

---

# ***Uuringu „Arvestusala õigusraamistiku ja praktika muutused Eestis aastatel 2004- 2014” aruanne***

Rahandusministeerium

16. juuni 2016





Veiko Tali  
Eesti Vabariigi Rahandusministeerium  
Endla 13  
10122 Tallinn  
Eesti

16. juuni 2016

Lugupeetud Veiko Tali.

Uuringu „Arvestusala õigusraamistiku ja praktika muutused Eestis aastatel 2004-2014” viis läbi AS PricewaterhouseCoopers (“PwC”) Eesti Vabariigi Rahandusministeeriumi tellimusel vastavalt Rahandusministeeriumi ja PwC vahel 8. septembril 2015 sõlmitud lepingu („Leping”) tingimustele.

Käesolevas aruandes analüüsitakse Eesti arvestusalal toimunud muutusi, hinnatakse muutuste tugevusi ja nõrkusi ning tehakse soovitusi selle valdkonna tõhustamiseks. Uuring viidi läbi 8. septembrist 2015 kuni 21. detsembrini 2015. Meie töö hõlmas raamatupidamise, auditeerimise ja hariduse valdkonna eri osapoolte intervjuerimist, Maailmapanga poolt 2004. aastal koostatud aruandes standardite ja eeskirjade järgimise kohta (nn ROSC raport) toodud soovitude analüüsi ja nende elluviimise hindamist ning soovitude tegemist tegevuse edasiseks parandamiseks.

Meie aruanne sisaldab eri allikatest saadud või kogutud informatsiooni. PwC ei ole kontrollinud nende allikate usaldusväärsust ega nende poolt esitatud informatsiooni tõesust. Käesolev uuring ei ole audit ja me ei ole käesolevas aruandes toodud finants- või muu informatsiooni suhtes kohaldanud kontrollimenetlust, välja arvatud juhul kui on nimetatud teisiti. Seetõttu ei anna PwC aruande täpsuse või terviklikkuse kohta ükskõik millist otsust või kaudset kinnitust või garantiid.

Käesoleva aruande koopiaid on lubatud teha kättesaadavaks ainult Lepingus sätestatud isikutele ja Lepingus toodud tingimustel. PwC ei võta endale hoolsuskohustust ühegi isiku eest seoses käesoleva aruande koostamisega. Sellest tulenevalt, sõltumata tegevuse vormist ja sellest, kas tegemist on lepinguga seotud, lepinguvälise või mingi muu kahjuga ning kohaldatava õigusega lubatud määral, PwC ei ole ükskõik mil moel vastutav ja vabastab end kogu vastutusest käesolevast aruandest ükskõik millisele isikule tulenevate tagajärgede eest või käesoleva aruande põhjal ükskõik millise otsuse tegemise või tegematajätmise eest. Küsimustele käesoleva aruande kohta vastab Liina Link, liina.link@ee.pwc.com, +372 614 1800.

Täname Teid ja Teie personali meeldiva koostöö eest.

Lugupidamisega

*/allkirjastatud digitaalselt/*  
Tiit Raimla  
AS PricewaterhouseCoopers

# Uuringu autorid

Täname Rahandusministeeriumi meeldiva koostöö eest. Meie eriline tänu kuulub ka Mirjam Suurekivile, Gaili Partsile, Kurmet Ojamaale ja Taavi Köhlerile nende panuse, soovitude ja tagasiside eest kogu käesoleva aruande kirjutamise ajal.

Lisaks soovime tänada kõiki, kes andsid oma panuse käesoleva aruande koostamiseks, jagasid meiega oma seisukohti rühmavestlustes, intervjuudes või telefoni teel, andsid meile käesoleva uuringu jaoks väga olulisi kvantitatiivseid andmeid ning meie rahvusvahelisi kolleege Lolita Čapkeviča, Sirkku Palmuaro ja Claes Janzon, kes jagasid meiega oma riikide tavasid ja võimaldasid teha võrdlusi ning sõnastada soovitusi.

Uuringu meeskond	Roll	Asutus, ametikoht
Tiit Raimla	Kvaliteedikontroll, kohalik ekspert	PwC Eesti juhtiv partner ja auditiosakonna juht PwC Eesti, Partner, <i>Head of Assurance</i>
Liina Link	Kohalik ekspert	PwC Eesti vandeaudiitor
Liis Talpas	Kohalik ekspert	PwC Eesti vandeaudiitor
Tarmo Meresmaa	Projektijuht	PwC Eesti ärikonsultatsioonide osakonna juhtivkonsultant
Mareta Moring	Analüütik	PwC Eesti ärikonsultatsioonide osakonna konsultant
Lolita Čapkeviča	Välisekspert	PwC Läti auditiosakonna juht Läti Raamatupidamisstandardite Komisjoni liige (2003-2013) Läti Vandeaudiitorite Kogu juhatuse esimees (alates 2011. aastast)
Claes Janzon	Välisekspert	PwC Rootsi, partner, arvestusala konsultatsiooniteenused Rootsi Vandeaudiitorite Liidu liige (2008-2013) Rootsi Finantsaruandluskomitee ameti juhatuse esimees (alates 2012. aastast)
Sirkku Palmuaro	Välisekspert	PwC Soome arvestusala konsultatsiooniteenused Soome esindaja organisatsioonis <i>European Enforcers Coordination Sessions</i> (2007) IFRS-i ekspert Soome Finantsinspektsioonis (2007-2012)

ISBN 978-9949-38-856-1

# Sisukord

<b>Lühendid .....</b>	<b>6</b>
<b>1 Sissejuhatus .....</b>	<b>7</b>
1.1 Uuringu taust.....	7
1.2 Kokkuvõte .....	7
<b>2 Raamatupidamine ja finantsaruandlus .....</b>	<b>10</b>
2.1 Ülevaade seadusandluses toimunud muudatustest .....	10
2.2 Finantsaruandluse raamistiku valik.....	12
2.3 Eesti hea raamatupidamistava .....	14
2.3.1 Raamatupidamise Toimkond .....	14
2.3.2 Eesti hea raamatupidamistava sisu.....	16
2.3.3 Juhendmaterjalide kättesaadavus .....	18
2.4 Raamatupidamise aastaaruannete koostamise ja esitamise kohustus.....	19
2.4.1 Esitamise tähtajad.....	19
2.4.2 Raamatupidamise aastaaruannete avalik kättesaadavus .....	21
2.4.3 E-aruandlus kasutades XBRL formaati .....	22
2.4.4 Finantsaruannete kvaliteet – muudatustega audiitoraruanded .....	23
2.4.5 Raamatupidamise aastaaruannete kvaliteet – Finantsinspeksiooni poolt teostatav järelevalve....	25
2.4.6 1. jaanuaril 2016 jõustuvad raamatupidamise seaduse muudatused .....	26
2.5 Valitsemine .....	30
2.5.1 Avaliku huvi üksuse määratlus.....	30
2.5.2 Auditikomitee moodustamine.....	32
2.5.3 Raamatupidamise aastaaruannete koostamine ja kinnitamine .....	33
2.5.4 Nõuded tegevusaruandele .....	34
2.6 Raamatupidaja kutse.....	34
2.7 Muu .....	37
2.7.1 Käimasolevad riigi e-projektid .....	37
2.7.2 Avaliku sektori raamatupidamine ja eelarvestamine.....	38
2.7.3 Terminoloogia .....	40
2.7.4 Audiitorettevõtja tasude avalikustamine raamatupidamise aastaaruandes.....	40
<b>3 Auditeerimine .....</b>	<b>41</b>
3.1 Ülevaade seadusandluses toimunud muutustest .....	41
3.2 Üksused, kellele rakendub auditeerimise või ülevaatuse kohustus.....	43
3.3 Audiitorkogu .....	46

3.3.1	Järelevalve .....	47
3.3.2	Vandeaudiitori kutseksam .....	49
3.3.3	Kvaliteedikontroll .....	50
3.3.4	Kutsealane täiendusõpe .....	54
3.3.5	Kaebused .....	54
3.3.6	Kliendilepingu ülesütlemine .....	54
3.3.7	Audiitori vastutus .....	54
3.3.8	Rotatsioonireeglid .....	55
3.3.9	Sõltumatus – keeld osutada muid teenuseid .....	56
3.3.10	Rahastamine .....	57
3.3.11	Juhendmaterjalide kättesaadavus, E-dok tarkvara .....	57
3.3.12	Audiitorite muud töövõttud .....	58
<hr/>		
3.4	Siseaudit .....	59
<hr/>		
<b>4</b>	<b>Haridus .....</b>	<b>62</b>
<hr/>		
4.1	Arvestusala õpe Eestis kutsehariduse, rakenduskõrghariduse ja ülikoolihariduse tasanditel .....	62
4.1.1	Kutsehariduse tasand .....	63
4.1.2	Rakenduskõrghariduse tasand .....	63
4.1.3	Ülikoolihariduse tasand .....	63
<hr/>		
4.2	Praktika sisu ja tõhusus majandusarvestuse õppekava osana .....	66
4.3	Õppekava sidumine kutsestandarditega .....	67
4.4	Lõpu- ja uurimistöode kvaliteet ja rõhuasetused .....	68
4.5	Riiklik koolitustellimus .....	68
4.6	Arvestusala õppe rahastamine Eesti-Šveitsi koostööprogrammist .....	69
4.7	Rahvusvaheline koostöö .....	70
<hr/>		
<b>5</b>	<b>Eesti-Šveitsi koostööprogramm .....</b>	<b>71</b>
<b>6</b>	<b>Hinnang ROSC raportis toodud soovitude täitmise osas .....</b>	<b>74</b>
<b>7</b>	<b>Kokkuvõte kõige olulisematest soovitudest .....</b>	<b>78</b>
<b>8</b>	<b>Lisad .....</b>	<b>80</b>
<hr/>		
8.1	Lisa 1. Viited .....	80
8.2	Lisa 2. Kohtumised .....	82
<hr/>		

# Lühendid

Lühend	Kirjeldus
ACCA	Rahvusvaheline Raamatupidajate ja Audiitorite Kogu ( <i>Association of Chartered Certified Accountants</i> )
AJN	Audiitortevgevuse järelevalvenõukogu
AK	Audiitorkogu
ÄS	Äriseadustik
AudS	Audiitortevgevuse seadus
EK	Euroopa Komisjon
EKR	Eesti kvalifikatsiooniraamistik
EL	Euroopa Liit
EMP	Euroopa Majanduspiirkond
EQF	Euroopa kvalifikatsiooniraamistik
ERK	Eesti Raamatupidajate Kogu
FEE	Euroopa Raamatupidajate Föderatsioon ( <i>Federation of European Accountants</i> , pr <i>Fédération des Experts Comptables Européens</i> )
FI	Finantsinspeksioon
GAAP	Hea raamatupidamistava ( <i>Generally Accepted Accounting Principles</i> )
IASB	Rahvusvaheline Raamatupidamise Standardite Nõukogu ( <i>International Accounting Standards Board</i> )
IFRS	Rahvusvahelised finantsaruandlusstandardid ( <i>International Financial Reporting Standards</i> )
IMF	Rahvusvaheline Valuutafond ( <i>International Monetary Fund</i> )
ISA	Rahvusvahelised auditeerimisstandardid ( <i>International Auditing Standards</i> )
KutS	Kutseseadus
ROSC raport	Maailmapanga poolt 2004. aastal välja antud raport standardite ja eeskirjade järgimise kohta ( <i>Report on the Observance of Standards and Codes</i> )
RPS	Raamatupidamise seadus
RRÜ	Riigi raamatupidamise üldeeskiri
RT	Eesti Raamatupidamise Toimkond
RTJ	Raamatupidamise Toimkonna juhend
SME IFRS	Väike- ja keskmise suurusega ettevõtete IFRS ( <i>International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities</i> )
VKE	Väike- ja keskmise suurusega ettevõte

# 1 Sissejuhatus

## 1.1 Uuringu taust

Käesolevas aruandes antakse ülevaade Eesti raamatupidamise, finantsaruandluse ja auditeerimise valdkonna õiguslikus raamistikus ja tavades toimunud muutustest aastatel 2004-2014. Lisaks käsitletakse raamatupidamise seaduse (RPS) ja audiitortegevuse seaduse (AudS) muudatusi lähiajal seoses seaduste kooskõlla viimisega Euroopa Liidu (EL) uue raamatupidamisdirektiiviga 2013/32/EL ja uue auditidirektiiviga 2014/56/EL, millega muudetakse direktiivi 2006/43/EÜ, mis käsitleb raamatupidamise aastaaruannete ja konsolideeritud raamatupidamise aastaaruannete kohustuslikku auditit, ning määrusega EL nr 537/2014, mis käsitleb avaliku huvi üksuste kohustusliku auditi erinõudeid. Käesolevas analüüsis on Eestit võrreldud naaberriikide ning põhiliste kaubanduspartnerite Läti, Soome ja Rootsi, mõningatel juhtudel ka suuremate EL-i liikmesriikide – Saksamaa ja Ühendkuningriigi.

Käesolev aruanne on ühtlasi jätkuks Maailmapanga poolt 2004. aastal koostatud aruandele standardite ja eeskirjade järgimise kohta (nn ROSC-i aruanne). 2004. aastal välja antud aruandes hinnati Eesti raamatupidamise ja auditeerimise tavadid, keskendudes raamatupidamise ja auditeerimisvaldkonna õigusliku raamistiku tugevustele ja nõrkustele ning analüüsiti nii kohustuslikke nõudeid kui ka tegelikke tavadid. Võrdlusbaasina kasutati aruandes rahvusvahelisi finantsaruandlusstandardeid (IFRS), rahvusvahelisi raamatupidamisstandardeid (IAS) ja Euroopa Liidu õiguse (nn *acquis communautaire*) asjaomaseid osi ning võeti arvesse raamatupidamise ja auditeerimise valdkonna reguleerimise rahvusvahelist kogemust ja häid tavadid. Käesolevas aruandes analüüsime ROSC-i aruandes toodud soovitusi ja võrdleme neid Eesti seadusandluses ja praktikas aastatel 2004-2014 toimunud muutustega, hindamaks, kas soovitusi on võetud arvesse või mis põhjusel on need jäänud arvesse võtmata.

## 1.2 Kokkuvõte

Üldiselt on Eesti teinud märkimisväärseid edusamme raamatupidamise, finantsaruandluse ja auditeerimistegevuse valdkonnas ning mitte ainult võrdluses riikidega, mis sarnaselt Eestile läksid 1990-ndate aastate alguses üle plaanimajandusele turumajandusele, vaid ka globaalses võrdluses. Eestis raamatupidamist, finantsaruandlust ja auditeerimistegevust reguleeriv seadusandlus on kooskõlas parimate rahvusvaheliste tavadega. Selle tõestuseks on Eesti 24. koht auditeerimise ja aruandlusstandardite tõhususe osas 2014-2015 aasta globaalses konkurentsivõime aruandes, mille autoriks oli prof Klaus Schwaub Maailmamajanduse Foorumist.

Raamatupidamise ja finantsaruandluse osas võivad kõik Eesti äriüksused (v.a börsil noteeritud ettevõtted ja finantsasutused) valida, kas koostada oma raamatupidamise aastaaruanne vastavalt rahvusvahelistele finantsaruandlusstandarditele (IFRS) või Eesti raamatupidamise heale tavale, kusjuures viimati nimetatul põhines varem n-ö täismahus IFRS-il, aga alates 2013. aastast väike- ja keskmise suurusega ettevõtete IFRS-il (SME IFRS). Börsil noteeritud ettevõtted ja finantsasutused peavad kasutama täismahus IFRS-i. Eesti raamatupidamise head tava töötab välja ja arendab sõltumatu organisatsioon ning head tava täiendatakse regulaarselt vastavalt nende aluseks olevate rahvusvaheliste standardite muudatustele.

Eesti avaliku sektori raamatupidamise ja aruandluse arvestuspõhimõtete aluseks on IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*). 2004. aastal koostas Eesti Euroopa ühe esimese riigina kogu oma avaliku sektori konsolideeritud raamatupidamisaruande IPSAS arvestuspõhimõtete alusel. 2014. aastal avaldatud PwC uuringus hinnati Eestit üheks kõige küpsemaks riigiks Euroopas avaliku sektori raamatupidamise ja aruandluse valdkonnas.

Finantsaruandluse osas on alates 2004. aastast toimunud kaks suuremat muutust: esiteks, XBRL-põhise elektroonilise süsteemi kasutuselevõtt raamatupidamise aastaaruannete esitamiseks 2010. aastal (nn e-aruandluskeskkond) ja teiseks, Eesti raamatupidamise hea tava üleminek täismahus IFRS-ilt (st EL-i poolt vastu võetud IFRS-ilt) väike- ja keskmise suurusega ettevõtete IFRS-ile (SME IFRS) 2013. aastal. Mõlemad muutused on osutunud üsna edukateks.

XBRL-põhine aruandlussüsteem, mis on kohustuslik kõikidele äriüksustele, on üks kõige arenenumaid taolisi süsteeme maailmas. Kui projekti alguses olid aruandekohustuslased selle osas suhteliselt skeptilised, on süsteem tõestanud enda kasutajasõbralikkust ja tõhusust. Meie intervjuude ja uuringute põhjal võib öelda, et nii aruandekohustuslased kui ka süsteemi kasutajad on XBRL-põhise e-aruandluskeskkonna suhtes väga positiivselt meelestatud. E-aruandluskeskkond nimetati ÜRO poolt 2013. aastal toimunud „*World Summit on the Information Society +10*“ konkursil aastakümneni parimaks projektiks e-valitsuse ja institutsioonide kategoorias (allikas: [www.wsis-award.org](http://www.wsis-award.org)). 2012. aastal oli e-aruandluskeskkond üks kolmest finalistist, mis kandideeris Euroopa Ettevõtete Edendamise Auhinnale ärikeskkonna tõhustamise kategoorias (allikas: [europa.eu](http://europa.eu)).

Vähem revolutsiooniline muutus oli Eesti raamatupidamistava üleviimine EL-i poolt heakskiidetud IFRS-ilt SME IFRS-ile. 2009. aastal andis Rahvusvaheline Raamatupidamise Standardite Nõukogu (IASB) välja IFRS standardite kogumiku ettevõtetele, millel ei ole avalikkuse ees aruandmise kohustust (SME IFRS). Kuna enamik aruandluskohustuslastest, kes kasutavad Eesti raamatupidamise head tava, ei ole avalikud ettevõtted, otsustati võtta kohaliku raamatupidamistava aluseks SME IFRS. Meie poolt läbi viidud intervjuude põhjal võib järeldada, et üleminekut nähti põhjendatuna, ning et paljude ettevõtete finantstulemusi ja –seisundit see oluliselt ei mõjutanud.

Audiitortegevuse valdkonnas on toimunud mitmeid olulisi edasiminekuid. 2004. aasta ROSC-i aruandes leiti, et audiitortegevuse regulatsioon Eestis ei vasta rahvusvahelistele parimatele tavadele. Sellest ajast on toimunud märkimisväärne positiivne areng põhiliselt seoses uue audiitortegevuse seaduse vastuvõtmisega 2010. aastal. Uus seadus on audiitortegevuse regulatsiooni ühtlustanud EL-i uute direktiivide ja parimate rahvusvaheliste tavadega. Muuhulgas nõutakse selles, et kõik auditi ja ülevaatuse töövõtted tuleb läbi viia vastavalt Rahvusvahelise Arvestusekspertide Föderatsiooni (IFAC) poolt koostatud rahvusvaheliste standarditega. Samuti kehtestati vannutatud audiitorite jaoks uued kvalifikatsiooninõuded ja nõue, et kõik tegutsevad audiitorid peavad oma litsentsi säilitamiseks sooritama korduseksami. Lisaks juurutati teatud organisatsioonilised muutused ja kehtestati kohustuslikud koolitusnõuded. Audiitorite töö kvaliteediga seotud probleeme on teadvustatud, Audiitorkogu poolt teostatud kvaliteedikontrolli mehhanismi on täiustatud ja kvaliteedikontrolli mitteläbivatele audiitoritele ettenähtud sanktsioonid on realselt rakendatud, muuhulgas tühistades korduvalt nõudeid rikkunud audiitorfirmade tegevuslitsentse. Avalikuks järelevalveks loodi Järelevalvenõukogu. Nende meetmete tulemusena on auditeerimise kutseala ja audiitorite töö kvaliteet oluliselt paranenud.

Viimastel aastatel on Eesti Audiitorkogu töötnud välja auditeerimistarkvara E-dok. Käesoleva aruande koostamise ajaks oli tarkvara litsentse müüdud rohkem kui pooltele Eesti auditifirmadele. Lisaks sellele on tarkvara litsentseeritud esimestele kasutajatele Lätis ja läbirääkimisi peetakse veel kahes riigis. Tarkvara on lihtsustanud auditi ja ülevaatuse tööprotsessi jälgimist ning aidanud tõsta töövõttude dokumentatsiooni kvaliteeti.

2010. aastal kehtestati audiitortegevuse seadusega raamatupidamise aastaaruande ülevaatuse kohustus, mis asendas väiksemate ettevõtete aruannete auditeerimiskohustuse. Audiitorite töö ulatuse vähenemine on aidanud edukalt vähendada väiksemate ettevõtete halduskoormust. Eesti eeskuju järgides kavatakse ka Läti alates 2016. aastast asendada väiksemate ettevõtete auditeerimiskohustuse ülevaatuse kohustusega. Aruandluse kohustusliku ülevaatuse nõue on ainulaadne nii Euroopa Liidus kui ka kogu maailmas.

Nagu eespool nimetatud, sisaldas 2004. aasta ROSC-i aruanne mitmeid soovitusi just audiitortegevuse valdkonnas. Käesolevas aruandes on kirjeldatud nendes valdkondades toimunud edasiminekuid. Vajalike muutuste saavutamise sellise lühikese aja jooksul on olnud võimalik suuresti tänu Eesti-Šveitsi



koostööprogrammi kaudu toimunud rahastamisele. Ilma selleta ei oleks nii kiired muudatused võimalikud olnud.

Samas kui üldiselt on saavutused olnud märkimisväärsed, oleme tuvastanud ka mõned valdkonnad, milles esineb probleeme või mida saaks veel edasi arendada. Nendeks on muuhulgas:

- Ebapiisav seaduse täitmise tagamine. Ehkki umbes 15% kõikidest äriüksustest on jätnud oma raamatupidamise aastaaruande äriregistrile esitamata, ei ole sellel olnud nende jaoks tõsiseid tagajärgi. Lisaks sellele on suhteliselt suur osa audiitorite aruannetest märkustega või isegi negatiivsed, kuid ka see ei ole asjaomaseid ettevõtteid eriti mõjutanud. Seetõttu ei ole ettevõtteid motiveeritud tõhustama oma finantsaruandlust.
- Valdonna jätkusuutlik rahastamine. Viimase kümne aasta jooksul on mitmeid suuri arenguid raamatupidamise ja eriti auditeerimise reguleerimise valdkonnas rahastatud Eesti-Šveitsi koostööprogrammi alusel. Kuna see rahastamine on lõppemas, on tekkinud küsimus, milline on raamatupidamis- ja auditeerimistegevuse rahastamise mudel tulevikus.
- Ülereguleerimine. Praegu kehtivas seadusandluses toodud avaliku huvi üksuste määratlus on väga lai, hõlmates ka üksusi, millel ei ole tegelikku aruandluskohustust laia avalikkuse ees (neid määratletakse avaliku huvi üksusena ainult seetõttu, et nad ületavad teatud piirmäärasid, mis on seotud ettevõtte suurusega). See tekitab nendele üksustele mittevajalikku halduskoormust. Riik on probleemist teadlik ja avaliku huvi üksuse määratluse muutust kaalutakse.
- Seadusandluses toimuvad muutused võivad olla negatiivse mõjuga. Uues raamatupidamise seaduses võetakse kasutusele uued aruandlusraamistikud Eesti hea raamatupidamise tava osas väike- ja mikroettevõtete jaoks. Eksisteerib oht, et selle tulemusena kaob viimase kümne aasta jooksul hästi toimunud läbipaistev ja lihtne süsteem.
- Standardeid väljaandva organisatsiooni sõltumatus. Uues raamatupidamise seaduses nõutakse, et kõik Raamatupidamise Toimkonna poolt väljaantud juhendid peab kinnitama Rahandusministeerium. Lisaks sellele sõltub Raamatupidamise Toimkond ministeeriumist rahaliselt ja puudub eelarve, mida Raamatupidamise Toimkond võib oma äranägemise järgi kasutada. See võib seada ohtu Raamatupidamise Toimkonna sõltumatusele.
- Tõhustamiseks raamatupidamisvaldkonna hariduse kvaliteeti kutse- ja kõrghariduse tasandil, on oluline luua elektroonilised õppekeskkonnad, sealhulgas riiklike andmekogude demoversioonid. Samuti on puudus eesti keelde tõlgitud raamatupidamisalastest raamatutest.
- Kuna siiani esineb olukordi, mil ettevõtteid on kohustatud dubleerivalt esitama samu andmeid mitmele riigiasutusele, on oluline, et riik jätkaks riiklike andmekogude integreerimist, vaataks kriitiliselt üle ettevõtetelt nõutavad andmed ja soodustaks elektrooniliste kanalite võimalikult laialdast kasutamist. Samal ajal tuleks veenduda, et see ei tekita mikro- ja väike-ettevõtetele täiendavat halduskoormust, näiteks riigi e-arvete süsteemi juurutamisel tuleks hoolikalt analüüsida, kas see peaks olema kõikidele äriüksustele kohustuslik või vabatahtlik.

## 2 Raamatupidamine ja finantsaruandlus

### 2.1 Ülevaade seadusandluses toimunud muudatustest

Eestis reguleerib äritegevust põhiliselt äriseadustik (ÄS), mis on koostatud Euroopa õiguse (nn *acquis communautaire*) alusel. Äriseadustik kehtestab kahte tüüpi piiratud vastutusega äriühingud: osäühingud ja aktsiaseltsid. Aktsiaseltsidel on kolmetasandiline juhtimisstruktuur (aktsionärid, järelevalvenõukogu ja juhatus) ning enamikel osäühingutel on kahetasandiline juhtimisstruktuur (aktsionärid ja juhatus). Muudeks äriühingute liikideks on füüsilisest isikust ettevõtja, täisühing, usaldusühing ja tulundusühistu.

ÄS-ga kehtestatakse kohustus korraldada äriühingu raamatupidamist ja koostada raamatupidamise aastaaruanne – osäühingutes ja aktsiaseltsides vastutab mõlema ülesande eest juhatus. Lisaks sellele on ÄS-s toodud nõuded raamatupidamise aruannete kinnitamise korra ning aruande äriregistrile esitamise tähtaegade kohta. ÄS-s viidatakse raamatupidamise seadusele (RPS), mida kohaldatakse erinevat tüüpi ettevõtete aastaaruannete koostamisel. RPS-i täiendavad ning selle nõudeid selgitavad ja täpsustavad Raamatupidamise Toimkonna juhendid (RTJ), mida annab välja Raamatupidamise Toimkond.

Eesti Vabariigi kui avalik-õigusliku juriidilise isiku raamatupidamise ja finantsaruandluse korra kehtestab riigi raamatupidamise üldeeskiri (RRÜ). Üldeeskirja kohaldatakse riigile ja riigiraamatupidamis-kohustuslastele.

Aruande käesolevas osas keskendutakse põhiliselt ÄS-s, RPS-s ja RTJ-des aastatel 2004-2014 toimunud arengule, ja vähem riigi raamatupidamise üldeeskirjas toimunud muutustele.

Raamatupidsalane reform Eestis algas 1. jaanuaril 2003. aastal jõustunud RPS rakendamisega. Uut seadust täiendati rea Raamatupidamise Toimkonna poolt välja antud uute juhenditega (RTJ), mis samuti jõustusid 2003. aasta alguses.

Uuel RPS-l oli kaks eesmärki:

1. Ühtlustada Eesti raamatupidamisalane seadusandlus Euroopa Liidu nõuetega; ja
2. Võimaldada IFRS-põhiste arvestuspõhimõtete kasutuselevõtmine, kas otseselt, lubades kasutada IFRS-i, või kaudselt, kehtestades kohaliku raamatupidamisstandardi, mis olid IFRS-i lihtsustatud kokkuvõtte.

2003. aastal reguleeris finantsaruandlust EL-is Nõukogu neljas direktiiv 78/660/EMÜ (jõustus 25. juulil 1978), mis reguleeris raamatupidamise aastaaruannete koostamist, ja seitsmes direktiiv 83/349/EMÜ (jõustus 13. juunil 1983), mis koordineeris siseriiklikke seadusi konsolideeritud raamatupidamise aastaaruannete koostamise kohustuse osas. Kuna Eesti valmistus EL-iga liituma (Eesti liitus Euroopa Liiduga 1. mail 2004), ühtlustati uus RPS nende kahe direktiivi nõuetega.

Uue raamatupidamise seadusega anti kõikidele äriüksustele (v.a börsil noteeritud ettevõtted ja finantsinstitutsioonid, kes olid kohustatud kasutama IFRS-i) võimalus valida kahe arvestuspõhimõtte vahel – IFRS (IASB poolt välja antud kujul) ja Eesti hea raamatupidamistava (mida kirjeldati RTJ-des). Sellega oli Eesti üks esimesi riike Euroopas, kes lubas kõikidel ettevõtetel kasutada IFRS-i nii konsolideeritud kui konsolideerimata finantsaruannete puhul. Peale nn IAS määruse 1606/2002 vastuvõtmist Euroopa Liidu poolt (see jõustus 2005. aastal), muudeti RPS-i nii, et viide „IASB poolt välja antud IFRS” asendati viitega „EL-i poolt vastu võetud IFRS”.

Uued RTJ-d ehk Eesti hea raamatupidamistava, mis jõustusid koos uue RPS-ga 2003. aastal, põhinesid samuti IFRS-il. Arvestuspõhimõtted olid enamasti samad, kuid RTJ-d nõudsid oluliselt vähema informatsiooni avalikustamist kui täiemahuline IFRS (selle tulemusena olid Eesti hea raamatupidamistava alusel koostatud raamatupidamise aruanded keskmiselt 2-3 korda lühemad kui võrreldavad IFRS-i aruanded). Lisaks sellele võimaldasid RTJ-d teatud valdkondades lihtsamat raamatupidamiskäsitlust (nt finantsinstrumentide sisemise intressimäära arvutamine korrigeeritud soetusmaksumuse meetodi kasutamisel) või ei võimaldanud kõiki IFRS-iga lubatud arvestuspõhimõtete valikuid (nt materiaalse põhivara ümberhindlused olid Eesti hea raamatupidamistava alusel keelatud). Seetõttu võib Eesti head raamatupidamistava nimetada ka IFRS-i lihtsustatud versiooniks.

Peale RPS vastuvõtmist 2003. aastal on seda mitu korda muudetud. Samas on enamik muudatustest olnud suhteliselt väikesed ja kõige olulisemad põhimõtted (kaasa arvatud valik kahe finantsaruandluse raamistiku vahel) on jäänud samaks. Samuti on muudetud RTJ-e, põhiliselt nende aluseks olevates IFRS standardites ja tõlgendustes tehtud muutuste tõttu (nt seoses uue standardi vastuvõtmisega äriühenduste arvestuse kohta).

Järgmine suurem muutus Eesti raamatupidamisalastes õigusaktides toimus 2013. aastal, kui RTJ-de koostamise aluseks sai täiemahulise IFRS-i asemel väike- ja keskmise suurusega ettevõtete IFRS (SME IFRS). IASB andis SME IFRS-i välja 2009. aastal ja see on peamiselt mõeldud ettevõtetele, mis ei ole avaliku huvi üksused. Eesti Raamatupidamise Toimikond otsustas, et Eesti hea raamatupidamistava arvestuspõhimõtteks sobib SME IFRS rohkem kui täiemahuline IFRS, kuna enamik Eesti ettevõtetest on väike- ja keskmise suurusega ettevõtted.

Tabelis 1 on toodud Eesti raamatupidamisvaldkonna regulatsiooni põhilised teetähised.

**Tabel 1. Suuremad muutused Eesti raamatupidamisalastes õigusaktides 1990-2014**

Jõustumise kuupäev	Õigusakti nimi	Peamised muutused
1. jaanuar 1991	Raamatupidamise määrus	Kehtestati rida uusi raamatupidamislikke põhimõtteid, uued mõisted ja raamatupidamise aastaaruande uued vormid, et üle minna plaanimajanduselt turumajandusele.
1. jaanuar 1995	Raamatupidamise seadus (RPS)	Loodi õiguslik baas ja kehtestati üldnõuded raamatupidamise korraldamiseks ja aastaaruannete koostamiseks, viitega rahvusvahelisele parimale tavale. Raamatupidamise seadust täiendati rea meetodiliste soovitustega. Ajavahemikus 1995-2000 andis RT välja 16 RTJ-i.
1. jaanuar 2003	Uus raamatupidamise seadus, mida täiendasid uued RTJ-d (põhinesid IFRS-il)	Raamatupidamise seadust muudeti, ühtlustamaks raamatupidamisalast seadusandlust EL-i nõuetega ja kehtestamaks IFRS-põhine raamatupidamisarvestus. Kõikidel ettevõtetel lubati kasutada kas täiemahulist IFRS-i või Eesti head raamatupidamistava, mis oli põhimõtteliselt IFRS-i lihtsustatud versioon (börsil noteeritud ettevõtted ja teatud finantsinstitutsioonid olid kohustatud kasutama IFRS-i). Eesti hea raamatupidamistava koosnes 18 RTJ-st, mis põhinesid IFRS-il, kuid nõudsid vähema informatsiooni avalikustamist ja sisaldasid teatud lihtsustusi.
1. jaanuar 2013	RTJ-de parandatud komplekt (põhines SME IFRS-il)	Kõik RTJ-e muudeti nii, et nad põhineks täiemahulise IFRS-i asemel SME IFRS-il (teatud eranditega).

(Allikas: uuringu autorid)

## 2.2 Finantsaruandluse raamistiku valik

2003. aastal jõustunud RPS võimaldas valida kahe finantsaruandluse raamistiku vahel:

1. Rahvusvahelised finantsaruandluse standardid (IFRS) (alates 2005. aastast EL-i poolt vastu võetud IFRS-id); või
2. Eesti hea raamatupidamistava, mida on kirjeldatud Raamatupidamise Toimkonna juhendites (RTJ).

Alates 2003. aastast on IFRS-i kasutamine olnud kohustuslik krediitiasutuste, finantsvaldusettevõtete, segafinantsvaldusettevõtete, kindlustusettevõtete ja ettevõtete jaoks, mis emiteerivad väärtpapereid kauplemiseks reguleeritud väärtpapieriturul Eestis või mõnes muus Euroopa Majanduspiirkonna lepinguriigis. Alates 2005. aastast lisati eespool toodud nimekirja ka investeerimisühingud.

Esialgu viitas seadus IFRS-ile kui IASB poolt välja antud IFRS-ile. Alates 2005. aastast, kui võeti vastu Euroopa Parlamendi ja Nõukogu määrus (EÜ) nr 1606/2002 rahvusvaheliste finantsaruandluse standardite kohaldamise kohta, viitab seadus IFRS standarditele ja tõlgendustele, nagu need on vastu võetud Euroopa Liidu poolt.

Kõik teised ettevõtted on saanud vabalt valida IFRS-i ja Eesti hea raamatupidamistava vahel. Raamatupidamise aastaaruandeid, mis on koostatud kas vastavuses IFRS-i või Eesti raamatupidamistavaga, kasutatakse kõikidel seadustes ettenähtud eesmärkidel. Maksustamise eesmärkidel ei ole vaja muid aastaaruandeid koostada (eriti seetõttu, et Eestis ei ole kasumil põhinevat tulumaksu).

Eesti hea raamatupidamistava, nii nagu seda on määratletud RPS-s, põhineb rahvusvaheliselt tunnustatud raamatupidamis- ja aruandlusstandarditel. Seda täiendavad Raamatupidamise Toimkonna poolt väljaantavad juhendid (RTJ-d) ning riigi ja avaliku sektori üksuste korral riigi raamatupidamise üldeeskirjas toodud nõuded. Riigi raamatupidamise üldeeskirja annab välja Rahandusministeerium ja selle aluseks on Eesti hea raamatupidamistava ja rahvusvahelised avaliku sektori raamatupidamise standardid (IPSAS).

**Tabel 2. EL-i poolt vastu võetud IFRS-i kohaldatavus**

Riik	IFRS-i kasutamine on kohustuslik	IFRS-i kasutamine on lubatud	IFRS-i kasutamine ei ole lubatud
<b>Läti</b>	Börsil noteeritud ettevõtete ja krediitiasutuste konsolideeritud ja konsolideerimata raamatupidamise aruanded (pangad, kindlustusettevõtted ja teised järelevalve alla kuuluvad krediitiasutused).	Kõikide esimeses veerus nimetamata ettevõtete konsolideeritud raamatupidamise aruanded. Alates 1. jaanuarist 2006 – riigile kuuluvate, suurettevõtete alla liigitatavate ettevõtete konsolideerimata raamatupidamise aastaaruanded.	Kõikide esimeses veerus nimetamata ettevõtete konsolideerimata raamatupidamise aruanded.
<b>Soome</b>	Börsil noteeritud ettevõtete konsolideeritud ja konsolideerimata raamatupidamise aruanded.	Kõik ettevõtted, kui nende raamatupidamise aruanded on auditeeritud.	-
<b>Rootsi</b>	Börsil noteeritud ettevõtete ja finantsinstitutsioonide (krediitiasutused, investeerimisfirmad ja kindlustusettevõtted) konsolideeritud raamatupidamise aruanded.	Kõikide esimeses veerus nimetamata ettevõtete konsolideeritud raamatupidamise aruanded.	Konsolideerimata raamatupidamise aruanded.
<b>Ühendkuningriik</b>	Börsil noteeritud ettevõtte konsolideeritud raamatupidamise	Kõik ettevõtted.	-

Riik	IFRS-i kasutamine on kohustuslik	IFRS-i kasutamine on lubatud	IFRS-i kasutamine ei ole lubatud
	aruanded. Keskvalitsus ja kohalikud omavalitsused.		
<b>Saksamaa</b>	Börsil noteeritud ettevõtete konsolideeritud raamatupidamise aruanded.	Kõikide ettevõtete konsolideeritud raamatupidamise aruanded.	Konsolideerimata raamatupidamise aruanded.

(Allikas: [IFRS.org](http://IFRS.org))

Ehkki kõikidel ettevõtetel on lubatud kasutada IFRS-i, on seda võimalust kasutanud ainult väike arv ettevõtteid. Tabel 3 on võrreldud ettevõtete arvu, mis kasutavad oma finantsaruannete koostamisel Eesti head raamatupidamistava või IFRS-i.

**Tabel 3. Aruandekohustuslaste arv, kes kasutavad oma aastaaruannetes Eesti head raamatupidamistava või IFRS-i**

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Eesti hea raamatupidamistava	104 234	111 803	118 444	128 072	131 834	122 032
IFRS	268	238	266	304	294	243
Esitatud raamatupidamise aastaaruandeid kokku	104 502	112 041	118 710	128 376	132 128	122 275

(Allikas: Rahandusministeerium, andmed seisuga 15. oktoober 2015)

ROSC raportis leiti, et kui raamatupidamise aastaaruannete koostamiseks on olemas kaks erinevat raamistikku, võib raamatupidamisraamistiku valik oluliselt mõjutada dividendide suurust, kohustusliku reservi nõudeid ja muid äriühingute seadusandlusest tulenevaid teemasid. ROSC raporti hinnangul võib see tekitada küsimusi, kas kõik Eesti ettevõtted tegutsevad samades tingimustes. Vestlustes aruandekohustuslaste ja finantsaruannete koostajatega ei täheldanud me, et seda oleks tunnetatud probleemina.

Esiteks on IFRS ja Eesti hea raamatupidamistava vahel üsna vähe olulisi erinevusi kasutatavate arvestuspõhimõtete osas. Seetõttu ei sõltu enamikel juhtudel jaotatavad dividendid ega muud ettevõtteõiguse küsimused sellest, millist raamistikku kasutatakse. Teiseks on kõikidel äriüksustel vabadus valida neile sobiv raamistik, et vajadusel erinevused kõrvaldada. Lisaks sellele on kõikides võrdlusriikides (vt Tabel 2) võimalik valida kohaliku hea raamatupidamistava ja IFRS-i vahel, seetõttu võib seda lugeda üldlevinud turupraktikaks.

ROSC raportis soovitati kehtestada kõikide avaliku huvi üksuste (AHÜ) jaoks kohustuslikuks raamistikuks IFRS. Hetkel ei hõlma see nõue kõiki AHÜ-sid (AHÜ määratluse alla jäävate ettevõtete loetelu on toodud punktis 2.5.1), kuna see ei laiene nendele üksustele, mis on AHÜ-d oma suuruse tõttu. Nagu on näha Tabel 2, ei ole ka üheski võrdlusriigis kehtestatud samaväärset nõuet, ehkki sisuliselt on see kehtestatud riikides, kus AHÜ määratlus on väga kitsas (nt Saksamaa, kus AHÜ-deks loetakse ainult börsil noteeritud ettevõtted, vt Tabel 11).

Intervjuudest saadud tagasiside põhjal võib öelda, et turuosalised ei toeta IFRS-i muutmist kohustuslikuks kõikidele avaliku huvi üksustele (AHÜ), sest see tekitaks neile täiendava koormuse, saamata sellest selgeid eeliseid. Siiski peab märkima, et Rahandusministeerium kaalub AHÜ-de määratluse kitsendamist, mille tulemusena kõik või peaaegu kõik ülejäänud AHÜ-d (mis jäävad kitsendatud määratluse alla) on kohustatud koostama oma raamatupidamisaruande vastavalt IFRS-ile.

## 2.3 Eesti hea raamatupidamistava

### 2.3.1 Raamatupidamise Toimkond

Eesti hea raamatupidamistava, nagu on määratletud raamatupidamise seaduses, on raamatupidamisraamistik, mis toetub rahvusvaheliselt tunnustatud raamatupidamise ja aruandluse põhimõtetele ja mida täiendavad Eesti Raamatupidamise Toimkonna (RT) poolt välja antud juhendid. Vastavalt raamatupidamise seadusele, mis hakkas kehtima 2003. aastast, on RT Vabariigi Valitsuse poolt loodud sõltumatu komisjon.

Raamatupidamise Toimkonnal on seitse liiget, kes on kas raamatupidamisvaldkonna spetsialistid, teadlased või praktikud, ja kes nimetatakse Vabariigi Valitsuse poolt ametisse kolmeks aastaks. Viimased viis koosseisu (st alates 2001. aastast) on olnud üldiselt järgmised:

- Kaks audiitorit (esindavad ühtlasi Audiitorkogu; üks nendest on Audiitorkogu juhatuse esimees);
- Rahandusministeeriumi esindaja (sageli RT aseesimees);
- Eesti Raamatupidajate Kogu esindaja;
- Järelevalve esindaja (Finantsinspeksioon);
- Kaubandus-Tööstuskoja esindaja; ja
- Teadlane.

RT liikmete erinev taust ja kogemused tagavad, et kõikide põhiliste huvirühmade vaated on esindatud ja arvesse võetud. Kõikidel RT liikmetel on põhitöökoht mujal ja nad osalevad RT tegevuses ainult osalise ajaga. RT liikmetega tehtud intervjuudest selgus, et selle töö eest saadav tasu on sümboolne ja RT kogu aastane töötasukulu on alla 30 000 euro.

RT-l ei ole omaenda halduspersonali (haldusteemadel toetab RT-d Rahandusministeerium) ja oma eelarvet. Kõik kulud tuleb läbi rääkida ja kooskõlastada Rahandusministeeriumiga. Tegelikult ei ole RT-l mitmetel aastatel olnud muid kulusid kui sümboolsed töötasukulud.

Ajavahemikus 2004-2015 rahastati kõige suuremaid RT poolt juhitud ja välistelt osapooltelt tellitud projekte (RTJ-de muutmine, et need baseeruks täiemahulise IFRS-i asemel SME IFRS-ile – punkt 2.3.2; RTJ-de tõlkimine inglise ja vene keelde – punkt 2.3.3, SME IFRS tõlkimine eesti keelde – punkt 2.3.3) Eesti-Šveitsi koostööprogrammi alusel (vt 5. jagu). Samas on nende projektide kulu olnud suhteliselt väike (10 000 kuni 20 000 eurot), võrreldes teiste riikide sõltumatute raamatupidamisstandardeid koostavate asutuste iga-aastaste kuludega.

RT põhieesmärgiks on anda välja raamatupidamise juhendeid (RTJ), mis selgitavad ja täpsustavad raamatupidamise seadust, ja juhtida raamatupidamisalast tegevust. Enamik juhenditest (eriti need, mida anti välja 2013. aastani) on kirjutatud RT enda liikmete poolt. Kõige uuemate muudatuste eelnõude koostamine (jõustusid 2013. aastal) telliti välistelt osapooltelt. Juhendite eelnõud tuleb avaldada RT kodulehel vähemalt kaks kuud enne nende vastuvõtmist, et võimaldada nende avalikku arutelu ja kommenteerimist. RTJ-de lõplik versioon avaldatakse Riigi Teatajas.

Raamatupidamise seaduse kehtiva redaktsiooni kohaselt ei ole valitsusasutustel (sh Rahandusministeeriumil ja Vabariigi Valitsusel) õigust sekkuda RT poolt välja antud juhendite sisusse ega nende koostamise protsessi.

Raamatupidamise seaduse eelnõuga, mis on praegu Riigikogus lugemisel (jõustub eeldatavasti 2016. aastal ja osaliselt 2017. aastal), muudetakse RT juhendite väljaandmise korda. Eelnõu kohaselt peab enne RT poolt koostatud juhendi avaldamist ja jõustumist selle kinnitama rahandusminister (teisisõnu, tulevikus

hakatakse RT juhendeid väljastama rahandusministri määrusena). Selle muutuse eesmärgiks on tugevdada juhendite õiguslikku kehtivust. Ehkki eelnõus on öeldud, et ministril ei ole õigust muuta Raamatupidamise Toimkonna poolt väljatöötatud juhendi sisu, võib seda käsitleda kui võimalikku ohtu Raamatupidamise Toimkonna sõltumatusele.

Teine võimalik oht RT sõltumatusele tuleneb asjaolust, et RT-l ei ole omaenda eelarvet ja ta on rahaliselt täielikult sõltuv Rahandusministeeriumist. Nagu eespool kirjeldatud, nõuavad RT isegi kõige väiksemad kulud Rahandusministeeriumi eelnevat heakskiitu.

RT ja teiste huvigruppidega tehtud intervjuude põhjal võib öelda, et finantsaruandluse standardite väljatöötajate sõltumatust loetakse väga oluliseks eeltingimuseks raamatupidamisstandardite kvaliteedi tagamisel. Samuti näitab võrdlus teiste Euroopa riikidega, et on tugev seos raamatupidamisstandardite väljatöötaja sõltumatuse ja standardite kvaliteedi vahel. Riikides, mille raamatupidamisstandardid on arenenumad, on tavaliselt sõltumatud standardite väljatöötajad, ja vastupidi.

**Tabel 4. Kohalike raamatupidamisstandardite väljatöötajad teistes riikides**

Riik	Raamatupidamisstandardite väljatöötaja
<b>Läti</b>	Kohaliku raamatupidamise hea tava koostab Rahandusministeerium; Läti Raamatupidamisstandardite Toimkond on laiali saadetud.
<b>Soome</b>	Kohaliku hea raamatupidamistava töötab välja Tööhõive- ja Majandusministeerium. Raamatupidamisstandardite toimkond tegutseb Tööhõive- ja Majandusministeeriumi valitsusalas ning koostab juhendeid ja seisukohti raamatupidamisalaste seaduste rakendamise kohta.
<b>Rootsi</b>	Kohalikku head raamatupidamistava (K2 ja K3) annab välja Rootsi Raamatupidamisstandardite Toimkond (BFN), mis on riigi poolt rahastatav valitsusasutus. BFN on volitanud Rootsi Finantsaruandlusstandardite toimkonda (RFR) (1) töötama välja IFRS-i tõlgendusi, mis on kohustuslikud kõikidele börsil noteeritud ettevõtetele, kes koostavad konsolideeritud raamatupidamise aruandeid ja (2) töötama välja standardid ettevõtetele konsolideerimata raamatupidamise aruannete jaoks, mis sisalduvad konsolideeritud IFRS raamatupidamise aruannetes („RFR2 raamistik”).
<b>Ühendkuningriik</b>	Ühendkuningriigi Finantsaruandlusnõukogu (FRC) on täiesti sõltumatu regulaator, mida rahastatakse vabatahtlike lõivude kaudu. Lõivu tasuvad börsil noteeritud ettevõtted, suured eraettevõtted, kindlustusettevõtted, pensioniettevõtted ja avaliku sektori organisatsioonid. FRC annab sõltumatult välja raamatupidamise standardeid Ühendkuningriigi kõiki liiki ettevõtetele (nn UK GAAP).
<b>Saksamaa</b>	Saksamaa Raamatupidamisstandardite Komitee ( <i>Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee</i> , DRSC) on sõltumatu organisatsioon, mis rahastab oma tegevust liikmemaksudest (liikmelisus on vabatahtlik, liikmeteks võivad olla näiteks äriühingud ja raamatupidamis- ja auditeerimisvaldkonnas tegutsevad ettevõtted). DRSC on sõlminud koostöölepingu Saksamaa Justiitsministeeriumiga, mille alusel on ministeerium delegeerinud DRSC-le õiguse koostada raamatupidamisstandardeid, ilma, et ministeerium sekkuks nende sisusse.

(Allikas: uuringu autorid)

Meie arutelude põhjal Rahandusministeeriumiga saime aru, et RT sõltumatuse säilitamine on ka Rahandusministeeriumi eesmärk ja prioriteet. Siiski, selleks, et vähendada RT rahalist sõltuvust Rahandusministeeriumist, soovime eraldada RT-le iga-aastane eelarve, mida nad saaksid kasutada oma äranägemisel. Alternatiivina võib võtta kasutusele Ühendkuningriigis või Saksamaal kasutusel oleva mudeli, kus kohalike raamatupidamisstandardite koostaja tegevust rahastatakse turuosaliste poolt tasutavate vabatahtlike või kohustuslike lõivudega.

### 2.3.2 Eesti hea raamatupidamistava sisu

Alates 2003. aastast on Eesti hea raamatupidamistava põhinenud rahvusvahelistel finantsaruandlusstandarditel IFRS, järgmiste erinevustega:

- IFRS-i poolt pakutud arvestuspõhimõtte valikute piiramine teatud valdkondades (nt Eesti heas raamatupidamistavas ei olnud lubatud materiaalse põhivara ümberhindluse meetod);
- Lihtsustatud hindamise meetodite kasutamise võimaldamine valdkondades, kus mõju on eeldatavasti ebaoluline (nt finantskohustuste osas on lubatud tehingukulude lineaarne amortiseerimine sisemise intressimäära meetodi rakendamisel);
- Teatud raamatupidamisvaldkondi, mida eeldati praktikas esinevat harva, ei reguleeritud RTJ-dega; nendes valdkondades soovitati kasutada IFRS-i (nt riskimaandamisarvestus);
- Lisaks koostati teatud valdkondades, mida IFRS ei reguleerinud, kuid mis olid Eesti ettevõtete jaoks olulised, kohalik juhendmaterjal (nt ühise kontrolli all toimunud äriühenduste kajastamine);
- Peamiseks erinevuseks olid avalikustamise nõuded, kuna Eesti hea raamatupidamistava nõudis oluliselt vähema informatsiooni avalikustamist kui IFRS.

Kuna valdava osa ettevõtete jaoks ei ole erinevusi arvele võtmise ja kajastamise meetodite vahel, siis sõltumata sellest, kas ettevõtte rakendas Eesti head raamatupidamistava või IFRS-i, olid kasum ja omakapital põhimõtteliselt samad.

Aastatel 2004-2012 toimus kaks peamist muudatuste lainet Eesti heas raamatupidamistavas (2005 ja 2009), kui muudeti rida RTJ-e, peegeldamaks IFRS-is toimunud arenguid. Lisaks sellele tehti vahepealsetel aastatel ka mõningaid väiksemaid muudatusi.

2013. aastast on Eesti hea raamatupidamistava alusraamistikuks olnud IFRS-i asemel SME IFRS. IASB andis SME IFRS-i välja 2009. aastal selliste ettevõtete finantsaruandlusvajaduste täitmiseks, millel (a) ei ole avalikkuse ees aruandmise kohustust ja (b) mis avaldavad väliskasutajate jaoks üldotstarbelisi finantsaruandeid. IASB võttis eesmärgiks muuta SME IFRS-i võimalikult harva.

Kuna SME IFRS-s on vastuolusid Euroopa raamatupidamise direktiividega, otsustas Euroopa Komisjon 2011. aasta oktoobris SME IFRS-i Euroopa Liidus mitte vastu võtta. Seetõttu ei saanud Eesti oma raamatupidamise seaduses lubada kasutada alternatiivse raamatupidamisraamistikuna SME IFRS-i (nagu oli algselt kavas). Samas otsustas RT, et Eesti hea raamatupidamistava jaoks on SME IFRS sobivam alus kui täiemahuline IFRS, kuna ettevõtted, millele SME IFRS oli suunatud, on suuruselt ja olemuselt sarnased nende ettevõtetega, kes kasutavad Eesti head raamatupidamistava. Väiksemate ettevõtete jaoks kipuvad täiemahulises IFRS-is toodud arvestuspõhimõtted tihti olema liiga keerulised. Lisaks on IASB seadnud eesmärgiks muuta SME IFRS-i nii harva kui võimalik, erinevalt täiemahulisest IFRS-ist, mis areneb ja muutub pidevalt. Kokkuvõttes otsustas RT, et SME IFRS oleks juhendite jaoks lihtsam ja stabiilsem alusraamistik.



Kuigi uute, 2013. aastal jõustunud RTJ-de aluseks on SME IFRS, ei ole nad selle koopia. RTJ-de üldine ülesehitus jäi samaks. Lisandus üks uus RTJ (RTJ 15), mis sisaldab kõiki avalikustamise nõudeid (varem olid nad toodud igas RTJ-s eraldi) ja tühistati mõned RTJ-d, mis olid muutunud üleaaruseks (nt segmendiaruandlust ja vahearuannete koostamist reguleerivad juhendid).

Eesti uus hea raamatupidamistava ja SME IFRS erinevad mõnevõrra oma mõõtmismeetodite osas, peamiselt nendes valdkondades, kus RTJ-d lubavad valida kahe meetodi vahel, millest üks põhineb SME IFRS-il ja teine täiemahulisel IFRS-il. Sellise valiku pakkumist peeti põhjendatuks seetõttu, et ettevõtted, kes on kohustatud oma emaettevõttele raporteerima täiemahulise IFRS-i alusel, saaksid kasutada samu arvestuspõhimõtteid ka oma aastaaruandes, mida nad koostavad vastavalt Eesti heale raamatupidamistavale (mille aluseks on SME IFRS). Sellised arvestuspõhimõtete valikud RTJ-s on näiteks:

- Arenduskulud – võib kanda kuludesse vastavalt SME IFRS-ile või kapitaliseerida vastavalt täiemahulisele IFRSile;
- Valitsusepoolne sihtfinantseerimine – seda võib kajastada tuluna koheselt, nagu nõuab SME IFRS, või kajastada netomeetodil, mida lubab täiemahuline IFRS;
- Kinnisvarainvesteeringud – võib mõõta õiglasel väärtuses, kui õiglast väärtust on võimalik mõõta mõistliku kulu ja pingutusega (SME IFRS-i nõue) või soetusmaksumusel, millest on maha arvatud kulum (lubatud täiemahulises IFRS-is). See arvestuspõhimõtte valik võeti kasutusele 2014. aastal aruannete koostajatelt ja kasutajatelt saabunud tagasiside tulemusena.

Lisaks mõnede erinevuste arvestuspõhimõtetes erinevad RTJ-de avalikustamisnõuded teatud määral SME IFRS-i nõuetest (samal ajal üldine avalikustamise maht suhteliselt sarnane). Juhenditega mitteametud valdkondades on SME IFRS kasutamine soovitatav, kuid mitte kohustuslik.

Vastavalt IASB poolt avalikustatud informatsioonile on SME IFRS kasutamiseks kohustuslik või lubatud 73 maailma riigis (allikas: <http://www.ifrs.org/ifrs-for-smes/Pages/IFRS-for-SMEs.aspx>). Peale Euroopa Komisjoni otsust SME IFRS-i mitte võtta Euroopa Liidus vastu, on enamike Euroopa riikide huvi selle kasutuselevõtuks olnud üsna väike. Enamikes EL-i liikmesriikides on kohalik raamatupidamise hea tava kas koostatud kohapeal (EL-i raamatupidamise direktiivi põhimõtteid järgides) või põhineb täiemahulisel IFRS-il. Kõige märkimisväärsem erand on Ühendkuningriik, kus on valitud Eestiga sarnane lähenemine – Ühendkuningriigi uue raamatupidamise hea tava (jõustus 2015. aastal) aluseks on suuresti SME IFRS, kuid teatud eranditega (sarnastes küsimustes, nagu Eesti raamatupidamise hea tava, nt valitsusepoolne sihtfinantseerimine), ja vähendatud avalikustamiskohustusega väike- ja mikroettevõtete jaoks.

**Tabel 5. Kohaliku raamatupidamise hea tava alus teistes riikides**

Riik	Seosed kohaliku raamatupidamise hea tava ja IFRS-i/SME IFRS-i vahel
<b>Läti</b>	Läti raamatupidamise hea tava põhineb EL-i raamatupidamise direktiivil; selle peamised põhimõtted on IFRS-iga sarnased.
<b>Soome</b>	Soome kohalik raamatupidamise hea tava ei ole otseselt seotud ei ühe ega teisega.
<b>Rootsi</b>	Rootsi hea raamatupidamistava aluseks suuremate ettevõtete jaoks (K3) on SME IFRS, teatud eranditega (valik arenduskulud kapitaliseerida või kanda kuludesse; immateriaalsed varad, nagu firmaväärtus, tuleb amortiseerida kuni 10 aasta jooksul (mõnede eranditega); pensionide arvestus võib toimuda vastavalt maksuseaduste nõuetele; teenuste ja ehituslepingute müügitulu tohib konsolideerimata aruannetes kajastada lõpetatud lepingu meetodil). Kohalik hea raamatupidamistava väiksemate ettevõtete (K2) jaoks ei põhine SME IFRS-il, vaid peamiselt Rootsi maksuõigusel.
<b>Ühendkuningriik</b>	Uus, 2015. aastast jõustunud Ühendkuningriigi raamatupidamise hea tava sisaldab viite erinevat raamatupidamisraamistikku: 3 raamistikku eraldiseisvate ettevõtete jaoks (mikroettevõtted, väike-ettevõtted ja FRS102 üksuste jaoks, mis ei ole ei mikro- ega väike-ettevõtted) ja 2 täiendavat, vähendatud avalikustamise nõuetega raamistikku ettevõtete jaoks, mis kuuluvad suuremasse kontserni, kes koostab avalikkusele kättesaadavaid konsolideeritud raamatupidamise aruandeid. Kui mikro-ettevõtete ja väike-ettevõtete raamistike aluseks on põhiliselt uue EL-i raamatupidamise direktiivi nõuded, baseerub FRS102 raamistik SME IFRS-il, teatud eranditega (nt valitsusepoolne sihtfinantseerimine ja kinnisvarainvesteeringute

valdkondades).

**Saksamaa** Saksa raamatupidamise hea tava on koostatud lähtuvalt Saksa äriseadustikust (HGB). IFRS-i põhimõtteid järgitakse kui nad on praktiliselt teostatavad ja eeldusel, et need ei ole vastuolus Saksa õigusega.

(Allikas: uuringu autorid; <https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/Accounting-and-Reporting-Policy/Overview-of-the-financial-reporting-framework.pdf>;

[https://www.drsc.de/service/ueber\\_uns/organe\\_und\\_gremien/hgb\\_fa/index\\_en.php](https://www.drsc.de/service/ueber_uns/organe_und_gremien/hgb_fa/index_en.php))

Meie vestlustes olid aruannete kasutajad ja koostajad üldiselt väga rahul Eesti hea raamatupidamistava juhendite kvaliteediga. Üldiselt leiti, et turuosalisel ei tunnetanud olulist muutust, kui Eesti raamatupidamistava aluseks sai täiemahulise IFRS-i asemel SME IFRS. Meie kogemuse põhjal on väike arv aruandekohuslasi viinud oma aruandluse Eesti raamatupidamistavalt üle IFRS-ile, kuna nad soovisid säilitada IFRS-i arvestuspõhimõtteid (peamiselt seetõttu, et nad ei soovinud amortiseerida firmaväärtust, mida nõudis uus Eesti raamatupidamistava vastavalt SME IFRS nõuetele). Samas on olnud neid koostajaid, kes on olnud rahul firmaväärtuse amortiseerimisega ja võimalusega mitte viia läbi iga-aastast vara väärtuse languse testi. Üldiselt, nagu näha Tabel 3, on IFRS raamistiku kasutajate arv pigem vähenenud alates 2013. aastast, kui Eesti hea raamatupidamistava läks üle täiemahuliselt IFRS-ilt SME IFRS-ile.

Meie intervjuude põhjal RT esindajatega leiti, et RTJ-d võiksid tulevikus pakkuda veelgi suuremal hulgal arvestuspõhimõtete valikuid (et aruannete koostajad saaksid täita kas SME IFRS-i või täiemahulise IFRS-i nõudeid vastavalt sellele, kumb on ettevõtte jaoks asjakohasem), kuid hetkel ei ole plaane minna Eesti heas raamatupidamistavas tagasi täiemahulise IFRS-i juurde.

Üldiselt tunduvad nii aruannete kasutajad kui ka koostajad olevat rahul Eesti hea raamatupidamistava praeguse versiooniga. Seetõttu soovitame olemasolevat raamistikku radikaalselt mitte muuta, v.a selles osas, mida nõuab uus EL-i raamatupidamise direktiiv.

### 2.3.3 Juhendmaterjalide kättesaadavus

#### Juhendmaterjalid

RTJ-d on kättesaadavad eesti, inglise ja vene keeles RT kodulehel, aadressil [www.easb.ee](http://www.easb.ee). SME IFRS, millele hetkel kehtivad RTJ-d viitavad, on kättesaadav inglise keeles IASB kodulehel, aadressil [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org). RTJ-de tõlkimist inglise ja vene keelde ning SME IFRS-i tõlkimist eesti keelde rahastati Eesti-Šveitsi koostööprogrammi alusel (vt 5. jagu).

Aruannete koostajatelt saabunud küsimustele vastatakse mitme eri kanali kaudu:

- Rahandusministeerium vastab telefoni teel saabunud raamatupidamisteemalistele küsimustele. Nende kõnede arv ei ole väga suur, ulatudes umbes 40-50 kõneni aastas.
- RT vastab neile kirjalikult saadetud küsimustele, mida on tavaliselt vähem kui 10 tk aastas.
- Riigi tugiteenuste keskuses on neli inimest, kes vastavad avalikust sektorist tulevatele küsimustele.
- Eesti Raamatupidajate Kogu liikmed pöörduvad oma esindaja poole RT-s.
- Teistel äriorganisatsioonidel on samuti abitelefoniid oma liikmetele nõu andmiseks.
- Aruannete koostajad pöörduvad nõu saamiseks ka audiitorite poole.

RT ise avaldab aeg-ajalt oma kodulehel RTJ-de tõlgendusi või selgitusi.

#### Koolitused

Aastatel 2010-2011 korraldas Rahandusministeerium seitse 4-päevast IFRS koolituskursust Eestis, mida rahastati Eesti-Šveitsi koostööprogrammi alusel (vt 5. jagu). Eesti Raamatupidajate Kogu korraldab jooksvalt oma liikmetele seminare, suvekoolitusi ja teisi sündmusi. Lisaks sellele korraldavad mitmed audiitor- ja konsultatsioonifirmad koolituskursuseid raamatupidamise teemadel.

Meie läbiviidud intervjuude põhjal oli aruannete koostajate üldine arvamus, et juhendid on hästi koostatud ja tänu näidetele üldiselt hästi mõistetavad. Samas tegid mõned ettepaneku, et RT peaks tekitama kommentaariumi, kuhu RT saaks lisada kommentaare ja täiendavaid näiteid korduma kippuvatele küsimustele. Meie arvates oleks otsekanal küsimuste küsimiseks RT-lt kasulik ja väärtuslik erinevate tõlgenduste riski, mis kahtlemata eksisteerib kui konsultatsiooniks on olemas erinevad kanalid.

Soovitame kaaluda seda, kuidas rahastada seda valdkonda lühi- ja pikaajalises perspektiivis. Aastatel 2004-2014 toimunud selle ala suurimad projektid rahastati Eesti-Šveitsi koostööprogrammist, kuid on väga tõenäoline, et juhendid ja nende tõlked vajavad tulevikus uuendamist.

## 2.4 Raamatupidamise aastaaruannete koostamise ja esitamise kohustus

### 2.4.1 Esitamise tähtajad

Eestis peavad kõik eraõiguslikud või avalik-õiguslikud juriidilised isikud esitama raamatupidamise aastaaruande kuue kuu jooksul peale majandusaasta lõppu, välja arvatud börsil noteeritud ettevõtted, krediitiasutused, finantsvaldusettevõtted, segafinantsvaldusettevõtted, investeerimisfondid, investeerimisühingud ja kindlustusettevõtted, kes on kohustatud esitama raamatupidamise aastaaruande nelja kuu jooksul peale majandusaasta lõppu. Need nõuded on kehtinud kogu käesolevas aruandes vaadeldud perioodi jooksul. Üldine nõue on toodud äriseadustikus; spetsiifilised nõuded on toodud asjaomastes õigusaktides, mida kohaldatakse ainult teatud tüüpi üksuste suhtes (nt Väärpaberituruseadus).

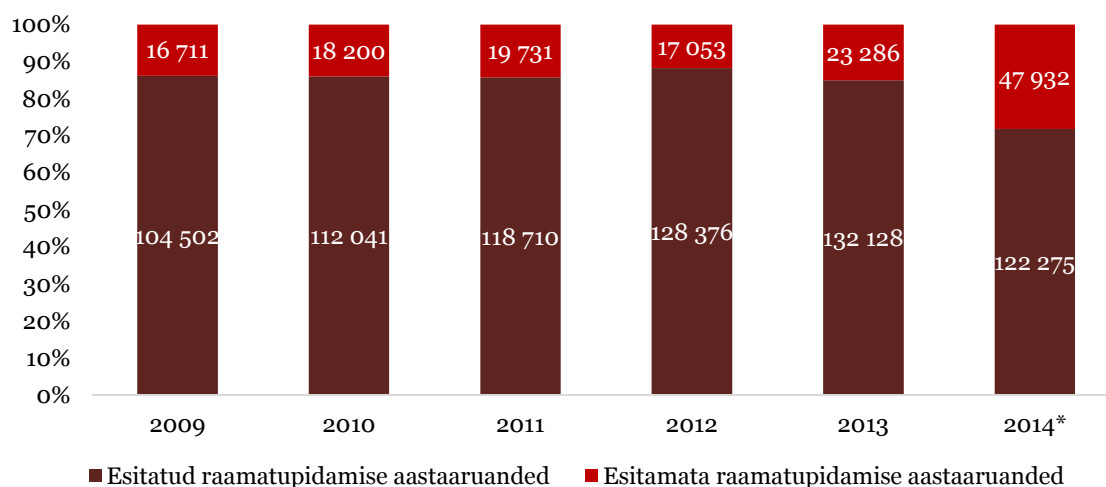
**Tabel 6. Esitamise tähtajad**

Riik	Raamatupidamise aastaaruande esitamise tähtaeg peale majandusaasta lõppu
<b>Eesti</b>	Börsil noteeritud ettevõtted, krediitiasutused, finantsvaldusettevõtted, segafinantsvaldusettevõtted, investeerimisfondid, investeerimisühingud ja kindlustusettevõtted: 4 kuud. Kõik ülejäänud: 6 kuud.
<b>Läti</b>	Ettevõtted, mis ületavad järgmistest kriteeriumitest kaks: bilansimaht kokku 1,4 miljonit eurot; müügitulu 3,4 miljonit eurot, keskmine töötajate arv 250: 7 kuud. Emaettevõtted, mis koostavad ja esitavad konsolideeritud finantsaruandeid: 7 kuud. Kõik ülejäänud: 6 kuud.
<b>Soome</b>	Kõik äriühingud: 6 kuud.
<b>Rootsi</b>	Kõik aktsiaseltsid: 7 kuud.

(Allikas: uuringu autorid)

ROSC raporti koostajad soovitasid tuua aastaaruande esitamise tähtaja varasemaks, st kolm kuud peale majandusaasta lõppu. Nagu on näha võrdlusest teiste riikidega, on Eesti tähtaeg (6 kuud) sarnane paljudes riikides kasutatavate tähtaegadega. Meie poolt tehtud intervjuudes ei leidnud aruannete koostajad ja kasutajad olevat otstarbekas kehtestada kõikidele AHÜ-dele tähtajaks 4 kuud (ja jätta kõikidele ülejäänud äriühingutele tähtajaks 6 kuud), kuna üldised statistilised andmed ei oleks endiselt kättesaadavad enne, kui kõik äriühingud on esitanud oma majandusaasta aruande.

Statistikast on näha, et on probleeme raamatupidamise aastaaruannete õigeaegse esitamisega ja lausa esitamata jätmisega. Ligi 15% äriühingutest ei esita oma finantsaruandeid üldse; 1. oktoobriks 2015 ei olnud 28% äriühingutest esitanud oma 2014. aasta finantsaruandeid (Rahandusministeeriumist saadud informatsiooni kohaselt on tavaline, et ligi 70% äriühingutest esitavad oma möödunud aasta finantsaruanded oktoobri alguseks ja esitatud finantsaruannete suhtarv tõuseb aasta lõpuks 85%-le).



**Joonis 1. Esitatud ja esitamata raamatupidamise aastaaruanded**

\*Andmed seisuga 15. oktoober 2015, kui umbes 82% 2014. aasta aruannetest oli esitatud (Allikas: uuringu autorid Rahandusministeeriumist saadud andmete alusel)

Kuna raamatupidamisaruannete mitteesitamine on Eestis probleem, siis uurisid autorid, kas see on probleemiks ka teistes riikides, ning kui see on nii, siis milliseid sanktsioone hilinejate suhtes rakendatakse või kuidas motiveeritakse äriühinguid esitama aruandeid õigeaegselt.

- Lätis tuleb finantsaruanded esitada riigi maksuametile koos ettevõtte tulumaksu deklaratsiooniga. Aastaaruande tähtajaks esitamata jätmise eest võib määrata trahvi. Kui probleem jätkub, võivad sellel olla tõsisemad tagajärjed, nt võib maksuamet peatada ettevõtte tegevuse.
- Soomes on kehtestatud sanktsioonid, kuid seda valdkonda ei peeta väga problemaatiliseks, kuna enamik ettevõtteid esitavad oma aastaaruande õigeaegselt.
- Ka Rootsis ei ole raamatupidamise aastaaruannete esitamata jätmise või hilinenud esitamine probleemseks küsimuseks.

Paljud intervjuueeritavatest väljendasid oma seisukohta, et raamatupidamise aruannete esitamata jätmine on väga tõsine probleem Eestis ja nad arvasid, et riik peaks rakendama meetmeid selle probleemi lahendamiseks – kas hakates rakendama olemasolevaid seadusega ettenähtud sanktsioone, kohaldades uusi sanktsioone või mingil muul moel.

Väljendati mitmeid ideid sanktsioonide tõhustamiseks/täiendamiseks:

- Ettevõtte info avamisel e-Äriregistris võiks olla esilehel näha, kas ettevõtte on esitanud raamatupidamise aastaaruanded tähtaegselt (samuti, kas audiitori aruanne on modifitseerimata või modifitseeritud) – teadmine, et seda informatsiooni tähtsustatakse, võib motiveerida aruannete koostajaid esitama oma raamatupidamise aruanded tähtaegselt.
- Keeld osaleda avaliku sektori hangetes.
- Keeld taotleda sihtfinantseerimist Ettevõtluse Arendamise Sihtasutusest.
- Ettevõtte aktsiate/osade müügikeeld.
- Käibemaksutagastuse nõudmise keeld.
- Kohustuslik audit/ülevaatus.

Oma töö käigus leidsime, et riik ei ole veel analüüsinud raamatupidamise aastaaruannete esitamata jätmise või hilinenud esitamise mõju. Näiteks ettevõtted, mille finantstulemused halvenevad, võivad püüda esitada raamatupidamise aruandeid võimalikult hilja; see ei võimalda nende kreditoridel saada õigeaegset ja asjaomast teavet ning kokkuvõttes vähendab see finantsaruandluse usaldusväärsust ja läbipaistvust Eestis tervikuna.

Soovitame Rahandusministeeriumil uurida aruannete mitteesitamise või hilinenud esitamise põhjuseid ja selliste ettevõtete osa kogumajanduses ning selle valguses kaaluda, kas ja kuidas kehtestada efektiivne sanktsioonide süsteem. Lisaks võib olla kasulik uurida mõningaid pankrotijuhtumeid, et mõista, kas raamatupidamisaruannete õigeaegne esitamine oleks aidanud kreditoridel/investoritel saada probleemidest teadlikuks kiiremini. Lisaks peaks analüüsima, kas juhul, kus aruandeid ei esitata või esitatakse hilinemisega kõrge halduskoormuse tõttu, lahendab probleemi mikroettevõtete aruandlusnõuete vähendamine. Tuleks võtta kasutusele efektiivne sanktsioonide süsteem, et motiveerida üksusi esitama oma raamatupidamise aruanded õigeaegselt.

## 2.4.2 Raamatupidamise aastaaruannete avalik kättesaadavus

Kõik äriregistrile esitatud raamatupidamise aastaaruanded on kättesaadavad avalikkusele tasuta eest, mis on kaks eurot aastaaruande kohta. Krediidiasutused on kohustatud avaldama oma raamatupidamisaruandeid oma kodulehel ja tegema need kättesaadavaks enda tegevuskohas. Börsil noteeritud ettevõtete raamatupidamise aasta- ja vahearuanded on kättesaadavad börsi kodulehel. Noteeritud ettevõtted on kohustatud tagama, et nende raamatupidamise aruanded on avalikult kättesaadavad vähemalt viie aasta jooksul.

Lätis esitavad äriüksused majandusaasta aruanded riigi maksuametile ja maksuamet saadab esitatud aruanded edasi äriregistrisse. Aastaaruanded on kättesaadavad elektroonselt tasulistes Läti ettevõtete online-andmebaasidest, sealhulgas [www.lursoft.lv](http://www.lursoft.lv), [www.crediweb.lv](http://www.crediweb.lv) ja [www.firmas.lv](http://www.firmas.lv). Aastaaruandega tutvumise tasu sõltub teenusepakkujust ja infost, mida soovitakse vaadata. Näiteks, [www.lursoft.lv](http://www.lursoft.lv) küsib ettevõtte aastaaruande vaatamise eest maksuametile esitatud kujul 6,83 eurot.

Soomes on kõik äriregistrile esitatud raamatupidamise aruanded kättesaadavad elektroonselt tasuta eest (6,20 eurot).

Rootsis on piiratud vastutusega ettevõtete raamatupidamise aastaaruanded avalikkusele tasuta. Teiste ettevõtete aastaaruandeid saab vaadata 50-ne Rootsi krooni suuruse tasu eest (umbes 5,50 eurot) Rootsi ettevõtete registri kodulehelt.

Meie poolt intervjuude käigus kogutud tagasiside näitas, et raamatupidamise aastaaruannete kättesaadavust loetakse heaks, ehkki mitmed intervjuueeritavad leidsid, et põhjaruanded võiksid olla tasuta kättesaadavad. Seetõttu me soovime riigil kaaluda, et teatud finantsinformatsioon, nt põhjaruanded, tehakse tasuta kättesaadavaks. Sama soovitus on teinud ka Balti Uuringute Instituut, mis soovitas muuta Äriregistri tegevust viisil, mis võimaldaks kõigil tasuta vaadata ja alla laadida kõikide ettevõtete aastaaruandeid. Aastaaruannete tasuta kättesaadavaks muutmise ettevõtete raamatupidamise aruannete võrdlemiseks ja analüüsimiseks tõstaks otsuste kvaliteeti, mida aruannete kasutajad teevad nende aruannete põhjal nii era- kui ka avalikus sektoris.

### 2.4.3 E-aruandlus kasutades XBRL formaati

Alates 1. jaanuarist 2010 on Eesti äriühingud, välja arvatud need, kes koostavad konsolideeritud raamatupidamise aruandeid või koostavad raamatupidamise aruandeid vastavalt EL-i poolt vastu võetud IFRS-ile, kohustatud esitama oma raamatupidamise aastaaruanded elektrooniliselt. Selleks tuleb kasutada standardset aruandlusvormi (XBRL-põhine aruandlus), mis põhineb raamatupidamise seaduses sätestatud majandusaasta aruande taksonoomial. Üksused, mis koostavad IFRS-põhiseid raamatupidamise aruandeid või konsolideeritud raamatupidamise aruandeid, võivad kasutada XBRL formaati vabatahtlikult ja võivad jätkata aruannete esitamist pdf kujul. Kokkuvõtlikult on olemas kolm võimalust aastaaruannete esitamiseks: andmete sisestamine elektroonilisse süsteemi käsitsi (toetub XBRL-põhisele aruandlusele), andmete ülekandmine vahetult raamatupidamistarkvarast XBRL failina või esitades raamatupidamise aruanded pdf-formaadis. Tabel 7 on antud ülevaade sellest, kuidas on raamatupidamise aruandeid nende kolme võimaluse lõikes esitatud alates standardsete aruandlusvormide kasutusele võtmisest.

**Tabel 7. Aastaaruannete esitamine XBRL failina, pdf failina ja elektroonilise süsteemi kaudu**

Formaat	2009	2010	2011	2012	2013	2014
XBRL fail	770	554	435	504	471	517
Pdf fail	6 240	3 449	1 678	1 194	1 007	816
Elektrooniline süsteem (käsitsi sisestamine XBRL formaati)	97 492	108 041	116 615	126 725	130 736	121 418
<b>KOKKU</b>	<b>104 502</b>	<b>112 044</b>	<b>118 728</b>	<b>128 423</b>	<b>132 214</b>	<b>122 751</b>

(Allikas: Rahandusministeerium, andmed seisuga 4. detsember 2015)

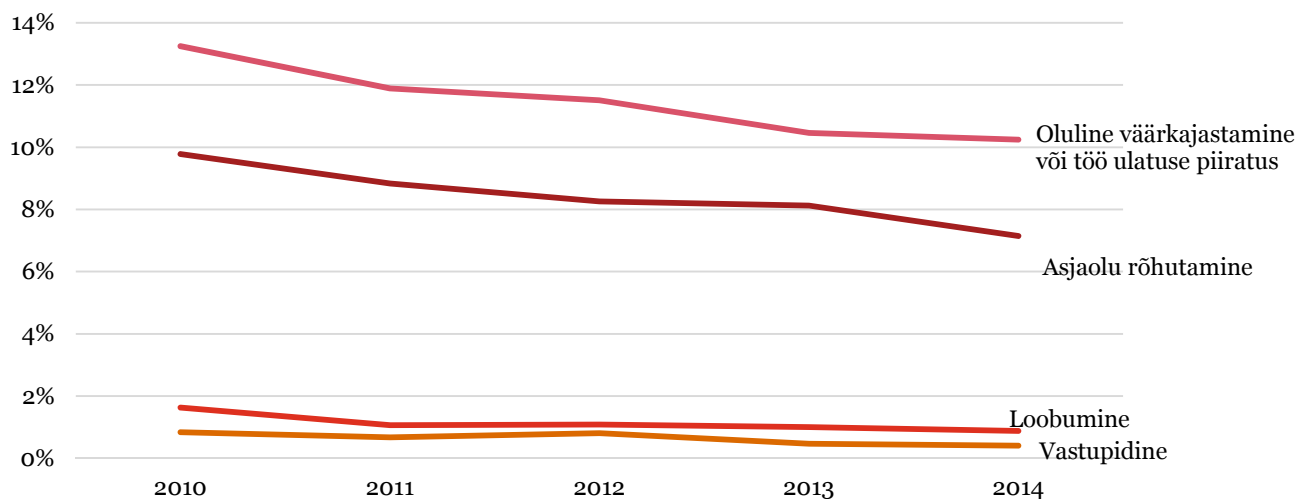
Kohustust raamatupidamise aruannete elektroonilise esitamise kohta ei kohaldata riigi, riigiraamatupidamiskohustuslaste (avalik-õiguslikud ja eraõiguslikud piiratud vastutusega riigiettevõtted võivad kasutada XBRL formaati vabatahtlikult), kohaliku omavalitsuse üksuse, Eestis registreeritud avalik-õigusliku juriidilise isiku, füüsilisest isikust ettevõtja ja välismaa äriühingu aruandele, mille esitab filiaali juhataja. XBRL aruandluse kulude ja tulude osas näitas Eesti auditeerimisfirma BDO Eesti AS-i poolt läbi viidud uuring, et kui Eesti hakkas kasutama elektroonilist aruandlussüsteemi aastaaruannete koostamisel, vähenes keskmine raamatupidamise aruande koostamise aeg umbes 25% (BDO Eesti AS, 2011: 49). Teisest küljest, meie intervjuudes aruandekohuslastelt saadud tagasiside näitas, et mikroettevõtetes kasutusel olevas raamatupidamistarkvaras puudub sageli XBRL liides ja taksonoomia ei ole ühilduv ettevõtte kontoplaaniga. Siiski leiti, et halduskoormus on vähenenud ning et raamatupidamise aruannete kvaliteet on XBRL aruandluse tulemusena paranenud, eriti aruannete võrreldavuse osas.

Lätis XBRL formaati ei kasutata. Soomes on tulevikus võimalik äriühingutel esitada oma raamatupidamise aastaaruanded elektrooniliselt, kasutades standardiseeritud elektroonilisi vorme (XBRL-formaadis aruandlus). Rootsis on olnud võimalik esitada raamatupidamise aastaaruandeid XBRL formaadis, kuid ettevõtete väikese huvi tõttu on sellest loobutud. Samas on märke, et sama või sarnane teenus võidakse Rootsis tulevikus kasutusele võtta.

Tuginedes meie kogemusele ettevõtetega, kes koostavad raamatupidamise aruandeid vastavalt IFRS-ile, võib öelda, et XBRL formaat ei ole paindlik ega võimalda finantsaruannete ettevõttepõhist koostamist. Näiteks puudub võimalus ümber nimetada kirjeid põhilistes finantsaruannetes või kõige olulisema teabe rõhutamiseks muuta lisade järjekorda. Seetõttu soovitame jätta XBRL formaadi kasutamine kohustuslikuks ainult nendele äriühingutele, kes koostavad finantsaruandeid lähtudes Eesti heast raamatupidamistavast.

#### 2.4.4 *Finantsaruannete kvaliteet – muudatustega audiitoraruanded*

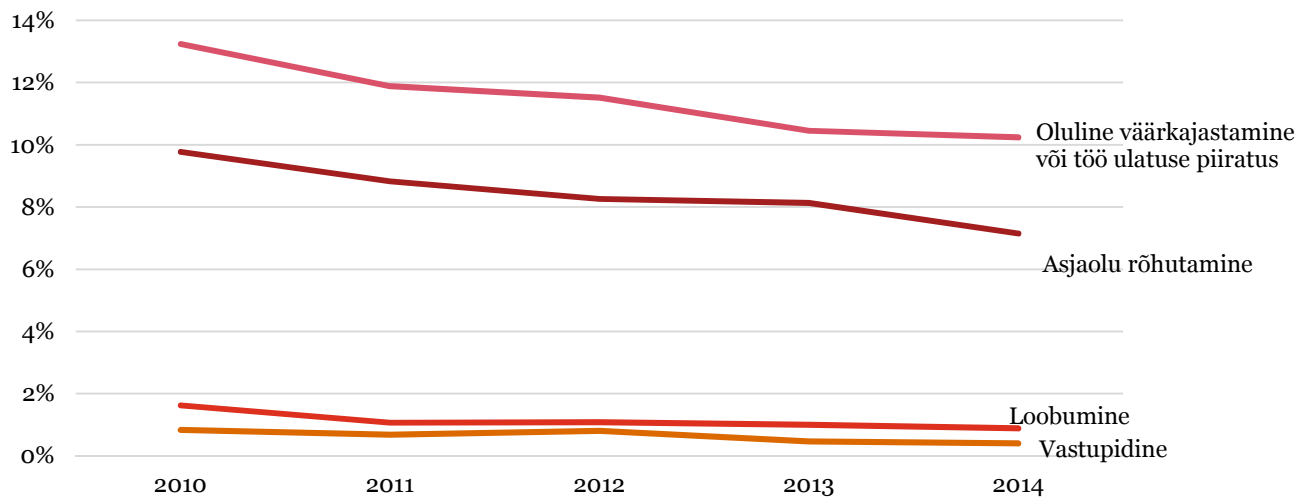
2014. aastal oli ligikaudu 83% raamatupidamise aastaaruannete kohta koostatud sõltumatu vandeaudiitori aruannetest modifikatsioonideta. See tähendab, et audiitori arvamus ei olnud vastupidine, audiitor ei loobunud arvamuse avaldamisest ja audiitori aruanne ei sisaldanud märkust ega asjaolu rõhutavat löiku. 2010. aastal oli 77% audiitori aruannetest modifikatsioonideta, seega on viimastel aastatel trend selles osas olnud positiivne. Lisateave selle kohta on toodud



Joonis 2.

2014. aastal oli modifikatsioonide jaotus modifikatsioonide lõikes järgmine, sh on toodud peamine modifikatsiooni põhjus:

- Ligikaudu 10% sisaldas märkus(eid), kas olulise väärkajastamise või töö ulatuse piiratus tõttu. Põhilised kolm valdkonda, mis põhjustasid märkuse audiitori aruandes, hõlmasid nõuete, varude ja kinnisvarainvesteeringute väärtust.
- Vähem kui 1% audiitori aruannetest oli vastupidise arvamusena. Peamised põhjused: konsolideerimine, tegevuse jätkumine, nõuete väärtus.
- Ligikaudu 1% juhtudest loobus audiitor arvamuse avaldamisest. Peamised põhjused: nõuete väärtus, konsolideerimine, kinnisvarainvesteeringud.
- Ligikaudu 7% juhtudest sisaldas audiitori aruandes asjaolu rõhutav löik. 65% neist käsitlesid tegevuse jätkuvust.



**Joonis 2. Audiitori aruannete modifikatsioonid %-na kõikidest väljastatud audiitori aruannetest**

(Allikas: uuringu autorite poolt koostatud Audiitorkogult saadud andmete alusel)



Ehkki modifikatsioonideta audiitori aruannete arv on aasta aastalt kasvanud, väljendasid intervjueeritavad muret, et modifikatsioonidega audiitori aruandeid on endiselt liiga palju. Selle peamiseks põhjuseks leiti olevat:

- Tagajärgede puudumine – olukorras, kus vara väärtuse languse tõttu allahindluse kajastamine vähendaks omakapitali tasemeni, mis jääb allapoole Äriseadustikus lubatud piirmäära, on ettevõttel lihtsam aktsepteerida märkust, kui kajastada allahindlus raamatupidamise aruandes.
- Audiitori aruannet peetakse ainult vormikohase nõude täitmise küsimuseks, mitte reputatsiooni küsimuseks, seetõttu ei ole mõned äriühingud huvitatud oma finantsaruannete parandamisest, et audiitori aruanne oleks modifikatsioonideta.

Meie intervjuudest pankade esindajatega, kes kasutavad äriühingute raamatupidamise aruandeid ettevõtete krediidiriski hindamisel, selgus, et modifikatsiooniga audiitori aruanne on ajend küsida ettevõttelt lisateavet mõistmaks modifikatsiooni põhjuseid.

Audiitorkogu esindajate arvates on võtmeküsimuseks motiveerida äriühinguid tõhustama enda raamatupidamise aruannete koostamist, et audiitori aruanded oleksid modifikatsioonideta, selle asemel, et karistada äriühinguid, kelle audiitori aruanded on modifitseeritud. Seda saab saavutada, kui tõsta avalikkuse teadlikkust, et modifikatsioonideta audiitori aruanded tähendavad ettevõtte aruandluse kõrgemat kvaliteeti ja et parema aruandluse kvaliteediga ettevõtted on tõenäoliselt usaldusväärsemad äripartnerid ja tööandjad. Üheks võimaluseks avaliku arvamusel kujundamisel on, et kui avalik-õiguslik või eraõiguslik osapool valib või korraldab võistluse „parima ettevõtte valimiseks“, siis lubada, et sellel saavad osaleda ainult laitmatu finantsaruandlusega ettevõtted. Teiseks võimaluseks on see, et riik pakuks ettevõtetele, mille audiitori aruanne on modifikatsioonideta mingeid lihtsustusi või muid eeliseid, näiteks peatükis 2.4.1 toodud valdkondades. Nagu märgiti ka peatükis 2.4.1, võib olla kasulik avaldada e-Äriregistris ettevõtte kohta informatsiooni pärimisel, kas ettevõtte on esitanud oma raamatupidamise aastaaruande tähtaegselt ja kas vastava aruande kohta koostatud audiitori aruanne oli modifikatsioonideta või mitte.

Võib olla vajalik kehtestada kord, et juhul kui audiitori aruandes on märkusi aastaaruande kirjete osas, mille muutmine looks olukorra, kus omakapital ei oleks vastavuses seaduses sätestatud nõuetega, tuleks arvesse võtta märkuse mõju omakapitali vastavuse võrdlemisel õigusaktist tulenevate minimaalsete piirmääradega.

Soovitame riigil kaaluda ja leida võimalusi, kuidas ühiskonnas veelgi enam tunnustada kvaliteetset aruandlust ja motiveerida ettevõtteid tõstma oma finantsaruandluse kvaliteeti.

### *2.4.5 Raamatupidamise aastaaruannete kvaliteet – Finantsinspektsiooni poolt teostatav järelevalve*

Finantsinspektsioon teostab järelevalvet nende ettevõtete raamatupidamise aruannete kvaliteedi, usaldusväärsuse ja võrreldavuse üle, kelle aktsiad on noteeritud kauplemiseks NASDAQ OMX poolt opereeritud reguleeritud Tallinna väärtpaberibörsil. See kohustus on toodud Väärtpaberituruseaduses. Igal aastal uurib Finantsinspektsioon valitud emitentide poolt välja antud raamatupidamise vahe- ja aastaaruandeid. Finantsinspektsioonil on volitused rakendada meetmeid, et tagada aastaaruandes nõuetekohane informatsiooni avalikustamine ja vajadusel vea parandamine.

2014. aastal uuris Finantsinspektsioon 8 raamatupidamise vahearuanne ja 10 aastaaruannet (Finantsinspektsiooni aastaraamat 2014), pöörates erilist tähelepanu järgmistele raamatupidamise aruannete valdkondadele: tulu aktsia kohta arvutamise õigsus, laenulepingutes toodud erisätete rikkumise kohta teabe avalikustamine ning firmaväärtuse testide ja varade õiglase hindamise kohta informatsiooni avalikustamine.

Lisaks sellele peab Finantsinspeksioon enne avaliku pakkumise ja noteerimise prospekti registreerimist kinnitama prospektid, sealhulgas nendele lisatud raamatupidamise aruanded.

Finantsinspeksiooni tegevust rahastatakse järelevalve- ja menetlustasudest, mida tasuvad järelevalve alla kuuluvad äriühingud. Finantsinspeksioon avaldab kord aastas oma aastaraamatu, milles kirjeldatakse aasta jooksul toimunud tegevusi ja tõstatatud küsimusi. Finantsinspeksiooni personalile korraldatakse teoreetilist ja praktilist koolitust. 2014. aastal osalesid Finantsinspeksiooni töötajad nii siseriiklikel kui ka rahvusvahelistel järelevalvealastel koolitustel. Korraldati ka asutuse siseseid kutsealaseid kursuseid.

Finantsinspeksioon ei ole oma tegevuse raames raamatupidamise aruannetes tuvastanud olulisi nõuetele mittevastavusi, mis näitab, et Tallinna börsil noteeritud ettevõtete raamatupidamise aruanded on kõrge kvaliteediga.

## 2.4.6 1. jaanuaril 2016 jõustuvad raamatupidamise seaduse muudatused

Raamatupidamise seaduse muudatused, mis jõustuvad 1. jaanuaril 2016, on seotud uue raamatupidamise direktiivi 2013/34/EL vastuvõtmise ja selles toodud nõuete ülevõtmise kohustusega.

Eesti esitas Euroopa Kohtule hagi teatud raamatupidamise direktiivi sätete tühistamiseks. Esiteks soovis Eesti vaidlustada direktiivi ebaproportsionaalse piirangu, mille kohaselt tohib aruannete täiendavaid lisasid väikestelt ettevõtetelt nõuda ainult maksude kogumise eesmärgil. Teiseks sooviti vaidlustada direktiivi sätte, mille kohaselt liikmesriik võiks loobuda aastaaruannete sisulisest võrreldavusest. Lähtudes maksimaalsest ühtlustamise vajadusest seati raamatupidamise direktiiviga eesmärgiks vältida ebaproportsionaalset halduskoormuse asetamist väikeettevõtetele. Samas selle mõjuhinnangus ei võetud arvesse halduskoormuse vähendamist, mis Eesti oli juba saavutanud kui võeti kasutusele elektrooniline XBRL-põhine aruandlus. Näiteks hinnati, et kui Eesti rakendaks kõiki raamatupidamise direktiiviga mikroettevõtetele ettenähtud lihtsustusi, siis võib Eesti vähendada oma halduskoormust kuni 38 miljoni euro võrra. Samas näitas kohalik sõltumatu uuring, et kõikide Eesti majandusüksuste finantsaruandlusega seotud halduskoormus moodustas 2010. aastal kõigest 10,5 miljonit eurot (allikas: BDO Eesti AS). Siiski lükkas Euroopa Kohus Eesti väited oma otsusega tagasi märkides, et kuna raamatupidamise direktiiv peab arvestama iga liikmesriigi olukorda, siis selle mõju ühes liikmesriigis ei muuda seda ebaproportsionaalseks.

1. jaanuaril 2016 jõustuva raamatupidamise seaduse eelnõu kohaselt sõltuvad aastaaruandele esitatavad nõuded äriühingu suuruselt ning eelnõus on toodud ettepanek määratleda järgmised ettevõtete suurusgruppid nagu on toodud Tabel 8.

**Tabel 8. Põhimõtted ettevõtete liigitamiseks mikro-, väike- ja keskmise suurusega ettevõteteks**

	<b>Mikroettevõtted</b>	<b>Väike-ettevõtted</b>	<b>Keskmsed ettevõtted</b>
<b>Eesti</b> (seaduse eelnõu, jõustub eeldatavasti 2016. aastast)	Osäühingud, mis <u>täidavad kõik</u> allpool toodud kriteeriumid:	Äriühingud, mis ei <u>ületa kolmest alljärgnevast kriteeriumist kahe</u> kriteeriumi piirmäärasid:	Äriühingud, mis ei <u>ületa kolmest alljärgnevast kriteeriumist kahe</u> kriteeriumi piirmäärasid:
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Bilansimaht kokku<sup>1</sup> ei ületa 175 000 eurot;</li> <li>Müügitulu<sup>2</sup> ei ületa 50 000 eurot;</li> <li>Kohustused kokku<sup>1</sup> &lt; omakapital kokku<sup>1</sup>;</li> <li>Üks osanik, kes on samuti juhatuse liige.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Bilansimaht kokku<sup>1</sup>: 4 mln eurot;</li> <li>Müügitulu<sup>2</sup>: 8 mln eurot;</li> <li>Töötajate arv<sup>3</sup>: 50.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Bilansimaht kokku<sup>1</sup>: 20 mln eurot;</li> <li>Müügitulu<sup>2</sup>: 40 mln eurot;</li> <li>Töötajate arv<sup>3</sup>: 250.</li> </ul>

	<b>Mikroettevõtted</b>	<b>Väike-ettevõtted</b>	<b>Keskmised ettevõtted</b>
<b>Läti</b> (seaduse eelnõu, jõustub eeldatavasti 2016. aastast)	<p>Äriühingud, mis ei ületa <u>ühtegi järgmist kriteeriumit</u>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Bilansimaht kokku<sup>1</sup>: 350 000 eurot;</li> <li>Müügitulu<sup>2</sup>: 700 000 eurot;</li> <li>Töötajate arv<sup>3</sup>: 10;</li> <li>Vähendatud aruandlusnõuet kohaldatakse ettevõtete suhtes, mis ei ületa kolmest alljärgnevast kriteeriumist kahe kriteeriumi piirmäärasid;</li> <li>Bilansimaht kokku<sup>1</sup>: 50 000 eurot;</li> <li>Müügitulu<sup>2</sup>: 100 000 eurot;</li> <li>Töötajate arv<sup>3</sup>: 5.</li> </ul>	<p>Äriühingud, mis ei ületa <u>kolmest alljärgnevast kriteeriumist kahe kriteeriumi piirmäärasid</u>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Bilansimaht kokku<sup>1</sup>: 4 mln eurot;</li> <li>Müügitulu<sup>2</sup>: 8 mln eurot;</li> <li>Töötajate arv<sup>3</sup>: 50.</li> </ul>	<p>Äriühingud, mis ei ületa <u>kolmest alljärgnevast kriteeriumist kahe kriteeriumi piirmäärasid</u>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Bilansimaht kokku<sup>1</sup>: 20 mln eurot;</li> <li>Müügitulu<sup>2</sup>: 40 mln eurot;</li> <li>Töötajate arv<sup>3</sup>: 250.</li> </ul>
Soome (seaduse eelnõu, jõustub eeldatavasti 2016. aastast)	<p>Äriühingud, mis ei ületa <u>kolmest alljärgnevast kriteeriumist ühe kriteeriumi piirmäärasid</u>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Bilansimaht kokku<sup>1</sup>: 350 000 eurot;</li> <li>Müügitulu<sup>2</sup>: 700 000 eurot;</li> <li>Töötajate arv<sup>3</sup>: 10.</li> </ul>	<p>Äriühingud, mis ei ületa <u>kolmest alljärgnevast kriteeriumist ühe kriteeriumi piirmäärasid</u>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Bilansimaht kokku<sup>1</sup>: 6 mln eurot;</li> <li>Müügitulu<sup>2</sup>: 12 mln eurot;</li> <li>Töötajate arv<sup>3</sup>: 50.</li> </ul>	<p>Äriühingud, mis ei ületa <u>kolmest alljärgnevast kriteeriumist kahe kriteeriumi piirmäärasid</u>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Bilansimaht kokku<sup>1</sup>: 20 mln eurot;</li> <li>Müügitulu<sup>2</sup>: 40 mln eurot;</li> <li>Töötajate arv<sup>3</sup>: 250.</li> </ul>
<b>Rootsi</b>	<p>Ei ole veel teada, jõustub eeldatavasti 2017. aastast.</p>	<p>Äriühingud, mis ei ületa <u>kolmest alljärgnevast kriteeriumist kahe kriteeriumi piirmäärasid</u>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Bilansimaht kokku<sup>1</sup>: 4,3 mln eurot;</li> <li>Müügitulu<sup>2</sup>: 8,8 mln eurot;</li> <li>Töötajad<sup>3</sup>: 50.</li> </ul>	<p>Teave puudub.</p>

<sup>1</sup> Majandusaasta lõpus

<sup>2</sup> Majandusaastal

<sup>3</sup> Keskmise majandusaasta jooksul

(Allikas: Raamatupidamise seaduse muutmise eelnõu, 65 SE III)

Tabel 9 on kirjeldatud seda, kui paljud ettevõtted täidavad Tabel 8 toodud kriteerumeid olemasolevate 2014. aasta kohta koostatud majandusaasta aruannete põhjal. Tabelis on toodud ka andmed selle kohta, kui suur on iga ettevõtte suurusgrupi puhul nende käive, varade maht ja töötajate arv.

Tabel 9. Ettevõtete klassifikatsioon Eestis

Liik	Mikro-ettevõtte	Väike-ettevõtte	Keskmine ettevõtte	Suur-ettevõtte	Kokku
<b>Ettevõtete koguarv</b>	<b>35 331</b>	<b>83 916</b>	<b>465</b>	<b>144</b>	<b>119 856</b>
<b>Ettevõtete koguarv (%)</b>	<b>29,5%</b>	<b>70,0%</b>	<b>0,4%</b>	<b>0,1%</b>	<b>100%</b>
Bilansimaht kokku (mln EUR)	606	44 085	6 475	17 188	68 354
<i>Bilansimaht kokku (%)</i>	<i>0,9%</i>	<i>64,5%</i>	<i>9,5%</i>	<i>25,1%</i>	<i>100%</i>
Müügitulu (mln EUR)	393	28 270	6 761	16 130	51 554
<i>Müügitulu (%)</i>	<i>0,8%</i>	<i>54,8%</i>	<i>13,1%</i>	<i>31,3%</i>	<i>100%</i>
Töötajate arv	15 255	264 979	47 926	86 041	414 201
<i>Töötajate arv (%)</i>	<i>3,7%</i>	<i>64,0%</i>	<i>11,6%</i>	<i>20,8%</i>	<i>100%</i>

(Allikas: Rahandusministeerium)

Aastaaruande mahule ja sisule esitatavad nõuded sõltuvad ettevõtte kategooriast:

Tabel 10. Nõuded aastaaruandele

Riik	Mikroettevõtted	Väike-ettevõtted	Keskmise suurusega ettevõtted ja suurettvõtted
<b>Eesti</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Kaks põhiaruannet: lühendatud bilanss ja kasumiaruanne;</li> <li>Täiendav informatsioon piiratud hulgal lisades (kuni 3 lisa);</li> <li>Ei pea koostama tegevusaruannet.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Kaks põhiaruannet: pikk või lühendatud bilanss ja kasumiaruanne (kui valitakse lühendatud põhiaruanded, kohaldatakse teatud täiendavaid avalikustamise nõudeid);</li> <li>Täiendav informatsioon piiratud hulgal lisades (kuni 9 lisa);</li> <li>Tegevusaruanne.</li> </ul>	Keskmise suurusega ettevõtete ja suurettvõtete osas kavatseb Eesti viia uude raamatupidamise seadusesse raamatupidamisdirektiivi 2013/34/EL-i nõuded ilma neid oluliselt muutmata. Eesti ei võta üle ühtegi raamatupidamisdirektiiviga lubatud erandit (nt kasumiaruande alustamise brutokasumiga (brutokahjumiga)).
<b>Läti</b>	<p>Kui ettevõtte ei ületa <b>kahte järgmisest kolmest kriteeriumist</b> – bilansimaht kokku 50 000 eurot, müügitulu 100 000 eurot, 5 töötajat:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Võib esitada ainult bilansi ja kasumiaruande;</li> <li>Lisad ei ole kohustuslikud, kuid peavad sisaldama informatsiooni bilansiväliste kohustuste, tingimuslike kohustuste ja juhtkonnale antud avansside, laenude, garantiide jms kohta, töötajate keskmise arvu ja omaaktsiatega tehtud tehingute kohta.</li> </ul> <p>Ülejäänud mikroettevõtted;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Tegevusaruande koostamine ei ole kohustuslik, kui lisades kajastatakse informatsioon majandusaastal omaaktsiatega</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Kaks põhiaruannet: bilanss ja kasumiaruanne;</li> <li>Vähem nõudeid lisades avalikustatud informatsioonile, näiteks ei ole vaja avalikustada informatsiooni tüürettevõtete ja emaettevõtte kohta, informatsiooni tehingute kohta seotud osapooltega, müügitulu jaotust tegevusalade või geograafiliste piirkondade lõikes ja kohustusliku audiitorkontrolli eest makstud tasu;</li> <li>Tegevusaruanne.</li> </ul>	Väiksed erinevused keskmise suurusega ja suurettvõtete vahel – keskmise suurusega ettevõtted ei ole kohustatud avalikustama müügitulu jaotust tegevusalade või geograafiliste piirkondade lõikes ning kohustusliku audiitorkontrolli eest makstud tasu.

Riik	Mikroettevõtted	Väike-ettevõtted	Keskmise suurusega ettevõtted ja suurettvõtted
	<p>tehtud tehingute kohta;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Lühemad lisad – ei pea sisaldama põhivarade liikumise tabeleid ja avalikustama bilansipäeva järgseid sündmusi.</li> </ul>		
<b>Soome</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Kaks põhiaruannet (bilanss, kasumiaruanne);</li> <li>Täiendav informatsioon piiratud hulgal lisades;</li> <li>Ei pea koostama tegevusaruannet (nn juhatus aruannet) (ei kehti börsil noteeritud ettevõtete puhul või kui äriühing koostab konsolideeritud raamatupidamise aruande).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Kaks põhiaruannet (bilanss, kasumiaruanne);</li> <li>Täiendav informatsioon piiratud hulgal lisades;</li> <li>Ei pea koostama tegevusaruannet (nn juhatus aruannet) (ei kehti börsil noteeritud ettevõtete puhul või kui äriühing koostab konsolideeritud raamatupidamise aruande).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Kui on tegemist suurettvõttega või AHÜ-ga, siis lisaks bilansile ja kasumiaruandele on vaja koostada ka rahavoogude aruanne;</li> <li>Nii suurettvõtted kui ka keskmise suurusega ettevõtted on kohustatud koostama tegevusaruande (nn juhatus aruanne).</li> </ul>
<b>Rootsi</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Kaks põhiaruannet: lühendatud bilanss ja kasumiaruanne;</li> <li>Täiendav informatsioon piiratud hulgal lisades (vähem andmeid kui väikeettevõtetel);</li> <li>Tegevusaruannet ei pea esitama, välja arvatud aktsiaseltside (rootsi keeles <i>Aktiebolag</i>) ja majandusühenduste (rootsi keeles <i>Ekonomiska föreningar</i>) puhul.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Kaks põhiaruannet: pikk või lühendatud bilanss ja kasumiaruanne (raamatupidamisdirektii vi 2014/34/EL ülevõtmine ei nõua selles osas mitte mingite muudatuste tegemist);</li> <li>Täiendav informatsioon piiratud hulgal lisades (nõutakse vähem informatsiooni);</li> <li>Tegevusaruanne.</li> </ul>	Teave puudub – keskmise suurusega ja suurettvõtete vahel vahet ei tehta. Kohaldatakse Rootsi head raamatupidamistava (K3).

(Allikas: koostatud aruande autorite poolt)

Nagu on näha võrdlusest teiste riikidega, siis on ettevõtete suuruse kriteeriumid võrdlusriikides suhteliselt sarnased Eestile. Eesti on ainuke riik, kus mikroettevõtte määratlemisel kasutatakse ka kvalitatiivseid näitajaid. Ühtlasi on Eestis mikroettevõtete bilansimahu piirmäär teiste riikidega võrreldes väiksem, mis tähendab, et mitmed äriühingud, mis suuruse järgi oleksid Eestis väikeettevõtted, oleksid teistes riikides mikroettevõtted, ja seetõttu on neil Eestis suurem halduskoormus. Soovitame riigil jälgida suuruse kriteeriumi mõju ettevõtetele, et leida taskaal rohkema hulga teabe *versus* suurema halduskoormuse vahel. Analüüsi osana peaks hindama, millise suurusega äriühingud ja mis põhjusel ei esita oma raamatupidamise aruandeid õigeaegselt ja kas rohkemate äriühingute liigitamine mikroettevõtete hulka, millega kaasneks väiksem aruandluskohustus, kannustaks rohkem ettevõtteid esitama oma aastaaruannet. Teisest küljest võivad mitu aruandlusraamistikku negatiivselt mõjutada Eesti finantsaruandluskeskkonna kvaliteeti ja läbipaistvust. Me soovitame, et riik jälgiks uute nõuete tegelikku mõju veendumaks, et saavutatakse õige tasakaal.

Nõuded mikro- ja väikeettevõtete majandusaasta aruannete sisule on vaadeldavates riikides enamasti sarnased.

Meie poolt kasutajatega (pangad) läbi viidud intervjuud näitasid, et põhjaruannete struktuuri muutmine võib tekitada panga tasandil lisainvesteeringute vajaduse täiendavate andmete kogumiseks. Hetkel ei ole

veel hinnatud muudatuste mõju krediidiriski hindamise ja analüüsimise protsessidele, näitkes kas lühendatud põhjaruannetega klientidelt on vaja lisainformatsiooni.

## 2.5 Valitsemine

### 2.5.1 Avaliku huvi üksuse määratlus

2010. aastast kehtiva Audiitortegevuse seadusega kehtestati avaliku huvi üksuse (AHÜ) määratlus. AHÜ-deks loetakse allpool loetletud üksused:

1. Börsil noteeritud äriühingud;
2. Krediidiasutused;
3. Kindlustusandjad;
4. Ettevõtted, mille konsolideeritud raamatupidamise aruandes toodud näitajatest vähemalt kaks ületab järgnevaid tingimusi: müügitulu – 66 miljonit eurot, varad bilansipäeva seisuga – 33 miljonit eurot, keskmine töötajate arv – 1 000 inimest;
5. Avaliku sektori üksuse enamusosalusega või valitseva mõju all olev äriühing, sihtasutus või mittetulundusühing või muu isik, mille raamatupidamise või konsolideerimisgrupi raamatupidamise aruandes toodud näitajatest vähemalt kolm ületab järgnevaid tingimusi : müügitulu – 14 miljonit eurot, varad bilansipäeva seisuga – 7 miljonit eurot, keskmine töötajate arv – 200 inimest, nõukogu liikmete arv – 8 inimest;
6. Kohaliku omavalitsuse üksus, mille haldusterritooriumil bilansipäeva seisuga elab üle 10 000 inimese või mille raamatupidamise või konsolideerimisgrupi raamatupidamise aastaaruandes bilansipäeva seisuga toodud varad kokku on üle 20 miljoni euro; ja
7. Ministerium riigiraamatupidamiskohustuslasena raamatupidamise seaduse tähenduses.

Tabel 11. Näited AHÜ määratlusest

Riik	EL-i määratluse ulatus				Muud siseriiklikult määratletud üksused						AHÜ-de ja börsil noteeritud ettevõtete arv		
	Börsil noteeritud üksused	Krediidiasutused	Kindlustusettevõtted	Muud määratud üksused	Pensionifondid	Investeeringufirmad	Suurus	Riigi omanduses olevad ettevõtted	Valitsus	Varahaldusettevõtted	AHÜ-de arv	Börsil noteeritud ettevõtete arv	SKT 2013 (mld EUR)
<b>Eesti</b>	X	X	X	X			X	X	X		149	13	18
<b>Läti</b>	X	X	X	X	X	X				X	75	33	23
<b>Soome</b>	X	X	X	X	X	X					600	120	193
<b>Rootsi<sup>1</sup></b>	X										450-500	450-500	421
<b>Ühendkuningriigid<sup>2</sup></b>	X										2 300	2 300	1 899
<b>Saksamaa<sup>3</sup></b>	X										1 600	800	2 738

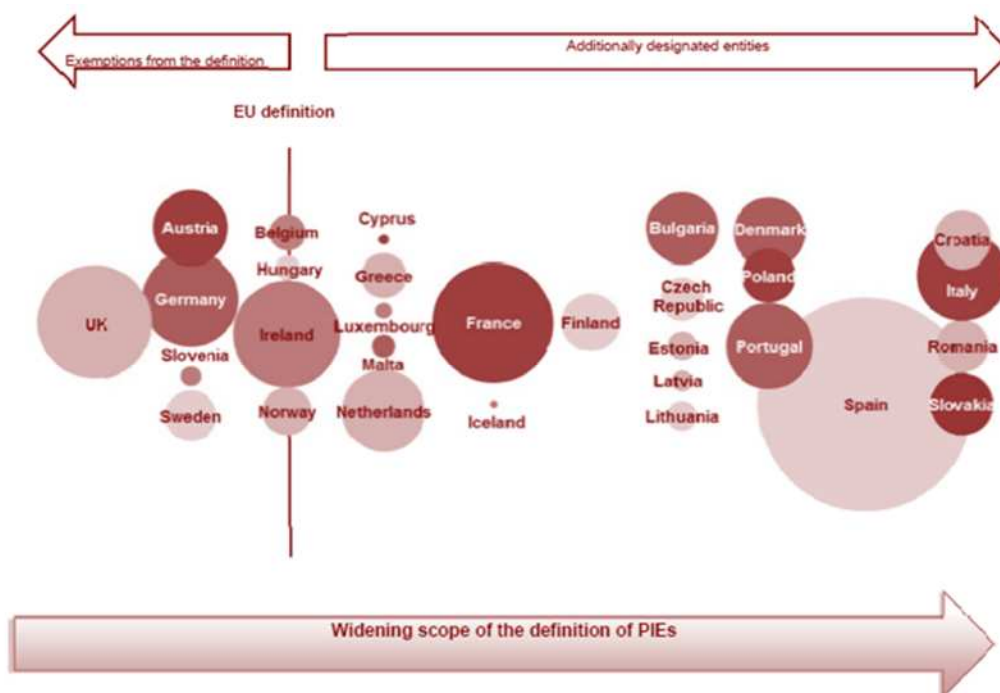
<sup>1</sup> Direktiivi 2006/43/EL kohaldamisel ei kehtestatud ühtegi määratlust. Direktiivi 2006/43/EÜ artiklis 39 toodud võimaluse kohaselt kohaldatakse praegu AHÜ-de kohta käivaid reegleid ainult börsil noteeritud äriühingute suhtes.

<sup>2</sup> Kohaldatakse võimalust rakendada AHÜ-de kohta käivaid reegleid ainult börsil noteeritud ettevõtete suhtes (direktiivi 2006/43/EL artikkel 39). Lisanõudeid, mis on sarnased nendele, mida kohaldatakse AHÜ-de suhtes direktiivi 2006/43/EL alusel kohaldatakse teiste üksuste suhtes (näiteks krediidiasutused ja kindlustusandjad) vastavalt siseriiklikele õigusaktidele ja määrustele.

<sup>3</sup> Direktiivi 2006/43/EÜ kohaldamisel ei ole kehtestatud ühtki määratlust. Direktiivi 2006/43/EÜ artiklis 39 toodud võimaluse kohaselt kohaldatakse praegu AHÜ-de kohta käivaid reegleid ainult börsil noteeritud äriühingute suhtes.

(Allikas: FEE uuring "Avaliku huvi üksuste (AHÜ) määratlus Euroopas", oktoober 2014)

### Joonis 3. Ülevaade AHÜ-de määratlemisest EL-i liikmesriikides, Islandil ja Norras näidates AHÜ-de osakaalu



(Allikas: FEE uuring “Avaliku huvi üksuste (AHÜ) määratlus Euroopas”, oktoober 2014)

Eespool toodud andmetest on näha, et AHÜ määratlus on kitsaim Ühendkuningriigis, Saksamaal ja Rootsis. Määratluse ulatus on laiem Itaalias ja Slovakkias, kusjuures Hispaanias on võrreldes teiste Euroopa Liidu liikmesriikidega oluliselt rohkem AHÜ-sid.

Võrreldes teiste vaadeldavate riikidega on Eesti enim laiendanud AHÜ-de määratlust ja seetõttu on Eestis kõige rohkem AHÜ-sid suhtarvuna SKT-sse või börsil noteeritud ettevõtete arvu.

AHÜ-d on kohustatud looma auditikomitee (vt 2.5.2), AHÜ-de audiitorettevõtjate suhtes kohaldatakse rangemaid nõudeid näiteks audiitorite rotatsiooni ja järelevalve osas ja AHÜ-ga kliendilepingulises suhtes olev audiitorettevõtja on kohustatud esitama läbipaistvusaruande. Kui 2017. aastal jõustub EL-i uus auditeerimise määrus nr 537/2014, siis on audiitorid kohustatud ISA 700 (muudetud) ja ISA 701 alusel avalikustama AHÜ raamatupidamise aastaaruande kohta koostatud audiitori aruandes palju rohkem üksikasjalikku teavet kui teiste üksuste puhul – sealhulgas kõige olulisemate riskide kirjeldused, audiitori hinnang ja tegevused nende riskide osas ja põhilised tähelepanekud.

Intervjueeritavad olid seisukohal, et AHÜ-de määratlust Eestis tuleks kitsendada. Kui jätta alles suuruse kriteerium, tuleks seda kirjeldada kui „vaidlustatavat“ ja anda näiteks Finantsinspeksioonile õigus arvata üksusi välja AHÜ-de grupist.

AHÜ-de määratlust ei kavatseta teistes võrdlusgrupi riikides muuta, välja arvatud Lätis, mis kavatseb laiendada AHÜ definitsiooni ka pensionifondidele.

Käesoleva aruande koostamise ajal on juba alustatud eeltööd audiitortevgevuse seaduses toodud AHÜ määratluse muutmiseks. Esialgse informatsiooni kohaselt kavatakse AHÜ määratlust ühtlustada EL-i direktiivides toodud määratlusega. Meie intervjuude raames kogutud tagasiside toetab seda esialgset lahendust.

Tabel 12. Avaliku huvi üksuste jaotus vastavalt 2013. aasta raamatupidamise aastaaruannetele

	Krediidi- asutused ja börsil noteeritud ettevõtted	Osakaal kogu- majandusest	Kindlustus- andjad	Osakaal kogu- majandusest	Eesti majandus kokku
Ettevõtete arv	91	0,08%	31	0,03%	<b>115 128</b>
Müügitulu <sup>1</sup> (mln EUR)	16 794	37,12%	2 263	5,00%	<b>45 244</b>
Töötajate arv <sup>2</sup>	98 956	24,25%	23 545	5,77%	<b>408 144</b>
Bilansimaht <sup>3</sup> (mln EUR)	29 982	59,79%	5 911	11,79%	<b>50 142</b>
	<b>Kohalik omavalitsus*</b>		<b>Ministeerium</b>		
Kohalike omavalitsuste arv	24	Ministeeriumite arv	11		
Inimeste arv	897 579				
Bilansimaht (mln EUR)	2 391				

\*Andmed seisuga oktoober 2015

<sup>1</sup> Majandusaasta kohta<sup>2</sup> Majandusaasta keskmine<sup>3</sup> Majandusaasta lõpus

(Allikas: uuringu autorite poolt koostatud Rahandusministeeriumilt saadud andmete põhjal)

## 2.5.2 Auditikomitee moodustamine

2010. aastast kehtiva audiitortevuse seadusega kehtestati avaliku huvi üksuste (AHÜ) jaoks nõue luua auditikomitee. Auditikomitee loomise kohustus laieneb üksustele, mis on punktis 2.5.1 toodud loetelus liigitatud lõikude 1 kuni 5 all. Üksuste puhul, mis kuuluvad punktis 2.5.1 toodud lõikude 6 kuni 7 alla, täidab auditikomitee kohustusi revisjonikomisjon.

Lätis ja Rootsis on ainult börsil noteeritud ettevõtted kohustatud moodustama auditikomitee. Soomes hõlmavad 2015. aasta oktoobris vastuvõetud äriühingu üldjuhtimise põhimõtted soovitus, mis võimaldab üksustel luua auditikomitee. Juhul kui ettevõtte tegevuse maht nõuab, et finantsaruandluse ja järelevalve küsimusi hallatakse madalamal kui juhatuse tasandil, siis on auditikomitee loomine soovitatav.

Vastavalt audiitortevuse seadusele on auditikomitee selle liikmed valinud, kinnitanud või nimetanud organi või isiku nõuandev organ raamatupidamise, audiitorkontrolli, riskijuhtimise, sisekontrolli ja – auditeerimise, järelevalve teostamise ja eelarve koostamise valdkonnas ning tegevuse seaduslikkuse osas. Auditikomitee liikmed valib ja kutsub tagasi nõukogu või selle puudumisel kõrgeim juhtorgan (ministeeriumi auditikomitee liikmed nimetab ja kutsub tagasi minister). Auditikomitees on vähemalt kaks liiget, kelles vähemalt kaks peavad olema arvestuse, rahanduse või õiguse asjatundjad. Auditikomitee liikme valimiseks on vajalik tema kirjalik nõusolek. Auditikomitee liikmeks ei tohi olla siseaudiitor, juhatuse liige või prokurist, ministeeriumi abiminister või kantsler ega audiitorkontrolli teostav isik. Auditikomitee esimeheks ei tohi olla nõukogu esimees. Audiitortevuse seaduses on toodud ära nõuded auditikomitee tegevusele ning suhtlusele vandeaudiitorite ja auditikomitee vahel.

Tiiu Lauri 2015. aastal koostatud magistritöö analüüsib AHÜ-de tegelikku praktikat auditikomiteede loomisel (Lauri, T. 2015). Uuringu kohaselt ei ole kõik AHÜ-d loonud auditikomiteed ja nendes, kus



auditikomitee on loodud, on selle liikmed sageli ka järelevalvenõukogu liikmed. Auditikomiteede tegevus on erinev ja eri üksused tunnetavad auditikomitee kasulikkust ja eesmärgipärasust üsna erinevalt. Lauri uuring näitas ka, et kõik börsil noteeritud ettevõtted on loonud auditikomiteed, kuid nende tegevuse ulatus erineb sõltuvalt ettevõttest.

Riik ei kontrolli auditikomiteede loomist ja õigusaktides puuduvad sanktsioonid juhuks, kui äriüksus ei täida auditikomitee loomise nõuet.

Meie intervjuudes oli domineerivaks seisukohaks, et AHÜ määratlus on liiga ulatuslik ja et auditikomitee loomise kohustus koormab paljusid ettevõtteid mittevajalikult.

Nagu mainitud punktis 2.5.1 on meie intervjuudest saadud tagasiside kooskõlas kavatsusega kitsendada AHÜ määratlust. Lisaks teeme ettepaneku, et AHÜ määratluse ülevaatamise käigus peaks auditikomitee loomise kohustusele lisama juurde kohustuse luua järelevalvesüsteem, mis kontrolliks ettevõtte tasandil piisava juhtimissüsteemi olemasolu ja kaitseks seeläbi avalikku huvi.

### *2.5.3 Raamatupidamise aastaaruannete koostamine ja kinnitamine*

Vastavalt äriseadustikule on nii aktsiaseltside kui ka osaühingute juhatused vastutavad ettevõtte raamatupidamise korraldamise eest. Samuti on juhatuse vastutav aastaaruande koostamise ja kinnitamise eest – aastaaruande koostamise kuupäev loetakse ka juhatuse poolt aastaaruande kinnitamise kuupäevaks. Aastaaruande heaks kiitmisega kinnitab juhtkond, et selles toodud informatsioon on õige ja terviklik. Vähemalt üks juhatuse liige peab aastaaruande allkirjastama vahetult peale selle kinnitamist, täpsustades aruande koostamise kuupäeva. Enne 2012. aasta aprilli olid kõik juhatuse liikmed kohustatud aastaaruande peale selle kinnitamist allkirjastama. Seaduse muudatusega ei kandu aastaaruande koostamise vastutus üle aastaaruandele allkirjastanud isikule, vaid juhatuse vastutus tagatakse aruande kinnitamise protsessiga enne aruande allkirjastamist.

Juhatusel, kes rikuvad oma kohustusi ja kahjustavad osaühingut või aktsiaseltsi, vastutavad solidaarselt sellise kahju hüvitamise eest. Juhatusel liige vabastatakse vastutusest, kui ta tõendab, et ta on täitnud oma kohustusi nõuetekohase hoolsusega.

Peale juhatuse poolset kinnitust esitatakse aastaaruanne audiitorile, kui aruanne kuulub auditeerimisele või ülevaatusele. Kui üksusel on järelevalvenõukogu (aktsiaseltsi puhul), siis esitatakse aastaaruanne ja kasumi jaotamise ettepanek järelevalvenõukogule, kes koostab aruande aktsionäride koosolekule, näidates ära, kas järelevalvenõukogu kiidab aastaaruande heaks. Seejärel esitatakse aastaaruanne ja kasumi jaotamise ettepanek aktsionäridele heaks kiitmiseks. Seejärel esitab juhatuse heaks kiidetud aastaaruande koos kasumi jaotamise või kahjumi katmise ettepanekuga, müügitulu jaotusega tegevusalade lõikes ja kohustusliku auditeerimise või ülevaatuse korral vandeaudiitori aruandega ärireestrile.

## 2.5.4 Nõuded tegevusaruandele

1. detsembril 2005 muudeti raamatupidamise seadust, millega kehtestati nõue, et tegevusaruanne peab sisaldama rohkem informatsiooni, sealhulgas ettevõtte põhilised tegevusalad, toodete ja teenuste kirjeldus ning peamised finantsuhtarvud. Üksused, mis koostasid raamatupidamise aruande IFRS-i arvestuspõhimõtete alusel, olid kohustatud avalikustama vastava informatsiooni juba varem raamatupidamise aastaaruande lisades.

Alates 2007. aastast on börsil noteeritud ettevõtted kohustatud avalikustama täiendavat informatsiooni. Näiteks tuleb aastaaruandes avalikustada ettevõttele kuuluvate aktsiate arv, aktsiate hääleõigus, juhatuse ja järelevalvenõukogu ametisse määramise reeglid, ettevõtte põhikirja muutmise reeglid, jne.

Alates 2008. aastast kehtestati raamatupidamise seadusega nõue, et äriüksuse aastaaruandes peab näitama üksuse põhilise tegevusala vastavalt Eesti majanduse tegevusalade klassifikaatorile. Eelnõu seletuskirja kohaselt kiirendab see andmete töötlemist ja võimaldab paremini hallata kohtute juures tegutsevate registrite tööd.

2009. aastal jõustusid uued nõuded börsil noteeritud üksustele, kohustades neid tegevusaruandele lisama äriühingu ühingujuhtimise aruande. See aruanne peab hõlmama viidet raamatupidamiskohuslase poolt rakendatud äriühingu ühingujuhtimise tavale ja põhjalikku ja argumenteeritud selgitust selle kohta, miks raamatupidamiskohustuslane ei järgi hea ühingujuhtimise tava. Lisaks peab aruanne sisaldama juhtimis- ja järelevalveorganite ning nende komisjonide koosseisu ja töö korraldatuse kirjeldust ning sisekontrolli- ja riskijuhtimissüsteemide peamiste tunnusjoonte kirjeldust seoses raamatupidamise aastaaruande koostamise protsessiga.

Kavandatavad muudatused raamatupidamise seaduses, mis jõustuvad 2016. aastast, sätestavad lisanõuded börsil noteeritud suurettevõtete tegevusaruandele. Viimased peavad ühingujuhtimise aruandes kirjeldama äriühingu juhatuses ja kõrgemas juhtorganis ellu viidavat mitmekesisuspoliitikat ning selle rakendamise tulemusi aruandeaastal. Kui mitmekesisuspoliitikat aruandeaastal rakendatud ei ole, tuleb selle põhjuseid selgitada ühingujuhtimise aruandes. Suurettevõtja, kes on AHÜ ja kelle töötajate arv bilansipäeva seisuga on suurem kui 500, peab muu hulgas tegevusaruandes kirjeldama oma ärimudelit, oma tegevusega kaasnevaid keskkonna- ja sotsiaalseid mõjusid, inimressursi juhtimist, inimõiguste järgimist ning korruptsioonivastast võitlust käsitlevat riskijuhtimist. Nagu on välja toodud punktis 2.4.6, ei ole mikroettevõtetel kohustust tegevusaruannet koostada.

## 2.6 Raamatupidaja kutse

Eestis on välja töötatud raamatupidaja<sup>1</sup> kutse omistamise süsteem, mis hõlmab raamatupidajale esitavate nõudmiste kirjeldust 7-tasemelises hierarhias (informatsioon vandeaudiitorite ja siseaudiitorite kutseeksami kohta on toodud peatükkides 3.3.2 ja 3.4). Tasemeeksami sooritamise on nii era- kui ka avaliku sektori üksuse jaoks vabatahtlik ja ei ole väga laialt levinud (seni on eksami sooritanud 3000 raamatupidajat, samas kui kokku on raamatupidajaid vahemikus 12 000 kuni 15 000). Raamatupidaja kutseksam ei ole seotud vandeaudiitori eksamiga ega ühegi rahvusvahelise eksamiga (nt ACCA).

<sup>1</sup> Käesolevas aruandes kasutatakse mõistet "raamatupidaja" Eesti Keele Instituudi ESTERM terminibaasis toodud määratluses. "Raamatupidaja" on isik, kes osutab raamatupidamisteenuseid. Raamatupidajad koostavad raamatupidamise aruandeid ja maksudeklaratsioone, koguvad auditeerimiseks vajalikke finantsandmeid ja koostavad finantsplaane. Käesolevas aruandes ei hõlma mõiste "raamatupidaja" välis- ja siseaudiitoreid ja on seetõttu palju kitsam võrreldes sellega, kuidas seda määratletakse rahvusvahelises praktikas.

2001. aasta kutseeaduse alusel jaotati Eesti kutsekvalifikatsiooni süsteem viie taseme vahel, kus madalaim aste oli tase 1 ja kõrgeim tase 5. Raamatupidamise osas sätestati kolm standardit: raamatupidaja assistent, tase 1, raamatupidaja, tase 2 ja raamatupidaja, tase 3.

Võttes arvesse Lissaboni strateegiat (2000) ja selle eesmärki muuta Euroopa Liidu majandus kõige konkurentsivõimelisemaks ja dünaamilisemaks majanduseks, kutsuti kõiki liikmesriike üles siduma oma kutsestandardid Euroopa kvalifikatsiooniraamistikuga (EQF). Selle tulemusena loodi 8-tasemeline Eesti kvalifikatsiooniraamistik (EKR), mis sätestati 2008. aastal vastu võetud kutseeaduses (KutS).

Kutsesüsteemi väljatöötamine ja elluviimine toimus 2008-2013 ja uued raamatupidaja kutsestandardid jõustusid 1. jaanuaril 2014. Euroopa kvalifikatsiooniraamistiku raamatupidaja asjaomased kutsestandardid on raamatupidaja, tase 5, raamatupidaja, tase 6 ja raamatupidaja, tase 7. Varasemate vormikohaste kvalifikatsioonide sidumine Euroopa kvalifikatsiooniraamistikuga ei ole tinginud õppekava olulist muutmist ja raamatupidaja kutsetunnistuse ametlikuks väljaandjaks on Eesti Raamatupidajate Kogu. Suurem osa kutse omistamiseks nõutavatest teadmistest, oskustest ja pädevustest on jäänud samaks. Siiski hõlmab raamatupidaja, tase 5 kutseeksam nüüd lisaks finants- ja maksuarvestusele ka juhtimisarvestust. Tabel 13 on kujutatud üleminekut varasematelt kutsestandarditelt Euroopa kvalifikatsiooniraamistikule.

**Tabel 13. Muutused raamatupidajate kutsestandardites Eestis**

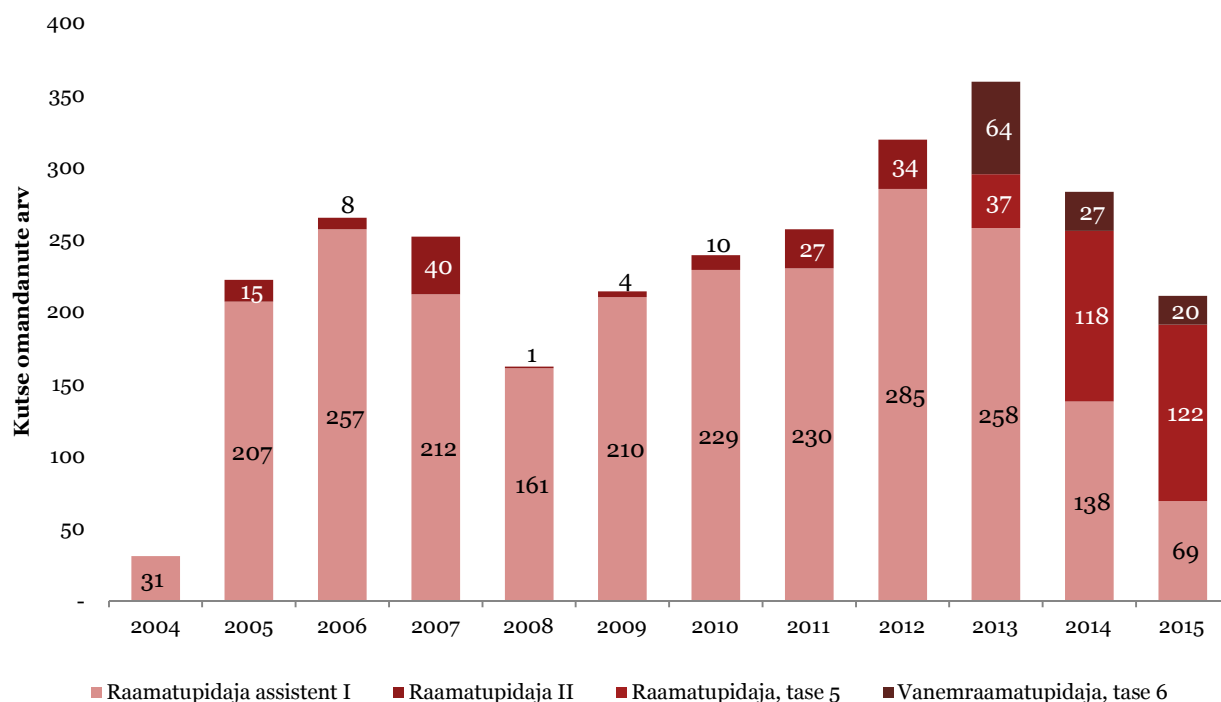
<b>Varasem kutsestandard (kehtis kuni 31. detsember 2013)</b>	<b>EQF standard (jõustus 1. jaanuarist 2014)</b>	<b>Nõuded tööle</b>	<b>Pädevus</b>	<b>Enamlevinud ametinimetused</b>	<b>Kutse kehtivus</b>
Raamatupidaja assistent, tase 1	Raamatupidaja, tase 5 <sup>1</sup>	Koostöö teiste meeskonna liikmetega ja isikliku vastutuse võtmine. Töötamine toimub enamasti juhendamisel.	Finantsarvestus, maksuarvestus, juhtimisarvestus.	Raamatupidaja, raamatupidaja assistent, palgaarvestaja, kassapidaja, andmesisestaja.	Kehtib tähtajatult
Raamatupidaja, tase 2	Raamatupidaja, tase 6	Märkimisväärne iseseisvus ja vastutus, ning vajadusel teiste meeskonnaliikmete juhendamine.	Finantsarvestus, maksuarvestus, juhtimisarvestus, finantsaruannete analüüs, eelarvestamine, kuluarvestus.	Raamatupidaja, vanemraamatupidaja, pearaamatupidaja.	Kehtib 5 aastat
Raamatupidaja, tase 3	Raamatupidaja, tase 7	Märkimisväärne isiklik vastutus ja iseseisvus, koostöö meeskonna liikmetega ja vastutus alluvate töö eest.	Finantsarvestus, maksuarvestus, juhtimisarvestus, kuluarvestus, finantsaruannete analüüs, juhtkonna hinnangud ja audit.	Finantsdirektor, pearaamatupidaja, vanemraamatupidaja, raamatupidaja, kontrollier.	Kehtib 5 aastat

<sup>1</sup> Raamatupidaja, tase 5 kutse saamiseks peab isik, kes on eelmise, kuni 31. detsembrini 2013, jõus olnud kutseomistamise süsteemi kohaselt omandanud raamatupidaja assistendi, tase 1 kutse, sooritama lisaeksami, mis hõlmab küsimusi juhtimisarvestuse kohta. Kui eksamit ei sooritata, võrdsustatakse raamatupidaja assistent, tase 1 raamatupidaja, tase 4 kutsega.

(Allikas: uuringu autorid Eesti Kutsekoja kodulehe ([www.kutsekoda.ee](http://www.kutsekoda.ee)) põhjal)

Kutseeksameid korraldab Eesti Raamatupidajate Kogu kutsekomisjonile. Hetkel ei ole ühegi taseme kvalifikatsioon seotud vandeaudiitori eksamiga ehkki mõned teemad (näiteks Eesti hea raamatupidamistava ja IFRS) on mõlemal eksamil samad.

Mittetulundusühinguna ei ole Eesti Raamatupidajate Kogu saanud Eesti-Šveitsi koostööprogrammi raames rahalist toetust. Oma tegevust rahastab Kogu liikmemaksudest, konverentside ja infopäevade korraldamisest, raamatupidaja kutseksamiks ettevalmistava koolituse korraldamisest, jne.



**Joonis 4. Raamatupidajatele ajavahemikus 2004-2015 omistatud kutsed**

Võrdlusriikides ei ole raamatupidaja kutseksamid samuti kohustuslikud (lisainfo on toodud Tabel 14).

**Tabel 14. Kokkuvõte raamatupidaja kutses teistes riikides**

Riik	Kokkuvõte
<b>Läti</b>	Lätis ei ole raamatupidaja kutse reguleeritud. Selleks, et töötada raamatupidajana peab isik olema eelnevalt omandanud nõutava kutsehariduse või omandanud kutsealase pädevuse tõendi või omandanud kutsealase kogemuse raamatupidamisvaldkonnas töötades. Lätis on raamatupidajatel mitu kutseorganisatsiooni, kes väljastavad oma kutsetõendeid. Lisaks neile on ka osaühing, kes väljastab raamatupidajatele pädevustõendeid. Samas on sellise tõendi omandamine vabatahtlik.
<b>Soome</b>	Soomes nimetatakse kõrghariduse raamatupidamise kutseksamit KLT raamatupidaja eksamiks. Eksam ise on vabatahtlik, kuid eksami sooritanud raamatupidajate töökirjeldused on mitmekesisemad ja hõlmavad suuremat vastutust. Praegu on Soomes ligi 2700 KLT-raamatupidajat. Kandidaadid peavad enne eksami sooritamist olema omandanud nõutava kraadi ja omama mitmeaastast töökogemust raamatupidamise valdkonnas. Peale eksami sooritamist peavad KLT-raamatupidajad pidevalt säilitama oma kutsealast pädevust ja seda kontrollitakse kord iga kolme aasta jooksul.
<b>Rootsi</b>	Raamatupidajatele kohustuslikke kutseeksameid ei ole. Raamatupidajatele, kes pakuvad raamatupidamisteenuseid ettevõtetele, on kutseeksami sooritamine vabatahtlik. Peale kutseeksami sooritamist omistatakse raamatupidajale „Raamatupidaja avalikus kutsetegevuses“ nimetus.

(Allikas: uuringu autorid)

Meie poolt läbi viidud intervjuude põhjal saame järeldada, et kutseeksami süsteemi kasutusele võtmine erasektoris on osutunud keeruliseks. Eesti Raamatupidajate Kogu on veendunud, et raamatupidaja kutsetunnistuse olemasolu on kvaliteedimärk, ja on teinud ettepaneku, et kutsetunnistuse olemasolu peaks teatud ettevõtetele olema kohustuslik. Näiteks ettevõtetele, kes osutavad raamatupidamisteenuseid teistele ettevõtetele. Samas ei toetanud osa intervjueeritavaid seda ettepanekut, leides, et raamatupidajate kvaliteeti reguleerib ärikeskkond ja et raamatupidaja tegeliku taseme ja oskuste parim hindaja on tema teenuseid kasutav ettevõtte.

Eesti Raamatupidajate Kogu uurib koostöös Audiitorkoguga võimalusi ühtlustada kõrgema taseme raamatupidaja kutseksam vandeaudiitori kutseksamiga.

Intervjuudest võib järeldada, et hetkel ei ole raamatupidaja kutsetegevuse üle kasutusel ühtegi kvaliteedikontrolli süsteemi. Ainuke kvaliteedikontrolli märk on asjaolu, et tase 6 (ja tase 7) raamatupidaja kutsetunnistus kehtib viis aastat ja peale seda peab isik sooritama uue kutseeksami.

Hiljuti on arutatud teemal, kas arvestusala (sh vandeaudiitorite ja siseaudiitorite) kutse reguleerimiseks oleks vaja ühtset katusorganisatsiooni. Meie intervjuudes ei väljendanud ükski osapool vajadust sellise katusorganisatsiooni järele. Nagu juba eespool märgitud, teevad audiitorite ja raamatupidajate erialaorganisatsioonid juba kutseksamite valdkonnas koostööd. Lisaks on vande- ja siseaudiitorite poolt nende teenuste osutamiseks kasutatavad kutsestandardid erinevad ja raamatupidajatel tegevust reguleerivad kutsestandardid praktiliselt puuduvad. Samuti on vandeaudiitorite kvaliteedikontrolli süsteem väga rangelt reguleeritud ning seda ei saa kohaldada raamatupidajatele, kus kvaliteedi haldajaks on ärikeskkond. Seetõttu leiti, et teiste tegevuste (standardite, kvaliteedikontroll, järelevalve jne) koordineerimiseks puudub vajadus. Seega saadud tagasiside põhjal leiame, et sellise katusorganisatsiooni moodustamiseks puudub hetkel vajadus.

## 2.7 Muu

### 2.7.1 Käimasolevad riigi e-projektid

#### Null-bürokratia projekt:

Mitmed intervjueeritavad rõhutasid vajadust ühendada omavahel paremini riiklikud andmekogud (Äriregistri, e-kinnistusraamatu, ehitusregistri, Statistikaameti ja Maksu- ja Tolliameti andmekogud), kuna endiselt on andmeid, mida äriüksused on kohustatud esitama eraldi nii Maksu- ja Tolliametile kui ka Statistikaametile. Lisaks peaks kriitiliselt üle vaatama, millist teavet kogutakse.

2015. aastal käivitas Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium nullbürokratia projekti, et koguda avalikkuselt ideid selle kohta, kuidas vähendada ettevõtjate halduskoormust andmeedastuse vähendamise kaudu ja vaadata kriitiliselt üle andmete esitamise vajadus. Tagasiside põhjal on tehtud ettepanek luua ühtne aruandluskeskkond, kuhu erasektori ettevõtted saaksid sisestada andmeid, mida riik neilt nõuab, või veelgi parem, kuhu äriüksused saaksid kanda oma andmed automaatselt otse oma majandustarkvarast. Eesti Raamatupidajate Kogu ja Eesti Statistikaameti poolt loodud töögrupp on analüüsinud, kas kõiki riigi poolt kogutavaid andmeid saaks koguda XBRL „Global Ledger“ standardi alusel. Üks ühtne aruandluskeskkond vähendaks oluliselt erasektori ettevõtjate halduskoormust, kuna see välistaks vajaduse sisestada korduvalt samu andmeid, ning lisaks sellele oleks keskkond kasutajasõbralik, kuna ettevõttel oleks pidev ülevaade kõikidest riigi poolt nõutavatest andmetest ja lähenevatest aruandlustähtaegadest.

Intervjuudest ja ministriumitest nullbürokratia projekti kohta saadud tagasiside põhjal soovime jätkata jõupingutusi riiklike andmebaaside ühendamiseks ja tagada elektrooniliste kanalite võimalikult ulatuslik kasutamine.

**Digipöörde projekt:**

Rahandusministeerium tegeleb hetkel raamatupidamise seaduse muutmise ette valmistamisega, mis võimaldaks võtta kasutusele e-arved. Eelnõu esialgse sõnastuse kohaselt peaksid raamatupidamise algdokumentid olema üldiselt masinloetavad. Kui esitatakse arve riigi raamatupidamiskohuslasele, kohalikule omavalitsusele, Eestis registreeritud eraõiguslikule või avalik-õiguslikule juriidilisele isikule või üksusele, mille üle eespool nimetatud üksustel on oluline mõju või kontroll, siis peaks algdokument olema masinloetav. See tähendab, et avaliku sektorile saab tulevikus esitada ainult e-arveid.

Meie intervjuude põhjal võib väita, et üleüldine toetus algatusele minna avaliku sektoriga arveldamisel üle e-arvetele, on olemas. Samas võib e-arvete kohustuslikuks muutmine tähendada väiksematele äriüksustele täiendavat halduskoormust. E-arvetele üleminek võib tekitada probleeme ka avaliku sektori üksustele.

Seetõttu soovitame enne muudatuse jõustamist põhjalikult analüüsida selle mõju, eriti mikro- ja väike-ettevõtetele. Kui nii elektroonilise kui ka paberarvete süsteemi säilitamine on riigile kulukas lahendus, siis soovitame kaaluda võimalust anda erasektori üksustele lisa-aega e-arvete süsteemi kasutusele võtmiseks.

## *2.7.2 Avaliku sektori raamatupidamine ja eelarvestamine*

Eesti oli üks esimesi riike Euroopas, kes võttis avaliku sektori raamatupidamisreeglite aluseks IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*) arvestuspõhimõtted. Esimene valitsussektori ja avaliku sektori konsolideeritud IPSAS arvestuspõhimõtetele põhinev raamatupidamisaruanne koostati 2004. aasta kohta ja neid on koostatud sellest ajast alates. 2013. aastal PwC poolt läbi viidud globaalses uuringus nimetati Eesti avaliku sektori raamatupidamist ja aruandlust üheks kõige arenenumaks maailmas.

Tabel 15. Raamatupidamise küpsus riikide ja valitsussektorite lõikes

	Keskvõim	Rügivõim	Kohalik võim	Sotsiaalfond
Austria	73%	12%	12%	61%
Belgia	67%	67%	73%	60%
Bulgaaria	56%	-	56%	63%
Horvaatia	34%	-	34%	55%
Küpros	14%	-	75%	17%
Tšehhi	75%	-	75%	77%
Taani	72%	-	65%	58%
Eesti	92%	-	92%	86%
Soome	72%	-	90%	92%
Prantsusmaa	89%	-	84%	92%
Saksamaa	22%	29%	58%	42%
Kreeka	12%	-	12%	12%
Ungari	66%	-	66%	55%
Iirimaa	54%	-	71%	57%
Itaalia	31%	-	30%	14%
Läti	73%	-	73%	55%
Leedu	88%	-	88%	72%
Luksemburg	19%	-	31%	15%
Malta	22%	-	94%	-
Holland	31%	-	58%	78%
Poola	66%	-	66%	68%
Portugal	55%	-	80%	70%
Rumeenia	63%	-	63%	38%
Slovakkia	75%	-	75%	34%
Sloveenia	62%	-	62%	19%
Hispaania	70%	61%	68%	58%
Rootsi	81%	-	81%	71%
Suurbritannia	96%	-	95%	-

(Allikas: PwC (2014). Informatsiooni kogumine avalikus sektoris tekkepõhise arvestuse rakendamise võimaliku mõju kohta, sealhulgas kulude kohta, ja tehniline analüüs üksikute IPSAS standardite sobivuse kohta 2013/S 107-182395).

Avaliku sektori üksuste raamatupidamise ja aruandluse kord on kehtestatud riigi raamatupidamise üldeeskirjas. Riigi raamatupidamise üldeeskirja aluseks on IPSAS ning raamatupidamise üldeeskiri sätestab enamikes valdkondades avaliku sektori jaoks sarnased arvestuspõhimõtted nagu Eesti hea raamatupidamistava äriüksuste jaoks.

2015. aastal alustas Rahandusministeerium menetlust võtmaks avalikus sektoris kasutusele tekkepõhine eelarvestamine. Hetkel on plaan Eesti valitsuse esimene tekkepõhine eelarve vastu võtta 2017. aastal. Samas ei ole langetatud veel lõplikku otsust tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku kohta.

Meie arvates tuleks avalikus sektoris kindlasti kasutusele võtta tekkepõhine eelarvestamine, kuna see aitab tõsta avalike vahendite haldamise efektiivsust ning täielikult ära kasutada eeliseid, mida annab avaliku sektori raamatupidamise kõrge kvaliteet.

### 2.7.3 Terminoloogia

Erinevad arvestusala õigusaktid ja juhendid, näiteks raamatupidamise seadus, audiitortegevuse seadus, äriseadustik, Raamatupidamise Toimkonna juhendid ja EL-i poolt vastu võetud IFRS-ide tõlked, defineerivad erinevalt mõningaid arvestusala põhimõisteid. Samuti erinevad nimetatud dokumentides toodud mõisted sellest, kuidas neid on defineeritud eestikeelsetes finantsaruandluse õpikutes.

Kuna mõistete lahknevus võib negatiivselt mõjutada arvestusala arengut Eestis, siis moodustas Rahandusministeerium 2015. aastal ajutise terminoloogiakomisjoni, mille eesmärk on vaadata üle õigusaktides ja juhendites kasutatavad raamatupidamise ja finantsaruandluse alased põhimõisted. Eesmärgiks on leppida kokku, milliseid mõisteid hakatakse tulevikus kasutama, ning ühtlustada nende definitsioonid rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega (IFRS, SME IFRS). Komisjonis on kuus liiget, sealhulgas kaks Raamatupidamise Toimkonna esindajat, kaks ülikoolide esindajat, üks Eesti Keele Instituudi esindaja ja jurist Rahandusministeeriumist.

Meie poolt läbi viidud intervjuude põhjal võib öelda, et enamike intervjuueeritavate hinnangul ei ole erinevate mõistete kasutamine ja terminoloogia tervikuna suur probleem. Ehkki sama asja kohta võidakse kasutada erinevaid mõisteid, on nende sisu sellele vaatamata arusaadav ja seetõttu ei ole erinevad mõisted eksitavad. Seetõttu soovime kaaluda, kas arvestusalase terminoloogia ühtlustamine praegusel hetkel on kriitiliselt tähtis.

### 2.7.4 Audiitorettevõtja tasude avalikustamine raamatupidamise aastaaruandes

Alates 2010. aastast sisaldab raamatupidamise seadus nõuet avalikustada ülevaade aruandeaastal arvestatud audiitorettevõtja kliendilepingu tasude suurusest, jaotatuna: (1) auditi tasudeks; (2) ülevaatuseteenuse tasudeks; (3) muude kindlustandvate teenuste tasudeks; (4) seonduvate teenuste tasudeks; (5) muu äritegevuse, sealhulgas maksunõustamisteenuse tasudeks.

Meie kogemuse põhjal ei avalikusta Eesti äriüksused raamatupidamise aastaaruannetes nimetatud tasusid ja tundub, et aruande kasutajatel ei ole sellise avalikustamise vastu huvi.

Kuigi auditi tasu avalikustamine võib aidata raamatupidamise aruande kasutajal hinnata, kas auditi tasu on piisav selleks, et läbi viia kvaliteetset auditit, või kas tasu suurus võib mõjutada vandeaudiitori sõltumatust, siis ei täheldanud me läbi viidud intervjuude raames, et ükski osapool oleks pidanud tasude avalikustamist oluliseks.

Eesti Audiitorkogu ei jälgi, kas äriühingute aastaaruannetes avalikustatakse audiitorettevõtjale makstud tasud. Järelevalve nõukogu 2012-2014. aastaraamatust lähtub, et eksisteerib seos kõrgemate auditi tasude ja parema auditeerimise kvaliteedi vahel. Näiteks audiitorfirmad, kelle teenuste kvaliteet oli kõige kõrgem (nn roheline rühm), said klientidelt 2,2 korda kõrgemat tasu teenuse osutamise eest kui audiitorfirmad, kes kuulusid nn punasesse rühma.

Kokkuvõtteks võib öelda, et olukord audiitoritasu kajastamise osas on alates 2004. aastast paranenud, EL-i direktiivi vastav nõue viidi raamatupidamise seadusesse 2010. aastal.



## 3 Auditeerimine

### 3.1 Ülevaade seadusandluses toimunud muutustest

Muutused Eesti audiitortegevuses saab laias laastus jagada kaheks perioodiks, mida reguleerivad vastavalt: (1) esimene audiitortegevuse seadus, mis anti välja 1999. aastal, ja (2) uus, 2010. aastal väljaantud audiitortegevuse seadus, millega viidi auditeerimine vastavaks rahvusvaheliste auditeerimisstandarditega (ISA).

Eestis korraldab auditeerimistegevust Audiitorkogu, mis loodi 1999. aastal Eesti Vabariigi audiitortegevuse seadusega. Audiitorkogu on avalik-õiguslik juriidiline isik ja on Eesti audiitorite omavalitsuslikul põhimõttel tegutsev kutseühendus, mis korraldab arvestusala audiitortegevust era- ja avalikes huvides ning kaitseb oma liikmete kutsealaseid õiguseid. Audiitorkogu liikmeteks on vandeaudiitorid ja audiitorettevõtjad, kellele on väljastatud tegevusluba. Vandeaudiitori kutseteenust võivad osutada ainult tegevusloaga audiitorettevõtjad.

Aastatel 2004-2010 ei tehtud audiitortegevuse seadusesse suuri muudatusi. Audiitortegevuse seadust täiendati auditeerimiseeskirjaga, mis võeti vastu 2000. aastal ja mis kehtestas audiitorteenuse osutamise nõuded. Selles selgitati auditeerimise eetilised põhimõtteid, audiitorite rolli ja eesmärgid ning auditeerimise põhimõisteid. Lisaks määratleti selles audiitori ja kliendi koostöösuhet ning anti juhised, kuidas auditit planeerida ja läbi viia, ning see sisaldas ka nõudeid auditi dokumentatsioonile ja audiitori aruandele. Auditeerimiseeskiri oli ISA standardite väga lühike kokkuvõte.

Vajadust audiitortegevuse seaduse muutmise ja ajakohastamise järele märgiti ka 2004. aastal avaldatud ROSC raportis. Selles toodud analüüsis leiti, et erinevused Eesti audiitorite tehnilistes oskustes põhjustasid olulisi erinevusi auditite kvaliteedis. Leiti, et kõrge kvaliteediga auditite läbiviimist võib eeldada vaid vähestelt audiitorettevõtjatelt, kes moodustasid umbes 25% kutseala esindajatest. Lisaks sellele leiti uuringus, et ehkki avaliku huvi üksuste auditite kvaliteet oli oluliselt paranenud, oli väike- ja keskmise suurusega ettevõtete auditite kvaliteet jäänud ajale jalgu. Selle põhjuseks oli asjaolu, et enamikul audiitoritest, kes töötasid üksi või väikestes audiitorfirmades, ei olnud praktilist auditeerimise käsiraamatut. Kuna tol ajal puudusid neil teadmised ISA standardite rakendamise kohta, kasutasid paljud Eesti audiitorid ainult Eesti auditeerimiseeskirja, kuid isegi seda mitte nõuetekohaselt.

2006. aasta mais võttis Euroopa Liit vastu auditeerimisdirektiivi 2006/43/EÜ (millega muudeti nõukogu direktiive 78/660/EMÜ ja 83/349/EMÜ ning tunnustati kehtetuks nõukogu direktiiv 84/254/EMÜ), mis nõudis Euroopa Komisjoni poolt vastuvõetud rahvusvaheliste auditeerimise standardite kasutamist kõikides kohustuslikes auditites Euroopa Liidus, ja lubas kasutada siseriiklikku auditeerimise standardit seni, kuni komisjon on võtnud vastu rahvusvahelise standardi. Auditeerimisdirektiiv sätestas, et auditeerimisalased kvalifikatsioonid, mille vandeaudiitorid on selle direktiivi alusel omandanud, loetakse samaväärseteks. Lisaks sellele peab enne vandeaudiitori tunnustamist kontrollima ka audiitori teadmisi. Kolmandate isikute kaitseks peaksid kõik tunnustatud audiitorid ja audiitorühingud kantama registrisse, mis on avalikkusele kättesaadav ja mis sisaldab põhilist teavet vandeaudiitorite või audiitorühingute kohta. Lisaks sellele peaksid liikmesriigid korraldama päritolumaa kontrolli põhimõttel põhineva tõhusa vandeaudiitorite ja audiitorühingute avaliku järelevalve süsteemi.

Euroopa Liidus toimunud muutused põhjustasid ka vajaduse muuta Eesti audiitortegevuse seadust, et see peegeldaks audiitortegevuse direktiivi 2006/43/EÜ nõudeid. Uus audiitortegevuse seadus jõustus 2010. aasta märtsis. Seaduse sätetega reguleeriti vandeaudiitorite (nt kutseksam, vandeaudiitori kutse ja kutsetasemed, tegevus audiitorettevõtja kaudu, tegevusloa reeglid, rotatsioon, audiitori vastutus jne), Audiitorkogu (nt Audiitorkogu tegevus, avalik järelevalve, vandeaudiitorite register jne), siseaudiitorite (nt

tegevus, kutseksam, kutse jne) ning üksuste, kellele rakendub auditi või ülevaatuse kohustus (nt auditi ja ülevaatuse kohustuse määramise piirmäärad, avaliku huvi üksuse määratlus, auditikomitee loomise kohustus jne), tegevust.

Kooskõlas audiitortegevuse seadusega on vandeaudiitorid kohustatud täitma vandeaudiitori kutsetegevuse standardeid, milleks on (1) Euroopa Komisjoni ülevõetud ja määrusega kehtestatud rahvusvahelised standardid; (2) Rahvusvahelise Arvestusekspertide Föderatsiooni (IFAC) põhimõtete alusel koostatud standardid ja punktis (1) nimetatud standarditega katmata osas rahvusvahelistest standarditest ning (3) muudest standarditest.

Audiitortegevuse seaduse tähenduses on rahvusvahelised standardid IFAC-i poolt kinnitatud:

1. Rahvusvahelised auditeerimise standardid;
2. Rahvusvahelised ülevaatamise teenuse standardid;
3. Rahvusvahelised kindlustandvate teenuste standardid;
4. Rahvusvahelised seonduvate teenuste standardid;
5. Rahvusvahelised kvaliteedikontrolli standardid;
6. Eetikakoodeks;
7. Muud dokumendid, mis reguleerivad vandeaudiitori tegevust.

Audiitortegevuse seaduses sõnastati Audiitorkogu järgmised eesmärgid: Audiitorkogu liikmete (1) kutsetegevuse kõrge kvaliteet, hea maine ja usaldusväärsus; (2) kutsetegevuse hea tava kujundamine ja ühtlustamine; (3) järelevalve korraldamine; (4) täiendusõppe korraldamine; (5) kutsealaste õiguste kaitsmine. Lisaks sellele kehtestati Audiitorkogu organiteks üldkoosolek, president (kes on ühtlasi ka juhatuse liige), juhatus, revisjonikomisjon ja järelevalvenõukogu, ning loetleti iga organi pädevus ja ülesanded.

2010. aastal vastu võetud audiitortegevuse seadust on 2014. aasta lõpuks muudetud 11 korda (sealhulgas viimased muutused, mis jõustusid 1. jaanuaril 2015). Kõige suurem muutus oligi viimane, 2015. aastast kehtiv muutus, mis muuhulgas täiendas või muutis seaduse sätteid järgmistes valdkondades:

- Selgitas kolmanda riigi vandeaudiitorile esitatavaid nõudmisi;
- Muutis vandeaudiitori täiendusõppe kohustust;
- Täiendas vandeaudiitori poolt pakutavate teenuste nimekirja sisekontrolli valdkonnas uue teenusega – arvestusala revisjoniga;
- Selgitas, millistel asjaoludel saab audiitorfirma vabatahtlikult likvideerida;
- Täiendas informatsiooni kvaliteedikontrolli läbiviimise ja seda teostavate töörühmade kohta.

Järgmine oluline muutus audiitortegevuse seaduses toimub eeldatavasti 2017. aastal, kui Eesti peab üle võtma uue auditeerimisdirektiivi 2014/56/EL, millega muudetakse direktiivi 2006/43/EÜ, mis käsitleb raamatupidamise aastaaruannete ja konsolideeritud raamatupidamise aastaaruannete kohustuslikku auditit. Kõige olulisemad muutused käsitlevad audiitorite rotatsiooni (vt punkti 3.3.8) ja keeldu pakkuda teisi teenuseid (vt punkti 3.3.9). Muudetakse ka avaliku huvi üksuse määratlust (vt punkti 2.5.1). Täna seni ei ole teiste teenuste pakkumise kohta konkreetseid reegleid lisaks IFAC-i eetikakoodeksi reeglitele audiitori sõltumatuse kohta.

## 3.2 Üksused, kellele rakendub auditeerimise või ülevaatus kohustus

Äriseadustikuga on kehtestatud kohustus auditeerida aktsiaseltside raamatupidamise aastaaruandeid. Osahingute raamatupidamise aastaaruandeid on kohustus auditeerida või üle vaadata kui:

- Aastatel 2004-2010: kui aktsiakapital ületab 25 564 eurot, kui see on sätestatud ettevõtte põhikirjas või kui seda nõutakse teiste õigusaktidega. Raamatupidamise seadus sätestas ettevõtete suuruse piirmäärad, mis on toodud allpool.
- Alates 2010. aastast: kui see on sätestatud ettevõtte põhikirjas või on vastavalt audiitortevuse seadusele kohustuslik.

Tabel 16 on välja toodud kvantitatiivsed näitajad, mis kehtisid aastatel 2004-2010 ning mille puhul raamatupidamise seadus sätestas raamatupidamise aastaaruande auditeerimise kohustuse. Audit oli kohustuslik, kui vähemalt kaks ettevõtte kolmest näitajast olid suuremad.

Kehtiva audiitortevuse seaduse kohaselt on aastaaruande auditeerimine kohustuslik igale aktsiaseltsile, riigiraamatupidamiskohustuslasele, kohaliku omavalitsuse üksusele, avalik-õiguslikule juriidilisele isikule, sihtasutusele ja riigieelarvest eraldist saavale erakonnale ja ettevõttele, milles riigil on riigivaraseaduse alusel vähemalt kaalutusõigus. 2010. aastal eemaldati sellest loetelust sihtasutused, välja arvatud need, kes täidavad veel teatud seaduses toodud kriteeriume (nt on riigi poolt asutatud).

Kohustuslik audit või ülevaatus sõltub samuti kvantitatiivsetest näitajatest. Alates 1. jaanuarist 2010 on audit või ülevaatus kohustuslik ettevõtetes, kelle kolmest näitajast kaks ületavad Tabel 16 toodud kvantitatiivseid näitajaid. Need näitajad ei ole aastate jooksul (st 2010-2014) oluliselt muutunud.

**Tabel 16. Kohustusliku auditi piirmäärad 2004-2015**

	2004	2005-2010	2010-2015	
	Audit	Audit	Ülevaatus	Ülevaatus
	2/3	2/3	2/3	
Müügitulu <sup>1</sup> (mln EUR)	> 0,38	> 0,64	> 1	> 2
Töötajate arv <sup>2</sup>	> 5	> 10	> 15	> 30
Bilansimaht <sup>3</sup> (mln EUR)	> 0,19	> 0,32	> 0,5	> 1
			<b>1/3</b>	
Müügitulu <sup>1</sup> (mln EUR)			> 3	> 6
Töötajate arv <sup>2</sup>			> 45	> 90
Bilansimaht <sup>3</sup> (mln EUR)			> 1,5	> 3

<sup>1</sup> majandusaasta kohta

<sup>2</sup> majandusaasta keskmine

<sup>3</sup> majandusaasta lõpus

(Allikas: uuringu autorid raamatupidamise seaduse (kehtis 2004-2010) ja audiitortevuse seaduse (jõustus 8. märtsil 2010) alusel)

Kohustusliku auditi ja ülevaatusse piirmäärasid muudetakse 1. jaanuarist 2016. Audiitortevuse seadust muudetakse koos raamatupidamise seaduse muutmise (vt punkt 2.4.6). Raamatupidamise seaduse muutmise eelnõus on tehtud ettepanek kehtestada järgmised piirmäärad kohustusliku auditi ja ülevaatusse jaoks:

**Tabel 17. Raamatupidamise seaduse muutmise eelnõus (65 SE I) toodud piirmäärad kohustusliku auditi ja ülevaatusse kohta**

	Ülevaatus	Audit
	2/3	2/3
Müügitulu <sup>1</sup> (mln EUR)	> 1,6	> 4
Töötajate arv <sup>2</sup>	> 24	> 60
Bilansimaht <sup>3</sup> (mln EUR)	> 0,8	> 2
	1/3	1/3
Müügitulu <sup>1</sup> (mln EUR)	> 4,8	> 12
Töötajate arv <sup>2</sup>	> 72	> 180
Bilansimaht <sup>3</sup> (mln EUR)	> 2,4	> 6

<sup>1</sup> majandusaastal

<sup>2</sup> majandusaasta keskmine

<sup>3</sup> majandusaasta lõpus

(Allikas: seletuskiri raamatupidamise seaduse eelnõu 65 SE I juurde)

2013. aasta andmetele tuginedes ja hetkel kehtiva õiguse alusel oli auditeerimis- ja ülevaatuskohustus 6496 üksusel. Eelnõus toodud näitajate alusel oleks see number olnud 5161. Nagu eelnõu seletuskirjas öeldi, on Rahandusministeerium otsustanud, et ligikaudu 80% kogumajanduse bilansimahust ja müügitulust tuleks auditeerida või üle vaadata vandeaudiitorite poolt, tagamaks Eesti finantsaruandluse üldine kvaliteet. Tuginedes 2013. aasta andmetele täidaksid uued piirmäärad selle eesmärgi.

Üksikasjalikumad andmed kindlustandvate töövõtudega kaetud üksuste, müügitulu ja varade kohta on toodud Tabel 18 ja Tabel 19.

**Tabel 18. Ettevõtete arv, kellel on praegu kehtiva audiitortevuse seaduse kohaselt auditi ja ülevaatusse kohustus (2013. aasta andmed)**

	Ülevaatus	Audit	Kokku	Osakaal	Ettevõtete arv
Arv kokku	1 452	5 044	<b>6 496</b>	5,58%	116 403
Müügitulu (mln EUR)	1 697	39 789	<b>41 486</b>	82,37%	50 368
Töötajate arv	16 320	235 892	<b>252 212</b>	63,31%	398 395
Bilansimaht (mln EUR)	1 963	64 226	<b>66 189</b>	85,30%	77 597

(Allikas: raamatupidamise seaduse muutmise eelnõu nr 65 SE I)

**Tabel 19. Ettevõtete arv, kellel on raamatupidamise seaduse muutmise eelnõu kohaselt auditi ja ülevaatusse kohustus (2013. aasta andmed)**

	Ülevaatus	Audit	Kokku	Osakaal	Kõik ettevõtted kokku
Arv kokku	1 302	3 859	<b>5 161</b>	4,43%	116 403
Müügitulu (mln EUR)	3 601	36 301	<b>39 903</b>	79,22%	50 368
Töötajate arv	25 203	211 483	<b>236 686</b>	59,41%	398 395
Bilansimaht (mln EUR)	5 151	59 221	<b>64 372</b>	82,96%	77 597

(Allikas: raamatupidamise seaduse muutmise eelnõu nr 65 SE I)

Soomes on audit kohustuslik nendele ettevõtetele, kelle põhiline tegevusala on väärtpaberite hoidmine ja kellel on oluline mõju teise ettevõtte tegevuse ja rahastamise juhtimise üle. Lisaks sellele on audit kohustuslik, kui üksus ületab allpool toodud piirmäärasid.

**Tabel 20. Suuruse piirmäärad auditi (ja ülevaatus) jaoks teistes riikides**

Mln EUR	Läti		Rootsi		Soome
	Kuni 31/12/2015	Alates 1/1/2016	Piiratud vastutusega ettevõtted	Majandus- ühendused	
	Audit	Ülevaatus	Audit	Audit	Audit*
	2/3	2/3	2/3	2/3	2/3
Müügitulu lõppenud majandusaastal	> 0,8	> 0,8	> 1,6	> 0,3	> 0,2
Keskmine töötajate arv	> 25	> 25	> 50	> 3	> 3
Bilansimaht bilansikuupäeval	> 0,4	> 0,4	> 0,8	> 0,16	> 0,1

\* Soomes on kahetasandiline audiitorite süsteem: KHT audiitorid (tunnustatud Keskaubanduskoja poolt) ja HTM audiitorid (tunnustatud kohaliku kaubanduskoja poolt). KHT audiitorit peavad kasutama kõik börsil noteeritud ettevõtted ja teised ettevõtted, kes täidavad vähemalt kaks kolmest näitajast: bilansimaht 25 mln eurot, müügitulu 50 mln eurot, keskmine töötajate arv 300.

(Allikas: uuringu autorid)

Nagu eespool toodud tabelist näha, siis Läti on üks väheseid riike, kes järgib Eesti eeskuju ja on võtnud kasutusele kohustusliku ülevaatus. Lisaks Eestile ja Lätile on ülevaatus olnud kasutusel alates 2008. aastast ka Šveitsis. Skandinaavia riigid töötavad väike-ettevõtete auditeerimiseks välja Põhjamaade auditeerimise standardit. Põhjamaade standard põhineb üldistel auditeerimise põhimõtetel ja kasutab riskipõhist metoodikat. Kuna standard lähtub põhimõtetest, siis on audiitori kutsealasel otsustusel ka suurem roll. Põhjamaade standardit võib kasutada ainult selliste üksuste auditeerimiseks, mis ei ületa EL-i auditeerimisdirektiivi poolt kehtestatud väike-ettevõtete piirmäärasid. Põhjamaade standardit töötab välja Põhjamaade vandeaudiitorite liit NRF (*Nordic Federation of Public Accountants*) ja see anti vandeaudiitorite kutseühingutele Rootsis, Taanis, Soomes, Islandil ja Norras märkuste tegemiseks tähtajaga 2015. aasta oktoobris.

Meie intervjuude põhjal võib öelda, et üldiselt jagasid intervjuueeritavad seisukohta, et piirmäärasid tuleks tõsta. Raamatupidamise seaduse eelnõu koostamise käigus palus Rahandusministeerium esitada oma seisukohad ka erinevatel osapooltel (nt ettevõtete liidud, Audiitorkogu, Raamatupidajate Kogu, jne). Mõned kasutajatest leidsid, et piirmäärade suurendamine tähendaks lisatööd väiksemate ettevõtete raamatupidamise aastaaruannete analüüsimisel, kuna ilma vandeaudiitori ülevaatuseta või auditita on nende aruannete usaldusväärsus väiksem.

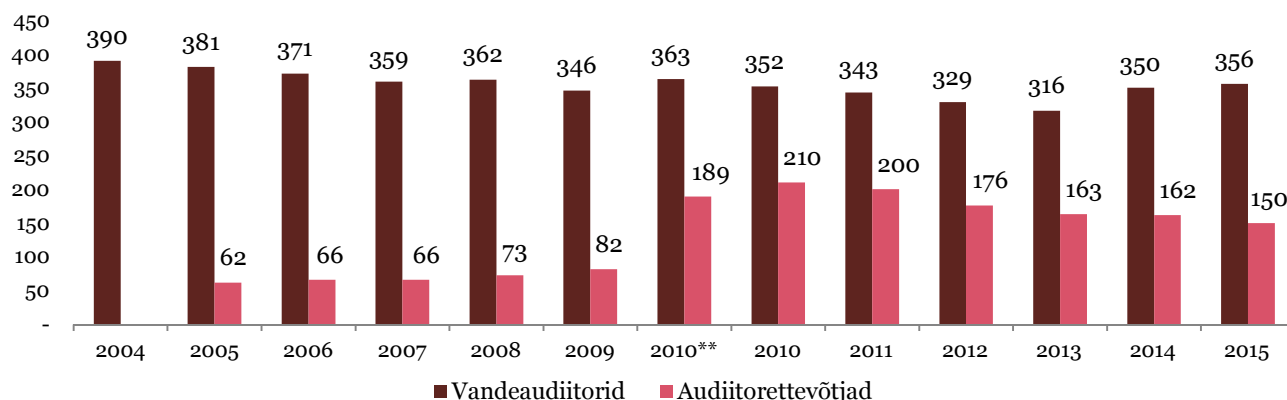
Soovitame Rahandusministeeriumil jälgida ka edaspidi, kui suure osa katavad kogumajandusest raamatupidamise aastaaruannete kindlustandvad töövõtted, tagamaks Eesti finantsaruandluse kvaliteet ja samas hoides tasakaalus väike-ettevõtetele langevat halduskoormust.

### 3.3 Audiitorkogu

Audiitorkogu liikmeteks on vandeaudiitorid ja audiitorettevõtjad, kellele on väljastatud tegevusluba. Vandeaudiitori kutseteenust võivad osutada ainult tegevusloaga audiitorettevõtjad. Aastatel 2004-2015 on vandeaudiitorite arv vähenenud 390-lt 356-le.

Kui 2010. aastal jõustus uus audiitortevgevuse seadus, siis olid kõik sel hetkel kutsetunnistust omavad audiitorid kohustatud tegevusloa taotlemiseks sooritama audiitori kutseeksami vandeaudiitori eriosa. Eksami pidi sooritama 2011. aasta juuliks, hiljem tähtaega pikendati 2012. aasta oktoobrini. Asjaolu, et paljud audiitorid otsustasid eksamit mitte sooritada, põhjendab audiitorite arvu vähenemist aastatel 2010-2013, mille jooksul 63 audiitorit lahkusid kutsealalt, kellest enamik tegi seda eespool toodud põhjusel.

Audiitorfirmade arvu vähenemist aastatel 2010-2015 saab peamiselt selgitada kutsealal toimuva koondumisega, kus väiksemad audiitorfirmad ühinevad suuremateks ettevõteteks. Koondumise peapõhjuseks on asjaolu, et audiitorile esitatavad nõuded on muutunud palju mahukamaks ja koondumine võimaldab jagada töökoormust nõuetekohaste kordade ja protseduurireeglite loomiseks.



Joonis 5. Audiitorkogu liikmed aastatel 2004-2015\*

\* Andmed esitatud 30. juuni seisuga iga majandusaasta lõpus

\*\*Seisuga 8. märts 2010 (uue audiitortevgevuse seaduse jõustumise hetkel)  
(Allikas: Audiitorkogu)

Audiitorfirmade kogukäive 2014/2015 moodustas 25,1 miljonit eurot, kasvades võrreldes eelneva aasta 23,3 miljoni eurose kogukäibega. Nagu Tabel 21 näha, on viie suurima audiitorfirma turuosa 54,8%. Lisaks võib näha, et suured ning keskmise suurusega audiitorfirmad on suutnud oma käivet kasvatada, samas kui väikeste audiitorfirmade käive on vähenenud.

Tabel 21. Koondandmed audiitorteenuste turu kohta

Segment	Audiitorfirmade arv	Müügitulu (mln EUR)	Turuosa	Keskmine müügitulu kasv
<b>2013/2014</b>				
Suured audiitorfirmad	5	12,8	54,9%	6,9%
Keskmise suurusega audiitorfirmad	25	6,1	26,32%	13,8%
Väikesed audiitorfirmad	131	4,4	18,78%	-3,4%
<b>Kokku</b>	<b>161</b>	<b>23,3</b>	<b>100%</b>	<b>4,5%</b>
<b>2014/2015</b>				
Suured audiitorfirmad	5	13,7	54,75%	7,4%
Keskmise suurusega audiitorfirmad	25	6,6	26,37%	7,9%
Väikesed audiitorfirmad	122	4,7	18,88%	16,2%
<b>Kokku</b>	<b>152</b>	<b>25,1</b>	<b>100%</b>	<b>14,1%</b>

(Allikas: Järelevalvenõukogu aastaraamat 2014/2015)

### 3.3.1 Järelevalve

Järelevalvet Audiitorkogu üle (sealhulgas järelevalvet kvaliteedikontrolli üle) teostab järelevalvenõukogu. Nõukogul on 7-9 liiget, kelle nimetab ametisse rahandusminister. Ettepaneku järelevalvenõukogu koosseisu kohta teevad Finantsinspeksioon (1 liige), Riigikontroll (1 liige), Justiitsministeerium (1 liige) ja Audiitorkogu (2 liiget).

Järelevalvenõukogu on audiitortegevuse seaduse alusel loodud Audiitorkogu sõltumatu järelevalveorgan, kelle ülesanne on korraldada järelevalvet avalikes huvides ning võtta meetmeid audiitortegevuse arengu eelduste loomiseks, vandeaudiitori kutsetegevuse kvaliteedi saavutamiseks ja selle kaitsmiseks. Audiitortegevuse seaduse alusel on Audiitorkogu liikmed ja registreeritud kolmandate riikide vandeaudiitorid allutatud järelevalvele. Järelevalve hõlmab muu hulgas kutseühendusesisest kvaliteedikontrolli, distsiplinaarmenetlust ning kaebuste menetlemist ja uurimist. Järelevalvenõukogu pädevuses on järelevalve korraldamine ja juhtimine, Audiitorkogu oluliste dokumentide kinnitamine, otsuste langetamine kutseeksami kohta audiitortegevuse seaduses sätestatud teemadel ning järelevalve teostamine kvaliteedikontrolli, distsiplinaarmenetluste, kaebuste menetlemise ja vandeaudiitorite täiendusõppe üle. Lisaks sellele haldab järelevalvenõukogu vandeaudiitori vande vastuvõtmist, kehtestab vandeaudiitori liikmemaksu suuruse ja tegevusloamaksu määra ning langetab otsuseid vandeaudiitori kutse äravõtmise kohta.

Järelevalvenõukogu tegevust rahastatakse riigieelarvest ja mitte Audiitorkogu liikmemaksudest.

**Tabel 22. Järelevalvesüsteemi ülesehitus ja rahastamine**

Riik	
<b>Läti</b>	<p>Järelevalvet audiitortegevuse üle teostab kolm asutust:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Rahandusministeerium oma audiitortegevuse järelevalve komisjoni kaudu;</li> <li>Läti Vandeaudiitorite Kogu (LASA); ja</li> <li>Rahandusministeeriumi poolt asutatud Audiitortegevuse Nõukoda.</li> </ul> <p>LASA on sõltumatu audiitorite kutseorganisatsioon, mis sertifitseerib vandeaudiitoreid, litsentseerib audiitorfirmasid ja peab auditiregistrit. Samuti korraldab LASA kvaliteedikontrolli, mida viivad ellu LASA liikmed ehk audiitorid ise. LASA on loonud kvaliteedikomitee, mis jälgib kvaliteedikontrolli protseduure ja vaatab üle vandeaudiitorite distsiplinaarjuhtumeid. Rahandusministeerium korraldab LASA tegevuse üle järelevalvet oma audiitortegevuse järelevalve komisjoni AOC (<i>Audit Oversight Commission</i>) kaudu. AOC kontrollib regulaarselt LASA poolt teostatud kvaliteedikontrolli, tehes seda vajadusel kohapeal. Audiitortegevuse Nõukoda on loodud eesmärgiga aidata kaasa audiitorteenuste kvaliteedi tõstmisele. Nõukoja otsustel on soovituslik iseloom ja selle peamine panus on olnud avalikkuse teadlikkuse tõstmine audiitortegevust käsitlevates küsimustes ja avaliku huvi kaitsmine, võttes arvesse funktsioonide rohkust, mis on delegeeritud LASA-le.</p> <p>LASA-t rahastatakse põhiliselt liikmemaksudest. Rahandusministeeriumi järelevalvealast tegevust rahastatakse riigieelarvest. Audiitortegevuse Nõukoja tegevust rahastatakse samuti riigieelarvest, kuid seni ei ole nõukojas töötavatele inimestele töötasu makstud.</p>
<b>Soome</b>	<p>Soome uus audiitortegevuse seadus jõustub 1. jaanuaril 2016. Sellest kuupäevast alates läheb järelevalve funktsioon Soome Keskaubanduskojalt üle Soome Patendi- ja Registriametile, st erasektorilt avalikule sektorile.</p> <p>2016. aastast saab pädevaks järelevalveasutuseks audiitortegevuse üle Soome Patendi- ja Registriameti audiitorite järelevalve osakond, mis hakkab audiitoritele lube väljastama, korraldama kutseeksameid, pidama auditiregistrit ja täitma muid audiitortegevusega seotud kohustuslike funktsioone. Osakonna tegevust rahastatakse kohustuslikest tasudest, mida tasuvad audiitorid ja audiitorfirmad. Täiendav tulu tuleb kvaliteedikontrolli tegevusest, mis maksab 130 eurot tunnis. Need audiitorid ja audiitorfirmad, kes auditeerivad avaliku huvi üksuseid, on kohustatud tasuma iga-aastast fikseeritud suurusega kvaliteedikontrolli tasu (mitte kvaliteedikontrolli tunnitasu alusel). Tasu suurus arvutatakse audiitori või audiitorfirma aastatulu põhjal.</p> <p>Lisaks eelnevale kogutakse ka muid tasusid, näiteks tasud eksami tegemise eest.</p>
<b>Rootsi</b>	<p>Rootsi vandeaudiitorite järelevalvenõukogu (Revisorsnämnden - RN) on valitsusasutus, mis on volitatud teostama järelevalvet Rootsi audiitorite üle. Audiitortegevuse järelevalvet teostatakse vandeaudiitorite ja registreeritud audiitorfirmade üle. RN tegutseb Justiitsministeeriumi alluvuses.</p> <p>RN poolt järelevalveks kasutatavad töövõtted on korduvad kvaliteedikontrollirevisjonid, riskipõhine kontrollimine, distsiplinaarjuhtumite uurimine ja distsiplinaarkaristuste määramine. RN-l on ainuvastutus audiitorfirmade ja audiitorite üle järelevalve teostamise süsteemi eest. Nende osas, kes ei auditeeri börsil noteeritud ettevõtteid, tugineb RN järelevalve teostamisel audiitorite kutseühendusele FAR. RN jälgib FAR-i tegevust ning vastavalt RN ja FAR vahel sõlmitud lepingule on FAR kohustatud teavitama RN-i juhtumitest, kus FAR on tuvastanud auditeerimise standardite või kutsealase eetika olulise rikkumise.</p> <p>RN-il on kantselei, distsiplinaarkomisjon ja eksamikomisjon. RN-i direktoril on täisvolitused langetada otsuseid haldus-, uurimis- ja kõikides muudes RN-i tegevust käsitlevates küsimustes. RN-i direktori nimetab ametisse valitsus ja ta annab aru Justiitsministeeriumile. Kõikides küsimustes, mis käsitlevad kutseeksameid, kutse omistamist või registreerimist, uurimise alustamist ja lõpetamist ilma distsiplinaarkaristusega, on otsustusõigus direktoril või tema poolt volitatud RN-i töötajal. Lisaks võib ta langetada otsuseid distsiplinaarküsimustes.</p> <p>Juhtumites, kus vandeaudiitori või audiitorfirma suhtes tehakse distsiplinaarotsus, langetab otsuse distsiplinaarkomisjon. Sinna kuulub 9 liiget, kes on ametisse nimetatud valitsuses poolt. Komisjoni esimees ja aseesimees on kohtunikud. Teised liikmed esindavad erinevaid kutseid ja keskvalitsusasutusi, nt Maksuametit ja Finantsinspektsiooni. Kõik komisjoni liikmed on audiitorküsimustes pädevad. Komisjoni liikmetest kaks liiget on praktiseerivad audiitorid. Lisaks distsiplinaarküsimustele langetab komisjon otsuseid ka RN-i õiguste ja teiste põhimõteteliste küsimuste kohta.</p> <p>RN-i rahastatakse täielikult audiitorite ja registreeritud audiitorfirmade poolt makstavatest aastatasudest. Valitsus kehtestab oma määrusega aastatasu suuruse ja selle arvutamise meetodi (tasumäär vandeaudiitoritele ja registreeritud audiitorfirmadele on erinev). Aastatasu tasumatajätmise korral kaotab vandeaudiitor oma kutse või audiitorfirma kustutatakse registrist. RN koostab omaenda eelarve vastavalt oodatavatele tasudele, kuid on kohustatud tagama kulude ja tulude tasakaalu. RN-i poolt korraldatud kutseksamitel osalemise tasu suuruse määrab kindlaks RN ise. Kõik tasud makstakse otse RN-ile.</p>

(Allikas: Rahandusministeerium, uuringu autorid, <http://eng.lzra.lv>, <http://siteresources.worldbank.org/EXTCENFINREPREF/Resources/4152117-1232359743213/Latvia-ROSCAA-final.pdf>, <http://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta.html>, <http://www.revisorsnamnden.se/rn/english/english.html>)



Valmistudes audiitortegevuse seaduse muutmiseks, mis jõustub 2017. aastal, on arutatud, milline peaks tulevikus olema järelevalveülesannete jaotus ja rahastamine. Muuhulgas arutatakse, kas järelevalvenõukogu peaks jätkama järelevalvet kõikide audiitorite üle või kas peaks avaliku huvi üksusi auditeerivate audiitorite järelevalve andma üle Finantsinspeksioonile. Samuti arutatakse, kas järelevalve rahastamine jätkub riigieelarvest või kas peaks seda rahastama audiitorite tegevusloamaksu arvelt.

Meie intervjuudes Audiitorkogu esindajatega väljendasid nad muret, et järelevalve rahastamine audiitorite poolt võib tekitada küsimusi sõltumatusel kohta. Lisaks, juhul kui riigieelarvest järelevalveks raha ei eraldataks, tekitaks see küsimuse, kas riik hindab audiitorite rolli nende töötamisel avalikes huvides, finantsaruandluse ja audiitorkontrolli kvaliteedi tõstmisel Eestis.

Teiste riikide praktika näitab, et seal, kus audiitori kutsel on pikk ajalugu ja audiitorite roll ühiskonnas on avalikkuse poolt kõrgelt tunnustatud, saab järelevalvetegevuse rahastamise jätta täielikult audiitoritele endi ülesandeks. Lätis, kus väga sarnaselt Eestiga ei ole audiitori kutse end veel piisavalt hästi kehtestanud, rahastatakse järelevalve tegevust osaliselt riigieelarvest. Tulevase järelevalvetegevuse rahastamismudeli väljatöötamisel Eestis soovime, et riik hindaks konservatiivselt, kas avalikkuse teadlikkus audiitori kutseala rolli kohta on samal tasemel kui riikides, kus audiitorite tegevusel on pikk ajalugu ja kas ettevõtteid oleks valmis maksma kõrgemaid audiitoritasusid selleks, et kogu järelevalve süsteemi rahastamine toimuks audiitorite endi poolt või näeksid ettevõtteid seda kui neile riigi poolt seatud täiendavat koormust.

### 3.3.2 *Vandeaudiitori kutseksam*

2010. aastast kehtiv audiitortegevuse seadus muutis oluliselt vandeaudiitori kutseksami süsteemi. Varem pidi eksami sooritaja tegema ühe kirjaliku eksami, mis käsitles erinevaid teemasid alates auditi läbi viimisest kuni finantsaruandluse ja ärijuhtimiseni. Enne eksami sooritamist pidi kutse taotleja olema vähemalt kolm aastat praktiseerinud auditeerimist kutsetunnistusega audiitori juhendamisel.

Uue 2010. aastal jõustunud seaduse kohaselt on vandeaudiitori kutseksam üles ehitatud järgmiselt:

- Enne kutseksami sooritamiseks vajaliku avalduse esitamist peab eksamineeritav olema praktiseerinud vandeaudiitori juhtimisel vähemalt kolm aastat. Eksamineeritavad peavad esitama praktikaperioodi alguses ja lõpus praktikaaruanded. Praktika lõpus esitav praktikaaruanne peab muuhulgas hõlmama ka läbitud koolituste kirjeldust; ja
- Eksamineeritav peab sooritama kutseksami. Kutseksami programm kehtestatakse rahandusministri määrusega. Kutseksami jaod on:
  1. Raamatupidamise eriosa;
  2. Vandeaudiitori eriosa;
  3. Avaliku õiguse eriosa.

Jaod on jaotatud alamosadeks. Lisaks peavad eksamineeritavad kirjutama essee järelevalvenõukogu poolt määratud teemal. Essee alusel hinnatakse eksamineeritava isiksuseomaduste sobivust vandeaudiitori kutsetegevuseks.

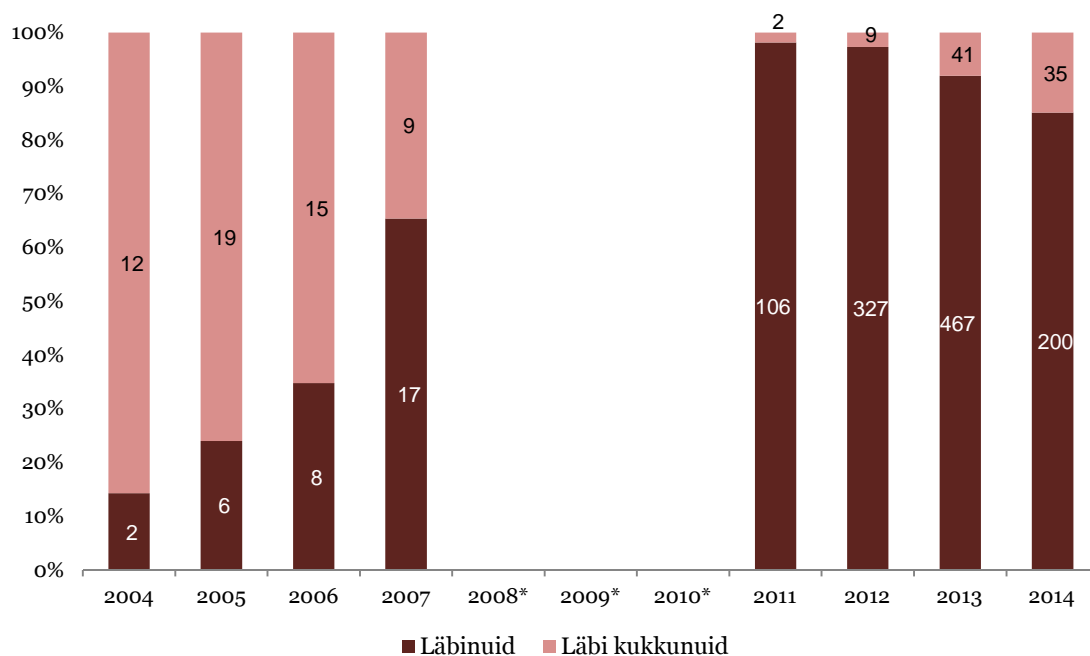
Kutseksam on elektrooniline.

Kutseksami tulemusi hindab eksamikomisjon, mis koosneb vähemalt 5 liikmest, kelle nimetab ja kutsub tagasi järelevalvenõukogu. Objektive hindamise tagamiseks kasutatakse kutseksamil eksamineeritava isikuandmete kodeerimist, välja arvatud intervjuul, mis korraldatakse eksamineeritava isiksuseomaduste sobivuse hindamiseks.

Kutseksameid korraldatakse jooksvalt, erinevalt enne 2010. aastal kehtinud eksamisüsteemist, kus eksam toimus ainult kord aastas.

Kutseeksami rahastatakse eksamineeritavate poolt tasutavate kutseeksamitasudega. Kutseeksamitasu on kehtestatud audiitortegevuse seadusega. Lisaks sellele korraldab Audiitorkogu eksamineeritavatele erinevaid koolituskursuseid, mida rahastatakse osalustasu arvelt.

Kutseeksami küsimused koostati aastatel 2009-2010 ja 2015. aastal, kasutades Eesti-Šveitsi koostööprogrammi alusel eraldatud rahastust (vt 5. jagu).



**Joonis 6. Audiitori kutseeksami tulemused aastatel 2004-2014**

\* Aastatel 2008-2010 kutseeksameid ei korraldatud ja kutsetunnistusi välja ei antud.

Enne ja pärast 2010. aastat toimunud eksamite arvud ei ole otseselt võrreldavad: enne 2010. aastat koosneb eksam ühest eksamist; pärast 2010. aastat koosneb eksam 10 eri moodulist. Lisaks sellele hõlmavad need arvud ka korduseksameid, st peale eksamil läbikukkumist sooritatud uusi eksameid. Aastatel 2004-2007 toimunud eksamid ei ole võrreldavad ka seetõttu, et eksamite sisu ja eksami sooritamise lävend olid eri aastatel väga erinevad.

Eksamiküsimused on avalikult kättesaadavad eksamineeritavatele eksamiteks valmistumisel. Umbes 50% testküsimustest on avalikustatud koos vastustega. Järelevalvenõukogu aastaraamatus 2012-2014 toodud analüüs näitab korrelatsiooni selles osas, et kui eksamil kasutatud küsimuste hulgas on rohkem neid, mille vastused on avalikud, on eksamineeritavatel suurem tõenäosus eksam läbida (Järelevalvenõukogu aastaraamat 2012-2014).

Audiitorkogu esindajad väljendasid intervjuudes seisukohta, et tundub, et sellise suure hulga eksamiküsimuste vastuste avalikustamise tulemusena õpivad paljud eksamineeritavad lihtsalt küsimused ja vastused pähe.

Soovitame laiendada küsimuste valikut ja kaaluda, kas peaks loobuma küsimuste ja vastuste avalikustamisest, et eksamineeritaval oleksid eksamis vähemalt mõned küsimused, millele vastamiseks ei saa kasutada päheõpitud vastust.

### 3.3.3 Kvaliteedikontroll

Vastavalt 2010. aastal jõustunud audiitortegevuse seadusele, viib Audiitorkogu ellu audiitorite kvaliteedikontrolli kord iga kuue aasta jooksul (audiitorite puhul, kes auditeerivad avaliku huvi üksuseid, kord iga kolme aasta jooksul). Kvaliteedikontrolli kord on kinnitatud järelevalvenõukogu poolt. Kvaliteedikontrolli ja kutseühendusesisese distsiplinaarmenetluse asjaolude selgitamist viib läbi ning

kaebuse ja uurimise asjaolusid tuvastab Audiitorkogu juhatuse poolt moodustatud kvaliteedikontrolli töörühm. Kvaliteedikontrolli töörühm koosneb vähemalt kahest liikmest, kuid Audiitorkogu juhatus määrab töörühma suuruse ja valib liikmed lähtuvalt riskianalüüsist, kvaliteedikontrolli eesmärgist, ajakavast ja objektist. Töörühma juht peab olema läbinud Rahandusministeeriumi poolt korraldatud erikoolituse kvaliteedikontrolli alal. Töörühma liikmel peab olema vandeaudiitori kutsetegevuse ja rahandusalaste aruannete koostamise kogemus või ta peab olema arvestuse, rahanduse või õiguse asjatundja. Töörühma liikmed valitakse nii, et töörühma liikmete ja kvaliteedikontrolli või distsiplinaarmenetluse objekti või sellega seotud isikute vahel ei oleks huvide konflikti.

Vähemalt üks järelevalvenõukogu poolt nimetatud isik osaleb Audiitorkogu teostatavas kvaliteedikontrollis või distsiplinaarmenetluses.

Järelevalvenõukogu kinnitab audiitorite nimekirja, kelle puhul teostatakse järgmisel majandusaastal kvaliteedikontrolli.

Audiitorkogu juhatusel on õigus suurendada kvaliteedikontrolli teostamise sagedust kuni vähemalt korrani aastas, kui töörühma töö või distsiplinaarmenetluse tulemusena tuvastatakse olulisi rikkumisi, mis ei ole siiski piisavad tegemaks rahandusministrile ettepanekut tegevusloa peatamiseks või tühistamiseks. Teisisõnu, kui kvaliteedikontrolli käigus tuvastatakse olulisi puudusi, teostatakse sama audiitori suhtes kvaliteedikontroll ka järgmisel aastal.

Kui kvaliteedikontrolli käigus on tuvastatud olulisi puudusi kahel üksteisele järgneval aastal, siis võib Rahandusministeerium tegevusloa tühistada. Kõiki muid distsiplinaarkaristusi määratakse Audiitorkogu juhatuse otsusega peale distsiplinaarmenetluse elluviimist. Otsusele peab järelevalvenõukogu andma oma eelneva heakskiidu.

Kvaliteedikontrolli tulemusena tühistati 2013/2014 ühe audiitorfirma tegevusloa ja 2014/2015 tühistati kolme audiitorfirma tegevusloa.

Distsiplinaarmenetluse läbiviimine Audiitorkogu juhtkonna poolt on aasta-aastalt paranenud. Vastavalt järelevalvenõukogu aastaraamatule 2014-2015, on alates 2013/2014 majandusaastast Audiitorkogu juhatuse tegelik praktika olnud täielikult kooskõlas audiitoritegevuse seaduse nõuetega.

**Tabel 23. Kvaliteedikontrolli teostamise sagedus ja kord teistes riikides**

Riik	Kvaliteedikontrolli sagedus ja kord
<b>Läti</b>	Kord iga 5 aasta jooksul ja AHÜ-sid auditeerivate audiitorite puhul kord 3 aasta jooksul. Kvaliteedikontrolli teostab Läti Vandeaudiitorite Kogu ja selle üle teostab järelevalvet Läti Rahandusministeerium. Rahandusministeeriumi volitatud esindajad osalevad AHÜ-sid auditeerivate audiitorite kvaliteedikontrolli külastustel.
<b>Soome</b>	Kord iga 6 aasta jooksul ning AHÜ-sid auditeerivate audiitorite puhul kord 3 aasta jooksul. Viimaste puhul teostab kvaliteedikontrolli Keskaubanduskoja Audiitorkogu sõltumatud täiskoormusega töötajad. Muu kvaliteedikontroll teostatakse praktikute poolt, kelle tegevust koordineerib, jälgib ja analüüsib Audiitorkogu kvaliteeditagamise meeskond. Kontrolli tulemused kinnitab Keskaubanduskoja Audiitorkogu ja piirkondliku kaubanduskoja auditikomitee.
<b>Rootsi</b>	Kord iga 6 aasta jooksul, börsil noteeritud ettevõtete audiitorite puhul kord 3 aasta jooksul. Börsil noteeritud ettevõtete audiitorite kvaliteedikontrolli teostab Rootsi vandeaudiitorite järelevalvenõukogu (RN). Teiste audiitorite puhul toetub RN kutseühenduse FAR poolt läbiviidud kontrollile ja jälgib FAR-i tegevust.

(Allikas: uuringu autorid, <http://tilintarkastuslautakunta.fi>)

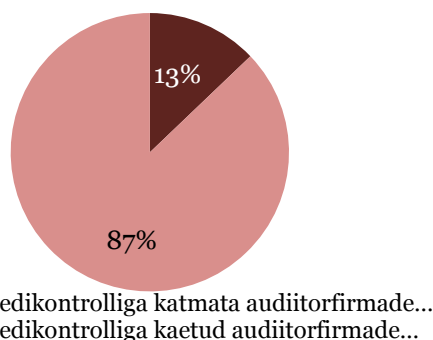
2004. aastal Maailmapanga poolt koostatud ROSC raportis kirjutati – tuginedes empiirilisel tõendusmaterjalil, mitte konkreetsetel uuringuandmetel, et kõrge kvaliteediga auditite läbiviimist võib eeldada vaid vähestelt audiitorettevõtjatelt, kes moodustasid umbes 25% kutseala esindajatest. Hiljutiste kvaliteedikontrollide tulemused näitavad, et selles valdkonnas on toimunud korralik areng.

2014/2015 majandusaastal viidi ellu 41 kvaliteedikontrolli menetlust, millest:

- 15 (36,6%) liigitati „rohelisteks,” st audiitorteenuse kvaliteet vastab nõuetele, võimalik täiustamine;
- 13 (31,7%) liigitati „kollaseks”, st audiitorteenuse kvaliteet on vastuvõetav, esinesid puudused ja täiustamine nõutav;
- 13 (31,7%) liigitati „punaseks”, st audiitorteenuse kvaliteedis esinesid märkimisväärsed puudused, oluline täiustamine nõutav.

Samas mõjutavad tulemuste tõlgendamist mõned olulised tegurid. „Kollased” ja „punased” tulemused on tekkinud ainult väikeste ja keskmiste audiitorfirmade kvaliteedikontrollidest, seega on „kollaste” ja „punaste” audiitorite mõju kogu auditeerimisturule palju väiksem kui eespool toodud numbrid näitavad. Lisaks sisaldavad „punased” tulemused mõningaid korduvaid tulemusi. Kvaliteedikontrolli tulemuste mõju on analüüsitud allpool.

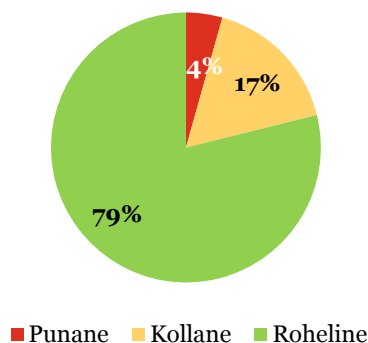
2014/2015 oli viies aasta esimesest 6-aastasest tsüklist, mis algas 2010. aastal kui jõustus uus audiitortegevuse seadus. Selle viie aasta jooksul on kvaliteedikontrolliga kaetud 87,2% kogu auditeerimisturust (audiitorfirmade müügitulu järgi majandusaastal 2014/2015).



**Joonis 7. Audiitorfirmade 2014/2015 majandusaasta müügitulu jaotus aastatel 2010-2015 toimunud kvaliteedikontrollidega kaetud/katmata firmade lõikes**

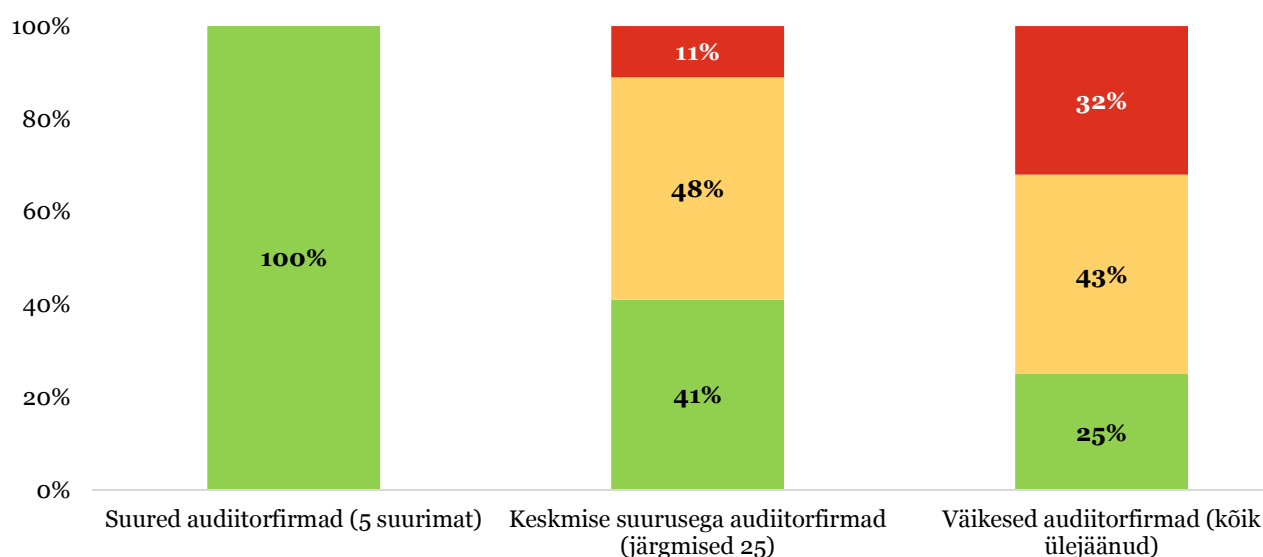
(Allikas: AJN aastaraamat 2014-2015)

Kontrollitud audiitorfirmadest on „rohelised”, „kollased” ja „punased” firmad jaotatud 2014/2015 müügitulu järgi järgmiselt:



**Joonis 8. Audiitorfirmade 2014/2015 majandusaasta müügitulu jaotus aastatel 2010-2015 toimunud kvaliteedikontrolli tulemuste lõikes**

(Allikas: AJN aastaraamat 2014-2015)



**Joonis 9. Audiitorfirmade kvaliteedikontrolli tulemused segmentide lõikes**

Mõnede audiitorfirmade kvaliteeti on kontrollitud kaks või kolm korda – korduva kontrolli põhjuseks on „punase“ tulemuse saamine esimesel aastal või et tegu on AHÜ audiitoriga.

(Allikas: AJN aastaraamat 2014-2015)

2004. aastal avaldatud ROSC raportis leiti, et põhilised probleemvaldkonnad, mis negatiivselt mõjutasid auditeerimistegevuse keskmist kvaliteeti, olid: puudulik dokumentatsioon, pettused, sisekontrollisüsteem, seotud osapooled ja puudulik auditi tõendusmaterjal (inventuuridel osalemine, kinnituskirjad kolmandate osapooltega).

Aastatel 2010-2015 teostatud kvaliteedikontrollis avastatud märkimisväärsed puudused on järgmised (AJN aastaraamat 2014-2015):

1. Töövõtt ei ole läbi viidud asjakohases töövõtu raamistikus.
2. Audiitor ei ole vastavuses relevantsete eetikanõuetega, kaasa arvatud nendega, mis puudutavad sõltumatust.
3. Audiitor ei ole vastavalt standardi nõuetele läbi viinud riskihindamise protseduure ning planeeritud protseduuride ulatus ning olemus ei vasta koostatud riskihinnangutele.
4. Audiitor ei ole töövõttu planeerinud ega läbi viinud kutsealase skeptitsismiga ning on jätnud tähelepanuta asjaolud, mis võivad põhjustada finantsaruannete olulise väärkajastuse.
5. Töövõtu dokumentatsioon on ebapiisav ning sellest ei nähtu teostatud protseduuri eesmärki, kirjeldust ja järeldust või protseduuri teostamist tõendavad detailid.
6. Audiitor ei ole hankinud piisavat asjakohast tõendusmaterjali juhtkonna poolt finantsaruannete koostamisel kasutatud tegevuse jätkuvuse eelduse asjakohasusest ega teinud järeldust, kas esineb oluline ebakindlus majandusüksuse suutlikkuses jätkata tegutsemist.
7. Puudub asjakohaselt allkirjastatud esitiskiri või on see allkirjastatud hiljem või oluliselt varem kui audiitori aruanne.
8. Kontserni finantsaruannete auditi töövõtus on audiitor jätnud komponentide audiitoritele juhendid välja saatmata või muus osas rikkunud ISA 600 nõudeid, mille tulemusena on tõendusmaterjal komponentide kohta jäänud ebapiisavaks.
9. Audiitor on väljastanud ebaõiget tüüpi sõltumatu audiitori aruande.

Audiitorkogu juhatuse esindajad väljendasid seisukohta, et audiitorite koondumisel on olnud positiivne mõju auditite kvaliteedile. Meie intervjuud raamatupidamisaruannete kasutajatega näitasid, et nende arvates lisab audiitori aruanne raamatupidamise aruandele usaldusväärsust. Me nõustume, et viimastel aastatel on saavutatud edasimineku audiitorite kvaliteedi tõstmisel ja soovime jätkata eespool kirjeldatud praktikat ka tulevikus, võimaldamaks veelgi tõsta audiitorkontrolli kvaliteeti ja saavutada, et ükski audiitorfirma ei oleks kvaliteedikontrolli järel „punase“ või „kollase“ staatusega.

### 3.3.4 *Kutsealane täiendusõpe*

2010. aastast kehtiva audiitortegevuse seaduse kohaselt on vandeaudiitor kohustatud täiendama oma teadmisi ja oskusi täiendusõppe korra kohaselt. Aastatel 2010-2014 olid audiitorid kohustatud osalema Audiitorkogu poolt korraldatud täiendusõppes vähemalt 16 akadeemilise tunni ulatuses aastas ning Audiitorkogu poolt tunnustatud või korraldatud täiendusõppes vähemalt 24 akadeemilise tunni ulatuses aastas.

Alates 2015. aastast arvutatakse koolitustunde kumulatiivselt kolme-aastase perioodi ulatuses ja nüüdsest on vandeaudiitorid kohustatud osalema koolitustel vähemalt 120 akadeemilise tunni ulatuses kolmeaastase arvestusperioodi jooksul, millest vähemalt 48 akadeemilise tunni ulatuses tuleb osaleda Audiitorkogu poolt korraldatud koolitustel.

Kooskõlas 2010. aastast kehtiva audiitortegevuse seadusega on vandeaudiitor kohustatud igal aastal esitama Audiitorkogule tegevusaruande, hiljemalt 50 päeva jooksul pärast tegevusaruandes hõlmatud perioodi (1. juulist 30. juunini) lõppemist. Aruande tähtajaks esitamata jätmise eest võib vandeaudiitorile määrata sanktsioone. Kutseõppe jätkamise kohustuse täitmatajätmine võib kaasa tuua märkuse, noomituse, trahvi või trahvi koos täiendavale kutseksamile saatmisega.

Enne 2010. aastat olid vandeaudiitorid kohustatud esitama tegevusaruande kord kolme aasta jooksul. Puudusid ka nõuded täiendusõppes osalemise minimaalse mahu kohta.

### 3.3.5 *Kaebused*

Audiitorkogu juhatus viib läbi Audiitorkogu liikmete kohta saadud kaebuste menetlemist ja kaebuste uurimist järelevalvenõukogu poolt kinnitatud korras. Järelevalvenõukogu teostab järelevalvet kaebuse menetlemise üle Audiitorkogu juhatuse poolt. Juhatus on kehtestanud korra selle kohta, kuidas kaebust saab Audiitorkogule esitada; protseduuri kirjeldus on avaldatud Audiitorkogu kodulehel.

Kaebuste arv on olnud suhteliselt väike. Aastatel 2014/2015 ja 2013/2014 alustati kaebuse tulemusena ühte distsiplinaarmenetlust (AJN aastaraamat 2014-2015).

### 3.3.6 *Kliendilepingu ülesütlemine*

Kooskõlas 2010. aastast kehtiva audiitortegevuse seadusega saab kliendi ja audiitori vahelise lepingu üles öelda ainult mõjuval põhjusel. Mõjuvaks põhjuseks ei loeta arvamuste lahknevust raamatupidamise või vandeaudiitori tegevusega seotud teemade käsitlemisel. Audiitorettevõtja ja klient peavad kliendilepingu ülesütlemisest registri infosüsteemi vahendusel viivitamata teavitama AJN-i, edastades kliendilepingu ülesütlemise põhjuste kohta omapoolsed selgitused. Vahetult peale AJN-i teavitamist esitab audiitorettevõtja kliendile aruande tehtud töö kohta. Klient on kohustatud audiitorettevõtjale viivitamata tasuma kõigi kliendilepingus kokkulepitud tööde eest, mis tehti enne kliendilepingu ülesütlemist.

### 3.3.7 *Audiitori vastutus*

2010. aastal jõustunud audiitortegevuse seadus kehtestas, et audiitorfirma kannab varalist vastutust kliendile või kolmandale isikule vandeaudiitori kutsetegevusega süüliselt tekitatud otsese varalise kahju eest. Vastutuse ülempiir on kümnekordne kliendilepingu tasu, milles lepiti kokku kliendilepingus, millega seoses kahju tekitati. Lisaks sellele kehtestatakse audiitortegevuse seaduses audiitorettevõtjale kohustuslik kutsekindlustus ja seatakse miinimummäärad kindlustussummale ja omavastutusele.

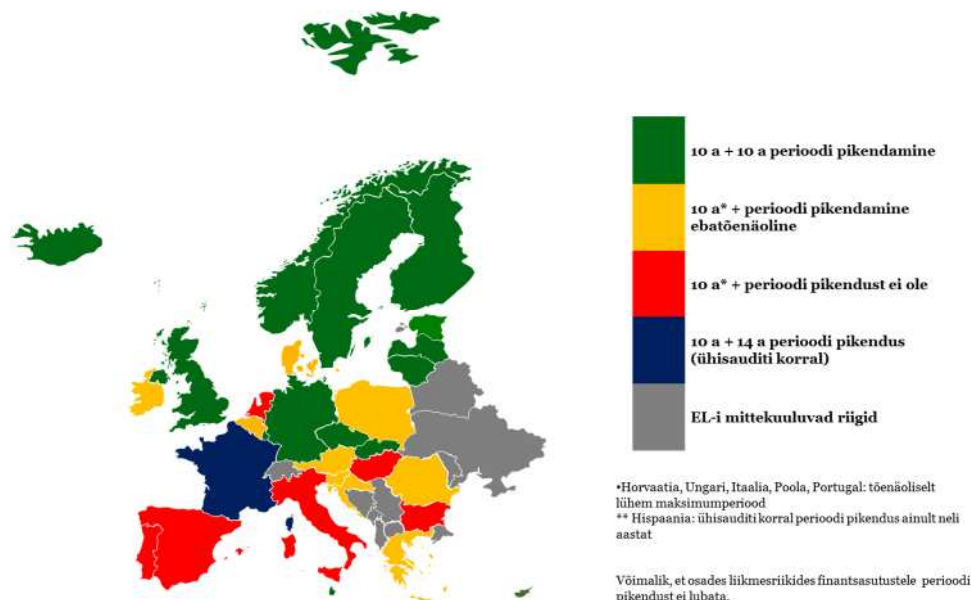
Audiitortegevuse seadusega on kehtestatud ka osahingust audiitorühingu osakapitali minimaalne suurus.

Enne 2010. aastat ei olnud audiitorfirma vastutus piiratud ja samuti oli kohustuslik omada kutsekindlustust.

### 3.3.8 Rotatsioonireeglid

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

Muudatused audiitortegevuse seadusesse sel teemal kavatakse teha 2017. aastal, kui Eesti peab võtma vastu uue auditeerimise direktiivi 2014/56/EL, millega muudetakse direktiivi 2006/34/EÜ, mis käsitleb raamatupidamise aastaaruannete ja konsolideeritud raamatupidamise aastaaruannete kohustuslikku auditit. Kuigi nii Eestis kui ka enamikes teistes riikides on direktiivi ülevõtivate õigusaktide loomine alles algjärgus, on allpool oleval joonisel toodud väga esialgne hinnang, millise suuna võiksid antud teemal eri riigid võtta, kuigi tegelik tulemus võib sellest esialgsest hinnangust erineda.



**Joonis 10. Liikmesriikide poolt tehtavate valikute võimalik tulemus audiitorfirmade kohustusliku rotatsiooni osas**

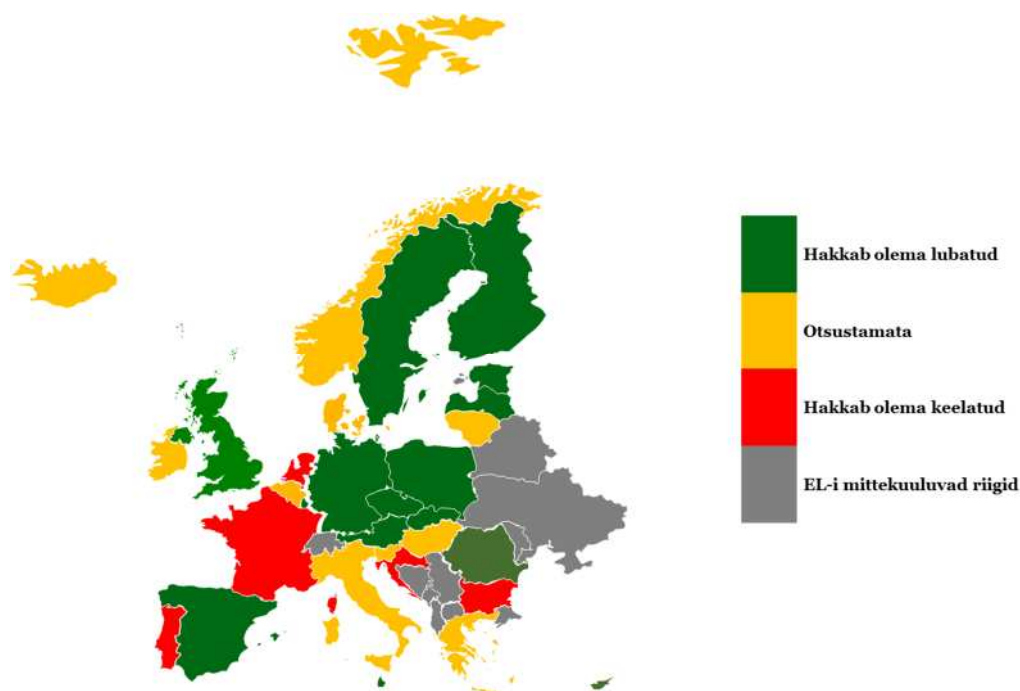
(Allikas: PwC uuring, november 2015)

Meie arvates on oluline, et Eesti lähenemine on sama või vähemalt sarnane riikidega, kust on tehtud suurim osa välisinvesteeringutest Eesti ettevõtetesse või riikidega, kuhu Eesti ettevõtted on kõige rohkem investeerinud. Seisuga 30. september 2015 on 54,1% Eestisse tehtud otseinvesteeringutest pärit Skandinaavia riikidest. Eesti ettevõtete poolt välismaale tehtud otseinvesteeringutest on 39,6% läinud Lätti ja Leetu (allikas: <http://statistika.eestipank.ee>). Kui riikides, milles asuvad konsolideerimisgrupi ettevõtted, on sarnased audiitorite rotatsioonireeglid, lihtsustaks see oluliselt kontserni ettevõtete poolt audiitori valimise protsessi.

### 3.3.9 Sõltumatus – keeld osutada muid teenuseid

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

Muudatused audiitortegevuse seadusesse sel teemal kavatakse teha 2017. aastal, kui Eesti peab võtma vastu uue auditeerimise direktiivi 2014/56/EL, millega muudetakse direktiivi 2006/34/EÜ, mis käsitleb raamatupidamise aastaaruannete ja konsolideeritud raamatupidamise aastaaruannete kohustuslikku auditit. Kuigi nii Eestis kui ka enamikes teistes riikides on direktiivi ülevõtvate õigusaktide loomine alles algjärgus, on allpool oleval joonisel toodud väga esialgne hinnang, millise suuna võiksid antud teemal eri riigid võtta, kuigi tegelik tulemus võib sellest esialgsest hinnangust erineda.



**Joonis 11. Liikmesriikide poolt tehtavate valikute võimalik tulemus auditeeritavatele klientidele osutatava maksunõustamise ja hindamisteenuste osutamise piiramisele**

(Allikas: PwC uuring, november 2015)



### 3.3.10 Rahastamine

Audiitorkogu tegevust rahastatakse põhiliselt liikmemaksudest ja riigieelarvelistest eraldistest. Viimast kasutatakse järelevalvetegevuse rahastamiseks. Aruandeaastal 2014/2015 oli vannutatud audiitorite liikmemaks 64 eurot ja tegevuslitsentsi tasu oli 1% audiitorfirma audiitorteenuste müügitulust.

**Tabel 24. Audiitorkogu tulu jaotus 2014/2015 ja 2013/2014**

	2014/2015	2013/2014
Liikmemaksud	40%	34%
Riigieelarveline eraldis avaliku järelevalve korraldamiseks	22%	15%
Eesti-Šveitsi koostööprogrammi toetused: E-dok	13%	27%
Eesti-Šveitsi koostööprogrammi toetused: kutseksamite korraldamine	9%	11%
Koolitustulud	12%	11%
Kutseksamitasud	2%	2%
Muud toetused tegevuskulude või eriprojektide rahastamiseks	1%	0%

(Allikas: Audiitorkogu aastaaruanne 2014/2015)

Järelevalvetegevuse rahastamise tulevikku käsitletakse punktis 3.3.1. Nagu Tabel 24 näha, on oluline osa tuludest tulnud Eesti-Šveitsi koostööprogrammist. Need vahendid eraldati seoses konkreetsete projektidega, mis tänaseks on lõpetatud. Samas näeb Audiitorkogu praegune strateegia ette investeringute tegemist Audiitorkogu kodulehe täiendamiseks ja E-dok tarkvara edasiarendamiseks. Viimati nimetatud investering sõltub suuresti sellest, kas Eesti-Šveitsi koostööprogrammist õnnestub taotleda täiendavaid vahendeid. Eespool toodud arvesse võttes nõuab Audiitorkogu tegevuse edasine rahastamine pidevat Rahandusministeeriumi ja Audiitorkogu tähelepanu, tagamaks, et Audiitorkogu saab nõuetekohaselt täita oma ülesandeid, säilitamaks ja tõhustamaks audiitorite kutseala kvaliteeti Eestis.

### 3.3.11 Juhendmaterjalide kättesaadavus, E-dok tarkvara

Juhendmaterjalid audiitoritele asuvad Audiitorkogu kodulehel ja hõlmavad:

- IAASB poolt välja antud rahvusvahelised standardid ja IFAC-i eetikakoodeks (nende tõlkimist eesti keelde rahastati Eesti-Šveitsi koostööprogrammist (vt 8. jagu)).
- Metodoloogiakomisjoni poolt välja antud parimate praktikate kohased vormi ja juhendid. Metodoloogiakomisjoni kuuluvad kogenud praktiseerivad audiitorid ning selles on hetkel 7 liiget. Komisjon analüüsib audiitorite poolt osutatavate kutseteenuste meetodikat, koostab vorme ja juhendeid, osaleb seaduste väljatöötamises ja nõustab vandeaudiitoreid.

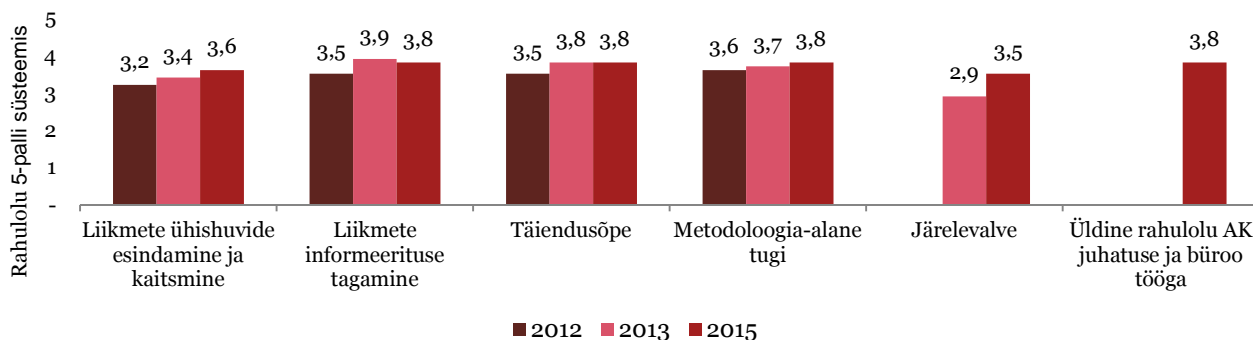
Audiitorkogu on võtnud tööle metodoloogiaspetsialisti, kes vastab audiitorite küsimustele ja suunab korduvad või keerulisemad küsimused metodoloogiakomisjonile.

Audiitorkogu korraldab audiitoritele regulaarselt täiendkoolitusi ja kutseeksami ettevalmistumise koolitusi isikutele, kes soovivad sooritada kutseeksami. Koolitusi rahastatakse osavõtutasudest. Aastatel 2010-2011 korraldasid Audiitorkogu ja Rahandusministeerium kokku üheksa koolitust ISA-de teemal, mida rahastati Eesti-Šveitsi koostööprogrammist (vt 8. jagu).

Paari viimase aasta jooksul on Audiitorkogu suurimaks arendusprojektiks olnud auditeerimistarkvara E-dok arendamine ja käikulaskmine. E-dok tarkvara litsentseeritakse audiitoritele tasu eest. Vastavalt Audiitorkogu aastaaruandele alustasid 2014/2015 majandusaastal rohkem kui pooled Eesti audiitorfirmad E-dok tarkvara kasutamist. Tarkvara on juba litsentseeritud esimestele kasutajatele Lätis ja läbirääkimisi peetakse veel kahes riigis, Leedus ja Gruusias. Tarkvara võimaldab paremini jälgida kindlustandva töövõtu protsessi ning aitab tõsta töövõttude dokumenteerimise kvaliteeti. Tarkvara arendamist rahastati Eesti-

Šveitsi koostööprogrammist (vt 8. jagu). Tarkvara vajab edasiarendamist ja täiendavat rahastamist tulevikus. Tegevuse edasine rahastamismudel ei ole praeguseks veel selge.

Audiitorkogu juhatus on kogunud audiitoritelt tagasisidet materjalide ja toe kättesaadavuse kohta. Tagasiside tulemused näitavad positiivset muutust:



**Joonis 12. Muutused Audiitorkogu tagasisides 2012, 2013 ja 2015. aastal**

(Allikas: Audiitorkogu)

Meie poolt kogutud informatsioon näitab, et vaadeldaval perioodil on protsessid välja kujunenud ja toimunud ning rahastamine on olnud piisav, eriti tänu Eesti-Šveitsi koostööprogrammist eraldatud vahenditele. Intervjuueeritavad väljendasid teatud muret selle valdkonna edasise rahastamise pärast, juhul kui käivitatakse uusi suuremaid projekte või tekib vajadus vaadata üle ja uuendada olemasolevad materjalid, mis võib osutada päris mahukaks tööks.

### 3.3.12 Audiitorite muud töövõttud

Lisaks raamatupidamise seadusele seavad mitmed muud õigusaktid vandeaudiitoritele ka muid kohustusi peale aruannete auditeerimise ja ülevaatus. Näiteks äriseadustikus sätestatakse, et kui mitterahalise aktsiakapitali sissemakse ületab teatud taseme, siis on audiitor kohustatud kontrollima mitterahalise sissemakse väärtust. Või näiteks elektrituruseaduses sätestatakse, et elektriettevõtja tegevus kuulub auditeerimisele, sealhulgas see, kas elektriettevõtja raamatupidamise aastaaruanne ja selle lisad on kooskõlas elektrituruseaduse erinõuetega. Üks hiljuti riigi poolt audiitoritele seatud nõue on toodud pakendiseaduses, milles sätestatakse, et pakendiregistrile esitatud aruanded tuleb auditeerida/kontrollida vandeaudiitori poolt ja taaskasutusettevõttele esitatud aruandeid peavad samuti kontrollima vandeaudiitorid.

Enamikel juhtudel ei ole õigusaktis määratletud audiitori töö ulatus, eeldatav kindluse tase ega ka aruandekohustuslase poolt esitatava aruande (juhul kui audiitor peab kontrollima aruannet) ülesehitus. Paljudel juhtudel on õigusaktis toodud nõue nii ebamäärane, et see ei võimalda audiitoril otsustada, millise asjaomase standardi alusel (ISA, ISRE, ISAE, ISRS) peaks protseduure ellu viima või mis tasemel kindlust peavad need protseduurid andma. Näiteks võidakse erinevates õigusaktides nõuda, et audiitor peab „hindama”, „üle vaatama” või „teostama protseduure”. Seetõttu võime oma intervjuudest saadud tagasiside põhjal järeldada, et tegemist on olulise valdkonnaga, millega riik peaks tulevikus arvesse võtma – kui valmistatakse ette selliseid õigusakte, mis hakkavad nõudma audiitori poolt teatud protseduuride teostamist, tuleks Audiitorkogu kaasata seaduse koostamise protsessi võimalikult varajases etapis, et seaduses saaks kirjeldatud audiitori poolt teostatava töö alus ja, juhul kui audiitor teostab oma tööd ettevõtte poolt koostatud aruande osas, siis selle aruande formaat.

Probleem ei ole nii tõsine juhtudel, kui audiitori aruanne on suunatud ainult ühele osapoolle (nt Riigikontroll, Finantsinspeksioon), kuna nendel juhtudel saab aruannet vastuvõttev osapool koostada juhised raamistiku täpsustamiseks või audiitor saab rääkida raamistiku läbi vahetult aruande kasutajaga.

Siiski oleks eelistatav, kui täpsemad nõuded oleksid kirjeldatud juba nendes seadusaktides, mis nõuavad toimingute teostamist audiitori poolt.

Intervjuudes väljendasid intervjuueeritavad oma seisukohti mõnedest valdkondadest, kus riik saaks kasutada vandeaudiitorite ekspertteadmisi, nõudes neilt teatud teemade kontrollimist, nt keskkonna, energeetika vms valdkonnas. Üks valdkond, kus riik võiks kaaluda, kas audiitorite ekspertteadmisi saaks kasutada avaliku huvi eesmärgil, puudutab ettevõtteid, kes ei ole vaatamata meeldetuletustele esitanud oma aastaaruannet tähtajaks või üldse mitte – nende puhul võiks riik kaaluda, kas nende allutamine kohustuslikule auditile või ülevaatusele võiks olla sobiv meede. Selles valdkonnas vajab kõige asjakohasema meetme leidmine hoolikat kaalumist, kuid juhul kui aastaaruannete mitteesitamine või esitamisega hilinemine peaks olema rohkem omane finantsraskustes olevatele ettevõtetele, peaks meede tagama nende ettevõtete kreditoride huvi saada finantsinformatsiooni võimalikult aegsasti.

### 3.4 Siseaudit

Esimesed siseaudiitorid alustasid Eestis tegevust 1993. aastal, mil kokku oli vaid 10 kuni 15 praktiseerijat. 2005. aastaks tegutses Eesti keskvalitsuse sektoris ligi 170 siseaudiitorit. Eesti Siseaudiitorite Ühingul (ESAÜ) oli 2006. aasta juuni seisuga 135 liiget. Järgmise viie aasta jooksul, 2010. aasta aprilliks, kasvas ESAÜ liikmete arv 200-ni (Linnas, 2012).

Ehkki siseaudiitorite arv on viimase aastaga kasvanud, on siseaudiitorite tegevuse kujunemine olnud pikk protsess ja arenguruumi veel jätkub. Aastatel 2004-2014 on siseaudiitori kutseala regulatsioon avalikus sektoris paranenud ja tõhustunud.

Avaliku sektori siseaudiitorite kutsestandardite väljatöötamine algas 2000. aasta märtsis, mil valitsus volitas Rahandusministeeriumi koordineerima avaliku sektori sisekontrolli ja siseauditite alast tegevust. Samal aastal võttis Riigikogu vastu Vabariigi Valitsuse seaduse, mille kohaselt täidesaatva riigivõimu asutuste juhid on kohustatud tagama sisekontrollisüsteemide rakendamise ja siseaudiitori kutsetegevuse korraldamise. See seadis valitsusasutustele ja nende poolt hallatavatele täidesaatva riigivõimu asutustele kohustuse nimetada ametisse siseauditi eest vastutav isik ning vajadusel luua nõuetekohane struktuuriüksus siseauditi ülesannete täitmiseks, mis hakkaks siseauditi ülesandeid täitma hiljemalt 1. jaanuarist 2001 (Euroopa Komisjon, 2014).

2006. aasta juunis palus Valitsus rahandusministril koostada siseaudiitoritele täiendavad tegevuse kvaliteedi- ja pädevusnõuded. Rahandusministeeriumil paluti tagada (Euroopa Komisjon, 2014):

- Siseaudiitorite kutsetegevuses üleminek soovituslikelt siseriiklikelt parimatelt tavadelt rahvusvahelistele siseauditeerimise standarditele;
- Siseauditite kvaliteedi kasv, täitmaks siseriiklikke ja rahvusvahelisi nõudeid;
- Kutse kvalifikatsiooni ja kvaliteedi jälgimise süsteemi väljatöötamine siseaudiitorite jaoks ning selle süsteemi elluviimiseks vajaliku õigusliku raamistiku loomine.

2009. aasta lõpuks oli välja töötatud siseaudiitori kutse omandamise süsteem ja ette valmistatud süsteemi kasutuselevõtuks vajalik õiguslik raamistik. 2010. aasta jaanuaris vastu võetud audiitoritegevuse seaduses täpsustati muuhulgas siseaudiitorile esitatavaid nõudeid, kutsetegevuse õiguslikku alust, kutsealast õigust ja kutsealase praktika kvaliteedi jälgimise põhimõtteid. Seaduses käsitleti siseaudiitorite tegevust avaliku huvi üksustes ja ettevõtetes ning erasektori üksustes, mida liigitatakse avaliku huvi üksusena.

Audiitoritegevuse seaduse kohaselt teostab siseaudiitorite üle Eestis järelevalvet Rahandusministeerium, mis annab ühtlasi välja siseauditeerimise standardeid. Audiitoritegevuse seadusega nähti ette IPPF kohustusliku juhendi kasutuselevõttu (siseauditi määratlus, eetikakoodeks, rahvusvahelised siseauditeerimise kutsestandardid), mis oli juba Eesti õigussüsteemi tavaõiguses olemas (Euroopa

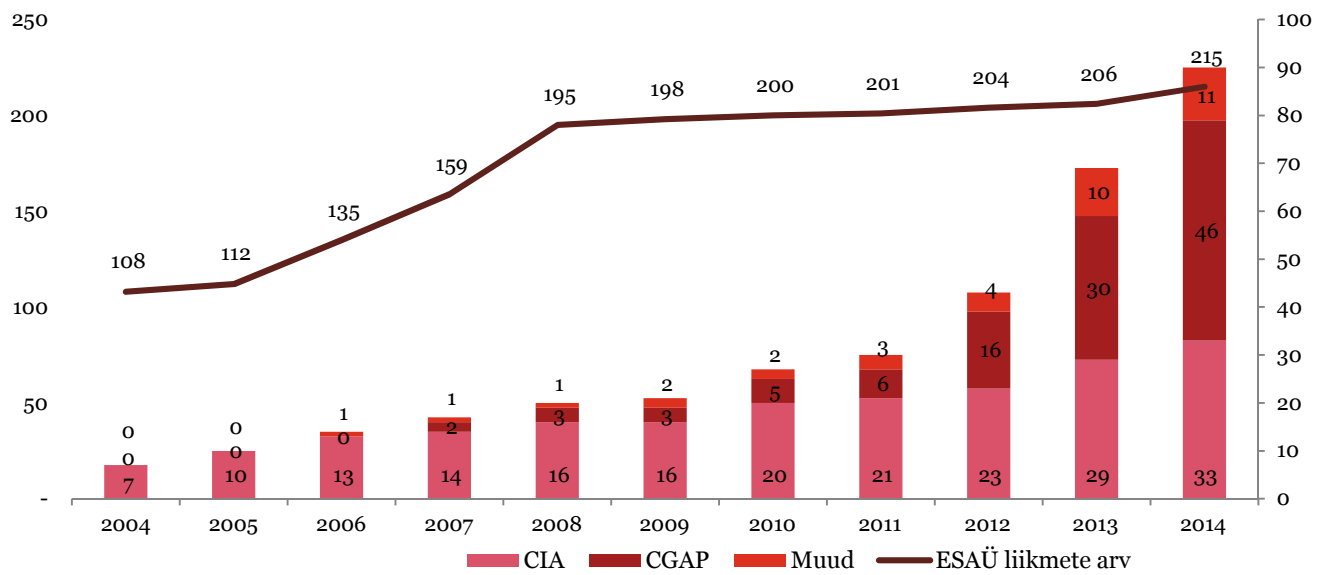
Komisjon, 2014). Koostöös Rahandusministeeriumi ja ESAÜ-ga, võeti 2011. aasta lõpus täies mahus vastu siseaudiitorite kutsestandardid (sealhulgas rahvusvahelised siseauditeerimise standardid) (Linnas, 2012).

2010. aasta aprillis asutas rahandusminister ka audiitorite kutsekvalifikatsiooni komitee, mis nõuandva komiteena käsitleb siseaudiitorite kutsetegevuse ja kvaliteediseire küsimusi. Komitee eesmärgiks on aidata arendada siseaudiitorite kutsetegevust ja säilitada kutseala kõrge kvaliteet.

Alates 2011. aasta sügisest on olnud võimalik sooritada eksamit eesti keeles, mis on ette valmistatud koostöös ESAÜ-ga ja mille sooritamisel saab omandada rahvusvahelise *Certified Government Auditing Professional* (CGAP) tunnustuse. CGAP eksami sooritamise eest tuleb tasuda kutseeksamitasu. Eksamikomisjon kontrollib lisaks eksamineeritava isiksuseomadustele kutseeksami raames ka tema koolituse taset, teadmisi, oskusi ja kogemusi, mida nõutakse kutsetegevuse alustamiseks või jätkamiseks. Lisaks sellele kohalduvad CGAP eksami sooritajaile Eestis veel mõningad eeltingimused ja piirangud. Audiitortevuse seaduses on toodud kutseeksami jaotus ning teemad (Linnas, 2012). Peale tunnustuse omandamist peavad siseaudiitorid täiendõppe kaudu oma teadmisi, oskusi ja muud pädevust edasi arendama. Samuti on nad kohustatud regulaarselt osalema Eestis toimuvatel perioodilistel koolitustel. Sarnaselt vandeaudiitoritega on siseaudiitorid kohustatud koostama ja esitama siseaudiitori tegevusaruande läbi registri infosüsteemi kahe kuu jooksul pärast siseaudiitori tegevusaruande perioodi lõppu.

Avaliku sektori audiitorkontrolli valdkonnas jõustus 1. jaanuaril 2013 kohaliku omavalitsuse korralduse seaduse muutmise seadus, millega:

- Kohaliku omavalitsuse volikogu on kohustatud tagama sisekontrollisüsteemi rakendamise ja siseaudiitori kutsetegevuse korraldamise kohalikus omavalitsuses;
- Valla- või linnavalitsus on kohustatud rakendama sisekontrollisüsteemi ja vastutab selle tulemuslikkuse eest;
- Kohaliku omavalitsuse üksusel on õigus luua siseaudiitori kutsealase tegevuse elluviimiseks vajalik nõuetekohane ametikoht või struktuuriüksus;
- Kohalik omavalitsus on kohustatud kohaldama audiitortevuse seaduses toodud sätteid, korraldades siseaudiitori kutsealast tegevust ning võimaldama moodustada kutsealase tegevuse aluse;
- Kui kohaliku omavalitsuse üksuses on moodustatud siseaudiitori kutsetegevuse alaste ülesannete täitmiseks vastav ametikoht või loodud vastav struktuuriüksus, siis on vastav ametnik või struktuuriüksuse juht kohustatud esitama siseaudiitori aruande valla- või linnavalitsusele enne majandusaasta aruande heakskiitmist.



**Joonis 13. Eesti Siseaudiitorite Ühingu liikmed ja tunnustatud liikmed 2004-2014**

(Allikas: Eesti Siseaudiitorite Ühing)

## 4 Haridus

Kutsehariduse eesmärk on omandada teadmised, oskused ja hoiakud, vilumused ning sotsiaalne valmidus töötamiseks, ühiskonnaelus osalemiseks ja elukestvaks õppeks. Kutseõpet korraldavad kutseõppeasutused ja rakenduskõrgkoolid.

Eestis reguleerib kutsehariduse süsteemi kutseõppeasutuse seadus. 2013. aastal võttis Riigikogu vastu uue kutseõppeasutuse seaduse, mis muutis oluliselt senist kutseharidussüsteemi korraldust. Kõige olulisemad uuendused olid järgmised:

- Kehtestati uued kutseõppeliigid mis on otseselt seostatud Eesti kvalifikatsiooniraamistikuga;
- Hindamiskorralduses, kutseõppeliikide ja õppekavade kehtestamisel rakendatakse läbivalt väljundipõhisuse printsiipi;
- Õppe läbiviimise õigus antakse akrediteerimise kaudu;
- Kasutusele võeti Eesti kutsehariduse arvestuspunkt (EKAP).

Kutseõppe ühtsed nõuded on tagatud kutseharidusstandardiga. Kutsehariduse õppekavad on jaotatud riiklikuks ja kooli õppekavaks.

Eesti kõrgharidussüsteemis on kaks haru – akadeemilise (ülikooli) ja rakenduskõrghariduse haru. Mõned kutsekoolid on omandanud õiguse pakkuda rakenduskõrgkooli õppekavasid. Omandivormilt jagunevad kõrgharidust andvad õppeasutused riiklikeks, avalik-õiguslikeks ja eraõiguslikeks.

Kõrghariduse üldisteks õiguslikes alusteks on „Ülikooliseadus“, „Rakenduskõrgkooli seadus“ ja „Erakooliseadus“. Alates 2002/2003 õppeaastast on kõrgharidussüsteemi akadeemiline haru üldstruktuurilt kaheastmeline järgides bakalaureuse- ja magistriõppe mudelit. Bakalaureuse- ja magistriõppe on mõnedel erialadel integreeritud üheks tervikuks. Akadeemilise õppe kõrgeimaks astmeks on doktoriõpe. Rakenduskõrgharidusõpe on kõrgharidussüsteemi esimene aste ning vastab akadeemilise haru bakalaureuseastmele. Alates 2012/2013 õppeaastast on kõrgharidus Eestis tasuta neile üliõpilastele, kes õpivad täiskoormusega eestikeelse õppekeelega õppekaval.

### **4.1 Arvestusala õpe Eestis kutsehariduse, rakenduskõrghariduse ja ülikoolihariduse tasanditel**

Järgnev peatükk keskendub Eestis antavale arvestusala õppele kutsehariduse, rakenduskõrghariduse ja ülikoolihariduse tasandil. Käesolevas peatükis analüüsitakse järgmiste haridusasutuste arvestusala õppekavasid:

- Kutsekoolid: Tallinna Majanduskool, Lääne-Viru Rakenduskõrgkool;
- Rakenduskõrgkoolid: TTÜ Tallinna Kolledž, Lääne-Viru Rakenduskõrgkool;
- Ülikoolid: Tartu Ülikool, Tallinna Tehnikaülikool, Estonian Business School.

### 4.1.1 Kutsehariduse tasand

Tallinna Majanduskoolis on raamatupidaja õppekava, mille maht on 120 Eesti kutsehariduse ainepunkti (EKAP). 1 EKAP-ile vastab 26 tundi õppuri tööd, millesse on arvestatud loengud, iseseisev töö, praktika, e-õpe ja tulemuste kontroll. Raamatupidaja õppekava mooduliteks on muuhulgas finantsarvestus, kuluarvestus, juhtimisarvestus ning ettevõtluskeskkond ja ettevõtte rahandus.

Ka Lääne-Viru Rakenduskõrgkoolis on raamatupidaja õppekava, mille maht on 120 EKAP-i. Selle õppekava mooduliteks on finantsarvestus, maksuarvestus ja juhtimisarvestus.

Mõlema kooli lõpetajatel on olemas praktilised ja teoreetilised teadmised, mida nõutakse 5.-nda taseme raamatupidaja kutse omandamisel (vt ka punkt 2.6).

### 4.1.2 Rakenduskõrghariduse tasand

TTÜ Tallinna Kolledžis on majandusarvestuse ja ettevõtluse juhtimise õppekava, mille raames on võimalik spetsialiseeruda järgmistele erialadele: majandusarvestus, ettevõttemajandus, teenuste turundus ja juhtimine. Õppekava mahuks on kokku 210 EAP-d (*Euroopa Ainepunkt*), millest valitud eriala moodustab 98 EAP-d (sealhulgas õppepraktika). Majandusarvestuse peaeriala õppeainete hulgas on muuhulgas kontserniarvestus, kuluarvestus, rahvusvahelised finantsaruandluse standardid, aastaaruandluse koostamine ja analüüs, audiitorkontroll ja majandusarvestuse tarkvara.

Lääne-Viru Rakenduskõrgkoolis on samuti majandusarvestuse õppekava, mille maht on 180 EAP-d. Majandusarvestuse õppekava erialaained moodustavad kokku 132 EAP-d. Õppeainete hulgas on finantsraamatupidamine I ja II, finantsanalüüs, juhtimisarvestus, kuluarvestus, finantsjuhtimine.

### 4.1.3 Ülikoolihariduse tasand

Ülikoolihariduse tasandi majandusarvestuste õppekavasid analüüsitakse eraldi bakalaureuseõppe ja magistriõppe tasemel.

Bakalaureuseõppe taseme lõpetanud üliõpilane omandab laiapõhjalise majandusalase hariduse. Bakalaureuseõppe taseme õppekava koostab tavaliselt ülikool ise ja see hõlmab selliseid kohustuslikke põhiõppe aineid nagu raamatupidamine ja juhtimisarvestus. Alles hiljuti pakkusid ainult vähesed ülikoolid bakalaureuseõppe tasemel võimalust spetsialiseeruda majandusarvestuse erialale.

**Tabel 25. Majandusarvestuse õppekava bakalaureuseõppe tasemel valitud Eesti ülikoolides**

	<b>Tartu Ülikool</b>	<b>Tallinna Tehnikaülikool</b>	<b>Estonian Business School</b>
Õppekava nimetus	Majandusteadus	Ärindus	Rahvusvaheline ärijuhtimine
Võimalus spetsialiseeruda majandusarvestuse erialale	Olemas (alates 2013)	Olemas (alates 2004)	Puudub
Eriala nimetus	Rahandus ja arvestus	Majandusarvetus	Ettevõtlusrahandus
Majandusarvestuse eriala hõlmavate õppeainete maht	12 EAP	12 EAP	18 EAP

(Allikas: uuringu autorite koostatud)

Estonian Business School-i rahvusvahelise ärijuhtimise õppekava ei paku küll spetsialiseerumist majandusarvestusele, kuid üliõpilased, kes õpivad ettevõtlusrahandust läbivad muuhulgas ka finantsarvestuse keskkursuse ja ettevõtte rahanduse õppeaine.

Magistriõppe programmid pakuvad majandusarvestuse valdkonnas suuremaid spetsialiseeritumise võimalusi.

**Tabel 26. Raamatupidamise õppekava magistriõppe tasemel valitud Eesti ülikoolides**

	<b>Tartu Ülikool</b>	<b>Tallinna Tehnikaülikool</b>	<b>Estonian Business School</b>
Õppekava nimetus	Majandusteadus	Ärirahandus ja majandusarvestus	Rahvusvaheline ärijuhtimine
Võimalus spetsialiseeruda majandusarvestuse erialale	Olemas (alates 2014) <sup>2</sup>	Olemas (alates 2005)	Puudub
Eriala nimetus	Majandusarvestus	Majandusarvestus, audiitortegevus	Finantsjuhtimine
Majandusarvestuse eriala hõlmavate õppeainete maht	36 EAP	42 EAP	30 EAP

(Allikas: uuringu autorite koostatud)

Nii Tartu Ülikooli kui ka Tallinna Tehnikaülikooli majandusarvestuse eriala hõlmab nii kohustuslikke kui ka valikaineid. *Estonian Business School* pakub võimalust spetsialiseeruda finantsjuhtimise erialale (mitte otseselt majandusarvestusele), kus õppeainete hulgas on rahvusvahelised finantsaruandluse standardid, finantsaruannete analüüs ja juhtimisarvestus edasijõudnutele.

Tallinna Tehnikaülikoolis on majandusarvestuse õppekavas sellised õppeained nagu kontserniarvestus, rahvusvaheline arvestus, arvestus mittetulundusühingutes, siht- ja riigiasutustes jne. Rahvusvahelise arvestus õppeaine hõlmab nii üldist arusaamist rahvusvahelistest finantsaruandluse standarditest (IFRS-ideest) kui ka teistest finantsaruandluse standarditest, mida kasutatakse riikides üle kogu maailma. Tallinna Tehnikaülikoolis algatab vajadusel õppekava muudatuse vastav instituut (näiteks majandusarvestuse instituut), seejärel vaatab muudatused üle õppekava töörühm ning lõpuks teaduskond. Lõppotsuse õppekava muudatuse osas teeb ülikooli nõukogu.

Tallinna Tehnikaülikooli magistriõppe üliõpilastel on alates 2011. aastast võimalik valida ka täiendav eriala – audiitortegevus. Antud õppekava loodi kasutades Eesti-Šveitsi koostööprogrammist eraldatud vahendeid. Tallinna Tehnikaülikooli esindaja väitel tuli algatus õppekava loomiseks Riigikontrollilt.

<sup>2</sup> Käesolevas uuringus käsitletud õppekava on võimalik valida alates 2014. aastast. Kuni 2013. aastani oli magistrantidel võimalus õppida arvestusala 18 EAP mahus.



Tabel 27. Lõpetajate arv

Kutseharidus	Kursus	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Kokku
Tallinna Majanduskool	Raamatupidaja	49	87	79	73	68	67	78	110	61	71	77	820
Lääne-Viru Rakenduskõrgkool	Raamatupidaja	N/A	N/A	N/A	29	17	21	12	19	25	22	18	163
<b>Rakenduskõrgharidus</b>													
Tallinna Majanduskool	Majandusarvestus	70	113	87	100	117	98	105	123	130	75	90	1 108
Lääne-Viru Rakenduskõrgkool	Majandusarvestus	109	97	97	63	96	81	98	79	74	93	89	976
TTÜ Tallinna Kolledž	Majandusarvestus ja ettevõtluse juhtimine	71	61	47	78	50	57	52	63	42	30	44	595
<b>Ülikooliharidus</b>													
Tallinna Tehnikaülikool	Bakalaureuseõppe õppekava "Ärindus", magistriõppe õppekava "Ärirahandus ja majandusarvetus" <sup>3</sup>	N/A	14	28	38	35	49	48	67	48	32	52	411

(Allikas: koostatud uuringu autorite poolt õppeasutustelt saadud andmete põhjal)

Tööturule sisenevate lõpetajate kohta käivat statistikat koguvad õppeasutused ise. Kahjuks on need andmed sageli puudlikud või käsitlevad kogu õppeasutust, mille tõttu on keeruline teha järeldusi teatud õppetaseme või õppekava kohta. Puuduoleva informatsiooni tõttu on koolidel ka keeruline hinnata, kas lõpetaja töötab oma erialal. Mõned intervjueeritavad hindasid, et umbes 85% koolilõpetajatest töötab oma erialal.

<sup>3</sup> Andmed hõlmavad bakalaureuseõppe õppekava "Ärindus" lõpetajaid, kes valisid spetsialiseerumise majandusarvestuse. Muud peamised erialad bakalaureuseõppes on ärirahandus, turundus, juhtimine ja töökorraldus. Andmed hõlmavad ka magistriõppe õppekava "Ärirahandus ja majandusarvetus" lõpetajaid, kelle peeriala on kas ärirahandus, majandusarvestus või audiitortegevus.

## 4.2 Praktika sisu ja tõhusus majandusarvestuse õppekava osana

Kutsekoolides on praktika õppekava lahutamatuks osaks. Nii Tallinna Majanduskoolis kui ka Lääne-Viru Rakenduskõrgkoolis annab töökohal toimuv praktika 30 ainepunkti (EKAP) ja moodustab 25% õppekava mahust.

Rakenduskõrghariduskoolides on õppepraktika osa sõltuvalt koolist erinev. Näiteks TTÜ Tallinna Kolledžis moodustab õppepraktika 210-st ainepunktist 32 ainepunkti (EAP) (15%), samas kui Lääne-Viru Rakenduskõrgkoolis moodustab õppepraktika 46 ainepunkti (25%).

Ülikoolides asetatakse praktikale vähem rõhku. Bakalaureuseõppe tasemel moodustab Tartu Ülikoolis praktika 180-st ainepunktist 6, Tallinna Tehnikaülikoolis 5 ja EBS-is 7,5 ainepunkti (moodustades kogu õppekavast seega ligikaudu 3-4%). Kuna 1 EAP on võrdne 26 tunniga, siis kestab praktika tavaliselt 4 nädalat ja toimub üldjuhul suvel. Mõnedes ülikoolides antakse üliõpilasele töökohal juhendaja, keda omakorda toetab ülikooli teaduskonna õppepraktika koordinaator. Magistriõppes moodustab õppepraktika veelgi väiksema osa õppekavast (120 EAP-st Tartu Ülikoolis 6 ainepunkti ja Tallinna Tehnikaülikoolis 1 ainepunkti). Doktorioõppe õppekavad praktikat ei sisalda.

Kutsekoolide ja rakenduskõrghariduskoolide esindajatega läbiviidud intervjuud näitasid, et nende hinnangul eelistavad ettevõtteid raamatupidaja ametikohale pigem rakenduskõrghariduskooli kui ülikooli lõpetanuid, kuna esimestes on õpe oma iseloomult praktilisem ja lõpetanutel on rohkem töökogemust.

Intervjuudest Eesti Väike- ja Keskmiste Ettevõtjate Assotsiatsiooniga (EVEA), Eesti Kaupmeeste Liiduga ning Eesti Kaubandus- ja Tööstuskojaga selgus, et tööandjad eelistavad värvata just kutsekoolide lõpetajaid, kes on praktika käigus saanud juba märkimisväärse töökogemuse. Raamatupidamise ja audiitortegevuse valdkonnas on praktiline kogemus väga väärtuslik ja seetõttu peaks valitsus rohkem edendama arvestusalast kutseõpet. Samas leidis Eesti Kaupmeeste Liidu esindaja, et ülikoolide majandusala erialade lõpetajad ei peagi tingimata tööturule sisenemiseks töökogemust omama.

Iga ettevõtte värbamisprotsess koosneb erinevatest praktilistest katsetest, mis võimaldavad neil määrata kindlaks iga kandidaadi pädevuse ja valida välja neist kõige sobivam. Seetõttu ei pruugi raamatupidaja kutsetaseme kvalifikatsiooni omandanud kandidaatidel olla eelist, kuigi värbaja seisukohast annab kutsevalifikatsiooni omamine kindlasti kandidaadi osas täiendavat kindlust. Kutsekoolide ja rakenduskõrghariduskoolide esindajate hinnangul on probleemiks praktikakohtade leidmine ja nende tegeliku sisu vastavus õppekavale. Esiteks ei ole kõikidele õpilastele piisavalt praktikakohtasid, mistõttu ettevõtteid võiksid selles osas teha aktiivsemat koostööd koolidega. Samas võib ettevõtete huvipuudus olla põhjendatud sellega, et ettevõtte ja/või praktikanti juhendav ettevõtte töötaja ei saa selle eest sageli mingit tasu või on tasu suurus piiratud. Seetõttu näevad ettevõtteid praktikante pigem kohustusena kui võimalusena leida endale hiljem hea ja kvalifitseeritud tööjõud. Teiseks ei ole õpilaste poolt praktika ajal sooritatud ülesanded sageli vastavuses õppekavaga, st need ei pruugi olla raamatupidaja igapäevased töökohustused. Sellest tulenevalt ei ole praktikantidel võimalik omandada arusaamist raamatupidaja igapäevatööst ja saada kogemust ning teadmisi erinevates raamatupidamisalastes küsimustes.

Seega soovitusena võiks Eesti valitsus kaaluda, kas riik ise saaks juurutada riigile kuuluvates ettevõtetes praktikakohtade süsteemi. Võttes arvesse, et Eesti riigil on osalus 32-s eraõiguslikus ettevõttes ja riigile kuulub 67 sihtasutust ja 115 mittetulundusühendust<sup>4</sup>, siis on riigil ainulaadne võimalus luua süsteem, kus need ettevõtteid pakuvad teatud arvu praktikakohtasid.

<sup>4</sup> <http://www.fin.ee/state-assets>

Teine kutsekoolide ja rakenduskõrghariduskoolide esindajate poolt tehtud soovitus, kuidas muuta õppekogemus reaalsele raamatupidaja igapäevatööle sarnasemaks, on elektrooniliste õppekeskkondade loomine. Õpilastele oleks äärmiselt kasulik, kui nad saaksid täita näiteks maksudeklaratsioone Maksu- ja Tolliameti süsteemis või sisestada Statistikaameti poolt nõutavaid andmeid. Lisaks sellele tuleks luua Registrite ja Infosüsteemide Keskuse juurde ettvõtjaportaali demoversioonid, mis võimaldaks õpilastel harjutada majandusaasta aruannete koostamist ja esitamist.

### 4.3 Õppekava sidumine kutsestandarditega

Kutse- ja rakenduskõrghariduskoolide õppekavad põhinevad kutsestandardi nõuetel, mis on kehtestatud erinevatele raamatupidaja kutsetasemetele (vt punkt 2.6). Seetõttu peaksid õppetasemed ja raamatupidaja kutseksamid olema seotud alljärgnevalt:

- Kutsekooli raamatupidamise eriala lõpetaja peaks olema suuteline sooritama raamatupidaja, tase 5 kutseksami.
- Kui isik omandab raamatupidaja õppekava rakenduskõrghariduskoolis või bakalaureusekraadi ülikoolist, peaks tal olema võimalus sooritada raamatupidaja, tase 6<sup>5</sup> kutseksam eeldusel, et tal on olemas ka piisav töökogemus.
- Magistrikraadi omandanud isikutel peaks olema võimalus sooritada raamatupidaja, tase 7 kutseksam eeldusel, et kandidaat täidab ka töökogemuse nõudeid. Samas tase 7 kutseksamit ei ole hetkel veel koostatud.

Intervjuude põhjal võib järeldada, et on vajalik lisarahastus raamatupidaja, tase 7 kutseksami välja töötamiseks. Mõned intervjuueeritavatest toetasid ideed siduda raamatupidaja, tase 7 kutseksam vandeaudiitori kutseksamiga, kuna viimane juba sisaldab mooduleid, mida saab kasutada ka raamatupidaja, tase 7 kutseksamis. Sellised moodulid on näiteks raamatupidamise eriosa (sh IFRS-id ja Eesti hea raamatupidamistava) ja avaliku õiguse eriosa (sealhulgas Äriseadustik). Ühtse kutse kvalifikatsiooni eksamisüsteemi välja töötamine raamatupidamise ja auditeerimise valdkonnas aitaks vältida kahe eraldi süsteemi haldamisega seotud lisakulu.

Kutse- ja rakenduskõrghariduskoolide esindajad leidsid intervjuude raames, et raamatupidaja kutseksamid peaksid olema elektroonilised (praegu on eksam kirjalik), mis lihtsustaks statistilise informatsiooni kogumist nende eksamiküsimuste kohta, milles kõige sagedamini eksitakse. Praegu on olemas vaid osaline statistika eksamite teatud valdkondade kohta, mille tõttu kõige sagedamini läbi kukutakse. Parema statistilise informatsiooni olemasolu aitaks õpetajatel ja üliõpilastel eksamiks ette valmistudes just nendele valdkondadele rohkem tähelepanu pöörata. Elektroonilist eksamisüsteemi kasutatakse näiteks vandeaudiitori kutse omistamisel. Audiitorkogu aastaaruandes on toodud informatsioon selle kohta, kui palju inimesi on vandeaudiitori eksami sooritanud/läbi kukkunud, sealhulgas statistiline informatsioon iga eksami lõikes.

Kutse- ja rakenduskõrghariduskoolide esindajad tõstasid ka ühe tõsisema murekoha – nimelt, et raamatupidaja kutsetunnistust ühiskonnas, täpsemalt ettevõtete hulgas, ei tunnustata, ja see ei anna seetõttu tööturul sageli mingeid eeliseid. Selle tulemusena on palju (üli)kooli lõpetajaid otsustanud kutseksamit mitte sooritada. Eesti Raamatupidajate Kogu on veendunud, et omandatud raamatupidaja kutsetunnistus on kvaliteedi märk ja seetõttu võiks sellise kutse omamine olla mõnede ettevõtete jaoks kohustuslik (näiteks ettevõtted, kes põhitegevusena osutavad raamatupidamisteenust teistele ettevõtetele). Seda ideed ei toetanud siiski kõik intervjuueeritavad, kuna mõned nendest on veendunud, et nii nagu ka teiste kutsealadega, näitab inimese kvaliteeti ennekõike tema töö ja et kutsetunnistuse omamine on teisejärguline.

<sup>5</sup> Raamatupidaja, tase 6, kutse taotlemisel nõutakse tavaliselt bakalaureusekraadi või rakenduskõrgkooli diplomit ning 2-aastast töökogemust arvestusalal.

Intervjuueeritavad toetasid lisaks ideed luua elektrooniline platvorm (veebileht), mis võimaldaks salvestada ja kasutada erinevaid eestikeelseid õppematerjale, sealhulgas e-raamatuid, kokkuvõtteid, esitlusi, juhtumiuuringud jne. Selline platvorm peaks andma ühtlasi juurdepääsu interaktiivsele õppetarkvarale, õppepraktikat pakkuvatele ettevõtetele ja arvestusala tarkvara demoversioonidele.

Kõik intervjuueeritavad rõhutasid ka, et vaja on rohkem eestikeelseid arvestusala raamatuid. Lahenduseks oleks mõnede rahvusvaheliselt tunnustatud arvestusala (käsi)raamatute tõlkimine eesti keelde.

Intervjuueeritavad ei pidanud vajalikuks, et ülikoolide õppekava koordineeriks ekspertide kogu, vaid leidsid, et ülikoolid peaksid ise otsustama oma õppekava üle. Kutsekoolid on juba liikunud selle poole, et siduda oma õppekava raamatupidaja kutseksamis nõutuga.

## **4.4 Lõpu- ja uurimistööde kvaliteet ja rõhuasetused**

Kutsekoolide ja rakenduskõrghariduskoolide esindajatega tehtud intervjuude põhjal võib öelda, et nende koolide õpilaste lõputööd on praktilise suunitlusega ja põhinevad sageli teatud ettevõtte juhtumil. Lõputöö teemaks võib olla näiteks ettevõtte jaoks kuluarvestusmudeli loomine või kahe konkureeriva ettevõtte efektiivsusnäitajate võrdlemine. Enamik õpilastest sageli ka töötavad lisaks õppimisele ja seetõttu on nende tööandjatel huvi toetada lõputöid, mis käsitlevad nende ettevõtet, sest see võib aidata lahendada ettevõtte tegelikke probleeme.

Ülikooli tasemel on teadus- ja uurimustööde rõhuasetus erinev – esineb nii puhtalt teoreetilisi kui ka praktilisi uurimustöid. Üliõpilastele antakse loetelu teemadest, mis on teaduskonnale antud aastal olulisemad ja/või kus on õppejõu valmisolek lõputööd juhendada. Samas on üliõpilastel alati võimalus valida oma teema ja seejärel leida õppejõud, kes on valmis valitud teemal juhendama.

## **4.5 Riiklik koolitustellimus**

Pärast haridusreformi läbiviimist on Eestis kõrgharidus alates 2012/2013 õppeaastast tasuta üliõpilastele, kes õpivad täiskoormusega eestikeelse õppekeelega õppekaval tava- või kaugõppes. Lähtudes enda strateegilistest eesmärkidest on ülikoolidel lubatud kohaldada tasuta õppe põhimõtet kursuste suhtes, mida õpetatakse ka muus kui eesti keeles. Seni kuni üliõpilane on täitnud iga semestri alguseks täitmisele kuuluva õppekava mahu (mis sõltub õpitavast erialast ja ülikoolist) ei nõuta üliõpilaselt õppimise ajal õppemaksu maksmist. See erineb eelnevast süsteemist, kus olid olemas nii riigieelarvelised kui ka riigieelarvevälised õppekohad. Lisaks ei lubata uue süsteemi järgi üliõpilastel akadeemilisel puhkusel olles võtta osa kursustest või teha eksameid.

Kui enne haridusreformi said kõige tublimad üliõpilased taotleda saavutuspõhist stipendiumi, siis nüüd on rahaline stipendium vajaduspõhine ja seda antakse üliõpilastele vastavalt nende individuaalsetele vajadustele.

Lisaks sellele on muudetud kõrgkoolide rahastamise põhimõtet. Nüüd on ülikoolidel õigus taotleda tegevustoetust, mis määratakse kindlaks tegevuse ulatuse ning õppe kvaliteedi ning taotlejate ja lõpetajate soorituse põhjal. Seejuures võetakse arvesse selliseid tegureid, nagu üliõpilaste ja õppejõudude arv erinevatel õppetasetel, elukestev õpe, koostöö piirkonnas asuvate ettevõtete ja värbajatega, tulevaste üliõpilaste riigieksamite tulemused, rahvusvahelised programmid, keskmine kraadiõppeks kuluv aeg ja kaitstud doktori väitekirjade arv. Selle tulemusena ei ole lõpetajate arv enam ainuke tegur toetuse suuruse määramisel.

Kui Riigikogu võttis 2013. aastal vastu Kutseõppeasutuste seaduse, muudeti sellega põhjalikult ka kutseharidussüsteemi. Seaduses on määratletud uued kutseõppe liigid, mis on vahetult seotud Eesti kutseõppe süsteemiga. Õppemahu mõõtmiseks võeti Eesti kutsehariduses kasutusele ainepunktid ning kutseõppe

kvalifikatsiooninõuete, õppeprogrammi ja personali hindamiseks on nüüd laialdaselt kasutusel soorituspõhised printsiibid.

Haridusreformi tulemusena tohivad rakenduskõrgharidusasutused ja kutsekoolid oma õppeprogrammidesse vastu võtta ainult kindlaksmääratud arvu õpilasi. See on võrreldes reformieelsete aastatega põhjustanud suure languse (üli)kooli astuvate õpilaste arvus, kuna enne 2013. aastat oli üliõpilastel võimalus oma õpinguid ka ise rahastada, kuid nüüd määrab õppekohtade arvu ära ka riiklik tellimus.

Lisaks, näiteks Tallinna Majanduskool ei saa enam pakkuda raamatupidaja õppeprogrammi rakenduskõrghariduse tasemel, kuna riik on otsustanud mitte lubada kutseõppeasutusel pakkuda kõrgharidust.

Kutse- ja rakenduskõrghariduskoolide esindajad leiavad, et riiklik tellimus on hetkel liiga väike. Nende arvates peaks riik finantseerima õppekohti mahus, mis võimaldamaks kutsekooli lõpetajal soovi korral jätkata oma õpinguid rakenduskõrghariduse tasemel.

**Tabel 28. Arvestusala õppeprogrammide õppekohad õppeasutustes 2015/2016 õppeaastal**

Õppeasutus	2015/2016
Tallinna Majanduskool	90
Lääne-Viru Rakenduskõrgkool	148 <sup>6</sup>
TTÜ Tallinna Kolledž	55
Tallinna Tehnikaülikool	153 <sup>7</sup>
Tartu Ülikool	113 <sup>8</sup>

(Allikas: uuringu autorite koostatud)

## 4.6 Arvestusala õppe rahastamine Eesti-Šveitsi koostööprogrammist

Aastatel 2009-2015 eraldati Eesti-Šveitsi koostööprogrammi raames vahendid arvestusala õppe ja sellega seotud tegevuste finantseerimiseks. Allpool kirjeldatud tegevustele kokku on eraldatud ligikaudu 305 000 eurot. Organisatsioonid ja üksikisikud, kes on koostööprogrammist toetusi saanud, on selle eest tänulikud ja loodavad, et ka tulevikus jätkatakse sarnaste programmide elluviimist.

Tallinna Tehnikaülikool on saanud vahendeid magistriõppe tasemel audiitortegevuse õppekava koostamiseks. Nimetatud programmi üheks eesmärgiks oli muuhulgas populariseerida arvestusalast kraadiõpet (mis tähendas täiendavate stipendiumite andmist üliõpilastele, kes soovisid omandada magistr kraadi audiitortegevuse erialal). Tallinna Tehnikaülikooli esindaja kinnitas intervjuu raames, et audiitortegevuse õppekavaga jätkatakse niikaua, kui üliõpilastel on selle vastu huvi ja sõltumata sellest, et Eesti-Šveitsi koostööprogramm lõpeb.

Ellu on viidud erinevaid tegevusi audiitortegevuse ja majandusarvestuse õppe osas haridusasutuste poole pealt (audiitortegevuse õppekava loomine TTÜ-s magistriõppe tasemel). Lisaks on Eesti-Šveitsi koostööprogrammi raames toetatud ka arvestusalaseid uuringuid ja välja antud 4 stipendiumi motiveerimaks arvestusala üliõpilasi doktoriõppe tasemel.

<sup>6</sup> Koondandmed kutse- ja rakenduskõrghariduse programmide kohta raamatupidamises, sealhulgas VÕTA programmi õppekohad.

<sup>7</sup> Koondandmed bakalaureuseõppe ärinduse ja magistriõppe ärirahanduse ja arvestuse programmide kohta.

<sup>8</sup> Koondandmed majandusteaduse bakalaureuse- ja magistriõppe programmide kohta, välja arvatud inglise keeles õpetatavad kursused.

Eesti-Šveitsi koostööprogrammi raames on eraldatud rahalisi vahendeid ka Majandusarvestuse Õpetajate Kogule eesmärgiga luua nimetatud organisatsioonile kodulehekül. Kogu on ainuke arvestusala õpetajaid esindav organisatsioon Eestis. Kogu veebilehe eesmärgiks on koguda ja jagada informatsiooni läbi ühe usaldusväärse allika kõikidele arvestusala õpetajatele ja üliõpilastele Eestis ja seekaudu tõsta selle eriala õpetamise kvaliteeti.

Rahalist finantseeringut on antud ka rahvusvahelise Euroopa Raamatupidajate Kogu konverentsi korraldamiseks Tallinnas 2014. aasta mais ja Majandusarvestuse Õpetajate Kogu seminaride korraldamiseks.

## **4.7 Rahvusvaheline koostöö**

Mitmed Eesti ülikoolid on taotlemas oma magistriõppe õppekavadele ACCA (*Association of Chartered Certified Accountants*) akrediteeringut. Eesmärgiks on, et ülikoolis õpetatav õppekava kataks samasid ained ja teemasid, millel põhinevad ka ACCA eksamid. See lubaks üliõpilastel, kes läbivad ACCA nõudmistele vastava õppekava, taotleda hiljem vabastust teatud ACCA eksamite sooritamisest (maksimaalne võimalik vabastuste arv on 9 eksamit 14-st, mida isik peab ACCA kutse omandamiseks sooritama). Mõned ülikoolid Eestis koostavad hetkel võrdlustabeleid, et määrata kindlaks, mil määral nende magistriõppe programmid ühilduvad ACCA eksamiprogrammiga.

ACCA akrediteering oleks õppekavale kvaliteedimärgiks ja võimaldaks muuta õppekava sisseastujate seas atraktiivsemaks. Lõpetamise järel oleks ACCA kutsetunnistust saada soovivatel üliõpilastel võimalik sooritada ülejäänud viie mooduli eksamid ACCA eksameid korraldavate organisatsioonide vahendusel.

Rahvusvahelise koostöö osas on nii kutsekoolidel, rakenduskõrghariduskoolidel kui ka ülikoolidel oma partnerkoolide võrgustik, läbi mille on koostöö teinekord aktiivsem või vastupidi rahulikum. Suhtluse ja koostöö raugemine koolide vahel on sageli tingitud rahaliste vahendite puudusest – näiteks nõuab partnerkoolide külastamine või teiste haridusasutuste professorite ja õppejõudude kutsumine Eestisse sageli väljaminekuid. Seetõttu toetasid enamik intervjueritavatest ideed, et sellisesse suhtlusesse tuleks suunata rohkem rahalisi ressursse, kuna aktiivsem koostöö partnerülikoolidega aitaks Eesti õppejõududel ja professoritel omandada rahvusvahelist kogemust.

Selles osas, mis käsitleb koostööd õppeasutuste vahel Eestis, siis kutseõppeasutuste vahel on koostöö tihedam kuid Eesti ülikoolide vahel ei ole see nii märkimisväärne.

# 5 Eesti-Šveitsi koostööprogramm

2004. aastal eraldas Šveits kaheteistkümnele EL-iga liitunud riigile miljard Šveitsi franki eesmärgiga vähendada majanduslikke ja sotsiaalseid erinevusi laienenud Euroopa Liidus.

Koostööprogrammi raamkokkuleppele Eesti Vabariigi Valitsuse ja Šveitsi Liidunõukogu vahel kirjutati alla 2007. aasta detsembris Bernis. Rahastatavate projektide hulgas oli ka „Finantsaruandluse tehnilise abi projekt“, mis algas 2009. aastal ja kestis 5 aastat.

Projekti eesmärgiks oli toetada Euroopa Liidu õiguse (nn *acquis communautaire*) rakendamist arvestusvaldkonna regulatsioonidesse eesmärgiga luua ärikeskkond, mis oleks vähem tundlik finantskriisidele ja tagaks seeläbi stabiilse majanduskasvu.

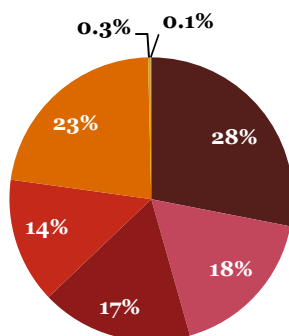
Määrati kindlaks viis põhilist rakendusala, millele eraldati 1 800 000 Šveitsi franki. Nende hulgas oli ka arvestusvaldkonna regulatsioonide täiendamine.

Tabel 29 on näidatud, kuidas arvestusalale eraldatud vahendeid on seitsme tegevuste rühma rahastamisel kasutatud.

**Tabel 29. Eelarveliste vahendite kasutamine arvestusvaldkonnas**

Eelarve jaotus	Kokkulepitud rahastamine, CHF	Kokku abikõlbulikke kulusid seisuga 31.07.2015	Eelarve jaotus
1. Sertifitseerimine, re-atesteerimine	485 500	485 395	99,98%
2. Magistriõppe programm	302 997	302 850	99,95%
3. Tõlked	312 000	299 168	95,89%
4. Järelevalve ja kvaliteedi tagamise süsteem	247 645	247 336	99,88%
5. Auditi tarkvara arendus	388 200	388 050	99,96%
6. Programmi tulemuste hindamine	62 000	4 641	7,49%
7. Süsteemi arendamine (muu)	1 658	1 657	99,96%
<b>Kokku</b>	<b>1 800 000</b>	<b>1 729 096</b>	<b>96,06%</b>

(Allikas: uuringu autorite poolt koostatud Rahandusministeeriumilt saadud andmete alusel)



- 1. Sertifitseerimine, reatesteerimine
- 2. Magistriõppe programm
- 3. Tõlked
- 4. Järelevalve ja kvaliteedi tagamise süsteem
- 5. Auditi tarkvara arendus
- 6. Programmi tulemuste hindamine
- 7. Muu

#### Joonis 14. Eesti-Šveitsi koostööprogrammi eelarveliste vahendite jagunemine arvestusvaldkonnas

(Allikas: uuringu autorite poolt koostatud Rahandusministeeriumilt saadud andmete alusel)

Iga tegevuse alltegevuste üksikasjalik loetelu on toodud allpool:

**Tabel 30. Rahastatavad tegevused**

Tegevuse nimetus	Tegevuse sisu	Teemat käsitlev punkt käesolevas aruandes
1 <b>Vandeaudiitorite re-atesteerimine ning siseaudiitorite ja vandeaudiitorite kutse omistamine</b>	1.1 Uue vandeaudiitorite eksamiprogrammi koostamine. 1.2 ISA ja IFRS koolitus- ja metodoloogiliste materjalide koostamine. 1.3 ISA ja IFRS koolituste läbi viimine. 1.4 Kutseeksami küsimuste koostamine. 1.5 Kutseksamite sooritamine. 1.6 Vandeaudiitorite re-atesteerimine.	3-3.2 3-3.11
2 <b>Audiitortegevuse magistriõppe programmi loomine</b>	2.1 Magistriõppe programmi õppekava koostamine. 2.2 Arvestusala magistriõppe propageerimine (magistriõppe õppetasu hüvitamine). 2.3 Arvestusalased uuringud. 2.4 Koostöö teiste kohalike ülikoolidega ja arvestusala professoritega eesmärgiga viia I tegevuses koostatud koolitusprogramm ISA ning IFRS osas sisse magistriõppe kavas.	4.1.3
3 <b>IFRS, ISA ja IIA standardite tõlkimine</b>	3.1 Uute ja muudetud IFRS-i standardite tõlkimine ja ülevaatamine. 3.2 Uute ja muudetud ISA standardite tõlkimine ja ülevaatamine. 3.3 Uute ja muudetud IIA standardite tõlkimine ja ülevaatamine. 3.4 IFRS, ISA ja IIA testide tõlkimine. 3.5 Tõlgete avaldamine.	2-3.3 3-3.11
4 <b>Avalik järelevalve ja kvaliteedi tagamise süsteem</b>	4.1 Sissejuhatav koolitus riikliku järelevalve ja kvaliteeditagamise süsteemi uutele liikmetele kaasates EL-i ja rahvusvahelisi eksperte ja võimaldades kogemuste ja arvamuste vahetust eri liikmesriikide kolleegidega. 4.2 Jätkukoolitus avaliku järelevalve ja kvaliteedi tagamise meeskonna liikmetele koos õppereiside, komanderingute (rõhuga Saksa ja Austria avalikel järelevalveasutustel) ja/või partnerlusega, tehniline abi. 4.3 Audiitortegevuse seaduses toodud avalike järelevalve meetmete, protsessi käsiraamatute ja tööprogrammide väljatöötamine avaliku järelevalve ja kvaliteedi tagamise eesmärgil.	3-3.1 3-3.3



4.4 Kvaliteedi tagamise protsessi käsiraamatu vormi ajakohastamine  
– ISA kontroll-leht.

4.5 Avaliku järelevalve ja kvaliteedi tagamise liikmete koolitus kohalike õigusaktide osas koos praktilise kontrollimisega.

4.6 Leida 2 kuni 4 kvaliteedikontrolli spetsialisti kandidaati ja rahastada sellest meetmest järgmisi tegevusi:

a) Koolitusprogramm: 2-3 kuuline intensiivne IFAC standardite koolitusprogramm

- Intensiivne raamatupidamise standardite koolitus;
- Kohalikud õigusaktid (raamatupidamise seadus, audiitortevuse seadus, äriseadustik, avalik õigus);
- Kohalikud järelevalve juhendid, parimad tavad, jne;
- Kirjalike ja suuliste suhtlusoskuste arendamine;
- Õppereisid (nii lühi- kui keskpikad) teise järelevalveasutustesse metoodiliseks või praktiliseks koolituseks;
- Koolitused Big4 firmade sisekvaliteedi kontrollijatel;
- Praktiline kvaliteedikontroll koos olemasolevate kvaliteedikontrolleritega.

b) Kandidaatidele päevaraha maksmine koolitusprogrammi ajal.

5	<b>Auditi tarkvara arendus</b>	5.1 Auditi tarkvara arendamine.	3.3.11
6	<b>Programmi tulemuste hindamine</b>	6.1 Väliseksperdid teostavad raamatupidamise ja auditeerimise ülevaatus 2015. aastal. 6.2 Projekti ülevaatus/auditeerimine toimub kord kahe aasta jooksul, millele lisandub lõppauditeerimine.	Üldine
7	<b>Olemasoleva süsteemi tõhustamine tagamaks, et aruanded avaldatakse tähtajaks ja on lihtsasti kättesaadavad</b>	7.1 IFRS-il põhineva XBRL taksonoomia tõlkimine.	2.4.3






(Allikas: Rahandusministeerium)














# 6 Hinnang ROSC raportis toodud soovituste täitmise osas

Käesolevas aruandes analüüsisime 2004. aastal ROSC-i aruandes toodud soovitusi, tuues neist välja kõige olulisemad ja hinnates nende elluviimist käesolevas uuringus vaadeldud perioodi lõpuks.

Allpool toodud tabelis on ROSC-i aruandes toodud soovitused jagatud kolme rühma: auditeerimine, raamatupidamine ja haridus. ROSC soovitused on toodud tabeli esimeses veerus. Teises veerus on toodud hinnang soovituste täitmise kohta, mis on liigitatud kas „täielikult arvesse võetud”, „osaliselt arvesse võetud” või „arvesse võtmata”. Kolmandas veerus on toodud märkused, selgitused ja viited käesoleva aruande peatükkidele, kus nimetatud teemat käsitletakse. Kasutatud liigitust on selgitatud ka tabeli lõpus.

**Tabel 31. ROSC raportis toodud soovitused ja nende elluviimise hetkeseis**










ROSC raportis toodud soovitus	Rakendamise hetkeseis	Viide käesoleva aruande peatükile, kus seda teemat käsitletakse, ja vajadusel viide peatükile, kus on toodud meie soovitused
<b>AUDITEERIMINE</b>		
<i>AUDITEERIMINE</i>		
Vandeaudiitorid ja audiitorettevõtjad peavad juhinduma Rahvusvahelise Audiitorite Föderatsiooni (IFAC) kutse-eetika nõuetest.		3.1
Tagada, et osaühinguna tegutsevatel audiitorettevõtjatel on piisav osakapital ja kutsekindlustus audiitorteenuse osutamiseks tekitatud otsese varalise kahju hüvitamiseks.		3.3.7
Tagada, et Audiitorkogu deklareerib ja ka täidab oma eesmärgi kaitsta avalikku huvi.		3
Tagada, et Audiitorkogul on piisavad rahalised vahendid, et täita talle pandud ülesandeid eksamite korralduse, koolituste, tehniliste süsteemide arendamise, uuringute, kutse arendamise ja muudes valdkondades.		3.3.10, 3.3.1– perioodi jooksul on rahalised vahendid olnud ebapiisavad, olles piiratud liikmemaksude, riigieelarvest ja Eesti-Šveitsi koostööprogrammist eraldatud rahaliste vahenditega. Vaja on lahendada Audiitorkogu, eriti AJN tegevuse, kestev rahastamine tulevikus – vaata ka peatükk 7.
Tagada, et audiitori töövõtust loobumist või kliendilepingu ülesütlemist reguleerivad õigusaktid tagavad audiitori sõltumatuse kaitse. Seadusega võiks kehtestada, et töövõtust loobumine on võimalik ainult mõjuval põhjusel.		3.3.6

<i>AUDITI KVALITEET</i>		
Tagada, et Audiitorkogu töötab välja oma kvaliteedi jälgimise süsteemi, mis nõuaks audiitoritelt asjaomaste auditeerimise standardite ja kutse-eeetika järgimist ning kindlustaks audiitorite sõltumatuse.		3.3.3
Audiitorettevõtjate kontrollimise tsükkel on liiga pikk.		3.3.3
Tagada, et Eestil on olemas tõhus uurimis- ja sanktsioonide kohaldamise süsteem, et avastada, parandada ja takistada ebakvaliteetset audiitorkontrolli.		3.3.1, 3.3.3, 3.3.5
Kasutada rohkem EL-i IV ja VII direktiivis sätestatud erandeid VKE-de raamatupidamise aruannete kohustusliku auditeerimise osas, kui nende aruannete osas puudub avalik huvi.		3.2
<i>EKSAMID JA VÄLJAÕPE</i>		
Audiitorkogu ei jälgi piisavalt, kas audiitorettevõtjate töötajad täidavad kvalifikatsiooni- ja täiendõppe nõudeid.		3.3.2
Audiitorkogu peaks tegema enda prioriteediks kohaldada Rahvusvahelise Audiitorite Föderatsiooni suuniseid täiendõppele.		3.3.4
<i>JÄRELEVALVE</i>		
Kvaliteedi tagamise süsteemide osas peab eksisteerima piisav järelevalve.		3.3.1
Nõuda audiitorettevõtjale makstud tasude avalikustamist.		Seadusega on nõue kehtestatud, kuid avalikkus ei pea avalikustamist oluliseks küsimuseks – vaata peatükk 2.7.4.
Tagada, et audiitorid esitavad raamatupidamise aruande auditeerimise käigus esile kerkinud ettevõtte juhtimist käsitlevad küsimused ettevõtte nõukogu liikmetele.		3.1, 3.3.3
<i>AUDITEERIMISE STANDARDID</i>		
Eesti auditeerimiseeskiri peaks vastama rahvusvahelistele auditeerimise standarditele (ISA). Vajalik on koostada auditeerimise juhendid iga üksiku ISA osas.		3.1
Audiitorkogu peaks tagama ISA-de ja kutse-eeetika koodeksi ametlike tõlgete olemasolu ja kättesaadavuse.		3.3.11
<i>RAAMATUPIDAMINE</i>		
<i>RAAMATUPIDAMISE STANDARDID</i>		
Raamatupidamise standardid. Individuaalsete IFRS-ide rakendusjuhendite väljaandmine, ja nende seostamine IFRIC-utega.	 /  /N/A	2.3.1, 2.3.3– ollakse Rahul RT poolt välja antavate juhenditega ja on olemas kanalid info saamiseks; RT suutlikkus tulevikus juhiste välja andmiseks sõltub rahastamisest – vaata peatükk 7.

---

**RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANDE KOOSTAMISE JA ESITAMISE KOHUSTUS**


---

Kõik avaliku huvi üksused peaksid kasutama raamatupidamise aastaaruande koostamisel IFRS-i.	 / N/A	2.2– vaata üksuste nimekirja, kes on kohustatud kasutama IFRS-i, kohustuse laiendamine börsil noteerimata ja mittefinantsüksustele ei ole ühegi võrdlusriigi tava.
Raamatupidamise aastaaruande, sh audiitori aruande avalikustamise lõpptähtaeg peaks olema 3 kuud peale majandusaasta lõppu.	N/A	2.4.1 – Eestis kasutatavad tähtajad on sarnased võrdlusriikide tavaga.
Börsil noteeritud ettevõtete vahearanded peaksid põhinema IAS 34-l „Raamatupidamise vahearanded” ja sisaldama tegevusaruannet. Need peaks need avaldama 2 kuud peale kvartali lõppu.		2.4.1
Tuleks suurendada aruandluskohustuslaste vastutust.		2.5. On palju üksuseid, kes ei esita oma raamatupidamise aastaaruannet tähtaegselt või teevad seda hiljem, ja on suur hulk üksuseid, kellele audiitorid on väljastanud modifikatsiooni(de)ga audiitori aruande – vaata peatükk 7.
<b>FINANTSINSPEKTSIOONI POOLT KORRALDATAV JÄRELEVALVE</b>		
<b>Nõuetele vastavus.</b> Finantsinspeksioon peaks jälgima üksuste poolt IFRS-il põhineva finantsinformatsiooni vastavust nõuetele ja rakendada vajalikke meetmeid avastatud rikkumiste puhul.		
<b>Vajalikud volitused.</b> Finantsinspeksioonile tuleks eraldada vajalikud vahendid efektiivse järelevalve süsteemi loomiseks ja opereerimiseks.		
<b>Emitendid ja dokumendid.</b> Seaduste täitmise tagamine peab laienema Finantsinspeksiooni poolt tegevusloa saanud üksustele, sealhulgas börsil noteeritud ettevõtetele, krediitiasutuste ja kindlustusfirmade poolt esitatud finantsinformatsioonile. Finantsinformatsioon peab hõlmama raamatupidamise aasta- ja vahearandeid (konsolideerimata ja konsolideeritud), ning prospekte.		2.4.5
<b>Täitmise tagamise meetodid.</b> Prospektid: eelkinnitus; muu finantsinformatsioon: hilisem täitmise tagamine. Kogu finantsinformatsiooni täitmise tagamine põhineb tavaliselt emitentide ja kontrollitavate dokumentide välja valimisel.		
<b>Meetmed.</b> Kui avalikustatud finantsinformatsioonis avastatakse oluline viga, peaks Finantsinspeksioon rakendada vajalikke meetmeid ja vajadusel laskma vea parandada. Mitteoluliste vigade puhul rakendatakse muid meetmeid, näiteks võib Finantsinspeksioon saata emitendile hoiatuskirja.		
<b>Aruandlus.</b> Finantsinspeksioon peaks perioodiliselt informeerima avalikkust oma tegevusest (nõuete täitmise tagamise põhimõtted, langetatud otsused).		





---

**HARIDUS**


---

**HARIDUS JA VÄLJAÕPE**


---

<b>Ülikoolid:</b> Ülikoolide bakalaureuseõppe taseme majandusarvestuse õppekava peaks hõlmama rohkem IFRS-i põhiseid õppeaineid, ärikorraldust ja juhtumiuuringuid.		4.1 – vt täpsemat kirjeldust punktis 4.1.1
<b>Ülikoolid:</b> ekspertide paneel peaks üle vaatama ja kaasajastama majandusarvestuse õppekava.		4.1 ja 4.3
<b>Järelevalvet teostavad organisatsioonid:</b> pakkuda teoreetilist ja praktilist koolitust Finantsinspektsiooni ja teiste järelevalvet teostavate organisatsioonide personalile, et nad saaksid tagada arvestusala, finantsaruandluse ja auditeerimisestandardite jõustamist vastavalt soovitudele.		2.4.5
<b>Kutsearvestuse õppeprogramm.</b> Audiitorkogu peaks koostama kvaliteetseid ja kaasaegseid juhendmaterjale ja õpperaamatuid.		3.3.11. Õpperaamatuid ei ole koostatud, kuid juhendmaterjalid on olemas Audiitorkogu kodulehel. Eestikeelsete õpperaamatute vähesust ja riiklike andmebaaside demoversioonide puudumist tunnetatakse probleemina – vaata peatükk 7.

	Täielikult arvesse võetud		Osaliselt arvesse võetud		Arvesse võtmata	<b>N/A</b>	Ei ole kohaldatav
---	---------------------------	---	--------------------------	---	-----------------	------------	-------------------

# 7 Kokkuvõte kõige olulisematest soovitustest

Allpool on toodud kokkuvõte käesoleva aruande kõige olulisematest soovitustest, mis on valitud aruandes toodud soovituste hulgast. Meie soovitused on kujunenud intervjuudest saadud informatsiooni (vt punkt 8.2), erinevatest allikatest saadud taustandmete (vt punkt 8.1), teiste riikide tavade ja uuringu meeskonnas osalenud ekspertide teadmiste ja arvamuste (vt lk 3) põhjal.

## 1. Aastaruannete hilinenud esitamine või esitamata jätmine; raamatupidamise aastaruannete kvaliteet

Nagu punktis 2.4.1 märgiti, jätavad umbes 15% kõikidest äriüksustest oma raamatupidamise aastaruande äriregistrile esitamata ja paljud esitavad oma aastaruande oluliselt hiljem võrreldes ettenähtud 6-kuulise tähtajaga. Soovitame Rahandusministeeriumil uurida majandusaasta aruannete mitteesitamise ja hilise esitamise põhjuseid ning analüüsida nende üksuste mõju kogumajandusele, et mõista, kuidas see probleemvaldkond mõjutab avalikku huvi finantsinformatsiooni saamise osas ning riigi huvi majanduse kohta statistiliste andmete kogumise osas, ning vajadusel töötada välja efektiivsemad sanktsioonid.

Lisaks sellele nähtub punktist 2.4.4, et 17% raamatupidamise aastaruannetele on audiitorid väljastanud modifitseeritud audiitori aruanded. See viitab, et on probleeme finantsaruandluse kvaliteediga ning audiitori aruande mõju tajumisega. Seetõttu soovitame kaaluda meetmeid, millega suurendada avalikkuse teadlikkust ja rõhutada audiitori aruande tähtsust.

Üksikasjalikum informatsioon ja mõned soovitused on toodud punktides 2.4.1 ja 2.4.4.

## 2. Jätkusuutlik rahastamine

Meie aruandes vaadeldaval perioodil rahastati mitmeid suuremaid arvestusala arenguid Eesti-Šveitsi koostööprogrammi abil; rahastatud valdkondade loetelu on toodud 5. jaos. Küsimus on, kuidas tagada tulevikus jätkusuutlik rahastamine raamatupidamise ja auditeerimise alal mitmete oluliste valdkondade arendamiseks, näiteks:

- Praegu on arutluse all audiitorite järelevalve rahastamismudel tulevikus ja ühe ideena on välja pakutud, et järelevalvetegevust peaksid rahastama audiitorid ise. See võib tekitada küsimusi sõltumatuse kohta. Samuti tunnetatakse seost avalikes huvides töötavate audiitorite rolli tähtsuse ja riigieelarvest nende tegevuseks raha eraldamise vahel (vt punkt 3.3.1).
- Audiitorkogu poolt väljatöötatud E-dok auditeerimistarkvara, mis on osutunud audiitorite jaoks väga kasulikuks töövahendiks, nõuab tulevikus edasiarendamist. Lisaks sellele on teisi valdkondi, kus Audiitorkogu peab tegema arendusi (nt audiitorieksami küsimuste uuendamine/lisamine, audiitorite juhendmaterjalide uuendamine jne). Samas ei ole selle tegevuse rahastamismudel veel selge (vt punkt 3.3.11).
- Riik on käivitanud projekte e-arveldamise kasutuselevõtmiseks ja erasektorilt andmeid koguvate riiklike andmebaaside ühendamiseks. Need projektid nõuavad riigi poolt ühekordseid investeeringuid (vt punkt 2.7.1).
- Ülikoolides täiendavate arengute teostamine nõuab stabiilset riigipoolset rahastamist (vt punkt 4.1.3).

Kuna Eesti-Šveitsi koostööprogrammi kaudu toimunud rahastamine on olnud viimastel aastatel oluliste muutuste elluviimisel ülioluline, siis soovitame riigil kaaluda, kas on võimalik uuendada antud meetet või leida rahastamist mõnede teiste sarnaste programmide kaudu.

### 3. Avaliku huvi üksuse määratluse kitsendamine

Nagu on kirjeldatud punktis 2.5.1, on Eestis üks kõige laiemaid AHÜ-de määratlusi Euroopa Liidus ja kõikide AHÜ-de suhtes kohaldatakse täiendavaid nõudeid (nt auditikomitee loomise kohustus). Need lisanõuded tekitavad täiendavat halduskoormust ka paljudele sellistele üksustele, mis teistes riikides ei langeks AHÜ määratluse alla ja millele seega need nõuded ei kohalduks. Intervjuude, teiste riikide tavade võrdluse ja AHÜ-de tegelikke tavasid analüüsinud magistr töö (vt punkt 2.5.2) põhjal soovitame kitsendada AHÜ määratlust ja ühtlustada seda enamuse EL-i riikide tavadega.

### 4. Aruandlusraamistike arvu kasv

Raamatupidamise seaduse muutmise eelnõu kohaselt võetakse Eesti heas raamatupidamistavas kasutusele väike- ja mikroettevõtete jaoks uued aruandluse raamistikud (vt punkt 2.4.6). Kuigi selle muudatuse eesmärgiks on vähendada nende äriüksuste halduskoormust, asendub senine läbipaistev ja lihtne süsteem oluliselt keerulisemaga. Soovitame riigil jälgida uute nõuete tegelikku mõju, et saavutada õige tasakaal väiksema halduskoormuse ning aruandlussüsteemi selguse ja läbipaistvuse vahel.

### 5. E-areng

Nagu on kirjeldatud punktis 2.7.1, on riik käivitanud projekte eesmärgiga vähendada bürokraatiat, analüüsides, kuidas omavahel ühendada erinevaid riiklikke andmebaase, kuhu erasektori üksused saadavad oma andmeid, ja võttes kasutusele e-arved riigi ja erasektori ettevõtete vahel. Meie poolt läbi viidud intervjuude ja riigi poolt nende projektide kohta kogutud tagasiside põhjal soovitame jätkata jõupingutusi riiklike andmebaaside ühendamiseks ja elektrooniliste kanalite võimalikult laialdaseks kasutamiseks. Uute projektide, nt e-arvete projekti, arendamisel tuleks jälgida nende mõju kõikidele turuosalistele, eriti mikro- ja väike-ettevõtetele, tagamaks muutuste tulemusena halduskoormuse vähenemist, mitte kasvu.

### 6. Raamatupidamis- ja auditeerimisalased õppematerjalid

Lähtudes meie intervjuudest kutse- ja kõrghariduse esindajatega, millele viidatakse 4. jaos, on puudu eesti keelde tõlgitud raamatupidamisalastest raamatutest. Raamatupidamisalase hariduse kvaliteedi tõstmiseks on kriitilise tähtsusega elektrooniliste õppekeskkondade, sealhulgas riiklike andmekogude demoversioonide olemasolu. Me soovitame riigil kaaluda eespoolnimetatud vajadusi, jätkates null-bürokraatia projekti (vt punkt 2.7.1). Ka siintootud valdkondade areng sõltub jätkusuutlikust rahastamisest.

### 7. Raamatupidamisjuhendite väljaandja sõltumatus

Nagu kirjeldatakse punktis 2.3, hakkab raamatupidamise seaduse kavandatavate muutuste kohaselt RT poolt välja antavaid raamatupidamisjuhendeid heaks kiitma rahandusminister. Samuti on kirjeldatud, et RT-l ei ole eelarvet, mida ta saaks kasutada oma äranägemisel, vaid on sõltuv Rahandusministeeriumist. Eeltoodu võib näida potentsiaalse ohuna RT sõltumatusele. Juhendite koostaja sõltumatus on äärmiselt oluline, tagamaks investorite, kreditoride ja teiste asjaomaste osapoolte huvisid arvesse võtvate raamatupidamisstandardite väljatöötamise. Seetõttu soovitame võtta meetmeid, tagamaks raamatupidamistava väljatöötava asutuse sõltumatus.

# 8 Lisad

## 8.1 Lisa 1. Viited

1. Audiitortegevuse järelevalve nõukogu. Aastaraamat 2012 – 2014. [Elektroniline]. Leitav aadressilt: [http://www.auditorkogu.ee/docs/AJN\\_aastaraamat\\_20122014](http://www.auditorkogu.ee/docs/AJN_aastaraamat_20122014)
2. Audiitortegevuse järelevalve nõukogu. Aastaraamat 2014 – 2015. [Elektroniline]. Leitav aadressilt: [http://www.auditorkogu.ee/docs/AJN\\_aastaraamat\\_2014\\_2015.pdf](http://www.auditorkogu.ee/docs/AJN_aastaraamat_2014_2015.pdf)
3. BDO Eesti AS. (2011). Arvestusala halduskoormuse uuring. Leitav aadressilt: <http://www.fin.ee/arvestusala-arengud> (11.11.2015)
4. Eesti Keele Instituudi terminibaas ESTERM. Leitav aadressilt: <http://termin.eki.ee/mt/esterm/concept.asp?conceptID=13667&term=raamatupidaja> (16.12.2015)
5. Eesti kvalifikatsiooniraamistik. Europass diplomi lisa: raamatupidaja, VII tase. [Elektroniline]. Leitav aadressilt: <http://www.kutsekoda.ee/et/kutseregister/kutsetunnistuselisad/pdf/supplement=10552515/lang=et/juhtivraamatupidaja-tase-7.7.pdf>
6. Eesti kvalifikatsiooniraamistik. Europass diplomi lisa: raamatupidaja assistent, I tase. [Elektroniline]. Leitav aadressilt: <http://www.kutsekoda.ee/et/kutseregister/kutsetunnistuselisad/pdf/supplement=10405236/lang=en/accounant-assistant-i.pdf>
7. Eesti kvalifikatsiooniraamistik. Kutseregister: raamatupidaja, tase 6. [Elektroniline]. Leitav aadressilt: <http://www.kutsekoda.ee/et/kutseregister/kutsestandardid/10438398>
8. Eesti kvalifikatsiooniraamistik. Kutseregister: raamatupidaja, tase 5. [Elektroniline]. Leitav aadressilt: <http://www.kutsekoda.ee/et/kutseregister/kutsestandardid/10497799>
9. Eesti Raamatupidajate Kogu „Raamatupidaja kutsestandardid” Leitav aadressilt: <http://www.konverentsid.ee/wp-content/uploads/2012/08/T%C3%B5nis-Blank-Raamatupidaja-kutsestandardid.pdf>
10. Eesti raamatupidamise ja maksuinfo portaal RMP. (2014). Raamatupidamise kutsestandardid alates 1. jaanuarist 2014. [Elektroniline]. Leitav aadressilt: <http://www.rmp.ee/raamatupidamine/kutse kvalifikatsioon/raamatupidamise-kutsestandarditest-alates-1-jaanuar-2014-2014-01-20>
11. Estonian Business School. (2015). Bakalureuse õppekava “Rahvusvaheline ärijuhtimine”. [Elektroniline]. Leitav aadressilt: <http://ebs.ee/et/bakalareuseope/rahvusvaheline-arijuhtimine>
12. Estonian Business School. (2015). Magistriastme õppekava “Rahvusvaheline ärijuhtimine”. [Elektroniline]. Leitav aadressilt: <http://ebs.ee/et/magistriope/rahvusvaheline-aerijuhtimine-ma>
13. Euroopa Komisjon. (2014). Avaliku sektori sisekontroll Eestis (*Public Internal Control Compendium Estonia*), teine väljaanne. Leitav aadressilt: <http://ec.europa.eu/budget/pic/lib/book/EE/HTML/index.html#/1/>
14. Finantsinspeksioon. (2014). Aastaraamat 2014. [Elektroniline]. Leitav aadressilt: [www.fi.ee/aastaraamat2014](http://www.fi.ee/aastaraamat2014)
15. Haridus- ja Teadusministeerium. (2015). Kutseharidus. [Elektroniline]. Leitav aadressilt: <https://www.hm.ee/et/eesmargid-tegevused/kutseharidus>
16. IASB. (2013). IFRS-i kohaldamine maailmas: Eesti kohaldamise profiil. Leitav aadressilt: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/Jurisdiction-profiles/Estonia-IFRS-Profile.pdf> (07.05.2014)
17. Lauri, T. (2015). Auditikomiteed Eesti avaliku huvi üksuste näitel (magistritöö). Tallinna Tehnikaülikool, Tallinn. [Elektroniline]. Leitav aadressilt: <http://digi.lib.ttu.ee/i/?2404>
18. Leinonen Finland. (2015). Raamatupidamismõisted väike- ja mikroettevõtetele. Leitav aadressilt: <http://tehotilit.fi/news/news-2015/bookkeeping-demands-for-small-and-micro-entities> (16.12.2015)
19. Linnas, R. (2012). Siseauditi õiguslik regulatsioon Eestis. Tallinn, Eesti: Finantsinspeksioon.
20. Norra vandeaudiitorite instituut (*Norwegian Institute of Public Accountants*). (2015). Põhjamaine standard väikeste äriüksuste auditeerimiseks – konsultatsioonidokument. [Elektroniline]. Leitav aadressilt: [https://www.revisorforeningen.no/fag/nyheter/Nordic\\_standard/](https://www.revisorforeningen.no/fag/nyheter/Nordic_standard/)
21. PricewaterhouseCoopers. (2014). *Doing Business in Estonia*. Leitav aadressilt: <http://www.pwc.com/ee/et/publikatsioonid.html> (07.05.2014)



22. PricewaterhouseCoopers. (2014). Informatsiooni kogumine avalikus sektoris tekkepõhise arvestuse rakendamise võimaliku mõju, sealhulgas kulude, kohta ja tehniline analüüs üksikute IPSAS standardite sobivuse kohta 2013/S 107-182395. Leitav aadressilt: <http://www.pwc.com/gx/en/psrc/pdf/pwc-implementing-epsas.pdf>
23. Raamatupidamise Toimkonna kodulehekül. (2015). Leitav aadressilt: <http://www.easb.ee/>
24. Soome kaubanduskoja auditinõukogu. [Elektroniline] Leitav aadressilt: <http://tilintarkastuslautakunta.fi/laadunvarmistus/>
25. Tallinna Tehnikaülikool. (2015). Õppekava TABB02 versioon TABB02/09. Leitav aadressilt: [http://ip.ttu.ee/public/m/majandusteaduskond/dokumendid\\_ja\\_juhendid/magistriope/Arindus\\_TABB0209.pdf](http://ip.ttu.ee/public/m/majandusteaduskond/dokumendid_ja_juhendid/magistriope/Arindus_TABB0209.pdf)
26. Tallinna Tehnikaülikool. (2015). Õppekava TARM02 versioon TARM02/13. Leitav aadressilt: [http://ip.ttu.ee/public/m/majandusteaduskond/dokumendid\\_ja\\_juhendid/magistriope/TARM02\\_13.pdf](http://ip.ttu.ee/public/m/majandusteaduskond/dokumendid_ja_juhendid/magistriope/TARM02_13.pdf)
27. Tartu Ülikool. (2015). Bakalaureuse õppekava “Majandusteadus (2442)” sisu 2014/2015 sisseastunutele. Leitav aadressilt: [https://www.is.ut.ee/rwservlet?ok\\_oppekava\\_kirjeldus.rdf+326+2014+1+0+1+0.0.0.0.0.0+PDF+application/pdf](https://www.is.ut.ee/rwservlet?ok_oppekava_kirjeldus.rdf+326+2014+1+0+1+0.0.0.0.0.0+PDF+application/pdf)
28. Tartu Ülikool. (2015). Magistriastme õppekava “Majandusteadus (2565)” sisu 2014/2015 sisseastunutele. Leitav aadressilt: [https://www.is.ut.ee/rwservlet?ok\\_oppekava\\_kirjeldus.rdf+327+2014+1+0+1+0.0.0.0.0.0+PDF+application/pdf](https://www.is.ut.ee/rwservlet?ok_oppekava_kirjeldus.rdf+327+2014+1+0+1+0.0.0.0.0.0+PDF+application/pdf)

## 8.2 Lisa 2. Kohtumised

Uuringu käigus intervjueeriti allpool toodud asutuste esindajaid:

	<b>Asutus</b>	<b>Kuupäev</b>	<b>Liik</b>	<b>Esindajad</b>
1	Eesti Audiitorkogu	9.10.2015	Intervjuu	Mare Kingo, Sven Siling, Mati Nõmmiste, Märt-Martin Arengu, Stan Nahkor
2	Eesti Raamatupidajate Kogu	13.10.2015	Intervjuu	Margus Tammeraja
3	Raamatupidamise Toimkond	13.10.2015	Intervjuu	Juta Maar, Ago Vilu
4	Majandusarvestuse Õpetajate Kogu (MÕK)/Estonian Business School	14.10.2015	Intervjuu	Ülle Pärl
5	TTÜ Tallinna Kolledž	14.10.2015	Telefoniintervjuu	Ester Vahtre
6	Audiitortegevuse järelevalve nõukogu	15.10.2015	Intervjuu	Siim Tammer
7	Tallina Majanduskool, Lääne-Viru Rakenduskõrgkool	16.10.2015	Gruppiintervjuu	Ainika Ööpik-Vaade, Helle Noorväli
8	Eesti Väike- ja Keskmiste Ettevõtjate Assotsiatsioon (EVEA), Eesti Kaupmeeste Liit, Eesti Kaubandus-Tööstuskoda	19.10.2015	Gruppiintervjuu	Paavo Siimann, Ene Rammo, Riin Savi, Raivo Altmets
9	Tartu Ülikool	21.10.2015	Intervjuu	Toomas Haldma
10	Tallinna Tehnikaülikool	26.10.2015	Intervjuu	Lehte Alver
11	Swedbank AS, AS SEB Pank, Svenska Handelsbanken AB Eesti filiaal, KredEx	29.10.2015	Gruppiintervjuu	Ave Sullin, Jarmo Liiver, Igor Matveitsev, Mare Margat, Kadri Riisalu, Lia Hõim

