



ÕIGUSKANTSLER

Teie

nr

Õiguskantsler 1.08.2011 nr 6-1/110625/1103863

Seisukoht vastuolu mittetuvastamise kohta

Pöördusite minu poole avaldusega, milles osundasite, et kehtivast audiitortegevuse seadusest (edaspidi *AudTS*) tulenev audiitorite korduva eksamineerimise nõue võib olla vastuolus Eesti Vabariigi põhiseadusega (edaspidi *PS*). Palusite kontrollida, kas AudTS §-s 171 sätestatud vandeaudiitori kutseeksami ühe osa sooritamise nõue ja eksami sooritamiseks antud tähtaeg vastavad PS-s sätestatud põhimõtetele. Samuti palusite hinnangut eksami sisu PS-le vastavuse kohta.

Teavitasin Teid 06.05.2011 saadetud menetlusteates, et võtsin Teie avalduse menetlusse osas, mis puudutab korduveksami tegemise kohustust ning eksami sooritamiseks antud tähtaega, ning pöördusin menetluses vajaliku teabe saamiseks rahandusministri poole. 01.07.2011 saabus rahandusministri vastus minu teabe nõudmisele, mille põhjal kujundasin oma seisukohta Teie poolt tõstatatud küsimustes.

Analüüsi tulemusena leian, et audiitortegevuse seaduse § 171 lõiked 4-6 ei ole vastuolus põhiseaduse §-st 11 tuleneva proportsionaalsuse põhimõttega osas, milles nimetatud sätted näevad audiitoritena tegevust jätkata soovivatele isikutele ette kohustuse sooritada audiitortegevuse seaduse § 26 lõikes 2 nimetatud kutseeksami vandeaudiitori eriosa alamosa testi. Ka nimetatud eksami tähtajad ei ole vastuolus põhiseadusega.

Järgnevalt põhjendan oma seisukohta.

1. TÄIENDAVA EKSAMI SOORITAMISE NÕUDE ASJAKOHASUS

1.1. Teie seisukohad

1. Oma avalduses selgitasite, et vastavalt AudTS § 171 lõikele 1 said kõik tegevad audiitorid, kellele oli väljastatud audiitori kutsetunnistus ja kes olid kantud audiitorite nimekirja enne AudTS-i jõustumist 08.03.2010, vandeaudiitori kutse AudTS-i jõustumisel nõ automaatselt. Samas ei andnud aga selline kutse omistamine audiitoritele õigust piiranguteta ja tähtajatult tegutseda. AudTS § 171 lõigetega 4-6 kehtestas seadusandja AudTS § 171 lõike 1 alusel vandeaudiitori kutse

Õiguskantsleri Kantselei

Kohtu 8, 15193 TALLINN. Tel 693 8404. Faks 693 8401. info@oiguskantsler.ee www.oiguskantsler.ee

saanud isikutele (edaspidi *tegutsev audiitor*) tähtaja, mis ajaks peavad nad sooritama AudTS § 26 lõikes 2 nimetatud vandeaudiitori kutsetegevuse standardite alamosa testi (edaspidi *VKS-test* või *täiendav kutseksam*). Tegemist on ühe osaga kahest osast koosnevast vandeaudiitori kutseeksamist, mille peavad kehtiva AudTS-i alusel sooritama kõik uued vandeaudiitori kutse taotlejad (AudTS § 3, § 19 lg 1 pp 1 ja 2, § 26). Kui tegutsev audiitor ei läbi VKS-testi sätestatud tähtajaks, kaob tal õigus teha audiitori kutsetoiminguid.

2. Väljendasite oma avalduses kahtlust, kas AudTS § 171 regulatsioon, millega kehtestatakse tegutsevatele audiitoritele, kes soovivad oma kutsetegevusega jätkata, täiendava kutseeksami sooritamise kohustuse, on kooskõlas PS-ga, seejuures eelkõige proportsionaalsuse põhimõttega. Tuginesite selle väite esitamisel asjaolule, et seni tuli üldjuhul eksam sooritada vaid kutse taotlemisel.¹ Olete arvamusel, et AudTS §-ga 171 taotletavat eesmärki, milleks on vandeaudiitorite audiitortegevuses kasutatavate standardite alaste teadmiste kõrge taseme tagamine, oleks võimalik saavutada ka teiste, vähem koormavate abinõudega. Ühe sellise alternatiivse abinõuna tõite välja võimaluse korraldada sarnaselt Eesti Advokatuurile täiendõppe programm audiitorite kutsevalifikatsiooni parandamiseks. Selline täiendõppe programm võiks hõlmata ka koolitusi vajalike standardite kohta. Teie hinnangul annab täiendõppe korraldamine parema eelduse teadmiste arendamiseks, kui pelgalt täiendav kutseksam – kutseksam küll annab võimaluse kontrollida teadmisi, kuid faktiliselt ei paranda neid. Lähtusite selle väite esitamisel eeldusest, et standardite kehtestamise ja vastavate teadmiste kontrollimise eesmärgiks on eelkõige uute standardite kinnistamine ning nende praktikas kohaldamise tagamine. Asusite seisukohale, et parim võimalus selle eesmärgi saavutamiseks ei pruugi olla tegutsevate audiitorite täiendav eksamineerimine, vaid pigem nende harimine vastavas valdkonnas.

3. Järgnevalt analüüsin vaidlusaluse regulatsiooni kooskõla PS-ga.

1.2. Asjakohane põhiõigus ja selle riive

4. PS § 29 lõige 1 sätestab: „Eesti kodanikul on õigus vabalt valida tegevusala, elukutset ja töökohta. Seadus võib sätestada selle õiguse kasutamise tingimused ja korra. Kui seadus ei sätesta teisiti, siis on see õigus võrdselt Eesti kodanikuga ka Eestis viibival välisriigi kodanikul ja kodakondsuseta isikul.“

5. AudTS § 171 lõigetes 4-6 sätestatud nõue, et tegutsev audiitor peab oma kutsetegevusega jätkamiseks sooritama VKS-testi hiljemalt 30.09.2011, riivab PS § 29 lõikest 1 tulenevat põhiõigust. Riive seisneb selles, et vastavalt AudTS § 171 lõikele 6 ei tohi tegutsev audiitor, kes ei ole sooritanud VKS-testi, osutada pärast 2011. aasta 1. oktoobrit kutseteenuseid. Seega piirab eelnimetatud nõue praegu tegutsevaid audiitoreid tegeleda oma kutsetegevusega ning seab kahtluse alla õiguse vabalt valida eriala ja elukutset.

6. PS § 29 lõike 1 teine lause ütleb, et seadus võib sätestada vaba tegevusala ja elukutse valiku õiguse tingimused ja korra. See tähendab, et igaihe vaba tegevusala ja elukutse valikut võib seadusega piirata. PS § 29 lõike 1 teine lause sisaldab seega lihtsa seadusereservatsiooni ehk seadusandjale suunatud volituse põhiõiguse piiramiseks.

¹ Enne 08.03.2010 kehtinud AudTS (edaspidi *varasem AudTS*) § 27 lõike 1 kohaselt pidi audiitor oma kutse säilitamiseks esitama audiitorkogu juhatusele vähemalt kord kolme aasta jooksul tema kutsetegevuse põhjalikku ülevaadet sisalduva tegevusaruande. Täiendava eksamineerimise nõuet varasem AudTS ei sätestanud, v.a juhul, kui audiitori tegevusest või tegevusetusest nähtus, et ta on minetanud audiitori tööks vajalikud kutseomadused (varasem AudTS § 27 lg 2).

7. PS § 11 kohaselt tohib põhiõigusi piirata ainult kooskõlas PS-ga. Vabaduspõhiõiguste puhul, mille hulka kuulub ka PS § 29 lõikes 1 nimetatud õigus, tähendab see ennekõike, et õiguse kaitseala riivet peab põhjendama. Alati, kui riik sekkub üksikisiku vabadussfääri, peab sel riivel olema õigustus.² Asjaolu, et esineb põhiõiguse riive, ei tähenda veel, et see on põhiseadusvastane ja põhiõigust on rikutud. Vastavalt väljakujunenud Riigikohtu praktikale³ ei ole põhiõigusi piirav õigustloov akt põhiseadusvastane, kui see on formaalselt ja materiaalselt PS-ga kooskõlas. Seega tuleb järgnevalt kontrollida, kas PS § 29 lõike 1 riive on antud juhul formaalselt ja materiaalselt kooskõlas PS-ga.

1.3. Riive põhiseaduspärasus

1.3.1. Riive formaalne põhiseaduspärasus

8. Põhiõiguste piiramise formaalne põhiseaduspärasus eeldab esiteks PS-s sätestatud pädevus-, vormi- ja menetlusnõuete järgimist, teiseks PS § 13 lõikest 2 tuleneva õigusselguse tagamist ning kolmandaks PS § 3 lõike 1 esimesest lausest tulenevast üldisest seadusereservatsioonist kinnipidamist.

9. Käesoleval juhul on piirangud kehtestatud seadusega, mis on vastu võetud Riigikogu poolt selleks ette nähtud menetluskorda järgides ning mis on avaldatud Riigi Teatajas. Sätete sisu on selge. Seega vastavad AudTS § 171 lõiked 3-6 formaalse põhiseaduspärasuse nõuetele.

10. Kuna kahtlusi vaidlusaluste sätete formaalse põhiseaduspärasuse osas ei ole, keskendun järgnevalt üksnes riive materiaalse põhiseaduspärasuse kontrollile.

1.3.2. Riive materiaalne põhiseaduspärasus

11. Materiaalne vastavus PS-le eeldab kahe tingimuse täitmist: kõigepealt peab põhiõiguse kaitseala riivel olema legitiimne põhjus ning teiseks peab riive olema proportsionaalne.⁴ Järgnevalt kontrollin, kas antud juhul on neid reegleid järgitud.

1.3.2.1. Seaduse eesmärk ja selle legitiimsus

12. Riive legitiimne põhjus sõltub põhiõigusnormi piiranguklauslist. Lihtsa seadusereservatsiooniga põhiõigust on lubatud riivata igal põhjusel, mis ei ole PS-ga otseselt keelatud.⁵ Kuna vaidlusalusel juhul on tegemist PS § 29 lõikes 1 sisalduva põhiõiguse ehk lihtsa seadusereservatsiooniga põhiõiguse riivega, tuleb kontrollida, kas eesmärk, mille saavutamiseks seadusandja põhiõigust riivas, on PS-ga lubatud.

² Ernits, M. Sissejuhatus põhiseaduse 2. peatüki kommentaaridesse. Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn, 2008. Lk 92, komm 9.1.

³ Vt nt RKPJKo 13.06.2005, nr 3-4-1-5-05, p 7 ja 01.07.2008, nr 3-4-1-6-08, p 43.

⁴ Ernits, M. Sissejuhatus põhiseaduse 2. peatüki kommentaaridesse. Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn, 2008. Lk 92, komm 9.1.2.

⁵ Ernits, M. Sissejuhatus põhiseaduse 2. peatüki kommentaaridesse. Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn, 2008. Lk 92, komm 9.1.2.

13. AudTS-i eelnõu seletuskirjast ei selgu üheselt, mis on AudTS § 171 lõigetes 4-6 sätestatud VKS-testi sooritamise nõude eesmärk. Seletuskirjas viidatakse üksnes üldsõnaliselt tegutsevate audiitorite kutsekvalifikatsiooni taseme säilitamise tähtsusele: „Eelnõu koostajad peavad audiitorite kutsekvalifikatsiooni oluliseks küsimuseks.“⁶ Sel põhjusel pöördusin VKS-testi sooritamise eesmärkide väljaselgitamiseks rahandusministri poole teabe nõudmisega.

14. Vastuses minu teabe nõudmisele selgitas rahandusminister, et VKS-testi sooritamise nõude näol on tegemist meetmega, mis soodustab direktiivis 2006/43/EÜ (edaspidi *auditidirektiiv*)⁷ ja AudTS-s sätestatud mitmetahuliste eesmärkide saavutamist. Rahandusminister täpsustas: „AudTS §-ga 171 kehtestati tegutsevatele audiitoritele VKS-testi sooritamise nõue eesmärgiga luua võimalus selgitamaks, kas vandeaudiitorid rakendavad eetikakoodeksi põhiprintsiipe ja kontseptuaalse raamistiku lähenemisviisi, ning on saavutanud minimaalselt vajaliku kutsealase kompetentsuse taseme, mis ei ohustaks uuenenud regulatsiooni kohast vandeaudiitori kutsetegevuse kvaliteeti, nagu see on sätestatud AudTS-is ning mis õigustaks avalikkuse usaldust vandeaudiitori rolli ja tegevuse osas ning lubaks täita avalikkuse huvides tegutsemise kohustust.“ Rahandusminister avas oma mõtte järgnevalt.

15. AudTS-i aluseks oleva auditidirektiivi juhtpõhimõtteks on auditinõuete ühtlustamine Euroopa Liidus. Vajadust harmoniseerimise järgi dikteerivad Euroopa Liidu siseturg ning asjaolu, et audiitorite roll on tulenevalt avalikust huvist väga oluline (edaspidi *audiitorite avaliku huvi funktsioon*) on audiitoril täita oluline ülesanne.

16. Auditidirektiivi preambula lõike 9 kohaselt aitab auditi hea kvaliteet finantsaruandluse usaldusväärsuse ja tõhususe edendamiseks kaasa turgude korrapärasele toimimisele. Viidatud sätte järgi on turu korrapärase toimimise üheks oluliseks eelduseks see, et avalikkusele on kättesaadav adekvaatne informatsioon turul tegutsevate majandusüksuste finantsseisu kohta. Seda eeldust täidetakse väljakujunenud rahvusvahelise praktika kohaselt nii, et olulistele turuosalistele sätestatakse kohustus läbida finantsaruannete kontroll, mida teostavad sõltumatud ja kõrgeid eetikastandardeid järgivad audiitorid. Raamatupidamise aastaaruannete ja konsolideeritud aruannete kohustusliku auditi eesmärgiks on tagada finantsinformatsiooni kättesaadavus ja usaldusväärsus. Avalikuks tehtud finantsinformatsioon mõjutab tsiviilkaibes oluliste otsuste ja tahteavalduste⁸ tegemist, seepärast omab selle informatsiooni kvaliteet väga suurt tähtsust. Kohustuslik finantsaudit annab kindlust auditeeritud üksuste finantsaruandluse õigsuse ja õigluse kohta, seega finantsseisundi tõepärasuse suhtes tervikuna. Selles seisnebki finantsaudiitorite avaliku huvi funktsioon, mida aktsepteeritakse laialdaselt rahvusvaheliselt.

17. Seoses sellega, et Euroopa Liidus tehtavate piiriüleste tehingute arv ja maht on suur, tõusetub aina teravamalt küsimus finantsauditi kvaliteedi tasemest ja selle tulemuste usaldusväärsusest erinevates Euroopa Liidu liikmesriikides. Selleks, et ka rahvusvaheliste tehingute sõlmimisel saaks teha õigeid otsuseid, on vaja tagada finantsandmete usaldusväärsus mitte ainult iga liikmesriigi, vaid kogu Euroopa Liidu tasandil. Auditeerimise nõuete ühtlustamise mõte Euroopa Liidu tasemel ongi rahandusministri sõnul võimalus realiseerida postulaati „audit on audit“ ehk kaotada Euroopa Liidu liikmesriikide vahelised erinevused finantsauditi läbiviimise

⁶ Seletuskiri audiitoritegevuse seaduse eelnõu nr 488 juurde, lk 74. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee/?page=eelnou&op=ems&emshelp=true&eid=624587&u=20110715144422>.

⁷ Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiiv 2006/43/EÜ, 17. mai 2006, mis käsitleb raamatupidamise aastaaruannete ja konsolideeritud aruannete kohustuslikku auditit ning millega muudetakse nõukogu direktiive 78/660/EMÜ ja 83/349/EMÜ ning tunnistatakse kehtetuks nõukogu direktiiv 84/253/EMÜ. ELT L 157, 9.6.2006, lk 87.

⁸ Lihne näide on ettevõtjate majandusaasta aruanded, mis on avalikkusele kättesaadavad ning sisaldavad nii ettevõtjate endi otsuste tegemiseks vajalikku informatsiooni (kasumi jaotamine jms) kui ka nende koostööpartnerite jaoks vajalikku informatsiooni (nt finantsolukord, varad jms).

standartide osas. Seda on võimalik saavutada vaid siis, kui (1) Euroopa Liidu kõigis liikmesriikides jäetakse seljataha auditidirektiivi-eelne ühtse lähenemisviisi puudumisest kantud praktika, (2) rakendatakse ühtseid nõudeid vandeaudiitorite kutsequalifikatsioonile, registreerimisele, sõltumatusele ja kutsetegevusalasale järelevalvele ning (3) juhindutakse ühtsetest kutsetegevuse standarditest. Sel põhjusel sätestabki auditidirektiivi preambula punkt 13, et kõik kohustuslikud auditid tuleks läbi viia rahvusvaheliste auditeerimisstandardite alusel. Samuti tuleneb viidatud sättest, et saavutamaks harmoniseerimine võimalikult suures ulatuses, peaks liikmesriikidel olema lubatud kehtestada auditidirektiivi regulatsioonist erandeid üksnes juhul, kui vajadus nende erandite järgi tuleneb riigisisese õigussüsteemi eripärast.

18. Võttes eelnevas kolmes punktis öeldu kokku, nõuavad uued Euroopa Liidu reeglid, et liikmesriikides tegutsevad audiitorid tunneksid rahvusvahelisi eetika- ja auditeerimisstandardeid ning juhinduksid nendest oma kutsetegevuses. AudTS kajastab seda nõuet, öeldes § 45 lõikes 1 koostöimes § 46 lõikega 1, et vandeaudiitor ja audiitorettevõtja peavad vandeaudiitori kutsetegevuses täitma (1) Euroopa Komisjoni üle võetud ja määrusega kehtestatud rahvusvahelisi standardeid; (2) Euroopa Komisjoni üle võetud ja määrusega kehtestatud rahvusvaheliste standarditega katmata osas Rahvusvahelise Arvestusekspertide Föderatsiooni (*International Federation of Accountants*; edaspidi *IFAC*) põhimõtete ja rahvusvaheliste standardite alusel koostatud standardeid; (3) muid standardeid eelolevates punktides 1 ja 2 sätestatud standarditega katmata osas. Minule teadaolevalt ei ole Euroopa Komisjon seisuga 18.07.2011 üle võtnud ega määrusega kehtestanud ühtegi rahvusvahelist standardit.⁹ Seega tuleb Eesti audiitoritel juhinduda IFAC-i standardite alusel koostatud standarditest.

19. Rahandusminister selgitas oma kirjas, et kuni 2010. aastani ei olnud audiitorile seaduse tasandil sätestatud kohustust täita IFAC-i standardi nõudeid. Kuni auditidirektiivil põhineva AudTS-i jõustumiseni 08.03.2010 sisaldas audiitoritele esitatavaid auditeerimise ja kutse-eetika nõudeid Audiitorkogu juhatause poolt välja töötatud ja rahandusministri poolt määrusega kinnitatud auditeerimiseeskiri¹⁰. Kuigi vastavalt kuni 08.03.2010 kehtinud audiitortegevuse seaduse (edaspidi *varasem AudTS*), mille alusel auditeerimiseeskiri kehtestati, § 2 lõike 5 esimesele lausele ja auditeerimiseeskirjas sisalduvale joonealusele märkusele nr 1 põhinesid auditeerimiseeskirja nõuded samuti IFAC-i standarditel¹¹, ei ole rahandusministri hinnangul auditeerimiseeskirjas fikseeritud auditeerimise ja kutse-eetika nõuded mahuliselt ega sisuliselt võrdväärsed IFAC-i alusel koostatud auditeerimisstandarditega, mille rakendamist nõuab audiitoritelt kehtiv AudTS § 45 lõige 1. Lisaks sellele tähendab rahandusministri sõnul asjaolu, et auditeerimiseeskiri põhines IFAC-i standarditel, seda, et kuni 2010. aasta märtsini, mil jõustus AudTS, rakendati rahvusvahelisi standardeid Eestis kohustuslikuna üksnes niivõrd, kuivõrd need olid Eesti õigusesse üle võetud auditeerimiseeskirjaga. See tähendab, et võrreldes varasema AudTS-iga nõuab 08.03.2010 jõustunud AudTS audiitoritelt teistsugust teadmiste taset auditeerimise ja kutse-eetika standartide osas.

⁹ Euroopa Komisjoni kodulehekülje informatsioonil on Euroopa Komisjon läbi viinud mitmeid uurimusi ning avalikke konsultatsioone, kuid rahvusvaheliste standardite kinnitamiseni ei ole veel jõutud. Vt lähemalt Euroopa Komisjoni kodulehelt: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/isa/index_en.htm.

¹⁰ Rahandusministri 15.06.2000 määrus nr 50 „Auditeerimiseeskiri“. RTL 2000, 69, 1050.

¹¹ Varasema AudTS § 2 lõike 5 esimese lause ning auditeerimiseeskirja § 1 lõike 1 sõnastuse kohaselt põhinesid auditeerimiseeskirja nõuded Rahvusvahelise Audiitorite Föderatsiooni standarditel. Standardites ja erialastes artiklites kasutatakse *International Federation of Accountants (IFAC)* eestikeelse vastena nii „Rahvusvahelise Audiitorite Föderatsiooni“ (näiteks <http://www.auditorkogu.ee/docs/ISA/EETIKA22.pdf>) kui ka „Rahvusvahelise Arvestusekspertide Föderatsiooni“ (näiteks http://www.ap3.ee/?PublicationId=31503ED6-39D4-4163-9D98-74AA1E3959CE&code=4601/arv_kolumn_460103). Sellest võib järeldada, et ka enne 08.03.2010 Eestis kehtinud auditeerimise ja kutse-eetika nõuded põhinesid IFAC-i standarditel.

20. Vastates minu teabe nõudmisele pidas rahandusminister vajalikuks osundada ka Riigikontrolli poolt 2007. aastal läbiviidud auditi „Kohaliku omavalitsuse üksuste 2005. a majandusaasta aruannete vastavus seaduse nõuetele“¹² tulemustele, mis samuti kajastasid audiitorite kutsetegevuse standardite alast kompetentsust. Selle auditi raames analüüsis Riigikontroll kohaliku omavalitsuse üksuste majandusaasta aruandeid. Auditi eesmärgiks oli kõikehõlmavalt hinnata, kas 226 kohaliku omavalitsuse üksuse 2005. aasta majandusaasta aruanded vastavad info esituselt ja vormistusest õigusaktide nõuetele. Selle töö tulemusena jõudis Riigikontroll järgnevatele järeldustele: (1) mitte ühegi kohaliku omavalitsuse üksuse 2005. aasta majandusaasta aruanne ei vastanud info esituse ja vormistuse nõuetele ning (2) audiitorid on vaid üksikutel kordadel juhtinud kohaliku omavalitsuse üksuste tähelepanu olulistele puudustele nende raamatupidamise aastaaruannete info esituses ja vormistuses. Viidatud Riigikontrolli auditi põhjal tegi rahandusministeerium muu hulgas järgneva järelduse: enamik audiitoritest ei pruugi metoodilise ebajärjepidevuse tõttu saavutada kutsetegevusealaseid eesmärgi. Mitteamjakohtane auditi arvamus, et aruanne kajastab olulises osas õigesti ja õiglaselt üksuse finantsseisundit, majandustulemust ja rahavoogu, võib muu hulgas diskrediteerida kutseala. Kuivõrd kohaliku omavalitsuse üksuse raamatupidamise aastaaruande audit ei erine olemuslikult teiste majandusüksuste raamatupidamise aruannete auditist, siis tuleks rahandusministri hinnangul pidada Riigikontrolli auditis tehtud tähelepanekuid indikaatoriks, mis võib viidata potentsiaalsele süsteemsele puudujäägile audiitorite kutsealases kvalifikatsioonis ja raamistikku järgimises. Rahandusministri sõnul on audiitorite kvalifikatsiooni taseme parandamiseks kindlasti vaja võtta tarvitusele meetmeid, pidades silmas ülekaalukat avalikku huvi audiitorite töötulemuste vastu.

21. Lisaks märkis rahandusminister, et Audiitorkogu majandusaasta aruannetes¹³ avaldatud kokkuvõtete kohaselt on alates Riigikontrolli auditis hõlmatud majandusaastast (2005) kvaliteedikontrollile, st kutsetegevuse ja kutse-eetika täitmise nõuete kontrollile, iga-aastaselt allutatud ca 8-12% aktiivsest audiitorkonnast (vt tabel allpool). Vaadeldaval perioodil püsis kvaliteedikontrolli läbinute osatähtsus, kellel kutsetegevuses puudusi ei tuvastatud, vahemikus 18,4-40,5%, 5-aasta keskmiseks kujunes aga 31,5%. Seega kvaliteedikontrollide tulemusel tuvastati keskmiselt 68,5% juhtudest puudusi audiitorite kutsetegevuses.

	2009	2008	2007	2006	2005	Kokku
Kontrollitud audiitoreid (arv)	42	38	36	33	32	181
Läbis kontrolli, puudusi ei tuvastatud (arv)	17	7	11	10	12	57
Läbis kontrolli, puudusi ei tuvastatud (%)	40,5	18,4	33,3	30,3	37,5	31,5

Kirjeldatud kutsetegevusealase järelevalve tulemustest järeldas rahandusminister, et tegutsevad audiitorid ei pruugi rakendada auditeerimiseeskirja kooskõlas metoodilise järjepidevuse nõudega. Arvestades audiitori avaliku huvi funktsiooni on sellise praktika aktsepteeritavus küsitav. Siinkohal väärib eraldi rõhutamist asjaolu, et ülalkirjeldatud tulemused saavutati, kontrollides audiitorteenuse vastavust auditeerimiseeskirjale, mitte rahvusvahelisele kutsestandardile. Kui on alust kahelda, et paljud audiitorid ei tunne piisaval määral isegi auditeerimiseeskirjas sisalduvaid reegleid, millest muu hulgas pidi audiitor oma tegevuses lähtuma varasema AudTS-i järgi, siis on

¹² Riigikontroll. Aruanne Riigikogule „Kohaliku omavalitsuse üksuste 2005. a majandusaasta aruannete vastavus seaduse nõuetele. Kas valdade ja linnade majandusaasta aruanded on info esituselt ja vormistusest kvaliteetsed?“ Kättesaadav arvutivõrgust: <http://www.riigikontroll.ee/DesktopModules/DigiDetail/FileDownloader.aspx?FileId=10257&AuditId=1996>.

¹³ Kättesaadavad arvutivõrgust: <http://www.auditorkogu.ee/?p=108&sd=07f0f1c7da72eccc95b8ccbeba176624>.

kindlasti põhjendatud ka sügavam kahtlus rahvusvaheliste kutsetegevuse standardite tundmise osas, kuivõrd seaduse tasandil ei olnud varem audiitoritele sätestatud kohustust neid rahvusvahelisi nõudeid tunda ning neid täita.

22. Kokkuvõttes on VKS-test rahandusministri hinnangul vajalik selleks, et tagada vandeaudiitorite auditeerimise ja kutse-eetika standardite alaste teadmiste vastavus uue AudTS-i nõuetele, st rahvusvaheliselt aktsepteeritavale tasemele. Viimane nõue tuleneb omakorda Euroopa Liidu õigusaktist – auditidirektiivist, mille eesmärk on ühtlustada Euroopa Liidu turul pakutavate audiitorteenuste kvaliteeti. Arvestades, et (1) liitumisel Euroopa Liiduga võttis Eesti kohustuse viia oma siseriiklikud õigusaktid kooskõlla Euroopa Liidu direktiividega, (2) finantsaudiitoritel lasub avaliku huvi funktsioon, (3) finantsaruannete usaldusväärsust kindlustatakse rahvusvaheliselt väljakujunenud praktika kohaselt kõrgeid kutsetegevusstandardeid täitvate finantsaudiitorite kutsetegevuse tulemusena ning (4) PS ei tunnista nimetatud eesmärki keelatuks, pean legitiimseks rahandusministri poolt väljatoodud põhjust, millega õigustatakse audiitorite PS § 29 lõikest 1 tuleneva põhiõiguse riivet. Arvan, et eesmärk tagada audiitorite kutsetegevuse rahvusvaheliste standardite alaste teadmiste kõrge tase ja seeläbi audiitorteenuse usaldusväärsus ja kõrge tase, mida seadusandja taotles ka AudTS § 171 lõigete 4-6 kehtestamisega, on mõistlik ja asjakohane.

23. Järgnevalt kontrollin, kas seadusandja valis proportsionaalse vahendi legitiimse eesmärgi täitmiseks.

1.3.2.2. Põhiõiguse riive proportsionaalsus

24. Proportsionaalsuse põhimõtte tuleneb PS § 11 teisest lausest. Seda põhimõtet avas Riigikohus järgnevalt: „Proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt peavad õiguste ja vabaduste piirangud olema demokraatlikus ühiskonnas vajalikud.“¹⁴ Seega teenib proportsionaalsuse põhimõtte ülemäärasuse keelu rakendamise eesmärki.¹⁵

25. Väljakujunenud Riigikohtu praktika kohaselt kontrollitakse põhiõiguse riive vastavust proportsionaalsuse põhimõttele järjestikuliselt kolmel astmel – kõigepealt käsitletakse abinõu sobivust, siis vajalikkust ja vajadusel ka proportsionaalsust kitsamas tähenduses ehk mõõdukust. Sealjuures peetakse silmas, et ilmselgelt ebasobiva abinõu korral on proportsionaalsuse kontrollimine järgmistel astmetel tarbetu.¹⁶

26. Järgnevalt teostan vaidlusaluse meetme proportsionaalsuse analüüsi vastavalt Riigikohtu poolt väljatöötatud metoodikale.

1.3.2.2.1. Vahendi sobivus

27. Ülalviidatud Riigikohtu seisukohtade järgi sobiv on abinõu, mis soodustab eesmärgi saavutamist. Vaieldamatult ebaproportsionaalne on sobivuse mõttes abinõu, mis ühelgi juhul ei soodusta eesmärgi saavutamist. Sobivuse nõude sisuks on kaitsta isikut avaliku võimu tarbetu sekkumise eest.

¹⁴ Nt RKPJKo 06.03.2002, nr 3-4-1-1-02, p 15; RKPJKo 12.06.2002, nr 3-4-1-6-02, p 12.

¹⁵ Ernits, M. Kommentaar § 11 juurde. Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn, 2008. Lk 126, komm 3.

¹⁶ Nt RKPJKo 06.03.2002, nr 3-4-1-1-02, p 15; RKPJKo 12.06.2002, nr 3-4-1-6-02, p 12.

28. Nagu ülalpool märgitud (vt punkt 14), seadis seadusandja endale eesmärgiks „luua võimalus selgitamaks, kas vandeaudiitorid rakendavad [uue AudTS-ga nõutud] eetikakoodeksi põhiprintsiipe ja kontseptuaalse raamistiku lähenemisviisi ning on saavutanud minimaalselt vajaliku kutsealase kompetentsuse taseme, mis ei ohustaks uuenenud regulatsiooni kohast vandeaudiitori kutsetegevuse kvaliteeti, nagu see on sätestatud AudTS-is, ning mis õigustaks avalikkuse usaldust vandeaudiitori rolli ja tegevuse osas ning lubaks täita avalikkuse huvides tegutsemise kohustust“. Teisisõnu on seadusandja sihiks tagada vandeaudiitorite auditeerimise ja kutse-eetika standardite alaste teadmiste vastavus uue AudTS-i nõuetele, st rahvusvaheliselt aktsepteeritavale tasemele. Seadusandja hinnangul saab seda eesmärki kõige paremini saavutada siis, kui kohustada tegutsevaid audiitoreid sooritama see alamosa vandeaudiitori kutseeksamist, mis puudutab kutsetegevuse standardite tundmist (VKS-test).

29. Jagan rahandusministri seisukohta, et VKS-test võimaldab selgitada, kas vandeaudiitor tunneb nõutavaid audiitortegevuse ja kutse-eetika standardeid tasemel, mis on kutsealase kompetentsuse eeldusena vajalik. Kui audiitorite teadmiste tase on aktsepteeritav, siis on eelduslikult tagatud ka osutatavate audiitorteenuste kõrge kvaliteet ja audiitori arvamuse usaldusväärsus. Sel põhjusel leian, et VKS-test soodustab taotletud eesmärgi saavutamist, mistõttu hindan seda sobivaks abinõuks.

1.3.2.2.2. Vahendi vajalikkus

30. Valitud vahend on vajalik, kui eesmärki ei ole võimalik saavutada mõne teise, isikut vähem koormava abinõuga, mis on vähemalt sama efektiivne kui esimene.

31. Leian, et VKS-testi korraldamine on väga efektiivne vahend tuvastamiseks, kas vandeaudiitor on piisaval määral omandanud teadmisi rahvusvaheliselt aktsepteeritud auditeerimise ja kutse-eetika standardite kohta. Eksami sooritamise võimaldab pädeval institutsioonil objektiivselt mõõta audiitorite teadmisi ning hinnata, kas teadmiste tase vastab oodatud astmele või mitte. Kui audiitori teadmised ei vasta nõutud tasemele, siis ei ole audiitor võimeline tagama tema poolt osutatud audiitorteenuse vastavust rahvusvaheliselt aktsepteeritud kvaliteedile. See seab omakorda kahtluse alla audiitori kliendi finantsinformatsiooni usaldusväärsuse.

32. Rahandusminister on selgitanud, et VKS-testi sooritamise nõude kõrval on kaalutud ka muid alternatiive. Peamiseks alternatiiviks VKS-testile peeti AudTS-i väljatöötamise ajal vandeaudiitori suunamist täiendavale kutseeksamile. AudTS § 3 kohaselt tähendaks see seda, et tegutsevad audiitorid peaksid sooritama nii (1) kutseeksami raamatupidamise eriosa, mis AudTS § 26 lõike 1 järgi sisaldaks (1a) Rahvusvahelise Raamatupidamise Standardite Nõukogu (*International Accounting Standard Board* ehk IASB) kinnitatud rahvusvaheliste finantsaruandluse standardite (*International Financial Reporting Standards* ehk IFRS) ja nende tõlgenduste (*SIC-IFRIC Interpretations*) ning (1b) Eesti hea raamatupidamistava ja selle tõlgenduste alaste teadmiste kontrolli, kui ka (2) vandeaudiitori eriosa ehk VKS-testi. Seega oleks alternatiivne variant olnud oluliselt mahukam. Rahandusminister selgitas, et selline alternatiivne eksam oleks endas kätkenud kohustust sooritada raamatupidamise ja vandeaudiitori eriosa täismahus, mis vastavalt eksamiprogrammi eelnõule¹⁷ tähendanuks väga põhjalikku teadmiste ja oskuste kontrolli, summaarse kestusega üle 15 tunni. VKS-testi kestuseks on rahandusminister aga planeerinud kuni 3 tundi. Test sisaldab vaid küsimusi (ja mitte ülesandeid) standardite osas, mida

¹⁷ Kutseeksami programm. Rahandusministri määruse eelnõu.

<https://eelvoud.valitsus.ee/main/mount/docList/d962dcee-4186-4014-a29d-406a379045f2>.

kutsetegevuses kõige sagedamini kasutatakse või mis omavad olulist tähtsust või mille osas toimusid suurimad muudatused võrreldes kuni 07.03.2010 kehtinud auditeerimiseeskirjaga. Kahtlemata oleks kirjeldatud alternatiivne täiendava kutseeksami sooritamise kohustus võrreldes VKS-testiga olnud vandeaudiitorile oluliselt koormavam. Samas ainult selline alternatiivne variant oleks olnud taotletud eesmärgi suhtes vähemalt sama efektiivne kui seadusandja valitud vahend – VKS-test.

33. Olete oma avalduse lehekülgedel 4 ja 5 välja toonud kutseeksami alternatiivina võimaluse korraldada tegutsevatele audiitoritele kutsekvalifikatsiooni parandamiseks täiendõpe, mis hõlmaks ka koolitusi vajalike uute standardite kohta. Täiendõppe korraldamine ei ole rahandusministri ega ka minu hinnangul sama efektiivne vahend, kui teadmiste kontrolli korraldamine. Õpe tähistab teadmiste, oskuste ja vilumuste omandamist, kus õppemeetoditeks on loeng, iseseisev töö, harjutamine ja kordamine vms. Testi või eksami käigus aga kontrollitakse ja hinnatakse varem omandatud teadmisi või oskusi. Nagu Te ise ka välja tõite, ei paranda test või eksam tõepoolest audiitorite teadmisi, samas pelgalt koolituse läbiviimine ei võimalda tagada teenuste kõrget kvaliteeti. Täiendõppel ja igal muul õppel võib küll olla positiivne mõju kutsealasele kompetentsusele, kuid vaid õppele tähelepanu pööramine ei võimalda selgitada (st mõõta, hinnata, kontrollida), kas vandeaudiitorid täidavad või on võimelised täitma eetikakoodeksi põhiprintsiipe ja kompetentsuse taset. Nimelt ei garanteeri täiendõppe läbimine ilma eksamit sooritamata, et isik on koolituse käigus omandanud teadmisi piisaval määral. Põhjuseks on asjaolu, et isikute keskendumise ja materjali omandamise võime koolitusel ning koolituse kõrval iseseisvasse õppimisesse panustamise soov (näiteks juhul, kui koolitusel käsitletud informatsioon jäi segaseks) on erinevad. Kui isikul ei ole kohustust sooritada eksamit või testi, on ta motivatsioon pingutada teadmiste omandamiseks vähemalt minimaalselt aktsepteeritaval määral madal. Seega ei saa ainuüksi koolituse läbimine tagada seda, et audiitor omandab kõik vajalikud teadmised. Sellise garantii võib anda üksnes teadmiste kontroll.

34. Lisaks tõi rahandusminister välja tööga, et AudTS-i 4-aastase menetluse jooksul ei ole VKS-testi ärajätmist nõudnud ei Audiitorkogu juhatus ega üldkoosolek. 2010. aasta sügisel toimunud Audiitorkogu üldkoosoleku järgselt peetud laiapõhjalises kutseühendusesiseses diskussioonis tehti ettepanek lükata VKS-testi sooritamise tähtaeg või testi võimaliku mittesooritamisega seotud õiguslike tagajärgede saabumine edasi. Samas ei kaheldud Audiitorkogu VKS-testi, kui sellise, asjakohasuses ning vajalikkuses.

35. Sooviksin rõhutada, et kuigi Audiitorkogu ei seadnud kahtluse alla VKS-testi sooritamise nõude vajalikkust, siis ei tähenda see, et Audiitorkogu roll AudTS-i eelnõu menetlemises tagasihoidlikuks või üldsegi olematuks jäi. AudTS-i esialgse eelnõu¹⁸, mis oli kooskõlastamisel 2008. aasta aprillis, § 170 lõige 1 oli sõnastatud järgmiselt: „Audiitor, kellele on kutsetunnistus väljastatud enne käesoleva seaduse jõustumist ja kes on sooritanud käesoleva seaduse § 35 lõikes 5 nimetatud vandeaudiitori eriosa alamosa eksami 2010. aasta 1. jaanuariks ning käesoleva seaduse § 35 lõikes 3 nimetatud üldosa alamosa eksami 2011. aasta 1. jaanuariks, võib esitada taotluse tegevusloa saamiseks.“ Eelnõu § 35 lõikes 3 nimetatud üldosa alamosa eksam tähendas Rahvusvahelise Raamatupidamise Standardite Nõukogu (IASB) poolt kinnitatud rahvusvaheliste finantsaruandluse standardite (IFRS) ja nende tõlgenduste (*SIC-IFRIC Interpretations*) tundmise eksamit. Viidatud eelnõu § 35 lõikes 5 nimetatud vandeaudiitori eriosa alamosa eksam tähendas IFAC-i põhimõtete järgselt loodud standardite tundmise eksamit ehk VKS-testi. AudTS-i esialgse eelnõu § 170 lõike 1 osas kujundas Audiitorkogu juhatus oma seisukoha, mis oli järgnev: „[...] § 170 lõikes 1 viidatud alamosa eksamitest teise, s.o § 35 lõikes 3 nimetatut, mis käsitleb IFRS'i teadmiste kontrolli, ei ole

¹⁸ Audiitortegevuse seaduse eelnõu seisuga 2008. aasta aprill. Arvutivõrgust kättesaadav: <https://eelroud.valitsus.ee/main/mount/docList/01389efb-6066-4f12-a0ba-d4ace23845c1>.

antud seaduse rakendamise seisukohast vajalik ja asjakohane ning tuleks seetõttu ära jätta. Eeltoodut toetab ka fakt, et Eesti hea tava tugineb IFRS'ile ja nende omavahelised erinevused on raamatupidamise toimekonna poole leidnud piisavat käsitamist ja kajastamist.“ Audiitorkogu juhtkond edastas selle seisukoha eelnõu kooskõlastamise käigus Rahandusministeeriumile, kes eelnõu järgmiste redaktsioonide juures seda seisukohta ka arvestas. Seega on Rahandusministeerium suhtunud Audiitorkogusse kui arvestatavasse partnerisse seaduseelnõu ettevalmistamisel ning pidanud Audiitorkogu seisukohti olulisteks. See asjaolu lisab minu hinnangul kaalu eelnevas punktis esitatud argumendile.

36. Ülaltoodust tulenevalt olen ma seisukohal, et VKS-test on audiitoreid kõige vähem koormavam efektiivne ja seega vajalik meede seadusandja taotletud eesmärgi täitmiseks.

1.3.2.2.3. Vahendi mõõdukus

37. Viimaks tuleb hinnata, kas VKS-testi sooritamise nõue on mõõdukas taotletava eesmärgi suhtes. Riigikohtu praktika kohaselt tuleb abinõu mõõdukuse üle otsustamiseks kaaluda ühelt poolt põhiõigusse sekkumise ulatust ja intensiivsust, teiselt poolt aga eesmärgi tähtsust. Kaalumisel kehtib reegel: mida intensiivsem on põhiõiguste riive, seda kaalukamad peavad olema seda õigustavad põhjused.¹⁹

38. Rahandusministri hinnangul on VKS-testi sooritamise nõue tegutsevate audiitorite põhiõigusse sekkumise ulatuse ja intensiivsuse osas väga madal. Mina ei jaga seda seisukohta põhjusel, et igasugune teadmiste kontroll nõuab isikult väiksemal või suuremal määral vaimseid pingutusi, ettevalmistust ning tekitab stressi. Tugevamat stressi tekitab hoopiski teadmine, et kui tegutsev audiitor ei soorita VKS-testi positiivselt, siis on tagajärjeks tema kutsetegevuse (ajutine) peatumine. Seega hindan tegutsevate audiitorite põhiõigusesse sekkumise intensiivsust keskmiseks.

39. Järgnevalt hindan põhiõiguse riivet õigustava eesmärgi tähtsust.

40. Nagu osundatud punktis 16, on olemas avalik huvi audiitortegevuse tulemuse osas. Selle poolest erineb vandeaudiitor muudest nn vaba elukutsega isikutest – näiteks vandeadvokaatidest – avaliku huvi aspektist. Rahandusminister toetas seda arvamust õiguskirjanduses²⁰ avaldatud seisukohaga, mis kõlab järgnevalt: „Et [varasema] AudTS § 37 kohustab audiitorit olema oma kutsetegevuses sõltumatu ja erapooletu, on audiitori arvamusele tuginevate isikute usaldus audiitori vastu õigustatud. Advokaadid tegutsevad aga reeglina üksnes oma kliendi huvides ning kolmandate isikute subjektiivne usaldus kellegi teisega lepingulises suhtes oleva advokaadi vastu ei ole üldjuhul põhjendatud.”

41. Avalikku huvi audiitortegevuse tulemuse vastu ei saa alahinnata, kuivõrd see on väga oluline adekvaatse turu toimimise tagamiseks (vt punkt 16). Kui finantsaudiitorid ei tunneks ja ei täidaks kutsealaste standardite ja eetika nõudeid, ei suudaks nad tagada oma klientide finantsandmete usaldusväärsust, mis omakorda viiks selleni, et turuosalised ei saaks usaldada nende tehingupartnerite kohta avalikult kättesaadavat finantsinformatsiooni ja, langetades mingisuguse otsuse, hinnata adekvaatselt ühe või teise tehinguga seotud riske. Sellises olukorras ei

¹⁹ Ernits, M. Kommentaar § 11 juurde. Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn, 2008. Lk 129, komm 3.3.2.

²⁰ Tammiste, H. Asjatundja ebaõige arvamusega tekitatud puhtmajandusliku kahju hüvitamine. Juridica VI/2005. Lk 391.

oleks audiitori institutsioonil mingit mõtet, finantsaudit ei looks mitte mingisugust lisandväärtust. Seega on eetikakoodeksi põhiprintsiipide ja kontseptuaalse raamistiku lähenemisviisi rakendatus ning minimaalselt vajalik kutsealase kompetentsuse taseme saavutamine, mis ei ohustaks uuenenud regulatsiooni kohast vandeaudiitori kutsetegevuse kvaliteeti ning mis õigustaks avalikkuse usaldust vandeaudiitori rolli ja tegevuse osas ning lubaks täita avalikkuse huvides tegutsemise kohustust, äärmiselt oluline eesmärk. Selle eesmärgi realiseerimine tagab turu korrapärase toimimise. Üks oluline põhjus audiitorite kõrge eetika ja kutsetegevuse standardi tagamise tähtsuse meelepidamiseks ja selle eesmärgi poole pürgimiseks on ka see, et kutse ühe praktiseerija kvaliteedialastest probleemidest alguse saanud negatiivne suhtumine audiitori instituuti võib avaldavad negatiivset mõju ka teistele sama kutse praktiseerijatele. Sellest tulenevalt leian, et vaidlusalusel juhul on eesmärgi olulisus nii suur, et see kaalub üles tegutsevate audiitorite põhiõiguste riive intensiivsuse.

42. Teie väide, et seni on audiitorite eksamineerimine toimunud põhimõttel, et eksam tuleb sooritada kutseühendusse astumisel, ei ole asjakohane. Juhin teie tähelepanu asjaolule, et nii varasem AudTS kui ka praegu kehtiv AudTS võimaldab audiitori suunamist täiendavale kutseeksami (varasema AudTS-i § 27 lg 2 ja AudTS § 24 lg 2). Tegemist ei ole karistusliku, vaid järelevalvelise meetmega, mille eesmärk on AudTS-i seletuskirja²¹ kohaselt tagada, et vandeaudiitori iseseisvat kutsetegevust korraldavad vaid kompetentsed ja vajalike isiksuseomadustega vandeaudiitorid, kindlustamaks kutsetegevuse kvaliteeti. Seda silmas pidades peaks iga mõistlik inimene aru saama, et kuigi audiitori kutsele liigipääsu saamise tingimuseks on kutseeksami positiivne sooritamine, ei tähenda see, et kutse saanud isik võiks teatud ajahetkel oma pädevust minetada ning sellest hoolimata audiitorina jätkata. Juba 1999. aastast kehtib põhimõte, et kui audiitori teadmiste tasemes toimub oluline muudatus kehtivate standardite suhtes, siis võib audiitori institutsiooni autoriteedi tagamiseks tekkida vajadus võtta kasutusele täiendavad kvaliteedi kindlustamise meetmed. Arvestades audiitorite funktsiooni olulisust avalikkuse jaoks, arvan, et see on põhjendatud.

43. Lõpetuseks sooviksin lisada, et 26.06.1986 otsuses Van Marle jt vs Madalmaad asjus²² asus ka Euroopa Inimõiguste Kohus seisukohale, et eesmärk korrastada kutse, mis on oluline kogu majandussektorile, on piisavalt kaalukas, et pidada mõõdukaks selle kutse esindajate põhiõiguste riivet, mis tuleneb sellest, et seadusandja võtab kasutusele kutse kandjate pädevust garanteerivaid meetmeid.²³

44. Kokkuvõttes pean ma eesmärgi tagada audiitorite pädevuse ja seeläbi kindlustada usalduse säilimist audiitori kui avaliku huvi funktsiooni täitva institutsiooni vastu niivõrd oluliseks, et see kaalub üle audiitorite PS § 29 lõikest 1 tuleneva põhiõiguse riive, mis on tingitud VKS-testi sooritamise nõudest. Seega pean ma seadusandja valitud vahendit, mis seisneb audiitoritele VKS-testi sooritamise kohustuse sätestamises, mõõdukaks taotletud eesmärgi suhtes.

1.4. Kokkuvõte

45. Analüüsinud AudTS § 171 lõigetega 4-6 vandeaudiitoritele sätestatud kohustust sooritada audiitori kutse kandja staatuse säilitamiseks AudTS § 26 lõikes 2 nimetatud kutseeksami

²¹ Seletuskiri audiitoritegevuse seaduse eelnõu nr 488 juurde, lk 25. Kättesaadav arvutivõrgust: <http://www.riigikogu.ee/?page=eelnou&op=ems&emshelp=true&eid=624587&u=20110715144422>.

²² Avaldused nr 8543/79, 8674/79, 8675/79 ja 8685/79.

²³ Otsuse punkt 43.

vandeaudiitori eriosa kutsetegevuse standardite alamosa test (VKS-test), olen ma seisukohal, et selline nõue ei ole vastuolus Eesti Vabariigi põhiseadusega.

2. TÄIENDAVA EKSAMI SOORITAMISE TÄHTAJA MÕISTLIKKUS

46. Lisaks käesoleva kirja punktides 1 ja 2 kirjeldatule asusite oma avalduses seisukohale, et AudTS §-s 171 sätestatud VKS-testi sooritamiseks ettenähtud tähtaeg ei pruugi olla kooskõlas PS-ga, eelkõige õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõtetega. Põhjendasite seda arvamust asjaoluga, et kutseeksami korraldamise käigus ilmnunud probleemide tõttu nihkub audiitorite kutseksam audiitortegevuse iga-aastasessse kõrghooaega, mis muudab eksamineeritavate audiitorite suure töökoormuse tõttu eksamiks ettevalmistumise ning selle eduka sooritamise äärmiselt keerukaks. Rõhutasite, et Rahvusvahelise Arvestuseksptertide Föderatsiooni (IFAC) poolt kinnitatud rahvusvaheliste auditeerimise standardite alusel koostatud standardid, mille teadmist kontrollib VKS-test tulenevalt AudTS § 26 lõikest 2 ja § 46 lõikest 1, eeldab põhjalikku ettevalmistust, kuna tegemist on mahukate dokumentidega.

47. Saan Teie pöördumisest aru, et Teie klient ei ole rahul VKS-testi sooritamiseks valitud ajaga, täpsemalt sellega, et hetkel kehtiva AudTS-i redaktsiooni kohaselt langeb eksam „audiitortegevuse iga-aastasessse kõrgega, mis eksamineerivate audiitorite suure töökoormuse tõttu muudaks eksamiks valmistumise ning selle eduka sooritamise äärmiselt keerukaks.“ Järgnevalt analüüsin Teie seisukohtade põhjendatust.

2.1. VKS-testi sooritamise tähtaja langemine audiitortegevuse tipphooaega

48. Kehtiva AudTS § 171 lõigete 4-6 kohaselt on VKS-testi sooritamise lõpptähtajaks 30.09.2011. AudTS võeti vastu 27.01.2010 ning see jõustus 08.03.2010. Esialgse AudTS-i redaktsiooni kohaselt, mis kehtis kuni 15.11.2010, oli VKS-testi sooritamise lõpptähtajaks 30.06.2011. Seega jäi AudTS-i esialgse redaktsiooni jõustumise ja esialgse VKS-testi sooritamise tähtaja vahele enam kui aasta aega.

49. 28.10.2010 vastu võetud riigieelarve seaduse, Vabariigi Valitsuse seaduse ja teiste seaduste muutmise seadusega lükati VKS-testi sooritamise tähtaega edasi kuni 30.09.2011. VKS-testi sooritamise tähtaega puudutav muudatus lisati sellesse seadusse Riigikogus esimese lugemise järel. Vastavalt seda muudatust arutanud Riigikogu rahanduskomisjoni istungi protokollile oli VKS-testi sooritamise tähtaja muudatus tingitud asjaolust, et AudTS-i rakendamine on toimunud aeglasemas ajagraafikus, kui seaduse vastuvõtmisel planeeritud.²⁴ Pärast muudatuse tegemist jäi esmakordse VKS-testi sooritamise kohustuse sätestamise ja VKS-testi sooritamise tähtaja saabumise vahele veelgi rohkem aega – enam kui 18 kuud ehk poolteist aastat.

50. Olen seisukohal, et sellise pikkusega periood on piisav selleks, et tegutsev audiitor saaks varakult oma tööks ja VKS-testiks ettevalmistumiseks vajalikku aega planeerida ning vajadusel ka oma tööd ümber korraldada. Seega ei saa ma nõustuda Teie avalduses välja toodud seisukohaga, et AudTS §-s 171 sätestatud VKS-testi sooritamiseks ette nähtud tähtaeg ei pruugi olla kooskõlas PS-ga, rikkudes õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõtet.

²⁴ Rahanduskomisjoni 19.10.2010 istungi protokoll nr 208 2. päevakorra punkti alapunkt 6. Kättesaadav arvutivõrgust:

http://www.riigikogu.ee/?page=pub_ooc_file&op=emsplain&content_type=text/html&u=20110721154751&file_id=1200408&etapp=19.10.2010&fd=27.10.2010

51. Seda seisukohta jagab ka rahandusminister, kes vastuses minu teabe nõudmisele on märkinud, et VKS-testi sooritamise kohustuse ja töökoormuse sidumine Teie pöördumises osundatud viisil on ekslik. Rahandusminister märkis, et õigeks tuleks pidada kutsealase kompetentsuse nõude seostamist primaarselt kutsetegevusega: vastavalt eetikakoodeksile tuleb kutsealase kompetentsuse nõuet vaadelda kutsetegevuse eeldusena. Vähemasti iga kutsetegevusena osutatava audiitorteenuse (töövõtu) pakkumuse aktsepteerimise osana tuleks hinnata, kas aktsepteerimine võib kaasa tuua ohtu, et audiitori tegevus sattub vastuollu eetikakoodeksi põhiprintsiipidega, sh kutsealase kompetentsuse nõudega. Kutsealase kompetentsuse ja nõutava hoolsuse põhiprintsiip paneb arvestuseksperdile kohustuse osutada ainult neid teenuseid, mida arvestusekspert avalikus kutsetegevuses on kompetentne osutama. See tähendab, et kui audiitor ei tunne VKS-testil kontrollitavaid auditeerimise ja kutse-eetika standardeid, siis ei tohiks ta üldse kutseteenuseid osutada.

52. Sellest tulenevalt pole tegutseval audiitoril vaja spetsiifiliseks kvaliteedikontrolli protseduuriks, st VKS-testiks eriliselt ette valmistada, kuivõrd regulatsiooni kohaselt tuleb kutsealase kompetentsuse nõue täita iga kutseteenuse eeltingimusena. Järelikult ei saa ka iga-aastane kutsetegevusalaane kõrghooaeg olla takistuseks VKS-testiks valmistumisel. Pigem on audiitori piisav hõivatus kõrghooajal tunnistus sellest, et audiitor on ennast kutsealaselt täiendanud ning omandanud teadmisi ja vilumusi, mis võimaldavad tal kompetentselt osutada kutseteenuseid ja maandada eetikakoodeksi põhiprintsiipidega vastuollu sattumise ohtu. Rahandusminister möönis, et väga intensiivne kutsetegevusalaane hõivatus võib küll raskendada sobiliku testi sooritamise aja leidmist, kuid seda probleemi loodetakse vältida, pakkudes piisavat hulka erinevaid VKS-testi aegu (vt allpool punkt 61).

53. VKS-testi sooritamise tähtajaga seonduvalt osundas rahandusminister ka tõigale, et muutunud kutsealase kompetentsuse nõuetega kohandamiseks on täiendavaks abinõuks olnud Audiitorkogu ja Rahandusministeeriumi koostöös korraldatud audiitorkonnale suunatud põhjalik koolitusprogramm. Rahandusministeeriumi korraldatud hanke käigus moodustati Audiitorkogu esindajate osavõtul audiitortegevuse ja raamatupidamisvaldkonna koolituste ettevalmistamiseks ja läbiviimiseks ekspertide töörühmad. Töörühmad valmistasid ette ja töötasid meetoodiliselt läbi õppematerjalid, seejärel viisid läbi vandeaudiitorite täiendõppe. Alates 2010. aasta 18. oktoobrist toimus üheksa auditeerimise raamistiku tundmisele, muu hulgas VKS-testiks ettevalmistamisele (kuigi viimane ei olnud eesmärk omaette), suunatud koolitust. Kokku osales neil koolitustel 498 inimest. Lisaks sellele korraldati ka seitse raamatupidamise ja aruandluse raamistiku (sh IFRS) tundmisele suunatud koolitust. Neid koolitusi võib minu hinnangul vaadelda kui abistavaid meetmeid VKS-testiks ettevalmistumiseks. Koolituse läbimise järel ei tohiks minu hinnangul VKS-testiks ettevalmistumine olla tegutsevate audiitorite jaoks liigselt keeruline ja aeganõudev.

54. Leian, et Teie viide Riigikohtu 10.03.2005 otsuse nr 3-3-1-2-05 punktis 14 toodud järeldusele, mille kohaselt ei tohiks eksam toimuda ka ebamõistlikult lühikese aja jooksul pärast eksamile saatmise ja kutsetegevuse peatamise otsustamist, kuna arvestades eksami eduka sooritamise olulisust kutsetegevuse edasise jätkamise seisukohalt, peab jääma aega eksamiks valmistumiseks, hoolimata sellest, et eksamile suunatakse igapäevaselt praktiseerinud audiitor, ei ole praegusel juhul asjakohane, sest VKS-testi sooritamise tähtaeg oli tegutsevatele audiitoritele teada vähemalt aasta enne selle lõpptähtaega. Osundan, et VKS-testi sooritamise kohustus omandas õigusliku jõu 08.03.2010 ning eksami sooritamise lõpptähtajani, st esialgselt 30.06.2011, oli jätud rohkem kui aasta. Võttes arvesse VKS-testil kontrollitavate teadmiste suurt mahtu, on see tähtaeg siiski piisav täiendavaks kutseeksamiks ettevalmistumiseks.

55. Lõpetuseks sooviksin märkida, et minule jäi ebaselgeks, mida Te olete silmas pidanud väites, et VKS-testi sooritamise tähtaeg on nihkunud „audiitortevuse iga-aastase kõrghooaega“. Minule teadaolevalt langeb audiitortevuse tipphooaeg kalendriaasta esimesele poolele ehk ajale, mis järgneb enamuse äriühingute majandusaasta (tulenevalt raamatupidamise seaduse § 13 lõike 3 regulatsioonist on raamatupidamiskohustuslase majandusaastaks üldjuhul kalendriaasta, mis omakord tähendab, et majandusaasta lõpp saabub 31. detsembril). Sama arusaama on väljendanud ka rahandusminister vastuses minu teabe nõudmisele ning ka Riigikogu rahanduskomisjon, kes märkis riigieelarve seaduse, Vabariigi Valitsuse seaduse ja teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu arutamisel, et „[VKS-testi sooritamise] uute tähtaegade valikul on [...] arvesta[t]ud kutsetevuse märkimisväärse hooajalisusega (valdav enamus kindlustandvatest teenustest kontsentreeruvad kalendriaasta esimesse poolde).“²⁵

56. Kokkuvõttes leian, et Teie väited täiendava kutseeksami audiitortevuse iga-aastasest kõrghooaega nihkumise ja seega eksamiks valmistumise ning selle eduka sooritamise äärmiselt keeruliseks muutumise kohta ei ole põhjendatud. Leian, et selles osas on AudTS-i §-s 171 sätestatud kutseeksami sooritamiseks ette nähtud tähtaeg PS-ga kooskõlas.

2.2. Valmisolek VKS-testi läbiviimiseks

57. Tutvunud Teie avaldusega ilmnis aga veel üks VKS-testi sooritamise tähtaja temaatikaga seonduv probleem.

58. AudTS § 171 sätestab ajalise piirangu tegutsevatele audiitoritele kohustusliku VKS-testi sooritamiseks: 30.09.2011. Seisuga 04.05.2011, mil otsustasin Teie avaldus menetlusse võtta, oli tähtaja saabumiseni jäänud vähem kui viis kuud. Menetlusega alustamise ajal ei olnud veel kehtestatud (või vähemasti Riigi Teatajas avaldatud) rahandusministri määruseid, mis peaksid sätestama vandeaudiitori kutseeksami, sh VKS-testi, läbiviimise korra (AudTS § 14 lg 1 ja 3) ja kutseeksami programmi, mille abil peaks eksamineeritav saama tutvuda kutseeksamiga hõlmatud valdkondade ja teemadega (AudTS § 21 lg 1 ja 2). Avalikustatud ei olnud ka kutseeksami küsimusi ja näidisvastuseid (AudTS § 21 lg 4). Kuigi eelnõude infosüsteem (EIS) sisaldas juba informatsiooni VKS-testi sooritamise tähtaega kuni 30.06.2012 edasilükkava riigikontrolli seaduse ja audiitortevuse seaduse muutmise seaduse²⁶ kohta, tekkis mul kahtlus, kas VKS-testi mõistlik korraldamine ja läbiviimine on võimalik testi kehtivat tähtaega silmas pidades. Esitasin sellekohaseid küsimusi ka rahandusministrile.

59. Oma vastuses rõhutas rahandusminister, et ülalmainitud riigikontrolli seaduse ja audiitortevuse seaduse muutmise seaduse eelnõu läbis 15.06.2011 Riigikogus esimese lugemise.²⁷ Riigikogus menetletava eelnõu 58 SE muudatusettepanekute esitamise tähtajaks oli 30.06.2011 kell 12.00 ning teine ja kolmas lugemine on planeeritud vastavalt 14.09.2011 ja 15.09.2011. Sain rahandusministri kirjast aru, et tema prognoosi kohaselt võtab Riigikogu VKS-testi sooritamise tähtaega puudutava muudatuse vastu ja et VKS-testi läbiviimiseks ettevalmistuste tegemisel arvestab rahandusminister juba uue tähtajaga – 30.06.2012. Kõige muu hulgas märkis

²⁵ Rahanduskomisjoni 19.10.2010 istungi protokoll nr 208 2. päevakorra punkti alapunkt 6. Kättesaadav arvutivõrgust:

http://www.riigikogu.ee/?page=pub_ooc_file&op=emsplain&content_type=text/html&u=20110721154751&file_id=1200408&etapp=19.10.2010&fd=27.10.2010

²⁶ Kättesaadav arvutivõrgus: <http://eelnou.valitsus.ee/main#9I5Zpz6r>.

²⁷ Riigikontrolli seaduse ja audiitortevuse seaduse muutmise seaduse eelnõu nr 58 ja info eelnõu menetluse kohta on kättesaadav arvutivõrgus:

<http://www.riigikogu.ee/?page=eelnou&op=ems&emshelp=true&eid=1360240&u=20110722145120>.

rahandusminister, et ta oleks valmis toetama eelnõu muutmist menetluse käigus ja pikendama üleminekusätte tähtaega 12 kuu võrra, st 2012. aasta 30. septembrini, kui selline ettepanek tehtaks.

60. Samuti selgitas rahandusminister, et ettevalmistatud kutseeksami korda sätestava määruse eelnõu²⁸ oli läkitatud kooskõlastusringile 14.12.2010 ja kutseeksami programmi sisalduva määruse eelnõu²⁹ 23.05.2011. Veel selgitas rahandusministeerium, et on välja kuulutanud mitmed hanked, saamaks kutseeksami küsimusi ja näidisvastuseid ja nende esitamine oli plaanitud 2011. aasta juuni lõpuks. Rahandusministri sõnul plaanib ta kehtestada kutseeksami korra ja kutseeksami programmi ning teha avalikkusele kättesaadavaks kutseeksami küsimused ja näidisvastused hiljemalt selle aasta juuli lõpuks. 1. augustiks planeeritakse saavutada ka (varem mitmel korral edasi lükatud) tehniline valmisolek kutseeksami läbiviimiseks.³⁰ Rahandusminister täpsustas, et AudTS-s sätestatud kutseeksamite tegemise valmidus saavutatakse järgmiselt:

Kutseeksami jagu	Kutseeksami valmidus (hiljemalt)
Raamatupidamise eriosa	01.09.2011
Vandeaudiitori eriosa	01.09.2011
sh VKS-test	01.08.2011
Avaliku õiguse eriosa	01.11.2011
Siseaudiitori eriosa	
sh avaliku sektori siseaudiitori alamosa	01.10.2011
sh siseaudiitori kutsetegevuse standardi alamosa	01.12.2011
Tunnustamise sobivustest	01.12.2011

61. Eksami korraldusliku poolt kommenteeris rahandusminister järgnevalt. Esialgse kava kohaselt plaaniti pakkuda tegutsevatele audiitoritele VKS-testi tegemiseks 15 kuupäeva, mis võimaldaks valida testi tegemiseks sobiliku aja vähemalt 390 korra vahel. Väljapakutud valikute ammendumisel plaaniti lisada täiendavaid aegu VKS-testi tegemiseks. 2010. aasta lõpus kooskõlastamisele esitatud kutseeksami korra eelnõu § 16 punkti 2 kohaselt avalikustab audiitortegevuse järelevalve nõukogu Audiitorkogu veebilehel VKS-testi toimumise aja, koha ja dokumentide esitamise tähtaja hiljemalt kolm nädalat enne testi toimumist. Testile saavad audiitorid registreeruda vastava audiitortegevuse portaali mooduli kaudu ning vabade kohtade olemasolu korral ei pruugita testile registreerumist ajaliselt piirata.

62. Leian, et olukord, kus minister ei ole suutnud tagada VKS-testi läbiviimist seaduses sätestatud tähtaega silmas pidades, on taunitav. Samas on positiivne, et rahandusminister on võtnud ette samme minimeerimaks omapoolsest viivitusest tulenevat negatiivset mõju tegutsevatele audiitoritele, koostades AudTS § 171 lõigetes 4-6 sisalduvate VKS-testi läbiviimise tähtaega edasilükkava seaduse eelnõu. Arvestades riigikontrolli seaduse ja audiitortegevuse seaduse muutmise seaduse eelnõu nr 58 vastuvõtmise kõrget tõenäolisust, ei riiva minu hinnangul hiline mine VKS-testi läbiviimise tehnilise ettevalmistamisega tegutsevate audiitorite põhiõigusi. Seda muidugi eeldusel, et rahandusminister peab kinni tema poolt väljapakutud määruste kehtestamise, info avalikustamise ja eksamineerimismooduli valmisoleku tagamise ajakavast (vt punkt 60). Olen nõus Teie seisukohaga, et tegutsevatele audiitoritele peab olema tagatud mõistlik aeg VKS-testi programmi, materjalide ja sooritamise korraga tutvumiseks ning testile registreerumiseks.

²⁸ Rahandusministri määruse eelnõu „Kutseeksami kord“. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://eelvoud.valitsus.ee/main#ILXvepXZ>.

²⁹ Rahandusministri määruse eelnõu „Kutseeksami programm“. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://eelvoud.valitsus.ee/main#ATLERSyo>.

³⁰ Kutseeksami läbiviimiseks kasutatakse infotehnoloogilist lahendust, mis on integreeritud audiitortegevuse portaali (www.auditortegevus.ee).

Kokkuvõttes ei tuvastanud ma, et AudTS § 171 lõigetest 4-6 tulenev audiitorite korduva eksamineerimise nõue ega selle testi sooritamiseks ettenähtud tähtaeg oleks vastuolus Eesti Vabariigi põhiseadusega. Lõpetan sellega Teie avalduse menetlemise.

Täna Teid pöördumise eest.

Lugupidamisega

/allkirjastatud digitaalselt/

Indrek Teder