

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL
TALLINNA KOLLEDŽ

Majandusarvestus

Siim Aavik

**PAKENDIARUANDE AUDIITORKONTROLI AKTUAALSED
PROBLEEMID**

Lõputöö

Juhendajad: Jekaterina Piskunova, *MA*

Ester Vahtre, *EMBA*

Tallinn 2016

SISUKORD

SISSEJUHATUS	3
1. ÜLEVAADE VALDKONNAGA SEOTUD ÕIGUSLIKUST REGULATSIOONIST	5
1.1. Pakendi mõiste ja liigid	5
1.2. Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiiv 94/62/EÜ	8
1.3. Pakendiseadus	10
1.4. Pakendiaksiisi seadus	13
1.5. Taaskasutusorganisatsioonid ja nende roll pakendiarvestuse korrektsuse tagamisel	15
2. PAKENDIARUANDE AUDIITORKONTROLL	18
2.1. Rahvusvaheline kindlustandvate teenuste standard ISAE 3000	18
2.2. Pakendiaruande audiitorkontrolli juhend audiitorkogu poolt	23
2.3. Põhjendatud kindlustandev töövõtt ja piiratud kindlustandev töövõtt	26
3. UURING PAKENDIARUANDE AUDIITORKONTROLLIL ESINEVATEST PROBLEEMIDEST	29
3.1. Uuringu meetoodika	29
3.2. Uuringutulemuste analüüs ja järeldused	30
3.3. Ettepanekud probleemide lahendamiseks	38
KOKKUVÕTE	41
VIIDATUD KIRJANDUS	44
LISAD	47
Lisa 1. Näidisprotseduurid töövõtu planeerimisel	47
Lisa 2. Riskidele vastamisega seotud näidisprotseduurid pakendiettevõtete osas	48
Lisa 3. Riskidele vastamisega seotud näidisprotseduurid taaskasutusorganisatsioonide osas ..	49
SUMMARY	50

SISSEJUHATUS

Pakendiseaduse esimene redaktsioon hakkas kehtima 1. juunil 2004. Selles oli sätestatud põhimõte, et pakendiregistrisse esitatavad andmed peavad olema audiitori kontrollitud. Reaalselt täitsid seda kohustust aga vaid väga vähesed pakendiettevõtjad. Kui eri uuringute tulemusena selgus, et deklareeritud pakendikoguse ja tegeliku pakendikoguse vahel on väga suured erinevused, otsiti võimalusi pakendiettevõtjate tegevuse paremaks kontrollimiseks. Kuna pakendiettevõtjaid on Eestis kokku hinnanguliselt 3500, siis oli selge, et puhtalt riikliku järelevalvega pakendikoguste deklareerimist parandada ei suudeta. Keskkonnaministeeriumi eestvedamisel tehti pakendiseadusesse muudatus, millega pandi kõigile pakendiettevõtetele, kes lasevad turule rohkem kui 100 kg plastpakendit ja 200 kg muud pakendit, alates 01. jaanuarist 2015 auditeerimise kohustus. Seega pandi pakendiettevõtjatele auditi tellimisega justkui enesekontrolli kohustus. See ei olnud kindlasti ettevõtjatele meeltemööda, kuna sellega tõusis nende halduskoormus ning seoses auditi tellimisega lisandus ka rahaline kulu. Audiitorettevõtetele avanes küll uus tööpõld, kuid samas langes pakendiauditite auditeerimine samale ajale majandusaasta aruannete auditeerimisega, mis suurendas märgatavalt nende töökoormust sel perioodil.

Kuna pakendiauditi kohustuse tekkimisega on suurenenud pakendiettevõtjate haldus- ja finantskoormus, võiks üheks võimalikuks lahenduseks olla pakendiauditi efektiivsem korraldus. Selleks tuleks uurida ja analüüsida pakendiauditi olemust ning protsessi, sellega kaasnevaid probleeme ja otsida lahendusi pakendiauditi paremaks läbiviimiseks.

Töö eesmärk on seega selgitada välja pakendiaruande audiitorkontrolli olemus ja selle läbiviimise aktuaalsed probleemid ning pakkuda selle põhjal paremaid lahendusi pakendiaruande audiitorkontrolli korraldamiseks. Eesmärgi täitmiseks kirjeldab autor pakendiaruande audiitorkontrolli olemust – standardeid ja seadusi, millel audiitorkontroll põhineb –, sealhulgas analüüsib erinevusi põhjendatud kindlustandva töövõtu ja piiratud kindlustandva töövõtu vahel. Veel intervjuerib autor erinevaid valdkonnaspetsialiste nii keskkonnaministeeriumist,

audiitorkogust kui ka taaskasutusorganisatsioonist. Autor analüüsib saadud tulemusi ning pakub omalt poolt välja lahendusi pakendiaruande audiitorkontrolli paremaks korraldamiseks.

Lõputöö empiirilises osas kasutatakse kvalitatiivset uurimust, täpsemalt ekspertintervjuu meetodit. Tulemusi analüüsitakse tavapärase kvalitatiivse sisuanalüüsi meetodiga.

Esimeses peatükis seletatakse lahti valdkonnaga seotud mõisted töö parema arusaadavuse huvides. Seejärel käsitletakse erinevaid valdkonnaga seotud õigusakte – Euroopa Liidu direktiivi 94/62 EÜ, pakendiseadust ja pakendiaktsiisi seadust.

Teises peatükis keskendutakse pakendiaruande audiitorkontrollile. Selleks kirjeldatakse rahvusvahelist kindlustandvate teenuste standardit ISAE 3000 ja audiitorkogu koostatud juhendit pakendiaruande audiitorkontrolliks, mis põhineb eespool nimetatud rahvusvahelisel standardil. Eraldi on lahti seletatud erinevused pakendiauditi kahe töövõtu tüübi – põhjendatud kindlustandva töövõtu ja piiratud kindlustandva töövõtu – vahel.

Kolmandas peatükis tutvustatakse ekspertintervjuude tulemusel selgunud pakendiaruande audiitorkontrollil esinevaid aktuaalseid probleeme. Selle põhjal pakub autor välja omapoolseid lahendusi pakendiaruande audiitorkontrolli edaspidiseks efektiivsemaks läbiviimiseks.

1. ÜLEVAADE VALDKONNAGA SEOTUD ÕIGUSLIKUST REGULATSIOONIST

1.1. Pakendi mõiste ja liigid

Pakendiaruandluse ja pakendiauditiga on seotud palju eri mõisteid. Nii pakendi mõiste kui ka erinevad pakendi- ning pakendimaterjalide liigid, samuti erinevad pakendite ja pakendijäätmete käitlemisega seotud mõisted on defineeritud pakendiseaduses ning Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiivis 94/62/EÜ, mõistete selgitustes seejuures kummagi dokumendi puhul erinevusi ei leidu. Parema arusaadavuse tagamiseks on valdkonnaga seotud mõistete selgitused pakendi- ja jäätmeseaduse järgi ka alljärgnevalt ära toodud. (Direktiiv 94/62/EÜ; PakS)

Pakend – mis tahes materjalist valmistatud toode, mida kasutatakse kauba mahutamiseks, kaitsmiseks, käsitsemiseks, kättetoimetamiseks või esitlemiseks selle kauba olemusringi vältel: toormest kuni valmiskaubani ning tootja käest tarbija kätte jõudmiseni. Pakendiks loetakse ka samal eesmärgil kasutatavaid ühekorrapakendeid. (PakS § 2 lg 1)

Toote pakendina määratlemisel võetakse aluseks kolm järgmist kriteeriumit.

1) Toode loetakse pakendiks, kui see vastab pakendiseaduse paragrahvi 2 lõikes 1 sätestatud määratlusele, piiramata seejuures muid võimalikke pakendi kasutamise funktsioone, välja arvatud olukord, kui pakend on selles oleva toote lahutamatu osa ning peab sisaldama, toetama või säilitama toodet ja selle osi kogu nende kasutusea jooksul ning kui pakend ja selles olev toode on mõeldud koos kasutamiseks, tarbimiseks või äraviskamiseks. (PakS § 2 lg 2 p 1)

2) Pakendiks loetakse toode, mis on kujundatud ja määratud müügikohas täitmiseks, samuti ühekordseks kasutamiseks mõeldud toode, mida müüakse, mis on täidetud või mis on määratud müügikohas täitmiseks, kui see toode täidab pakendi funktsiooni (PakS § 2 lg 2 p 2).

3) Pakendi komponendid ja pakendiga püsivalt ühendatud lisaelemendid loetakse selle pakendi osadeks, millega nad on ühendatud. Ühtlasi loetakse pakendiks lisaelement, mis ripub vahetult

toote küljes või on toote külge kinnitatud ja täidab pakendi funktsiooni, välja arvatud juhul, kui see element on toote lahutamatu osa ning on mõeldud tarbimiseks või äraviskamiseks koos tootega. (PakS § 2 lg 2 p 3)

Pakendite liikidena on pakendiseadus määratlenud alljärgnevad.

Müügipakend ehk esmane pakend – lõppkasutajale või tarbijale müügikohas üleandmiseks määratud müügiühiku osa. Müügipakendiks loetakse ka pakendiseaduse § 2 lõike 2 punktis 2 nimetatud pakend. (PakS § 3 lg 1 p 1)

Rühmapakend ehk teisene pakend – mõeldud teatud hulga müügiühikute rühmitamiseks müügikohas, sõltumata sellest, kas rühmapakend müüakse koos kaubaga lõppkasutajale või tarbijale või kasutatakse seda vaid kauba käsitlemise lihtsustamiseks, kauba kaitsmiseks või esitlemiseks, kusjuures rühmapakendit on võimalik eemaldada toote omadusi muutmata. (PakS § 3 lg 1 p 2)

Veopakend ehk kolmandane pakend – mõeldud teatud arvu müügiühikute või rühmapakendis kaupade käsitlemiseks ja veoks, et vältida veol kauba füüsilisi kahjustusi, siia ei kuulu maantee-, raudtee-, mere- ja õhuveokonteinerid (PakS § 3 lg 1 p 3).

Seejuures jaotuvad pakendi liigid omakorda järgmiseks kaheks alaliigiks, võttes arvesse nende kasutuskordi.

Korduskasutuspakend – mõeldud ja kavandatud läbima oma olelusringi jooksul korduskasutussüsteemis vähemalt mitu käiku või ringi, sõltuvalt pakendi kasutusotstarbest, -võimalusest ja -kõlblikkusest (PakS § 3 lg 2 p 1).

Ühekorrapakend – mõeldud üksnes ühekordseks kasutamiseks (PakS § 3 lg 2 p 2).

Pakendimaterjali liigid on järgmised. (PakS § 3 lg 3)

- 1) Klaas
- 2) Plast
- 3) Metall
- 4) Paber ja kartong
- 5) Puit
- 6) Muu materjal

Suurima osa pakendijäätmetest moodustavad paber- ja kartongpakend (34%) ning plastpakend (32%). Ülejäänud pakendimaterjali liikidest tekkivad jäätmed jagunevad järgmiselt: klaas (20%), metall (8%) ja puitpakend (6%). (Riigi jäätmekava 2014–2020)

Pakendiseaduse üldsätete peatükis on lahti seletatud ka mõisted, mis puudutavad pakendi ja pakendijäätmete erinevaid käitlemisvõimalusi ning pakendatud kauba turule laskmist.

Pakendijäätmed – pakendiseaduse tähenduses on pakendijäätmed mis tahes pakend või pakendimaterjal, mis muutub pärast pakendi kasutamist jäätmeteks jäätmeseaduse § 2 tähenduses. Jäätmeseaduse § 2 määrab kindlaks, et

- 1) jäätmed on mis tahes vallasasi või kinnistatud laev, mille valdaja on ära visanud, kavatseb seda teha või on kohustatud seda tegema;
- 2) äraviskamine tähendab vallasasja kasutuselt kõrvaldamist, loobumist selle kasutusele võtmisest või kasutuseta hoidmist, kui selle kasutusele võtmine ei ole tehniliselt võimalik, majanduslikest või keskkonnakaitselistest asjaoludest tulenevalt mõistlik. (JäätS § 2)

Pakendijäätmeteks ei loeta pakendi ja pakendimaterjali tootmisel tekkinud jääke. (PakS § 4; JäätS § 2)

Pakendi ja pakendijäätmete vältimine – pakendi ja pakendijäätmete koguse ja ohtlikkuse vähendamine, samuti pakendites ja pakendijäätmetes sisalduvate materjalide ja ainete koguse ning ohtlikkuse vähendamine kogu pakendi olelusringi jooksul alates pakendimaterjali ja pakendi valmistamisest kuni pakendi või selle käitlemise jääkide lõpliku kõrvaldamiseni. (PakS § 5)

Pakendi korduskasutus – mis tahes toiming, mille käigus korduskasutuspakend täidetakse uuesti või kasutatakse pakendit algselt mõeldud otstarbeks, tehes seda turul leiduvate ning pakendi uuesti täitmist võimaldavate abitoodete abil või selliste abitoodete abita. Selline korduvalt kasutatud pakend muutub pakendijäätmeteks, kui ta ei kuulu enam korduskasutusele. (PakS § 6)

Pakendijäätmete taaskasutus – pakendijäätmete taaskasutus on jäätmete taaskasutamine jäätmeseaduse § 15 tähenduses, arvestades käesoleva seaduse erisusi. Jäätmeseaduse kohaselt on jäätmete taaskasutamine jäätmekäitlustoiming, mille peamine tulemus on jäätmete kasutamine kasulikul otstarbel selliselt, et nad asendavad teisi materjale, mida muidu oleks sellel otstarbel kasutatud, või jäätmete ettevalmistamine nende eelnimetatud otstarbel ja viisil kasutamiseks kas

tootmises või majanduses laiemalt. Pakendijäätmete taaskasutus toimub pakendijäätmete ringlussevõtuna või energiakasutusena. (PakS § 7; JäätS § 15)

Pakendijäätmete ringlussevõtt – jäätmetes sisalduva materjali töötlemine tootmisprotsessis eesmärgiga kasutada materjali kas esialgsel või muul otstarbel, kaasa arvatud bioloogiline ringlussevõtt, kuid välja arvatud energiakasutus. Bioloogiline ringlussevõtt on pakendijäätmete biolagunevate osade aeroobne (kompostimine) või anaeroobne (metaankääritus) töötlemine kontrollitavates tingimustes ning mikroorganismide abil, mille tulemusena saadakse stabiliseeritud orgaanilised jääkmaterjalid või metaan. Prügilasse ladestamist ei loeta bioloogilise ringlussevõtu vormiks. (PakS § 8)

Pakendijäätmete energiakasutus – põletuskõlbliku pakendimaterjali kasutamine energia tootmiseks pakendijäätmete otsesel põletamisel eraldi või koos muude jäätmetega, kasutades ära tekkinud soojuse (PakS § 9).

Pakendatud kauba turule laskmine – pakendiseaduse tähenduses on pakendatud kauba turule laskmine Eestis pakendatud oma kauba või sisseveetud pakendatud kauba esmakordne kättesaadavaks tegemine Eestis levitamiseks või kasutamiseks. Kui kaup pakendatakse ümber, siis ümberpakendatud kauba esmakordselt kättesaadavaks tegemist Eestis käsitatakse samuti pakendatud kauba turule laskmisena. (PakS § 9¹)

Kuna pakendite tekke ja käitlemise juures on keskne roll pakendiettevetjatel ning tihti jääb ettevõtetele arusaamatuks nende määratlus pakendiettevetjana, on defineeritud ka pakendiettevetja mõiste.

Pakendiettevetja – isik, kes majandus- või kutsetegevuse raames pakendab kaupa, veab sisse või müüb pakendatud kaupa (PakS § 10).

1.2. Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiiv 94/62/EÜ

20. detsember 1994 vastu võetud direktiivi 94/62/EÜ pakendite ja pakendijäätmete kohta eesmärk on ühtlustada pakendite ning pakendijäätmete käitlemist käsitlevaid erinevaid siseriiklikke meetmeid, et vältida või leevendada pakendite ja pakendijäätmete mõju keskkonnale ning teiselt poolt tagada siseturu toimimine. Samuti püütakse sellega vältida kaubandustõkkeid, konkurentsi moonutamist ja piiramist ühenduses. Kuna inimesed tarbivad üha enam pakendeid ja seetõttu tekib ka üha rohkem jäätmeid, on oluline, et oleks sätestatud

meetmed, millega reguleeritakse nende tekke ning käitlemisega seonduvat. Seejuures on parim meede pakendijäätmete tekkimise vältimiseks pakendi kogumahu vähendamine. (Direktiiv 94/62/EÜ)

Teiste meetmete hulgas on direktiivis ära toodud tootjavastutuse rakendamise projektid pakendite keskkonnamõju minimeerimiseks (Direktiiv 94/62/EÜ). Tootjavastutus, nimetatakse ka laiendatud tootjavastutuseks, kujutab endast strateegiat, mis on välja töötatud edendamaks toodete kasutusajal keskkonnamõjudega seotud kulude integreerimist toote hinna lahutamatuks osaks (Extended 2015). See tähendab seda, et tootja vastutab toote eest alates selle valmistamisest ja/või turule laskmisest kuni selle jäätmeteks muutumiseni ning kuni need jäätmed lakkavad olemast jäätmed (Laiendatud tootjavastutus ... 2015).

Direktiivi eesmärkide saavutamist silmas pidades tuleb järgida olulist põhimõtet, s.o et ühes liikmesriigis keskkonna kaitsmiseks kasutusele võetavad meetmed ei tohiks kahjustada teiste liikmesriikide võimet direktiivi eesmärke saavutada. Samuti on pakendite sotsiaalsest ja majanduslikust funktsioonist tulenevalt oluline, et direktiiviga ette nähtud meetmete kohaldamine ei piiraks selliste vastavate õigusnõuete kohaldamist, mis mõjutavad kauba või pakendite kvaliteeti ning vedu. (Direktiiv 94/62/EÜ)

Kuna riigi eesmärk on pakendeid ja pakendijäätmeid puudutava seadusandlusega vähendada negatiivset mõju keskkonnale, sätestab direktiiv keskkonnakaitse seisukohalt, et ringlussevõttu tuleks pidada taaskasutamise tähtsaks osaks ning selle eesmärk on vähendada eelkõige energia- ja põhitoorainetarbimist ning jäätmete lõplikku kõrvaldamist. Taaskasutuseks ja ringlussevõtuks seatud eesmärkide saavutamisel liikmesriikides tuleb silmas pidada, et eesmärke tuleks väljendada viisil, mille puhul on arvestatud iga liikmesriigi spetsiifilist olukorda. (Direktiiv 94/62/EÜ)

Liikmesriikide kohus on rakendada pakendijäätmete tekkimise vältimiseks meetmeid ja ka muid ennetusmeetmeid, näiteks muid riiklikke programme või koos ettevõtjatega kasutatavaid abinõusid. Selliste meetmete eelduseks on taaskasutamise- ja ringlussevõtuvõimsuste arendamine ning taaskasutatud pakendimaterjalide turuväljundite olemasolu. Direktiivis sätestatu hõlmab kõiki ühenduse turulelastavaid pakendeid ning pakendijäätmeid, mida kasutatakse või mis visatakse ära tööstuses, kaubanduses, asutustes, kauplustes, teeninduses, majapidamistes või mujal neis kasutatud materjalidest olenemata. (Direktiiv 94/62/EÜ)

Direktiiviga on sätestatud liikmesriikide kohustus võtta kasutusele süsteemid, millega tagatakse pakendite ja pakendijäätmete tagastamine, kogumine ja taaskasutamine. Neid süsteeme peavad saama kasutada ka asjaomaste sektorite ettevõtjad ja pädevad ametivõimud. Samuti kohaldatakse neid mittediskrimineerivatel tingimustel imporditud toodete suhtes, sealhulgas on arvesse võetud süsteemidele juurdepääsu üksikasjalikku korda ja kehtestatud maksusid. Need süsteemid kavandatakse asutamislepingu kohaselt nii, et oleks võimalik vältida kaubandustõkkeid või konkurentsi moonutamist. (Direktiiv 94/62/EÜ)

1.3. Pakendiseadus

Pakendiseadus jõustus 1. juunil 2004. aastal. Sellest alates on seda aga ka mitmel korral muudetud, viimane redaktsioon jõustus 1. jaanuaril 2015. aastal. Kui juba esmakordsel jõustumisel kehtis pakendiseaduse järgi põhimõte, et pakendiregistrisse esitatavad pakendi ja pakendijäätmetega seonduva tegevuse andmed peavad olema audiitori kontrollitud või kinnitatud, muutis viimane redaktsioon pakendiregistrisse esitavate pakendiaruannete audiitorkontrolli kohustuslikuks kõigile pakendiettevõtjatele, kes kalendriaasta jooksul lasevad turule plastpakendit kogumassiga rohkem kui 100 kilogrammi või muud pakendit kogumassiga rohkem kui 200 kg. Varasemalt oli auditeerimiskohustus vaid taaskasutusorganisatsioonidel ja taaskasutusorganisatsiooniga mitteliitunud ettevõtjatel, kes esitasid ise pakendiregistrisse aruandeid. Samuti, kui eelnevalt olid pakendiettevõtjad kohustatud ainult tarbitud pakendite kohta arvestust pidama, muutus seadusemuudatuse jõustumisega pakendiregistrisse esitavate andmete audiitorkontroll ja sellest tulenevalt ka audiitori valimine pakendiettevõtjale kohustuslikuks. (Pakendiandmeid ... 2014; Pakendiauditi ... 2010; PakS)

Kuigi auditeerimise kohustus on kehtinud juba niivõrd pikka aega, näitavad eri andmed, et see pole rakendunud nii, nagu seadusesätte järgi on eeldatud. Osaliselt võib-olla seadusest tulenevalt, s.t kuna seadus on ehk liiga üldsõnaline ning auditeerimisega seonduvat pole piisavalt lahti kirjutatud, ja osaliselt pakendiettevõtetest lähtuvalt pole esitavate andmete õigsus tagatud. Siiani on ka pakendiseaduse täitmise kontroll toimunud ilma täpsemate suunisteta, mis ei ole aga väga tõhus. (Pakendiandmeid ... 2014; Pakendiauditi ... 2010)

Pakendiseaduses on sätestatud üldnõuded pakendile ja selle kasutamisele ning meetmed pakendi ja pakendist tekkivate jäätmete vältimiseks ning vähendamiseks. Pakendiseadusega määratakse ka pakendi ja pakendijäätmete taaskasutussüsteemi korraldus, nõuded pakendiregistrisse

esitatavate andmete audiitorkontrollile ning vastutus kehtestatud nõuete täitmatajätmise eest. Seadus hõlmab kõiki Eesti Vabariigis turule lastud kaupade pakendeid ning pakendijäätmeid, olenemata nende kasutuselevõtmise asukohast ja kasutatud materjalidest. Kui pakendile on kehtestatud teiste õigusaktidega ohutust, tervisekaitset ja transporti puudutavaid nõudeid, kohaldatakse pakendiseadust nendest õigusaktidest tulenevate erisustega. (PakS § 1)

Pakendiseaduses on määratletud pakendiliigid, olenevalt nende kasutuskordadest ka alaliigid ja samuti pakendimaterjali liigid (PakS § 2). Euroopa Komisjoni direktiivi 2013/2/EL I lisas on välja toodud täpsustavad näited, mis peaksid kaasa aitama toote määratlemisel pakendina või mitte (Direktiiv 2013/2/EL).

Pakendisüsteemi eesmärk on vähendada võimalikult palju turule lastavate (ühekorra)pakendite koguseid, et vähendada jäätmeteket üldisemalt (Pakendiseadusandluse ... 2010). Selleks on pakendi valmistamisele ja kasutamisele määratud üldnõuded, mille järgi peab pakend täitma võimalikult väikese mahu ning massi juures oma otstarvet, tagades samal ajal vajaliku ohutus- ja hügieenitaseme, olema pakendatava kauba jaoks sobiv ning tarbijale vastuvõetav. Samuti on pakendiseadusega ette nähtud, et pakendit peab olema võimalik korduskasutada või taaskasutada, sealhulgas ka ringlusesse võtta nii, et välistatud oleks pakendijäätmete või nende töötlemisel tekkivate jäätmete ebasoovitav mõju keskkonnale. Pakend peab olema valmistatud nii, et kasutatud materjalides olevate ohtlike ainete sisaldus ja kahjulik mõju oleks jäätmete utiliseerimise ajaks viidud võimalikult minimaalsele tasemele. (PakS § 13 lg 1–3)

Korduskasutuspakendi puhul peavad pakendi füüsilised omadused ning tehniline lahendus võimaldama planeeritud arvu veo- ja kasutuskordi ning seda peab olema võimalik töödelda töötervishoiu-, tööohutus- ja muude ohutusnõuete järgi. Kui pakendit ei ole enam võimalik korduskasutada, peab pakend vastama taaskasutatavale pakendile sätestatud nõuetele. Kui taaskasutatava pakendi taaskasutamine toimub ringlussevõttuga, peab pakend olema valmistatud nii, et teatud osa sellest oleks võimalik ringlusse võtta ja kasutada müügikõlbliku kauba tootmisel. Kui pakendi taaskasutamise eesmärgiks on energiakasutus, peab sellel olema minimaalne kütteväärtus, mis võimaldaks energiakasutuse optimeerimist. Pakend, mida taaskasutamise eesmärgil kompostitakse, peab oma omadustelt olema bioloogiliselt lagunev ning seejuures valmistatud nii, et enamik sellest laguneks süsinikdioksiidiks, biomassiks ja veeks. (PakS § 13 lg 4–5)

Alates 2009. aasta 1. jaanuarist tuleb pakendijäätmeid pakendiseaduse kohaselt taaskasutada järgmiselt. (PakS § 36 lg 2)

- 1) Pakendijäätmete kogumassist vähemalt 60 protsenti kalendriaastas.
- 2) Pakendijäätmete kogumassist ringlussevõetuna vähemalt 55 ja mitte rohkem kui 80 protsenti kalendriaastas.

Nende sihtarvude täitmise tagamiseks on pakendimaterjali liikide lõikes kehtestatud järgmised taaskasutusmäärad. (PakS § 36 lg 3)

- 1) 70 protsenti klaasijäätmete kogumassist ringlussevõetuna.
- 2) 70 protsenti paberi- ja kartongijäätmete kogumassist, kusjuures 60 protsenti kogumassist ringlussevõetuna.
- 3) 60 protsenti metallijäätmete kogumassist ringlussevõetuna.
- 4) 55 protsenti plastjäätmete kogumassist, kusjuures 45 protsenti plastjäätmete kogumassist ringlussevõetuna ja 22,5 protsenti plastjäätmete kogumassist uuesti plastiks töödelduna.
- 5) 45 protsenti puidujäätmete kogumassist, kusjuures 20 protsenti kogumassist ringlussevõetuna.

Siiani on pakendikoguste arvestamisel kasutatud nii-öelda otsest ja kaudset meetodit. Otsese meetodina mõeldakse pakendiettevõtjate turule toodud pakendi kohta esitatud andmeid pakendiregistrisse. Kaudne meetod on pakendikoguse ametlik üldkoguse arvestus, mille puhul liidetakse liigiti kogutud ja liigiti kogumata pakendijäätmed. Kaudse meetodi arvestus peaks enam-vähem kattuma otsese arvestuse ehk pakendiregistri andmetega. Eri põhjustel aga on uuringute järgi näha päris suurt erinevust. Näiteks 2011. ja 2012. andmete järgi oli erinevus ligikaudu 40% ehk umbes 40 000 tonni. (Eek 2015; Audiitorkogu ... 2014)

Riigini jõudev teave turule lastud pakendite kohta pole olnud riiki rahuldava kvaliteediga ja selles on leitud olulisi puudusi. Riigikontrolli hinnangul võis 2009. aastal jääda riigile nende andmete kontrollimatuse tõttu laekumata umbes ühe miljardi krooni ulatuses pakendiaktsiisi. Seega ei ole riik suutnud tagada, et pakendiettevõtjad vastutaksid täies ulatuses nende turule toodud pakendijäätmete taaskasutamise eest. Peamise põhjusena näeb riigikontroll puudulikku järelevalvet pakendiettevõtjate, neid esindavate taaskasutusorganisatsioonide ja pakendijäätmete taaskasutajate üle. On teada, et mitmed ettevõtjad ei esita siiani pakendiaruandeid või ei pöörata sellele piisavalt tähelepanu, mistõttu on esitatavad andmed puudulikud, vananenud või ka valed. (Mattson 2010; Pakendijäätmete ... 2010)

Kui ettevõtete esitatavad andmed ei ole õiged, muudab see automaatselt valeks ka pakendijäätmete taaskasutamise sihtmäära täitmise arvutuse. Üheks motivatsiooniks ettevõtete ebakorreksete andmete esitamisel on see, et kui näidata väiksemaid pakendikoguseid, tuleb ettevõtetal ka taaskasutusorganisatsioonile väiksemaid teenustasusid maksta. Samuti, kuna ettevõtted ei lase pakendiandmeid auditeerida nii, nagu pakendiseadus sätestab, ei ole pakendiregistris sisalduvad andmed kontrollitud. Seetõttu ei saa sealt ka ülevaadet, kui palju ettevõtted Eesti turule pakendeid tegelikkuses toovad, kuid keskkonnaministeeriumi arvutuste kohaselt jõuab turule ligi poole võrra rohkem pakendeid, kui taaskasutusorganisatsioonid ja pakendiettevtjad pakendiregistrile deklareerivad. (Pakendijäätmete ... 2010)

Pakendiregistrisse esitatavate andmete audiitorkontrolli vajadus tekkiski sellest, et ettevõtted ei esita korrektseid andmed, kuid riik sooviks eeskätt keskkonnakaitse seisukohast veenduda, et pakkematerjale taaskasutatakse nii, nagu seadus ette näeb. Samuti annab pakendiandmete audiitorkontroll riigile võimaluse välja selgitada, kus on pakendiaktsiisi eest laekumata raha, ja ettevõtja saab teada, millised on tema aktsiisiriskid. Samas tuleb seejuures tähele panna, et kehtiv pakendiseadus sisaldab pakendi ja pakendijäätmete andmete kontrollimise ning kinnitamise nõuet lühidalt vaid paragrahvi 24 lõikes 4 ja paragrahvi 24 lõikes 6 ning seega ei pruugi olla ettevõtete jaoks täpselt määratletav, mida nad korrektseks pakendiaruandluseks ja selle audiitorkontrolliks tegema peavad. Kõige suurema probleemina pakendi ja pakendijäätmete andmete auditeerimise juures on keskkonnainspektsiooni tellitud analüüsi tulemusena leitud, et pakendiseadus on liiga ebamäärane täpsete pakendiauditi nõuete koha pealt. (Kogu ... 2015; Pakendiandmeid ... 2014, Pakendiseadusandluse ... 2010; PakS §24)

1.4. Pakendiaktsiisi seadus

Pakendiaktsiisi seadus võeti vastu 19.12.1996. Selle objektiks on pakendiaktsiis, millega maksustatakse Eestis turule lastud kauba pakend ning teisest Euroopa Liidu liikmesriigist soetatud ja imporditud pakend. (PakAS § 1)

Juhul kui kaup on pakendatud Eestis, on aktsiisi maksmise kohustus isikul, kes laseb pakendatud kauba esmakordselt turule ning võimaldab seeläbi teistel seda kasutada ja levitada. Selleks et kaup aktsiisiga maksustada, peab turule lastud, teisest liikmesriigist soetatud ja imporditud kauba pakend olema müüdüd, vahetatud, tasuta võõrandatud või omatarbesse kasutusele võetud ja selle aluseks on eelkõige võetud tegelik taaskasutuse tulemus, see tähendab et aktsiisimaksjal tuleb

tasuda aktsiisimäärast puuduva pakendikoguse eest juhul, kui ta ei ole täitnud taaskasutuse määra. (MTA 2015; PakAS § 5 lg 2; PakAS § 6 lg 2)

Kauba impordil on aktsiisimaksjaks isik, kes kauba deklareerib või kelle eest kaup deklareeritakse tolliseadustiku kohaselt. Muudel juhtudel on aktsiisi maksmise kohustus isikul, kellel tekib tollivõlg ühenduse tolliseadustiku mõistes, kes kasutas pakendit omatarbeks või kelle taotlusel pakend Eestis hävitati. (PakAS § 5 lg 1)

Pakendiettevõtja on pakendiseaduse paragrahvi 10 kohaselt isik, kes majandus- või kutsetegevuse osana pakendab, veab sisse või müüb pakendatud kaupa. Pakendiettevõtja võib olla korraga pakenditootja või tarnija, pakendatud kauba müüja, toote lõppkasutaja või tarbija ning tema tegevuse tulemusena jõuab pakend turule ja on potentsiaalne pakendijääde. Pakendiettevõtjateks on nii suured kui ka väikesed ettevõtted, sealhulgas näiteks suured tootmisettevõtted, aga ka näiteks lillemüüjad ja reklaamilevitajad, samuti teenuseid pakkuvad ettevõtted, kuna ka nemad võivad tuua maale suurel hulgal pakendeid. (Pakendiseadusandluse ... 2010; Rahkama 2014)

Selliste pakendite hulgas on aga ka pakendid, millele on pakendiseadusega kehtestatud tagatisraha (välja arvatud metallist joogipakend) ja mida taaskasutatakse alates 2012. aasta 1. jaanuarist iga pakendimaterjali liigist vähemalt 85%. Need pakendid on aktsiisist täielikult vabastatud, nagu ka metallist joogipakend, mida taaskasutatakse vähemalt 50% ulatuses (2010. aasta 1. jaanuarist). Veel on näiteks muu hulgas aktsiisist täielikult vabastatud pakend, mille on importinud või teisest liikmesriigist soetanud füüsilised isikud ettevõtlusega mitteseotud eesmärkidel, ning ka eksporditud pakend. (PakAS § 8)

Kui aktsiisimaksja ei ole oma kohustusi taaskasutusorganisatsioonile üle andnud, tuleb tal arvestust pidada Eestis turule lastud, teisest liikmesriigist soetatud ja imporditud kauba pakendite müümise, tasuta võõrandamise, vahetamise ja ka omatarbeks kasutusse võtmise üle pakendi massi järgi eri pakendimaterjali liikide kohaselt, seejuures on arvestuse periood kvartal (kalendriaastane periood rakendatakse juhul, kui aktsiisimaksja on kohustused taaskasutusorganisatsioonile üle andnud). (PakAS § 11 lg 1)

Tabel 1. Aktsiisimäärad, euro/kg (PakAS-i lisa)

Maksustatav pakend	Aktsiisimäär
1) Klaas	0,6
2) Plast	2,5
3) Metall	2,5
4) Paber ja kartong, k.a. kihiline kartong	1,2
5) Puit	1,2

Allikas: PakAS-i lisa

Seejuures on üks probleem see, et arvestuse pidamise alused on segased. Näiteks on pakendiseadusandluse analüüsis toodud välja kitsaskohana see, et on väga raske välja selgitada hetke, kui korduskasutatav pakend väljub kasutusest ja muutub jäätmeks. Samuti see, et on keeruline aru saada juhtudest, kui näiteks üks ettevõtte müüb teisele euroalusel kaupa ja teine pakendab sellele oma kauba ning saadab edasi. Kuna eelnimetatud olukorrad tekitavad ettevõtjates segadust, on pakendiettevõtjaid, kes deklareerivad ainult endal tekkinud ja taaskasutatud pakendijäätmete koguseid ega näita, taaskasuta ega maksa ka seetõttu aktsiisi pakendite eest, mis jäävad kliendi juurde. Ühest küljest on põhjuseks küll ettevõtjate teadmatus, kuid on ka neid, kes puuduliku järelevalve tõttu väldivad teadlikult oma kohustuse täitmist. (Pakendiseadusandluse ... 2010)

1.5. Taaskasutusorganisatsioonid ja nende roll pakendiarvestuse korrektsuse tagamisel

Eestis on neli akrediteeritud taaskasutusorganisatsiooni: OÜ Eesti Pandipakend, kes tegeleb tagatisrahaga pakenditega, ning MTÜ Eesti Taaskasutusorganisatsioon, OÜ Tootjavastutusorganisatsioon ja MTÜ Eesti pakendiringlus, kelle ülesanne on koguda kokku ja suunata taaskasutusse tagatisrahata pakendid. Taaskasutusorganisatsioonide tegevust reguleeritakse pakendiseaduse, pakendiaktsiisi seaduse, riikliku pakendiregistri põhimääruse ja jäätmeseadusega. (Keskkonnaministerium 2015; ETO 2015; Pakendijäätmete ... 2015)

Taaskasutusorganisatsioon on pakendiseaduses defineeritult juriidiline isik, mille asutajad ja liikmed on pakendiettevõtjad või nende moodustatud juriidilised isikud, mille liikmed, osanikud või aktsionärid on pakendiettevõtjad. Taaskasutusorganisatsiooni ülesanne on korraldada talle pakendiseaduse alusel kohustused üle andnud pakendiettevõtjate pakendi ja pakendijäätmete

üleriigilist kogumist ja taaskasutamist ning arendada edasi taaskasutussüsteemi eesmärgiga tagada pakendijäätmete taaskasutamine vähemalt pakendiseaduses sätestatud taaskasutuse sihtarvude ulatuses. Selle tagamiseks peavad ettevõtjad esitama taaskasutusorganisatsioonile andmed enda kasutatud või maale toodud kaupade pakendiliikide ja -koguste kohta. (PakS §10¹ lg 1–2; PakS § 17⁴ lg 1–2)

Lõplik vastutus Euroopa Liidu kehtestatud pakendijäätmete kogumise ja taaskasutamise sihtmäära täitmise eest lasub riigil, mistõttu tuleb riigil teha järelevalvet, et organisatsioonid tõepoolest täidaksid neid kohustusi. Riikliku järelevalve ning ka taaskasutusorganisatsioonide akrediteerimise eesmärk on kindlustada, et taaskasutusorganisatsioonide tegevus vastab õigusaktidele ja et nende esitatavad andmed on õiged. Järelevalvet pakendite kogumise ja taaskasutamise üle teevad Keskkonnainspeksioon, Maksu- ja Tolliamet, Tarbijakaitseamet ning kohalikud omavalitsused. (Pakendijäätmete ... 2015)

Riigikontrolli hinnangul pole riik suutnud tagada, et pakendiettevõtjad koguksid ja taaskasutaksid turule toodud pakendeid Euroopa Liidu pakendijäätmete taaskasutuse sihtmäärade ulatuses. Kuigi riik vastutab pakendite taaskasutuse sihtmäära täitmise eest, koguvad ja taaskasutavad jäätmeid siiski pakendiettevõtjad. Seetõttu peab ka turule toomise algarvestust pidama kas pakendiettevõtja või kui ta on oma õigused andnud taaskasutusorganisatsioonile, siis taaskasutusorganisatsioon, ja esitama need andmed pakendiregistrile. Pakendiettevõtjaid esindavate taaskasutusorganisatsioonide aruannete järgi on taaskasutusse suunatud pakendiseaduse nõuetega vastavuses olev kogus turule toodud pakenditest, kuigi tegelikkuses on erinevus esitatud andmetega päris märkimisväärne, mis tuleb enamasti sellest, et siiani pole Keskkonnainspeksioon, Maksu- ja Tolliamet ega pakendiregistrit pidav Keskkonnateabe Keskus suutnud tagada, et pakendiettevõtjad ning taaskasutusorganisatsioonid deklareeriks korrektselt, kui palju pakendeid tegelikult turule tuuakse ja kui suur hulk pakendijäätmetest taaskasutusse jõuab. (Mattson 2010; Pakendijäätmete ... 2015)

Pakendite ja pakendijäätmete kokku kogumiseks kasutatakse valdavalt kogumiskonteinerite võrgustikul põhinevat kogumissüsteemi, mis võimaldab pakendijäätmeid koguda kõigilt lõppkasutajatelt ning tarbijatelt. Kuna see on aga vabatahtlik, oleneb selle edukus otseselt lõpptarbija teadlikkusest ja motivatsioonist. (Taaratark ... 2015)

Kõigile pakendiettevõtjatele peab olema tagatud juurdepääs taaskasutusorganisatsiooni teenustele. Taaskasutusorganisatsioon peab pakendiseaduse kohaselt kõigilt pakendiettevõtjatelt, kes on oma kohustused taaskasutusorganisatsioonile üle andnud, koguma tasu võrdsetel

tingimustel, lähtudes pakendiettevõtjate turule lastud pakendi massist ning taaskasutusorganisatsiooni avalikustatud teenustasu määradest. Samuti peab taaskasutusorganisatsioon pakendiseaduse kohaselt muu hulgas tegema ka keskkonnaministeeriumile ja järelevalve õigust omavale isikule kättesaadavaks oma kohustused üle andnud pakendiettevõtjate ning pakendi ja pakendijäätmete kogumise ja taaskasutamisega seotud andmed. Tagatud peab olema ka taaskasutusorganisatsiooni ning tema liimete, osanike või aktsionäride vaheliste finantssuhete läbipaistvus, samuti ei tohi taaskasutusorganisatsioon kasumit liikmete, osanike või aktsionäride vahel välja jagada, vaid see tuleb reinvesteerida. Oluline on kindlasti taaskasutusorganisatsiooni kohustus tagada avalikkuse ja tarbijate teavitamine pakendi ning pakendijäätmete tagastamise korrast ja nõuetest. (PakS § 17⁴ lg 3–11)

2. PAKENDIARUANDE AUDIITORKONTROLL

2.1. Rahvusvaheline kindlustandvate teenuste standard ISAE 3000

Pakendiseaduse § 24¹ näeb ette, et pakendiaudit tuleb läbi viia vastavuses audiitortegevuse seadusega. Audiitortegevuse seaduse § 45 lõike 1 kohaselt peavad seaduses sätestatud vandeaudiitori kutsetegevuslaseid ülesandeid avaliku sektori üksuses töötades täitev vandeaudiitor ja audiitorettevõtja täitma vandeaudiitori kutsetegevuses AudS § 46 alusel kehtestatud või kinnitatud vandeaudiitori kutsetegevuse standardeid. Pakendiseadusest tulenevalt ettevõtted, kes lasevad turule aastas rohkem kui viis tonni pakendit, korraldavad oma pakendiregistrisse esitatavate andmete kontrollimise põhjendatud kindlustandva töövõtuna, ning ettevõtted, kes lasevad turule vähem kui viis tonni pakendit aastas (aga siiski üle piirmäära) või on oma kohustused üle andnud taaskasutusorganisatsioonile, korraldavad oma andmete kontrolli piiratud kindlustandva töövõtuna. Nende teenuste osutamine on reguleeritud ISAE 3000 standardiga. (AudS § 45 lg 1; AudS § 46; PakS § 24¹ lg 2–5)

Rahvusvahelise kindlustandvate teenuste standardi ISAE (*International Standard on Assurance Engagements*) 3000 eesmärk on sätestada audiitoritele kindlustandvateks töövõttudeks vajalikud peamised põhimõtted ja üliolulised protseduurid ning anda suuniseid. Kindlustandvate töövõttude all on mõeldud töövõtte, mis ei ole rahvusvaheliste auditeerimise standardite ISA (*International Standards on Auditing*) või rahvusvahelise ülevaatamise teenuse standardite ISRE (*International Standards on Review Engagement*) järgi käsitletavat kui möödunud perioodide finantsteabe auditid või ülevaatused. (ISAE ... 2015)

ISAE 3000 kuulub rahvusvahelisse raamistikku kindlustandvate töövõttude jaoks (*International Framework for Assurance Engagements*), mis omakorda kirjeldab kindlustandva töövõtu tingimusi ja eesmärke ning seeläbi tuvastab töövõttud, mille kohta ISAE 3000 standard kehtib. (ISAE ... 2015)

Audiitorettevõtted pakuvad organisatsioonidele kindlustandvaid audiitorteenuseid. Kindlustandev teenus on teenus, mille puhul kutseline audiitor avaldab kokkuvõtte, mis on kavandatud suurendama ettenähtud kasutajate (kes on muud kui vastutav pool) usaldust käsitletava küsimuse hindamise või mõõtmise lõpptulemusi kriteeriumite järgi. Kriteeriumid on põhikäsitlused, mida kasutatakse käsitletava küsimuse hindamiseks või mõõtmiseks. (Kindlustandvate ... 2015)

Kindlustandev teenus koosneb viiest alljärgnevast elemendist. (Kindlustandvate ... 2015)

- 1) Kolme osapoole vaheline suhe
- 2) Asjakohane käsitletav küsimus
- 3) Sobivad kriteeriumid
- 4) Piisav asjakohane tõendusmaterjal
- 5) Aruanne

Kindlustandva teenuse kolm poolt on vastutav pool, praktiseerija ja ettenähtud kasutajad. Vastutav pool on vastutav käsitletava küsimuse eest, praktiseerija näol on tegu teenuse osutajaga ja ettenähtud kasutaja on isik või isikud, kellele praktiseerija koostab kindlustandva teenuse aruande. Teenuse asjakohane käsitletav küsimus on probleem, mille käsitlemiseks teenust osutatakse. Küsimuse hindamiseks või mõõtmiseks kasutatakse kriteeriumeid, kaasa arvatud relevantsuse, esitlusviisi ja teabe avalikustamise põhikäsitlusi, mida iseloomustavad sealjuures näiteks relevantsus, täielikkus, usaldusväärsus, neutraalsus ning arusaadavus. (Kindlustandvate ... 2015)

Teenuse osutajana on praktiseerijal eriti oluline roll täita selleks, et tagada käsitletava küsimuse kohta esitatava teabe korrektsus. Selleks peab praktiseerija planeerima ja osutama kindlustandvat teenust kutsealase skeptitsismiga ning omandama piisavalt asjakohast tõendusmaterjali. Tõendusmaterjali hulgal ja asjakohasusel on seejuures omavahel tugev seos – mida suuremaks on hinnatud väärkajastamise risk, seda rohkem tõendusmaterjali on vaja; mida kvaliteetsem ehk asjakohasem on tõendusmaterjal, seda väiksemast tõendite hulgast võib piisata. Käsitletava küsimuse kohta esitatud teabe osas omandatud kindluse kohta esitab praktiseerija seejärel kirjaliku kokkuvõtet sisaldava aruande. Põhjendatud kindlustandva teenuse puhul avaldatakse kokkuvõtte positiivses vormis, piiratud kindlustandva teenuse puhul aga negatiivses vormis. (Kindlustandvate ... 2015)

ISAE 3000 kohaselt peab töövõtt olema planeeritud nii, et seda oleks võimalik läbi viia tulemuslikult. See tähendab, et planeerimisel tuleks arvesse võtta selliseid aspekte nagu töövõtu ulatus, ajastus, rõhuasetus, ajastuse ja läbiviimise üldine strateegia ning töövõtu plaani väljatöötamine. Töövõtu plaanis peaks sisalduma detailne teave tõendusmaterjali kogumiseks tehtavatest protseduuridest, sealhulgas ka nende protseduuride ulatus, olemus ja ajastus ning valimise põhjused. Kuna töövõttu võib olla vajalik kohandada muutuvate asjaolude järgi, kestab planeerimine kogu töövõtu jooksul. Nii planeerimise kui ka töövõtu läbiviimise juures tuleb omandada käsitletavast küsimusest ja ka kõigist muudest asjaoludest selge arusaam, et tuvastada ning hinnata riske käsitletava küsimuse kohta esitatud teabe väärkajastuste kohta. (ISAE ... 2015)

Kui praktiseerija on omandanud arusaama, aitab see tal kogu töövõtu jooksul rakendada kutsealast otsustust, s.o praktiseerija hinnang, mida kasutatakse, et määrata kindlaks, millises ulatuses on nõutav arusaam käsitletavast küsimusest ja muudest töövõtu asjaoludest. Kutsealast otsustust rakendatakse näiteks järgmiste toimingute juures. (Kindlustandvate ... 2015)

- 1) Käsitletava küsimuse iseloomulike tunnusjoonte arvessevõtmine
- 2) Kriteeriumite sobivuse hindamine
- 3) Identifitseerimine, kus võib olla vajalik spetsiaalsete asjaolude arvessevõtmine, näiteks pettusele osutavad tegurid, ja vajadus erioskuste või eksperdi töö järele
- 4) Kvantitatiivse olulisuse tasemete kehtestamine ja nende jätkuva asjakohasuse hindamine (kus on asjakohane) ning kvalitatiivse olulisuse tegurite arvestamine
- 5) Ootuste väljatöötamine nende kasutamiseks analüütiliste protseduuride läbiviimisel
- 6) Edasiste tõendusmaterjali kogumise protseduuride kavandamine ja läbiviimine selleks, et vähendada kindlustandva töövõtu riski asjakohase tasemeni
- 7) Tõendusmaterjali, kaasa arvatud vastutava poole suuliste ja kirjalike esitiste põhjendatuse hindamine

Mida kvaliteetsem ehk asjakohasem on tõendusmaterjal, seda väiksemast tõendite hulgast võib praktiseerijal käsitletava küsimuse jaoks piisata. Seetõttu on praktiseerija ülesanne ka käsitletava

küsimuse asjakohasuse hindamine. Asjakohane käsitletav küsimus on tuvastatav ja järjepidevalt hinnatav või mõõdetav kindlaks määratud kriteeriumite järgi ning selle kohta esitatud teave võib olla piisava asjakohase tõendusmaterjali kogumise protseduuride objektiks, et toetada põhjendatud kindlustandvat või piiratud kindlustandvat kokkuvõtet. (Kindlustandvate ... 2015)

Lisaks kriteeriumitele, millele asjakohane käsitletav küsimus peab vastama, tuleb praktiseerijal tuvastada ka need tunnused, mis on ettenähtud kasutajate jaoks eriti olulised ja mida hakatakse kindlustandva töövõtu aruandes kirjeldama. Seejuures peab praktiseerija otsustama, kas need kriteeriumid ka käsitletava küsimuse hindamiseks või mõõtmiseks sobivad. Kriteeriumid peavad selleks olema relevantsete ehk toetama kokkuvõtteid, mis abistavad ettenähtud kasutajaid otsuste tegemisel, olema piisavalt täielikud ehk relevantseid tegureid ei jäeta välja, olema usaldusväärsete, võimaldades põhjendatult järjepidevat käsitletava küsimuse hindamist või mõõtmist, toetama kokkuvõtteid, mis on erapooletud, selged, terviklikud ning mida ei saa märkimisväärselt erinevalt tõlgendada. Kriteeriumid saavad olla kas kehtestatud või spetsiifiliselt välja töötatud. Esimesed sobivad siis, kui need vastavad ettenähtud kasutajate vajadustele. Kui aga spetsiifilistel kasutajatel on ka teatud spetsiifilised eesmärgid, võidakse kokku leppida muudes kriteeriumites. (Kindlustandvate ... 2015; ISAE ... 2015)

Olulisteks teguriteks kindlustandva töövõtu planeerimisel ja läbiviimisel on olulisus ning risk. Neist esimest võetakse arvesse tõendusmaterjali kogumise protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse kindlaksmääramisel. Samuti tuleb seda tegurit võtta arvesse selle hindamisel, kas käsitletava küsimuse teave on oluliste väärkajastamisteta, näiteks kvantitatiivsete ja kvalitatiivsete tegurite kontekstis, s.o tegurite suhteline suurusjärk, mõju olemus ja ulatus käsitletava küsimuse hindamisele või mõõtmisele ning ettenähtud kasutajate huvid. Selleks peab praktiseerija mõistma ja hindama seda, millised tegurid võiksid mõjutada ettenähtud kasutajate otsuseid. (Kindlustandvate ... 2015)

Risk võib tähendada, et käsitletava küsimuse kohta esitatud teave sisaldab olulist väärkajastamist. See koosneb omakorda olemuslikust ja kontrolliriskist. Esimene tähendab teabe vastuvõtlikkust olulisele väärkajastamisele eeldusel, et ei eksisteeri vastavaid kontroll(mehhanism)e, teine aga riski, et olulist väärkajastamist ei väldita või ei avastata ega parandata õigel hetkel vastavate sisekontrolli(mehhanismi)de abil. Samuti peab arvestama kindlustandva töövõtu planeerimisel ja läbiviimisel avastamisriskiga, see tähendab et praktiseerija ei avasta olulist väärkajastamist, mis eksisteerib. (ISAE ... 2015)

Kokkuvõtte kirjutamiseks peab praktiseerija kutsealast otsustust ja skeptitsismi rakendades olema omandanud piisava asjakohase tõendusmaterjali, mille juures kvantiteedi annab piisavus ja kvaliteedi asjakohasus ehk selle relevantsus ja usaldusväärsus. See tähendab et praktiseerijal võib piisata ka vähesest tõendusmaterjalist, kui see on asjakohane. Samuti peab praktiseerija võtma arvesse tõendusmaterjali omandamise maksumust ja omandatud teabe kasulikkuse vahelist suhet, mis küll üksi pole aluseks tõendusmaterjali kogumise ärajätmiseks, kui sellele pole alternatiivi. (ISAE ... 2015)

Kõige muu seas peaks praktiseerija arvesse võtma ka kuni kindlustandva töövõtu aruande kuupäevani toimunud ja järgnevate sündmuste mõju käsitletava küsimuse kohta esitatud teabele ja kindlustandva töövõtu aruandele, kuid järgnevate sündmuste ulatus oleneb nende potentsiaalset mõjutada esitatud teavet ja praktiseerija kokkuvõtte asjakohasust ning mõnel puhul ei pruugi need olla asjakohased käsitletava küsimuse olemuse tõttu. (ISAE ... 2015)

Kindlustandva töövõtu aruandele on ISAE 3000 kohaselt kindlaks määratud järgmised põhielemendid, mida aruanne peab kindlasti sisaldama. (ISAE ... 2015)

- 1) Pealkiri, mis osutab selgelt, et aruanne on sõltumatu kindlustandva töövõtu aruanne
- 2) Adressaat
- 3) Käsitletava küsimuse kohta esitatud teave ja asjakohasuse korral käsitletava küsimuse identifitseerimine ning kirjeldus
- 4) Selliste kriteeriumite identifitseerimine, mille järgi käsitletavat küsimust hinnati või mõõdeti, nii, et ettenähtud kasutajad mõistaksid praktiseerija kokkuvõtte alust
- 5) Käsitletava küsimuse kriteeriumite järgse hindamise või mõõtmisega seonduva mis tahes märkimisväärse olemusliku piiratuse kirjeldus
- 6) Avaldus, mis piirab kindlustandva töövõtu aruande kasutamise nende ettenähtud kasutajatega või selle otstarbega juhul, kui kriteeriumid on kättesaadavad ainult spetsiifilistele ettenähtud kasutajatele või on asjakohased ainult spetsiifilise otstarbe seisukohast
- 7) Avaldus vastutava poole identifitseerimiseks ning vastutava poole ja praktiseerija vastutusalade kirjeldamiseks
- 8) Avaldus, et töövõtt tehti kooskõlas ISAEdega
- 9) Tehtud töö kokkuvõte
- 10) Praktiseerija kokkuvõte

- 11) Kindlustandva töövõtu aruande kuupäev
- 12) Ettevõtte või praktiseerija nimi ja spetsiifiline asukoht

2.2. Pakendiaruande audiitorkontrolli juhend audiitorkogu poolt

Kuna varasemad õigusaktid, s.o pakendiseadus ja audiitortevõtte seadus, on olnud napisõnalised ning jätnud palju tõlgendamisruumi nii pakendeid puudutava kui ka pakendiauditi seisukohalt, oli vajalik luua audiitortevõttele ühtsed suunised pakendiaruande audiitorkontrolliks. Selleks koostas audiitorkogu koostöös keskkonnaministeeriumiga vandeaudiitoritele pakendiaruande audiitorkontrolliks juhendmaterjali, mille eesmärk on anda suuniseid pakendiaruande audiitorkontrolli töövõtuks ning selgitada aruande koostamisele ja sisule esitavaid nõudeid, viisi ja tähtaega. (Pakendiaruande ... 2014)

Pakendiaruande audiitorkontrolli saab jagada neljaks järgmiseks osaks. (Pakendiaruande ... 2014)

- 1) Töövõtu aktsepteerimine
- 2) Riskide hindamine
- 3) Riskidele vastamine
- 4) Töövõtu aruande koostamine ja esitamine

Üks soovitus töövõtu aktsepteerimisel on see, et pakendiaruande audiitorkontrolli viiks läbi sama audiitortevõtteja, kes teeb ka raamatupidamise aastaaruande auditi või ülevaatus (samal ajal ei ole kõigil pakendiettevõtjatel raamatupidamise aastaaruande auditeerimise või ülevaatus kohustus, kuna nende finantsnäitajad jäävad alla seaduses sätestatud piirmäärade). Töövõtu aktsepteerimisel peab vandeaudiitor pakendiseaduse kohaselt viima töövõtu läbi kas põhjendatud või piiratud kindlustandva töövõtuna. Samuti peab ta veenduma, et isikutel, kes hakkavad töövõttu läbi viima, on olemas vajalik kompetentsus, ja leppima töövõttu telliva poolega kokku töötingimustes. (Pakendiaruande ... 2014)

Tabel 2. Töövõttud

Organisatsiooni liik	Kriteerium (maht aastas)	Aruande saaja	Auditi liik
PE	> 5 tonni	Pakendiregister	Põhjendatud kindlustandev töövõtt
PE	> 100/200 kg < 5 tonni	Pakendiregister	Piiratud kindlustandev töövõtt
PE	Üle andnud taaskasutus-organisatsioonile	Taaskasutus-organisatsioon	Piiratud kindlustandev töövõtt
Taaskasutus-organisatsioon		Pakendiregister	Põhjendatud kindlustandev töövõtt

Allikas: PakS

Riskide hindamisel tuleb lähtuda põhimõttest, et töövõtu planeerimine ja läbiviimine peavad olema tulemuslikud ning tehtud kutsealase skeptitsismiga. Vandeaudiitor peaks planeerimisel omandama piisava arusaama käsitletavast küsimusest ja muudest töövõtu asjaoludest, et identifitseerida ja hinnata riske väärkajastamise võimaluse kohta. Samuti tuleb tal arvesse võtta olulisust ja kindlustandva töövõtu riski. (Pakendiaruande 2014)

Pakendiaruande auditeerimise planeerimise kohta on koostatud juhendmaterjal, mis väljastatud ka näidisprotseduurid pakendiettevõtete ja taaskasutusorganisatsioonide lõikes. Kuigi pakendivaldkonda reguleeriv seadusandlus ei ole audiitorkontrolli puudutavat väga täpselt sätestanud, peaks vandeaudiitor töövõttu planeerides tutvuma pakendivaldkonda reguleerivates õigusaktides, sealhulgas pakendiseaduses ja pakendiaktsiisi seaduses, sätestatud pakendi ning pakendijäätmete üle arvestuse pidamise nõuetega. Nii pakendiettevõtete kui ka taaskasutusorganisatsioonide kohta tuleb planeerimisfaasis määrata ka kvantitatiivne olulisuse määr. Protseduuride tegemisel tuleks tuvastada kõik olulisuse määra ületavad väärkajastamised. (Vt lisa 1)

Pakendiettevõtja puhul tuleks seejärel kaardistada pakendiettevõtja tegevused pakendimassi arvestuse pidamisel eri pakendiliikide lõikes, selgitada liikide kaupa ettevõttes kasutusel olevad pakendid ja pakendimaterjalid ning kas ettevõttes peetakse arvestust kõigi kasutusel olevate pakendiliikide üle. Seejärel tuleks kontrollida arvestusmeetodi, mille abil pakendimassi üle arvestust peetakse, korrektsust ja samuti veenduda periodiseerimise korrektsuses. (Vt lisa 1)

Kui pakendiette võtte on oma kohustused üle andnud taaskasutusorganisatsioonile, tuleks taaskasutusorganisatsiooni puhul kaardistada organisatsiooni tegevused pakendiette võtjatelt saadavate pakendiaruannete kogumisel, muu hulgas see, kuidas hallatakse kliendibaasi ja kuidas koondatakse kokkukogutud andmeid ning edastatakse neid Pakendiregistrisse. Samuti tuleks selgitada, kas ja kuidas kontrollib taaskasutusorganisatsioon pakendiette võtjate tegevust, näiteks nende esitatavates aruannetes sisalduva teabe korrektsust. Kuna pärast akrediteeringu saamist pole taaskasutusorganisatsiooni võimalik karistada juhul, kui ta ei täida seadusega talle pandud kohustusi, ei ole riik suutnud siiani ka tagada, et organisatsioonil oleks piisav finantssuutlikkus ja finantssuhete läbipaistvus või et pakendikonteinerite võrgustik vastaks seaduses nõutule ning et taaskasutusorganisatsioon teeks seega kõike ettenähtut. (Lisa 1; Pakendiaruande ... 2014; Pakendijäätmete ... 2010)

Kui audiitorette võtte on pakendiaruande audiitorkontrolli töövõtu aktsepteerinud, järgneb sellele riskide hindamine ja seejärel neile vastamine. See tähendab, et vandeaudiitor peab omandama piisavalt asjakohast tõendusmaterjali kokkuvõtte esitamiseks. Tõendusmaterjalina on oluline dokumenteerida ISAE 3000 standardiga nõutud asjaolud, mis on märkimisväärsed ja toetavad kindlustandva töövõtu aruannet. Tööpaberid peaks minimaalselt sisaldama järgmist. (Pakendiaruande ... 2014)

- 1) Töö planeerimise detailid
- 2) Läbiviidud protseduuride kirjeldus, ajastus ja ulatus
- 3) Põhjendused ning järeldused kõigis olulistest otsust nõudvates küsimustes

Riskidele vastamiseks on audiitorkogu juhendis välja toodud ka näidisprotseduurid nii pakendiette võtjate kui ka taaskasutusorganisatsioonide osas. Näidisprotseduurid jagunevad omakorda veel kindlustandva töövõtu tüübi kohaselt põhjendatud kindlustandva töövõtu ja piiratud kindlustandva töövõtu puhul soovitatavateks näidisprotseduurideks (vt lähemalt järgmisest peatükist). (Pakendiaruande ... 2014)

Viimase etapina koostab vandeaudiitor pakendiaruande kontrolli tulemusena aruande, kus ta kinnitab pakendiaruande vastavust pakendiseaduse asjakohastele paragrahvidele, mida on kirjeldatud ISAE 3000 standardit käsitlevad peatükis. (Pakendiaruande ... 2014)

2.3. Põhjustatud kindlustandev töövõtt ja piiratud kindlustandev töövõtt

ISAE 3000 standardis on eristatud kahte kindlustandva töövõtu tüüpi: põhjustatud kindlustandev töövõtt ja piiratud kindlustandev töövõtt. Põhjustatud kindlustandva töövõtu puhul on eesmärgiks riski vähendamine piisavalt madala tasemeni, et avaldada audiitorkontrolli tulemusena tehtav kokkuvõtte positiivses vormis. Piiratud kindlustandva töövõtu puhul on eesmärgiks riski vähendamine piisavalt madala tasemeni, mis on aktsepteeritav kokkuvõtte avaldamiseks negatiivses vormis. (ISAE 3000)

Põhjustatud kindlustandva töövõtu puhul avaldatav positiivses vormis kokkuvõtte võiks olla järgmine: „Meie arvates on pakendiettevõtja/taaskasutusorganisatsiooni pakendiaruanne pakendi ja pakendimaterjali liikide kaupa ajaperioodi /.../ kohta vastavuses pakendiseaduse § 24 lg-s 4/6 esitatud nõuetega.“ (Pakendiaruande ... 2014)

Piiratud kindlustandva töövõtu puhul avaldatav negatiivses vormis kokkuvõtte võiks aga olla järgmine: „Tuginedes meiepoolsele kontrollile, ei ole meile teatavaks saanud midagi, mis sunniks meid uskuma, et pakendiettevõtja poolt pakendiregistrile/taaskasutusorganisatsioonile esitatud pakendiaruanne ajaperioodi /.../ kohta ei ole kõigis olulistest aspektides vastavuses pakendiseaduse § 24 lg-le 4/5.“ (Pakendiaruande ... 2014)

Kui taaskasutusorganisatsioonide puhul tuleb pakendiaudit alati läbi viia põhjustatud kindlustandva töövõttuna, siis pakendiettevõtete puhul oleneb valik põhjustatud ja piiratud kindlustandva teenuse vahel turule lastavast pakendimassist. Kui pakendiettevõtja laseb aruandeaastal turule üle viie tonni pakendit ja esitab pakendiaruande otse pakendiregistrisse taaskasutusorganisatsiooni teenuseid kasutamata, tuleb teha põhjustatud kindlustandev töövõtt. Kui pakendiettevõtja on pakendiseaduse kohaselt andnud oma kohustused üle taaskasutusorganisatsioonile, viiakse töövõtt läbi piiratud kindlustandva töövõttuna. Kui pakendiettevõtja turulelastav pakendimass jääb plastist pakendi osas üle 100 kg ja muu pakendimaterjali osas üle 200 kg (kuid samas ei ületa viit tonni kalendriaastas) ning aruanne esitatakse otse pakendiregistrile, viiakse töövõtt läbi piiratud kindlustandva töövõttuna. (Pakendiaruande ... 2014; PakS)

Põhjustatud kindlustunde saavutamiseks tuleb piiratud kindlustundega võrreldes teha riskidele vastamiseks rohkem protseduure, et vähendada riske aktsepteeritavalt madala tasemeni. Põhjustatud kindlustunde saavutamiseks on riskidele vastamiseks audiitorkogu juhendis esitatud tehtavad näidisprotseduurid. Ühe toiminguna peaks vandeaudiitor kontrollima pakendiettevõtja

tegevuse kaardistamise kaudu, et pakendiette võtja koostatud arvestus on pakendiliikide lõikes kõikehõlmav, see tähendab et midagi pole arvestusest välja jäänud. Samuti tuleks alusdokumente (näiteks imporditud kauba saatedokumente) valimi põhjal kontrollida. Põhjendatud kindlustunde saavutamiseks tuleb vandeaudiitoril teha kontrollkaalumised, mille tulemusi laiendatakse analüütiliselt pakendimassi üldkogumile, ja viia läbi pakendiette võttes kehtestatud arvestusmudeli aritmeetilise kontrolli. Lisaks sellele tuleb veenduda arvestuse periodiseerimise korrektsuses, kusjuures on oluline kindlaks teha, et aruanne sisaldaks ainult turule lastud, mitte näiteks laos seisvaid kogused. Selline olukord võib tekkida sellest, et ettevõtetel on huvi näidata pakendikoguseid tegelikust väiksematena, kuna siis peab taaskasutusorganisatsioonile vähem teenustasu maksma. Kuna pakendite turule toomise andmed on taaskasutusorganisatsioonide aruannetes tegelikust oluliselt väiksemad, ongi erinevused pakendijäätmete taaskasutuse andmetes niivõrd suured. (Pakendiaruande ... 2014; Pakendijäätmete ... 2010; Lisa 2)

Põhjendatud kindlustandva töövõtuga võrreldes on piiratud kindlustandva töövõtu puhul protseduuride maht piiratud. Vandeaudiitor teeb pakendiette võtja tegevuse kohta pakendiarvestuse üle arvestuse pidamisel järelepärimisi ja olulises koguses pakendiliikide puhul niinimetatud „läbijalutamise testi“ (ingl *walk-through*). Läbijalutamise testi käigus tehakse pakendiarvestuse meetodi korrektsuse kontrollimiseks pakendimassi arvestuse protsess oluliste pakendiliikide lõikes läbi ja kui vandeaudiitor usub, et on olemas olulise väärkajastamise võimalus, tuleks teha ka lisaprotseduure, näiteks laiendada protseduuride mahtu. Sarnaselt põhjendatud kindlustandva töövõtuga tuleb ka piiratud kindlustandva töövõtu puhul veenduda pakendiarvestuse korrektses periodiseerimises. Kui piiratud kindlustandva töövõtu puhul on tegemist pakendiette võtjaga, kes on oma kohustused üle andnud taaskasutusorganisatsioonile, tuleks vandeaudiitoril veenduda, et taaskasutusorganisatsioonil oleks olemas taaskasutustõendid tõestamiseks, et kõik pakendijäätmed on jäätmekäitlejale või neid taaskasutavale ettevõtjale üle antud. (Pakendiaruande ... 2014; Lisa 2)

Eraldi on audiitorkogu koostatud pakendiaruande audiitorkontrolli juhendis välja toodud näidisprotseduurid, mis on vajalikud riskidele vastamiseks taaskasutusorganisatsioonide korral. Põhjendatud kindlustunde saavutamiseks taaskasutusorganisatsioonide puhul veendub vandeaudiitor, et asjakohased pakendiette võtjad on audiitori kontrollitud pakendiaruande taaskasutusorganisatsioonile esitanud. Seejärel tuleks selgitada, kuidas hindab ja kajastab taaskasutusorganisatsioon pakendiette võtjate pakendiaruannete kohta väljastatud kokkuvõtteid oma koondaruandes. Valimi põhjal tuleks kontrollida, kas pakendiette võtjate esitatud andmed on kooskõlas taaskasutusorganisatsiooni koondaruande andmetega, kontrollides sealhulgas nende

andmete aritmeetikat. Vandeaudiitori ülesanne on kontrollida, et pakendiettevõtjatelt saadud andmed oleksid vastavuses pakendiregistrisse esitatud andmetega. Taaskasutusorganisatsiooni auditeerides peab vandeaudiitor esitama kokkuvõtte kogu üldkogumi kohta, mis tähendab et tuleks grupeerida, milline kogus on saanud modifitseerimata kokkuvõtte ja millisele kogusele on antud märkus või vastupidine kokkuvõtte või mille puhul on üldsegi kokkuvõtte avaldamisest loobutud. Lisaks eespool loetletule tuleks veenduda, et taaskasutusorganisatsioonil on olemas taaskasutustõendid ning et pakendi ja pakendijäätmete käitlemisega seotud teenuse ostmine oleks toimunud konkurentsi alusel. Tõestusdokumentide puudumisel on oht sattuda nii Keskkonnainspektsiooni kui ka Maksu- ja Tolliameti range kontrolli alla. (Pakendiaruande ... 2014; Pakendiseadusandluse ... 2015; Lisa 3)

3. UURING PAKENDIARUANDE AUDIITORKONTROLLIL ESINEVATEST PROBLEEMIDEST

3.1. Uuringu metoodika

Uuringu eesmärk on pakendiaruande audiitorkontrollil esinevate probleemide välja selgitamine ja selle põhjal pakendiaruande audiitorkontrolli korraldamiseks paremate lahenduste pakkumine.

Lõputöö on oma olemuselt kvalitatiivne. Kvalitatiivse uuringu eesmärk on väikese valimi põhjal püüda mõista inimeste maailmavaadet, samas kui kvantitatiivse uuringuga kontrollitakse mingi hüpoteesi paikapidavust suure valimi kaudu. Kvalitatiivsetele meetoditele on omane näiteks nende paindlikkus, subjektiivsus ja spekulatiivsus. Nende puhul võib uurimismaterjalist järeldusi teha ilma statistilisi vahendeid kasutamata, kuigi näiteks protsente võib ka mingil määral kasutada. (Laherand 2010, lk 20–21)

Autor kasutas lõputöös andmete kogumiseks ekspertintervjuud. Ekspertintervjuu on oma olemuselt poolstruktureeritud intervjuu vorm. Poolstruktureeritud intervjuu on ankeetintervjuu ja avatud intervjuu vahevorm. See on osaliselt standarditud vestlus. Standarditud vestlus on eelkõige oluline intervjuu alustamiseks, edasise käigus selgub, milliseid kasulikke andmeid hakkab ilmnema ja mida võiks registreerida. See tähendab, et kuigi intervjuu algab kavakindlalt, kulgeb see edasi suhteliselt avatult, olenevalt situatsioonist. Poolstruktureeritud intervjuud iseloomustabki intervjuu korralduse osaline reglementeeritus, küsimuste järjekorra muutmise võimalus ning paindlik sõnastus ja küsimuste lisamise võimalus. (Laherand 2010, lk 181, 199; Õunapuu 2014, lk 171)

Ekspertintervjuud viis autor läbi 3 isikuga: audiitorkogu metodoloogiaspetsialist Angelika Ruubeli, Eesti Pandipakend OÜ tegevjuht Rauno Raali ning keskkonnaministeeriumi jäätmeosakonna spetsialist Marika Sihtiga. Eesmärk oli tuua töösse eri valdkondade vaatenurkasid, s.o audiitorkogu poolt auditoorettevõtete, Eesti Pandipakend OÜ tegevjuhilt

taaskasutusorganisatsioonide ja nende klientide ning Marika Sihtilt ministeeriumi seisukoha, et luua olukorrast terviklikum vaatepilt.

Angelika Ruubeliga tehtud ekspertintervjuu kestis umbkaudu 30 minutit, mille jooksul tutvustas ta audiitorkogu poolt audiitorettevõtetelt kogutud tagasiside kokkuvõtet.

Rauno Raaliga tehtud 45-minutilise intervjuu keskseks teemaks oli pakendiauditi toimimine ja selle vajalikkus. Selle jooksul uuris autor, milline oli tagasiside pakendiettevõtjatelt, milline on seisukoht pakendiauditi vajalikkuse kohta ning milliseid kokkupuuteid on olnud teiste riikide praktikatega. Samuti küsiti intervjuus taaskasutusorganisatsioonide ja riigi rolli kohta pakendiauditi protsessi efektiivsemaks muutmisel.

Kuna keskkonnaministeerium ühendab kõiki pooli, oli oluline saada nende seisukoht pakendiauditi küsimuses. Selleks tegi autor ühetunnise intervjuu Marika Sihtiga, mille jooksul arutleti kitsaskohtade üle nii audiitorettevõtete kui ka pakendiettevõtjate poolelt, samuti küsiti üldisemaid pakendiauditit puudutavaid küsimusi, sealhulgas ministeeriumi hinnangut pakendiauditile. Uuriti ka, kui palju saabus audiitoritelt küsimusi eri probleemide kohta, milline oli audiitorite valmisolek pakendiauditit läbi viia ministeeriumi hinnangul, milliseid meetmeid plaanitakse rakendada nende pakendiettevõtjate vastu, kes oma kohustusi ei täitnud, ja milline võiks olla pakendiauditi tulevik.

Intervjuude analüüsimiseks kasutas autor tavapärase kvalitatiivse sisuanalüüsi meetodit, mille puhul esitatakse teooriad või muud uurimistulemused uurimistöö arutelu osas ja arutletakse, kuidas näiteks rikastavad saadud tulemused vastavat valdkonda, ning tehakse ettepanekuid praktilisteks rakendusteks ja edasisteks uurimusteks. Selle meetodi eeliseks on see, et teave saadakse otse uuritavatelt, mitte ei juhinduta teoreetilistest lähtekohtadest vms. (Laherand 2010, lk 291)

3.2. Uuringutulemuste analüüs ja järeldused

Audiitorkogu metodoloogia ja täiendusõppe spetsialist Angelika Ruubel tutvustas intervjuu käigus audiitorkogu poolt audiitorettevõtete hulgas läbi viidud küsitlust, millele vastas üle 60 audiitorettevõtja kokku ligi 700 tehtud pakendiauditi töövõtu põhjal.

Koostatud küsitluse alusel kogus audiitorkogu palju erinevaid tähelepanekuid pakendiaruande audiitorkontrolli kohta ja välja toodi mitmeid levinumaid probleeme. Suures plaanis jäi kindlasti

silma pakendiettevõtjate üldine nõrk informeeritus, mistõttu tuli audiitorettevõtetal teha väga palju selgitustööd. Oli pakendiettevõtteid, kus selgus, et pakendiarvestus puudus sootuks või kui oligi pakendiarvestuseks kord kehtestatud, ei järgitud seda. Võis ka juhtuda, et arvestust peeti, kuid see oli ebatäpne, kuna mõned pakendiliigid olid arvestuse alt väljas ja see ei olnud enam kõikehõlmav. See võis olla tingitud näiteks sellest, et mõne pakendiliigi osas ei olnud endale teadvustatud, et tegu on pakendiga pakendiseaduse mõistes. Esines ka selliseid probleeme kõikehõlmavusega, kus pakendiarvestuses võeti arvesse ainult neid pakendeid, mille pakendimasside kaalud olid ostuarvete peal ära toodud.

Veel oli juhtumeid, kus pakendimassi arvestamiseks kasutati tarnija edastatud andmeid ja koguseid ei täpsustatud kontrollkaalumistega ise üle, pakendite kaalumisel aga esines ka kaalumisvigu. Pakendiarvestuse sisseostmisel tugineti teenuseosutajate arvestusmeetoditele, mis erinesid tunduvalt tegelikkusest.

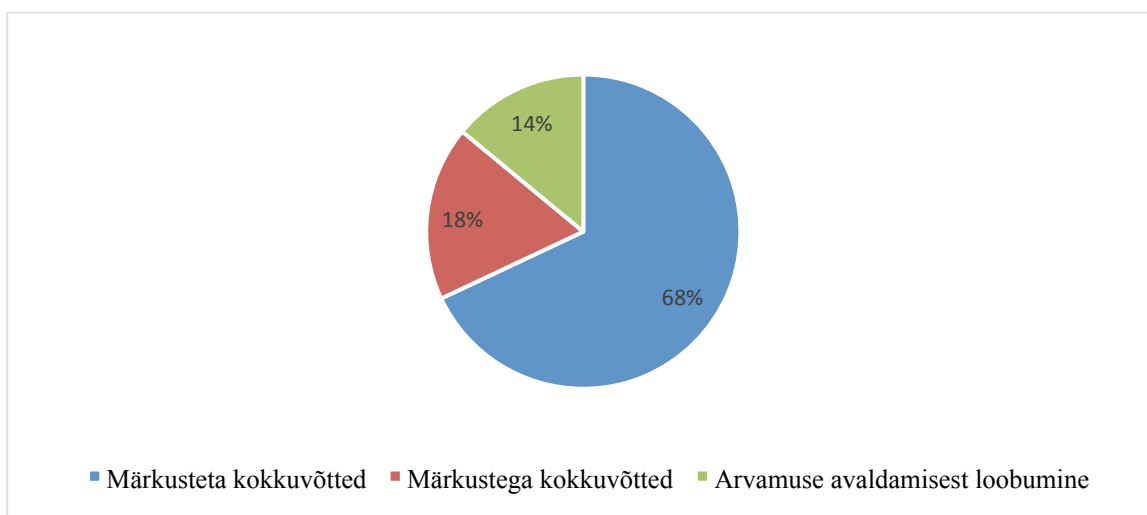
Küsitlusest selgus ka juba varasemalt välja toodud kitsaskoht pakendiga seotud aruandluse puhul, s.o ettevõtete teadmatus. Ettevõtetal puudus vahel arusaamine, millal on neil tegu pakendiga ja millal on see jääde. Aruannetesse märkimisel paistis veel silma, et ei suudetud vahet teha rühma- ja veopakendi mõistel, mistõttu oli näiteks arvesse võtmata rühmapakend, mis tekkis maaletoodud kauba või tooraine lahtipakkimisel.

Intervjuu aluseks olevast küsitlusest selgus, et ettevõtetele valmistas suuri probleeme näiteks euroaluste deklareerimine – need võisid olla üldse arvestusest puudu või väga suures koguses üle deklareeritud. Selle põhjuseks võib olla see, et ettevõtetal on keeruline aru saada olukordadest, kui üks ettevõtte müüb teisele euroalusel kaupa ja teine pakendab sellele oma kauba ning saadab edasi. Ettevõtetal puudus korduskasutuspakendi kohta selge arusaamine, millal see tuleb deklareerida taaskasutusorganisatsioonile või pakendiregistrile ja millal mitte.

Esines ka juhtumeid, kus pakendiarvestuse koostajate teadmised pakendite ja pakendijäätmetega seonduvast valdkonnast olid kesised, mistõttu leidis puudusi arvestuseks kasutatavate valemite osas. Ettevõtetes puudus igasugune kontroll pakendiarvestuse üle vigade avastamiseks ja parandamiseks ning üldine motivatsioon valdkonnaga tegeleda oli väga väike.

Küsitluse põhjal kogutud tagasisidest tuleb välja, et audiitorkontrolli tulemusel suurenesid deklareeritava pakendi kogused koguni 32%-l pakendiaruande esitanud pakendiettevõtjatest. See on väga selge numbriline indikatsioon probleemi olemasolust. Samuti ilmnes, et vigadega või pakendiaruandeid, mida ei olnud võimalik kontrollida, oli samuti 32%, vastavalt 18%

märkustega kokkuvõtteid ja 14% arvamuse avaldamisest loobumisi (vt joonist 1). Taaskasutusorganisatsiooniga liitunud pakendiettevõtjatest koguni 66%-l jäi audiitorkontroll teostamata. Kogu deklareeritud pakendimahust tonnides moodustavad nende pakendiettevõtjate pakendimahud 43%, seega saab hetkel päris suure kindlusega väita, et erinevus deklareeritud pakendi kogumassi tegelikust turule lastud pakendimassi vahel on ikka veel üsna suur. Audiitorkogul puudub ülevaade, kas ja kui palju oli selliseid auditeeritud pakendiaruandeid, mis jäid kas taaskasutusorganisatsioonile või pakendiregistrile, sest kardeti võimalikke järgnevaid sanktsioone. Veel tuleb ära mainida, et kui audiitor tuvastas pakendiaruande audiitorkontrolli käigus vea ja pakendiettevõtte parandas selle vea, jäi viga lõplikus audiitori aruandes kajastamata. Selle kõige põhjal saab väita, et kuigi on selgelt näha audiitorkontrolli kasulikkust deklareeritud pakendimassi suurenemisel, on tõenäoline puudujääk veel suhteliselt suur.



Joonis 1. Pakendiaruande audiitorkontrolli kokkuvõtete jaotus

Allikas: autori koostatud

Eeltoodud küsitlusele tuginedes on audiitorkogu välja toonud ka omapoolsed soovitusel kogu protsessi efektiivsemaks korralduseks. Näiteks oleks vajalik luua konkreetne raamistik koos juhenditega pakendiarvestuse korrektseks pidamiseks. Kirjalik juhendmaterjal koos vajalike nõuete ja ka näidetega peaks olema kättesaadav ning kohustuslik nii pakendiettevõtetele, audiitorettevõtetele kui ka järelevalve teostajatele. Samuti tuleks luua kõigile üheselt mõistetavad suunised, kuidas arvestust korraldada ja kontrollida ning selle protsessi üle järelevalvet pidada.

Praegusel hetkel ühtivad seaduses sätestatud pakendiaruande audiitorkontrolli tähtsajad finantsaruannete auditeerimise tähtaegadega, mistõttu on see suur lisakoormus nii ettevõtjatele, kes teenust vajavad, kui ka audiitoritele. Selline nõudluse kontsentreerumine ühele lühikesele

perioodile omab kindlasti ka teatavat survet teenuse hinnale. Autori seisukohast oleks siinkohal mõistlik kaaluda pakendiauditi tähtaja edasilükkamist sügisele, mis aitaks audiitorettevõtete ja pakendiettevõtjate koormust aasta peale ühtlasemalt ära jaotada. Teisest küljest, kuna suvi on audiitorettevõtete töövaldkonna sesoonsust arvestades tavaliselt puhkuste periood, võib ka sellega teatavaid probleeme kaasneda.

Ühena kõige reaalsemat mõju omavatest muudatustest nähakse piirmäärade tõstmist. Kui hetkel on vaja pakendiaudit tellida pakendiettevõtjatel, kes lasevad turule aastas üle 100 kg plastpakendit ning üle 200 kg muud pakendimaterjali, siis sellega pannakse reaalne haldus- ja finantskohustus suuremas plaanis üsna väikeste kogustega opereerivatele ettevõtetele, mis nende äritegevuse mastaapi silmas pidades ei ole kindlasti mõistlik ning on pigem nende konkurentsivõimet pärssiv. Autori seisukohast tuleks seetõttu kindlasti kaaluda nende piirmäärade kõrgemaks tõstmist. Kuna ühest vastust, millised need määrad peaksid olema, on suhteliselt raske öelda, võiks need sätestada eri huvigruppide vahelise dialoogiga. Siin peaks keskse rolli võtma kanda keskkonnaministeerium, kes antud juhul on kindlasti üks asjast huvitatud pool, kuid võiks siinkohal omada ka dialoogi moderaatori rolli. Audiitorkogu on omapoolsetes soovitusetes välja toonud, et kui peaks otsustatama pakendiauditi piirmäärasid tõsta, ei tohiks seda teha tagasiulatuvalt 2014. aasta andmetele. Sellega seataks ebasoodsasse olukorda need pakendiettevõtjad, kes on oma andmetele seadusekuulekalt audiitorkontrolli tellinud. Veel tuuakse välja, et sellega riivataks üldist õiglustunnet ja seataks ohtu edaspidine seaduskuulekus.

Eesti Pandipakend OÜ tegevjuht Rauno Raal hindab pakendiettevõtjatelt saadud üldist pakendiauditit puudutavat tagasisidet negatiivseks. Esmajärgus on põhjuseks täiendav lisakulu, mis ettevõtetal on tekkinud. Seda nähakse kui riigi sunnil tekkinud uut kohustust nii täiendava aruandluse kui ka finantside näol. Kuna Eesti Pandipakend OÜ kontrollib ka ise pisteliselt oma klientide pakendiarvestust (neil on selleks omavahelises koostöölepingus õigused ette nähtud), tekib nende klientidel küsimus, et milleks on vajalik riigipoolne lisakontroll, mille eest tuleb veelkord tasuda. Samas saab kohe vastukaaluks väita, et pärast esialgset tagasisidet audiitorettevõtetal on näha, et pakendiarvestuses esineb suuri puudujääke ja riigipoolne lisakontroll on antud hetkel õigustatud ning omal kohal.

Taaskasutusorganisatsiooni juht tõi välja, et nende klientide hulgas tekitab pahameelt ja mingil määral nõutust ka audiitorite puudus, samuti toonitati audiitorite vastava *know-how'* puudust. Vastavate teadmiste puudumine võis olla ka audiitorite pisut leige huvi põhjuseks pakendiauditi valdkonna vastu. Piisava hulga audiitorite puudumise ning auditeerimise perioodi ajalise

kattuvuse tõttu finantsauditiga tõusis ka pakendiauditi hind, mis oli samuti kindlasti pakendiettevõtjatele vastumeelne.

Auditi vajalikkuse puhul oli Rauno Raali seisukoht järgmine: „Alguses olin ma skeptiline, kuid hetkel arvan, et see on ülivajalik. See on üks samm lähemale selgusele pakendimaailmas.“ Suuremas plaanis aitabki pakendiaudit tuua valdkonda väga vajalikkude selgust. Intervjuu toimumise ajal on Rauno Raali andmetel deklareeritud 20 tuhat tonni rohkem pakendeid kui eelmisel aastal. Kindlasti võib sellel olla muu hulgas ka teisi põhjuseid, kuid ei saa vähendada siinkohal pakendiauditi rolli. Kui siia veel juurde arvestada, et sugugi mitte kõik pakendiettevõtjad, kes on oma kohustused taaskasutusorganisatsioonile üle andnud, ei ole oma auditeeritud pakendiaruandeid esitanud, saab eeldada, et varu on veel omajagu.

Rääkides teiste riikide praktikatest pakendi taaskasutamisel, tõi Rauno Raal heade eeskujudena välja eelkõige Skandinaaviamaid, Taanit, Soomet ning Islandit, aga ka Šveitsi ja Austriat. Nendes riikides õnnestub pakendite ja pakendijäätmete taaskasutamine paremini juba sellepärast, et nende keskkonnahariduse süsteemid on väga hästi arenenud ning vastava teavitustööga alustatakse juba lasteaedadest. Kui näiteks enamikus riikides suudetakse konteineritega koguda kokku 40–60% pakendimassist, siis Šveitsis on see kogus üle 90%. Vastukaaluks aga liigub Ida-Euroopas suur osa pakenditest lihtsalt nii-öelda „paberil“ ning reaalselt taaskasutamist ei toimu – tegu on lihtsustatult öeldes sertifikaadi- ja kvoodiäriaga.

Üldiselt on taaskasutusorganisatsioonide kasutamine Euroopas väga laialt levinud praktika, riigiti erineb lihtsalt pakendite kogumiseks kasutatav loogika – mõnes riigis on suurem vastutus omavalitsusel, mõnes taaskasutusorganisatsioonil. Mujal Euroopas ongi pakendiaruandete kontroll lahendatud selliselt, et taaskasutusorganisatsioonid kontrollivad ise oma klientide andmete õigsust.

Pakendiauditi protsessi efektiivsemaks muutmise kohta leidis Rauno Raal, et hetkel näeb ta kindlasti suurt arengupotentsiaali kasutatavates infotehnoloogiasüsteemides: „Oleme küll e-riik, aga pakendiaruandluse maailma ei ole see veel väga jõudnud.“ Kuna hetkel tehnoloogiline pool süsteemi veel väga ei toeta, võiks riik proovida leida siinkohal vahendeid, et seda tahku järele aidata. Mida mugavamaks ja kasutajasõbralikumaks neid süsteeme teha, seda suurem on ka neist saadav kasu. Teisest küljest nägi ta arenguruumi valdkonnaga seotud meetodikas. See on koht, kus Rauno Raali sõnul on tähtsus ka audiitoritel, kellel võiks pakendiaruande kontrollimise kõrval olla ka nõuandev roll. Samuti võiks taaskasutusorganisatsioonid võtta enda peale rohkem just nõuandvat rolli, mida tema sõnul ongi juba hakatud tegema. Kuna

taaskasutusorganisatsioonide kätte koondub üsna arvestatav hulk pakendialast teavet, on nad kindlasti ka üsna pädevad nõuandjatena.

Rääkides riigipoolsetest meetmetest ja nende jõulisusest, arvas Rauno Raal, et juba pakendiauditi kohustuse kehtestamine oli üsna tugev samm ja edasimineku õiges suunas. Järgmise astmena näeb ta Keskkonnainspektiooni tegevust, kuna praegu on olukord, kus pakendiaudit on küll kohustuslik, aga pakendiettevõtjaid, kes seda kohustust ei ole täitnud, on siiski väga palju. Eesti Pandipakendi ligi 270 kliendist esitas oma auditeeritud pakendiaruande õigeaegselt vaid 19%. Nüüd ongi Keskkonnainspektioonil aeg otsustada, milliseid meetmeid rakendada nende pakendiettevõtjate suhtes, kes ei ole oma pakendiaruande auditeerimiskohustust erinevatel põhjustel täitnud. Autorile teadaolevalt on inspektion töö kirjutamise hetkeks saatnud aruande esitamata jätnud ettevõtetele välja hoiatuskirjad, kuid tulenevalt pakendiseaduse paragrahvist 26² on Keskkonnainspektioonil õigus rakendada ka sunniraha, mille ülemine määr on 32 000 eurot. Pigem aga võiks esimesel aastal kohustuse täitmata jätmisel piirduda hoiatusega ja edaspidiste rikkumiste puhul võiks kaaluda sunniraha määramist rikkumise proportsioonide kohaselt.

Keskkonnaministeeriumi jäätmeosakonna spetsialist Marika Siht leiab, et esimese pakendiauditi hooaja võib lugeda kordaläinuks. Kui eelnevalt ministeerium tegelikult teadis, et pakendiarvestuse valdkonnas valitseb suur segadus, siis tänu pakendiauditile on neil seda võimalik nüüd ka faktiliselt tõestada. Peale pakendiauditite läbiviimise tegid audiitorid tema hinnangul ka tänuväärset teavitustööd, kuna eelnevalt oli audiitorettevõtete klientide hulgas palju selliseid ettevõtjaid, kes ennast üldse pakendiettevõttena ei määratlenud, kuigi nad olid kohustatud seda tegema. Seda kohustust eirates avasid nad ennast tegelikult üsna suurele aktsiisriskile, sest Maksu- ja Tolliametil on võimalus pakendiaktsiisi rakendada ka tagantjärele. Nüüd on aga paljud nendest ettevõtetest aru saanud, et pakendiseadus, pakendiaruanne ja pakendiaudit puudutavad ka neid. Numbriliselt selle fakti tõestamiseks tõi Marika Siht välja, et kui enne oli neid pakendiettevõtjaid, kes tegutsesid nii-öelda iseseisvalt ehk esitasid ise oma pakendiaruande pakendiregistrisse, umbes 50, siis pärast auditite lõppu oli neid umbkaudu 200.

Kokkuvõttes suurenes deklareeritud pakendimass Marika Sihti sõnul umbes 20 tuhat tonni võrra, mis on väga märkimisväärne kogus. Sealjuures tuleb veel arvestada fakti, et oli ju palju märkusega auditeid ja ka auditeid, kus audiitorid arvamust ei avaldanud. Viimane variant oli keskkonnaministeeriumi silmis kindlasti kõige negatiivsem stsenaarium, sest sisuliselt tähendab see seda, et ettevõtte pakendiarvestuse valdkonnas valitseb nii suur segadus ja korralagedus, et

audiitoril ei olegi midagi auditeerida. Marika Sihti sõnul saab keskkonnaministeeriumi hinnangul öelda, et umbes 20 tuhat tonni pakendimassi jäi veel pakendiregistrile deklareerimata.

Negatiivse poole pealt tõi Marika Siht välja selle, et taaskasutusorganisatsiooniga liitunud pakendiettevõtjatest vaid umbes pooled esitasid auditeeritud pakendiaruande. Täpseid põhjuseid ta selle kohta välja tuua ei osanud, kuid tema hinnangul võis üheks põhjuseks olla taaskasutusorganisatsioonidelt oma klientidele välja saadetud vale sõnum. Nimelt oli tunda, et mitte kõik taaskasutusorganisatsioonid ei uskunud, et keskkonnaministeerium plaanib pakendiauditiga minna nii-öelda lõpuni, ja arvati, et küllap see seadus tühistatakse ning selle täitmist ei jälgita väga rangelt. Teise negatiivse aspektina tõi Marika Siht välja pakendiauditite hinnastamise küsimuse. Suhtluses pakendiettevõtjatega tuli keskkonnaministeeriumi spetsialisti sõnul välja, et mitmed neist said erinevate audiitorettevõtete käest pakkumisi küsides väga laialt hinnaskaalal pakkumisi, kus ühe pakendiettevõtja puhul võisid eri audiitorite tehtud hinnapakkumised erineda rohkem kui kolmekordselt. Tema hinnangul võis jääda mulje, et hoolimata audiitorettevõtetele läbiviidud koolitustest ning audiitorkogu ja keskkonnaministeeriumi vahelisest tihedast koostööst pakendiauditi väljatöötamisel kasutasid audiitorid tekkinud turuolukorda ära.

Keskkonnaministeeriumi, audiitorkogu ja erinevate audiitorettevõtete vahelist koostööd peab Marika Siht siiski positiivseks. Seadust ette valmistades ning audiitoreid koolitades sai tema sõnul kohe kokku lepitud, et ministeerium eelistab kindlasti kõigi pooltega tihedat koostööd teha, et vältida kõikvõimalikke segadusi ja väärarusaamisi. Kogu auditiperioodi vältel pöördusid audiitorid ministeeriumi poole väga paljude selgitamist nõudvate küsimuste ja probleemidega, mille tagajärjel süvenes ministeeriumis järjest enam arusaam, et pakendiarvestuse valdkonnas valitseb suur segadus. Teravamalt torkasid tema sõnul silma juhused, kus oli näha, et pakendiettevõtjaid on nende taaskasutusorganisatsioonide poolt valesti teavitatud ning õpetatud, kas siis kallutatuna taaskasutusorganisatsiooni majanduslikust huvist või muudest teguritest. Sealsamas tuli ka välja negatiivne asjaolu, et pakendiettevõtjad ei ole pakendiseadusega üldse kursis ja seetõttu ei olnud nad ka võimelised aru saama, kui taaskasutusorganisatsiooni välja pakutud teguviis ei pruugi olla kõige korrektsem. Ka sellistele juhtumitele aitasid tema sõnul tähelepanu juhtida eelkõige audiitorid, kes nende probleemide ette sattudes tihtipeale keskkonnaministeeriumi poole nõu küsimiseks pöördusid.

Audiitorite üldist võimekust pakendiauditeid läbi viia hindab Marika Siht heaks. Samas on selge, et kogu koolitustegevus ning teave, millele seal keskenduti, oli puhtalt teoreetiline, sest varasem

praktiline kogemus lihtsalt puudus. Seetõttu usub ta, et kui samu koolitusi korraldada nüüd, oleks kindlasti teistsugune teemade ja probleemide fookus, millele keskenduda, ning ka audiitorid oskaksid paremini tekkivatele kitsaskohtadele osutada.

Koostöös audiitorkoguga kogutud tagasisidet analüüsid ongi otsustatud seadusesse sisse viia auditeerimise piirmäärade tõstmine 100 kilogrammilt plastpakendi massilt ja 200 kilogrammilt muu pakendi massilt 5000 kilogrammini. Seda muudatust saab arvuliselt põhjendada järgmiselt: kuigi Eestis on kokku umbkaudu 3500 pakendiettevõtjat, siis nendest umbes 1000 lasevad turule 97–98% kogu pakendimassist. Seega on meil arvuliselt väga palju väikeseid pakendiettevõtjaid, kes lasevad turule suures plaanis ebaolulises mahus pakendit. Nende auditeerimine on väga kulukas nii pakendiettevõtjate endi kui ka audiitorite seisukohast. Seega tundus mõistlik tõsta auditeerimise piirmäära ja suunata pingutus just nendele pakendiettevõtjatele, kes lasevad turule suurema osa pakendimassist. Pärast piirmäära tõstmist jääb keskkonnaministeeriumi hinnangul alles umbes 700 pakendiettevõtjat, kellel on pakendiaruande auditeerimise kohustus. Teise muudatusena on kaalutud auditeeritud pakendiaruande esitamise tähtaja lükkamist 30. juunilt edasi 1. septembrile. Marika Sihti hinnangul oli selle puhul tegemist rohkem pseudoprobleemiga, mille abil tekkis audiitoritel võimalus küsida kõrgemat hinda, samas tema hinnangul oleks pooleaastane periood, mis siiani kehtis, piisav, et auditeerida nii majandusaasta aruandeid kui ka pakendiaruandeid.

Rääkides sellest, mis saab nendest ettevõtetest, kes oma kohustusi pakendiga seoses ei täitnud, siis Marika Sihti sõnul tegeleb nendega Keskkonnainspeksioon. Esimese meetmena on Keskkonnainspeksioon juba välja saatnud nendele ettevõtetele märgukirjad. See peaks pakendiettevõtjatele edastama suhteliselt selge signaali, et nende tegevusetust on märgatud ja neil ei õnnestu oma kohustuste täitmisest niisama lihtsalt kõrvale põigata. Veel on Keskkonnainspeksioonil seadusest tulenev sunniraha määramise võimalus, kuid selle rakendamist praktikas ei ole Marika Sihtile teadaolevalt veel kaalutud. Kuigi sunniraha maksimummäär on kuni 32 000 eurot, usub ta, et kui asi peaks selleni eskaleerima, rakendatakse sunniraha proportsionaalses määras rikkumisega.

3.3. Ettepanekud probleemide lahendamiseks

Eestis on umbes 3500 pakendiettevõtet, kellest ligikaudu tuhatkond laseb turule 97–98% kogu pakendimassist. 1. jaanuaril 2015 kehtima hakanud pakendiseaduse redaktsiooni järgi on pakendiettevõtjad, kes lasevad turule rohkem kui 100 kg plastpakendit või 200 kg muud pakendit, kohustatud esitama vandeaudiitori poolt kontrollitud pakendiaruande. Sellega pandi pakendiaruande auditeerimise kohustus ka paljudele nendele ettevõtetele, kes lasid turule väga väikeses koguses pakendit. Nende ettevõtete jaoks oli pakendiaudit ebarproportsionaalses mahus lisakohustus nii haldus- kui ka finantskoormuse suurenemise näol.

Teisest küljest leiab autor, et on ka ebamõistlik auditeerida väga suures mahus pakendiettevõtjaid, kelle kogupanus pakendimassi turulelaskmisesse on marginaalne. Isegi kui nende esitatud andmete õigsuse osas saavutatakse kindlustunne, moodustab see kogu turulelastud pakendist väga väikese osa. Samuti kulub nii paljude pakendiettevõtjate auditeerimiseks väga palju aega. Mõistlikum oleks suunata audiitorkontrolli fookus selles suunas, et kontrollida suuremate pakendi turulelaskjate pakendiaruannete andmeid. Seda on mõistnud ka keskkonnaministeerium, kes audiitoritelt ja pakendiettevõtjatelt kogutud tagasiside põhjal on otsustanud alates 1. jaanuarist 2016 jõustuva seadusemuudatusega tõsta auditeerimiskohustuse tekkimise piirmäärasid. Selle muudatusega nihutati auditeerimiskohustuse alammääraks viis tonni pakendit aastas.

Keskkonnaministeeriumi arvutuste järgi peaks pärast pakendiseaduse uue redaktsiooni jõustumist 1. jaanuaril 2016 jääma järgi umbes 700 auditeerimise kohustusega pakendiettevõtjat, mis tähendab, et kontrolli vajab umbes 80% vähem pakendiaruandeid. Sellega jääb küll audiitorite potentsiaalne tööpõld viis korda väikemaks, kuid samas võimaldab see suunata kontsentreeritud pingutuse nendele pakendiettevõtjatele, kes lasevad turule kriitilise osa pakendimassist.

Teine kitsaskoht, mis uuringu käigus selgus, oli pakendiaruande audiitorkontrolli tähtaeg. Kuna audiitorite põhiline töövaldkond on finantsaruannete audiitorkontroll ja majandusaasta aruannete esitamise tähtaeg ühtis auditeeritud pakendiaruannete esitamise tähtajaga, tekkis siinkohal probleem. Finantsaruannete auditeerimine on tihtipeale väga ajamahukas protsess ja traditsiooniliselt on audiitoritel jaanuarist juuni lõpuni väga kiire tööperiood. Kui nüüd soovida sinna perioodi veel ära mahutada tuhandete pakendiaruannete auditeerimine, tekib olukord, kus nõudlus audiitorite järele mõjutab tugevalt pakutavate teenuste hinnataset. Üldjuhul on

finantsaruannete audiitorkontrolli näol tegemist kallima teenusega kui pakendiaruande audiitorkontroll ja seega tekib õigustatud küsimus, et miks audiitorbüroo kui kasumi teenimise eesmärgil tegutsev ettevõtte peaks eelistama väiksemat müügitulu toovat teenust.

Audiitortegevuse hooajalisust silmas pidades saab välja tuua veel selle, et tavapäraselt on audiitorite äritegevuse madalhooajaks suveperiood. Seega oleks kõigi poolte huvides mõistlik nihutada auditeeritud pakendiaruannete esitamise tähtaeg hilisemaks, näiteks septembri lõppu. Vestlusest keskkonnaministeeriumi jäätmeosakonna spetsialisti Marika Sihtiga selgus, et ka ministeerium on nõus audiitorettevõtete ettepanekule tähtaja osas vastu tulema ja pakendiauditi tähtaeg nihutama, paraku 1. jaanuar 2016 jõustunud pakendiseaduse redaktsioonis seda küsimust ei käsitleta. Seadus viitab selles osas pakendiregistri põhimäärusele, kus auditeeritud pakendiaruande esitamise tähtaeg on veel 30. juuni.

Alternatiivne lähenemine pakendiaruannete auditeerimisele võiks olla taaskasutusorganisatsioonide poolt pisteliste kontrollide sisseviimine. Sellist praktikat kasutavad paljud teised Euroopa Liidu liikmesriigid pakendiandmete korrektsuse kontrollimiseks. Kuna kõigi organisatsiooniga liitunud pakendiettevõtjate iga-aastane auditeerimine käiks taaskasutusorganisatsioonidele tõenäoliselt üle jõu, oleks mõistlik sisse viia juhuslikkuse baasil toimuv pisteliste kontrollide süsteem. Kui näiteks mõnel aastal on pakendiettevõtjal kontrolli käigus ilmnenud probleeme, võiks tema kontrollvalimisse sattumise tõenäosus tulevikus suurenedada.

Selline korraldus suurendaks kindlasti taaskasutusorganisatsioonide kulusid, mis väljenduks ka nende küsitavates tasudes. Siinkohal oleks ilmselt väga vajalik riigi poolt täpne seaduslik regulatsioon, mis taaskasutusorganisatsioonide tegevust korraldada aitaks. Taaskasutusorganisatsioonide tegevust võiks omakorda kontrollida vandeaudiitorid ja see kontroll võiks siis olla juba põhjalikum. Audiitoritepoolne kontroll peaks välistama selle, et taaskasutusorganisatsioonid ei lähtuks oma tegevuses peamiselt oma majanduslikest huvidest.

Läbi viidud intervjuudest jäi kõlama, et pakendiauditite läbiviimise ajal tekkis nii pakendiettevõtjatel kui ka audiitoritel väga palju kõikvõimalikke küsimusi. See on selge indikaator, et hädavajalik oleks koostada kõigile pooltele üheselt mõistetav põhjalik juhendmaterjal. Pakendiarvestuse korraldamise kohta on hetkel seadustes sätestatud üsna napsõnalised paragrahvid, ettevõtjatele oleks aga vaja anda palju konkreetsemaid ja täpsemaid suuniseid pakendiarvestuse korraldamiseks. Ühe variandina võiks kasutada analoogset lähenemist raamatupidamise seaduse ja raamatupidamise toimkonna juhenditega – pakendiseadus

kehtestaks pakendiarvestuse põhinõuded, mida täiendataks seadusest lähtuvalt vastavate juhenditega. Kuna praeguseks on esimene pakendiauditi hooaeg seljataga ja on jõutud ka pooltelt tagasisidet koguda, ei oleks koostatav juhendmaterjal enam puhtalt teoreetiline, nagu eelmisel aastal läbiviidud koolitused, vaid seda oleks võimalik illustreerida ka praktikast pärinevate näidetega. Sellise juhendmaterjali koostamise võiks enda peale võtta keskkonnaministeerium kui asutus, kes kindlasti kõige rohkem määrab valdkonnaga seotud õigusregulatsiooni ja kellel on selles vallas nii-öelda viimane sõna.

KOKKUVÕTE

Lõputöö eesmärk oli selgitada välja pakendiaruande audiitorkontrolli olemus ja selle läbiviimise aktuaalsed probleemid ning pakkuda selle põhjal paremaid lahendusi pakendiaruande audiitorkontrolli korraldamiseks. Uurimismeetodina kasutati ekspertintervjuud, mis viidi läbi kolme erineva valdkonna spetsialistiga.

Angelika Ruubel, audiitorkogu metodoloogia ja täiendõppe spetsialist, tutvustas intervjuu käigus audiitorkogu poolt vandeaudiitorite hulgas läbi viidud tagasiside küsitlust ja selle tulemusi. Tagasisidet andis kokku üle 60 vandeaudiitori ja see puudutas umbes 700 pakendiauditi töövõttu. Küsitluse kokkuvõttena sai välja tuua, et pakendiaruandeid, milles esines vigu või mida ei olnud võimalik üldse kontrollida, oli kokku 32%. Pakendiaruande auditeerimise tagajärjel suurenesid deklareeritavad pakendikogused samuti 32% pakendiettevtjatel. Veel on audiitorkogu oma kokkuvõttes rõhutanud, et taaskasutusorganisatsiooniga liitunud pakendiettevtjatest koguni 66%-l jäi pakendiaruanne auditeerimata. Nende turule lastud pakendimass moodustab 43% kogu pakendimassist. Levinumatest esinenud puudustest toodi välja näiteks pakendiettevtjate madal informeerituse tase, mille tõttu tuli audiitoritel teha lisaks palju selgitustööd, igasuguse pakendiarvestuse korra puudumine või ebatäpsus ja kontrollmehhanismide puudumine.

Taaskasutusorganisatsiooni Eesti Pandipakend OÜ tegevjuht Rauno Raal hindab ettevõtjatel saadud üldist tagasisidet pakendiauditi kohta oma foonilt kindlasti negatiivseks. Tema sõnul näevad pakendiettevtjad pakendiauditit kui riigi sunnil tekkinud täiendavat lisakohustust, mille tõttu tekib ettevõtjatel lisakoormus nii aruandluse kui ka finantskulutuste näol. Kuna Eesti Pandipakend OÜ on taaskasutusorganisatsioon, mis teeb ka ise oma klientidele pistelisi kontrole nende pakendiarvestuse korrektsuse tagamiseks, oli tekkinud lisakohustus nende klientidele veelgi arusaamatum. Veel toodi välja, et pahameelt ja nõutust tekitas ettevõtjate hulgas ka audiitorite puudus ning üleüldine leige huvi teema vastu. Rauno Raali isiklik seisukoht on, et pakendiaudit aitab pakendiga seotud valdkondadesse tuua hädavajalikku selgust ja seetõttu on tegu väga vajaliku kontrollmehhanismiga. Tema sõnul on pakendiauditi abiga suudetud tuvastada, et pakendivaldkonnas on väga suuri puudujääke ja sellega tuleb kindlasti edasi

tegeleda. Protsessi saaks taaskasutusorganisatsiooni tegevjuhi arvates efektiivsemaks muuta, täiendades valdkonnaga seotud meetodilisi juhendeid, samuti infotehnoloogilisi süsteeme. Nendes aspektides on Rauno Raali sõnul hetkel kõige rohkem kasvuruumi.

Keskkonnaministeeriumi jäätmeosakonna spetsialist Marika Siht leiab, et esimese pakendiauditi hooaja võib lugeda kordaläinuks. Pakendiauditi eesmärk oligi tema sõnul valdkonda selguse toomine – tänu pakendiauditile sai ministeerium faktilise tõestuse pakendivaldkonnas valitsevast segadusest. Veel pidas ta väga positiivseks audiitorite tehtud teavitustööd ettevõtete hulgas. Kui enne oli palju ettevõtjaid, kes ennast üldse pakendiettevõtjatena ei määratlenud, siis nüüd on nende arv, kes teavad, et pakendiseadus puudutab ka neid, märkimisväärselt tõusnud. Näiteks, kui enne pakendiauditit oli ettevõtteid, kes esitasid ise oma pakendiaruande pakendiregistrile, umbes 50, siis pärast pakendiauditit oli nende arv kasvanud umbes 200-ni. Kokkuvõttes suurenes deklareeritud pakendimass ligikaudu 20 tuhat tonni, mis on väga märkimisväärne kogus. Sealjuures tuleb Marika Sihti sõnul arvestada veel fakti, et paljudele pakendiaruannetele väljastati märkusega otsus, ja oli ka selliseid aruandeid, mille puhul audiitoritel ei olnud võimalik arvamust avaldada. Viimane variant oli ministeeriumi silmis kindlasti kõige halvem, sest sisuliselt tähendas see seda, et ettevõtte pakendiarvestuse valdkonnas valitseb nii suur segadus, et audiitoril ei olegi midagi auditeerida. Marika Sihti sõnul saab keskkonnaministeeriumi hinnangul öelda, et umbkaudu 20 tuhat tonni pakendit jäi veel pakendiregistrile deklareerimata.

Negatiivse poole pealt tõi ta välja, et taakasutusorganisatsiooniga liitunud pakendiettevõtjatest vaid umbes pooled esitasid auditeeritud pakendiaruande. Täpset põhjust sellele ei osanud ta anda. Teiseks negatiivseks aspektiks pidas Marika Siht pakendiauditite hinnastamise küsimust. Tema hinnangul võis jääda mulje, et hoolimata keskkonnaministeeriumi ning audiitorkogu vahelisest tihedast koostööst kasutasid audiitorid tekkinud turuolukorda ära. Hoolimata sellest peab keskkonnaministeeriumi jäätmeosakonna spetsialist ministeeriumi, audiitorkogu ja erinevate audiitorettevõtete vahelist koostööd heaks. Tema hinnang audiitorite võimele pakendiauditeid läbi viia vaid teoreetilise ettevalmistuse pinnalt, kus igasugune varasem praktiline kogemus selles vallas puudus, on samuti positiivne.

Autori seisukoht on, et pakendiauditi piirmäärad olid liiga madalad, mistõttu pidid pakendiaruande audiitorkontrolli tellima palju ettevõtted, kelle pakendimahtusid arvestades ei olnud see kõige otstarbekam. Pärast kogutud tagasiside analüüsimist ja teiste pooltega konsulteerimist on ka ministeerium jõudnud seisukohale, et mõistlik oleks tõsta auditeerimise piirmäära juba alates 1. jaanuarist 2016 viie tonnini. Selle muudatusega vähendatakse

pakendiaruande auditeerimisekohustusega ettevõtete arvu 3500-lt 700-ni. Eelnevalt valitses olukord, kus auditeerimise kohustus oli väga paljudel ettevõtetel, kes ületasid kehtestatud piirmäärasid minimaalselt. Nende turule paisatud pakendimass moodustas marginaalse osa kogu pakendimassist, samas nende arvukus muutis auditeerimise väga ajamahukaks. Uute piirmääradega on võimalik suunata kontsentreeritud pingutus nendele pakendiettevõtjatele, kes vastutavad reaalselt lõviosa turule paisatava pakendi eest.

Teine muudatus, mis autori arvates võiks pakendiaruande audiitorkontrolli protsessi pooltele mugavamaks muuta, on auditeeritud aruande pakendiregistrile esitamise tähtaeg. Hetkel on tähtajaks 30. juuni, mis ühtib auditeeritud majandusaasta aruande esitamise tähtajaga. Seega langevad pakendiaruannete ja finantsaruannete auditeerimise tähtajad samale perioodile, mis kindlasti mõjutab audiitorite kättesaadavust ning seeläbi ka hinda. Samuti langeb pakendiettevõtjate jaoks, kellel on nii pakendiaruande auditeerimise kohustus kui ka majandusaasta aruande auditeerimise kohustus, suurem halduskoormus ühele perioodile. Auditeeritud pakendiaruande esitamise tähtaja nihutamise sümboolselt sügisesse, näiteks 30. septembrile, saaks seda koormust hajutada pikemale perioodile, mis omakorda võiks aidata kaasa ka pakendiauditite hindade langemisele.

Kõik pakendiauditiga seotud pooled – pakendiettevõtjad, taaskasutusorganisatsioonid ja audiitorettevõtted – tunnevad hetkel suurt puudust korralikust juhendmaterjalist, mis sätestaks üheselt pakendiarvestuse põhimõtted ning selle, kuidas mingis olukorras tuleks käituda. Autori arvates peaks sellise juhendmaterjali koostamise juures eestvedaja rolli enda kanda võtma keskkonnaministerium. Erinevalt enne esimest pakendiauditi hooaega läbi viidud koolitustest oleks seekord kasutada ka praktilisi näiteid justnimelt esimestest läbiviidud pakendiaudititest. Selline juhend oleks kindlasti midagi, mis edaspidi aitaks ennetada ja vähendada tekkivaid probleeme.

Alternatiivse variandina pakub autor välja variandi kaaluda pistelisi kontrole taaskasutusorganisatsioonide poolt. Sellist meetodit kasutab juba näiteks Eesti Pandipakend OÜ oma klientide kontrollimiseks ja seda kasutatakse ka mujal Euroopas. Kontrolli sattumine võiks toimuda juhuslikkuse printsiibil, samas peaks olema mingi kindel periood, mille jooksul ettevõtte kindlasti kontrolli satub. Samuti võiks kontrolli sattumise tõenäosus sõltuda varasemate probleemide olemasolust. Taaskasutusorganisatsioonid endid kontrolliks edasi vandeaudiitorid. Sellise korraldusega oleks samuti võimalik pakendiaudititest lisanduva halduskoormuse ja finantskohustuste vähendamine.

VIIDATUD KIRJANDUS

1. *Audiitorkogu korralise üldkoosoleku eelne infopäev.* (2014) Tallinn: Audiitorkogu. [WWW] <http://www.auditorkogu.ee/docs/Koolitus/AK30102014.pdf> (04.12.2015)
2. Audiitortevuse seadus. Vastu võetud 27.01.2010. – RT I 2010, 9, 41, 5. <https://www.riigiteataja.ee/akt/117052014005>
3. **Eek, P** (2015). Pakendiseaduse põhimõtted. Pakendi mõiste. <http://www.auditorkogu.ee/docs/Koolitus/KM%20Peeter.pdf> (03.12.2015)
4. Euroopa Komisjoni direktiiv 2013/2/EL. Vastu võetud 7. veebruar 2013. – Euroopa Liidu Teataja L 37/10, 8/2/2013, lk 10–12. <http://data.europa.eu/eli/dir/2013/2/oj/est/pdf/1a>.
5. Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 94/62/EÜ. Vastu võetud 20.12.1994. – Euroopa Liidu Teataja L 365, 31/12/1994, lk 0010–0023 ... Euroopa Liidu Teataja L 37, 08/03/2013 Lk 10. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/?uri=CELEX:31994L0062>
6. Extended Producer Responsibility. (2015) – *OECD*. [WWW] <http://www.oecd.org/env/tools-evaluation/extendedproducerresponsibility.htm> (28.12.2015)
7. ISAE 3000. (2015) – *Audiitorkogu*. [WWW] <https://www.auditortevus.ee/lr1/web/guest/isae-3000> (07.12.2015)
8. Jäätmeseadus. Vastu võetud 28.01.2004. – RT I 2004, 9, 52 ... RT I, 23.03.2015, 204. <https://www.riigiteataja.ee/akt/123032015204>
9. Kindlustandvate teenuste rahvusvaheline raamistik. (2015) – *Audiitorkogu*. [WWW] <http://www.auditorkogu.ee/docs/ISA/Standardid2010/RaamistikEE2010.pdf> (09.12.2015)
10. **Laherand, M-L.** (2010). *Kvalitatiivne uurimisviis.* (2. tr). Tallinn: Sulesepp. 384 lk.
11. Laiendatud tootjavastutus ja probleemtooted. (2015). – *Keskkonnaministeerium*. [WWW] <http://www.envir.ee/et/laiendatud-tootjavastutus-ja-probleemtooted> (28.12.2015)
12. **Mattson, T** (2010). Insufficient supervision and limited awareness of population are obstacles to packaging recovery. [WWW]

- <http://www.riigikontroll.ee/Suhtedavalikkusega/Pressiteated/tabid/168/ItemId/577/View/Text/amid/557/language/en-US/Default.aspx> (09.12.2015)
13. Pakendiaktsiis. – *Maksu- ja Tolliamet*. [WWW] <http://www.emta.ee/?id=2519> (02.12.2015)
 14. Pakendiaruande audiitorkontroll. (2014). – *Audiitorkogu*. [WWW] <http://www.audiitorkogu.ee/docs/Koolitus/Juhend%20PakS%2023102014.pdf> (11.12.2015)
 15. Pakendiaktsiisi seadus. Vastu võetud 19.12.1996. – RT I 1997, 5, 31 ... RT I, 17.05.2014, 5. <https://www.riigiteataja.ee/akt/117052014005>
 16. Pakendijäätmete kogumise ja taaskasutamise tulemuslikkus. – *Riigikontroll*. [WWW] http://www.environmental-auditing.org/Portals/0/AuditFiles/Estonia_f_est_Collection-and-Recovery-of-Packaging-Waste.pdf (11.12.2015)
 17. Pakendiseadus. Vastu võetud 21.04.2004. – RT I 2004, 41, 278 ... RT I, 29.06.2014, 50. <https://www.riigiteataja.ee/akt/12906201405>
 18. Pakendiseadusandluse analüüsi läbiviimine ja järelevalve juhendite ning metoodika väljatöötamine. – *Keskkonnainspeksioon*. [WWW] https://riigikantselei.ee/sites/default/files/content-editors/TOF/TOF_uuringud/37_lopparuanne_-_lisa_4_pakendiseadusandluse_analuusi_aruanne.pdf (09.12.2015)
 19. Pakendivaldkonnas tegutsevatele ettevõtetele laienevad seadused. – *MTÜ Eesti Taaskasutusorganisatsioon*. [WWW] <http://eto.ee/?op=body&id=31> (03.12.2015)
 20. **Raal, R.** (30.11.2015). Taaskasutusorganisatsioonid ja pakendiaruande audiitorkontroll. Autori intervjuu. Helisalvestis. Tallinn
 21. **Rahkama, T** (2014). Ettevõtted peavad hakkama pakendiaruandeid auditeerima. <http://www.grantthornton.ee/infokiri/ettevotted-peavad-hakkama-pakendiaruandeidauditeerima/> (03.12.2015)
 22. Riigi jäätmekava 2014–2020. – *Keskkonnaministeerium*. [WWW] http://www.envir.ee/sites/default/files/riigi_jaatmekava_2014-2020.pdf (03.12.2015)
 23. **Ruubel, A.** (12.11.2015). Pakendiaruande audiitorkontroll. Autori intervjuu. Üleskirjutus. Tallinn.
 24. Taaratark. – *Keskkonnaministeerium*. [WWW] <http://www.taaratark.ee/pakendiettevojale/taaskasutus-organisatsioonid/> (03.12.2015)
 25. **Õunapuu, L.** (2014). Kvalitatiivne ja kvantitatiivne uurimisviis sotsiaalteadustes. Tartu: Tartu Ülikool. 211 lk.

26. **Siht, M.** (21.12.2015). Keskkonnaministeerium ja pakendiaruande audiitorkontroll.
Autori intervjuu. Helisalvestis. Tallinn

LISAD

Lisa 1. Näidisprotseduurid töövõtu planeerimisel

Jrk nr	Näidisprotseduurid		
1.	VA peaks tutvuma pakendivaldkonda reguleerivates õigusaktidest sätestatud pakendi ja pakendijäätmete üle arvestuse pidamise nõuetega (PakS jms, vt juhendi lisa 1)		
2.	<table border="1"><tr><td>PE puhul peaks VA:<ul style="list-style-type: none">• kaardistama vestluses asjakohaste isikutega PE tegevused pakendimaterjali massi üle arvestuse pidamisel pakendimaterjali liikide kaupa (sh peaks uurima, kas on kehtestatud kirjalik siseeeskiri pakendiarvestuse pidamiseks, mis aitaks PE tegevuste kaardistamisel);• selgitama, millist pakendit ja pakendimaterjali tekib töövõtu tellijal liikide kaupa (tähelepanu kallima hinnaga pakenditele) (täielikkus, olemasolu);• selgitama, kas mõni pakendiliik on tahtlikult/tahtmatult jäänud arvestuse alt välja (täielikkus);• selgitama, kuidas toimib arvestus pakendimaterjali massi üle (arvestusmeetod, -mudel) (täpsus)• veenduma korrektse periodiseerimise tagamise põhimõtetes (täpsus) jne</td><td>TKO puhul peaks VA:<ul style="list-style-type: none">• kaardistama vestluses asjakohaste isikutega TKO tegevused PE-lt saadavate pakendiaruannete kogumisel: kuidas on TKO poolt hallatud kliendibaas ja toimub pakendiaruannete kogumine PE-lt, andmete koondamine ja edastus PR-sse (täielikkus, olemasolu, täpsus);• selgitama kas/kuidas toimub kontroll PE-te tegevuse üle (st nende poolt edastatud pakendiaruandes sisalduva info osas) (täielikkus, olemasolu, täpsus)</td></tr></table>	PE puhul peaks VA: <ul style="list-style-type: none">• kaardistama vestluses asjakohaste isikutega PE tegevused pakendimaterjali massi üle arvestuse pidamisel pakendimaterjali liikide kaupa (sh peaks uurima, kas on kehtestatud kirjalik siseeeskiri pakendiarvestuse pidamiseks, mis aitaks PE tegevuste kaardistamisel);• selgitama, millist pakendit ja pakendimaterjali tekib töövõtu tellijal liikide kaupa (tähelepanu kallima hinnaga pakenditele) (täielikkus, olemasolu);• selgitama, kas mõni pakendiliik on tahtlikult/tahtmatult jäänud arvestuse alt välja (täielikkus);• selgitama, kuidas toimib arvestus pakendimaterjali massi üle (arvestusmeetod, -mudel) (täpsus)• veenduma korrektse periodiseerimise tagamise põhimõtetes (täpsus) jne	TKO puhul peaks VA: <ul style="list-style-type: none">• kaardistama vestluses asjakohaste isikutega TKO tegevused PE-lt saadavate pakendiaruannete kogumisel: kuidas on TKO poolt hallatud kliendibaas ja toimub pakendiaruannete kogumine PE-lt, andmete koondamine ja edastus PR-sse (täielikkus, olemasolu, täpsus);• selgitama kas/kuidas toimub kontroll PE-te tegevuse üle (st nende poolt edastatud pakendiaruandes sisalduva info osas) (täielikkus, olemasolu, täpsus)
PE puhul peaks VA: <ul style="list-style-type: none">• kaardistama vestluses asjakohaste isikutega PE tegevused pakendimaterjali massi üle arvestuse pidamisel pakendimaterjali liikide kaupa (sh peaks uurima, kas on kehtestatud kirjalik siseeeskiri pakendiarvestuse pidamiseks, mis aitaks PE tegevuste kaardistamisel);• selgitama, millist pakendit ja pakendimaterjali tekib töövõtu tellijal liikide kaupa (tähelepanu kallima hinnaga pakenditele) (täielikkus, olemasolu);• selgitama, kas mõni pakendiliik on tahtlikult/tahtmatult jäänud arvestuse alt välja (täielikkus);• selgitama, kuidas toimib arvestus pakendimaterjali massi üle (arvestusmeetod, -mudel) (täpsus)• veenduma korrektse periodiseerimise tagamise põhimõtetes (täpsus) jne	TKO puhul peaks VA: <ul style="list-style-type: none">• kaardistama vestluses asjakohaste isikutega TKO tegevused PE-lt saadavate pakendiaruannete kogumisel: kuidas on TKO poolt hallatud kliendibaas ja toimub pakendiaruannete kogumine PE-lt, andmete koondamine ja edastus PR-sse (täielikkus, olemasolu, täpsus);• selgitama kas/kuidas toimub kontroll PE-te tegevuse üle (st nende poolt edastatud pakendiaruandes sisalduva info osas) (täielikkus, olemasolu, täpsus)		
3.	Töövõtu planeerimisfaasis peaks VA määrama olulisuse kvantitatiivselt, milleks oleks 5% pakendi liikide lõikes (sellekohase juhise annab Keskkonnaministeerium oma ametlikus suunises Audiitorkogule). Protseduuride teostamisel peaks VA arvesse võtma määratud olulisust, tuvastamaks kõik seda piiri individuaalselt või koosmõjus ületavad väärkajastamised		

Lisa 2. Riskidele vastamisega seotud näidisprotseduurid pakendiettevõtete osas.

Jrk nr	Põhjendatud kindlustunne	Piiratud kindlustunne
1.	Vastavalt koostatud riskihinnangule peaks VA kontrollima alusdokumentide põhjal pakendimaterjali massi üle arvestuse pidamise korrektsust pakendimaterjali liikide kaupa: • veenduma, et arvestus katab kõik pakendiliigid kaardistades selleks kogu ettevõtte tegevuse (et midagi pole arvestuse alt välja jäänud); • viima läbi alusdokumentide kontrolli valimi põhjal (nt Eestisse sisseveetud kauba ja selle pakendi puhul kontrollida saatedokumente); • viima läbi kontroll-kaalumised (nii homogeense kui heterogeense pakendi puhul) ja laiendama tulemust analüütiliselt üldkogumile; • hindama, kas rakendatud arvestusmudeli kasutamine tagab vastavuse PakS nõuetele; • viima läbi kehtestatud arvestusmudeli rakendamise aritmeetilise kontrolli	Tavapärased on protseduuride maht piiratud võrreldes põhjendatud kindlustandva töövõtuga: • VA peaks viima läbi järelepärimised ettevõtte tegevuse osas pakendiandmete üle arvestuse pidamisel ja analüütilised protseduurid; • olulises koguses pakendiliikide puhul peaks VA teostama „läbijalutamise testi“ (walk-through test); • kui VA-l on põhjust uskuda olulistesse väärkajastamistesse pakendiarvestuses/-aruandes, tuleks läbi viia lisaprotseduurid või suurema ulatusega protseduurid (laiendada protseduuride mahtu sarnaselt põhjendatud kindlustunnet andvale töövõtule)
2.	Vandeaudiitor peaks veenduma periodiseerimise korrektsuses: • oluline on, et aruanne sisaldaks juba turule lastud koguseid, mitte nt laos turule minekut ootavaid koguseid	Vandeaudiitor peaks veenduma periodiseerimise korrektsuses • sellel ajavahemikul, kui PE annab kohustused üle TKO-le või TKO vahetamisel; • oluline on, et aruanne sisaldaks juba turule lastud koguseid, mitte nt laos turule minekut ootavaid koguseid
3.	VA peaks veenduma, et PE-l oleks olemas taaskasutustõendid pakendijäätmete üleandmise kohta jäätmekäitlejale / neid taaskasutavale ettevõtjale	VA peaks teostama järelepärimisi veendumaks, et TKO-l oleks olemas taaskasutustõendid pakendijäätmete üleandmise kohta jäätmekäitlejale / neid taaskasutavale ettevõtjale

Lisa 3. Riskidele vastamisega seotud näidisprotseduurid taaskasutusorganisatsioonide osas

Jrk nr	Näidisprotseduurid (põhjendatud kindlustunne)
1.	VA peaks veenduma, et kõik asjakohased PE-d on audiitorkontrollitud pakendiaruande TKO-le esitanud
2.	VA peaks selgitama, kuidas TKO käsitleb VA-te poolt väljastatud kokkuvõtteid ja nende tüüpe PE pakendiaruande kohta (sh kuidas TKO hindab / kajastab eeldatavate vigade mõju oma koondaruandes)
3.	VA peaks kontrollima valimi põhjal, kas PE-te poolt esitatud ülevaadatud andmed on vastavuses TKO koondtabelisse kantud andmetega
4.	VA peaks kontrollima TKO-poolset koondandmete käsitlemise aritmeetikat (kas PE-te poolt esitatud andmed on korrektselt kokku liidetud)
5.	VA peaks kontrollima, et PR-sse esitatud andmed oleks vastavuses PE-lt laekunud koondandmetega
6.	Kuna ka TKO VA lähtub 5%-lisest olulisusemäärast, peab VA esitama kokkuvõtte kogu üldkogumi kohta, s.t grupeerida tuleks: milline kogus on saanud modifitseerimata kokkuvõtte ja milline modifitseeritud kokkuvõtte (märkus, vastupidine, kokkuvõtte avaldamisest loobumine)
7.	VA peab veenduma, kas taaskasutustõendid on olemas (pakendijäätmete üleandmise kohta neid taaskasutavale ettevõtjale), st kas taaskasutusosa on tõendatud
8.	VA peab veenduma TKO puhul, et pakendi ja pakendijäätmete käitlemisega seotud teenuse ostmine oleks toimunud konkurentsi alusel

SUMMARY

AUDITING PACKAGING REPORT – CURRENT PROBLEMS

Siim Aavik

Language: Estonian
Pages: 40
References: 26

Figures: 1
Tables: 2
Appendixes: 3

Keywords: packaging audit, packaging report, Packaging Act, International Standard for Assurance Engagements, Packaging Excise Duty Act, packaging recovery organisation

Starting from the 1st of January 2015, packaging audit was made mandatory for all entities which qualify as packaging producers, importers, exporters or packaging undertakers and place more than 100 kg-s of plastic packaging or 200 kg-s of other packaging materials per year. With this new obligation the entities had an increase in their administrative load as well as a new financial burden. One possible solution to these problems could be organising the packaging audit more efficiently. The purpose of this theses is to elucidate the essence and current problems of carrying out the packaging audit and propose possible solutions.

To achieve this purpose the author describes the essence of packaging audit – the laws and standards it is based on, including reasonable and limited assurance attestation engagements. The author also conducts interviews with different specialists in the field from the Ministry of Environment, the Estonian Board of Auditors and a packaging recovery organisation. Qualitative content analysis is used as a reasearch method.

The Estonian Board of Auditors methodology specialist introduced the results of a feedback survey they conducted in which over 60 auditors participated. It covered more than 700

engagements. The survey uncovered, that the total quantity of packaging declared to the packaging register increased by 20 thousand tonnes. The auditors also stated that 32% of auditors reports were with modifications. The CEO of a packaging recovery organisation assesses the feedback from entities regarding the packaging audit to be negative, because they see it as an additional obligation. The CEOs personal stance is that packaging audit is absolutely necessary to bring much needed clarity. Specialist of waste department from Ministry of Environment found the first year of packaging audit to be a success. The specialist also thought very highly of the work done by auditors educate their clients in the field of packaging. From the negative aspect the specialist noted, that roughly only half of the packaging entities which have joined a packaging recovery organisation submitted their audited packaging reports before the deadline.

After analysing the information from the interviews conducted the author finds that the stipulated margins for the packaging audit were too low. There are 3 500 entities who had the obligation to audit their packaging reports. 1 000 of those entities account for 98% of packages placed to the market. By increasing the margins the overall amount of entities which need to be audited decreases significantly. The Ministry on Environment has also reached this conclusion and is already planning to increase the margins.

Another option to increase the efficiency of the packaging audit is to postpone the deadlines. The current deadline of June the 30th coincides with the deadline of auditing financial statements. This puts a lot of pressure on auditors to get both types of engagements done at the same time which also raises the prices of the service. Postponing the deadline could ease that problem.

Both entities and auditors have expressed the need for a thorough manual. The author finds that the Ministry of Environment should be the one to show initiative here and assemble a manual in co-operation with other interested parties which would clearly stipulate the methods for compiling packaging reports.

An alternative method in the opinion of the author could be that packaging recovery organisations conduct random audits among their customers. This is the way packaging audits are conducted elsewhere in the European Union. The packaging recovery organisations themselves would be audited by certified auditors.

Deklareerin, et käesolev lõputöö, mis on minu iseseisva töö tulemus, on esitatud Tallinna Tehnikaülikooli diplomi taotlemiseks ning selle alusel ei ole varem taotletud akadeemilist kraadi ega diplomit.

Kõik töö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, põhimõttelised seisukohad, kirjanduslikest allikatest ja mujalt pärinevad andmed on viidatud.

Autor:
(Siim Aavik, 7. jaanuar 2016)

Üliõpilaskood:

Töö vastab kehtivatele nõuetele.

Juhendajad:
(Jekaterina Piskunova, 7. jaanuar 2016)

.....
(Ester Vahtre, 7. jaanuar 2016)

Kaitsmisele lubatud: “.....” 2016

TTÜ TK kaitsmiskomisjoni esimees:

.....
(nimi, allkiri)