

Audiitortevuse seaduse väljatöötamiskavatsus

1. Lahendatav probleem

Audiitortevuse seadus (edaspidi *AudS*) reguleerib laia valdkonda, hõlmates majandusarvestusala audiitortevuse õiguslikke aluseid, nõudeid vandeaudiitorile, audiitorettevõtjale ja siseaudiitoritele, nende tegevuse õiguslikke aluseid ja vastutust, auditi ja ülevaatuse kohustust, Audiitorkogu (edaspidi *AK*) õiguslikku seisundit, pädevust, vastutust, tegevuse ja töökorralduse ning rahastamise aluseid, järelevalve teostamise aluseid jm.

Tulenevalt *AudS*-i reguleerimisala ulatusest ja regulatsiooni detailsusest ning arvestades valdkonna pidevalt arenevat iseloomu, on see toonud kaasa seaduse sagedase muutmisevajaduse. Kehtiv audiitortevuse seadus on vastu võetud 2010. aastal ja seda on muudetud üle 20 korra. Arvukate muudatuste tulemusena on *AudS*-i ülesehitus muutunud ebaloogiliseks. Samuti sisaldub selles sätteid, mis lisaks struktuuriliselt ebaloogilisele paiknemisele on problemaatilised ka sisu arusaadavuse osas (nt §-d 43 ja 44). *AudS*-i sisemised ebakõlad ja ebatäpsused struktuuri eri osade vahel on toonud kaasa keerukama tõlgendamise nii järelevalveasutuste kui ka audiitorite jaoks. Seetõttu pole *AudS*-i tehniline korrigeerimine enam piisav ning oleks vaja audiitortevuse seaduse asendusseadust, mis koondaks kogu audiitortevuse valdkonna aja- ja asjakohastatud regulatsiooni selgemasse ja loogilisemasse ülesehitusse.

Lisaks on ilmnenuv vajadus audiitortevuse järelevalve raamistiku tugevdamise järele. Selleks on plaanis kaaluda vaidemenetluse kohustuslikuks kohtueelseks menetluseks muutmist ja luua võimalus vandeaudiitoritest koosneva nõuandva rolliga sõltumatu ekspertkomisjoni moodustamiseks. Sellise ekspertkomisjoni roll oleks anda audiitortevuse järelevalve nõukogu (edaspidi *AJN*) otsuse vaidlustamisel vaidlusalusele küsimusele praktiku vaates n-ö erapooletu hinnang. Erapooletu hinnang annab sisendit ka *AJN*-ile nii audititurul rakendatava tavapärase praktika kohta kui ka juhul, kui käsitletav teema on mitmeti tõlgendatav. Kohtupraktikas on kohus korduvalt väljendanud seisukohta, et kohtul puudub praktiline võimalus süüvida audiitorühingu töövõtuga seotud dokumentatsiooni ja seega ka sisulistesse vaidlusalustesse nüanssidesse. Vaidemenetluses lahendatakse osa vaidluseid enne kohtumenetlust, samuti kui vaide menetlemisel selgub otsuse õiguspärasus, võib otsuse adressaat (vandeaudiitor, audiitorettevõtja) loobuda kohtusse pöördumisest. Vaidemenetluses saab *AJN* parandada otsuses ilmnenuv vead ja vältida seeläbi tulevase kohtuvaidlusi. Kui *AJN* jätab vaide lahendamata, jääb vandeaudiitoril ja audiitorettevõtjal endiselt õigus pöörduda halduskohtusse. Seega toetab sellise ekspertkomisjoni ellu kutsumise vajadust ka kohtuvaidluste ning kohtuvaidlustega seotud halduskoormuse ja kulude vähendamise eesmärk.

Ümber tuleks korraldada ka vastutus riikliku järelevalve teostamisel järelevalve subjektile õigusvastaselt tekitatud kahju eest. *AudS*-i kohaselt kannab nimetatud õigusvastaselt tekitatud kahju riik (Rahandusministeerium), mis ei ole aga põhjendatud, kuivõrd vastavate otsuste tegemisega ei ole Rahandusministeerium seotud. Audiitoreid ja *AK* puudutavate eri liiki järelevalve (haldusjärelevalve, audiitortevuse järelevalve, distsiplinaarmenetluse) regulatsioonid on laiali erinevates peatükkides, mis on raskendanud erinevatel osapooltel mõista, milliseid sanktsioone on võimalik rakendada kutsetevuse nõuete rikkumise eest vandeaudiitoritele ja audiitorühingutele. *AudS*-i asendusseaduses oleks võimalik paigutada need sätted eraldi peatükkidesse ja luua ühtne, loogiliselt üles ehitatud struktuur.

Muuta tuleks ka AK juhatuse, AJN-i ja Rahandusministeeriumi pädevusi erinevate järelevalveliste tegevuste osas. 2010. aastal jõustunud seadusega jaotati tegevused nimetatud kolme osapoolle vahel ning 2017. aastal koondus neist enamik AJN-i. Siiski on nende osapoolte pädevused endiselt mõnevõrra ebapraktilised ja ebaloogilised ning vajaksid paremaks toimimiseks muutmist. Järelevalve ja kutseorganisatsiooni tegevuse tase on piisav selleks, et anda edaspidi osade regulatsioonide kehtestamise õigus üle AJN-ile (nt vandeaudiitori aruande vormide kehtestamine jms). AudS § 121 lõike 2 kohaselt on AJN haldusorgan ning AudS § 10 lõike 3 kohaselt on AJN audiitortgevuse valdkonnas pädev asutus. Seega on AJN-il õigus kehtestada õigustloovaid akte.

Audiitorkogu liikme kohustusliku liikmemaksu suuruse vahemikku, tegevusloamaksu ning järelevalvetasu suurust tuleks ajakohastada arvestades üldist inflatsiooni ja hinnatõusu (nt on tõusnud lektorite hinnad, Audiitorkogu tegevuskulud). Liikmemaksu suurus peaks vastama majanduslikule olukorrale ja tegelikele oludele ning suunama kutsetegevusega mittetegelevaid vandeaudiitoreid hakkama kutsetegevusega tegelema. Pikendada tuleks ka liikmemaksu, tegevusloamaksu ja järelevalvetasu tasumise tähtaega selleks, et tagada raamatupidajale mõistlik aeg sellekohase arve koostamiseks ja väljasaatmiseks ning vandeaudiitorile piisav aeg selle tasumiseks. Ülevaatamist vajavad ka tähtajad, mil Audiitorkogu organid peavad esitama Rahandusministeeriumile järelevalvetasu protsendi ettepanekud ning järelevalvetasu määrase kehtestamine tähtaeg.

AK likviidsusreservi ja selle suuruse sätestamine on osutunud praktikas ebavajalikuks. Likviidsusreserv võib olla vajalik üksnes seoses pikaajaliste ja potentsiaalselt kulukate järelevalvemenetlustega, kus võib tekkida täiendavaid kulusid (nt kohtukulud). Edaspidi võiks AJN kehtestada likviidsusreservi suuruse asemel selle protsentuaalse arvu lähtudes eelmise majandusaasta järelevalvelistest kuludest.

Täpsustada tuleks ka tingimusi, millal AJN võib suurendada kvaliteedikontrolli sagedust. See võib olla tingitud näiteks kvaliteedikontrolli tulemist või muu järelevalve raames tuvastatud olulistest rikkumistest, mis ei ole piisavad selleks, et alata tegevusloa kehtivuse peatamine või selle kehtetuks tunnistamine.

Vandeaudiitori kutse äravõtmise ja audiitorühingu tegevusloa kehtetuks tunnistamise aluseid tuleb reguleerida selgemalt ja üheselt mõistetavamalt, arvestades muuhulgas kohtupraktikas esile kerkinud probleemküsimusi¹.

Asja- ja ajakohastada tuleb ka täiendõppe korraldamise ja selle üle arvestuse pidamise, standardite kehtestamise ning kutsete ja tegevuslubade andmise regulatsioone.

Säilitamaks AK presidendi ja AJN-i esimehe sõltumatus, institutsiooni läbipaistvus ja usaldusvärsus ning vältimaks huvide konflikti tekkimist pikaajalise ametisoleku vältel, tuleks nende ametiaja pikkusele sätestada maksimaalne järjestikune ametiaegade arv. Samuti tuleks ajakohastada AJN-i esimehe tagasikutsumise regulatsiooni. AJN-i esimehele ja liikmetele makstav töötasu tuleks edaspidi sätestada seaduses ning selle suuruse muutumine siduda töötasu alammääraga.

¹ Riigikohtu otsused kohtuasjades nr 3-19-292 ja 3-19-897

Halduskoormuse vähendamise ja lepinguvabaduse tagamise eesmärgil tuleks muuta ka audiitorteenuse osutamiseks sõlmitavas kliendilepingus kokkulepitavate asjaolude loetelu ning jätta sellest välja audiitorteenuse osutamise eeldatav ajaline kestus tundides.

Vandeaudiitori tegevuse jagunemine AudS-is sätestatud viisil, st kutsetegevuseks ja muuks ärialaseks tegevuseks vajab mõistete osas muutmist (muu äritegevus, muu ärialane tegevus). Hinnata tuleb ka vandeaudiitori ja audiitorühingu poolt osutatavatele teenustele ja tegevusaladele seatud piirangu sobivust ja vajalikkust.

Küsitav on ka Riigikontrollis töötavaid vandeauditoreid puudutava regulatsiooni sätestamine AudS-is. AudS-i reguleerimisala peaks piirduma vandeaudiitori kutsetegevusega ja audiitorteenuste osutamisega ning Riigikontrollis töötavate vandeauditoreite tegevust puudutavad küsimused peaksid olema reguleeritud pigem Riigikontrolli seaduses (puudutab nt tehingute seaduslikkuse kontrolli välja jätmist).

Kutsetegevuse dokumentide infokandja hävitamise protseduurid on sätestatud audiitortegevuse standardis, mistõttu on sama regulatsiooni AudS-is (§ 61) esitamine ebavajalik ja tuleks seadusest edaspidi välja jätta.

Samuti tuleks jätta AudS-ist välja sisuliselt selle reguleerimisalasse mittekuuluv arvestusalse revisjoni läbiviimise regulatsioon. Arvestuslast revisjoni ei pea läbi viima vandeaudiitor ega audiitorettevõtja, sest tegemist ei ole audiitorteenusega.

Audiitorettevõtja kutsekindlustuslepingu minimaalset kindlustussummat tuleks ajakohastada. Uue kindlustussumma sätestamisel võiks arvestada ka Eesti audiitorettevõtjate kutsekindlustuslepingu keskmise kindlustussumma statistikat.

Audiitorettevõtja füüsilisest isikust ettevõtja (edaspidi *FIE*) tegevuse lõpetamise regulatsioon tuleks sätestada selgemalt. Põhimõtteline otsus kaotada võimalus FIE vormis audiitorteenust osutada on tehtud juba AudS-i 2010. aastal tehtud muudatusega (AudS § 171), kuid vastava regulatsiooni sõnastus on seaduses mõnevõrra ebaselge.

Kaasajastada tuleks audiitortegevuse registrit ja vandeauditoreite ning audiitorühingute aruandlust, sealhulgas selle ülesehitust, funktsionaalsust ja edaspidist asukohta. Samuti on vajalik täiendavalt arutada nimetatud registri kulutõhususe optimeerimiseks vajalikke muudatusi.

Sellised muudatused ei ole tehniliselt teostatavad pelgalt kehtiva seaduse muutmise kaudu. Praegu eri paragrahvides paiknevad normid tuleb kokku koondada selleks, et tekiksid arusaadavad üld- ja erinormi seosed ning õigusakti ülesehitus vastaks hea õigusloome ja normitehnika nõuetele.

2. Eesmärgid

Väljatöötamiskavatsuse eesmärgiks on korraldada seaduse struktuur ümber loogilisemaks ja kasutajasõbralikumaks, leida meetmed ja viisid audiitortegevuse regulatsiooni aja- ja asjakohastamiseks. Samuti on väljatöötamiskavatsuse eesmärgiks vähendada AudS-i regulatsioonide tõlgenduslikku ebamäärasust, täpsustada järelevalvet ja kutsetegevusega seotud aluseid, tagades seeläbi õigusselguse ja õigusriigile omase praktika.

AudS-i asja- ja ajakohastamiseks tehtavad muudatused ei ole tehniliselt teostatavad pelgalt kehtiva seaduse muutmise kaudu, kuna praegu eri paragrahvides paiknevad normid tuleb kokku koondada selleks, et tekiks arusaadavad üld- ja erinormi seosed ning õigusakti ülesehitus vastaks hea õigusloome ja normitehnika nõuetele. Kuna AudS-i korrastamiseks ja ajakohastamiseks tuleb seadus ulatuslikult ümber kujundada, siis on põhjendatud teha seda uue tervikteksti koostamise kaudu.

Väljatöötamiskavatsus ei ole seotud Vabariigi Valitsuse tegevusprogrammiga. Väljatöötamiskavatsus on seotud järgmiste Euroopa Liidu õigusaktide rakendamisega:

- 1) Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 2006/43/EÜ, mis käsitleb raamatupidamise aastaaruannete ja konsolideeritud aruannete kohustuslikku auditit ning millega muudetakse nõukogu direktiive 78/660/EMÜ ja 83/349/EMÜ ning tunnistatakse kehtetuks nõukogu direktiiv 84/253/EMÜ (ELT L 157, 09.06.2006, lk 87–107);
- 2) Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 2013/34/EL teatavat liiki ettevõtjate aruandeaasta finantsaruannete, konsolideeritud finantsaruannete ja nendega seotud aruannete kohta ja millega muudetakse Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiivi 2006/43/EÜ ning tunnistatakse kehtetuks nõukogu direktiivid 78/660/EMÜ ja 83/349/EMÜ (ELT L 182, 29.6.2013, lk 19–76);
- 3) Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrus (EL) nr 537/2014, mis käsitleb avaliku huvi üksuste kohustusliku auditi erinõudeid ning millega tunnistatakse kehtetuks komisjoni otsus 2005/909/EÜ (ELT L 158, 27.5.2014, lk 77–112).

3. Võimalikud lahendused

3.1 Terminoloogilised muudatused

Kehtivas AudS-is ei ole terminit „audiitortegevus“ defineeritud. Selleks, et seaduse regulatsioon kataks vandeaudiitori kutsetegevuse õiguslikke aluseid, tuleks edaspidi kasutada termini „audiitortegevus“ asemel terminit „vandeaudiitori kutsetegevus“, mille mõiste on sätestatud ka kehtivas AudS-is.

Ühtlustada tuleks ka eriseadustes sisalduvate mõistete „audiitor“ ja „vandeaudiitor“ kasutamine selliselt, et viited eriseadustes tähendaksid audiitorühingut, mitte audiitorit ega vandeaudiitorit.

See tähendab, et kui eriseadus viitab näiteks audiitoriga lepingu sõlmimisele või vandeaudiitorilt teenuse tellimisele, siis tuleks seda mõista kui viidet audiitorühinguga lepingu sõlmimisele või temalt teenuse tellimisele (AudS § 2). Seetõttu tuleks asendusseaduses sätestada üheselt, et seoses audiitorteenuse osutamisega omavad teistes seadustes kasutatavad mõisted „audiitor“ või „vandeaudiitor“ käesoleva seaduse tähenduses audiitorühingu tähendust. Asjakohane oleks loobuda AudS § 7 lõikes 2 sätestatud mõistest „audiitorettevõtja“, kuna AudS-i viimaste muudatuste kohaselt on audiitorühing ainus õiguslik vorm, mille kaudu on Eestis lubatud audiitorteenust osutada. Neile paarile vandeaudiitorile, kes veel osutavad audiitorteenust FIE vormis, on AudS-is ette nähtud üleminekuaeg kas audiitorteenuse osutamise lõpetamiseks, audiitorühingu asutamiseks või mõne olemasoleva audiitorühinguga liitumiseks (AudS § 171 lõige 3).

AudS-i kohaselt on vandeaudiitoril üldjuhul vaba valik ise omal soovil kutsest loobuda sellekohase avalduse esitamisel AJN-ile. Vandeaudiitori soovil kutse äravõtmine ei oma sanktsioneerivat iseloomu ega too kaasa piiranguid kutse uuesti taotlemisele. Sanktsioneeriva mõju puudumise tõttu on sellises olukorras pigem tegemist kutse kehtetuks tunnistamisega,

kuna kutse äravõtmine viitab kutsest ilma jäämisele vandeaudiitori tahte vastaselt ja on seega asjakohasem nendes olukordades, kus AJN-il on õigus või kohustus vandeaudiitorilt kutse ära võtta.

AudS §-des 47 ja 47¹ kasutatud termin „usaldusklient“ tuleks seadusest edaspidi välja jätta, kuna see on üleliigne, leiab vähest kasutust ning selle kasutamine ei too kaasa suuremat õigusselgust. Selle termini asemel tuleks viidata kindlustandva audiitorteenuse klientidele.

3.2 Vandeaudiitori kutseeksami ja kutsestandarditega seotud küsimuste otsustuspädevuse muutmine

AudS-i kohaselt kuuluvad kutseeksami korra kehtestamine ja kutseeksami korraldamine Rahandusministeeriumi pädevusse, kui kutseeksamikorras ei ole sätestatud teisiti. Rahandusministeeriumi pädevus kutseeksami korraldamisel ei ole aga enam asjakohane. 2017. aastal tehtud AudS-i muudatustega anti kutse ja tegevusloa andmise õigus AJN-ile ning kutseeksami korras sätestati vandeaudiitori kutseeksami läbiviijaks AJN kuna kutse andmise eelduseks oleva eksami korraldamine ja läbiviimine kuulub AJN-i pädevusse. Konkreetse eksami tulemusi hindaks ja kandidaadi sobivust kontrolliks eraldi moodustatud eksamikomisjon. Kutseeksami korra koostamise ja kinnitamise, kutseeksami läbiviimise ning eksamiküsimuste ja näidisvastuste koostamise võiks AJN delegeerida ka AK juhatusale, kuid kõigi sisekordade kehtestajaks ning protsessi eest vastutavaks jääks endiselt AJN. Täiendavat arutelu vajab asjaolu, kas eksamikomisjoni moodustamise pädevus peaks endiselt jääma AJN-le, kui eksami läbiviimine on AK juhatuse ülesanne. Kui AJN otsustab enda sellekohase pädevuse delegeerida AK juhatusale, on AJN-i antud sellekohased seaduslikud korraldused AK-le järgimiseks kohustuslikud.

Kutseeksamile lubamise otsustamine jääks endiselt AJN-i pädevusse. Vandeaudiitori juhendamisel praktiseerimise ning kutsealal tegutsemise tõendamise korra peaks endiselt välja töötama AK juhatus, kuid selle kehtestamine tuleks anda rahandusministri pädevusest üle AJN-i pädevusse, kuna nimetatud regulatsiooni ministri määrusega kehtestamine ei anna sellele lisandväärtust.

Praktikas on ilmnunud vajadus kutseeksami regulatsiooni täiendava täpsustamise järele. Täpsemalt tuleks reguleerida seda, millises ulatuses tuleks täiendav eksam sooritada. Täiendava kutseeksami ulatuse üle otsustamine peaks olema AJN-i pädevuses. AudS-i kohaselt tuleb täiendavale eksamile suunamisel läbida täiendav eksam samas ulatuses nagu esmakordne eksam (sõltuvalt taotletavast kutsest). Nõue eksam tervikuna läbida võib aga teatud olukordades osutuda liialt koormavaks ja ebavajalikuks. AJN-il kui vandeaudiitori üle järelevalvet tegeval organil on eelduslikult kõige parem arusaam sellest, millises ulatuses ja küsimustes on konkreetsel juhul teadmiste täiendav kontroll asjakohane. Ka edaspidi peaks AJN saama suunata vandeaudiitori kas täiendavale kogumahuks eksamile, mille ulatus vastab kutse esmakordsel taotlemisel sooritatavale eksamile, või suunatumalt konkreetsete valdkondade lõikes.

Lisaks tuleks korrastada ka AudS-is sätestatud kutseeksami programmiga hõlmatud valdkondade ja teemade loetelu ning sätestada see vastavalt Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiivis 2006/43/EÜ toodule ning hinnata momendil kehtiva programmi detailsuse asjakohasust eksamiks ettevalmistumisel. Eksamikorralduse muutmine peab toimuma terviklikult, mistõttu mõjutatud võivad olla ka teised AudS-i eksamit käsitlevad sätted.

Vandeaudiitori kutsetegevuse standardite tõlkimise ja standardite osas tõlgenduste andmise võiks AJN delegeerida AK juhatusele, kuid standardite kinnitamine jääks ka edaspidi AJN-le. Sellekohaste täiendavate sisulisemate arutelude käigus võib ilmned a vajadus täiendavate kokkulepete järele, selleks et mõlemad osapooled saaksid oma ülesandeid täita autonoomselt.

3.3 Vandeaudiitori tegevus

Vandeaudiitori tegevused tuleks klassifitseerida lähtudes sellest, mida vandeaudiitor teha tohib ning sõltuvalt tegevusest kohaldada talle erinevaid nõudeid ja standardeid. Esmatasandil peaks vandeaudiitori tegevus jagunema endiselt kutsetegevuseks ehk audiitorteenuse osutamiseks ja muuks äritegevuseks. Vandeaudiitori kutsetegevus tuleks omakorda jagada kindlustandvaks ja seonduvaks audiitorteenuseks. Kindlustandev audiitorteenus hõlmaks auditit, ülevaatust ja muud kindlustandvat audiitorteenust. AudS defineerib mõiste “muu äritegevus” kui nõustamise, koolituse ja teenuse osutamise AudS § 22 lõike 1 nimetatud valdkondades, mis kirjeldab eksamiprogrammi sisu. Koosmõjus AudS § 76 lõikega 5 tähendab see, et audiitorühingul ei tohi olla muud tegevusala kui audiitorteenuse või AudS § 22 lõike 1 nimetatud valdkondades nõustamine, koolitus ja teenuse osutamine. AudS-i §-de 43 ja 44 kohaselt ei ole muud äriala tegevust klassifitseeritud vandeaudiitori kutsetegevusena ning kõik need tegevused peaksid edaspidi kuuluma muu äritegevuse alla. Samas AudS § 44 lõikes 3¹ sätestatud piirang, mille kohaselt võib vandeaudiitori muu äritegevus olla vaid nõustamine, koolitus ja teenuse osutamine AudS § 22 lõikes 1 nimetatud valdkondades, tuleks lõpetada, kuna see on iganenud. Aja möödudes on selge, et sellise piirangu kaotamine ei kätke endas märkimisväärsed riske ning puudub kaalukas argumentatsioon põhjendamaks vandeaudiitori keeldu tegeleda näiteks investeerimise või kinnisvaraga. Oluline on, et audiitorühingud järgiksid üldiseid eetikanoorme ning audiitorteenuste osutamisel oleksid täidetud kõik nõuded. See tähendab muuhulgas, et näiteks konfidentsiaalsusnõuete rakendamiseks tuleks eristada audiitorteenuse osutamise ja muude tegevustega seotud dokumentatsiooni ning rakendada seadusest tulenevaid nõudeid üksnes audiitorteenuse osutamise osas.

Asjakohatuks on osutunud muu tegevuse või teenuse osutamise piiramine vaid seaduses loetletud kindlate valdkondadega. Olulisemaks on asjaolu, et seaduse tasandil oleks kehtestatud põhimõtted, millest tuleks audiitorühingul lähtuda erinevate teenuste osutamisel. Seetõttu tuleks audiitorühingutele anda õigus pakkuda mistahes teenuseid tingimusel, et nende osutamisel järgitakse üldiseid vandeaudiitoritele ja audiitorühingutele kohalduvaid nõudeid. Nimetatud piirangust loobumisel saaks edaspidi jätta välja ka termini „muu äriala tegevus“. Kuivõrd audiitorühingule kohaldatakse maine ja usaldusväärsuse kohta sätestatud, ei tohiks audiitorühing siiski ka edaspidi tegutseda tegevusalal, mis võib kahjustada audiitorühingu mainet või usaldusväärsust.

3.4 Vandeaudiitorile esitatavad nõuded, täiendusõpe ja kutsetegevuse standardid

Vandeaudiitorile esitatavad nõuded on nõuded, mida vandeaudiitor peab järgima kõigis oma tegevustes. AudS § 39 lõike 1 kohaselt peab vandeaudiitor järgima kutse-eetika aluseid, mis sätestatakse vastavalt AudS §-le 46 eetikakoodeksis. Nimetatud säte vajab muutmist selliselt, et säiliks küll vandeaudiitori kutse-eetika nõuete järgimise kohustus, kuid need nõuded võivad sisalduda ka muus allikas kui konkreetset eetikakoodeksis. Kutse-eetika on olemuslikult üldisem ja raskemini määratletav mõiste kui konkreetne õigusnorm ning kutse-eetika alused võivad lisaks eetikakoodeksile sisalduda ka AK tavas, AJN-i ja kohtute varasemas praktikas jne. Seega ei ole asjakohane seaduse tasandil piiritleda kohustust järgida kutse-eetika nõudeid

ainult eetikakoodeksis sisalduvate nõuetega, vaid nimetatud kohustus peab hõlmama kõik vandeaudiitori kutse-eetika nõuded sõltumata sellest, kas nad on kodifitseeritud koodeksisse. AudS § 41 lõike 1 kohaselt on vandeaudiitor kohustatud oma tegevuses vältima mistahes samme, mis võivad kahjustada vandeaudiitori kutse, AK, selle organite või nende liikmete mainet, usaldusväärsust või autoriteeti. Kuivõrd vandeaudiitor peab alati ja igas olukorras vältima kutse, AK ning tema organite maine, usaldusväärse ja autoriteedi kahjustamist, tuleks nimetatud kohustust muuta laiemaks selliselt, et see ei oleks piiratud vaid tema kohustusega vältida kahju, vaid oma tegevuses tervikuna. Näiteks võib olukorrast sõltuvalt vandeaudiitori kutse mainet kahjustada ka tegevusetusega.

Audiitorteenuse kvaliteedi ja tegeliku sõltumatuse tagamiseks on oluline, et kõik vastava töövõtu teostamise või teenuse osutamisega kokku puutuvad vandeaudiitorid oleksid sõltumatud. AudS-i kohaselt peab sõltumatu olema vaid audiitorettevõtja ehk üldjuhul äriühing (või FIE) ja ühingut esindav vandeaudiitor. Kuigi paljudes ühingutes võib ühingut esindama õigustatud vandeaudiitor ja tegelikult teenuse osutamisega seotud vandeaudiitor kattuda, siis suuremates audiitorühingutes see nii ei ole. Seetõttu tuleks sätestada sõltumatuse kohustus laiendavalt hõlmamaks kõiki vastava töövõtuga seotud audiitorettevõtja töotajaid (sh assistendid, juristid jt).

AudS § 47¹ sätestatud tegevuspiirangu regulatsiooni tuleks täiendada keeluga asuda auditikliendi auditikomitee liikmeks. Nimetatud keeld tuleneb Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiivi 2006/43/EÜ artiklist 22a ning AudS-i vastav sõnastus seda üheselt ei hõlma. AudS sõnastus keelab asuda tegevjuhtkonna või kõrgema juhtorgani liikmeks, mis hõlmab küll juhatuse ja nõukogu liikme positsioone, kuid arvestades, et auditikomitee eraldi üksusena üldjuhul juhtfunktsioone ei täida, jääb ebaselgeks, kas nimetatud mõisted peaksid katma ka auditikomiteed või mitte. Sätte Euroopa Liidu õigusega kooskõlaline tõlgendamine võib viia küll järelduseni, et auditikomitee mõiste peaks olema tegevjuhtkonna või kõrgema juhtorgani mõistetega kaetud, kuid õigusselguse ja ühtse tõlgenduse huvides on asjakohane see ka seaduses selgesõnaliselt välja tuua.

AudS § 48 lõike 1 kohaselt kohaldub kutsesaladuse hoidmise kohustus vaid audiitorühingut esindavale vandeaudiitorile. Sätte sõnastust saab lugeda selliselt, et kutsesaladuse hoidmise kohustus ei laiene audiitorühingus töötavatele, kuid seda mitte esindavatele isikutele. Selline tõlgendus ei ole aga kooskõlas sätte mõttega. Kohustatud isikuteks kutsesaladuse hoidmisel peaksid olema nii audiitorühing kui ka iga vandeaudiitor, assistent, jurist jt töötajad, kes audiitorkontrolli läbi viivad. Seetõttu tuleb sätet laiendada ka neile.

Kuna kutsesaladuse hoidmise kohustus laieneb vaid kutsetegevuse käigus teatavaks saanud infole ning muu äritegevus ei peaks kvalifitseeruma vandeaudiitori kutsetegevuseks, siis ei peaks ka kutsesaladuse hoidmise kohustus edaspidi laienema vandeaudiitori tegevustele seoses nõustamisega ja koolitusega ega kutseeksami programmiga hõlmatud valdkondades tegutsemisele.

Seoses ekspertkomisjoni loomisega tuleks laiendada õigust avaldada kutsesaladust ka ekspertkomisjoni liikmetele. Kutsesaladuse avaldamise õigust kliendi loal tuleks täiendada lausega, mille kohaselt oleks kutsesaladuse avaldamine lubatav ka kliendi õigusjärglase eelneval kirjalikul loal. Selle eesmärgiks on välistada olukorrad, kus näiteks kahe ühingu ühinemise järgselt õigusjärglaseks oleval ühingul ei pruugiks olla õigust ühendatava ühingu osas kutsesaladuse avaldamiseks nõusolekut anda. Tagamaks kliendiandmete suurem kaitse

tuleks ette näha ka kohustus, et igasugune kliendipoolne luba kutsesaladuse avaldamiseks antaks enne kutsesaladuse avaldamist.

Võimaldamaks AK-le suuremat paindlikkust täiendusõppe korraldamisel, tuleks talle delegeerida täiendusõppe korraldamine, koolitusmahtude arvestamine, arvestusperioodide algust ja muid tehnilisi aspekte puudutavad detailsemad küsimused ning sätestada need täiendusõppe korras, mille koostaks ja kinnitaks AK juhatus. Kehtiva AudS-i kohaselt on täiendusõppe korra kinnitamise volitus antud AJN-ile, kuid asjakohane oleks anda selle kinnitamine AK juhatuse pädevusse tingimusel, et nimetatud kord on eelnevalt kooskõlastatud AJN-iga. Nii näiteks on ka notarite täiendõppe aluste, mahu ja korra kehtestamine Notarite Koja pädevuses.

Kui AudS-i kohaselt kinnitab standardid AJN ning vastavad tõlgendused annab AK, siis edaspidi peaks kõik kutsetegevuse standarditega seonduvad toimingud kuuluma AK juhatuse pädevusse.

Ühtlustada tuleks ka AudS §-s 64 sätestatud kõigi audiitorühingute minimaalne kutsekindlustuslepingu kindlustussumma, sõltumata ühingu konkreetsest tegutsemisvormist. Täis- ja usaldusühingutele madalama kindlustussumma ettenägemine ei ole põhjendatud, kuivõrd see asetaks nende ühingute kliendid teistes vormides tegutsevate audiitorühingute klientidega võrreldes halvemasse olukorda.

3.5 Tegevusluba

Tegevusloa taotlemisele esitatud nõuete asjakohasus tuleks üle vaadata ning jätta nõuete hulgast välja nende dokumentide ja andmete esitamise kohustus, mis on kättesaadavad avalikest allikatest.

Kuna audiitorteenust saab osutada vaid audiitorühing, siis tuleks ka tegevusloa andmisest keeldumise ja tegevusloa kehtivuse lõppemise regulatsioonid ajakohastada ning jätta neist välja sätted, mis kohanduvad vaid füüsilisest isikust ettevõtjale.

Tegevusloa kehtetuks tunnistamise aluseks olevates õigusaktides audiitorühingu kohta sätestatu rikkumise aegumistähtaega tuleks pikendada kahelt aastalt kolmele. See on vajalik selleks, et AJN-il oleks piisav aeg menetluse alustamise otsustamiseks. Samuti tuleks loobuda korduva rikkumise kriteeriumist, mis tähendab, et tegevusloa kehtetuks tunnistamine saaks edaspidi olla lubatav ainult olulise rikkumise korral ning korduvad väheolulised rikkumised iseenesest automaatselt alust tegevusloa kehtetuks tunnistamiseks ei annaks. Siiski ei saa välistada, et olulise rikkumise kriteeriumi täidavad ka korduvad väheolulised rikkumised. Suurema õigusselguse saavutamiseks tuleks sätestada, et audiitorühingu tegevust reguleerivate õigusaktide hulka kuuluvad ka vandeaudiitori kutsetegevust puudutavad standardid. Seega juhul, kui oluline rikkumine leiab audiitorühingu tasemel aset vaid standardite (mitte seaduse normide) osas, siis võib see samuti kaasa tuua tegevusloa kehtetuks tunnistamise.

3.6 Audiitorkontrolli kohustus

AudS §-dest 91 ja 92 tuleks jätta välja viide seaduses teisiti sätestamisele. Tuleks kaotada ka erand, mille kohaselt aktsiaseltsile, millel on vähem kui kaks aktsionäri, auditeerimise kohustus ei laiene. Auditi ja ülevaatus kohustuse sätestamine peaks ka aktsiaseltsidele sõltumata nende omanike struktuurist kohalduma lähtudes müügitulu või tulu ja varade mahtudest ning töötajate

keskmisest arvust ega sõltuma raamatupidamiskohustuslase äriühingu vormist või omanike arvust.

3.7 Audiitorkogu pädevus, vara, liikmemaks, aruandlus

Kuivõrd puudub sisuline vajadus AK eesmärkide (§ 102 lõige 1) ja nende saavutamise vahendite (§ 102 lõige 2) eristamiseks, siis tuleks muuta AK pädevust reguleerivate sätete struktuuri ning loetleda teemad ja valdkonnad, mis kuuluvad AK pädevusse. Pädevuse täpsem jaotus AK organite vahel tuleks sätestada AK vastavate organite kirjelduse juures.

AudS-i kohaselt on audiitortegevuse registri vastutavaks töötlejaks Rahandusministeerium ning volitatud töötlejaks AK. Nimetatud registri pidamise eesmärgiks on koondada informatsiooni AudS-i reguleerimisalasse kuuluvate isikute (so vandeaudiitorite ja audiiotrühingute) ning nende tegevuse kohta. Kuna vandeaudiitori ja audiitorühingu osas omab vahetut informatsiooni nende kutseorganisatsioon, siis tuleks muuta audiitortegevuse registri vastutava töötleja isikut ning määrata vastutavaks töötlejaks edaspidi AK.

AK majandusaasta eelarve vara osade loetelu sätestamine AudS-is on pigem ebavajalik, kuivõrd täieliku vara loetelu koostamine ei ole niikuinii võimalik ning seaduses sellise loetelu toomine täiendavat lisaväärtust ei oma. Seetõttu tuleks edaspidi sätestada, et AK majandusaasta eelarve koosneb järelevalve- ja üldosast. Järelevalveliste vahendite valdamine, kasutamine ja käsutamine kuulub AJN-i pädevusse ning neid vahendeid kasutatakse AJN-i pädevusse kuuluvate ülesannete täitmisega seotud kulude katmiseks. Eelarve järelevalve osas kajastatavate kirjade loetelu tuleks täiendada seoses uute kululiikide ja tuluallikega (peamiselt ekspertkomisjoni kulud ja menetlustasudest saadavad tulud). Muuta tuleks ka põhimõtteid, kuidas tehakse kulutusi juhul, kui eelarve on kinnitamata (prognoosist lähtumine). Samuti tuleks kaaluda maksimaalsest eelarve defitsiidi määra loobumist juhul, kui puudujääki saab katta varasemate perioodide sama eelarveosa ülejäägina kogunenud likviidsetest varadest, mis ületavad likviidsusreservi.

Ajakohastada tuleb tasumäärade regulatsioone ning muuta liikmemaksu ja tegevusloamaksu arvestuse korda juhaks, kui AK üldkoosolek vastavaid määrasid tähtaegselt ei kinnita. Nii AK juhatusel kui ja AJN-ile tuleks anda vastavalt liikmemaksu ja tegevusloamaksu ning järelevalvetasu osas õigus mõjuval põhjusel muuta nii tasumise tähtaega kui ka summat vähendada. Täpsustada tuleks ka tegevusloamaksu ja järelevalvetasu arvestuse ja arvutamise korda ning ajakohastada järelevalvetasu minimaalset summat.

Täpsustada tuleb pädevusjaotust AK juhatuse ja AJN-i vahel seoses aruandluse koostamisega. AJN peaks edaspidi koostama ja edastama juhatusele majandusaasta lõpust arvates 45 päeva jooksul AJN-i aruande, mis sisaldab vastavalt järelevalveliste vahendite kulutusi, järelevalve tegevustest saadud tulu ja muid majandusaasta aruande kontekstis AJN-i vaatest olulisi andmeid. Võttes järelevalveliste vahendite tulude-kulude ja bilansi osas aluseks AJN-i aruande, koostaks AK juhatus AK kui terviku majandusaasta aruande hiljemalt 75 päeva möödudes majandusaasta lõpust. Ka edaspidi kontrollib majandusaasta aruannet tervikuna revisjonikomisjon ning nelja kuu jooksul majandusaasta lõpust arvates esitatakse majandusaasta aruanne kinnitamiseks üldkoosolekule koos revisjonikomisjoni aruandega. Seega ei peaks edaspidi AJN majandusaasta aruannet kui tervikut üle vaatama ega kontrollima, kuivõrd AK aruandluse üle teostab kontrolli ja ülevaatus revisjonikomisjon.

Ajakohastada tuleb üldkoosoleku pädevust. Näiteks tuleks vandeaudiitorite hulgast valitud juhatuse liikme ja asendusliikme tagasikutsumise osas jätta välja AJN-i õigus seda nõuda. Kuivõrd AJN ei teosta AK üle järelevalvet, ei ole asjakohane ka AJN-il nõuda AK üldkoosolekult tema poolt valitud liikmete tagasikutsumist. Kaotada tuleks ka AJN-i õigus nõuda erakorralise koosoleku kokkukutsumist, kuivõrd AJN pädevuste hulka ei kuulu järelevalve AK üle ning AJN igapäevaste tegevuste korraldamist ei takista AK üldkoosoleku otsuse puudumine mingis küsimuses. AK presidendile tuleks anda õigus igal ajal tagasi astuda ning AK üldkoosolekule õigus president sõltumata põhjustest tagasi kutsuda.

Sisulise panuse aspektist lähtuvalt tuleks ajakohastada ka asutuste ringi, kes esitavad ettepaneku AJN-i koosseisu kohta, näiteks asendada Riigikontroll Kaubandus-Tööstuskajaga. Samuti tuleks reguleerida, kas nimetatud asutuste poolt tehtud ettepanekud AJN-i liikmete ja esimehe nimetamiseks on valdkonna eest vastutavale ministrile siduvad. Ühtlustada tuleks AK juhatuse ja AJN-i liikmete volituste tähtaega, milleks võiks edaspidi olla viis aastat liikmeks valimisest või nimetamisest arvates. AudS-i kohaselt on AK presidendi ja juhatuse liikme volituste tähtaeg kuni 42 kuud ja AJN-i liikme volituste tähtaeg viis aastat ametisse nimetamisest. Nimetatud volituste erinev tähtaeg on ajalooliselt kujunenud ega oma sisulist põhjendust. Volituste tähtaja pikkuse üle otsustamise oleks asjakohane arvestada äriseadustikus sätestatud nõukogu liikmete volituste tähtaega ja avaliku teenistuse seaduses tähtajaliste ametikohtade ametiaja pikkust (nt riigisekretär, ministeeriumi kantsler, asekancler, Riigikantselei direktor, valitsusasutuse juht jt). Mõlemas seaduses on volituste ja ametiaja kestuseks viis aastat. Seetõttu oleks ühtlustamise argumendil põhjendatud ka AK juhatuse ja AJN-i liikmete volitustele viieaastase tähtaja kehtestamine. AK presidendi ja juhatuse liikmete ning AJN-i liikmete volituste tähtaegade ühtlustamine tagaks suurema stabiilsuse ja prognoositavuse organisatsiooni juhtimises. Sätestada tuleks ka AK presidendi ja AJN-i esimehe ametiaja maksimaalne pikkus, milleks võiks olla kaks järjestikust ametiaega, s.o kokku maksimaalselt kümme aastat. Samuti tuleks täpsustada AJN-i liikme, sh esimehe tagasikutsumise regulatsiooni. AudS-i kohaselt võib AJN-i liikme enne tema volituste tähtaja lõppu tagasi kutsuda üle nelja kuu kestva haiguse või muu mõjuva põhjuse tõttu, millest tingituna AJN-i liige on võimetu oma kohustusi täita. Seega on kehtiv regulatsioon liiga kitsas ega arvesta tegeliku elu mitmekesisust. AJN-i esimehele ja liikmetele makstav töötasu tuleks edaspidi sätestada AudS-is ning selle suurus siduda töötasu alammääraga.

Vandeaudiitoritel ja audiitorühingutel, kes leiavad, et AJN-i otsus konkreetses asjas on ebaõige, on AudS-i kohaselt õigus kas esitada vaie AJN-ile või pöörduda oma õiguste kaitseks kohtusse. Kohtusse pöördumine on kulukas ja ajamahukas protsess. Halduskohtumenetluse seadustiku kohaselt võib näha mõnda liiki nõude lahendamiseks ette kohustusliku vaidemenetluse või muu kohustusliku kohtueelse menetluse. Sellisel juhul võib kaebuse esitada üksnes siis, kui isik on pidanud kinni nõude kohtueelseks lahendamiseks ettenähtud korrast, ning üksnes ulatuses, milles tema nõuet ei ole selles korras tähtaegselt rahuldatud. Eeltoodule tuginedes tasuks kaaluda kohustusliku kohtueelse vaidemenetluse sätestamist ka AudS-is.

Arvestades, et AJN-il on õigus tühistada tegevusluba ja võtta ära vandeaudiitori kutse, on oluline tagada menetlusalusele isikule ärakuulamine ehk isikutele efektiivne võimalus enda argumentide esitamiseks. Selleks kavandatakse ekspertkomisjoni moodustamine. Tegu oleks praktiseerivatest vandeaudiitoritest moodustatava komisjoniga, mis kutsutakse igakordselt kokku juhul, kui AJN-i otsust vaidlustada sooviv isik seda valet esitades nõuab. Ekspertkomisjoni ülesandeks oleks anda vaidlusalusele küsimusele oma sõltumatu hinnang, mis poleks AJN-ile valet lahendades küll siduv, kuid võimaldaks vaidlusaluses küsimuses AJN-ile paremini ja selgemalt esitada kaebajast sõltumatute tegutsevate ja praktiseerivate

vandeaudiitorite nägemust ja argumente konkreetsetele sisulistele probleemküsimustele. Kuna kohus ei anna hinnangut vandeaudiitori ega audiitorühingu üle tehtud kvaliteedikontrolli sisule, vaid ainult läbi viidud menetluse õiguspärasusele, siis oleks ekspertkomisjoni arvamuse kvaliteedikontrolli läbiviimisel tekkinud sisuliste erimeelsuste ja küsimuste osas vajalik. Isegi kui AJN ekspertkomisjoni seisukohaga ei nõustu, saaks menetlusalune isik kasutada ekspertkomisjoni arvamust täiendava argumendina kohtumenetluses. See aitaks kaasa parema halduspraktika loomisele ning vähendaks kohtute halduskoormust, kuivõrd pooled on eelduslikult altimad loobuma kohtumenetlusest, kui nad on veendunud, et vaidemenetluses on kõik asjakohased argumendid esitatud ning neid on otsuse tegemisel arvesse võetud. Kaaluda tuleb ka vaide läbivaatamise maksimaalse tähtsuse erisuse kehtestamise vajadust ekspertkomisjoni ellukutsumisest johtuvalt.

3.8 Järelevalve

AudS-is sisalduvad erinevad järelevalvet puudutavad normid asuvad seaduses erinevates peatükkides. Kehtiv järelevalve süsteem on olemuslikult kompleksne - järelevalvet vandeaudiitorite üle teeb AJN ning haldusjärelevalvet AK üle Rahandusministeerium.

Direktiivi (EL) 2006/43 kohaselt peab AJN olema järelevalvelistes küsimustes üheks ja ainsaks lõplikuks vastutavaks organiks ning omama seega teatavat otsustuspädevust AK juhatuse üle juhul, kui neile on delegeeritud järelevalvelisi tegevusi. Samas on AJN ka üks AK organitest, omades küll teatavat autonoomiat. Järelevalve vandeaudiitorite ja audiitorühingute üle kuulub esmajoonel AJN-i pädevusse ning see peaks ka edaspidi selliselt jääma. Teatud järelevalvealased küsimused võiksid ehk edaspidi kuuluda AK juhatuse pädevusse, kui sellekohane protsess on AJN-iga kooskõlastatud ja detailselt sätestatud AK koostatud sellekohases korras. Juhul, kui täiendavate arutelude käigus ilmneb, et teatud pädevuse AK juhatusele üleandmine oleks põhjendatud, siis tuleks nende teemade osas näha ette AK juhatuse kohustus alluda AJN-i seaduslikele korraldustele järelevalvelistes küsimustes. Sellisel moel oleks võimalik delegeerida osa järelevalvelistest küsimustest AK juhatuse pädevusse ning samas säiliks AJN-i lõplik otsustuspädevus ja vastutus järelevalve sisuliste küsimuste üle.

Järelevalve sisulise teostamise osas on AudS-i senises rakenduspraktikas kõige enam probleeme põhjustanud vandeaudiitori kutse äravõtmise ja tegevusloa kehtetuks tunnistamise sätete rakendamine ja tõlgendamine.

Mõlemal juhul on tegu menetlusaluse isiku jaoks kõige karmima võimaliku karistuse ning tugeva riivega isiku põhiõiguste ja -vabaduste sfääris, riivates ennekõike eriti tugevalt isiku ettevõtlusvabadust. Seetõttu on oluline, et selline riive saaks toimuda ainult põhjalikult läbikaalutud ja põhjendatud juhtumitel ning selleks aluse andvad normid on üheselt mõistetavad nii rakendajale kui ka menetlusalusele isikule. AudS-i vastavad normid on aga ebaselged ning sisaldavad palju määratlemata õigusmõisteid, mille sisustamiseks puuduvad igasugused juhised. Lisaks on keeruline kutse või tegevusloa äravõtmise konkreetsete aluste eristamine. Nii näiteks ei selgu AudS-ist, millistel juhtudel tuleks kutse ära võtta AudS § 32 lõike 4 punkti 1 alusel (tegevuse või kutsetegevuse aluste korduv või oluline rikkumine) ja millisel juhul oleks rakendatav AudS § 32 lõike 4 punkt 3 alus (seadusega vandeaudiitorile sätestatud nõuetele mittevastamine). Grammatiliselt kattub nende aluste tähendusväli väga suures ulatuses ning nii vandeaudiitoritele kui ka AJN-le on sätete eristamine valmistanud raskusi.

Kohtupraktikas on antud probleemi lahendatud täiendavate eristuskriteeriumite loomise kaudu, kuid arvestades, et tegu on sätetega, mis annavad aluse väga oluliseks põhiõiguste riiveks,

peavad vastavad normid olema seaduse teksti tasemel võimalikult selged ja üheselt mõistetavad. Seetõttu tuleb normide sõnastust parandada, arvestades muuhulgas varasemat kohtupraktikat ja seal rakendatud põhimõtteid.

Võimalik on kaaluda ka AJN-i tehtava järelevalve ümberkorraldamist. AJN-i tegevuse ümberkorraldamisel on asjakohane arvestada teiste sarnaste kutseorganisatsioonide järelevalvelise pädevuse jaotamisega. Sellisteks sarnasteks kutseorganisatsioonideks võiksid olla Notarite Koda ja Notarite Koja aukohus ning Advokatuur ja selle aukohus, kelle järelevalvelised pädevused on järgmised:

1) Notarite Koda teeb haldusjärelevalvet notari ametipidamise üle koos Justiits- ja Digiministeeriumiga. Samuti kontrollib ta notarite kohusetundlikku ja laitmatut ametipidamist, kutse-eetika järgimist, väärikat käitumist, Notarite Koja otsuste ja juhendite täitmist, notaribüroo töökorraldust, ametitegevuse raamatute pidamist, dokumentide säilitamist, isikuandmete töötlust, ettenähtud ühendust arvutivõrgu kaudu registritega, ametitoimingute täitmist ning ametikindlustuse olemasolu. Järelevalve ei laiene ametitoimingute sisule. Notarite Kojal on ka vahelokohus, mis on vaidluste kohtuvälise lahendamise organ.

2) Notarite Koja aukohus on distsiplinaarküsimustega tegelev organ, kelle pädevuses on notarite, notarikandidaatide ja notari asendajate ametipidamise, kutse-eetika ja käitumise kohta esitatud kaebuste arutamine, poolte soovil vahekohtuna notarite, kandidaatide ja asendajate omavaheliste auasjade lahendamine õigusega kohustada eksinud poolt vabandama. Samuti kuulub Notarite Koja aukohtu pädevusse algatada aukohtumenetlus, mis viiakse läbi notari distsiplinaarvastutuse seaduses sätestatud korras. Aukohtul on õigus määrata notarile distsiplinaar karistustena noomitust ja rahatrahvi. Kui süütegu eeldab ametist tagandamist, teeb aukohus vastava ettepaneku valdkonna eest vastutavale ministrile.

3) Advokatuuri pädevusse kuulub järelevalve teostamine advokatuuri liikmete kutsetegevuse ja kutse-eetika nõuete täitmise üle. Kui advokaadi tegevuses ilmnevad distsiplinaarsüüteo tunnused (õigusaktide või kutse-eetika nõuete eiramine), on juhatusel kohustus teha aukohtule ettepanek menetluse algatamiseks.

4) Advokatuuri aukohus on pädev arutama advokaatide distsiplinaarsüüteoasju, koguma omal algatusel tõendeid, nõudma advokaadilt tõendite esitamist ning taotlema halduskohtult abi tõendite kogumiseks, peatama põhjendatud juhtudel advokaadi kutsetegevuse aukohtumenetluse ajaks. Aukohtul on õigus määrata distsiplinaar karistustena noomitus, rahatrahv (64–16 000 eurot), kutsetegevuse peatamine kuni üheks aastaks, advokatuurist väljaheitlemine ning pankrotihaldurina või patendivolnikuna tegutsemise õiguse äravõtmine kuni viieks aastaks.

Ülaltoodust nähtub, et nimetatud võrreldud kutseorganisatsioonide järelevalvelistes pädevustes on nii sarnasust kui ka erinevust. Notarite Koja ja Advokatuuri aukohtud on eelkõige kutseühenduste sisesed distsiplinaarorganid. AJN-i pädevus on aga laiem (ulatuslikumad õigused tegevuslubade ja eksamit osas) ja rohkem suunatud riiklikule järelevalvele. Kui Notarite Koja ja Advokatuuri aukohtud saavad määrata kutsetegevust piiravaid karistusi (sh Advokatuurist väljaheitlemine/ametist tagandamise ettepanek), siis vandeaudiitorite puhul on AJN-il õigus lisaks distsiplinaar karistustele määrata ka sunniraha ettekirjutuse täitmiseks. Kõikides võrreldud valdkondades on järelevalve jagatud kutseühenduste erinevate organite vahel. Kõigis kolmes valdkonnas, need on audiitortegevus, notariaat ja advokatuur, on eraldi aukohtud või organid, mis arutavad distsiplinaarsüütegusid ja määravad karistusi. Kõigi nimetatud valdkondade järelevalveorganid omavad õigust nõuda järelevalvealustelt seletusi ja dokumente. Kõik võrreldud kutseühendused alluvad omakorda asjaomase ministeeriumi (Justiits- ja Digiministeerium või Rahandusministeerium) haldusjärelevalvele.

Peamiste erinevustena saab välja tuua asjaolu, et notarite puhul on järelevalve täpsemalt piiritletud büroo töökorralduse ja raamatupidamisega ning see ei laiene notari ametitoimingu sisule. Audiitorite ja advokaatide puhul on järelevalve objekt laiem hõlmates ka kutsetegevuse sisulise kvaliteedi. Vandeaudiitorite kutsetegevuse osas on detailselt reguleeritud kvaliteedikontrolli süsteem, mida viib läbi AJN. Notarite Koja aukohtul ja Advokatuuri aukohtul on ka vahekohtu/lepitusfunktsioon, kuid AJN-il sellist seadusega sätestatud vahekohtu funktsiooni liikmete vaheliste auasjade lahendamiseks ei ole.

Ülaltoodust nähtub, et kehtiv audiitortevuse järelevalve omab sarnaseid jooni teiste kutseühenduste järelevalvemudeliga, selle ülesehitus on mõistlik ning ümberkujundamiseks puudub otsene vajadus. Kehtiv audiitortevuse järelevalvemudel tasakaalustab kutseala autonoomiat ja ühiskonna vajadust läbipaistvuse ning vastutuse järele. Olemasoleva süsteemi ümberkujundamine tähendaks lisakulusid nii riigile kui ka audiitortevuse turuosalistele, ilma et oleks kindlust, et uus süsteem saaks olema tõhusam. Varasemalt on kaalutud ka AK organite pädevuse üleandmist Finantsinspeksioonile. Kuna Eesti audititurg on väike ning audiitortevuse järelevalve tegemiseks on vaja detailset kutsealast ja metoodilist lähenemist, siis on eraldiseisev, spetsialiseeritud järelevalve proportsionaalsem, kui selle üleandmine suure ja laiema mandaadiga Finantsinspeksioonile. Järelevalve funktsiooni Finantsinspeksioonile üleandmist on analüüsitud ka varasemalt, so aastal 2022 ning siis leiti, et mõnede²kehtiva süsteemiga³.

Mitmed Euroopa riigid on jaganud audiitortevuse järelevalve sisuliselt kahte ossa – järelevalve audiitorettevõtjate üle, kes teostavad auditeid avaliku huvi üksuste (edaspidi AHÜ) üle, ja järelevalve muude audiitorettevõtjate üle. Eesti audiitorkontrolli turu väiksust (114 audiitorettevõtjat) arvestades ei ole taoline järelevalve jagamise lahendus Eestile sobiv, kuna praktikas tähendaks see kahe paralleelstruktuuri loomist, millest üks tegeleks vaid nelja kuni kuue suurema audiitorettevõtja järelevalvega. Arvestades, et AHÜ vandeaudiitorid peavad läbima kvaliteedikontrolli kord kolme aasta jooksul, pole Eestis mõistlik kvaliteedikontrollide väikese arvu tõttu (1,5 kuni 2 kvaliteedikontrolli aastas) eraldi organi töös hoidmiseks. Näiteks Ühendkuningriigis, kus see on kasutusel, on väga suur hulk vandeaudiitoreid ning AHÜ ja mitte-AHÜ vandeaudiitorite haldamine erinevates struktuurides võib olla põhjendatud. Ettenähtavalt oleks sellise lahenduse tagajärjeks kulude kasv, erinev järelevalveline korraldus ja sellest tulenevalt erinev praktika ning veelgi keerukam õigusraamistik.

Lisaks võib see luua turul olukorra, kus näiliselt tekib kahesuguseid vandeaudiitoreid, kelle oskuste, teadmiste ja maine osas võidakse erinevalt aru saada. Me ei peaks kaasa aitama olukorra loomisele, kus keskmised ja suured ettevõtted eelistavad vaid AHÜ vandeaudiitoreid kui kvaliteedimärgisega audiitorteenust või teistpidi panna mitte-AHÜ vandeaudiitoreid olukorda, kus neid valitakse eeldusega, et nende kvaliteet on nõrgem, tasud soodsamad jms, kuna nende järelevalvet viib läbi kutse ise või see ei ole niivõrd reguleeritud. Sarnane süsteem oli kasutusel Soomes, kuid seda muudeti 2016. aastal, kui jõuti järeldusele, et senine süsteem oli audiitoreid liiga lahterdav, olles kohati samas dubleeriv ja kulukas.

Sageli on audiitortevuse järelevalve korraldamiseks loodud eraldi asutus (näiteks Belgias, Bulgaarias, Küprosel, Prantsusmaal jt). Vaid kitsalt vandeaudiitori kutsetegevuse järelevalvele suunatud asutuse loomine ei oleks Eestis siiski otstarbekas, kuna see ei maandaks riske ning

³ <https://fin.ee/finantspoliitika-valissuhted/arvestusvaldkond/audiitortevus>

oleks vastuolus ka riigireformi tegevuskavas sisalduva tõhususe põhimõttega, mis nõuab avalike ülesannete täitmise konsolideerimist ja administreerimiskulutuste vähendamist. Ülejäänud Euroopa riikides teostab vandeaudiitorite ülest järelevalvet kas mõne suurema (järelevalve)asutuse juurde loodud organ või ministeeriumi osakond.

3.9 AJN-i vastutus

Muuta tuleb ka riikliku järelevalve teostamisel õigusvastaselt tekitatud kahju eest vastutamise regulatsiooni. AudS-i kohaselt vastutab AJN-i poolt järelevalve subjektile riikliku järelevalve teostamisel õigusvastaselt tekitatud kahju eest, samuti AJN-i esimehe poolt tema kohustuste rikkumisega AK-le tekitatud kahju eest riik. Kuna AJN teeb riikliku järelevalve teostamisel otsuseid iseseisvalt, on loogiline ja õiglane, et ka vastutus tehtud otsuste tagajärgede eest lasuks otsuse teinud organil, mitte Rahandusministeeriumil. Riikliku järelevalve teostamisel õigusvastaselt tekitatud kahju eest vastutuse üleandmine AJN-ile avaldaks järelevalvemenetluse kvaliteedile pigem positiivset mõju. Vastutuse üleandmine AJN-ile suunaks järelevalveorganit tegema põhjendatud ja proportsionaalseid otsuseid ning seeläbi ka tunnetama enda otsuse võimalikku mõju ja tagajärgi.

3.10 AudS-i struktuur

AudS-i loetavuse ja ühesuguse tõlgendamise huvides tuleb muuta AudS-i struktuuri ning rühmitada paragrahvid seaduse eri struktuuriosadesse loogiliselt lähtudes nende reguleerimisvaldkonnast ja omavahelisest seotusest. VTK koostamise ajal on Riigikogu menetluses AudS-i muutmise eelnõu, millega plaanitakse tunnistada kehtetuks AudS-is sisalduv siseauditi regulatsioon tervikuna. Juba see asjaolu toob kaasa seaduses vajalikud struktuurimuudatused. Peamised AudS-i asendusseaduse struktuurilised muudatused oleksid järgmised:

- 1) korrastada 3. peatüki ülesehitust. Kuivõrd vandeaudiitori kutsetegevuseks on eelnõu kohaselt audiitorteenuse osutamine, siis võiks loobuda erisustest 2. ja 3. jao vahel, mis AudS-is on sõnastatud kui „Vandeaudiitori kutsetegevuse alused“ ja „Audiitorteenuse osutamise alused“. Selle asemel oleks asjakohane jagada peatükk kaheks jaoks, millest esimene käsitleks vandeaudiitori tegevuse aluseid ning mille regulatsioon kohalduks nii vandeaudiitori kutsetegevusele ehk audiitorteenuse osutamisele kui ka muule tegevusele. Teine jagu kohalduks vaid kutseteenuse osutamisele ning tuleks jaotada jaotisteks vastavalt teemade arvule.
- 2) jagada 7. peatükk kaheks peatükiks, kuivõrd puudub olemuslik seos või põhjus, miks siduda ühte peatükki audiitorkontrolli kohustus ja auditikomitee moodustamise sätted.
- 3) muuta järelevalve sätete struktuuri selleks, et selgemini eristada seaduses sisalduvaid erinevaid järelevalvemenetlusi. Kõik järelevalvet puudutavad sätted tuleks koondada ühte peatükki ning eraldada järelevalve peatükist aruandlust ja registrit puudutavad jaod, mis peaksid olema koondatud eraldi peatükki.

Alljärgnevalt on esitatud AudS-i struktuuri muutmisevajaduse ülevaatlik tabel.

AudS	Muutmisettepanek
3. peatükk – Vandeaudiitor	3. peatükk – Vandeaudiitor
1. jagu – Vandeaudiitori tegevuse alused	1. jagu – Vandeaudiitori tegevuse alused
2. jagu – Vandeaudiitori kutsetegevuse alused	2. jagu – Vandeaudiitori kutsetegevuse alused
3. jagu – Audiitorteenuse osutamise alused	1. jaotis – Kutsetegevuse üldpõhimõtted
	2. jaotis – Audiitorteenused
	3. jaotis – Vandeaudiitori klient
	4. jaotis – Audiitorteenuse osutamine

	5. jaotis – Vastutus
7. peatükk – Audiitorkontrolli kohustus ning auditikomitee 1. jagu – Audiitorkontrolli kohustus 2. jagu – Auditikomitee, selle moodustamine ja tegevuse alused	7. peatükk – Audiitorkontrolli kohustus
	8. peatükk – Auditikomitee
8. peatükk – Audiitorkogu 1. jagu – Audiitorkogu õiguslik seisund, pädevus ja organid 2. jagu – Audiitorkogu vara ja kohustuslik liikmemaks 3. jagu – Audiitorkogu üldkoosolek 4. jagu – Audiitorkogu president ja juhatus 5. jagu – Audiitorkogu tegevuse kontroll, aruandlus ja haldusjärelevalve	9. peatükk – Audiitorkogu 1. jagu – Audiitorkogu õiguslik seisund ja pädevus 2. jagu – Audiitorkogu eelarve, vara, liikmemaks ja aruandlus 3. jagu – Audiitorkogu organid
9. peatükk – Järelevalve ja register 1. jagu – Järelevalve 2. jagu – Järelevalve konfidentsiaalsus, tegevuse avalikustamine ja aruandlus 3. jagu – Kvaliteedikontroll järelevalve osana 4. jagu – Kutseühendusesisene distsiplinaarmenetlus järelevalve osana 5. jagu – Registri tegevuse alused 6. jagu – Aruandlus kutsetegevuse kohta 7. jagu – Vandeaudiitori kutsetegevusalane koostöö pädevate asutustega	10. peatükk – Järelevalve 1. jagu – Järelevalve 2. jagu – Haldusjärelevalve Audiitorkogu üle 3. jagu – Järelevalvenõukogu teostatav järelevalve 1. jaotis – Üldsätted 2. jaotis – Kvaliteedikontroll riikliku järelevalve osana 3. jaotis – Audiitorkogu sisene distsiplinaarmenetlus 4. jaotis – Vaidemenetlus
	11. peatükk – Register ja aruandlus 1. jagu – Registri tegevuse alused 2. jagu – Aruandlus kutsetegevuse kohta 3. jagu – Vandeaudiitori kutsetegevusalane koostöö pädevate asutustega.
10. peatükk – Vastutus	12. peatükk – Vastutus
11. peatükk – Seaduse rakendamine	13. peatükk – Seaduse rakendamine

4. Uuringud ja kaasatud osapooled

Probleemid kehtiva AudS-i tõlgendamise ja rakendamisega on aja jooksul süvenenud, mistõttu ei ole selle tuvastamiseks ja neile lahenduste leidmiseks eraldi täiendavate uuringute tegemine osutunud vajalikuks. AudS-i tervikuna muutmise vajadusele on osundanud ka AK ja AJN, kes on olnud kaasatud VTK koostamise protsessi. Tegemist on valdkonna ekspertidega ning nende antud seisukohti ja arvamusi on VTK koostamisel suures osas arvesse võetud.

VTK koostamisel on tuginetud ka varasemale kohtupraktikale ning arvestatud *Accountancy Europe* koostatud uuringus “Avaliku audiitortegevuse järelevalve korraldamine 30 Euroopa riigis” tulemusi⁴. See uuring käsitleb 2014. aasta EL auditi seadusandluse mõju ning annab

⁴ https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/200609_Organisation-of-the-Public-Oversight-of-the-Audit-Profession-2020-survey-update.pdf

ülevaate sellest, kuidas avalikku järelevalvet korraldatakse kõigis 27 EL-i liikmesriigis, Islandil, Norras ja Ühendkuningriigis. Samuti on selles uuringus antud ülevaade Euroopa riikides audiitortevuse riikliku järelevalve asutuste koosseisu, rahastamise ja läbipaistvuse kohta.

5. Mõju

VTK-s toodud probleemkohtade lahendused ei oma sotsiaalset, sealhulgas demograafilist mõju. VTK-l puudub mõju ka kultuurile, spordile, haridusele, elu- ja looduskeskkonnale, riigiasutuste ja kohaliku omavalitsuse korraldusele, riigi julgeolekule ja välissuhetele, siseturvalisusele ja regionaalarengule.

Kuna AudS-i kohaselt vastutab AJN-i poolt järelevalve subjektile riikliku järelevalve teostamisel õigusvastaselt tekitatud kahju eest, samuti AJN-i esimehe poolt tema kohustuste rikkumisega AK-le tekitatud kahju eest Rahandusministeerium, siis võib nimetatud vastutuse AJN-ile üleandmine avaldada mõnevõrra mõju riigieelarvele.

AudS-i kohaselt kaetakse AJN-i ülesannete täitmisega seotud kulud kuni 50 protsendi ulatuses sihtotstarbeliste eraldistega riigieelarvest. Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiivi 2006/43/EÜ artikli 32 lõike 7 kohaselt tuleb avaliku järelevalve süsteemi piisavalt rahastada ning sellele tuleb tagada piisavad ressursid uurimise algatamiseks ja korraldamiseks. Avaliku järelevalve süsteemi rahastamine peab olema kindel ning vaba vannutatud audiitorite või audiitorühingute mis tahes lubamatust mõjust. 2025. aastal kaeti AJN-i ülesannete täitmisega seotud kulude katmiseks riigieelarvest 42 750 eurot, s.o summa, mis moodustab umbes üheksa protsenti AJN-i kogutulust (nt 2018. a 30% AJN-i kogutulust). Kuigi aja jooksul on AJN-i ülesannete täitmiseks riigieelarvelised eraldised vähenenud, on riigil kohustus maksta neid järjepidevalt ka edaspidi.

VTK-s toodud muudatused avaldavad majandusele väheolulist mõju. Mõjutatavasse sihtrühma kuuluvad audiitorkontrolli kohustusega ettevõtted ja organisatsioonid, vandeaudiitorid, audiitorühingud, AK ja AK juhatus, AJN ja Rahandusministeerium. Muudatuste tulemusena suureneb mõnevõrra AK juhatuse halduskoormus pädevuse suurenemise tõttu. Kõik AK-le lisanduvad tegevused on sisuliselt vajalikud AK ja AJN-i vaheliste tegevuste otstarbekama jaotamise eesmärgil ja sisalduvad VTK-s AK tehtud kaalutletud ettepanekute alusel. Mõnede AJN-i pädevuses olevate tegevuste AK-le üleandmine vähendab AJN-i halduskoormust, mistõttu saab AJN suunata vabaneva ressursi vandeaudiitorite tövõtude kvaliteedihindamisse.

Nõuandva rolliga sõltumatu ekspertkomisjoni moodustamine aitab hoida ära võimalikke kohtuvaidlusi ja seeläbi positiivselt mõjutada AJN-i usaldusväarsust. Kuigi AJN-ile lisandub sellega täiendav kohustus selgitada ekspertkomisjonile oma otsuste tagamaid, siis pikemas perspektiivis vähendab see halduskoormust, kuna aitab ära hoida võimalikku kohtuvaidlust.

Sõltumatuse ja kutsesaladuse hoidmise reeglite laiendamisel on positiivne mõju audiitorühingu kliendile, kuna see aitab tagada audiitorteenuse kõrget kvaliteeti ja konfidentsiaalsust.

Vandeaudiitori kutsetevuse ja muu äritegevuse selgem eristamine ning muu äritegevusega tegelemise piirangu lõpetamine avaldab audiitorühingule positiivset mõju, kuna võimaldab neil edaspidi enda tegevust otstarbekamalt ja mõistlikumalt korraldada.

Audiitortevuse registriga seonduvate probleemide lahendamine toob kaasa infotehnoloogilisi arendusvajadusi, sh uute andmekorjelahenduste ja kutseeksami uue tehnoloogilise lahenduse väljatöötamise vajaduse. Nimetatud tegevustega kaasnevad kulud kaetakse Rahandusministeeriumi eelarvest.

Mõnede Rahandusministeeriumile pandud ülesannete AJN-ile loovutamine vähendab mõnevõrra Rahandusministeeriumi töökoormust ja suurendab AJN-i töökoormust, kuid seda töökoormuse muutust ei saa pidada märkimisväärseks.

6. Edasine väljatöötamine

AudS-is sisalduvaid probleeme ja nende ulatust arvestades on parimaks lahenduseks uue AudS-i tervikteksti väljatöötamine. Eelnõu väljatöötamisse kaasatakse AK, AJN, Raamatupidajate Kogu.

Edasine kaasamise ja tegevuste ajakava on järgmine:

2026. aasta:

II kvartal – VTK tagasiside analüüs, huvigruppidega kohtumised ja eelnõu koostamine;

III kvartal – eelnõu eeldatav kooskõlastamisel ja avalikule konsultatsioonile esitamise aeg;

IV kvartal – eelnõu eeldatav Vabariigi Valitsuse istungile esitamise aeg;

2027. aasta I kvartal – eeldatav eelnõu seadusena jõustumise aeg.

Põhjalikum mõjuanalüüs koostatakse enne AudS-i asendusseaduse eelnõu koostamist ja see esitatakse seaduseelnõu seletuskirjas. VTK-s toodud lahenduseta probleemidele valitakse lahendus koostöös kaasatavate huvigruppidega. Konkreetne valitav lahendus esitatakse eelnõuga.

Vastutav ministeerium: Rahandusministeerium

Vastutavate ametnike nimed ja kontaktandmed: rahandusteabe poliitika osakonna jurist Kersti Rahlin, tel 5885 1391 ning rahandusteabe poliitika osakonna nõunikud Marika Taal, tel 5885 1432 ja Ellen Kass, tel 5885 1331.