

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL
TALLINNA KOLLEDŽ

Majandusarvestus ja ettevõtluse juhtimine
Majandusarvestus

Tiina Veersalu

EESTI AUDIITORTEGEVUSE SEADUSE KOHALDAMINE
AUDITI MÄÄRUSE 537/2014 JA DIREKTIIVIGA 2014/56/EL

Lõputöö

Juhendaja: Liis Talpas, *PhD*

Kaasjuhendaja: Ester Vahtre, *EMBA*

Tallinn 2016

SISUKORD

SISSEJUHATUS.....	3
1. ÜLEVAADE AUDIITORTEGEVUSE SEADUSEST JA UUE EUROOPA LIIDU AUDITI DIREKTIIVI JA MÄÄRUSE NÕUETEST	6
1.1 Ülevaade audiitortevuse seaduses toimunud muutustest perioodil 1999 -2016.....	6
1.2 Peamised muutused uues audiitortevuse seaduses töö eesmärgist lähtudes	8
1.3 Uurimisobjektide kirjeldus ja võrdlus Eesti audiitortevuse seaduse eelnõuga	9
2. EUROOPA LIIDU DIREKTIIVI JA MÄÄRUSE RAKENDAMINE VALITUD LIIKMESRIIKIDES	23
2.1 Soome	24
2.2 Läti	26
2.3 Rootsi	27
2.4 Saksamaa	29
2.5 Eesti ja teiste riikide võrdlus.....	30
3. UURING AUDITI DIREKTIIVI JA MÄÄRUSE RAKENDAMISE KOHTA	33
3.1 Eesmärk, uurimismetoodika ja valimi kirjeldus	33
3.2 Tulemuste analüüs	34
3.3 Järeldused ja ettepanekud	47
KOKKUVÕTE	51
VIIDATUD KIRJANDUS	54
LISAD	58
Lisa 1. Küsimustik.....	58
SUMMARY	63

SISSEJUHATUS

2008. aasta finantskriis tõi ilmsiks mitmed puudused kohustuslikus auditis, eelkõige pankade ja finantseerimisasutuste puhul. Nii mõnegi rahvusvahelise krediidiasutuse sõltumatu vandeaudiitori aruanne oli ilma märkuste või tähelepanu juhtimiseta, kuigi nimetatud asutuste tegelik finantsseisund ei olnud kiita. Sellest tulenevalt vähenes investorite usaldus auditisse ning Euroopa Liidu Komisjoni hinnangul oli auditeerimise valdkonnas vaja läbi viia muudatusi, mis taastaksid usalduse äriühingute finantsaruannetes. Selle eesmärgi saavutamiseks töötas Euroopa Liit (EL) välja auditi määruse 537/2014 ja direktiivi 2014/56/EL, et eelkõige tugevdada audiitorite sõltumatust ja mitmekesistada kohustusliku auditi turgu. [36]

2010. aastal jõustunud ja ka töö koostamise hetkel kehtiv Eesti audiitortegevuse seadus reguleerib audiitortegevuse õiguslikke aluseid, vande- ja siseaudiitori institutsioone ning selle vastu võtmise peamine eesmärk oli kohustusliku auditi nõuete vastavusse viimine Euroopa Parlamendi ja Euroopa Nõukogu auditi direktiiviga 2006/43/EÜ. [5, lk 41-42]

Peagi jõustub Eestis uus audiitortegevuse seadus, millega viiakse Eesti seadusandlus vastavusse uue Euroopa Parlamendi ja Euroopa Nõukogu määruse 537/2014 ja direktiiviga 2014/56/EL (muudetakse direktiivi 2006/43/EÜ). Uus audiitortegevuse seadus jõustub Eestis 1. jaanuaril 2017 ning eelnõu antud seadusemuudatuse kohta koostati käesoleva aasta juulis. Eelnõuga viidi audiitortegevuse seadus kooskõlla Euroopa Liidu õiguses toimunud muudatustega. Eeskätt muudetakse uues audiitortegevuse seaduses avaliku järelevalve korraldust ja rahastamist, Rahandusministeeriumi ja Audiitorkogu organite pädevust ja ülesannete jaotust ning avaliku huvi üksuse mõistet. [11, lk 5]

Autor valis antud teema lõputöö koostamiseks, kuna see on hetkel väga aktuaalne, sest 2017. aasta alguses jõustub Eestis uus audiitortegevuse seadus. Lõputöö eesmärk on anda hinnang, kas Eesti on direktiivi ja määruse rakendamisel seaduseelnõusse kasutanud parimaid võimalikke lahendusi. Lõputöö uuringu metoodika on andmete analüüs ja küsitlus.

Töö autor keskendub direktiivi ja määruse üle võtmisel Eesti seadusandlusesse antud lõputöös peamiselt neljale valdkonnale, milleks on avaliku huvi üksuse (AHÜ) määratlus, AHÜ

rotatsioon, keeld pakkuda auditi väliseid teenuseid ja audiitortevuse üle sõltumatu järelevalve tagamine. Antud valdkonnad on valitud uurimiseks, sest need on tekitanud seaduseelnõu koostamise käigus kõige rohkem arutelusid. Põhjuseks on see, et need muutuvad oluliselt võrreldes hetkel Eestis kehtiva seadusega. Samuti on nende valdkondade puhul liikmesriikidel võimalus teatud seadusesätteid enda riigi vajadusest lähtuvalt seadusandlusesse kohaldada. Lisaks on need teemad olulised audiitorettevõtjate jaoks, kuna uue seadusega lisanduvad erinõuded AHÜ kohustusliku auditi läbiviimiseks, mis võib omakorda kaasa tuua töökoormuse ja vastutuse suurenemise AHÜ audiitoritele.

Lõputöö eesmärgi täitmiseks kavandab autor järgmised uurimisülesanded:

1. anda erinevate kirjandusallikate põhjal ülevaade audiitortevuse arengust Eestis;
2. kirjeldada peamisi muutusi seoses EL auditi määruse ja direktiivi ülevõtmisega;
3. kaardistada, kuidas on määruse ja direktiivi sätteid rakendanud teised EL liikmesriigid (Eesti peamised kaubanduspartnerid);
4. anda hinnang direktiivi rakendamisele Eesti seadusandlusesse lähtudes huvigruppide ettepanekutest;
5. tuua välja probleemsed valdkonnad uue direktiivi rakendamisel võttes arvesse teiste EL liikmesriikide praktikat ning vandeaudiitorite seas läbi viidud küsitluse käigus kogutud arvamusi.

Enne uue audiitortevuse seaduse eelnõu koostamist küsis ka Rahandusministeerium huvigruppidele nende arvamust, mis on välja toodud seaduseelnõu lisades. Lõputöös on vaadeldud Audiitorkogu ja Eesti Kaubandus-Tööstuskoja liikmete tagasisidet, mis on esitatud lõputöös erinevate teemade lõikes.

Lisaks huvigruppide ettepanekutele toob autor lõputöös välja, mida teised EL riigid plaanivad või on juba oma seadusandluses rakendanud. Autor seab seejuures ootuseks, et Eesti toimib direktiivi ja määruse rakendamisel sarnaselt Eesti peamistele kaubanduspartneritele. Eesti peamiste kaubanduspartnerite praktika uurimine annab lisaks huvigruppide arvamusele olulist lisandväärtust uue audiitortevuse seaduse analüüsimisele. Eelnevalt pole teiste EL liikmesriikide näitel auditi direktiivist ja määrusest tulevate nõuete rakendamist Eestis põhjalikult analüüsitud. Seega on autor üheks uurimisülesandeks seadnud direktiivi ja määruse ülevõtmise erinevate võimaluste kaardistamise Eesti peamiste kaubanduspartnerite näitel.

Lõputöös kasutatud andmeallikateks on peamiselt Euroopa Parlamendi ja Euroopa Nõukogu direktiiv 2014/56/EL ning auditi määrus 537/2014, 1. jaanuaril 2017 kehtima hakkava audiitortevuse seaduse eelnõu ning sellega seotud seletuskiri ja huvigruppide arvamused. Samuti kasutab autor direktiivi ülevõtmisega seotud erinevaid võõrkeelseid veebimaterjale, mis käsitlevad direktiivi ja määruse rakendamist teistes EL riikides.

Lõputöö esimeses peatükis annab autor ülevaate audiitortevuse seaduse arengust ning EL auditi direktiivi 2014/56/EL ja määruse 537/2014 rakendamisega kaasnevatest peamistest muudatustest uues audiitortevuse seaduse eelnõus. Lisaks kirjeldab autor uue audiitortevuse seaduse vajalikkust ning peamisi eesmärke ja toob välja huvigruppide seisukohad erinevate valdkondade juures.

Töö teises peatükis käsitleb autor Euroopa Liidu direktiivi rakendamist teistes EL liikmesriikides. Selleks on autor valinud Eesti peamised kaubanduspartnerid – Soome, Läti, Rootsi ja Saksamaa. Lisaks käsitletakse antud peatükis ka vastavates riikide läbi viidud uuringute seisukohtasid, kasutades selleks artikleid ja teadustöid.

Viimane peatükk sisaldab lõputöö uuringu meetodika kirjeldust ning küsitluse tulemusi auditi direktiivi ja määruse rakendamise kohta. Autor valis küsitluse sihtgrupiks vandeaudiitorid, sest neid mõjutab töös käsitletud seadusemuudatus kõige enam, kuna avaliku huvi üksusi auditeerivad vandeaudiitorid ja audiitorettevõtjad peavad edaspidi arvestama rangemate nõuetega nii auditeerimisel kui ka sõltumatu vandeaudiitori aruannete koostamisel.

1. ÜLEVAADE AUDIITORTEGEVUSE SEADUSEST JA UUE EUROOPA LIIDU AUDITI DIREKTIIVI JA MÄÄRUSE NÕUETEST

Esimese peatüki eesmärk on anda ülevaade Eesti audiitortevuse seadusest ning peamistest muudatustest uues audiitortevuse seaduse eelnõus, seoses auditi määruse 537/2014 nõuete ja direktiivi 2014/56/EL ülevõtmisega 2017. aastal. Selles lõputöös keskendub autor peamiselt avaliku huvi üksustega kaasnevatele muudatustele, milleks on avaliku huvi üksuse määratlus, audiitori kohustuslik rotatsioon ja keeld pakkuda teisi teenuseid. Lisaks on kirjeldatud järelevalvega seotud nõuete muutusi, mis on oluline osa audiitortevuse jätkusuutlikkuse ja toimimise seisukohalt nii avaliku huvi üksuste kui ka ülejäänud ettevõtete auditeerimisel.

1.1 Ülevaade audiitortevuse seaduses toimunud muutustest perioodil 1999 - 2016

Audiitortevuse arendamine ja õigusliku keskkonna loomine on riigi seisukohalt oluline finantspoliitika valdkond. Kuni esimese audiitortevuse seaduse jõustumiseni reguleeris Eestis audiitori kutset 1990. aastal vastu võetud Eesti NSV valitsuse määrus „Eesti NSV-s audiitortevuse korraldamise esmaste abinõude kohta“, millega pandi alus audiitori kutsele Eestis. [1; 2, lk 17]

Esimene audiitortevust reguleeriv seadus jõustus Eestis 1999. aastal, mil loodi ka avalik-õiguslik juriidiline isik Audiitorkogu. Viimane korraldab Eestis auditeerimistevust era- ja avalikes huvides ning kaitseb oma liikmete kutsealaseid õigusi. Audiitorkogu liikmeteks on vandeaudiitorid ja audiitorettevõtjad ning selle eesmärk on tagada oma liikmete kutsealase tegevuse kõrge kvaliteet, hea maine ja usaldusväarsus, samuti kutsetevuse hea tava kujundamine ja ühtlustamine, kutsealaste õiguste kaitsmine ning täiendusõppe ja järelevalve korraldamine. [3; 4, §102]

Muutused Eesti audiitortevust reguleerivas seadusandluses saab peamiselt jagada kaheks perioodiks, mida iseloomustavad vastavalt: esimene audiitortevuse seadus, mis jõustus 1999.

aastal ja teine audiitortevuse seadus, mis jõustus 2010. aastal. Viimasega viidi auditeerimine vastavusse rahvusvaheliste auditeerimisstandarditega. [5, lk 41]

Esimene audiitortevuse seadus Eestis võeti vastu 10. jaanuaril 1999. aastal ning see jõustus sama aasta 1. juulil. Seadusega määrati kindlaks nõuded audiitoritele, audiitoreksami sooritamise alused, audiitori kutsetevuse õiguslikud alused ning Audiitorkogu töö korraldus. [6, §1]

Järgmine oluline õigusakt, milleks oli auditeerimiseeskiri, võeti vastu 2000. aasta juunis. Selles kirjeldati auditeerimise eetilisi põhimõtteid, auditeerimise üldised põhimõtteid ning juhiseid, kuidas auditit planeerida ja läbi viia. Määratleti ka audiitori ja kliendi koostöösuhed ning nõuded auditi dokumentatsioonile ja audiitori aruandele. [5, lk 41; 7]

Esimest audiitortevuse seadust on muudetud kokku seitse korda ning auditeerimiseeskirja vaid ühe korra. Toimunud muutused on olnud minimaalsed ning seotud pigem tehniliste aspektidega. [8, lk 1]

17. mail 2006. aastal võeti vastu Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiiv 2006/43/EÜ, mis käsitleb raamatupidamise aastaaruannete ja konsolideeritud aruannete kohustuslikku auditit. Direktiivi peamine eesmärk oli kohustusliku auditi nõuete ühtlustamine. [9, lk 1]

Lähtudes töö fookusest toob järgnevalt autor välja, millised olid peamised muudatused auditi direktiivis 2006/43/EÜ:

- 1) defineeriti vannutatud audiitorite avaliku huvi funktsioon;
- 2) kehtestati kohustus tõhusa, pädeva ja mittepraktiseerijate enamuse poolt juhitava audiitorite avaliku järelevalve süsteemi loomiseks, millel on lõplik vastutus;
- 3) kehtestati rangemad nõuded avaliku huvi üksuste audititele:
 - a) iga-aastase läbipaistvusaruande avaldamise kohustus;
 - b) auditikomiteede moodustamise kohustus;
 - c) lisanõuded sõltumatuse osas sh auditeerimispartneri rotatsioon vähemalt iga seitsme aasta tagant;
 - d) lisanõuded kvaliteeditagamise süsteemi osas nii, et vähemalt igal kolmandal aastal vaadatakse üle iga audiitori töö kvaliteet;
- 4) kehtestati nõue, et auditeerimiskohustuslane peab avaldama oma raamatupidamise aastaaruandes eraldi kogutasud järgmiste teenuste eest:
 - a) vannutatud audiitori poolt kohustusliku auditi teostamine;

- b) maksunõustamine;
- c) auditeerimisega mitteseotud teenuste osutamine. [10]

Euroopa Liidus vastu võetud auditeerimisdirektiivi kohaselt pidid liikmesriigid oma seadusandluste väljatöötamisel direktiivist lähtuma, seega hakati ka Eestis uut audiitortevuse seaduse eelnõud koostama. [2, lk 30]

8. märtsil 2010. aastal jõustunud ja ka töö koostamise hetkel kehtiv Eesti audiitortevuse seadus reguleerib audiitortevuse õiguslikke aluseid, vande- ja siseaudiitori institutsioone ning selle peamine eesmärk on kohustusliku auditi nõuete vastavusse viimine EL direktiiviga 2006/43/EÜ. Võrreldes eelmise audiitortevuse seadusega on käesoleva töö seisukohast olulisemad 2010. aasta seaduses vastu võetud muudatused: audiitorkogu kui avaliku järelevalve organi tegevuse reguleerimine, avaliku huvi üksuse määratlus, rotatsioon ja audiitori vastutus. Uueks kohustuseks oli avaliku huvi üksusel moodustada auditikomitee. Selle eesmärk on olla nõuandvaks organiks raamatupidamise, audiitorkontrolli, riskijuhtimise, sisekontrolli- ja auditeerimise, järelevalve ja eelarve koostamise valdkonnas ning tegevuse seaduslikkuse osas. [2, lk 41; 5, lk 41-42]

2010. aastal vastu võetud audiitortevuse seadust on 2016. aastaks muudetud 13 korda (sealhulgas viimased muudatused, mis jõustusid 1. jaanuaril 2016). Järgmine oluline muudatus audiitortevuses toimub 2017. aastal. Selleks ajaks peab Eesti viima oma seadusandluse kooskõlla uue EL määruse 537/2014 ja auditeerimisdirektiivi 2014/56/EL nõuetega. Direktiivi ülevõtmise tähtaeg oli 17. juuni 2016. aastal ning Eesti uus audiitortevuse seadus jõustub 2017. aasta 1. jaanuaril. Järgmises alapeatükis annab autor ülevaate peamistest muudatustest seoses uue direktiivi ülevõtmisega ning toob välja, miks uue direktiivi rakendamine on vajalik. [5, lk 42; 12, lk 4]

1.2 Peamised muutused uues audiitortevuse seaduses töö eesmärgist lähtudes

Eelnõuga viiakse Eesti seadusandlus vastavusse EL auditi direktiiviga, mis käsitleb raamatupidamise aastaaruannete ja konsolideeritud raamatupidamise aastaaruannete kohustuslikku auditit. Uue direktiiviga samal ajal võeti vastu ka auditi määrus 537/2014, mis käsitleb avaliku huvi üksuste kohustusliku auditi erinõudeid. [11, lk 5; 12]

Euroopa Liidu liikmesriikide seadusandluse vastavus direktiiviga on oluline, kuna ühine regulatiivne lähenemisviis parandab avaliku huvi üksuste kohustuslikku auditit tegevate vandeaudiitorite ja audiitorühingute ausameelsust, sõltumatust, objektiivsust ja usaldusväärsust, mis aitab tagada EL siseselt kohustusliku auditi hea kvaliteedi. Lisaks tagab ühine seaduse raamistik tarbijatele ja investoritele parema kaitse ning aitab kaasa siseturu tõhusamale ja efektiivsemale toimimisele. [11, lk 16]

Eesti kuulub nende Euroopa Liidu liikmesriikide hulka, kes on ilma lisanduste või väljajätmisteta üle võtnud *The International Federation of Accountants* (IFAC) poolt koostatud rahvusvahelised auditeerimisstandardid (ISA). Seetõttu ei tehta märkimisväärseid muudatusi kohustuslikku auditit teostavate isikute objektiivsuse ja sõltumatuse tagamisel ega ka auditeerimisstandardite ühtlustamisel. Seaduses tuleb aga muuta avaliku järelevalve süsteemi korraldust ning teha muudatusi määruse 537/2015 kohaldamiseks, mis kehtestab avaliku huvi üksustele rangemad nõuded, kui seni kehtivad regulatsioonid. [11, lk 6]

Avaliku huvi üksuste ühise regulatiivse lähenemise saavutamiseks kehtestatakse neile ulatuslikud piirangud auditiväliste teenuste alal, mida auditeeriv audiitorettevõtja võib sellele kliendile osutada ning tasudele, mida teenuse osutamise eest nõuda saab. Lisaks kehtestatakse avaliku huvi üksusi auditeerivatele audiitorettevõtjatele kohustuslikud rotatsiooninõuded ning kliendile tehtud auditi aruanne peab uue auditi määruse kohaselt olema seni kehtinud regulatsioonidest märksa detailsem ning läbima täiendava kontrollülevaatus teise audiitori poolt. Samuti tuleb auditeerides koostada täiendav aruanne avaliku huvi üksuse auditikomiteele ning teatud juhtudel ka järelevalveasutustele. [11, lk 16]

1.3 Uurimisobjektide kirjeldus ja võrdlus Eesti audiitortevõtmise seaduse eelnõuga

Alapeatüki eesmärk on anda ülevaade EL auditi direktiivi 2014/56/EL ja määrusega 537/2014 kaasnevatest muudatustest ja nende rakendamisest Eesti uues audiitortevõtmise seaduse eelnõus. Peamised valdkonnad, millele autor lõputöös keskendub on avaliku huvi üksuse määratlus, rotatsioon, keeld pakkuda teisi teenuseid ja järelevalve.

Nimetatud teemad on valitud uurimiseks, sest need on tekitanud seoses seaduseelnõu koostamisega kõige rohkem arutelu, kuna EL auditi direktiivi kohaselt on liikmesriikidel võimalus teatud seadusesätteid vastavalt enda riigi vajadusele seadusandlusesse kohaldada.

Järgmises alapeatüki osas autor välja auditi direktiivis ja määruses toodud seadusesätted ning võrdleb neid Eesti uue audiitortegevuse seaduse eelnõuga. Lisaks kirjeldab autor huvigruppide ettepanekuid, mida kogus audiitortegevuse seaduse eelnõu koostamise käigus Rahandusministeerium.

Avaliku huvi üksuse määratlus

Avaliku huvi üksused on ühiskonna seisukohalt olulised ettevõtted nii oma tegevuse mahu ja ulatuse kui ka tegevuse olemuse tõttu. Kohustusliku auditi avaliku huvi funktsioon tähendab, et laiem avalikkus ja finantseerimisasutused tuginevad vannutatud audiitori või audiitorühingu töö kvaliteedile ning seetõttu on vaja tugevdada avaliku huvi üksuste auditeeritud raamatupidamise aruannete usaldusväärsust. Kvaliteetne audit aitab kaasa turgude nõuetekohasele toimimisele, edendades raamatupidamise aruannete usaldusväärsust ja tõhusust. [13, lk 1]

Direktiivi 2014/56/EL kohaselt on avaliku huvi üksus:

- 1) liikmesriigi õigusega reguleeritud üksus, mille vabalt kaubeldavate väärtpaberitega on lubatud kaubelda mis tahes liikmesriigi reguleeritud turul;
- 2) krediidasutus;
- 3) kindlustusandja;
- 4) üksus, kes on liikmesriikide poolt nimetatud avaliku huvi üksuseks. Näiteks ettevõtja, kes on olulise ühiskondliku tähtsusega oma tegevuse iseloomu, suuruse või töötajate arvu tõttu. [13, lk 7-8]

Direktiivi varasema redaktsiooniga võrreldes pole seda definitsiooni sisuliselt muudetud, vaid üksnes liigendatud. Nagu varem, annab direktiiv liikmesriikidele jätkuvalt õiguse laiendada avaliku huvi üksuse määratlust enese jaoks sobival moel. Seni on Eesti seda võimalust kasutanud [11, lk 16].

Töö koostamise hetkel kehtiva audiitortegevuse seadusest lähtuvalt vastab avaliku huvi üksus direktiivi poolt sätestatud kriteeriumitele 1- 3 (vt eespool), lisaks on avaliku huvi üksustena määratletud veel:

- 1) kohaliku omavalitsuse üksus, mille haldusterritooriumil bilansipäeva seisuga elab üle 10 000 inimese või mille raamatupidamise või konsolideerimisgrupi raamatupidamise aastaaruandes bilansipäeva seisuga toodud varad on kokku üle 20 000 000 euro;

- 2) ministeerium riigiraamatupidamiskohustuslasena;
- 3) juriidiline isik, mille raamatupidamise või konsolideerimisgrupi raamatupidamise aastaaruandes toodud aruandeaasta näitajatest vähemalt kaks ületab alljärgnevaid tingimusi:
 - a) müügitulu või tulu 66 000 000 eurot;
 - b) varad bilansipäeva seisuga kokku 33 000 000 eurot;
 - c) keskmine töötajate arv 1000 inimest.
- 4) avaliku sektori üksuse enamusosalusega või valitseva mõju all olev äriühing, sihtasutus, mittetulundusühing või muu isik, mille raamatupidamise või konsolideerimisgrupi raamatupidamise aastaaruandes toodud aruandeaasta näitajatest vähemalt kolm ületab alljärgnevaid tingimusi:
 - a) müügitulu või tulu 14 000 000 eurot;
 - b) varad bilansipäeva seisuga kokku 7 000 000 eurot;
 - c) keskmine töötajate arv 200 inimest;
 - d) nõukogu liikmete arv 8 inimest. [4, § 13]

Seoses audiitortevuse seaduse muutmisega küsis Rahandusministeerium huvigrupidelt arvamust auditi direktiivi ja määruse ülevõtmise oluliste lahendust vajavate sõlmküsimuste kohta. Avaliku huvi üksuse määratluse kohta küsiti arvamusi Audiitorkogult ja Eesti Kaubandus-Tööstuskojalt. Audiitorkogu kujundas oma arvamuse lähtudes liikmetelt saadud tagasisidetest, Audiitorkogu õiguskomisjoni liikmete, juhatuse ja järelevalve nõukogu liikmete ning töötajate arvamusest. Eesti Kaubandus-Tööstuskoda esitas oma seisukohad liikmete tagasisidede põhjal. Küsitluses paluti avaldada arvamust, kas Eesti peaks lisaks direktiivis toodule määratlema ka muid avaliku huvi üksusi.

Audiitorkogu toetas mõtet, et Rahandusministeerium vaataks üle avaliku huvi üksuse definitsiooni ning vajadusel täiendaks seda. Eesti Kaubandus-Tööstuskoja arvamuse järgi ei kujunenud ettevõtjate hulgas ühtset arusaama, kuid nõustuti sellega, et avaliku huvi üksuste arvu tuleks uues audiitortevuse seaduses vähendada. Eesti Kaubandus-Tööstuskoja liikmete arvamused jagunesid peamiselt kaheks, toetati nii ideed lähtuda üksnes direktiivi definitsioonist, kui ka seda, et Eesti avaliku huvi üksuse definitsioon oleks laiem kui EL auditi direktiivis toodu. Audiitorkogu avaldatud arvamuse kohaselt võiks Rahandusministeerium avaliku huvi üksustena määratlemisel kaaluda ka omanikstruktuuri (üks või mitu omanikku), välisfinantseerimise

ulatust ning erisuste kehtestamist EL liikmesriikides resideerivate börsiettevõtete tütarettevõtetele Eestis. Nimetatud ideed pole siiski jõudnud avaliku huvi üksuse määratlusse, kui lähtuda audiitortegevuse seaduse eelnõust. [14, lk 1; 15 lk 1]

Eestis muudetakse uue audiitortegevuse seaduse eelnõuga avaliku huvi üksuse definitsiooni, viies selle direktiiviga lubatava miinimumini. Uus seaduseelnõu määratleb avaliku huvi üksustena börsiettevõtted, kindlustusseltsid ning pangad. Seega jäävad avaliku huvi üksuse määratlusest välja kohalikud omavalitsused, ministriumid, suuruse ja tegevusmahu põhised ettevõtted ning avaliku sektori üksuse enamusosalusega ettevõtted. [11, lk 4]

Seaduseelnõu koostamisel kaaluti ühe ideena ka uue mõiste lisamist seadusandlusesse, milleks on kohaliku huvi üksus (KHÜ). Seda mõtet tutvustas Audiitorkogule tehtud ettekandes Rahandusministeeriumi ettevõtluse ja arvestuspoliitika osakonna juhataja K.Ojamaa. Kohaliku huvi üksus ei ole avaliku huvi üksus, kuid siiski rakenduvad KHÜ-le mõned avaliku huvi üksuse nõuded. Kohalikele omavalitustele ja avaliku sektori enamusosalusega või valitseva mõju all olevatele isikutele säilitatakse auditikomitee moodustamise nõue. Suurtel kohalikel omavalitsustel on lisaks nõue, et vandeaudiitor peab kontrollima teatud kohaliku omavalitsuse finantsjuhtimise seadusest tulenevaid nõudeid. See idee jäi siiski vaid mõtteks ning uude audiitortegevuse seadusesse KHÜ mõiste ei jõudnud. [17]

Kohustuslike auditite kvaliteet ja audiitorite sõltumatus tuleb võimalikult suures ulatuses tagada audiitorite üldise riikliku järelevalve, sealhulgas kvaliteedikontrolliga ning auditeeritavaid liigselt koormamata. Seega on avaliku huvi üksuse mõiste kitsendamine otstarbekas, et vältida halduskoormuse suurenemist nii erasektoris kui ka avalikus sektoris: avaliku huvi üksustele tehtud audititest nõuab Euroopa Liidu õigus edaspidi tavapärasest märksa detailsemaid aruandeid ja samuti kehtib neile hulk muid kõrgendatud nõudeid. [11; lk 17; 18]

Näiteks on avaliku huvi üksuste kohustuslikku auditit tegevad vannutatud audiitorid või audiitorühingud kohustatud esitama auditeeritava üksuse auditikomiteele täiendava aruande, milles antakse selgitusi kohustusliku auditit tulemuste kohta ning esitatakse muuhulgas teave: auditit ulatus ja ajakava, kasutatud meetodika kirjeldus, olulisuse kvantitatiivne tase ning selliste hinnangute ülevaade ja selgitus, mis puudutavad auditeerimise käigus kindlaks tehtud sündmusi või tingimusi, mis võivad tekitada märkimisväärset kahtlust üksuse suutlikkuses majandustegevust jätkata. [12, lk 15]

Lisaks kehtib avaliku huvi üksuste vandeaudiitoritele või audiitorühingutele nõue avalikustada oma iga-aastane läbipaistvusaruande hiljemalt nelja kuu jooksul pärast iga majandusaasta lõppu. Aruanne sisaldab näiteks nende avaliku huvi üksuste nimekirja, milles audiitor või audiitorühing on viimase majandusaasta jooksul teinud kohustuslikku auditit, võtmetähtsusega auditeerimispartnerite ja töötajate rotatsiooni käsitlevate põhimõtete kirjeldust ja avaliku huvi üksuste aruandeaasta raamatupidamise aruannete ning konsolideeritud raamatupidamise aruannete kohustuslikust auditist saadud tulu suurust. [12, lk 18]

Teatud juhtudel on avaliku huvi üksuse audiitor kohustatud esitama aruande avaliku huvi üksuste järelevalveasutusele. Järelevalve eest vastutavale pädevale asutusele esitab kohustuslikku auditit läbi viiv vandeaudiitor või audiitorühing talle auditi käigus teatavaks saanud teabe. Järelevalveasutust on kohustus teavitada järgnevatest asjaoludest:

- 1) selliste õigus- ja haldusnormide oluline rikkumine, millega on sätestatud avaliku huvi üksusele tegevusloa andmise tingimused või mis reguleerivad konkreetselt sellise avaliku huvi üksuse tegevust;
- 2) arvestatav oht või kahtlus, et avaliku huvi üksus ei suuda tegevust jätkata;
- 3) raamatupidamise aruannete kohta auditi arvamuse esitamisest keeldumine või eitavas vormis või märkusega arvamuse esitamine. [12, lk 17]

Lähtudes eeltoodust leiab autor, et avaliku huvi üksuse määratluse muutmine uues seaduseelnõus on põhjendatud ja vajalik, et vältida liigset koormust nii audiitorettevõtjate kui ka ettevõtete seas. Antud juhul pole otstarbekas kohaldada näiteks auditikomitee loomise nõuet kõikidele nendele avaliku huvi üksustele, kes veel praegu kehtiva seaduse kohaselt sinna alla kuuluvad, kuna see tekitaks täiendavat halduskoormust.

Sama seisukohani on jõutud ka PwC poolt läbi viidud uuringus, kus avaliku huvi üksuse definitsioon on toodud eraldi valdkonnana, milles toimub üle reguleerimine. Probleem seisneb selles, et praegu kehtivas seaduses on avaliku huvi üksuse määratlus väga lai, hõlmates ka üksusi, millel ei ole tegelikku aruandluskohustust laia avalikkuse eest. PwC uuringu käigus intervjueritavad olid ühtselt seisukohal, et AHÜ-de määratlust tuleks Eestis kitsendada. Eelnevat toetab ka fakt, et võrreldes teiste EL riikidega (Soome, Läti, Rootsi, Saksamaa, Ühendkuningriik) on Eesti hetkel kehtiva seaduse kohaselt enim laiendanud AHÜ-de määratlust ja seetõttu on Eestis kõige rohkem avaliku huvi üksusi suhtarvuna SKT-sse või börsil noteeritud ettevõtete arvu. [5, lk 9, 31]

Rotatsioon

Vastavalt 2010. aastast kehtivale audiitortegevuse seadusele võib vandeaudiitor ehk isik, kes esindab avaliku huvi üksust auditeerivat audiitorfirmat, olla kliendilepingu või vandeaudiitori aruande allkirjastajaks kuni seitsmel järjestikusel aastal. Enne 2010. aastat ei olnud audiitortegevuse seaduses rotatsioonireegleid. [5, lk 55]

Muudatused audiitortegevuse seadusesse sel teemal kavatakse teha 2017. aastal, kui Eesti peab võtma vastu uue auditeerimise direktiivi 2014/56/EL, millega muudetakse direktiivi 2006/34/EÜ, mis käsitleb raamatupidamise aastaaruannete ja konsolideeritud raamatupidamise aastaaruannete kohustuslikku auditit. [5, lk 55]

Uue auditi määruse artikkel 17 sätestab avaliku huvi üksuste auditeerimisel seoses lepingu kestvusega järgnevad nõuded:

- 1) Avaliku huvi üksus nimetab vannutatud audiitori või audiitorühingu ametisse esialgseks auditi lepingu perioodiks, mille kestus on vähemalt üks aasta. Lepingut võib pikendada.
- 2) Vannutatud audiitori või audiitorühingu algse lepingu kestus ega ka algse lepingu ja uuendatud või pikendatud lepingute kestus kokku ei tohi ületada kümme aastat. [12, lk 21-22]

Määruses on toodud ka erandid ehk valikuvõimalused, kuidas liikmesriigid saavad konkreetset nõuet enda riigi seadusandluses kohaldada. Erandina võivad liikmesriigid nõuda, et esialgse auditilepingu kestus peab olema pikem kui üks aasta. Samuti võivad liikmesriigid kehtestada auditi lepingu maksimaalseks kestuseks lühema perioodi kui direktiivis toodud kümme aastat. [12, lk 22]

Lisaks võivad liikmesriigid sätestada, et osutatud maksimum kestust (kümme aastat) võib pikendada kuni järgmiste maksimaalsete kestusteni:

- 1) 20 aastat, kui viiakse läbi kohustusliku auditi avalik hankemenetlus
- 2) 24 aastat, kui auditi on teinud samal ajal rohkem, kui üks vannutatud audiitor või audiitorühing ja kohustusliku auditi tulemusel esitatakse ühine auditi aruanne. [12, lk 22]

Täpsem ülevaade auditi lepingu ja kohustusliku auditi osas kehtivatest rotatsiooninõuetest on toodud tabelis 1.

Tabel 1. EL määrusest tulenevad rotatsiooninõuded

Lepingu kestus	Valikuvõimalus
1) Esialgne lepingu pikkus: 1 aasta	➤ Liikmesriigi valik rakendada pikemat perioodi.
2) Maksimaalne lepingu pikkus: 10 aastat	➤ Liikmesriigi valik rakendada lühemat perioodi.
3) Hankemenetlusega: võimalus pikendada maksimaalselt lepingu perioodi veel 10 aastat	➤ Liikmesriigi valik rakendada direktiivis toodud võimalusi lepingu pikendamiseks
4) Ühisauditiga: võimalus pikendada maksimaalselt lepingu perioodi veel 14 aastat	

Allikas: 13; autori koostatud

Kohustusliku auditi läbiviimise eest vastutavad võtmetähtsusega auditeerimispartnerid lõpetavad oma osalemise auditeeritava üksuse kohustusliku auditi läbiviimises hiljemalt siis, kui nende ametisse nimetamisest on möödunud seitse aastat. Nad ei tohi osaleda avaliku huvi üksuse kohustusliku auditi läbiviimises uuesti enne kolme aasta möödumist osalemise lõpetamisest. Erandina võivad liikmesriigid nõuda, et kohustusliku auditi läbiviimise eest vastutavad võtmetähtsusega auditeerimispartnerid lõpetavad oma osalemise auditeeritava üksuse kohustuslikus auditeerimises enne seitsme aasta möödumist nende ametisse nimetamisest. [12, lk 22]

Määrusest tulenevate nõuete täitmisel on Eesti kasutanud järgnevaid valikuvõimalusi:

- 1) Avaliku huvi üksuse üks ja sama vandeaudiitor võib vandeaudiitori aruandeid allkirjastada kuni seitsmel järjestikkusel aastal – ühtib EL auditi direktiivi nõudega.
- 2) Leping raamatupidamise aastaaruande kohustusliku auditi tegemiseks sõlmitakse vähemalt kahe aasta pikkuseks perioodiks – eelnõus on valitud ühe aasta võrra pikem periood kui direktiivis toodud standardperiood.
- 3) Avaliku huvi üksuse raamatupidamise aastaaruande kohustusliku auditi tegemiseks võib lepinguid sõlmida või sõlmitud lepinguid pikendada järjest kuni 10 aastaks. Järgides Euroopa Parlamendi ja Nõukogu määrust, võib lepinguid sõlmida või sõlmitud lepinguid pikendada kokku kuni 20 järjestikuseks aastaks – eelnõus on võetud kasutusele maksimaalne periood 20 aastat lepingu pikendamiseks, juhul kui pärast esialgse perioodi lõppu viiakse läbi hankemenetlus. [16, lk 4]

Eesti on rakendanud avaliku huvi üksuse esialgse auditi lepingu sõlmimiseks pikemat perioodi, kui direktiivis ette nähtud, kuna lepingu minimaalse kestuse pikendamine võimaldab tõsta audiitorteenuse kvaliteeti. Audiitori valiku protseduur on ettevõtjale koormav, mistõttu sõlmitakse kliendilepingud enamasti mitme aasta pikkuseks perioodiks. Üheaastase lepingu sõlmimise põhjuseks on sageli ettevõtte soov avaldada lepingut hoida soovivale audiitorile arvamuse avaldamisel survet. Lisaks leitakse, et klienti halvasti tundval audiitoril on pettusi või väärkajastusi raskem tuvastada. [11, lk 4]

Autor leiab, et Eesti on direktiivist tulenevad rotatsiooni nõuded endale kõige sobivamal viisil kohaldanud. Seoses vandeaudiitori allkirjastatud aruande perioodiga ei muutu uue seaduseelnõu kohaselt midagi, kuna ka hetkel kehtivas audiitortevõtmise seaduses on sätestatud nõue, et üks ja sama vandeaudiitor võib aruandeid allkirjastada kuni seitsmel järjestikusel aastal. Lepingu pikendamiseks valitud kuni 20-aastane periood on Eesti jaoks sobivam, kui teine valik – ühisauditiga võimalus lepingut pikendada veel 14 aastaks. Ühisaudit tooks endaga audiitorettevõtjatele kaasa lisapingeid, kuna hetkel turul tegutsevad rahvusvahelised audiitorfirmad, kes on omavahel konkurendid, peaksid teatud auditite käigus tegema koostööd. Lisaks on oht, et ühisauditit tegevate audiitorettevõtjate seisukohad ning töömeetodid on erinevad. Seega on hetkel Eesti seaduseelnõus valitud maksimaalne lepingu pikkus 20 aastat Eesti audiitortevõtmise turgu arvesse võttes parim variant.

Ka uue audiitortevõtmise seaduse eelnõu kohta küsitud huvigruppide tagasisidest selgub, et esialgse auditi lepingu kestuse pikendamine on vajalik halduskoormuse vähendamiseks. Eesti Kaubandus-Tööstuskoda on seisukohal, et minimaalne kestus kaks aastat on sobiv periood esialgse auditi lepingu kestuseks. Audiitorkogu arvamuse kohaselt on minimaalse kestuse perioodi vaja täiendavalt analüüsida, kuna audiitorühingud on toetanud ka pikemat minimaalset auditi lepingu kestust kui eelnõus toodud kaks aastat. Selle põhjenduseks on toodud, et auditi teenuse tellijad kaaluvad siis põhjalikumalt audiitorettevõtja valikut. Veel toodi välja, et lühikese tähtajaga lepingu puhul võib audiitorettevõtja sõltumatus olla rohkem ohustatud. [14, lk 3; 15, lk 2]

Lisaks eelnevale, küsiti huvigruppide käest, kas nad toetavad ettepanekut jätta auditilepingu maksimaalseks kestuseks kümme aastat. Sellel juhul arvas Audiitorkogu, et sobivaks rotatsiooninõudeks oleks kümme aastat audiitorettevõtja, mitte kliendilepingu sõlminud ja vandeaudiitori allkirjastanud vandeaudiitori, kohta. Seega nõustus Audiitorkogu auditi seaduseelnõus kavandatuga, kuna lepingu kestus kümme aastat kehtibki audiitorettevõtjate

kohta, kuhu alla käivad nii äriühingutena tegutsevad vandeaudiitorite ühingud kui ka FIE-na registreeritud vandeaudiitorid. Eesti Kaubandus-Tööstuskoda toetas üldiselt ettepanekut, et auditi lepingu maksimaalne kestus oleks kümme aastat, kuid samas olid mitmed Eesti Kaubandus-Tööstuskoja liikmed ka arvamusel, et maksimaalne lepingu periood võiks olla lühem. Lisaks eelnevale toetas Audiitorkogu ühtselt Rahandusministeeriumi ettepanekut auditi lepingu maksimaalse kestuse pikendamiseni 10+10 aastat. Eesti Kaubandus-Tööstuskojal selle ettepaneku kohta ühtset seisukohta välja ei kujunenud. [14, lk 4; 15, lk 2]

Huvigruppide seisukohti analüüsid võib väita, et need ühtivad olulises osas audiitortegevuse seaduse eelnõus tooduga ja autori seisukohtadega. Üheks erandiks on siinkohal esialgse auditi lepingu pikkus, mis võiks Audiitorkogu arvates olla pikem, kui kaks aastat. Lepingu kestust analüüsib autor ka teises peatükis, kus toob välja, millist perioodi esialgse lepingu kestuseks kavandavad Eesti peamised kaubanduspartnerid oma seaduseelnõus rakendada. Seega teeb autor ettepaneku esialgse auditi lepingu pikkuse kohta töö lõpuks.

Keeld pakkuda teisi teenuseid

Praegu kehtiv audiitortegevuse seadus ega ka selle enne 2010. aastat kehtinud redaktsioon ei sisalda audiitoritele spetsiifilisi piiranguid muude teenuste osutamise osas. Selle asemel peavad audiitorid lähtuma IFAC-i eetikakoodeksist, et määrata, milliseid teenuseid nad tohivad või ei tohi osutada. [5, lk 56]

Järgnevalt on toodud teenused, mida avaliku huvi üksuse kohustuslikku auditit tegev vannutatud audiitor või audiitorühing ei tohi uue EL auditi määruse 537/2014 kohaselt auditeeritavale üksusele ega tema emattevõtjale osutada. (vt joonis 1)

Keelatud on maksustamisega seotud teenuste osutamine, mis omakorda hõlmab maksudeklaratsioonide ettevalmistamist, füüsiliste isikute kinnipeetavat tulumaksu, tollimakse, riiklike toetuste ja maksusoodustuste välja selgitamist, abistamist seoses maksuhaldurite poolt teostatavate maksukontrollidega, otseste ja kaudsete maksusummade ning ajatatud maksusummade arvutamist ning maksunõustamist. [12, lk 10]

Avaliku huvi auditi kliendile ei tohi pakkuda ka juhtimisotsuste tegemisega seotud teenuseid. Sinna alla kuuluvad EL auditi määruse kohaselt auditeeritava üksuse juhtimise või otsuste tegemist mõjutavate teenuste pakkumine ning kliendi finantseerimise, kapitali struktuuri ja paigutamise ning investeerimisstrateegiaga seotud teenuste osutamine. Keelatud on ka

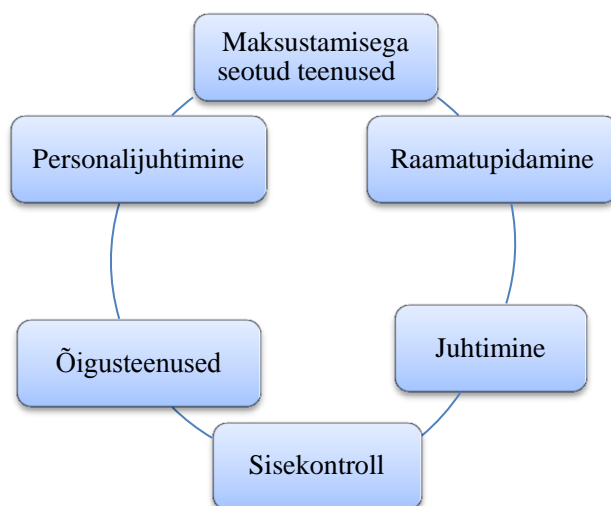
auditeeritava üksuse aktsiate reklaamimine, nendega kauplemine või nende märkimine, lisaks hindamise teenused, sealhulgas hindamise teenus, mida osutatakse kindlustusmatemaatiliste teenuste raames või õigusvaidluste toetuseks. [12, lk 10]

Auditeeritavale üksusele ei tohi osutada ka raamatupidamist ning raamatupidamisdokumentide ja aruannete koostamist. Samuti on keelatud töötasude maksmisega seonduvad teenused. [12, lk 10]

Eraldi valdkonnana on keelatud ka õigusteenused, mis on seotud järgnevaga: üldine nõustamine, auditeeritava üksuse nimel läbirääkimine ning kohtumenetluses esindamine. [12, lk 11]

Lisaks eelnevale on keelatud siseauditi funktsiooniga seotud teenuse pakkumine auditi kliendile. Seoses sellega on keelatud ka sisekontrolli- ja riskijuhtimismenetluste väljaarendamine ja rakendamine seoses finantsteabe või finantsteabe tehnoloogiasüsteemide ettevalmistamise ja/või kontrolliga. [12, lk 11]

Viimane valdkond, mida EL auditi määrus keelab, on personalijuhtimise teenused, mis on seotud organisatsiooni struktureerimisega, kulude kontrolliga ja juhtkonna liikme ametikohtadele kandidaatide otsimise ning väljaselgitamise või selliste ametikohtade kandidaatide soovitude kontrollimisega. Juhtkonna liikmetega seotud personalijuhtimise teenused on keelatud, kuna juhtkonna liikmetel oleks ametialaselt võimalik märkimisväärselt mõjutada kohustuslikule auditeerimisele kuuluvate raamatupidamisdokumentide ja raamatupidamise aruannete ettevalmistust, seega oleks ohus sõltumatuse nõuete täitmine. [12, lk 11]



Joonis 1. Ülevaade valdkondadest, mille teenuseid on keelatud auditeeritavale üksusele osutada

Allikas: autori koostatud

Vastavalt määrusele, on liikmesriikidel võimalus sätestada ka lisanduvaid teenuseid, mis võivad kujundada ohtu audiitori sõltumatusele. Erandina teistest keelatud teenustest võivad liikmesriigid lubada maksustamisega seotud teenuste osutamist – maksudeklaratsioonide ettevalmistamist, riiklike toetuste ja maksusoodustuste välja selgitamist, abistamist seoses maksuhaldurite poolt teostatavate maksukontrollidega, otseste ja kaudsete maksusummade ning ajatatud maksusummade arvutamist ning maksunõustamist. Lisaks on erandina liikmesriikidel lubatud osutada hindamisega seotud teenuseid. [12, lk 11]

Erandina sätestatud teenuseid võivad liikmesriigid osutada vaid tingimusel, et need vastavad määruses kehtestatud nõuetele. Teenustel ei tohi olla auditeeritud raamatupidamise aruannete seisukohast olulist mõju ning neil ei ole sellistele aruannetele ei eraldi ega koos otsest mõju. Lisaks peab hinnanguline mõju auditeeritud raamatupidamise aruannetele olema korrektselt dokumenteeritud ning selgitatud auditikomiteele esitatavas lisaaruandes. Samuti on oluline vastata sõltumatuse põhimõtetele, mis on sätestatud juba varasemas EL auditi direktiivis 2006/43/EÜ. [12, lk 11]

Vastavalt määrusele tohib avaliku huvi üksuse kohustuslikku auditit tegev audiitorettevõtja osutada kliendile auditiväliseid teenuseid, mis ei ole uue EL auditimäärusega keelatud, kui auditikomitee on selliste teenuste osutamise heaks kiitnud. Selleks peab auditikomitee enne hindama ohtu sõltumatusele ja selle ärahoidmiseks võtma kasutusele kaitsemeetmed. [12, lk 11]

Eesti keelab uue audiitortevõtmise seaduse eelnõuga avaliku huvi üksusele auditit tegeval audiitorettevõtjal osutada auditeeritavale avaliku huvi üksusele või tema emaettevõtjale ega tema kontrollitavatele ettevõtjale liikmesriigis otseselt ega kaudselt EL määruses toodud teenused. Lähtudes seaduseelnõust pole Eesti kehtestanud ka lisanduvaid teenuseid keelatud teenuste nimekirja, seega on määruse rakendamisel kasutatud maksimaalseid lubatud võimalusi teenuste osutamiseks. Lubatud on erandina sätestatud teenused ehk maksustamise ja hindamisega seotud teenused. [16, lk 5]

Ka Audiitorkogu ja Eesti Kaubandus-Tööstuskoda on seisukohal, et EL määruses esitatud keelatud teenuste loetelu on piisav ega vaja täiendamist. Samuti nõustuvad mõlemad huvigrupid auditi määruses toodud teatud teenuste lubamiseks, milleks on maksustamise ja hindamisega seotud teenused, eeldusel et need ei oma olulist mõju ja on vastavalt nõuetele dokumenteeritud. Seega nõustuvad huvigrupid EL auditi määruses toodud nõuetega audiitori sõltumatuse

tagamiseks. Kumbki vaadeldavatest huvigruppidest ei avaldanud arvamust, et seadusandlus tuleks karmistada võrreldes määruses toodud nõuetega. [14, lk 2; 15, lk 3]

Järelevalve

Audiitortegevuse avalik järelevalve sisaldab järgmisi valdkondi: vannutatud audiitorite ja audiitorühingute tunnustamine ja registreerimine, audiitorühingute kutse-eesitika ja sisemise kvaliteedikontrolli standardite vastuvõtmine, jätkusuutlikkus ning vannutatud audiitorite ja audiitorühingute kvaliteeditagamise, uurimine ja karistuste süsteemi kujundamine. Audiitorite järelevalve läbipaistvuse ja vastutuse suurendamiseks peaks iga liikmesriik vastavalt direktiivile määrama vannutatud audiitorite ja audiitorühingute järelevalve eest vastutavaks ühe pädeva asutuse. [13, lk 4]

Pädev asutus on õigusaktiga määratud asutus, kes vastutab vannutatud audiitorite ja audiitorühingute tegevuse reguleerimise ja/või järelevalve või nendega seotud konkreetsete aspektide eest. [13, lk 7]

Pädeva asutuse määramine on audiitorühingute avaliku järelevalve terviklikkuse, tõhususe ja nõuetekohase toimimise seisukohalt üks tähtsamaid eeldusi. [13, lk 4]

Oluline osa audiitortegevuse järelevalvest on vannutatud audiitorite ja audiitorühingute töö kvaliteedi tagamine, mis puudutab nii avaliku huvi üksuste auditeerimist kui ka tavalisi töövõtte. Siiski tuleb arvestada asjaoluga, et avaliku huvi üskustele kehtivad rangemad järelevalve nõuded. Siinkohal on oluline roll liikmesriikide pädevatel asutustel, kes peavad tagama liidu sisesealt piisavalt usaldusväärse ja läbipaistva kvaliteeditagamise protsessi. Kvaliteeditagamise ülevaatuste eesmärk on ennetada või tegeleda kohustuslike auditite tegemise võimalike puudustega ning selleks, et ülevaatused annaksid soovitud tulemused, peavad pädevad asutused arvestama nii vandeaudiitorite ja audiitorühingute tegevuse mahu ja keerukusega, kui ka piisavate ressurssidega, et ülevaatusi nõuetekohaselt läbi viia. [13, lk 3]

Lisaks eelnevale on oluline, et riigi poolt on avaliku järelevalve asutustele antud piisavad õigused oma töö tulemuslikuks sooritamiseks. Samuti tuleks pädevatele asutustele ülesannete täitmiseks eraldada piisavalt kapitali personali ja rahaliste vahendite näol. Avaliku järelevalve süsteemi rahastamine peab olema kindel ning vaba vandeaudiitorite või audiitorühingute lubamatust mõjust. [13, lk 5]

Hetkel Eestis koostamisjärgus olevas audiitortevuse seaduse eelnõus toimub seoses järelevalvega muudatus, väljendamaks selgelt direktiivi põhimõtet, mille järgi peab avalik järelevalve olema korraldatud läbi ühe pädeva asutuse. [16, lk 9]

Uue audiitortevuse seaduse eelnõu kohaselt on Eestis pädevaks asutuseks audiitortevuse järelevalve nõukogu. Järelevalvenõukogu on audiitortevuse seaduse alusel loodud Audiitorkogu sõltumatu järelevalveorgan, kelle ülesanne on korraldada järelevalvet avalikes huvides ning võtta meetmeid audiitortevuse arengu eelduste loomiseks, vandeaudiitori kutsetevuse kvaliteedi tagamiseks ja selle kaitsmiseks. Järelevalve hõlmab muu hulgas kutseühendusesisest kvaliteedikontrolli, distsiplinaarmenetlust ning kaebuste menetlemist ja uurimist. Järelevalvenõukogu pädevuses on järelevalve korraldamine ja juhtimine, Audiitorkogu oluliste dokumentide kinnitamine, otsuste langetamine kutseeksami kohta audiitortevuse seaduses sätestatud teemadel ning järelevalve teostamine kvaliteedikontrolli, distsiplinaarmenetluste, kaebuste menetlemise ja vandeaudiitorite täiendusõppe üle. Järelevalvenõukogu töökorra kehtestab rahandusminister määrusega. [5, lk 47; 10; 16, lk 1]

Järelevalvenõukogu on seitsme- kuni üheksaliikmeline haldusorgan, kes täidab kooskõlas avalike huvidega talle seadusega pandud ülesandeid. Kooskõlas direktiivis nõutuga tuleb muuta Audiitortevuse Järelevalve Nõukogu töökorda ning liikmed peavad arvestama töökoormuse ja vastutuse suurenemisega. Nõukogu liikmed nimetab ametisse rahandusminister. Ettepaneku järelevalvenõukogu koosseisu kohta teevad Finantsinspeksioon (üks liige), Riigikontroll (üks liige), Justiitsministeerium (kaks liiget) ja Audiitorkogu (kaks liiget). Järelevalvenõukogu tegevus on rahastatud riigieelarvest, mitte Audiitorkogu liikmemaksudest. [5, lk 47]

Eelnõuga antakse siiani Rahandusministeeriumi pädevuses olevad ülesanded otse Audiitortevuse Järelevalve Nõukogu pädevusse. Muudatuse tulemusena saavutatakse vastavus direktiivi nõudega koondada lõplik vastutus audiitortevuse avaliku järelevalve ülesannete täitmise eest ühte asutusse ja bürokraatia vähendamiseks seoses lühenevad menetluste läbiviimised. Rahandusministeeriumi pädevusse jääb vaid rakendusaktide kehtestamine, seega saab Rahandusministeerium varasemast enam keskenduda oma põhiülesannete täitmisele. [11, lk 8]

Seoses avaliku järelevalve korraldamisega küsiti huvigruppide käest eelnõu ettevalmistamisel, et millist järgnevatest variantidest nad peavad kõige otstarbekamaks avaliku järelevalve korraldamisel. Alternatiivid olid:

- 1) audiitortevuse järelevalve nõukogu;
- 2) finantsinspeksioon;
- 3) kombinatsioon eespool nimetatud variantidest.

Ettevõtjaid esindanud Eesti Kaubandus-Tööstuskoja vastused jagunesid enam-vähem võrdselt kolme alternatiivi vahel, seega ei tekkinud ühtset arusaama antud teema kohta. Tehti ettepanek, et Rahandusministeerium analüüsiks põhjalikumalt kolme varianti, tuues välja iga alternatiivi tugevused ja nõrkused. Audiitorkogu juhatus oli seevastu arvamusel, et oluline on kasutusele võtta juba loodud järelevalvesüsteem, tehes vajadusel muudatusi. Sellest tulenevalt on kõige sobivamaks variandiks Audiitorkogu järelevalve nõukogu kui pädev asutus. Kuna järelevalve eeldab otsuste langetamisel audiitortevusega seotud kutsealaseid teadmisi ja praktikat, siis saavad järelevalvet korraldada vaid audiitortevust sisuliselt tundvad ja praktiseerinud professionaalid. Seetõttu on oluline järelevalvealaste otsuste langetamiseks vastavate isikute kaasamine järelevalve nõukogu töösse nii järelevalve nõukogu liikmetena, Audiitorkogu töötajatena kui ka Audiitorkogu liikmetena ja väliste ekspertidena. [14, lk 2; 15, lk 1]

Autor arvab samuti, et järelevalve korraldamisel tuleks ära kasutada juba loodud süsteemi ning selleks sobiv asutus on Audiitortevuse Järelevalve Nõukogu, millel on olemas vastav ressurs järelevalve korraldamiseks pädevate inimeste näol. Lisaks arvab autor, et järelevalve korraldamine peaks olema rahastatud riigieelarve vahenditest, mille tulemusel oleks rahastamine vaba vandeaudiitorite või audiitorühingute mõjust.

Järgmises peatükis annab autor ülevaate teiste liikmesriikide praktikast direktiivi ja seaduse rakendamisel ning võrdleb teiste riikide kehtestatud seadusesätteid Eesti seaduseelnõus tooduga.

2. EUROOPA LIIDU DIREKTIIVI JA MÄÄRUSE RAKENDAMINE VALITUD LIIKMESRIIKIDES

Üheks enim arutelusid tekitanud teemaks uue auditi määruse välja töötamisega on olnud rotatsioon. Auditi partneri rotatsiooninõue võeti kasutusele mitmetes riikides juba 1940. aastatel ning see on siiani jäänud püsima. Läbi aegade on tehtud mitmeid uurimusi seoses audiitori sõltumatuse ja rotatsiooniga. 1992. aastal läbi viidud *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) uurimuse tulemused olid üllatavad, uuringu raporti kohaselt mõjutavad auditi kvaliteeti ja audiitori sõltumatust mitmed erinevad faktorid, kuid audiitori kohustuslik rotatsioon ei ole üks nendest. Uuringu tulemusel selgus ka, et kulud seoses uute regulatsioonide kohaldamisega, ületavad kohustusliku auditi firma rotatsiooni kasulikkuse. [19, lk 1-2]

2011. aastal viis *The Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) Ameerika Ühendriikides samuti läbi avaliku arutelu audiitorfirmade kohustusliku rotatsiooni regulatsiooni kohta, mille eesmärgiks oli kuulata erinevaid seisukohti, et kaaluda kohustuslike rotatsioonireeglite kasutuselevõtmist. 2013. aastal otsustati see USA-s siiski keelata. Samal ajal töötati Euroopa Liidus edasi ettepanekuga muuta auditi firma rotatsioon kohustuslikuks, mis omakorda viis 2014. aastal selle heakskiiduni ning hiljem juba uue määruse ja direktiivi väljatöötamiseni. [19, lk 2]

Erinevad otsused USA ja Euroopa Liidu seadusandliku võimu poolt on huvitavad, võttes arvesse asjaolu, et mõlema eesmärk on saavutada sama eesmärki – tõsta auditi kvaliteeti ja suurendada audiitori sõltumatust. Seega on võetud kasutusele kaks erinevat lähenemisviisi, mis on selles kontekstis teineteisele vasturääkivad – Euroopa Liidus arvatakse, et rotatsioon parandab auditi kvaliteeti ja audiitori sõltumatust, samal ajal kui USA seisukoht on, et kohustuslik auditi firma rotatsioon muudab auditi kvaliteedi nõrgemaks. [19, lk 3]

Seaduseelnõu koostamisel ei analüüsitud Eestis, kuidas teised Euroopa Liidu liikmesriigid plaanivad auditi määrusest ja direktiivist tulenevaid nõudeid rakendada. Antud peatükis annab autor ülevaate sellest, kuidas teised Euroopa Liidu liikmesriigid auditi direktiivi oma seadusandluses on rakendanud või plaanivad rakendada. Autor võrdleb Eesti audiitortegevuse seaduse eelnõud Eesti peamiste kaubanduspartneritega, et jõuda järeldusele, kas seaduseelnõu

koostamisel on lähtunud parimatest võimalikest valikuvõimalustest. Sellest lähtuvalt on autor koostanud küsitluse vandeaudiitorite seas ning esitanud lõplikud tulemused koos küsitluse tulemusega kolmandas peatükis. Ka selles peatükis on autor fookuse suunanud kõige olulisematele muudatustele, milleks on avaliku huvi üksuse määratlus, rotatsioon, keeld pakkuda teisi teenuseid ja järelevalve. Eesti peamised kaubanduspartnerid 2015. aasta lõpu seisuga on: Soome, Läti, Rootsi, Saksamaa. (20)

Autor seab ootuseks, et Eesti toimib direktiivi ja määruse rakendamisel sarnaselt kaubanduspartneritele, kellest enamus asub ka sarnases majanduskeskkonnas. Käesolevas peatükis esitatud informatsioon on autori poolt kokku koondatud erinevate võõrkeelsete artiklite ja materjalide põhjal ning annab tervikliku ülevaate töös käsitletud uurimisobjektide rakendamisest Eesti peamiste kaubanduspartnerite seas.

2.1 Soome

Soome on tänaseks oma auditi seadusandluse vastavusse viinud EL auditi direktiivist tulenevate nõuetega, uus audiitortevuse seadus (*Auditing Act 1141/2015*) hakkas kehtima 1.jaanuaril 2016. [21] Selles seaduses ei ole muudetud avaliku huvi üksuse määratlust. Viimane muutus toimuski eelmise audiitortevuse seaduse vastuvõtmisega, kui laiendati avaliku huvi üksuse definitsiooni.

Soomes on avaliku huvi üksusteks:

- 1) börsiettevõtted;
- 2) krediidasutused (kaasaarvatud investeerimisühingud);
- 3) kindlustusandjad (kaasaarvatud pensionifondid ja muud tööpensioni korraldamisega seotud ettevõtted). [22]

Kui võrrelda Soome audiitortevuse seadusest tulenevaid nõudeid seoses avaliku huvi üksuse rotatsiooniga, siis on seal võrreldes Eestiga mõned erinevused. Soomes on avaliku huvi üksuse minimaalne esialgse lepingu pikkus üks aasta ning maksimaalne lepingu pikkus kümme aastast. Lepingut on sarnaselt Eestile lubatud pikendada veel kümneks aastaks, kui peale esialgse lepingu lõppu viiakse läbi hankemenetlus. Võrreldes Eestiga on erinev see, et lepingut saab pikendada ka peale kümne aastast perioodi, kui ettevõttes viiakse läbi ühisaudit. Ühisaudit ei ole Soomes kohustuslik, kuid sellisel juhul on võimalik lepingut pikendada veel 14 aastat. Kohustusliku

auditi läbiviimise eest vastutav võtmetähtsusega auditeerimispartner peab oma osalemise auditi korraldamises lõpetama hiljemalt seitsme aasta möödumisel ametisse nimetamisest. [22]

Lähtudes direktiivist tulenevatest nõuetest on Soomes keelatud audiitorettevõtjatel pakkuda oma kliendile auditiväliseid teenuseid. Erandina on Soomes lubatud maksustamise ja hindamisega seotud teenused, mis on lubatud ka direktiivi järgi. [22]

1. jaanuaril 2016 koos uue audiitortegevuse seaduse jõustumisega läks järelevalve korraldamine Soome Kaubanduskojalt (*Finland Chamber of Commerce*) üle Soome Patendi- ja Registrivalitsusele, mille all on eraldi Audiitorite järelevalve üksus (*Finnish Patent and Registration Office*). [23]

Uue järelevalve asutuse pädevusse kuulub:

- 1) audiitorite järelevalve ja tunnustamine;
- 2) iga-aastane audiitori kutseksamite korraldamine ja audiitortegevuse kvaliteedi tagamine
- 3) Soome audiitortegevuse seadusest tulenevalt audiitorite registri haldamine ja kutseksamite vastu võtmine;
- 4) vastutamine audiitortegevuse üldise arengu eest. [24]

Auditeerimist käsitlevate õigusaktide väljatöötamine jääb Soome Tööhõive- ja Majandusministeeriumi vastutusalasse. Lisaks kuulub Tööhõive- ja Majandusministeeriumi pädevusse valitsusele soovitude tegemine nimetamaks ametisse sõltumatu Audiitorite nõukogu liikmed, kes tegutsevad osana uuest järelevalve asutusest. Nõukogu esimees ja asetäitja nimetatakse ametisse ministeeriumi ettepanekul. Audiitorite Nõukogu nimetatakse ametisse kolmeks aastaks. Uue seaduse jõustumine tähendab ka seda, et Audiitorite Nõukogu on eraldatud Tööhõive- ja Majandusministeeriumist. [23]

Christian Savtschenko, Soome PwC partner, on oma seisukohti uue EL direktiivi kohta presenteerinud seminaril „*Seminar on audit quality and sustainability of the profession*“ 2014. aastal Aalto Ülikoolis. Christian Savtschenko rõhutas, et uut auditi direktiivi ja määrust on kritiseeritud, kuna need on koostatud kiirustades. Samas arvas esineja siiski, et auditi kvaliteet on viimase kümne aasta jooksul arenenud positiivses suunas. [25]

Soomes toimunud seminaril tegi ettekande ka Florida ülikooli professor W.Robert Knechel, kes kahtles audiitortegevuse ulatuslike muutuste kasulikkuses viimase kümne aasta jooksul. Knecheli arvates piirab avaliku huvi üksustele rotatsiooni kohustuslikuks muutmine kliendi

valikuvabadust, kuna kliendil ei pruugi enam olla võimalik valida enda jaoks parimat audiitorit. Lisaks kaasnevad audiitori rotatsiooniga lisakulud. Samuti arvas Knechel, et auditi väliste teenuste pakkumise piirangud muudavad auditi turul konkurentsi. Knechel ütles: „Kui audiitorid ei saa konkureerida teenuste pakkumisel, siis nad konkureerivad hinnas“. Hinnas konkureerimine võib aga omakorda kaasa tuua teenuste kvaliteedi arendamise tagaplaanile jäämise. [25]

2.2 Lätis

Lätis on audiitorite tegevus reguleeritud audiitortegevuse seadusega (*Law on Sworn Auditors*), kutsealade ja kutsekvalifikatsioonide reguleerimise seadusega (*Law on Regulated Professions and Recognition of Professional Qualifications*) ning rahandusministri määrustega. Peamine õigusakt, mis audiitortegevust reguleerib on *Law on Sworn Auditors*, mis jõustus 1.jaanuaril 2002. aastal. Alates sellest ajast on seadust muudetud 13 korda ning täna kehtiv redaktsioon hakkas kehtima 1.jaanuaril 2016, millega viidi Läti audiitortegevuse seadus kooskõlla EL auditi direktiivi 2014/56/EL ja määrusega 537/2014 . [26; 27]

Uues audiitortegevuse seaduse redaktsioonis on esimese peatüki esimese jao juurde lisatud punkt 17, mis käsitleb avaliku huvi üksuse definitsiooni. Selle kohaselt on avaliku huvi üksusteks finantsasutused ja ettevõtted, mille aktsiatega on võimalik kaubelda liikmesriigi reguleeritud väärtpaberiturul. Finantsasutuste definitsiooni alla käivad selle seaduse mõistes: krediitiasutused, finantseerimisega seotud *Start-upid*, varahaldusettevõtted, alternatiivsete investeerimisfondide valitsejad, kindlustusettevõtted ja pensionifondid. Seega on finantsasutuse definitsioon märksa laiem kui Eestis ja teistes töös vaadeldud riikides. [26]

Lätis rakendatakse minimaalseks esialgseks auditi lepingu perioodiks ühte aastat ja maksimaalseks lepingu pikkuseks on kümme aastat, mis tähendab, et võetakse kasutusele standardsed valikuid. Lepingu pikendamine on võimalik vaid uue hankemenetlusega, Lätis ei kasutata võimalust pikendada lepinguperioodi ühisauditiga, mis on sarnane Eesti audiitortegevuse seaduse eelnõus plaanitavatele muutustele. Auditi partneri rotatsiooni puhul on Lätis otsustatud kasutusele võtta maksimaalne aeg – seitse aastat. [22; 26]

Ka auditiväliste teenuste puhul keelatakse Lätis direktiivist tulenevad keelatud teenused ära. Erandina lubatud teenustest tohib Läti pakkuda vaid maksustamisega seotud teenuseid, kui on järgitud vastavaid nõudeid, mis tulenevad EL auditi direktiivist. Võrreldes teiste töös käsitletud

riikidega on Läti puhul erakordne see, et lubatud pole hindamisega seotud teenused, mida siiani töös käsitletud riikides on otsustatud piiratud tingimustes lubada. [22]

Praegu on vastavalt audiitortevuse seadusele (*Law on Sworn Auditors*) audiitortevuse kvaliteedi eest vastutamine delegeeritud organisatsioonile *Latvian Association of Sworn Auditors* (LASA). LASA pädevuses on ka eetika ja sõltumatuse teemade käsitlemine ning vastamine rahvusvahelistele auditeerimisstandarditele. Audiitorite järelevalve eest vastutab Rahandusministeerium (*Ministry of Finance*), mis tegutseb kui auditi avalik järelevalve asutus. Lisaks kuulub Rahandusministeeriumi ülesannete hulka ka auditit puudutavate seaduste arendamine ja parenduste väljatöötamine ning LASA töö ülevaatamine. Viimase jaoks on loodud Rahandusministeeriumi alla eraldi keha Auditi Järelevalve Komisjon (*Audit Oversight Commission*), mis vastutab selle eest, et järelevalve LASA töö üle ja Rahandusministeeriumi delegeeritud ülesannete täitmine oleks efektiivne. [26; 28]

2.3 Rootsi

Euroopa Raamatupidajate Föderatsiooni (FEE) 2014. aasta oktoobris korraldatud uuringu kohaselt oli Rootsi avaliku huvi üksuse määratlus EL liikmesriikide hulgas üks minimaalsemaid. Avaliku huvi üksusteks olid 2014. aasta seisuga ainult börsiettevõtted. Sama minimaalne avaliku huvi üksuse määratlus oli lisaks Rootsile veel vaid Ühendkuningriikides ja Sloveenias. Seega seab autor ootuseks, et Rootsi laiendab avaliku huvi definitsiooni, et kohalduda EL direktiivis toodud nõuetega. [29, lk 16]

Rootsis on palju avalikult arutletud uue auditi direktiivi efektiivsuse üle ning paljud on seadnud selle kahtluse alla. Auditi firma rotatsioon, huvide konflikt ja auditi väliste teenuste mõju - need on teemad, mille üle arutlesid raadio debatil Dan Brännström Rootsi Audiitortevuse Instituudist ja Albin Ränner Rootsi Ettevõtjate Assotsiatsioonist (*Swedish Shareholder's Association*). Ränner rõhutas, et auditi regulatsioonide täiendamine on vajalik, et parandada audiitori sõltumatust. Seda argumenti toetas tema mõte - ettevõtete skandaalide puhkemisel on harva olnud pettuse avastajaks ja info avalikustajaks audiitor, kellega kliendil on pikaajaline koostöösuhe, kus pakutakse lisaks auditile ka auditiväliseid teenuseid. Kui aruteluks tuli auditi firma rotatsiooni mõju, siis tõi Brännström välja, et audiitori-kliendi suhe ja ettevõtte tundmine on ühed olulisemad aspektid auditi kvaliteedist. Seega ei ole tema arvates ratsionaalne, et teatud aja tagant on rotatsioon kohustuslik, kuna uue kliendi äritegevuse tundmaõppimine võtab aega. [30, lk 8]

Lõputöö koostamise hetkeks on Rootsi oma seadusandluse EL direktiiviga juba kooskõlla viinud. Uus seadus *Law (2016:429) On The Supervision Of Public-Interest Entities In Terms Of Audit* jõustus 17. juunil 2016 ning selle kohaselt on avaliku huvi üksusteks:

- 1) börsiettevõtted;
- 2) krediidiasutused;
- 3) kindlustusandjad. [31, lk 3]

Neist viimased kaks lisandusid avaliku huvi üksuse definitsioonile 17.06.2016 jõustunud seadusega. See tuleb asjaolust, et Rootsi otsustas teha erandi, kui EL direktiivi 8 (eelmine direktiiv) nõudeid seadusandluses rakendati. [31, lk 3]

Rootsi seadusandluses on seoses uue auditi direktiivi rakendamisega kehtestatud järgmised nõuded ja piirangud. Esialgse auditi lepingu kestus on üks aasta, kuid maksimaalselt võib esialgse lepingu pikkuseks olla neli aastat. Maksimaalselt on võimalik esialgset auditi lepingut pikendada kuni kümneks aastaks, mis on sarnane Eesti ja töö käigus käsitletud teiste riikidega. Ka Rootsis kasutatakse võimalust pikendada auditi lepingut pärast esialgse kümneaastase perioodi lõppu veel kümneks aastaks juhul, kui viiakse läbi hankemenetlus. [31, lk 3]

Keelatud on hankemenetlusega pikendada pankade ja kindlustusandjate auditilepinguid, seega saab nende ettevõtete puhul olla maksimaalseks auditi lepingu kestuseks sama audiitorettevõtjaga kuni kümme aastat. See toob kaasa tihedamad audiitorite vahetused finantssektoris ning võib avaldada mõju ka ematettevõtetele, kelle tüarettevõtted tegutsevad pankade või krediidiasutustena Rootsis. [31, lk 3]

Lisaks hankemenetlusele on võimalik auditi lepingu perioodi pikendada ühisauditiga, mille puhul on võimalik maksimaalselt lepingut peale kümneaastase perioodi lõppu veel 14 aastaks pikendada. Lisaks eelnevale, võib kohustusliku auditi läbiviimise eest vastutav võtmetähtsusega auditeerimispartner auditi läbiviimises osaleda kuni seitse aastat. [31, lk 3]

Auditiväliste teenuste pakkumise keelamisel järgitakse Rootsis EL auditi määruse standardeid, keelates määruses esitatud teenused ning lubades erandina audiitorettevõtjatel pakkuda maksustamise ja hindamisega seotud teenuseid, kui on järgitud nõudeid. [31, lk 4]

Pädevaks asutuseks on Rootsis Audiitortegevuse Nõukogu (*Supervisory Board of Public Accountants (Revisorsnämnden)*), mis kuulub Justiitsministeeriumi alla. Selle järelevalve asutuse

pädevusse kuulub eksamite läbiviimine, vandeaudiitoritele ning audiitorettevõtjatele tegevusloa andmine, järelevalve ning rahvusvaheline koostöö. [35]

2.4 Saksamaa

Saksamaal koostati seadusandluse vastavusse viimiseks uue EL auditi direktiiviga kaks seaduseelnõud:

- 1) Eelnõu, mis puudutas järelevalve süsteemi ja audiitortegevuse seaduse muutmist – audiitortegevuse järelevalve seadus (*Audit Oversight Reform Act*).
- 2) Teiste direktiivist tulenevate nõuete täideviimise seadus, mis sisaldas avaliku huvi üksuste kohustusliku rotatsiooni nõudeid ning maksustamise ja hindamisega seotud auditiväliste teenuste pakkumise lubamist kliendile – auditi reformi seadus (*Audit reform Act*). [32]

Esimene neist läks hääletusele Saksamaa parlamendis 2015. aastal ning see kuulutati välja 5.aprillil 2016. Teise nõuete rakendamine ja heakskiitmine parlamendis toimus märtsis 2016. Mõlemad õigusaktid jõustusid 17.juunil 2016. [32, lk 2; 33]

Euroopa Raamatupidajate Föderatsiooni (FEE) poolt 2014. aasta oktoobris läbi viidud uuringu järgi olid Saksamaal avaliku huvi üksusteks börsiettevõtted, krediidasutused, kindlustusandjad ja muud asutused, mis olid avalikkuse seisukohalt olulised. [29, lk 12]

Lähtudes EL auditi direktiivist, rakendab Saksamaa samuti direktiivis toodud miinimum valikuid ehk avaliku huvi üksusteks jäävad börsiettevõtted, krediidasutused ja kindlustusandjad. Võrreldes teiste eespool vaadeldud riikidega on Saksamaa seadusandluses avaliku huvi üksuse määratlust keerukam leida, kuna see pole selgesõnaliselt ühe sättena määratletud, vaid tuleb mitmetest erinevatest seadusesätetest erinevate seaduste peale kokku. Direktiivi rakendamisega muutub Saksamaal avaliku huvi üksuse määratlus, kuna nüüd kaasatakse sellesse ka need pangad ja kindlustusettevõtted, mis ei ole börsil registreeritud ega olnud varem määratletud avaliku huvi üksustena. Selle tulemusena kasvab avaliku huvi üksuste arv märkimisväärselt – ligikaudu 770 ettevõttelt 1600-ni. [32, lk 3]

Ka Saksamaal rakendatud valikud ei erine suuresti eespool vaadeldud liikmesriikidest – esialgse auditi lepingu periood on üks aasta ning maksimaalselt saab seda pikendada kuni kümme aastat. Kohustusliku auditi korraldamise eest vastutav võtmetähtsusega auditeerimispartner võib auditi

läbiviimises osaleda kuni seitse aastat, mis on ühine näitaja kõikide töös käsitletud liikmesriikide puhul. Peale esialgse kümneaastase perioodi lõppu on võimalik lepingut pikendada nii hankemenetlusega kui ka ühisauditiga. Siinkohal on erinevuseks see, et krediidasutuste ja kindlustusettevõtete lepingut pole võimalik enam pikendada peale kümneaastase perioodi lõppu, seega sarnaneb see Rootsisis rakendatule. [32, lk 3]

Auditiväliste teenuste suhtes on Saksamaal otsustatud lubada kõiki maksustamise ja hindamisega seotud teenuseid, mida on direktiivi järgi lubatud kliendile pakkuda. [32, lk 3]

2015. aastal Saksamaal Lundi ülikoolis (*Lund University*) Lisa Maieri ja Laura Warkotzi magistritöös „*Audit in Change: An Analysis of the EU Audit Reform on Statutory Audit for the Case of Germany*“ on analüüsitud põhjalikult auditi reformi mõju ja eesmärke Saksamaa näitel. EL auditi reformi üks eesmärkidest on ka auditi turu mitmekesistamine ja see, et turu enamus ei koonduks vaid *Big Four*'i kätte. Samas on selle eesmärgi vajalikkuse üle vaieldud, kuna *Big Four* auditi ettevõtetel on hea brändi maine, mis mängib olulist rolli audiitorfirma valikul. Audiitori vahetamine vähem tuntud audiitorettevõtte vastu võib tuua kaasa pigem negatiivse mõju kapitaliturgudel. Seega jõudsid töö autorid Lisa Maier ja Laura Warkotz järeldusele, et kohustuslik auditi firma rotatsioon ei lisa mitmekülgsust turule väljaspool *Big Four* auditifirmasid. [34, lk 60-61]

Lisaks tõid eespool nimetatud magistritöö autorid välja nii-öelda hallid alad, mis tekitavad küsimusi audiitorfirma rotatsiooni ja sõltumatuse vahel. EL auditi direktiivi ja määrusega ei reguleerita, kas rotatsioon sisaldab ka töötajaid, kes võivad koos kliendi poolse audiitorfirma vahetusega ka ise uude audiitorfirmasse tööle minna, mis ei ole samuti ebatavaline. Nimetatud küsimus ei ole direktiivis ega ka määruses reguleeritud firmasiseste- ega väliste rotatsiooninõuetega ning osutub seega probleemseks kohaks Saksamaal ja ka teistes EL liikmesriikides. [34, lk 53]

2.5 Eesti ja teiste riikide võrdlus

Lõputöö koostamisel selgus, et enamus Eesti peamistest kaubanduspartneritest on avaliku huvi definitsiooni oma seaduses sätestanud sarnaselt Eestile, viies selle direktiiviga lubatud miinimumini. Seega on avaliku huvi üksusteks börsiettevõtted, krediidasutused ja kindlustusandjad. Erandina olid Soome ja Läti lisanud ettevõtete juurde täiendavaid selgitusi.

Soomes on avaliku huvi üksuste definitsiooni määratlemisel rõhutatud investeerimisühingute kaasaarvamist krediidasutuste alla ning kindlustusandjate hulka on arvatud ka pensionifondid ja muud tööpensioni korraldamisega seotud ettevõtted.

Lätis kuuluvad finantsasutuste definitsiooni alla: krediidasutused, finantseerimisega seotud *Start-upid*, varahaldusettevõtted, alternatiivsete investeerimisfondide valitsejad, kindlustusettevõtted ja pensionifondid.

Eelneva põhjal võib väita, et avaliku huvi üksuse definitsioon töös käsitletud liikmesriikides on olulises osas sarnane ning mõned liikmesriigid on lisanud täpsustusi seoses direktiivis toodud standard definitsioonile. Seda, kas ka Eestis peaks avaliku huvi üksusena määratlema veel täiendavaid ettevõtteid käsitleb autor järgmises peatükis, kus on küsitud vandeaudiitorite arvamust käsitletava teema kohta.

Kui analüüsida Eestis ja teistes EL liikmesriikides rotatsiooninõuete rakendamist, siis vastab tulemus samuti ootustele – rotatsiooninõuete kohaldamisel on liikmesriigid otsustanud sarnaste valikute kasuks.

Näiteks on nii Eesti kui ka teised töös vaadeldud EL liikmesriigid sätestanud oma riigi seadusandlusesse sama auditeerimispartneri rotatsiooninõude, milleks on seitse aastat. Lisaks ühtib ka maksimaalne lepingu kestus ning maksimaalne lepingu pikendamine hankemenetlusega – kõik lõputöös käsitletud riigid on kasutanud varianti pikendada auditilepingut peale esialgse kümne aastase lepingu kestuse lõppu veel kümme aastat.

Seoses auditi lepingu pikendamisega hankemenetluse teel on Rootsis ja Saksamaal kehtestatud karmimad nõuded krediidasutustele ja kindlustusandjatele. Need ettevõtted ei saa peale esialgse auditi perioodi lõppu enam lepingut pikendada, vaid peavad valima uue vandeaudiitori või audiitorühingu.

Erinevused tekkisid seoses võimalusega pikendada auditi lepingut ühisauditiga. Eesti ja Läti on otsustanud antud alternatiivi hankemenetlusele oma seadusandluses keelata. Samas on see variant lubatud Soomes, Rootsis ja Saksamaal ning ühisauditiga on võimalus lepingut peale kümne aastase perioodi lõppu veel lisaks 14 aastat pikendada.

Suurim erinevus Eesti ja tema peamiste kaubanduspartnerite rotatsiooninõuete rakendamisel oli esialgse auditi lepingu perioodi sätestamine. Soomes, Lätis ja Saksamaal on esialgseks auditi lepingu perioodiks üks aasta, Rootsis on see periood üks kuni neli aastat. Eesti on siinkohal

otsustanud sätestada esialgseks auditi lepingu perioodiks kaks aastat, kuna see võimaldab tõsta auditi kvaliteeti ja audiitori valiku protseduur on ettevõtjatele koormav. Kokkuvõttev ülevaade rotatsiooninõuete kohta on toodud tabelis 2.

Tabel 2. Kokkuvõtlik tabel rotatsiooninõuete kohaldamise kohta (aastates)

	Eesti	Soome	Läti	Rootsi	Saksamaa
Esialgse auditi lepingu periood	2	1	1	1-4	1
Maksimaalne lepingu kestus	10	10	10	10	10
Maksimaalne lepingu pikendamine hankemenetlusega	10	10	10	10	10
Maksimaalne lepingu pikendamine ühisauditiga	N/A	14	N/A	14	14
Auditeerimispartneri rotatsiooninõue	7	7	7	7	7

Allikas: autori koostatud

Tulenevalt EL auditi määrusest on keelatud avaliku huvi üksuse audiitoril kliendile osutada järgnevaid teenuseid: raamatupidamine, juhtimine, sisekontroll, õigusteenused, personalijuhtimine ja maksustamisega seotud teenused. Vastavalt määrusele on erandina lubatud maksustamise ja hindamisega seotud teenused, kui need vastavad määruses kehtestatud nõuetele. Eesti, Soome, Rootsi ja Saksamaa on mõlemad eeltoodud teenustest lubanud. Lätis on lubatud vaid maksustamisega seotud teenused ning hindamisteenused on täielikult keelatud. Eelneva põhjal võib väita, et ka erandina lubatud auditiväliste teenuste rakendamisel oma riigi seadusandlusesse ühtivad Eesti ja tema peamiste kaubanduspartnerite valikud olulisel määral.

Järgnevas peatükis tugineb autor liikmesriikide poolt rakendatud valikutele ning viib vandeaudiitorite seas läbi küsitluse, et küsida nende arvamusi seoses erinevate võimalustega EL poolt määratud auditi nõuete rakendamise kohta. Lisaks toob autor kolmanda peatüki lõpus välja oma lõplikud seisukohad töös käsitletud valdkondade kohta direktiivi ja määruse rakendamisel uues Eesti audiitortegevuse seaduses.

3. UURING AUDITI DIREKTIIVI JA MÄÄRUSE RAKENDAMISE KOHTA

Peatükk annab ülevaate autori poolt läbi viidud uurimusest, selle tulemustest ning tehtud järeldustest ja ettepanekutest. Uurimuse eesmärk oli küsida vandeaudiitorite arvamust töö käigus käsitletud teemade kohta. Küsimused olid koostatud töö autori poolt peamiselt teises peatükis „Euroopa Liidu direktiivi ja määruse rakendamine valitud liikmesriikides“ toodud erinevuste põhjal, kus töö autor võrdles Eesti ja tema peamiste Euroopa Liidus asuvate kaubanduspartnerite valikuid Euroopa Parlamendi ja Euroopa Nõukogu direktiivi 2014/56/EL ning auditi määruse 537/2014 rakendamisel.

3.1 Eesmärk, uurimismetoodika ja valimi kirjeldus

Antud alapeatükis käsitleb autor vandeaudiitorite seas läbi viidud uuringu metoodikat ning valimi koostamise ja andmete kogumise protsessi.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks viis töö autor vandeaudiitorite seas läbi küsitluse (vt lisa 1). Küsimustik oli koostatud interneti küsitluste keskkonnas ankeet.ee ning see koosnes kaheksast küsimusest, millest seitse olid põhiküsimused erinevate töö käigus uuritud valdkondade kohta ning üks oli lisaküsimus põhiküsimuse edasiarendamiseks. Vastajal oli kõikide vastuste juures võimalik valida kolme vastusevariandi vahel: „Jah“, „Ei“ ning „Ei oska öelda“ ja seejuures lisaks võimalus oma valikut põhjendada või kommentaare lisada. Autor saatis küsitluse laiali e-maili teel, kus adressaatideks olid kõik Eesti vandeaudiitorid. Küsimustikule oli küsitluse sihtgrupil aega vastata 01.11.2016-14.11.2016 ehk 14 päeva. Andmed Eesti vandeaudiitorite kohta saadi Audiitorkogu kodulehelt ning uurimuse valimi kogu populatsioon oli 337 vandeaudiitorit.

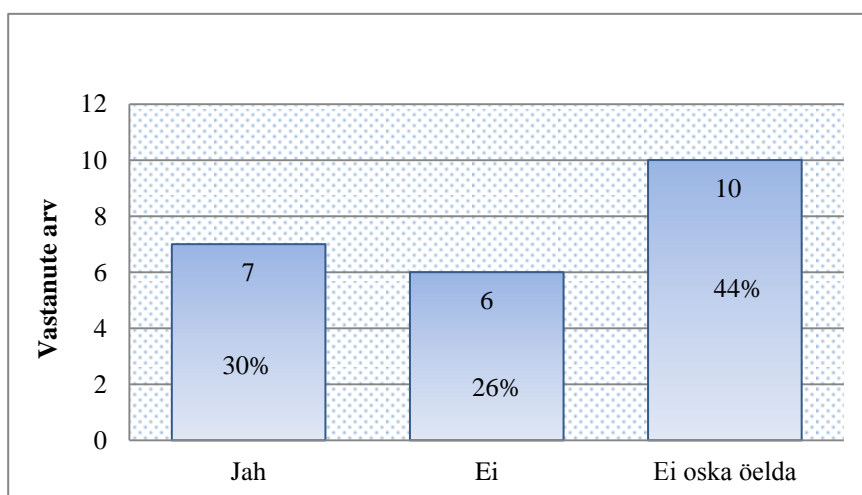
Küsitlusele vastas kokku 23 isikut, lisaks vastas e-maili teel 5 isikut personaalselt, et nad ei ole hetkel auditi valdkonnas tegutsevad või ei tegele avaliku huvi üksustega ning seega ei oska nendel temadel kaasa rääkida. Küsitlusele vastas ligikaudu 7% kogu populatsioonist, mis ei

võimalda teha küll statistilist analüüsi, kuid kuna töö eesmärk on anda hinnang toimuvatele muudatustele ning töö autor toetub seda tehes suurel määral küsitluses vandeaudiitorite poolt toodud kommentaaridele ja põhjendustele, siis leiab autor, et töö uurimiseesmärgist lähtudes on küsitluse tulemus tervikuna siiski representatiivne. Küsitlus oli anonüümne ning tulenevalt küsimuste iseloomust otsustas autor loobuda vastaja isiku täpsustamisega seotud küsimustest.

3.2 Tulemuste analüüs

Esimese küsimusega soovis autor selgitada, kas vastanute arvates saavutatakse uue audiitoritegevuse seadusega Euroopa Liidu seatud eesmärk parandada avaliku huvi üksuste kohustuslikku auditit teostavate vandeaudiitorite ja audiitorühingute ausameelsust, sõltumatust, objektiivsust ja usaldusväärsust. Autor küsis vastajatelt, kas EL auditi direktiivi ja määruse nõuete rakendamisega Eesti uues audiitoritegevuse seaduses saavutatakse need eesmärgid.

Esimesele küsimusele vastas „Jah“ 7 isikut ehk 30% vastanutest arvas, et EL auditi direktiivi ja määruse nõuete rakendamisega Eesti uues audiitoritegevuse seaduses parandatakse avaliku huvi üksuste kohustuslikku auditit teostavate vandeaudiitorite ja audiitorühingute ausameelsust, sõltumatust, objektiivsust ja usaldusväärsust. Vastanutest 6 isikut ehk 26% arvas, et EL auditi direktiivi ja määruse kohaldamisega ei parane AHÜ auditi teostamisel vandeaudiitorite ja audiitorühingute ausameelsus, sõltumatus, objektiivsus ja usaldusväärsus. Küsitlusele vastas „Ei oska öelda“ 10 inimest, mis on 44% vastanutest. (vt joonis 2)



Joonis 2. Vastusevariantide jagunemine küsimusele, kas EL auditi direktiivi ja määruse rakendamisel audiitoritegevuse seaduses suureneb AHÜ-le kohustuslikku auditit teostavate audiitorite ausameelsus, sõltumatus, objektiivsus ja usaldusväärsuses.

Allikas: autori koostatud

Küsimusele oli vandeaudiitoritel võimalus lisada omapoolne põhjendus või kommentaar. Autor on järgnevalt välja toonud olulise sisuga põhjendused lähtudes valitud vastusevariandist.

Vastusevariandi „Jah“ puhul toodi järgmine kommentaar:

„Uued nõuded audiitorite arvamusele annavad põhjalikumat infot ettevõtetes leitud probleemide ja tehtud tööde kohta ning avalikkus saab rohkem infot avalike huvi üksuste auditite kohta.“

Vastusevariandile „Ei“ lisati järgmiseid põhjendusi:

„Vandeaudiitori tegevust reguleerib juba praegu Eetikakoodeks ja muud standardid, mis nõuavad audiitori sõltumatust, objektiivsust jms.“

„Seadus on karistusseadustiku iseloomuga, samuti on järelevalve nõukogu seotud audiitorkogu juhatusega, mis suurendab korrupsiooni veelgi, kus tegelikult järelevalve läbiviimine ei ole objektiivne ja hinnanguid antakse sõltuvuses big four nõudmistest. nii et ausameelsus ei suurene siin kriipsu võrra.“

Vastusevariandile „Ei oska öelda“ lisati kommentaarideks:

„Natuke vara on öelda, ilma muudatustest täpsemat ülevaadet omamata. Tegemist on üsna uue regulatsiooniga ning seega on võimalikke mõjusid raske hinnata. Need eesmärgid peaksid olema kõigi vandeaudiitorite puhul juba tänasel päeval täidetud tulenevalt kehtivatest regulatsioonidest. Ei usu, et uus regulatsioon siin imesid tegema hakkab.“

„Arvan, et vandeaudiitorite ja audiitorühingute ausameelsus, sõltumatus, objektiivsus ja usaldusväärsus oluliselt ei ole mõjutatav auditi reformist, kuna reguleerida plaanitakse formaalseid tegureid, mis eelnevalt olid läbi eetikakoodeksi juba reguleeritud.“

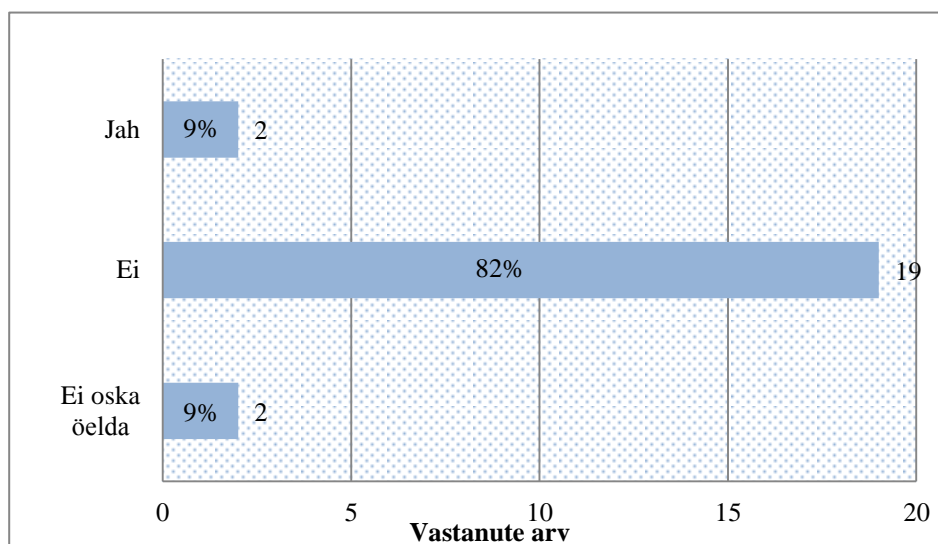
„Minu arvates on ka praegu EV vandeaudiitorid ausad, sõltumatud ja eetilised.“

Autor nõustub siinkohal arvamusega, et Eestis tegutsevad audiitorid on ka praegu oma töös piisavalt sõltumatud ja usaldusväärsed. Nimetatud valdkonnad on lisaks eetikakoodeksile reguleeritud ka audiitorfirmade siseselt ning sõltumatuse kinnitamine on üldjuhul tavaline protsess iga uue kliendiga töötamisel. Seega arvab autor, et EL auditi reform ei paranda Eestis audiitorettevõtjate ja vandeaudiitorite sõltumatust, vaid pigem muutub AHÜ kohustusliku

auditi teostamine läbipaistvamaks ja usaldusväärsemaks hoopis lisandunud raporteerimise nõuete rakendamisel – aruanne auditikomiteele ning teatud juhtudel ka järelevalveasutusele.

Järgmine küsimus oli seotud avaliku huvi üksuse definitsiooniga. Kuna Eestis on uue audiitortegevuse seaduse eelnõuga AHÜ definitsioon viidud direktiiviga lubatava miinimumini, siis soovis töö autor teada, kas küsitluse sihtgrupi arvates peaks avaliku huvi üksuse määratlus olema laiem.

Vaid 2 isikut ehk 9% arvasid, et avaliku huvi üksuse definitsioon peaks olema laiem kui direktiiviga lubatav miinimum. 19 inimest ehk enamik vastanutest leidis, et avaliku huvi üksuse definitsioon ei peaks olema laiem. Selle vastuse valinud moodustasid 82% vastanutest. Sarnaselt „Jah“ vastusevariandile, valisid 2 isikut ehk 9% vastanutest variandi „Ei oska öelda“. (vt joonis 3)



Joonis 3. Vastusevariantide jagunemine küsimusele, kas avaliku huvi üksuse määratlus on uues audiitortegevuse seaduse eelnõus piisav

Allikas: autori koostatud

Vastusevariandile „Jah“ lisati järgmiseid kommentaare:

„Pensionifondid nt. võiksid ka selle definitsiooni alla minna.“

„Kindlasti juba sellepärast et Eesti on väike riik ja siin ei saa suure mõõdupuuga muuta. AHÜ puhul vahetuvad ka audiitorid, mis kindlasti parandab auditeerimise kvaliteeti.“

Vastusevariandi „Ei“ korral toodi järgmiseid põhjendusi:

„Tegelik avalik huvi ühe või teise ettevõtte vastu sõltub siiski sellest, kui palju on sellel omanikke (börsiettevõtted), kuhu inimesed on oma raha investeerinud või kas ettevõtte suudab pakkuda seda, mida lubab. Hetkel kehtiv seadusandlus määratleb AHÜ-deks ka teatud suurusega ettevõtted, mille vastu tegelik avalik huvi puudub (ühe omanikuga suur ettevõtte).“

„Senine kogemus on näidanud, et avalikkusel polnud kõrgendatud huvi muude ettevõtete vastu, kes vastasid varem Avaliku huvi üksuse definitsioonile (suur müügiimaht, töötajate arv vm).“

„Eesti suuruses riigis ei ole täiendavate üksuste lisamine mõttekas, see ei lisa väärtust.“

„Iga laiem määratlus suurendaks üksuse halduskoormust ja üldiseid kulusid audiitorteenusele ja järelevalvele. riigiasutuste puhul tuleks see iga kodaniku taskust.“

„Seob formaalsed nõuded audiitorile ja juhtkonnale, mis ei anna mingeid lisaväärtust enamusele praegusele AHÜ-le, mis ei ole börsiettevõtted.“

„AHÜ auditi bürokraatia muutub väga suureks ja Eesti (maailma mastaabis) väikestele ettevõtetele muutub audit sellega seoses kulukamaks.“

Vastusevariandile „Ei oska öelda“ lisati järgnev põhjendus:

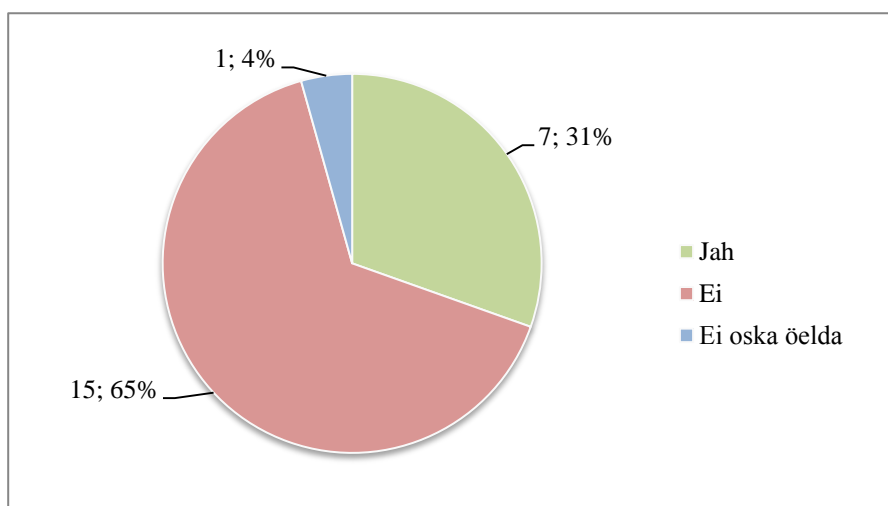
„Natuke vara on öelda, ilma muudatustest täpsemat ülevaadet omamata.“

Sellele küsimusele vastas enamik vandeaudiitoreid, et avaliku huvi üksuse definitsioon ei peaks olema laiem. Üks vastanu, kes vastas küsimusele „Jah“, tõi välja, et pensionifondid võiksid samuti kuuluva AHÜ määratluse alla. Sama arvab ka autor, et Eestis võiks pensionifondide tegevus sarnaselt Soomele ja Lätile krediidasutuste definitsiooni alla kuuluda, kuna pensionifondide tegevus on sarnane krediidasutuste omale. Nimelt on see reguleeritud finantsinspektsiooni tegevusloaga ja seega tegutsevad pensionifondid pideva jälgimise alla ja neile kehtivad tavalistest ettevõtetest karmimad raporteerimismõuded. Samuti arvab autor, et pensionifondide tegevus kuulub kindlasti avaliku huvi alla, kuna pensionisamba II sammad on Eestis kohustuslik ning seega on enamike inimeste raha nende tegevusega seotud.

Kolmas küsimus käsitles rotatsiooninõudeid. Eesti on uues audiitortevõtmise seaduse eelnõus rakendanud AHÜ auditi lepingu pikendamise võimalust peale kümneaastase perioodi lõppu veel kümneks aastaks, kui viiakse läbi hankemenetlus. Autor soovis teada, kas vastajate arvates peaks krediidasutustele ja kindlustusandjatele rakendada karmimaid nõudeid ja

keelama peale esialgse kümneaastase perioodi lõppu lepingu pikendamise.

Vaid üks vandeaudiitor ehk 4% vastanutest vastas küsimusele „Ei oska öelda“. Seitse isikut, mis teeb 31% vastanutest arvas, et krediidiandjatele ja kindlustusasutustele peaks rakendama karmimaid nõudeid ning 15 inimest ehk 54% vastanuid olid seisukohal, et nimetatud asutustele ei peaks rakendama karmimaid nõudeid. (vt joonis 4)



Joonis 4. Vastajate avamus, kas Eestis peaks krediidasutustele ja kindlustusandjatele rakendama karmimaid nõudeid ja keelama peale esialgse kümneaastase perioodi lõppu lepingu pikendamise

Allikas: autori koostatud

Vastusevariandile „Jah“ lisati järgmiseid kommentaare:

„Audiitori vahetus suurendab objektiivsust ja sõltumatust, Eesti on piisavalt väike ja see tuleks ainult kasuks.“

„Audit üle 10 a järjest võib muutuda rutiinseks ja väärkajastamiste avastamine pea võimatuks.“

„Rotatsioon on tervendav mõlemale poolele, 10 aastat on piisavalt pikk aeg. Kui auditi leping on väga pikk, siis võib tekkida mugavustsoon ja konservatiivsus väheneda.“

Vastusevariandile „Ei“ toodi järgmisi põhjendusi:

„Audiitortegevuse standardid reguleerivad audiitorite sõltumatust ja objektiivsust piisavalt. Samuti on suurematel audiitorühingutel paigas sisemised rotatsioonireeglid, kus vahetatakse

audiitoreid töövõtus. “

„Pikemast auditisuhtest ei kaasne probleeme, mida peaks auditisuhte pikkuse reguleerimisega muutma. Ei ole mingeid tõendusmaterjale selle kohta globaalselt, et pikk auditisuhe oleks olnud sisuline probleemide allikas. Tegu on konkurentsi halvendava sättega. “

„Pole ju vahet. Eesti on nii väike, et tegelikult vahetub lihtsalt üks BIG4 firma teise vastu, ja kuna audiitorid on suhteliselt liikuvad oma ettevõtluses, ei ole garanteeritud, et selle keeluga ei või sattuda auditeerima sama isik, kuigi teise audiitorettevõtte alt. “

„Seoses sellega, et iga riik kehtestab oma AHÜd ja oma nõuded audiitori rotatsioonile, muutuvad globaalsete või üle-euroopalike kontsernide auditite haldamine palju keerukamaks. Nt kui seni on globaalse firma puhul aidanud auditit veidi efektiivsemaks teha igas riigis sama võrgustiku kasutamine audiitorina, siis uute nõuetega võib see osutada võimatuks (10-aastased perioodid lõppevad eri aegadel, mõnes riigis saab pikendada, mõnes mitte jne). Nt kui seni oli Swedbanki kontsernil nii Rootsis kui ka Eestis sama audiitorfirma, siis uute reeglitega võib mingil hetkel juhtuda, et see ei ole võimalik. Mitme audiitorfirmade võrgustiku kasutamine teeb kogu kontserni jaoks auditi kindlasti keerulisemaks ja kulukamaks. “

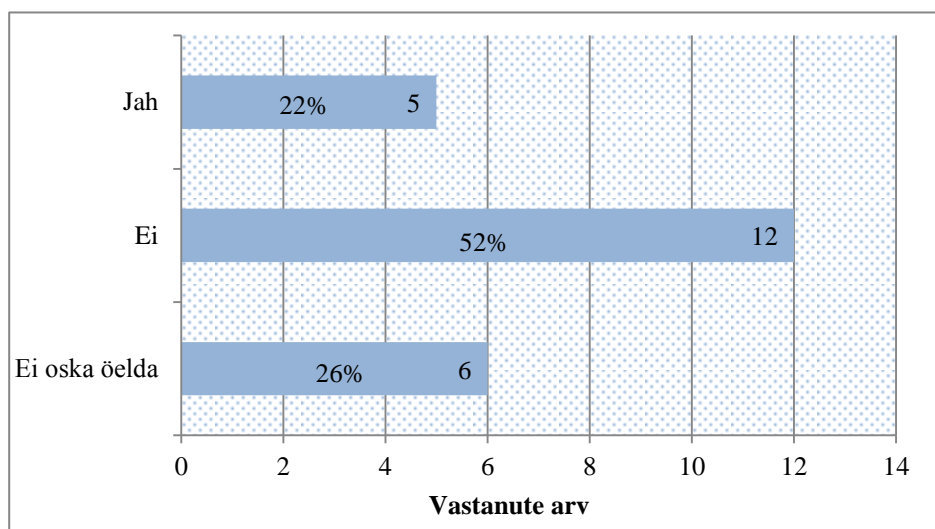
„Senise rahvusvahelise praktika kohaselt pole sagedasem roteerimine aidanud kaasa auditi kvaliteedi parandamisele, pigem vastupidi (kuna võtab mitmeid aastaid, enne kui audiitor hakkab süviti aru saama auditeeritava kliendi spetsiifikast). Samas on eelnõu kohaselt maksimaalne periood Eestis 10+10=20 aastat, mis on niikuinii pikem kui tavapärase periood tänasel päeval, nii et roteerumiskiirangute sisseseadmine Eesti ettevõtteid oluliselt ei mõjuta (küll aga välismaiste PIE-de Eesti tütreid). “

Autor arvab samuti nagu enamik vastanuid, et krediidasutustele ja kindlustusandjatele ei peaks rakendama karmimaid nõudeid, kuna seoses audiitori vahetusega suureneks halduskoormus ja auditi kulud. Lisaks on audiitori vahetus keerukas nii audiitorettevõtjale kui ka ettevõttele endale, sest esialgu on uue kliendiga kohanemisperiood ja kuna krediidasutuste ja kindlustusandjate tegevus on võrreldes tavaliste ettevõtetega keerukam, siis võtab kliendi ärist ja protsessidest arusaamine audiitorettevõtjal rohkem aega, kui muidu. Seega, kuna kohanemisprotsess võib olla niigi pikem kui tavapäraselt, siis ei ole autori arvates otstarbekas kohaldada krediidasutustele ja kindlustusandjatele karimaid nõudeid.

Järgmine küsimus oli samuti seotud rotatsiooniga. Autor soovis teada, kas vandeaudiitorite

arvates peaks Eesti uues audiitortegevuse seaduses rakendama varianti pikendada AHÜ esialgse auditi lepingu kestust peale kümneaastase perioodi lõppu ühisauditiga.

Küsimusele vastasid „Jah“ 5 isikut ehk 22% vastanutest. Enamik ehk 12 vastanut arvasid, et Eesti ei peaks rakendama varianti pikendada AHÜ esialgse auditi lepingu kestust peale kümneaastase perioodi lõppu ühisauditiga. Selle variandi valis 52% küsitlusele vastanutest. „Ei oska öelda“ vastusevariandi valis 6 vandeaudiitorit ehk 26%. (vt Joonis 5)



Joonis 5. Vastanute tagasiside küsimuse kohta, kas Eestis peaks olema võimalik pikendada peale kümneaastase perioodi lõppu auditi lepingut ühisauditiga

Allikas: autori koostatud

Vastusevariandile „Jah“ lisati järgmine kommentaar:

„Kindlustunne suureneb ja samuti üleandjal on kõrgem vastutustunne kui toimub ühisaudit.“

Vastusevariandile „Ei“ lisati erinevaid põhjendusi:

„Ühisaudit ei ole efektiivne ega sisuliselt ei anna efekti, kuna ühisauditites erinevad audiitorid tegelevad erinevate valdkondadega, ei toimu sisuliselt üksteise osas järelevalvet.“

„Ei tea isegi, mis imeloom see ühisaudit on“

„Ühisauditid on Eestis suhteliselt tundmatu teema, audiitoritel puuduvad kogemused.“

„Ei usu, et ühisaudit oleks praktiliselt efektiivne viis auditit teha, arvan, et see viib pikas perspektiivis auditi teostamise kulud kõrgemaks ja kvaliteedi alla.“

„Eestis (ega ka enamikes teistes ELi liikmesriikides, v.a. Prantsusmaa) pole ühisaudit kombeks. Ühisaudit tähendab vastutuse hajumist erinevate audiitorfirmade vahel. See punkt sai direktiivi Prantsusmaa survele, kus on välja kujunenud ühisauditite tava.“

„Eesti AHÜd ei ole EU mõistes suured ettevõtted ja ühisauditid muutuvad kliendile kulukamaks.“

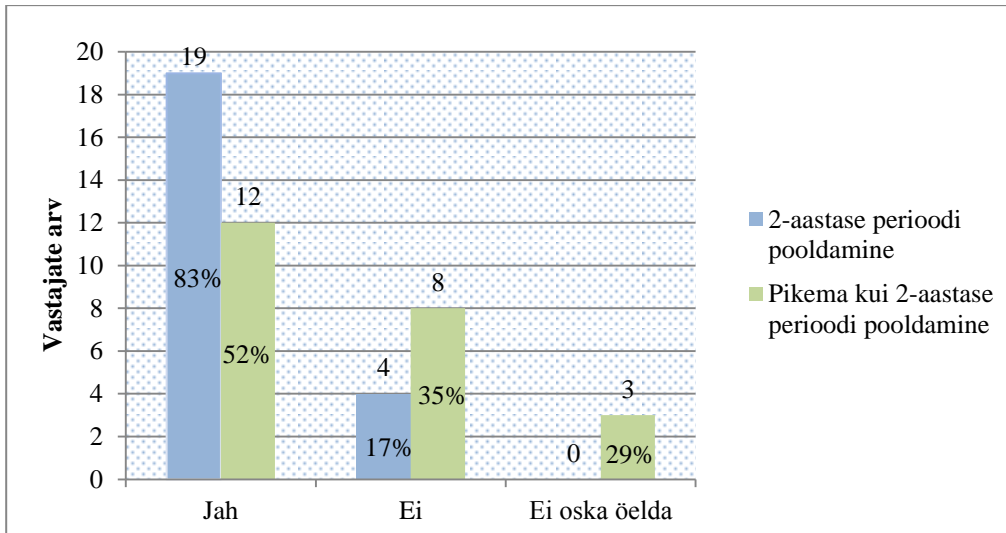
Vastusevariandile „Ei oska öelda“ lisati põhjenduseks:

„Puudub ühisauditi kogemus, aga võib-olla oleks see huvitav kogemus. Samas on suurtel firmadel kõikidel oma väljakujunenud protsessid ja tarkvara, mistõttu ühisaudit võiks olla keeruline.“

Autori seisukoht on, et ühisaudit tooks endaga audiitorettevõtjate jaoks kaasa lisapingeid, sest on oht, et ühisauditit tegevate audiitorettevõtjate seisukohad ning töömeetodid on erinevad. Lisaks puudub Eestis ühisauditite praktika. Seega kattub autori ja enamike vastanute arvamus, et peale esialgse auditi perioodi lõppu ei peaks olema lubatud auditi lepingu perioodi ühisauditiga pikendada.

Järgmine küsimus oli seotud esialgse lepingu pikkusega. Eestis hakkab uue audiitortevõtmise seaduse jõustumisel olema esialgne auditi lepingu periood kaks aastat, mis on ühe aasta võrra pikem direktiivis toodud standardperioodist, milleks on üks aasta. Autor küsis vandeaudiitorite arvamust, kas nad pooldavad kaheaastase perioodi rakendamist ning kas nad pooldaksid ka pikemat perioodi kui kaks aastat.

Vastustest tuli selgelt välja see, et vastajad pooldavad pikemat perioodi kui üks aasta. Kaheaastase perioodi rakendamist pooldas 19 isikut ehk 83% vastanutest, 4 inimest ehk 17% vastanutest ei pooldanud seda, et esialgse auditi lepingu periood oleks kaks aastat ning varianti „Ei oska öelda“ ei valinud keegi. Küsitlusest selgus, et 12 vandeaudiitorit ehk 52% vastanutest toetasid ka pikemat perioodi kui kaks aastat, 8 inimest ehk 35% ei pooldanud kaheaastasest perioodist pikemat ajavahemikku ning 3 vandeaudiitorit vastasid „Ei oska öelda“. (vt joonis 6)



Joonis 6. Vastanute arvamus esialgse auditi lepingu perioodi pikkuse kohta

Allikas: autori koostatud

Vastusevariandile „Jah“ lisati järgmiseid põhjendusi:

„2 a leping annab mõlemale poolele (audiitorile ja kliendile) aega harjumiseks ja töö kvaliteedi parandamiseks. +2a võiks olla taas mõlemapoolne kokkulepe, aga võimalus mõlemale poolele töö lõpetamiseks ilma sanktsioonideta.“

„Esimese aasta auditit on väga ajamahukad. Efektiivsus ja teadmised tekivad mitmeaastasel koostööl.“

„Pikem auditileping annab vastastikuseid koostöösuhte garantiisid, mis on aluseks julgusele teha auditisuhetes esmast investeeringut, mis tõstab auditi kvaliteeti. Lepingut on alati võimalik ennetähtaegselt lõpetada, kattes seni tehtud kulud.“

„Taas kord halduskoormuse vähenemine. Uue audiitori valimisega kaasnevad suured kulud (esmasaudit jne), mis võivad osutuda ebamõistlikult suureks võrreldes juba olemasoleva audiitoriga, samas lisandväärtust samas suurusjärgus kindlasti ei lisandu“

„Kaks aastat on liiga lühike periood.“

„Audiitori töö on subjektiivse iseloomuga ja suhtumine on erinev, kui on üks aasta siis klient vaatab et see audiitor on liiga range ja tähenärija ja nii ta vahetabki kogu aeg“

„Auditeeritavast ettevõttest süviti aru saamiseks kulub audiitoril vähemalt 2-3 aastat. Juhul, kui audiitorit vahetada iga 2-3 aasta tagant, siis kvaliteetse auditi staadiumini ei pruugigi

jõuda. Lisaks annab see ettevõtetele võimaluse iga paari aasta tagant audiitoreid vahetada, kui neile audiitori lähenemises miski ei meeldi (ja sellega audiitorit survestada).“

„2 aastat tundub mõistlik, mis annab audiitorile teatava kindluse saada ettevõttest korralik ülevaade ja ning sellega seoses pakkuda kliendile lisaväärtust. Üle 2 aastaga sidumine võib audiitoris tekitada mugavustunde ja kliendi jaoks vähendada valikuvõimalust ja konkurentsi.“

Vastusevarianti „Ei oska öelda“ põhjendati järgmiselt:

„Ettevõtlusvabaduse piiramine“

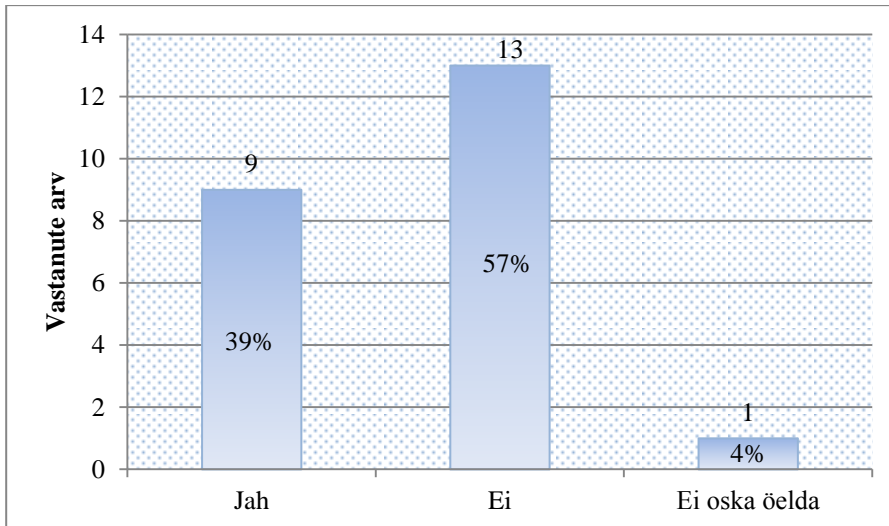
„Ka audiitoril peaks olema võimalus taganeda töövõtust, kui ettevõtte ei osutunud nii korralikuks, kui esimeste riskide hindamisel tundus.“

„Pikema kui 2-aastase perioodi jooksul võivad nii ettevõttesisesed kui majanduse välised tingimused oluliselt muuta“

Autor on seisukohal, et kaheaastane lepinguperiood on pigem positiivne, kuna audiitori valik on ettevõtte jaoks kulukas ja lisakoormust tekitav protsess. Samuti on esimese aasta audit audiitori jaoks ajamahukam kui järgmistel aastatel. Seega kaheaastase lepingu pikkuse määramine esialgseks lepingu kestuseks on autori arvates põhjendatud, kuigi see erineb töös käsitletud teiste riikide valikust, kus rakendati üheaastast perioodi.

Samas arvab autor, et pikema kui kaheaastase perioodi rakendamine ei ole jällegi otstarbekas. Sellisel juhul seotakse end liiga pikaks ajaks esialgse auditi lepinguga, kuid kliendisuhete loomisel võivad nii audiitori kui ka ettevõtte poolt tekkida olukordi, mille tulemusena ei soovita töösuhet jätkata.

Järgmiseks soovis autori küsitluse teel välja selgitada, kas sihtgrupi arvates parandavad karmimad rotatsiooninõuded avaliku huvi üksuste auditi kvaliteeti. Enamik vastanuid ehk 13 isikut arvas, et karmimad rotatsiooninõuded ei paranda AHÜ auditi kvaliteeti. Seevastu 9 inimest olid vastupidisel seisukohal ning arvasid, et rotatsiooninõuded aitavad auditi kvaliteeti parandada. Üks vastanutest ei osanud selle küsimuse osas seisukohta võtta. (vt joonis 7)



Joonis 7. Vastuste jagunemine küsimuse kohta, kas karmimad rotatsiooninõuded aitavad parandada avaliku huvi üksuste kvaliteeti

Allikas: autori koostatud

Vastusevariandile „Jah“ lisati järgmised kommentaarid:

„Tegelikult 3-5 aastane rotatsioon tõstab kvaliteeti ,sest tekib rutiin ja samuti hoiab see audiitorit tegusamana ,kui teab ,et tuleb teine audiitor.“

„Minu arvates on teatud rotatsioon vajalik ja tervendav mõlemale poolele.“

„Arvestades jällegi kui väikesed on Eesti AHÜd võrreldes globaalsete firmadega, ei näe ohtu, et firma rotatsioon vähendaks auditi kvaliteeti. Globaalse firma audiitori vahetus on keerulisem protsess, kui Eestis või Baltikumis tegutseva firma puhul.“

Vastusevariandile „Ei“ lisati järgmiseid põhjendusi:

„Need nõuded suurendavad ainult bürokraatiat ja fookus langeb kontrollilt nn paberite täitmisele. Kvaliteeti aitab parandada järelevalve ja kvaliteedikontroll audiitorite üle.“

„Pikemaajalisel koostööl on eelised - parem arusaamine ettevõttest ja tema tegevustest.“

„Kuna ei ole tõendeid, et karmimad rotatsiooninõuded aitaks asja parandada, vastupidi, Itaalia kogemus on vastupidine, et kohustuslik rotatsioon tegelikult langetab auditi kvaliteeti.“

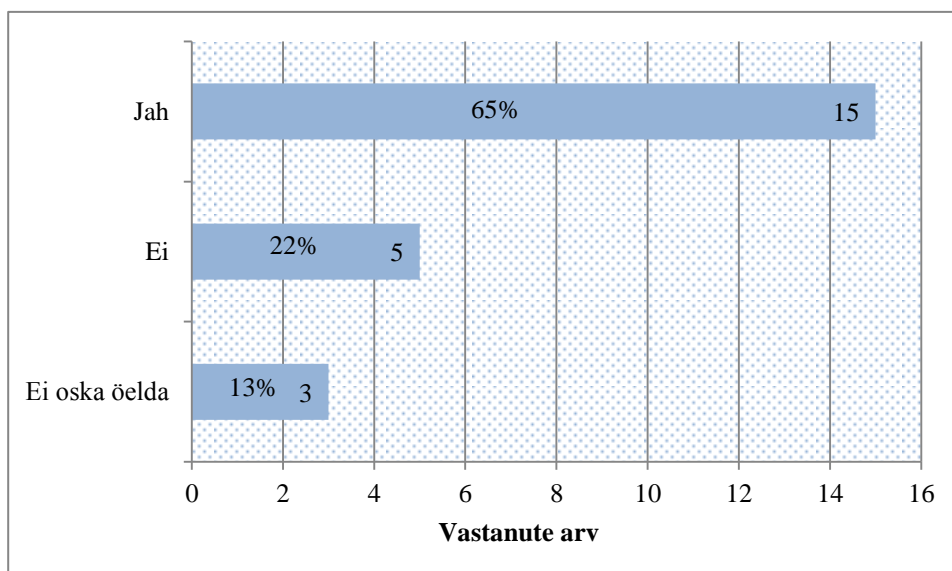
„AHÜde auditit teostavad Eestis peamiselt suured audiitorfirmad, kus sisemine kvaliteedikontrollisüsteem tagab kõrge auditi kvaliteedi. Ei näe, kuidas kiirem rotatsioon tagaks parema kvaliteedi, vaid pigem näen ka, et tihedam roteerumine viib auditi teostamise

kulud üles (1.aasta auditeid rohkem) ja kokkuvõttes viib kvaliteedi alla. “

Töö käigus selgus, et toetudes vandeaudiitorite arvamusele ja erinevates riikides korraldatud uuringute tulemustele, ei ole ühtset arvamust, et kohustuslik firma rotatsioon parandaks auditi kvaliteeti. Ka autor arvab, et seni, kuni pole tehtud piisavalt uuringuid ega toodud üheselt mõistetavaid tulemusi selle teema kohta, siis pigem ei paranda kohustuslik rotatsioon auditi kvaliteeti.

Viimase küsimusega soovis autor teada vandeaudiitorite seisukohta seoses auditiväliste teenuste osutamise keelamisega. Uues EL auditi määruses on keelatud AHÜ audiitoril osutada kliendile järgnevaid teenuseid: maksustamisega seotud teenused, raamatupidamine, juhtimine, sisekontroll, õigusteenused ja personalijuhtimine. Vastavalt määrusele on lubatud erandina maksustamise ja hindamisega seotud teenused, kui need vastavad määruses kehtestatud nõuetele. Eesti on uues audiitortegevuse seaduse eelnõus mõlemad eeltoodud teenused lubanud.

Nagu ka jooniselt näha (vt joonis 8), siis enamik vastanuid (65%) arvas, et uues audiitortegevuse seaduses peaksid olema lubatud hindamise ja maksustamisega seotud teenused. Viis vastanut ehk 22% olid seisukohal, et nimetatud teenused ei peaks olema lubatud ning kolm vandeaudiitorit ehk 13% vastanutest valisid vastusevariandi „Ei oska öelda“.



Joonis 8. Vastajate arvamus, kas uues audiitortegevuse seadused peaksid olem lubatud hindamise ja maksustamisega seotud teenused

Allikas: autori koostatud

Vastusevariandile „Jah“ lisati järgmiseid kommentaare:

„Kliendile võib olla oluliselt kulukam hankida nimetatud teenuseid kolmandalt osapoolelt. Audiitorühing või võrgustik suudab pakkuda teenust efektiivsemalt - sisemised sõltumatuse reeglid endiselt kehtivad kõigile.“

„Nende teenuste osutamine on kõige efektiivsem ja kliendi jaoks säästlikum audiitorettevõtjal. Sisuliselt ei tulene teenuste osutamisest sõltumatuse probleeme, kui jälgitakse eetikakoodeksit.“

„Hindamine ja maksustamine ei vähenda kuidagi audiitori sõltumatust“

„Meie ettevõtted on väikesed ja kliendid eelistavad tellida neid teenuseid ettevõtetest, keda nad tunnevad ja usaldavad. Aja kokkuhoid mõlemale poolele.“

„Kliendil on teatud lihtsamate teemade osas mugavam suhelda ühe teenusepakkujaga, kui mitmega.“

Vastusevariandile „Ei“ lisati põhjendusteks:

„Tuleks lähtuda Eetika koodeksi nõuetest, kui neid seovad ohtu audiitori sõltumatusele, siis ei tohi neid osutada sama kliendile, ka hindamisteenused ja maksunõustamine.“

„Mõlemad peaksid olema keelatud. Eriti hindamine.“

„Täiendavate piirangute sisseseadmine lisateenustele, mida audiitorfirma võib osutada, vähendab ettevõtete valikuvabadust teenust parimalt pakkujalt osta ning tõstab hindu ja vähendab kvaliteeti.“

Vastusevariandile „Ei oska öelda“ lisati põhjenduseks:

„Ei tea, et sellest oleks mingit suurt jama tulnud, kui ka keegi on neid teenuseid osutanud, puudub sellekohane info. Sõltumatuse nõudeid tuleb ju igal juhul täita, nii et vahet vist pole.“

Autor arvab, et maksustamise ja hindamisega seotud teenuste tellimisel on kliendil siiski kõige lihtsam pöörduda sama firma poole, kes pakub ka auditeerimise teenust, kuna koostööd tehes kujuneb välja kliendisuhe ja juba auditi teenust pakkuvat ettevõtet üldjuhul usaldatakse. Seega on kliendi jaoks mugavam vajalikud teenused ühe teenusepakkuja käest korraga tellida,

eeldusel, et seal ettevõttes järgitakse eetikakoodeksit ning sõltumatuse nõudeid. Autor leiab, et Eesti ei peaks kehtestama karmimaid reegleid, kui direktiivis toodud nõuded.

3.3 Järeldused ja ettepanekud

Lõputöö autor toob selles alapeatükis välja uuringu käigus tehtud järeldused ja nendega seonduvad ettepanekud.

1. Autori korraldatud küsitlusele vastas 23 vandeaudiitorit, mis on ligikaudu 7% küsitluse sihtgrupist. Võrdluseks, et küsitlus saadeti 337 inimesele. Selle põhjal võib järeldada, et küsitluse käigus uuritud teemad võisid olla liiga spetsiifilised ning kuna uus audiitortegevuse seadus pole veel jõustunud, siis ei omanud paljud küsitluse sihtgrupist veel arvamust uuritavate teemade kohta ning jätsid seetõttu küsitlusele vastamata. Siinkohal eeldab autor, et vastamata jätsid eelkõige väiksemates audiitorettevõtetes töötavad vandeaudiitorid ja FIE-d, kes ei tegele avaliku huvi üksustega.
2. Auditi direktiivi kohalikku seadusandlusesse juurutamise tähtaeg oli 17. juuni 2016, kuid Eestis valmis seaduseelnõu alles 2016. aasta suvel ning uus seadus jõustub Eestis eelduste kohaselt 1. jaanuaril 2017. Töös vaadeldud liikmesriikides – Soomes, Lätis, Saksamaal ja Rootsis – on kohalik seadusandlus direktiiviga juba vastavusse viidud.
3. Töös uuritud AHÜ kohustusliku auditi teostamise nõuete rakendamine vastab olulises osas ootusele – enamik seadusesätteid on direktiivist üle võetud sarnaselt Eesti peamistele kaubanduspartneritele.
4. Autor leiab, et EL auditi reform ei täida otseselt oma eesmärki - audiitorettevõtjate ja vandeaudiitorite sõltumatuse parandamine, kuna Eestis tegutsevad audiitorid on ka praegu oma töös piisavalt sõltumatud ja usaldusväärsed. Need valdkonnad on lisaks eetikakoodeksile reguleeritud ka audiitorfirmade siseselt ning sõltumatuse kinnitamine on üldjuhul tavaline protsess iga uue kliendiga töötamisel. Pigem muutub AHÜ kohustusliku auditi teostamine läbipaistvamaks ja usaldusväärsemaks hoopis lisandunud raporteerimise nõuete rakendamisel – aruanne auditikomiteele ning teatud juhtudel ka järelevalveasutustele. Lisaks selgus töö käigus, et enamikel küsitlusele vastanutest puudus seisukoht, kas EL auditi reform parandab AHÜ kohustuslikku auditit teostavate vandeaudiitorite ja audiitorühingute ausameelsust, sõltumatust,

objektiivsust ja usaldusväarsust.

Autori ettepanek: Uue audiitortegevuse seaduse eesmärke oleks vaja laiemalt vandeaudiitoritele tutvustada. Kuigi avaliku huvi üksustega seotud nõuded puudutavad pigem suuremaid audiitorettevõtjaid, siis võiksid nendega rohkem kursis olla ka väikesed audiitorettevõtjad ja FIE-na tegutsevad vandeaudiitorid.

5. Avaliku huvi üksuse definitsioon on uues audiitortegevuse seaduse eelnõu viidud direktiiviga lubatava miinimumini. Samas arvab autor, et Eestis võiks pensionifondide tegevus sarnaselt Soomele ja Lätile krediidasutuste definitsiooni alla kuuluda, kuna pensionifondide tegevus on sarnaselt krediidasutuste omaga reguleeritud finantsinspektsiooni tegevusloaga ja seega tegutsevad pensionifondid pideva jälgimise alla ja neile kehtivad tavalistest ettevõtetest karmimad raporteerimisenõuded. Samuti arvab autor, et pensionifondide tegevus kuulub kindlasti avaliku huvi alla, kuna pensionisamba II sammu on Eestis kohustuslik ning seega on enamike inimeste raha nende tegevusega seotud.
6. Analüüsid seda, kas krediidasutustele ja kindlustusandjatele peaks rakendama karmimaid nõudeid ja keelama neil peale 10-aastase auditi lepinguperioodi lõppu lepingut hankemenetlusega pikendada, on nii suurem osa küsitlusele vastanutest kui ka autor seisukohal, et karmimaid reegleid ei peaks rakendama. Kuigi näiteks Rootsis ja Saksamaal ei saa peale 10-aastase perioodi lõppu krediidasutuste ja kindlustusandjate lepinguid pikendada. Autor arvab, et seoses audiitori vahetusega suureneks halduskoormus ja auditi kulud. Lisaks on audiitori vahetus keerukas nii audiitorettevõtjale kui ka ettevõttele endale, kuna esialgu toimub kohanemisperiood ja seoses sellega, et krediidasutuste ja kindlustusandjate tegevus on keerukam, kui tavaliste ettevõtete, siis võtab kliendi ärist ja protsessidest arusaamine audiitorettevõtjal rohkem aega, kui muidu. Seega, kuna kohanemisprotsess võib olla niigi pikem kui tavapäraselt, siis ei ole autori arvates otstarbekas kohaldada krediidasutustele ja kindlustusandjatele karimaid nõudeid.
7. Direktiivi järgi on EL liikmesriikidel võimalus rakendada ühisauditiga lepingu pikendamist peale 10-aastase lepingu perioodi lõppu. Autori seisukoht on, et ühisaudit võib endaga kaasa tuua audiitorettevõtjate jaoks kaasa lisapingeid, kuna turul konkureerivad audiitorfirmad peaksid tegema koostööd. Lisaks on oht, et ühisauditit

tegevate audiitorettevõtjate seisukohad ning töömeetodid on erinevad. Ka küsitlusele vastanud ei pooldanud ühisauditit kui alternatiivi hankemenetlusele rakendamist. Samas selgus küsitluse tulemustest ka see, et paljud vastanud ei omanud kindlat seisukohta. Lisaks tõi üks vastanutest välja, et ta pole teadlik ühisauditi olemasolust.

8. Esialgse lepingu pikkuse analüüsimisel ühtisid olulises osas nii küsitluse vastanute, huvigruppide kui ka autori seisukohad. Kaheaastane lepinguperiood on pigem positiivne, kuna audiitori valik on ettevõtte jaoks kulukas ja lisakoormust tekitav protsess. Samuti on esimese aasta audit audiitori jaoks ajamahukam kui järgnevatel aastatel. Seega on kaheaastase lepingu pikkuse määramine esialgseks lepingu kestuseks põhjendatud, kuigi see erineb töös käsitletud teiste riikide valikust, kus rakendati üheaastast perioodi. Samas arvas Audiitorkogu, et minimaalse kestuse perioodi on vaja täiendavalt analüüsida, kuna audiitorühingud on toetanud ka pikemat minimaalset auditit lepingu kestust kui eelnõus toodud kaks aastat.
9. Kõige rohkem tekkis erinevaid arvamusi nii vandeaudiitorite arvamuste kui ka töö käigus käsitletud artiklite ja uurimustööde põhjal kohustusliku rotatsiooni küsimuses. Küsitlusele vastanutest arvasid enamus, et kohustuslik rotatsioon ei paranda auditit kvaliteeti, kuid samas oli ka neid, kes arvasid vastupidiselt. Selles, et rotatsioon parandab auditit kvaliteeti, on ka autor kahtleval seisukohal. Töö käigus selgus, et erinevate uuringute ja riikide praktikale lähtudes, ei ole ühtset arvamust, et kohustuslik firma rotatsioon parandaks auditit kvaliteeti. Näiteks ollakse USA-s arvamusel, et see hoopis halvendab auditit kvaliteeti. Ka autor arvab, et seni, kuni pole tehtud piisavalt uuringuid ja saadud konkreetseid tulemusi, siis pigem ei paranda kohustuslik rotatsioon auditit kvaliteeti. Suurtes audiitorfirmades, kes avaliku huvi üksusi üldiselt auditeerivad, kehtivad sisemised rotatsioonireeglid ning autori arvates on need piisavad, et säilitada kvaliteetne teenuse pakkumine kliendile.
10. Viimane valdkond, mida autor töö käigus analüüsis, on seotud muude teenuste pakkumisega. Autor leiab, et Eesti ei peaks kehtestama karmimaid reegleid, kui direktiivis toodud nõuded, kuna auditit välise teenuste pakkumine on audiitorettevõtetes sisemiselt reguleeritud ning sõltumatus ei ole siinkohal probleemiks. Ka huvigrupid (Audiitorkogu ja Eesti Kaubandus-Tööstuskoda) on seisukohal, et EL määruses esitatud keelatud teenuste loetelu on piisav ning ei vaja täiendamist. Põhjus

seisneb selles, et lubatud auditiväliste teenuste osas on mugavam ja efektiivsem suhelda ühe teenusepakkujaga, kui mitmega.

11. Eelnõuga antakse järelevalve osas seni Rahandusministeeriumi pädevuses olevad ülesanded otse Audiitortegevuse Järelevalve Nõukogu pädevusse. Rahandusministeeriumi pädevusse jääb vaid rakendusaktide kehtestamine. Pädevaks asutuseks järelevalve korraldamisel saab Audiitortegevuse Järelevalve Nõukogu. Autor nõustub siinkohal huvigruppide arvamusel, et järelevalve korraldamisel tuleks ära kasutada juba loodud süsteemi, millel on olemas vastav ressurss järelevalve korraldamiseks pädevate inimeste näol.

Analüüsidest Eesti uue audiitortegevuse seaduse kohaldamist Euroopa Liidu auditi direktiivi ja määruse nõuetega, jõudis autor tulemuseni, et nii huvigruppide arvamusel, Eesti peamiste kaubanduspartnerite praktika, küsitluse teel kogutud vandeaudiitorite arvamus kui ka autori enda seisukohad ühtivad olulises osas. Seega võib väita, et uue audiitortegevuse seaduse koostamisel on rakendatud enamikel juhtudel parimaid valikuid.

KOKKUVÕTE

Lõputöö eesmärgiks oli anda hinnang sellele, kas Eesti on uue auditi määruse ja direktiivi rakendamisel kohalikku seaduseelnõusse kasutanud parimaid võimalikke lahendusi. Selleks andis autor ülevaate audiitortegevuse seaduse peamistest muudatustest võrreldes uut audiitortegevuse seaduse eelnõud töö koostamise hetkel kehtiva audiitortegevuse seadusega. Autor keskendus antud juhul avaliku huvi üksuse määratlusele, rotatsioonile, auditi väliste teenuste keelamisele ja järelevalvele. Teiseks uuris autor, kuidas on rakendanud Euroopa Liidu direktiivist ja määrusest tulenevaid nõudeid Eesti peamised kaubanduspartnerid Euroopa Liidus. Viimaks analüüsis autor huvigruppide arvamusi, et anda hinnang erinevatele seaduseelnõus tehtud valikutele töö eesmärgist lähtuvalt.

Järgnevalt on toodud etapid, mida autori tegi lõputöö koostamisel eesmärgini jõudmiseks:

1. Autor koondas kokku Rahandusministeeriumi poolt küsitud huvigruppide arvamused 2017. aastal kehtima hakkava audiitortegevuse seaduse eelnõu kohta. Arvamused auditi direktiivi ja määruse ülevõtmise kohta on esitatud töös vastavalt käsitletud valdkonnale.
2. Seaduseelnõu seletuskirjas ei analüüsitud, kuidas teised Euroopa Liidu liikmesriigid (sh just Eesti peamised kaubanduspartnerid) plaanivad auditi määrusest ja direktiivist tulenevaid nõudeid rakendada. Seega otsustas autor seda uurida ja koostada analüüsi nõuete rakendamise kohta. Selleks töötas autor iseseivalt läbi mitmeid võõrkeelseid materjale ning koondas kokku vastavate riikide seadusemuudatused pidades silmas lõputöö kitsamat eesmärki. Autor soovis antud võrdlusega välja selgitada, kas Eesti uues audiitortegevuse seaduse eelnõus tehtud valikud vastavad üldiselt primale praktikale Eesti kaubanduspartnerite seas mujal Euroopa Liidus.
3. Selleks, et kujundada lõplik hinnang seaduseelnõu kohaldamisest Euroopa Liidu auditi määruse ja direktiiviga, viis lõputöö autor vandeaudiitorite seas läbi küsitluse. Vandeaudiitorid valis autor sihtgrupiks seetõttu, et neid puudutab seadusemuudatus kõige enam – avaliku huvi üksuseid auditeerivatele ettevõtetele hakkavad kehtima

senisest rangemaid reegleid auditite läbi viimisel. Seega koostas autor küsimustiku, mis tulenes peamiselt töö teise peatüki tulemustest – direktiivi ja määruse nõuete rakendamise erinevustest Eesti ning tema peamiste kaubanduspartnerite vahel.

Järgnevalt toob autor välja tulemused, milleni ta uurimisülesannete täitmisel jõudis.

Töö käigus käsitletud AHÜ kohustusliku auditi teostamise nõuete rakendamine vastab olulises osas ootusele – enamik seadusesätteid on direktiivist üle võetud sarnaselt Eesti peamistele kaubanduspartneritele.

Avaliku huvi üksuse definitsioon on uues audiitortegevuse seaduse eelnõu viidud direktiiviga lubatava miinimumini. Samas arvab autor, et Eestis võiks pensionifondide tegevus sarnaselt Soomele ja Lätile krediidasutuste definitsiooni alla kuuluda. Pensionifondide tegevus kuulub kindlasti avaliku huvi alla, kuna pensionisamba II samm on Eestis kohustuslik ning seega on enamike inimeste raha nende tegevusega seotud.

Autori hinnangul on Eestis audiitortegevuse seaduseelnõu koostamisel tehtud õigeid valikuid, kui krediidasutustele ja kindlustusandjatele on lubatud peale kümneaastase auditilepingu perioodi lõppu lepingut hankemenetlusega veel kümneks aastaks pikendada. Audiitori vahetus on keerukas nii audiitorettevõtjale kui ka ettevõttele endale, kuna esialgu toimub kohanemisperiod ja seoses sellega, et krediidasutuste ja kindlustusandjate tegevus on keerukam, kui tavaliste ettevõtete, siis võtab kliendi ärist ja protsessidest arusaamine audiitorettevõtjal tavapärasest rohkem aega.

Analüüsides ühisauditit kui võimalust pikendada auditi lepingut peale kümneaastase lepingu perioodi lõppu veel kuni 14 aastaks, jõudis autor tulemuseni, et see variant ei ole praktikas levinud ning Eestis puudub kogemus ühisauditite läbi viimisel. Autor leiab, et peamine oht ühisauditit läbi viies on audiitorettevõtjate erinevad seisukohad ning töömeetodid ja kokkuvõttes on Eestis tehtud õigesti, et ühisauditit kui alternatiiv hankemenetlusele pole seaduseelnõu järgi lubatud.

Esialgse lepingu pikkuse puhul, milleks on Eesti audiitortegevuse seaduse eelnõus kaks aastat, ühtisid olulises osas nii huvigruppide (kaasaarvatud vandeaudiitorite) kui ka autori seisukohad. Kahe-aastane lepinguperiood on pigem positiivne, kuna audiitori valik on ettevõtte jaoks kulukas ja lisakoormust tekitav protsess. Seega on kahe-aastase lepingu pikkuse määramine esialgseks lepingu kestuseks põhjendatud, kuigi see erineb töös käsitletud

teiste riikide valikust, kus rakendati üheaastast perioodi.

Kõige enam erinevaid seisukohti vandeaudiitorite seas läbi viidud küsitluse kui ka töö käigus käsitletud artiklite ja uurimustööde põhjal on seotud kohustusliku rotatsiooni küsimusega. Töö käigus selgus, et erinevatele uuringutele ja riikide praktikale lähtudes, ei ole ühtset arvamust, et kohustuslik firma rotatsioon parandaks auditi kvaliteeti. Vastupidi – USA-s ollakse arvamusel, et see hoopis vähendab auditi kvaliteeti. Ka autor arvab, et seni, kuni pole tehtud piisavaid uuringuid antud teema kohta ja toodud üheselt mõistetavaid tulemusi, siis pigem ei paranda kohustuslik rotatsioon otseselt auditi kvaliteeti. Audiitorfirmades kehtivad ka sisemised rotatsioonireeglid, samuti järgivad vandeaudiitorid oma töös eetikakoodeksi reegleid, mis on autori arvates piisavad, et säilitada kvaliteetne teenuse pakkumine kliendile.

Autor analüüsis töö koostamise käigus ka auditiväliste teenuste pakkumise keelamist. Euroopa Liidu määrusest tulenevalt on keelatud kliendile pakkuda järgnevaid auditiväliseid teenuseid: maksustamisega seotud teenused, raamatupidamine, juhtimine, sisekontroll, õigusteenused ja personalijuhtimine. Teatud juhtudel ja määruse nõudeid järgides võib kliendile osutada maksustamise ja hindamisega seotud teenuseid. Kliendi jaoks on mugavam vajalikud teenused ühe teenusepakkuja käest korraga tellida, eeldusel, et seal ettevõttes järgitakse eetikakoodeksit ning sõltumatus nõudeid. Seega leiab autor, et Eesti ei peaks kehtestama karmimaid reegleid, kui direktiivis toodud nõuded ja lisama juurde keelatud teenuseid või keelama hindamise ja/või maksustamisega seotud teenused.

Pädevaks asutuseks järelevalve korraldamisel saab Audiitortevõtmise Järelevalve Nõukogu. Autor nõustub siinkohal huvigruppide arvamusega, et järelevalve korraldamisel tuleks ära kasutada juba loodud süsteemi ning selleks sobiv asutus on Audiitorkogu järelevalve nõukogu, millel on olemas vastav ressurss järelevalve korraldamiseks pädevate inimeste näol.

Üldiselt arvab autor, et uue seaduse jõustumisel on rakendatud enamikel juhtudel parimaid valikuid – töö käigus selgus, et nii huvigruppide arvamused, Eesti peamiste kaubanduspartnerite praktika, küsitluse teel kogutud vandeaudiitorite arvamus kui ka autori enda arvamus ühtivad enamike valdkondade puhul. Teemade lõikes on ka mõned erisused, mis autor töö käigus on välja toonud. Samas võib kokkuvõtvalt väita, et audiitortevõtmise seaduse eelnõu koostamisel on rakendatud parimaid võimalikke lahendusi.

VIIDATUD KIRJANDUS

1. Audiitortegevus – *Rahandusministeerium*. [WWW] <http://www.fin.ee/audiitortegevus> (13.09.2016).
2. **Roosimägi-Raudsepp, L.** (2015). *Auditi ajalugu ja areng.* (Magistritöö). Tallinna Tehnikaülikool. Tallinn. 97 lk.
3. Missioon ja tegevus – *Audiitorkogu*. [WWW] <https://www.auditorkogu.ee/est/missioon-ja-tegevus> (13.09.2016).
4. Audiitortegevuse seadus. Vastu võetud 27.01.2010. -RT I 2010, 9, 41... RT I, 30.12.2015, 8. <https://www.riigiteataja.ee/akt/13275292?leiaKehtiv> (13.09.2016).
5. Uuringu „Arvestusala õigusraamistiku ja praktika muutused Eestis aastatel 2004-2014” aruanne. (2016) *PriceWaterhouseCoopers*. [WWW] <http://www.fin.ee/arvestusala-arengud> (13.09.2016).
6. Audiitortegevuse seadus. Vastu võetud 10.02.1999. - RT I 1999, 24, 360. <https://www.riigiteataja.ee/akt/77248> (14.09.2016).
7. Rahandusministeeriumi määrus 15. juunist 2000 nr 50 Auditeerimiseeskiri. <https://www.riigiteataja.ee/akt/82616> (14.09.2016).
8. Seletuskiri audiitortegevuse seaduse eelnõu juurde (2009). [WWW] http://www.koda.ee/failid/AUTS_uus_SK.pdf (14.09.2016).
9. Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiiv 17. maist 2006 2006/43/EÜ [WWW] <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:ET:PDF> (15.09.2016).
10. *Audiitorkogu kodulehekülg* [WWW] <https://www.auditorkogu.ee/?sd=4597aba33e23eb4d82edbc59bc616c13&p=3&s=117&a=x> (15.09.2016).
11. Audiitortegevuse seaduse ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse seletuskiri (2016) [WWW] <http://eelvoud.valitsus.ee/main/mount/docList/7baa5e67-6888-4608-acd0-27a666faddb9#prdrowZ1> (15.09.2016).
12. Euroopa Parlamendi ja Nõukogu määrus 16. aprillist 2014 537/2014. [WWW] <http://eurlex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/HTML/?uri=CELEX:32014R0537&from=EN>

- (17.09.2016).
13. Euroopa parlamendi ja nõukogu direktiiv 16. aprillist 2014 2014/56/EL. [WWW]
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0056&from=ET>
 (17.09.2016).
 14. Audiitortegevuse seaduse ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seadus. Lisa 4
 AK juhatause arvamus (08.07.2016) [WWW]
<http://eelnoud.valitsus.ee/main#b3z6ozyb> (26.09.2016).
 15. Audiitortegevuse seaduse ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seadus. Lisa 6
 KTK arvamus (08.07.2016) [WWW]
<http://eelnoud.valitsus.ee/main#b3z6ozyb> (26.09.2016).
 16. Audiitortegevuse seaduse ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seadus. Eelnõu
 (28.06.2016) [WWW] <http://eelnoud.valitsus.ee/main#b3z6ozyb> (26.09.2016).
 17. **Suurekivi, M., Ojamaa, K.** Audiitorkogu infopäeva ettekanne. *Audiitorkogu*. [WWW]
<https://www.auditorkogu.ee/> (27.09.2016).
 18. Audiitortegevuse seaduse muudatused vähendavad halduskoormust-
Rahandusministeerium (18.03.2016). [WWW]
<http://www.fin.ee/audiitortegevuse-seaduse-muudatused-vahendavad-halduskoormust>
 (27.09.2016).
 19. **Ottosson, J., Jönsson, F.** (2015). Mandatory Rotation of Audit Firms. A study on the
 investors' viewpoints in the EU and the US. (Master thesis). Jönköping International
 Business School. Jönköping. 47 lk.
<https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:811341/FULLTEXT01.pdf> (28.09.2016).
 20. Mullu Eesti kaubavahetuse vähenemine jätkus (9.02.2016) - *Statistikaamet*. [WWW].
<http://www.stat.ee/pressiteade-2016-016> (28.09.2016).
 21. Auditing - *Ministry of Economic Affairs and Employment*. [WWW].
<http://tem.fi/en/auditing> (28.09.2016).
 22. EU audit legislation Member States implementation. *Ernst & Young* (2016). [WWW]
<http://www.ey.com/gl/en/issues/governance-and-reporting/public-policy/ey-eu-audit-legislation-member-states-pie-definitions> (27.09.2016-23.10.2016).
 23. Country by Country Financial Reporting and Auditing Framework Finland – *Crowe Horwath Finland, HelBal Oy*. (2015). [WWW]
[https://www.crowehorwath.net/uploadedfiles/crowe-horwath-global/services/audit/financial_reporting_frameworks/financial%20reporting%20finland%](https://www.crowehorwath.net/uploadedfiles/crowe-horwath-global/services/audit/financial_reporting_frameworks/financial%20reporting%20finland%20)

- [20jan%2015.pdf](#) (28.09.2016).
24. Auditor oversight - *Finnish Patent and Registration Office*. [WWW]
<https://www.prh.fi/en/auditoroversight.html> (28.09.2016).
25. **Haapamäki, E.** (2014). Change and opportunities under discussion. [WWW]
http://warrington.ufl.edu/centers/icraa/docs/news_2014-11-fromMay_English.pdf
(8.10.2016).
26. Läti audiitortegevuse seadus (Law on Sworn Auditors) Vastu võetud 5.03.2001 – RT 14,
01.01.2016. (<http://likumi.lv/doc.php?id=20946> (1.10.2016)).
27. Laws and Regulations - *Ministry of Finance of the Republic of Latvia*. [WWW]
http://www.fm.gov.lv/en/s/auditing/laws_and_regulations/ (1.10.2016).
28. Auditing - *Ministry of Finance of the Republic of Latvia*. [WWW]
<http://www.fm.gov.lv/en/s/auditing/> (2.10.2016).
29. Definition of Public Interest Entities (PIEs) in Europe - FEE Survey. (2014). [WWW]
http://www.fee.be/images/publications/auditing/PIE_definition_survey_outcome_141008.pdf
(1.10.2016).
30. **Marte Erland, M., Eriksson, M.** (2016) The EU audit reform in Sweden. (Master's Programme). School of Economics and Management Lund University. Lund, Sweden. 102 lk.
<http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOid=8888394&fileOid=8891618> (09.10.2016).
31. EU Audit legislation in Sweden. (2016) *KPMG*. [WWW]
<https://s3.amazonaws.com/kpmg-global/eu-audit-reform/v5/pdf/Sweden-factsheet-v0.1.pdf>
(2.10.2016).
32. EU Audit legislation in Germany. (2016) *KPMG*. [WWW]
(2016)<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/04/eu-audit-reform-germany.pdf> (5.10.2016).
33. Transposing the EU reform: German Federal Government adopts Audit Reform Act (AReG). Mazars. (2016). [WWW] <http://eng.mazars.de/Home/Media-Events/Press/Press-releases/Transposing-the-EU-reform> (9.10.2016).
34. **Maier, L., Warkotz, L.** (2015) Audit in Change: An Analysis of the EU Audit Reform on Statutory Audit for the Case of Germany. (Master's Programme). School of Economics and Management Lund University. Lund, Sweden. 151 lk.
<http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOid=7439537&fileOid=743>

9540 (15.10.2016).

35. Supervisory Board of Public Accountants. *Revisorsnämnden*. [WWW]

<http://www.revisorsnamnden.se/rn/english/english.html> (13.11.2016).

36. Taastades usaldust finantsaruannetesse: Euroopa Komisjon seab sihiks luua kvaliteetsem, dünaamilisem ja avatum audititurg. *Euroopa Komisjon*. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-1480_et.htm (26.11.2016).

LISAD

Lisa 1. Küsimustik

Küsitlus audiitortegevuse seaduse kohaldamisest Euroopa Liidu auditi määruse ja direktiiviga

29.10.2016

Olen Tallinna Tehnikaülikooli Tallinna Kolledži majandusarvestuse eriala tudeng ning kirjutan lõputööd teemal "Audiitortegevuse seaduse kohaldamine auditi määruse 537/2014 ja direktiiviga 2014/56/EL". Lõputöö eesmärgiks on anda hinnang audiitortegevuse seaduseelnõus rakendatule lähtudes Eesti kaubanduspartnerite praktikast ja huvigruppide ettepanekutest. Sellega seoses viin Eesti vandeaudiitorite seas läbi küsitlust ja oleksin väga tänulik, kui leiata 5-10 minutit sellele vastamiseks. Eriti väärtuslikud on põhjendused ja kommentaarid. Küsitlus on anonüümne.

16. aprillil 2014 võtsid Euroopa Parlament ja Nõukogu vastu direktiivi 2014/56/EL, millega muudeti direktiivi 2006/43/EÜ, mis käsitleb raamatupidamise aastaaruannete ja konsolideeritud raamatupidamise aastaaruannete kohustuslikku auditit ning määruse nr 537/2014, mis käsitleb avaliku huvi üksuste kohustusliku auditi erinõudeid. 1. jaanuaril 2017. aastal jõustuva audiitortegevuse seadusega viiakse Eesti seadusandlus vastavusse Euroopa Liidu (EL) auditi direktiivi ja määrusega. Käesoleva aasta juulis registreeriti vastav seaduseelnõu valitsuse eelnõude infosüsteemis. Peamised teemad, mis uue audiitortegevuse seadusega muutuvad või lisanduvad on: avaliku huvi üksuse määratlus, rotatsioon, järelevalve ning keeld pakkuda auditiväliseid teenuseid. Uue audiitortegevuse seaduse eelnõuga on võimalik tutvuda: <http://eelvoud.valitsus.ee/main/mount/docList/7baa5e67-6888-4608-acd0-27a666faddb9#prdrawZ1>

1. 1. Euroopa Liidu auditi reformi eesmärk on parandada avaliku huvi üksuste (AHÜ) kohustuslikku auditit teostavate vandeaudiitorite ja audiitorühingute ausameelsust, sõltumatust, objektiivsust ja usaldusväärsust. Kas Te arvate, et EL auditi direktiivi ja määruse nõuete rakendamisega Eesti uues audiitortegevuse seaduses saavutatakse need eesmärgid?

Jah

Ei

Ei oska öelda

2. Palun põhjendage oma vastust.

3. 2. Uue audiitortegevuse seaduse eelnõuga on Eestis avaliku huvi üksuse definitsioon viidud direktiiviga lubatava miinumini. Avaliku huvi üksusteks on: börsiettevõtted, krediidasutused ja kindlustusandjad. Kas Teie arvates peaks avaliku huvi üksuse määratlus olema laiem?

Rahandusministeeriumi poolt läbi viidud huvigruppide arvamuste kohaselt võiks avaliku huvi üksuste määramisel kaaluda ka omanikustruktuuri, välisfinantseerimise ulatust ning erisuste kehtestamist EL liikmesriikides resideerivate börsiettevõtete tütarettevõtetele Eestis.

Jah

Ei

Ei oska öelda

4. Palun põhjendage oma vastust.

5. 3. Eesti on uues audiitortegevuse seaduse eelnõus rakendanud AHÜ auditi lepingu pikendamise võimalust peale 10-aastase perioodi lõppu veel kümneks aastaks, kui viiakse läbi hankemenetlus. Kas krediidasutustele ja kindlustusandjatele peaks Teie arvates rakendama karmimaid nõudeid ja keelama peale esialgse 10-aastase perioodi lõppu lepingu pikendamise?

Näiteks ei saa Rootsis ja Saksamaal peale 10-aastase perioodi lõppu krediidasutuste ja kindlustusandjate lepinguid pikendada.

- Jah
- Ei
- Ei oska öelda

6. Palun põhjendage oma vastust.

7. 4. Kas Teie arvates peaks Eesti uues audiitortegevuse seaduses rakendama varianti pikendada AHÜ esialgse auditi lepingu kestust peale 10-aastase perioodi lõppu ühisauditiga?

Näiteks on ühisauditit kui alternatiivi hankemenetlusele rakendanud Soome, Rootsi ja Saksamaa.

- Jah
- Ei
- Ei oska öelda

8. Palun põhjendage oma vastust.

9. 5. Eestis hakkab uue audiitortegevuse seaduse jõustumisel olema esialgne auditi lepingu periood kaks aastat, mis on ühe aasta võrra pikem direktiivis toodud standard perioodist - 1 aasta. Kas pooldate 2-aastase perioodi rakendamist?

Näiteks Soomes, Lätis ja Saksamaal on esialgseks perioodiks üks aasta.

- Jah
- Ei
- Ei oska öelda

10. Kas pooldate ka pikemat perioodi kui 2 aastat?

Näiteks on Rootsis kasutatud varianti pikendada esialgset lepingut maksimaalselt 4 aastaks. Lisaks on Rahandusministeeriumi poolt läbi viidud huvigruppide arvamuste tagasisides toetanud mitmed audiitorühingud pikemat perioodi kui kaks aastat.

- Jah
- Ei
- Ei oska öelda

11. Palun põhjendage oma vastuseid seoses auditi lepingu esialgse pikkusega.

12. 6. Kas Te arvate, et karmimad rotatsiooninõuded avaliku huvi üksustele aitavad suurendada auditi kvaliteeti?

Näiteks USA-s kaaluti kohustuslike rotatsiooni reeglite kasutuselevõtmist, kuid loobuti sellest ideest, kuna USA seisukoht oli, et kohustuslik auditi firma rotatsioon muudab auditi kvaliteedi nõrgemaks.

- Jah
- Ei
- Ei oska öelda

13. Palun põhjendage oma vastust.

14. 7. Uues EL auditi määruses on keelatud AHÜ audiitoril osutada kliendile järgnevaid teenuseid: maksustamisega seotud teenused, raamatupidamine, juhtimine, sisekontroll, õigusteenused ja personalijuhtimine. Vastavalt määrusele on lubatud erandina maksustamise ja hindamisega seotud teenused, kui need vastavad määruses kehtestatud nõuetele. Eesti on uues audiitortegevuse seaduse eelnõus mõlemad eeltoodud teenustest lubanud. Kas nõustute, et Eesti uues audiitortegevuse seaduses peaksid olema lubatud mõlemad erandina sätestatud teenustest?

Näiteks Lätis on keelatud hindamisega seotud teenused.

Jah

Ei

Ei oska öelda

15. Palun põhjendage oma vastust.

SUMMARY

APPLICATION OF THE ESTONIAN AUDITORS ACTIVITIES ACT WITH REGULATION NO. 537/2014 AND DIRECTIVE NO. 2014/56/EU ON AUDITING

Tiina Veersalu

Language:	Estonian	Figures:	8
Pages:	66	Tables:	2
References:	36	Appendixes	1

Keywords: Auditors Activities Act, EU audit regulation and directive, public interest entity, rotation, prohibition of non-audit services and supervision.

The author chose this topic the thesis topic “Application of the Estonian Auditors Activities Act with regulation no. 537/2014 and directive NO. 2014/56/EU on auditing”, because it is currently very relevant, since at the beginning of 2017 new Auditors Activities Act will come into force.

In order to achieve the objective of the paper, the author set the following research tasks:

1. Give an overview of the development of auditing activities in Estonia based on different literature sources;
2. Describe the main changes in relation to the transposition of EU regulation and directive on auditing;
3. Map how other Member States of the European Union (main trading parties of Estonia) have implemented the provisions of the regulation and directive;
4. Assess the implementation of the directive in Estonian legislation based on the proposals of stakeholders;
5. Highlight problems in relation to the implementation of the new directive, taking into account the practice of other EU Member States and the views of sworn auditors collected in a survey.

The objective of the paper was to determine whether Estonia has employed the best possible solutions in implementing the directive in Estonia. To achieve the objective, an author gave an overview of the main changes in the new Auditors Activities Act compared to the Auditors Activities Act effective at the time of writing this paper. The author focused on the following topics: the definition of a public interest entity, rotation, prohibition of non-audit services, and supervision. The objective of the paper was also to find out how the main trading parties of Estonia in the European Union have implemented the requirements of the European Union directive and regulation.

The author's main contribution to this final paper is the following.

1. The author gathered the opinions of the stakeholders requested by the Ministry of Finance on the draft Auditors Activities Act that will become effective on 1 January 2017. The opinions on the transposition of the audit directive and regulation have been presented under the appropriate topics.
2. The explanatory memorandum of the draft Act did not analyse how other Member States of the European Union (in particular, the main trading parties of Estonia) intend to implement the requirements of the audit directive and regulation. Therefore, the author decided to study this aspect and prepare an analysis of the application of the requirements. For that purpose, the author reviewed several materials in foreign languages and gathered information about the amendments to the law in the relevant states to pursue the narrower objective of the final paper. The author intended to use this comparison to study whether the choices made in the draft Auditors Activities Act comply with the best practice among the trading parties of Estonia in the European Union.
3. In order to reach the conclusion about the implementation of the draft Act regarding the audit regulation and directive of the European Union, the author of this final paper conducted a survey among sworn auditors. The author chose sworn auditors as the target group because the amendment influences them the most, i.e. the companies that audit public interest entities will be subject to stricter rules on auditing. Thus, the author composed a questionnaire mainly based on the results of the second chapter of the paper, i.e. on the differences in the implementation of the requirements of the directive and regulation in Estonia and its main trading parties.

Below, the author lists the results achieved upon fulfilling the research tasks.

The implementation of mandatory audit requirements regarding public interest entities discussed in the paper is broadly in line with expectations – most provisions of the directive have been transposed in Estonia similarly to its main trading parties.

In the new draft Act, the definition of a public interest entity has been minimised to the extent allowed by the directive. However, the author believes that in Estonia, pension funds could be classified as credit institutions as is in Finland and Latvia. The activity of pension funds is definitely a matter of public interest because the second pillar of the pension system is mandatory in Estonia and thus, most people contribute money to this system.

In the opinion of the author, the right choices have been made when preparing the Estonian draft Auditors Activities Act by allowing credit institutions and insurance undertakings to extend their audit contract period after the end of the 10-year contract period for another ten years via procurement proceedings. Changing an auditor is a complicated process for both the audit firm and the company because of the initial phase of adaptation and with regard to the fact that the activities of credit institutions and insurance undertakings are much more complicated than those of ordinary companies. Therefore, it will take the audit firm more time than usual to understand the customer's particular business and processes.

In analysing the option of using a joint audit to extend an audit contract after the end of the initial 10-year contract period for up to 14 years, the author discovered that this option is not very popular in practice and there is no experience in Estonia in conducting joint audits. The author finds that the main risks in conducting joint audits are the different views and work methods of audit firms and that Estonia has made the right decision by not allowing a joint audit as an alternative to procurement proceedings in the draft Act.

The views as to the initial contract period, which is two years in the draft Act, of stakeholders (including sworn auditors) and the author coincide for the most part. The contract period of two years is a positive aspect because selecting an auditor is an expensive process for a company that causes additional workload. Therefore, establishing the initial contract period at two years is justified even though it differs from the choice of other states discussed in the paper where a 1-year contract period is applied.

There is a broad range of views on mandatory rotation, which was reflected in the results of the survey conducted among sworn auditors, as well as in the reviewed articles and research works discussed in the paper. The research, which was based on various surveys and practices used in different countries, revealed that there is no common opinion that the mandatory firm rotation would improve audit quality. On the contrary, in the USA, the opposite opinion that mandatory rotation reduces audit quality is prevalent. The author also believes that until this topic has been thoroughly researched and unambiguous results have been obtained, it is more likely that mandatory rotation does not directly improve audit quality. Audit firms have internal rotation procedures in place and sworn auditors observe the rules of their ethics code sufficient to ensure the provision of quality services to customers.

In preparing this paper, the author analysed the prohibition of non-audit services. Pursuant to the regulation of the European Union, it is forbidden to offer a customer the following non-audit services: tax services, accounting, management, internal control, legal, and human resources services. In certain cases and in compliance with the requirements of the regulation, a customer may be provided services related to taxation and valuation. It is more convenient for a customer to order all the necessary services from one service provider; however, it must be ensured that the ethics code and independence requirements are followed in the audit firm. Consequently, the author finds that there is no need to establish stricter rules in Estonia than those provided in the directive, add prohibited services, or prohibit services related to valuation or taxation.

A competent body to organise supervision will be the Auditing Activities Oversight Board. The author agrees with the opinion of stakeholders that the already existing system should be used for supervision and the appropriate institution to do it is the Oversight Board of the Auditors' Association, which has the resources necessary for organising supervision, including competent people.

In general, the author believes that in most cases, the best choices will be applied when the new Act enters into force. The research revealed that the opinions of stakeholders, the views of sworn auditors collected in a survey, the practice of the main trading parties of Estonia, and the opinion of the author coincide in most areas. Although there are differences regarding some topics, it may be stated that the best possible solutions have been incorporated in preparing the draft Act.

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:
(Tiina Veersalu, 5. detsember 2016)

Üliõpilaskood:

Töö vastab kehtivatele nõuetele.

Juhendaja:
(Liis Talpas, 5. detsember 2016)

Kaasjuhendaja:
(Ester Vahtre, 5. detsember 2016)

Kaitsmisele lubatud: ”.....” 2016

TTÜ TK kaitsmiskomisjoni esimees:

.....
(nimi, allkiri)