

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Sigrit Kivvistik

**SEOTUD OSAPOOLTE KOHTA INFORMATSIOONI
AVALIKUSTAMINE KOHALIKE OMAVALITSUSTE
MAJANDUSAASTA ARUANNETES**

Magistritöö

Õppekava TARM, peeriala majandusarvestus

Juhendaja: Lehte Alver, PhD

Tallinn 2018

Deklareerin, et olen koostanud töö iseseisvalt ja olen viidanud kõikidele töö koostamisel kasutatud teiste autorite töödele, olulistele seisukohtadele ja andmetele, ning ei ole esitanud sama tööd varasemalt ainepunktide saamiseks. Töö pikkuseks on 13 511 sõna sissejuhatusest kuni kokkuvõtte lõpuni.

Sigrit Kivvistik

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 152781TARM

Üliõpilase e-posti aadress: kivvistik@gmail.com

Juhendaja: Lehte Alver, PhD:

Töö vastab kehtivatele nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(nimi, allkiri, kuupäev)

SISUKORD

LÜHIKOKKUVÕTE	5
KASUTATUD LÜHENDITE LOETELU	6
SISSEJUHATUS	7
1. RAHVUSVAHELISED AVALIKU SEKTORI FINANTSARVESTUSE STANDARDID ...	10
1.1. Rahvusvaheliste avaliku sektori finantsarvestuse standardite areng	10
1.2. EL-i avaliku sektori finantsarvestuse ühtlustamine ja selle mõju Eestile	12
1.3 Standardite rakendamine kohalikes omavalitsustes mujal maailmas	15
2. TEHINGUD SEOTUD OSAPOOLTEGA JA SEDA REGULEERIVAD ÕIGUSAKTID	17
2.1. Seotud osapoolte tehingute üldine taust ja olemus	17
2.1.1. Huvide konflikt ja mõju ettevõtte väärtusele	19
2.1.2. Kasulikud tehingud	20
2.2. Erinevad aspektid seotud osapoolte tehingute avalikustamisel	21
2.2.1. Olulise info avaldamise nõue	21
2.2.2. Tehingute turutingimuse nõue	22
2.3. Rahvusvaheline standard ja Eesti õigusnorm	23
2.3.1. Rahvusvaheline avaliku sektori standard IPSAS 20	23
2.3.2. Eestis kehtivad õigusaktid: RPS, RTJ 2, RTJ 15, avaliku sektori finantsarvestuse- ja aruandluse juhend	29
3. KOHALIKE OMAVALITSUSTE AASTAARUANNETES SEOTUD OSAPOOLTE KOHTA INFO KAJASTAMINE	32
3.1 Uuringu eesmärk ja meetodika	32
3.2 Aruannetes avalikustatud info hindamine C-kordaja abil	34
3.2.1 C-kordaja meetodika	34
3.2.1 Aruannete analüüs C-kordaja abil ja kvalitatiivne sisu analüüs	35
3.3 KOV-ide esindajate ja audiitorite küsitluse tulemused	39
3.4 Järeldused ja ettepanekud	49
KOKKUVÕTE	54
SUMMARY	57
KASUTATUD ALLIKATE LOETELU	61
LISAD	65

Lisa 1. IPSAS 20 võrdlus Eesti õigusaktidega	65
Lisa 2. Valimisse hõlmatud KOV-id (kasutatud 2015. ja 2016. a majandusaasta aruandeid) ..	69
Lisa 3. Küsimustik KOV-ide esindajatele (finantsjuhid, pearaamatupidajad)	71
Lisa 4. Küsimustik KOV-ide audiitoritele.....	74
Lisa 5. I kontroll-leht – KOV-ide aastaaruannetes seotud osapoolte ja seose avalikustamine .	76
Lisa 6. II kontroll-leht – KOV-ide aastaaruannetes tegev- ja kõrgemale juhtkonnale makstud tasu avalikustamine ning arvestuspõhimõtte kirjeldus	78
Lisa 7. III kontroll-leht – seotud osapoolte kohta tehingute info avalikustamine KOV-ide aastaaruannetes	80
Lisa 8. C-kordaja arvutuskäik.....	84
Lisa 9. Küsimuste 1–2 vastused	85
Lisa 10. Küsimuste 3–7 vastused KOV-ide esindajate küsimustikust	86
Lisa 11. Küsimuste 8–11 vastused KOV-ide esindajate küsimustikust	87
Lisa 12. Küsimuste 3–5 vastused KOV-ide audiitorite küsimustikust.....	88
Lisa 13. Väidete vastused KOV-ide esindajate küsimustikust.....	89
Lisa 14. Väidete vastused KOV-ide audiitorite küsimustikust	90
Lisa 15. Elektronposti kiri. Andmekaitse inspeksiooni vastus esitatud küsimustele	91

LÜHIKOKKUVÕTE

Magistritöö pealkiri on „Seotud osapoolte kohta informatsiooni avalikustamine kohalike omavalitsuste majandusaasta aruannetes“. Euroopa Liit (EL) on võtnud suuna ühtlustada avaliku sektori finantsarvestust liikmesriikides. Ühtsete standardite aluseks on kavas võtta praegused rahvusvahelised standardid IPSAS. Ka Eesti on oma avaliku sektori õigusnorme järjepidevalt IPSAS-tele lähendanud. Magistritöös käsitletakse seotud osapoolte kohta avaldatavat infot kohalike omavalitsuste (KOV) aastaaruannetes ja sellega seotult IPSAS 20 nõuete järgimist. Kuigi IPSAS 20 ei ole otseselt Eestis kehtiv õigusaktina, siis nendest nõuetest on soovitatav lähtuda kui parimast praktikast avaliku sektori jaoks. Ka Eesti õigusaktid võtavad avaliku sektori sätete aluseks IPSAS-ed.

Magistritöö eesmärk on välja selgitada, millised probleemid esinevad Eesti KOV-de majandusaasta aruannetes seotud osapooltega tehtud tehingute kohta info avalikustamisel, lähtuvalt Eesti õigusaktidest ja IPSAS 20 soovitustest. Eesmärgi saavutamiseks püstitab autor järgmised uurimisküsimused: kas KOV-ide aastaaruannetes avaldatud info seotud osapoolte kohta on kooskõlas kehtivate õigusaktidega ja standardi mõttega, kuidas seotud osapooli ja nendega tehtud tehinguid identifitseerida, kuidas määratleda seda, millist infot avalikustada ning kas seotud osapoolte lisa on aruandes vajalik.

Eesmärgi saavutamiseks kasutab autor kvantitatiivseid analüüsimeetodeid – C-kordaja abil aastaaruannete hindamist ja küsitlust KOV-de finantstöötajate ja audiitorite seas ning kvalitatiivse meetodina aruannetes esitatud täiendavate selgituste analüüsi. Autor leiab, et aastaaruannetes avaldatav info seotud osapoolte kohta on ebahütlane ning täidab eesmärki vaid osaliselt. Üheks probleemiks on info kättesaadavus seotud osapoolte identifitseerimisel ja teiseks tehingute puhul otsustamisel, millised neist vajavad aastaaruandes avaldamist. Tehingute üle otsustamisel tekitab enim probleeme nende määratlemine turutingimustel olevaks või mitte ning olulisuse printsiibi rakendamine.

Võtmesõnad: majandusaasta aruanne, seotud osapooled, kohalik omavalitsus

KASUTATUD LÜHENDITE LOETELU

EL – Euroopa Liit

EPSAS – Euroopa avaliku sektori finantsarvestuse standardid

IAS – rahvusvahelised raamatupidamisstandardid

IFAC – rahvusvaheline arvestusekspertide föderatsioon

IFAC PSC – rahvusvahelise arvestusekspertide föderatsiooni avaliku sektori komitee

IFRS – rahvusvahelised finantsaruandluse standardid

IPSAS – rahvusvahelised avaliku sektori finantsarvestuse standardid

IPSASB – rahvusvaheline avaliku sektori arvestusstandardite nõukogu

KOV – kohalik omavalitsus

RPS – raamatupidamise seadus

RTJ – Raamatupidamise Toimkonna juhendid

Üldeeskiri – avaliku sektori finantsarvestuse ja -aruandluse juhend

SISSEJUHATUS

Euroopa Liidus (EL) ei ole avalikule sektorile kehtestatud ühtseid finantsarvestuse standardeid. Alates 1990-ndatest on paljud liikmesriigid reforminud oma avalikus sektoris nii finantsarvestust kui ka eelarvestamist ja tänu sellele on laiemalt teadvustatud vajadust kehtestada EL-is avaliku sektori riikideülelset ühtlustatud finantsarvestusstandardid. Euroopa Komisjon algatas 2012. aastal liikmesriikide hulgas konsultatsioonid ühtsete standardite kehtestamiseks. Esialgne idee on rahvusvaheliste avaliku sektori finantsarvestuse standardite IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*) ülevõtmine Euroopa Liidu õigusesse, kehtestades need Euroopa avaliku sektori finantsarvestuse standarditena (*European Public Sector Accounting Standards*, EPSAS) EL-is ning need oleksid seeläbi kohustuslikud kõikidele liikmesriikidele (Euroopa Komisjon, 2013, 11).

Eesti „Avaliku sektori finantsarvestuse ja -aruandluse juhendis“ kehtestatud arvestuspõhimõtted avalikule sektorile põhinevad samuti suurel määral IPSAS-e standarditel, mida on praeguseks välja antud 40. PriceWaterhouseCoopersi 2014. aastal avaldatud uuringus hinnati Eesti avaliku sektori finantsarvestuses kehtestatud arvestuspõhimõtteid 92% ulatuses IPSAS-tega vastavuses olevaks (Collection ... 2014, 36). Eesti riigi jaoks on väga oluline, millise tee valib EL, sest kohustuslike standardite kehtestamine mõjutab ka meie avaliku sektori arvestust kõige otsesemalt. Kuna EL-is võtab otsuste tegemiseks vajaliku konsensuse leidmine palju aega, siis sarnaselt Eestiga on osa riike teinud juba oma valiku ise. Mõni liikmesriik (nt Ühendkuningriik) on oma kohalike avaliku sektori standardite aluseks võtnud IFRS-d (*International Financial Reporting Standards*), mida kohandatakse avalikule sektorile sobivamaks. Siiski võib eeldada, et kui EL oma standardid kehtestab, siis suure tõenäosusega on need vähemalt osaliselt IPSAS-tega kooskõlas, sest paljud riigid on juba kohandanud oma arvestuspõhimõtteid ja praktikaid neile vastavalt ning päris uute standardite väljatöötamine võtaks liiga kaua aega.

Eesti on oma kohaliku avaliku sektori juhendi kehtestamisel deklareerinud, et soovib aluseks võtta IPSAS-eid ning selle tõttu tuleb lisaks kohalikele õigusaktidele arvesse võtta ka standardi teksti.

Magistritöös käsitletakse standardit IPSAS 20 „Seotud osapoolte kohta teabe avalikustamine“, mis kehtestab juhised sellekohase info avaldamiseks avaliku sektori majandusaasta aruannetes. Eesti avaliku sektori üksused peavad info avaldamisel lähtuma kohalikest õigusaktidest, aga arvestama ka esitatava informatsiooni kooskõla IPSAS 20 mõttega. Probleemidele info avaldamisel on tähelepanu juhtinud ka Riigikontroll oma 2016. aasta riigi majandusaasta aruande kontrolliaruandes (Riigi..2017) Seetõttu on teema väga aktuaalne, sest ühtsema avaliku sektori finantsarvestuse huvides on oluline, et standardi ja kohaliku õigusnormi mõte oleks selge ning seda rakendataks avaliku sektori aruannetes ka praktikas ühtselt. Magistritöö teema on autor piiritletud seotud osapoolte kohta info avaldamisega kohalike omavalitsuste (edaspidi KOV) majandusaasta aastaaruannetes (edaspidi aastaaruanne).

Magistritöö eesmärk on välja selgitada, millised probleemid esinevad Eesti KOV-de majandusaasta aruannetes seotud osapooltega tehtud tehingute kohta info avalikustamisel, lähtuvalt Eesti õigusaktidest ja IPSAS 20 soovitustest.

Eesmärgi täitmiseks püstitab autor järgmised uurimisküsimused:

- Kas Eesti KOV-ide aastaaruannetes avaldatav info seotud osapoolte kohta on kooskõlas Eestis kehtivate õigusaktidega ja lähtuvad IPSAS 20 standardi soovitustest?
- Kuidas tuvastatakse seotud osapooled ja nendega tehtud tehingud avalikustamise nõuete täitmiseks?
- Kuidas määratleda, millist infot avalikustada?
- Kas avaliku sektori aastaaruandes on seotud osapooltega tehtud tehingute avalikustamine vajalik?

Magistritöö uurimisobjekt on seotud osapoolte kohta avaldatav info KOV-ide aastaaruannetes.

Uurimismeetodina kasutab autor töös kvantitatiivse ja kvalitatiivse meetodi ühendamist ehk nn segameetodit. Kvantitatiivsete uurimismeetoditena kasutab autor veebipõhist küsitlust ja võrdleb kontroll-lehtede abil aastaaruannetes esitatud informatsiooni. Kvalitatiivse meetodina analüüsitakse lisaks aruannetes esitatud täiendavat selgitavat informatsiooni.

Magistritöö koosneb kolmest peatükist. Esimeses peatükis käsitletakse avaliku sektori finantsarvestuse standardite arengut ning kasutust maailmas ja eriti EL-is. Vaadeldakse ka võimalikku EL-i oma standardite kehtestamist juhul, kui EL ühtlustamise poolt otsustab. Kui ühtlustamine EL-is teoks saaks, oleks sellel väga suur mõju Eesti avaliku sektori finantsarvestusele, sest see oleks kohustuslik kõigile liikmesriikidele. Peatükis käsitletakse lühidalt ka standardite rakendamise teemat kohalikes omavalitsustes mujal maailmas.

Teises peatükis vaatleb autor seotud osapoolte tehingute üldist tausta ja toob välja selle teemaga seotud aspektid teaduskirjanduses. Kuna teaduskirjandus käsitleb seotud osapoolte teemat peaaegu ainult börsiettevõtete näitel, siis püüab autor nende põhjal leida ühisosa avaliku sektoriga, kus see on võimalik. Peatükis antakse ka ülevaade, millised nõuded kehtivad Eesti KOV-idele seotud osapoolte kohta info avaldamisel kohalikest õigusaktidest tulenevalt ja millised on standardi IPSAS 20 juhised.

Kolmandas peatükis toob autor välja empiirilise uuringu tulemused. Uuring koosneb nii KOV-ide aastaaruannetes seotud osapoolte lisa kui ka küsitluse kaudu kogutava info analüüsist. Aastaaruannetes sisalduvat informatsiooni hinnatakse C-kordaja abil, et teha kindlaks, kui suurel määral on aruannetes esitatav informatsioon ebaühtlane. Empiirilise analüüsi põhjal hindab autor, kuidas on Eesti KOV-ide poolt aastaaruannetes esitatud info seotud osapoolte kohta kooskõlas kehtivate õigusnormidega ja standardi soovitustega, millised probleemid on üles kerkinud ning kas info avaldamise nõuded on põhjendatud ja täidavad oma eesmärgi.

Piiranguna märgib autor, et magistritöös ei käsitleta võimalikke maksuküsimusi seotud poolte vahel turuhinnast erinevate tehingute tegemisel. Magistritöös käsitletakse ainult selliseid tehinguid seotud osapooltega, mis ei ole oma olemuselt keelatud ja mille avalikustamist nõuavad õigusaktid ja IPSAS 20. Kuna keelatud tehinguid (nt korruptiivsed tehingud; laenu andmine v.a seaduses sätestatud juhul) ei tohi üksusel olla, siis neid ei saaks ka avalikustada.

1. RAHVUSVAHELISED AVALIKU SEKTORI FINANTSARVESTUSE STANDARDID

Finantsarvestuse ja -aruandluse üks olulisi märksõnu on võrreldavus. Lisaks vajadusele omada ülevaadet iga majandusüksuse finantsseisundist ja -tulemustest, on vaja võrrelda üksuste tulemusi omavahel. Kui iga riigi majandusüksused lähtuvad oma kohalikust finantsarvestuse raamistikust, siis ei pruugi võrreldavus olla tagatud piiriülevalt, sest põhimõtted ja nõuded võivad riigiti üksteisest suurel määral erineda. Sõltumatud ja autoriteetsed rahvusvahelised arvestusstandardid aitavad kaasa võrreldavuse suurendamisele riikide üleselt. Seda aga ainult juhul, kui tegu on laialdaselt tunnustatud standarditega, mida aktsepteerib piisavalt suur hulk eri riikide standardiseadajaid, sest standardid on soovitusliku iseloomuga, kuni neid ei ole kehtestatud õigusaktidena.

1.1. Rahvusvaheliste avaliku sektori finantsarvestuse standardite areng

Avaliku sektori finantsarvestus on võrreldes erasektoriga olnud varem sammu võrra maas, aga alates 1990-ndatest aastatest on valdkond olnud märgatavas muutumises mitmel pool maailmas. Üks olulisi mahajäämuse põhjuseid on asjaolu, et eelarvet on tihtipeale peetud olulisemaks kui finantsaruandeid (Rossi *et al.* 2016, 189). Eelarve täitmise info esmatähtsustamise tõttu ei ole avalikus sektoris harjutud kasutama finantsaruannete infot otsuste tegemisel. Kuna eelarved on olnud traditsiooniliselt kassapõhised, siis on kassapõhine lähenemine ka finantsarvestuses kaua prevaleerinud ja pidurdanud sellega tekkepõhise finantsarvestuse arengut avalikus sektoris.

Vajadus muuta avaliku sektori finantsarvestust on tingitud järgnevatest teguritest (García, 2014, 346):

- turgude globaliseerumine;
- avaliku sektori võla suurenev tähtsus;
- tehnoloogia üha kiirenev areng;
- osaline võistlus era- ja avaliku sektori teenuste vahel;
- suurenenud nõudlus läbipaistvuse järele avaliku sektori aruandluses;

- poliitiline tahe pakkuda valijaskonnale rohkem kliendiga arvestavaid avalikke teenuseid;
- investorite (nii institutsionaalsete kui ka erainvestorite) nõudlus ühtlustatuma ja laiahaardelisema finantsaruandluse järele.

García välja toodud aspektid näitavad, et avaliku sektori jaoks on tegutsemiskeskond läinud ajaga keerulisemaks ja toonud seega ka vajaduse muutuste järele finantsarvestuses ja -aruandluses. Keskkonna muutus ja liikumine tekkepõhise arvestuse poole on riikides kaasa toonud vajaduse uute finantsarvestuse standardite järele. Paljudes riikides on kohalikud standardiseadjad kehtestanud arvestuspõhimõtted ka oma riigi avaliku sektori jaoks, kuid alati ei ole mõistlik alustada oma standardiloomet täiesti nullist, sest see on äärmiselt aeganõudev ja kulukas. Seda eriti juhul, kui on olemas tunnustatud finantsarvestuse standardid avaliku sektori jaoks.

Rahvusvaheliselt on kõige laiemalt aktsepteeritud standardid avaliku sektori finantsarvestuse jaoks IPSAS-e standardid, mille arendamist alustas Rahvusvaheline Avaliku Sektori Arvestusstandardite Nõukogu (*International Public Sector Accounting Standard Board*, IPSASB) 1997. aastal. (*International Public...*, 2016) IPSASB tegutseb iseseisva standardiseadjana Rahvusvahelise Arvestusekspertide Föderatsiooni (*International Federation of Accountants*, IFAC) all ning nende välja antavad standardid tuginevad IFRS/IAS-e (*International Accounting Standards*) standarditele ja on sisu poolest nende edasiarendus avaliku sektori jaoks (Rossi *et al.*, 2016, 190).

IPSASB tegevuse eesmärk on arendada kogu maailma avaliku sektori üksuste jaoks kõrgekvaliteedilisi finantsarvestuse standardeid, mis oleksid aluseks üldotstarbeliste finantsaruannete koostamisel. Sellega soovitakse parendada avaliku sektori finantsaruannete kvaliteeti ja läbipaistvust ning suurendada valitsuste finantsjuhtimise võimekust (García, 2014, 365).

IPSAS-e standardid on kasutusele võtnud näiteks suured rahvusvahelised organisatsioonid, nagu OECD, Euroopa Komisjon, NATO, ÜRO, Euroopa Nõukogu ja INTERPOL (Rossi *et al.*, 2016, 190). See näitab, et tegu on laiemalt tunnustatud standardite komplektiga ja teisalt ka alternatiivsete võimaluste puudumist. Teine võimalus on sisuliselt ainult IFRS, aga kuivõrd need standardid on loodud kasumit taotlevate äriühingute jaoks, siis mittetulundussektoris kasutamisel vajaksid IFRS-i standardid mõningast kohandamist ning seetõttu on IPSAS sobivam valik.

IPSAS-e standardite kontseptuaalne raamistik on pärit IAS/IFRS standarditest ja esimene kogum IPSAS-eid, mis anti välja aastatel 1997–2002 ning koosnes standarditest 1–20, on peaaegu täielikult kooskõlas erasektori standardite sisuga. IPSAS-te väljaandmise teises faasis aastatel 2003–2010 püüti rohkem vastata avaliku sektori vajadustele. Sel perioodil anti välja IPSAS-ed 21–24. Kolmas faas kestab jätkuvalt ja praeguseks on kokku välja antud juba 40 standardit. Praeguses etapis püütakse luua senisest paremini struktureeritud raamistikku avaliku sektori jaoks. (Harsányi *et al.*, 2016, 482) Arvestades IPSASB-l praegu käsil või lähiaja tööplaanis kajastuvaid teemasid (rendiarvestus, toetuste arvestus, infrastruktuuri varade arvestus jm) on ilmne, et püütakse rohkem panustada valdkondadesse, milles avaliku sektori vajadused on kõige suuremad.

1.2. EL-i avaliku sektori finantsarvestuse ühtlustamine ja selle mõju Eestile

EL-is ei ole liikmesriikidele seni kehtestatud ühtseid avaliku sektori finantsarvestuse standardeid, kuid vajadust ühtlustamise järele hakati tunnetama eriti seoses finantskriisiga 2008. aastal. Kuna EL-i riigid on ise viimase paarikümne aastaga teinud põhjapanevaid muudatusi oma finantsarvestuses, eelkõige liikumisel tekkepõhise arvestuse poole, siis on neil riikidel ka endil tekkinud vajadus muuta praeguseid arvestuspõhimõtteid. Valdav osa riike on loonud oma avaliku sektori finantsarvestuse standardid ise, kuid paljud neist on kohalike standardite kehtestamisel IPSAS-test mingil määral kas lähtunud või neid osaliselt aluseks võtnud.

Täismahus IPSAS-t ei rakenda hetkel ükski EL-i liikmesriik, kuid paljudel (Austria, Eesti, Leedu, Malta, Rumeenia, Hispaania, Slovakkia) on plaanis selle poole liikuda (*ibid.*, 498–499). Mingil määral, kuigi erineva kiirusega, on kõik liikmesriigid hakanud oma avaliku sektori finantsarvestust reformima. Finantsarvestuses rakendatava lähenemise järgi (vt tabel 1) võime EL-i riikide avaliku sektori finantsarvestuse jagada nelja kategooriasse.

Selline jaotus tuleneb IFAC Avaliku Sektori Komitee (*IFAC PSC, IFAC Public Sector Committee*) 2000. aastal koostatud uuringust, milles kirjeldati tabelis 1 toodud arvestussüsteemide põhimõtteid (IFAC PSC, 2000).

Tabel 1. Finantsarvestussüsteem EL-i liikmesriikides keskvalitsuse ja kohalike omavalitsuste tasandil

Arvestussüsteem	Tehingute kajastamine	Keskvalitsus	Kohalikud omavalitsused
Kassapõhine arvestus	Tehingud ja majandussündmused kajastatakse kassapõhisena, perioodi finantstulemus kujuneb kassaliste maksete ja laekumiste vahena		Taani
Modifitseeritud kassapõhine arvestus	Tehingud ja majandussündmused kajastatakse kassapõhiselt aasta siseselt, kuid aasta lõpus võetakse arvesse tekkepõhised nõuded ja kohustised	Küpros, Soome, Kreeka, Holland, Iirimaa, Luksemburg, Saksamaa, Itaalia, Portugal, Sloveenia	Luksemburg, Itaalia, Sloveenia
Modifitseeritud tekkepõhine arvestus	Tehingud ja majandussündmused kajastatakse tekkepõhiselt, kuid osa vara ja kohustisi kassapõhiselt	Belgia, Horvaatia, Läti, Malta, Slovakkia	Austria, Küpros, Soome, Prantsusmaa, Holland, Horvaatia, Läti, Malta, Slovakkia
Tekkepõhine arvestus	Kõik tehingud ja majandussündmused kajastatakse tekkepõhiselt selles perioodis, kus need on tekkinud	Austria, Bulgaaria, Tšehhi, Taani, Suurbritannia, Eesti, Prantsusmaa, Poola, Leedu, Ungari, Rumeenia, Hispaania, Rootsi	Belgia, Bulgaaria, Tšehhi, Suurbritannia, Eesti, Kreeka, Iirimaa, Poola, Leedu, Ungari, Saksamaa, Portugal, Rumeenia, Hispaania, Rootsi

Allikas: Christiaens, *et al.* (2010, 539), Harsányi *et al.* (2016, 499), autori koostatud

Lisaks Christiaens *et al.* ja Harsányi *et al.* uuringutele on ka paljud teised autorid välja toonud võrdlusi eri riikides kasutatavate süsteemide kohta. Nt Rossi *et al.* (2016, 193) uuringus võrreldi EL-i 14 liikmesriiki ja nende sektoreid (keskvalitsus, regionaalne ja kohalik tasand) ning selle järgi on tekkepõhise arvestuse rakendanud keskvalitsuse tasemel 10 riiki 14-st, aga kohalikest omavalitsustest ainult kaheksa. Nii sellest kui ka Harsányi *et al.* (2016) ja muudest uuringutest on selgunud, et eri sektorites ei pruugi ühe riigi sees olla finantsarvestus sama lähenemisega. Tabelist 1 selgub, et EL-i riikidest on kõige suurem vahe Taani puhul, kus keskvalitsus rakendab tekkepõhist arvestust, aga kohalikud omavalitsused kassapõhist. On siiski 10 riiki, kus kõigil

tasemetel rakendatakse tekkepõhist arvestust: Bulgaaria, Tšehhi, Suurbritannia, Eesti, Poola, Leedu, Ungari, Rumeenia, Hispaania, Rootsi.

Veebruaris 2012 algatas Eurostat (EL-i statistikaagentuur) Euroopa Komisjoni ülesandel avalikud konsultatsioonid küsimuses kas IPSAS-ed võiks olla sobivaks baasiks EL-is finantsarvestuse ühtlustamisel. Euroopa Komisjoni aruandes Euroopa Nõukogule ja Euroopa Parlamendile tõdeti, et IPSAS standardeid ei ole lihtne rakendada, kuid sellel on potentsiaali ja üldjoontes on IPSAS-ed sobiv alusraamistik EL-i enda finantsarvestuse reeglistikule (Komisjoni aruanne..., 2013, 9). Kuigi üldiselt ollakse arvamusel, et IPSAS on sobiv lähtekoht EL-i jaoks, siis kindlasti ei ole liikmesriigid siin kõik ühel meelel. Kuna EL-is toimuvad muutused aeglaselt, aga enamik riike juba on oma avaliku sektori finantsarvestust reformimas, siis autori arvates nõuavad liikmesriikides käivitunud reformid kiiremaid otsuseid kui EL suudab pakkuda. Paljudest ülevaadetest on näha, et riigid on võtnud planeeritava raamistiku kohta erinevaid seisukohti ja osa riike on väljendanud oma seisukohta, et nad ei plaanigi IPSAS-eid täismahus rakendada ega ole seega ka poolt sellesuunalistele arengutele EL-is.

EL-i jaoks on otsustuskoht küsimus kas kehtestada olemasolevad IPSAS-ed, võtta need väikeste muutustega üle EL-i õigusesse või luua täiesti oma standardid. Suuremal või vähemal määral muudetavad IPSAS-ed on kavas EL-is EPSAS-te nime all kehtestada määrusena (Komisjoni aruanne..., 2013, 11), mis tähendab, et EL-i õiguse järgi oleksid need otsekohalduvad kõikidele liikmesriikidele. EPSAS-te määrusena rakendamine võiks kaasa tuua probleeme neis riikides, kus arvestus ei ole veel nii heal tasemel ja ka neis riikides, kelle senised reeglid paljuski erinevad EL-i kavandatutest.

Kõigepealt oleks liikmesriikide hulgas vaja konsensuslikku kokkulepet, et ühtseid standardeid üldse peaks rakendama. Sellise kokkuleppe saavutamine ei ole kerge, sest Eurostati poolt liikmesriikide esindajate seas 2012. aastal tehtud küsitlusest selgus, et 28% vastajatest ei pea IPSAS-eid üldse sobilikuks EL-is kasutamiseks ja 31% arvas, et IPSAS-eid saab rakendada ainult osaliselt (European Commission..., 2012, 4). Samas küsitluses viidati peamiste argumentidena IPSAS-te vastu nende keerukusele, raskustele avalikustamise nõuetele vastamisel ja ebatäiuslikkusele, mis väljendub eelkõige oluliste avaliku sektori teemade mittekatmises (maksustamine, sotsiaaltoetused) (*ibid.*, 5).

Kui EL rakendaks EPSAS-eid praeguste IPSAS-tega sarnasena või väikeste muudatustega, siis Eesti jaoks see autori arvates probleemiks ei osutuks. Juba praegu on Eesti oma kohaliku reeglistikku kohandanud IPSAS-te järgi, seega on EL-i suund ühtsed standardid kehtestada Eesti jaoks positiivne.

1.3 Standardite rakendamine kohalikes omavalitsustes mujal maailmas

KOV-i põhikarakteristikuks on S. J. Bailey järgi tema tegevuse lokaalne iseloom ning enamasti mõistetakse selle all demokraatlikult valitud organit, mis tegutseb riigi või regiooni all ning pakub teenuseid elanikkonnale oma tegutsemispiirkonnas. Enamikus Euroopa riikides on kohalikel omavalitsustel nn *power of general competences*, mis tähendab, et nad võivad ette võtta kõiki toiminguid, mis nende arvates on kohaliku elu huvides ega nõua spetsiifilist luba või litsentsi. (Bailey, 1999, 3)

Seega võivad KOV-id oma ülesannete täitmiseks luua allüksusi ning asutada äri- ja muid ühinguid, mis omakorda toob kaasa ka finantsarvestuse ja aruandluse suureneva keerukuse. Mitme üksusega grupi kohta finantsaruande koostamine eeldab IPSAS-te järgi konsolideeritud aruannete koostamist. Konsolideeritud aruandeid hinnatakse erasektoris kui läbipaistvust toetavaid ja otsuste tegemisele kaasa aitavaid vahendeid (Grossi, Steccolini, 2015, 326), kuid avalikus sektoris on see küllaltki uus nähtus ja paljudes riikides ei ole see üldse nõutav. Eestis koostavad KOV-id konsolideeritud aruandeid vastavalt raamatupidamise seadusele (RPS) ning seda praktikat on rakendatud alates 2004. aastast, mil mindi avaliku sektori finantsarvestuse reformi käigus üle praegusele arvestussüsteemile.

IPSAS ei pruugi olla KOV-ides rakendamiseks ainus valik. Näiteks Uus-Meremaa ja Austraalia võtsid oma KOV-ides kehtestatava standardi aluseks IFRS-id ning rakendasid mõlemad uued põhimõtted aruandeaastal 2005/2006 (Pilcher, Dean, 2009, 182). Tugeva arvestustraditsiooniga riikidest on ka Suurbritannia rakendanud IPSAS-te asemel IFRS-e oma muudatustega. (Rossi *et al.*, 2016, 192) USA-s kehtestab KOV-dele arvestusstandardid Valitsuse Arvestusstandardite Nõukogu (*Governmental Accounting Standards Board, GASB*). Ülemaailmselt kasutab IPSAS-e laadset arvestussüsteemi 44% kohalikest omavalitsustest (Christiaens *et al.*, 2015, 171).

IPSAS-te või IFRS-i standardite rakendamisest saadavat kasu KOV-ides on hinnatud mitmeti. On üldiselt tunnustatud seisukoht, et toimunud arenguhüpe kassapõhiselt tekkepõhisele finantsarvestusele on olnud vajalik ja aidanud kaasa finantsinfo kvaliteedi kasvule. Samal ajal tunnistatakse, et standardite rakendamine on olnud väga keeruline ja ressursimahukas ning kasu sellest küsitav. IFRS-i standardite rakendamist Austraalia KOV-ides uuriti 2009. aastal, kui rakendamise algusest oli möödunud ligikaudu kolm aastat. Uuringu tulemusena hinnati IFRS-ide rakendamisest saadavat kasu tagasihoidlikuks. Autorid leidsid, et otsuste tegemisel lähtuti endiselt rohkem poliitilistest eelistustest kui finantsinfost, samas oli ka ajakulu IFRS-i standardite nõuete täitmiseks väga mahukaks (Pilcher, Dean, 2009,193).

Avaliku sektori üks osa on valitsussektor, mis hõlmab keskvalitsust, KOV-e ja sotsiaalkindlustusfonde. Arvestussüsteemid riikide siseselt eri sektorites ei pruugi olla homogeenised. Paljudes riikides rakendatakse valitsemise eri tasanditel erinevaid finantsarvestuse põhimõtteid. Nn vertikaalne harmoneeritus (nt keskvalitsus *versus* KOV-id) oleneb suurel määral sellest, kui tsentraliseeritud või detsentraliseeritud on mingis riigis arvestussüsteem. IPSAS-e standardite mittekohustusliku iseloomu tõttu võivad riigid rakendada standardeid riigi eri tasanditel oma vajadustest lähtudes erinevalt nii mahu (nt osaline rakendamine) kui ka ajaraamistiku mõttes (Christiaens *et al.*, 2015, 162). Vertikaalne harmoneeritus on tugev sellistes riikides nagu Suurbritannia ja Rootsi ning nõrk Hispaanias, Itaalias ja Prantsusmaal (*ibid.*, 2015, 169).

Finantsaruandlus on tänapäeval läinud järjest keerulisemaks ja nõuded infomatsiooni avalikustamisele järjest ulatuslikumaks. Arvestades, et Eestis on nii era- kui ka avaliku sektori üksused suhteliselt väikesed, tekib küsimus, kas rahvusvaheliste standarditega seatud nõudmised on asjakohased väikestes üksustes. Kui keskmine KOV peab avaldama väga palju infot, millest suur osa on tema finantsnäitajaid arvestades tõenäoliselt ebaolulistes summades, siis kas ei või aruande lugeja jaoks oluline informatsioon kaduma minna? Ülemäärane ebaolulise info avaldamine või vastupidi liiga vähene info avaldamine takistab lugejal finantsaruandest arusaamist.

2. TEHINGUD SEOTUD OSAPOOLTEGA JA SEDA REGULEERIVAD ÕIGUSAKTID

Rahvusvahelised standardid nõuavad seotud osapoolte ja nendega tehtud tehingute kohta info avalikustamist üksuse aastaaruandes. Avalikustamist nõudvate tehingutena käsitleb töö autor selliseid tehinguid, mis ei ole õigusaktidega keelatud, sest kuna keelatud tehinguid ei tohi üksusel olla, siis ei ole võimalik nõuda ka selliste tehingute avalikustamist (Henry *et al.*, 2007, 5). Peatükis selgitatakse seotud osapoolte tehingute olemust, erinevaid aspekte nende tehingute kajastamisel ning õigusaktidest ja standardist tulenevaid nõudeid info avalikustamisele.

Uuringud seotud osapoolte teemal on läbi viidud ainult börsiettevõtete aruannete baasil. Osaliselt on selle põhjuseks info kerge kättesaadavus, aga teisalt ka avalikku tähelepanu pälvinud pettusejuhtumid 2000-ndatel aastatel seoses laenude andmisega seotud pooltele. Peatükis käsitletakse seotud osapoolte olemuse selgitamiseks uuringuid börsiettevõtetes, sest autori hinnangul aitab see kaasa teema sisulisele mõistmisele. Avaliku sektori standardid põhinevad suurel määral erasektori standarditel. Selle tõttu on neis kehtestatavad arvestuspõhimõtted ja avalikustamise nõuded sageli üsna sarnased. Kuigi avaliku sektori kohta ei ole tehtud uuringuid seotud osapoolte teemal, saab börsiettevõtete uuringute põhjal tuua paralleele ning hinnata, kas sama kehtib ka avalikus sektoris.

2.1. Seotud osapoolte tehingute üldine taust ja olemus

Tehinguid, mille puhul ettevõtte juhtkond asub lepingulisesse suhetesse oma sugulaste, suuraktsionäride, teiste firmadega, milles juhtkonna liikmed omavad osalust, või isegi iseendaga, käsitletakse tavaliselt tehingutena seotud osapooltega (Ryngaert, Thomas, 2007, 1). Seotud osapoolte täpne definitsioon võib erineda riigiti, aga ka ühe riigi sees eri õigusaktides olenevalt nende reguleerimisalast. Seotud isikute ring on määratletud Eestis näiteks tulumaksuseaduses ja korruptsioonivastases seaduses, kuid on üksteisest detailides erinevad.

Seotud osapooltega toimuvad peamiselt järgmist liiki tehingud (*ibid.*, 16):

- renditehingud;
- kaupade ja teenuste ost/müük;
- laenude andmine;
- garantiide andmine;
- finantseerimiskokkulepped;
- vara ost/müük;
- töösuhted (nt sugulaste palkamine).

Seotud osapoolte temaatikat käsitletakse erialakirjanduses peamiselt börsiettevõtete baasil ning sellest tulenevalt leiavad laialdast kajastust mõisted *tunneling* ja *propping*. Need on kaks peamist tegutsemisviisi, mida võib täheldada enamusaktsionäri tehingutes seotud osapooltega. Neid mõisteid iseloomustab tegevuste vastandlik suund – *tunneling* toimub väljapoole, *propping* sissepoole. *Tunneling*'i sisuks on ettevõtte vara ja kasumi väljaviimine ettevõtte üle valitsevat mõju omavate isikute poolt ja nende kasuks ning ühtlasi vähemusaktsionäride kahjuks (Johnson *et al.*, 2000, 22). *Propping*'u all mõistetakse peamiselt enamusaktsionäri poolt endaga seotud noteeritud ettevõtte toetamist finantsraskuste või muu finantseerimisvajaduse tõttu. Sellisteks tehinguteks võivad olla sissemaksed omakapitali, laenugarantiid ja kasumi ülekanded, mille suund on vastupidine *tunneling*-tehingutele. (Ying, Wang, 2013, 134)

Tunneling- ja *propping*-tehinguid on palju uuritud Hiina börsiettevõtete põhjal, sest Hiinas on börsiettevõtetel palju seotud osapoolte tehinguid oma börsil noteerimata emaettevõttega ning teiste seotud ettevõtetega. Nende tehingute eesmärk on kasumi väljaviimine (*profit tunneling*) börsivälisele emaettevõttele. Kui Hiina börsiettevõttel on kaks aastat järjest negatiivne ROE ja see tendents jätkub, siis kaotab ta kolmandal aastal börsinoteeringu. Samamoodi selleks, et emiteerida uusi aktsiaid, ei tohi ROE olla alla 6%. Kui ettevõttel on suur risk kaotada noteering või uute aktsiate emiteerimise võimalus, siis tekib enamusaktsionäril tugev motivatsioon *propping*'u kaudu ettevõtet toetada. Hiljem võivad aktsionärid *tunneling*-tehingu kaudu kasumit ettevõtetest välja viia. (*ibid.*, 135) Uuringud on näidanud, et Hiina ettevõtetes on levinud *propping*'u meetmeks ebatavalised müügid seotud ettevõtetete vahel. Riski kadumisel toimub tavaliselt vastupidine kasumi väljaviimine seotud osapooltega tehingu kaudu. (*ibid.*, 135) Selline manipuleerimine seotud tehingutega on omane Hiinale nende börsireeglite tõttu, kuid mittevajalik nendel turgudel, kus

sarnased kitsendused puuduvad. Muudes riikides esineb samuti seda tüüpi tehinguid, kuid nende motiivid erinevad Hiinas levinutest.

2.1.1. Huvide konflikt ja mõju ettevõtte väärtusele

Seotud osapooltega tehinguid käsitletakse sageli kui huvide konflikti omanike ja juhtkonna vahel ning selles nähakse potentsiaalset kahju aktsionäridele. Juhtkonna liikmed ja suuraktsionärid on positsioonil, kus neil on võimalus oma mõju ära kasutades astuda tehingutesse seotud isikutega. Kui sellised tehingud toimuvad tingimustel, mis on kahjulikumad sõltumatute poolte vahel toimuvatest tehingutest, siis võivad need tehingud vähendada aktsionäride vara (Ryngaert, Thomas, 2007, 5). Juhtkonna käitumine määrab ära selliste tehingute kasu või kahju. Enamikul juhtudel, kui on välja tulnud pettused, on juhtkond koostanud ka eksitavaid finantsaruandeid ja kasutanud seotud osapoolte tehinguid isikliku kasu saamiseks (Chaghadari, Shukor, 2011). Selle tõttu on USA standardiseadjad nii Finantsarvestuse Standardite Nõukogu (*Financial Accounting Standards Board, FASB*) kui ka börsiettevõtete järelevalveasutus Väärtpaberite ja Börsitehingute Komisjon (*Securities and Exchange Commission, SEC*) nõudnud detailse info avalikustamist eelkõige vähemusaktsionäride kaitseks, kes selle info põhjal saaksid ise teha kaalutletud otsuseid.

Seotud osapoolte tehingute kohta info avaldamine annab investoritele vajalikku informatsiooni. Kui investorid tajuvad oma huvide kahjustamist seotud osapoolte tehingute kaudu, siis võib see väljenduda vähenenud nõudluses aktsia vastu ning seeläbi eksisteerib seos ettevõtte väärtuse ja seotud osapooltega tehtud tehingute avalikustamise vahel. Turuosalisel näeval seotud osapoolte tehinguid pigem negatiivsetena. (Kohlbeck, Mayhew, 2010, 116) Suhtumine seotud osapoolte tehingutesse on riigiti erinev. Kui nt Suurbritannias on nõutav aktsionäride heakskiit seotud osapoolte tehingule, siis USA-s ei ole heakskiit nõutav, vaid eeldatakse, et avalikustamine on piisav meede turu reguleerimiseks ja vähemusaktsionäride kaitseks (*ibid.*, 118).

Potentsiaalsete agendikulude kontrolli all hoidmiseks võivad ettevõtted sisse seada järelevalvemeetmeid, kuid need toovad lisakulusid võrreldes tehingutega sõltumatute pooltega. Näiteks mõned firmad on sisse seadnud korra, mille järgi seotud osapooltega tehing tuleb heaks kiita sõltumatu osapoolte poolt (nt auditikomitee liikme vms poolt) või juhtkonna liige peab ennast taandama tehingust seotud osapoollega. (Gordon *et al.*, 2015, 5)

Seotud osapooltega tehingud on tavaline praktika äriühingutes üle maailma. Need ei pruugi olla üksusele ei kahjulikud ega kasulikud. Selle info avaldamist nõuavad rahvusvahelised standardid,

et anda huvigruppidele (sh aktsionäridele) võimalus teha selle info põhjal omad järeldused. Näiteks S&P 500 nimekirjas olevatest ettevõtetest avaldas 2004. aastal 40% oma aastaaruandes infot tehingute kohta seotud osapooltega, Dow Jonesi nimekirjas olevatest ettevõtetest koguni 75% avalikustas tehinguid seotud osapooltega 2005. aastal (Dalton, Dalton, 2006, 6).

Võrreldes KOV-i olukorda äriettevõttega, tähendaks seotud osapoollega kahjuliku tehingu olemasolu seda, et potentsiaalset kahju saaksid kohalikud elanikud. Kahjuliku tehingu tõttu võiksid elanikud saada vähem avalikke teenuseid, kui nad saaksid juhul, kui tehingud oleksid turutingimustel sõltumatute poolte vahel. Samas ei ole KOV-i elaniku kasu või kahju nii otseselt mõõdetav, sest elanikud ei ole KOV-i osanikud või aktsionärid ega pruugi tajuda selliste tehingute mõju, kuigi see võib olemas olla.

2.1.2. Kasulikud tehingud

Seotud osapoolte tehingud võivad vähendada ettevõtte väärtust, aga need võivad väärtust ka suurendada. Positiivsete näidetena kasust seotud osapooltega tehingutest toovad Ryngaert *et al.* (2007) välja näiteks äripinna rentimine juhtkonna liikmelt. See võib kaasa tuua soodsama rendihinna kui kolmandalt poolt rentimine juhul, kui juhtkonna liikmest rendileandjale antakse kindlust rendisuhte püsivuse kohta. Võimaliku kasuliku tehinguna pakuvad Ryngaert *et al.* välja ka laenu saamise juhtkonna liikmelt olukorras, kus ettevõttel on raskusi pangast laenu saamisega. (Ryngaert, Thomas, 2007, 6)

Näiteid alternatiivsest lähenemisest, mille korral vaadeldakse tehinguid seotud osapooltega kui ettevõttele neutraalseid või kasulikke, on toonud ka teised autorid. Nende puhul lähtutakse eeldusest, et kasutades ära oma sisemisi oskusi ja teadmisi või pakkudes alternatiivseid hüvitise vorme, on selliste tehingute kaudu võimalik ratsionaalselt täita ettevõtte majanduslikke ambitsioone. Selle näiteks võiks olla olukord, kus ettevõtte vajab juriidilist nõu ja sellise oskusteabe olemasolul firma sees võib ettevõttele olla kasulikum ja kuluefektiivsem teha tehing seotud osapoollega. Ettevõtte jaoks kasulikuks võib pidada ka eluasemelaenu pakkumist uuele juhtkonna liikmele elukohavahetuse tõttu, mille tulemusena palgatud võtmeisik saab panustada kohe täie efektiivsusega ettevõtte väärtuse suurendamisse. (Gordon *et al.*, 2015, 6)

Näiteid kasulikest tehingutest on siiski vähe ja valdavaks lähenemiseks on selliste tehingute peatamine või vältimine, kuni aktsionärid ei ole heakskiitu andnud. USA-s, Kanadas ja Uus-

Meremaal nõutakse selliste tehingute puhul lisaks avalikustamisele, et tehing peab olema ka turuhinnas (Farrar, Watson, 2011, 498).

Autori arvates leidub kindlasti näiteid olukordadest, kus seotud osapoollega tehtud tehing on ettevõttele kasulik. KOV-ide kontekstis kasulike tehingute olemasolu hinnates arvab autor, et sellised tehinguid eksisteerib üsna palju. Enamasti on need tõenäoliselt seotud toetuste andmisega kohaliku elu mõttes oluliste tegevuste läbiviijatele (külaseltsid, spordiseltsid, laulukoorid, kogudused jne). Kasu nendest tehingutest saavad kohalikud elanikud üldise elukeskkonna paranemise kaudu, kuigi see on pigem tunnetuslik ja üksikisiku tasandil mitte rahaliselt mõõdetav.

2.2. Erinevad aspektid seotud osapoolte tehingute avalikustamisel

2.2.1. Olulise info avaldamise nõue

Kohlbeck *et al.* (2010) uuringus vaadeldi 2001. aastal S&P 1500 nimekirjas olevatest ettevõtetest 1194, millest 747 ehk 63% avaldasid oma aastaaruandes infot tehingute kohta seotud osapooltega. Valdav osa 747 ettevõttest (64%) avaldas infot ühe või kahe tehingu kohta, ainult 5% ettevõtetest avalikustas üle 7 tehingu. (Kohlbeck, Mayhew, 2010, 121). Nimetatud uuringust tuleb välja, et suurte börsifirmade puhul ei saa väita, et seotud osapooltega oleks ettevõtetel palju tehinguid, olulisi tehinguid on pigem üksikud.

USA finantsarvestuse standard FAS 57 nõuab, et avalikustada tuleb oluline informatsioon (*Ibid.*, 118). USA börsiettevõtete järelevalveasutus SEC nõuab seotud osapoolte tehingute avalikustamist, mis ületavad 120 000 dollarit (Enriques, 2015, 21). Samas nõuavad kõik standardid ja muud õigusaktid ettevõttele hinnangut, kas tehing on oluline avalikustamise seisukohalt.

Kohlbecki *et al.* uuringust selgus, et mitte kõik ei avalda tehingute rahalist väärtust. Avalikustati küll antud laenude ja garantiide väärtus, kuid muude tehingute korral oli maksumus avaldatud alla 50% juhtudest. Esitatud maksumuste korral ei olnud osaliselt arusaadav, milline neist on kõige olulisem – kas vara, kohustised või tulud tehingust. (Kohlbeck, Mayhew, 2010, 121) Sellisel juhul on täidetud formaalselt avalikustamise nõue, kuid tegelikkuses ei täida see oma eesmärki, sest aruannete kasutajatel ei ole võimalik ebaselge info põhjal otsuseid teha.

Kohlbeck *et al.* uuringu järgi olid kõige levinumad tehingutüübid äritegevus ja laenude andmine. Kõige vähemlevinud tehingud olid laenamine seotud osapoolelt, garantiide andmine ja kulude hüvitamine.

Seoses paljude pettusejuhtumitega (Enron, HealthSouth jne) keelati USA-s 2002. aastal Sarbanes-Oxley aktiga (*Sarbanes-Oxley Act*) laenude andmine juhtkonna liikmetele. Järeldusena leidsid Kohlbeck *et al.*, et omanike esindajad peaksid hoolikalt kaaluma eri aspekte seotud osapoolte tehingute heakskiitmisel. Kohlbeck *et al.* leidsid, et seotud osapoolte tehingute avalikustamine annab turgudele vajalikku informatsiooni, et hinnata selle mõju ettevõtte tulemustele. Firma väärtuse vähenemist nende ettevõtete puhul, kes deklareerisid seotud osapoolte tehinguid, täheldati vaid väga väikesel määral võrreldes ettevõtetega, kus puudusid sarnased tehingud. (Kohlbeck, Mayhew, 2010, 135)

EL tegi 2014. aastal ettepaneku muuta regulatiivset raamistikku seotud osapoolte tehingute kohta börsiettevõtete jaoks. Ettepanek näeb ette, et kui tehing seotud osapoollega on mahus alla 1% ettevõtte varaobjektide mahust, siis sellist tehingut ei reguleerita, välja arvatud kui samalaadsed tehingud ületavad 5% varaobjektide mahust 12-kuulise perioodi jooksul. Kui tehing seotud osapoollega ületab 5% ettevõtte varaobjektide mahust, siis tuleb sellest avalikult teada anda ja lisada juurde kolmanda sõltumatu poole arvamus selle kohta, kas tehing toimub turutingimustel ja on mõistlik aktsionäride seisukohalt. Kui ettevõtte kavatses teha seotud osapoollega tehingu, mis ületab 5% tema varaobjektide mahust või millel võib olla mõju kasumile või müügitulule, siis tuleb korraldada hääletus. Seotud pool ei tohi sellest osa võtta ning heakskiidu saamisel aktsionäridelt võib sellise tehingu kestus olla maksimaalselt 12 kuud. (Enriques, 2015, 26)

Avaliku sektori, sh KOV-ide, konteksti arvestades peab mainima, et Eestis ei näe ükski kehtiv õigusakt seotud osapooltega tehingute kohta info avalikustamisel ette rahalist piirmäära. Olulisuse hindamisel peab iga aruandja ise kaaluma tehingu asjaolusid.

2.2.2. Tehingute turutingimuse nõue

FASB peab üsna probleemseks asjaolu, kui aruandes avalikustatud seotud osapoolte tehingute kohta väidetakse, et need on tehtud turutingimustel, sest paljudel sellistel juhtudel ei ole võimalik tõestada väite paikapidavust, kuivõrd selliseid tehinguid turul ei tehta (Kohlbeck, Mayhew, 2010, 118).

Mõningate tehingute jaoks, mida seotud pooltega tehakse, eksisteerib siiski turg ja sellistel juhtudel on võimalik võrrelda tehingute hindu potentsiaalsete turul pakutavatega. Turuhinnana tuleb mõista sellist hinda, mille määravad loomulikud turujõud ehk see on tegelik hind, mida millegi eest makstakse või saadakse (Alver, Alver 2011, 532). Näiteks Hongkongi börsiettevõtete tehingute uurimisel selgus, et tehingute puhul, mida ettevõtted tegid oma enamusaktsionäriaga, ilmnis kahte tüüpi trendi. Kui ettevõtte müüs vara suuromanikule, siis tehti seda allahindlusega ning kui osteti vara suuromanikult, siis turuhinnast kõrgemalt. Ainult ettevõtetes, millel oli olemas auditikomitee, ja ettevõtetes, mida jälgis suur hulk analüütikuid, tehti tehinguid seotud pooltega turuhindadele lähedasematel tingimustel. (Cheung *et al.*, 2008, 915)

Eestis on avaliku sektori üksustel kohustus avalikustada seotud osapooltega tehtud tehingud, mis ei ole tehtud turutingimustel (välja arvatud sidusettevõtetega, mille kohta esitatakse kõik tehingud). See tähendab, et tuleb kriitiliselt hinnata, millised tehingud kvalifitseeruvad turutingimustel tehtuks ja millised mitte. Kindlasti on turutingimustega tegu juhul, kui tehing tehakse riigihanke alusel või avaliku taotlusvooru või konkursi käigus, samuti kui mingit tasu makstakse seaduse või kehtiva korra alusel. Kui aga tehing on tehtud tingimustel, mida ei pakuta kõigile või kõik ei saa sellisest võimalusest teadlikud olla, siis tõenäoliselt tuleb selline tehing seotud poolega lugeda mitte turutingimustel tehtuks ja avalikustada. Praktikast valmistab tehingute määratlemine avaliku sektori üksustele siiski vahel raskusi.

2.3. Rahvusvaheline standard ja Eesti õigusnorm

Seotud osapooltega tehinguid reguleerivad nii rahvusvahelised standardid kui ka Eesti õigusaktid. Rahvusvahelistest standarditest reguleerib erasektori jaoks tehinguid seotud osapooltega IAS 24, avalikus sektori jaoks täidab sama funktsiooni IPSAS 20. Kuigi magistritöös vaadeldakse peamiselt IPSAS 20-st tulenevaid ja Eesti õigusaktide nõudeid, siis tasub märkimist, et osa riike maailmas lähtub oma avalikus sektoris IFRS/IAS-i nõuetest, mitte IPSAS-test. Eelkõige lähtutakse erasektorile mõeldud standarditest sellistes tugevate arvestustraditsioonidega riikides nagu Suurbritannia, Austraalia, Uus-Meremaa.

2.3.1. Rahvusvaheline avaliku sektori standard IPSAS 20

Standard IPSAS 20 „Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine“ anti välja oktoobris 2002 IPSASB poolt ning selle rakendamine hakkas kehtima perioodidele alates 1. jaanuarist 2004.

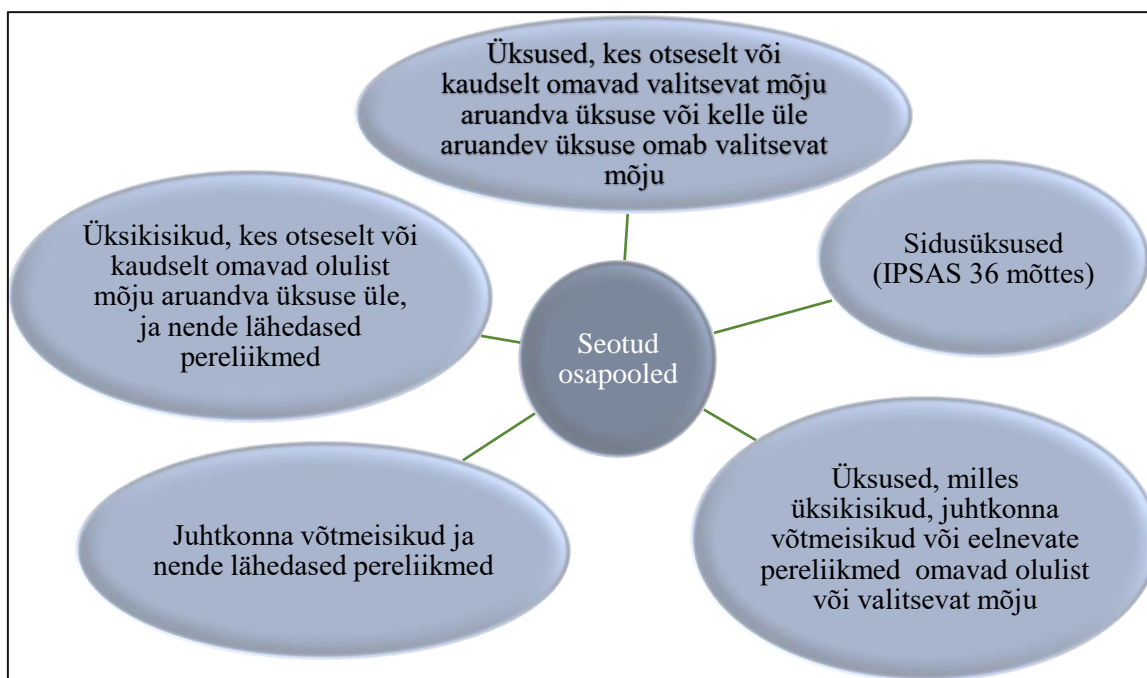
Tegemist oli esimese etapi standardite vastuvõtmisega, mille raames IPSASB kehtestas korraka esimesed 20 standardit, mis põhinesid olemasolevatel IAS standarditel. Esimest avaliku sektori standardite kogumit hinnatakse kõige rohkem erasektori standarditega sarnaseks, kus avaliku sektori erisusi on vähe arvesse võetud. Standard oli algselt rakendamiseks kõigis avaliku sektori üksustes, välja arvatud äriettevõtetes, kuid nüüdseks on äriettevõtete väljaarvamise säte standarditest eemaldatud.

IPSAS 20 nõuab selliste seotud osapoolte olemasolu avalikustamist, kus eksisteerib valitsev mõjuvõim, ning teatud tingimustel info avalikustamist tehingute kohta, mis on tehtud aruandva üksuse ja temaga seotud osapoole vahel. Standardi kohaselt on informatsiooni avalikustamine nõutav läbipaistvuse eesmärgil ning selleks, et lihtsustada arusaamist aruandva üksuse finantsseisundist ja tulemist. Fuertese 2008. aastal tehtud uuringu järgi on IPSAS 20 üks viiest kõige jäigemast IPSAS-e standardist, mis ei paku alternatiivseid valikuid, vaid nõuab kõigilt rakendajatelt ühetaolist lähenemist (Fuertes, 2008, 341).

Seotud osapooltega suhete olemasolu ja nendega tehtud tehingute avalikustamist nimetatakse standardis hädavajalikuks, sest (Handbook..., 2017, 636):

- see võib mõjutada üksuse enda eesmärkide saavutamist ja koostööd muude üksustega ühiste eesmärkide saavutamisel;
- suhted seotud osapooltega võivad kujutada üksuse jaoks riski või pakkuda võimalusi, mida ei eksisteeriks seotud osapoolega suhte puudumisel;
- seotud pooled võivad astuda tehingutesse, mida mitteseotud pooled ette ei võtaks, või võivad teha tehinguid tingimustel, mis tavaliselt ei oleks kättesaadavad mitteseotud pooltele (nt kaupade ja teenuste sisemine liikumine tavapärase tegevuse käigus alla täisomahinna, et saavutada ühised eesmärgid).

Seotuks loetakse osapooli standardi järgi juhul, kui ühel poolel on võime omada valitsevat mõju teise poole üle või kui tal on oluline mõju teise poole finants- ja juhtimisotsustele või kui kaks osapoolt on ühise mõju all olevad üksused. Joonisel 1 on nimetatud isikud ja üksused, kes on hõlmatud standardis IPSAS 20 seotud osapoolte mõiste sisse.



Joonis 1. Seotud osapooled IPSAS 20 järgi (IPSAS 20, p. 4)
 Allikas: (Handbook..., 2017, 632), autori koostatud

Olulist mõju mõistetakse IPSAS 20-s samas tähenduses nagu IPSAS 36-s „Investeeringud sidusüksustesse ja ühissettevõtetesse“. Viimase järgi tuleb kaalutleda, kas suhte olemus võimaldab olulise mõju teostamist. Üldjuhul loeb IPSAS 36 osaluse omamist 20% või enama ulatuses olulise mõju olemasoluks, kuid rõhutab sealjuures, et tuleb arvesse võtta ka kõiki muid asjaolusid, mis võivad mõjutada hääleõigust üksuses. Olulise mõju omamist võivad väljendada järgmised tunnused (Handbook..., 2016, 1840):

- esindatud üksuse nõukogus või võrdväärises juhtorganis;
- osalemine poliitika kujundamisel, sh dividendide või muude sarnaste väljamaksete otsustamisel;
- olulised tehingud isiku ja sidusüksuse vahel;
- juhtkonna vahetamine;
- peamise tehnilise informatsiooniga varustamine.

IPSAS 36 selgitab olulist mõju äriühingu näitel, kuid põhimõtted kehtivad ka muude ühinguvormide korral (nt mittetulundusühingutes, sihtasutustes). IPSAS 20 nimetab olulise mõjuna võimet osaleda üksuse finants- ja tegevuspoliitika üle otsustamisel, kuid mitte neid otsuseid juhtida.

Üksus peab hindama, keda lugeda seotud osapoolteks ka sisu poolest, mitte ainult juriidilise vormi mõttes. Standardi mõttes ei loeta seotud osapoolteks finantseerijaid, kellele see on nende tavapärase äri, ametiühinguid nende tavapärase tegevuse mõttes ja üksust, millega eksisteerib ainult agendisuhe. Samuti ei ole seotud osapoolteks selline üksus, kes on majanduslikus sõltuvuses aruandvast üksusest ainuüksi selle tõttu, et on näiteks ainus klient või tarnija aruandjale, kuid lisatingimuste olemasolul võib see üksus olla ka seotud pooleks. (Handbook..., 2017, 634–635)

IPSAS 1 „Finantsaruannete esitamine“ nõuab olulise info avaldamist ning teise IPSASe järgi nõutava info võib avaldamata jätta, kui üksus hindab info väheoluliseks (*ibid.*, 173): „*Applying the concept of materiality means that a specific disclosure requirement in an IPSAS need not be satisfied if the information is not material*“. IPSAS 20 täiendab, et olulisust tuleb hinnata nii olemuse kui ka mahu järgi eraldi, mis võib tähendada ka seda, et olemuse järgi võib tehing olla oluline vaatamata summale.

Tehing seotud osapoollega on IPSAS 20 järgi vara või kohustise ülekanne seotud poolte vahel olenemata sellest, kas tasu maksti. Seotud osapooltega tehingute hulka ei arvata tehingud mistahes üksustega, mis on aruandva üksusega ainuüksi majandusliku sõltuvuse kaudu seotud või mille valitsuse osa ta on. (*ibid.*, 632)

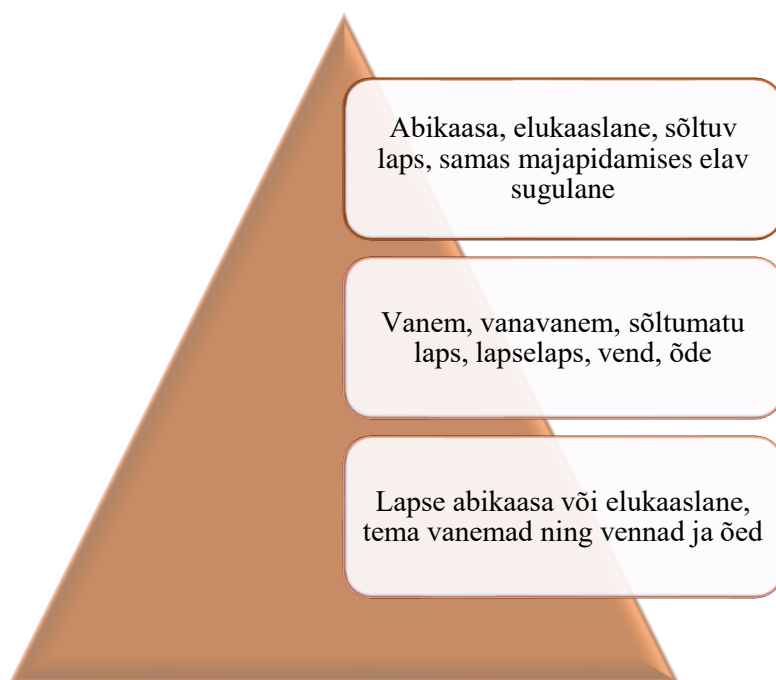
IPSAS 20 järgi tuleb avalikustada sellised suhted seotud osapooltega, kus eksisteerib valitsev mõju vaatamata sellele, kas nendega on olnud tehinguid. Avaldada tuleb kõikide üksuste nimed, kelle üle mõju omatakse, üksuse üle otsest mõju omava üksuse nimi ja kaudset mõju omava üksuse nimi (kui on).

Eelnevaga seoses on olulised terminid standardi mõttes juhtkonna võtmeisikud ja nende lähedased pereliikmed. Nende isikute ringi tuvastamiseks annab standard üksikasjalikke juhiseid.

Juhtkonna võtmeisikuteks loetakse standardis (*ibid.*, 633–634):

- üksuse kõrgema organi liikmed (nt valitavad isikud või nimetatud esindajad);
- üksuste tegevuse üle järelevalvamise kohustusega isikud, kelle funktsiooni hulka kuuluvad planeerimine, juhtimine ja tegevuse kontrollimine (nt nõukogu);
- juhtorgani liikmed, sh tegevjuht ja tippjuhtkonna liikmed.

KOV-ide kontekstis võib juhtkonna võtmeisikuteks lugeda volikogu liikmeid, vallavanemad ja abivallavanemad, kohaliku omavalitsuse allasutuste juhid ja tütarettevõtjate juhatuse ning nõukogu liikmed. Nende pereliikmete määratlemisel lähedasteks pereliikmeteks (vt joonis 2) nõuab standard kaalumist, kas see on kooskõlas standardi rakendamise mõttega. Esmaselt pereringilt ja lähedastelt sugulastelt võib eeldada vastastikust mõju üksikisikuga suhetes aruandva üksusega, st isik kas saab mõjutada oma pereliikmeid või olla ise nende poolt mõjutatud.



Joonis 2. Üksikisiku lähedased pereliikmed IPSAS 20 alusel (Handbook...,2017, 633)

Eelnevast tekib praktikas paratamatult küsimus info kogumise võimaluste kohta võtmeisikute pereliikmete ja nende enda ning neile eraldi või ühiselt kuuluvate osaluste tuvastamisel. Juhtkonna võtmeisikute arv väikeses KOV-s võib piirduda kümnega, kuid enamikus on neid siiski rohkem, ulatudes kümnetesse. Kui lisada sellele kõik joonisel 2 nimetatud sugulased ja nende kõigiga seotud äriühingud, MTÜ-d ja sihtasutused, tuleb kokku kümnetesse või sadadesse ulatuv nimekiri seotud pooltest. Nt Austraalia rakendamisjuhise KOV-dele seotud osapoolte kajastamise kohta soovib KOV-i volikogul võtta vastu seotud osapoolte kohta vastav kord, mille järgi iga kohustatud isik annab ise deklaratsiooniga infot enda pereliikmete ja osaluste kohta. Otseselt sellist nõuet Austraalia kohalikes standardites ei ole (AASB 124, 2017).

Seotud osapoolte tehingute kohta tuleb avalikustada järgmised asjaolud (Handbook..., 2017, 638):

- seose olemus;

- tehingu liik;
- tehingu elemendid, mis on vajalikud selleks, et selgitada tehingu olulisust üksuse tegevusele ning pakuksid asjakohast ja usaldusväärset informatsiooni otsuste tegemisel ja aruandekohustusel.

Näited olukordadest, kus tehing seotud osapoollega võib viidata avalikustamisvajadusele (Handbook..., 2017, 638):

- teenuse osutamine või saamine;
- kaupade ost, müük või üleandmine;
- vara ost, müük või üleandmine;
- agendilepingud;
- rendilepingud;
- teadus- ja arendustegevuse üleandmine;
- finantseerimine (sh laenud, sissemaksed omakapitali, toetused – nii rahalised kui ka muud finantsabi kokkulepped, sh kulude jagamise kokkulepped);
- garantiid ja tagatised.

Eesti KOV-ides kõiki standardis nimetatud tehinguliike ei esine. Kindlasti ei saa esineda laenude andmist seotud osapooltele, kuivõrd see ei ole lubatud kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadusega (KOFS § 37 lg 2). Teadus- ja arendustegevuse üleandmine, agendilepingud ning garantiide ja tagatiste andmine on autori hinnangul seniste praktikate põhjal vähetõenäoline.

Avalikustada ei tule tehinguid, mis esinevad tavalises kliendi või saaja ja tarnija suhtes ning mille tingimused ei ole soodsamad kui samas olukorras muude üksuste või isikutega turutingimustel tehtavad tehingud. Samuti ei tule avalikustada selliseid tehinguid, mis esinevad järjepidevalt tavapäraistes tegevussuhetes teiste üksustega ja toimuvad tingimustel, mis on tavalised selliste tehingute puhul teatud olukorras. Konsolideeritud aruannete koostamise korral ei tule avalikustada ka tehinguid tütarettevõtetega, sest aruanne on koostatud kogu grupi kui ühe üksuse kohta. Tehingud sidusüksustega, mis ei ole konsolideerimisel elimineeritud, tuleb avalikustada seotud osapoolte tehingutena. (Handbook..., 2017, 640)

Eraldi teemana reguleerib IPSAS 20 kõikvõimalikke tasusid, hüvitisi, soodustusi, st igas vormis antavaid hüvesid juhtkonna võtmeisikutele. Nende tasude ja kõigi hüvede kohta tuleb avaldada järgmist infot (Handbook..., 2017, 640–641):

- juhtkonna võtmeisikutele makstud töötasu grupeerituna kategooriatesse, tuues välja iga kategooria kirjelduse ja seda liiki töötasu saanud isikute arv taandatuna täistööajale;
- kõik muud tasud ja hüvitised juhtkonna võtmeisikutele ning nende lähedastele pereliikmetele (üldistatud kujul, eraldi võtmeisikute ja pereliikmete kohta);
- juhtkonna võtmeisikutele ja nende pereliikmetele antud laenude puhul tuleb avaldada aruandeperioodi jooksul antud laenu summa ja tingimused; tagasimakse summad aruandeperioodi jooksul; kõigi laenude ja nõuete lõppjääk; isiku seos juhtkonnaga (kui laenu saanud isik ei ole juhtkonna või kõrgema organi liige).

Suurt rõhku pannakse standardis muudele hüvedele, mida juhtkonna liikmetele võimaldatakse lisaks otsesele töötasule, eraldi kohustatakse detailset infot avaldama antud laenude kohta. Kuna Eestis on KOV-idel laenu andmise võimalused väga piiratud, siis juhtkonna võtmeisikute kohta avaldatavat infot laenudega seotud nõuded ei puuduta.

2.3.2. Eestis kehtivad õigusaktid: RPS, RTJ 2, RTJ 15, avaliku sektori finantsarvestuse- ja aruandluse juhend

Eesti finantsaruandluse standardi moodustavad raamatupidamise seaduse kohaselt RPS ja Raamatupidamise Toimkonna juhendid (RTJ). RPS § 21 kirjeldab millist infot peab raamatupidamiskohustuslane oma aastaaruandes kajastama, ning lõige 5 p 3 sätestab nõude avalikustada tehingud seotud osapooltega, mille kohta tuleb esitada osapoolte kirjeldus, tehingute maht, saldod ja muu info, mis on vajalik ettevõtte finantsseisundi mõistmiseks (RPS § 21). RPS § 35 lg 2 kohaselt kehtestatakse arvestuspõhimõtted avalikule sektorile, sh kohalikele omavalitsustele, avaliku sektori finantsarvestuse ja -aruandluse juhendiga (RPS § 35 lg 2).

Avaliku sektori finantsarvestuse ja -aruandluse juhend (edaspidi üldeeskiri) on kehtestatud 2003. aastal rahandusministri määrusega nr 105 ning jõustus alates 01.01.2004. Määruse kohaselt koostavad kohalikud omavalitsused oma aastaaruande vastavuses juhendi põhimõtetega, lähtudes RPS-ist ja RTJ-idest, kuid kui RTJ ja üldeeskirja arvestuspõhimõtted erinevad, siis rakendatakse üldeeskirjas sätestatud. Seotud osapoolte kohta avaldatava info sätted lisati üldeeskirja novembris 2014 ning neid kohaldatakse aastaaruannetele, mis algavad 2015. aasta 1. jaanuaril või hiljem.

Seotud osapoolte kohta info avaldamise nõuded on toodud üldeeskirja § 49¹, mille kohaselt tuleb avalikustada informatsioon nende tehingute kohta, mis (Avaliku... § 49¹ lg 1):

- ei vasta õigusaktidele;
- ei vasta raamatupidamiskohustuslase sisedokumentide üldistele nõuetele;
- ei vasta turutingimustele.

Määruse seletuskirja järgi peaks nimetatud punkte mõistma nii, et need on tehingud, mida sarnastel tingimustel ei pakuta üldises korras kõikidele isikutele (Seletuskiri..., 2014). Selliseks tehinguks võib kvalifitseeruda näiteks toetuse andmine seotud osapoole juhitud MTÜ-le otsustuskorras ilma avalikku, üldsusele kättesaadavat taotlusvooru korraldamata. Samuti võib selleks liigitada nt kohalikult ettevõtjalt kokkuleppehinnaga ostetud kaup või teenus, aga see võib samas olla tehing, mida ei tule avalikustada, kui see toimub sarnaselt kõigile soovijatele pakutava hinnakirja alusel.

Üldeeskirja järgi tuleb avaldada informatsioon tehingute kohta tegev- ja kõrgema juhtkonna liikmete ja nende pereliikmete ning nende (sh ühise) valitseva või olulise mõju all olevate sihtasutuste, mittetulundusühingute ja äriühingutega, lisaks aruandekohustuslase enda olulise mõju all olevate sihtasutuste, mittetulundusühingute ja äriühingute kohta (Avaliku... § 49¹ lg 1).

Seotud isikute ringi loetavate kõrgema ja tegevjuhtkonna lähedaste pereliikmete hulka arvatakse määruse järgi vähemalt abikaasa, elukaaslane, laps. Siinkohal esineb erinevus IPSAS 20-ga, kus pereliikmetena nimetatud isikute ring on palju laiem (vt joonis 2 lk 25), hõlmates ka mitte ühises majapidamises elavaid sugulasi. Kuna üldeeskiri sätestab, et pereliikmeteks tuleb arvata vähemalt abikaasa, elukaaslane, laps, annab see aruandjatele võimaluse esitada infot kas miinimumkriteeriumi järgi või soovi korral võib hõlmata kogu standardis välja toodud pereliikmete ringi. Määruse seletuskirjas selgitatakse, et lähedaste pereliikmete ringi kitsendatakse informatsiooni kättesaadavuse keerukuse tõttu ja lisaks ka seetõttu, et kui tehing on tehtud kaugema sugulasega, siis ei pruugita seosest isegi teadlik olla ja sel juhul ei saaks ka tehingut lugeda tehtuks seotud poolega (Seletuskiri, 2014). Selline valikuvõimalus on autori arvates mõistlik, sest standardis nimetatud ulatuses andmete kogumine, töötlemine ja tehingute tuvastamine on valdava osa KOV-ide jaoks ebamõistlikult töömahukas arvestades isikute hulka, kellega tehtud tehinguid standardi järgi tuleks monitoorida.

RTJ 2-s „Nõuded esitusviisile“ on toodud seotud osapoole mõiste, mille kohaselt „seotud osapool on isik või ettevõtte, kes on seotud aastaaruannet koostava ettevõttega (aruandev ettevõtte) sel

määral, et nendevahelised tehingud ei pruugi toimuda turutingimustel“ (RTJ 2 p 51). Juhtkonna ja ettevõtte üle mõju omavate isikute lähedaste pereliikmete hulka arvatakse need pereliikmed, kelle puhul võib eeldada olulise mõju olemasolu, näiteks abikaasa, elukaaslane või laps. RTJ 2-s esitatud seotud osapoolte avalikustamise nõuded tulenevad väikeste ja keskmise suurusega ettevõtete standardist *IFRS for SMEs* 33 „Seotud osapoolte kohta teabe avalikustamine“, kuid viimane ei täpsusta, milliseid isikuid mõeldakse lähedaste pereliikmete all. IAS 24 järgi loetakse lähedasteks pereliikmeteks abikaasa, elukaaslane, laps, abikaasa või elukaaslase laps ning isikust või abikaasast/elukaaslasest sõltuvad isikud (IAS 24, p 9).

RTJ 15 „Lisades avalikustatav informatsioon“ sätestab nõuded, mida peab üksus avalikustama oma aastaaruande lisades seose seotud osapooltega. Nõuded informatsiooni esitamisele tehinguliikide lõikes ja seotud osapoolte rühmade lõikes on sarnane avaliku sektori sätetega. RTJ 15 kohaselt ei esitata konsolideerimise käigus elimineeritavaid tehinguid tüdarettevõtetega ning riik, KOV ja avalik-õiguslik isik ei pea avalikustama tehinguid teiste riigi, KOV-i ja avalik-õiguslike üksustega (RTJ 15 p 25).

Rahvusvahelise avaliku sektori standardi IPSAS 20 ja Eestis kehtivate õigusaktide võrdlus on toodud lisa 1. IPSAS 20 ja Eestis kehtivate õigusnormide kohta võib üldjoontes välja tuua, et need on valdavalt sarnased, kuid näiteks juhtkonna liikmete lähedaste pereliikmete defineerimisel läheb IPSAS 20 palju kaugemale (vt joonis 2 lk 27). Ühiseks jooneks nii standardis kui ka Eesti õigusaktides on selgitus, keda ei loeta seotud osapoolteks. (vt lisa 1)

Tehingute avalikustamise seisukohalt on ühesugused IPSAS 20 ja üldeeskiri, mis mõlemad nõuavad turutingimustele mittevastavate tehingute avalikustamist, samal ajal RTJ eeldab kõigi tehingute avalikustamist. Kui sisu poolest on nõuded üldeeskirjas ja RTJ-s erinevad, siis peavad KOV-id lähtuma üldeeskirja nõuetest. Tehinguliikide ja summade avaldamise kohta on nõuded põhimõtteliselt ühesugused nii standardis kui ka Eesti õigusaktides, samuti see, et konsolideerimise käigus elimineeritavaid tehinguid tüdarettevõtetega ei pea esitama. Juhtkonna võtmeisikute kohta tuleb välja tuua mõlemal juhul kõik tasud, kompensatsioonid, soodustused, kuid IPSAS täiendab, et väga detailselt tuleb esitada info juhtkonna võtmeisikutele või nende pereliikmetele antud laenude kohta.

3. KOHALIKE OMAVALITSUSTE AASTAARUANNETES SEOTUD OSAPOOLTE KOHTA INFO KAJASTAMINE

Seotud osapoolte kohta on Eestis RPS-i kohaselt kohustuslik infot avaldada kõigil raamatupidamiskohustuslastel, välja arvatud mikroettevõtjatel. Info esitamine on muu hulgas kohustuslik ka KOV-idele. Seaduses kehtib nõue selle jõustumisest alates 2003. aastal, erisätted avalikule sektorile lisati üldeeskirja 2014. aastal. Seni pidid KOV-id lähtuma samadest reeglitest nagu kõik raamatupidamiskohustuslased, kuid üldeeskiri tõi võrreldes RPS-iga mõned muudatused. Muudatused on seotud Eesti avaliku sektori nõuete lähendamisega standardi IPSAS 20 põhimõtetele. Peatükis võrreldakse valimi põhjal KOV-i aastaaruannetes seotud osapoolte lisades kajastatud informatsiooni ning analüüsitakse küsitluse kaudu saadud informatsiooni.

3.1 Uuringu eesmärk ja metoodika

Uuringu eesmärk oli võrrelda ja hinnata, millist infot KOV-id esitavad oma aastaaruannetes seotud osapoolte kohta ning kuidas kogutakse ja tõlgendatakse avaldamist vajavat infot.

Uuringu käigus kogus autor esmaseid andmeid küsitlusega ja kasutas lisaks teiseseid andmeid KOV-ide aastaaruannetest, et nende abil anda vastused püstitatud uurimisülesannetele. Esmased andmed on sellised, mida uuringu läbiviija kogub uurimiseesmärkide täitmiseks. Teiseste andmete puhul kasutatakse olemasolevaid, mitte selle uuringu tarbeks kogutud, kuid uurimisprobleemi lahendamisele kaasa aitavaid andmeid. Sageli on kasulik kombineerida esmaseid ja teiseseid andmeid, et hõlbustada uurimisküsimuste paremat käsitlemist. (Ghauri, Grønhaug ,2004, 89) Kvantitatiivsete uurimismeetoditena kasutab autor veebipõhist küsitlust ja kontroll-lehtede abil aastaaruannetes esitatud informatsiooni võrdlemist. Kvalitatiivse meetodina analüüsitakse lisaks aruannetes esitatud täiendavat selgitavat informatsiooni.

2016. aastal oli Eestis kokku 213 KOV-i, mis on seega ka KOV-ide aastaaruannete üldkogum. Aastaaruannete võrdlemiseks koostas autor valimi kahekihiliselt. Esmalt reastas autor KOV-ide nende tehingupartneri koodi kolme esimese numbri järgi. Tehingupartneri kood on avaliku sektori siseselt kasutusel olev identifitseerimistunnus. See on unikaalne igale iseseisvale raamatupidamiskohustuslasele ning selle abil tuvastatakse avaliku sektori sisesed tehingud, mis on abiks konsolideerimisel. Esimese kihina hõlmas autor valimisse üksused, kelle bilansimaht oli 25 mln eurot või rohkem. Nendest üksustest moodustati kõikne valim. Selliseid üksusi oli kokku 21.

Teise kihina võeti valimisse ülejäänud populatsioonist süstemaatilise juhuvalikuga iga kuues üksus. Süstemaatiline juhuvalik tähendab iga n-nda ühiku valimist üldkogumist (Ghauri, Grønhaug, 2004, 127). Sellise valikuga kujunes süstemaatilisse valimisse 32 üksust. Koguvalimiks kujunes seega 53 üksust (vt lisa 2). Autor otsustas valimi võtta kahes osas selle tõttu, et haldusreformi tulemusel jäid suured KOV-ide alles ning nendest suurimad võiksid kajastada ka valimis. Ülejäänud populatsioonist ehk keskmiste ja väikeste hulgast tehtud süstemaatiline juhuvalik tasakaalustab valimit. Valimisse hõlmatud üksustest 60% bilansimaht oli 2016. aastal alla 25 mln euro (vt tabel 2). Nii kõikne valim kui ka süstemaatiline juhuvalim kokku sisaldavad kõiki tüüpilisi üldkogumi elemente ning selliselt leitud valimi kohta hindab autor, et selle põhjal saab teha järeldusi kogu populatsiooni kohta.

Tabel 2. Valimisse hõlmatud KOV-ide bilansimaht 2016. a majandusaasta aruannete järgi

Bilansimaht (mln €)	KOV-ide arv
Alla 5	20
5–25	12
25–50	14
50–100	3
100–300	3
Üle 300	1

Allikas: KOV-ide 2016.a majandusaasta aruanded, autori arvutused

Magistritöö koostamise käigus viis autor uuringu teise osana läbi küsitluse KOV-ide finantstöötajate ja KOV-ide auditeerivate audiitorite hulgas (vt lisad 3 ja 4). Küsimustikud koostati eraldi kummalegi sihtrühmale keskkonnas Google Forms ning link küsitlusele edastati sihtrühmale meili teel. KOV-idest saadeti küsitlus pearaamatupidajatele, finantsjuhtidele või muudele finantstöötajatele (edasipidi KOV-i esindaja), kelle kontaktid on avaldatud Riigi Tugiteenuste Keskuse kodulehel tehingupartnerite nimekirjas vastava omavalitsuse kontaktisikuna (leitav

aadressil <http://www.rtk.ee/avaliku-sektori-raamatupidamine>). Kokku saadeti KOV-ide esindajatele mõeldud küsimustik 211 inimesele. Audiitorite valiku, kellele saata küsimustik, tegi autor selle järgi, millised audiitorid on 2016. aastal auditeerinud KOV-e. Info audiitorite kohta saadi KOV-ide aastaaruannetest ja küsimustik saadeti nendele audiitoritele, kes 2016. aastal olid auditeerinud vähemalt kahte KOV-i. Sellistele kriteeriumitele vastas 27 audiitorit, kelle meiliaadressid, kuhu küsitlus edastati, saadi Audiitorkogu kodulehelt. Küsitlus nii KOV-ide esindajatele kui ka audiitoritele oli avatud ajavahemikus 01.–16.02.2018.

KOV-ide esindajatele mõeldud küsimustik koosnes 11 valikvastustega küsimusest ja 8 väitest, millega vastaja võis viiepalli skaalas nõustuda või mitte. Audiitoritele mõeldud küsimustik koosnes 5 valikvastustega küsimusest ja 8 väitest, millest viimased olid samad mõlemas küsimustikus. Küsimustike koostamisel kasutas autor kahte tüüpi valikvastustega küsimusi:

- küsimused ja väited, kus oli võimalik valida ainult üks variant;
- loetelu tüüpi küsimused, kus võis valida mitu varianti ning puuduva olemasolul lisada oma variant.

Teist tüüpi küsimusi kasutas autor ainult kahe küsimuse puhul nende raskema töödeldavuse tõttu, kuid küsimuse eesmärgist lähtuvalt olid sellised küsimused vajalikud, et võimaldada vastajatel välja tuua asjaolusid, mida ei oleks võimalik valikvastuste korral esitada. Mõlema küsimustiku lõpus anti vastajatele võimalus soovi korral vaba teksti vormis lisada oma mõtteid käsitletaval teemal.

3.2 Aruannetes avalikustatud info hindamine C-kordaja abil

3.2.1 C-kordaja meetodika

Finantsaruannetes esitatud info erinevusi või sarnasusi hinnates on võimalik välja tuua, milline on üldine harmoneerituse tase mingis valdkonnas. Mitme aasta andmete alusel saab hinnata, kas harmoneeritus on ajas püsiv või muutuv. Harmoneeritust on võimalik hinnata eri meetoditel ning ka eri riikide vahel. Üks tavapärasemaid meetodeid harmoneerituse hindamiseks on Herfindahli kordaja ehk H-kordaja (Roberts *et al.*, 2008, 291).

H-kordaja korral leitakse, kui suures osas võrreldavatest aruannetest kasutatakse ühte või teist arvestuspõhimõtet ning kordaja kujuneb eri alternatiivide kasutajate osakaalude ruutude summast.

H-kordajale on ette heidetud, et see on liiga lihtsustatud ega anna õiget tulemust, kui valikus on üle kahe võimaluse. Sellest ülesaamiseks lõi van der Tas 1988. aastal uue kordaja, mille nimetas ühilduvaks ehk C-kordajaks (*ibid.*, 292). C-kordaja erinevus H-kordajast seisneb selles, et see võrdleb ühilduvaid aruandeid, mõõtes aruannete paaride arvu, mis kasutavad sama arvestuspõhimõtet või avalikustavad sama infot. Ühilduvate aruannete paare võrreldakse seejärel maksimaalse aruannete paaride arvuga. Van der Tasi tööd edasi arendades löid Archer *et al.* 1995. aastal lihtsama versiooni C-kordajast. (Roberts *et al.*, 2008, 293) Magistritöös kasutatakse üldist C-kordaja valemit, sest valim on ühe riigi põhine ja seetõttu ei ole vaja kasutada rahvusvahelist harmoneeritust mõõtvaid valemeid.

C-kordaja üldine valem Archer *et al.* järgi on järgmine:

$$\frac{\sum(n_i \times (n_i - 1))}{(N \times (N - 1))}$$

kus

- n_i on üksuste arv, kes kasutavad valikut i ,
- N on üksuste koguarv.

Arvutuste käigus saadud C-kordaja tulemuste interpreteerimisel on lähtutud tabelis 3 toodud skaalast (Kamran, Muhammad, 2015, 337).

Tabel 3. C-kordaja tulemuste skaala

C-kordaja tulemus	Hinnang harmoneeritusele
0,8–1,00	kõrge
0,6–0,79	mõõdukas
0–0,59	madal

Allikas: Kamran, Muhammad (2015, 337)

Kordaja tulemus 1 tähendab, et vaadeldud kogumis esineb absoluutne harmoneeritus st kõigis vaadeldud aruannetes kasutatakse sama põhimõtet või avalikustatakse infot ühtemoodi. Mida väiksem on kordaja, seda erinevam on avalikustatav info või seda erinevamaid arvestuspõhimõtteid kasutatakse.

3.2.1 Aruannete analüüs C-kordaja abil ja kvalitatiivne sisu analüüs

Siinses alajaotuses kombineeritakse kvantitatiivset ja kvalitatiivset uurimismeetodit, mille korral ühel meetodil saadud tulemusi laiendatakse ja selgitatakse teisel meetodil kogutud infoga, et jõuda nähtuste põhjalikuma mõistmiseni (Õunapuu, 2014, 70). Kvantitatiivselt on arvatud C-kordaja

abil aruannetes võrreldavad näitajad ning neid on kombineeritud muu kvalitatiivse infoga aruannetest, mis lisavad täiendavat teavet uuritava teema kohta.

KOV-ide aastaaruannetes seotud osapoolte info harmoneerituse kohta arvatud C-kordaja tulemused on toodud tabelis 4. Täpsemalt on arvutuse alusandmed esitatud lisades 5–7 ja arvutuskäik lisas 8. Arvutused on tehtud nende näitajate kohta, mis Eestis kehtivate õigusaktide järgi on kohustuslik avaldada, välja arvatud punktides 3 ja 4 toodud näitaja, mis on Eestis kehtivate õigusaktide järgi kohustuslik avaldada grupeeritult ainult nende seotud poolte kohta, kellega on tehtud tehinguid.

Kui üldiselt on valimi suurus 53 KOV-i, siis tehingute info harmoneerituse kohta on arvutused tehtud vähema arvu üksustega. Osa üksusi kinnitab aruandes, et neil ei ole tehinguid, mis oleksid tehtud mitteturutingimustel või muul moel erinevalt mitteseotud isikutega tehtud tehingutest. Sel juhul pidas autor õigemaks neid tehingute harmoneerituse arvutusse mitte hõlmata.

Tabel 4. C-kordaja seotud osapoolte kohta

Jrk	Võrreldav näitaja	C-kordaja		Hinnang harmoneeritusele
		2015	2016	
1.	Lisas 1 kirjeldus seotud osapoolte arvestuspõhimõtte kohta	0,93	0,93	kõrge
2.	Juhtkonna võtmeisikute arvu ja neile makstud tasude avalikustamine	0,77	0,80	mõõdukas, kõrge
3.	Seotud isikute nimekirja avaldamine	0,38	0,39	madal
4.	Seotud isikute nimekirjas toodud üksuste kohta seose olemuse kirjeldus	0,73	0,73	mõõdukas
5.	Tehingute liigi avalikustamine	0,50	0,47	madal
6.	Tehingute mahu avalikustamine	0,44	0,48	madal
7.	Perioodi lõpul seotud osapooltega saldode avalikustamine	0,43	0,57	madal
8.	Tehingute info esitamine grupeeritult klasside kaupa	0,53	0,43	madal

Allikas: KOV-ide aastaaruanded 2015, 2016, lisa 8, autori arvutused

Seotud osapoolte lisa oli olemas kõikide valimisse kaasatud KOV-ide aastaaruannetes, kuid sisu poolest oli lähenemine väga erinev. Ühtlaseks võib pidada seotud osapoolte kajastamise kohta selgitust arvestuspõhimõtetes, mis oli esitatud peaaegu kõigil vaadeldud üksustel. Nõue esitada kõik kõrgema ja tegevjuhtkonna tasud ning nende arv oli aruannetes täidetud 100%-liselt. Ainuke erinevus oli selles, et mõningatel juhtudel kajastusid need andmed teistes aastaaruande osades kui

seotud osapooled (tegevusaruandes või tööjõukulude lisas), mis ei tähenda samas, et õigusaktide nõuet ei täideta.

Seotud isikute nimekirja avalikustamise harmoneeritus on kordaja järgi madal. RPS-i § 21 lg 3 p 5 kohaselt tuleb avalikustada seotud osapoolte kirjeldus nende osapoolte kohta, kellega tehinguid on tehtud. Samas nõuab RTJ 15 tehingute infot gruppide lõikes, mitte ühekaupa. Osa KOV-e on avaldanud rohkem infot, kui RPS nõuab. Vastavalt 25% 2016. aastal ja 32% 2015. aastal valimisse hõlmatud üksustest on esitanud nimekirja äriühingutest, sihtasutustest ja MTÜ-dest, kellega neil tehinguid ei olnud, aga kes on nende juhtkonna võtmeisikute või nende pereliikmete olulise või valitseva mõju all. Ligikaudu pooled KOV-id ei avalda ühegi seotud osapoole nime. Neist valdav enamus on kinnitanud, et neil ei ole mitteturutingimustele vastavaid tehinguid ega ole seega ka midagi avalikustada. Sellega on nende poolt info esitus kooskõlas RPS-i ja üldeeskirjaga. Autorile ei ole teada, kas osa KOV-e avaldab kogu seotud osapoolte nimekirja vabatahtlikkuse alusel või tõlgendab sellisena IPSAS 20 valitseva mõju olemasolu avalikustamise sätet standardi punktides 25-26. Standardi mõtte on siiski avaldada seosed selliste üksustega, mille üle üksusel endal on valitsev mõju (või mis omab valitsevat mõju tema üle). Ka standardi rakendusjuhises toodud näites nimetatakse üksusi, mille üle aruandval üksusel on valitsev mõju.

Seotud osapoolte kohta avaldatud infot võrreldes tekib küsimus, kuidas seda infot kogutakse. Osa aruandeid kirjeldab lühidalt ka andmete kogumist ning 8 KOV-i 53-st nimetavad, et andmeid kogutakse seotud isikute deklaratsiooni kaudu. Aruannetes sisalduva täiendava info kohta tegi autor järgmisi tähelepanekuid:

- kui deklarant ei esita andmeid, siis tema kohta võetakse info äriregistrist;
- kajastatakse tehingud ainult volikogu liikmetega seotud ettevõtetega;
- lähtutakse ainult KOV-i tehingutest (v.a konsolideerimisgrupi üksused);
- seotud poolena esitatakse ainult teine avaliku sektori üksus;
- arvestuspõhimõtete kirjelduses ja seotud osapoolte lisas erinev seotud osapoolte ring;
- info seotud osapoolte kohta esitatakse ainult mahus, mis selgus esitatud deklaratsioonidest.

Üksused, kes ei maini aruandes deklaratsioonide kaudu info kogumist, ei ole avaldanud, kuidas nemad infot saavad.

Tehingute kohta info avalikustamisel oli C-kordaja madal kõikides vaadeldud aspektides – nii liigi, mahu, saldode kui ka tehingute rühmitamise puhul. Tehingute kohta avalikustatava info nõuded

on nii IPSAS 20 kui ka Eesti õigusaktides sarnased. Mõlema järgi tuleb esitada tehingute liik ja maht ning rühmitada tehingud gruppide kaupa. Ligi 60% nendest üksustest, kes ei väida, et neil ole avalikustatavaid tehinguid, esitab seotud osapoolte lisas info tehingu liigi ja tulude/kulude mahu kohta. Ülejäänud osas jagunevad peaaegu võrdselt need, kes tehingute kohta ei avalikusta liiki ega mahtu ning üksused, kes avalikustavad kõik tehingud seotud pooltega, mitte ainult turutingimustest erinevad tehingud.

Nõuete/kohustiste saldosisid perioodi lõpul ei esitanud 2015. ja 2016. aastal vastavalt 61% ja 72% üksustest, kellel oli tehinguid või kes ei väitnud, et neil ei ole avalikustatavaid tehinguid. Viimaste grupeerimine seotud osapoolte rühmade lõikes oli samuti vähemuses, 2016. aastal esitas saldod grupeeritult 31% üksustest, kellel oli tehinguid, 2015. aastal veel vähem (14%). Kõige rohkem avaldatakse infot tehingute kohta üksikute üksuste kaupa (2016. a 59%, 2015. a 71%), kuigi nii üldeeskiri, RTJ 15 kui ka IPSAS 20 nõuavad kõik ühtemoodi, et tehingud tuleks esitada gruppide kaupa. Selle nõude mittejärgimine on autori jaoks üllatav. Kui on tuvastatud tehingud seotud osapooltega, siis peab ka teada olema, millise seose kaudu on seotud osapool tuvastatud, ja selle järgi ei tohiks olla probleemi rühmitada üksusi gruppidesse.

Aruannete analüüsist selgus, et valdavalt on tegu kahte liiki tehingutega: kaupade ja teenuste ost/müük ning toetuste andmine ja saamine. Ühelgi juhul ei olnud tegu laenu andmise ega saamisega, mis on KOFS-i piirangu järgi ka mõistetav. Ka garantiide ja tagatiste andmist ega saamist ei esinenud. Mõlemal aastal kajastati ühes aruandes tulu renditehingust, ühel juhul investeringut sidusüksusesse ja paaril juhul ei selgitatud tehingute liiki. Kogu valimist kaks üksust kajastas muu hulgas ka tasuta tehinguid – hoonete ja rajatiste tasuta kasutusse andmist (tervisekeskus, spordirajatised, tuletõrje garaaž, saun). IPSAS 20 nimetab selgelt, et tuleb avalikustada tehingud vaatamata sellele, kas tasu maksti või mitte. Üldeeskiri nõuab turutingimustele mittevastavate tehingute avalikustamist. Kuna ei täpsustata, et esitada tuleb ainult rahalised tehingud, siis tuleks eeldada, et sealhulgas on ka mitterahalised tehingud. Autori arvates on tasuta tehingud eriti sellised, mille puhul tuleks kaaluda nende klassifitseerimist mitte turutingimustega vastavuses olevaks, välja arvatud kui tasuta kasutusse andmine toimus hanke või muu avaliku pakkumise kaudu.

Tehingute mahu keskmise maksumuse kohta annab infot tabel 5. Tabel on koostatud nende KOV-ide aruannete põhjal, kes kajastasid maksumusi, sõltumata sellest kas tegu on turutingimustel või mitteturutingimustel tehingutega. Mõnel juhul nimetati, milliste üksustega tehingud on, kuid ei

esitatud summasid, neid ei ole tabelis 5 arvesse võetud. Kui KOV on esitanud seotud osapoolte lisas ka tehingud tütarettevõttega, siis need on tabelis 5 välja jäetud, sest ühisesse konsolideerimisgruppi kuuluvad esitavad aruande enda kui ühe aruandja kohta.

Tabel 5. Tehingute keskmised mahud liikide lõikes (eurodes)

Aasta	Toetuste andmine/saamine		Kaupade ja teenuste ost/müük		Muud tehingud (sh liik täpsustamata)	
	keskmine	mediaan	keskmine	mediaan	keskmine	mediaan
2015	63 502	7 200	145 316	30 850	453 750	234 000
2016	75 678	21 600	151 171	38 600	80 533	106 000

Allikas: KOV-ide majandusaasta aruanded 2015-2016, autori arvutused

Aastaruannetest nähtub, et tehingute mahud varieeruvad KOV-ide vahel väga suures ulatuses. Eelkõige tuleneb see KOV-ide enda mastaapide suurest varieeruvusest, aga ka sellest kas esitatakse ainult mitte turutingimustel tehingud või kõik tehingud. Oma panuse annavad tehingud sidusüksustega, mida kõigil KOV-idel ei ole, aga millega tuleb üldeeskirja järgi esitada tehingud täismahus.

Aruannete kvalitatiivsel analüüsil selgus, et KOV-idel on sageli palju väikesemahulisi tehinguid, sh seotud osapooltega. Mõni KOV nimetab aastaruandes, et ei too välja alla 500- või 1000-euroseid tehinguid. Samas on KOV-e, kes toovad ühekaupa välja alla 50-euroseid tehinguid. Sellega seoses kerkib päevakorra olulisuse küsimus, kuid sealjuures tuleb arvestada, et seotud osapooltega tehingute korral võib tehing olla oluline vaatamata summale. Seotud osapooltega tehingute avalikustamist tuleb kaaluda nii maksumuse kui ka muude asjaolude aspektist lähtuvalt. Kui ei esine muid olulisi asjaolusid, siis võiks esitada väikesed tehingud kas kokku ühe summana või mingist piirist allapoole jäävaid tehinguid üldse mitte aruandes esitada, kui need ka kokku arvatuna on ebaolulises mahus.

3.3 KOV-ide esindajate ja audiitorite küsitluse tulemused

Seotud osapoolte lisa on üks raamatupidamise aastaruande lisadest (edaspidi lisa), mille esitamine on seaduse järgi kohustuslik. Õigusaktid avavad ka esitatava info sisu, kuid iga aruandja peab ise otsustama, kuidas tulemuseni jõuda. Aastaruannete võrdlemisel selgus, et info esitamisele lähenemine on väga erinev. Väga suur hulk KOV-e märgib aruandes, et neil ei ole midagi

avalikustada, samas ei selgu sageli, kuidas seda tuvastati. Väike hulk KOV-e nimetas info kogumist deklaratsioonide abil.

Magistritöös püstitas autor küsimused, kuidas seotud osapooli ja tehinguid nendega tuvastatakse ning kuidas hinnatakse avalikustamise vajadust. Vastuse saamiseks korraldas autor küsitluse KOV-ide esindajatele ja KOV-ide audiitoritele. Küsitlusele vastajate osatähtsus oli üsna kõrge mõlema sihtrühma hulgas (vt tabel 6), mis autori arvates võib viidata sellele, et küsitletute seas on see teema aktuaalne ning tunnetatakse info avaldamisega seotud probleeme.

Tabel 6. Küsitlusele vastajad ja nende profiil

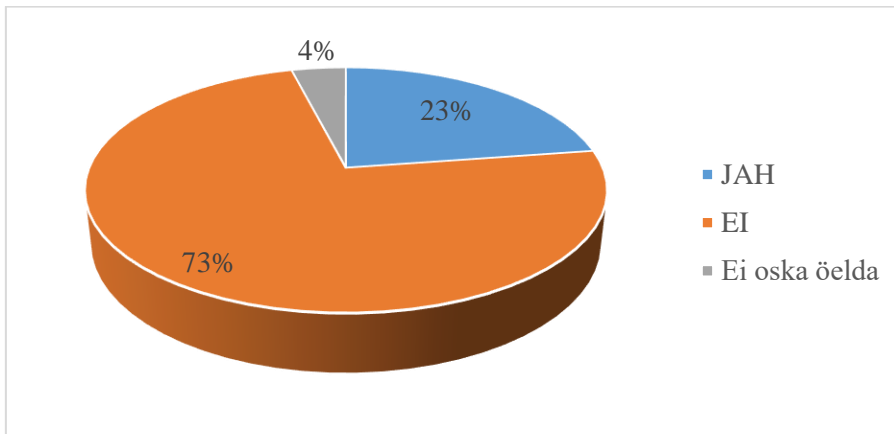
Küsitlusele vastajate sihtrühm	Küsitluse saanud inimeste arv	Küsitlustele vastanute arv	Vastanute osatähtsus	Vastanute töökogemus valdkonnas	
KOV-ide esindajad	211	75	35,5%	97% töötanud raamatupidajana üle 10a	99% koostanud aastaaruannet
KOV-ide audiitorid	27	12	44,4%	100% auditeerinud KOV-e üle 5a	75% auditeerinud 2016. a üle 6 KOV-i

Allikas: lisa 9, autori koostatud

Tabelist nähtub, et küsitlusele vastajad on oma valdkonnas väga kogenud ja seega küsitluse teemaga väga hästi kursis.

Esimene plokk küsimusi KOV-ide esindajatele koosnes juhtkonna võtmeisikute (kõrgema- ja tegevjuhtkonna liikmete) ringi määramisest ja nende teadlikkusest infot anda. Küsimusele kas KOV-is on raamatupidamise sise-eeskirjas kirjeldatud, millistel ametikohtadel olevate isikute kohta seotud osapoolte infot kogutakse, vastas valdav enamik ehk 73% eitavalt (vt joonis 3).

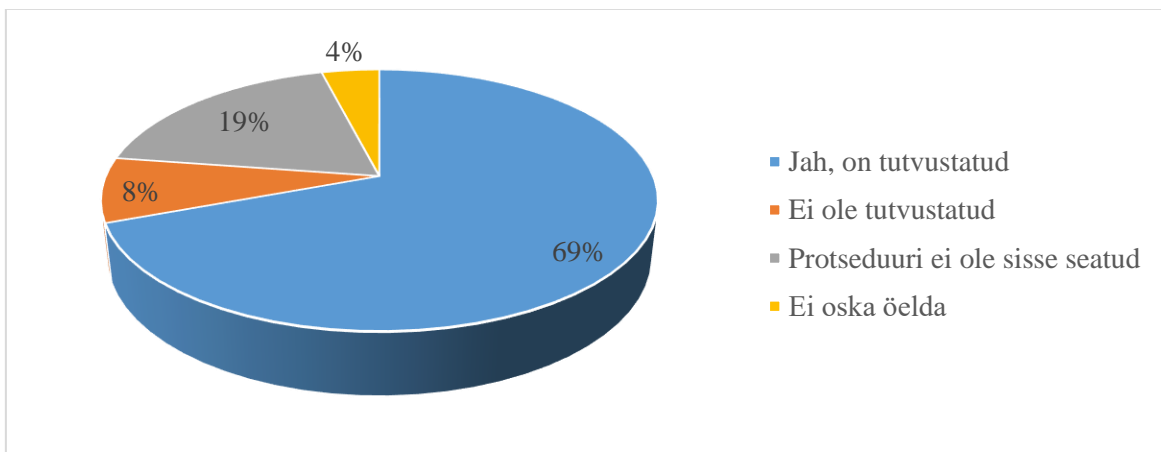
Võimalik, et need ametikohad on määratud näiteks volikogu otsusega neis KOV-ides, mis koguvad seotud isikutelt infot deklaratsiooniga. 23% KOV-idest nimetas, et neil kajastub raamatupidamise sise-eeskirjas vastav loetelu. Osa KOV-e ei ole ametikohtade lõikes täpsustavalt nimekirja lahti kirjutanud tõenäoliselt rohkem, kui on nimetatud aastaaruande lisa 1. Viimases on enamik KOV-e nimetanud tegev- ja kõrgema juhtkonna liikmete hulgas volikogu liikmed, vallavalitsuse liikmed, asutuste juhid, konsolideerimisgrupi üksuste juhatuse ja nõukogu liikmeid. Sellest üldistavast nimekirjast lähtutakse ka juhul, kui see ei ole mingi muu korraga eraldi reguleeritud.



Joonis 3. KOV-i raamatupidamise sise-eeskirjas on määratud ametikohad (kõrgema juhtorgani ja tegevjuhtkonna liikmed ehk juhtkonna võtmeisikud), kelle kohta seotud osapoolte infot kogutakse

Allikas: lisa 10, autori koostatud

Vaatamata sellele, kas ametikohad on loetletud või mitte, on olemas siiski üldine arusaam, keda juhtkonna võtmeisikute hulka arvatakse, sest küsimusele, kas juhtkonna võtmeisikutele on tutvustatud seotud isikute kohta info kogumise protseduuri, vastas 69% KOV-i esindajatest jaatavalt (vt joonis 4). Vastanutest 8% vastas, et ei ole tutvustatud ja 19%, et neil ole info kogumiseks protseduuri sisse seatud.



Joonis 4. Juhtkonna võtmeisikutele seotud isikute kohta info kogumise protseduuri tutvustamine

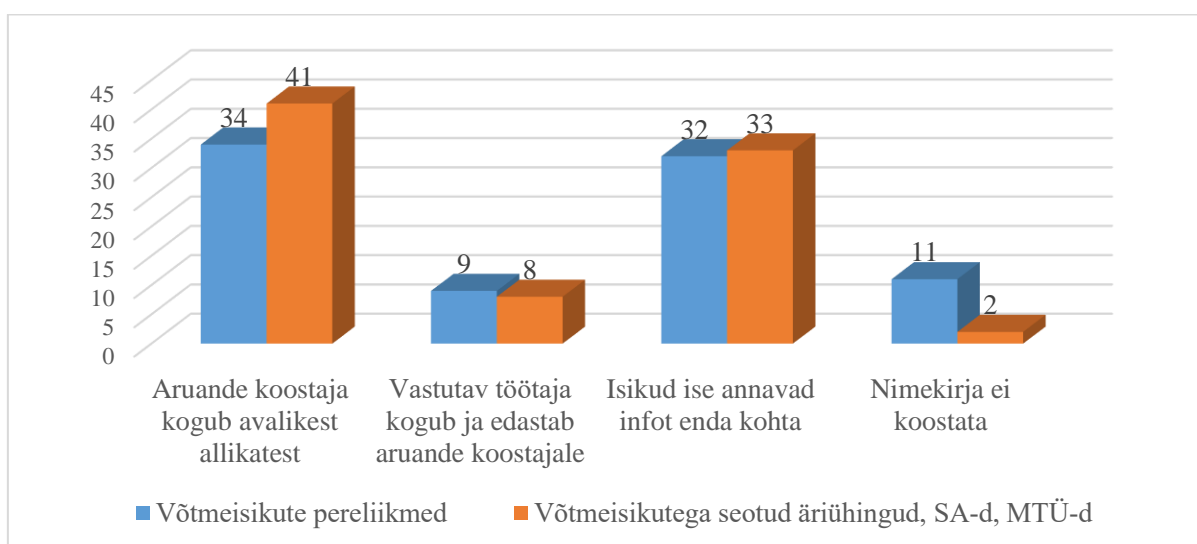
Allikas: lisa 10, autori koostatud

Eeltoodud vastustest saab järeldada, et 27% juhtudel ei ole seotud isikuid aastaaruande lisa koostamise kaasatud. Võimalik, et andmeid koguvad sel juhul finantstöötajad iseseisvalt, näiteks äriregistrist. Küsides audiitoritelt, kas nende hinnangul on KOV-id teadlikud, millist infot nad

peavad seotud osapoolte lisas esitama, vastas 75% jaatavalt ning ainult 17% eitavalt (vt lisa 12). Seega audiitorite hinnang KOV-ide teadlikkusele seotud osapooltest on positiivne.

Küsimusele, kas teie hinnangul on juhtkonna võtmeisikud teadlikud, et seotud osapooltega tehtud tehingud tuleb avalikustada, vastas 88% KOV-ide esindajatest jaatavalt. Ainult 3% vastanutest arvas, et juhtkonna võtmeisikud ei ole sellest teadlikud ja 9% ei osanud hinnangut anda. (vt lisa 10)

Selleks, et oleks võimalik tuvastada tehinguid seotud osapooltega, on vaja finantstöötajatel infot juhtkonna võtmeisikute pereliikmete kohta ning osalemise kohta juriidilistes isikutes. Teine osa küsimusi puudutaski info kogumise küsimusi nii seotud isikute kui ka tehingute kohta. Ülevaate selle kohta, kuidas koostatakse nimekiri nendest isikutest, kellega tehtud tehingute puhul tuleks kaaluda avalikustamist aastaaruandes, annab joonis 5. Küsimusele nimekirja koostamise viisi kohta võisid vastajad valida rohkem kui ühe pakutud variantidest, mistõttu on vastuste arv kokku suurem kui 75. Valikus oli ka variant „muu“, milles tõid kõik selle valiku teinud välja, et neil ei ole küll korda kehtestatud, aga võtmeisikud ise annavad infot enda kohta. Joonisel 5 toodud variandis „isikud ise annavad infot enda kohta“ on esitatud üldistavalt kõik olukorrad, kus isik annab infot ise, sõltumata sellest, kas on kehtestatud vastav kord või kogutakse infot lihtsalt kirjaliku vormi edastamisega vastavatele isikutele.

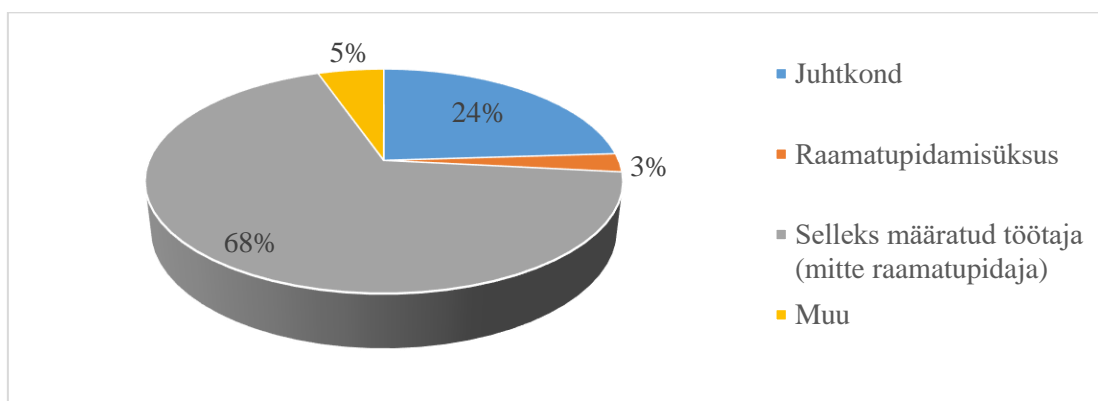


Joonis 5. Nimekirja koostamine juhtkonna võtmeisikute pereliikmete kohta, ning juhtkonna võtmeisikutega ja pereliikmetega seotud äriühingute, sihtasutuste ja mittetulundusühingute kohta, keda loetakse seotud osapoolteks
Allikas: lisa 10, autori koostatud

Jooniselt 5 nähtub, et peaaegu võrdselt esineb olukordi, kus seotud osapoolte kohta peab raamatupidamisüksuse töötaja otsima infot ise ja kus selle info annavad juhtkonna liikmed. Kaheksa vastanut märkis, et tehakse mõlemat – küsitakse infot isikult endalt ja raamatupidaja uurib lisaks avalikult kättesaadavat infot. Nii mõningate vastuste kommentaaridest kui ka aastaaruannete lisades avalikustatust ilmneb, et juhtkonna võtmeisikute deklaratsioonide esitamise aktiivsus on tagasihoidlik. Selleks, et aastaaruandes esitatav info vastaks rohkem tegelikkusele, on raamatupidajad sunnitud hankima lisainfot. Üks vastanu märkis, et väikeses omavalitsuses ei ole vajadust koostada nimekirja seotud osapooltest, sest see info on niigi teada.

KOV-ide audiitoritelt küsis autor, kas nende hinnangul on KOV-idel ülevaade oma kõrgema ja tegevjuhtkonnaga seotud isikutest, sh nii pereliikmetest kui ka juriidilistest isikutest. Sellele küsimusele vastas 67% audiitoritest, et KOV-idel on ülevaade olemas osaliselt, 25% arvates on ülevaade olemas ja 8% arvates mitte (vt lisa 12). Audiitorite arvamus kinnitab KOV-ide esindajatelt saadud tagasisidet – isikult endalt saadav info on sageli mittetäielik. Täpsema info esitamiseks aastaaruandes teevad paljud raamatupidamisüksused lisatööd ja hangivad infot juurde muudest allikatest.

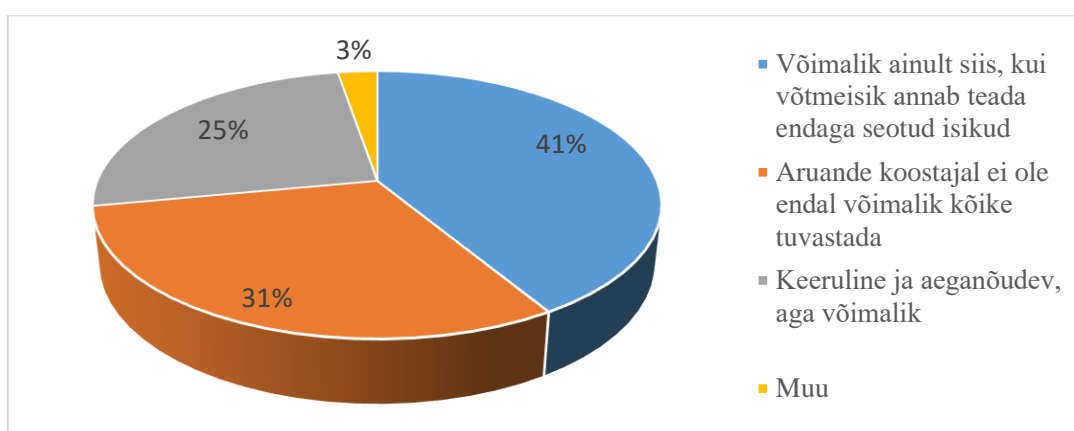
Eelnevast tuleneb omakorda küsimus, kes peaks üldse KOV-is seotud osapoolte kohta info hankimisega tegelema. Joonisel 6 toodud vastustest sellele küsimusele selgus, et 68% finantstöötajatest arvab, et see ei peaks olema raamatupidaja, vaid mõni muu töötaja. Pakuti ka, et infot võiks koguda kas siseaudiitor või vallasekretär. Vastanutest 24% arvas, et juhtkond võiks ise vastutav olla info kogumise eest. Kokku arvas 97% vastajatest, et seda ülesannet peaks täitma keegi teine, mitte raamatupidaja.



Joonis 6. Üksus või isik, kelle ülesanne peaks olema seotud isikute tuvastamine
Allikas: lisa 11, autori koostatud

Autor on sellega täiesti nõus, sest raamatupidajal puuduvad võimalused isikutelt info saamiseks, kui isikud deklaratsiooni ei esita. Milline ametnik peaks KOV-is seotud osapoolte kohta infot koguma, sõltub KOV-i suurusest ja töökorraldusest, aga selle eest vastutava isiku võiks määrata KOV-i volikogu. Jooniselt 5 on näha, et praegu on vastutav ametikoht määratud umbes 11–12% KOV-ides.

Vastused küsimusele, kuidas hindavad KOV-i esindajad oma võimalusi seotud isikute kohta info hankimisel, on kooskõlas juba eelnevalt antud vastustega. Kõige enam ollakse arvamusel, et eelkõige peaks info tulema juhtkonna võtmeisikutelt endalt (vt joonis 7).

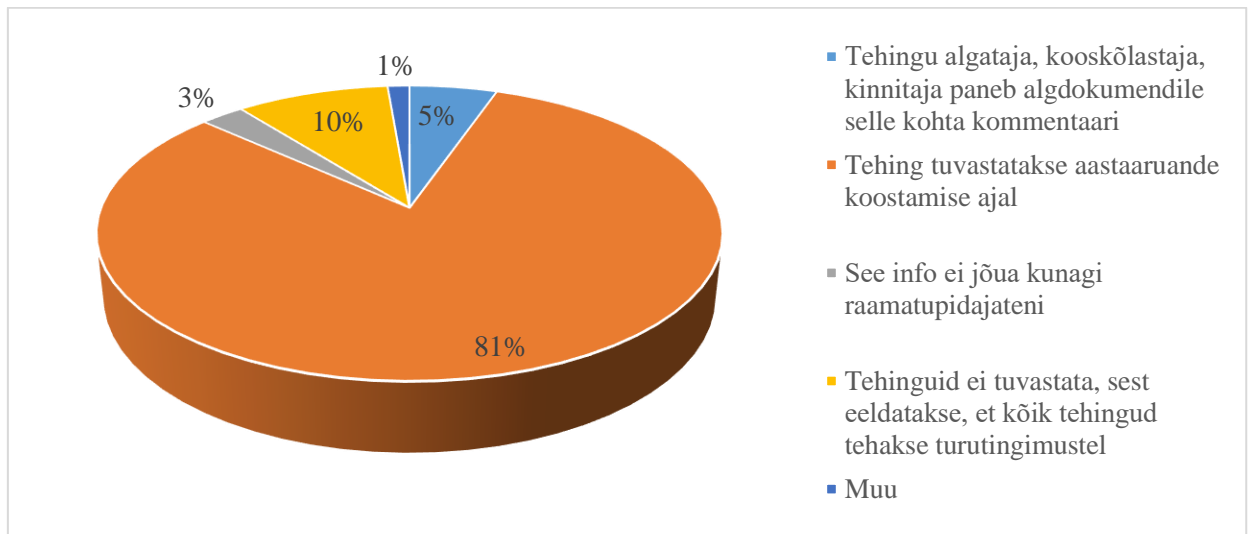


Joonis 7. Seotud isikute (füüsiliste ja juriidiliste) kindlakstegemise võimalused aastaaruande koostaja poolt
Allikas: lisa 11, autori koostatud

19 inimest 75-st (25%) arvas, et seotud isikuid on võimalik kindlaks teha ka aastaaruande koostajal endal. Arvamuste erinevuse üheks mõjutajaks on kindlasti ka KOV-i suurus, väikeses omavalitsuses ongi isikute seosed nähtavamad ja teada ka aruande koostajale. Suure osa vastanute jaoks on info kättesaadavus siiski probleem ja selle kohta tegid vastanud ka mitmesuguseid ettepanekuid. Üks ettepanekuid oli, et seotud isikute kohta info andmise kohustus peab olema kehtestatud kõrgema õigusaktiga. Kuigi mõningates KOV-ides on volikogu otsusega kehtestatud deklaratsiooni esitamise kohustus, siis praktikas seda osaliselt ei järgita ja see lahendus on aastaaruande koostaja jaoks olnud poolik. Seetõttu tegi osa vastanuid ettepaneku ühildada majanduslike huvide deklaratsioon võimaluse korral seotud osapoolte andmete kogumisega.

Aastaaruandes seotud osapoolte kohta info avalikustamiseks ei piisa ainult seotud isikute tuvastamisest, vaja on teada ka seda, milliseid tehinguid aruandeperioodil nendega tehti. Kui üldeeskirja järgi tuleks tehingud seotud osapooltega tuvastada juba tehingu tegemise ajal, siis KOV-

ide esindajate küsitlusest selgus, et 81% küsitletud KOV-ides ei toimu tehingute tuvastamist jooksvalt, vaid seda tehakse aastaaruande koostamise käigus (vt joonis 8).



Joonis 8. Seotud osapooltega tehingust teada saamine raamatupidamisüksuse/ aastaaruande koostaja poolt

Allikas: lisa 11, autori koostatud

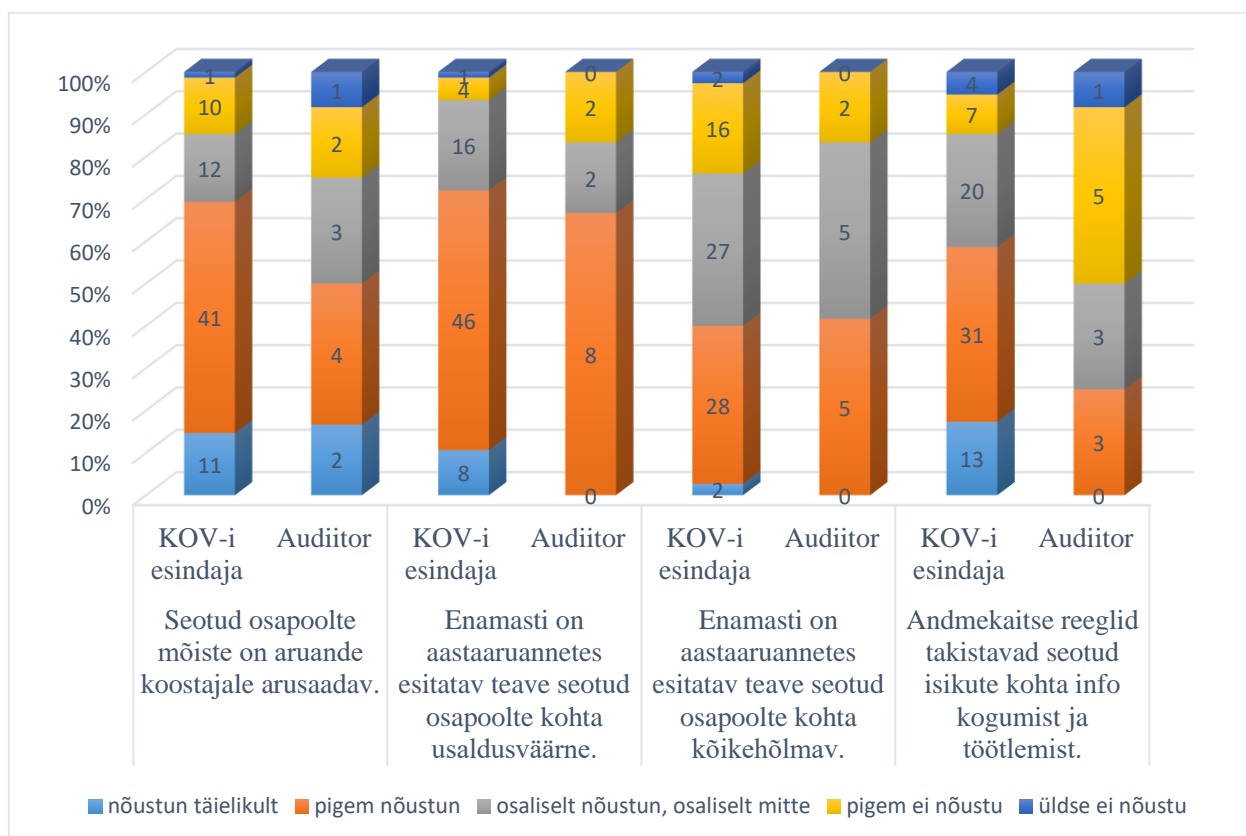
Vastanutest 10% valis vastusevariandi, et nad ei tuvastagi tehinguid seotud osapooltega, sest eeldavad, et kõik tehakse turutingimustel ning ainult 5% vastanutest kinnitas, et neil tõepoolest toimub tehingute jälgimine jooksvalt. Arvestades seda, et küsitlus saadeti igast KOV-ist ühele esindajale, siis võib suure tõenäosusega väita, et vastanute arvamus esindab ligikaudu sama arvu KOV-e. Seega võib väita, et valdavas osas KOV-ides ei eristata aasta siseselt tehinguid seotud pooltega. Kui püüda tuvastada tehinguid aastaaruande koostamise käigus, siis võib kergesti juhtuda, et osa tehinguid jääb üldse märkamata ning aastaaruande koostamise ajal ei pruugi finantstöötajatel olla aega iga tehingu puhul kaaluda, kas see on tehtud turutingimustel või mitte.

Enamiku audiitorite arvates on KOV-idel sisse seatud vaid osaliselt piisavad protseduurid seotud isikutega tehingute tuvastamiseks. Selliselt hindab olukorda 67% audiitoritest (vt lisa 12). Samas 25% audiitorite hinnangul on protseduurid piisavad ja 8% arvates mitte. Autori arvates võib kahe küsitletud sihtrühma vastuseid koos hinnates järeldada, et tehingute tagantjärele tuvastamine ei pruugi tagada avalikustatava info kõikehõlmavust.

Küsimusele, kas teie omavalitsuses juhtkonna liikmed taandavad ennast otsustamisest kui tehing toimub seotud osapooltega, vastas 67% KOV-i esindajatest jaatavalt (vt lisa 11). Ülejäänud

vastajatel puudus sellekohane teadmine ja ühel juhul (1%) vastati ka, et ei taandata otsustamisel. Sellest võib järeldada, et üldiselt ollakse toimingupiirangust teadlik ja seda järgitakse ka praktikas.

Viimase osana küsitlusest paluti vastajatel märkida, mil määral nad nõustuvad või ei nõustu toodud väidetega. Väited puudutavad üldisemaid küsimusi seotud osapoolte lisa kohta aastaaruandes (vt joonis 9 ja 10).



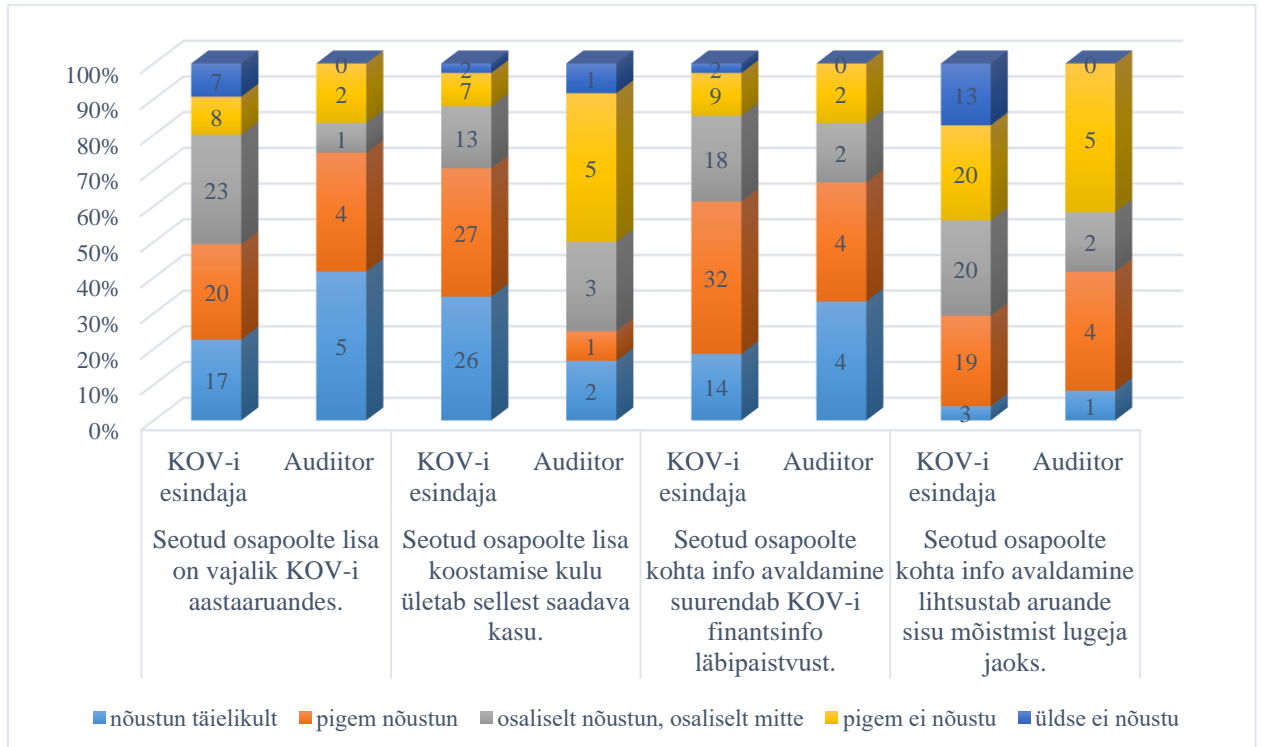
Joonis 9. Väited seotud osapoolte mõiste, teabe usaldusväärsuse ja kõikehõlmavuse kohta ning andmekaitse küsimus

Allikas: lisad 13 ja 14, autori koostatud

Joonistelt 9 ja 10 tulevad välja erisused või sarnasused aruande koostajate ja audiitorite hinnangutes. Jooniselt 9 leiab kõige rohkem sarnast väidetes seotud osapoolte info usaldusväärsuse ja kõikehõlmavuse kohta. Kui 60–70% mõlemast vastajagrupist nõustus täielikult või pigem nõustus, et esitatud info on usaldusväärne, siis info kõikehõlmavusega nõustus täielikult või pigem mõlemast grupist umbes 40%. Kõikehõlmavuse kohta väite paikapidavusega nõustus osaliselt samuti ligikaudu 40% mõlemast vastajarühmast. Sellest võib järeldada, et info, mis aastaaruannetes on esitatud seotud osapoolte kohta, on suures osas tõene, kuid ei pruugi tingimata hõlmata kõike, mis peaks olema avaldatud.

Väite kohta, kas andmekaitse reeglid takistavad seotud osapoolte kohta info kogumist ja töötlemist, on KOV-i esindajad ja audiitorid üsna vastupidisel arvamusel. Audiitoritest 50% arvas, et andmekaitse nõuded kas üldse ei takista või pigem ei takista info kogumist. Seevastu KOV-i esindajatest 59% nõustus kas täielikult või osaliselt väitega, et andmekaitse reeglid takistavad neil info kogumist ja töötlemist, ning ainult 15% ei nõustunud või pigem ei nõustunud selle väitega. Autori arvates kui RPS nõuab seotud osapoolte tehingute kohta info avaldamist, siis ei saa olla keelatud ka sellekohase info kogumine. Seda kinnitab ka Andmekaitse inspeksioonilt saadud vastus (vt lisa 15) küsimusele andmekaitsest piirangutest – andmeid võib koguda määratletud ja õiguspäraste eesmärkide saavutamiseks ning ainult ulatuses, mis on vajalik selle eesmärgi täitmiseks ning selleks on vajalik kas seaduslik alus või isiku nõusolek (Ojangu 2018). Eelnevast tulenevalt leiab autor, et KOV-i esindajate keskmine teadlikkus andmekaitsest on madal.

Joonise 9 järgi oli erinevus ka selles, kuidas vastajad hindavad seotud osapoolte mõistest arusaamist. Kui KOV-ide vastajatest 69% nõustus väitega, et mõiste sisu on neile arusaadav, siis audiitoritest arvas sama aruande koostajate kohta ainult 50%. 25% audiitoritest ja 15% KOV-ide vastanutest ei nõustunud väitega mõiste sisu arusaadavuse kohta.



Joonis 10. Väited seotud osapoolte lisa vajalikkuse, saadava kasu, läbipaistvuse ning lugejapoolse mõistmise lihtsustamise kohta
Allikas: lisad 13 ja 14, autori koostatud

Küsitluse viimased neli väidet proovisid kindlaks teha vastanute üldised hoiakud seotud osapoolte lisa kohta aastaaruandes. Esimene küsimus oli, kas seotud osapoolte lisa on KOV-i aastaaruandes vajalik. Audiitorid hindasid lisa vajadust mõnevõrra kõrgemalt kui KOV-i esindajad – 75% neist oli täielikult või pigem nõus vajadusega, mitte ükski ei arvanud, et seda lisa vaja ei ole. KOV-i esindajatest nõustusid 49% kas täielikult või pigem väitega, et lisa on vajalik, 20% pigem ei nõustunud või ei nõustunud üldse selle väitega.

Kuigi seotud osapoolte lisa vajalikkust tunnistatakse, siis teisena toodud väite „seotud osapoolte lisa koostamise kulu ületab sellest saadava kasu“ kohta on audiitoritel ja KOV-ide esindajatel üsna vastakad arvamused. Audiitoritest 50% ei arva ning ainult 25% arvab, et kulu ületab kasu. Samal ajal nendest vastanutest, kes seda lisa päriselt ka koostavad, on 71% arvamusel, et see on liiga ressursimahukas. Kui vaadata KOV-i vastanute kommentaare küsitluse lõpus, siis seal rõhutati eraldi, et see töö on väga ajamahukas. Probleemid info kogumisel tekivad sellest, et andmeid ei taheta anda, ning kohtab lausa vastuseisu juhtkonna liikmetelt. Kokkuvõttes ollakse valdavalt seda meelt, et seotud osapoolte lisa peaks siiski aastaaruandes olema, küsimus on aga selles, kuidas leida optimaalne lahendus, et mitte aastaaruande koostajaid põhjendamatult koormata.

Viimased kaks väidet küsitluses soovisid vastanute arvamust selle kohta, kas seotud osapoolte kohta info avaldamine aastaaruandes suurendab KOV-i finantsinfo läbipaistvust ning kas see ka lihtsustab lugejal aruande mõistmist. Nii audiitoritest kui ka finantstöötajatest olid üle 60% nõus sellega, et seotud osapoolte info avaldamine suurendab aruandes läbipaistvust. Vähem ollakse nõus arvamusega, et seotud osapoolte lisa aitab kaasa lugeja jaoks aruande sisu mõistmise lihtsustamisele. Mõlemas vastanute rühmas üle 40% ei ole nõus sellega, et seotud osapoolte info teeks aruande lugejale mõistetavamaks. Audiitoritest on aga sama suur hulk ka neid, kes arvavad, et see nii on, finantstöötajatest ainult 29% arvab sama.

Aruande lugejate kohta arvati kommentaarides, et neid on väga vähe, peamiselt audiitor ja ministeerium. Ka rahvusvahelised uuringud toovad välja KOV-i aruande tarbijatena peamiselt audiitorid ja finantsinstitutsioonid (Carini *et al.*, 2018, 3). Autor nõustub seisukohaga, et KOV-i aruande tarbijaid on väga vähe, aga seadusest tulenevate nõuete täitmine on kohustuslik vaatamata sellele.

3.4 Järeldused ja ettepanekud

Majandusaasta aruande koostamine on kõigi raamatupidamiskohustuslaste kohustus, mis on neile pandud seadusega. Üha enam suureneb vajadus aruandeid omavahel võrrelda, seda ka rahvusvaheliselt. Sellega seoses suureneb rahvusvaheliste standardite roll. EL püüdleb finantsarvestuse ühtlustamise poole ja plaanib võtta aluseks IPSAS-e standardid, millega Eesti jaoks suureneb standardite tähtsus senisest veelgi enam.

Üks kohustuslik lisa aastaaruandes on informatsioon seotud osapoolte kohta, mida Eestis reguleerivad nii RPS kui ka muud juhendid ja mille puhul on avaliku sektori sätete kehtestamisel lähtutud IPSAS 20 nõuetest. Magistritöö eesmärk oli välja selgitada millised probleemid esinevad Eesti KOV-ide majandusaasta aruannetes seotud osapooltega tehtud tehingute kohta info avalikustamisel lähtudes õigusaktidest ja standardi IPSAS 20 soovitudest.

Autori tehtud küsitluste ja valimi aastaaruannete võrdlemise tulemusena selgusid probleemid seotud osapoolte lisas avaldatava info esitamise kohta.

Probleem 1. Info saamine juhtkonna võtmeisikutelt nende pereliikmete ning eraldi ja ühiselt omatavate osaluste kohta äri- jm ühingutes. Sama probleemi teine pool on aruande koostajate suur lisakoormus seoses täiendava info kogumisega, et aastaaruandes avaldatav info oleks täielikum.

Aastaaruannete võrdlemisel selgus, et ligikaudu pooled valimisse sattunud KOV-id ei avaldanud ühegi seotud osapoole nime. Tuleb märkida, et valdav osa neist on kinnitanud, et neil ei ole ühtegi tehingut, mida avalikustada. Samas ei kirjeldata enamasti kuidas jõuti järeldusele, et midagi avalikustada ei ole. Küsitlusest ja aastaaruannetes kirjeldatust selgub, et suur probleem on info saamine juhtkonna võtmeisikutelt. Kui infot ei ole saadud, siis kas võib mõnel juhul tekkida olukord, et info puudumisel deklareeritakse, et midagi ei ole avalikustada? Kuigi vähestes KOV-ides on volikogu kehtestanud deklaratsiooni esitamise kohustuse, selgub, et ka see ei ole piisav garantii andmete saamiseks. Samas selgus küsitlusest, et juhtkonna võtmeisikud on täiesti teadlikud seotud osapooltega tehingute avaldamise nõudest. Paljud küsitlusele vastanud märkisid, et kohtavad andmete küsimisel vastuseisu ja vaatamata meeldetuletusele ignoreeritakse osal

juhtudel esitamise kohustust. Esitatakse ka mittetäielikke andmeid. Kuigi ühe väikese KOV-i vastanu leidis, et pole vaja isikutelt midagi küsida, sest kõik on niigi teada, leiab autor, et see ei saa olla argument, sest haldusreformi järel on KOV-id Eestis palju suuremad ja info kogumist ei saa jätta isereguleeruvaks.

Ettepanek 1. Autor on seisukohal, et deklaratsiooni esitamise kohustus on vajalik sisse viia kõigis KOV-ides ja sellega peaks tegelema selleks määratud isik, mitte raamatupidamisüksus. Volikogu peaks kehtestama andmete esitamise korra ning määrama ametiisiku andmete kogumist korraldama. KOV-ide poolt on välja pakutud nii revisjonikomisjoni juhti, siseaudiitorit kui ka vallasekretäri. Olenevalt KOV-i töökorraldusest võib see olla erinev. Kohustatud isikud peaksid oma allkirjaga kinnitama andmete õigsust ja täielikkust.

Mitme KOV-i poolt on välja toodud, et oleks hea ühildada korrupsioonivastase seaduse (KVS) alusel esitatav huvide deklaratsioon ja seotud osapoolte lisa jaoks kogutavad andmed. Praegu on vajalikud andmed huvide deklaratsioonis olemas ainult osaliselt. Näiteks nõuab KVS huvide deklaratsioonis abikaasa nimetamist, aga seotud osapooltega tehtud tehingute kohta eeldatakse infot ka elukaaslase kohta (KVS § 14 lg 6). Samuti nimetab KVS ainult osalusi äriühingutes, samal ajal kui seotud osapoolte kohta tuleb avalikustada ka oluline või valitsev mõju muudes ühinguvormides (KVS § 14 lg 1). Alternatiivina KOV-i kehtestatavale korrale võiks info saamist lihtsustada kehtestades KVS-i §-is 14 täiendavad nõuded deklaratsiooni sisule. Autori arvates on seadusandjal seda põhjust kaaluda, sest deklarantide ring KVS-i järgi kattub KOV-i kõrgema ja tegevjuhtkonnaga, kellelt seotud osapoolte infot kogutakse. Aastaruande koostajate jaoks on aga lisaprobleemiks see, et huvide deklaratsioon esitatakse igal aastal 31. maiks, aga aastaruande koostamise jaoks on see liiga hilja. Kui esitatav info oleks kasutatav seotud osapoolte tehingute tuvastamiseks, siis oleks huvide deklaratsiooni hilisem võimalik esitamise aeg 30. aprill.

Probleem 2. Tehingute klassifitseerimine turutingimustel ja mitteturutingimustel tehtuks ning avaldatavate tehingute tuvastamine.

Aastaruannete võrdlusest selgus, et osa KOV-e esitab aruandes tehingute info ainult mitteturutingimustel tehingute kohta, kuid osa nimetab aastaruandes, et avaldab kõik tehingud. Kaks audiitorit märkisid küsitluse kommentaarides, et selguse huvides oleks parem, kui ka avaliku sektori üksused esitaksid kõik tehingud nagu muud aruandekohustuslased, mis aga oleks vastuolus IPSAS 20 mõttega ja Eesti avaliku sektori nõuetega. Kui Eesti tahab lähtuda rahvusvahelisest

standardist, siis autori arvates pigem ei peaks praeguseid nõudeid muutma. Sel juhul jääb siiski probleem, et tuleb eristada, millised tehingud on tehtud turutingimustel ja millised mitte. 64% valimisse hõlmatud KOV-idest märkis aastaaruandes, et turutingimustest erinevaid tehinguid ei ole tehtud (lisa 5). Samal ajal vastas küsitluses 81% KOV-i finantstöötajatest, et tehinguid seotud osapooltega ei jälgita jooksvalt, vaid see info koondatakse kokku aastaaruande koostamise käigus. See tähendab, et aruande koostajad peavad lühikese ajaga läbi vaatama massiliselt tehingufot, et tuvastada tehingud seotud osapooltega ja ühtlasi hindama, mis tingimustel need tehtud on.

Ettepanek 2. KOV-ide aastaaruannetes avaldatud tehinguliikidest selgus, et valdav osa tehingud liigituvad kahte kategooriasse: toetuse andmine ja kaupade/teenuste ost/müük. Olid ka mõned renditehingud (sh tasuta kasutusse andmine). Autori arvates võiks iga KOV määrata nt raamatupidamise sise-eeskirjas millistel juhtudel loeb ta tehinguid turutingimustele vastavaks ning lähtuma otsustamisel hinnangust, et normaalseid pakkuja ja kliendi või saaja vahel esinevaid tehinguid, mis samadel tingimustel ei erine tehingust mitteseotud poolega, ei avalikustata. Kui KOV toetab tavapäraselt erinevaid kohalikke MTÜ-sid (külaseltsid, spordiseltsid, kogudused jne) ja ta teeks seda sõltumata sellest, kas selle liikmete hulgas on mõni seotud isik, siis liigitaks autor ka sellise tehingu tavatingimustel toimunuks, sest osa KOV-ide tegevusest ongi toetuste andmine. Turutingimustele vastavaks võiks lugeda ka erinevad kommunaalteenused jne. KOV ise suudab kõige täpsemalt määratleda, millised on tema tavatingimustele vastavad tehingud.

Autori arvates on mõistlik loetleda, millised tehingud on turutingimustel olevad, selle tõttu jääb vähemaks neid tehinguid, mille puhul peab rakendama ühekordset kaalutlemist. Võimaluse korral võiks olla raamatupidamisprogrammis tarnija/kliendi andmete juures mingi tunnus seotud osapoole kohta, mida saaks muuta, kui seos tekib või kaob. Sel juhul oleks iga tehingu kajastamisel kohe teada, et see tehing on seotud osapoolega. See võimaldaks raamatupidajal kohe tehingu kajastamisel asjaolusid kaaluda ja otsustada, kas tegu on turutingimustel tehinguga või mitte. Avaliku sektori üksustena peavad KOV-id kasutama tehingute juures tunnusena tehingupartneri koode, mis on eraldi kehtestatud ka seotud osapoolte eri gruppidele ning võimaldavad aastaaruande jaoks eristada avalikustatavad tehingud. Autor leiab, et mitme meetme üheaegne rakendamine võiks vähendada aastaaruande koostamisel lisatöö mahtu. Kuna küsitlusele vastanutest ainult 5% nimetas, et nende KOV-is teeb tehingu algataja, kooskõlastaja või kinnitaja algdokumendile märke selle kohta, et tehing toimub seotud osapoolega, siis ilmneb, et praktikas on tehingute tuvastamine jäetud raamatupidamisüksuse kanda.

Probleem 3. Olulisuse printsiibi arvestamine seotud osapooltega tehtud tehingute avalikustamisel aastaaruandes.

Börsiettevõtete kohta tehtud uuringutest nähtub, et olulisi tehinguid, mida avalikustada, on neil sageli väga vähe. Eesti KOV-ide aruannetes on sageli avalikustatud palju rohkem tehinguid. Samal ajal on tabelist 5 (lk 40) näha, et avaldatud tehingute mahud on enamasti pigem väiksemad ja seda ka olukorras, kus on kohustus avaldada sidusüksustega tehtud tehingud täismahus. Valimi andmete põhjal leiab autor, et üsna sageli avaldatakse aruannetes ebaolulist infot seotud osapoolte kohta. Näiteks oli ühes aruandes eraldi välja toodud 50 euro eraldamine kooli vilistlaskogule ning info paarisajaeuroste toetuste andmise kohta eri MTÜ-dele oli aruannetes tavapärane. Kahes aruandes avaldatud info tasuta kasutusse antud hoonete kohta on samas kindlasti oluline info, mida avaldada. Eelnevast võib järeldada, et aruande koostajate jaoks tekitab raskusi avaldatava info määratlemine oluliseks või ebaoluliseks.

Ettepanek 3. Olulisuse hindamisel ei tule lähtuda ainult tehingu väärtusest, vaid ka muudest asjaoludest, mis võivad tehingu oluliseks teha sõltumata hinnast. Seda nimetavad nii RTJ 1 kui ka IPSAS 20. Väheolulist informatsiooni on lubatud esitada aruandes koondatud kujul. Aruannetes nähtu põhjal hindab autor, et sageli seda ei tehta. USA-s on määratud maksumuse piir, millest ülespoole jäävad tehingud tuleb avalikustada, sama plaanib EL.

Kuigi Eesti õigusaktid ega IPSAS maksumuse piiri ette ei näe, leiab autor, et mõistlik võiks olla igal KOV-il määratleda enda jaoks olulisuse piir, millest alla jäävaid tehinguid ei avaldata või millest allapoole jäävad tehingud avalikustatakse ühe koondsummana ilma tehingu liiki ja saldoid grupikaupa esitlemata. Praegu kehtivad õigusaktid seda võimaldavad ja ka IPSAS 1 lubab ebaolulist infot mitte avaldada. Autori arvates on mõistlik, et iga KOV määratleb enda jaoks olulisuse piiri ise, sest tehingute arv ja keskmised mahud sõltuvad KOV-i suurusest. Üks variant KOV-i jaoks on siduda enda jaoks olulisuse piir näiteks põhivara kapitaliseerimise piirmääraga. Vaatamata maksumuse piirile tuleks siiski kaalutleda, kas esineb muid olulisusele viitavaid asjaolusid, ning sel juhul summast lähtuda ei saaks. Tasuta tehingute puhul piirmäärast lähtuda ei saaks, nende avaldamise vajadust tuleks kaaluda iga tehingu põhiselt.

Seotud osapooltega tehtud tehingute kohta info avaldamise mõte aastaaruandes on anda lugejale teada, kui suur on selliste tehingute mõju ettevõtte finantspositsioonile ja tulemusele. Börsiettevõtetes on see vajalik vähemusaksionäridele, kes seda infot arvesse võttes saavad teha

kaalutletud investeerimisotsuseid. Avaliku sektori üksuse jaoks on oluline olla oma tegevuses ja info avaldamises läbipaistev. Nii audiitorid kui KOV-ide esindajad olid oma vastustes üldiselt ühel meelel, et seotud osapoolte lisa on vajalik KOV-i aastaaruandes ja suurendab selle läbipaistvust avalikkuse jaoks. Samas ilmnes aruannete võrdlemisel C-kordaja abil, et avaldatav info on sageli ebaühtlane. Aruannetes on olulisel kohal võrreldavus ning selle aluseks on see, et kõik saaksid avaldamist vajavast ühtemoodi aru. Selleks, et läbipaistvus ja ühtlustatus suureneks, on oluline, et iga KOV mõtestaks enda jaoks kuidas ta ise saab kaasa aidata sellele, et oma töökorralduse kaudu leida optimaalne lahendus seadusest tulenevate nõuete täitmiseks mõistliku ressursikuluga ning kujundada parimad praktikad kvaliteetsete aastaaruannete koostamiseks.

KOKKUVÕTE

Magistritöö eesmärk oli välja selgitada millised probleemid esinevad Eesti KOV-ide majandusaasta aruannetes seotud osapooltega tehtud tehingute kohta info avalikustamisel, lähtuvalt Eesti õigusaktidest ja IPSAS 20 soovitudest. Tulenevalt eesmärgist tõi autor peamiste uurimisküsimustena välja, kuidas seotud osapooli identifitseerida ja kuidas määratleda millist infot avalikustada.

Uurimisküsimustele vastuste saamiseks kasutas autor kahte tüüpi kvantitatiivseid meetodeid. Esimesena hindas autor C-kordaja abil KOV-ide majandusaasta aruannete harmoneeritust lisas „seotud osapooled“ avaldatud info põhjal. C-kordajat mõõdeti 8 näitaja põhjal, millest 6 on nõutavad esitada Eestis kehtivate õigusaktidega ja 2 on nõutavad IPSAS 20 järgi, kuid Eestis otseselt mittekohustuslikud. Näitajad puudutasid nii tehingute elemente, juhtkonna tasusid kui ka seotud osapoolte ning seose olemuse avalikustamist. Täiendavalt analüüsiti tehingute liike ja mahte aruannete põhjal, kus see oli võimalik. Tulemustest selgus, et C-kordaja oli kõrge kahel juhul: seotud osapoolte kohta arvestuspõhimõtte avaldamine ning juhtkonna võtmeisikute arvu ja tasude avalikustamine. Ülejäänud näitajad olid kas mõõdukad või madalad, jäädes valdavalt alla 0,6. Kordaja skaalas on maksimaalse harmoneerituse korral tulemus 1. Madal kordaja näitab, et uuritud näitajaid on võrreldud aruannetes ebaühtlased, mis tähendab, et avalikustatakse infot kas osaliselt või tõlgendatakse avalikustamise vajadust erinevalt.

Teise uurimismeetodina kasutas autor küsitlust KOV-ide finantstöötajate ja KOV-e auditeerivate audiitorite seas. Küsitlus saadeti 211 KOV-i pearaamatupidajale või finantsjuhile ning 27 audiitorile. Vastajate osatähtsus oli esimeses rühmas 35,5% ja teises 44,4%. Vastanute profiil oli kooskõlas küsitluse eesmärgiga – finantstöötajatest 99% olid koostanud aastaaruannet ja audiitoritest 75% olid auditeerinud üle 6 KOV-i 2016. aastal.

Esimene osa küsimustest finantstöötajatele koosnes üldistavalt teemast, kuidas on määratletud seotud osapooled, kas nad on teadlikud enda kohta info avaldamise kohustusest, kuidas KOV-is infot kogutakse seotud osapoolte kohta ning kelle ülesanne selle info koondamine peaks olema.

KOV-is on juhtkonna võtmeisikute arv üsna suur – sinna kuuluvad nii volikogu, valla- või linnavalitsuse liikmed, allasutuste juhid ning konsolideerimisgrupi üksuste juhatuse ja nõukogu liikmed. Lisades siia nende kõigi lähedased pereliikmed ning nendega seotud äri- ja muud ühingud, on seotud osapoolte ring väga lai, kelle kohta KOV infot omama peab. Küsitlusest selgus, et infot saadakse küll ka isikutelt endalt, kuid see on osaliselt mittetäielik. KOV-i finantstöötajad kohtavad vastuseisu kui nad sellist infot inimestelt küsivad ja osaliselt jäetakse info andmata. Seetõttu teevad paljud aruande koostajad suurt lisatööd, et koguda ise juurde andmeid avalikest allikatest (nt äriregister).

Teiseks uuris autor kuidas KOV-ides tuvastatakse tehingud seotud osapooltega. Ainult 5% vastanutest kinnitas, et tehingute tuvastamine toimub tehingute tegemisega paralleelselt. 81% juhtudest tehakse seda alles aastaaruande koostamise käigus. Viimase osana esitas autor nii KOV-i finantstöötajatele kui ka audiitoritele 8 väidet, millega nõustuda või mitte. Vastustest selgus, et seotud osapoolte kohta aruannetes esitatud infot peab usaldusväärseks umbes 60–70% mõlemast vastanute rühmast, kuid kõikehõlmavusega olid nõus vaid 40% mõlemast rühmast. Väidetega uuriti ka üldiseid hoiakuid seotud osapoolte lisa vajalikkuse kohta. Mõlemast vastanute rühmast suur osa leidis selle vajaliku olevat ja nõustus, et see suurendab aruande kui terviku läbipaistvust.

C-kordaja analüüsi ja küsitluste tulemusena tõi autor välja järgmised probleemid ning nende võimalikud lahendused:

Probleem 1. Info saamine juhtkonna võtmeisikutelt nende pereliikmete ning eraldi ja ühiselt omatavate osaluste kohta äri- jm ühingutes. Sama probleemi teine pool on aruande koostajate suur lisakoormus seoses täiendava info kogumisega, et aastaaruandes avaldatav info oleks täielikum.

Ettepanek 1. Kõigis KOV-ides on vajalik sisse viia deklaratsiooni esitamise kohustus ja sellega peaks tegelema selleks määratud isik, mitte raamatupidamisüksus. Üks võimalus info kättesaamist lihtsustada oleks ka KVS-i §-is 14 deklaratsiooni sisu puudutavate sätete täiendamine, sest deklarantide ring KVS-i järgi kattub KOV-i kõrgema ja tegevjuhtkonnaga. Viimane eeldaks ka huvide deklaratsiooni esitamise tähtaja varasemaks toomist, 31. mailt kõige hiljem 30.aprillile.

Probleem 2. Tehingute klassifitseerimine turutingimustel ja mitteturutingimustel tehtuks ning avaldatavate tehingute tuvastamine.

Ettepanek 2. KOV-il loetleda oma sisedokumentis millised tehingud loetakse turutingimustel olevaks. Seetõttu jääks vähemaks neid tehinguid, mille puhul peab rakendama ühekordset kaalutlemist. Raamatupidamisprogrammis lisada tarnija/kliendi andmete juures tunnus seotud osapoolte kohta, mida saaks muuta, kui seos tekib või kaob. See võimaldaks raamatupidajal kohe tehingu kajastamisel asjaolusid kaaluda ja otsustada, kas tegu on turutingimustel tehinguga või mitte.

Probleem 3. Olulisuse printsiibi arvestamine seotud osapooltega tehtud tehingute avalikustamisel aastaaruandes.

Ettepanek 3. KOV võiks määratleda enda jaoks olulisuse piiri, millest alla jäävaid tehinguid ei avaldata või millest allapoole jäävad tehingud avalikustatakse ühe koondsummana ilma tehingu liiki ja saldosid gruppide kaupa esitlemata. Praegu kehtivad õigusaktid seda võimaldavad ja ka IPSAS 1 lubab ebaolulist infot mitte avaldada. Vaatamata maksumuse piirile tuleks siiski kaalutleda, kas esineb muid olulisusele viitavaid asjaolusid ning sel juhul summast lähtuda ei saaks. Tasuta tehingute puhul tuleks avaldamise vajadust kaaluda iga tehingu põhiselt.

Aruannetes on olulisel kohal võrreldavus ning selle aluseks on see, et kõik saaksid avaldamist vajavast ühte moodi aru. Lisaks on oluline, et iga KOV mõtestaks enda jaoks, kuidas ta ise saab kaasa aidata sellele, et oma töökorralduse kaudu leida optimaalne lahendus seadusest tulenevate nõuete täitmiseks mõistliku ressursikuluga. Autor loodab, et pakutud lahendused aitavad kaasa seotud osapoolte kohta aastaaruannetes info ühtlasemale esitamisele ja selgusele, suurendamata sealjuures KOV-ide halduskoormust ning kujundades parimad praktikad kvaliteetsete aastaaruannete koostamiseks.

Nii KOV-ide esindajad kui ka audiitorid hindasid seotud osapoolte kohta informatsiooni avaldamist vajalikuks aastaaruandes läbipaistvuse suurendamise seisukohalt. Autor leiab, et töö edasiarendusena oleks võimalik uurida üldisemalt erinevates arvestusvaldkondades erasektoriga samade nõuete rakendamise võimalikkust ja põhjendatust avalikus sektoris.

SUMMARY

THE DISCLOSURE OF INFORMATION ABOUT RELATED PARTIES IN THE ANNUAL REPORTS OF LOCAL GOVERNMENTS

Sigrit Kivvistik

The European Union (EU) is aiming at harmonising the public sector financial accounting in its member states. The existing international standards IPSAS are being used as the basis of the harmonised standards. Estonia has also been consistently harmonising the legal standards of the public sector with the IPSAS. The given master's thesis focuses on the information that is disclosed about the related parties in the reports by local governments in accordance with the requirements of IPSAS 20. Although IPSAS 20 is not a valid legal act in Estonia, it is recommended to follow the mentioned requirements as the best practice for the public sector. The given master's thesis focuses only on such transactions with related parties that are not forbidden by their nature and that have to be disclosed according to the legal acts and IPSAS 20.

The purpose of the master's thesis was to identify the problems faced while disclosing information about related parties in the annual reports of Estonian local governments based on the Estonian legal acts and the recommendations in IPSAS 20. To reach the objective the author formulated the following research questions: if the information about related parties disclosed in the annual reports of local governments is in accordance with the valid legal acts and the idea of the standard; how to identify related parties and transactions made with them; how to determine what information should be disclosed and if the note on related parties is necessary in the report.

As the research method the author used the combination of the quantitative and qualitative methods, i.e. the so-called combined method. As quantitative methods the author uses an online questionnaire and comparison of the information presented in the annual reports with the help of

check sheets. As a qualitative method the additional explanatory information presented in the statements is analysed.

The empirical research performed by the author comprised both assessing the annual reports of local governments and the analysis of the information received from the questionnaires. First, the author assessed the harmonisation of the annual reports of local governments with C-index based on the information disclosed in the note “Related parties”. The C-index was measured based on 8 indicators, which concerned the elements (type and volume) of the transactions, management’s remunerations, as well as the disclosure of the related parties and the nature of the relationship. The results revealed that the C-index was high in two cases – the disclosure of the accounting principle for related parties and the disclosure of the remuneration of the key management. The rest of the indicators were moderate or low remaining mainly below 0.6. On the index scale the result is 1 for the maximum harmonisation. A low index shows that the indicators investigated are inconsistent in the reports, which means that information is disclosed partially or the requirement for disclosure is interpreted differently.

As another research method the author used a questionnaire with the finance specialists of the local governments and with the auditors auditing local governments. The questionnaire was sent to 211 chief accountants or finance directors of local governments and 27 auditors, the percentages of respondents were 35.5% and 44.4% respectively. 99% of the representatives of the local governments had experience in preparing the annual report and 75% of the auditors had audited over 6 local governments in 2016.

The first part of the questionnaire for financial specialists consisted of the general topic how related parties were determined, if they were aware of the requirement for disclosing information about themselves, how information about related parties was collected in local governments and whose task the aggregation of the information should be. The questionnaire revealed that information was received from persons themselves, but this was partially incomplete. The financial specialists of local governments face objections when they ask people for such information and part of the information is not given. Therefore, those preparing the report do a large amount of additional work to collect data from public sources (e.g. trade registrar).

Second, the author researched how transactions with related parties were identified in local governments. Only 5% of the respondents stated that transactions were identified parallel to when they occurred. In 81% of the cases it is done only when preparing the annual report. In the last part the author gave 8 statements to both groups of respondents, which they could agree or disagree with. The responses revealed that 60-70% of the respondents in both groups considered the information disclosed about related parties in the reports reliable, however, only 40% of the respondents considered it comprehensive. A statement was also used to identify general attitudes to the necessity of the notes on related parties. A large number of respondents considered it necessary and agreed that it would enhance the transparency of the report as a whole.

As a result of the analysis of the C-index and the questionnaire the author outlined the problems and possible solutions to them. In order to identify related parties the requirement for the submission of the declaration has to be introduced in all local governments, and it should be a responsibility of an appointed person, not of an accounting entity. An alternative way to receive information would be the amendment of Clause 14 in the Anti-corruption Act concerning the content of the declaration, as the circle of declarants in the Anti-corruption Act coincides with the top and executive management in local governments, but it would mean amendments in the act concerning the deadline and the content of the declaration.

The annual reports did not reveal how transactions were classified as not made on market conditions, but some local governments disclosed information about all transactions with related parties. The questionnaire revealed that as a rule transactions that had to be disclosed were identified only when preparing the annual report. The author has suggested that a local government could list in their internal documents which transactions they consider to have occurred on market conditions, which would decrease the number of transactions that have to be classified. A special sign should be added to related parties in the accounting program, which would enable to consider the conditions immediately when the transaction is made and decide on the nature of the transaction.

Third, the annual reports revealed that also irrelevant information is often disclosed, which is not in accordance with the idea of the notes on related parties and shows that deciding on the relevance is problematic for the one preparing the report. The author has suggested that a local government could set the threshold of recognition, transactions below which would not be disclosed or would be disclosed as an aggregate amount without showing the type of the transaction or balances by

groups. In spite the threshold of recognition one should still consider if there were any other circumstances referring to relevance and then the amount would not be the basis for the decision.

Both the auditors and the financial specialists in local governments agreed in their answers that the information on related parties was necessary in the annual report of local governments and would enhance its transparency for the public. However, comparing the reports with the help of the C-index revealed that the information disclosed was often inconsistent. Comparability is important for reports, and the basis for this is that everybody would understand what has to be disclosed in the same way. To increase transparency and harmonisation it is important for each local government to understand how they can contribute, by the arrangement of their work, to finding the optimum solution to meet the legal requirements at a reasonable cost and develop best practices for the preparation of high-quality annual reports.

KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

- AASB 124 Related Party Disclosures: Implementation Guide*. (2017). Government of Western Australia. Kättesaadav:
<https://www.dlgs.wa.gov.au/Publications/Documents/AASB124-Related-Party-Disclosures-Guide.DOCX#sthash.vT6IT3nq.dpuf>, 22. märts 2018.
- Alver, J. Alver, L. (2011). *Majandusarvestus ja rahandus: leksikon*. II, M-Y. Tartu: Deebet.
- Avaliku sektori finantsarvestuse ja -aruandluse juhend. Rahandusministri määrus nr 105. RTL 2003, 130, 2103.
- Bailey, S., J. (1999). *Local Government Economics: Principles and Practice*. 1st ed. London: Macmillan Press Ltd.
- Carini, C., Giacomini, D., Teodori, C. (2018). Accounting Reform in Italy and Perceptions on the Local Government Consolidated Report. – *International Journal of Public Administration*. Vol. 0, No. 0, 1–10.
- Chaghadari, M., F., Shukor, Z., A. (2011). *Corporate Governance and Disclosure of related Party Transactions*. Kättesaadav:
https://www.researchgate.net/publication/241754319_CORPORATE_GOVERNANCE_AND_DISCLOSURE_OF_RELATED_PARTY_TRANSACTIONS, 15. veebruar 2018.
- Cheung, Y.-L., Qi Y., Rau, R., Stouraitis, A. (2009). Buy high, sell low: How listed firms price asset transfer in related party transactions. – *Journal of Banking & Finance*. No 33, 914–924.
- Christiaens, J., Reyniers, B., Rollé, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. – *International Review of Administrative Sciences*. Vol. 76, No. 3, 537–554.
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F, Aversano, N, Van Cauwenberge, P. (2015). The Effect of IPSAS on Reforming Governmental Financial Reporting: an International Comparison. – *International Review of Administrative Sciences*. Vol. 81, No. 1, 158–177.
- Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards*. (2014). PWC. Kättesaadav:
<http://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/IPSAS-study-final-PwC-report.pdf>, 15. märts 2018.

- Dalton, C., M., Dalton, D. R. (2006). Related party transactions: too close for (shareholders') comfort. – *Journal of Business Strategy*, Vol. 27, No. 6, 5–7.
- Enriques, L. (2015). Related Party Transactions: Policy Options and Real-World Challenges (with a Critique of the European Commission Proposal). – *European Business Organization Law Review*. Vol. 16, No. 1, 1–37.
- Euroopa Komisjon. (2013). *Komisjoni aruanne Nõukogule ja Euroopa Parlamendile. Liikmesriigid teel avaliku sektori ühtlustatud raamatupidamisstandardite poole. Rahvusvaheliste avaliku sektori raamatupidamisstandardite (IPSAS) sobivus liikmesriikidele. COM(2013), 114 final*. Kättesaadav: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/?uri=CELEX%3A52013DC0114>, 10. detsember 2017.
- European Commission. (2012). *Public consultation – Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States. Summary of responses*. Kättesaadav: http://ec.europa.eu/eurostat/documents/10186/752720/D4_2012-EN.PDF, 10. detsember 2017.
- Farrar, J., H., Watson, S. (2011). Self-dealing, fair dealing and related party transactions – history, policy and reform. – *Journal of Corporate Law Studies*. Vol.11, No. 2, 495–523.
- Fuertes, I. (2008). Towards Harmonization or Standardization in Governmental Accounting? The International Public Sector Accounting Standards Board Experience. – *Journal of Comparative Policy Analysis*, Vol. 10, No. 4, 327–345.
- García, F., M. (2014). Developments and Challenges in Public Sector Accounting. – *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, Vol. 26, No. 2, 345–366.
- Ghauri, P., Grønhaug, K. (2004). *Äriuuringute meetodid: praktilisi näpunäiteid*. Tallinn: Külim.
- Gordon, E., A., Henry, E., Palia, D. (2015). *Related party transactions and corporate governance.* – *Corporate Governance*. Kättesaadav: [https://doi.org/10.1016/S1569-3732\(04\)09001-2](https://doi.org/10.1016/S1569-3732(04)09001-2), 17. veebruar 2018.
- Grossi, G., Steccolini, I. (2015). Pursuing Private or Public Accountability in the Public Sector? Applying IPSASs to Define the Reporting Entity in Municipal Consolidation. – *International Journal of Public Administration*. Vol. 38, No. 4, 325–334.
- Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. (2017). International Public Sector Accounting Standards Board. Vol. 1. New York: International Federation of Accountants.
- Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. (2016). International Public Sector Accounting Standards Board. Vol. 2. New York: International Federation of Accountants.

- Harsányi, G., Lukács, L. I., Ormos, M., Sisa, K., Szedlák, K., Veress, A. (2016). EPSAS: Investment Into the Future. – *Public Finance Quarterly*, No. 6, 480–499.
- Henry, E., Gordon, E. A., Reed, B., Louwers, T. (2007). *The Role of Related Party Transactions in Fraudulent Financial Reporting*. Kättesaadav: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=993532, 25. veebruar 2018.
- IAS 24 *Related Party Disclosures*. (2009). IFRS Foundation. Kättesaadav: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/IAS24.pdf>, 10. märts 2018.
- IFAC PSC. (2000). *Study 11 – Government Financial Reporting: Accounting Issues and Practices*. Kättesaadav: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/study-11-government-finan.pdf>, 18. märts 2018.
- International Public Sector Accounting Standards Board fact sheet*. (2016). IPSASB. Kättesaadav: <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/IPSASB-Fact-Sheet-June-2016-2.pdf>, 09. veebruar 2018.
- Johnson, S., La Porta, R., Lopez-de-Silanes, F., Shleifer, A. (2000). Tunneling. – *The American Economic Review*. Vol. 90, No. 2, 22–27.
- Kamran, A., Muhammad, J. A., (2015). “Has the harmonisation of accounting practices improved? Evidence from South Asia”. – *International Journal of Accounting & Information Management*, Vol. 23, No. 4, 327–348.
- Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus. RT I, 21.06.2016, 9.
- Kohlbeck, M., Mayhew, B., W. (2010). Valuation of firms that disclose related party transactions. – *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 29, No. 2, 115–137.
- Korruptsioonivastane seadus. RT I, 17.11.2017, 29.
- KOV-ide majandusaasta aruanded 2015, 2016. Kättesaadav: KOV-ide kodulehed (vt lisa 8).
- Liisa Ojangu, Andemekaitse inspektsiooni vaneminspektori 27. aprilli 2018. a e-kiri.
- Pilcher, R., Dean, G. (2009). Implementing IFRS in local government: value adding or additional pain? – *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. 6, No. 3, 180–196.
- Raamatupidamise seadus. RT I, 30.12.2015, 65.
- Riigi 2016. aasta raamatupidamise aastaaruande õigsus ja tehingute seaduslikkus. Riigikontrolli aruanne Riigikogule. 28. juuli 2017. Tallinn.
- Roberts, C., Weetman, P., Gordon, P. (2008). *International Corporate Reporting: a comparative approach*. 4th ed. New York: Prentice Hall.
- Rossi, F.,M., Cohen, S., Caperchione, E., Brusca, I. (2016). Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box. – *Public Money and Management*, Vol. 36, No. 3, 189–196.

RTJ 2 Nõuded informatsiooni esitusviisile raamatupidamise aastaaruandes (muudetud 2016). RT III, 02.03.2016, 1.

RTJ 15 Lisades avalikustatav informatsioon (muudetud 2016). RT III, 02.03.2016, 1.

Ryngaert, M., Thomas, S. (2007). *Related Party Transactions: Their Origins and Wealth effects*. Kättesaadav SSRN: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=970689. 17. veebruar 2018.

Seletuskiri Rahandusministri 11. detsembri 2003. a määruse nr 105 „Riigi raamatupidamise üldeeskiri“ muutmise määruse kohta. 2014.

Õunapuu, L. (2014). *Kvalitatiivne ja kvantitatiivne uurimisviis sotsiaalteadustes*. Tartu: Tartu Ülikool.

Ying, Q., Wang, L. (2013). Propping by controlling shareholders, wealth transfer and firm performance: Evidence from Chinese listed companies. – *China Journal of Accounting Research*. Vol. 6, 133–147.

LISAD

Lisa 1. IPSAS 20 võrdlus Eesti õigusaktidega

IPSAS 20	RPS, RTJ 1, 2, 15 ning avaliku sektori finantsarvestuse ja aruandluse juhend
Seotud osapooled	
<ul style="list-style-type: none"> • ühel poolel valitsev mõju teise poole üle • ühe poole oluline mõju teise poole otsuste üle • ühise valitseva mõju all 	<ul style="list-style-type: none"> • seotud omavahel sel määral, et omavahelised tehingud ei pruugi toimuda turutingimustel (RTJ 2)
Seotud osapooled hõlmavad	
<ul style="list-style-type: none"> • otseselt või kaudselt aruandva üksuse üle valitsevat mõju omavad üksused • üksused, kelle üle aruandval üksusel on valitsev mõju • sidusüksused • üksikisikud, kellel on oluline mõju aruandva üksuse üle, ja nende lähedased pereliikmed • juhtkonna võtmeisikud ja nende lähedased pereliikmed • üksused, mille üle eelneva kahe punkti all nimetatud isikutel on valitsev või oluline mõju 	<ul style="list-style-type: none"> • aruandva ettevõtte või emaettevõtte juhtkonna liiga ja tema lähedane pereliige • ettevõtted, mille üle eelnimetatud isikutel on oluline või valitsev mõju • isik, kes omab valitsevat või olulist mõju aruandva ettevõtte üle • ühise valitseva mõju all olevad ettevõtted • aruandva ettevõtte üle valitsevat või olulist mõju omav ettevõtte • aruandva ettevõtte valitseva või olulise mõju all olev ettevõtte • ettevõtted, mille juhtkonda kuuluvad isikud (või nende lähedased pereliikmed) omavad valitsevat või olulist mõju aruandva ettevõtte üle • ettevõtted, mille juhtkonda kuuluvad isikud omavad valitsevat või olulist mõju aruandva ettevõtte üle • kui üks ettevõtte on kolmanda osapoole valitseva mõju all ja teine ettevõtte kolmanda osapoole olulise mõju all (kui isik, siis tema või tema lähedane pereliige) (RTJ 2)
Juhtkonna võtmeisikud	
<ul style="list-style-type: none"> • juhtkonna liikmed ja kõrgema juhtorgani liikmed • isikud, kellel on võim ja vastutus aruandva üksuse tegevuse planeerimise, juhtimise ja kontrolli üle 	<ul style="list-style-type: none"> • kõrgema juhtorgani ja tegevjuhtkonna liikmed (üldeeskiri)

Allikas: (Handbook, 2017,631–642; RTJ 1; RTJ 2; RTJ 15; Avaliku sektori...), autori koostatud.

IPSAS 20	RPS, RTJ 1, 2, 15 ning avaliku sektori finantsarvestuse ja aruandluse juhend
Lähedane pereliige	
<ul style="list-style-type: none"> abikaasa, elukaaslane, sõltuv laps, ühises majapidamises elav sugulane vanem, vanavanem, sõltumatu laps, lapselaps, vend, õde lapse abikaasa või elukaaslane, abikaasa või elukaaslase vanem, vend, õde 	<ul style="list-style-type: none"> pereliige, kelle puhul võib eeldada olulise mõju olemasolu, näiteks abikaasa, elukaaslane või laps (RTJ 2) vähemalt abikaasa, elukaaslane, laps (üldeeskiri)
Ei ole seotud osapooled	
<ul style="list-style-type: none"> finantseerimise pakkujad, kui see on nende tavapärase tegevus ametiühingud üksus, millega on ainult agendisuhe majanduslikult sõltuv üksus (oluline osa tehingutest aruandva üksusega – klient, tarnija jt) 	<ul style="list-style-type: none"> üks isik on kahe ettevõtte juhtkonna liige (ei pruugi olla seotud ainuüksi selle fakti tõttu) ettevõtte finantseerijad, riigiasutused jne majanduslik sõltuvus – kliendid, tarnijad jt, kellega ettevõttel on märkimisväärsed tehingud (RTJ 2)
Tehing seotud osapoollega	
<ul style="list-style-type: none"> varade või kohustiste ülekanne seotud poolte vahel vaatamata sellele, kas tasu maksti 	
Avalikustamine – üldine	
<ul style="list-style-type: none"> suhted seotud osapooltega, kus eksisteerib valitsev mõju, klasside kaupa (mõju omav üksus, mõju all olev üksus jne) seotud osapoollega seose olemus mitte-turutingimustel tehtud tehingud seotud osapoolte klasside kaupa tehinguliigid tehingu summad, tingimused, sh selgitus kuidas tingimused erinevad sarnastest tehingutest mitteseotud pooltega eraldi oluliste tehingute summad 	<p>RTJ 15:</p> <ul style="list-style-type: none"> valitsevat mõju omava osapoolle nimetus (nt emaaettevõtte või enamusomanik) tehingute liik ja maht aasta jooksul saldod perioodi lõpul ja lepingute tingimused (sh intressimäärad, tagatised) nõuete allahindlus ja vastav kulu aruandeperioodil <p>RTJ 15:</p> <ul style="list-style-type: none"> tehingud rühmitada vähemalt järgmiselt <ul style="list-style-type: none"> ettevõtted, millel on kontroll või oluline mõju ettevõtte üle tütar- ja sidusettevõtted ettevõtte ja emaaettevõtte juhtkond ja eraisikutest omanikud; nende pereliikmed ja nende kõigi poolt kontrollitavad või olulise mõju all olevad ettevõtted muud seotud osapooled

Allikas: (Handbook, 2017,631–642; RTJ 1; RTJ 2; RTJ 15; Avaliku sektori...), autori koostatud

Lisa 1 järg

IPSAS 20	RPS, RTJ 1, 2, 15 ning avaliku sektori finantsarvestuse ja aruandluse juhend
Avalikustamine – üldine	
	<p>Üldeeskiri:</p> <ul style="list-style-type: none"> • õigusaktidele, raamatupidamiskohustuslase sisedokumentide üldistele nõuetele või turutingimustele mittevastavad tehingud <ul style="list-style-type: none"> - kõrgema juhtorgani ja tegevjuhtkonna liikmetega ja nende pereliikmetega - SA-d, MTÜ-d ja äriühingud, kelle üle eelnevatel isikutel on valitsev või oluline mõju • tehingud aruandekohustuslase olulise mõju all olevate SA-de, MTÜ-de ja äriühingutega (kõik tehingud) • tehinguliigid • tehingute mahud (nõuded, kohustised, tulud, kulud) gruppide lõikes
Tehinguliigid	
<ul style="list-style-type: none"> • teenuse osutamine või saamine • kaupade ost, müük, üleandmine • vara ost, müük, üleandmine • agendikokkulepped • rendikokkulepped • uurimis- ja arendustegevuse üleandmine • litsentsilepingud • finantseerimine (laen, kapitali sissemaksed, toetused) • garantiid ja tagatised 	<p>Üldeeskiri:</p> <ul style="list-style-type: none"> • tööjõukulu, sh erisoodustus ja maksud • toetuste andmine ja saamine • kaupade ja teenuste ost-müük • laenude andmine ja saamine • garantiide ja tagatiste andmine ja saamine • muud tehingud <p>RTJ 15:</p> <ul style="list-style-type: none"> • kaupade ost-müük • kinnisvara ja muude varade ost-müük • teenuste ost-müük • laenude andmine või saamine • garantii või tagatise andmine või saamine • muud tehingud
Avalikustamine – juhtkonna võtmeisikud	
<ul style="list-style-type: none"> • juhtkonna võtmeisikute arv taandatuna täistööajale • juhtkonna võtmeisikutele makstud tasud kokku (kategooriate lõikes, iga kategooria kirjeldus välja toodud) • muud tasud ja kompensatsioonid juhtkonna võtmeisikutele ja nende lähedastele pereliikmetele • laenud juhtkonna võtmeisikutele ja nende lähedastele pereliikmetel, sh: <ul style="list-style-type: none"> - aruandeperioodil antud laenude ja tagasi makstud laenude summad aruandeperioodil - laenu jääk aruandeperioodi lõpul - laenu saanud isiku seos ettevõttega 	<p>Üldeeskiri:</p> <ul style="list-style-type: none"> • tööjõukulu, sh erisoodustus ja maksud <p>RTJ 15:</p> <ul style="list-style-type: none"> • juhtkonna liikmetele arvestatud tasud, olulised soodustused ja nendega seotud tingimuslikud kohustused

Allikas: (Handbook, 2017,631–642; RTJ 1; RTJ 2; RTJ 15; Avaliku sektori...), autori koostatud

Lisa 1 järg

IPSAS 20	RPS, RTJ 1, 2, 15 ning avaliku sektori finantsarvestuse ja aruandluse juhend
Ei avalikustata	
<ul style="list-style-type: none"> • ühisesse konsolideerimisgruppi kuuluvate üksustega tehtud tehingud, mis konsolideerimise käigus elimineeritakse 	<ul style="list-style-type: none"> • konsolideerimise käigus elimineeritavad tehingud tütarettevõtetega • riigi, riigiraamatupidamiskohustuslase, kohaliku omavalitsuse ja avalik-õigusliku isiku tehingud teiste riigiraamatupidamiskohustuslaste, kohaliku omavalitsuse üksuste ja avalik-õiguslike isikutega (RTJ 15)
Olulisus	
<ul style="list-style-type: none"> • olulisus on määratud kas olemuse või summa järgi • olemuse järgi võib tehing seotud osapoollega olla oluline vaatamata summale 	<ul style="list-style-type: none"> • olulisuse hindamisel tuleb arvesse võtta nii summa suurust kui informatsiooni olemust • seotud osapoolte puhul võib tehing olla oluline vaatamata summale (RTJ 1) • sarnase sisuga tehinguid võib esitada summeeritult, v.a juhul, kui eraldi avalikustamine on vajalik mõistmaks tehingu mõju aastaaruandele (RTJ 15) • väheolulisi objekte võib arvestada ja aruandes kajastada lihtsustatud viisil (RPS)

Allikas: (Handbook, 2017,631–642; RTJ 1; RTJ 2; RTJ 15; Avaliku sektori...), autori koostatud

Lisa 2. Valimisse hõlmatud KOV-id (kasutatud 2015. ja 2016. a majandusaasta aruandeid)

1. Tallinna LV <https://www.tallinn.ee/>
2. Harku VV <http://www.harku.ee/>
3. Kernu VV¹
4. Maardu LV <http://maardu.kovtp.ee/>
5. Padise VV <http://www.padise.ee/>
6. Rae VV <http://www.rae.ee/>
7. Saku VV <http://www.sakuvald.ee/>
8. Viimsi VV <http://www.viimsivald.ee/>
9. Emmaste VV <http://www.emmaste.ee/>
10. Avinurme VV <http://avinurme.ee/>
11. Jõhvi VV <https://www.johvi.ee/>
12. Kohtla-Järve LV <http://www.kohtla-jarve.ee/>
13. Lohusuu VV <https://lohusuuvv.kovtp.ee/>
14. Narva LV <http://narva.ee/>
15. Sillamäe LV <http://www.sillamae.ee/>
16. Tudulinna VV <http://www.tudulinnavv.ee/>
17. Kareda VV¹
18. Paide LV <http://paide.kovtp.ee/>
19. Türi VV <http://www.tyri.ee/>
20. Jõgeva LV <http://jogeva.kovtp.ee/>
21. Palamuse VV <http://palamuse.kovtp.ee/>
22. Torma VV <http://torma.kovtp.ee/>
23. Haapsalu LV <http://www.haapsalu.ee/>
24. Nõva VV <http://www.novavald.ee/>
25. Kunda LV <http://www.kunda.ee/>
26. Rakvere LV <http://rakvere.kovtp.ee/>
27. Tamsalu VV <http://tamsalu.kovtp.ee/>
28. Are VV <http://arevald.kovtp.ee/>

¹ KOV-i koduleht ei ole ühinemise järgselt enam leitav (aprill 2018)

29. Koonga VV <http://www.koongavald.ee/>
30. Pärnu LV <http://www.parnu.ee/>
31. Tootsi VV <http://www.tootsi.ee/>
32. Ahja VV²
33. Orava VV <http://orava.kovtp.ee/>
34. Põlva VV <http://www.polva.ee/>
35. Juuru VV <http://juuru.kovtp.ee/>
36. Märjamaa VV <http://marjamaa.kovtp.ee/>
37. Kuressaare LV <http://www.kuressaare.ee/>
38. Leisi VV <https://www.leisivald.ee/>
39. Ruhnu VV <http://ruhnu.ee/>
40. Elva LV <http://elva.kovtp.ee/>
41. Luunja VV <http://www.luunja.ee/>
42. Puhja VV <http://www.puhja.ee/>
43. Tartu LV <https://www.tartu.ee/et>
44. Võnnu VV <http://www.vonnu.ee/>
45. Kõo VV <http://koo.kovtp.ee/>
46. Viljandi LV <http://www.viljandi.ee/>
47. Viljandi VV <http://www.viljandivald.ee/>
48. Puka VV <http://puka.kovtp.ee/>
49. Valga LV <http://www.valga.ee/>
50. Öru VV <http://www.oeruvv.ee/>
51. Mõniste VV <http://www.moniste.ee/>
52. Võru LV <http://www.voru.ee/>
53. Võru VV <http://voruvald.kovtp.ee/>

² KOV-i koduleht ei ole ühinemise järgselt enam leitav (aprill 2018)

Lisa 3. Küsimustik KOV-ide esindajatele (finantsjuhid, pearaamatupidajad)

1. Kui kaua olete töötanud raamatupidajana?

- alla 1 aasta
- 1–3 aastat
- 3–5 aastat
- 5–10 aastat
- üle 10 aasta

2. Kas olete koostanud majandusaasta aruannet (või osalenud koostamisel), sh lisa "Seotud osapooled"

- JAH
- EI

3. Kas Teie asutuse/omavalitsuse raamatupidamise sise-eeskirjas on määratud ametikohad (kõrgema juhtorgani ja tegevjuhtkonna liikmed ehk juhtkonna võtmeisikud), kelle kohta seotud osapoolte infot kogutakse?

- JAH
- EI
- Ei oska öelda

4. Kas juhtkonna võtmeisikutele on tutvustatud seotud isikute kohta info kogumise protseduuri?

- Jah, on tutvustatud
- Ei ole tutvustatud
- Protseduuri ei ole sisse seatud
- Ei oska öelda

5. Kas Teie hinnangul on juhtkonna võtmeisikud Teie asutuses/omavalitsuses teadlikud, et nendega seotud isikutega tehtud tehingud peab avalikustama?

- JAH
- EI
- Ei oska öelda

Lisa 3 järg

6. Kuidas koostatakse nimekiri juhtkonna võtmeisikute pereliikmete kohta, keda loetakse seotud osapoolteks (võimalik mitu varianti)?

- raamatupidamisüksus/aastaaruande koostaja kogub ise avalikest allikatest
- on määratud vastutav töötaja (mitte raamatupidaja), kes selle info kogub ja edastab raamatupidamisüksusele
- on kehtestatud kord, mille kohaselt seotud isikud ise annavad informatsiooni enda pereliikmete kohta
- sellist nimekirja ei koostata
- Muu:

7. Kuidas koostatakse nimekiri juhtkonna võtmeisikutega seotud äriühingute, sihtasutuste ja mittetulundusühingute kohta, keda loetakse seotud osapoolteks (võimalik mitu varianti)?

- raamatupidamisüksus/aastaaruande koostaja kogub ise avalikest allikatest
- on määratud vastutav töötaja (mitte raamatupidaja), kes selle info kogub ja edastab raamatupidamisüksusele
- on kehtestatud kord, mille kohaselt seotud isikud ise annavad informatsiooni endaga seotud juriidiliste isikute kohta
- sellist nimekirja ei koostata ja ei esitata seotud osapoolte nimekirja aastaaruandes
- Muu:

8. Kelle ülesanne peaks teie arvates olema seotud isikute tuvastamine?

- Juhtkond
- Raamatupidaja/raamatupidamisüksus
- Muu selleks määratud töötaja (mitte raamatupidaja)
- Muu:

9. Kuidas hindate seotud osapoolteks olevate isikute (füüsiliste ja juriidiliste) kindlakstegemise võimalusi aastaaruande koostaja poolt?

- Keeruline ja aeganõudev, aga võimalik
- Aastaaruande koostajal endal ei ole võimalik kõiki seotud isikuid tuvastada
- Võimalik ainult siis, kui iga juhtkonna võtmeisik annab teada endaga seotud isikud
- Muu:

Lisa 3 järg

10. Kuidas saab raamatupidamisüksus/aastaruande koostaja teada tehingust seotud osapoolega?
- Tehingu algataja, kooskõlastaja või kinnitaja paneb raamatupidamise algdokumendile selle kohta kommentaari
 - Seda infot ei koguta tehingute tegemise ajal, vaid sellised tehingud tuvastatakse aastaruande koostamise ajal
 - See info ei jõua kunagi raamatupidajateni
 - Tehinguid seotud osapooltega ei tuvastata, sest eeldatakse, et kõik tehingud on tehtud turutingimustel
 - Muu:

11. Kas Teie omavalitsuses taandab juhtkonna võtmeisik ennast otsustamisest kui tehing toimub seotud osapoolega?
- JAH
 - EI
 - Ei oska öelda

Palun hinnake järgnevaid väiteid seotud osapoolte kohta KOV-i aastaruandes:

	Nõustun täielikult	Pigem nõustun	Osaliselt nõustun, osaliselt mitte	Pigem ei nõustu	Üldse ei nõustu
Seotud osapoolte lisa on vajalik KOV-i aastaruandes.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Seotud osapoolte lisa koostamise kulu ületab sellest saadava kasu.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Enamasti on aastaruannetes esitatav teave seotud osapoolte kohta usaldusväärne.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Enamasti on aastaruannetes esitatav teave seotud osapoolte kohta kõikehõlmav.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Seotud osapoolte mõiste on aruande koostajale arusaadav.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Andmekaitse reeglid takistavad seotud isikute kohta info kogumist ja töötlemist.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Seotud osapoolte kohta info avaldamine suurendab KOV-i finantsinfo läbipaistvust.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Seotud osapoolte kohta info avaldamine lihtsustab aruande sisu mõistmist lugeja jaoks.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Kas soovite veel midagi lisada seotud osapoolte kohta info avaldamise osas KOV-i aastaruandes?

Lisa 4. Küsimustik KOV-ide audiitoritele

1. Kui kaua olete auditeerinud KOV-ide aastaaruandeid?
 - 1 aasta
 - 2–3 aastat
 - 3–5 aastat
 - üle 5 aasta
2. Mitme KOV-i 2016.a aastaaruannet auditeerisite 2017. aastal?
 - 1–2
 - 2–5
 - 6–10
 - üle 10
3. Kas Teie hinnangul on KOV-id teadlikud millist infot nad peavad esitama aastaaruande lisas "Seotud osapooled"?
 - JAH
 - EI
 - EI oska öelda
4. Kas Teie hinnangul on KOV-idel ülevaade oma kõrgema juhtorgani ja tegevjuhtkonnaga seotud isikutest (sh nii pereliikmed kui ka äriühingud, SA-d, MTÜ-d)?
 - JAH
 - EI
 - Osaliselt
 - EI oska öelda
5. Kas Teie hinnangul on KOV-id seadnud sisse piisavad protseduurid tuvastamiseks tehinguid seotud osapooltega?
 - JAH
 - EI
 - Osaliselt
 - EI oska öelda

Lisa 4 järg

Palun hinnake järgnevaid väiteid KOV-ide aastaaruannete põhjal:

	Nõustun täielikult	Pigem nõustun	Osaliselt nõustun, osaliselt mitte	Pigem ei nõustu	Üldse ei nõustu
Seotud osapoolte lisa on vajalik KOV-i aastaaruandes.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Seotud osapoolte lisa koostamise kulu ületab sellest saadava kasu.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Enamasti on aastaaruannetes esitatav teave seotud osapoolte kohta usaldusväärne.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Enamasti on aastaaruannetes esitatav teave seotud osapoolte kohta kõikehõlmav.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Seotud osapoolte mõiste on aruande koostajale arusaadav.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Andmekaitse reeglid takistavad seotud isikute kohta info kogumist ja töötlemist.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Seotud osapoolte kohta info avaldamine suurendab KOV-i finantsinfo läbipaistvust.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Seotud osapoolte kohta info avaldamine lihtsustab aruande sisu mõistmist lugeja jaoks.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Kas soovite veel midagi lisada seotud osapoolte kajastamise kohta KOV-i aastaaruannetes?

Lisa 5. I kontroll-leht – KOV-ide aastaaruannetes seotud osapoolte ja seose avalikustamine

	Seotud osapoolteks olevate ettevõtete, sihtasutuste, MTÜ-de nimede avaldamine (tehingupooled +; täisnimekiri +*; ei-)	Seose kirjeldus seotud osapoolega (tehingupooled +; täisnimekiri +*; ei-)	Seotud osapoolteks olevate ettevõtete, sihtasutuste, MTÜ-de nimede avaldamine (tehingupooled +; täisnimekiri +*; ei-)	Seose kirjeldus seotud osapoolega (tehingupooled +; täisnimekiri +*; ei-)
KOV ³	2016	2016	2015	2015
100	-	-	-	-
132	-	-	-	-
137	+*	+*	+*	+*
144	-	-	+*	-
146	+	+	+	+
149	-	-	-	-
150	-	-	-	-
154	-	-	-	-
160	+*	-	+*	-
172	+*	-	+*	-
175	+*	+*	+*	+*
179	-	-	-	-
181	+	-	-	-
185	-	-	-	-
188	+	+	+*	+*
191	-	-	-	-
205	+*	+*	+*	+*
210	+*	-	+*	-
213	+	-	+	-
220	-	-	-	-
226	+	+	+*	+*
232	-	-	-	-
240	-	-	-	-
246	+*	+*	+*	+*
263	+*	-	+*	-
266	-	-	-	-
271	+*	-	+*	-
300	+	-	+	-
307	-	-	-	-
310	-	-	-	-
317	-	-	-	-
350	+	-	+	-
356	-	-	-	-
358	-	-	-	-
370	+*	-	+*	-
376	-	-	-	-
402	-	-	+	-
405	-	-	-	-

³ KOV-id on lisas esitatud tehingupartneri koodi konsolideerimisgrupi tunnuse järgi.

Lisa 5 järg

	Seotud osapoolteks olevate ettevõtete, sihtasutuste, MTÜ-de nimede avaldamine (tehingupooled +; täisnimekiri +*; ei-)	Seose kirjeldus seotud osapoolega (tehingupooled +; täisnimekiri +*; ei-)	Seotud osapoolteks olevate ettevõtete, sihtasutuste, MTÜ-de nimede avaldamine (tehingupooled +; täisnimekiri +*; ei-)	Seose kirjeldus seotud osapoolega (tehingupooled +; täisnimekiri +*; ei-)
KOV⁴	2016	2016	2015	2015
412	-	-	-	-
431	+*	-	+*	-
437	-	-	+	-
443	+*	-	+*	-
446	-	-	-	-
500	+	-	+*	-
534	+*	-	+*	-
546	-	-	-	-
548	-	-	-	-
555	+	-	+	-
561	-	-	-	-
562	+	+	+	+
575	-	-	-	-
581	+	-	+	-
582	-	-	-	-
Kokku	11 (+) 13 (+*) 29 (-)	4 (+) 4 (+*) 45 (-)	9 (+) 17 (+*) 27 (-)	2 (+) 6 (+*) 45 (-)

Allikas: KOV-ide 2015. ja 2016. aasta majandusaasta aruanded, autori koostatud

⁴ KOV-id on lisas esitatud tehingupartneri koodi konsolideerimisgrupi tunnuse järgi.

Lisa 6. II kontroll-leht – KOV-ide aastaaruannetes tegev-ja kõrgemale juhtkonnale makstud tasu avalikustamine ning arvestuspõhimõtte kirjeldus

KOV ⁵	Tegev-ja kõrgema juhtkonna liikmete arv ja makstud tasud kokku on esitatud aastaaruandes (jah +; jah, tegevusaruandes +*; ei -)		Lisas 1 esitatud arvestuspõhimõtte kirjeldus seotud osapoolte kohta (jah +; ei -)	
	2016	2015	2016	2015
100	+	+	+	+
132	+	+	+	+
137	+	+	-	-
144	+	+	+	+
146	+	+	+	+
149	+	+	+	+
150	+	+	+	+
154	+	+	+	+
160	+	+	+	+
172	+	+	+	+
175	+	+	+	+
179	+	+	+	+
181	+	+	+	+
185	+	+	+	+
188	+	+	+	+
191	+	+	+	+
205	+	+	+	+
210	+	+	+	+
213	+	+	+	+
220	+	+	+	+
226	+	+	+	+
232	+	+	+	+
240	+	+	+	+
246	+	+	+	+
263	+	+	+	+
266	+	+	+	+
271	+	+	+	+
300	+	+	+	+
307	+	+	+	+
310	+	+	+	+
317	+	+	+	+
350	+	+	+	+
356	+	+	+	+
358	+	+	+	+
370	+	+	+	+
376	+	+	+	+
402	+	+	+	+

⁵ KOV-id on lisas esitatud tehingupartneri koodi konsolideerimisgrupi tunnuse järgi.

Lisa 6 järg

	Tegev-ja kõrgema juhtkonna liikmete arv ja makstud tasud kokku on esitatud aastaaruandes (jah +; jah, tegevusaruandes +*; ei -)		Lisas 1 esitatud arvestuspõhimõtte kirjeldus seotud osapoolte kohta (jah +; ei -)	
KOV ⁶	2016	2015	2016	2015
405	+	+	+	+
412	+	+	-	-
431	+	+	+	+
437	+	+	+	+
443	+	+	+	+
446	+	+	+	+
500	+	+	+	+
534	+	+	+	+
546	+	+	+	+
548	+	+	+	+
555	+	+	+	+
561	+	+	+	+
562	+	+	+	+
575	+	+	+	+
581	+	+	+	+
582	+	+	+	+
Kokku	47 (+) 6 (+*)	46 (+) 7 (+*)	51 (+) 2 (-)	51 (+) 2 (-)

Allikas: KOV-ide 2015. ja 2016. aasta majandusaasta aruanded, autori koostatud

⁶ KOV-id on lisas esitatud tehingupartneri koodi konsolideerimisgrupi tunnuse järgi.

**Lisa 7. III kontroll-leht – seotud osapoolte kohta tehingute info
avalikustamine KOV-ide aastaaruannetes**

2016	Seotud osapoolte lisa väide, et ei ole tehtud tehinguid mitte turutingimustel	Avalikustatud tehingute liik	Avalikustatud tehingute maht	Avalikustatud saldod aruande- perioodi lõpul (nõuded/ kohustised)	Avalikustatud tehingud esitatud grupeeritult
KOV⁷	(jah+; ei-)	(jah, mitte- turutingimustel +; jah, kõik tehingud +*; ei-; ei ole tehinguid 0)	(jah, mitte- turutingimuste l +; jah, kõik tehingud +*; ei-; ei ole tehinguid 0)	(jah, mitte- turutingimuste l +; jah, kõik tehingud +*; ei-; ei ole tehinguid 0)	(jah +; grupeeritud muul alusel +*; ei -; ei ole tehinguid 0)
100	+	+	+	-	+*
132	+	0	0	0	0
137	-	+	-	-	-
144	+	0	0	0	0
146	-	+	-	-	-
149	-	+	+	-	+
150	+	0	0	0	0
154	+	0	0	0	0
160	+	0	0	0	0
172	+	0	0	0	0
175	-	+	+	+	-
179	-	+	+	+	+
181	-	+	+	-	-
185	-	-	+*	-	+
188	+	-	+	+	+
191	+	0	0	0	0
205	-	+	+	-	+
210	+	0	0	0	0
213	-	+	+	+	-
220	-	+	+	-	-
226	-	+	+	+	-
232	+	0	0	0	0
240	+	0	0	0	0
246	-	+	+	-	-
263	-	0	0	0	0
266	+	0	0	0	0
271	+	0	0	0	0
300	+	-	+*	-	-
307	+	0	0	0	0
310	+	+	+	+	+
317	+	0	0	0	0
350	+	0	0	0	0
356	+	+*	+*	-	-
358	+	0	0	0	0
370	+	+*	+*	-	+

⁷ KOV-id on lisa esitatud tehingupartneri koodi konsolideerimisgrupi tunnuse järgi.

Lisa 7 järg

2016	Seotud osapoolte lisas väide, et ei ole tehtud tehinguid mitte turutingimustel	Avalikustatud tehingute liik	Avalikustatud tehingute maht	Avalikustatud saldod aruandeperioodi lõpul (nõuded/kohustised)	Avalikustatud tehingud esitatud grupeeritult
KOV⁸	(jah+; ei-)	(jah, mitte-turutingimustel +; jah, kõik tehingud +*; ei-; ei ole tehinguid 0)	(jah, mitte-turutingimustel +; jah, kõik tehingud +*; ei-; ei ole tehinguid 0)	(jah, mitte-turutingimustel +; jah, kõik tehingud +*; ei-; ei ole tehinguid 0)	(jah +; grupeeritud muul alusel +*; ei -; ei ole tehinguid 0)
376	+	+	+	-	-
402	+	0	0	0	0
405	-	+	+	+	-
412	-	-	-	-	-
431	-	+	+	-	-
437	+	0	0	0	0
443	-	+	+	-	-
446	+	0	0	0	0
500	+	+*	+*	-	+
534	+	0	0	0	0
546	+	+*	+*	+*	+
548	+	0	0	0	0
555	-	+	+	-	-
561	+	0	0	0	0
562	-	+	+	-	-
575	+	+*	+*	-	+*
581	+	+	+	-	+*
582	+	0	0	0	0
Kokku	34 (+) 19 (-)	20 (+) 5 (+*) 4 (-) 24 (0)	19 (+) 7 (+*) 3 (-) 24 (0)	7 (+) 1 (+*) 21 (-) 24 (0)	9 (+) 3 (+*) 17 (-) 24 (0)

Allikas: KOV-ide 2016. a majandusaasta aruanded, autori koostatud

⁸ KOV-id on lisas esitatud tehingupartneri koodi konsolideerimisgrupi tunnuse järgi.

Lisa 7 järg

2015	Seotud osapoolte lisas väide, et ei ole tehtud tehinguid mitte turutingimustel	Avalikustatud tehingute liik	Avalikustatud tehingute maht	Avalikustatud saldod aruandeperioodi lõpul (nõuded/kohustised)	Avalikustatud tehingud esitatud grupeeritult
KOV⁹	(jah+; ei-)	(jah, mitte-turutingimuste l +; jah, kõik tehingud +*; ei-; ei ole tehinguid 0)	(jah, mitte-turutingimuste l +; jah, kõik tehingud +*; ei-; ei ole tehinguid 0)	(jah, mitte-turutingimustel +; jah, kõik tehingud +*; ei-; ei ole tehinguid 0)	(jah +; grupeeritud muul alusel +*; ei -; ei ole tehinguid 0)
100	+	+*	+*	-	+
132	+	0	0	0	0
137	-	+	-	-	-
144	+	0	0	0	0
146	-	+	-	-	-
149	-	+	+	-	+
150	+	0	0	0	0
154	+	0	0	0	0
160	+	0	0	0	0
172	+	0	0	0	0
175	-	+	+	+	-
179	-	+	+	+	+*
181	+	0	0	0	0
185	-	-	+	+	+*
188	+	-	+*	+*	-
191	+	0	0	0	0
205	+	0	0	0	0
210	+	0	0	0	0
213	-	+	+*	+*	-
220	-	+	+	-	-
226	-	+	+	+	-
232	+	0	0	0	0
240	+	0	0	0	0
246	-	+	+	-	-
263	-	+	+	-	-
266	+	0	0	0	0
271	+	0	0	0	0
300	+	+*	+*	-	-
307	+	0	0	0	0
310	-	+	+	+	+
317	+	0	0	0	0
350	+	0	0	0	0
356	-	+	+	-	-
358	+	0	0	0	0

⁹ KOV-id on lisas esitatud tehingupartneri koodi konsolideerimisgrupi tunnuse järgi.

Lisa 7 järg

2015	Seotud osapoolte lisas väide, et ei ole tehtud tehinguid mitte turutingimustel	Avalikustatud tehingute liik	Avalikustatud tehingute maht	Avalikustatud saldod aruandeperioodi lõpul (nõuded/kohustised)	Avalikustatud tehingud esitatud grupeeritult
KOV¹⁰	(jah+; ei-)	(jah, mitte-turutingimuste l +; jah, kõik tehingud +*; ei-; ei ole tehinguid 0)	(jah, mitte-turutingimuste l +; jah, kõik tehingud +*; ei-; ei ole tehinguid 0)	(jah, mitte-turutingimustel +; jah, kõik tehingud +*; ei-; ei ole tehinguid 0)	(jah +; grupeeritud muul alusel +*; ei -; ei ole tehinguid 0)
370	+	0	0	0	0
376	+	+	+	-	-
402	+	+*	+*	+*	-
405	+	+	+	+	-
412	-	-	-	-	-
431	-	+	+	-	-
437	-	+	+	-	-
443	-	+	+	-	-
446	+	0	0	0	0
500	+	0	0	0	0
534	+	0	0	0	0
546	-	+*	+*	+*	+
548	+	0	0	0	0
555	-	+	+	-	-
561	+	0	0	0	0
562	-	+	+	-	-
575	+	+*	+*	-	+*
581	+	+*	+*	+*	+*
582	+	0	0	0	0
Kokku	33 (+) 20 (-)	19 (+) 6 (+*) 3 (-) 25 (0)	17 (+) 8 (+*) 3 (-) 25 (0)	6 (+) 5 (+*) 17 (-) 25 (0)	4 (+) 4 (+*) 20 (-) 25 (0)

Allikas: KOV-ide 2015. a majandusaasta aruanded, autori koostatud

¹⁰ KOV-id on lisas esitatud tehingupartneri koodi konsolideerimisgrupi tunnuse järgi.

Lisa 8. C-kordaja arvutuskäik

Näitaja	Aasta	Jah	Ei	Osaline	Arvutuskäik	C-kordaja väärtus
Seotud osapoolte nimekiri avaldatud	2016	13	29	11	$(13 \times 12 + 29 \times 28 + 11 \times 10) / (53 \times 52)$	0,39
	2015	17	27	9	$(17 \times 16 + 27 \times 26 + 9 \times 8) / (53 \times 52)$	0,38
Seose kirjeldus	2016	4	45	4	$(4 \times 3 + 45 \times 44 + 4 \times 3) / (53 \times 52)$	0,73
	2015	5	45	3	$(5 \times 4 + 45 \times 44 + 3 \times 2) / (53 \times 52)$	0,73
Lisas 1 arvestus-põhimõtte selgitus	2016	51	2	-	$(51 \times 50 + 2 \times 1) / (53 \times 52)$	0,93
	2015	51	2	-	$(51 \times 50 + 2 \times 1) / (53 \times 52)$	0,93

Allikas: autori arvutused lisades 5 ja 6 esitatud andmete alusel

Näitaja	Aasta	Seotud osapoolte lisas	Tegevus-aruandes	Arvutuskäik	C-kordaja väärtus
Võtmeisikute arv ja tasud	2016	47	6	$(47 \times 46 + 6 \times 5) / (53 \times 52)$	0,80
	2015	46	7	$(46 \times 45 + 7 \times 6) / (53 \times 52)$	0,77

Allikas: autori arvutused lisas 6 esitatud andmete alusel

Näitaja	Aasta	Ei avalikust	Mitteturutingimustel	Kõik tehingud	Arvutuskäik	C-kordaja väärtus
Tehingute liikide avalikustamine	2016	5	19	5	$(5 \times 4 + 19 \times 18 + 5 \times 4) / (29 \times 28)$	0,47
	2015	3	19	6	$(3 \times 2 + 19 \times 18 + 6 \times 5) / (28 \times 27)$	0,50
Tehingute mahtude avalikustamine	2016	3	19	7	$(3 \times 2 + 19 \times 18 + 7 \times 6) / (29 \times 28)$	0,48
	2015	3	17	8	$(3 \times 2 + 17 \times 16 + 8 \times 7) / (28 \times 27)$	0,44
Saldod perioodi lõpul avalikustamine	2016	21	7	1	$(21 \times 20 + 7 \times 6 + 1 \times 0) / (29 \times 28)$	0,57
	2015	17	6	5	$(17 \times 16 + 6 \times 5 + 5 \times 4) / (28 \times 27)$	0,43

Allikas: autori arvutused lisas 7 esitatud andmete alusel

Näitaja	Aasta	Grupeeritult	Üksikult	Muul alusel	Arvutuskäik	C-kordaja väärtus
Saldode esitamine grupeeritult	2016	9	17	3	$(9 \times 8 + 17 \times 16 + 3 \times 2) / (29 \times 28)$	0,43
	2015	4	20	4	$(4 \times 3 + 20 \times 19 + 4 \times 3) / (28 \times 27)$	0,53

Allikas: autori arvutused lisas 7 esitatud andmete alusel

Lisa 9. Küsimuste 1–2 vastused

KOV-ide esindajate (pearaamatupidajad, finantsjuhid) küsimustikust

Kui kaua olete töötanud raamatupidajana?	Vastanute arv	Vastanute osatähtsus
Alla 1 aasta	0	0,0%
1–3 aastat	1	1,3%
3–5 aastat	1	1,3%
5–10 aastat	0	0,0%
Üle 10 aasta	73	97,4%
Kokku	75	100,0%

Allikas: autori koostatud

Kas olete koostanud majandusaasta aruannet, sh lisa „Seotud osapooled“?	Vastanute arv	Vastanute osatähtsus
Jah	74	98,7%
Ei	1	1,3%
Kokku	75	100,0%

Allikas: autori koostatud

KOV-ide audiitorite küsimustikust

Kui kaua olete auditeerinud KOV-ide aastaaruandeid?	Vastanute arv	Vastanute osatähtsus
1 aasta	0	0,0%
2–3 aastat	0	0,0%
3–5 aastat	0	0,0%
Üle 5 aasta	12	100,0%
Kokku	12	100,0%

Allikas: autori koostatud

Mitme KOV-i 2016. a aastaaruannet auditeerisite 2017. aastal?	Vastanute arv	Vastanute osatähtsus
1–2	1	8,3%
2–5	2	16,7%
6–10	4	33,3%
Üle 10	5	41,7%
Kokku	12	100,0%

Allikas: autori koostatud

Lisa 10. Küsimuste 3–7 vastused KOV-ide esindajate küsimustikust

3. Kas Teie asutuse/ omavalitsuse raamatupidamise sise-eeskirjas on määratud ametikohad (kõrgema juhtorgani ja tegevjuhtkonna liikmed ehk juhtkonna võtmeisikud), kelle kohta seotud osapoolte infot kogutakse?		
	Vastanute arv	Vastanute osatähtsus
Jah	17	22,7%
Ei	55	73,3%
Ei oska öelda	3	4,0%
Kokku	75	100,0%
4. Kas juhtkonna võtmeisikutele on tutvustatud seotud isikute kohta info kogumise protseduuri?		
	Vastanute arv	Vastanute osatähtsus
Jah, on tutvustatud	52	69,3%
Ei ole tutvustatud	6	8,0%
Protseduuri ei ole sisse seatud	14	18,7%
Ei oska öelda	3	4,0%
Kokku	75	100,0%
5. Kas Teie hinnangul on juhtkonna võtmeisikud Teie asutuses/ omavalitsuses teadlikud, et nendega seotud tehingud peab avalikustama?		
	Vastanute arv	Vastanute osatähtsus
Jah	66	88,0%
Ei	2	2,7%
Ei oska öelda	7	9,3%
Kokku	75	100,0%
6. Kuidas koostatakse nimekiri juhtkonna võtmeisikute pereliikmete kohta, keda loetakse seotud osapoolteks (võimalik mitu valikut)? ¹¹		
	Vastanute arv	
Raamatupidamisüksus/ aastaaruande koostaja kogub ise avalikest allikatest	34	
On määratud vastutav töötaja (mitte raamatupidaja), kes selle info kogub ja edastab raamatupidamisüksusele	9	
On kehtestatud kord, mille kohaselt seotud isikud ise annavad informatsiooni enda pereliikmete kohta	32	
Sellist nimekirja ei koostata	11	
Kokku	86	
7. Kuidas koostatakse nimekiri juhtkonna võtmeisikutega seotud äriühingute, SA-de ja MTÜ-de kohta, keda loetakse seotud osapoolteks (võimalik mitu valikut)?		
	Vastanute arv	
Raamatupidamisüksus/ aastaaruande koostaja kogub ise avalikest allikatest	41	
On määratud vastutav töötaja (mitte raamatupidaja), kes selle info kogub ja edastab raamatupidamisüksusele	8	
On kehtestatud kord, mille kohaselt seotud isikud ise annavad informatsiooni enda pereliikmete kohta	33	
Sellist nimekirja ei koostata ega esitata seotud osapoolte nimekirja aastaaruandes	2	
Kokku	84	

Allikas: autori koostatud

¹¹ Küsimuste 6 ja 7 vastusevariant „Muu“ on liidetud teiste sisu poolest samalaadsete vastusevariantidega.

Lisa 11. Küsimuste 8–11 vastused KOV-ide esindajate küsimustikust

8. Kelle ülesanne peaks Teie arvates olema seotud isikute tuvastamine?		
	Vastanute arv	Vastanute osatähtsus
Juhtkond	18	24,0%
Raamatupidaja/ raamatupidamisüksus	2	2,7%
Muu selleks määratud töötaja (mitte raamatupidaja)	51	68,0%
Muu	4	5,3%
Kokku	75	100,0%
9. Kuidas hindate seotud osapoolteks olevate isikute (füüsiliste ja juriidiliste) kindlakstegemise võimalusi aastaaruande koostaja poolt?		
	Vastanute arv	Vastanute osatähtsus
Keeruline ja aeganõudev, aga võimalik	19	25,3%
Aastaaruande koostajal endal ei ole võimalik kõiki seotud isikuid tuvastada	23	30,7%
Võimalik ainult siis, kui iga juhtkonna võtmeisik annab teada endaga seotud isikud	31	41,3%
Muu	2	2,7%
Kokku	75	100,0%
10. Kuidas saab raamatupidamisüksus/ aastaaruande koostaja teada tehingust seotud osapoolega?		
	Vastanute arv	Vastanute osatähtsus
Tehingu algataja, kooskõlastaja või kinnitaja paneb raamatupidamise algdokumendile selle kohta kommentaari	4	5,3%
Seda infot ei koguta tehingute tegemise ajal, vaid sellised tehingud tuvastatakse aastaaruande koostamise ajal	61	81,3%
See info ei jõua kunagi raamatupidajateni	2	2,7%
Tehinguid seotud osapooltega ei tuvastata, sest eeldatakse, et kõik tehingud on tehtud turutingimustel	7	9,4%
Muu	1	1,3%
Kokku	75	100,0%
11. Kas Teie omavalitsuses taandab juhtkonna võtmeisik ennast otsustamisest kui tehing toimub seotud osapoolega?		
	Vastanute arv	Vastanute osatähtsus
Jah	50	66,7%
Ei	1	1,3%
Ei oska öelda	24	32,0%
Kokku	75	100,0%

Allikas: autori koostatud

Lisa 12. Küsimuste 3–5 vastused KOV-ide audiitorite küsimustikust

3. Kas Teie hinnangul on KOV-id teadlikud, millist infot nad peavad esitama aastaaruande lisas „Seotud osapooled“?		
	Vastanute arv	Vastanute osatähtsus
Jah	9	75,0%
Ei	2	16,7%
Ei oska öelda	1	8,3%
Kokku	12	100%
4. Kas Teie hinnangul on KOV-idel ülevaade oma kõrgema juhtorgani ja tegevjuhtkonnaga seotud isikutest (sh nii pereliikmed kui ka äriühingud, SA-d, MTÜ-d)?		
	Vastanute arv	Vastanute osatähtsus
Jah	3	25,0%
Ei	1	8,3%
Osaliselt	8	66,7%
Ei oska öelda	0	0,0%
Kokku	12	100,0%
5. Kas Teie hinnangul on KOV-id seadnud sisse piisavad protseduurid tuvastamiseks tehinguid seotud osapooltega?		
	Vastanute arv	Vastanute osatähtsus
Jah	3	25,0%
Ei	3	25,0%
Osaliselt	6	50,0%
Ei oska öelda	0	0,0%
Kokku	12	100,0%

Allikas: autori koostatud

Lisa 13. Väidete vastused KOV-ide esindajate küsimustikust

Palun hinnake järgnevaid väiteid seotud osapoolte kohta KOV-ide aastaaruannetes:

KOV-de esindajate küsimustikust	Nõustun täielikult	Pigem nõustun	Osaliselt nõustun, osaliselt mitte	Pigem ei nõustu	Üldse ei nõustu	Kokku
Seotud osapoolte lisa on vajalik KOV-i aastaaruandes	17	20	23	8	7	75
• Osatähtsus	22,6%	26,7%	30,7%	10,7%	9,3%	100,0%
Seotud osapoolte lisa koostamise kulu ületab sellest saadava kasu	26	27	13	7	2	75
• Osatähtsus	34,7%	36,0%	17,3%	9,3%	2,7%	100,0%
Enamasti on aastaaruannetes esitatav teave seotud osapoolte kohta usaldusväärne	8	46	16	4	1	75
• Osatähtsus	10,7%	61,4%	21,3%	5,3%	1,3%	100,0%
Enamasti on aastaaruannetes esitatav teave seotud osapoolte kohta kõikehõlmav	2	28	27	16	2	75
• Osatähtsus	2,7%	37,3%	36,0%	21,3%	2,7%	100,0%
Seotud osapoolte mõiste sisu on aruande koostajale arusaadav	11	41	12	10	1	75
• Osatähtsus	14,7%	54,7%	16,0%	13,3%	1,3%	100,0%
Andmekaitse reeglid takistavad seotud isikute kohta info kogumist ja töötlemist	13	31	20	7	4	75
• Osatähtsus	17,3%	41,4%	26,7%	9,3%	5,3%	100,0%
Seotud osapoolte kohta info avaldamine suurendab KOV-i finantsinfo läbipaistvust	14	32	18	9	2	75
• Osatähtsus	18,7%	42,6%	24,0%	12,0%	2,7%	100,0%
Seotud osapoolte kohta info avaldamine lihtsustab aruande sisu mõistmist lugeja jaoks	3	19	20	20	13	75
• Osatähtsus	4,0%	25,3%	26,7%	26,7%	17,3%	100,0%

Allikas: autori koostatud

Lisa 14. Väidete vastused KOV-ide audiitorite küsimustikust

Palun hinnake järgnevaid väiteid seotud osapoolte kohta KOV-ide aastaaruannetes:

KOV-de audiitorite küsimustikust	Nõustun täielikult	Pigem nõustun	Osaliselt nõustun, osaliselt mitte	Pigem ei nõustu	Üldse ei nõustu	Kokku
Seotud osapoolte lisa on vajalik KOV-i aastaaruandes	5	4	1	2	0	12
• Osatähtsus	41,7%	33,3%	8,3%	16,7%	0,0%	100,0%
Seotud osapoolte lisa koostamise kulu ületab sellest saadava kasu	2	1	3	5	1	12
• Osatähtsus	16,7%	8,3%	25,0%	41,7%	8,3%	100,0%
Enamasti on aastaaruannetes esitatav teave seotud osapoolte kohta usaldusväärne	0	8	2	2	0	12
• Osatähtsus	0,0%	66,6%	16,7%	16,7%	0,0%	100,0%
Enamasti on aastaaruannetes esitatav teave seotud osapoolte kohta kõikehõlmav	0	5	5	2	0	12
• Osatähtsus	0,0%	41,7%	41,7%	16,6%	0,0%	100,0%
Seotud osapoolte mõiste sisu on aruande koostajale arusaadav	2	4	3	2	1	12
• Osatähtsus	16,7%	33,3%	25,0%	16,7%	8,3%	100,0%
Andmekaitse reeglid takistavad seotud isikute kohta info kogumist ja töötlemist	0	3	3	5	1	12
• Osatähtsus	0,0%	25,0%	25,0%	41,7%	8,3%	100,0%
Seotud osapoolte kohta info avaldamine suurendab KOV-i finantsinfo läbipaistvust	4	4	2	2	0	12
• Osatähtsus	33,3%	33,3%	16,7%	16,7%	0,0%	100,0%
Seotud osapoolte kohta info avaldamine lihtsustab aruande sisu mõistmist lugeja jaoks	1	4	2	5	0	12
• Osatähtsus	8,3%	33,3%	16,7%	41,7%	0,0%	100,0%

Allikas: autori koostatud

Lisa 15. Elektronposti kiri. Andmekaitse inspeksiooni vastus esitatud küsimustele

Vastaja: Liisa Ojangu

Esindatav asutus: Andmekaitse inspeksioon

Ametikoht: vaneminspektor

Küsiija: Sigrit Kivvistik

Kuupäev: 27.04.2018

Küsiija: Palun selgitust järgmistele küsimustele:

1. Kas andmete kogumisele seotud osapoolte kohta on andmekaitsealaseid piiranguid?
2. Kas kogutud andmete töötlemisele ja säilitamisele on piiranguid arvestades, et andmete säilitamine on vajalik tehingute tuvastamiseks kogu majandusaasta vältel?

Vastaja:

Andmekaitse Inspeksioon (AKI) sai Teie selgitustaotluse, milles soovite teada, kas seotud osapoolte andmete kogumisel on andmekaitsealaseid piiranguid.

Selgitan Teile, et igasuguse isikuandmete töötlemise puhul on vajalik silmas pidada isikuandmete kaitse seaduse (IKS) §-s 6 ja mais jõustuva isikuandmete kaitse üldmääruse artiklis 5 sätestatud isikuandmete töötlemise põhimõtteid. Eelkõige tuleb jälgida, et isikuandmeid võib koguda üksnes määratletud ja õiguspäraste eesmärkide saavutamiseks ning neid ei või töödelda viisil, mis ei ole andmetöötluse eesmärkidega kooskõlas. Isikuandmeid võib koguda vaid ulatuses, mis on vajalik määratletud eesmärkide saavutamiseks.

Samuti tuleb silmas pidada, et isikuandmete töötlemiseks peab alati olema õiguslik alus. IKS § 10 lõike 1 aluseks on selleks isiku nõusolek või seadusest tulenev alus. Seega seotud osapoolte kohta andmete kogumisel tuleb kontrollida, kas sellisel eesmärgil isikuandmete töötlemiseks on mõnes õigusaktis õiguslik alus või toimub see pelgalt isiku nõusolekul.