotsuste tegemiseks (nt. aktsiate ostmiseks või müümiseks), või otsustamiseks kas pikendada ühingu krediiti või mitte²²². Nimetatud juhtumist järeldub, et võimalus kolmandatel isikutel hagi esitada on üsna piiratud: tavalistes oludes on audiitoril auditi teostamisel hoolsuskohustus ainult ühingu enda ees ja kollektiivselt ühingu aktsionäride kui ühingu liikmete ees. Audiitoril ei ole, v.a. erijuhtudel, hoolsuskohustust ühingu juhatuse, aktsionäride kui individuaalsete investorite, ühingu potentsiaalsete ostjate või investorite, samuti võlausaldajate, hankijate, töötajate ja teiste ees²²³.

Alates *Caparo* lahendist, on mitmeid teisigi juhtumeid, kus on tõusetunud küsimus sellest, kas audiitoril on hoolsuskohustus ka kellegi muu kui auditeeritava ühingu eest. *House of Lords* leidis *Al Saudi Banque v. Clark Pixley* (1990 Ch 320) lahendis, et „erilise suhte“ kriteeriumi välistamine viib „määramatu ulatusega vastutuseni määramatu aja eest määramatu grupi ees“²²⁴.

Mõningate UK kriitikute meelest on eelpool nimetatud kohtulahendid tõsiselt nõrgendanud võimalust nõuda hooletutelt audiitoritelt õiguslikku hüvitist ja vähendanud majanduslike stiimuleid hea auditi läbi viimiseks. Isegi Inglismaa ja Walesi ICA²²⁵ tegevdirektor tunnistas, et „individuaalne aktsionär ei ole tavaliselt sellisel positsioonil, et esitada hagi hooletu audiitori vastu“. UK-s võidakse äriühingu juhte pidada isiklikult vastutavaks valede ja ekslike aruannete avaldamise eest. Samas ei kohaldu see audiitorite suhtes, kes võisid samuti olla aruannete auditeerimisel hooletud. Audiitoreid on peetud süüdi olevateks finantsaruannete auditeerimisel (näiteks *McNaughton (James) Paper Group Limited v Hicks Anderson and Co.* (1991 1 All ER 134 and (1990) BCC 891; *Berg Sons and Co. Limited and Others v Adams and Others* (1992) BCC 661), kuid nad on pääsenud kahjutasude hüvitamisest ettekäändel, et neil puudub „hoolsuskohustus“ kolmandate isikute suhtes²²⁶.

Caparo juhtum ja teised kohtuprotsessid annavad mõista, et audiitor saab vabatahtlikult enda peale võtta vastutuse *vis a vis* kolmanda isiku suhtes, kuid selleks peab audiitor tegema kindla teo, millest eeldatakse tema vastutust, või peab audiitori poolt olema kindel teadmine, et kolmandad isikud tuginevad aruandele²²⁷. Ettevaatlik audiitor muidugi väldib selliste teadaannete tegemist, mida võidaks pidada vastutuse võtmiseks kolmandate isikute ees. *Caparo* lahend tähendab seda, et

²²² A Consultative Document on Director and Auditor Liability (viide 221), p.8.

²²³ The European Commission (viide 38), p.24.

²²⁴ Samas.

²²⁵ Institute of Chartered Accountants

²²⁶ Cousins, J., Mitchell, A., Sikka, P. (viide 221), p. 288-289.

²²⁷ *Lloyd Cheyham & Co. Ltd v. Littlejohn & Co.* (1987) BCLC 303 – Napier, C.J. Intersections of Law and Accountancy: Unlimited Auditor Liability in the United Kingdom. Accounting, Organizations and Society. Vol.23, No 1, 1998, p. 107.

audiitor ei pea vastutuse vältimiseks auditi aruandes ilmtingimata teavitama enda vastutuse välistamisest kolmandate isikute suhtes. Samas ei toonud nimetatud kohtuotsus esile asjaolu, et audiitor võib olla vastutav äriühingu enda ees²²⁸.

Iirimaal ei ole veel päris selge, millises ulatuses kohtud audiitorite hoolsuskohustust kolmandate isikute kasuks kohaldavad. Otsus *Kelly v. Boland*²²⁹ on sama, mis Inglise *House of Lords*’i otsus asjas *Caparo v. Dickman*: audiitor on vastutav, kui tal oli kahjustatud isiku ees seaduslik hoolsuskohustus hoida ära selline kahju, mis tekkis, ning seda hoolsuskohustust rikuti²³⁰.

Hollandis on seisukoht, et audiitoreid võidakse pidada vastutavaks oma järelalusotsuste eest enam-vähem aktsepteeritud²³¹, kuid ei ole veel täiesti selge, millised kolmandad isikud on õigustatud kahjunõudeid esitama ning kas selleks on vaja teatud lisaelduste olemasolu. Küsimus hõlmab Hollandi Tsiviilkoodeksi §-ga 6:162 (lepinguväline vastutus) kaitstud huvide tõlgendamist seoses kolmandate isikute kaitsealusega aastaaruannete auditi korral. Teema arutlemisel on need, kes nõuaksid teatud lisaelduste kohaldamist, nagu Inglise *House of Lords Caparo* juhtumilgi, vastakuti nendega, kes arvavad, et audiitori järelalusotsus tehakse aktsionäride jaoks, ning seega pole muid lisaeldusi vaja. Ülemkohus pole selles küsimuses seisukohta võtnud, ning harvadest madalama astme kohtu otsustest pole võimalik üldreeglit välja tuua²³².

Austrias ja Saksamaal võib audiitori vastutus kolmandate isikute ees olla nii lepinguline kui lepinguväline. Lepingulise vastutuse sätted kohalduvad auditeeritava ühingu seotud ühingutele, teatud lepingute ning kolmandate isikute suhtes kaitsvat mõju omavate lepingute puhul²³³. Vastavalt audiitori vastutust reguleerivatele seadustele²³⁴ on audiitorühinguga seotud ühingutel õigus nõuda audiitorilt tekitatud kahju hüvitamist²³⁵.

Saksa Föderaalne Ülemkohus pidas oma 2. aprilli 1998.a. otsuses audiitorit, kes teostas äriühingu A põhikirjajärgset auditit, vastutavaks äriühingu B omaniku ees, kes ostis äriühingu A tuginedes

²²⁸ Napier, C.J. Intersections of Law and Accountancy: Unlimited Auditor Liability in the United Kingdom. Accounting, Organizations and Society. Vol.23, No 1, 1998, p. 107.

²²⁹ Kelly v Boland 1989 IRNL 373: Kohus leidis, et audiitor omas äriühingu ostja ees hoolsuskohustust, kuna audiitorit oli teavitatud potentsiaalsetest ostjatest, k.a. kahju saanud isikust. Kahel eelneval aastal ei olnud audiitor teadlik ühestki potentsiaalsest ostjast ning seega ei olnud ta ka vastutav. Siiski, kolmandal aastal ta teadis või oleks mõistlikult pidanud teadma, et potentsiaalsed ostjad tuginevad tema järelalusotsusele. – Viide nr 35 allikast. The European Commission (viide 38).

²³⁰ The European Commission (viide 38), p.24.

²³¹ Seda kinnitas Rotterdami piirkonnakohus 19.novembri 1998.a otsuses, JOR 1999, 31 – Viide nr 36 allikast. Samas, p.24.

²³² The European Commission (viide 38), p.24.

²³³ Samas, p.21.

²³⁴ Austria HGB § 275.1 ja Saksa HGB § 323.

²³⁵ The European Commission (viide 38), p.25.

audiitori (väär-)hinnangule A finantsolukorra kohta. Nimetatud kohtulahend on märkimisväärne, kuna selliseid juhtumeid reguleerib HGB²³⁶ § 323 I, mis sätestab, et kui audiitor hooletuse tõttu ei täida oma kohustusi, siis ta vastutab vaid kõnealuse äriühingu ees. Senine Saksa pretsedendiõigus keeldub samuti arvamast, et seda põhikirjajärgset kohustust saaks pidada “kaitsenormiks”, mis hõlmaks oma kehtivusalas kolmandaid isikuid (n.t. aktsionäre) ja mis seega viiks audiitorite tsiviilvastutuse ni nende suhtes BGB § 823 II alusel. Samal ajal kui Saksa Föderaalne Ülemkohus oma 1998. a. otsuses tunnistas, et nimetatud sättes väljendunud “seadusandlik kavatsus” oli asjakohaselt piirata audiitori vastutuse riski, siis samal ajal ta rõhutas, et sellel sättel pole “välistavat mõju”. Sellise lähenemise tagajärg on, et audiitor peaks põhimõtteliselt olema kohustatud ka nende isikute ees, keda otseselt HGB §-s 323 nimetatud ei ole. Näiteks juhtumil, mil audiitor võtab endale täita lepingulisi kohustusi, ilma kolmandate isikute huve riivamata. Ei ole täielikult selge, kas see nõuab, et audiitor avaldaks oma seisukoha lisaks tegelikule auditile, enne kui tema vastutus laieneb kolmandatele isikutele. 1998. a. otsuse puhul oli audiitor kinnitanud ostja poolt palgatud audiitorile, et ta jääb enda poolt aruandes esitatud vaadetele kindlaks. Eelistatum tundub olevat seisukoht, et selline laiendatud vastutus kohaldub ainult juhul, kui selline lisaavaldus on tehtud. Lõppjäreldus on siiski, et põhikirjajärgse auditi puhul ei tõusetu vastutust kolmandate isikute suhtes²³⁷.

Saksamaal välja kujunenud põhimõte, et hooletuse korral audiitor ei vastuta puhtmajandusliku kahju eest lepinguväliselt, mistõttu on vastutus hooletuse tõttu antud vale teabe eest võimalik ainult vastava teabelepingu puhul, põhjustas seda, et peagi hakati üpris ulatuslikult eeldama vaikivalt sõlmitud teabelepingute (mis võivad teoks saada päringu ja teabe andmise teel) olemasolu²³⁸. Seega, isegi kui formaalselt ei olnud lepingut sõlmitud, siis juhul kui audiitor oli edastanud kolmandale isikule informatsiooni ja ei saanud eirata, et seda informatsiooni kolmanda isiku poolt kasutati, kusjuures see informatsioon oli otsustava tähendusega kolmanda isiku poolt otsuse tegemisel ning mille tegemise tagajärjel saabus kahju, siis teoreetiliselt oli audiitorilt võimalik kahju nõuda²³⁹.

Austrias tuletatakse lepingu olemasolu poolte käitumisest: näiteks, kui audiitor annab informatsiooni otse pangale, mis suurendab ühingu krediiti, siis Austria kohtud vaatavad

²³⁶ Saksa Kaubanduskodeks (German Commercial Code).

²³⁷ Coester, M., Markesinis, B. “Liability of Financial Experts in German and American Law: An Exercise in Comparative Methodology”. The American Journal of Comparative Law. Vol.51, no 2, Spring 2003, pp.275-309, p.287-288.

²³⁸ Schlechtriem, P. (viide 205), lk.150, äärenr. 427.

²³⁹ The European Commission (viide 38), p.25.

tõenäoliselt suhet panga ja audiitori vahel kui sellist lepingut²⁴⁰. Saksamaa Ülemkohus²⁴¹ kehtestas reegli, et „teabeleping“ loetakse audiitori ja kolmanda isiku vahel vaikimisi sõlmituks juhul, kui audiitor andis informatsiooni, mis oli kolmanda isiku jaoks äratuntavalt olulise tähendusega ning kui viimane võttis selle aluseks olulise otsuse tegemisel. Nimetatud otsusest hilisemad otsused piiravad sellist vastutust informatsiooni andmise eest ja seavad rangeid tingimusi vaikimisi sõlmitud informatsiooni lepingutele, öeldes, et selline leping on olemas vaid siis, kui asjaolud lubavad eeldada, et informatsioon on lepinguliste õiguste ja kohustuste tekkimise eelduseks²⁴².

Algselt väideti, et informatsiooni ülekandmise kohaldamisele eelnevalt kanti informatsioon üle kliendile ja audiitor pidi olema teadlik, et klient kasutas informatsiooni, et veenda kolmandaid isikuid teatud moel käituma. Kui see on nii, siis peaks audiitor olema vastutav informatsiooni õigsuse eest²⁴³. Siiski on väidetud, et see algne eeldus tuleb üle vaadata ja nüüd on jõutud järeldusele, et lisaks peaks kolmas isik paluma audiitori sekkumist ja seejärel peab audiitor andma info otse kolmandale isikule²⁴⁴.

Põhimõtteliselt on siin küsimus selles, kuidas piiritleda kaitstud isikuid või kaitstud huvisid ning kas lepingupoolte suhtes kehtestatud vastutuspäirangud on kohaldatavad kaitstud kolmandatele isikutele. Schlechtriem ütleb siin, et üldine elukutseliste kohustuste standardiga seostuv hooletusvastutus kaitseks kõiki neid isikuid oma varalistes huvides, kelle puhul võib abstraktselt eeldada, et nad võivad informatsiooni saada ja selle alusel otsuseid teha. Käsundajaga sõlmitud lepingust tulenevaid päiranguid vastutuse osas ei saaks nende puhul põhimõtteliselt kasutada, kuid seadusliku usaldusvastutuse alusel tuleks kaitstud isikute ringi kitsendada²⁴⁵.

Slechtriem'i seisukohalt saaks kõige paremini nimetatud kaitstud isikute ringi määratleda kolmandate isikute suhtes kaitsetoimet omavate lepingute kaudu. Kohtud kohaldavad seda instituuti seoses audiitori vastutusega ning seega kehtestavad hoolsuskohustuse kolmandate isikute ees²⁴⁶. Austria kohtud kohaldavad seda teooriat piiratud tingimustel. On mõeldav, et väga piiratud asjaoludel, võib sellise hagi esitada võlausaldaja või kolmas isik, kes omandas ühingu aktsiaid toetudes audiitori aruandele, juhul kui audiitor teadis, et ostja võib toetuda aruandele. Siiski, vaid

²⁴⁰ Samas.

²⁴¹ *Bundesgerichtshof*.

²⁴² Judgement of 17 september of 1985, WM 1985, pp. 1531-1533 – Allikast viide 38. The European Commission. (viide 38), p.25.

²⁴³ BGH VII ZR 259/77, Urteil vom 22.3.1979. - Gietzmann, M.B., Quick, R. Capping Auditor Liability: The German Experience. Accounting, organizations and Society, Vol 23, No 1, 1998, p. 96.

²⁴⁴ BGH VI ZR 120/71, Urteil vom 5.12.1972. - Samas, p. 96.

²⁴⁵ Schlechtriem, P. (viide 205), lk.151, äärenr. 430.

²⁴⁶ The European Commission (viide 38), p.25.

üldteadmist, et aruanne edastatakse tavaliselt pankadele, mis suurendavad auditeeritava ühingu krediiti, ei piisa sellise kohustuse tekkimiseks²⁴⁷.

Saksamaal võivad lepingul olla kaitsvad mõjud kolmandatele isikutele, kui on olemas alljärgnevad eeldused: 1.) kolmas isik on seotud lepingupoole sooritusega; 2.) sooritav pool on kohustatud pakkuma kaitset või hoolt või sooritus ise peab olema kolmanda isiku kasuks; 3.) kolmanda isiku poolt kaitsest ja hoolest saadav kasu peab olema audiitorile ilmne. Teooria kolmandate isikute suhtes kaitsvat mõju omavatest lepingutest võimaldab kolmandatel isikutel nõuda puhtvaralise kahju hüvitamist vale informatsiooni andmise, moonutamise või ebaõige auditaruande korral, juhtudel mil deliktiõigus kahju hüvitamist ei võimalda²⁴⁸.

Hiljutised lepinguõiguse alased kohtulahendid on suurendanud audiitorite vastu esitavate nõuete potentsiaalseid aluseid. Kolmandate isikute kaitseks sõlmitud lepingute tõlgendamisel on tuvastatud²⁴⁹, et nimetatud konstruktsioon kohaldub auditi teenuste pakkumisele, vastavalt sellisele ulatusele, millised kohustused kolmanda isiku suhtes on audiitor ja äriühing lepingus kokku leppinud. Et selline konstruktsioon kohalduks, on vaja, et: esiteks, kolmas isik peab olema lähedaselt seotud audiitori tööga, näiteks nagu aktsionärid ja võlausaldajad. Teiseks, lepingupooltel peab olema soov kaasata lepingu mõjualasse kolmandaid isikuid, kuigi see ei pea olema selgesõnaliselt väljendatud. Kaudne tõlgendamine on lubatud ja võidakse väita, et teenust pakkuval isikul, s.o. audiitoril, on riigi (ühiskonna) poolt tagatud monopoolsed õigused ja seega on tal kaudne kohustus laiema hulga ühiskonna liikmete suhtes. Kolmandaks, audiitor peab olema teadlik, et kolmandad isikud on kaasatud ja et nad tuginevad auditile ja kasutavad informatsiooni otsuste tegemiseks. Selline teadmine võib olla üsna üldist laadi ja ei pea hõlmama konkreetseid nimesid, aga see grupp peab olema selgelt eristatav. Kui see peaks saama seaduse poolt kinnitatud, siis tuleb ümber tõlgendada kohustuste ulatus lepinguõiguse kohaselt, kuna varasemalt oli vajalik, et oleks olemas selge kohustus kolmandate isikute kaitseks, nüüd aga piisas, et mõlemad osapooled tahavad kolmandat isikut kaasata. Illustreerimaks seda, siis osades kohtulahendites väidavad kohtunikud, et kuna audiitorilt eeldatakse, et ta on finantsaruandluse ekspert, siis peaksid audiitorid olema teadlikud, et on mõistlik eeldada, et kolmandad isikud usaldavad nende professionaalseid hinnanguid.²⁵⁰

²⁴⁷ Samas.

²⁴⁸ Samas.

²⁴⁹ Bundesgerichtshof, Federal High Court of Justice, Urteil vom 2.11.1983 - Gietzmann, M.B., Quick, R. (viide 243), p. 95.

²⁵⁰ Gietzmann, M.B., Quick, R. (viide 243), p. 95.

Paljude kriitikute meelest on BGH venitanud lepingute piire, millel on kaitsev mõju kolmandatele isikutele, üle tavapärase ulatuse. Need kriitikud osutavad, et kohtuotsuste rõhuasetus on nihkunud ära eksperdi ja võlausaldaja vaheliselt lepingult ja on nüüd asetatud üha rohkem eksperdi professionaalsetele kohustustele ja kõrgele usaldatavuse tasemele, mida tavaliselt omistatakse avalikkuse poolt eksperdi arvamusele. See eeldaks, et ekspertide vastutuse alus tuleneb otse nende professionaalsest staatusest, mitte aga mingist lepingulisest sidemest isikute vahel, kes on lepingu tegelikult sõlminud (kuigi selline leping võib muuta või piirata seadusega kehtestatud vastutust)²⁵¹.

Professor Canaris on asunud seisukohale, et eksperdi ja kolmanda isiku vahelist suhet võib klassifitseerida kui kvaasi-lepingulist suhet: ekspert taotleb endale usaldusväärust ja kutsub teisi toetuma tema aruannetele. Teised omakorda vastavad tema ootustele ja tuginevad oluliste otsuste tegemisel eksperdi informatsioonile. Seega on olemas peamised kvaasi-lepingulise vastutuse (*culpa in contrahendo*) elemendid ning ei ole vajadust otsida lepingut teiste isikutega, millele vastutus kohalduks²⁵².

Olulised muudatused Saksa lepinguõiguse sätetes jõustusid 1. jaanuarist 2002.a. Nimetatud reform võib muuta tulevikus lähenemist ekspertide vastutusele kolmandate isikute suhtes. Uued sätted on: 1.) § 241 II BGB - iga kohustatud poole käest võib, vastavalt kohustuse ulatusele, nõuda kohase hoolsuse rakendamist vastavalt teise poole õigustele ja huvidele; 2.) § 311 III – BGB §-st 241 II tulenev kohustus võib tekkida ka nende isikute suhtes, kes pole lepingu osapooled. Selline kohustus tekib eriti siis, kui kolmas isik taotleb endale erilist usaldusväärust ja avaldab seeläbi olulist mõju lepingu läbirääkimistele või lepingu sõlmimisele²⁵³.

BGB § 311 II ulatus ei ole täielikult selge. Võib väita, et esimene lause hõlmab kolmandaid isikuid kahes tähenduses – esiteks, nendena, kes „naudivad“ kaitset, s.t. kes on hõlmatud teiste poolt sõlmitud lepingu kaitsva ulatusega; ja teiseks need, kes „omavad“ kaitset teiste suhtes, kellega nad on lepingulises suhtes. Sätte esimese funktsioonina võib näha (esmakordset) seaduslikku tunnustamist seni kohtu poolt tunnustatud institutsioonile “leping, millel on kaitsev ulatus *vis-a-vis* kolmandatele isikutele”. Teise funktsioonina hõlmab säte lepinguvälist vastutust – vastutus, mida võib klassifitseerida kui kvaasi-lepinguline, selgelt sõltumatu deliktiõigusest, kattes kõik *culpa in contrahendo* (lepingueelse vastutuse) juhtumid kolmandate isikute suhtes. Ainult selle teise funktsiooni osas sätestab teine lause mõned suunavad kriteeriumid: (eksperdi) nõue enda suhtes erilisele usaldusväärusele ja põhjuslik seos talle kolmandate isikute poolt osutatud usalduse ja

²⁵¹ Coester, M., Markesinis, B. (viide 237), p.288.

²⁵² Samas, p.289.

²⁵³ Samas, p.290.

lepingu sõlmimise või selle sisu vahel kolmanda isiku ja teiste vahel. Seaduse sõnastus on nii lai ja ebamäärane, et BGB § 311 III arvatakse katvat kõiki liike “kolmanda isiku vastutust”, kaasa arvatud ekspertide vastutust kolmandate isikute suhtes ebaõigete aruannete eest²⁵⁴.

Kokkuvõtteks võib öelda, et uue regulatsiooni kohaselt on Saksamaal ekspertidel tekkinud otsene vastutus kolmandate isikute ees, põhineb *culpa in contrahendole* (lepingueelsele vastutusele). Eksperti lepinguline partner ja suhe selle partneri ja kolmanda isiku vahel muutub siin ebaoluliseks. Tulevikus peaksid kohtud keskenduma seaduses mainitud “erilisele usaldusväärsusele” ning peavad otsima uue lähenemise piire – üks paljudest küsimustest, mille seadusandjad on jätnud kohtute otsustada²⁵⁵.

Saksamaal võivad kolmandad isikud tugineda oma hagi deliktiõiguse üldreeglitele seni, kuni nad ise on rikutud seaduse kaitsvas ulatuses²⁵⁶, mis võib näiteks aktsionäride või võlausaldajate puhul hõlmata juhtumeid, kui neid on kahjustatud viisil, mis on vastupidine „heale moraale“²⁵⁷.

Šveitsis on auditeeritava ühingu kõrval ka üksikutel aktsionäridel õigus esitada audiitori vastu hagi kahju hüvitamiseks. Aktsionäril on õigus esitada audiitori vastu nõue kahju hüvitamiseks auditeeritavale ühingule²⁵⁸.

Kõige sagedasemad kolmandate isikute poolt esitatud nõuded *Common Law* maades (UK ja USA) on olnud olukorras, kus kolmas isik annab laenu või investeerib auditeeritavasse ühingusse tuginedes audiitori aruandele, ning alles hiljem saab teada, et auditeeritud finantsaruanded on ülehinnanud auditeeritava ühingu finantsolukorda. USA-s eristatakse kasusaajat kolmandat isikut ja ülejäänud kolmandaid isikuid. Kasusaaja kolmas isik (*a third party beneficiary*) on isik, keda lepingupooled on lepingus nimetanud, või kellele suhtes nad on tahtnud, et ta omaks kindlaid õigusi ja kasu lepingu kohaselt²⁵⁹. Kasusaaja kolmas isik peab nõude esitamisel tõendama kahju tekkimise, audiitori hooletuse ning põhjusliku seose audiitori hooletu tegutsemise ning kahju tekkimise vahel. Audiitor või siin vastutusest vabaneda, juhul kui ta tõendab, et kahjustatud isikule on kahju tekkinud muudel alustel²⁶⁰. Oluline on, et audiitor teab sellise kolmanda isiku olemasolust või pidi sellest teadlik olema. Sellised kolmandad isikud saavad hagi esitada, samuti nagu auditeeritav ühingki, lepingulisel alusel. Seega on siin tegemist VÕS §-le 81 sarnaneva regulatsiooniga.

²⁵⁴ Samas.

²⁵⁵ Samas, p.291.

²⁵⁶ BGB § 823 II.

²⁵⁷ The European Commission (viide 38), p.25.

²⁵⁸ Sveitsi äriseadustik § 756 – Wyler, S., Watter, R., Wyler, J. (viide 52), p.124.

²⁵⁹ Meigs, W.B., Whittington, O.R, Pany, K., Meigs, R.F. (viide 18), p.80.

²⁶⁰ Samas, p.93.

Ülejäänud kolmandad isikud saavad hagi audiitori vastu esitada lepinguvälisel alusel. Nead peavad tõendama kahju olemasolu, audiitori raske hooletuse (mõnedes osariikides hooletuse) ning põhjusliku seose, s.t., et audiitori raskel hooletusel oli kahju tekkimises oluline osa²⁶¹. Kolmanda isiku võimalus nõuda kahju hüvitamist vaid hooletuse tõttu on märksa keerulisem ja varieerub osariigiti. Kuni 1960. aastate lõpuni olid USA-s audiitorid hooletuse eest vastutavad vaid auditeeritava ühingu ees. Sel ajal kohaldus vana inglise üldise õiguse reegel, et isik, kes ei ole lepingu pooleks, ei oma õigust nõuda kahju hüvitamist hooletu käitumise eest²⁶².

Kohtulahend *Ultramares v. Touche & Co*²⁶³ oli *Common Law* lahend New Yorgi kõrgeima kohtu poolt (1931), mis ütles, et audiitorid on vastutavad lepingu pooleks mitte-oleva kolmanda isiku ees pettuse või raske hooletuse, kuid mitte tavalise hooletuse korral. Hilisem *Rosenblum v. Adler* New Jersey Ülemkohtu lahend (1985) läks nimetatud lahendiga vastuollu, öeldes, et audiitor on tavalise hooletuse tõttu vastutav „mõistlikult aimatavate kolmandate isikute“ ees, kes ei ole lepingu pooleks²⁶⁴. Nimetatud lahend avas ukse selleks, et audiitoreid hakataks *Common Law* kohaselt tavalise hooletuse korral pidama vastutavaks kõigi „aimatavate/ettenähtavate“ kolmandate isikute ees²⁶⁵.

USA-s on välistatud audiitori vastutus kõigi osapoolte suhtes, juhul kui ta täidab oma kohustusi kooskõlas ametialase hoolsusega (*due diligence*)²⁶⁶.

Kokkuvõtteks või märkida, et audiitori õigusvastane tegu võib, lisaks auditeeritavale ühingule, kahju tekitada ka kolmandatele isikutele. Teatud õiguslike konstruktsioonide kaudu on kolmandatel isikutel võimalus esitada audiitori vastu kahju hüvitamise nõue lepinguõiguse alusel, kuid enamasti tuleb seda siiski teha deliktiõiguse alusel. Lepinguõiguse alusel saab kolmas isik kahju hüvitamist nõuda näiteks juhul, kui kolmanda isiku huvid kuuluvad lepingu objektiivsel tõlgendamisel kaitsmisele VÕS § 81 eelduste täitmisel, s.o. kolmandat isikut kaitsva lepingu alusel. Nimetatud lepingu puhul tekivad kolmandate isikute õigused poolte tahtest sõltumatult, erinevalt VÕS § 80 alusel kolmanda isiku kasuks sõlmitud lepingust. Samas ei anna audiitori vastutuse korral VÕS § 81 alusel nõude esitamine kolmandale isikule erilist eelist võrreldes nõude esitamisega deliktiõiguse alusel. Seda põhjusel, et audiitori vastutus on igal juhul süüline, ka lepingu rikkumisega kahju

²⁶¹ Samas.

²⁶² Guy, D.M., Alderman, C.W., Winters, A.J. (viide 17), p.108.

²⁶³ 255 N.Y. 170, 174 N.E. 441 (1931).

²⁶⁴ Meigs, W.B., Whittington, O.R, Pany, K., Meigs, R.F. (viide 18), p.99.

²⁶⁵ Samas, p.85.

²⁶⁶ Samas, p.82.

tekitamisel, v.a. seaduses sätestatud juhtudel ja teistsuguse kokkuleppe puudumisel. Seega võib siin kahjustatud isik olla isegi eelistatumas seisus deliktiõiguslikult nõude esitamisel, kuna VÕS § 1048 eeldab audiitori süüd, kuid VÕS § 81 alusel nõude esitamiseks lasub süü tõendamise koormis kannatanul. Samas on erandlikult VÕS § 1045 lõike 1 p 7 ja 8 alusel kahju tekitaja süü tõendamise koormis samuti kannatanul.

Võib öelda, et lepingu alusel saab kolmas isik kahju hüvitamist nõuda juhul, kui audiitor on rikkunud kohustust ning lepingu tingimused kahju hüvitamist ei välista ega piira. Vastasel juhul tuleb nõue esitada deliktiõiguslikul alusel, milleks on VÕS § 1048 ning 1045 lg 1 p 7 ja 8. VÕS § 1048 eeldab kahju tekkimise alusena kahju tekitaja poolt teo tegemist. Samas kehtib siin süü presumpatsioon, mis asetab kannatanu tõendamisel kergemasse olukorda. VÕS § 1045 lg 1 p 8 kohaldumiseks võib kahju tekitaja poolt tegemist olla ka tegevusetusega. Kannatanul lasub siin aga kohustus tõendada süü olemasolu tahtluse vormis ning heade kommete vastasus. Heade kommete vastasuse mõiste on audiitori vastutuse korral tavapärasest laiema tähendusega tulenevalt talle kutsetegevuse tõttu omistatud usaldusseisundist. Näiteks võidakse siin heade kommete vastaseks pidada seda, kui audiitor ei täida kohustusi tema kutsealalt nõutava hoolsusega.

3.2. Kohustatud subjektid

3.2.1. Audiitor

Alljärgnevalt püütakse selgitada kes ja millises ulatuses vastutab õigustatud subjektide ees kohustuste rikkumise eest. See on küsimus audiitorist, s.h. ka audiitorühingust, audiitorühingu töötajatest, jne.

Kapitalistlike ettevõtetenä otsivad audiitorühingud võimalusi kulude vähendamiseks ning nende peamiseks huviks on tõsta kasumit, klientide arvu ja turuosa suurust. Seega on nad surve all, kuna töö ulatust tuleb vähendada ja töö valmis saada ühe lühema ajaga. Töötajatele on ette nähtud ajalised piirid auditi ülesannete täitmiseks. Töötajad, kes on surve all soovides jääda tööle, olla kvalifitseeritud ja saada palgakõrgendust täidavad kuidagi moodi ülesande ja panevad kirja isegi vähem töötunde kui kulutatud. Sellised väärtingimused töötamiseks loovad soodsa keskkonna audiitorite vastu nõuete esitamiseks. Audiitoritel tuleb igat auditit teostada väljavaatega, et neilt võidakse nõuda oma töö kaitsmist kohtus. Kohtuasjadel võib on äärmiselt kahjustav mõju audiitori mainele. Äärmistel juhtudel võidakse audiitor võtta isegi kriminaalvastutusele.

Audiitorite potentsiaalne vastutus isikute ees, kes võivad saada kahjustatud ebaõige ametialase tegevuse tagajärjel on märksa suurem kui raviarstidel või ükskõik millise teise ametiala esindajatel. Üheks põhjuseks on võimalike kahjustatud isikute suur arv. Kui raviarst või advokaat on hooletu, siis on kahjustatud isikuks tavaliselt selle professionaali patsient või klient. Juhul kui audiitor on hooletu oma arvamuse väljendamisel finantsaruande kohta, siis võivad kahju kanda suuremate rahvusvaheliste äriühingute korral miljonid investorid²⁶⁷. Audiitori poolt äriühingu aastaaruandele antava arvamusega on ju võimalik tutvuda kõigil soovijatel²⁶⁸. Kahju kannatavate isikute arv võib muutuda väga suureks börsil kauplevate äriühingute puhul. See on näiteks juhtumitel kui aastaaruandes sisalduv informatsioon on vale ning audiitor on olnud selle kontrollimisel hooletu. Tuhanded inimesed võisid osta aktsiaid tuginedes aastaaruandele ja audiitori raportile, milles polnud ühtegi kommentaari.

Igasuguses ettevõtmises, mis on sama keerukas kui audit, on paratamatu, et tehakse vigu. Audiitorid peavad võtma juhuslikke süüdistusi väärti käitumisest kui elulist asjaolu. Ükskõik kui hoolikas audiitor oleks, võib ta leida end aeg-ajalt olevat kostja rollis.

Audiitortegevuse seadus kehtestab audiitori vastutuse üldalused. Kohustusliku audiitorkontrolli puhul²⁶⁹ vastutab audiitor või audiitorühing oma kutsetegevusest tulenevate kohustuste rikkumisega kliendile või kolmandale isikule süüliselt tekitatud kahju eest (AudTS § 40 lg 1). Vastutuse piiramine kokkuleppel ei ole lubatud. Audiitori vastutus on reguleeritud lisaks Audiitortegevuse seadusele veel äriseadustiku paragravides 143 lg 3, 249 lg 3, 363.4 lg 4, 396 lg 3, 439 lg 3, 523 lg 4 - nendega katmata osas vastutab audiitor kahju eest üldalusel.

Lisaks kohustusliku audiitorkontrolli teostamisele väljastab audiitor ka eriotstarbelisi raporteid, mis on: a.) audiitori poolt konkreetsele kolmandale osapoolale või laiemale majandusüldsusele antav hinnang kliendi finantsinformatsiooni mingi kitsama aspekti või spetsiifilise vaatenurga kohta; b) audiitori poolt üksnes kliendile adresseeritud ja sisemiseks kasutamiseks esitatavad märgukirjad, arvamused ja hinnangud (Auditeerimiseeskiri § 44 lg 1). Eriotstarbelisteks raportiteks äriseadustikust tulenevalt on: audiitoriks nimetamise nõusolek (ÄS § 328); mitterahalise sissemakse väärtuse hindamise kontroll (ÄS § 143, § 249, § 346); erikontroll (ÄS § 191, 330); lõppbilansi ja varajaotusplaani kontroll (ÄS § 378); üleantavate netovarade piisavus (ÄS § 424, § 468);

²⁶⁷ Samas, p.79.

²⁶⁸ Vähemalt Eestis saab.

²⁶⁹ Kohustusliku audiitorkontrolli sätestab äriseadustik § 143, § 249 (mitterahalise sissemakse väärtuse hindamine), § 190, § 331 (majandusaasta aruande kontrollimine – lisaks vt. ka raamatupidamise seaduse § 14 lg 3) § 363.4 (ülevõtmisaruande kontrollimine), § 215, § 378 (lõppbilansi ja varajaotusplaani auditeerimine), § 394, § 418 (ühinemislepingu kontrollimine), § 437, § 462 (jagunemislepingu kontrollimine), § 509 lg.-d 7 ja 8, § 518 lg 2 (arvamus netovara vastavuse kohta aktsiakapitalile).

ühinemislepingu kontroll (ÄS § 394-396) ja jagunemislepingu kontroll (ÄS § 437-439). Nimetatud raporteid koostades on oluline, et audiitor selgitaks välja, millisel eesmärgil tema poolt antavat finantsinformatsiooni kasutatakse ja kes on selle info kasutajateks. Samuti tuleks audiitoril oma raportis kindlaks määrata selle koostamise eesmärk ning isikute ring, kellele tema poolt antud arvamus on suunatud, et välistada selle kasutamist muudel eesmärkidel ja kahjunõuete esitamist piiramatult kolmandate isikute poolt (Auditeerimiseeskiri § 44 lg 3 p 4).

Äriseadustik kehtestab audiitorile teatud juhtudel suurema vastuse kui tuleneb audiitortegevuse seadusest. Näiteks mitterahalise sissemakse hindamise kontrollimisel (ÄS § 143 lg 4 ja § 249 lg 4), samuti ka hindamisel kas netovara vastab aktsia- või osakapitalile (ÄS § 523 lg 4), vastutab audiitor tekitatud kahju eest igal juhul, mitte ainult süü korral.

01.01.2006.a. jõustunud äriseadustiku muutmise seadus sätestab, et audiitor vastutab ühinemis- (ÄS § 396 lg 3) ja jagunemislepingu (ÄS § 439 lg 3) ebaõige kontrollimisega äriühingule, tema osanikele või aktsionäridele ja võlausaldajatele tekitatud kahju eest samamoodi nagu majandusaasta aruande kontrollimisel, s.t. süüliselt tekitatud kahju eest. Muudatuse kohaselt on ära toodud isikute ring, kelle ees audiitori vastutus võib kõne alla tulla²⁷⁰. Vastutuse osas on tehtud viide samasugusele vastutusele nagu on audiitoril majandusaasta aruande auditeerimisel, seega kohaldub siin AudTS § 40 lg-st 1 tulenev vastutus. Kuna uudsena on välja toodud isikute ring, kelle ees audiitori vastutus võimalik on, siis ilmselt võiks neid sätteid tõlgendada ka selliselt, et kolmandate isikute all AudTS § 40 lg 1 tähenduses peetakse samuti silmas eelkõige äriühingu osanikke või aktsionäre ja võlausaldajaid. Kuigi arvestades asjaolu, et majandusaasta aruanded on kõigile äriregistri vahendusel kättesaadavad, siis tõenäoliselt on majandusaasta auditeerimisel kolmandate isikute ring siiski ikkagi märksa laiem.

Viies EL-i liikmesriigis (Taanis, Iirimaa, Luksemburgis, Hollandis ja UK-s) ei ole audiitorite vastutus reguleeritud eraldi sellekohaste sätetega. Nendes riikides kohalduvad audiitoritele tsiviilvastutuse üldsätted. Selle tulemuseks on, et *Common Law* maades kohalduvad kohtu poolt seatud reeglid hoolsuse kohta, samal ajal kui tsiviilõiguse riikides katavad vastava ala tsiviilkoodeksi asjakohased sätted²⁷¹. Teine grupp koosneb üheksast EL-i liikmesriigist (Austria, Belgia, Soome, Prantsusmaa, Saksa, Kreeka, Portugal, Hispaania, Rootsi), kus tsiviilvastutuse üldreegleid on täiendatud audiitorite kohta käivate erisätetega. Nendes riikides saab erisätteid täiendada tsiviilvastutuse osas kohalduvate üldsätetega, näiteks mis puudutab süüd, põhjuslikku

²⁷⁰ Seletuskiri äriseadustiku muutmise seaduse eelnõu juurde. 26.01.2004.a. Kättesaadav internetis: http://eogus.just.ee/?act=dok&subact=1&DOK_W=42713, lk. 51.

²⁷¹ The European Commission (viide 38), p.6.

seost ja kahju²⁷². Eestis kohalduv süsteem on kõige lähedasem just sellesse gruppi kuuluvate EL-i riikidega. Itaalias põhineb vastutus ainult põhikirjajärgsete audiitorite kohata käivatel erisätetel.²⁷³

Ametisse valitud audiitor on peamine vastutav isik, kuna tema kirjutab alla lepingule auditeeritava ühingu ning seega annab välja ka järeldusotsuse. AudTS § 2 kohasel võib audiitoriks olla nii audiitori kutse saanud füüsiline isik, kui ka audiitorite nimekirja kantud audiitorühing. Äriseadustiku kohaselt on aktsiaseltsidel ning ka teatud osaühingutel kohustus valida endale audiitor ning esitada ühingu audiitori andmed äriregistrile. ÄS § 144 lg 1 p 4 ja § 328 lg 3 kohaselt tuleb aga äriregistrile audiitori kohta andmete esitamisel näidata muuhulgas ära ka audiitori isikukood, mis viitab füüsilisest isikust audiitorile. Seega on siin vastuolu äriseadustiku ja audiitortegevuse seaduse vahel. 01.01.2006.a. jõustunud äriseadustiku muutmise seadusega²⁷⁴ muudetigi äriseadustiku paragrahvi 250 1.lõike punkti 5, mis sätestab uues redaktsioonis, et äriregistrile tuleb esitada aktsiaseltsi audiitorite nimed, isiku- või registrikoodid ja elu- või asukohad. Samas ei kajastu muudatus ÄS § 144 lg 1 p-s 4 ja § 328 lg-s 3. Vaatamata vastuolule kahe ülal nimetatud seaduse vahel, on seadusandja mõte ikkagi selles, et audiitoriks võib nimetada ka vaid audiitorühingu (s.o. juriidilise isiku). Seega vastutavaks võib olla audiitor nii füüsilise isikuna kui ka juriidilise isikuna²⁷⁵.

Audiitor, kas üksikisikuna või audiitorühinguna, on vastutav kõigis EL-i varasemates liikmesriikides²⁷⁶. Kõikides EL-i varasemates liikmesriikides võib audiitoriks olla füüsiline isik ka ilma et ta kuuluks audiitorühingusse. Sellistel juhtudel on ta ilmselgelt vastutav iseenda vigade ja hooletuse eest. Kui audiitoriks on valitud audiitorühing, siis on ka vastutavaks ühing²⁷⁷.

Osades EL-i liikmesriikides (Austrias, Belgias, Taanis, Prantsusmaal, Soomes, Saksamaal, Kreekas, Iirimaa, Itaalias, Luksemburgis, Hollandis, Rootsis, UK-s), kuigi praktikas ilmneb seda harva, saab ametisse valida audiitori üksikisikuna, isegi siis kui ta töötab audiitorühingus, samal ajal kui teistes liikmesriikides (Portugalis, Hispaanias) võib ainult audiitorühing auditeerimiseks nõusoleku anda. Juhul kui audiitoriks on valitud üksikisik audiitorühingust, siis on audiitorühing kas vastutusest vabastatud (Belgias, Kreekas, Luksemburgis), või on audiitorühing auditeerimist juhtiva üksikisikust audiitoriga, kes on ka audiitorühingu seaduslik esindaja, solidaarselt vastutav (Austrias, Saksamaal), või tekib audiitorühingul vastutus *respondiat superior* teooria kohaselt (Prantsusmaal,

²⁷² Samas.

²⁷³ Samas, p.7.

²⁷⁴ Äriseadustiku muutmise seadus 08.12.2005.a., RTI 2005, 68 525.

²⁷⁵ AudTS § 2 lg 1 p 2 kohaselt on audiitoriks ka audiitorite nimekirja kantud audiitorühing.

²⁷⁶ The European Commission (viide 38), p.32.

²⁷⁷ Samas, p.33.

Rootsis) või eeldatava lepingu alusel (Taanis, Soomes, Iirimaa, Itaalias, Hollandis, Rootsis, UK-s)²⁷⁸.

Šveitsis on kõik auditeerimisega seotud isikud vastutavad auditeeritava ühingu enda, kui ka ühingu üksikute aktsionäride ja võlausaldajate ees igasuguse kahju eest, mida nad võisid põhjustada tahtlikult või hooletuse tõttu oma kohustusi rikkudes²⁷⁹.

Audiitorite vastu esitatavate nõuete iseloomulikuks jooneks on, et harva, kui üldse on tõendamist leidnud, et audiitorid on kahju põhjustanud aktiivse tegevusega. Selle asemel rajaneb nõue hinnangul, et audiitoril ei õnnestunud klienti hoiatada asjaolust, et äriühingut juhiti valesti või, et äriühing oli allutatud pettusele. Sellises olukorras võivad audiitorid leida end koos juhtkonnaga vastutavana piiramatult kahju eest.

UK-s järgitakse finantsalase vastutuse juures solidaarvastutuse põhimõtet. See tähendab, et kui teatud gruppi kuuluvate isikute (s.o. finantsaruannete ettevalmistamise ja atesteerimisega seotud isikud) teo või tegevusetuse tagajärjel tekib kahju, mida oleks saanud vältida kui vähemalt üks nendest oleks korrektset käitunud, on neist igaüks vastutav kogu kahju tekkimise eest²⁸⁰.

AudTS § 40 lg 2 sätestab mitme audiitori või audiitorühingu poolt ühiselt süüliselt kliendile või kolmandale isikule tekitatud kahju eest solidaarse vastutuse. Seega kehtib Eestis audiitorite puhul solidaarvastutuse põhimõte. Kuid erinevalt UK-s kehtivast süsteemist ei ole audiitorid Eestis solidaarselt vastutavad finantsaruannete ettevalmistajatega, s.o. juhatusel. Nagu käesoleva töö esimeses peatükis öeldud, on juhatuse liikmete ja audiitorite vastutusala erinev, s.t. juhatus vastutab finantsaruande koostamise eest ning audiitorid selle kinnitamise eest. Finantsaruande auditeerimine ei vabasta juhtkonda vastutusest ega siirda kogu vastutust informatsiooni tõepärasuse eest audiitorile (auditeerimiseeskiri § 11 lg 2). Üks erand siiski on, nimelt kui audiitor kontrollib mitterahalise sissemakse hindamist, siis vastutab ta hindamisega tekitatud kahju eest solidaarselt hindamise läbi viinud isikuga (tihtipeale on hindajaks juhatus) (ÄS § 143 lg 4 ja § 249 lg 4).

Šveitsis, juhul kui mitu isikut on vastutavad kahju hüvitamise eest, siis iga isik vastutab solidaarselt kahju ulatuses, mida saab talle omistada lähtuvalt tema enda süüst ja asjaoludest²⁸¹.

²⁷⁸ Samas, p.33-34.

²⁷⁹ Sveitsi äriseadustik § 755 – allikas: Wyler, S., Watter, R., Wyler, J. (viide 52), p.124.

²⁸⁰ ICAEW's views on auditor liability – Limitation of Auditor Liability. Kättesaadaval internetis: www.icaew.co.uk/policy.

²⁸¹ Sveitsi äriseadustik § 759 - Wyler, S., Watter, R., Wyler, J. (viide 52), p.125.

Üle maailma kasutavad suured audiitorühingud oma majanduslikke ja poliitilisi ressursse, et nõuda edasist järeleandmist vastutuse osas *Common Law* maades. Soovitakse proportsionaalset vastutust ja vastutuse ülempiiri seadmist kolmandate isikute suhtes. See on globaalne probleem ning proportsionaalne vastutus või vastutuse piiramine on juba olemas või juurutamisel mitmetes jurisdiktsioonides. Küsimus on aga eriti terav UK-s solidaarse vastutuse ja vastutuse lepingulise piiramise keelu kombineeritud mõju tõttu. Sellist küsimust ei tõusetu mitmetes teistes suurtes majanduspiirkondades. Näiteks USA-s on enamuses osariikides proportsionaalne vastutus ja Saksamaal on vastutuse ulatus seadusega piiratud²⁸².

UK audiitortööstus soovib “vastutust kehtestavate seaduste fundamentaalset reformi” ning toob põhjusena esile suurenenud kindlustuskulud ja nende mõju kasumile. Audiitoritel peab olema kohustulik vastutuskindlustus ning üks selle tagajärgedest UK-s on, et audiitorite vastu esitatakse nõudeid peaaegu kõikidel ettevõtte kokkuvarisemise juhtudel, vaatamata sellele kes tegelikult süüdi on. Seda seetõttu, et audiitoritel on rahalised vahendid nõuete katmiseks ning solidaarvastutuse doktriini kohaselt võidakse neid vea tegemise korral teha 100% vastutavaks, vaatamata nendepoolse vea suurusele²⁸³. Probleemi kaal seisneb selles, et UK audiitoritel on raske kindlustust saada ning kui kindlustus on saadaval, siis on see äärmiselt kallis. Kindlustusandjad on väga vastumeelsed kindlustamaks neid, kes on nende meelest äritegevuse ebaõnnestumisel ja investorite rahaliste kaotuste korral nõuete sihtmärgiks. Seega on võimaldatava kindlustuskatte ulatus piiratud ning seda ületavas osas tuleb audiitorühingutel nõuded ise hüvitada²⁸⁴. UK audiitortööstus tahab, et valitsus võtaks vastu seaduse, mille kohaselt äriühingu juhatus peaks sõlmima vastutuskindlustuse, et aktsionäridel oleks võimalus nõuda kahju hüvitamist lisaallikast²⁸⁵. Audiitorid leiavad, et kuna neil on olemas vastutuskindlustus, siis peetakse neid kahjustatud isikute poolt materiaalselt kindlustatuteks ning isegi juhul kui ülejäänud kostjad (näiteks juhtkond) on vastutavad, peavad audiitorite „põhjatud taskud” katma lõpuks sisuliselt kogu nõude²⁸⁶.

Solidaarvastutuse doktriin UK-s tähendab seda, et audiitor on allutatud riskile, et ta peab tasuma 100% kõigist kahjustatud isiku nõuetest, isegi siis kui vastava juhtumi asjaolude kohaselt on tema süüdi vaid 1% osas kogu tekkinud kahjust. Ülejäänud 99% koosneb teiste kahju tekitajate poolt põhjustatud kahjust, kes võivad olla ja sageli ongi, maksejõuetud või rahatud²⁸⁷. Audiitorid ning

²⁸² ICAEW's views on auditor liability (viide 280).

²⁸³ Ward, G. Auditors' Liability in the UK: The Case for Reform. *Critical Perspectives on Accounting* (1999) Vol 10, p.389.

²⁸⁴ Samas.

²⁸⁵ Cousins, J., Mitchell, A., Sikka, P. (viide 221), p. 284-285.

²⁸⁶ Napier, C.J. (viide 228), p. 108-109.

²⁸⁷ Ward, G. (viide 283), p.388.

ICAEW²⁸⁸ pakuvad nimetatud probleemi lahendusena välja kostjate solidaarvastutuse asendamist (nii lepingulise kui lepinguvälise vastutuse korral) hooletuse tõttu puhta majandusliku kahju tekitamisel proportsionaalse vastutusega, kus iga kostja on vastutav vastavalt oma süü astmele²⁸⁹. Proportsionaalne vastutus ei kaitse audiitoreid nende enda tegude tagajärgede eest, kuid väldib nende vastutusele võtmist teiste isikute poolt tekitatud kahju eest²⁹⁰.

UK õiguskomisjon oli täielikult sellise muudatuse vastu. Õiguskomisjon väitis, et täielik proportsionaalne vastutus ei ole õiglane hagejate suhtes, kuna see nihutab kostja maksejõuetuse riski teistelt kostjatelt juriidiliselt süütule kahju hagejale, kellel tuleb võibolla kanda kahju tekitaja maksejõuetusega seotud kulud. Teiseks, tundus õiguskomisjonile, et solidaarvastutusega kaasnev põhjusliku seose nõue välistab paljude kahjustatud isikute kahjunõuded. Õiguskomisjon väitis ka, et proportsionaalne vastutus viiks kummalise lahenduseni, mille kohaselt hagejal on väiksem tõenäosus saada kahju hüvitatud sellisel juhul, kui ta on kahekordse valeteo ohvriks, kui siis, kui ta on ühekordse valeteo ohvriks süüdi oleva kostja poolt. Lõpuks leidis õiguskomisjon, et isegi kui keegi väidaks, et seadus tegutseb karmilt õiguserikkuja vastu, kes on vaid triviaalselt laiduväärt võrreldes ülejäänud õigusrikkujatega, tundub siiski vastuvõetamatu risk, et õiguserikkuja maksejõuetus tuleb kanda süütu hageja poolt, mitte põhimõttelise õiguserikkuja poolt. Kõigi nimetatud põhjuste tõttu välistas õiguskomisjon võimaluse asendada solidaarvastutus täieliku proportsionaalse vastutusega²⁹¹.

Teise ja lihtsama variandina pakkus ICAEW välja tühistada 1985.a Äriseadustiku § 310, mis keelab audiitori vastutuse lepingulise piiramise²⁹². Audititööstus tahab, et selliseid piiranguid muudetaks, et võimaldada audiitoritel pidada vastutuse ulatuse osas läbirääkimisi äriühingu juhtidega. Nad usuvad, et auditit peaks käsitletama kui igat teist ärilepingut²⁹³. Price Waterhouse'i partner ja ICAEW volikogu liige Graham Ward on seisukohal, et § 310 reform ei anna audiitoritele mingid erilist eelist või kaitset, aga lihtsalt annab neile samasuguse lepinguvabaduse nagu kõigil teistel. Soovitud muudatus võimaldab ja hõlmab aktsionäride jaoks kolme olulist tagatist: seadusega tagatud audiitorite miinimumvastutus; aktsionäride eelnev nõusolek audiitorite vastutuse iga piiranguga, mis avalikustatakse aruannetes ja raportites; piirangute mitte kohaldamine audiitori pettuse või ebaaususe korral²⁹⁴.

²⁸⁸ The Institute of Chartered Accountants in England & Wales.

²⁸⁹ Ward, G. (viide 283), p.389.

²⁹⁰ ICAEW's views on auditor liability (viide 280).

²⁹¹ Cousins, J., Mitchell, A., Sikka, P. (viide 221), p. 294.

²⁹² A Consultative Document on Director and Auditor Liability (viide 220), p.26.

²⁹³ Cousins, J., Mitchell, A., Sikka, P. (viide 221), p. 296.

²⁹⁴ Napier, C.J. (viide 228), p. 108.

Sellise ettepaneku vastased on esitanud mitmeid vastuväiteid. Leitakse, et audit on seadusjärgne nõue, mille tingimused on kujundatud seaduse ja pretsedendiõigusega ning seetõttu ei ole see üheski mõttes eraõiguslik leping. Samuti tõstatatakse küsimus sellest, kes oleks siis üldse õigustatud audiitoriga vastutuse piiride üle potentsiaalse kahjustatava isiku poolt läbirääkimisi pidama. Äriühingu juhtidel pole volitusi läbirääkimisi pidada kõigi nende nimel, kelle huvid võivad üldse kahjustatud saada (s.t. aktsionärid, töötajad, investorid ja võlausaldajad)²⁹⁵. Lisaks arvatakse, et vastutusele kunstlike piiride seadmisel kaob audiitoritel majanduslik stiimul hea auditi läbiviimiseks²⁹⁶.

UK valitsus pakkus omalt poolt välja, et aktsionärid peaksid küll saama kokku leppida audiitori vastutuse piiramises ühingu poolt kantava kahju korral, kuid teha seda sellises ulatuses, mis on kohtu poolt määratud kui õiglane ja õigustatud, arvestades audiitorite vastutuse suhtelist ulatust ilmnunud kahju eest. Selline aktsionäride kokkuleppe vastutuse piiramise kohta tuleb sõlmida igal aastal uuesti ning iga järgneva aasta eest ette. Samuti tegi valitsus ettepaneku, et igasugune vastutuse piiramine oleks ära näidatud ühingu aastaaruandes. Samuti peaks audiitor oma aastaaruandes esitama nimekirja ühingutest millega tal on vastutuse piiramise kokkulepe²⁹⁷. Seega ollakse UK-s teel äriseadustiku § 310 muutmise poole, mis võimaldab tulevikus audiitoritel sõlmida auditeeritava ühinguga vastutuse piiramise kokkuleppeid, lähtudes kohtu poolt sisustatud määratlustest õiglase ja õigustatud vastutuse ulatuse kohta.

Kokkuvõtteks saab öelda, et kahjustatud isikute arv audiitori poolt kohustuse rikkumise tõttu tekkinud kahju korral võib olla eriti suur. Seda põhjusel, et aastaaruanded on kõigile soovijaile tutvumiseks äriregistris saadaval. Üldjuhul vastutab audiitor õigustatud subjektide ees süüliselt tekitatud kahju eest, v.a. seaduses sätestatud juhtudel või teistsuguse kokkuleppe sõlmimisel. Eriotstarbeliste raportide korral on audiitoril võimalus vastutust piirata adressaatide ringi kindlaks määramisega. Aastaaruande auditeerimisel seda teha ei saa. ÄS-s on piiratud õigustatud subjektide ringi ühinemis- ja jagunemislepingu ebaõige kontrolliga tekitatud kahju puhuks. Audiitor võib Eestis olla vastutav nii füüsilise kui juriidilise isikuna. Mitme audiitori poolt ühiselt tekitatud kahju korral sätestab AudTS § 40 lg 2 solidaarvastutuse.

²⁹⁵ Cousins, J., Mitchell, A., Sikka, P. (viide 221), p. 296.

²⁹⁶ Samas.

²⁹⁷ A Consulative Document on Director and Auditor Liability (viide 220), p.26.

3.2.2. Audiitori abilised

Tihti peal kasutab audiitor oma majandus- ja kutsetegevuses ülesannete täitmisel teisi isikuid. Näiteks kasutavad audiitorid audiitorbüroo teiste töötajate, ekspertide jt abi. Nende audiitori poolt kasutatavate isikute poolt ülesannete täitmisel võib aga tekkida kahju kolmandatele isikutele. Auditeerimiseeskirja § 35 lg 1 sätestab, et audiitor vastutab oma järelduste kujundamisel ja väljendamisel kliendi finantsinformatsiooni kohta ka juhul, kui ta kasutab assistentide, teiste audiitorite või ekspertide töö resultate. Audiitor peab olema kindel, et teiste audiitorite või ekspertide töö on järelduste kujundamiseks ja väljendamiseks piisav.

Teise audiitori töö resultaatide kasutamisel peab audiitor: omandama informatsiooni teise audiitori professionaalse kompetentsuse kohta (informatsiooniallikateks võivad olla erialaste organisatsioonide soovitusel, vestlused teise audiitoriga jm); piisavalt selgitama teisele audiitorile, millistel eesmärkidel tema töö tulemusi kasutatakse. Auditeerimise planeerimisel peab audiitor koordineerima oma tegevust teise audiitoriga; kindlustama, et teine audiitor arvestab auditeerimisele ja aruandlusele esitatavate nõuete täitmist; välja selgitama teise audiitori poolt auditeerimisel kasutatavad protseduurid; ning arvesse võtma teise audiitori põhimõttelisi järeldusi (auditeerimiseeskiri § 35 lg 2).

TsÜS § 132 sätestab vastutuse kolmanda isiku eest lepingulistes võlasuhetes. Isik vastutab teise isiku käitumise ja temast tulenevate asjaolude eest nagu oma käitumise või endast tulenevate asjaolude eest, kui ta kasutab seda isikut pidevalt oma majandus- või kutsetegevuses ja selle isiku käitumine ning temast tulenevad asjaolud on seotud isiku majandus- või kutsetegevusega (TsÜS § 132 lg 1).

VÕS § 1054 reguleerib vastutust teise isiku eest lepinguvälise vastutuse korral. Sisuliselt on nende kahe sätte regulatsioon sama. VÕS § 1054 lõiget 1 kohaldatakse juhul, kui üks isik kasutab teist isikut pidevalt oma majandus- ja kutsetegevuses ning teine isik tekitab sellise tegevusega seoses kolmandale isikule õigusvastaselt kahju. VÕS § 1054 lõikes 2 reguleeritakse isiku vastutust, kes oma kohustuse täitmiseks sõlmib ühekordse käsunduslepingu²⁹⁸.

Kannatanu ees vastutavad kahju põhjustaja ja tema eest vastutust kandev isik solidaarselt (VÕS § 137 lg 1). VÕS § 137 lg 2 kohaselt jaguneb vastutus solidaarvõlgnike omavahelistes suhetes, vastavalt kõiki asjaolusid arvesse võttes, lähtuvalt igäihe kohustuse rikkumise astmest, jne. Juhul

²⁹⁸ Tampuu, T. Deliktiõiguslik vastutus teise isiku tekitatud kahju eest. Juridica VII/2003, lk.465.

kui audiitor hüvitab kannatanule oma töötaja tegevuse tagajärjel tekkinud kahju, siis on tema tagasinõue töötajast solidaarvõlgniku vastu piiratud. Üldreegel on, et kahju eest, mis on tööandjale tekitatud töökohustuste täitmisel, kannavad töötajad, kelle süü läbi on kahju tekitatud, varalist vastutust otsese tegeliku kahju ulatuses, kuid mitte üle nende keskmise kuupalga (Töökoodeks: edaspidi TööK § 126). Seega üldjuhul piirdub töötaja vastutus tekitatud kahju eest keskmise kuupalgaga. Kui kahjusumma ületab töötaja keskmise kuupalga, siis jääb see osa töötaja poolt hüvitamata ja seega tööandja kanda²⁹⁹. Tööleping aga ei reguleeri töötaja ega tööandja lepinguväliseid kohustusi ja õiguseid. Seega on kannatanul lepinguvälise kahju tekkimise korral kahju hüvitamise nõue kahju tekitaja vastu igal juhul, vaatamata sellele, et ka tööandja on töötaja eest vastutav. Vastasel korral võiks kannatanu tööandja maksevõimetuse korral jääda ebaõiglaselt kahjuhüvitiseta³⁰⁰.

VÕS §-ist 1054 tuleneva regulatsiooni erinevus võrreldes TsÜS §-iga 132 on, et VÕS § 1054 lg 3 kohaselt võib isik, kes kasutas teist isikut ülesande täitmisel, vabastada end vastutusest, kui kahju tekitamisel puudus seos ülesande täitmisega või kui tal vastavalt tema ja kahju tekitaja vahelisele suhtele puudus kontroll kahju tekitanud isiku käitumise üle. TsÜS sellist vastutusest vabastamise võimalust ette ei näe, mistõttu on kahjustatud isikul üldjuhul (mitte alati) kergem nõuda kahju hüvitamist lepinguõiguse kohaselt.

Juhul, kui audiitoriks on valitud audiitorühing, on kõigis EL-i varasemates liikmesriikides peale Hollandi nõutud, et üks kindel audiitor peab auditi järeldusotsusele audiitorühingu eest alla kirjutama. Seega üksikisik, kes aruandele alla kirjutab on ühingu solidaarselt vastutav³⁰¹.

Audiitorühingu töötajate (s.o. audiitorile abiks olnud töötajad) puhul on EL-i varasemaid liikmesriike vaadates kaks võimalust. Esiteks, hagi esitamine nende vastu on võimatu (Taanis, Kreekas, Hispaanias, UK-s, Rootsis)³⁰² või raske (Prantsusmaal). Teiseks, hagi esitamine on võimalik, aga praktikas harva esinev, kuna asjaolu, et audiitor on vastutav oma tegude eest, muudab hagi esitamise audiitori töötajate vastu mõttetuks (Austrias, Belgias, Soomes, Saksamaal, Iirimaa, Luksemburgis, Hollandis, Portugalis, Itaalias)³⁰³.

²⁹⁹ Aigro, J., Muda, M., Orgo, I.-M, jt. Tööõigus. Näidised ja kommentaarid. OÜ Käsiraamatute Kirjastus. Täiendused november 2005, lk. 254.

³⁰⁰ Tampuu, T. (viide 298), lk. 465.

³⁰¹ The European Commission (viide 38), p. 34.

³⁰² Kusjuures Rootsi äriseadustiku kohaselt on audiitor ka vastutav kahju eest, mille on kas tahtlikult või hooletusest põhjustanud tema abilised. Juhul kui audiitor vastutab tema abilise poolt tekitatud kahju eest, siis on tal mõjuvate põhjuste olemasolul regressi esitamise võimalus assistendi vastu kooskõlas lepinguvälise vastutuse seadusega. - Moberg, K. (viide 163), p. 226-227.

³⁰³ The European Commission (viide 38), p. 34.

Audiitori vastutus seoses tema poolt kaasatud ekspertide ja konsultantidega jaguneb liikmesriigiti kaheks. Esiteks riigid, kus audiitor on ainuvastutav (absoluutselt vastutav) tema poolt kaasatud ekspertide eest (Austrias, Belgias, Taanis, Prantsusmaal, Kreekas, Itaalias, Luksemburgis, Hollandis, Portugalis, Hispaanias). Hollandis saab sellise vastutuse lepinguga välistada. Teiseks riigid, kus audiitor vastutab vaid süü korral. Audiitor võib näidata, näiteks, et ta ei olnud eksperdi valimisel hooletu (Soomes, Saksamaal, Iirimaa, Rootsis)³⁰⁴.

3.2.3. Ühisaudiitorid

Küsimus mitme audiitori vastutusest, kes teostasid auditit ühiselt, on seda olulisem kuna ühisauditid on lubatud kõikides EL-i varasemates liikmesriikides ja Prantsusmaal teatud juhtudel isegi kohustuslikud. EL-i varasemates liikmesriikides, kus ühisauditid on tavalised (s.o. kõik varasemad liikmesriigid peale Saksamaa, Luksemburgi, Hollandi ja UK) on audiitorid peamiselt solidaarselt vastutavad, isegi juhul kui nad pole koostanud ühist auditi järeldusotsust (Iirimaa, Austrias ja Rootsis)³⁰⁵.

Ka Eestis vastutavad audiitorid või audiitorühingud ühiselt kliendile või kolmandale isikule tekitatud kahju eest solidaarselt (AudTS § 40).

Teatud juhtudel võib vastutus olla proportsionaalne. Näiteks, vaatamata sellele, et Prantsusmaal peavad audiitorid väljastama ühise auditi järeldusotsuse, võib audiitor selles esitada oma eriarvamuse, mis võib teda vastutusest vabastada. Teistes liikmesriikides sõltub vastutuse jagamine, töö jaotamisest või ühisauditi asjaoludest. Taanis võivad audiitorid jagada töö enda vahel auditeeritava ühingu sõlmitavas lepingus. Sellisel juhul, kui klient on teadlik iga üksiku audiitori poolt eraldi tehtava töö ulatusest, siis audiitor, kes pole hooletu, võib oma vastutust vältida. Vastutuse piiramine ei oma tähendust kolmandate isikute jaoks, kes ei ole teadlikud töö jaotamisest audiitorite vahel³⁰⁶.

Rootsis on lubatud audiitoritel omavahel töö ära jaotada ning sellest tulenevalt võib viga aruandes olla vaid ühe audiitori veaks. Siiski, kui vaid üks on olnud hooletu, siis on nad põhimõtteliselt solidaarselt vastutavad, kuigi kohus võib otsustada vastutuse jagamise vastavalt hooletuse astmele³⁰⁷. Iirimaa võib teoreetiliselt tekkida olukord, kui ainult üks ühisaudiitoritest on vastutav

³⁰⁴ Samas, p.51.

³⁰⁵ Samas, p.34-35.

³⁰⁶ Samas, p.35.

³⁰⁷ Samas.

(s.t. et teine arvatakse olevat käitunud arvamuse avaldamisel vajaliku oskuse ja hoolega). Kui mõlemad audiitorid on vastutavad, võidakse nende vastutus osadeks jaotada, kuid juhul kui üks audiitor ei ole võimeline hüvitama tema poolt tekitatud kahju hagejale, siis teisel vastutaval ühisaudiitoril on kohustus puudujääk hüvitada³⁰⁸. Soomes peab kostjate vahelistes suhetes olema õiglaselt jaotatud suhe makstava kahjutasu suuruse üle, võttes arvesse iga audiitori hooletuse astet ning igasugust kasu, mis saadi kahju tekitava teo või teiste asjaolude tagajärjel³⁰⁹.

USA-s on kõik auditeerimisega seotud isikud allutatud tõenäolisele vastutusele. SAS³¹⁰ nr 22 sätestab: Audiitor, kellel on lõplik vastutus auditi teostamise eest (auditit juhtiv partner) ning assistendid peaksid olema teadlikud protseduuridest, mida kasutatakse juhul kui auditi küsimusi puudutav arvamus erineb auditi teostamisega seotud isikute seas. Sellised protseduurid peaksid assistendil võimaldama dokumenteerida oma eriarvamus tehtud järelduste juures, juhul kui pärast nõuetekohast konsultatsiooni, ta siiski usub, et on vaja end eraldada küsimuses tehtud järeldusest³¹¹.

Teoreetiliselt peaks ka Eestis olema võimalik audiitorite vahel vastutust jagada. Näiteks võib kohus vähendada kahjuhüvitist, kui kahju hüvitamine täies ulatuses oleks kohustatud isiku suhtes äärmiselt ebaõiglane (VÕS § 140). See võiks juhtuda olukorras, kus mitu audiitorit on auditi ühiselt teostanud, kuid üks neist on teostamisel olnud vaid hooletu ja teine käitunud tahtlikult. Süü vorm võib sellisel juhul tähtsust omada kahjuhüvitise suuruse määramisel audiitorite omavahelistes suhetes (VÕS § 137 lg 2). Lepinguvabaduse põhimõtte kohaselt võiksid audiitorid ja auditeeritav ühing ka kokku leppida tööloikude raames iga konkreetse audiitori vastutusalas. Kolmandate isikute jaoks see ilmselt siiski tähendust ei omaks. Käesoleva töö autor on seisukohal, et mitme audiitori poolt ühiselt teostatava auditi korral peaks audiitor saama oma vastutuse välistada selles osas, millises küsimuses ta on võrreldes ülejäänud audiitoritega jäänud eriarvamusele. Eeldusel, et ta on selle eriarvamuse raportisse kirja pannud. Seega on tema eriarvamus nähtav kõigile isikutele, kes selle raporti, hinnangu või arvamusega tutvuvad.

3.2.4. Ema- ja tütaraudiitorettevõtte

Grupiaudititega seotud küsimuseks on, et kas emaettevõtte audiitor vastutab tütarettevõtte aruannete ebatäpsuste eest, ning kas ema- ja tütarettevõtte audiitorid on solidaarvastututavad?

³⁰⁸ Samas.

³⁰⁹ Samas.

³¹⁰ Statement on Auditing Standards

³¹¹ Robertson, J.C., Zlatkovich, C.T. Auditing. 6th Ed. 1990. Irwin. Boston. p.160.

Osades EL-i liikmesriikides (Taanis, Soomes, Rootsis) peab vähemalt üks emettevõtte audiitoritest olema ka tütarettevõtte audiitor. Seega on ta vastutav iga tütarettevõtte aruande puuduse eest³¹². Austrias ja Saksamaal on audiitor, kes vastutab konsolideeritud aruannete auditi eest, kohustatud auditeerima ka tütarettevõtete konsolideeritud aruandeid. Siiski, mõlemas riigis võidakse ta sellisest kohustusest ka vabastada. Austrias võidakse ta vabastada selliste tütarettevõtete aastaaruannete puhul, mida auditeeriti kooskõlas Austria Äriseadusega või väljaspool Austriat asuvate tütarettevõtete puhul, kelle aruandeid auditeeriti kooskõlas samaväärsete välisriigi sätetega samaväärselt kvalifitseeritud audiitori poolt. Saksamaal võidakse vabastada siis, kui konsolideeritud aruandeid auditeeris EL-i põhikirjajärgne audiitor³¹³.

Teistes EL-i varasemates liikmesriikides (Belgias, Prantsusmaal, Kreekas, Iirimaa, Itaalias, Luksemburgis, Hollandis, Portugalis, Hispaanias, UK-s) võivad ema- ja tütarettevõtetel olla erinevad audiitorid. Sellisel juhul puudub emettevõtte audiitoril kohustus auditeerida tütarettevõtte aruandeid, kuid tal on kohustus kontrollida tütarettevõtte audiitorite tööd. Selle tulemusel, on juhul kui tütarettevõtte audiitor oli hooletu ja kui korralik uurimine emettevõtte audiitori poolt oleks selle puuduse paljastanud, nii ema- kui tütarettevõtte audiitorid solidaarselt vastutavad. Vastupidiselt, juhul kui tütarettevõtte audiitor oli hooletu, aga emettevõtte audiitor tegutses vajaliku oskuse ja hoolega (s.t. et ta mõistlikult toetus tütarettevõtte audiitori poolt tehtavale tööle), siis on tütarettevõtte audiitor ainuvastutav. Teiselt poolt, kui viiga tehti konsolideeritud grupiaruande auditeerimisel, siis on jällegi emettevõtte audiitor ainuvastutav³¹⁴.

Parmalati juhtum on näidanud, et on vastuvõetamatu, et grupiaudiitorid (s.t. emettevõtte audiitorid) on seotud vaid mõne osaga kontsernist, kui nad tegelikult peaksid vastutama kogu kontserni puudutava auditi järeldusotsuse eest. EL-i Komisjoni ettepanek uue Kaheksanda direktiivi kohta ütleb selgelt, et grupiaudiitor kannab täielikku vastutust konsolideeritud aruannete auditiraporti eest³¹⁵. Käesoleva töö autor leiab, et grupiaudiitori täieliku vastutuse kehtestamine on õigustatud, kuid grupiaudiitorile peaks jääma õigus esitada tagasinõue tütarettevõtte audiitorile osas, milles tütarettevõtte audiitor oli süüdi kahju tekkimises.

³¹² The European Commission (viide 38), p.33-34.

³¹³ HGB § 317 lg 2 - viide nr 44 allikast. Samas.

³¹⁴ The European Commission (viide 38), p.36.

³¹⁵ European Commission Proposal for a Directive on statutory audit: frequently asked questions (viide 28), p.2.

4. Audiitori vastutuse eeldused ja sisu

4.1. Vastutuse tekkimise eeldused

4.1.1. Üldist

Õiguskaitsevahendite kasutamise eelduseks on audiitori vastutus seadusest või lepingust tulenevate kohustuse rikkumise eest.

Lepingulise vastutuse kohaldamiseks audiitori suhtes tuleb kõigepealt tuvastada audiitori tegevuse või tegevusetuse õigusvastasus, s.t. audiitori poolne lepingu rikkumine (vt VÕS § 100). Järgmine oluline etapp on selgitada välja, kas lepingu rikkumise tagajärjel tekkis kahju. Kui kahju on tekkinud ja põhjuslik seos õigusvastase teo ja kahju vahel on kindlaks tehtud, siis tuleb hinnata audiitori süüd, kuna üldjuhul vastutab audiitor süüliselt tekitatud kahju eest (süü printsiip). Süülist vastutust reguleerib VÕS § 104. Lepingulise vastutuse juures ei sätesta seadus, erinevalt deliktiõigusest, süü presumptsiooni, mistõttu jääb siin süü tõendamise kohustus kahju saanud isikule.

Õigusvastaselt tekitatud kahju korral kohaldub audiitori suhtes delikti üldkoosseisul põhinev vastutus. VÕS kehtestab kolmeastmelise delikti üldkoosseisu, kus eristatakse objektiivset teokoosseisu, õigusvastasust ja süüd. Objektiivne teokoosseis hõlmab tegu, kahju (s.o. õigusvastane tagajärg) ja nendevahelist põhjuslikku seost. Objektiivse teokoosseisu tasandil peab kahjustatud isik tõendama, et audiitor põhjustas oma teoga kahju, mille hüvitamist ta nõuab. Seejärel tuleb kahjustatud isikul ära näidata õigusvastane tegu, millega kahju põhjustati. Kahju on iseenesest iga kaotus, mida keegi kannab oma eluhüvede – tervis, kehaline puutumus-, oma isiku – väärikus, au – või oma vara osas³¹⁶. Audiitori vastutuse puhul tuleb käsitlemisele kaotus vara osas. Kahju kuulub hüvitamisele üksnes siis kui tegu ja tagajärg on põhjuslikus seoses (VÕS § 127 lg 4). Lisaks objektiivsele teo koosseisule tuleb nõude rahuldamiseks tuvastada teo õigusvastasus ja kahju tekitaja süü. Objektiivse teokoosseisu ja õigusvastasuse peab tõendama kahjustatud isik. Kahju tekitaja peab vastutusest vabanemiseks tõendama kas õigusvastasust välistavate asjaolude esinemise või süü puudumist³¹⁷.

Eesmärgiks on käesolevas töös analüüsida eraldi vastutuse eeldusi, millel on oluline tähendus nii lepingulise kui deliktiõigusliku vastutuse korral. Tulenevalt sellest, et ülalnimetatud eeldused on

³¹⁶ Schlechtriem, P. (viide 161), lk.69, äärenr. 181.

³¹⁷ Tampuu, T. (viide 183), lk.75.

oma sisult sarnased nii lepingulise kui deliktiõigusliku vastutuse korral, siis tulevad need käesolevas töös käsitlemisele koos alljärgnevates alapeatükkides. Käesolevas töös käsitletakse vastutuse eeldusi alljärgnevas järjekorras: kahju, õigusvastasus, põhjuslik seos ja süü.

4.1.2. Kahju

Lepingukohustuse rikkumisest tuleneva kahju hüvitamise nõude alus tuleneb VÕS §-st 115 ning õigusvastase kahju hüvitamise alus sisaldub VÕS §-s 1043. VÕS-i §-s 15 sätestatud kahju hüvitamise nõude esmaseks eelduseks on lepingust tuleneva kohustuse rikkumine ning teiseks kohustust rikkunud isiku vastutus³¹⁸. Isegi kui leitakse, et audiitor on olnud hooletu ei tähenda see ilmtingimata, et audiitor peab hüvitama kahju. Tõendatud peab olema kahju tekkimine ehk audiitori kohustuse rikkumise korral eelkõige finantsiline kaotus. Finantsiline kaotus peab kaasa tooma auditeeritava ühingu rikkuse mõõdetava kaotuse. Kaotus võib hõlmata kulusid või äriühingu vara väärtuse vähenemist. Isegi äriühingu sissetulekute vähenemist võidakse pidada tõestatud finantsiliseks kaotuseks. Kaotuse suurust hinnatakse tavaliselt hüpoteetilise meetodi abil (diferentsihüpotees). See tähendab, et äriühingu vara väärtust võrreldakse hüpoteetiliselt selle varaga, mis oleks siis, kui kahju tekitanud tegu poleks olnud. Nende kahe väärtuse vahe on see kahju mida äriühing on pidanud kandma. Diferentsihüpotees, mis tuleneb kahju hüvitamise eesmärgist (VÕS § 127 lg 1) rajaneb eeldusel, et kahjustatud isik tuleb asetada olukorda, mis on võimalikult lähedane olukorrale, milles ta oleks olnud, kui kahju hüvitamise aluseks olevat asjaolu (s.o. lepingu rikkumist või kahju õigusvastast tekitamist) ei oleks esinenud. Diferentsihüpoteesi abil tuuakse välja need kahjulikud tagajärjed, mis on võlasuhtest tuleneva kohustuse rikkumise või õigusvastase kahju tekitamise tagajärjeks³¹⁹. Oluline on märkida, et kui mingi kahju ei ilmne, siis ei saa audiitorid olla vastutavad kahju hüvitamise eest.

Teatud juhtudel on hüvitamisele kuuluvat kahju vaja piirata. Siin tuleb kahju hindamisel diferentsihüpoteesi kõrval kasutada adekvaatsusteooriat (VÕS § 127 lg 3) ja normieesmärgi teooriat (VÕS § 127 lg 2). Sellest täpsemalt põhjusliku seose juures alapeatükis 4.1.4. Hüvitatavast kahjust ja selle suurusest käesoleva töö alapeatükis 4.2.

³¹⁸ Kull, I., Käerdi, M., Kõve, V. (viide 194), lk.257.

³¹⁹ Samas, lk.265.

4.1.3. Teo õigusvastasus

Vastutuse kohaldamiseks on vaja kõigepealt kontrollida, kas audiitor on teinud mingi teo. Seejärel hinnata, kas tema tegu on õigusvastane. Õigusvastasus on nii lepingulise kui ka deliktiõigusliku vastutuse eeldus. Lepingulise vastutuse juures tekib õigusvastasus sellest, kui audiitor rikub lepingust tulenevat kohustust (tegevuse või tegevusetusega). VÕS § 100 nimetab kohustuse rikkumiseks lepingust tuleneva kohustuse täitmata jätmist, mittekohast täitmist või täitmisega viivitamist. Lepingu rikkumine on objektiivne asjaolu ning seda tuleb hinnata, lähtudes üksnes sellest, kas lepingut on kohaselt täidetud või mitte. Põhjused, miks leping on jäänud täitmata, olgu need objektiivset või subjektiivset laadi, ei oma seejuures tähendust³²⁰.

Deliktiõigusliku vastutuse eeldusena kontrollitakse kahju tekitanud teo õigusvastasust pärast objektiivse teokoosseisu kindlakstegemist. Õigusvastasuse tuvastamine on siin süü kontrollimise eelduseks, sest käitumine, mis viib õiguspärase tagajärjeni, ei saa olla süüline³²¹. Teo õigusvastasuse tuvastamine toimub deliktiõiguses kahes etapis. Esimesel etapil selgitatakse, kas esinevad õigusvastasuse eeldused. Teisel etapil proovitakse õigusvastasust kõrvaldada õigusvastasust välistavate asjaolude esinemisega (VÕS § 1045 lg 2 – see ei sisalda ammendavat loetelu)³²². Audiitori puhul on kahju tekitamine õigusvastane eelkõige juhtudel, kui see tekitati: 1.) seadusest tulenevat kohustust rikkuva käitumisega (VÕS § 1045 lg 1 p 7), 2.) heade kommete vastase tahtliku käitumisega (VÕS § 1045 lg 1 p 8) või 3.) asjatundja ebaõige arvamusega (VÕS § 1048). VÕS § 1045 lõike 1 punkti 7 kohaldamiseks on vaja tuvasada rikutud normi kaitseulatus ning selgitada, kas kahjustatud isiku kaitsmine ja temal tekkinud kahju ärahoidmine oli audiitori poolt rikutud normi eesmärgiks (VÕS § 127 lg 2 ja § 1045 lg 3). Kaitsenormi tõlgendamise teel tuleb kindlaks teha, kas audiitoril lasus kaitsenormi täitmise kohustus, samuti, missugune peab olema kaitsenormi rikkumise subjektiivne külg. Oluline on, et lepingutingimusi reguleerivat õigusnormi ei saa selle olemuse tõttu käsitada kaitsenormina VÕS § 1045 lõike 1 punkti 7 tähenduses³²³. VÕS § 1045 lõike 1 punkti 8 kohaldamiseks tuleb hinnata, milline tegu on heade kommete vastane.

³²⁰ Ikla, A., Johansoo, H., Kaus, K., Kull, I., Käerdi, M., Mets, V., Paal, K., Parkel, K., Tropp, M., Volens, U. Lepingud. Näidised ja kommentaarid. 1.köide. Täiendused muudatused aprill 2006, lk.99.

³²¹ Hirsch, C. Allgemeines Schuldrecht. Fälle mit Löschungen. Frage/Antwort-Diagramme. 3. neuarbeitete Auflage. Könn, Berlin, Bonn, München: Carl Heymanns Verlag, 1998, S. 103 – viide allikast: Lahe, J. (viide 202), lk. 50.

³²² Tampuu, T. (viide 183), lk.72. Viide allikast: Hint, M. Avalikustamiskohustuse rikkumine Eesti väärtpaberiõiguses. Tsiviilõiguslikud kaitsevahendid. Juridica VI/2003. lk.414.

³²³ Tampuu, T. (viide 183), lk.77-78.

4.1.4. Põhjuslik seos

Selleks, et isik kannaks tsiviilõiguslikku vastutust tekitatud kahju eest, peab olema tuvastatud, et tema õigusvastase käitumise ja saabunud tagajärje vahel on põhjuslik seos³²⁴. Põhjusliku seose nõue tuleneb VÕS § 127 lõikest 4, mis sätestab, et kahju tuleb hüvitada vaid siis, kui asjaolu, millel tema vastutus põhineb, on kahju tekkimisega sellises seoses, et tekkinud kahju on selle asjaolu tagajärg. Põhjuslik seos õigusvastase käitumise ja tagajärje vahel on nii lepingulise kui deliktivastutuse üheks keskseks elemendiks³²⁵.

Põhjuslik seos on üks peamistest tsiviilvastutuse eeldustest kõigi EL-i varasemate liikmesriikide õigussüsteemides. On välja töötatud mitmeid teooriaid, et määratleda, kas on olemas seos tekkinud kahju ning kahju tekitaja (s.o. audiitori) rikkumise vahel. Nii *Common Law* kui ka tsiviilõiguse riikide uurijad on omaks võtnud kahefaasilise kausaalsuse käsitluse. Kausaalseose selgitamiseks tuleb selle käsitluse järgi esmalt uurida, kas õigusrikkuja käitumine on kuidagi seotud kannatanul kahju tekkimise võimalusega (faktiline kausaalsus) ning seejärel eraldada faktiliste asjaolude seast tingimus, mis vastab nõutud õigusliku põhjuse kriteeriumidele (normatiivne kausaalsus)³²⁶.

Faktilise kausaalseose tuvastamise põhialusena on tunnustamist leidnud *conditio sine qua non* doktriin. Teooria, mis on Saksa keeles eelkõige tuntud kui „ekvivalentsusteooria“ ning *Common Law* riikides *but for* tingimusena, nõuab vaid näitamist, et ilma lepingu rikkumiseta või lepinguvälise kahju tekitamiseta, poleks hageja kahju kannatanud. Põhjuslik seos on olemas kui kahju poleks ilma õigusvastase käitumiseta ilmnenud ehk ilma vastava põhjusega ei ole võimalik tagajärje saabumine. Seega on nimetatud doktriini fundamentaalseks ideeks, et põhjus eelneb alati tagajärjele³²⁷. Kui kahju tekitati väidetavalt teoga, siis testitakse seda kas kahju poleks olnud, kui seda kindlat tegu poleks olnud. Kui kahju tekitati väidetavalt tegevusetusega, siis testitakse seda, kas kahju oleks tekkinud, kui kostja oleks oma ülesandeid kohaselt täitnud. Rikkumine, s.o. õigusvastane käitumine, ei pea olema kahju tekkimise ainsaks põhjuseks, küll aga vajalikuks põhjuseks.

Tsiviilasjade arutamisel Euroopas on teise astme kausaalseose tuvastamisel peamist tunnustust leidnud adekvaatsusteooria ja selle modifikatsioonid. Adekvaatsusteooria alusel tuleb eraldada

³²⁴ Lahe, J. (viide 202), lk. 45.

³²⁵ Kingisepp, M. Kausaalõpetused ja võlaõigus. *Juridica* III/2003. lk.154.

³²⁶ Samas, lk.158.

³²⁷ Samas, lk.158.

ettenähtamatud, väljaspoolt tõenäosust asuv kahju³²⁸. Adekvaatne on hinnang selle kohta, milliseid tagajärgi võiks ette näha kõiki kahjusündmuse momendil teadaolnud asjaolusid tundev objektiivne hindaja³²⁹. Adekvaatsusteooria teooria kohaselt ei hüvitata kahju kui see pole mõistlikult prognoositav. Kus põhjusliku seose ahel on liiga pikk või nõrk, nii et kahju pole mõistlikult prognoositav, seal peetakse kahju liiga „kaugeks“, et seda hüvitada. Toime pandud tegu, lisaks sellele, et ta materiaalselt põhjustas küsimuse all oleva kahju, peab olema võimeline seda tüüpi kahju põhjustama. Kahju, mis on pronoosimatu tavakogemuse juures, ei ole hüvitatav³³⁰. Seega peab adekvaatsusteooria adekvaatseks ainult sellist põhjust, mis on ettenähtav ja tavalise elukogemuse juures üldiselt teada³³¹.

VÕS § 127 lõige 3 sätestab samuti ettenähtavuse nõude, s.o. et kohustust rikkunud isik peab hüvitama vaid selise kahju, mida ta rikkumise võimaliku tagajärjena ette nägi või pidi ette nägema lepingu sõlmimisel. Vastutuse piiramine lepingu sõlmimisel ettenähtava kahjuga võimaldab lepingupoolel kalkuleerida sõlmitava lepinguga võetavaid riske³³². Nimetatud sättest tulenevalt tuleb ettenähtavuse tõendamiseks tõendada kas seda, et konkreetne isik kahju tekitajana (s.o. audiitor) nägi kahju ette või seda, et mõistlik isik oleks samasuguses olukorras ja asjaoludel kahju tekkimist ette näinud. Audiitori vastutuse juures saab ettenähtavuse selgitamisel aluseks võtta ilmselt audiitori kutsetegevuses kehtivad tavad. Samuti võib TsÜS § 133 kohaselt lugeda audiitorile teadaolevaks ka tema poolt kohustuste täitmisel kasutatavatele isikutele ettenähtav kahju. Oluline on siin märkida ka seda, et kahju peab olema audiitorile ettenähtav lepingu sõlmimise momendil. VÕS § 127 lõikest 3 on välistatud juhud, mil tegemist on tahtlikult või raskest hooletusest kahju tekitamisega, kuna siis on pool võtnud endale teadlikult teise poole kahjustamise riski.

Adekvaatsusteooria kohaselt ei ole alati võimalik kahjuhüvitist mõistlikult piirata, mistõttu kasutatakse lisaks normieesmärgi³³³ teooriat. Normieesmärgi teooria püüab arvestada sellega, kas rikutud kohustus pidi õigustatud isikut kaitsma just küsimuse all oleva kahju vastu³³⁴. Normieesmärgi teooria kohaselt on audiitor vastutav vaid sellise kahju eest, mida hoolsuskohustus, mida ta rikkus, on kohustatud kaitsma. Ta peab arvestama seaduses vastutuse sätestanud reegli eesmärki, selle reegluga antud kaitse ulatust ning seda kas kahjustatud huvi langeb kaitseulatusse või mitte³³⁵ (vt. VÕS § 125 lg 2 ja § 1045 lg 3). VÕS § 127 lõige 2 sätestab, et kahju ei kuulu

³²⁸ Samas, lk.159.

³²⁹ Schlechtriem, P. (viide 161), lk.290. äärenr. 225.

³³⁰ The European Commission (viide 38), p.66.

³³¹ Kingisepp, M. (viide 325), lk.159.

³³² Kull, I., Käerdi, M., Kõve, V. (viide 194), lk.275.

³³³ Saksa k. *Normzwecklehre*.

³³⁴ Schlechtriem, P. (viide 161), lk.290. äärenr. 225.

³³⁵ The European Commission (viide 38), p.66.

hüvitamisele ulatuses, milles kahju ärahoidmine ei olnud selle kohustuse või sätte eesmärgiks, mille rikkumise tagajärjel kahju hüvitamise kohustus tekkis. Eelkõige puudutab kohustuse eesmärk küsimust pooltevahelisest vastutuse ja kahjuriskide jaotusest. Seega kuulub lepingulistes suhetes hüvitamisele vaid selline kahju, mille tekkimise risk oli lepingu sõlmimisel kohustust rikkunud poolele ettenähtav ja hüvitatakse üksnes selline kahju, mille hüvitamine vastab ka lepingu sõlmimise juures ülevõetud vastutusriski jaotuse põhimõtetele³³⁶. Normieesmärgi teooriat kasutatakse ka lepinguvälise vastutuse juures, nt. juhul, kui õigusvastasus tuletatakse VÕS § 1045 lg 1 p 7 alusel.

EL-i varasemad liikmesriigid kohaldavad põhjusliku seose juures ühte või mitut neist teooriatest. Eespool nimetatud kausaalteooriad on tunnustust leidnud eelkõige Kontinentaal-Euroopa ning eriti germaani õigusteoorias. *Common Law* riikide ja Prantsusmaa kohtupraktika lähtub rohkem empiirilistest andmetest ning seal puudub seni järjepidev ja selge ühe või teise doktriini eelistamine³³⁷. Prantsusmaal peab õigusvastane tegu olema vaid kahju vajalik põhjus (*sine qua non* tingimus). Mõnedes EL-i liikmesriikides on teatud juhtudel selline tingimus samuti piisav. Luksemburgis ja Belgias on see piisav deliktiõiguslike nõuete puhul või tahtliku seaduserikkumise korral. Hispaanias peab tahtliku üleastumise korral audiitor vastutama kõigi sellise rikkumise tagajärjel saabuvate teadaoleva kahju eest, vaatamata sellele, kas need on prognoositavad või mitte³³⁸. Rootsis loetakse, et kausaalset seost ei ole juhul, kui auditeeritavale ühingu tekkinud kahju oleks ilmnenu igal juhul, vaatamata sellele, kas audiitor oleks avastanud ebarahuldava asjade seisuga või mitte³³⁹. Vaatamata sellele, ei aktsepteerita kõiki kausaalseid seoseid seoses hooletuse kriteeriumi kohaldamisega. Nõude kohaselt peab olema kausaalne seos piisav. Adekvaatsusteooria nõue ütleb, et ootamatud ja kõrvalise tähendusega seosed saab välja jätta ning tuleb eraldada need, mis on õiguslikult olulise tähtsusega. Piisavuse määramisel, antakse hinnang kindlatele põhjuslikele seostele ja ulatusele, millal on põhjuslik seos piisav. Adekvaatse kausaalsusega on Rootsis tegemist juhul kui audiitor ei ole täitnud talle Rootsi äriseadustikust, aastaaruannetele kohalduvatest seadustest, äriühingu põhikirjast või üldkoosoleku juhenditest tulenevaid kohustusi ning selle tulemusel on ilmnenu kahju³⁴⁰.

Nagu eespool mainitud, kasutatakse adekvaatsusteooriat EL-i liikmesriikide kohtute poolt kõige rohkem, kuid seda tehakse pisut erinevatel tingimustel. Taanis, Soomes, Saksamaal, Hollandis ja Rootsis on audiitor kohustatud hüvitama vaid prognoositava osa kahjust. Kui kahju on nii

³³⁶ Kull, I., Käerdi, M., Kõve, V. (viide 194), lk.276.

³³⁷ Kingisepp, M. (viide 325), lk.155.

³³⁸ The European Commission (viide 38), p.66.

³³⁹ Moberg, K. (viide 163), p.225.

³⁴⁰ Samas, p.226.

ebatavaline, et keegi ei saanud sündmuste tavalise käigu juures seda ette näha, siis audiitor selles osas ei vastuta³⁴¹. Luksemburgis ja Belgias on lepingulise vastutuse juures lahendus sama, v.a. tahtliku rikkumise korral. Itaalias on põhjuslik seos olemas, juhul kui üldise kogemuse korral on kahju teo õigusvastasuse otsene ja kohene tagajärg. Hispaanias on audiitor vastutav vaid sellise kahju eest, mida ta oskas ette näha, v.a. tahtliku rikkumise korral. Austrias ja Portugalis kohaldub kas nimetatud test või normieesmärgi teooria. Kreekas domineerib hetkel normieesmärgi teooria³⁴².

UK-s ja Iirimaa on kohtud püüdnud vältida põhjusliku seose osas üheainsa testi kasutuselevõttu. Iirimaa on vajalik, kuid tõenäoliselt mitte piisav, kahjustatud isikul kasutada *but for* testi. Inglismaal ei ole kahju hüvitatav, kui see ei ole audiitori poolt mõistlikult prognoositav. Kui kahju ei ole prognoositav, siis peetakse kahju olevat „liiga kaugel“, et seda hüvitada. Kogu kahju pole kahju hüvitatav isegi siis, kui *but for* test on läbitud ja kahju on prognoositav³⁴³.

4.1.5. Süü

Süü mõistet saab selgitada süü vormide määratlemise kaudu. Süü vormid nii lepingulistes kui lepinguvälistes võlasuhetes on hooletus, raske hooletus ja tahtlus (VÕS § 104 lg 2). Kui tahtlust määratletakse erinevates õiguskordades enam-vähem sarnaselt, siis hooletuse puhul on võimalik lähtuda nii objektiivsest kui ka subjektiivsest käsitlusest³⁴⁴.

Tahtlus on õigusvastase tagajärje soovimine võlasuhte tekkimisel, täitmisel või lõpetamisel (VÕS § 104 lg 5). Eristatakse otsest ja kaudset tahtlust. Otsese tahtluse korral on teo tegija teatud tagajärje saabumist ette näinud ja seda tahtnud. Kaudse tahtluse korral aga on ta teatud tagajärje saabumist endale võimalikuna ette kujutanud ja selle saabumisega heakskiitvalt soostunud³⁴⁵. Tahtlusteooria kohaselt on teadlikkus õigusvastasusest tahtliku kohustuse rikkumise eelduseks³⁴⁶. Seega VÕS § 104 lg 5 kohaselt ei saa olla tahtlust siis, kui kahju põhjustanud teo toime pannud isik ei saanud aru oma teo õigusvastasusest, näiteks siis, kui ta ei teadnud temal seadusega lasuvast tegutsemiskohustusest või tegutsemiskeelust. Kuid süüteooria kohaselt ei sisalda tahtlus seaduses sätestatud kohustuse teadlikku rikkumist, küll aga õiget ettekujutust õigusrikkumise faktilistest asjaoludest³⁴⁷. Tahtlus omab tähtsust eelkõige õigusvastasuse tasandil, s.o. tahtliku kaitsenormi rikkumise (VÕS § 104 lg 1 p 7) ja tahtliku heade kommete vastase käitumise (VÕS § 104 lg 1 p

³⁴¹ The European Commission (viide 38), p.66.

³⁴² Samas, p.67.

³⁴³ Samas.

³⁴⁴ Lahe, J. (viide 202), lk. 17.

³⁴⁵ Schlechtriem, P. (viide 161), äärenr. 257.

³⁴⁶ Samas, äärenr. 258.

³⁴⁷ Tampuu, T. (viide 183), lk.80.

8) korral. Siin vabaneb kahju tekitanud isik deliktiõiguslikust vastutusest kui ta tõendab mõne õigusvastasust välistava asjaolu esinemist. Juhul, kui kahju tekitaja arvab ekslikult, et esineb mõni õigusvastasust välistav asjaolu ning ta tegutseb enda arvates õiguspäraselt, on ta tahlusteooria ja VÕS § 1050 lõike 1 kohaselt kahju tekitanud eeldatavasti hooletusest³⁴⁸.

Audiitori poolt tahtlikult õigusvastase teo toime panemine on teatud juhtudel kuritegelik ning karistusseadustiku (edaspidi KarS)³⁴⁹ kohaselt karistatav. KarS § 379 lg 1 sätestab, et audiitori poolt audiitorkontrolli läbiviimisel teatavaks saanud asjaolude aruandes esitamata jätmise või ebaõige esitamise eest karistatakse rahalise karistuse või kuni üheaastase vangistusega. Lõikes 2 kehtestatakse rangem karistus kui sellega tekitati oluline kahju. Kontrolli tulemuste esitamata jätmisega või ebaõige esitamisega antakse ebaõige pilt äriühingu tegevusest ja tema varalisest seisust ning kõigutatakse usaldust kontrolli suhtes. Aruande õigsusest on huvitatud nii äriühing tervikuna kui ka aktsionärid või osanikud ning kolmandad isikud, kes on äriühinguga majanduslikult või õiguslikult seotud. Kontrolli tulemuste õigsusest on huvitatud ka avalikkus, sest see võib mõjutada äriühingu krediitdivõimelisust ja aktsiate väärtust. Karistusõiguslikult ei ole kaitstav mitte kontrolli tulemuse tõe vastavus, vaid aruande õigsus kontrolli tulemuste osas³⁵⁰.

Hooletus on käibes vajaliku hoole järgimata jätmine (VÕS § 104 lg 3) ning raske hooletus on käibes vajaliku hoole olulisel määral järgimata jätmine (VÕS § 104 lg 4). Süü väljendub üldjuhul normatiivses hinnangus isiku tegevusele, mille alusel tuvastatakse, kas isik on teo tegemisel järginud hoolsust, mida reeglina järgivad kõik käibes osalevad mõistlikud isikud ehk tegevuse etteheidetavuses³⁵¹. Audiitori puhul ei piisa vastutuse välistamiseks siiski sellest, kui ta täidab kohustuse samasuguse hoolsusega nagu iga teine mõistlik isik. Käibes nõutav hool on objekteeritud ja nõuab vastaval kutsealal kehtivate standardite järgimist³⁵². Audiitor on oma ala asjatundjana kohustatud järgima tema kutsetegevusest tulenevat hoolsuskohustust (v.t. käesoleva töö p.1.4.). Näiteks kui audiitoril on eriteadmised, mis ületavad tema kutsealal nõutavaid teadmisi (nt. omab ta raamatupidamis- ja õiguslaseid teadmisi), siis tuleb tal neid ka rakendada. Sellisel juhul ei tohiks ta ennast välja vabandada sellega, et ta on audiitorkontrolli teostanud nagu tavaline audiitor³⁵³. Samuti ei tohiks näiteks puudulikud teadmised ega muude audiitoril vajalike võimete puudumine vähenda ega kergenda kohustusi, mis lasuvad audiitoril äriseadustiku kohaselt. Väga

³⁴⁸ Samas.

³⁴⁹ Karistusseadustik, 06.juuni 2001.a., RTI 2001, 61, 364; 2006, 7, 42.

³⁵⁰ Sootak, J., Pikamäe, P. Karistusseadustik. Kommenteeritud väljaanne.2 trükk.Tallinn 2004. Kirjastus Juura. lk. 729.

³⁵¹ Vt. Kull, I., Käerdi, M., Kõve, V. Võlaõigus (viide 194), lk.193.

³⁵² Schlechtriem, P. (viide 161), äärenr. 259.

³⁵³ Samas.

tõenäoliselt on kvalifitseeritud audiitoritel siiski olemas vajalik ametialane kompetentsus, et oma kohustusi täita.

Kõigis EL-i varasemates liikmesriikides on audiitor vastutav tahtliku käitumise, samuti nagu ka hooletuse puhul ükskõik millises astmes. Selle tulemusena võib isegi kerge hooletus kohustuste täitmisel viia vastutuseni³⁵⁴. Süü vormide eristamine on oluline näiteks: hüvituskohustuse jagamisel mitme solidaarvõlgniku vahel (VÕS § 69, § 137 lg 2 ja § 1050 lg 3); kahjustatud isiku vastutusosa määramisel (VÕS § 139); kahju eest mõistetava hüvituse piiramisel (VÕS § 140 lg 1) ja VÕS § 1045 lõike 1 punktide 7 ja 8 kohaldamisel³⁵⁵.

Nagu eelnevalt öeldud, on audiitori poolt hoolsuskohustuse rikkumine vajalik ja piisav eeltingimus vastutuse tekkimiseks seoses tema ülesande täitmisega. Üldreeglina ei ole audiitorid kohustatud kontrollima kõiki ühingu tehinguid, kuid peavad auditeerima finantsaruandeid kasutades riskimeetodit, et formuleerida arvamus, mis puudutab olulisi ebatäpsusi, mis võivad takistada „ausa ja tõese ülevaate“ kvalifitseerimist finantsaruandele. Audiitorilt nõutava kompetentsi küsimus on samuti olulise tähtsusega, arvestades seda, et audiitor on arvepidamise professionaal, mitte aga iga auditeeritava ühingu tegevuse professionaal³⁵⁶.

Audiitori hooletuse kindlaks määramisel tuleb vaadata selle ametiala väärtushinnangute aluseid. See tähendab, et tuleb luua ametialane mõõtesammas selle kohta, kuidas audiitor peab tegutsema oma kohustuste täitmisel. Kas audiitor on või ei ole olnud hooletu, peaks põhimõtteliselt kindlaks määratama kooskõlas objektiivse standardiga. Kutsealane hooletus tähendab, et mingisse kutsealasesse gruppi kuuluva isiku hoolsusstandardiks on sellise grupi keskmise liikme hoolsusstandard, mis on kõrgem sellesse gruppi mittekuuluvate isikute hoolsusstandardist³⁵⁷. Ülesanne on teha kindlaks millist hoolt ja teadmisi mõistlikult võib ja peaks nõudma audiitorilt arvestades äriühingu käivet, suurust ja struktuuri.

Juriidilises kirjanduses, mis puudutab kahju tekitamise tagajärjel tekkivat õiguslikku vastutust, on arutletud, kas seoses hooletuse objektiivse hindamisega on vajadust subjektiivsete asjaolude arvesse võtmiseks³⁵⁸. See tähendaks sisemise hooletuse hindamist ehk vaadatakse konkreetse kahju tekitaja subjektiivsetele võimetele ja võimalustele mittevastavat objektiivselt hooletut käitumist ning antakse hinnang sellele, kas selline objektiivsete hoolsusnormide rikkumine on kahju

³⁵⁴ The European Commission (viide 38), p.51.

³⁵⁵ Tampuu, T. (viide 183), lk.79.

³⁵⁶ The European Commission (viide 38), p.52.

³⁵⁷ Tampuu, T. (viide 183), lk.81.

³⁵⁸ Moberg, K. (viide 163), p.220.

tekitajale subjektiivselt andestatav³⁵⁹. Subjektiivse hoolsuse hindamine omab tähendust vaid deliktilise vastutuse korral, kus süü juures hinnatakse ka subjektiivset etteheidetavust, kuna lepingulistest võlasuhetes võetakse objektiivsete hoolsuskohustuste rikkumist juba kui kohustuse rikkumist³⁶⁰. Üldjuhul võiks siin kohaldada VÕS §-i 1050 2. lõiget, mille kohaselt arvestatakse kahju tekitaja süü hindamisel teatud isiklikke omadusi ja asjaolusid. Kuid kutsealase hooletuse korral seda sätet reeglina kohaldada ei võiks³⁶¹. Eelkõige on lubamatu nimetatud sätte alusel vähendada audiitori süüd, nt põhjusel, et audiitor vabandab end vähese hariduse või teadmistega. Võimalus hinnata audiitori süüd teatud isiklikke omadusi arvestades VÕS § 1050 lg 2 alusel, võiks näiteks olla olukorras, kus teatud eriotstarbeliseks auditiks on palgatud eriteadmisi omav audiitor e. tippspetsialist. Seega võiks VÕS § 1050 lg 2 alusel eriteadmisi omav audiitor olla vastutav auditi tagajärjel tekkinud kahju eest isegi siis, kui suurem osa tavateadmisi omavatest audiitoritest sellise kahju eest ei vastutaks. Seega peaks tippspetsialistist audiitor näitama nimetatud situatsioonis üles suuremat hoolsust kui tavateadmistega audiitorid.

Audiitori poolne passiivsus (e. tegevusetus) ei tohiks samuti tema vastutust vähendada. Siin on silmas peetud vabatahtlikku passiivsust. Passiivne roll võib näiteks olla audiitorile peale surutud, kuna äriühingu juhtkond ei võimalda talle ligipääsu auditeerimiseks vajalikule informatsioonile. Sellisel juhul on tegemist mittevabatahtliku passiivsusega. Sellisel viisil audiitori kõrvale jätmine loob olukorra, mil passiivsus ei saa viia vastutusele. Kui aga selline asjade seis kestab audiitori poolse reageerimiseta, siis seda võidakse tema vastu kasutada. Sellises olukorras tuleks audiitoril teavitada asjaolust üldkoosolekut või juhtida sellele juhtorganite tähelepanu. Samuti peaks audiitor oma auditi aruandes selgitama, et tal puudus ligipääs vajalikule infole. Sellisel juhul võib mittevabatahtlikul passiivsusel olla oluline tähtsus hooletuse määratlemisel.

Põhimõtteliselt ei saa audiitor vältida vastutust põhjusel, et haigus takistas teda osade või kõigi kohustuste täitmisel. Sellises olukorras peaks audiitor informeerima juhatust, et ta ei ole võimeline oma kohustusi täitma ning andma juhatusele võimaluse kindlustada, et tema poolt määratud asetäitja võtaks auditist osa, või valida üldse uus audiitor.

Erinevused auditi tasus ei saa mõjutada vastutust. Madalam tasu ei too kaasa madalamat vastutust. Erinevused tasus võivad siiski näidata tööde jaotust audiitorite vahel. Tänapäeval juhtub tihti, et audiitorid jaotavad suuremal või vähemal määral üksteise vahel töö ära. Rootsi äriseadustik ei sea sellele mingeid takistusi. Kui audiitorid on töö omavahel ära jaotanud vastavuses üldiselt

³⁵⁹ Tampuu, T. (viide 183), lk.81.

³⁶⁰ Vt. Kull, I., Käerdi, M., Kõve, V. (viide 194), lk.201.

³⁶¹ Tampuu, T. (viide 183), lk.81.

tunnustatud auditeerimisstandarditega, võib see mõjutada nende vahel vastutuse jaotamist. Siiski, vaatamata sellele, et töö jaotamine on lubatud, on nendel audiitoritel, kes jaotavad auditi ülesandeid teistele, järelevalvekohustus. See tähendab, et nad peavad tagama, et audiitorid, kellele teatud ülesanded pandi, täidaksid neil lasuvad kohustused. Puudujäägid audiitori poolt teostatavas järelevalves võivad viidata hooletusele³⁶². Eestis eristatakse samuti juhtiv- ja täitevaudiitoreid. Juhtivaaudiitor on see, kes teostab järelevalvet täitevaudiitorite töö üle.

Milline tähtsus on seoses vastutusega asjaolul, et töö jaotamine ei kajastu kõigi audiitorite poolt allkirjastatud auditi aruandes? Põhimõtteliselt ei ole vajalik, et auditi aruandes märgitaks tööde jagamist audiitorite vahel, et saavutada vajalikku mõju. Tööülesannete jaotamise märkimine ei tähenda, et audiitor oleks vabastatud järelevalvekohustusest teiste audiitorite suhtes, kes on vastutavad teatud ülesannete eest auditi teostamisel.

Vaatamata allpool kirjeldatavatele erinevustele, kohaldatakse peaaegu kõigis EL-i varasemates liikmesriikides hooletuse määratlemiseks peamiselt objektiivse „mõistliku isiku“ standardit. Test seisneb selles, et kas audiitor on kasutanud hoolt ja oskusi, mida võiks tavaliselt oodata hoolsalt ja mõistlikult audiitorilt. Selle objektiivse standardi üldkirjeldus võiks olla järgmine: ta on oma ametiala tavaline esindaja, keskmine, mõistlik ja hoolas audiitor, kes järgib head auditeerimistava nagu iga mõistlik isik teeks, ning kellel on ametialased oskused ja teadmised, mis võimaldavad talle viidata kui oma ametiala mõistlikult kompetentsele liikmele³⁶³.

Osades liikmesriikides võib seda mudelit kohandada faktilistele asjaoludele. Näiteks Belgias ja Prantsusmaal sõltub standard olukorrast, millesse audiitor asetati, tähendades seda, et tuleb arvestada tavapäraselt hoolsa inimesega, kes on asetatud samadesse oludesse³⁶⁴. Itaalias otsustas kohus, et audiitori hoolsus muutub seoses kindla olukorraga, mida ta peab arvestama, ning audiitor peab olema hoolsam olukorras kus on selge „riskide olemasolu“³⁶⁵.

Lisaks nimetatud objektiivsele standardile, viitavad mõned EL-i varasemad liikmesriigid subjektiivsetele elementidele. Näiteks Belgias muutub hoolsuse aste sõltuvalt audiitori kvalifikatsioonist. Hollandis sisaldab mõistlikkuse standard subjektiivseid elemente seoses osapoolega, kes andis kaalul oleva ülesande ning ülesande elemendid. Hispaanias võidakse kasutada subjektiivseid teste, nagu näiteks töö keerukuse aste või audiitori tasu. Rootsis ei aita

³⁶² Moberg, K. (viide 163), p.225.

³⁶³ The European Commission. (viide 38), p.52.

³⁶⁴ Samas.

³⁶⁵ Nimetatud lahend oli seotud juhtumiga, mil äriühing omandas kinnisasja tavatult kõrge hinnaga ja kus hinda tõsteti pärast eellepingu sõlmimist. viide nr 79 allikast: Samas, p.126.

sellised subjektiivsed elemendid määratleda süüd, kuid neil võib olla tähtsus seoses hüvitatava kahju suurusega³⁶⁶.

Määratledes, kas audiitori tegevust saab pidada hooletuks või mitte, peab pidama meeles, et ta ei täida oma kohustusi vaid aktsionäride jaoks, aga peab ka kaitsma võlausaldajate, töötajate ja avalikkuse huve.

„Tavaliselt hoolsa ja mõistliku audiitori“ käitumine võidakse teatud osas defineerida ametialaste organisatsioonide standardites. Vaatamata sellele, et need standardid ei ole kunagi kohtutele siduvad, viitavad kohtud neile tihti. Lisaks mõned erandid, kus kohtud on kohustatud järgima ametialaseid reegleid. Näiteks Belgias on osad reeglid kehtestatud põhimäärustega. Samamoodi on Hispaanias, kus Auditi Tehnilised Reeglid on õiguslikeks reegliteks, mida kohtunik on kohustatud järgima ning viide teistele ametialastele standarditele tehakse alles siis, kui seaduslikud reeglid ja lepingulised nõuded pole piisavad³⁶⁷.

Common Law riikides on kohtud koostöös audiitorite ametialaste organisatsioonidega andnud olulise panuse hoolsuse standardi defineerimiseks. Iirimaal asus kõrgeima kohtu kohtunik O’Flaherty seisukohale, et audiitori hoolsuskohustus hõlmab „ülesandesse mõistliku oskuse ja kompetentsi toomist. Kuid nad ei ole kohustatud käituma kui super-inimesed; samuti ei mõisteta neid süüdi paljalt seetõttu, et toodi tunnistajaks ekspert, kes ütleb, et kui tema oleks asja juhtinud, siis oleks suhted korrapärasemad“³⁶⁸. UK-s, juhul kui audiitor suudab tõestada, et ta tegutses kooskõlas ametialase organisatsiooni praktika või arvamusega, võtab kohus tavaliselt seisukoha, et nõutud standard on saavutatud, kuigi on võimalik, et kohus järeldab, et praktika või arvamus on ebamõistlik³⁶⁹.

Kõigis EL-i varasemates liikmesriikides on audiitor seotud kohustusega mitte avalikustada konfidentsiaalset informatsiooni, mida ta auditeerimise käigus teada sai. Nimetatud kohustus võib sattuda vastuollu kohtu rolliga arvestada arutluse all oleva juhtumi kõiki fakte³⁷⁰. Enamuses EL-i varasematest liikmesriikidest (Austrias, Belgias, Soomes, Prantsusmaal, Saksamaal, Iirimaal, Itaalias, Luksemburgis, Hollandis, Hispaanias, Rootsis, UK-s) võib audiitor esitleda igat dokumenti, mis on tema kaitseks vajalik. Siiski ei või ta konfidentsiaalsuskohustuse pidamise ettekäändel jätta

³⁶⁶ The European Commission (viide 38), p.53.

³⁶⁷ Samas.

³⁶⁸ *Primor plc v. Stokes Kennedy Crowley*, [1995] IRLN 459, 502. Viide nr 80 allikast: The European Commission. (viide 38), p.53.

³⁶⁹ The European Commission. (viide 38), p.53.

³⁷⁰ Samas.

esitamata dokumente, mis viitavad tema enda hooletusele. Kreekas ja Taanis ei tohi audiitor enda kaitseks konfidentsiaalseid dokumente avalikustada, kuid teda võidakse sundida seda tegema kohtu poolt³⁷¹.

Süü on üks hagi esitamise eeldustest audiitori vastu Kontinentaal-Euroopa õiguskorraga riikides. Selle tulemusel, võib audiitor end kaitsta, näidates süü puudumist, mis tavaliselt nõuab tõendamist, et ta tegutses kooskõlas auditeerimisstandarditega või tema hoolsuskohustus täitis mõne objektiivsuse testi vormi. Nimetatud küsimused on olnud arutlusel Taani ja Prantsusmaa kohtutes. Taani kohtud on mitmel korral audiitorid õigeks mõistnud seoses süü puudumisega³⁷²; Prantsusmaal ilmneb mitmest kohtuotsusest³⁷³, et audiitori süü peab olema kantud kaudsetest tõenditest. Sellise süü puudumine võidakse maha arvata „normaalselt hoolsa ja mõistliku audiitori“ ning tema tegeliku käitumise võrdlusest³⁷⁴. *Common Law* maades kehtiva reegli kohaselt ei ole süü võlgniku vastutuse tekkimiseks nõutav eeltingimus (lepinguõigusliku vastutuse korral), kuna lähtutakse põhimõttest, et igas lepingus sisaldub täitmise garantii ning võlgnik on lepingu rikkumise tõttu tekkinud kahju eest vastutav sellest sõltumata, kas ta ise või keegi tema abilistest on olnud kohustuse rikkumises süüdi³⁷⁵. Võlgnikul on siiski võimalik vastutusest vabaneda, juhul kui lepingu täitmine on takistatud. Deliktiõiguslik vastutus on ka *Common Law* maades reeglina süüpõhine³⁷⁶.

Eestis ei sätesta seadus lepingulise vastutuse juures, erinevalt deliktiõigusest, süü presumptsiooni, mistõttu jääb siin süü tõendamise kohustus kahju saanud isikule. Deliktiõigusliku vastutuse juures lähtub VÕS süü presumptsioonist. VÕS § 1050 lg 1 sätestab, et kahju tekitaja ei vastuta kahju tekitamise eest, kui ta tõendab, et ei ole kahju tekitamises süüdi. Teatud juhtudel lasub kahju tekitaja hooletuse tõendamise koormis siiski kannatanul. Nimelt juhul, kui teo õigusvastasus on tuletatav kaitsenormi rikkumisest (VÕS § 1045 lg 1 p 7), lasub kannatanul kohustus tõendada kaitsenormi subjektiivsesse kõlge puutuv süü. Samuti juhul, kui teo õigusvastasus tuleneb tahtlikust heade kommete vastasest kahju tekitamisest (VÕS § 1045 lg 1 p 8), peab kannatanu tõendama, et kahju tekitaja käitus tahtlikult heade kommete vastaselt³⁷⁷.

³⁷¹ Samas, p.54.

³⁷² UfR 1987.811 OLD ja UfR 1988.653 H, viide nr 81 allikast: Samas, p.55.

³⁷³ CA Rennes, 27 May 1975; TGI Paris, 13 December 1982, TGI Nanterre, 17 May 1984; Cass. Civ., 19 May 1987; CA Grenoble, 7 March 1989, TGI Dijon, 6 July 1998; TGI Nanterre, 4 November 1998, BNCC n 113, viide nr 82 allikast: Samas), p.55.

³⁷⁴ Samas, p.55.

³⁷⁵ Zweigert, K., Kötz, H. Introduction to Comparative Law. 3. tr. Oxford: Clarendon Press, 1998, lk.503. Viide nr 17 allikast: Lahe, J. Subjektiivse elemendi koht lepinguõigusliku vastutuse eelduste hulgas. Juridica IV/2003, lk.238.

³⁷⁶ Lahe, J. Subjektiivse elemendi koht lepinguõigusliku vastutuse eelduste hulgas. Juridica IV/2003, lk.238.

³⁷⁷ Lahe, J. (viide 202), lk. 80.

Kokkuvõtteks tuleb märkida, et nii lepingulise kui lepinguvälise vastutuse eelduste juures on oluline audiitori süü küsimus. Süü mõistet saab kõige paremini avada süü vormide järgi, milleks on hooletus ja tahtlus (VÕS § 104 lg 2). Süü vormide eristamine omab audiitori puhul eelkõige tähtsust kahjuhüvitise suuruse määramisel või kahjustatud isiku osa arvestamisel kahju tekkimise alusena. Tähtsaim süü vorm on hooletus, kuna süü olemasoluks piisab üldjuhul vaid hooletusest. Audiitori poolt tahtlik kohustuste rikkumine võib olla isegi karistusõiguslikult karistatav (vt. KarS § 379). Audiitori puhul ei piisa vastutuse välistamiseks siiski ainult sellest kui ta täidab kohustuse samasuguse hoolsusega nagu iga teine mõistlik isik. Audiitor on oma ala asjatundjana kohustatud järgima oma kutsetegevusest tulenevat hoolsuskohustust. Näiteks kui audiitori eriteadmised ületavad tema kutsealal nõutavaid teadmisi, siis tuleb tal neid ka rakendada ning ta ei saa ennast välja vabandada sellega, et ta on auditi läbi viinud nagu tavaline audiitor. Kas audiitor on või ei ole olnud hooletu, peaks põhimõtteliselt kindlaks määratama kooskõlas objektiivse kutsealase hoolsusstandardiga. Subjektiivsete asjaolude arvesse võtmiseks hooletuse objektiivse hindamisega seoses (VÕS § 1050 lg 2) on põhjust siis, kui auditit teostab eriteadmistega audiitor. Seda põhjusel, et tema peaks tulenevalt oma eriteadmistest üles näitama suuremat hoolsust kui tavaaudiitor. Seega on alust tema subjektiivseid võimeid süü hindamisel arvestada. Samas ei ole mõeldav VÕS § 1050 lg-st 2 tuleneva regulatsiooni kasutamine audiitori süü hindamisel, kellel on tavapärastel audiitoritele esitatavatest madalamad teadmised. Audiitori puudulikud teadmised ega muude audiitoril vajalike võimete puudumine ei tohiks vähendada ega kergendada audiitoril äriseadustiku kohaselt lasuvaid kohustusi. Audiitori vastutust ei tohiks vähendada ka vabatahtlik passiivsus, madal tasu vmt asjaolu.

4.2. Hüvitatav kahju ja selle suurus

Audiitori poolt kohustuse rikkumisega tekitatud kahju hüvitamist nii lepingulisel kui deliktiõiguslikul alusel võimaldavad nii Eesti õigus kui ka paljude teiste riikide õigussüsteemid. Audiitorite poolt töö käigus tekitatud kahju saab tema töö iseloomust tulenevalt olla eelkõige varaline (VÕS § 128 lg 1). Mõnede EL-i liikmesriikide (Belgia, Soome, Prantsusmaa, Kreeka, Iirimaa, Luksemburgi, Hollandi, Portugali, Hispaania ja UK) seadused võimaldavad audiitorilt nõuda ka mittevaralise kahju (VÕS § 128 lg 1) hüvitamist, kui praktikas on need juhtumid harvad. Üks näide mittevaralise kahju nõudmiseks oleks see, kui audiitor teataks aktsionäridele olematutest vigadest, kahjustades sellega ühingu juhtorgani liikmete või ühingu enda mainet. Seega üldjuhul esitatakse kohtule nõue varalise kahju hüvitamiseks³⁷⁸. Vastutushagide puhul on tulemuseks

³⁷⁸ The European Commission (viide 38), p.59.

peamiselt kahju hüvitamine, kuid võidakse nõuda ka lepingu lõpetamist (Austrias, Belgias, Prantsusmaal, Saksamaal, Luksemburgis, Hollandis, Portugalis, Hispaanias ja Itaalias).³⁷⁹

Erinevates õiguslikes küsimustes ja teoreetilises kirjanduses on peetud diskussiooni võimaluse üle aktsionäridel ja teistel isikutel esitada kahju hüvitamise nõue kaudse kahju korral. See oleks sellistel juhtudel, mil sätte peamine eesmärk on kaitsta äriühingut, kuid mis on olulise tähendusega ka individuaalsete aktsionäride ja äriühingu võlausaldajate jaoks. Kaudse kahju all peetakse silmas kahju, mis kõigepealt mõjutab äriühingut, aga seejärel mõjutab kaudselt kolmandaid isikuid, nagu näiteks aktsionäre ja teisi isikuid³⁸⁰.

Kas isik, kes kannatas kaudset kahju, näiteks aktsia väärtuse vähenemine, võib nõuda kahju hüvitamist? Alates VÕS-i jõustumisest tuleb Eestis lepingu rikkumisega üksnes kaudses seoses oleva ning seega võlgniku vastutusalast välja jääva kahju hüvitamist piirata mitte põhjusliku seose (VÕS § 127 lg 4), vaid ettenähtavuse kriteeriumi (VÕS § 127 lg 3) abil. Kahju võib olla küll lepingu rikkumisega põhjuslikus seoses VÕS § 127 lõike 4 mõttes, kuid siiski ettenähtamatu ning seega VÕS § 127 lõike 3 kohaselt hüvitamisele mittekuuluv. Niisiis ei jää VÕS puhul kahju piiramisel enam ruumi kausalteedi erinevatele teooriatele, vaid vastutuse tekkeks piisab, kui lepingu rikkumine oli kahjuliku tagajärje saabumise eeltingimuseks (*conditio sine qua non*). Seega ei ole oluline, kas lepingurikkumine oli kahju tekkimise otseseks või kaudseks põhjuseks ning võlgniku vastutus kaudse kahju eest välistatakse üksnes ettenähtavuse reeglina³⁸¹. Ettenähtavuse reegli kohaselt peab kahju tekitaja lepingu rikkumise korral hüvitama üksnes kahju, mida ta lepingu sõlmimisel nägi ette lepingu rikkumise võimaliku tagajärjena või mida ta oleks pidanud ette nägema. Ettenähtavuse reegel ei kehti aga lepinguvälise vastutuse korral, kus kahju hüvitamine toimub normieesmärgi teooria kohaselt, mis küsib, kas rikutud normi või kohustuse eesmärgiks oli kannatanu kaitsmine tekkinud kahju eest (vt. VÕS § 1045 lg 3).

Seal, kus audiitori süü või hooletus põhjustas kahju otse ühingule, mis tõi kaasa kahju ka aktsionäridele, näiteks aktsiate väärtuse vähenemise, võivad aktsionärid mõnedes EL-i liikmesriikides kahju hüvitamist nõuda. Näiteks Belgias, Taanis, Soomes, Saksamaal, Kreekas, Iirimaal, Luksemburgis, Hollandis, Portugalis, Hispaanias ja UK-s võib aktsionär oma nõudes toetuda audiitori kohustuse rikkumisest tulenevale aktsia väärtuse vähenemisele. Iirimaal ja UK-s peab hageja näitama, et teatud asjaolude tõttu esines audiitoril õiguslik kohustus võtta kasutusele kogu oskus ja hoolsus vältimaks hagejal teatud tüüpi kahju kannatamist. Hollandis ja Hispaanias, ei

³⁷⁹ Samas, (viide 38), p.59.

³⁸⁰ Moberg, K. (viide 163), p.233.

³⁸¹ Sein, K. Kahju ettenähtavuse reegel kahjuhüvitise piiramise alusena. Juridica IV/2003. lk.244.

hüvitata üldjuhul sellist kaudset kahju, kuid hüvitatakse kahju, mida kannatas aktsionär, kelle aktsiate väärtuse kaotust võib pidada audiitori poolt kohustuse rikkumise otseseks tagajärjeks³⁸².

Osades EL-i liikmesriikides, näiteks Prantsusmaal³⁸³ ja Itaalias³⁸⁴ on kohtud asunud seisukohale, et aktsia väärtuse vähenemine on vaid ühingu enda kahju tagajärg ning, et ainult ühingul on õigus audiitori vastu hagi esitada. Austrias ja Saksamaal, kus aktsia väärtuse vähenemise osas kohtupraktikat ei leidunud, ei saa aktsionär üldjuhul sellise kaudse kahju eest hüvitist nõuda, v.a. juhul kui ta tõendab, et täidetud on kolmandate isikute osas kaitsvaid mõjusid sisalduva lepingu tingimused³⁸⁵.

Viimati nimetatud riikide grupis, erineb lahendus siiski juhul, mil hageja tugines oma otsuses osta aktsiaid audiitori poolt kinnitatud aruannetele, kuid hiljem sai teada, et ühingu tegelik olukord erines sellest. Sellises olukorras saab aktsionär esitada nõue kahju osas, mida tema isiklikult kandis, väites, et kui teda oleks informeeritud, siis ta ei oleks aktsiaid üldse ostnud või oleks neid ostnud madalama hinnaga. Selle tulemusel on kohtud Rootsis³⁸⁶, Prantsusmaal³⁸⁷ ja Itaalias³⁸⁸ mõistnud kahju välja investoritele, kes ostsid ühingu aktsiaid tuginedes audiitori poolt kinnitatud aruannetele³⁸⁹.

Kuigi jääb alles mõningane ebaselgus, võib suuresti väita, et aktsionäridele peaks antama õigus esitada kaudse kahju korral audiitori vastu hagi, juhul kui audiitori tegu või tegevusetus on toonud kaasa aktsionäride ebavõrdse kohtlemise. Vaadelgem järgmist näidet: Äriühingul A oli kaks aktsionäri B ja C. Seoses B poolt tehtava mitterahalise sissemaksega, oli äriühingu audiitor D vääralt kinnitanud, et äriühingule üleantava mitterahalise sissemakse väärtust ei ole juhatus hinnanud kõrgemalt kui selle asja tegelik väärtus. Asja tegelik väärtus oli oluliselt madalam kui juhatuse mitterahalise sissemakse hindamise aktis märgitud. Sellisel juhul oli emissiooni läbiviimisel tegemist aktsionäride ebavõrdse kohtlemisega, millega sai kahju audiitori tegevuse tõttu ka äriühing. Sellises olukorras peaks C-l olema õigus nõuda äriühingu audiitorilt

³⁸² The European Commission (viide 38), p.59-60.

³⁸³ *Cour de Cassation*, 1 April 1997, Dalloz 1998, somm. com. 180. Viide nr 83 allikast: Samas, p.60.

³⁸⁴ 7 September 1993, n 9885 *il fallimento* 1994, n 1, p.44. Viide nr 84 allikast: The European Commission (viide 38), p.60.

³⁸⁵ The European Commission (viide 38), p.60.

³⁸⁶ Käesoleval hetkel tundub Rootsis olevat seisukoht, et äriühingu võlausaldajatel on õigus saada kompensatsiooni kaudse kahju korral. Selle eelduseks on, et äriühing on muutunud maksejõuetuks või, et juba olemasolev maksejõuetus on raskendatud audiitori tegevuse või tegevusetuse tagajärjel. – viide allikast: Moberg, K. (viide 163), p.233.

³⁸⁷ *Cour de Cassation*, 9 February 1988, Bull. civ., 1988, IV, n 68; *Cour de Cassation*, 21 January 1997, BNCC n 107, p.40. Viide nr 86 allikast: The European Commission. (viide 38), p.60.

³⁸⁸ Court of Milan decision of 17 July 1997, in *Foro Pandano* 1998, I, 139. Viide nr 87 allikast: The European Commission (viide 38), p.60.

³⁸⁹ The European Commission (viide 38), p.60.

kompensatsiooni kaudse kahju tõttu tuginevalt VÕS §- 1045 lg 1 p.-le 7. Rikutud kohustuseks on siin ÄS §-s 272 sätestatud aktsionäride võrdse kohtlemise kohustus.

Kohtumenetlus toimub sageli ajal, kui audiitori süü on tõendatud ja kostjale kahju ilmnenu, kuid seda ei saa hüvitise väljamõistmise ajal hinnata, kuna kõik tagajärjed pole veel saabunud. Mõned EL-i liikmesriigid võimaldavad tulevikus saabuva kahju hüvitamist, kuigi sellekohased reeglid, seoses tulevikus hüvitatava kahju hindamisega ja nende väljaarvutamisega, on pisut erinevad³⁹⁰. Prantsusmaal, Iirimaa, Hollandis, Portugalis ja UK-s võib tulevikus saabuv kahju anda põhjuse selle hüvitamise nõudmiseks kui see on ettenähtav, mis tähendab, et see peab loomulikult tulenema audiitori lepingu või kohustuse rikkumisest. Austrias, Belgias, Taanis, Saksamaal, Luksemburgis ja Rootsis võidakse selline kahju hüvitada eeldusel, et see on tõestatud ning mõnel juhul isegi kindla arvuna välja arvutatud³⁹¹. On kaks meetodit tulevikus saabuva kahju väljaarvutamiseks: kas lükatakse hindamine edasi kuni kahju tegelikult ilmneb (Austrias, Saksamaal, UK-s), või põhineb see tulevase kahju olemasolevale väärtusele (ülejäänud riigid, kus tulevikus tekkivat kahju hüvitatakse)³⁹². Soomes, Kreekas, Itaalias ja Hispaanias ei ole tulevikus tekkiva kahju väljamõistmine võimalik³⁹³. Eestis kehtiva reguleerimise kohaselt on tulevikus tekkiva kahju hüvitamine võimalik. VÕS sätestab, kui tulevikus tekkiva kahju täpset suurust pole võimalik kindlaks teha, kuid kahju tekitamine on kindlaks tehtud, siis otsustab hüvitise suuruse kohus (VÕS § 127 lg 6). Samas kui kahju tekkimine tulevikus on kindlaks tehtud, kuid kahju suurust ei saa kindlaks teha, siis võib kohus hüvitise suuruse otsustada hiljem (VÕS § 127 lg 7).

Kahju hüvitamise ulatuse juures kehtib üldreeglina totaalrestitutsiooni põhimõte, s.t. hüvitamisele kuulub kogu tekitatud kahju, sõltumata kahju hüvitamise nõude tekkimise aluseks olnud sündmusest, toimunud lepingu rikkumise raskusest või õigusvastaselt kahju tekitanud isiku süü astmest³⁹⁴. Sellest on VÕS-i järgi kolm erandit, mis võimaldavad kahjuhüvitist vähendada: 1.) kahju hüvitamine täies ulatuses oleks kohustatud isiku suhtes äärmiselt ebaõiglane või muudel põhjustel mõistlikult vastuvõetamatu (VÕS § 140 lg 1); 2.) kahjustatud isiku osa kahju tekkimises; 3.) kokkuleppe hüvitatava kahju suuruse kohta.

Kohus saab kahju hüvitamist piirata, kui **kahju hüvitamine täies ulatuses oleks** kohustatud isiku suhtes **äärmiselt ebaõiglane või** muudel põhjustel **mõistlikult vastuvõetamatu** (VÕS § 140 lg 1). Selline kahjuhüvitise vähendamine tuleb eelkõige kohaldamisele lepinguväliselt tekitatud kahju

³⁹⁰ Samas.

³⁹¹ Samas.

³⁹² Samas, p.57.

³⁹³ Samas, p.60.

³⁹⁴ Kull, I., Käerdi, M., Kõve, V. (viide 194), lk.280-281.

hüvitamise korral, kuna lepingulise vastutuse juures on sellised tagajärjed ettenähtavuse kriteeriumi kaudu (VÕS § 127 lg 3) välditavad³⁹⁵. Seadus nõuab kahjuhüvitise piiramisel kõikide asjaolude arvestamist, s.h. vastutuse iseloomu, isikutevahelisi suhteid ja nende majanduslikku olukorda ning ka kindlustuse olemasolu.

Kahju hüvitamise kohustust võib vähendada, kui **kahjustatu** ise **osales kahju tekitamises** (VÕS § 139). Tuleb arvestada selle kaitse ulatusega, mille audiitorile tagab kannatanu enda või kolmanda isiku käitumine. Asjaolu, et audiitor teeb äriühingu aruannete auditeerimisel pistelist vaatlust ning kasutab selleks ühingu raamatupidamisdokumente, jätab siia palju ruumi ebatäpsusteks, mis pärinevad algselt äriühingule ja audiitorile tundmatute kolmandate isikute tegudest. Siin saab audiitor tõendada, et teiste isikute hooletus (nt. juhid, pankurid) või hageja enda hooletus tõi kaasa hageja poolt kantava kahju. Vastavalt kahjustatu kaaspõhjustamise ja kaassüü ulatusele, võrreldes kahjustaja poolse põhjustamise ja süü ulatusega, võib kahjustaja kahju hüvitamise kohustus jääda muutumatuks, väheneda või täielikult ära langeda. Praktikas on reeglits kahju jagamine³⁹⁶. Võlaõigusseaduse kohaselt võib kahju hüvitamise nõuet vähendada kui: 1.) esineb kahjustatud isiku kaassüü (VÕS § 139 lg 1); 2.) kahjustatud isik jättis kahju tekitaja tähelepanu juhtimata ebatavaliselt suurele kahju tekkimise riskile (VÕS § 139 lg 2)³⁹⁷; või 3.) kahjustatud isik jättis kahju tõrjumata, vaatamata sellele, et seda võis temalt mõistlikult oodata (VÕS § 139 lg 2).

Kõigis EL-i varasemates liikmesriikides, peale Austria, võib audiitor kaitseargumendina tõstatada hageja enda süü küsimuse. Austrias on selline kaitseabinõu võimalik hageja vastu, kes on kolmas isik, kuid mitte auditeeritav ühing. Nimetatud reegel on hästi välja kujunenud Prantsusmaal ning selle kohta on ka mitmeid kohtulahendeid, sest see hõlmab tsiviilvastutuses juurutatud põhimõtet, et kannatanu hooletus vabastab kostja vastutusest. Vabastamine võib olla täielik³⁹⁸ või osaline³⁹⁹.

Soomes ei mõistnud kohus audiitorilt kahju välja tuginevalt kahju kannatanu hooletusele, mis ei tähendanud seda, et audiitor poleks olnud hooletu ebaõige auditaruande tegemisel, kuid see lõhkus põhjusliku seose audiitori hooletuse ja kolmandal isikul tekkinud kahju vahel⁴⁰⁰.

³⁹⁵ Samas, lk.281.

³⁹⁶ Schlechtriem, P. (viide 161), äärenr. 230.

³⁹⁷ See on seotud ettenähtavusreegliga – hüvitamisele ei kuulu kahjustaja poolt mitteettenähtav kahju, millele kahjustatu pole tähelepanu juhtinud.

³⁹⁸ Versailles'i apellatsioonikohus oma vabastas audiitori täielikult vastutusest, kuna ta oli juhtinud juhatuse tähelepanu teatud korrapärasele, millele juhatuse ei reageerinud. Kohus vabastas audiitori vastutusest vaatamata sellele, et ta ei olnud kahe aasta jooksul esitanud aktsionäridele informatiivset aruannet. 28 March 1991, Bull.Joly 1991, p.723. Viide nr 96 allikast: The European Commission. (viide 38), p.68.

³⁹⁹ The European Commission. (viide 38), p.68.

⁴⁰⁰ Sellel, et audiitor ei märkinud, et juhatuse oleks pidanud alustama äriühingu likvideerimismenetlust, ei olnud põhjuslikku seost äriühingu hankija poolt krediidi kaotusega (credit loss), kuna hankija ei olnud püüdnudki tutvuda

Lahendis NJA 1998 p.734 võttis Rootsi Ülemkohus nimetatud küsimuses järgneva seisukoha: „Üldise asjaoluna võib arvata, et igauks on õigustatud eeldama, et äriühingu bilanss on korrektne, kui on öeldud, et see on koostatud kooskõlas aastaaruandele kohalduva seadusega ja selle on heaks kiitnud audiitor. Siiski, võttes arvesse, et äriühingu tegevus toimus üsna riskantses tööstusharus, kus võivad suured muudatused ilmned lühikese aja jooksul, oli pangal olemasolevas situatsioonis hea põhjus esitada küsimusi äriühingu vara kohta. Pank on tunnistanud, et vara suuruse ja koosseisu kohta ei küsitud ühtegi küsimust. Seega ei ole pank täitnud uurimiskohustust äriühingu laenureitingu osas“⁴⁰¹. Vaatamata panga enda puudujääkidele äriühingu krediitdivõime kontrollimisel, ei olnud selle juhtumi puhul ka mingeid aluseid audiitori vastutuse vähendamiseks. Ülemkohus oli seisukohal: „Panga hooletust tuleb pidada märksa väiksemaks audiitori omast. Menetluse käigus vähendas õiguslikel põhjustel pank oma nõuet 600 000 kroonini, kuigi tegelik kahju hõlmas palju suuremat summat. Panga hooletuse tõttu ei ole mõtet vähendada audiitori vastutust.“⁴⁰².

Ka Prantsusmaa apellatsioonikohus on ühes lahendis võtnud arvesse kahjustatud poole enda hooletust. Kohus leidis audiitori olevat süüdi 2/3 kahju osas, kuna ta kinnitas finantsaruande, milles loetletud varad olid ülehinnatud. Kahju kandud pank loeti süüdi olevaks 1/3 osas: tema süüs seisnes selles, et ta andis laenu ilma finantsaruande täieliku uurimiseta ning ilma, et ta oleks arvesse võtnud äriühingu majanduslikku olukorda⁴⁰³.

Eelpool nimetatud Rootsi Ülemkohtu ja Prantsuse apellatsioonikohtu seisukohad asetavad teatud situatsioonides võlausaldajatele uurimiskohustuse ning puudujäägid selles osas võivad viia kahjustatud poole enda hooletuseni, millest tulenevalt võidakse vähendada kahju suurust.

USA-s saab audiitor kostjana kahju nõude tagasi lükata, näidates, et tema hooletus ei olnud kliendi kahju tekkimise otsene põhjus⁴⁰⁴, s.t. kliendi oma hooletus aitas kaasa kahju tekkimisele⁴⁰⁵. Avaldades, et ka auditeeritav ühing oli hooletu, on üks võimalus näitamaks, et audiitori hooletus polnud kahju tekkimise põhjuseks (ainukeseks põhjuseks)⁴⁰⁶. Seda vastuväidet ei saa esitada lepingu rikkumisest tuleneva hagi korral, küll aga saab seda teha mõnedes osariikides lepinguvälise

äriühingu avalikustatud auditi aruandega. Supreme Court 23 January 1991 (KKO 1991:13). Viide nr 98 allikast: The European Commission. (viide 38), p.68.

⁴⁰¹ Moberg, K. (viide 163), p.235.

⁴⁰² Samas, p.235.

⁴⁰³ The Court of Appeals of Poitiers. 20 October 1998 (BNCC No 113, page 28). Vt. The European Commission. (viide 38), viide nr 52, lk.122.

⁴⁰⁴ Meigs, W.B., Whittington, O.R, Pany, K., Meigs, R.F. (viide 18), p.83.

⁴⁰⁵ Guy, D.M., Alderman, C.W., Winters, A.J. (viide 17), p.107.

⁴⁰⁶ Meigs, W.B., Whittington, O.R, Pany, K., Meigs, R.F. (viide 18), p.83.

vastutuse korral⁴⁰⁷. Mõnedes osariikides, välistab auditeeritava ühingu enda hooletuse tõendamine üldse audiitori vastutuse kliendi ees. Teistes kasutatakse võrdelise hooletuse kontseptsiooni, et jaotada kahju audiitori ja auditeeritava ühingu vahel, vastavalt igaühe süü astmele⁴⁰⁸.

Kahju hüvitamise kohustuse vähendamise võimaluseks on ka **kokkulepete sõlmimine hüvitatava kahju suuruse kohta** (VÕS § 106 lg 1). Tühine on eelkõige kokkulepe, mis välistab vastutuse või piirab seda tahtliku rikkumise puhuks (VÕS § 106 lg 2). Samuti kokkulepe, millega välistatakse või piiratakse vastutust õigusvastaselt ja tahtlikult kahju tekitamise eest (VÕS §1051).

Kahju hüvitamise teema juures on oluline käsitleda küsimust sellest, kui tekitatud kahju hüvitamise eest võib vastutada mitu isikut. Nimetatud teema tõstatab olulise küsimuse õiglusest ning sellest kuidas ühiskond on otsustanud kahju riski jaotada. Kui mitu audiitorit peavad maksuma kompensatsiooni sama kahju eest, siis on neil solidaarvastutus (VÕS § 137). Solidaarvastutus kohaldub näiteks Rootsis ka audiitorühingu ja vastutavaaudiitori vahel⁴⁰⁹. Solidaarvastutuse põhimõtte kohaselt saab kahju hüvitamist täies ulatuses nõuda vaid ühe korra (VÕS § 65 lg 2), mitte paraleelselt kõigilt vastutavatelt isikutelt⁴¹⁰. Samuti on regressiõigus – olukorras kus keegi on pidanud tasuma kahju tekitamise eest, on tal tagasinõude õigus teistelt, kes on solidaarvastutavad (VÕS § 69 lg 2). Solidaarvastutuse süsteemis on hagejal eelis täieliku hüvitise taotlemiseks piiramatult arvult kostjatelt. Kahjutekitajad saavad siis omavahel lahendada vastutuse jaotamise (VÕS § 137 lg 2). Sellisel „hagejat pooldaval“ lähenemisel võivad olla olulised tagasilöögid audiitorite poole pealt, kuna kahjustatud pooled (näiteks pankrotistunud ühingu aktsionärid) võivad kogu hüvituse kätte saada „sügavate taskutega“ poolelt, kes on samuti sageli ka ainuke kindlustusega kostja, n.t. audiitorühing.

Proportsionaalne lähenemine võimaldab hagejal nõuda vaid teatud protsenti kahjust, mille tekkimine on omistatud konkreetsele poolele. See süsteem tundub olevat kostjate suhtes õiglasem, kuid selle puuduseks on, et ta ei võimalda kahjustatud poolele kogu kahju hüvitamist ning muudab süü kindlaksmääramise olulisemaks. VÕS § 138 kohaldamise eeldused on täidetud siis kui teatava kahju tekitamise eest võivad potsentsiaalselt vastutada erinevad isikud või mitu isikut ühiselt ning iga potsentsiaalselt vastutava isiku puhul on tõendatav lepingulise või lepinguvälise kohustuse rikkumine, mis tooks iseenesest kaasa tekitatud kahju hüvitamise kohustuse, kuid ei õnnestu

⁴⁰⁷ Guy, D.M., Alderman, C.W., Winters, A.J. (viide 17), p.107.

⁴⁰⁸ Meigs, W.B., Whittington, O.R, Pany, K., Meigs, R.F. (viide 18), p.83.

⁴⁰⁹ Moberg, K. (viide 163), p.227-228.

⁴¹⁰ Kull, I., Käerdi, M., Köve, V. (viide 194), lk.283.

tõendada, kelle tegevuse tulemusena konkreetne kahju on tekkinud⁴¹¹. Potentsiaalsed kahjustajad ei vastuta kui solidaarvõlgnikud vaid nagu osavõlgnikud (VÕS § 63 lg 1). Iga kahju tekitaja osa arvestatakse vastavalt tõenäosusele, mil määral see isik võis kahju tekitada (VÕS § 138 lg 3).

Kõikides EL-i varasemates liikmesriikides kohaldub audiitorite suhtes üldreeglina solidaarvastutuse põhimõte. Üldjoontes, kui kostja hüvitab rohkem kui oli tema osa kahju tekkimises, siis ta saab hüvitamist taotleda teistelt kostjalt⁴¹².

Kõigis EL-i varasemates liikmesriikides mõistetakse kahju välja selliselt, et asetada kannatanu olukorda, milles ta oleks olnud juhul kui rikkumist poleks toimunud. Kahju suuruse hindamisel peavad erinevate EL-i liikmesriikide kohtud silmas erinevaid ajahetki⁴¹³.

„Kaotatud võimaluse“ kontseptsioon annab valemi kahju arvutamiseks, juhul kui põhjuslikku seost õigusvastase teo ja kahju vahel pole täielikult tuvastatud, s.t. olukorras kus on ebaselge, kas kahju oleks kannatatud ka süü puudumisel. Selle tulemusel põhineb kahju suurus tõenäosusel, et kaotatud võimalus leiab aset. Nimetatud kontseptsioon erineb „kaotatud kasumist“, mis on saamatajäänud majanduslik juurdekasv. Selline negatiivne audiitori hooletuse tõttu põhjustatud kahju võib saada hüvitatud samas ulatuses nagu kahju⁴¹⁴.

Vähemalt kolm EL-i liikmesriiki viitavad kahju hindamisel „kaotatud võimaluse“ kontseptsioonile. Prantsuse kohtud leidsid muuhulgas, et rahaliste vahendite ümbersuunamise korral ei ole audiitor vastutav kogu ümbersuunatud rahaliste vahendite osas. Kohtud leiavad, et audiitori süü jättis ühingu ilma vaid võimalusest avastada seadusevastane omastamine ja see lõpetada, sest isegi kui audiitor oleks oma ülesande teostanud nõutud mõistlikkuse ja hoolsusega, ei oleks ta pruukinud pettust avastada⁴¹⁵. Kaotatud võimalus peab olema reaalne ja tõsine. Näiteks, juhul kui ühingu pankrotti ei oleks saanud vältida isegi audiitori kohustuse rikkumise puudumisel, siis ei mõisteta hüvitist välja. Praktikas võrdub hüvitise suurus kogukahju korrutada tõenäosusega, et hooletus põhjustas kahju. Näiteks, kui tõenäosus, et hageja poleks aktsiaid ostanud, kui ta oleks olnud paremini informeeritud, on 1:2, siis kahjunõue on võrdne 50%-ga hageja poolt kantud kahjust⁴¹⁶. UK-s tehakse vahet juhtumite vahel, kus ebaselgus seondub sellega, mida hageja ise oleks teinud hüpoteetilises situatsioonis või, kus ebaselgus seondub sellega mida sõltumatu kolmas isik oleks teinud. Esimese

⁴¹¹ Samas, lk.284.

⁴¹² The European Commission (viide 38), p.69.

⁴¹³ Samas, p.57.

⁴¹⁴ Samas, p.62.

⁴¹⁵ *Cour de Cassation*, 19 October 1999, RJDA 1/00, n 36. Viide nr 88 allikast: The European Commission. (viide 38), p.62.

⁴¹⁶ The European Commission (viide 38), p.62.

kategooria juhtudel – näiteks kus hageja väidab, et kui audiitor oleks avastanud pettuse, oleks hageja võtnud kasutusele abinõud, mis oleks ära hoidnud edasised seadusvastased omastamised – peab hageja tõendama tõenäosuse tasandil, et ta oleks käitunud nii nagu ta väidab, ning kui see test on rahuldatud, siis hüvitatakse hagejale kogu kahju mida oleks (tõenäoliselt) saanud vältida. Juhul kui asjakohased teod on kolmandate isikute omad – näiteks kus hageja väidab, et kui audiitor oleks aru andnud nii nagu ta oleks pidanud, oleks kolmas isik võtnud kasutusele abinõud, mis oleks ära hoidnud edasised seadusevastased omastamised – on seisukoht erinev. Sellisel juhul, eeldusel, et on näidatud, et oli „oluline“, mitte vaid „spekulatiivne“ võimalus, et kolmas isik oleks väidetavalt käitunud, mõistab kohus kahju välja tuginedes kaotatud võimalusele. Selline kahju arvutatakse välja, kohaldades protsentuaalse võimaluse tegelikult kantud kahju suurusele⁴¹⁷.

Ülejäänud EL-i liikmesriikides (Austrias, Taanis, Soomes, Saksamaal, Kreekas, Itaalias, Luksemburgis, Hispaanias, Rootsis) on tegeliku ja kindla põhjusliku seose nõue takistuseks „võimaluse kaotuse“ kontseptsiooni kasutamisele⁴¹⁸.

4.3. Vastutuse piiramise võimalused

4.3.1. Üldist

Samal ajal kui audiitorid töötavad välja strateegiaid kuidas vähendada nende riske kahjunõuete ees, on nad ka piisavalt teadlikud, et nad ei soovi liialt madaldada avalikkuse ootusi auditi tulemuste suhtes. Näiteks kuulsat *Caparo* juhtumit UK-s peetakse audiitori ameti „Trooja hobuseks“. Pinnapealsel vaatlusel tundub see andvat kaitset kolmandate isikute vastutusunõuete eest. Lähemal uurimisel paneb aga nimetatud lahend proovile igast põhilisest raamatupidamisalasest teosest peegelduva põhitõe: et finantsaruanded annavad kolmandatele isikutele (investoritele) kasulikku informatsiooni ning, et audiitorid lisavad nimetatud funktsioonile usaldusväärust⁴¹⁹.

Audiitori vastutus pole piiramatult. Audiitori vastutus võib olla piiratud seadusega või saab seda teha poolte kokkuleppel. Mõlema nimetatud meetodid puhul tõusetub küsimus, kas vastutuse piirangud peaksid kohalduma ka kolmandate isikute suhtes, kes pole ei audiitori ega auditeeritava ühingu lepingulistes suhetes. Käesolev alapeatükk käsitleb nii seaduslikke piiranguid kui lepingulisi. Seadusjärgsed vastutuse piirangud on: ajalised piirangud, seaduses sätestatud vastutuse ulatuse piirangud ning audiitori korporatiivne struktuur.

⁴¹⁷ Samas, p.63.

⁴¹⁸ Samas.

⁴¹⁹ Power, M. (viide 173), p.77.

4.3.2. Seadusjärgsed piirangud

4.3.2.1. Vastutuse ajalised piirangud

Nii palju kui on erinevaid riike on ka erinevaid ajalisi piiranguid ning hetki, mil aegumise arvestamist alustatakse. Esiteks tehakse osades EL-i liikmesriikides (Soomes, Saksamaal, Kreekas, Hispaanias, Rootsis, UK-s) aegumise osas vahet lepingulistel ja lepinguvälistel nõuetel. Lepinguliste nõuete korral audiitori vastu varieeruvad hagi aegumise tähtajad kahest aastast (Kreekas) kuni viieteistkümne aastani (Hispaanias) ning üldreeglina algab hagi aegumistähtaeg kahju ilmnenemisest või selle avastamisest. Lepinguvälise vastutuse hagi peab erinevates EL-i liikmesriikides esitama perioodi jooksul alates üks aasta kahju avastamisest (Hispaanias) kuni kümme aastat kahju ilmnenemisest (Rootsis ja Soomes) või isegi kakskümmend aastat pärast teo toimepanemist (Kreekas)⁴²⁰.

Nõude esitamise tähtaja arvutamise alguspunkt pole kõikides EL-i liikmesriikides sama. Audiitorile kõige soodsam tähtaja arvutamise algus on aruande allkirjastamise aeg (Soomes (lepinguline vastutus), Luksemburg). Teised liikmesriigid viitavad ajale, mil kahju tekitav sündmus toimus (Belgia, Prantsusmaa, Iirimaa ja UK (lepinguline vastutus)) või mil kahju ilmnis (Austria (lepinguline vastutus), Soome, Iirimaa, Rootsi ja UK (lepinguväline vastutus))⁴²¹.

Osades EL-i liikmesriikides (Belgias, Prantsusmaal, Iirimaa, Luksemburgis ja UK-s), juhul kui kostja arvatakse olevat varjanud deliktset sündmust, algab hagi aegumise tähtaeg selle sündmuse avastamisest. Isegi kostja poolse varjamise puudumisel, on võimalik pikendada UK-s hagi aegumise tähtaega, kui kahjustatud pool kannatab „varjatud kahju“⁴²², mille puhul ta saab nõude esitada kolme aasta jooksul varaseimast kuupäevast, mil ta sai esimesed nõutud teadmised sellise hagi esitamiseks asjakohase kahju hüvitamiseks ning õiguse sellise hagi esitamiseks⁴²³.

Teistes EL-i liikmesriikides (Saksamaal, Kreekas, Hispaanias) peavad kõik nõude elemendid olema olemas, et lepinguliste hagide aegumistähtaeg kulgema hakkaks⁴²⁴.

Kõige vähem audiitorit soosiv on reegel, mille kohaselt hagi aegumise tähtaeg algab hooletuse avastamisest (Taanis ja Portugalis), kahju avastamisest (Austrias ja Hispaanias (lepinguväline

⁴²⁰ The European Commission (viide 38), p.71.

⁴²¹ Samas, p.73.

⁴²² s.t.kahju, mis on olemas, kuid pole veel ilmnenu.

⁴²³ The European Commission (viide 38), p.73.

⁴²⁴ Samas.

vastutus), Itaalias), või mõnes riigis isegi mõlema, nii kahju kui ka kahju tekitanu avastamisest (Saksamaal ja Kreekas (lepinguväline vastutus), Hollandis)⁴²⁵.

Eestis on tehingust tuleneva nõude aegumistähtaeg ning kahju õigusvastasest tekitamisest tuleneva nõude aegumistähtaeg kolm aastat (TsÜS § 146 lg 1 ja § 150 lg 1). Siin võib olla kannatanule soodsam deliktiõiguslik vastutus, kuna TsÜS § 150 lg 1 kohaselt aegub nõue ajast, mil õigustatud isik kohustatud isikust teada sai või pidi teada saama. Sellest tulenevalt võib aegumistähtaeg pikeneda aja võrra, mil kannatanu oli teadmatutes. Vaatamata teada saamisest aegub nõue hiljemalt kümne aasta möödumisel kahju põhjustanud teo tegemisest või sündmuse toimumisest (TsÜS § 150 lg 3). Tehingust tuleneva nõude aegumistähtaeg algab nõude sissenõutavaks muutumisega (TsÜS § 147 lg 1). Tahtliku rikkumise korral on aegumistähtaeg kümme aastat (TsÜS § 146 lg 4).

Kõikides liikmesriikides hagi aegumise tähtaeg katkeb kui kostja tunnistab hageja nõuet või alustatakse kohtumenetlust⁴²⁶ (vt. ka TsÜS 10. ptk 5.jagu (§§ 158-169)).

4.3.2.2. Vastutuse ulatuse piirangud

Seadusjärgsed piirangud hüvitatava kahju ulatusele on vaid kolmes EL-i liikmesriigis (Austrias, Saksamaal ja Kreekas)⁴²⁷. Austrias on seaduslik vastutuse piir seatud ühe auditi kohta, vaatamata auditit teostavate isikute arvule või kahju tekitavate tegude või tegevusetuste arvule, seni kuni kahju põhjustati hooletusest. Piirang ei kohaldu tahtliku rikkumise korral ning audiitor võib piirangust ka loobuda. Piirang kehtib nii auditeeritava ühingu kui ka kolmandate isikute nõuetele⁴²⁸.

Saksamaal on audiitori lepinguline vastutus piiratud kindla summaga ühe auditeerimise kohta ning see summa on kordi suurem, kui auditeeritakse börsil kauplevat ühingut. Piirang kohaldub vaatamata sellele, kas auditeerimist viis läbi mitu isikut ja kas üks või mitu neist tegutses tahtlikult. Kuid nende suhtes, kes tegutsesid tahtlikult, vastutuse piir ei kohaldu. Pooled ei saa piirangust loobuda⁴²⁹. Audiitorid, kelle tegevus on kaetud HGB §-ga 323, mis sätestab nimetatud piirangu, ei vastuta üldjuhul lepingu rikkumise korral kolmandate isikute ees, välja arvatud juhul kui nõue põhineb lepingul, millel on kaitsev mõju kolmandate isikute suhtes. Sellisel juhtumil vastutuse

⁴²⁵ Samas.

⁴²⁶ Samas, p.74.

⁴²⁷ A Consulative Document on Director and Auditor Liability (viide 220), p.11.

⁴²⁸ The European Commission (viide 38), p.74.

⁴²⁹ 323 § 4 HGB, viide nr 106 allikast: The European Commission. (viide 38), p.75.

piirangu kohaldumise suhtes ei ole veel üksmeelele jõutud⁴³⁰. Vastutuse piirang ei kehti deliktidele, mis on toime pandud auditeeritava ühingu suhtes väljaspool lepinguliste kohustuste ulatust⁴³¹.

Audiitori vastutuse ulatust puudutavad reeglid kehtestati 1931.a septembris HGB §-s 262g. Varased kommentaarid väitsid, et valitsus kehtestas sellised sätted, kuna oli vaja vabastada audiitorid murest seoses piiramatu vastutusega ning lisaks vähendada vastutuskindlustusest saadavaid tulusid. Nimetatud sätted ei saanud aga üksmeelse heakskiidu osaliseks. Väideti, et selline piirang on anomaalne nähtus, kuna sarnaste elukutsete esindajatel, nagu näiteks kohtunikel, advokaatidel, notaritel ja psühhiaatritel ei olnud vastutuse piiramine lubatud. Samuti võimalus kolmandatel isikutel audiitori vastu hagi esitada oli (ja on senini) väga suuresti piiratud. Vastavalt BGB §-le 823 lg 2 on audiitor vastutav kolmandate isikute ees, juhul kui ta rikub kaitseseadust.⁴³²

Audiitor on vastutav kolmandate isikute ees, kui ta ebamoraalselt rikub kohustusi, eesmärgiga kahjustada kolmandat poolt (§ 826 BGB). Vajalikud tingimused on täidetud, näiteks kui audiitor annab kvalifitseerimata arvamuse: ilma finantsaruandeid auditeerimata; ilma auditeeritud finantsaruandeid isiklikult üle kontrollimata, toetudes üksnes abiliste poolt teostatud tööle; isegi kui kliendi raamatupidamissüsteem sisaldab mitmeid nõrkusi, mis teevad võimatuks korralike finantsaruannete ettevalmistamise; ilma kliendi poolt esitatud olulist informatsiooni läbi vaatamata. Sellised lepingvälised hapid on harvad, kuid tuleb märkida, et õnnestumise korral ei ole kahju hindamine sellisel juhul piiratud vastutuse piiriga. Kokkuvõtteks võib öelda, et Saksa audiitorid olid põhikirjajärgse auditi korral vastutuse piiriga kaitsstud oma klientide ees⁴³³.

On selge, et Saksa audiitorid ei soovi, et õiguslikult sanktsioneeritaks nende kohustused laiema ringi huvitatud isikute ees. Tõrjumaks nimetatud debatti, tegid audiitorid ettepaneku tõsta vastutuse piiri. Nad kaitsesid ettepanekut põhjendusega, et kõrgem vastutuse piir kindlustab nende sõltumatuse säilimise ja loob piisava teadlikkuse nende vastutuse kohta auditeeritava ühingu ees ning seega ei vajata muid lisa meetmeid, nagu näiteks kolmandate isikute õiguste suurendamist⁴³⁴.

⁴³⁰ Saksamaa Ülemkohus ütles oma 2. aprilli 1998.a otsuses, et HGB § 323 ei välista audiitori võimalikku vastutust kolmandate isikute suhtes kaitsvat mõju omavate lepingute alusel. *Supra* p. 25 Samal ajal arvas kohus ka, et HGB §-s 323 sisalduvat vastutuse piirangut tuleb arvesse võtta audiitori ja kolmanda isiku vahelistes suhetes. Mõned autorid leiavad, et piirang on üldjoontes kohaldatav. Sieger/Gätsch, BB 1998, p. 1408. Hea põhjus piirangu kohaldamiseks tundub olevat see, et muidu kolmas isik saaks kasu suuremas ulatuses kui auditeeritav äriühing ise, kes auditi eest maksis. Passau piirkonnakohus väljendas hiljem siiski teistsugust seisukohta, öeldes, et HGB §-st 323 tulenev piirang ei ole kohaldatav kolmandate isikute suhtes kohalduva lepingulise vastutuse korral. LG Passau, 28 May 1998, not final, BB 1998, 2052. Viide nr 107 allikast: The European Commission. (viide 38), p.75.

⁴³¹ The European Commission (viide 38), p.75.

⁴³² Gietzmann, M.B., Quick, R. (viide 243), p. 91-92.

⁴³³ Samas, p. 92.

⁴³⁴ Samas, p. 97.

Asjaolu tõttu, et Saksamaal on audit välja kujunenud peamiselt äriühingu nõukogu töövahendina ning Saksa finantsaruanded on välja kujunenud väljaspool investorite keskset UK-d ja USA-d, siis on audiitori vastutust puudutav diskussioon Saksamaal olnud seotud eelkõige kolmandate isikutega. Saksa audiitorid olid rahul vastutuse piiri tõstmisega ning seda laiema strateegia raames, vähendamaks survet nende kohustuste laiendamiseks. Sarnaselt oma ametivendadega teistest riikidest, suruti Saksa audiitoreid üha uutesse rollidesse, mille suhtes olid veelgi suuremad ootused. Suurema vastutuse piiriga nõustumine, nähtavalt irratsionaalne käik, omas sel ajal head kaitse ideed.

435

Lepinguline (Saksa) lähenemine on pidevalt vastakuti probleemiga, et kui palju võib laiendada algupärast lepingut, et kaasata kolmandaid isikuid – ilma, et tehtaks naerualuseks lepingu põhi ideed *vinculum iuris*’ena kahe kindlaksmääratud ja tavaliselt piiravalt defineeritud osapoolte vahel. *Common Law* lähenemine, jätkates läbi vormitu hoolsuskohustuse mõiste, on vastakuti vastupidise survega: kuidas hoida võimalikku vastutust kontrollitavates piirides⁴³⁶.

Saksa kohtud alustavad sellest, et hindavad informatsiooni saaja ja kahju kannatanud isiku vahelist suhet. USA ja UK kohtud keskenduvad seostele informatsiooni andja ja kahjustatud isiku vahel. Kui aruande (arvamuse) saajal oli huvi kaitsmaks kahjustatud isikut, siis see peaks lisanduma informatsiooni andja ja saaja vahelise lepingu kaitsva ulatuse piiresse. Kohtud valmistuvad tunnustama nõrka seost nende kahe isiku vahel ja otsima, selle asemel, huvide kattumist⁴³⁷.

Saksa akadeemilistes kirjutistes võib arvamuste paljusust leida peamiselt kolmel tasandil. **Esimene tasand** hõlmab peamist poliitilist lähenemist. Paljud autorid taotlevad ekspertide vastutusele võrdseid õigusi deliktiõiguse või lepinguõiguse kitsastest piiridest ning otsivad uusi võimalusi ekspertidele vastutuse kehtestamiseks. Teised kritiseerivad tarbijalikku lähenemist, mis väldib tavakodaniku mõistlikku enesekaitset ja kutsub pimesi toetuma teiste aruannetele (arvamustele)⁴³⁸.

Teinel tasandil on vaidlus suunatud eksperdi laiendatud vastutuse dogmaatilisele seadustamisele ja loomisele. Võib eristada nelja peamist lähenemist: **1.)** osad eelistaksid lahendusi deliktiõiguse raames, s.t. spetsiaalsete hoolsuskohustuste väljatöötamist professionaalidele ja deliktiõiguse kaitsva ulatuse raames puhta majandusliku kahju hüvitamist. Föderaalne Ülemkohus vahete-vahel kasutab seda arutluskäiku, mis on moondatud saksa deliktiõiguse “üldsätte” eriti liberaalse

⁴³⁵ Power, M. (viide 173), p.78.

⁴³⁶ Coester, M., Markesinis, B. (viide 237), p.294.

⁴³⁷ Samas.

⁴³⁸ Samas, p.301.

tõlgendamise kaudu (BGB § 826)⁴³⁹; 2.) teised püüavad probleemi lahendada lepinguõiguse kohandamise ja täiustamisega. “Kaudne nõustamisleping” kuulub sellesse kategooriasse, samuti nagu kaudsed lepingulised garantiid eksperdi ja kolmanda isiku vahel, või isegi kaitsvate mõjude laiendamine lepingule vis-a-vis kolmandad isikud; 3.) kolmas grupp otsib “kolmandat teed” deliktiõiguse ja lepinguõiguse vahel. Vastavalt nendele vaadetele (mis on saanud uue regulatsiooni aluseks), põhineb ekspertide vastutus esmatähtsal usaldusväarsuse ja hea usu põhimõttel või – vaadates rohkem eksperti – kolmandate isikute legitiimsuse ootuse kaalutletud loomisel. Hiljutiste analüüside kohaselt, peaks ekspertide otsene vastutus kolmandate isikute suhtes täitma aseainet mil iganes kolmas isik on mõjutatud “nagu võlausaldaja”, aga seotud isikute vahelised lepingulised suhted – vastupidiselt lihtsale, bilateraalsele lepingule – ei anna teed kahjunõuetele. 4.) neljas ja kõige radikaalsem lähenemine eelistab uut vastutuse kategooriat. See “professionaalne vastutus” peaks välja arenema eraldi lepinguõigusest ja deliktiõigusest, vastavalt professionaalide vajadustele ja kohustustele⁴⁴⁰.

Lõpuks, **kolmandal arutlustasandil**, mis hõlmab ekspertide vastutuse konkreetseid piire ja kriteeriume vis-a-vis kolmandad isikud – küsimusi, millele tuleb vastata vaatamata dogmaatilisele lähenemisele. Milline eksperdi käitumine on vajalik, et tekiks vastutus ja kuidas me määratleme isikuid kelle suhtes vastutus eksisteerib? Selles küsimuses vaated lahknevad suures ulatuses. Seda eriti teadmiste osas, mida eksperdid peavad kolmanda isiku kohta teadma: isiklik teadmine; või ainult teadmine, et saavad olema (määratletavad) isikud, kes hakkavad tuginema aruandele (arvamusele); või ettenähtav teadmine nendest. Vastavalt viimasele arvamusele, ei ole see teadmine isikutest, vaid projektist, milleks seda aruannet kasutatakse, mis defineerib vastutuse või kaitse isikliku ulatuse. On selgusetu, kas ekspert ise saab välistada või keelata oma aruande kasutamist ja sellega piirata oma vastutust. Nende küsimuste tulevane diskussioon määratakse uute sätete sõnastusega⁴⁴¹.

Kreekas ei või audiitori vastutuse piir ületada ülemkohtu esimehe ühe aasta palga viiekordset summat või atesteeritud audiitori poolt eelmise finantsaasta jooksul saadud kogutasu, loeb see kumb on kõrgem. Piir arvestatakse iga rikkumise kohta ning see puudutab vastutust auditeeritava ühingu ja kolmandate isikute ees. Pooled võivad kokkuleppel piirist loobuda⁴⁴².

⁴³⁹ BGB § 826 sätestab: isik, kes tahtlikult põhjustab teisele kahju *contra bonos mores* viisil, peab teisele poolele kahju kompenseerima.

⁴⁴⁰ Coester, M., Markesinis, B. (viide 237), p.302.

⁴⁴¹ BGB § 311 III 2, Viide allikast: Coester, M., Markesinis, B. (viide 237), p.303.

⁴⁴² The European Commission (viide 38), p.75.

Mõned liikmesriigid annavad kohtudele võimaluse vähendada audiitori poolt hüvitatavate kahju suurust. Selline võimalus on seaduse kohaselt UK-s, kuid kohtud pole seda veel seoses audiitorite vastutusega kohaldanud⁴⁴³. Soomes on kohus audiitori vastutust vähendanud⁴⁴⁴.

Eestis saab siin kohaldada VÕS §-i 140, s.t. kohus võib kahjuhüvitist vähendada, kui kahju hüvitamine täies ulatuses oleks kohustatud isiku suhtes äärmiselt ebaõiglane või muudel põhjustel mõistlikult vastuvõtmatu. Seejuures tuleb arvestada kõiki asjaolusid, eelkõige vastutuse iseloomu, isikutevahelisi suhteid ja nende majanduslikku olukorda, sealhulgas kindlustuse olemasolu. See on võimalik eelkõige lepinguvälise kahju hüvitamise korral.

UK raamatupidamisalased kaubandusorganisatsioonid tahtsid läbi suruda audiitorite vastutuse piiritlemist mõnekordse auditi tasu suurusega, et anda audiitoritele mõningast kaitset Armageddoni suuruste nõuete eest ning andes samas ka hagejatele realistliku ülevaate sellest, mida nad võivad audiitorilt loota. Õiguskomisjon asus seisukohale, et nad ei leia põhimõttelisi argumente piiritlemise süsteemi kasuks. Peamine põhjus keeldumiseks oli, et see käib vastu põhimõttele, et õigusriikkuja peaks kompenseerima hagejale tema poolt lepingu rikkumise tagajärjel või lepinguväliselt tekitatud kahju ja et see paneks hageja ebasoodsasse olukorda, kuna piiritlus esindaks ülemist piiri, mille üle saaks pooled omavahel kokku leppida⁴⁴⁵.

Pöördugem tagasi uuringu algse põhiküsimuse juurde: kas Saksa kogemused audiitori ameti valdkonnas annavad meile mingisuguseid nägemusi sellest, kuidas lahendada audiitori vastutusega seotud probleeme mujal, või vähemalt mingeid juhtnööre? Seadusandlus sätestab, et vastutust ei tohi vähendada alla universaalse vastutuse piiri. Ning eeldatakse, kuigi see ei tulene seadusest, et katset suurendada piiri peetakse ebaeetiliseks. Väidetakse, et muudetava piiri lubamine oleks ülemäära kasutoov suurematele audiitorühingutele, kuna nad võivad võistluses omada paremat positsiooni pakkudes kõrgemat vastutuse piiri. Mis puudutab vastutuse piiri üle läbi rääkimist⁴⁴⁶, siis tõusetub küsimus, et kes peaks läbirääkimisi läbi viima ja kelle huvides peaks seda pidama?

⁴⁴³ Viide nr 109 allikast: The European Commission. (viide 38), p.75.

⁴⁴⁴ Soome ülemkohus oma 20. novembri 1997.a lahendis. Apellatsioonikohus oli vähendanud audiitori poolt makstava kahjutasu suurust, öeldes, et oleks ebamõistlik nõuda audiitorilt kogu kahju hüvitamist. Apellatsioonikohus vähendas summat 1 300 000 eurolt 250 000 euroni ning ülemkohus vähendas 180 000 euroni. Viide nr 110 allikast: The European Commission. (viide 38), p.130.

⁴⁴⁵ Cousins, J., Mitchell, A., Sikka, P. (viide 221), p. 295.

⁴⁴⁶ Alates 1.01.1995.a. peab seaduse kohaselt audiitori minimaalne vastutuse kate olema selline, et see kataks iga võimaliku kahju. Veelgi enam, seadus esmakordselt otseselt lubab audiitoritel ja klientidel kokku leppida vastutuse piiramises vabatahlike auditite ja erikontrollide puhul. Mõjutatud ei ole seaduslikud piirid põhikirjajärgsete auditite puhul.

Kui juhtorganite liikmed lepivad kokku vastutuse madalas piiris, siis kas see on aktsionäride huvides?⁴⁴⁷

USA kogemus ütleb, et kolmandate isikute suhtes vastutuse laiendamine üldises mõttes võib osutuda ebasoovitavaks. Seega pidades silma enda kogemust, arvavad nad, et Saksa audiitorite katsed juhtida tähelepanu vastutuselt mujale on enesepettus.⁴⁴⁸

Samal ajal kui paljudes Lääne-Euroopa riikides nõutakse vastutuse riski vähendamist, tundub alguses anomaalne, et Saksamaal (kus vastutus on piiratud) nõuavad audiitorid vastutuse suurendamist. Siiski tulenevad Saksa audiitorite motiivid pigem tugevast poliitilisest tahtest hoida ära ettepanekuid vastutuse laiendamisest kolmandatele isikutele. Gietzmann ja Quick leiavad, et seni kuni Saksamaal eksisteerivad arvestatavad ebakõlad seoses lepinguvälise vastutuse ulatusega, ei ole võimalik jõustada mõjuvate stiimulitega stabiilseid lepingulisi trahve.⁴⁴⁹

On samuti huvitav märkida, et suurim jõud muutmaks varasemalt stabiilse Saksa juriidilise isiku juhtimise süsteemi on olnud EL-i konkurentsipoliitikal. Samal ajal kui mõned USA-s ja UK-s pidasid Saksa juriidilise isiku juhtimise süsteemi võimalikuks mudeliks mida kasutada enda riigi tulevases arengus, on EL Saksamaa suhtes rakendanud ühtlustamise nõudeid mis kahjustavad kehtiva juriidilise isiku juhtimise süsteemi raamistiku stabiilsust.⁴⁵⁰

Kokkuvõtteks tuleb märkida, et seadusjärgsed piirangud kahju ulatuse kohta on kehtestatud vaid vähestes EL-i liikmesriikides. Eestis puuduvad seadusest tulenevad piirangud audiitori vastutuse ulatusele. Juhul, kui kahju hüvitamine täies ulatuses oleks kohustatud isiku suhtes äärmiselt ebaõiglane või muudel põhjustel mõistlikult vastuvõtmatu on võimalik, et kohus vähendab kahjuhüvitise suurust (VÕS § 140).

4.3.2.3. Audiitorühingu korporatiivne struktuur

Kõikides EL-i varasemates liikmesriikides, peale Iirimaa, võib audiitor luua oma äritegevuseks piiratud vastutusega firma, mis katab teda vastutuse korral. Irimaal ei ole võimalust valida äritegevuseks vormi, mis piiraks isiklikku vastutust, ning järelikult kõik partnerid (kas nad osalesid auditeerimises või mitte) vastutavad solidaarselt. Ülejäänud neljateistkümnes varasemas EL-i

⁴⁴⁷ Gietzmann, M.B., Quick, R. (viide 243), p. 98.

⁴⁴⁸ Samas, p. 99.

⁴⁴⁹ Samas, p. 100.

⁴⁵⁰ Samas, p. 100.

liikmesriigis on audiitoril lubatud asutada piiratud vastutusega ühing. See võimaldab partneritel, kes ei osalenud auditis, end vastutusest vabastada⁴⁵¹.

Nimetatud reeglile on kolm mööndust. Esiteks, Austrias on audiitorühingu seaduslik esindaja vastutav isegi juhul, kui ta ise auditeerimises ei osalenud⁴⁵². Teiseks, Hispaanias vastutavad lisaks ka audiitorühingu partnerid, kes ei ole auditiaruandele alla kirjutanud, ning on ka omavahel solidaarvastutavad. Nende vastu ei või hagi esitada seni kuni hageja abinõud firma ning auditeerimist juhtinud partneri vastu on ammendunud, kuid siis kui ükskord need abinõud on ammendunud, võib hageja esitada hagi osade või kõigi ülejäänud partnerite vastu⁴⁵³. Kolmandaks, Portugalis on juhul kui ühingu põhikiri ei ütle teisiti, audiitori firma juhatuse liikmed vastutavad ühingu võlausaldajate ees ainult seal, kus tänu nende tahtlikule või hooletule tegutsemisele, hoolimata seaduslike või lepinguliste sätetega seatud eesmärgist kaitsta võlausaldajaid, on firma vara muutunud ebapiisavaks⁴⁵⁴.

Ka Eestis võib audiitorühing tegutseda piiratud vastutusega ühingu vormis (s.o osäühingu või aktsiaseltsina), millega ta saab maandada oma riske vastutuse osas. Seega ei ole audiitorühingu vormis tegutsemisel vastutav auditit teostanud füüsilisest isikust audiitor kogu oma varaga, vaid audiitorühing, kus audiitor töötab.

4.3.3. Lepingulised piirangud

Seadusest tuleneva piirangu puudumisel või sellele lisaks võivad pooled mõnikord kokku leppida vastutuse piiri seadmises, piirata teatud kohustusi või lühendada hagi aegumise tähtaegu. Enamuses EL-i varasemates liikmesriikides pole võimalik audiitori kohustusi välistada või vähendada, lühendada hagi esitamise tähtaega või leppida kokku vastutuse piiramises. Selliste piirangute põhjendus on, et pooled ei saa lepinguga muuta seda, mis on seadusega paika pandud, kaitsmaks kolmandate isiku ja avaliku üldsuse huve üldiselt.

Ainult neljas EL-i varasemas liikmesriigis (Taani, Luksemburg, Holland ja Hispaania) on pooltel võimalik kokkuleppel vastutust piirata⁴⁵⁵. Kuid sellisel vastutuse piiramisel ei ole mõju tahtliku käitumise (Holland ja Hispaania), raske hooletuse (Taani, Luksemburg ja Holland) või süü (Taani ja Luksemburg) korral. Austrias ja Saksamaal on võimalik vastutuse piirangu tõstmine, kuid mitte

⁴⁵¹ The European Commission (viide 38), p.77-78.

⁴⁵² HGB sec. 275, viide nr 111 allikast: The European Commission. (viide 38), p.78.

⁴⁵³ The European Commission. (viide 38), p.78.

⁴⁵⁴ Samas.

⁴⁵⁵ A Consultative Document on Director and Auditor Liability. (viide 220), p.11.

vähendamine. Ainult Taanis, Hollandis ja Hispaanias on lepinguga võimalik lühendada hagi esitamise tähtaega⁴⁵⁶.

Taanis ja Hollandis võib audiitor auditeeritava ühingu kokku leppida teatud kohustuste piiramises. See aga ei mõjuta audiitori vastutust kolmanda isiku suhtes. Hollandis võivad pooled vabalt lepingu rikkumise puhuks vastutust piirata, ulatuses mil selline piirang ei ole vastuolus „heade tavade“ga⁴⁵⁷.

Kuna vastutus sõltub üldjoontes hoolsusest, millega audiitor oma tööd teostas, siis on see sõltumatu sellistest välistest asjaoludest nagu tasu ebapiisavus või teiste raamatupidajate poolne sekkumine. Enamusel juhtudel on auditeeritava ühingu juhatuse käitumine audiitori suhtes vähem tähtis audiitori vastutuse määratlemisel kui audiitori enda käitumine. Vaatamata sellele on kolm EL-i liikmesriiki (Belgia, Iirimaa ja Luksemburg), kus audiitoril on võimalik saavutada vastutusest vabastus aktsionäride ees. Belgias võib auditeeritav ühing vabastada audiitori nii lepingulisest kui lepinguvälisest vastutusest. Selline vabastamine peab olema selgelt lahti seletatud ning peab olema antud asjaolusid täielikult teades. Selline vabastamine on kehtiv vaid siis, kui „aastaruanded ei sisalda ühtegi välja jätmist või valenäitu, peites ühingu tegelikku olukorda“. Veegi enam, vastavalt L.C.S.C §-le 79 ei ole vabastamisel mõju üksikute aktsionäride, kes ei kiitnud vabastamist heaks, õigusele nõuda kahju hüvitamist, kui see kahju erineb ühingu poolt kantud kahjust. Sarnane reegel kehtib Luksemburgis. Iirimaal on selline vabastamine teoreetiliselt võimalik, kuid sellist situatsiooni pole audiitori osas veel tekkinud⁴⁵⁸.

Seega on suurimaks probleemiks vastutus audiitori aruandele tuginenud kolmandate isikute ees, kellega ei olda lepingulistes suhetes. Vastutuse välistamiseks kolmandate isikute on audiitoritel võimalus oma raportis ära märkida adressaatide ring kellele tema arvamus on suunatud ning seega välistada oma vastutus kolmandate isikute ees. Kolmas isik, kes sellise arvamusega tutvub, peab paratamatult arvestama sellise märkusega. Samas ei saa selliselt välistada vastutust kolmandate isikute ees, kelle suhtes on audiitoril vastutus tekkinud kolmandat isikut kaitsva lepingu alusel. Siin on kolmandal isikul samasugused õigused nagu arvamuse tellijal ehk audiitori lepingulisel kliendil. Samas peab arvestama ka AudTS § 40 lõikega 1, mis sätestab, et tühine on kokkulepe audiitori vastutuse piiramise kohta kutsetegevusest tuleneva kohustuse rikkumisega kliendile või kolmandale isikule süüliselt tekitatud kahju eest seadusega ettenähtud kohustusliku audiitorkontrolli käigus.

⁴⁵⁶ The European Commission (viide 38), p.79-80.

⁴⁵⁷ Samas, p.80.

⁴⁵⁸ Samas, p.80.

Ka lepingupooltel on vastutuse piiramine kokkuleppel teatud tingimustel võimalik. Näiteks võidakse kokkuleppel piirata hüvitamisele kuuluva kahju suurust summaarselt või määrata kindlaks hüvitamisele kuuluva kahju liigid. Lubamatud on kokkulepped, millega välistatakse või piiratakse vastutust tahtliku või õigusvastase rikkumise puhuks (VÕS §§ 106 lg 2 ja 1051).

4.4. Audiitori vastutuskindlustus

EL-i audititööstuse jaoks on võime omandada ja hoida vastutuskindlustust väga oluline. Tsiviilvastutuse hagide kasv ja sissenõutava kahju suurus on asetanud vastutusriskide kindlustuskattele suure pinge. Selle tulemusel on kindlustuskatte saamine muutumas järjest raskemaks ja kindlustussissemaksed ning omavastutus järjest suurenevad. Kuna vaid mõned EL-liikesriigid lubavad vastutuse piiramist, siis on selline trend EL-s jätkuv⁴⁵⁹.

Käesolev alapeatükk käsitleb kindlustuskattele esitatavaid nõudeid, minimaalse kindlustuskatte ja maksimaalse omavastutuse taset, kindlustuskatet audiitorühingutes töötavatel individuaalsetel audiitoritel ja kindlustusühingu sekkumise võimalust audiitori vastu esitatava kahjunõude korral.

Tsiviilvastutuse hagide kasv muudab kindlustuskatte küsimuse väga oluliseks. Enamuses EL-i varasemates liikmesriikides on audiitoritel seadusest tulenev kohustus sõlmida kindlustusleping, mis katab nende ametialast vastutust. Riikides, kus kohustusliku vastutuskindlustuse nõue ei tulene seadusest, nõuavad seda ametialased organisatsioonid (Belgias, Iirimaa ja UK-s) või on see levinud tavaks või soovituslik (Soomes, Hollandis ja Luksemburgis)⁴⁶⁰. Eestis on audiitoritel seadusest tulenevalt kohustus sõlmida kutsetegevusega tekitatud kahju hüvitamise tagamiseks kutsekindlustusleping (AudTS § 42 lg 1). Vastutuskindlustuse mõiste sisaldub VÕS §-s 510. Nimetatud paragrahvi alusel on audiitoril õigus nõuda oma kindlustusandjalt, et see hüvitaks tema poolt kolmandale isikule tekitatud kahju kindlustussumma ulatuses (vt. VÕS § 426). Sellise nõude eelduseks on, et audiitoril on tekkinud kohustus tekitatud kahju hüvitamiseks. Vastutuskindlustusega on kaetud audiitori vastutus nii lepinglise kui ka lepinguvälise kahju tekitamise korral.

Lepinguga või seaduse alusel võib olla piiratud kindlustusandja kohustus hüvitada audiitori poolt tekitatud kahju. Näiteks AudTS § 42 lg 3 kohaselt on kindlustusandjal tagasinõudeõigus audiitori

⁴⁵⁹ Samas, p.81.

⁴⁶⁰ Samas, p.83.

vastu, juhul kui kindlustushüvis on välja makstud kahju hüvitamiseks, mis tekkis audiitori tahtliku õigusvastase teo tagajärjel. Kohustusliku vastutuskindlustuse korral on kannatanul enamasti otsenõue kindlustusandja vastu ning kahju tekitaja poolne rikkumine ei anna kindlustusandjale õigust keelduda kahju hüvitamisest, vaid annab õiguse nõuda hüvitatud kahju sisse kahju tekitajalt eneselt⁴⁶¹. Seega, tuleb audiitoril tahtliku kahju tekitamise korral kahju hüvitada enda rahalistest vahenditest. Üldjuhul ei hüvita kindlustusandjad ka kaudset kahju. Teatud erialase (s.h. audiitorite) tsiviilvastutuse kindlustamisel võidakse eraldi kokku leppida ka kaudse kahju, n.t. saamata jäänud tulu hüvitamises.

VÕS § 521 lg 2 sätestab audiitori ja kindlustusandja solidaarvastutuse kahjustatud isiku ees, kuid audiitori ja kindlustusandja omavahelistes suhetes on vastutavaks vaid kindlustusandja. See tähendab, et juhul kui audiitor ise tasub tekitatud kahju eest kahjustatud isikule, siis on tal VÕS § 69 lg 2 alusel tagasinõudeõigus kindlustusandja vastu. Samas puudub kindlustusandjal tagasinõudeõigus audiitori vastu, v.a. juhul kui ta on selle võimaluse endale jätanud kindlustuslepinguga.

Kõikides EL-i varasemates liikmesriikides katab saadaolev kindlustus vaid audiitorite tsiviilvastutuse, kuid mitte kriminaalvastutust, mis tekib tahtliku või raskelt hooletu käitumise korral. Riigiti, kus on nõutud teatud minimaalne kindlustuskate (Austrias, Belgias, Taanis, Prantsusmaal, Saksamaal, Kreekas, Portugalis, Hispaanias, Rootsis ja UK-s), erineb selle suurus oluliselt. Prantsusmaal ja Austrias on seadusega nõutud miinimum kindlustuskate umbes 70 000 eurot, samal ajal kui Belgias on see 635 000 eurot ja Saksamaal alates 1 022 583 eurost kuni 4 090 335 euron. Taanis peab üle kümne audiitoriga audiitorühingu kindlustuskate olema vähemalt 2 700 000 eurot aastas⁴⁶². Eestis kehtestab kindlustuslepingu alammäära Audiitorkogu (AudTS § 42 lg 2). Audiitorkogu juhatus on oma 19.oktoobri 1999.a. istungi otsusega kehtestanud AudS § 42 lg 2 alusel kindlustuslepingu alammääraks 200 000 krooni.

Osades EL-i liikmesriikides on maksimaalne omavastutus kehtestatud seaduse (Prantsusmaal, Saksamaal ja Kreekas) või vastavate ametialaste institutsioonide poolt. Maksimaalse omavastutuse väljaarvutamise meetod erineb liikmesriigiti. Saksamaal on maksimaalne omavastutus 1% miinimum kindlustuskattest. Prantsuse seadus piirab omavastutust 10%-ga nõudest. UK-s varieerub maksimaalse omavastutuse summa sõltuvalt ühingu suuruselt. Ülejäänud EL-i varasemates liikmesriikides puudub maksimaalse omavastutuse piir⁴⁶³. Eestis on Audiitorkogu kehtestanud

⁴⁶¹ Oksaar, M. Kindlustuse mõju deliktiõiguslikule kahju hüvitamise kohustusele. Kahjuhüvitise vähendamine ja tagasinõudeõigus. Juridica 2005, nr 6, lk.378.

⁴⁶² The European Commission (viide 38), p.84.

⁴⁶³ Samas, p.85.

tingimuse, et kindlustusleping peab sisaldama omavastutuse määra, kuid omavastutuse alammäära ei ole Audiitorkogu kehtestanud.

Seoses sellega, kes peaks olema kindlustatud isikuks võib eristada viit tüüpi EL-i varasemaid liikmesriike. Riigid, kus kindlustuskohustus lasub füüsilisest isikust audiitoril, riigid kus audiitorühingul, riigid kus mõlematel on kindlustuskohustus, riigid kus on võimalus valida ning riigid kus puudub kohustulik kindlustus⁴⁶⁴.

Esimeses liikmesriikide grupis on kindlustuskohustus indiviidil (Prantsusmaa ja UK). UK-s rahuldab selle kohustuse alati selle firma, mille partner audiitor on, ametialane kahjukindlustus. Teises liikmesriikide grupis (Austria, Saksamaa, Kreeka, Iirimaa, Itaalia, Portugal ja Hispaania) on kohustus audiitorühingul, isegi kui formaalselt esinevad teatud erinevused. Austrias on see kohustus kliendiga lepingu sõlminud poolel. Saksamaal, samal ajal kui kohustusliku kindlustuslepingu peab sõlmima firma, peab tsiviilõiguslikus ühingus (OHG, KG) partnerina osalev audiitor sõlmima eraldi kindlustuslepingu⁴⁶⁵. Irimaal kus sellist nõuet ei tulene seadusest, nõuab ICA, et ametialane kahjukindlustus kataks kõik audiitorühingus töötavad indiviidid. Portugalis lasub kindlustuskohustus audiitorühingul, kuid kui kõigil ühingu partneritel (audiitoritel) on isiklik seadusele vastav kindlustus, siis ei pea audiitorühing lepingut sõlmima⁴⁶⁶.

Kolmandas liikmesriikide grupis (Taani ja Rootsi) on kindlustuskohustus nii audiitoril kui ka audiitorühingul. Belgias on võimalik valida. Soomes, Luksemburgis ja Hollandis, kuna seal pole kindlustuskohustust, siis lahendatakse vastav küsimus eraldi vastavalt igale juhtumile. Näiteks, Soomes on grupikindlustuslepingud saadaval vaid füüsilistele isikutele, kuid audiitorühingud võivad sõlmida eraldi vastutuskindlustuse, et katta enda riske audiitorite tööandjana⁴⁶⁷.

Eestis võib AudTS § 2 lg 1 p.-de 1 ja 2 ning § 42 lg 1 kohaselt eeldada, et kutsekindlustuslepingu võib sõlmida nii füüsilisest isikust audiitor kui ka audiitorühing. Sõltub ilmselt sellest, millise ettevõtlusvormi audiitor endale tegutsemiseks valinud on. Mitmed audiitorühingud kasutavad selliseid kutsekindlustusi, kus kindlustatakse audiitorühing, kuid märgitakse ära füüsilisest isikust audiitorite nimed, kelle tegevus audiitorühingu töötajatena on kindlustusega kaetud.

⁴⁶⁴ Samas.

⁴⁶⁵ art 44b IV Act of the profession of Auditors - Samas, p.85-86.

⁴⁶⁶ The European Commission (viide 38), p.85-86.

⁴⁶⁷ Samas , p.86.

Üldiselt ei sisalda liikmesriikide seadused sätteid kindlustusühingute sekkumisvõimaluste kohta kohtumenetluses, kuna üldreegli kohaselt on pooltel, kellel on huvi kohtumenetluses, õigus sekkumiseks. Enamuses EL-i varasematest liikmesriikidest on kindlustusühingu kaasamine jäetud kindlustuslepingu osapoolte otsustada (Austria, Belgia, Taani, Soome, Prantsusmaa, Saksamaa, Iirimaa, Itaalia, Luksemburg, Holland, Rootsi, UK). Üldiselt sätestab praktikas poliis, et kindlustusandja osaleb protsessi juures, kuid on ka täpsustusi. Taanis võib audiitor soovi korral kaasata kindlustusühingu. Prantsusmaal ja Itaalias, kuigi kindlustuspoliisid sageli sätestavad, et kindlustusandjal on õigus või kohustus sekkuda, on kahjustatud poolel samuti õigus kindlustusandja kaasamiseks. Soomes võib kindlustusandja kohtuprotsessi kindlustatu poolel üle võtta, kuid kindlustatu ei saa kindlustusandjalt nõuda protsessis osalemist. Saksamaal ei saa kindlustusühingud otseselt sekkuda, kuid tavaliselt nad fikseerivad oma mõju kindlustuspoliisis⁴⁶⁸.

Ülejäänud EL-i varasemates liikmesriikides on kindlustusühingu sekkumine kohustuslik (Kreekas, Portugalis ja Hispaanias). Kreekas on kindlustusühingud kohtuprotsessi sundosalised seoses kindlustatud sündmuse ilmnemisega. Hispaanias peab kindlustusandja protsessis osalema, välja arvatud juhul, kui pooled on teisiti kokku leppinud⁴⁶⁹.

Kokkuvõtteks võib öelda, et EL liikmesriigid enamasti kohustavad või vähemalt soovivad audiitoril sõlmida vastutuskindlustuse leping. Arvestades piiramatut arvu kolmanda isikuid, kellele võib audiitori õigusvastase teo tagajärjel kahju tekkida, on vastutuskindlustuse lepingu sõlmimine lisaks kahjustatud isikute huvidele siiski eelkõige ka audiitori enda huvides.

⁴⁶⁸ Samas, p.88.

⁴⁶⁹ Samas.

Kokkuvõte

Audiitori ja auditeerimise roll ja osatähtsus on alates selle ametiala välja kujunemisest kuni kaasajani teinud läbi mitmeid muudatusi. Viimastel aastatel üles kerkinud korporatiivsed skandaalid on teravdanud arutelu audiitori rolli, kohustuste ja vastutuse osas. Eelkõige on rahvusvahelisel tasandil püütud vastust leida küsimusele, kas audiitori tõhus töö hoiaks ära sellised suured korporatsioonide kokkuvarisemised. USA-s ja EL-s on viimase aja sündmustest ajendatuna asutud välja töötama erinevaid abinõusid kindlustamaks põhikirjajärgse auditi funktsioneerimist selliselt, et vältida tulevikus selliseid äärmuslikke juhtumeid ärimaastikul. EL-s algas juba 1996. aastal ümberorienteerumine EL-i põhikirjajärgset auditit puudutavas poliitikas ning selle tulemusel ollakse valmis vastu võtma uut Kaheksandat Euroopa Nõukogu äriõiguse Direktiivi põhikirjajärgse auditi kohta EL-s.

Alguses arutleti selle üle, kas võiks harmoniseerida kõikide EL-i liikmesriikide regulatsiooni audiitori vastutusalala puudutavas osas. 2001. aastal Euroopa Komisjoni poolt läbi viidud uuringu kohaselt aga leiti, et igasugune püüe harmoniseerida EL-i liikmesriikide audiitorite vastutuse režiimi on takistatud, kuna audiitori tsiviilvastutust reguleerivad rahvuslikud reeglid on rangelt seotud rahvusliku õigussüsteemi põhireeglitega. Samuti leiti, et üldiselt ei ole audiitori vastutuse harmoniseerimine ja piiramine soovitatav, kuna usutavasti on vastutus auditi kvaliteedi tagajaks.

Auditeerimise tagajärjel võib kahju tekkida lisaks auditeeritavale ühingule ka aktsionäridele, võlausaldajatele, investoritele, jt. Oluline on siin eristada lepingulist ja lepinguvälist vastutust. Üldpõhimõtte kohasel on audiitoril oma kliendi ees lepinguline vastutus ning kolmandate isikute ees lepinguväline vastutus. Rahvusvahelisel tasandil on peetud mitmeid diskussioone selle üle, kas audiitor peaks üldse vastutama kolmandate isikute ees või mitte.

Seoses vastutusega auditeeritava ühingu ees, eristatakse vastutust, mis tekib audiitori ametisse valimise ning audiitori ametist tagasiastumisega ja audiitori kohustuste täitmisega. Ametisse astumise ning tagasiastumisega seotud vastutus on võrreldes kohustuse täitmisel tekkiva vastutusega vähem tähtis. Tähtis on audiitori sõltumatuse küsimus ametisse asumisel. Sõltumatuse puudumine põhjustab investorite kindlustunde kahjustamist. See on eelkõige küsimus auditeeritava ühingu juhtide mõjust audiitori sõltumatusele. Audiitor on siin dilemma ees. Juhul kui ta allub juhtkonna survele ja annab märkusteta hinnangu vigu sisaldavale finantsaruandele, siis ta riskib kahjunõuete esitamisega ning sellega kaasneva maine langusega. Samas, mitte-allumisel võib klient lahkuda ning sellega kaotab audiitor sissetulekus. Eeldatavasti ei allu audiitorid juhtkonna poolt

tulevale survele juhtudel, mil esineb kõrge risk, et aruande kasutajad võivad vead avastada ning selle tõttu võib tekkida kahju. Kuid on ka teisi sõltumatust mõjutavaid asjaolusid. Kokkuvõtteks võib öelda, et tuleb hinnata seda, mida olulist infot teadev mõistlik isik peaks mõistlikult vastuvõetamatuks, s.t. millist olukorda või milliseid asjaolusid peaks see mõistlik isik (s.o. mõistlik ja informeeritud investor) sõltumatust ohustavateks. Audiitori sõltumatust võib pidada selle eelduseks, et audiitori töö lõpptulemus kajastab objektiivselt auditeeritava ühingu „õiglast ja õiget“ finantsolukorda.

Ebaõige on seisukoht, et audiitor peab avastama kontrolli tulemusel kõik finantsaruannetes sisalduvad ebatäpsused ja vead. Isegi kui audiitor tegutseb hoolikalt ja auditeerib kooskõlas igasuguste standarditega võib mõni viga ikkagi jääda avastamata, sest selliste finantsaruannete ettevalmistamine, mis on täpsed sõna otseses mõttes, ei olegi võimalik.

Käesoleva töö autori arvamusel tuleks kehtestada Eestis regulatsioon, mille kohaselt peab audiitor ametist tagasiastumisel põhjendama tagasiastumise põhjuseid. Kindlasti on sellised juhtumid harvad. Sellise regulatsiooni eesmärk peaks olema eelkõige aktsionäride ja uue audiitori tähelepanu juhtimine juhtkonna tegutsemise õiguspärasuse küsitavusele. See, et audiitor poole ametiaja pealt tagasi astub ei saa olla mingi tühise asjaolu tõttu. Viitab see siiski tavaliselt olulistele vastuoludele audiitori ja juhtkonna vahel.

Audiitori sõltumatust ohustavad peamiselt auditeeritava ühingu juhtkonnalt tulenevad mõjutused ning finants-, perekonna- ja ametialased seosed auditeeritava ühinguga. Kindlasti ei tohiks audiitor auditeerimisel olla seotud auditeeritava ühingu juhtkonna ja raamatupidamisega. Audiitor peaks keelduma selliste tööde vastuvõtmisest, kuna see ohustab tema sõltumatust. Üheks suurimaks ohuteguriks audiitori sõltumatusele peetaksegi mitte-auditi teenuste osutamist auditeeritavale ühingule, eriti juhul, kui nende teenuste osutamisest saadakse märkimisväärne osa võrreldes auditeerimisest saadava tasuga. Samas ei ole mitmed läbi viidud uuringud ikkagi suutnud kinnitada, et mitte-auditi teenuste osutamine ei võimaldaks audiitoril sõltumatuks jääda. Kindlasti on raske kehtestada ammendavat loetelu mitte-auditi teenustest, mille osutamine audiitori poolt auditeeritavale ühingule oleks lubamatu. Seega on õigustatud EL-s kehtiv põhimõte, et asjakohane auditi komitee otsustab igal juhtumil, millist teenust audiitor võib auditeeritavale ühingule osutada ilma sõltumatust ohustamata. Diskuteeritud on selle üle, kas audiitoritele rotatsiooni nõude kehtestamine aitaks tagada sõltumatust. Ilmselt on see vajalik avalikes huvides olevate äriühingute puhul, kuid avalikes huvides mitte olevate äriühingute puhul pole rotatsiooni kasutuselevõtt piisavalt veenvaid argumente leidnud.

Sõna „sõltumatus“ kasutamine võib tekitada arusaamatusi. Eraldi võttes võib see sõna panna eeldama, et isik, kes annab ametialast hinnangut, peab olema vaba kõigist majanduslikest, finantsalastest ja muudest suhetest. See aga on võimatu, kuna iga ühiskonna liige on teiste ühiskonna liikmetega mingisugustes suhetes. Seega majanduslike, finantsalaste ja muude suhete tähtsust tuleb hinnata selle valguses, mida olulist infot teadev mõistlik ja informeeritud kolmas isik (eelkõige mõistlik ja informeeritud investor) peaks mõistlikult vastuvõetamatuks. Seoses sellega, et audiitoreid valivad ettevõtte omanikud, ei saa audiitorid olla infokasutajate silmis täiesti sõltumatud. Sõltumatuse reeglga püütakse keelata kõik peamised näilise ja ka tegeliku sõltumatuse puudumise ilmingud. Audiitorid peavad püüdma suurimat sõltumatuse taset, mis on kooskõlas nende keskkonnaga. Võib öelda, et audiitori sõltumatuse puudumine kahjustab investorite ja teiste huvitatud isikute kindlustunnet, kuna sõltumatust võib pidada selle eelduseks, et audiitori töö lõpptulemus kajastab objektiivselt auditeeritava ühingu „õiglast ja õiget“ finantsolukorda.

Audiitori erialase hoolsuse mõiste on Eestis seaduse tasandil sisustamata. Käesoleva töö autori arvates võiks selle sisutamisel võtta abiks käsunduslepingu regulatsiooni ning samuti hooletuse definitsiooni, kuna hoolsuskohustuse mittenõuetekohane täitmine ongi hooletus. Hoolsus nõuab audiitorilt vastaval kutseala kehtivate standardite järgimist. Audiitorit ei saa tema ametiala tõttu pidada äriühingu seaduslike esindajate hulka kuuluvaks, erinevalt pankrotihalduritest, kes on oma ameti tõttu maksejõuetu äriühingu seaduslikuks esindajaks. Samas võiks audiitori hoolsuskohustuse sisustamisel rakendada analoogiat juhatuse liikme hoolsuskohustusega, mille osas on Riigikohus asunud seisukohale, et juhatuse liige peaks tegutsema hoolsusega, mida tavaline mõistlik isik taolises ametis sarnastel tingimustel ilmutaks.

Audiitori vastutus võib kaasneda nii tegevuse kui tegevusetuse tagajärjel. Näiteks võib audiitori vastutus tekkida teatud asjaolude mitte-avalikustamise või hilise avalikustamise, korrapäratu või eksliku arvamuse avaldamise või ennatliku avalikustamise tõttu. Audiitori tegevuse või tegevusetuse tagajärjel võib kahju tekkida eelkõige auditeeritavale ühingule. Auditeeritavast ühingust kui õigustatud subjektist audiitori vastu nõuete esitamisel probleemi ei teki, kuna auditeeritav ühing saab audiitorilt kahju hüvitamist nõuda eelkõige lepingu alusel. Probleemsem on küsimus sellest, mis saab siis kui kahju kannatavad kolmandad isikud, s.o. aktsionärid, võlausaldajad, investorid, jt. Siin on oluline välja selgitada millised suhted audiitori ja kolmanda isiku vahel eksisteerivad, s.t. kas kolmas isik on audiitoriga võlasuhtes, kas kolmas isik on audiitorile vähemalt teada või puudub audiitoril kolmanda isikuga igasugune suhe, mistõttu ei ole selle kolmanda isiku olemasolu, ega tema tuginemine audiitori järeldusotsusele, audiitorile teada.

Teatud õiguslike konstruktsioonide kaudu on Eestis kolmandal isikul võimalus nõuda kahju hüvitamist lepingu alusel. Näiteks kui on sõlmitud kolmandat isikut kaitsva mõjuga leping või leping kolmanda isiku kasuks. Üldjuhul saab kolmas isik kahjunõuded esitada lepinguvälise vastutuse korras. Audiitor peab arvestama asjaoluga, et tema otsus majandusaasta aruande kohta on äriregistrist kõigile kättesaadav, mistõttu saavad sellega tutvuda piiramatult isikuid. Deliktiõiguslike aluseid audiitori vastu nõuete esitamiseks on mitmeid. Riigikohuski on vähemalt kahes lahendis viidanud aktsionäride õigusele esitada audiitori vastu nõue lepinguväliselt tekitatud kahju hüvitamiseks.

Kahjustatud isikute arv audiitori poolt kohustuse rikkumise tõttu tekkinud kahju korral võib olla eriti suur. Seda põhjusel, et aastaaruanded on kõigile soovijaile tutvumiseks äriregistris saadaval. Üldjuhul vastutab audiitor õigustatud subjektide ees süüliselt tekitatud kahju eest, v.a. seaduses sätestatud juhtudel või teistsuguse kokkuleppe sõlmimisel. Eriotstarbeliste raportide korral on audiitoril võimalus vastutust piirata adressaatide ringi kindlaks määramisega. Aastaaruande auditeerimisel seda teha ei saa.

Lisaks kohustuslikule audiitorkontrollile koostab audiitor mitmesuguseid eriotstarbelisi raporteid. Siin saab audiitor riske maandada sellega, et märgib raportis isikud, kes on sellise raporti adressaatideks. Selliselt saab ta vähendada nõuete esitamiseks õigustatud isikute arvu.

Ühiselt kahju tekitanud audiitorid vastutavad solidaarselt. Teoreetiliselt peaks Eestis olema võimalik audiitorite vahel vastutust jagada. Näiteks võiks kohus vähendada ühe audiitori kahjuhüvitist VÕS § 140 alusel olukorras, kus mitu audiitorit on auditi ühiselt teostanud, kuid üks neist on teostamisel olnud vaid hooletu ja teine käitunud tahtlikult. Seega peaks kahjuhüvitise suuruse määramisel audiitorite omavahelistes suhetes (VÕS § 137 lg 2) võetama arvesse igäühe süü vormi. Käesoleva töö autor on ka seisukohal, et mitme audiitori poolt ühiselt teostatava auditi korral peaks audiitor saama oma vastutuse välistada selles osas, millises küsimuses ta on võrreldes ülejäänud audiitoritega jäänud eriarvamusele ja seda eeldusel, et ta on selle eriarvamuse raportisse kirja pannud. Seega on tema eriarvamus nähtav kõigile isikutele, kes selle raporti, hinnangu või arvamusega tutvuvad.

Audiitor vastutab ka tema poolt auditeerimisel kasutatud teiste isikute poolt tekitatud kahju eest, kuid juhul kui audiitor hüvitab kannatanule oma töötaja tegevuse tagajärjel tekkinud kahju, siis on

tema tagasinõue töötajast solidaarvõlgniku vastu piiratud Töökoodeksi alusel ühe kuu keskmise palgaga.

Audiitori vastutuse tekkimise eelduseks on tema poolt kohustuse rikkumine, s.t. ta peab olema tegutsenud, või kohustunud tegutsema äriühingu audiitori võimete ulatuses. Nii lepingulise kui lepinguvälise vastutuse tekkimise puhul on oluline audiitori süü küsimus. Süü vormide eristamine omab audiitori puhul eelkõige tähtsust kahjuhüvitise suuruse määramisel või kahjustatud isiku osa arvestamisel kahju tekkimise alusena. Kõige tähtsam on siin hooletuse mõiste, kuna süü olemasoluks piisab ka vaid hooletusest. Audiitori puhul ei piisa vastutuse välistamiseks siiski ainult sellest kui ta täidab kohustuse samasuguse hoolsusega nagu iga teine mõistlik isik. Audiitor on oma ala asjatundjana kohustatud järgima tema kutsetegevusest tulenevat hoolsuskohustust. Näiteks kui audiitori eriteadmised ületavad tema kutsealal nõutavaid teadmisi, siis tuleb tal neid ka rakendada ning ta ei ennast välja vabandada sellega, et ta on auditi läbi viinud nagu tavaline audiitor. Subjektiivsete asjaolude arvesse võtmiseks hooletuse objektiivse hindamisega seoses (VÕS § 1050 lg 2) on põhjust siis, kui auditit teostab eriteadmistega audiitor. Seda põhjusel, et tema peaks tulenevalt oma eriteadmistest üles näitama suuremat hoolsust kui tavaaudiitor. Seega on alust tema subjektiivseid võimeid süü hindamisel arvestada. Samas ei ole mõeldav VÕS § 1050 lg-st 2 tuleneva regulatsiooni kasutamine audiitori süü hindamisel, kellel on tavapäraselt audiitoritele esitatavatest madalamad teadmised. Audiitori puudulikud teadmised ega muude audiitoril vajalike võimete puudumine ei tohiks vähendada ega kergendada audiitoril äriseadustiku kohaselt lasuvaid kohustusi. Audiitori vastutust ei tohiks vähendada ka vabatahtlik passiivsus, madal tasu vmt asjaolu. Kas audiitor on või ei ole olnud hooletu, peaks põhimõtteliselt kindlaks määratama kooskõlas objektiivse standardiga.

Audiitori vastutuse tekkimise kohustuslikuks eeltingimuseks on muuhulgas ka põhjusliku seose olemasolu. Kausaalseose tuvastamise alustena on tunnustamist leidnud mitmed erinevad kausaalteooriad. Enamlevinud on adekvaatsusteooria ja normieesmärgi teooria. Adekvaatsusteooria teooria kohaselt ei hüvitata kahju kui see pole mõistlikult prognoositav. Vastutuse piiramine lepingu sõlmimisel ettenähtavate kahjuga võimaldab lepingupoolel kalkuleerida sõlmitava lepinguga võetavaid riske, nt saab ta oma riske maandada sõlmides kindlustuslepingu tema poolt ettenähtava kahju hüvitamiseks. Ettenähtavuse tõendamiseks tuleb tõendada kas seda, et konkreetne isik kahju tekitajana (s.o. audiitor) nägi kahju ette või seda, et mõistlik isik oleks samasuguses olukorras ja asjaoludel kahju tekkimist ette näinud. Samuti saab selle selgitamisel aluseks võtta ilmselt audiitori kutsetegevuses kehtivad tavad. Kahju peab olema audiitorile ettenähtav lepingu sõlmimise momendil. VÕS § 127 lõikest 3 on välistatud juhud, mil tegemist on tahtlikult või raskest

hooletusest kahju tekitamisega, kuna siis on pool võtnud endale teadlikult teise poole kahjustamise riski.

Adekvaatsusteooria kohaselt ei ole alati võimalik kahjuhüvitist mõistlikult piirata, mistõttu kasutatakse lisaks normieesmärgi teooriat. VÕS § 127 lõige 2 sätestab, et kahju ei kuulu hüvitamisele ulatuses, milles kahju ärahoidmine ei olnud selle kohustuse või sätte eesmärgiks, mille rikkumise tagajärjel kahju hüvitamise kohustus tekkis. Kahju hüvitamise nõude esmaseks eelduseks on lepingust tuleneva kohustuse rikkumine ning teiseks kohustust rikkunud isiku vastutus. Isegi kui leitakse, et audiitor on olnud hooletu ei tähenda see ilmtingimata, et audiitor peab hüvitama kahju. Tõestatud peab olema kahju tekkimine ehk finantsiline kaotus. Üldjuhul saab audiitorilt nõuda just varalise kahju hüvitamist. Teatud riikides tunnustatakse ka mittevaralise kahju nõudeid.

Probleeme on tekitanud küsimus, kas kolmandad isikud on õigustatud nõudma kaudse kahju hüvitamist. Käesoleva töö autor on seisukohal, et aktsionäridel peaks olema õigus esitada kaudse kahju korral audiitori vastu hagi, juhul kui audiitori tegu või tegevusetus on toonud kaasa aktsionäride ebavõrdse kohtlemise.

Üldjuhul kehtib kahju hüvitamise juures totaalestitutsiooni põhimõte. Teatud juhtudel on kahjuhüvitise piiramine võimalik. Näiteks saab kahjuhüvitist vähendada, kui selle tasumine oleks kahju tekitaja suhtes ebaõiglane vmt. Seadus nõuab kahjuhüvitise piiramisel kõikide asjaolude arvestamist, s.h. vastutuse iseloomu, isikutevahelisi suhteid ja nende majanduslikku olukorda ning ka kindlustuse olemasolu. Samuti võib kahjuhüvitise suuruse arvutamisel arvestada kahju kannatanu osaga kahju tekkimises. Samuti võivad pooled hüvitatava kahju ulatuses omavahel kokku leppida. Audiitori vastutus ei ole piiramatu ka põhjusel, et tal on võimalus tegutseda piiratud vastutusega ühingu vormis.

Enamus EL liikmesriike kohustavad või vähemalt soovivad audiitoril sõlmida vastutuskindlustuse leping. Arvestades piiramatut arvu kolmandaid isikuid, kellele võib audiitori õigusvastase teo tagajärjel kahju tekkida, on vastutuskindlustuse lepingu sõlmimine lisaks kahjustatud isikute huvidele siiski eelkõige ka audiitori enda huvides. Eestis kehtiva regulatsiooni kohaselt on audiitoril kohustus sõlmida vastutuskindlustusleping. Vastutuskindlustusega on VÕS kohaselt kaetud audiitori vastutus nii lepingulise kui lepinguvälise kahju tekitamise korral.

Mida audiitorid teavad ning mida erinevad ühiskonna kihid ootavad audiitorilt teadvat, ei lange alati, või mitte kunagi, kokku. See tähendab, et küsimus audiitori vastutusest ei saa kunagi otsustavalt lahendatud, et surve audiitori surumiseks üha uutesse suundadesse jätkub, et audiitorid on pidevalt kiusatuses loomaks ootusi oma saavutuste osas, et seadusesätted muutuvad kiiresti, olles uute reformide surve objektiks.

An auditor`s general obligations and liability

Resume

In the last years the question of auditor liability has been at issue in many countries all over the world. The number of liability actions against auditors has arisen in a last decade. A work of an auditor is full of responsibility and is especially important in the field of economy, because of the fact that audit increases the trustworthiness of audited data. Thus, the question of auditor liability is very actual and deserves to be expanded upon. In Estonia there is practically no judicial literature about auditor`s liability. The subject of this study is to analyse problematic questions about civil liability of statutory auditors in Estonia and also on international level (i.e. European Union (EU), United States of America (USA) and Switzerland). The term „statutory auditors“ in this work refers to auditors authorised to conduct statutory audits, i.e., audits required by EU directives.

The original meaning of the word *auditor* was „one who hears“ and was appropriate to the era during which governmental accounting records were approved only after a public hearing in which the accounts were read loud. From medieval times on through the Industrial Revolution, audits were made to determine whether persons in positions of fiscal responsibility were acting and reporting in an honest manner. During the Industrial Revolution, as manufacturing concerns grew in size and separation of the ownership and management took place, the owners turned increasingly to auditors to protect themselves against the danger of fraud by both managers and employees. Before 1900, auditing was concerned principally with the detection of fraud. In the first half of 20th century, the direction of audit work tended to move away from fraud detection toward the new goal of determining whether financial statements gave a fair picture of financial position, operating results, and changes in financial position. In recent years, the detection of large-scale management fraud has assumed a larger role in audit philosophy. This latest shift of emphasis is a result of the dramatic increase in the number of international lawsuits charging that management fraud has gone undetected by independent auditors.

Many scandals, that have lately come up in several international companies (Enron, Parmalat, Ahold, WorldCom), have lessened the trust to auditors. To improve the EU`s statutory audit of annual and consolidated accounts the European Commission has proposed a new Directive on statutory audit in EU. The objectives are to ensure that investors and other interested parties can rely fully on the accuracy of audited accounts and to enhance the EU`s protection against the type of scandals that recently occurred in companies such as Parmalat and Ahold. Directive would clarify the duties of statutory auditors and set out certain ethical principles to ensure their objectivity and

independence. The proposal also foresees the use of international standards on auditing for all statutory audits conducted in the EU.

The main law governing the sphere of auditing in Estonia is the Authorised Public Accountants Act, which specifies requirements applicable to auditors, sets the standards for passing the professional competence examination, establishes the legal bases for the professional activities of auditors, and creates the organisational structure of the Board of Auditors. Requirements related to specific aspects of auditing are set forth in several other acts, such as the Commercial Code, the Bankruptcy Act, the Credit Institutions Act, the Foundations Act and the Securities Market Act.

The auditors' primary duty is to verify the financial reporting with respect to its compliance with the law. The audit consists of a searching investigation of the accounting records and other evidence supporting those financial statements. The auditor shall gather evidence necessary to determine whether the financial statements provide a fair and reasonably complete picture of the company's financial position and its activities during the period being audited.

Within the context of the statutory audit, an auditor's fault can have consequences which go beyond damages to the audited company. Indeed, individual shareholders, creditors and prospective purchasers of the audited company are all in position to rely on the statutory auditor's report and, as a result, suffer damages. The distinction between contractual liability and liability grounded in tort can have a significant impact on such issues as the statute of limitations, the amount and nature of the damages which can be recovered and even the extent of the auditor's duty of care. Although auditor report increases the trustworthiness of accounting data, the users of this data may not presume that auditor's report is a guarantee of going concern status of the audited company or that it will confirm the economic efficiency of the actions of members of the board.

To conduct audit auditors must be independent of the company being audited so that the public will have confidence in their objectivity and impartiality. The standard of due professional care requires that auditors carry out every step of the audit engagement in an alert and diligent manner. Full compliance with this standard would rule out any negligent act or material omissions by the auditor. To maintain and broaden public confidence, auditor should also perform all professional responsibilities with the highest sense of integrity. An auditor should maintain objectivity and be free of conflicts of interest in discharging professional responsibilities.

The first chapter of this work has introductive meaning. This chapter explores the question: why and when the auditor has liability? The second chapter explores auditor's duties, because auditors are responsible for a breach of their duties.

The third chapter explores the nature of the statutory auditor's liability to both the audited company and third parties who suffer damages in the context of the statutory audit. This chapter also explores the injured parties who have standing to bring a liability claim. In Estonia the audited company may bring an action against the statutory auditor on the basis of contractual liability. An important difference concerns the standing of third parties to bring liability actions against the statutory auditor. The statutory audit is considered to be not only in the interest of the company, but also in that of the public. As a result, any third party may recover damages from the statutory audit upon proving the elements of the liability claim. Third parties may be injured parties to the extent that they are likely to be interested in reading and using the auditor's report. The main question relates to privity. In Estonia, the liability of third parties can be based on the contract or in tort. Contractual actions can be brought, for example, on the basis on the contracts having protective effects to third parties. There are few other legal constructions which provide third parties to bring contractual actions against the auditor. Tortious actions may be brought by any third person who suffered damage, provided the damage, the auditor's fault and the causal link are established.

The most common situation regarding the party against whom the liability action may be brought is, that the appointed auditor, either an individual or a firm, is liable. The statutory auditor's exposure to liability begins upon the acceptance of the auditing mission and continues up and even after the submission of the auditing report. At the time of the acceptance of the mission, the existence of a conflict of interest obliges the auditor to give up pursuing the mission and may lead to his liability if this situation has caused damage. Moreover, if the conflict arises during the audit, the auditor must withdraw from the mission. Though there is little case law on this subject, an analogy can be made, in general, to the conflict of interest rules law have developed for other professions where a fiduciary relationship exists, e.g. accountants, lawyers.

The auditor's liability arising in the completion of his mission is mostly considered through his duty of care. Even an appropriate audit complying with legal, regulatory and professional requirements, may not allow a statutory auditor to detect certain inaccuracies in the accounts of the existence of fraud. In such a case, the statutory auditor will not be held liable. A claim will be successfully brought against an auditor if it can be proved that he did not meet his duty of care in carrying out his mission, which would have allowed him to discover accounting irregularities. The majority of cases

involving auditors deal with this issue. Moreover, even if the auditor did undertake the necessary activities, he can still be found liable if he did not draw the proper conclusions from his work, for example by not refusing to certify the accounts, by not issuing his report with the requisite reservations, or by not informing the board of directors, the shareholders and the public authorities of the irregularities.

The auditor is liable for intentional conduct as well as in case of negligence in any degree if it caused a damage. As a result, even a slight negligence in the performance of his duties may lead to liability. An objective standard based on the conduct expected from average prudent and diligent auditor, a reasonably competent member of his profession, is applied. In addition, the auditor is liable for the actions of his employees and associates.

The fourth chapter handles auditors liability and the presumptions to liability. The causal link is one of the fundamental requirements of civil liability. Various tests have been elaborated to determine whether the link between the damage and the auditor's breach exists or not. The theory generally known as that of a „sine qua non condition“, requires only a showing that, but for the breach of contract or tort, the claimant would not have suffered the loss. The theory of „adequate causation“ or „foreseeability“ says that damages cannot be recovered unless they were reasonably foreseeable. The theory of the purpose of law: the auditor is only liable for damages suffered that the duty of care he breached in intended to protect. The plaintiff's or a third party's fault may weaken the causal link between the damage and the auditor's breach, and consequently may exempt the auditor from liability or reduce it.

The increase of civil liability actions makes the insurance coverage an issue of great importance. In most countries, insurance coverage is required by law, or by the professional organisations. The insurance available to auditors only covers their civil liability and not criminal liability which arises from intentional and grossly negligent conduct.

KASUTATUD ALLIKMATERJAL

Kasutatud kirjandus

1. Aigro, J., Muda, M., Orgo, I.-M., jt. Tööõigus. Näidised ja kommentaarid. OÜ Käsiraamatute Kirjastus. Täiendused november 2005. 492 lk.
2. Barker, N. The European Reform Agenda. Internal Auditor, April 2004, Vol. 61, Issue 2, 56-59 pp.
3. Cardilli, M.C., "Regulation without Borders: The Impact of Sarbanes-Oxley on European Companies". Fordham International Law Journal, vol 27, January 2004, no 2. 785-822 pp.
4. Coester, M., Markesinis, B. "Liability of Financial Experts in German and American Law: An Exercise in Comparative Methodology". The American Journal of Comparative Law. Vol. 51, no 2, Spring 2003, 275-309 pp.
5. Cohn, J.H. Practical Accountant. Aprill 2002, Vo. 35, Issue 4.
6. Cousins, J., Mitchell, A., Sikka, P. Auditor Liability: The Other Side of the Debate. Critical Perspectives on Accounting. Vol. 10, , 1999, 283-312 pp.
7. Cullinan, C. Enron as a symptom of audit process breakdown: can the Sarbanes-Oxley Act cure the disease? Critical Perspectives on Accounting Vol. 15 (2004), 853-864 pp.
8. Dijk. van M. The Influence of Publication of Financial Statements, Risk of Takeover and Financial Position of the Auditee on Public Auditor's Unethical Behaviour. Journal of Business Ethics, vol 28, Issue 4, 297-305 pp.
9. Eisenberg, T., Macey, J.R. Was Arthur Andersen Different? An Empirical Examination of Major Accounting Firm Audits of Large Clients. Journal of Empirical Legal Studies. Vol 1, Issue 2, July 2004.
10. Fearnley, S. Beattie, V. The Reform of the UK's Auditor Independence Framework after the Enron Collapse: An Example of Evidence-based Policy Making. International Journal of Auditing. July 2004, Vol. 8, Issue 2, 117-138 pp.
11. Fisher, C. Auditor Independence – the hot new issue. The world for New Zealand auditors has changed – have you? Chartered Accountants Journal, December 2003, Vol 82, Issue 11.
12. Gietzmann, M.B., Quick, R. Capping Auditor Liability: The German Experience. Accounting, organizations and Society, Vol 23, No 1, 1998. 81-103 pp.
13. Guy, D.M., Alderman, C.W., Winters, A.J. Auditing. Second Ed. Harcourt Brace Jovanovich College Publishers. 1990. 1033 pp.
14. Hint, M. Avalikustamiskohustuse rikkumine Eesti väärtpaberitõiguses. Tsiviilõiguslikud kaitsevahendid. Juridica VI/2003. 408-415 lk.
15. Hirsch, C. Allgemeines Schuldrecht. Fälle mit Lösungen. Frage/Antwort-Diagramme. 3. neuarbeitete Auflage. Könn, Berlin, Bonn, München: Carl Heymanns Verlag, 1998, 433 S.
16. Hussey, R. An Examination of Auditor Independence Issues from the Perspectives of U.K. Finance Directors. Journal of Business Ethics. Kluwer Academic Publishers, July 2001, Vol. 32, Issue 2.
17. Ikla, A., Johansoo, H., Kaus, K., Kull, I., Käerdi, M., Mets, V., Paal, K., Parkel, K., Tropp, M., Volens, U. Lepingud. Näidised ja kommentaarid. 1. köide. Täiendused muudatused aprill 2006, 282 lk.
18. Iversen, B., Norgaard, J., Lidenerone, P., Wegener, M. Danish Business Law. DJOF Publishing Copenhagen 2000, 538 pp.
19. Kingisepp, M. Kausaalõpetused ja võlaõigus. Juridica III/2003. 154-160 lk.
20. Kull, I., Käerdi, M., Kõve, V. Võlaõigus I. Üldosa. Õigusteabe AS. Tallinn 2004. 469 lk.
21. Lahe, J. Lepingueelsete kohustuste ning eellepingu rikkumisest tulenev tsiviilõiguslik vastutus. Juridica X/2004, 681-687 lk.
22. Lahe, J. Subjektiivse elemendi koht lepinguõigusliku vastutuse eelduste hulgas. Juridica IV/2003.
23. Lahe, J. Süü deliktõiguses. Doktoritöö. Juhendaja prof. Paul Varul. Tartu 2005. Tartu Ülikooli Kirjastus, 180 lk.
24. Meigs, W.B., Whittington, O.R., Pany, K., Meigs, R.F. Principles of Auditing. 1989. 9th ed. Irwin, Boston. 732 pp.

25. Moberg, K. "Auditors` Liability for Damages". Scandinavian Studies in Law, Vol. 45, Company Law. Published under the auspices of The Stockholm University Law Faculty 2003, 216 pp.
26. Myers, J. Exploring the Term of the Auditor-Client Relationship and the Quality of Earnings: A Case for Mandatory Auditor Rotation?. Accounting Review. July 2003. American Accounting Association, saadaval internetis: www.bus.ualberta.ca/Accounting-MIS/conference/Myers%20Myers%20and%20Omer%20.doc
27. Napier, C.J. Intersections of Law and Accountancy: Unlimited Auditor Liability in the United Kingdom. Accounting, Organizations and Society. Vol.23, No 1, 1998, 105-128 pp.
28. Oksaar, M. Kindlustuse mõju deliktiõiguslikule kahju hüvitamise kohustusele. Kahjuhüvitise vähendamine ja tagasinõudeõigus. Juridica 2005, nr 6, 376-384 lk.
29. Pickett, K.H. Valgekraede pettused. Ennetamine, tuvastamine ja tagajärgede analüüs. Tõlge eesti keelde OÜ Fontese Kirjastus 2003, 288 lk.
30. Power, M. Auditor Liability in Context. Accounting, Organizations and Society. Elsevier Science Ltd, Vol. 23, No.1, 1998. 77-79 pp.
31. Raidla & Partners. Guide to Estonian Commercial Law. 2004, 126 pp.
32. Raworth, P. The French Commercial Code in English. Oceana Publications Inc, New York, 2004, 560 pp.
33. Reynolds, J.K., Deis, Donald, R. Professional Service Fees and Auditor Objectivity. Auditing. March 2004, Vol 23. Issue 1, 29-52 pp.
34. Robertson, J.C., Zlatkovich, C.T. Auditing. 6th Ed. 1990. Irwin. Boston. 765 pp
35. Saeed, K.A. Auditing. Principles and Procedures. Accountancy and Taxation Services Institute. Pakistan 1990. 432 pp.
36. Schlechtriem, P. Võlaõigus. Üldosa. Juura, Õigusteabe AS. Tallinn 1999. 290 lk.
37. Schlechtriem, P. Võlaõigus. Eriosa. IV trükk. Juura Õigusteabe AS. Tallinn 2000. 340 lk.
38. Schwartz, R. Auditors` Liability, Vague Due Care, and Auditing Standards. Review of Quantitative Finance and Accounting, Vol 11(1998), Issue 2, sept, p-s 183-207
39. Sein, K. Kahju ettenähtavuse reegel kahjuhüvitise piiramise alusena. Juridica IV/2003. 243-249 lk.
40. Sootak, J., Pikamäe, P. Karistusseadustik. Kommenteeritud väljaanne. 2 trükk. Tallinn 2004. Kirjastus Juura., 892 lk.
41. Tammiste, H. Asjatundja ebaõige arvamusega tekitatud putmajandusliku kahju hüvitamine. Juridica 2005, nr 6. 385-395 lk.
42. Tampuu, T. Deliktiõigus võlaõigusseaduses. Üldprobleemid ja delikti üldkoosseisul põhinev vastutus. Juridica II/2003. 71-82 lk.
43. Tampuu, T. Deliktiõiguslik vastutus teise isiku tekitatud kahju eest. Juridica VII/2003, 464-474 lk.
44. The Good, the Bad, and their Corporate Codes of Ethics: Enron, Sarbanes-Oxley, and the Problems with Legislating Good Behavior. Harvard Law Review Vol.116, no 7, May 2003, 2123-2141 pp.
45. Tsistjakov, S., Audiitori Rollist. Kättesaadav internetis: <http://raamatupidaja.ee/index.php?teema=340&artikkel=5563>
46. Uusen-Nacke, T. Kolmandat isikut kaitsev leping. Asjatundja vastutus 3. isiku ees. Juridica 2003 nr 8, 536-542 pp.
47. Zweigert, K., Kötz, H. Introduction to Comparative Law. 3. tr. Oxford: Clarendon Press, 1998.
48. Ward, G. Auditors` Liability in teh UK: The Case for Reform. Critical Perspectives on Accounting (1999) Vol 10, 387-394 pp.
49. Wyler, S., Watter, R., Wyler, J. Swiss Company Law in the European Context. The new Swiss Company Law and the Euro-Council Directives. ReMak Verlags AG St.Gallen 1994. 640 pp.

Normatiivmaterjal

1. Auditeerimiseeskiri, Rahandusministri 15. juuni 2000.a. määrus nr 50, RTL 2000, 69, 1050.
2. Audiitortevuse seadus, 10.veebruar 1992.a., RT I 1999, 24, 360; RT I 2003, 23, 133.
3. KAHEKSAS NÕUKOGU DIREKTIIV 84/253/EMÜ, mis põhineb asutamislepingu artikli 54 lõike 3 punktil g ja käsitleb raamatupidamisdokumentide põhikirjajärgse auditeerimise eest vastutavate isikute tunnustamist, kättesaadav internetis: <http://www.legaltext.ee/text/et/T1067.htm>
4. Karistuseseadustik, 06.juuni 2001.a., RTI 2001, 61, 364; 2006, 7, 42.
5. Kindlustustegevuse seadus, 08. detsember 2004.a., RTI 2004, 90, 616.
6. Krediidiasutuste seadus, 09.veebruar 1999.a., RTI 1999, 23, 349; 2005, 61, 473.
7. Pankrotiseadus, 22.jaanuar 2002.a., RTI 2003, 17, 95; 2006, 61, 478.
8. Prantsuse äriseadustik. Kasutatud allikas: Raworth, P. The French Commercial Code in English. Oceana Publications Inc, New York, 2004, pp.560.
9. Raamatupidamise seadus, 20. november 2002.a, RTI 2002, 102, 600; 2005, 61, 478.
10. Rootsi Äriseadustik. Kasutatud allikas: Moberg, K. "Auditors' Liability for Damages". Scandinavian Studies in Law, Vol. 45, Company Law. Published under the auspices of The Stockholm University Law Faculty 2003, 216 pp.
11. Saksa Kaubanduskoodeks. Kasutatud allikat: The European Commission. A study on systems of civil liability of statutory auditors in the context of a Single Market for auditing services in the European Union. 15 January 2001, kättesaadav internetis: http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/docs/auditliability.pdf
12. Saksa Liitvabariigi tsiviilkoodeks. Kasutatud allikat: The European Commission. A study on systems of civil liability of statutory auditors in the context of a Single Market for auditing services in the European Union. 15 January 2001, kättesaadav internetis: http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/docs/auditliability.pdf
13. Sarbanes-Oxley Act of 2002 – An Act To protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws and for other purposes. Kättesaadav internetis: <http://news.findlaw.com/hdocs/docs/gwbush/sarbanesoxley072302.pdf>
14. Sihtasutuste seadus, 15.november 1995.a., RTI 1995, 92, 1604; 2005, 39, 308.
15. Šveitsi äriseadustik. Kasutatud allikas: Wyler, S., Watter, R., Wyler, J. Swiss Company Law in the European Context. The new Swiss Company Law and the Euro-Council Directives. ReMak Verlags AG St.Gallen 1994. 640 pp.
16. Tilintarkastuslaki (Soome Auditeerimisseadus). Kasutatud allikat: The European Commission. A study on systems of civil liability of statutory auditors in the context of a Single Market for auditing services in the European Union. 15 January 2001, kättesaadav internetis: http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/docs/auditliability.pdf
17. Äriseadustik, 15.veebruar 1995.a., RTI 1995, 26/28, 355; RTI 2006, 7, 42.
18. Äriseadustiku muutmise seadus, 08.august 2005.a., RTI 2005, 68, 525.
19. Võlaõiguseadus, 26. september 2001.a, RTI 2001, 81, 487; 2005, 61, 473.
20. Väärtpaberituru seadus, 17.oktoober 2001.a., RTI 2001, 89, 532; 2005, 59, 464.

Kohtulahendid

1. Riigikohtu Tsiviilkolleegiumi 20. detsembri 2004.a. otsus (nr 3-2-1-138-04) Joel Aasmäe ja Lauri Isotamme hagi AS Sampo üldkoosoleku otsuse kehtetuks tunnistamiseks rikkumisest hoidumise kohustamiseks.
2. Riigikohtu Tsiviilkolleegiumi 21. detsembri 2004.a. otsus (nr 3-2-1-145-04) OÜ Amaterasu hagi AS NG Investeeringud vastu aktsiate ülevõtmise eest õiglase hüvitise määramiseks ja 149 648 krooni 38 senti saamiseks..
3. Riigikohtu 30.aprilli 2003.a otsus (nr 3-2-1-41-03) AS Lembitu (pankrotis) hagi Mart Varjuni ja Erik Seppingu vastu 6 179 139 krooni saamiseks.
4. The Court of Appeals of Orleans. 19 April 1995 (BNCC No 99, page 332). Kasutatud allikat: The European Commission. A study on systems of civil liability of statutory auditors in the context of a Single Market for auditing services in the European Union. 15 January 2001, kättesaadav internetis: http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/docs/auditliability.pdf
5. The Finnish Supreme Court. 31 July 1992 KKO 192:98. Kasutatud allikat: The European Commission. A study on systems of civil liability of statutory auditors in the context of a Single Market for auditing services in the European Union. 15 January 2001, kättesaadav internetis: http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/docs/auditliability.pdf
6. *Hedley Byrne v. Heller* (1964 AC 465 House of Lords). Kasutatud allikat: The European Commission. A study on systems of civil liability of statutory auditors in the context of a Single Market for auditing services in the European Union. 15 January 2001, kättesaadav internetis: http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/docs/auditliability.pdf
7. *Caparo Industries Plc v Dickman and Others* (1990) 1 All ER HL 568. Kasutatud allikas: Department of Trade and Industry (UK). A Consultative Document on Director and Auditor Liability. December 2003. Kättesaadav internetis: www.dti.uk/consultations/files/publication-1369.pdf
8. *Lloyd Cheyham & Co. Ltd v. Littlejohn & Co.* (1987) BCLC 303 – Kasutatud allikas: Napier, C.J. Intersections of Law and Accountancy: Unlimited Auditor Liability in the United Kingdom. Accounting, Organizations and Society. Vol.23, No 1, 1998, pp.105-128.
9. *Kelly v Boland* 1989 IRNL 373. Kasutatud allikat: The European Commission. A study on systems of civil liability of statutory auditors in the context of a Single Market for auditing services in the European Union. 15 January 2001, kättesaadav internetis: http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/docs/auditliability.pdf
10. Rotterdami piirkonnakohus 19.novembri 1998.a otsuses, JOR 1999, 31. Kasutatud allikat: The European Commission. A study on systems of civil liability of statutory auditors in the context of a Single Market for auditing services in the European Union. 15 January 2001, kättesaadav internetis: http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/docs/auditliability.pdf
11. *Ultramares v. Touche & Co* 255 N.Y. 170, 174 N.E. 441 (1931). Kasutatud allikat: Meigs, W.B., Whittington, O.R, Pany, K., Meigs, R.F. Principles of Auditing. 1989. 9th ed. Irwin, Boston. 732 pp.
12. *Primor plc v. Stokes Kennedy Crowley*, [1995] IRLN 459, 502. Kasutatud allikat: The European Commission. A study on systems of civil liability of statutory auditors in the context of a Single Market for auditing services in the European Union. 15 January 2001, kättesaadav internetis: http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/docs/auditliability.pdf
13. *Cour de Cassation*, 1 April 1997, Dalloz 1998, somm. com. 180. Kasutatud allikat: The European Commission. A study on systems of civil liability of statutory auditors in the context of a Single Market for auditing services in the European Union. 15 January 2001,

- kättesaadav internetis:
http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/docs/auditliability.pdf
14. *Cour de Cassation*, 9 February 1988, Bull. civ., 1988, IV, n 68. Kasutatud allikat: The European Commission. A study on systems of civil liability of statutory auditors in the context of a Single Market for auditing services in the European Union. 15 January 2001, kättesaadav internetis:
http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/docs/auditliability.pdf
 15. Court of Milan decision of 17 July 1997, in *Foro Pandano* 1998, I, 139. Kasutatud allikat: The European Commission. A study on systems of civil liability of statutory auditors in the context of a Single Market for auditing services in the European Union. 15 January 2001, kättesaadav internetis:
http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/docs/auditliability.pdf
 16. *Cour de Cassation*, 21 January 1997, BNCC n 107. Kasutatud allikat: The European Commission. A study on systems of civil liability of statutory auditors in the context of a Single Market for auditing services in the European Union. 15 January 2001, kättesaadav internetis:
http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/docs/auditliability.pdf
 17. Supreme Court of Finland 23 January 1991 (KKO 1991:13). Kasutatud allikat: The European Commission. A study on systems of civil liability of statutory auditors in the context of a Single Market for auditing services in the European Union. 15 January 2001, kättesaadav internetis:
http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/docs/auditliability.pdf
 18. The Court of Appeals of Poitiers. 20 October 1998 (BNCC No 113, page 28). Kasutatud allikat: The European Commission. A study on systems of civil liability of statutory auditors in the context of a Single Market for auditing services in the European Union. 15 January 2001, kättesaadav internetis:
http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/docs/auditliability.pdf
 19. *Cour de Cassation*, 19 October 1999, RJDA 1/00, n 36. Kasutatud allikat: The European Commission. A study on systems of civil liability of statutory auditors in the context of a Single Market for auditing services in the European Union. 15 January 2001, kättesaadav internetis:
http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/docs/auditliability.pdf

Muud materjalid

1. Eesti Audiitorkogu. IFAC Rahvusvahelised Auditeerimisstandardid. 2003, 51 lk.
2. Eesti Audiitorkogu. Rahvusvahelise Audiitorite Föderatsiooni Käsiraamatu Muud Osad. Elukutseliste Audiitorite Eetikakoodeks. Osa A. lk.11. Seisuga 1.01.2003.a.
3. Eesti Audiitorkogu. Rahvusvahelise Audiitorite Föderatsiooni Käsiraamatu Muud Osad. Elukutseliste Audiitorite Eetikakoodeks. Osa B
4. ICAEW's views on auditor liability – Limitation of Auditor Liability. Kättesaadaval internetis: www.icaew.co.uk/policy
5. IFAC Rahvusvahelised Auditeerimisstandardid. Väljaandja Eesti Audiitorkogu 2003.
6. Institute of Chartered Accountants of New Zealand. Code of Ethics: Independence in Assurance Engagements. September 2003. pp.53.
7. Kutsetegevuse kontrollimise juhend. Kinnitatud 3. detsembri 2003 Audiitorkogu juhatus otsusega.
8. Memorandum from Mr Bolkestein to the Commission on the proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on statutory audit in the EU, kättesaadav internetis: http://europa.eu.int/comm/internal_market/auditing/docs/com-2004-177/com2004-177-memo_en.pdf.
9. Riikliku finantsjärelevalve teatud subjektide audiitorite rotatsioon. Finantsinspektsiooni soovituslik juhend. Kinnitatud 24.09.2003.a finantsinspektsiooni juhatus otsusega.
10. Seletuskiri äriseadustiku muutmise seaduse eelnõu juurde. 26.01.2004.a. Kättesaadav internetis: http://eoigus.just.ee/?act=dok&subact=1&DOK_W=42713
11. The Commission of the European Communities. Proposal for a Directive of the European Parliament and of The Council on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts and amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC, lk.23, artikkel 23 lg 2, kättesaadav internetis: http://europa.eu.int/eur-lex/en/com/pdf/2004/com2004_0177en01.pdf
12. The European Commission. Audit of company accounts: Commission proposes Directive to combat fraud and malpractice. Press release. Brüssels, 16th March 2004, lk.1 kättesaadav internetis: <http://europa.eu.int/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/04/340&format=HTML>
13. The European Commission. Auditing: Commission issues Recommendation on independence of statutory auditors. Reference IP/02/723, Brussels, 16th May 2002. Press Releases, kättesaadav internetis: <http://europa.eu.int/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/02/723&format=HTML>
14. The European Commission. A study on systems of civil liability of statutory auditors in the context of a Single Market for auditing services in the European Union. 15 January 2001, kättesaadav internetis: http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/docs/auditliability.pdf
15. The European Commission. Communication from the Commission to the Council and the European Parliament. Reinforcing the statutory audit in the EU (2003/C 236/02). Official Journal of the European Union. 2.10.2003, lk. 236/7, kättesaadav internetis: http://europa.eu.int/eur-lex/en/pri/en/oj/dat/2003/c_23620031002en00020013.pdf
16. The European Commission. Communication from the Commission "Statutory Audit in the European Union: the way forward", 7 May 1998, kättesaadav internetis: http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/news/auditen.pdf
17. The European Commission. European Commission Consultative Paper on Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles. Issued for comment by 2 March 2001. Brussels, 15 December 2000, lk. 41, kättesaadav internetis: http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/news/independence_en.pdf
18. The European Commission. European Commission Proposal for a Directive on statutory audit: frequently asked questions, Memo/04/60, Brussels, 16th March 2004, p.2, kättesaadav internetis:

<http://europa.eu.int/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/04/60&format=HTML>

19. The European Commission. Commission Recommendation of 16 May 2002 Statutory Auditors` Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles (notified under document number C82002) 1873 (2002/590/EC). Official Journal of the European Communities 19.7.2002. punkt 8.3., kättesaadav internetis: http://europa.eu.int/eur-lex/pri/en/oj/dat/2002/l_191/l_19120020719en00220057.pdf
20. The European Commission. The European Commission Consultative Paper on „Statutory Auditors` Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles, Brussels 15 December 2000, lk.11 kättesaadav internetis: http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/news/independence_en.pdf
21. Green Paper. The Role, the Position and the Liability of the Statutory Auditor within the European Union. 24 July 1996. The European Commission. kättesaadav internetis: http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/news/staten.pdf, 112 pp
22. The Department of Trade Industry. Proposal by the European Commission for a Directive on statutory audit of Annual and Consolidated Accounts, September 2004 lk.6 kättesaadav internetis: www.dti.gov.uk/consultations/files/publication-1371.pdf.
23. The Department of Trade and Industry (UK). A Consultative Document on Director and Auditor Liability. December 2003. Kättesaadav internetis: www.dti.uk/consultations/files/publication-1369.pdf
24. The Department of Trade Industry. Company Law Reform. Presented to Parliament by the Secretary of State for Trade and Industry by Command of Her Majesty, March 2005. p.299.