

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Kristiina Malm

EUROOPA LIIDU ARUANDLUSPÕHIMÕTETE SOBIVUS
AUDIITORTEGEVUSELE EESTIS

Lõputöö

Juhendaja:

Maret Güldenkoh, MBA

Tallinn 2014

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: juuni 2014
Töö pealkiri eesti keeles: Euroopa Liidu aruandluspõhimõtete sobivus audiitortegevusele Eestis	
Töö pealkiri võõrkeeles: The suitability of the regulation changing the reporting principles in the European Union on authorised public accountants in Estonia	
Töö autor: Kristiina Malm	Olen nõus lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas.
Allkiri:	
Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 49 leheküljest, sealhulgas lisadest 10 leheküljel. Allikaid on 71, sealhulgas teadusallikaid 25.	
Uurimisprobleem seisneb selles, et finantsaruandluse ja audiitortegevuse uuendatud õigusaktide siseriiklik ülevõtmine võib osutada oodatust erinevat mõju Eestis.	
Lõputöö eesmärgiks on analüüsida Euroopa Liidu aruandluspõhimõtete sobivust audiitortegevusele Eestis.	
Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:	
<ol style="list-style-type: none">1. Anda ülevaade Euroopa Liidu finantsaruandluse õigusraamistikust.2. Anda ülevaade Euroopa Liidu audiitortegevuse õigusraamistikust.3. Analüüsida Euroopa Liidu finantsaruandluse ülevõtmise probleeme Eestis.4. Analüüsida Euroopa Liidu audiitortegevuse ülevõtmise probleeme Eestis.	
Aruandluse ja audiitortegevuse õigusraamistiku muutmise tagajärjel on tõenäoline finantskeskkonna usaldusväarsuse ja majandusstabiilsuse vähenemine Eestis. See on tingitud Eestis enamiku moodustavate väikeste ettevõtjate aruandlusmahu vähendamisest ja võimalikust auditikohustuse kaotamisest.	
Märksõnad: finantsaruandlus, auditeerimine, majandusaasta aruanne	
Võõrkeelsed võtmesõnad: financial reporting, auditing, annual report	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor: Uno Silberg	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele	
Juhendaja: Maret Guldenkoh	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS	3
1. FINANTSARUANDLUST JA AUDIITORTEGEVUST REGULEERIVAD ÕIGUSAKTID EUROOPA LIIDUS	5
1.1. Euroopa Liidu finantsaruandluse õigusraamistik.....	5
1.2. Euroopa Liidu audiitortegevuse õigusraamistik	10
2. EUROOPA LIIDU ÕIGUSAKTIDE SOBIVUS ARUANDLUSPÕHIMÕTETELE JA AUDIITORTEGEVUSELE EESTIS	17
2.1. Euroopa Liidu finantsaruandluse ülevõtmise probleemid Eestis.....	17
2.2. Euroopa Liidu audiitortegevuse ülevõtmise probleemid Eestis.....	22
KOKKUVÕTE	28
SUMMARY	31
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	33
LISA 1. LÕPUTÖÖ TEEMAGA SEOTUD VARASEMAD ÜLIÕPILASTÖÖD	40
LISA 2. ETTEVÕTJATE LIIGITUS EUROOPA LIIDUS ENNE 2013. AASTAT.....	41
LISA 3. DIREKTIIVI 2013/34/EL TÜHISTAMISHAGI	43
LISA 4. EKSPERTINTERVJUUDE KÜSIMUSED	46
LISA 5. TEABENÕUDE TEKST	49

SISSEJUHATUS

Finantsaruandlus ja audiitortegevus on omavahel seotud valdkonnad, milleta on äriühingute jätkusuutlikkus küsitav. Esimese kaudu avaldatakse aruandekohustuslase möödunud perioodide kohta majandusalast teavet, teise abil kontrollitakse ülestähendatu kajastamise õigsust ja antakse üldhinnang analüüsiobjekti finantsseisundile.

Teema on oluline, kuna seostub lõputöös käsitletavate valdkondade, finantsaruandluse ja audiitortegevuse lähitulevikuga Euroopa Liidus, sealhulgas Eestis. Mõlema valdkonna käsitlemine on oluline, kuna ühe tegevusala muudatused mõjutavad teise ala kutsetegevust.

Töö on aktuaalne, sest 23.09.2014 esitati Eesti Vabariigi nimel Euroopa Liidu Kohtule tühistamishagi direktiivi 2013/34/EL kohta. Lõputöö kaitsmise ajaks ei ole vastu võetud audiitortegevuse ajakohastatud direktiiv ja seda täiendav määrus. Õigusaktide ettepanekud läbisid aprillis 2014 esimese lugemise, kus said Euroopa Parlamendi ja nõukogu heakskiitmise.

Teema on uudne sellepärast, et eristub varasemalt üliõpilastöodes kajastatust rõhuasetuse poolest (vt lisa 1). Eva Kajasalu võrdleb uut aruandlusdirektiivi Eesti hea raamatupidamistavaga, esitades ettepanekuid vastuolude lahendamiseks. Marike Rämmel analüüsib audiitortegevuses toimuvate muutuste mõtestamisel valdkonna ajaloolisi tendentse. Antud töös lähtutakse põhimõttest, et finantsaruandlus ja audiitortegevus moodustavad ühtse terviku, seega analüüsitakse ühel alal toimuvate muutuste sobivust teise ala kutsetegevusele.

Uurimisprobleem seisneb selles, et finantsaruandluse ja audiitortegevuse valdkondade uuendatud õigusaktide siseriiklik ülevõtmine võib osutada oodatust erinevat mõju Eesti vastavate tegevusalade praktikale. Tulenevalt erisustest Euroopa Liidu liikmesriikide majanduskeskkonnas võib eeldada, et direktiivide ülevõtmisel ei saa nende mõju riigiti ühesugune olema. Probleemi tõsidusele viitab asjaolu, et Eesti-taolise väikeriigi algatatud tühistamishagi esitamine Euroopa Liidu õigusakti vastu on Euroopa Kohtu ajaloos harva esinev nähtus, mistõttu saab seda pidada pretsedenti loovaks.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida Euroopa Liidu aruandluspõhimõtete sobivust audiitortevusele Eestis.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Anda ülevaade Euroopa Liidu finantsaruandluse õigusraamistikust.
2. Anda ülevaade Euroopa Liidu audiitortevuse õigusraamistikust.
3. Analüüsida Euroopa Liidu finantsaruandluse ülevõtmise probleeme Eestis.
4. Analüüsida Euroopa Liidu audiitortevuse ülevõtmise probleeme Eestis.

Lõputöö teoreetilises osas kasutatakse kvalitatiivset andmete kogumise meetodit, mille käigus kogutakse ja analüüsitakse õigusakte, teadusartikleid ja muid tekste. Veel toetatakse teadusseminaridel ja Tallinna Tehnikaülikooli majandusteaduskonna 21.01.2014 toimunud magistritööde kaitsmisel kuuldule. Empiiriliste tulemusteni jõudmiseks kasutatakse kvantitatiivset andmete kogumise ja kvalitatiivset analüüsimeetodit. Kolmanda uurimisülesande lahendamiseks ühildab autor ekspertintervjuude tulemused Euroopa Liidu finantsarvestuse õigusaktide võrdleva analüüsiga. Neljanda uurimisülesande lahendamiseks sobitatakse statistilise analüüsi käigus saadud tulemused tekstianalüüsi järeldustega.

Töö koosneb kahest peatükist, esimeses peatükis antakse ülevaade finantsaruandluse ja audiitortevuse reguleerimisest Euroopa Liidus. Esimese peatüki esimeses alapeatükis antakse ülevaade finantsaruandluse õigusraamistikust Euroopa Liidus. Esimese peatüki teises alapeatükis antakse ülevaade audiitortevuse õigusraamistikust Euroopa Liidus.

Teises peatükis analüüsitakse Euroopa Liidu finantsaruandluse ja audiitortevuse õigusaktide sobivust vastavatele valdkondadele Eestis. Selleks analüüsitakse teise peatüki esimeses alapeatükis finantsaruandluse ülevõtmise probleeme Eestis. Teise peatüki teises alapeatükis analüüsitakse audiitortevuse ülevõtmise probleeme Eestis.

Jätkatakse lõputöö koostaja kursusetöö „Euroopa Liidu õigusaktide mõju audiitortevusele Eestis” edasiarendamist. Allikatena kasutatakse Euroopa Liidu ja Eesti Vabariigi õigusakte, teadusartikleid, teadusseminaride materjale ja muid tekste. Eesti õigusaktidest kasutatakse raamatupidamise seaduse 23.03.2014 ja audiitortevuse seaduse 24.12.2013 seisuga redaktsioone. Lõputöö analüüsis kasutatakse ekspertintervjuusid ning Registrate ja Infosüsteemide Keskuse kohturegistrate osakonna äriregistrist saadud statistilisi andmeid.

1. FINANTSARUANDLUST JA AUDIITORTEGEVUST REGULEERIVAD ÕIGUSAKTID EUROOPA LIIDUS

1.1. Euroopa Liidu finantsaruandluse õigusraamistik

Äriühingutes toimuvate igapäevaste tehingute paremaks haldamiseks ja tulevikku suunatud otsuste tegemiseks on vajalik finantsarvestuse pidamine, mille abil registreeritakse finantstoimingud. Majandusaasta jooksul aset leidnud sündmuste kaardistamise käigus finantsaruande koostamist ja esitamist vajalikele organisatsioonidele nimetatakse finantsaruandluseks. Neid valdkondi on vaja nii siseriiklikul kui riikide ülesel tasandil reguleerida, et tagada majanduse parem ülepiiriline toimimine.

Finantsarvestuse ja -aruandluse ühtlustamine on Euroopa Liidus prioriteediks olnud 1960. aastate keskpaigast, mil võeti eesmärgiks äriühinguõiguse harmoniseerimine (Gornik-Tomaszewski 2005). Eri autorid on jõudnud arusaamisele, et see on protsess, millega püütakse vähendada erinevusi riikidevahelises aruandluses (Andreea-Ioana & Pali-Pista 2013; Saudagarán 2009:2–39). Seega on eesmärgiks riikide rahvuslikest eripäradest tulenevate erinevuste vähendamine eesmärgiga ühtlustada arvestuspõhimõtted. Euroopa Liidus on selle põhiliseks vahendiks aruandlusdirektiivid (Gornik-Tomaszewski 2005).

Esmakordne äriühingute arvestuspõhimõtete reguleerimine toimus 1978. aastal vastu võetud Neljanda aruandlusdirektiiviga 78/660/EMÜ, mis käsitleb teatavat liiki äriühingute raamatupidamise aastaaruandeid (edaspidi Direktiiv 78/660/EMÜ) (Fourth...1978). Samas valdkonnas võeti vastu järgmine direktiiv 1983. aastal. Seitsmenda aruandlusdirektiiviga 83/349/EMÜ (edaspidi Direktiiv 83/349/EMÜ) käsitletakse konsolideeritud aastaaruannetele kohalduvaid arvestuspõhimõtteid ja esitusnõudeid (Seventh...1978).

Direktiividega sätestatakse liiduüleselt kehtivad põhimõtted teatud äriühingute finantsaruannete koostamiseks. Ühiste piiride paikapanemine on oluline, kuna see tagab parema ülepiirilise majandustegevuse toimimise. Õigusaktidega on loodud üldine raamistik,

millest aruandekohustuslased peavad lähtuma. Teatud sätete kohaldamisel on liikmesriikidel ühtlasi otsustusvabadus lähtuda oma riigi eripärasid arvestavast siseriiklikust regulatsioonist.

Üle 30-aastase kehtivusaja jooksul on direktiive kokku muudetud 25 korda (References. Fourth...2009; References. Seventh...2009). Selle aja jooksul majanduskeskkonnas toimunud muutustest ajendatuna algatati 2007. aastal diskussioon sooviga leida meetmeid ettevõtjate toetamiseks ja halduskoormuse vähendamiseks Euroopa Liidus. Lisaks äriühinguõiguse ajakohastamisele sai prioriteetseks raamatupidamise ja auditi õigusraamistiku ajakohastamine.

Teaduskirjandust analüüsid selgub, et halduskoormus on seadustest tuleneva teabe esitamise kohustuse täitmisega kaasnev ajaliselt ja rahaliselt mõõdetav ettevõtlikkust pärssiv koormus (Cutting...2007; Neag & Maşca 2012; Столяров и Грошев 2012). Ушаков (2005) lisab, et liigse halduskoormusega võib kaasneda varimajanduse osakaalu tõus. Finantsaruandluse kontekstis saab näiteks tuua aruannete esitamise kohustuse, millega kaasneb vastavalt ettevõtja suurusele teatud halduskoormus.

2009. aastal kaasati suhtlusse liikmesriigid, 2011. aastal esitas Euroopa Komisjon direktiivi ettepaneku eelnevate direktiivide asendamiseks (Review...2013). Kuueaastase töö tulemusena võeti 26.06.2013 vastu eelnevaid direktiive kehtetuks tunnistav Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 2013/34/EL teatavat liiki ettevõtjate aruandeaasta finantsaruannete, konsolideeritud finantsaruannete ja nendega seotud aruannete kohta (edaspidi Direktiiv 2013/34/EL) (Directive 2013/34/EU...2013).

Direktiivi 2013/34/EL eristab eelmistest direktiividest eelkõige kolm aspekti: direktiivi rõhuasetuse muutus suurematelt väiksematele aruandluskohustuslastele, finantsaruannete kaudu esitatava info võrreldavuse suurendamine Euroopa Liidus ning halduskoormusega seotud probleemide leevendamine. Õigusakti ülesehituse muutumine viitab esitusnõuete kehtestamise põhimõtte muutusele.

Eelnevalt lubati liikmesriikidel teha suurettevõtjatele kehtestatud nõuetest erandeid väikestele ja keskmise suurusega ettevõtjatele. Direktiiviga kehtestatakse väikestele ettevõtjatele miinimumnõuded, mida täiendavad lisareeglid suurematele aruandluskohustuslastele. Mikroettevõtjatele kehtivad väikestele ettevõtjatele mõeldud nõuete lihtsustused, kui neile ei ole erinõudeid kehtestatud (Direktiiv 2013/34/EL). Väikesed ettevõtjad on direktiivi

2013/34/EL artikkel 4 lõike 1 järgi vabastatud rahavoogude ja omakapitali muutuste aruande esitamisest, samuti on vähendatud kohustuslike lisade arvu. Seega tuleb kohustuslikus korras esitada bilanss ja kasumiaruanne. Miinimumnõuete kehtestamise eesmärk on lisaks aruannete võrreldavuse suurendamisele väikeste ettevõtjate halduskoormuse vähendamine nendele esitatavate nõuete lihtsustamise kaudu (Alver ja Alver 2013:13).

Rämmel (2014) on viidanud probleemile seoses rahavoogude aruande koostamise vajaduse kaotamisega. Rahavoogude aruanne annab äriühingust bilansi ja kasumiaruandega võrreldes õige ja õiglasema kujutelma, kuna selles on keerulisem manipuleerida majandusnäitajatega raamatupidamislike hinnangute puudumise tõttu, kuna kajastatakse raha liikumist. Siit järeldub võimalus, et ettevõtjatel on pärast direktiivi jõustumist lihtsam majandustulemustega manipuleerida, kuna bilansi ja kasumiaruande koostamisel lähtutakse mitmete kirjete kajastamisel raamatupidamislikest hinnangutest. (Rämmel 2014) See vähendab veelgi väikeste ettevõtjate aruannete usaldusväärust ja läbipaistvust.

Lisaks püüdlusele soodustada mikro- ja väikeste ettevõtjate tegevust võib taolist rõhuasetuse muutust põhjendada sellega, et seni on enam tähelepanu pööratud suurematele ettevõtjatele tulenevalt nende seotusest laialdasema piiriülese majandustegevusega. Seda kinnitab asjaolu, et Euroopa Komisjoni määruse nr 1606/2002 järgi on börsil noteeritud ja noteeritud võlakirjadega äriühingud kohustatud aastaaruannete esitamisel lähtuma rahvusvahelistest finantsaruandlusstandarditest, teistele majandusüksustele on see vabatahtlik. Taolisele kohustusele vaatamata säilib Neljanda ja Seitsmenda direktiivi primaarsus standardite suhtes (Haldma 2003).

Võrreldes direktiividega 78/660/EMÜ ja 83/349/EMÜ, on 36 aasta jooksul õigusliku siduvuse tase ja ettevõtjate tegutsemisvabaduse piirid muutunud. Finantsarvestuse ja -aruandluse harmoniseerimist Euroopa Liidus on ekspertide arvamuste paljususe tõttu peetud pea sama keeruliseks kui valdkondade üleilmset harmoniseerimist (Cairns 1997, ref Kajasalu 2014). Sellele vaatamata taotletakse direktiiviga 2013/34/EL aruandlusnõuete maksimaalset harmoniseerimist, mis muudab ettevõtjate elu varasemast reglementeeritumaks. Kui 1978. aasta seisuga lubati majanduslikult ja ühiskondlikult vähemoluliste äriühingute puhul kõrvalekaldumisi direktiivis sätestatust, siis uuendatud direktiivi nõuded on kohustuslikud kõigile täitmiseks, lubades vaid üksikuid erandeid.

Üheselt rangete sätete järgimise nõude üks põhjustest on direktiivist tulenev detailsem ettekirjutus normide kohaldatavuse kohta. Direktiivi 2013/34/EL alusel loodi kõigi Euroopa Liidu ettevõtjate kategooriasse liigitamiseks ühtsed alused. Enne seda puudus liidusisene ühene arusaam eri suurusega ettevõtjate definitsioonist. Olemasolev mõistestik piirdus Neljandas direktiivis 78/660/EMÜ, Euroopa Komisjoni soovitusel ja määruses esitatud ettevõtjate määratlustega (vt lisa 2).

Sarnaselt eelkirjeldatud õigusloomega on direktiivi 2013/34/EL eesmärk ettevõtjate liigitamisel väiksemate ettevõtjate halduskoormuse vähendamine. Erinev on see, et direktiivi kaudu antakse alus mikro-, väikese, keskmise suurusega ja suurettevõtja mõiste üleliiduliselt ühetaoliseks defineerimiseks. Varasemad õigusaktid olid seevastu soovituslikud. Kui võrrelda eri käsitlusi numbriliselt, kattuvad enam töötajate arvu kriteeriumid, muud arvulised näitajad on direktiivis madalamad.

Direktiivi kohaselt on mikroettevõtja bilansimahuga kuni 350 000 eurot, netokäibega kuni 700 000 eurot, keskmise töötajate arvuga aruandeaasta jooksul kuni 10 töötajat. Väikeettevõtja puhul on samad näitajad 4 000 000 eurot, 8 000 000 eurot ja 50 töötajat. Samas võivad liikmesriigid väikeste ettevõtjate näitajaid suurendada kuni 6 000 000 euroni bilansimahu puhul ja 12 000 000 euroni netokäibe arvestuses. Keskmise suurusega ettevõtjal ei tohi bilansimaht ületada 20 000 000 eurot, netokäive 40 000 000 eurot ja töötajate arv 250 töötajat. Suurettevõtja näitajad peavad ületama keskmise suurusega ettevõtja piirmäärasid. Lisaks on direktiivis sätestatud väike-, keskmise suurusega ja suure kontserni mõisted.

Kõikide ettevõtjate puhul on direktiivi 2013/34/EL artikkel 3 punkti 10 järgi kindlasse kategooriasse kuulumise tingimuseks see, et vähemalt kaks näitajat ei ületa bilansipäeva seisuga etteantud piirmäärasid. Ootamatute kategooria vahetumise juhtumite leevendamiseks on loodud üleminekusäte. Olukorras, kus ettevõtja kaks kolmest finantsnäitajast vastavad senisest väiksema või suurema ettevõtja liigitusele, rakenduvad uued nõuded alles pärast teist aastat, mil näitajad ületasid varajasemaid piirmäärasid (Vilu 2013).

Uut direktiivi eristab eelmistest suurem olulisuse printsiibi rõhutamine. Neljandas aruandlusdirektiivis aktsepteeritakse nõuetest kõrvalekaldumisi üksikute majandusaasta aruande osade puhul. Direktiivis 2013/34/EL antakse suurem vabadus, lubades mõjult ebaoluliste nõuete kajastamise, mõõtmise, esitusviisi, avalikustamise ja konsolideerimise

täitmata jätmist. Seega on senisest veelgi olulisemaks muutunud aruannete tervikpildi hoomamine ja olulise ebaolulisest eristamine.

Direktiivis esineb mitmeid vasturääkivusi, näiteks õige ja õiglase kajastamise, sätete õigusliku siduvuse ja sisu ülimuslikkuse printsiibi puhul. Õigusakti üheks eesmärgiks on aruannetes esitatava info võrreldavuse tagamine miinimumnõuete seadmisega. Teisalt lubatakse liikmesriikidel vajadusel kehtestada väikeettevõtjatele täiendavaid nõudeid, sealhulgas leebemaid esituskohustusi, seega nõutust vähema info kajastamist. Samas on väikeettevõtjalt miinimumtasemest rohkema info nõudmine lubatud artikkel 4 punkti 6 järgi üksnes maksude kogumise eesmärgil.

Õige ja õiglase kajastamise põhimõtte on pärit Suurbritannia 20. sajandi esimese poole õigusruumist ning võeti Mandri-Euroopas laiemalt kasutusele Neljanda direktiivi vahendusel (Nobes 1993). Õigusakti sätete vastuolu korral peetakse selle põhimõtte kohaldamist olulisemaks kui teiste nõuete täitmist. Erandjuhtudel, kui taoline kajastamine ei ole võimalik, tuleb selle kohta esitada täiendav info. (Direktiiv 78/660/EMÜ) Õigusakti eestikeelses tõlkes on “õiglane” asendatud “erapooletuga”.

Kuna tegemist on inimese subjektiivse hinnangu põhjal loodava “konstruktsiooniga”, saab hinnangut õige ja õiglase kajastatuse kohta pidada ajas muutuvaks nähtuseks (Alexander & Jermakowicz 2006). Seega on mõneti mõistetav, miks on selle tähtsus direktiivis vähenenud. Direktiivi eessõnas on kirjas, et sätete kohaldamine ei võimalda saada igal juhtumil õiget ja õiglast ülevaadet ettevõtja finantsseisust, mille korral tuleb finantsaruannete lisades anda selle nõude täitmiseks vajalikku lisateavet.

Enam küsimusi tekitab on sisu ülimuslikkuse printsiibist ehk õige ja õiglase kajastamise põhimõttest kinnipidamise kohustus. Üheltpoolt rõhutatakse selle tähtsust, teisalt on liikmesriikidel lubatud vabastada ettevõtjad põhimõtte järgimisest (Direktiiv 2013/34/EL). Seega ei ole välistatud olukorrad, mil vorm on sisust tähtsam. Taolist situatsiooni peetakse võimalikuks ebatavaliste tehingute ja olukordade puhul, lahendusena pakutakse välja liikmesriikide erieeskirjade kehtestamist ning see tuleb märkida finantsaruande lisades.

Tulenevalt sellest, et seadusakti kohaldamises kohalikku seadusandlusse nähakse ohtu siinsele majanduskeskkonnale, esitati 23.09.2013 Eesti Vabariigi nimel Euroopa Kohtule

tühistamishagi direktiivi 2013/34/EL sätete tühistamiseks (Estonia...15.10.2013; vt lisa 3). Põhiargumendid, millele tuginetakse, on õigusakti vähene motiveeritus, aruandluse läbipaistvuse ja võrreldavuse vähenemine ning Eesti ettevõtjate halduskoormuse kasv.

Kokkuvõtvalt selgus, et finantsaruandlust on Euroopa Liidu tasandil harmoniseeritud alates 1960. aastate keskpaigast aruandlusdirektiividega 78/660/EMÜ ja 83/349/EMÜ. 30 aasta vältel majanduses toimunud muutuste peegeldamiseks valdkonna regulatiivaktides võeti 26.06.2013 vastu aruandlusdirektiiv 2013/34/EL. Seda eristab eelmistest direktiividest eelkõige kolm aspekti: direktiivi rõhuasetuse muutus suurematelt väiksematele aruandluskohustuslastele, finantsaruannete kaudu esitatava info võrreldavuse suurendamise eesmärk Euroopa Liidus ning halduskoormusega seotud probleemide leevendamine. Direktiiviga sätestatakse esmakordselt ettevõtjate legaldefiniitsioonid, kategoriseerides need suuruse järgi mikro-, väikesteks, keskmise suurusega ja suurettevõtjateks. Mikro- ja väikestele ettevõtjatele rakendub keskmise suurusega ja suurettevõtjatest väiksemas mahus aruannete esitamise kohustus: väikesed ettevõtjad peavad esitama kaks põhiaruannet: bilansi ja kasumiaruande, lisade mahtu on vähendatud. Mikroettevõtjate aruanded võivad olla sellest lühemad. Direktiivis esineb mitmeid vasturääkivusi, näiteks õige ja õiglase kajastamise, sätete õigusliku siduvuse ja sisu ülimuslikkuse printsiibi vahel. Tulenevalt sellest, et seadusakti kohaldamises kohalikku seadusandlust nähakse ohtu siinsele majanduskeskkonnale, esitati 23.09.2013 Eesti Vabariigi nimel Euroopa Kohtule direktiivi 2013/34/EL tühistamishagi.

1.2. Euroopa Liidu audiitortegevuse õigusraamistik

Majanduse edukaks toimimiseks on vajalik pidev usaldusväärse finantsinfo olemasolu. Majandusaasta aruanded on üks põhiallikas, mille kaudu saada infot konkurentide, võimalike äripartnerite või maksuhalduri menetluses oleva objekti kohta. Finantsaruande auditeerimine on järgmine samm pärast selle koostamist, et tagada omanikele veendumus koostatud dokumendi olulises osas õigsuse ja õigluse kohta. Samuti on see teadmine oluline teistele isikutele, keda ühendavad ettevõtjaga ühised majanduslikud huvid. Selleks, et auditeerimisel lähtutaks sarnastest põhimõtetest, on finantsauditi teostamisel oluline lähtuda üldtunnustatud rahvusvahelistest põhimõtetest. Seega on Euroopa Liidu kontekstis oluline sätestada audititeerimise ühine õigusraamistik.

20. sajandi teisel poolel vastu võetud aruandlusdirektiivide hulka kuulub lisaks Neljandale ja Seitsmendale Kaheksas direktiiv, millega soovitakse audiitortevuse valdkonda harmoniseerida (Hirvoja-Tamm 2010). Finantsaruandluse direktiiviga 2013/34/EL loodi senisest suurem seos kahe valdkonna vahel, kuna õigusakt reguleerib muuhulgas audiitortevust. Valdkonna õigusraamistiku ajakohastamiseks ja aruandlusdirektiiviga kooskõlla viimiseks on vajalik Kaheksanda äriühinguõiguse direktiivi 2006/34/EÜ muutmine.

Kohustusliku auditi valdkonda on Euroopa Liidu tasandil reguleeritud alates 1978. aastast. Äriühingute auditeerimise nõue sätestati esmakordselt direktiivis 78/660/EMÜ, direktiiviga 83/349/EMÜ laiendati auditikohustust konsolideeritud üksustele (Direktiiv 78/660/EMÜ; Direktiiv 83/349/EMÜ). Kaheksanda äriühinguõiguse direktiiviga 84/253/EMÜ reguleeriti raamatupidamise dokumentide põhikirjalise auditeerimise eest vastutavate isikute tunnustamist (Eighth...1984). 17.05.2006 jõustunud Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiviga 2006/43/EÜ (edaspidi Direktiiv 2006/43/EÜ) koondati eri direktiivide nõuded ühte õigusakti (Directive 2006/43/EC...2006).

2008. aastal alanud finantskriisi järgselt suurenes auditi valdkonna probleemide teadvustamine. Selleks, et ühtlustada Euroopa Liidu audititurgu, alustati põhjalike muudatuste kavandamisega kohustusliku auditi valdkonnas, millega kaasnes direktiivi 2006/43/EÜ muutmine. Ümberkorraldused hõlmasid vandeaudiitorite tegevuse erinevaid aspekte käsitlevate sätete ajakohastamist ja senisest põhjalikumalt lahtikirjutamist. Planeeritud muudatused on kirjas 30.11.2011 Euroopa Komisjoni vastu võetud direktiivi 2011/778 ja määruse 2011/779 ettepanekus (edaspidi Direktiivi 2011/778 ettepanek ja Määruse 2011/779 ettepanek) (Directive of...2011; Proposal...2011). Õigusaktid läbisid vastavalt 03.04 ja 14.04.2014 esimese lugemise ning said Euroopa Parlamendi ja nõukogu heakskiidu.

Van Der Zanden ja Van Der Zanden (2013) toovad välja, et muudatused tuginevad pigem laiemal avalikkuse arvamusele, mitte teaduslikele uuringutele, mistõttu ei ole direktiivi ettepaneku kujunemise protsess läbipaistev: mitmed organisatsioonid ja avaliku huvi üksused mõjutasid direktiivi muudatusettepanekute tegemise protsessi. Seega puudub kindlus, et ajakohastatud sätted aitavad leevendada auditituru probleeme.

Direktiivi 2006/34/EL ja direktiivi 2011/778 ettepanekut võrreldes on suurim muudatus avaliku huvi üksustele senisest suurema tähelepanu pööramine, mille tulemusena koostas

Euroopa Komisjon kohustuslikus korras auditeerimisele kuuluvatele majandusüksustele rakenduva direktiivi ettepanekule lisaks avaliku huvi ja konsolideeritud üksuste erinõudeid sisaldava määruse ettepaneku. Sellega taastati 20. sajandi praktika käsitleda audiitortegevust mitmes õigusaktis. Kui seni käsitleti avaliku huvi üksuste auditi põhimõtteid kohustusliku auditi üldpõhimõtetega koos ühes direktiivis, siis 2011. aastast on avaliku huvi üksuste kohustusliku auditiga seonduv mahukas, 87-leheküljelises eraldi määruse ettepanekus põhjalikult lahti selgitatud.

Direktiivi 2011/778 ettepanek hõlmab mitte avaliku huvi üksuste auditile täiendavalt teatud ulatuses avaliku huvi ja konsolideeritud üksuste auditile kohaldatavaid nõudeid. Direktiivi 2006/43/EÜ muutmisel jäeti uuendatud direktiivi ettepanekust välja avaliku huvi ja konsolideeritud üksusi puudutavad sätted, mida arendati määruses edasi. Mõningad direktiivis 2011/778 esitatud sätted, sealhulgas mõisted, kehtivad nii avaliku huvi ja konsolideeritud üksustele kui teistele auditikohustuslastele. Seevastu on sätteid, mis kohalduvad osaliselt avaliku huvi ja konsolideeritud üksuste auditeerimisele, mida täpsustatakse määruse ettepanekus

Avaliku huvi üksuste auditeerimisele kohaldatavate nõuete eraldi õigusaktis käsitlemise eesmärk on määruse 2011/779 ettepaneku kohaselt nõuete järjekindla ühtlustamise ja ühetaolise kohaldamise tagamine, mis kindlustab siseturu tõhusama toimimise. Avaliku huvi üksuste auditeerimisele kohaldatavate nõuete täiustamise eesmärk on suurendada auditite kvaliteeti. (Määruse 2011/779 ettepanek) Direktiivis 2006/43/EÜ esitatud avaliku huvi üksuste auditeerimisele kohaldatavad nõuded on määruses põhjalikumalt käsitletud. Kuna avaliku huvi üksuste tegevus avaldab mõju kogu riigi finantssüsteemile, peab majandusüksuse auditi tulemusena saadud info kajastama üksuse tegevust võimalikult tõepäraselt, et üksuse juhtidel oleks võimalik varakult võimalikke ohte ennetada.

Direktiivi ettepanekuga 2011/778 täpsustatakse auditikohustuse mõistet. Direktiivi 2006/43/EÜ alusel on kohustuslikule auditeerimisele kuuluvad avaliku huvi üksused liikmesriigi seadusandluse alusel kõigis Euroopa Liidu liikmesriikides vabalt väärtpaberitega kaubelda võivad üksused, krediidasutused ja kindlustusseltsid (Direktiiv 2006/43/EÜ). Direktiivi 2011/778 ettepanekus on avaliku huvi üksuse mõiste eelnevast rohkem avatud.

Lisaks igas liikmesriigis väärtpaberitega kauplevatele üksustele, krediidasutustele ja kindlustusseltsidele kuuluvad direktiivi jõustumisel kohustuslikule auditeerimisele avaliku huvi üksustena veel investeerimisühingud, Euroopa Liidu alternatiivsed investeerimisfondid, eurofondid, väärtpaberite keskdepositooriumid, kesksed vastaspooled ning teatud eranditega makseasutused ja e-raha asutused (Direktiivi 2011/778 ettepanek).

Sarnaselt eelmise direktiiviga tuleneb auditikohustus aruandlusdirektiivist, ent võrreldes eelnevaga, on auditi piirmäärad seotud ettevõtja kategooriate legaaldefiniitsioonidega. Bilansimahu, netokäibe ja keskmise töötajate arvu järgi ettevõtjate kategoriseerimise kohustuse ülevõtmisega direktiivist 2013/34/EL ühtlustatakse kahe Euroopa Liidu õigusakti nimetatud sätet direktiivi 2011/778 ettepanekut edasi arendades.

Seni on olnud liikmesriikidel õigus kehtestada auditi kriteeriumid iseseisvalt. Sellest tulenevalt on auditikohustuslaste määratlus ja seega ettevõtjate halduskoormus liikmesriigiti erinev, mistõttu ei ole ettevõtjatele tagatud võrdsed võimalused Euroopa Liidus ettevõtlusega tegelemiseks. See raskendab ettevõtjate omavahelist võrdlemist. Direktiivi 2011/778 ettepaneku artikkel 2 lõike 1 järgi on auditeerimine kohustuslik keskmistele ja suurettevõtjatele, väikeste ettevõtjate auditeerimise vajalikkuse üle otsustavad liikmesriigid.

Väikeste ettevõtjate auditikohustuse üleliidulist ühtlustamist analüüsides ilmnevad nii plussid kui miinused. Üheltpoolt vähendab mitteauditeerimine väikeste ettevõtjate halduskoormust. Teisalt tõstatub Rämmeli (2014) hinnangul auditikohustuse Euroopa Liidu sisesel harmoniseerimisega väikeste ettevõtjate konkurentsivõime probleem. Ühe liikmesriigi seaduste kohaselt auditeeritav väikeettevõtja on halvemas olukorras, võrreldes teise riigi väikeettevõtjaga, kellel puudub auditikohustus. Seda põhjusel, et esimese riigi ettevõtja peab kandma teisest äriühingust suuremaid kulusid. (Rämmel 2014) Samuti puudub auditeeritaval ettevõtjal kindlustunne äripartneri finantsinfo usaldusväärsuse kohta.

Liikmesriigid võivad kohustuslikus korras auditeerimise asemel valida väikeettevõtjate piiratud ülevaatuse tegemise kohustuse, millele ei kohaldata kohustuslikul auditil rakendatavaid auditeerimisstandardeid (Direktiivi 2011/778 ettepanek). Ülevaatuse kohustus on 2013. aasta seisuga kehtestatud Eestis ja Šveitsis, selle kehtestamist kaalutakse Taanis (Auditi...2010). Kui väike- või keskmise suurusega ettevõtja on avaliku huvi üksus,

kohaldatakse selle auditeerimisel avaliku huvi üksuse kohustuslikul auditeerimisel rakendatavaid erinõudeid (Direktiivi 2011/778 ettepanek).

Saab järeldada, et võimalus nõuda piiratud ülevaatusete tegemist on direktiivi ettepanekusse lisatud seoses auditikohustuslaste piirmäärade kehtestamisega ettevõtjate usaldusvärsuse tõstmiseks või vastupidi nende halduskoormuse vähendamiseks olenevalt liikmesriikide ettevõtjate suuruselt. Piiratud ülevaatusete teenus on Euroopa Liidu õiguses seni käsitlemata mõiste. See on auditist vähem kindlust andev menetlus, mille eesmärk on teha kindlaks veast või pettusest tulenevad väärkajastamised üksuse raamatupidamise aastaaruandes (Direktiivi 2011/778 ettepanek).

Eelkirjeldatust lähtudes ei saa ettevõtjate piirmäärade sätestamisel eeldada sarnaseid tagajärgi kõikides liikmesriikides, näiteks halduskoormuse vähenemist. Ettevõtjate kategoriseerimisega bilansimahu, netokäibe ja töötajate arvu järgi kaasneb erinev kohustusliku auditi teostamise ulatus liikmesriigiti varieeruva ettevõtjate suuruse tõttu. Väiksemates riikides, kus on ülekaalus ettevõtjad, kes ei küündi kohustusliku auditi läbiviimise piirmäärani, toob see kaasa majanduskeskkonna usaldusvärsuse languse (Ojamaa 2012).

Üksnes suuruselt olulisemate ettevõtjate auditeerimise kohustus soodustab auditituru kontsentreeritust, mida peetakse Euroopa Liidus avaliku huvi üksuste auditeerimisel probleemiks. See väljendub selles, et suurettvõtjad usaldavad positsiooni ja hea nime säilitamise soovi ajal kohustusliku auditi läbiviimise the Big Four hulka kuuluvatele audiitorühingutele. Seega on väiksematel audiitorühingutel ja üksiktegijatel veelgi keerulisem end tõestada ja teenust pakkuda.

The Big Four ettevõtjad on suurimad ja tuntuimad audiitorettevõtjad maailmas, mis moodustavad üle maailma paiknedes sõltumatute äriühingute võrgustikke. Nende hulka kuuluvad Deloitte, EY, KPMG ja PwC (Rämmel 2014). Mitmed autorid on arvamisel, et neil on oluline roll arvestusalade arengu mõjutamisel (Al-Omari 2010, ref Alver, Alver & Talpas 2013). Direktiivi ja määruse ettepanekule lisatud Euroopa Komisjoni mõjuhinnangu järgi auditeerivad “Neli Suurt” enamikus liikmesriikides üle 85% suurtest börsil noteeritud ettevõtjatest. Lisaks väiketegijate eneseteostuse piiramisele kaasneb polariseerunud audititurguga oht vandeaudiitorite sõltumatuse ja seega auditi arvamuse kvaliteedi langusele.

Määruse 2011/779 ettepanekus on mitmeid abinõusid, kuidas eelpool kirjeldatud probleemi leevendada. Ühe lahendusena sätestatakse võtmetähtsusega auditeerimispartnerite kohustuslik rotatsioon, mille kohustus kehtestati direktiivis 2006/43/EÜ. Mõlemas õigusakti kohaselt võib auditilepingu kestuseks olla seitse aastat, erinevus on vaheperioodis, mille jooksul ei tohi partnerid uuesti auditis osaleda. Määruse 2011/779 ettepaneku artikkel 17 lõike 7 järgi on seda aega pikendatud kahelt aastalt kolmele aastale.

Sarnaselt uuendatud aruandlusdirektiiviga pööratakse tähelepanu väiksematele teenusepakkujatele, et parandada nende turusituatsiooni, mis kaudselt suurendab auditeerijate sõltumatust. Nii direktiivi 2006/43/EÜ kui direktiivi 2011/778 ettepaneku järgi on vandeaudiitoritel teatud tingimustel õigus pakkuda teenust teistes liikmesriikides. Direktiivi ettepanekuga kehtestatakse vandeaudiitoritele audiitorühingutega võrreldes selleks soodsamad võimalused. Vandeaudiitoritel on õigus teostada auditeid teises liikmesriigis ajutiselt või episoodiliselt, olemata seal riigis tunnustatud. Audiitorühingud peavad olema vastavas liikmesriigis tunnustatud, kus soovitakse audititeenust ajutiselt, episoodiliselt või alaliselt pakkuda. (Direktiivi 2011/778 ettepanek)

Vandeaudiitorite ajutist ja episoodilist audititeenuse piiriülest osutamist reguleerib Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 2005/36/EÜ (edaspidi Direktiiv 2005/36/EÜ) kutsekvalifikatsioonide tunnustamise kohta (Directive 2005/36/EC...2005). Teenuse osutamise ajutise ja episoodilise olemuse hindamine toimub selle kestust, sagedust, regulaarsust ja pidevust arvesse võttes igal juhtumil eraldi (Direktiiv 2005/36/EÜ).

Liikmesriikide ülene audiitorteenuse osutamine aitab kaudselt leevendada auditituru kontsentreeritust, kuna vandeaudiitorid saavad teistes liikmesriikides töötades kogemusi, mis muudavad nad oma päritoluriigis konkurentsivõimelisemaks, võrreldes olukorraga, kui nad osutaksid teenust vaid oma koduriigis. Vandeaudiitoritel on audiitorühingute ees eelis, kuna vaatamata sellele, et nad ei saa teenust teistes liikmesriikides alaliselt pakkuda, ei pea nad olema seal registreeritud, et ajutiselt või episoodiliselt piiriülest audititeenust pakkuda.

Audiitorühingute suuruse ja mõju suurendamiseks kaotati direktiivist 2006/43/EÜ tulenevad nõuded vandeaudiitorite osakaalu kohta audiitorühingu personalist ning nõue minimaalse kapitali või häälte osa kuulumise kohta vandeaudiitoritele või audiitorühingutele. Kui varem pidi vähemalt 75%-line enamus audiitorühingu kõigist liikmetest olema vandeaudiitorid, siis

uue direktiiviga kaasneks üksnes vandeaudiitorite enamuse osaluse nõue (Direktiiv 2006/43/EÜ; Direktiivi 2011/778 ettepanek). Liikmesriigid ei saa nõuda, et audiitorühingus kuuluks teatav minimaalne osa kapitalist või häältest vandeaudiitoritele või audiitorühingutele (Direktiivi 2011/778 ettepanek). Kehtiva direktiivi järgi peab vandeaudiitoritele või audiitorühingutele kuuluma enamus ühingu häältest (Direktiiv 2006/43/EÜ).

Ühtpidi on hea, et vandeaudiitorid ei pea enam audiitorühingute personalist kolmveerandi moodustuma. Suure mõjuvõimuga vandeaudiitorite vähesuse korral mõnes liikmesriigis ei saaks vandeaudiitorid, eeldusel, et nad omavad antud riigis audiitorühingutest suuremat mõjuvõimu, ühingutena enam tegutseda. Teisalt on vandeaudiitorite enamuse nõue kogu audiitorühingu personalist mitmeti tõlgendatav ning direktiivis puuduvad meetmeid, mida tuleks selle nõude pahatahtlikul kasutamisel rakendada. Samuti võib selle nõude kehtestamisega kaasneda auditite kvaliteedi langus tingimusel, et auditit teostava audiitorühingu koosseis väheneb vandeaudiitorite arvelt pärast direktiivi vastuvõtmist.

Kokkuvõtvalt on kohustuslikku auditit Euroopa Liidu õigusega reguleeritud alates 1978. aastast. 2006. aastal jõustunud direktiiviga 2006/43/EÜ ajakohastati senised nõudmised ja ühtlustati liikmesriikide auditeerimise praktika. 2011. aastal koostati direktiivi 2011/778 ettepanek ja seda täiendav avaliku huvi üksuste erinõuete määruse 2011/779 ettepanek. Õigusaktide eesmärk on suurendada 2008. aastal alanud majanduskriisi järgset Euroopa Liidu finantsstabiilsust ja muuta audititurg ühtsemaks ja ühetaolisemaks. Ajakohastatud regulatsioon on direktiivis 2006/43/EÜ sätestatud nõuetest mahukam ja detailsem. Suurim erinevus on avaliku huvi üksuste ja teiste auditikohustuslaste auditeerimise korra sätestamine kahe õigusaktiga. Direktiivi ettepanekus võetakse aruandlusdirektiivist 2013/34/EL üle auditi piirmäärad, mis on seotud ettevõtjate kategooriatega. Audit on kohustuslik keskmise suurusega ja suurettevõtjatele, mikro- ja väikeste ettevõtjate auditikohustuse kehtestamine on liikmesriikide pädevuses. Valdkonna ühe probleemi, auditituru kontsentratsiooni leevendamiseks soositakse vandeaudiitorite ja audiitorühingute piiriülest teenuse osutamist, mis suurendab nende kogemusi ja muudab nad kodusel turul atraktiivsemaks. Audiitorite sõltumatuse suurendamiseks karmistatakse kohustusliku rotatsiooniga seonduvaid nõudeid.

2. EUROOPA LIIDU ÕIGUSAKTIDE SOBIVUS ARUANDLUSPÕHIMÕTETELE JA AUDIITORTEGEVUSELE EESTIS

2.1. Euroopa Liidu finantsaruandluse ülevõtmise probleemid Eestis

Eesti finantsarvestuse korralduses saab lähtuda kohalikust ja rahvusvahelisest tavast, mõlemad põhinevad rahvusvahelistel arvestus- ja aruandluspõhimõtetel. Euroopa Liiduga ühinemise järgselt 2004. aastal tuli seni kehtiv normistik kohandada liidu õigusega vastavuses olevaks. Seoses uue aruandlusdirektiivi jõustumisega tuleb Eesti regulatsiooni taas muuta ning sellega kaasnevatele headele külgedele ja võimalikele tagasilöökidele vastu seista.

Finantsaruandluse ja audiitortegevuse valdkondade probleemide analüüsimisel teostati kolm ekspertintervjuud. Rahandusministeeriumi ettevõtluse ja arvestuspoliitika juhataja Kurmet Ojamaa ja juristi Taivo Põrkiga, Audiitorkogu presidendi Kaido Vetevoogi ning audiitorite kutsetegevusele alusepanijaga Eestis, KPMG Baltics OÜ partneri ja vandeaudiitori Andres Rootiga. Intervjuud koosnesid eri küsimustest: Kurmet Ojamaa ja Taivo Põrkiga toimunud intervjuu kava koosnes 23 küsimusest, intervjuu Kaido Vetevoogiga kaheksast ja intervjuu Andres Rootiga kahest küsimusest (vt lisa 4).

Eesti on raamatupidamise vaatepunktist erandlik riik Euroopas, kuna siinsed arvestustavad on liidusiseselt vähetuntumate hulgas, mis on mõneti põhjendatav praktika lühiajalisusega teiste riikidega võrreldes. Tähelepanuväärne on see, et Eesti on väheseid riike, kus on konsolideerimata üksustel lubatud lähtuda rahvusvahelistest aruandlusstandarditest (IFRS) (Alver & Alver 2009:101).

Neljandas direktiivis ei ole sätestatud, millistest õigusaktidest aruannete koostamisel lisaks direktiivile lähtuda. 19.07.2002 vastu võetud Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega 1606/2002 kehtestati börsil noteeritud üksuste konsolideeritud aruannete koostamisel võimalus järgida täiendavalt rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite nõudeid, teistele

aruandluskohustuslastele on see vabatahtlik (Kajasalu 2014). Direktiivis 2013/34/EL sisaldub samuti vastav võimalus.

Eesti äriühingutel on tulenevalt raamatupidamise seaduse (RPS) § 17 lõikest 1 võimalus valida kohaliku ja rahvusvahelise arvestustava vahel (raamatupidamise seadus, 20.11.2002). Väiksemad ja/või avalikust huvist lähtudes vähetähtsamad aruandekohustuslased võivad rahvusvaheliste standardite asemel lisaks RPS-le rakendada kohalikke standardeid RTJ (Eesti GAAP), mis tuginevad väikese ja keskmise suurusega ettevõtjate IFRS-1 (IFRS for SMEs). Seega on rahvusvahelised põhimõtted olulised õigusloome tasandil: nii suurte kui väikeste üksuste raamatupidamise raamdokumendiks on RPS, mille põhisisu tugineb IFRS-1. (Alver & Alver 2011:77)

Eestis moodustavad väikesed ettevõtjad eri andmetel 97–99% (Ojamaa ja Põrk 2013). Kuna sellele suurusjärgule ettevõtjatest on kohustuslik üksnes kahe põhiaruande ja väiksema arvu lisade esitamine, väheneb direktiivi ülevõtmisel Eestis esitatava finantsinfo maht üle kahe korra. Valdonna eksperdid on arvamusel, et sellega kaasnevad negatiivsed tagajärjed siinsele ettevõtluskeskkonnale ja majandusstabiilsusele. Rahandusministeeriumi on kritiseeritud, miks ei hakatud direktiivile vastu selle koostamise ajal (Reimer 11.10.2013).

Kuigi direktiivi üks eesmärgi on vähendada väikeste ettevõtjate halduskoormust, leitakse Rahandusministeeriumis, et ei ole välistatud halduskoormuse kasv ja selle nihe lisaaruannete esitamise kujul (Summary...03.12.2013). Lisaks aruandekohustuslasele on äriühingute finantsinfost huvitatud lai infotarbijate hulk: aktsionärid, olemasolevad ja tulevased võlausaldajad, äriühingu töötajad. Audiitorite kutsetegevusele ühe alusepanija Eestis ja KPMG Baltics OÜ partneri Andres Rooti hinnangul võib direktiivi jõustumise järgselt toimuda pankade laenuintresside tõus. Selle tulemusena ei ole väikestel ettevõtjatel kasu sellest, kui hoitakse kohustusliku auditita audititasu väärtuses raha kokku. (Root 2013)

Lisaks erasektorile suunatud informatsioonile on oluline riigi struktuuriüksustele suunatud finantsteave. Rahandusministeeriumi ettevõtluse ja arvestuspoliitika osakonna juhataja Kurmet Ojamaa sõnul lisandub lisaks põhiaruannetele tõenäoliselt täiendav aruannete esitamise kohustus Eesti Statistikaametile, Maksu- ja Tolliametile, pankadele, teistele huvipooltele. Aruannete esitamise protsess muutub keerukamaks ja ajamahukamaks, mis kokkuvõttes suurendab ettevõtjate halduskoormust. Seega ühelt poolt halduskoormus väheneb

seoses väiksema aruandluskohustusega, teisalt ei ole välistatud selle nihe ja suurenemine huvitatud isikutele täiendavate aruannete esitamisega, mis tähendab ebamugavust ja kulutusi mõlemale osapoolle. (Ojamaa ja Põrk 2013)

Ühtpidi kaasneb piiratud infohulgaga analüüsiobjektide usaldusväärse kahanemine, mis omakorda avaldab mõju majandusstabiilsusele, sest ebausaldusväärsem majanduskeskkond tähendab vähem investeringuid ja ohtu majanduskasvule. Teistpidi ei ole finantskeskkond praeguse aruandlusmahu juures täienisti läbipaistev ja hoomatav. Äripäeva andmetel 100 kõige edukama ettevõtja seas on õigeaegselt majandusaasta aruande esitamise sagedus 2011.–2012. aastatel keskmiselt 87,75% (Nikitina-Kalamäe 2013). Kõiki Eesti ettevõtjaid arvesse võttes on olukord samal perioodil tunduvalt halvem: 56% aruandekohustuslastest olid õigeaegsed (Põlendik 13.08.2013a). Sellest saab järeldada, et Eesti ettevõtjatel on arenguruumi majandusaasta aruannete esitamise täpsuse arendamisel.

Aruannetest tuleneva infohulga puhul ei ole vältimatu küsimus, kas aruandeid tegelikult loetakse ja kasutatakse, seda eriti riigisektoris, või on tegemist üleliigse bürokraatiaga. Kuigi OECD käsitluses peetakse Põhja-Euroopa riike vähebürokraatlikeks, suureneb selle küsitavus Eesti puhul paratamatult, analüüsides riiklike meetmete piisavust majandusaasta aruande esitamise tähtaegadest kinnipidamisel (Cutting...2007; Põlendik 13.08.2013b).

Aruannete küsitavale kättesaadavusele ja info tarbimisest hoolimata tehti Rahandusministeeriumi ettevõtluse ja arvestuspoliitika osakonna juristi Taivo Põrki andmetel 2012. aastal erasektorist rohkem päringuid majandusaasta aruannete vaatamiseks kui avalikust sektorist ehk üle poole 360 000 päringust oli tehtud erahuvides (Põrk 03.10.2013). Info vajadus erahuviliste seas on mõistetav, kuna huvi tuleneb otseselt päringu esitaja isiklikest ja ärihuvidest, näiteks konkurentide ja võimalike äripartnerite või tööandja kohta info kogumisel. Seega on senine infohulk erasektori vajadusi arvestades vajalik.

Kurmet Ojamaa ja Taivo Põrki hinnangul püütakse välistada topeltaruandluse esitamise vajalikkust, kuna see ei ole aruandva isiku ega temast huvituja huvides. Selle asemel plaanitakse kõik õigusaktidega nõutav ja huvilistele vajalik info esitamine koondada e-äriregistri ettevõtjaportaali senisesse aruannete esitamise lahendusse. (Ojamaa ja Põrk 2013) Aruannete tähtaegsel esitamisel esinevat kesist hoolsust arvesse võttes saab loota, et aruandlusnõuete “leebemaks” muutumisega kaasneb nende parem esitamine. Mikroettevõtjate

puhul on näiteks tarvilik esitada heal juhul üksnes üks raamatupidamise aastaaruande põhjaruanne (Direktiiv 2013/34/EL).

Direktiivi ülevõtmise protsess on pikaajaline, alates enne direktiivi vastuvõtmist Eesti-keskse mõjuhindangu koostamisega (Ojamaa ja Põrk 2013). Septembris 2013 esitati Euroopa Kohtule tühistamishagi direktiivi teatud sätete või kogu direktiivi tühistamiseks. Menetlus võib eelnevatele ajaloo näidetele tuginedes kesta kuni poolteist aastat. Erinevalt Eestist on teistel liikmesriikidel varemgi sarnaseid kohtuvaidlusi esinenud (Ojamaa ja Põrk 2013).

Analüüsidel Neljanda direktiivi ja ajakohastatud õigusakti õiguslikku siduvust, järeldub, et direktiivi 78/660/EMÜ artikli 47 punktist 10 tulenes aruandluse mahu vähendamise võimalus umbes sama tasemeni kui uues direktiivis. Liikmesriigid võisid vabastada ettevõtjad, kelle majandusnäitajad on alla Eesti auditi piirmäärade, muuhulgas kasumi- ja tegevusaruande esitamisest. Seega on erinevus uue ja vana regulatsiooni vahel kohustuslikkuse elemendi kontsentratsioonis. Sellest saab tuletada, et tühistamishagiga hakati Euroopa Liidu mõjuvõimu suurendamise vastu liikmesriikide õigusküsimuste suunamises. Menetluse lõpplahendusele vaatamata on Euroopa Liidule “vastuhakkamine” Eesti-sarnase väikeriigi kohta tähelepanuväärne nähtus ja väärt kogemus (Ojamaa ja Põrk 2013).

Direktiivi sätete ülevõtmisega seoses on nii finantsaruandluse kui -arvestuse regulatiivsel tasandil oodata ulatuslikke muutusi. Eesti Raamatupidajate Kogu 12.12.2013 toimunud teabepäeval selgitas Kurmet Ojamaa, et plaanis on luua Eesti Finantsaruandluse Standardid (EFS), mis hakkavad põhinema uuendatud RPS-l, rahandusministri määrustel ja RTJ-del. (Ojamaa 2013) Olemasoleva õiguskorraga võrreldes eristub “suurt pilti” analüüsidel enam eesmärk ühendada kolme ala kutseeksperdid – raamatupidajad, sise- ja välisaudiitorid – ühtseks tervikuks (Arvestusala...28.02.2014). Siit leiab sarnasuse ülevõetava aruandlusdirektiiviga, milles reguleeritakse aruannete esitajate auditikohustust.

Vajadus luua RTJ-de kõrvale rahandusministri määrused tuleneb Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi 15.12.2008 otsusest 3-4-1-14-08. Selle alusel tunnustati Raamatupidamise Toimkonna üldkohustuslike õigusnormide pädevus põhiseadusega vastuolevaks. (Ojamaa 2013) Seega puudub Eesti heast raamatupidamistavast lähtujatel kohustus lähtuda RTJ-dest.

10.12.2013 toimunud TTÜ konverentsil “Audit, maksud, raamatupidamine ja majandusanalüüs II” tõi tunnustatud vandeaudiitor ja lektor Anne Nuut välja probleemid seoses tulevaste määruste õigustekstile omase liigse keerukuse ja näidete puudumisega (Nuut 2013). Taivo Põrk ja Kurmet Ojamaa on sellest teadlikud, selgitades, et RTJ-d jäävad alles, täiendamaks määruseid näidetega. Igale RTJ-le luuakse vastav rahandusministri kinnitatav määrus. Senine RTJ-de numbriline järjestus võib muutuda. (Ojamaa ja Põrk 2013)

Olenemata sellest, et direktiiv rakendub üksnes aktsiaseltsidele, osäühingutele ning teatud usaldus- ja täisühingutele, mõjutab direktiivi Eesti seadusandlusesse kohaldamine direktiivi reguleerimisulatusesst väljajäävaid ühinguid. See on seotud Äriregistri Ettevõtjaportaali taksonoomia muutmise vajadusest. (Kajasalu 2014) Seega on aruandlusdirektiivi 2013/34/EL ülevõtmise tagajärjed esmapilgul näivast laiaulatuslikumad.

Direktiivi ülevõtmise tegevuskava koosneb seitsmest etapist, tipnedes uue RPS-i jõustumisega 30.06.2015 ja rakendamisega 01.01.2017 (Arvestusala...28.02.2014). Direktiivi kohaselt peavad liikmesriigid õigusakti üle võtma hiljemalt 20.07.2015. Nõuded tuleb kohaldada 01.01.2016 algavale majandusaastale või 2016. kalendriaasta jooksul. (Direktiiv 2013/34/EL) Seega puutuvad raamatupidajad majandusaasta aruannete koostamisel kalendriaastaga kattuva majandusaasta korral esmakordselt kokku direktiiviga 2017. aastal.

Taivo Põrki sõnul tuleb direktiiv selle kohtusse kaebamisele vaatamata üle võtta, seega õiguskaitse puudub (Ojamaa ja Põrk 2013). Iseküsimus on, millisel kujul direktiiv üle võetakse. Neljandat direktiivi ja RPS-i võrreldes ilmneb, et Euroopa Liidu tasandil nõutavad sätted ei ole identselt üle võetud. Erinevus esineb näiteks RPS-i ja Vabariigi Valitsuse määruse alusel välja antud majandusaasta aruande taksonoomiaga lubatud bilansiskeemides: Eestis lubatud bilansiskeemid on üles ehitatud vastavalt varade likviidsuse vähenemisele ja kohustuste pikaajalisuse kasvamisele, direktiiviga sätestatakse vastupidine kord. Kroosmann (1999, ref Kajasalu 2014) on jõudnud sarnasele järeldusele. Seega ei ole välistatud, et seekordki kohendatakse ülevõetavaid sätteid vastavalt siseriiklikele tavadele.

RPS-i vastuvõtmisprotsess on kõrgelennuline: hiljemalt 19.05.2014 plaaniti koostada seaduse eelnõu ja seletuskiri. Veidi enam kui aasta pärast ehk hiljemalt 24.06.2015 on plaanitud eelnõu menetlus Riigikogus. Eeltööna toimus 17.02.2014 Rahandusministeeriumi ja valdkondlike huvirühmade ümarlaud; kahe nädala jooksul enne veebruari lõppu oli avatud

huvirühmadele mõeldud uue õigusraamistiku loomisega seotud ootusi, probleeme ja muud käsitlev küsitlus. Vastuste põhjal plaaniti koostada aprilli lõpuks arvestusvaldkonna probleeme, eesmärgid ja tegevusi hõlmav Valge Raamat (Arvestusala...28.02.2014)

Kokkuvõtvalt kaasneb direktiivi 2013/34/EL Eesti õigusraamistikku kohendamisel mitmeid probleeme. Direktiivi eesmärgiks oleva halduskoormuse vähendamise asemel on oodata selle kasvu ja nihet seoses võimaliku topeltaruandluse kohustusega. On tõenäoline, et äriühingute finantsinfo tarbijad nii avalikust ja erasektorist, eeldavad täiendava teabe esitamist. See tähendab aruannete esitamise protsessi muutumist keerukamaks ja ajamahukamaks. Aruandlusmahu vähenemisel, koguni 97–99% ulatuses, on finantsinfo puuduliku kättesaadavuse tõttu oht majanduskeskkonna läbipaistvusele ja seega majandusstabiilsusele. Teistpidi juhivad õigusaktiga seonduvad probleemid tähelepanu olemasolevatele murekohtadele, nagu aruannete tähtsaks esitamise täpsus, nendest tuleneva info piisava tarbimise küsitavus. Aruandlusdirektiiv tuleb üle võtta hiljemalt 20.07.2015. Selleks on koostatud seitsmeetapiline tegevuskava, mille eesmärk on huvigruppe kaasates leida kolme valdkonna ekspertide, raamatupidajate, välis- ja siseaudiitorite tööga seonduvad probleemid, eesmärgid ja tegevused.

2.2. Euroopa Liidu audiitortevõtmise probleemid Eestis

Eestis on tegeletud väiksemas või suuremas ulatuses rahvusvahelisele kogemusele tugineva välisauditi praktikaga üle 20 aasta. Euroopa Liiduga liitumiseni tugineti põhiliselt väliskollegide kogemustele ja kohalikule välisõiguse tõlgendamise praktikale. Sarnaselt raamatupidamise arengutele toimusid audiitortevõtmise seadusandluses pärast 2004. aastat muudatused seoses valdkonna õigusaktide ülevõtmisega.

2006. aastal vastu võetud Kaheksas äriühinguõiguse direktiiv võeti siseriiklikul tasandil üle 2010. aastal jõustunud audiitortevõtmise seaduse kaudu. Seadusega reguleeritakse sise- ja vandeaudiitorite kutsetevõtmist. Seda täiendab 2011. aastal jõustunud auditeerimisel rakendatavate standardite kogumit koondav auditeerimiseeskiri, mis audiitortevõtmise seaduse (AudS) § 170 lõike 2 järgi tugineb Rahvusvahelise Arvestusekspertide Föderatsiooni IFAC-i põhimõtete ja rahvusvaheliste auditeerimisstandardite kohandustele vastavalt Eesti õigusaktidele (audiitortevõtmise seadus, 27.01.2010).

Audiitortegevuse regulatsiooni täiendavad Audiitorkogu korraldust koordineerivad dokumendid (Regulatsioonid...27.01.2014). Audiitorkogu on Eesti vandeaudiitoreid ühendav iseseisev, Rahandusministeeriumi valitsemisalast välja jääv kutseorganisatsioon, mis tegeleb audiitorite tegevuse koordineerimisega ja nende huvide kaitsmisega (Strouhal & Kallaste 2010).

Lisaks riigi valitsustasandil valdkonna aktuaalsete probleemide aruteludel osalemisele on asutusel oluline panus teiste majandusvaldkondade eest seismisel. Näitena võib tuua osalemise direktiivi 2013/34/EL tühistamishagi koostamise protsessis ja teiste kutseorganisatsioonidega ühise seisukoha avaldamise sügisel 2013 avalikustatud käibemaksuseaduse kavandatavate muudatuste kohta seoses 1000 euroste arvete registreerimise kohustusega.

Audiitorkogu liikmed on audiitortegevuse registrisse kantud tegevusloaga vandeaudiitorid ja audiitorettevõtjad, keda on 19.05.2014 seisuga kokku 514 (Audiitorkogu 19.05.2014; Liikmete...19.05.2014). Audiitortegevuse registrisse on kantud 347 vandeaudiitorit ja 166 audiitorettevõtjat (Audiitorettevõtjate...19.05.2014; Vandeaudiitorid...19.05.2014). Registri haldamine kuulub AudS § 153 lõike 3 järgi Rahandusministeeriumi valdusalasse.

Vandeaudiitori ja audiitorettevõtja definitsiooni täpne määratlus tuleneb audiitortegevuse seadusest. Direktiivi 2006/34/EÜ ja direktiivi 2011/778 ettepaneku artikli 2 punkti 2 ja 3 alusel (mõisted ei muutu) antakse mõistete sisustamise õigus liikmesriikidele. Seaduses ja direktiivis on erinevus terminite sõnastuses: vastavalt vandeaudiitor ja vannutatud audiitor, audiitorettevõtja ja audiitorühing, samas määratlus ei muutu selle tõttu.

AudS § 3 järgi on vandeaudiitor kutseeksami sooritanud ja vande andnud füüsiline isik, kes võib tegutseda audiitorettevõtja kaudu. Iseseisev, väljaspool audiitorettevõtjat kohustusliku auditi teenuse pakkumine on AudS § 81 lõike 2 järgi lubatud üksnes avaliku sektori vandeaudiitori puhul. AudS § 7 lõigete 2 ja 3 alusel on audiitorettevõtja füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsev vandeaudiitor või vandeaudiitorite ühing, kelle kaudu pakutakse põhitegevusena vandeaudiitori kutseteenust.

Üle 20 aasta pikkust Eesti vandeaudiitorite kutsetegevust iseloomustavad peamised märksõnad on vandeaudiitorite suundumus töötada audiitorettevõtjate kaudu, naisaudiitorite

osakaalu kasv ja kesise järelkasvuga seotud vanemate audiitorite osakaalu tõus sajandivahetusest arvates (Maspanov ja Rämmel 2013).

Vandeaudiitorite keskmise vanuse kasv ja järelkult ameti perifeersus on selgitatav vandeaudiitoriks saamise pika, keerulise ja kuluka protsessi kaudu. Kutseeksami sooritamise tavapäraseks eelduseks on AudS §-s 20 nõutav haridus ja vähemalt kolmeaastane praktiseerimise kogemus vandeaudiitori juhendamisel. Kutseksam koosneb AudS § 24 lõike 1 järgi kahest jaost: raamatupidamise ja vandeaudiitori eriosast, mille kogumaksumus on 400 eurot vastavalt AudS § 16 lg 1 punktide 1 ja 2. Lisaks teadmistele kontrollitakse AudS § 18 lõikes 3 sätestatust lähtudes kandidaadi isikuomaduste vastavust kutse omandamiseks.

Vandeaudiitorite ringkonna väiksusest hoolimata peegeldub selles ettevõtlusele sarnane suuruse järgi jaotumine: kuigi suuremate ettevõtjate majanduslikud näitajad ületavad väiksemate omi, on viimased esindatuse poolest ülekaalus. Mõlema turu mitmekülgne esindatus on hea, kuna ideaalis saavad ettevõtjad valida enda suurusest tulenevate vajadustega vastavuses oleva hinnapõhimõtetega audiitorettevõtja. Taolise loomuliku turujaotuse kitsaskohaks on auditi teenuse pakkujat ja saajat ühendava lüli puudumine sobiva audiitori leidmiseks. Ideena on välja pakutud võimalust auditikohustuslase ja vandeaudiitori omavaheliseks suhtluseks audiitortegevuse portaalis, mille tulemusena saavad pooled leida sobiva tehingupartneri (Hintsov ja Vetevoog 2013).

Eestis kehtivaid audiitorkontrolli piirmäärasid analüüsidest saab jõuda järeldusele, et need on seotud direktiivi 78/660/EMÜ artiklis 11 esitatud ettevõtjate kategooriaga, millele rakendus aruannete lihtsustatud esitamise kord. Erinevus on töötajate arvus, Eesti regulatsioonis on see suurus väiksem. Eesti ei ole neid erandeid kasutusele võtnud (Kajasalu 2014). Tuues paralleeli direktiiviga 2013/34/EL, saab väita, et tegemist on väikeettevõtjatega, kuna eeltoodud õigusakti kohaselt on piirmääradele vastavatel äriühingutel lihtsustatud aruandekohustus.

Auditorkogu presidendi Kaido Vetevoogi hinnangul on Rahandusministeerium auditi piirmäärasid sätestades jälginud seda, kui suur osa äriühingutest saaks auditi või ülevaatus vormis kontrollitud (Vetevoog 2013). Piirmäärade rakendamisel, mis ei ole vastavalt riigi harjumuspärasele finantsinfo nõudlusele valitud, ei ole välistatud soovimatute tagajärgede ilmumine. Kaido Vetevoogi (2013) hinnangul on see risk majanduse läbipaistmatusele.

Auditidirektiivist 2006/43/EÜ järel dub liikmesriikide õigus seada auditi piirmäärad vastavalt riigi omapäradele. Alates aruandlusdirektiivi 2013/34/EL vastuvõtmisest 26.06.2013 on auditikohustus reguleeritud lisaks direktiivi 2011/778 ettepaneku artikkel 2 punkt 1 reas c sätestatule direktiivi 2013/34/EL artiklis 34. Auditikohustuslaste siseriiklike normide alusel määratlemise võimalus puudub, liikmesriikidel on õigus otsustada üksnes mikro- ja väikeettevõtjatele auditeerimise üle. Keskmise suurusega ja suurettevõtjate auditeerimine on direktiivi 2013/34/EL artikkel 34 lõike 1 ja direktiivi 2011/778 ettepaneku artikkel 2 punktist 1 järel duses kohustuslik. Niisiis puudus enne direktiivi 2013/34/EL koostamist aruandlus- ja auditidirektiivi vahel seos, mille puhul tekib auditikohustus üldjuhul aruannete täies mahus esitamisel vastavalt aruandlusdirektiivi nõuetele.

Arvamused direktiivi ettepaneku 2011/778 mõjudest Eesti auditimaastikule on erisugused. The Big Four audiitorettevõtjad ja Kaido Vetevoog on väikeste ettevõtjate auditikohustuse kaotamise vastu (Rämmel 2014; Vetevoog 2013). Taivo Põrki ja Kurmet Ojamaa hinnangul auditituru maht ei muutu seoses aruandlusmahu vähenemisega. Lühemate aruannete puhul on vähem, mida auditeerida, mistõttu hakatakse rohkem auditeerima seni tähelepanuta jäänud materjali, näiteks mittefinantsinformatsiooni, läbipaistvusaruandeid. Ametnikud tunnistavad, et seda nähtust on selle uudsuse tõttu veel keeruline ette kujutada. (Ojamaa ja Põrk 2013)

Peale selle toodi välja aruandlusdirektiiviga sarnane fenomen. Usutakse, et väikeste ettevõtjate auditikohustuse kaotamisel tekib “soovitav” auditeerimise nõue näiteks võlausaldajatega suhtlemisel, et saavutada laenu taotledes suurem kindlustunne (Ojamaa ja Põrk 2013). Seega on lootust, et vandeaudiitorite elukutse jääb kestma, mistõttu ei teki eriala vahetamise vajadust. Samas toob Kaido Vetevoog vandeaudiitorite alternatiivialadena välja raamatupidamise ja muud arvestuse valdkonnad (Vetevoog 2013). Kindel on, et audiitorite tööturul on oodata uusi väljakutseid.

Järgnevalt analüüsitakse auditituru mahu muutusi seoses kohustusliku auditi piirmäärade kehtestamisega, võtmata arvesse eelnevalt esitatud kõrvalmõjusid, nagu muutused auditiojektide valikus. 2011. aastal esitas auditeeritud majandusaasta aruande 8539 ettevõtjat (Somov 2013). Kindlasse kategooriasse kuulumiseks peab vähemalt kaks majandusnäitajat kolmest vastama etteantud majandusaasta keskmise müügitulu, töötajate arvu ja varade mahu suurusele. Sellest lähtudes liigitati ettevõtjad kolme eri variandi alusel: iga kategooria puhul

on esitatud kolm võimalust vastavasse kategooriasse kuulumiseks: müügitulu ja töötajate arvu, töötajate arvu ja varade mahu või müügitulu ja varade mahu vastavusel antud kategooria piirmääradega.

Analüüsides iga kategooria osakaalu kõigist valimisse kuuluvatest ettevõtjatest, selgus, et enam mõjutab kõrgemasse kategooriasse kuulumist varade maht, vähem töötajate arv. Väiksemates üksustes (mikro- ja väikeettevõtja) on müügitulu ja varade maht võrdselt olulised, suuremate üksuste (keskmise suurusega ja suurettevõtja) puhul on märgata töötajate arvu kasvu: olulisema tähtsusega on varade maht, väheolulisem müügitulu. Kokkuvõtvalt saab järeldada, et tervikpildis oli 2011. aastal auditeeritud ja majandusaasta aruande äriregistrile esitanud ettevõtjatel kolmest majandusnäitajast suurim varade maht.

Pärast kategoriseerimist alles jäänud auditikohustuslaste arvu analüüsides ilmneb, et direktiivi 2011/778 ettepaneku alusel kohustuslikule auditeerimisele kuuluvate keskmise suurusega ja suurettevõtjate osakaal moodustab eri majandusnäitajaid arvesse võttes keskmiselt 8,86% kõigist AudS alusel auditeeritavatest ettevõtjatest. Suurim auditikohustuslaste arv on müügitulu ja varade mahu vastavusel auditeeritavate ettevõtjate kategooriate piirmääradega. Liikmesriikide valikul auditeeritavate mikro- ja väikeettevõtjate keskmine osakaal on keskmiselt 93,14% ehk 7953 Eestis kohustuslikult auditeeritavat majandusüksust.

2012. aastal esitas auditeeritud majandusaasta aruande 6147 mikro- ja väikeettevõtjat, mis on ligikaudu 23% ehk 1806 ettevõtjat vähem kui 2011. aastal (Somov 2014). Auditite arvu vähenemise põhjuseid analüüsides saab oletusena välja tuua finantskriisi järgse keerulise majandusliku olukorra, mille ajal soovitakse kulusid, sealhulgas auditeerimisega seotud kulutusi vähendada. Auditikohustuse vältimise võimalused on näiteks ettevõtlusvormi muutmine aktsiaseltsist osäühinguks, bilansimahu, käibe või töötajate arvu vähendamine.

Kaido Vetevoog toob kavandatava auditi õigusnormistiku puhul enam koormavamana välja lisanduvad nõuded auditile, mis on Eesti väikeste ettevõtjate jaoks niigi keerukas protsess. Kohustuslikus rotatsioonis ei näe ta niivõrd suurt mureallikat. (Vetevoog 2013) Sellele vastupidiselt muretseb Kurmet Ojamaa rotatsioonimudelite jõustamise pärast. Põhiprobleemina toob ta välja Audiitorkogu kaasatuse järelevalvelistesse küsimustesse (Ojamaa ja Põrk 2013).

Kokkuvõtvalt on audiitortegevuse valdkonnas lühikese aja jooksul toimunud rohkem muudatusi kui aruandlusmaastikul, ajakohastatud regulatiivaktidega ühtlustati kaks kutseala senisest enam. Auditi piirmäärad tulenevad aruandlusdirektiivist 2013/34/EL. Seega on direktiiv 2013/34/EL mõjutanud direktiivi 2011/778 ettepaneku sätteid. Eestis seostuvad audiitori elukutsega mitmed sõlmküsimumused: ameti perifeersus, ekspertide keskmise vanuse aasta-aastalt toimuv tõus, sooline kihistumine. Direktiivi 2011/778 ettepaneku ülevõtmisel on võimalus, et Eestis jääb hinnanguliselt 97–99% ettevõtjatest auditeerimata. Sarnaselt mikro- ja väikeste ettevõtjate aruandlusmahu vähenemisega seostuvatele mõjudele on mikro- ja väikeste ettevõtjate auditikohustuse kaotamise tulemuseks finantskeskkonna läbipaistmatuse kasv. Selle vältimise võimalused on senisest erineva teabe auditeerimine, nagu mittefinantsinfo ja läbipaistvusaruanded. Auditikohustuse kaotamisel ei ole välistatud suurenev auditite arv, et tagada niigi väikese mahuga aruannete suurem usaldusväärsus.

KOKKUVÕTE

Finantsaruandluse ja audiitortevuse seos avaldub selles, et ühe valdkonna ekspertide töö tulemuse hindamine on teise ala asjatundjate elukutse, mistõttu kattuvad nende erialade teadmised. Möödunud perioodide finantsinfo põhjal koostatud majandusaasta aruannete auditeerimise tagajärjel suureneb riigi majanduskeskkonna usaldusväärsus ja finantskeskkonna stabiilsus.

Lõputöö oli aktuaalne seoses Euroopa Liidu Kohtule hagi esitamisega 23.09.2013 direktiivi 2013/34/EL sätete tühistamiseks, millega kaevati Euroopa Parlament ja nõukogu kohtusse. Lõputöö kaitsmise ajaks ei ole vastu võetud audiitortevust reguleeriv ajakohastatud direktiiv ja seda täiendav määrus. Õigusaktide ettepanekud läbisid aprillis 2014 esimese lugemise, kus said Euroopa Parlamendi ja nõukogu heakskiitmise.

Teema oli uudne, sest erines sarnasel teemal koostatud üliõpilastöödest rõhuasetuse poolest. Antud töös lähtuti põhimõttest, et finantsaruandlus ja audiitortevus moodustavad ühtse terviku, mistõttu analüüsiti ühel alal toimuvate muutuste sobivust teise ala kutsetevusele.

Lõputöö eesmärk oli analüüsida Euroopa Liidu aruandluspõhimõtete sobivust audiitortevusele Eestis.

Selleks, et töö eesmärki saavutada, oli esimeseks uurimisülesandeks anda ülevaade Euroopa Liidu finantsaruandluse õigusraamistikust. Finantsaruandlust on Euroopa Liidus harmoniseeritud alates 1960. aastate keskpaigast direktiividega 78/660/EMÜ ja 83/349/EMÜ. 26.06.2013 võeti vastu aruandlusdirektiiv 2013/34/EL. Direktiiviga määratletakse neli ettevõtjate kategooriat: mikro-, väikesed, keskmise suurusega ja suurettevõtjad. Mikro- ja väikesed ettevõtjad peavad erinevalt keskmise suurusega ja suurettevõtjatest esitama üksnes kaks põhiaruannet: bilansi ja kasumiaruande, täiendavalt on vähendatud lisade mahtu. Mikroettevõtjate aruanded võivad olla sellest lühemad. Direktiivis esineb mitmeid vasturääkivusi, näiteks õige ja õiglase kajastamise, sätete õigusliku siduvuse ja sisu

ülimuslikkuse printsiibi puhul. 23.09.2013 esitati Eesti Vabariigi nimel Euroopa Kohtule direktiivi 2013/34/EL tühistamishagi.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade Euroopa Liidu audiitortegevuse õigusraamistikust. Kohustuslikku auditit on Euroopa Liidus reguleeritud 1978. aastast. Direktiiviga 2006/43/EÜ ühtlustati liikmesriikide auditeerimise praktika. 2011. aastal koostati direktiivi 2011/778 ettepanek ja seda täiendav avaliku huvi üksuste erinõuete määruse 2011/779 ettepanek. Õigusaktide eesmärk on suurendada Euroopa Liidu finantsstabiilsust ja muuta audititurg ühtsemaks ja ühetaolisemaks. Direktiivi ettepanekus võetakse aruandlusdirektiivist 2013/34/EL üle auditi piirmäärad, mis on seotud ettevõtjate kategooriatega. Audit on kohustuslik keskmise suurusega ja suurettevõtjatele, väikeste ettevõtjate auditikohustuse kehtestamine on liikmesriikide pädevuses. Audituru kontsentratsiooni vähendamiseks soositakse vandeaudiitorite ja audiitorühingute piiriülest teenuse osutamist. Audiitorite sõltumatuse suurendamiseks karmistatakse kohustusliku rotatsiooniga seonduvaid nõudeid.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli analüüsida Euroopa Liidu finantsaruandluse ülevõtmise probleeme Eestis. Direktiivi 2013/34/EL eesmärgiks oleva halduskoormuse vähendamise asemel on Eesti kontekstis oodata selle kasvu ja nihet seoses võimaliku topeltaruandluse kohustuse ehk vajadusega esitada täiendavaid aruandeid näiteks Maksu- ja Tolliametile või pankadele. See muudab aruannete esitamise keerukamaks ja ajamahukamaks. Aruandlusmahu vähenemisel on finantsinfo puuduliku kättesaadavuse tõttu oht majanduskeskkonna läbipaistvusele ja seega majandusstabiilsusele. Teistpidi juhivad õigusaktiga seonduvad probleemid tähelepanu olemasolevatele muredele, nagu aruannete tähtjaks esitamise punktuaalsus, nendest tuleneva info piisava tarbimise küsitavus. Aruandlusdirektiiv tuleb Eesti seadusandluse kohandada hiljemalt 20.07.2015.

Neljandaks uurimisülesandeks oli analüüsida Euroopa Liidu audiitortegevuse ülevõtmise probleeme Eestis. Finantsaruandluse ja audiitortegevuse ajakohastatud regulatiivaktidega ühtlustati kaks kutseala senisest enam. Seoses auditi piirmäärade kehtestamise ja nende sidumisega aruandlusdirektiiviga on oht, et hinnanguliselt 97–99% ettevõtjatest jääb auditeerimata. Sarnaselt mikro- ja väikeste ettevõtjate aruandlusmahu vähenemisega seostuvatele mõjudele on tulemuseks finantskeskkonna läbipaistmatuse kasv. Selle vältimise võimalused on senisest erineva teabe auditeerimine, nagu mittefinantsinfo ja

läbipaistvusaruanded. Auditikohustuse kaotamisel ei ole välistatud suurenev auditite arv, et tagada niigi väikese mahuga aruannete suurem usaldusväarsus.

Edaspidi vajab täiendavat uurimist aruandlusdirektiivi 2013/34/EL ja auditidirektiivi 2011/778 ja seda täiendava määruse 2011/779 sobivust Euroopa Liidu liikmesriikide vastavatele valdkondadele, finantskeskkonnale ja majandusstabiilsusele. Kavandatav ülesanne eeldab liikmesriikide olemasolevate aruandluse ja auditi nõuete analüüsi ja uute õigusaktide mõjuhindangu koostamist. Välistatud ei ole analüüsivate riikide rahanduse valdkonna ministriumitega suhtlemine. Kuna saab eeldada auditidirektiivi vastuvõtmist uue uurimistöö koostamise ajaks, suurendab see tulemuste veenvust. Sellele võib järgneda põhjalikum Eesti ja teiste liikmesriikide õigusaktide ülevõtmise probleemide mõjuanalüüs.

SUMMARY

The topic of this graduation thesis is “The suitability of the regulation changing the reporting principles in the European Union on authorised public accountants in Estonia”. It is written in Estonian and it consists of 49 pages: 39 pages of content and 10 pages of appendixes.

The subject is vital in relation to the application presented on 23.09.2013 by the Republic of Estonia to annul the provisions of the Directive 2013/34/EC. By the time the graduation thesis is defended, the amendment of auditing legislation has not been adopted yet.

The subject is new because of founding on the concept that financial reporting and auditing form a unified whole. Consequently, the suitability of changes in one subject field to another sphere’s vocational operations was analysed.

The thesis aims to analyse the suitability of the regulation changing the reporting principles in the European Union on authorised public accountants in Estonia.

In order to achieve the purpose of the thesis, the author has set the following research assignments:

1. To provide an overview of the legal framework of the financial reporting in the European Union.
2. To provide an overview of the legal framework of the authorised public accountants in the European Union.
3. To analyse the problems of national transposition of the financial reporting of the European Union in Estonia.
4. To analyse the problems of national transposition of auditing of the European Union in Estonia.

On 26 June 2013 Accounting Directive 2013/34/EC that gives the definition of a micro-, small, medium-sized and large undertaking was amended. With the Directive the contents of

financial reports of micro- and small undertakings are minimised. Unlike lessening the administrative burden, its growth and shift in the form of presenting additional reports to Estonian Tax and Customs Board or banks is expected in Estonia. Estonia, as well as the other Member States, shall bring the laws and other legislation necessary to comply with the Directive into force by 20 July 2015.

In 2011 proposals for Directive 2011/778 on statutory audits and for Regulation 2011/778 on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities were made. The proposal of Directive enacts statutory audits for medium-sized and large undertakings; national law can require an audit of annual accounts of small undertakings. According to the Ministry of Finance of the Republic of Estonia, small undertakings constitute 97–99% of all of the undertakings in Estonia. Therefore, this can lead to a situation where the annual accounts of the majority of undertakings are not audited.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

1. *Al-Omari, A. 2010. The institutional framework of financial reporting in Jordan. *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, 22, 32–50
2. Alexander, D & Jermakowicz, E. 2006. A True and Fair View of the Principles/Rules Debate. *Abacus*, 42 (2), 132–164. Välja otsitud Wiley Online Library andmebaasist 09.01.2014.
3. Alver, J. & Alver, L. 2009. Development of Accounting and Implementation of International Financial Reporting Standards in Estonia. In R. W. McGee (Ed.) *Accounting Reform in Transition and Developing Economies*. (pp 101–113). United States, Springer US
4. Alver J. & Alver, L. 2011. Financial Reporting in Estonia. In I. Strouhai (Ed.) *Harmonization of SME's Financial Reporting in Emerging CEE Countries*. (pp 71–103). WSEAS Press
5. Alver, L., Alver, J. & Talpas, L. 2013. Institutional pressures and the role of the state in designing the financial accounting and reporting model in Estonia. *Research in Emerging Economics*, 13, 91–120
6. Alver, L. ja Alver, J. 2013. Mõningaid äärmärkusi Euroopa Liidu uuele raamatupidamisdirektiivile. Kogumikus “Audit, maksud, raamatupidamine ja majandusanalüüs II” (Toim J. Alver). (lk 13–25). Tallinna Tehnikaülikool
7. Andreea-Ioana, C. & Pali-Pista, S. F. 2013. Harmonization of national regulation and international financial reporting standards – particular case of noncurrent assets. *The Journal of the Faculty of Economics – Economic*, 1, 1190–1197. Välja otsitud EBSCOhost andmebaasist 09.12.2013
8. Arvestusala arengud 2014–2017. 28.02.2014. Rahandusministeeriumi kodulehelt <http://www.fin.ee/doc.php?110576> välja otsitud 07.03.2014.
9. Audiitorettevõtjate nimekiri. Lihtotsing. Audiitortegevuse portaali kodulehelt <https://www.auditortegevus.ee/atr/web/valisaudit/register/audiitorettevotja-otsing?> välja otsitud 19.05.2014.

10. Audiitorkogu. Audiitorkogu kodulehelt
<http://www.audiitorkogu.ee/?p=6&sd=be7aea183069851edbe87f45b676aa6a> välja otsitud 19.05.2014.
11. Audiitortegevuse seadus 27.01.2010, jõustunud 01.01.2011 – RT I 2010, 22, 108 ... RT I, 23.12.2013, 4
12. Auditi poliitikavaldkond: kriisi õppetunnid. 2010. Roheline raamat. Euroopa Komisjon. Euroopa Liidu kodulehelt <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0561:FIN:ET:PDF> välja otsitud 11.12.2012.
13. *Cairns, D. 1997. The future shape of harmonization: a reply. *European Accounting Review*, 6 (2), 305–348
14. Commission Recommendation of 3 April 1996 concerning the definition of small and medium-sized enterprises (96/280/EC), jõustunud 20.05.1996 – L 107 , 30/04/1996
15. Commission Recommendation of 6 May 2003 concerning the definition of micro, small and medium-sized enterprises (2003/361/EC), jõustunud 20.05.2003 – OJ L 124/36, 20.5.2003
16. Commission Regulation (EC) No 800/2008 of 6 August 2008 declaring certain categories of aid compatible with the common market in application of Articles 87 and 88 of the Treaty (General block exemption Regulation), jõustunud 29.08.2008 – L 214/3, 9.8.2008
17. Commission sets out vision for simplifying EU rules on company law, accounting and auditing. 12.07.2007. Euroopa Komisjoni kodulehelt http://europa.eu/rapid/press-release_IP-07-1087_en.htm?locale=en välja otsitud 13.04.2014
18. Consultation on the Review of the Fourth and Seventh Company Law Directives. 2009. Euroopa Komisjoni kodulehelt http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2009/company_law_dir_en.htm välja otsitud 13.04.2014.
19. Cutting Red Tape. Comparing Administrative Burdens across Countries. 2007. Keepeek 360 kodulehelt http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/governance/comparing-administrative-burdens-across-countries_9789264037502-en#page1 välja otsitud 12.03.2014.
20. Directive 2005/36/EC of the European Parliament and of the Council of 7 September 2005 on the recognition of professional qualifications, jõustunud 20.10.2005 – OJ L 255, 30.9.2005...OJ L 354 28.12.2013

21. Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC, jõustunud 09.06.2006 – OJ L 157, 09/06.2006... OJ L 182, 29/06/2013
22. Directive 2012/6/EU of the European Parliament and of the Council of 14 March 2012 amending Council Directive 78/660/EEC on the annual accounts of certain types of companies as regards micro-entities, jõustunud 10.04.2012 – OJ L 81, 21/03/2012
23. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC, jõustunud 19.07.2013 – OJ L 182, 29/06/2013... OJ L 353, 28/12/2013
24. Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts – COM/2011/778/FINAL... PE-CONS/2014/6/
25. Direktiivi 2013/34/EL kohta tühistamishagi esitamise Euroopa Kohtule. Riigikantselei dokumendiregistri kodulehelt
<https://dhs.riigikantselei.ee/avalikteave.nsf/documents/NT001D3632?open&xsl=true> välja otsitud 29.10.2013.
26. Eighth Council Directive 84/253/EEC of 10 April 1984 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the approval of persons responsible for carrying out the statutory audits of accounting documents, jõustunud 13/04/1984 – OJ L 126, 12/05/1984
27. Estonia v Parliament and Council. Case C-508/13. Case information. InfoCuria kodulehelt [http://curia.europa.eu/juris/fiche.jsf?id=C%3B508%3B13%3BRD%3B1%3BP%3B1%3BC2013%2F0508%2FP&pro=&lgrc=en&nat=&oqp=&dates=&lg=&language=en&jur=C%2CT%2CF&cit=none%252CC%252CCJ%252CR%252C2008E%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252Ctrue%252Cfalse%252Cfalse&td=ALL&pcs=O&avg=&mat=or&parties=estonia&jge=&for=&cid=202295](http://curia.europa.eu/juris/fiche.jsf?id=C%3B508%3B13%3BRD%3B1%3BP%3B1%3BC2013%2F0508%2FP&pro=&lgrc=en&nat=&oqp=&dates=&lg=&language=en&jur=C%2CT%2CF&cit=none%252CC%252CCJ%252CR%252C2008E%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252Ctrue%252Cfalse%252Cfalse&td=ALL&pcs=O&avg=&mat=or&parties=estonia&jge=&for=&cid=202295) välja otsitud 15.10.2013.
28. E-teenuste kasutamise tulemuslikkus ja mõju. 2013. Uuringu aruanne. Institute of Baltic Studies kodulehelt
http://www.ibs.ee/et/publikatsioonid/item/download/88_a651cea975c381cd54320253879fef00 välja otsitud 11.04.2014.

29. Fourth Council Directive 78/660/EEC of 25 July 1978 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the annual accounts of certain types of companies, jõustunud 31.07.1978 – OJ L 222, 14.8.1978...OJ L 164 of 26.6.2009
30. Gornik-Tomaszowski, S. 2005. Antecedents and expected outcomes of the new accounting regulation in the European Union. *Research in Accounting Regulation*, 18, 69–103. Välja otsitud Science Direct andmebaasist 04.12.2013
31. Haldma, T. 2003. Harmonization of Estonian accounting system with the European framework. Kogumikus “Estonian Economic Policy on the Way Towards the European Union”. (lk 503–512). Berlin, Tallinn, kirjastus Berliner-Wissenschafts-Verlag GmbH, Mattimar OÜ
32. Hintsov, V. ja Vetevoog, K. 2013. Mida ootab audiitor raamatupidajalt. Eesti Raamatupidajate Kogu ja Audiitorkogu ühisseminar “Audiitor – raamatupidaja sõber?!” 03.12.2013. Tallinn
33. Hirvoja-Tamm, M. 2010. Väikeste ja keskmise suurusega ettevõtete finantsaruandluse regulatsiooni täiustamise võimalused. Publitseerimata magistritöö. Tartu Ülikool
34. Kajasalu, E. 2014. Uuenevad raamatupidamisdirektiivid Euroopa Liidus. Publitseerimata magistritöö, Tallinna Tehnikaülikool
35. *Kroosmann, P. 1999. Some viewpoints about the Estonian balance sheet’s conformity to the European Accounting Directives. Conference: Accounting perspectives on the threshold of the 21st century. 28.–29.10.1999. Tartu
36. Liikmete nimekiri. Audiitorkogu liikmete nimekiri. Audiitortegevuse portaali kodulehelt https://www.auditortegevus.ee/atr/web/audiitorkogu/ak_liikmed? välja otsitud 19.05.2014.
37. Maspanov, I. ja Rämmel, M. 2013. Audiitortegevuse areng Eestis aastatel 2003–2013. Artiklite kogumikus “Audit, maksud, raamatupidamine ja majandusanalüüs II” (Toim. J. Alver). (lk 63–71). Tallinna Tehnikaülikool
38. Neag, R. & Maşca, E. 2012. Determinants in accounting regulation for Micro-Entities-a Romanian perspective. *Procedia Economics and Finance*, 3, 223–229. Välja otsitud Science Direct andmebaasist 06.01.2014
39. Niidas, K. 2013. Teabenõude vastus (direktiivi 2013/34/EL sätete tühistamiseks esitatud hagi tervikteksti). Teabenõue “Direktiivi 2013/34/EL sätete tühistamiseks esitatud hagi tervikteksti tutvumine” teemal Välisministeeriumile. Teabenõude esitas Kristiina Malm (vastus autoril)

40. Nikitina-Kalamäe, M. TOP100 ettevõtete majandusaasta aruannete esitamine aastatel 2007–2012. TTÜ konverents „Audit, maksud, raamatupidamine ja majandusanalüüs II“ 10.12.2013. Tallinn
41. Nobes, C. 1993. The True and Fair View Requirement: Impact on and of the Fourth Directive. *Accounting and Business Research*, 24 (93), 35–48. Välja otsitud Taylor & Francis Online andmebaasist 08.01.2014
42. Nuut, A. 2013. Eurodirektiivist ja Eesti heast raamatupidamistavast. TTÜ konverents „Audit, maksud, raamatupidamine ja majandusanalüüs II“ 10.12.2013. Tallinn
43. Ojamaa, K. 2012. Euroopa Liidu regulatsioonide mõju arvestuspoliitikale Eestis. Pärnu Raamatupidamiskonverents 2012 “Vähem on parem” 22.–23.11. 2012. Pärnu
44. Ojamaa, K. 2013. Milline on raamatupidamise tulevik; kuhu läheme; mida ühiskond ootab raamatupidajalt? Eesti Raamatupidajate Kogu teabepäev 12.12.2013. Tallinn
45. Ojamaa, K. ja Põrk, T. 2013. Intervjuu “Uute finantsaruandluse ja audiitortevuse õigusaktide menetlemise protsess ja tagajärjed Eestis” teemal Rahandusministeeriumi ettevõtluse ja arvestusvaldkonna osakonna juhataja ja juristiga. Intervjuu tegi Kristiina Malm 13.12.2013 Tallinnas (intervjuu ümberkirjutus autoril)
46. Proposal for a regulation of the European Parliament and of the Council on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities – COM/2011/779/FINAL... PE-CONS/2014/5/
47. Põlendik, K. 13.08.2013a. Idee: aastaaruande esitamine hilinejale tasuliseks. Äripäev. Äripäeva kodulehelt <http://www.aripaev.ee/?PublicationId=17832a8f-1f31-43a1-99b6-f7f5eb4750ea&ref=rss> välja otsitud 13.08.2013.
48. Põlendik, K. 13.08.2013b. Pevkur: aruannete esitamine peab paranema. Äripäev. Äripäeva kodulehelt <http://www.aripaev.ee/?PublicationId=6bfd859d-a656-4fc9-83f8-1bc7576a7e41> välja otsitud 13.08.2013.
49. Põrk, T. 03.10. 2013. Euroopa direktiiv kahjustab rängalt majanduskeskkonda. Äripäev. Äripäeva kodulehelt <http://www.aripaev.ee/Default.aspx?PublicationId=13f8c495-f8f8-42b3-9274-81fc804e4dfc> välja otsitud 10.10.2013.
50. Põrk, T. 2013. Vastus teabenõudele. Teabenõue “Direktiivi 2013/34/EL sätete tühistamiseks esitatud hagi tervikteksti tutvumine” teemal Rahandusministeeriumile. Teabenõude esitas Kristiina Malm (vastus autoril)
51. Raamatupidamise seadus, jõustunud 01.01.2004 – RT I 2003, 88, 588... RT I, 13.03.2014,

52. References. Fourth Directive: annual accounts of companies with limited liability. 2009. Summaries of EU legislation kodulehelt http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/businesses/company_law/126009_en.htm välja otsitud 01.05.2014.
53. References. Seventh Directive: consolidated accounts of companies with limited liability. 2009. Summaries of EU legislation kodulehelt http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/businesses/company_law/126010_en.htm välja otsitud 01.05.2014.
54. Regulatsioonid ja hea tava. Audiitorkogu kodulehelt <http://www.auditorkogu.ee/?p=7&sd=960b80d8a10e3ada6823de25b06619e0> välja otsitud 27.01.2014.
55. Reimer, A. 11.10.2013. Euroametnik Signe Ratso: Eesti magas ise oma võimaluse maha. Delfi Ärileht. Delfi Ärilehe kodulehelt <http://arileht.delfi.ee/news/uudised/euroametnik-signe-ratso-eesti-magas-ise-oma-voimaluse-maha.d?id=66884833> välja otsitud 11.10.2014.
56. Review of the Accounting Directives. 2013. Euroopa Komisjoni kodulehelt http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/sme_accounting/review_directives/ välja otsitud 03.12.2013.
57. Root, A. 2013. Intervjuu “Audiitorite kutsetegevuse teke Eestis ja direktiiviga 2013/34/EL kaasnevad tagajärjed kohalikus perspektiivis” teemal KPMG Baltics OÜ partneri ja vandeaudiitoriga. Intervjuu tegi Kristiina Malm 15.08.2013 Tallinnas (intervjuu ümberkirjutus autoril)
58. Rämmel, M. 2014. Audiitortevuse areng Eestis: võrdlus Soome ja Ühendkuningriigiga. Publitseerimata magistritöö, Tallinna Tehnikaülikool
59. Saudagaran, S. M. 2009. International Accounting: A User Perspective. Chicago CCH
60. Seventh Council Directive 83/349/EEC of 13 June 1983 based on the Article 54 (3) (g) of the Treaty on consolidated accounts, jõustunud 29.06.1983 – OJ L 193, 18.7.1983...OJ L 164 of 26.6.2009
61. Somov, V. 2013. Infopäringu vastus “Auditeeritavate äriühingute andmed 2011. majandusaasta kohta” teemal. Infopäringu esitas Sisekaitseakadeemia finantskolledži lektor ja antud lõputöö juhendaja Maret Guldenkoh 10.06.2013 (andmed autoril)
62. Somov, V. 2014. Infopäringu vastus “Auditeeritavate äriühingute andmed 2012. majandusaasta kohta” teemal. Infopäringu esitas Sisekaitseakadeemia finantskolledži

- lektor ja antud lõputöö juhendaja Maret Güldenkoh 10.06.2013 (andmed Maret Güldenkohil ja autoril)
63. Столяров, А. И. и Грошев, А. Р. 2012. Механизм сокращения административных барьеров, возникающих в процессе деятельности малого предпринимательства в нефтяной отрасли Хмао-Югры. Современные проблемы науки и образования, 2. Ajakirja kodulehelt välja otsitud <http://www.science-education.ru/pdf/2012/2/360.pdf> 26.01.2014.
 64. Strouhal, J. & Kallaste, K. 2010. Accounting Professional Education Schemes: Case of Czech Republic and Estonia. WSEAS Transactions on Communications, 8 (9), 485–494. Ajakirja kodulehelt <http://www.wseas.us/e-library/transactions/communications/2010/88-122.pdf> välja otsitud 27.01.2014.
 65. Summary of the action. 2013. 2013/34/EL direktiivi tühistamishagi lühikokkuvõte. Rahandusministeeriumi koostatud dokument. Rahandusministeeriumi ettevõtluse ja arvestuspoliitika osakonna juristilt Taivo Põrk e-kirjaga saadud 03.12.2013.
 66. The new SME definition. User guide and model declaration. Euroopa Komisjoni kodulehelt http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/sme_definition/sme_user_guide_en.pdf välja otsitud 30.11.2013.
 67. Ушаков, Д. В. 2005. Административные барьеры и издержки их преодоления в малом предпринимательстве. Publitseerimata väitekiri. Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов
 68. Vandeaudiitorid. Lihtotsing. Audiitortegevuse portaali kodulehelt <https://www.auditortegevus.ee/atr/web/valisaudit/register/vandeaudiitori-otsing?> välja otsitud 19.05.2014.
 69. Van Der Zanden, P. & Van Der Zanden, P. M. 2013. A Description of the Historical Developments in Standard Setting and Regulations for Auditors and the Audit Firms in an International Perspective. The Dovenschmidt Quarterly, 2, pp 89–104
 70. Vetevoog, K. 2013. Intervjuu “Audiitortegevuse muutuvate õigusaktidega seotud tagajärjed Eestis” teemal Audiitorkogu presidendiga. Intervjuu tegi Kristiina Malm 17.12.2013 Tallinnas (intervjuu ümberkirjutus autoril)
 71. Vilu, A. 2013. Finantsaruandluse alased arengud maailmas, Euroopa Liidus ja Eestis. PwC konverents “Raamatupidamine ja maksud 2014” 29.–30.10.2013 Tallinn

LISA 1. LÕPUTÖÖ TEEMAGA SEOTUD VARASEMAD ÜLIÕPILASTÖÖD

Lõputöö teemal on kaitstud järgmised üliõpilastööd:

1. Eva Kajasalu “Uuenevad raamatupidamisdirektiivid Euroopa Liidus” (magistritöö; juhendaja Lehte Alver); kaitstud Tallinna Tehnikaülikooli majandusteaduskonnas 21.01.2014. (Kajasalu 2014)
2. Marike Rämmel “Audiitortevuse areng Eestis: võrdlus Soome ja Ühendkuningriigiga” (magistritöö; juhendaja Iivi Maspanov, kaasjuhendaja Andres Root); kaitstud Tallinna Tehnikaülikooli majandusteaduskonnas 21.01.2014. (Rämmel 2014)

LISA 2. ETTEVÕTJATE LIIGITUS EUROOPA LIIDUS ENNE 2013. AASTAT

Esimene katse eristada ettevõtjaid suuruse järgi toimus 1978. aastal vastu võetud Neljanda aruandlusdirektiivi 78/660/EMÜ kaudu. Sellest ajast alates liigitatakse ettevõtjaid bilansi kogumahu, puhaskäibe ja keskmise töötajate arvu järgi (Direktiiv 78/660/EMÜ). Samas tuleb pöörata tähelepanu sellele, et direktiivi algtekstis ega seda muutvates järgnevatel direktiivides ei seostatud olemasolevaid piirmäärasid otseselt konkreetsete ettevõtjate rühmadega. Etteantud piirmääradega piiritletud ettevõtjate grupile lubati kehtestada majandusaasta aruannetele lihtsustatud esitusnõuded.

Esmakordselt reguleeriti väikeste ja keskmise suurusega ettevõtjate (VKE) mõiste Euroopa Komisjoni soovitus 96/280/EC. Järgmine Euroopa Komisjoni soovitus 2003/361/EC (edaspidi Soovitus 2003/361/EC) jõustus 2005. aastal (Commission Recommendation of 6...2003). Kahe dokumendi võrdluses on piirmäärad hilisema perioodi puhul kõrgemad. Liikmesriikidega konsulteerimise käigus on selgunud, et neid näitajaid peetakse liiga kõrgeks, mistõttu on välja pakutud mikroettevõtja alaliik mikroüksus (Neag & Maşca 2012).

Nii soovitus 96/280/EC (edaspidi Soovitus 96/280/EC) ja 2003/361/EC on lisaks arvulistele näitajatele VKE kriteeriumiks seatud autonoomsuse nõue, mis viitab sellele, et üldjuhul peab üle 75% ettevõtja varadest või hääleõigusest kuuluma sellele ettevõtjale (Commission Recommendation of 3...1996; Soovitus 2003/361/EC). Vaatamata VKE definitsiooni sätestamisele, ei ole soovitused liikmesriikidele kohustuslikud järgimiseks (The new...30.11.2013).

Ettevõtjate omavahelist eristamise vajadust analüüsides tuleb tähelepanu pöörata sellele, et Neljandas direktiivis ja seda muutvates õigusaktides ning Euroopa Komisjoni soovitustes on piirmäärade seadmise eesmärgid kohati erinevad. Kattuv on soov väiksemate ettevõtjate halduskoormust vähendada (Direktiiv 78/660/EMÜ; Soovitus 96/280/EC; Soovitus 2003/361/EC). Erinev on see, et VKE definitsiooni sätestamise eesmärk komisjoni

soovitustes on lisaks igakülgse abi osutamise võimalus väiksematele ettevõtjatele (The new...30.11.2013).

Õiguslikult siduv ja vahetult kohaldatav VKE definitsioon sätestati Euroopa Komisjoni 2008. aastal vastu võetud määruses nr 800/2008 (edaspidi Määrus nr 800/2008) (Commission Regulation...2008). Samas on selles esitatud piirmäärad samad, mis soovituses 2003/361/EC. Määrust ja eelnevalt käsitletud soovitusi ühendab see, et nendes ei esitata lisaks suurettevõtja mõistele eraldi keskmise ettevõtja definitsiooni. Lugejal tuleb see ise arvutada etteantud VKE, mikro- ja väikese ettevõtja piirmäärasid arvesse võttes.

Seoses mikroettevõtja piirmäärade liigse rangusega mõnede liikmesriikide suhtes loodi Neljandat direktiivi muutva direktiiviga 2012/6/EL (edaspidi Direktiiv 2012/6/EL) uus leaaldefinitsioon mikroettevõtjast väiksema üksuse kohta – mikro-majandusüksus (Directive 2012/6/EU...2012). Samas on taolise uuenduse jõustumise puhul kummaline see, et Neljandas direktiivis ja selle muudatustes ei ole uue direktiivi vastuvõtmise hetkeni ettevõtjate piirmäärasid sätestavates sätetes otseselt kirjas, millise ettevõtja kategooriaga on tegemist.

LISA 3. DIREKTIIVI 2013/34/EL TÜHISTAMISHAGI

Direktiivi 2013/34/EL kujunemislugu ulatub 2007. aastasse, mil Euroopa Komisjon algatas diskussiooni Euroopa Liidu õiguse lihtsustamiseks äriühinguõiguse, raamatupidamise ja auditi valdkonnas. Eesmärgiks seati ettevõtjate halduskoormuse vähendamine. Selleks kaaluti muuhulgas järgmisi meetmeid: siseriiklike olukordi käsitlevate äriühinguõiguse direktiivide tühistamine või äriühinguõiguse direktiividega nõutud teatud info avaldamise kohustuse kaotamine ning uue direktiiviga saavutatud VKE-de aruandluse ja auditinõuete vähendamine. (Commission sets...2007)

2009. aastal toimus konkretiseerumine: eesmärgiks võeti Neljanda ja Seitsmenda direktiivi kaasajastamine VKE-de raamatupidamisnõuete lihtsustamiseks (Consultation...2009). Euroopa Komisjon esitas 2008. aastal ettepaneku visandi, millega taheti liikmesriikidele anda võimalus luua mikroettevõtjate kategooria, keda oleks saanud vabastada Neljandast direktiivist tulenevatest raamatupidamise korralduse nõuetest. Kurmet Ojamaa väitel oleks Eestis selle tulemusena raamatupidamiskohustuslaste hulk vähenenud ligikaudu 140 000-lt 3000-le. (Ojamaa ja Põrk 2013)

Vabariigi Valitsuse 19.09.2013 toimunud istungil võeti ühehäälselt vastu Rahandusministeeriumi esitatud otsus Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiivi 2013/34/EL tühistamiseks hagi esitamise kohta. Dokumendi koostamine seati Rahandusministeeriumi ja Välisministeeriumi ülesandeks. (Direktiivi...29.10.2013)

Autor tegi detsembris 2013 Rahandus- ja Välisministeeriumisse teabenõude, et tutvuda hagi terviktekstiga (vt lisa 5). Selgus, et see on tunnistatud asutusesiseseks kasutamiseks. Põhjendused varieerusid veidi. Rahandusministeeriumi vastusest ilmnas viieaastane piirang, mis tuleneb avaliku teabe seaduse § 35 lg 1 punktist 3. Seega on tegemist infoga, mille avalikustamine kahjustaks riigi välissuhtlust. Välisministeeriumist täpsustati, et juurdepääsupiirang kehtib kuni kohtumenetluse lõppemiseni ning Eesti õigusele lisaks

tugineti motivatsioonis Euroopa Liidu õigusele (määruse 1049/2001/EÜ artiklid 4 ja 5). (Niidas 2013; Põrk 2013)

Hagiga taotletakse kindlate sätete või kogu õigusakti kehtetuks tunnistamist. Põhiline, millele seistakse vastu, on väikeste ettevõtjate aruandluse lubatava mahu piiramine ning õige ja õiglase kajastamise põhimõttest kõrvalekaldumise lubamine. Artiklis 4 soovitakse annulleerida järgmist fraasi "...ja avalikustamise nõue sisaldub siseriiklikes maksualastes õigusaktides rangelt üksnes maksude kogumise eesmärgil." lõikes 6 ning "...siseriiklike maksualaste õigusaktide kohaselt nõutavat..." lõikes 8. Nendele lisanduvad artikli 6 lõike 3 ja artikli 16 lõike 3 nõuded. (Summary...03.12.2013)

Artikli 4 lõigetes 6 ja 8 leidub vastuolu, kuna esimese lõike järgi on väikestelt ettevõtjatelt täiendava informatsiooni nõudmine lubatud, kui aruandeid kogutakse ühtsesse aruannete esitamise süsteemi ning see nõue tuleneb maksualastest õigusaktidest maksude kogumise eesmärgil. Teisalt lõikes 8 vabastatakse ettevõtjad samadel tingimustel enama info küsimisest, kui aruannete esitamise süsteem on elektrooniline. (Direktiiv 2013/34/EL) Nende lõigete võrdlusel näib, justkui elektroonne aruannete esitamine on ettevõtjatele koormavam. Taoline ühese järelduse tegemine ei ole õige, kuna IT-tehnoloogia arengutase on liikmesriigiti erinev.

Leitakse, et artikli 4 lõigete 6 ja 8 ning artikli 16 lõike 3 kaudu rakenduva maksimumharmoniseerimise kaudu ei täideta kahte direktiivi põhiseisukohta: finantsaruannete selguse ja võrreldavuse parendamine ning väikeste ja keskmise suurusega ettevõtjate halduskoormuse vähendamine. Seda põhjusel, et direktiivi mõju hindamisel ei ole arvesse võetud ettevõtjate jaotust liikmesriigiti. Seega rikutakse proportsionaalsuse printsiipi, kuna eesmärgid ja õigusaktiga sätestatud tegevused on vastuolus. Eesti kontekstis tähendab see olulise aruandluseinfo kadu koguni 97,7% ettevõtja puhul, kelle käive moodustab üle poole Eesti sisemajanduse koguproduktist. (Summary...03.12.2013)

Hagis esitatud seisukohtade kohaselt ei ole mõistlik halduskoormuse vähendamiseks kohaldada kõikide liikmesriikide puhul ühesuguseid meetmeid. Leitakse, et direktiivi mõjuhindangus ei ole arvesse võetud liikmesriikide seniseid saavutusi ettevõtjate halduskoormuse vähendamiseks. Ainukese vahendina nähakse aruandlusmahu vähendamist. (Summary...03.12.2013) Sellest saab järeldada õigusakti koostajate teadmiste väiksust seoses liikmesriikide finantsaruannete esitamisevõimalustega.

Eesti näitel ei võeta arvesse 2006. aastal loodud e-äriregistrit, mille ettevõtjaportaali kaudu aruannete esitamine on vähendanud ettevõtjate halduskoormust. Eesti on e-äriregistri lahenduste võimaluste poolest tuntud ja auhinnatud kogu Euroopas (E-teenuste...2013). Aruande koostamiseks kulunud aeg on vähenenud keskmiselt 30%, lisaks on paranenud aruannete kvaliteet ja vähenenud nende töötlemisega seotud kulu (Põrk 03.10.2013).

Lisaks halduskoormusega seotud problemaatikale tekitab küsitavusi direktiivi proportsionaalsus. Õigusakti keskseks printsiibiks on sisu üliluslikkus, mis tuleneb artikli 6 lõigu 1 reast h. Teisalt, artikli 6 lõigust 3 tuleneb liikmesriikide õigus ettevõtjaid sellest vabastada (Summary...03.12.2013). Sellisel juhul muutub vorm sisust tähtsamaks, mistõttu on suurem tõenäosus, et avaldatav info ei anna õiget ja õiglast ülevaadet aruandva isiku finantsseisundist ehk see ei vasta tõelikkusele. Seega ei ole nii võimalik täita direktiivi eesmärki tagada aruannete võrreldavus ja selgus Euroopas (Summary...03.12.2013).

Analüüsides seda, et direktiiv on koostatud ühetaoliselt kõigile liikmesriikidele ülevõtmiseks, arvestamata võimalikke ettetulevaid erandeid kahekümne seitsme eri riigi finantskeskkonna puhul, on tegemist standardsete aruandluse koostamise reeglitega. Saab väita, et ettevõtjate piirmääradega lähenetakse ettevõtjate kategoriseerimisele ja ühtlasi auditikohustuse seadmisele ühekülgsele, sellele vastupidiselt lähtutakse Eestis auditikohustuse määratlemisel kahest põhimääratlusest, millele lisanduvad veel eri auditikohustuslaste kategooriad. Seega on nii suurem tõenäosus saada ettevõtja finantsandmetest õigem ja õiglasem ülevaade.

LISA 4. EKSPERTINTERVJUUDE KÜSIMUSED

Intervjuu Kurmet Ojamaa ja Taivo Põrkiga

Direktiiv 2013/34/EL

1. Palun kirjeldage uue raamatupidamisdirektiivi vastuvõtmise protsessi Eesti jaoks.
 - 1.1. Kui palju sellesse liikmesriike kaasati?
2. Palun kirjeldage direktiivi vastu tühistamishagi koostamise ja esitamise protsessi.
 - 2.1. Kui kaua see kestis?
 - 2.2. Millised huvigrupid sellesse kaasati?
 - 2.3. Kas olete teadlik teiste liikmesriikide arvamusest hagi esitamise kohta?
3. Kuidas suhtute proua Signe Ratso ajakirjanduses ilmunud seisukohta, et direktiivile hakati liiga hilja vastu?
4. Millised võivad olla hagi esitamise mõjud Eestile? Kas see võib mõjutada Eesti ja Euroopa Liidu vahelisi suhteid?
5. Kuidas võib kohtumenetlus Teie hinnangul Eesti jaoks lõppeda?
 - 5.1. Kas olete teadlik, mis seisus menetlus hetkel on?
 - 5.2. Kui pikaks võib menetlus venida?
6. Milline on Teie hinnangul kõige ulatuslikum mõju, mis võib kaasneda seoses uue raamatupidamisdirektiivi ülevõtmisega?
7. Palun kirjeldage uue raamatupidamisdirektiivi Eesti seadusandlusse ülevõtmise protsessi.
 - 7.1. Raamatupidamise seadus (RPS) kohaldub kõikidele raamatupidamiskohustuslastele, uus direktiiv reguleerib üksnes teatud raamatupidamiskohustuslaste aruandlust. Seega on vajalik RPS muutmine ulatuses, millega reguleeritakse nende

raamatupidamiskohustuslaste aruandlust, kellele kohalduvad uue direktiivi sätted. Kas RPS muudetakse ka nende raamatupidamiskohustuslaste osas, kes jäävad uue direktiivi reguleerimisulatusesest välja?

7.2. Kas on võimalus, et RPS tuleb näiteks kaheosaline?

7.3. Kas kehtiva RPS järgi rahvusvahelisi finantsaruandlusstandardeid (edaspidi IFRS) kasutavad ettevõtjad peavad hakkama koostama aruandeid kooskõlas uue direktiiviga või võivad endiselt lähtuda IFRS-st?

Direktiivi ettepanek 2011/778

8. Palun kirjeldage uue audiitortegevust reguleeriva direktiivi ja seda täiendava määruse vastuvõtmisega seotud protsessi Eesti tähenduses.

8.1. Kui palju on sellesse liikmesriike kaasatud?

9. Kas olete teadlik, millal need õigusaktid vastu võetakse?

10. Kas nende õigusaktide ettepanekuid võidakse veel muuta?

11. Palun kirjeldage uute õigusaktide Eesti seadusandluse kohaldamise protsessi, kas midagi on juba toimunud?

11.1. Millisel hinnangul ollakse Eestis väikeettevõtetele auditeerimiskohustuse kehtestamises?

11.2. Kas Eestis kehtestatakse väikeettevõtete auditeerimiskohustus?

11.3. Millisel uuel direktiivil on Teie hinnangul Eesti siseriiklikku seadusandluse ülevõtmisel Eestile suurem mõju – kas hiljuti vastu võetud raamatupidamise või veel vastu võtmata audiitortegevuse direktiivil?

Intervjuu Kaido Vetevoogiga

1. Kuidas hindate finantsauditi seisukorda Eestis, mis on kõige suuremad väljakutsed?
2. Millist uue audiitortegevuse direktiivi ja/või seda täiendava määruse ettepaneku ettepanekust tulenevat nõuet peate Euroopa Liidu liikmesriikidele kõige koormavamaks?
3. Millist mõju avaldab Teie hinnangul uue direktiivi jõustumine Eestile?
4. Milliste põhimõtete järgi on valitud auditi ja ülevaatuse piirmäärad Eestis?

5. Kuidas hindate direktiivist 2013/34/EL tulenevat mikro- ja väikeste ettevõtjate aruandlusele kohalduvate nõuete olulist lihtsustamist, millist mõju võib see Teie hinnangul avaldada?
6. Milliseks hindate väikeste ettevõtjate auditeerimise vajalikkust?
7. Millised muudatused võivad Teie hinnangul toimuda audiitorite tööturul Eestis seoses uue audiitortevust reguleeriva direktiivi vastuvõtmisega?
8. Palun kirjeldage suhtlust Rahandusministeeriumiga uue audiitortevuse seaduse koostamise asjus (kas suhtlus on toimunud, kui palju on Audiitorkogu protsessi kaasatud jne).

Intervjuu Andres Rootiga

1. Palun kirjeldage audiitortevuse tekkelugu Eestis.
2. Millist mõju võib Teie hinnangul avaldada uue audiitortevuse direktiivi vastuvõtmine Eestis?

LISA 5. TEABENÕUDE TEKST

Tere!

Palun esitada 23.09.2013 esitatud direktiivi 2013/34/EL sätete tühistamise Euroopa Kohtu hagi terviktekst.

Lugupidamisega

Kristiina Malm

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž