

Lugupeetud Kai Härmand
Ühinguõiguse revisjoni komisjoni juht
Kai.Harmand@just.ee

19. detsember 2018

Audiitorkogu seisukohad ühinguõiguse revisjoni analüüs-kontseptsiooni kohta

Audiitorkogu ülesannetest lähtudes peab Audiitorkogu vajalikuks esitada oma seisukohad eelkõige audiitortegevuse ja audiitorkontrolli eesmärgi silmas pidades. On ju audiitorkontrolli eesmärgiks suurendada majanduskeskkonna usaldusväärsust. Sellest eesmärgist lähtudes peame vajalikuks rõhutada oma vastuses järgmiste, analüüs-kontseptsioonis esitatud audiitortegevusega seotud teemade olulisust:

1. Audiitorkontrolli subjektid
2. Mitterahalise sissemakse kontroll
3. Audiitorettevõtja andmete ja audiitorkontrolli tulemuste nähtavus ja vajadusel andmete kättesaadavus äriregistris ning audiitorkontrolli kohustuse täitmata jätmise mõju kohustatud isikule
4. Audiitortegevusega seotud mõisted ja AudS regulatsiooni arvestamine ühinguõiguses, audiitori ülesanded ja vastutus
5. E-residentidega seotud ettevõtete aruandlus ja selle kontroll

I Audiitorkontrolli subjektid

1.1. Aktsiaseltside auditi kohustus

Audiitorkogu toetab kuni 2017. aasta sügiseni kehtinud aktsiaseltside auditeerimistingimuste taastamist.

Peame äärmiselt taunimisväärseks aktsiaseltside üldise auditikohustuse muutmist 2017. aastal. Nimelt kehtestati siis erand kuni kahe aktsionäriaga aktsiaseltsile kohustusliku auditi kohustuse kaotamise teel. Muudatusettepaneku algatajaks oli Riigikogu majanduskomisjon kui seaduseelnõu juhtivkomisjon. Ettepanekul puudus mõjuanalüüs ning muudatus esitati vahetult enne eelnõu teist lugemist, sel puudus nii Rahandusministeeriumi kui ka Audiitorkogu toetus.

Ettevõtlusvormina ongi aktsiaselts kõrgendatud nõuetega ettevõtlusvorm, sellise vormi eelistamine teistele, vähem kohustusi toovatele äriühingu vormidele on ettevõtja vabatahtlik valik. Kõrgendatud nõuetele vastutasuks on omakorda suurem usaldus aktsiaseltsi kui sellise vastu. Selline usaldus põhineb eelkõige neljal olulisel teguril: suurem kohustusliku sissemaksega kapitalinõue, kohustuslik kolmeastmeline juhtimisstruktuur, kohustus aktsiate märkimiseks keskregistris ning kohustuslik audiitorkontroll.

Aktsionäride arvust lähtudes erandi tegemine audiitorkontrolli kohustuse osas on mõistetamatu, põhjendamatu ja hägustab aktsiaseltsi ja osaühingu kui erinevate nõuetega



ettevõtlusvormide piire. Samuti on sellist erandit raske mõista välisinvestoritel, kel tuleb vastaval juhul oma investeeringute kontrolliks rakendada paralleel-kontrolli läbi audiitorfirma võrgustiku.

Loomulikult on mõistetav, et teatud juhtudel puudub äriühingul, eriti vähese tegevusmahu juures, vajadus näiteks nõukogu, suure omakapitali või audiitori järele. Sellisel juhul peaks äriühing end ümber kujundama osaühinguks. Seadusandluse ning praktikate väljatöötamist, mis võimaldaksid ettevõtjatel seda teha, toetab Audiitorkogu jätkuvalt; tihti on just vandeaudiitorid need, kes ettevõtjatele vastavas küsimuses samasisulist nõu annavad.

1.2 Sihtasutuste auditi kohustus

Audiitorkogu toetab teatud tingimustel väikese tegevusmahuga sihtasutuste audiitorkontrolli kohustuse osas mõjuanalüüsi teostamist.

Sihtasutuste asutamine ning tegevus pole seni järginud kindlat tegevusmuutrit, eksisteerib väga erineva tegevusmahu ning avalikku huvi pälviva tegevusega sihtasutusi. Sealjuures ei eksisteeri kindlat korrelatsiooni tegevusmahu ning avaliku huvi vahel. Samas on neil probleemid üldjuhul sarnased: tegevusvormi valik on tihti põhjendamata, rahastamisel puuduvad kestlikud alused ning järelevalve nende tegevuse üle on vähene, formaalne. Kõigile neile aspektidele juhtis tähelepanu ka Riigikontroll 2014. aastal. Seetõttu toetab Audiitorkogu sihtasutuste tegevuse aluste laiemat analüüsi, mille käigus tasub hinnata ka seda, kas väike tegevusmaht toob alati kaasa vähese avaliku huvi ning seetõttu võimaldaks loobuda kohustuslikust auditist näiteks ülevaatuse kasuks.

1.3 Filiaali audiitorkontroll

Toetame filiaalidele audiitorkontrolli kohustuse kehtestamist samadel alustel kui osaühingutele (AudS § 91 ja 92) ning juhtudel, mil filiaali asutanud välismaa äriühing tegutseb oma päritoluriigis avaliku huvi üksusena.

Analüüs-kontseptsioonis on esile tõstetud, et probleemiks on eelkõige ÄS § 388 lg 2, mille kohaselt peab filiaali esitatud välismaa äriühingu majandusaasta aruanne olema auditeeritud. Töörühm leidis, et Eesti õigus ei saa reguleerida välismaa äriühingu aruannete sisu ja koostamise põhimõtteid ning aruande auditeerimise nõue saab tuleneda üksnes vastava välisriigi õigusest. Seega tuleks vastav säte Eesti õigusest eemaldada. Kui aruanne koostatakse üksnes filiaali kohta, tuleks selle auditeerimise nõudmisel lähtuda samadest nõuetest, mis kehtivad Eesti äriühingutele, võttes aluseks filiaali majandusnäitajad (lk 854). Audiitorkogu on nõus, et filiaali audiitorkontrolli nõudmisel tuleks lähtuda samadest nõuetest, mis kehtivad Eesti äriühingutele (AudS § 91 ja 92), võttes aluseks filiaali majandusnäitajad.

Filiaalil on raamatupidamise kohustus tulenevalt RPS § 2 lg-st 2 ja ÄS § 388 lg 1. Kuna filiaalil on iseseisev raamatupidamise kohustus ning praktikas ka raamatupidamist teostatakse, on igati õigustatud sarnaste näitajate korral nagu äriühingutel, filiaali suhtes samuti audiitorkontrolli nõude kehtestamine. Samuti on sellise nõude lisamine põhjendatud, sest vastasel juhul võivad teatud suure tegevusmahuga või avalikku huvi pälvivas sektoris tegutsevad filiaali vormi omavad äriühingud omada ebavõrdset konkurentsieelist võrreldes näiteks aktsiaseltsi vormi eelistavate äriühingutega (näiteks krediidasutuste filiaalid tulenevalt asutatava krediidasutuse omakapitali nõuetest).



Nagu 2018. aasta sündmused Eestis (auditeerimata Danske panga Eesti filiaali rahapesu juhtum) on ilmekalt osutanud, võib selle valdkonna jätkuv reguleerimata jätmise omada negatiivseid tagajärgi palju suuremas ulatuses kui pelgalt üks välisriigi ettevõtte ja selle Eestis asutatud filiaal. Vandeaudiitorite esindusorganisatsioonina oleme kursis paljude ettevõtjate kaalutlustega äriühingu vormi valimisel ning märkame neis kaalutlustes filiaali eelistena tihti just valdkonna reguleerimatust ning konkurentsieelise saavutamist muid, reguleeritud vorme omavate äriühingute ees. Antud küsimuses soovime mängida läbi järgnev mõtteprotsess: kas Eesti ettevõtluskeskkond on endiselt piisavalt kaitstud, kui säilib seadusandlus tänasel kujul ning mitmed Eesti suurimad (välismaises) eraomanduses olevad äriühingud ühel päeval filiaalina registreeritakse?

Samuti peame vajalikuks rõhutada filiaali raamatupidamise aruannete avalikustamise vajadust äriregistris. Kui filiaalil on iseseisev raamatupidamise kohustus ja filiaali juhil raamatupidamise korraldamise kohustus (ÄS § 385 lg 2), peaks filiaal oma raamatupidamise aruanded äriregistris ka avalikustama. Filiaali aruande avalikustamine on vajalik ka § ÄS 390 lg 2-s sätestatud õigusnormi täitmiseks. ÄS § 390 lg 2 sätestab, et filiaal kustutatakse äriregistrist kohtumääruse alusel selleks seadusega õigustatud isiku või asutuse, samuti muu huvitatud isiku nõudel, kui filiaali tegevuse eesmärk või tegevus on vastuolus seadusega, põhiseadusliku korra või heade kommetega või võlausaldaja taotlusel, kes tõendab, et ei saa oma nõuet, mis tuleneb äriühingu tegutsemisest Eestis, rahuldada äriühingu Eestis oleva vara arvel, samuti muul seaduses sätestatud alusel. Leiame, et filiaali iseseisev raamatupidamise nõue ja raamatupidamise aastaaruande avalikustamise nõue on vajalik ja oluline võlausaldajate huvide kaitse seisukohalt, et kaitsta võlausaldajate huve enne filiaali kustutamiseks võimalike õiguslike aluste tekkimist.

ÄS § 390 lg-s 2 sätestatud õigusnorm rõhutab ka filiaali seadustele vastavuse nõuet. Seaduste nõuete järgimisel on filiaalide puhul aktuaalne ja oluline rahapesu tõkestamise nõuete järgimine. Filiaali audiitorkontrolli kohustuse olemasolul AudS § 91 ja 92 sätestatud nõuete alusel peab audiitor kui RahaPTKS alusel kohustatud isik võtma tarvitusele hoolsusmeetmed ja täitma teisi kohustatud isiku kohustusi, sh teavitama rahapesu andmebürood avastatud seaduse nõuete rikkumisest. Audiitorkontroll oleks seega täiendav abinõu filiaali tegevuse seadustele vastavuse tagamisel.

1.4 Ühistute kontrollikohustus

Toetame mõjuanalüüsi teostamist ühistulise tegutsemisvormi suhtes eksisteeriva avaliku huvi ning sellest tuleneva kontrollikohustuse kohustuslikkuse kohta.

Analüüs-kontseptsioonis on tõstatatud küsimus, kas ühistul peab alati olema audiitor või revident. Nõustume, et ühistulise tegutsemisvormi aruandluskontrolli reguleeritus võib asjaosalistele olla segadust tekitav, kuna nähakse ette nii võimalus tellida audiitorkontroll või revisjon – esimene neist on kindlustandev, reguleeritud teenus, mille suhtes eksisteerib järelevalve, teine aga on osa ühistu enda sisekontrollisüsteemist ega ole seeläbi oma olemuselt kindlust andev. Soovitame täiendava analüüsi teostamist selles osas, mis puudutab avalikku huvi ühistulises tegutsemisvormis tegutsevate majandusüksuste kohta ning sellest tulenevat vajadust selliste majandusüksuste aruandluse kontrolliks. Juhime ühtlasi tähelepanu sellele, et 2017. aastal töötas Audiitorkogu välja, vastavalt audiitortegevuse seaduse nõudele,



arvestusalaste revisjonide läbiviimise juhendi, mis pakub varasemast enam tuge taoliste töövõtte sisustamiseks.

II Mitterahaline sissemakse

Audiitorkogu ei nõustu töögrupi seisukohtadega ja ettepanekutega OÜ ja AS mitterahaliste sissemaksete audiitorkontrolli kaotamiseks või leevendamiseks.

Audiitorkogu on seisukohal, et mitterahalise sissemakse kontrolli tuleks ettevõtjate raamatupidamisandmete usaldusväärse nimel suurendada. Loomulikult ei peaks iga mitterahaline sissemakse eeldama audiitorkontrolli. Oluline on määratleda seaduses need kriteeriumid, milliste olemasolul on mitterahalise sissemakse kontroll vajalik ja kohustuslik.

Mitterahaline sissemakse kontroll on Audiitorkogu arvates vajalik:

- alati, kui ettevõtjal on audiitorkontrolli kohustus;
- muudel juhtudel võiks kaaluda kontrolli kohustuse sidumist mitterahalise sissemakse absoluutväärtusega (nimiväärtus pluss ülekurs) ja/või mitterahalise sissemakse suurusega võrreldes omakapitali suurusega.

AudS § 91 ja 92 sätestab, millal on ettevõtjatel audiitorkontrolli, st auditi või ülevaatuse kohustus. Leiame, et samast põhimõttest tuleks lähtuda ka mitterahalise sissemakse hindamise sõltumatu audiitorkontrolli kohustuse määramisel. Netovara nõude reguleerimine seadusega on oluline jätkusuutlikku ettevõtluskeskkonna tagamiseks, kohustades täiendavat finantseerimist kaasata õigeaegselt, võimalike maksuraskuste ennetamiseks. Sama oluline on seatud nõuete kontroll sõltumatu audiitori poolt, et võimalikud ettevõtte tegevuse jätkuvuse probleemid ei jääks märkamata ebapädeva või ebaõige hindamise tõttu.

Analüüs-kontseptsioonis on tehtud ettepanek leevendada OÜ mitterahaliste sissemaksete audiitorkontrolli (lk 119). Ka kehtiva õiguse kohaselt on OÜ mitterahalise sissemakse hindamise kontroll pigem praktikas erandlik nähtus. OÜ-l, mille osakapital on alla 25 000 euro, ei ole mitterahalise sissemakse tegemisel ja selle väärtuse hindamisel üldjuhul audiitorkontrolli kohustus. Kui taoline ettevõtja suurendab osakapitali näiteks 3 miljoni euro võrra, ei ole audiitor kohustatud kontrollima sissemakse hindamist. Kui mitterahalise sissemakse tegelik väärtus on tegelikkuses oluliselt madalam, võib ettevõtja raamatupidamises kajastatud omakapital osutuda ebaõigeks. Audiitorkontrolli puudumine võib taolisel juhul tuua kaasa võlausaldajate huvide kahjustamise. Peame tasakaalust väljas olevaks praegust ühinguõiguse keskkonda, kus ühelt poolt on algatatud äriseadustiku muudatused – nn tankistide eelnõu võlausaldajate huvide kaitseks, aga samal ajal kaalutakse mitterahalise sissemakse hindamise audiitorkontrolli kaotamist. Leiame, et mitterahalise sissemakse hindamise audiitorkontroll on oluline vahend ettevõtja omakapitali õigsuse hindamisel ja võlausaldajate huvide kaitsel.

Ka AS puhul on töörühm leidnud, et võiks kaaluda mitterahaliste sissemaksete audiitorkontrolli lõpetamist või piiramist ja piirduda asjatundja hindamise nõudega (vt direktiiv nt 2017/1132/EL art 49), mis näeb ette sissemakse kinnitamise üldjuhul eksperdi poolt. Me ei pea sellise täiendava lisakohustuse sissetoomist otstarbekaks. Toimivat lahendust, kus mitterahalist sissemakset hindab juhatuse, ei ole mõtet muuta. Ka kehtiv õigus ei välista juhatuse õigust kasutada asjatundjate abi. Praktikas juhatuse ka seda teeb, lähtudes oma vastutusest mitterahalise sissemakse hindamisel. Mitterahalise sissemakse hindamise audiitori



kontrollkohustus on täiendav abinõu mitterahalise sissemakse õigsuse tagamisel. Rõhutame siinkohal ka audiitori vastutust kontrolli tulemuste eest.

Samuti leiab Audiitorkogu, et mitterahalise sissemakse audiitorkontrolli vajaduse hindamisel ei saa lähtuda vaid ühe direktiivi artiklist. Majanduskeskkonna usaldusväarsuse tõstmiseks tuleb hinnata kõikide direktiivide, sh raamatupidamise ja audiitortegevuse direktiivide ja määruste nõudeid, kaaluda nende koosmõju ja sellest lähtudes leida sobivaim meede ettevõtluskeskkonna parandamiseks.

III Audiitorettevõtja andmete ja audiitorkontrolli tulemuste nähtavus ja vajadusel andmete kättesaadavus äriregistris ning audiitorkontrolli kohustuse täitmata jätmise mõju kohustatud isikule

Audiitorkontrolli eesmärki silmas pidades rõhutab Audiitorkogu järgmist:

- Audiitorettevõtja andmed peavad olema nähtavad registriandmetes. Direktiivi loogika järgi peaksid ka nõukogu liikmed ja audiitorid olema pigem kajastatud registriandmetena, mitte registriväliste andmetena ja neile peaks seega laienema ka usalduskaitse (kontseptsiooni lk 315). Praegu on nähtavad vandeaudiitori andmed registriväliste andmetena, audiitorettevõtja andmed aga puuduvad registris. Audiitorkogu leiab, et audiitorteenuse osutamise õigus on ja audiitorteenust osutab audiitorettevõtja, vandeaudiitor esindab audiitorettevõtjat teenust osutamisel. Seetõttu peaks registris kajastuma eelkõige audiitorteenust osutava audiitorettevõtja andmed.
- Ettevõtja registriandmetes peab olema nähtav, kas isik on audiitorkontrolli kohustuse täitnud, kui audiitorkontroll on kohustuslik.
- Vandeaudiitori aruande osas eksisteerib taksonoomia, mis näeb ette võimalikud aruande tüübid (näiteks: modifitseerimata auditi arvamus, märkustega ülevaatus kokkuvõte jne). Taolise määratluse saavad kõik Ettevõtjaportaalis esitatavad vandeaudiitori aruanded. On lihtne ning vajalik lisada Ettevõtja registriandmetele viide vandeaudiitori aruande tüübile, selle taksonoomilisele kirjele. See võimaldab paljudel juhtudel võimalikul aruande tarbijal jätta tegelik aruanne avamata – ligikaudu 85% vandeaudiitorite aruannetest on nõ puhtad, modifitseerimata.
- Vandeaudiitori aruanne ise peab olema kergemini leitav ning tasuta ligipääsetav. Praegu on vandeaudiitori aruanne leitav ettevõtja majandusaasta aruande osana ning on aruandega tutvuda soovijale tasuline teenus. Audiitorkontrolli eesmärki, sh avalikkusele suunatust silmas pidades peab audiitori aruanne olema tasuta kättesaadav ja paremini registrist nähtav.

Eraldi soovitame tõstatada vandeaudiitori aruande puudumisel, arvamuse avaldamata jätmisel või vastupidise arvamuse olemasolul võimalike õiguslike tagajärgede kehtestamise vajadust nõudeid rikkunud ettevõtjale. Kehtivas õiguses on reguleerimata, missugused õiguslikud tagajärjed toob ettevõtjale kaasa audiitorkontrolli kohustuse täitmata jätmise, vandeaudiitori poolt arvamuse avaldamata jätmise või vastupidine arvamus.

Majandusaasta aruande esitamata jätmise on ettevõtja sundlõpetamise aluseks. Audiitorkontrolli kohustuse täitmata jätmise, vandeaudiitori arvamuse avaldamata jätmise või vastupidine arvamus ei peaks kaasa tooma sundlõpetamist, küll aga on see signaaliks, et



ettevõtja raamatupidamine ei pruugi olla usaldusväärne ning ettevõtja erinevad sidusgrupid (võlausaldajad, töötajad, kliendid, jne) võivad kanda sellest tulenevalt finantskahju. Missugused tagajärjed auditeerimiskohustuse täitmata jätmise võiks/peaks ettevõtjale kaasa tooma, on eraldiseisev teema, mida kontseptsioonis pole käsitletud ja mis vajaks täiendavat analüüsi ja otsustamist.

IV Audiitortevusega seotud mõisted ja AudS regulatsiooni arvestamine ühinguõiguses, audiitori ülesanded ja vastutus

Toetame töörühma seisukohta, et õigusselguse mõttes tuleks ühinguõiguse seadustesse üle võtta audiitortevusega seotud mõisted (audiitor vs audiitortevõtja) – vt analüüs-kontseptsiooni lk 61. Vastava ettepaneku tegi Audiitorkogu ka oma eelnevas, kevadel saadetud arvamuses, rõhutades, et õigusselguse huvides tuleks ühinguõigusest kõrvaldada õigusnormid, mis on seotud audiitortevuse valdkonnaga. Oleme ka praegu samal seisukohal. Leiame, et audiitorkontrolli regulatsiooni täiendamise vajalikkus, audiitorite kohustused ja vastutus ning rotatsioon on audiitortevuse kui iseseisva valdkonna teemad ja nende teemade analüüsimine ning võimalik ühinguõigusesse ületoomine analüüs-kontseptsiooni raames pole põhjendatud (töörühma ettepanek kontseptsioonis, lk 772).

V E-residentidega seotud ettevõtete aruandlus ja selle kontroll

Audiitorkogu toetab e-residentsusega seotud majanduskeskkonna õigusloome arendamist. Arvestades Eesti riigi väheseid konkurentsieeliseid globaalsel turul, on avalikes huvides, et e-residentsusest kujuneks edulugu. E-residentsusega kaasnevad aga ka teatud riskid. Seetõttu peab juba algusjärgus olema korrektselt läbi mõeldud ka riskide maandamise instrumendid, sh küsimus, kas e-residentide poolt asutatud ja/või juhitud ettevõtete aruandlus allub tavapärasele, Eestis asutatud ning Eestis tegutsevatele ettevõttele kehtivale kontrollikeskkonnale, või vajab nende kontroll midagi enamat. Audiitorkogu on siin kohal hea meelega valmis nõuga aitama.

VI Kokkuvõte

Kokkuvõtteks rõhutame veel kord, et esitame oma arvamusel eelkõige kontseptsiooni audiitortevusega seotud teemade kohta. Kontseptsiooni mahukust ja piiratud ajamahtu silmas pidades ei ole Audiitorkogul olnud võimalik kõiki kontseptsioonis käsitletud teemasid detailselt analüüsida ja oma võimalikke ettepanekuid esitada. Loodame, et saame seda teha ka ühinguõiguse muudatustest tulenevate seaduseelnõude koostamise ja kooskõlastuseks esitamise käigus.

Audiitorkogu juhatuse nimel / Lugupidamisega
/allkirjastatud digitaalselt/

Märt-Martin Arengu
Audiitorkogu president