

Lugupeetud töörühma ja komisjoni liikmed

Esitame Audiitorkogu seisukohad 5. detsembril 2019 arutatavate teemade kohta

Ettevõtluskeskkonna usaldusväärsuse ja ettevõtjate raamatupidamise andmete ja tehingute kajastamise ning nende kontrolli osas peame vajalikuks avaldada arvamust järgmiste teemade kohta:

- filiaali registreerimise kohustuse kaotamine, filiaali raamatupidamise aruande avalikustamine ning audiitorkontroll
- raamatupidamise- ja audiitori kaasamise regulatsiooni ühtlustamine likvideerimisel, ühinemisel ja jagunemisel raamatupidamise seaduse ja Eestis rakendatavate finantsaruannete standardite nõuetega
- rakendusaktidesse lisanduvad AudS muudatused

I Filiaali registreerimise kohustuse kaotamine, filiaali raamatupidamise aruande avalikustamine ning audiitorkontroll

Oleme oma vastuses analüüs-kontseptsioonile, 13. detsembril 2018 teinud ettepaneku kehtestada filiaalidele audiitorkontroll samadel alustel kui osaühingutele (AudS § 91 ja 92) ning juhtudel, mil filiaali asutanud välismaa äriühing tegutseb oma päritoluriigis avaliku huvi üksusena. Oleme ka praegu samal arvamusel.

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 võimalik sarnaste näitajate korral nagu äriühingutel, filiaali suhtes samuti audiitorkontrolli nõude kehtestamine. Sellise nõude lisamine on vajalik seetõttu, et 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).

Filiaalide kontrollimata jätmine võib 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 soovitame 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 või veelgi enam, ÄS 384 lg 1 muudatuse kohaselt enam üldse registreerima ei pea?

Oluline on siinkohal § 384 lg 1 muudatus, mille kohaselt välismaa äriühing võib, kuid ei pea filiaali kandma äriregistrisse. Seega võib välismaa äriühing tegutseda Eestis ilma filiaali registreerimata. Kui välismaa äriühing võib Eestis tegutseda ilma filiaali registreerimata, soovitame analüüsida, kuidas taoline muudatus mõjutab välismaa äriühingute tegevust Eestis ja järelevalve teostamise võimalust nende tegevuse üle. Näiteks konkurentsiseaduse ja RahaPTS jmt seaduste nõuete täitmise üle. Muudatuse sisseviimisel puudub huvitatud isikutel senine võimalus saada informatsiooni välismaa juriidilise isiku majandusaruannete kohta, kui filiaali ei moodustata. Tuleks analüüsida, kas filiaali registreerimise kohustuse kaotamine võib anda välismaa äriühingutele konkurentsieelise võrreldes Eesti ettevõtjatega ja sellest tulenevalt tuleks välismaa äriühingute tegevusele kehtestada muid nõudeid.

Analüüsi vajaks ka filiaali registreerimise kohustuse kaotamise mõju eriseadustes ette nähtud filiaalide tegevusele, näit krediidasutuste seaduse filiaali regulatsiooni arvesse võttes.

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 iseseisva 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.

II Raamatupidamise- ja audiitori kaasamise regulatsiooni ühtlustamine likvideerimisel, ühinemisel ja jagunemisel raamatupidamise seaduse ja Eestis rakendatavate finantsaruannete standardite nõuetega

ÄS-i õigusnormid, mis käsitlevad raamatupidamist ja selle audiitorkontrolli, on mõneti ebaselged ja seetõttu raskesti rakendatavad. Tegemist ei ole ÄS muudatustega, kuid vajavad muutmist õigusselguse ja rakendatavuse huvides.

Leiame, et raamatupidamist ja audiitorkontrolli käsitlevad nõuded vajavad kooskõlla viimist raamatupidamise seaduse ja eesti finantsaruandluse standardite nõuetega ja AudS-s määratletud vandeaudiitori ja audiitorettevõtja osutatavate teenuste mõistega. Ebakohtade väljaselgitamine, analüüsimine ja lahenduste väljatöötamine on iseseisev töomahukam projekt, mille Audiitorkogu metodoloogiakomisjon on võtnud oma lähiaja töökavasse. Oma ettepanekud nimetatud osas esitame pärast metodoloogiakomisjoniga toimunud arutelu.

Eeltoodu illustreerimiseks toome siinkohal mõned näited. Juhime tähelepanu, et tegemist on vaid mõnede näidetega. Raamatupidamist ja audiitorkontrolli käsitlevaid ÄS nõudeid, mis vajaksid analüüsimist ja sisustamist, on tunduvalt rohkem.

Mida tähendab likvideerimise olemus?

ÄS § 374 lg 1 kohaselt peab likvideeritav aktsiaselts raamatupidamist raamatupidamise seaduses sätestatud korras, kui seadusest või likvideerimise olemusest ei tulene teisiti.

Ebaselge on, mida mõeldakse sellega, et kui „likvideerimise olemusest ei tulene teisiti“? Kas see säte lubab sisuliselt finantsaruandluse standardikohastest käsitlustest n.ö mööda minna? Kas sisuliselt tähendab see ka seda, et kui RPS kohaselt tuleb esitada IFRS aruanded (nt tegemist krediidasutusega), siis likvideerimise olukorras võib ka krediidasutus kasutada sisuliselt EFS põhimõtteid, kuna EFS sisaldab eraldi standardit, mis käsitleb raamatupidamist olukorras, kus tegevuse jätkuvuse printsiip ei ole asjakohane (EFS 13 Likvideerimis- ja lõpparuanded) ja IFRSis vastavasisuline regulatsioon puudub.

Mida tähendab likvideerimise algbilansi koostamisel bilansi kohta sätestatu järgimise kohustus?



§ 374 lg 2 kohaselt lõpetamisotsuse vastuvõtmisest alates kolme kuu jooksul koostavad likvideerijad majandusaasta aruande koosseisu kuuluva bilansi kohta sätestatud järgides likvideerimise algbilansi ja seda selgitava aruande, mis sisaldab raamatupidamise aastaaruande lisade puhul ettenähtud andmeid. Jääb ebaselgeks, mida peetakse silmas bilansi kohta sätestatu all. Kas võrdlusandmed on vajalikud? Kuna tegemist on algbilansiga, siis mis on üldse võrdlusandmeteks? RPS § 26 lg 1 peab silmas algbilanssi ainult asutamise ja raamatupidamiskohustuse tekkimise kontekstis.

Miks on vaja likvideerimisel kahte aruannet – likvideerimise algbilanssi ja lõppeva majandusaasta aruannet?

On arusaamatu, milleks on vaja kahte eraldi aruannet - likvideerimise algbilanssi (§ 374 lg 2) ja lõppeva majandusaasta kohta koostatavat majandusaasta aruannet (lg 3), kui majandusaasta aruanne sisaldab sama informatsiooni, mida lg 2 nõuab. Praktikas esitataksegi äriregistrile üks aruanne, mida kutsutakse likvideerimisaruandeks (EFS 15). Sarnane käsitlus on ka lõppbilansi osas (ÄS § 381 lg 1), mis tuleb samuti esitada koos majandusaasta aruandega (ÄS § 374 lg 3) – praktikas esitatakse üks aruanne – lõpparuanne (EFS 15).

Milleks on oluline lõppbilansi puhul samade arvestuspõhimõtete ja esitusviisi kasutus?

ÄS § 400 lg 2 sätestab, et lõppbilanss peab olema koostatud samu arvestuspõhimõtteid ja esitusviisi kasutades, mida kasutati viimase majandusaasta aruande osaks oleva bilansi koostamisel.

Jääb mõistetamatuks, milleks on oluline lõppbilansi kontekstis samade arvestuspõhimõtete ja esitusviisi kasutus? Seletuskirja kohaselt on see oluline võrreldavuse tagamiseks. Samas on võrreldavus tagatud ka arvestuspõhimõtete muutmisel, kuna raamatupidamise standardid näevad ette, et kui arvestuspõhimõtteid muudetakse, siis tehakse seda tagasiulatuvalt, st korrigeeritakse ka võrdlusandmeid. Raamatupidamise standarditesse (EFS 1.52) ja RPS-sse (§ 22) on võrreldavuse printsiip juba sisse kirjutatud, v.a juhtudel, kui standardeid muudetakse ja võimaldatakse eraldi lihtsustatud üleminekusätteid kasutada või seda ei ole võimalik mõistliku pingutusega teha.

Nt on olukord, kus ettevõtte koostas eelmisel aastal IFRS aruande ja ühineb käesoleval aastal ettevõttega, kes lähtub oma raamatupidamisarvestuses EFS-ist. Kehtiva seaduse järgi peab ühendatav ühing sellises olukorras koostama IFRS aruande (nt nõuab IFRS aruande koostamine kohustuslikult firmaväärtuse kaetava väärtuse testi) ja siis ühinemise eesmärgil selle EFSi ümber korrigeerima, mis tekitab asjatut halduskoormust.

Lisaks, kui arvestuspõhimõtted muutuvad, kuna standardeid muudetakse, siis tekitaks selline säte vastuolu raamatupidamise standarditega. Nt kui ettevõtte, kes teeb IFRS aruandeid, ja kajastas eelmisel majandusaastal kasutusrente kasumiaruandes kuluna ning IFRSi kohaselt



tuleb neid alates 01.01.2019 kajastada bilansis kasutusõiguse varana ja kohustisena, siis samu arvestuspõhimõtteid kasutades läheb ettevõtte vastuollu IFRSi põhimõtetega.

Millal on kohustus koostada konsolideeritud lõppbilanss?

Eraldi tekib küsimus, kas kui ühendatava ühingu näol on tegemist konsolideeriva üksusega, kelle suhtes RPS § 29 konsolideerimiserand ei kohaldu (nt tagurpidi äriühenduse korral, kus alles jääb tütar), kas siis on kohustus koostada konsolideeritud lõppbilanss? Hetkel seda otseselt RPS-st ega ka ÄS-st välja ei loe. Kuna ematettevõtja eraldiseisev bilanss on ka raamatupidamise aastaaruandes esindatud, siis sisuliselt vastab see ka nõuetele, et bilanss koostatakse samu arvestuspõhimõtteid ja esitusviisi kasutades. Selliselt võib aga teatud juhtudel tekkida olukord, kus nt enne ühinemist kontsernist võõrandatud tüdarettevõtjate kasumiaruanded jäävad vahepealsel perioodil auditeerimata.

Mõned soovitused

ÄS § 374 lg 2 puhul vajaks selgitamist, et likvideerimise algbilansi koostamisel ei pea esitama võrdlusandmeid.

ÄS § 400 lg-s 2 teeme ettepaneku kustutada tekst „Lõppbilanss peab olema koostatud samu arvestuspõhimõtteid ja esitusviisi kasutades, mida kasutati viimase majandusaasta aruande osaks oleva bilansi koostamisel.“ Seletuskirjas võib tuua paralleeli IAS 34 vahearuanete regulatsiooniga, kus vahearuandes (antud juhul siis lõppbilansi juures) viidatakse arvestuspõhimõtte osas eelmisele majandusaasta aruandele ja juhul, kui arvestuspõhimõtteid on muudetud, siis avalikustatakse see eraldi aruandes.

Põhjalikumat analüüsi vajab ka audiitorkontrolli sisustamine, kui tegemist ei ole finantsandmete kontrolliga. Näiteks ühinemislepingu ja jagunemislepingu, vara jaotuskava kontroll. Oluline on määratleda, mis liiki teenuse ja töövõtuga on tegemist, kas kindlustandva teenusega või kokkuleppeliste protseduuridega. Võimalik ka, et audiitorkontrolli kohustuse olemasolul on vajalik vahebilansi audiitorkontroll tagamaks, et ühinemis või jagunemislepingu sõlmimisel oleks lähtunud kontrollitud raamatupidamise andmetest. Siinkohal vajab analüüsi ka ühinemise puhul § 403 lg 3 ja jagunemise puhul § 435 lg p 2 ning seotud õigusnormide täiendamise/muutmise vajadus, kuivõrd näiteks kontsernisuhetes võidakse ühendada või võib jaguneda ühing, mille kohustused on suuremad kui üleantav vara. Taolisel juhul pole õigustatud ühendatava ühingu omanikele ühendavas ühingu osaluse andmine või jagunemisel omandavas ühingu osaluse andmine.

Lisaks ka üks tehniline märkus. Ilmselt vajab täiendamist § 211 lg 5, mille kohaselt kohus võib osaühingu vabastada likvideerimise algbilansi ja majandusaasta aruande auditeerimise kohustusest, kui osaühingu varaline olukord on nii selge, et auditeerimine ilmselt ei ole ei osanike ega võlausaldajate huvides vajalik. Ilmselt kehtib auditeerimise kohustus vaid siis, kui OÜ-l on audiitorkontrolli kohustus.



III Rakendusaktidesse lisanduvad AudS muudatused

AS-de auditi kohustus ei tohi oleneda aktsionäride arvust

Oleme oma arvamuses ühinguõiguse analüüs-kontseptsioonile selgitanud, et kõigil AS-del olenemata aktsionäride arvust, peab kehtima auditi kohustus.

Peame äärmiselt taunimisväärseks aktsiaseltside üldise auditikohustuse muutmist 2017. aastal. Nimelt kehtestati siis AudS § 91 lg-s 3 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 elnõu teist lugemist, sel puudus nii Rahandusministeeriumi kui ka Audiitorkogu toetus.

Ettevõtlusvormina on aktsiaseltsi 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.

Sihtasutuste auditi kohustuse analüüsi vajadus

Vajaks täiendavat analüüsi, kas on põhjendatud kehtiv auditi kohustus sihtasutustele. Audiitorkogu toetab teatud tingimustel väikese tegevusmaha sihtasutuste audiitorkontrolli kohustuse osas mõjuanalüüsi teostamist.

Sihtasutuste asutamine ning tegevus pole seni järginud kindlat tegevusmustrit, 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. Oleme ka Rahandusministeeriumi esindajatega sihtasutuste auditi kohustuse leevendamise vajadust arutanud ja ilmselt esitame seaduseelnõu koostamise käigus oma ettepanekud.

Märt-Martin Arengu

Auditorkogu president
/allkirjastatud digitaalselt/

Mare Kingo
Tel 6 645 184, mare.kingo@auditorkogu.ee