



KOHTUOTSUS

EESTI VABARIIGI NIMEL

Kohus	Tallinna Ringkonnakohus
Kohtukoosseis	Eesistuja Monika Laatsit, liikmed Janar Jäätma ja Oliver Kask
Otsuse tegemise aeg ja koht	11.12.2020, Tallinn
Haldusasja number	3-18-2300
Haldusasi	OÜ KL Partners ja Ksenia Lukkaneni kaebus Audiitorkogu audiitortegevuse järelevalve nõukogu 06.11.2018 otsuse nr 471 osaliseks tühistamiseks
Menetlusosalised	Kaebajad – OÜ KL Partners ja Ksenia Lukkanen, ühine esindaja vandeadvokaat Siret Siilbek Vastustaja – Audiitorkogu, esindaja Siim Tammer
Vaidlustatud kohtulahend	Tallinna Halduskohtu 15.11.2019 otsus
Menetluse alus ringkonnakohtus	OÜ KL Partners ja Ksenia Lukkaneni apellatsioonkaebus
Asja läbivaatamine	Kohtuistung 17.11.2020

RESOLUTSIOON

- 1. Jätta OÜ KL Partners ja Ksenia Lukkaneni apellatsioonkaebus rahuldamata ning Tallinna Halduskohtu 15.11.2019 otsus muutmata.**
- 2. Jätta apellatsiooniastme menetluskulud poolte endi kanda.**

EDASIKAEBAMISE KORD

Otsuse peale võib Riigikohtule esitada kassatsioonkaebuse 30 päeva jooksul otsuse avalikult teatavakstegemisest arvates, s.o hiljemalt 11.01.2021, välja arvatud halduskohtumenetluse seadustiku (HKMS) § 212 lg 1 teises lauses sätestatud juhul (HKMS § 212 lg 1).

Vastuseks esitatud kassatsioonkaebusele võib teine menetlusosaline esitada vastukassatsioonkaebuse 14 päeva jooksul kassatsioonkaebuse vastukassatsioonkaebuse esitajale kättetoimetamisest arvates või ülejäänud kassatsioonitähtaja jooksul, kui see on pikem kui 14 päeva (HKMS § 215 lg 3).

Kui kassaator soovib asja arutamist kohtuistungil, tuleb seda kassatsioonkaebuses märkida, vastasel korral eeldatakse, et ta on nõus asja lahendamiseга kirjalikus menetluses (HKMS § 213 lg 1 p 5). Sõltumata kohtuistungil soovi märkimisest võib Riigikohus kassatsioonkaebuse läbi vaadata kirjalikus menetluses, kui ta ei pea istungi korraldamist vajalikuks (HKMS § 223 lg 1).

Kui menetlusosaline soovib kassatsioonkaebuse esitamiseks saada menetlusabi, tuleb tal Riigikohtule esitada vastavasisuline taotlus. Menetlusabi taotluse esitamine ei peata menetlustähtaja kulgemist (HKMS § 116 lg 5) ning kassatsioonitähtaja järgimiseks peab

menetlusabi taotleja tegema tähtaja kestel ka menetlustoimingu, mille tegemiseks ta menetlusabi taotleb, eelkõige esitama kassatsioonkaebuse (HKMS § 116 lg 6).

ASJAOLUD JA MENETLUSE KÄIK

1. Audiitorkogu audiitortegevuse järelevalve nõukogule (AJN) esitati kaebus audiitorteenuseid osutava OÜ KL Partners ja vandeaudiitori Ksenia Lukkaneni peale seoses Aktsiaseltsi E-Profiil (AS E-Profiil) 2015. a raamatupidamise aruande auditeerimise ja müügitulu kajastamise kontrollimisega. AJN otsustas 04.12.2017 koosolekul alustada audiitortegevuse seaduse (AudS) § 124 lg 1 p 8 alusel kaebuse menetlemist ja uurimist.

2. AJN lõpetas 15.05.2018 otsusega nr 396 kaebuse menetluse ja uurimise ning algatas OÜ KL Partners ja K. Lukkaneni suhtes distsiplinaarmenetluse. AJN tuvastas kaebuse menetluse ja uurimise käigus, et menetlusalused isikud on rikkunud vandeaudiitori kutsetegevuse standardite nõudeid. Kuna tegemist on AudS § 144 lg 2 p-s 10 sätestatud teoga, oli alust arvata, et menetlusalused isikud on toime pannud distsiplinaarsüüteo.

3. AJN lõpetas **06.11.2018 otsusega nr 471** OÜ KL Partners ja vandeaudiitor Ksenia Lukkaneni suhtes algatatud distsiplinaarmenetluse, lugedes distsiplinaarsüüteo tuvastatuks, ning karistas OÜ-d KL Partners noomitusega.

Menetlusalused isikud panid AS E-Profiil 2015. a raamatupidamise aruande auditeerimisel ja müügitulu kajastamise kontrollimisel toime AudS § 144 lg 2 p-s 10 nimetatud distsiplinaarsüüteo, mis seisnes vandeaudiitori kutsetegevuse standardite nõuete mittetäitmisel.

1) ISA(EE)210-6 nõuab, et audiitor selgitaks töövõtu aktsepteerimisel välja, kas finantsaruandeid koostatakse kooskõlas kehtivate nõuetega. Kui ei koostata, siis vastavalt ISA(EE)210-8 nõudele peab audiitor seda asjaolu juhtkonnaga arutama. ISA(EE)315-11 järgi peab audiitor hindama, kas majandusüksuse arvestuspoliitikad on asjakohased ning järjepidevad rakendatava finantsaruandluse raamistiku ja arvestuspoliitikatega, mida relevantes majandusharus kasutatakse. Praegusel juhul on välja selgitatud, et valmidusastme määramisel ei ole ettevõttes järgitud Raamatupidamise Toimkonna juhendi (RTJ) nõudeid. Kuludel põhinevat meetodit on rakendatud valesti. RTJ kohustab valmidusastme määramisel lähtuma teenuse osutamisega seotud kuludest, kuid ettevõttes on lähtutud kogukuludest, st valmidusastme määramisel on võetud arvesse ka turustuskulud, üldhalduskulud, muud ärikulud ja finantskulud. Audiitor tuvastas, et valmidusastme meetodit rakendati valesti, kuid ei arutanud seda juhtkonnaga ega hinnanud, kas meetodi ebaõige rakendamine on toonud kaasa olulise väärkajastamise, vaid asus asjakohaseid tõendusmaterjale omamata seisukohale, et meetodi ebaõige rakendamine ei too kaasa olulist väärkajastamist.

2) ISA(EE)540-8, 12, 17 ja 23 nõuab spetsiifilist tegelemist relevantsete arvestushinnangutega, praegusel juhul riskide hindamise tarbeks arusaamise omandamist valmidusastme meetodi rakendamisega seonduvast. Audiitor tuvastas, et valmidusastme meetodit rakendati valesti, kuid ei hinnanud sellega seonduvat võimaliku väärkajastamise riski oluliseks ega dokumenteerinud sellesisulist kutsealast otsustust.

3) ISA(EE)450-5 kohaselt peab audiitor akumul eerima auditi käigus tuvastatud väärkajastamised, välja arvatud need, mis on selgelt tühised. Auditi dokumentatsioonist ei nähtu, et audiitor oleks valmidusastmega seonduvat võimalikku väärkajastamist hinnanud, kuid on asunud seisukohale, et see on selgelt tühine.

4) ISA(EE)450-8 järgi peab audiitor edastama õigeaegselt infot kõikide auditi käigus akumul eeritud väärkajastamiste kohta asjakohasele juhtkonna tasandile ning paluma juhtkonnal

need vead parandada. Menetlusalusel isikud aktsepteerisid ettevõtte kasutatud vale meetodit, veendumata, kas meetodi ebaõige kasutamine võis kaasa tuua väärkajastamise. Audiitor ei arutanud asjaolu juhtkonnaga ega palunud viga parandada. Samas on menetlusalusel isikud kinnitanud, et vale meetodit kasutati mitmete aastate vältel.

5) ISA(EE)450-11 paneb audiitorile kohustuse kindlaks määrata, kas parandamata väärkajastamised on üksikult või kogumina olulised. Auditifailis ei ole dokumenteeritud ebaõige meetodika kasutamise tulemusena tekkida võiva väärkajastamise kvantifitseerimist. Audiitor on seisukohal, et tekkida võiv viga on tühine, kuid selle seisukoha toetamiseks puudub tõendusmaterjal.

6) ISA(EE)450-15 järgi peab audiitor lisama auditi dokumentatsiooni: (a) kõik auditi jooksul akumulieeritud väärkajastamised ja info, kas need on parandatud, ning (b) audiitori järelduse selle kohta, kas parandamata väärkajastamised on üksikult või kogumina olulised ja sellise järelduse aluse. Audiitor on asunud seisukohale, et vale meetodi rakendamine ei ole toonud kaasa väärkajastamist, kuid ei ole teinud protseduure, mis võiksid olla sellise järelduse aluseks.

7) ISA(EE)230-10 kohaselt peab audiitor dokumenteerima arutelud, mis on märkimisväärsete asjaolude osas peetud juhtkonnaga, isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, ja teistega. Dokumenteerida tuleb ka arutatud märkimisväärsete asjaolude olemus ning see, millal ja kellega arutelud toimusid. Audiitor ei ole meetodi ebaõiget rakendamist asjakohaste isikutega arutanud, vaid on tõendusmaterjali omamata asunud seisukohale, et tegemist ei ole märkimisväärse asjaoluga.

8) ISA(EE)240-39 järgi peab audiitor omandama juhtkonnalt ja kus asjakohane, isikutelt, kelle ülesandeks on valitsemine, kirjalikud esitised selle kohta, kas nad usuvad, et üksikute parandamata väärkajastamiste või nende kogumi mõjud finantsaruannete suhtes tervikuna on ebaolulised. Kokkuvõtte taolistest näitajatest peab sisalduma kirjalikus esitises või olema lisatud sellele eraldi dokumendina. Töövõtu dokumentatsioonist ei nähtu, et valmidusastme meetodi ebaõigest rakendamisest tuleneva (võimaliku) väärkajastamise osas oleks suheldud juhtkonna või valitsejatega.

Audiitor oli audiitorteenust osutades raskelt hooletu. Distsiplinaarsüütegu oli oluline, sest kutsestandardi nõuete eiramise tõttu võib AS E-Profiil 2015. a raamatupidamise aruanne sisaldada olulist väärkajastamist. Seega ei ole vandeaudiitori aruanne asjakohane ega usaldusväärne. Selline rikkumine kahjustab vandeaudiitori kutse, Audiitorkogu, selle organite ja liikmete mainet, usaldusväärset ning autoriteeti. Proportsionaalseks karistuseks on noomituse määramine OÜ-le KL Partners, mille kaudu K. Lukkanen osutab kutseteenust.

4. OÜ KL Partners ja Ksenia Lukkanen esitasid Tallinna Halduskohtule **kaebuse** AJN 06.11.2018 otsuse nr 471 tühistamiseks osas, millega loeti OÜ KL Partners ja K. Lukkaneni distsiplinaarsüütegu tuvastatuks ning määrati OÜ-le KL Partners distsiplinaarkaristus.

1) AS E-Profiil auditeerimise ajal kehtinud RTJ 10 „Tulu kajastamine“ on soovituslik juhend (vt Riigikohtu otsus asjas nr 3-4-1-14-08), mistõttu ei saa selle alusel distsiplinaarsüütegu tuvastada. Kaebajad on RTJ 10 nõuded sisuliselt täitnud ehk tuvastanud oluliste väärkajastuste puudumise ja selle vajalikus ulatuses dokumenteerinud. RTJ 10-s sätestatud valmidusastme määramise meetodit ei olnud võimalik kasutada, sest ettevõtte oli oma kulud ja tulud prognoosinud kogukulude tasandil. RTJ 10 eesmärk – tulude ja kulude vastavus konkreetsetes perioodis – oli täidetud.

2) Otsus nr 471 on vastuoluline, sh on valesti kohaldatud AudS § 45 lg-t 1 ja §-i 46. Kaebajatele heidetakse sisuliselt ette RTJ 10-s nimetatud valmidusastme meetodi mittekasutamist selliselt,

nagu AJN sellest aru saab, mitte AudS § 45 lg-s 1 ja §-s 46 märgitud kutsetegevuse standardite täitmise nõude rikkumist. Konkreetne valmidusastme tuvastamise meetod ei tulene standardist. Karistusnormi ei saa tõlgendada laiendavalt. Seega ei saa RTJ 10 väidetav mittejärgmine olla distsiplinaarsüütegu. Lisaks ei ole AudS § 144 lg 2 p 10 K. Lukkaneni suhtes üldse kohaldatav, sest ta ei ole audiitorettevõtja ega tööta avaliku sektori üksuses.

3) Kaebajatele seoses valmidusastme määramisega tehtud etteheited ei ole ka sisuliselt põhjendatud. Valmidusastme meetodi rakendamisel on oluline valmidusastme määr (tehtud kulude ja eelarveliste kulude suhe). Audiitor tugines oma hinnangus aastate jooksul tekkinud veendumusele, et valmidusastme määramisel leitud tehtud kulude ja eelarveliste kulude suhe projektide lõikes on õige. Otsene tööjõukulu on õigesti klassifitseeritud teenuste osutamise otsese kuluna. AS-l E-Profiil oli korraga töös palju projekte ja suurem osa töötajatest tegi samaaegselt tööd mitme projekti tarbeks. Selle üle peeti ettevõttes ajaarvestust.

4) Otsus nr 471 on nõuetekohaselt põhjendamat. Distsiplinaarmenetluses ei ole toimunud kaebajatele etteheidetavate tegude sisulist uurimist, vaid rikkumised on loetud tuvastatuks. Ühegi rikkumise puhul ei ole viiteid tõenditele ja rikkumisi ei ole seostatud konkreetsete eluliste asjaoludega. Ainus tõend enne otsust on AJN töörühma 23.02.2018 protokoll, milles ei ole tuvastatud ühtki kutsetegevuse standardite rikkumist – seal on vaid viide RTJ 10-le, mis ei ole AudS § 46 kohaselt vandeaudiitori kutsetegevuse standardiks. Protokollis märgitu järgi ei ole töörühmal võimalik hinnata, kas oluline väärkajastus eksisteerib. Seega ei saa selle hüpoteetilist esinemist kaebajatele ette heita. AJN ei ole arvestanud audiitori kutsealase otsustamise õigusega, st õigusega otsustada, kuidas kontrollida juhtkonna arvestushinnangut, praegusel juhul valmidusastme meetodi rakendamist. Kaebajad ei ole ühtki väidetud rikkumist toime pannud.

5) Distsiplinaarsüüteo tuvastamisel, süü vormi kindlakstegemisel ja karistuse määramisel ei ole arvestatud AJN varasemat vastuolulist halduspraktikat sama töövõtu auditeerimisel ning seda, et distsiplinaarsüütegu on vähetähtis AudS § 143 lg 2² tähenduses.

5. Audiitorkogu palus jätta kaebus rahuldamata, jäädes vaidlustatud otsuse põhjenduste juurde ja rõhutades järgmist.

1) AS E-Profiil kinnitas 2015. a majandusaasta aruandes, et lähtus aruande koostamisel Eesti Vabariigi heast raamatupidamistavast, mis tuleneb raamatupidamise seadusest (RPS) ja RTJ-dest. Audiitoril tuleb kontrollida aastaaruande vastavust konkreetsele raamistikule ehk praegusel juhul RPS-le ja RTJ-dele, mida ettevõtte oma tegevuses kasutab. K. Lukkaneni aruandest saab järeldada, et AS E-Profiil lähtus RTJ-dest. ISA(EE)210-6, ISA(EE)210-8 ja ISA(EE)315-11 nõuete järgimine ei ole vandeaudiitori jaoks vabatahtlik, vaid kohustuslik (AudS § 45 lg 1 ja § 46). RTJ ebaõigest rakendamisest tuleneva (võimaliku) mõju hindamiseks puudub auditi kaustas dokumentatsioon ja kaebajad ei suutnud seda esitada ka menetluse käigus. Seega on kutsestandardite nõudeid rikutud. Kutsestandardeid peab järgima ka vandeaudiitor, mitte üksnes audiitorettevõtja (vt AudS § 39 lg 1 ja eetikakoodeksi p 100.5). OÜ KL Partners pani rikkumise toime K. Lukkaneni kaudu.

2) AJN varasem seisukoht oli teistsugune, sest kvaliteedikontrollis ei olnud teada kõik distsiplinaarmenetluses ilmnenud asjaolud. Kvaliteedikontrolli töörühm ei osanud eeldada, et vandeaudiitor dokumenteerib RTJ-le vastavuse olukorras, kus neid nõudeid on tegelikult rikutud. Rikkumise varasem tuvastamata jätmine ei õigusta selle jätkumist.

3) Otsus nr 147 on piisavalt põhjendatud. Kaebaja on dokumenteerinud valeväiteid selle kohta, et aruandeid koostatakse kooskõlas kehtivate nõuetega, meetodid on asjakohased jne. Kaebajatele oli teada, millistel tõenditel otsuse järeldused põhinevad.

4) OÜ KL Partners süü vorm on õigesti tuvastatud. Audiitorilt nõutava hoolsuse sisu tuleneb AudS-st ja kutsetegevuse standarditest. AJN tuvastas, et kaebaja rikkus audiitorteenuse osutamisel oluliselt AudS ja kutsetegevuse standardite nõudeid, kuigi ta oli või pidi olema neist teadlik. Seega oli ta vähemalt raskelt hooletu. Nõuete rikkumine ei ole vabandata.

5) Karistus on proportsionaalne. Varasema kvaliteedikontrolli tulemustega on arvestatud ja määratud on kergeim võimalik karistus. Otsuses sisalduvad põhjendused selle kohta, miks rikkumine pole vähetähtis ja miks tuleb määrata distsiplinaarkaristus. Võimaliku kahju suuruse väljaselgitamine ei ole AJN pädevuses.

6. Tallinna Halduskohus jättis 15.11.2019 **otsusega** kaebuse rahuldamata ja menetluskulud menetlusosaliste endi kanda.

1) Otsus nr 147 on nõuetekohaselt motiveeritud ja ka sisult õiguspärane. HKMS § 165 lg 2 alusel puudub vajadus selle põhjendusi korrata. Vaidluse all on spetsiifiline valdkond, millest arusaamiseks on vajalikud eriteadmised. Kohtul puudub pädevus otsuses nr 147 tuvastatud asjaolusid sisuliselt ümber hinnata.

2) Järelevalvemenetlus toimub avalikes huvides ja AJN otsustab ise, millises ulatuses ta menetlust läbi viib. Läbi on viidud sisuline uurimine ning kaebajad on nõuetekohaselt ära kuulatud. AJN on tuvastanud kõik vajalikud asjaolud. AJN ei pea kliendi juures läbi viima uut auditit, vaid kontrollima, kas vandeaudiitor viis läbi nõuetekohase auditi. Auditi käigus koostatud tööpaberite põhjal ei ole võimalik jõuda veendumuseni, et olulist väärkajastamist ei esinenud. Kaebajate töövõtu dokumentatsioon ei vasta AJN otsuses viidatud rikkumiste ulatuses kutsetegevuse standardite nõuetele. Kutsetegevuse standardite nõuded ei eelda väärkajastuste olemasolu või raamatupidamisnõuete rikkumise tuvastamist. Kaebajad on rikkunud kutsetegevuse standardite nõudeid.

3) Audiitorühingule kohaldatud karistus on kergeim võimalik. Otsuses karistuse valikul tehtud viide AudS § 145 p-le 3 on ebatäpsus, mis ei mõjuta lõpptulemust. Õige norm on AudS § 145 p 2.

MENETLUSOSALISTE SEISUKOHAD APELLATSIOONIMENETLUSES

7. OÜ KL Partners ja Ksenia Lukkanen paluvad **apellatsioonkaebuses** tühistada halduskohtu otsus ja teha uus otsus, millega nende kaebus rahuldada.

1) Sisuliseks vaidlusküsimuseks on valmidusastme meetodi rakendamine. Selle eesmärk on tagada äriühingu kulude ja tulude vastavuse printsiibi kohaldamine (vt RPS § 16 p 6). Valmidusastme meetodi alusel on vajalik analüüsida, millises perioodis on vastavad tulud või kulud õige kajastada. Valmidusastme rakendamisest tulenevad mõjud finantsaruannetele tulenevad õige suhte leidmisest. Kuna AS E-Profiil juhtkond eelarvestas projektikulud kogukulude tasemeni (st projekti eelarvestatud kulud sisaldasid ka üldkulusid), siis on valmidusastme suhte leidmisel ainuõige võrrelda eelarvestatud kulusid ja tegelikke kulusid kogukulude tasemel. Vastasel korral arvestatakse eelarvestatavad ja tegelikud kulud erinevate arvutusmeetodite alusel ja need ei ole õigesti võrreldavad ning võrreldamatute võrdlemise tulemusel tekib raamatupidamisaruannetesse väärkajastus. Kaebajad on leidnud õige suhtarvu, seega pole tuvastatud mingit väärkajastust. RTJ 10 ei välista kogukuludel baseeruvat suhte arvestamist (vt p 42 b ja c). Audiitor on oma töövõtus tuvastanud ja dokumenteerinud, et AS-s E-Profiil rakendatav valmidusastme meetod vastab RTJ 10 eesmärgile (tulude ja kulude vastavus õiges perioodis). AS E-Profiil on valitud meetodit rakendanud järjepidevalt, seega on välistatud, et arvestusmeetodite erinevuse kaudu võiks kulud olla kajastatud vales perioodis. Audiitor on varasemal perioodil ettevõtte juhatuse ja valitsejaga valmidusastme määramisest

vestelnud ja saanud kindluse, et valmidusastme määramisel leitav projekti valmidusastme määr tagab finantsaruannetes õige müügitulu ja nõude või kohustuse kajastamise. Audiitor kontrollis 2015. a raamatupidamise aruannet ja müügitulu kajastamist sisuliselt ega tuvastanud väärkajastamist. Valmidusastme leidmise meetodika on ettevõtte raamatupidamise sisene tööprotsess, mida avalikkusele ei presenteerita. Majandusliku tulemuse mõttes ei ole tähtis mitte meetodi kasutamine, vaid see, kas meetodi alusel leitav suhtarv on piisavalt õige. Viimasest sõltub omakorda, kas esines oluline väärkajastus. Oluline väärkajastamine saab seega tuleneda vaid piisavalt suurest ebaõige suhtarvu tulemusest, mitte ainult asjaolust, kas kasutati konkreetset meetodit. AJN ei ole tuvastanud, et tegelikult oleks pidanud tulemuseks olema mingi muu suhtarv, mis erineks audiitori leitud suhtarvust nii palju, et see oleks käsitatav olulise väärkajastamisena.

2) AJN tuvastas vaidlustatud haldusaktis erinevate kutsealaste standardite rikkumised. RTJ 10 ei ole aga kutsealane standard ning selle rikkumisega seotud asjaolud ei ole käesolevas asjas üldse olulised. Vastustaja väide, et RTJ 10 ongi hea raamatupidamistava, ei ole asjakohane. Vastustaja on püüdnud kunstlikult (hea raamatupidamistava ISA 200 p 3 kaudu) siduda standardite konkreetseid norme (etteheidetavat süütegu) ja RTJ 10-t. ISA p 3 rikkumist ei ole kaebajate käitumises tuvastatud. RTJ ei ole hea raamatupidamistava, vaid üksnes täiendab seda (vt RPS § 3 p 7, § 32 lg 1). RTJ-dest olulisemad on RPS §-s 16 sätestatud printsiibid ja neid on audiitor praeguses asjas järginud. RTJ ei ole kehtestatud õigusaktidele ettenähtud menetlust läbides, mistõttu on need üksnes soovituslikud.

3) Kohtuotsus on nõuetekohaselt põhjendamata. Kohus tugines üksnes vastustaja põhjendustele ega andnud kaebuses toodud väidetele ja nende kinnituseks esitatud tõenditele oma õiguslikku hinnangut.

4) Halduskohus ei vastanud väitele, et distsiplinaarmenetluses ei ole toimunud kaebajatele etteheidetavate tegude sisulist uurimist ega hindamist, vaid otsuses nr 471 üksnes loeti tuvastatuks eelnevas kaebuse menetluses tuvastatud asjaolud. Otsuse nr 471 järgi on asjaolud tuvastatud töörühma 23.02.2018 protokollil alusel, kuid protokollis käsitletakse vaid RTJ 10, mitte kutsetegevuse standardite väidetavat rikkumist. Samas otsuses nr 471 heidetakse kaebajatele ette just kutsetegevuse standardite rikkumist.

5) Halduskohus ei hinnanud väidet, et AJN ei arvestanud audiitori kutsealase otsustuse õigust (vt ISA 200 p-d 16, A23, A25). Audiitoril tuleb lähtuda iga auditi töövõtu asjaoludest ja teha kutsealane otsustus, kuidas saavutada parimal moel auditi eesmärkide täitmine. Selle nõude on audiitor praegusel juhul täitnud. Kutsealase otsustuse õiguse kasutamine põhineb faktidel ja asjaoludel, mis on audiitorile teada. Seega võib ja peab audiitor arvestama ka asjaolusid, mis said talle teatavaks varasematest arvestusperioodidest. Kutsealase otsustuse õigus hõlmab audiitori otsustust selle kohta, kuidas kontrollida juhtkonna arvestushinnangut, praegusel juhul valmidusastme meetodi rakendamist. Kaebuses on kirjeldatud, milliseid toiminguid on kaebajad selleks läbi viinud.

6) Halduskohus ei vastanud väitele, et distsiplinaarsüütegude koosseisud ei ole täidetud ning süüteo tuvastamisega on rikutud *nullum crimen sine lege* põhimõtet. AJN on distsiplinaarsüüteks pidanud RTJ 10 rikkumist, kuid karistanud kaebajaid AudS § 144 lg 2 p 10 alusel hoopis rahvusvaheliste standardite väidetava rikkumise eest.

7) Halduskohus ei ole käsitlenud väidet, et AJN jättis distsiplinaarsüüteo tuvastamisel ja ühele kaebajale karistuse määramisel põhjendamata, miks ta ei arvestatud enda varasemat halduspraktikat sama töövõtu kvaliteedikontrolli käigus auditeerimisel, ega antud sisulist hinnangut, kas süütegu on vähetähtis AudS § 143 lg 2² tähenduses. Praegusel juhul puudub

audiitori tegevuses süü. Seda kinnitab muu hulgas audiitori koostöövalmidus ja asjaolu, et AJN on varem kvaliteedikontrolli käigus samasuguse auditeerimismeetodi AS E-Profiil osas heaks kiitnud.

8) AJN on heitnud kaebajatele ette kaheksa erineva standardi nõude rikkumist, millest igaüks täidab AJN hinnangul AudS § 144 lg 2 p 10 koosseisu. Seega tuleb ka kohtumenetluses iga rikkumist hinnata. Lisaks eeldab AJN, et esines oluline väärkajastamine seoses valmidusastme määramise meetodiga, kuid ei ole suutnud väärkajastamist tuvastada.

8. Audiitorkogu palub jätta apellatsioonkaebus rahuldamata, jäädes varasemate selgituste juurde ja rõhutades järgmist.

1) Kaebajad ei esitanud auditi failis ega ka hiljem tõendeid selle kohta, et eeldus, millele nad suhtarvu leidmisel tuginesid, oleks tõepoolest õige ja selle tõesus kontrollitav. Igal juhul puudub tõendusmaterjal, et eelarvelised ja tegelikud kulud olid võrdsed. Teadaolevalt erinevad tegelikud kulud enamasti eelarvelistest kuludest. Kuna suhtarvu leidmine ja selle kasutamine arvutustes on üks valmidusastme määramise meetodist, ei saa öelda, et kaebajate kasutatud meetod oli õige. AJN järelevalve eesmärk ei saa olla aruandes esinevate väärkajastuste tuvastamine, vaid selle väljaselgitamine, kas audiitor täitis kõiki kutsetegevuse standardi nõudeid. Kui need nõuded on täidetud, on aruanne asjakohane. Asjakohaste standardite nõuete täitmisel oleks pidanud audiitori töödokumentatsioonist nähtuma, et välja arvatud suhtarv oli ainuõige, kuid praeguses asjas ei olnud see nii.

2) AS E-Profiil kinnitas oma 2015. a raamatupidamise aastaaruandes, et juhendus selle koostamisel Eesti Vabariigi heast raamatupidamistavast, mille põhinõuded on kehtestatud RPS-ga ning mida täiendavad RTJ-d. Kaebajate aruandes ei ole viidatud sellele, et RTJ-dest ei ole lähtutud, millest asjatundja teeb järelduse, et neist on lähtutud. Kutsetegevuse standard nõuab, et audiitor selgitaks töövõtu aktsepteerimisel välja, kas finantsaruandeid koostatakse kooskõlas kehtivate nõuetega ning kui ei, siis tuleb seda juhtkonnaga arutada. Audiitor peab hindama, kas majandusüksuse arvestuspoliitika on asjakohased ning järjepidevad. Nende standardite täitmine on kohustuslik. Seega on RTJ 10 rikkumisega seotud asjaolud praeguses vaidluses asjakohased.

3) Otsuse nr 147 p-s 1.3 on viidatud, et distsiplinaarmenetluses on loetud tuvastatuks AJN 04.12.2017 otsusega alustatud kaebuse menetluses tuvastatud rikkumised, mis on täpsemalt toodud kaebuse menetluse tööühma 23.02.2018 protokollis (K. Lukkanen allkirjastas selle 04.03.2018) ning 15.05.2018 kaebuse menetluse lõpetamise otsuses nr 396. AJN alustas distsiplinaarmenetlust kaebuse uurimise menetluse tulemuste alusel ja tuvastas distsiplinaarsüüteo, mida on täpsemalt kirjeldatud otsuse nr 147 p-s 2.4. AJN ülesandeks ei ole järelevalvemenetluses väärkajastamiste (vigade) tuvastamine, vaid selle väljaselgitamine, kas vandeaudiitor on osutanud audiitorteenust vastavalt kutsetegevuse standardi nõuetele. Vaid nõuetele vastava audiitorteenuse osutamise kaudu on võimalik jõuda usaldusväärse vandeaudiitori aruandeni, st selleni, et võimalikud riskid, sh väärkajastuse esinemine, on viidud miinimumini. Otsus nr 471 on nõuetekohaselt motiveeritud ja menetlusnorme ei ole rikutud. Seega oli halduskohtul võimalik nõustuda vastustaja seisukohtadega.

4) Kaebajate käsitus kutsealase otsustuse õigusest on eksitav. Selline otsustus peab olema dokumenteeritud, kuid praeguses asjas ei ole see nii. Seega ei pidanud kohus sellega ka arvestama.

5) Distsiplinaarsüütegude koosseisud on täidetud ning süütegu nõuetekohaselt tuvastatud. Kaebajad rikkusid mitmeid olulisi kutsetegevuse standardite nõudeid, mille tulemusena võib AS E-Profiil 2015. a raamatupidamise aastaaruanne sisaldada olulist väärkajastust. Seetõttu ei

ole vandeaudiitori aruanne asjakohane ega usaldusväärne. Eelnev on üksiti põhjus, miks rikkumist ei saa pidada vähetähtsaks. Otsuses nr 147 on põhjendatud varasemat halduspraktikat sama töövõtu kontrollimisel. Süü on otsuses nr 147 tuvastatud nõuetekohaselt.

6) AS E-Profiil kinnitab oma aastaaruandes, et järgib muu hulgas RTJ nõudeid. Seega on aruande lugejal õigus RTJ järgimist eeldada ja teha oma järeldused aastaaruande kohta sellest lähtuvalt. Asjaolu, et RTJ ei olnud vaidlusalusel ajal kehtestatud määrusega, ei ole praeguses asjas oluline. Kaebajad on dokumenteerinud, et teostasid standardkohase töö, kuid uurimismenetluse käigus selgus, et audiitor on esitanud valeväiteid. See, et vale arvestuspoliitikat kasutati järjepidavalt, ei tee seda õigeks. Kaebajad on ise tunnistanud, et AS E-Profiil kasutas vale arvestuspoliitikat, järelikult oli see asjaolu neile teada. Samas leidsid kaebajad ilma vastavat tõendamismaterjali omamata, et vale arvestusmeetod ei too kaasa väärkajastamist.

RINGKONNAKOHTU PÕHJENDUSED

9. AJN tuvastas 06.11.2018 otsuses nr 471, et kaebajad panid toime AudS § 144 lg 2 p-s 10 nimetatud süüteo – AudS § 45 lg-s 1 sätestatud vandeaudiitori kutsetegevuse standardite täitmise nõuete rikkumise AS E-Profiil 2015. a raamatupidamise aruande auditeerimisel ja müügitulu kajastamise kontrollimisel –, ning karistas OÜ-d KL Partners noomitusega.

10. Ringkonnakohus nõustub halduskohtu lõppjäreldusega, et AJN otsus nr 471 on õiguspärane ja selle tühistamiseks ei ole alust. AJN on määratlenud kaebajatele etteheidetava süüteo ning põhjendanud distsiplinaarkaristuse valikut. Kaebajad on korranud kohtumenetluses suuresti selliseid väiteid, millele AJN on vaidlustatud haldusaktis juba piisavalt ja asjakohaselt vastanud. Eelnimetatud osas võis halduskohus tugineda otsuse nr 471 põhjendustele neid üle kordamata (HKMS § 165 lg 2).

11. Vaidlustatud haldusakti ei ole alust tühistada motiveerimispuuduste tõttu. Kaebajatele etteheidetud distsiplinaarsüüteod on kirjeldatud otsuses nr 471 ning rikkumiste asjaolusid on täiendavalt hinnatud AJN 15.05.2018 otsuses nr 396, millele on otsuse nr 471 p-des 2.4 ja 2.5 viidatud. Otsuse nr 471 põhjendustest on võimalik mõistlikult aru saada, et kaebajatele ei ole süüteona ette heidetud RTJ 10 rikkumist, vaid otsuses loetletud kutsetegevuse standardite nõuete järgimata jätmist.

AJN tuvastas, et AS E-Profiil kasutas osutatava teenuse valmidusastme määramisel kuludel põhinevat meetodit, mis on ette nähtud RTJ-s, kuid äriühing ei lähtunud teenuse osutamisega seotud kuludest, nagu nõuab RTJ 10 (vt p-d 34, 42, 44 ja 45), vaid kogukuludest. Selle asjaolu tegi AJN kindlaks juba 15.05.2018 otsuses nr 396, võttes aluseks kaebajate 04.03.2018 selgituse, mille järgi AS E-Profiil „jagab projektidele ka üld- ja fin.kulud, mis ei vasta RTJ10 nõuetele“. AJN on ringkonnakohtu hinnangul piisavalt ja asjakohaselt põhjendanud, miks kogukuludest lähtumine ei ole RTJ 10 nõuetega kooskõlas (vt otsus nr 396 ning otsuse nr 471 p-d 2.4.1 ja 2.5): sellise võrdlemise tulemusena leitud suhtarv ei pruugi olla õige, mistõttu puudub kindlus, et AS E-Profiil 2015. a raamatupidamise aruanne ei sisalda (olulist) väärkajastust; kaebajad ei ole ka dokumenteerinud protseduure, millest nähtuks, et nad on AS E-Profiil kasutatava meetoodika asjakohasust analüüsinud ja veendunud, et kogukuludel baseeruv suhtarv on praegusel juhul siiski õige.

Kutsetegevuse standardite rikkumine seisnes otsuse nr 471 kohaselt kokkuvõtlikult selles, et kaebajad tegid kindlaks, et AS E-Profiil aruanne ei ole koostatud kooskõlas RTJ 10 nõuetega (s.o valmidusastme määramisel lähtuti kogukuludest, mitte teenuse osutamisega seotud kuludest), kuid kaebajad ei teostanud kutsetegevuse standardites selliseks olukorraks ettenähtud protseduure (nt ei arutanud juhtkonnaga RTJ 10 nõuetele mittevastava arvestuspõhimõtte

kasutamist ega hinnanud, kas see võis kaasa tuua olulise väärkajastamise) või vähemalt ei dokumenteerinud nende protseduuride teostamist nõuetekohaselt. Konkreetsed protseduurid, mille kaebajad jätsid nõuetekohaselt tegemata, ja neid kajastavad dokumendid, mille kohta puuduvad auditi kaustas tõendid, on loetletud otsuse nr 471 p-s 2.4 ning nendega seotud kaebaja vastuväidetele on vastatud p-s 2.5.

12. Kaebajate väidete põhjal jääb ebaselgeks, milles täpsemalt oleks pidanud seisnema nende süütegude täpsem uurimine ja hindamine ning kuidas see mõjutab asja õiget lahendamist. Audiitortegevuse järelevalvemenetluste eripära arvestades viis AJN esmalt läbi kaebuse uurimise menetluse. Selle tulemusel selgus, et kaebajate tegevuses võib esineda distsiplinaarsüüteo tunnuseid, mistõttu otsusega nr 396 lõpetati kaebuse menetlemine ja alustati distsiplinaarmenetlust (vt AudS 9. ptk; otsus nr 396 ja otsuse nr 471 p-d 1.1–1.2). Menetlusökonoomia põhimõttest lähtuvalt võis AJN tugineda distsiplinaarmenetluses muu hulgas neile asjaoludele, mis olid kindlaks tehtud varasemas kaebuse uurimise menetluses (vt ka AudS § 143 lg 1). Seda ei välista asjaolu, et kaebuse uurimise menetluses ei määrata siduvalt kindlaks distsiplinaarrikkumisega seotud asjaolusid ning distsiplinaarmenetluse käigus oli kaebajatel võimalik kaebuse uurimise menetluses tuvastatud asjaolusid ümber lükata. Kui menetlusalse isiku selgitused ei ole veenvad või asjakohased, võib AJN distsiplinaarmenetluses jääda varasemas menetluses tuvastatud asjaolude juurde.

13. Asja lahendamisel ei ole tähtsust, et 2016. a-l, kui koostati AS E-Profiil 2015. a raamatupidamise aruanne, ei olnud RTJ 10 veel kehtestatud rahandusministri määrusega. Vastustaja selgitas neid asjaolusid õigesti otsuse nr 471 p-s 2.5. AS E-Profiil 2015. a raamatupidamise aruandes märgitu järgi on selle koostamisel lähtutud Eesti heast raamatupidamistavast, sh RTJ-dest (vt aruande lk 12). Sellele lisatud audiitori aruandes on kinnitatud, et raamatupidamise aruanne kajastab ettevõtte finantsseisundit ja finantstulemust kooskõlas Eesti hea raamatupidamistavaga. AS E-Profiil raamatupidamise aastaaruandes ei ole märgitud, et äriühing ei lähtu RTJ 10-st, mistõttu saab aruande lugeja järeldada, et nimetatud juhendit järgiti ning vandeaudiitor on selle järgimist kontrollinud. Järelikult pidid kaebajad veenduma, et AS E-Profiil on õigesti arvesse võtnud muu hulgas RTJ 10 nõudeid ning vastavad protseduurid dokumenteerima. Seda, millistest kutsealastest standarditest selline kohustus tuleneb ning milliste standardite nõudeid kaebajad ei järginud, on selgitatud otsuse nr 471 p-s 2.4.

14. AJN ei pidanud otsuses nr 471 tuvastama, et audiitori rikkumise tõttu esines AS E-Profiil 2015. a raamatupidamise aruandes oluline väärkajastus. AJN ei pea distsiplinaarmenetluses kordama kaebajate läbiviidud auditit, vaid vandeaudiitori koostatud dokumente aluseks võttes kontrollima, kas konkreetse auditi läbiviimisel täideti kutsestandardite nõudeid. Kui vandeaudiitor on standardeid järginud, siis on võimalik eeldada tema auditeeritud raamatupidamise aruandes (olulise) väärkajastuse puudumist. Standardite järgimata jätmise korral ei ole aga kindlust, kas väärkajastus tegelikult esineb või mitte, mistõttu raamatupidamise aruande kohta koostatud vandeaudiitori aruanne ei ole usaldusväärne. Kaebajatel oli menetluse käigus siiski võimalus tõendada, et AS E-Profiil 2015. a raamatupidamise aruandes (olulist) väärkajastust tegelikult ei esinenud, hoolimata RTJ 10 nõuete täitmata jätmisest. Vastustaja on otsuses nr 147 piisavalt põhjendanud, et kaebajad ei ole (olulise) väärkajastuse puudumist veenvalt ära näidanud (p 2.5). Kaebajad ei ole seda väidet ka kohtumenetluses veenvalt ümber lükanud.

15. Kaebajad väidavad, et osa AS E-Profiil vandeaudiitori töövõtadokumentatsioonist sisaldus 2014. a kaustas, mistõttu seda ei lisatud 2015. a kausta, kuigi tegelikult kaebajad arvestasid 2015. a raamatupidamise aruande auditeerimisel ka varasematest töövõttudest teatavaks saanud asjaoludega. Ringkonnakohus leiab, et AJN-l peab olema võimalik järelevalvemenetluses (sh

distsiplinaarmenetluses) kontrollida, kas ja millises ulatuses on audiitor arvestanud temale varasematest töövõttudest teatavaks saanud asjaolusid. See on võimalik juhul, kui kõik asjakohased materjalid, sh varasematest töövõttudest pärinevad dokumendid, on arhiveeritud konkreetse töövõtu kausta. See puudutab ka audiitori kutsealase otsustuse õigust – selle kaalutusõiguse kasutamine tuleb samuti dokumenteerida ja arhiveerida konkreetse töövõtu kausta, mida aga kaebajad kõnealuse töövõtu puhul nõuetekohaselt ei teinud.

16. Kaebajad selgitavad õigesti, et AJN hindas 2016. a-l läbiviidud audiitortegevuse kvaliteedikontrolli käigus kaebaja tegevust AS E-Profiil 2015. a raamatupidamise aruande auditeerimisel ja jõudis järeldusele, et kõiki standardeid on järgitud. AJN on aga põhjendanud, miks distsiplinaarmenetluse tulemused erinevad 2016. a-l läbiviidud kvaliteedikontrolli tulemustest (vt otsuse nr 471 p 2.5). Kvaliteedikontrolli menetluses lähtus AJN töörihm audiitori dokumenteeritud kinnitusest, et AS E-Profiil kasutatav valmidusastme määramise meetodika vastab RTJ 10 nõuetele, kuid hiljem selgus, et see kinnitus ei ole õige. Kvaliteedikontrolli tulemus ei tekitanud kaebajatele õiguspärasest ootust, et täiendava teabe saamise ja distsiplinaarsüüteo viitavate asjaolude ilmnemise korral ei alustata nende tegevuse suhtes distsiplinaarmenetlust.

17. Audiitorkogu liikme distsiplinaarsüütegu eeldab oma kohustuse süülist täitmata jätmist või mittenõuetekohast täitmist (AudS § 144 lg 1). AJN on otsuses nr 471 piisavalt põhjendanud süü vormi – raske hooletus – valikut (p-d 2.5 ja 2.14). K. Lukkanenile ei ole karistust määratud. OÜ-le KL Partners on määratud leebeim võimalik karistus. Asjaolusid arvestades on tegemist proportsionaalse karistusega. AJN on asjakohaselt põhjendanud (vt p-d 2.5, 2.7), et kutsetegevuse standardite järgimata jätmise tõttu võib AS E-Profiil 2015. a raamatupidamise aruanne sisaldada olulist väärkajastamist, mistõttu ei ole vandeaudiitori aruanne usaldusväärne. AJN on arvesse võtnud OÜ-l KL Partners varasemate rikkumiste puudumist ning asjaolu, et karistust kergendavaid asjaolusid ei eksisteeri (p-d 2.14 ja 2.15). Kuna tuvastatud rikkumine kahjustab nii vandeaudiitori kutse kui ka Audiitorkogu ja selle liikmete mainet ning usaldusväärset, ei ole tegemist vähetähtsa rikkumisega AudS § 143 lg 2² tähenduses.

18. Kaebajate õigust tutvuda nende kohta AJN-le esitatud kaebuse ja muude dokumentidega, millele juurdepääsu on kohus piiranud, ning juurdepääsupiirangute mõju käesoleva asja lahendamisele hindas ringkonnakohus 17.04.2020 määruses ja jääb jätkuvalt selles määruses avaldatud seisukohtade juurde, neid üle kordamata.

19. Eelneva põhjal jätab ringkonnakohus apellatsioonkaebuse rahuldamata ja halduskohtu otsuse muutmata.

20. HKMS § 108 lg 1 järgi kannab menetluskulud pool, kelle kahjuks otsus tehti. HKMS § 109 lg-st 1 tulenevalt on menetluskulude vastaspoolelt väljamõistmise eelduseks menetluskulude nimekirja ja kuludokumentide esitamine. Kuna otsus tehakse kaebajate kahjuks, kuid vastustaja ei ole esitanud dokumente oma menetluskulude kohta, jäävad apellatsioonimenetluse kulud menetlusosaliste endi kanda.

(allkirjastatud digitaalselt)