

## Juhend orienteerumaks auditiväliste teenuste osas

Audiitorkogu metodoloogiakomisjon ja juhatus koostasid käesoleva juhendi selleks, et aidata auditoreid ja auditiväliste teenuse tellijaid Euroopa Parlamendi ja nõukogu määruse (EL) nr 537/2014 art 5 ja 6 nõuete täitmisel. Juhendi koostamisel võeti eeskuju European Contact Group'i (ECG) poolt 2020. aastal välja antud ja regulaarselt uuendatavast, korduma kippuva küsimuse (KKK) stiilis esitatud informatsioonist, mis käsitleb Euroopa Liidu auditeerimisalast regulatsiooni ja ECG vastuseid selle alusel tõusetunud küsimustele.<sup>1</sup> ja <sup>2</sup> Pidasime juhendi koostamisel vajalikuks arvestada ECG vastuseid eelkõige nendel teemadel, mis Eestis kontekstis võivad audiitorühingutes tekitada küsimusi ja vajavad Audiitorkogu metodoloogiakomisjoni ja juhatuse arvamuse kohaselt enim selgust ja täpsemat käsitlust.

Juhendi koostamisel on arvesse võetud kehtiva õiguse nõudeid, sh Eesti seadusandja otsustust kasutada auditidirektiivi muudatuste<sup>3</sup> ülevõtmisel võimalikke lubatud vabastusi ja miinimumnõudeid ning mitte kehtestada karmimaid nõudeid, kui auditidirektiiv<sup>4</sup> liikmesriigil karmimate nõuete kehtestamist võimaldas. Sellest tulenevalt kohalduvad Eestis auditidirektiivist ja otsekohalduvast määrusest<sup>5</sup> tulenevad avaliku huvi üksustele teenuste osutamisega seotud ja kaasnevad miinimumnõuded.

Auditiväliste teenuste avaliku huvi üksusele osutamise kaalumisel peavad Eesti vandeaudiitor ja audiitorettevõtja juhinduma ennekõike määruses 537/2014 ja AudS'is (sh Eetikakoodeksis) sätestatust. Olukordades, kus määrus ja AudS ei paku selget ja ammendavat juhendit teenuse lubatavuse üle otsustamisel ja vandeaudiitor ja audiitorettevõtja peavad vastava otsuse vastu võtma ise, pidades vajaduse korral nõu avaliku huvi üksuse vastava taseme esindajatega, võib käesolevas juhendmaterjalis toodu aidata neil orienteeruda Euroopa seadusandja poolt kehtestatud regulatsioonides. Olukordades, kus eelnevast ei piisa, on ka alati võimalus pöörduda tõlgenduse saamiseks Euroopa Komisjoni või Euroopa Kohtu poole.

Kuigi EL-i auditialane seadusandlus on lõplik, on see siiski mitmes kohas ebaselge. Seetõttu võivad järgnevas korras esitatud arvamused täieneda kui Eesti Vabariik seadusandlust rakendab. Juhend esindab küsimusi, mida kõige tihedamini audiitorbüroodelt küsivad nii nende audiitorteenuseid osutavad spetsialistid kui ka kliendid/auditikomiteede juhid. See juhend on kujundatud aitamaks mõista ja rakendada EL-i auditialast seadusandlust järjepideval viisil, tuginedes Euroopa Komisjoni poolt välja antud küsimustele ja vastustele. Juhendi sisu on esialgne ja seda uuendatakse regulaarselt, vastavalt vajadusele. See on valmistatud pakkumaks üldist nõu huvipakkuvatel teemadel ja ei kujuta endast professionaalset nõustamist. Võib olla nüansse, mis vajavad eraldi kaalutlemist. Siintoodule tuginedes

<sup>1</sup> ECG KKK leiad siit: <https://8cld.eu/ECGDashboard/ECG%20FAQs%20-%202020%20Published%20Version.pdf>

<sup>2</sup> ECG koosneb kuue suure rahvusvahelise audiitorfirma esindajatest ning üheks tema esmaseks ülesandeks on olnud 2014. aastal vastu võetud EL-i auditi regulatsioonide tõhusa ja ühtlase Euroopa-ülese rakendamise jälgimine. Eesmärk on olnud tagada, et mainitud regulatsioonid parandaksid auditeerimise ja raamatupidamise aruandluse kvaliteeti nii Euroopa kui maailma kapitaliturgude hüvanguks. Loe nende kohta lähemalt: <https://8cld.eu/Pages/About-Us.aspx>

<sup>3</sup> EUROOPA PARLAMENDI JA NÕUKOGU DIREKTIIV 2014/56/EL, 16. aprill 2014, millega muudetakse direktiivi 2006/43/EÜ, mis käsitleb raamatupidamise aastaaruannete ja konsolideeritud raamatupidamise aastaaruannete kohustuslikku auditit

<sup>4</sup> Euroopa Liidu auditi direktiiv 2006/43/EÜ ja seda täiendavad direktiivid 2008/30/EÜ, 2013/34/EL ja 2014/56/EL

<sup>5</sup> Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrus (EL) nr 537/2014

ei peaks tegutsema ilma täpse professionaalse nõustamiseta. Selles dokumendis sisalduva informatsiooni täpsuse ega täielikkuse osas pole tehtud mingit esitist ega antud tagatist (väljendatud ega viidatud). Seadusega lubatud ulatuses ei võta Audiitorkogu endale ega omaks mingit õiguslikku kohustust, vastutust ega hoolsuskohustust ükskõik milliste tagajärgede eest, kui dokumendi lugeja või ükskõik keegi muu tegutseb või jätab tegutsemata, tuginedes siin juhendis esitatud informatsioonile, või teeb ükskõik millise muu otsuse sellele tuginedes. Avaliku huvi üksused peavad arvestama oma aktsionäride ja regulaatori ootusi, olles samal ajal seadustega kooskõlas.

Parema ülevaate saamiseks on juhendile lisatud järgmised selgitavad lisad:

Lisa 1 - määruse 537/2014 art 5 p 1-3

Lisa 2 – vooskeem auditiväliste teenuste keelu või lubatavuse kohta

# 1. Ülevaade auditiväliste teenuste keelust

## 1.1. Millised on keelatud teenuste sätted? (ECG 7.1<sup>6</sup>)

Määrus sisaldab loetelu teenustest, mida vannutatud audiitor ja tema võrgustik ei tohi osutada avaliku huvi üksusele (edaspidi AHÜ), avaliku huvi üksuse emaettevõtjale ELis või tema kontrollitavatele ettevõtjatele ELis (keelatud teenused).

Võrgustiku osutatavate teenuste puhul kontrollitavatele ettevõtjatele **väljaspool ELi** tuleb rakendada nn ohtude ja nende kaitsemeetmete lähenemisviisi, kuigi ka siin kehtib piiratud hulk absoluutseid keelde.

Järgnevate teenuste osutamine on keelatud, kuna need võivad ohustada avaliku huvi üksuse audiitori sõltumatust olenemata võimalike rakendatud kaitsemeetmete iseloomust. Nendeks on:

- raamatupidamine ja arvestusandmete ning finantsaruannete koostamine;
- finantsteabe koostamise ja/või kontrollimisega seotud sisekontrolli- või riskijuhtimisprotseduuride koostamine ning rakendamine või finantsteabe tehnoloogiasüsteemide projekteerimine ja juurutamine ning
- teenused, mis hõlmavad mis tahes osalemist auditeeritava üksuse juhtimises või otsuste vastuvõtmises.

## 1.2. Milliseid auditiväliseid teenuseid tohib osutada? (ECG 7.2)

Teenuseid, mis ei kuulu keelatud teenuste loetelusse, on lubatud osutada tingimusel, et rakendatakse üldisi sõltumatuse põhimõtteid ja kui auditikomitee on need heaks kiitnud.

Kõik audiitorühingu või tema võrgustiku liikme avaliku huvi üksusele, tema emaettevõtjale või tema kontrollitavatele ettevõtjatele ELis osutatud lubatud auditivälised teenused peavad olema heaks kiidetud auditikomitee poolt.

Määruse kohaselt peab avaliku huvi üksuse auditikomitee (või samalaadset funktsiooni täitev organ) heaks kiitma kõigi lubatud auditiväliste teenuste osutamise audiitori või tema võrgustiku liikme poolt avaliku huvi asutusele endale ja tema kontrollitavatele ettevõtjatele ELis. Paistab, et avaliku huvi üksuse auditikomitee heakskiit on vajalik ka juhul, kui teenuseid osutatakse tema emaettevõtjale ELis.

Meie arusaamise kohaselt on lubatud auditiväliste teenuste heakskiitmist vaja üksnes nende üksuste auditikomiteedelt, kes asuvad ELis ja teenuste suhtes, mida osutatakse ELis.

## 1.3. Kes teeb lõpliku otsuse teenuse osutamise lubatavuse kohta? (ECG 7.3)

On selge, et sellega peab olema nõus auditi juhtivpartner, kuid lõpliku otsuse lubatud auditiväliste teenuste kohta teeb asjaomase avaliku huvi üksuse auditikomitee. Auditikomitee otsuste suhtes võidakse tulevikus kohaldada õiguskontrolli.

## 1.4. Millised on tagajärjed keelatud teenuse tahtmatul osutamisel avaliku huvi üksuse auditi kliendirühmale? (ECG 7.5)

<sup>6</sup> Juhendis on alapealkirjade järel lisatud viited ECG KKK-le, kasutades selleks ECG KKK numeratsiooni.

Tagajärjed võivad olla üsna tõsised.

Määruse artikli 10 lõike 2 punkti f kohaselt peab audiitorühing esitama avaliku huvi üksuse raamatupidamise aruande auditi aruandes kinnituse selle kohta, et artikli 5 lõikes 1 nimetatud keelatud auditiväliseid teenuseid ei ole osutatud ning et audiitorühing oli auditi tegemisel auditeeritavast üksusest sõltumatu.

Auditiväliste teenuste osutamise keelu rikkumise tõsiduse kohta ei räägita määruses midagi. On täiesti selge, et tõsise rikkumise korral, kui audiitorühing ei olnud sõltumatu, ei saa audiitorühing auditit lõpetada. Kuid tühise ja tahtmatu rikkumise korral on küsimus keerulisem.

Tänase seisuga tähendab audiitorühingu poolt mis tahes keelatud auditivälise teenuse osutamine seda, et audiitorettevõtja ei saa anda artikli 10 lõike 2 punkti f kohast kinnitust.

Asjakohaste faktiliste asjaolude korral võivad audiitorühing ja auditikomitee uskuda, et isegi kui keelatud auditiväliseid teenuseid avaliku huvi üksusest auditikliendile tahtmatult osutati, on nende auditiväliste teenuste iseloom ja olulisus sellised, et kõnealuse audiitorühingu objektiivsust ei ole kahjustatud. Võib väita, et sellistel asjaoludel võib audiitorühing põhjendatult anda artikli 10 lõike 2 punktis f nõutava teise poole kinnituse selle kohta, et audiitorühing on sisuliselt olnud auditi läbiviimise ajal auditeeritavast üksusest sõltumatu. Võib olla asjakohane arutada asjaomase järelevalveasutusega eelkõige kinnituse tagajärje üle.

IESBA eetikakoodeks sisaldab sätteid koodeksi rikkumise kohta, mis on vastavuses mitme jurisdiktsiooni kehtivate tavadega. Nende sätete aluspõhimõte on, et alati ei ole rikkumise vältimatu tagajärg auditi töövõtu lõpetamine. Pigem peab audiitor hindama rikkumise tõsidust ja seda, kas on võimalik võtta meetmeid selle tagajärgede rahuldavaks leevendamiseks. Selle väljaselgitamisel peab audiitor võtma arvesse, kas mõistlik ja informeeritud kolmas osapool, kaaludes rikkumise olulisust, võetavat meetet ja kõiki audiitorile sel ajal kättesaadavaid konkreetseid fakte ja tingimusi, tõenäoliselt järeldaks, et ettevõtte erapooletus oleks sedavõrd kahjustatud, et audiitor ei oleks võimeline väljastama auditiaruannet. Audiitor peab arutama küsimust auditikomiteega.

Kui audiitorühing saab teada, et on tahtmatult osutanud keelatud auditiväliseid teenuseid avaliku huvi üksusest auditikliendile, peab ta seda viivitamatult arutama auditikomiteega ja kaaluma asjaomase pädeva asutuse teavitamist.

## 2. Millised on keelatud auditivälised teenused?

Selles peatükis võtame vaatluse alla järgmised keelatud auditivälised teenused:

- maksu- ja hindamisteenused
- muud auditivälised teenused

Vt ka lisa 2 vooskeemi, kus selgitatakse keelatud auditiväliseid teenuseid.

### 2.1. Maksu- ja hindamisteenused

#### 2.1.1. Millised maksuteenused on keelatud? (ECG 7.7)

Määruse artikli 5 lõike 1 alapunktis A loetletud teenused hõlmavad mitmesuguseid maksuteenuseid, sealhulgas maksunõuete vastavuskontrolli, maksude arvutamist ja maksunõustamist. Vt lisa 1.

Punktides (a) (i), (iv), (v), (vi) ja (vii) loetletud maksuteenuseid tohib siiski osutada, kui on täidetud

järgmised tingimused:

- need on auditeeritud raamatupidamise aruannete seisukohast ebaolulised või neil ei ole sellistele aruannetele ei eraldi ega koos otsest mõju;
- hinnanguline mõju auditeeritud raamatupidamise aruannetele on tervenisti dokumenteeritud ja seda on selgitatud auditikomiteele esitatavas lisaaruandes ning
- järgitakse sõltumatuse põhimõtteid.

Sellised teenused peavad olema lisaks:

- auditikomitee poolt heaks kiidetud;
- tasu piirmäära sees, kui see on asjakohane;
- mitte keelatud määruse mõne muu asjaomase sättega (vt artiklit 5).

Samad põhimõtted kehtivad ka hindamisteenustele.

### 2.1.2. Mida tähendab „auditeeritud raamatupidamise aruannete seisukohast ebaolulised või neil ei ole otsest mõju“? (ECG 7.8)

A Kuidas tõlgendatakse fraasi „need on auditeeritud raamatupidamise aruannete seisukohast ebaolulised või neil ei ole sellistele aruannetele ei eraldi ega koos otsest mõju“?

Sidesõna „või“ kasutamine näitab selget kavatsust võimaldada alternatiivi. See tähendab „ei ole otsest mõju või selline otsene mõju on ebaoluline“ või „ei ole otsest mõju või mis tahes mõju on ebaoluline“. Seda seisukohta toetab Accountancy Europe'i (varasemalt tuntud kui FEE) tõlgendus, mis on esitatud 2014. aasta juunis avaldatud Accountancy Europe'i infodokumendis „Auditiväliste teenuste osutamine avaliku huvi üksuse kohustusliku auditi klientidele: selgituse ja järjepidevuse vajadus“. Seda seisukohta toetab ka määruse preambula punktis 9. toodud põhjendus, mille sõnastus erineb veidi, kuid märkimisväärselt, ja sätestab, et vannutatud audiitoritel võidakse lubada osutada teatud teenuseid, „kui sellised teenused on ebaolulised või kui neil ei ole otsest mõju“.

Olemasolevas Saksamaa seadusandluses, milles kasutatakse selles osas määrusele sarnast sõnastust ja mis meie arusaamise kohaselt oli määruse algallikas, sätestatakse samuti, et teenusel ei tohi olla otsest mõju, välja arvatud juhul, kui mis tahes selline otsene mõju on raamatupidamise aruannete seisukohalt kas eraldi või koos ebaoluline.

Kaudse mõju tähendust määrus ei käsitle. Kuid IESBA koodeksi kohaselt peavad audiitorid võtma arvesse, kas maksu- ja hindamisteenuste tulemus mõjutab raamatupidamise aruandeid oluliselt, olenemata sellest, kas mõju on otsene või kaudne. 11. aprillil 2014. aastal toimunud huvipoolte kohtumisel viitasid Euroopa Komisjoni töötajad rahvusvahelistele auditeerimisstandarditele (st ISA 320 Olulisus auditi planeerimisel ja läbiviimisel) juhiste saamiseks selle kohta, mida peetakse silmas „olulisuse“ all, ja see standard ei erista otsest ega kaudset mõju.

Lisaks oleme seisukohal, et „auditeeritavatele raamatupidamise aruannetele“ viidates peetakse silmas ELi avaliku huvi üksuse juriidilise isiku aruandeid (st selle ettevõtte eraldiseisvaid või konsolideeritud raamatupidamise aruandeid), mitte selle juriidilise isiku raamatupidamise aruandeid, kellele maksuteenuseid osutatakse – need võivad olla erinevad.

Kokkuvõtteks tähendab fraas „ei ole otsest mõju või mõju on ebaoluline“ seda, et auditeeritava avaliku huvi üksuse juriidilise isiku (eraldiseisvatele või konsolideeritud) raamatupidamise aruannetele „ei ole otsest mõju või mis tahes selline otsene mõju on ebaoluline“.

B Millal peetakse maksu- või hindamisteenuseid raamatupidamise aruannetele „otsest“ mõju omavaks?

Saksamaa õigusnormide (vt eespool) ja meie praeguse arusaamise kohaselt on Saksamaa seadusandja seisukohal, et kuna ka lihtsalt valikute pakkumise korral peab otsuse tegema juhtkond, ei tohiks lihtsalt valikute, sealhulgas nõustamise pakkumist lugeda raamatupidamise aruannetele otsest mõju omavaks.

Mitmel teenusel ei ole enamasti otsest mõju; järgnev on mõeldud näitena.

- Maksunõuete vastavuskontroll

Üldiselt on maksunõuete vastavuskontrolli teenuste aluseks möödunud perioodide andmed ja need sisaldavad peamiselt analüüsi ja selliste möödunud perioodide andmete esitamist olemasolevate seaduste, sealhulgas pretsedentide ja kehtestatud praktika alusel. Pealegi, üldjuhul koostatakse maksudeklaratsioonid pärast raamatupidamise aruannete koostamist.

- Maksusoodustused

Maksusoodustuse saamine sõltub üldjuhul sellest, kas maksumaksja täidab tingimused, mis on mõeldud valitsuse investeeringute, tööhõive ja/või kestlikkusega seotud eesmärkide saavutamiseks. Kliendi juhtkond otsustab, kas ta soovib maksusoodustuse kasutamiseks neid tingimusi täita. Kui maksuplaneerimise alase nõustamise tagajärjeks on kliendi poolt meetme võtmine ja kliendi tasutava või tasutud maksu vähendamine, on nõustamisel kliendi raamatupidamise aruannetele kaudne mõju.

- Maksukontrollis abistamise teenused

Sellistel teenustel ei ole otsest mõju auditikliendi raamatupidamise aruannetele, kuna teenus on seotud esitatud deklaratsiooniga ja seega ei hõlma kliendile juhiste või abi andmist raamatupidamise aruannetes maksude arvestamise või kajastamise kohta. Ulatuses, mil maksukontrolli tagajärjeks on ümberarvestus, määrab muudetud maksude summa kindlaks maksuamet.

- Maksuplaneerimine ja muud maksunõustamise teenused

Tulevaste tehingute maksuplaneerimisel ja teisest küljest möödunud perioodide tehingute maksunõustamisel ei ole üldjuhul otsest mõju kliendi raamatupidamise aruannetele (vt [küsimust 2.1.4.](#)), kui seda osutatakse kooskõlas IESBA eetikakoodeksiga. Tulevaste tehingute maksuplaneerimise korral otsustab kliendi juhtkond, kas ta soovib nõuannet järgida. Ulatuses, mil audiitori maksuplaneerimise alase nõustamise tagajärjeks on kliendi poolt meetme võtmine ja kliendi tasutava või tasutud maksu vähendamine, on nõustamisel kliendi raamatupidamise aruannetele kaudne mõju.

Tuleb märkida, et selles kontekstis sätestab määruse 9. põhjenduse, et agressiivset maksuplaneerimist hõlmavaid teenuseid ei tohiks pidada ebaolulisteks. Euroopa Komisjoni küsimustes ja vastustes viidatakse Euroopa Komisjoni 6. detsembri 2012. aasta soovitusetele

agressiivse maksuplaneerimise kohta, et saada täiendavaid juhiseid selle mõiste tõlgendamise kohta. Selles märgitakse, et agressiivne maksuplaneerimine hõlmab maksusüsteemi tehniliste omaduste või kahe või enama maksusüsteemi mittevastavuse ärakasutamist maksukohustuse vähendamise eesmärgil. Agressiivne maksuplaneerimine võib võtta mitmesuguseid vorme ja seda ei ole defineeritud. Selle tagajärgedeks on muu hulgas topeltmahaarvamised (näiteks sama kahju arvatakse maha nii allika- kui ka residendiriigis) ja topeltmittemaksustamine (näiteks tulu, mida ei maksustata allikariigis, on vabastatud residendiriigis).

### 2.1.3. Millal on mõju „ebaoluline“? (ECG 7.9)

11. aprillil 2014. aastal toimunud huvipoolte kohtumisel viitasid Euroopa Komisjoni töötajad rahvusvahelistele auditeerimisstandarditele (st ISA 320 Olulisuse auditi planeerimisel ja läbiviimisel) juhiste saamiseks selle kohta, mida peetakse silmas „olulisuse“ all. ISA sisaldab järgmist.

*Finantsaruandluse raamistikas käsitletakse sageli olulisuse kontseptsiooni finantsaruannete koostamise ja esitamise kontekstis. Ehkki finantsaruandluse raamistikas võidakse käsitleda olulisust eri viisil, selgitatakse seal tavaliselt, et:*

- *väärkajastamisi, kaasa arvatud väljajätmisi, peetakse oluliseks siis, kui nende puhul võib põhjendatult eeldada, et nad kas eraldi või üheskoos mõjutavad majandusotsuseid, mida kasutajad finantsaruannete põhjal teevad;*
- *otsustusi olulisuse kohta tehakse ümbritsevate tingimuste valguses ja neid mõjutavad väärkajastamise suurus või olemus, või mõlema kombinatsioon; ja*
- *otsustused asjaolude kohta, mis on olulised finantsaruannete kasutajate jaoks, põhinevad kasutajate kui grupi ühiste finantsinformatsioonivajaduste arvestamisel. Väärkajastamiste võimalikku mõju spetsiifilistele üksikasutajatele, kelle vajadused võivad varieeruda väga suures ulatuses, ei arvestata.*

Järgnevalt on seal kirjas: „Olulisuse määramine audiitori poolt on kutsealase otsustuse küsimus ja seda mõjutab audiitori ettekujutus finantsaruannete kasutajate finantsinformatsioonivajadustest“. ISAs on toodud rakendamise juhised.

Kuigi auditi töövõtu juhtivpartner peab olema kindel, et kõik auditeeritavale üksusele pakutavad auditivälised teenused on seadusega lubatud, lasub lõplik vastutus auditikomiteel.

Määruse artikli 5 lõige 4 sätestab, et auditikomitee võib otsustada anda välja suunised selle kohta, milliseid maksu- või hindamisteenuseid loetakse oluliseks ja milliseid mitte.

### 2.1.4. Milliseid teenuseid tõenäoliselt lubatakse? (ECG 7.10)

Võttes arvesse [küsimuses 2.1.2.](#) toodud põhjendusi, on järgmised näited tõenäoliselt lubatud teenused.

#### **Maksudeklaratsioonide ja muude vormide ettevalmistamine**

- Maksudeklaratsioonide ettevalmistamine on määruse artikli 5 lõike 3 kohaselt lubatud. Artikli 5

lõikes 3 viidatakse maksudeklaratsioonidele (tax forms), mis on lai mõiste ja hõlmab kogu maksuametile esitatavat ametlikku maksudokumentatsiooni, sealhulgas maksutaotlused ning -registreerimised. Kuid tuleb märkida, et mõnes määruse ametlikus tõlkes kasutatakse piiravamat mõistet, näiteks maksudeklaratsioon.

Igal juhul on selliste teenuste aluseks üldiselt möödunud perioodide andmed ja need sisaldavad analüüsi ja selliste andmete esitamist olemasoleva maksuseaduse, sealhulgas pretsedentide ja kehtestatud praktika alusel. Kuna juhtkond võtab täieliku vastutuse esitatud teabe eest, sealhulgas tehtud otsustuste eest, ei ohusta selliste teenuste osutamine üldjuhul sõltumatust.

### **Maksunõustamine eeldusel, et juhtkond võtab kogu vastutuse ja teeb vastavad otsused (vt ka [küsimust 2.2.1.](#))**

- Meie põhjendus selliste teenuste lubatavuse kohta tuleneb asjaolust, et mõju ELi avaliku huvi üksuse raamatupidamise aruannetele, kui seda on, tuleneb üksnes juhtkonna otsusest meie nõuannet kuulda võtta ja tehing sõlmida, mitte nõuandest enesest.
- Saksamaa parlamendi dokumendid<sup>7</sup> toovad esile, et on tähtis teha vahet maksunõustamise eri liikidel ja annavad kasulikku teavet selle kohta, millist liiki nõustamist lubatakse ja milline tõenäoliselt keelatakse. Nendes dokumentides tehakse vahet maksunõustamisel, kus raamatupidamisettevõtte pakub struktureerimise valikuid, mis oleks lubatud, ja maksunõustamise teenustel, kus audiitoritel on aktiivsem struktureeriv roll, pakkudes klientidele „tooteid“, mille tagajärjeks on oluline muutus nende netovara, finantsseisundi ja kasumi kajastamises, mis oleks keelatud, välja arvatud juhul, kui mõju on ebaoluline (mis on kooskõlas IESBA koodeksi jaotisega 290.190). Lisaks tuuakse parlamendi dokumentides esile, kuidas lubatud maksunõustamine hõlmaks viitamist olemasolevale maksupositsioonile või kliendi läbiviidavatele tegevustele soodustuste kaitsmiseks või säilitamiseks. Näiteks oleks audiitori jaoks lubatud teenus osutada, et teatud vara müük on maksuvaba või sellele kehtivad maksusoodustused üksnes teatud kuupäevani ja klient järgib seda nõuannet, isegi kui otsusel on seotud vara kajastamise lõpetamise ja saadud tasu kajastamise tõttu mõju, mis võib olla oluline, finantsarvestusele ja raamatupidamise aastaaruannetele.

### **Siirdehindade uuringud ja teatud nõustamisuuringud (sealhulgas klientide abistamine siirdehindade lähenemisviisi kavandamisel ja sellega seotud dokumentatsiooninõuete täitmisel)**

Siirdehindade töövõtt võib koosneda mitmest teenuseelemendist. Sõltumatuse huvides tuleb arvesse võtta järgmisi teenuseelemente:

- a. auditikliendi abistamine siirdehindade nõuetele vastavuse dokumentatsiooni koostamisel (õigusaktidele ja regulatsioonidele) nõuetele vastavuse küsimuses;
- b. siirdehindade võrdlusuuringu koostamine (kas kaupade, teenuste, litsentsitasude või finantstehingute kohta), kliendi abistamine siirdehindade alaste vaidluste ärahoidmisel ja lahendamisel (st auditikaitse), sealhulgas ettevõttesiseste lepingute, näiteks siirdehindade eelkõkkulepete (APA) koostamine;
- c. auditikliendi nõustamine grupisiseste siirdehindade kavandamisel ja haldamisel, et olla vastavuses

<sup>7</sup> Bundestags-Drucksache 15/3419, lk 41f



asjaomaste kohalike ja rahvusvaheliste reeglitega, vähendada maksude ebatõhusust ja maandada võimalikke riske.

Audiitor ei tohi osutada punktides b) või c) kirjeldatud teenuseid, kui teenusel on otsene ja oluline mõju avaliku huvi üksuse auditikliendi raamatupidamise aruannetele.

### **Ainult maksudega seotud hindamised (kui mõju raamatupidamise aruannetele tuleneb üksnes maksudega seotud raamatupidamiskannetest)**

Sellised teenused on üldiselt lubatud, kuna hindamisel ei ole otsest mõju raamatupidamise aruannetele. Kuid kooskõlas IESBA koodeksiga (290.191) ei ole sellised teenused üldiselt lubatud, kui kaudne mõju on oluline.

#### **2.1.5. Kuidas on nõustamise ja abiga avaliku huvi üksuse töötajate isiklike maksudeklaratsioonide täitmisel? (ECG 7.11)**

Auditiväliste teenuste piirangud kehtivad juhul, kui teenuseid osutatakse avaliku huvi üksusele, avaliku huvi üksuse emattevõtja(te)le ELis või tema kontrollitavatele ettevõtjatele ELis (tööandja abistamine). Me usume, et teenused on lubatud, kui tööandja ei saa teenustest osa, vaid lihtsalt tasub oma töötajatele osutatud teenuste eest näiteks soodustuse vormis (töötaja abistamine). Usume ka, et ettevõtte ja audiitori vahel on lubatud kokku leppida standardne töövõtustruktuur ja hind, mida võidakse kasutada eraisikutega lepingu sõlmimisel.

Kuid kui ükskõik milline neist üksustest saab teenustest osa, tuleb rakendada auditiväliste teenuste piiranguid. Sellisel juhul oleksid maksudeklaratsioonide alased teenused keelatud, välja arvatud juhul, kui need on lubatud artikli 5 lõike 3 alusel.

Kui teenuseid eraisikule ja avaliku huvi üksusele, tema emattevõtja(te)le või tema kontrollitavatele ettevõtjatele ELis osutatakse paketiina, mida ei saa osadeks lahutada, oleksid teenused keelatud, välja arvatud juhul, kui need on lubatud artikli 5 lõike 3 alusel.

#### **2.1.6. Milline on järgmise keelu ulatus: „selliste maksustamisega seonduvate teenuste osutamine, mis hõlmavad ... füüsiliste isikute kinnipeetavat tulumaksu“? (ECG 7.12)**

Artikkel 5 keelab vannutatud audiitoril töötasude maksimisega seonduvate teenuste osutamise (artikli 5 lõike 1 punkt d). Töötasude maksimisega seonduvate teenuste osutamise keelu ulatus on kooskõlas olemasolevate IESBA koodeksi ja muude režiimide sõltumatuse nõuetega. Selline töötasude maksimisega seonduvate teenuste keeld hõlmaks brutotöötasu arvutuste ja mahaarvamiste töötlemist, raamatupidamiskannete ettevalmistamist, füüsiliste isikute kinnipeetava tulumaksu deklaratsioonide ettevalmistamist ning töötajatele ja riigiasutustele maksete tegemist.

Artikli 5 lõike 1 punkti a alapunkt ii keelab füüsiliste isikute kinnipeetava tulumaksuga seotud teenused, ilma erandi tegemise võimaluseta. Kuid fraasi „selliste maksustamisega seonduvate teenuste osutamine, mis hõlmavad ... füüsiliste isikute kinnipeetavat tulumaksu“ sõnastuse puhul jääb ebaselgeks, millised maksustamisega seonduvate teenuste elemendid jäävad keelatuks, näiteks „maksunõustamise“ ja „maksudeklaratsioonide ettevalmistamise“ seisukohast.

Ei ole universaalselt tunnustatud maksustamise vormi nimetusega „füüsiliste isikute kinnipeetav tulumaks“. Kuid on olemas ühine omadus, kuivõrd paljud riigid nõuavad, et tööandjad haldaksid järgmist:

- oma töötajate tulumaksu kogumine töötajate töötasudelt kohustuslike ja vabatahtlike mahaarvamiste tegemise kaudu;
- oma töötajate töötasudelt sotsiaalkindlustusmaksete mahaarvamine.

Kõik need mahaarvamised ja maksed nõuavad arvutusi töötaja brutopalgal alusel, millele kehtivad kindlaksmääratud piirmäärad ja piirangud ning mida üldjuhul töödeldakse ja hallatakse tööandja töötasude arvestamise süsteemi kaudu. Ka tööandja enda sotsiaalkindlustusmaksete tasumist töödeldakse töötasude arvestamise süsteemi kaudu.

Seetõttu hõlmab meie hinnangul „selliste maksustamisega seonduvate teenuste osutamise, mis hõlmavad ... füüsiliste isikute kinnipeetavat tulumaksu“ keeld selliseid mahaarvamisi töötaja töötasust, mida tavaliselt töödeldakse ja hallatakse tööandja töötasude arvestamise süsteemi kaudu. Seetõttu võib mõistet „füüsiliste isikute kinnipeetav tulumaks“ lugeda kui „töötasude arvestamise süsteemi kaudu arvatud maksud“.

Märkus: eeltoodud viide sotsiaalkindlustusmaksetele kehtib üksnes jurisdiktsioonis, kus sellised maksed on liigitatud maksudeks.

Järgnevalt toome näiteid keelatud teenustest, mis tuleks liigitada kategooriasse „arvatud töötasude arvestamise süsteemi kaudu“.

- Töötasukirjete ja -teabe käsitsi kogumine ning töötasukirjete maksustamise ülevaatamine ja aruande koostamine, milles näidatakse, milliseid andmeid peab klient oma töötasude arvestuses töötlema.
- Tööandja maksudeklaratsioonide koostamine, milles on toodud töötasudelt maha arvatud maksud.
- Nõustamine või abistamine töötasude arvestamise tarkvara projekteerimisel või juurutamisel, sealhulgas näiteks püsiandmete värskendamine maksumäärade või maksuvaba miinimumi muudatuste kajastamiseks.

Teisest küljest võidakse erinevalt „füüsiliste isikute kinnipeetava tulumaksu“ teenusest järelduse sõnastamist kliendi koostatud töötasu või füüsiliste isikute kinnipeetava tulumaksu dokumendi kohta, mille eesmärgiks on parandada maksuameti või muu ettenähtud kasutaja kindlustunnet, lähtudes selleks eesmärgiks kehtestatud kriteeriumidest, lugeda kindlustandvaks töövõtuks, kui on olemas hinnangu andmiseks sobivad kriteeriumid ja kui kindlustandva teenuse tegelikuks tulemuseks ei ole muul viisil keelatud teenuse osutamine. Sellisena tuleb teenust hoolikalt hinnata, nagu on kirjeldatud [küsimuses 2.2.8.](#)

On arutatud, kas teises riigis töötavate töötajate töötasu arvestus (*shadow payroll*) või neto-bruto arvutused on lubatud maksunõustamine või lubamatu füüsiliste isikute kinnipeetava tulumaksu teenus.

Meie arusaamise kohaselt hõlmab teises riigis töötavate töötajate töötasu arvestuse teenus regulaarset (igakuist) füüsiliste isikute kinnipeetava tulumaksu arvutamist, mis hõlmab kinnipeetud maksu deklaratsioonide koostamist, maksejuhiseid tööandjale jms, samas kui arvutused võivad põhineda neto- või brutopalgal ja netopalka makstakse teise riigi töötasu arvestuse kaudu. Seetõttu usume, et need teenused tuleb liigitada artikli 5 lõike 1 punkti d kohaseks „töötasude maksmisega seonduvaks teenuseks“ ja seega ei ole need lubatud.

Neto-bruto puhul usume, et kui tööandja kasutab neid arvutusi töötaja töötasust kas asukohariigis või koduriigis tegelikult kinnipeetava tulumaksu regulaarseks arvutamiseks (näiteks kahe nädala tagant või kord kuus), on tegemist lubamatu füüsiliste isikute kinnipeetava tulumaksu teenusega. Kuid üldiste lähetuskuludega seotud arvutused (nn lähetuskulude prognoos) on lubatud kui üldine maksunõustamine.

Vt [küsimust 2.1.5.](#) töötajate isiklike tuludeklaratsioonide koostamise kohta.

2.1.7. Määruse artikli 5 lõige 1 keelab selliste maksustamisega seonduvate teenuste osutamise, mis hõlmavad: (iv) riiklike toetuste ja maksusoodustuste välja selgitamist, välja arvatud juhul, kui vannutatud audiitorilt või audiitorühingult selliste teenustega seoses saadav abi on ette nähtud õigusaktiga. Milline on selle keelu ulatus? Kas see hõlmab ka maksustamisega mitteseonduvaid teenuseid? (ECG 7.13)

Riiklik toetus on valitsuse rahalise abi või toetuse vorm majandussektorile, asutusele, ettevõttele või üksikisikule, üldjuhul eesmärgiga edendada majandus- ja sotsiaalpoliitikat.

Maksusoodustust võib määratleda kui maksukohustuse mahaarvamist, vähendamist või sellest vabastamist, mida valitsus pakub ahvatlusena maksumaksjatele, et nad osaleksid teatud ajavahemikul teataval tegevusalal.

Igasugune andmete kogumine, analüüs ja/või teabe ja asjaolude dokumenteerimine riiklike toetuste või maksusoodustustega seonduva maksuteenuse toetamiseks tundub olevat toetuste ja soodustuste välja selgitamisega seotud maksudega seonduvate teenuste osutamine, kuna selline töö toetaks lõplikku maksuteenust/positsiooni.

Kui spetsialistid, kes ei ole maksuspetsialistid, nagu inspektorid või insenerid, aitavad kaasa maksusoodustuste välja selgitamisele, kasutavad nad oma töös maksukriteeriume ja seda ei saa eraldada „sellistest maksustamisega seonduvate teenuste osutamisest, mis hõlmavad: ... (iv) ... maksusoodustuste välja selgitamist“. Seega on meie arvates sellised teenused keelatud.

Kuid kui audiitorühing osutab mittemaksustavate riiklike toetuste (näiteks grandid) välja selgitamisega seotud teenuseid, ei ole neis maksuelementi, seega ei ole need teenused „sellised maksustamisega seonduvad teenused, mis hõlmavad (iv) ... maksusoodustuste väljaselgitamist“. Seega võivad sellised teenused olla lubatud tingimusel, et võetakse arvesse muid sõltumatuse nõudeid.

Arvestades eeltoodud kaalutlusi, tundub et maksuplaneerimine ning riiklike toetuste ja maksusoodustuste välja selgitamisega seotud maksunõustamine audiitorühingu poolt oleks avaliku huvi üksusest auditikliendi, samuti tema emaettevõtja ja kontrollitavate ettevõtjate ELis puhul üldiselt keelatud. Kuid selle suhtes on ette nähtud erand ja see võib olla lubatud maksualane teenus artikli 5 lõike 3 alusel.

2.1.8. Kas kõik hindamisteenused on keelatud? (ECG 7.14)

Need teenused võivad olla lubatud täpselt samadel tingimustel, mis kehtivad maksualastele teenustele, st neil ei tohi olla „otsest mõju“ või nad „on ebaolulised“.

## 2.2. Muud auditivälised teenused

2.2.1. „Teenused, mis hõlmavad mis tahes osalemist auditeeritava üksuse juhtimises või otsuste vastuvõtmises,“ on keelatud. Mida see tähendab? (ECG 7.15)

A Millises ulatuses tohib vannutatud audiitor või ühing pakkuda auditeeritava üksuse juhtkonnale „nõustamist ja soovitusi“?

Nõustamine on juhtnõõride ja soovitude andmine (mis põhinevad nõustaja eksperdi- või eriteadmistel) isikule või üksusele, kes kaalub ja hindab neid millegi kohta otsuste tegemisel või tegevuse üle otsustamisel (kui seda on vaja teha).

Kui audiitor abistab üksust analüüsiga või pakub võimalusi, mille vahel juhtkond saab valida, või nõuandeid ja soovitusi, mida juhtkond saab, kuid ei pea aktsepteerima, heaks kiitma või mille alusel tegutsema, ei ole selliste teenuste tulemuseks audiitori „osalemine auditeeritava üksuse juhtimises või otsuste vastuvõtmises“. Sellises olukorras pakub audiitor auditeeritava üksuse juhtkonnale pigem oma ametialaseid eksperditeadmisi ja arvamust ning nõuande aktsepteerimise või mitteaktsepteerimise eest vastutab üksnes juhtkond. Audiitor peab auditi töövõtu ajal hoiduma juhtkonna nimel mis tahes otsuste tegemisest.

Kooskõlas IESBA koodeksis sätestatud põhimõtetega, vältimaks riski, et audiitor võib olla või tundub olevat otsuste tegemisse kaasatud, peab teenuse eest vastutav töövõtupartner (koos auditi töövõtupartneriga, kui see on asjakohane) alati olema kindel, et kliendi juhtkond teeb ise kõik enda vastutusalasse kuuluvad otsustused ja otsused. See hõlmab ka kindlaks tegemist, et kliendi juhtkond:

- a) määrab isiku, kellel on sobivad oskused, teadmised ja kogemused, et igal ajal vastutada kliendi otsuste eest ning vaadata üle teenused;
- b) annab teenustest ülevaate ja hindab kliendi soovitud otstarbel teostatud teenuste tulemuste asjakohasust ning
- c) võtab vastutuse meetmete eest (kui neid on vaja võtta), mida tuleb teenuste tulemuste tõttu võtta.

Audiitorühing peab kindlaks tegema, et on selge, et see on tema teenuste alus. Näiteks võib auditeeritava üksuse juhtkond selgesõnaliselt tunnistada oma vastutust, nagu eespool kirjeldatud (näiteks töövõtulepingus), ja audiitorühing võib selgesõnaliselt kinnitada, et tema nõuanded ja soovitusel antakse auditeeritava üksuse juhtkonnale kaalumiseks ja otsuste tegemiseks.

Meie arvates on sobiv, et audiitorühing pakub kliendi juhtkonnale nõuandeid ja soovitusi, tingimusel, et sellised nõuanded ei ole mõne artikli 5 lõike 1 konkreetse keelu alusel selgesõnaliselt keelatud ja neile kohaldatakse eeltoodut.

B Kuidas mõjutavad teenuste osutamist määruse preambula punktis 8. toodud põhjenduses märgitud valdkonnad?

8. põhjenduses, mis ei ole määruse ametlik osa, öeldakse: „Teenused, mis ükskõik mis kujul võivad mõjutada auditeeritava üksuse juhtimist või otsustusprotsessi, võivad hõlmata käibekapitali haldamist, finantsteabe andmist, äriprotsesside optimeerimist, rahavoogude juhtimist, siirdehindade määramist, tarneahela tõhustamist jms“. Tunnistatakse, et need äritegevuse valdkonnad hõlmavad juhtkonna otsuste tegemist selle kohta, „kuidas ta oma äritegevust juhib“ ja neid tuleks artikli 5 lõike 1 kohaldamisel iseäranis hoolikalt käsitleda. Kuid meie arvates on auditeeritavale üksusele eespool kirjeldatud nõuetekohasel viisil nõuannete ja soovitude pakkumine küsimustes, mille kohta juhtkond teeb otsuseid ja võtab vastutuse, aktsepteeritav viis juhtkonnale nõuannete pakkumiseks 8. põhjenduses nimetatud teenuste valdkondade kohta.

C Kas juhtkonnale „abi“ pakkumine on lubatud?

Kliendile konkreetse projekti käigus ametialaste nõuannete pakkumisel (vt eespool) paluvad kliendid mõnikord abi (st praktilist tuge). Näiteks võib tuua esialgsete üldiste tüüpvormide pakkumist ja järgnevat kliendi abistamist dokumendi kliendile kasutamiseks kohandamisel. Abi võib koosneda ka kliendi määratud projektijuhile projekti seisu aruannete esitamisest ja eelnevalt määratud ajakavas projekti seisu kohta andmete koondamisest, projektiga seotud

sisekommunikatsiooni esmase sõnastuse koostamisest. Samuti on lubatud abi dokumenteerimisel, näiteks projektikoosolekute tulemuste dokumenteerimine, kuni see on vaid administratiivse iseloomuga. Meie arvates on sellised piiratud teenused lubatud, tingimusel et projekti sisu ei ole seotud keelatud auditivälise teenusega (näiteks finantsinfosüsteemi projekteerimise või juurutamisega), olulise summaga raamatupidamise aruannetes ja ei ole vaja anda professionaalset hinnangut ning on silmnähtav, et audiitorühing pole nii lähedalt projekti kaasatud, et teda võiks vaadelda kliendist lahutamatuks, ja ta muutub olemuselt süsteemi/protsessi rakendusprojekti projekteerija, juurutaja ja/või juhtkonnaga üheks. Teenuste osutamise ulatuse hindamisel peavad audiitorühingud võtma arvesse, kas

- a) audiitorühingu kaasatuse määr on selline, et ta sisuliselt hoiab kliendi kätt kogu protsessi ja projekti vältel ning kas
- b) audiitorühingu meeskonda saab kliendi projektimeeskonnast eraldada. Või kas audiitorühing oleks kliendi või teadliku kolmanda isiku vaatenurgast tegelikult või näiliselt projekti tuumaks?

D Kas töötajate lähetamine auditeeritava üksuse juurde on lubatud?

On olemas risk, et audiitorühingu töötajate lähetamine auditeeritava üksuse juurde toob kaasa selle, et ühing osaleb üksuse juhtimises või teeb otsuseid kliendi nimel või vähemalt paistab see niimoodi välja. Lisaks on olemas risk, et selline lähetus tekitab sõltumatusele enesehindamise või omahuvi ohu. Risk on selgelt suurem, kui kaasatud isikuteks on audiitorühingu juhtivpersonal, kes on lähetatud juhtivatele ametikohtadele kliendi juhtimisstruktuuris. Kuigi määruuses ei ole selliste lähetuste keelamise kohta midagi selgelt öeldud, on meie arvates ebasobiv lähetada audiitorühingu juhtivtöötajaid auditeeritavasse üksusesse täitma juhtivaid ametikohti, eelkõige selliseid, kus nad võiksid a) omada mõju arvestusandmetele või raamatupidamise aruannetele või b) täita muid „juhtkonna ülesandeid“, näiteks täita kliendi projektis juhtiva projektijuhhi rolli. Kuid meie arvates on IESBA koodeksi põhimõtetega kooskõlas lubada lähetustesse noorempersonal, kuid üksnes lühikeseks ajavahemikuks ja selgel alusel, et auditiklient vastutab töötaja tegevuse juhtimise ja järelevalve eest ning audiitorühingu personali ei tohi kaasata selliste otsuste tegemisse, mis on tegelikult juhtkonna vastutuses ja et töötaja ei ole kaasatud auditivälise teenuste osutamisse, mis ei oleks määruuse alusel lubatud, kui neid osutaks ühing ise.

### 2.2.2. Milliseid teenuseid hõlmab määruuse artikli 5 lõike 1 punkti c keeld „raamatupidamine ning raamatupidamisdokumentide ja raamatupidamise aruannete koostamine“? (ECG 7.16)

Raamatupidamisdokumentid on lai mõiste, mis hõlmab üksuse kontode ja raamatupidamise aruannete koostamiseks vajalikke dokumente ja kirjeid. Sellega seotud teenused võivad hõlmata, kuid ei ole sellega piiratud, tehingute kajastamist pearaamatus või muus arvestusregistris, raamatupidamiskannete kajastamist arvestussüsteemis, registrite ettevalmistamist finantsaruandluse ja/või raamatupidamise aruannete loomiseks ning raamatupidamise aruannete koostamist.

Kliendi poolt juba koostatud raamatupidamise aruande tehniline tõlge või selle korraldamine või kontrollimine ei tähenda raamatupidamist ega raamatupidamisdokumentide ega raamatupidamise aruannete koostamist.<sup>8</sup>

<sup>8</sup> Viimane lõik ei sisaldu ECG KKK küsimuses 7.16.

### 2.2.3. Mida tähendab „finantsteave“ artikli 5 lõike 1 punkti e kontekstis? (ECG 7.17)

Selleks et aru saada, mida mõeldakse „finantsteabe“ all, peame vaatama IESBA koodeksit. Koodeks määratleb „raamatupidamise aruandeid“ järgmiselt: *Möödunud perioodide finantsinformatsiooni, kaasa arvatud sellega seotud lisade struktureeritud esitamine, mille eesmärk on anda informatsiooni majandusüksuse majanduslike ressursside või kohustuste kohta teatud ajahetkel või nende muutuste kohta mingi ajaperioodi jooksul kooskõlas finantsaruandluse raamistikuga. Seotud lisad sisaldavad tavaliselt märkimisväärsete arvestuspoliitikate kokkuvõtet ja muud selgitavat informatsiooni. Termin võib olla seotud finantsaruannete tervikkomplektiga, aga see võib viidata ka üksikule finantsaruandele nagu näiteks bilanss või tulude ja kulude aruanne, ja seonduvatele selgitavatele lisadele.* Möödunud perioodide finantsinformatsioon määratletakse kui konkreetse majandusüksuse kohta finantsterminites väljendatud informatsioon, mis on saadud peamiselt tema majandusüksuse arvestussüsteemist möödunud ajaperioodidel esinenud majandussündmuste kohta või majandustingimuste või -olukorra kohta teatud ajahetkedel minevikus.

Lisaks sätestab direktiivi<sup>9</sup> preambula punkt 5 põhjendus järgmist: ***Ehkki finantsteabe esitamine peaks olema peamiselt auditeeritava üksuse juhtkonna ülesanne, on vannutatud audiitorite ja audiitorühingute ülesanne aktiivselt kahelda juhtkonna tegevuses kasutaja vaatevinklist. Seetõttu on auditi kvaliteedi parandamiseks oluline, et vannutatud audiitorid ja audiitorühingud rakendaksid oma suhtumises auditeeritavasse üksusesse enam kutsealast skeptitsismi. Vannutatud audiitorid ja audiitorühingud peaksid tunnistama võimalust, et võib esineda pettusest või veast tingitud väärkajastamisi, olenemata audiitori varasemast kogemusest, et antud auditeeritava üksuse juhtkond on aus ja ausameelne.***

Mõlemad määratlused osutavad, et teave pärineb auditeeritava üksuse arvestussüsteemist ja lõpetab raamatupidamise aruannetes ja/või selgitavates lisades. Selle põhjal on mõistlik rakendada artikli 5 lõike 1 punkti e piiranguid raamatupidamise aruandlusega seotud teabele, protsessile ja protseduuridele.

### 2.2.4. Kas soovitusi sisekontrolli kohta loetakse keelatud teenuseks artikli 5 lõike 1 punkti e „sisekontrollimenetluste väljaarendamine ja rakendamine“ alusel ja seega keelatuks majandusaastal, mis vahetult eelneb auditeeritavale majandusaastale (puhas periood)? (ECG 7.18)

Sisekontrolli kohta soovitude andmine ei hõlma endas kontrollimeetmete väljaarendamist ja rakendamist, vaid üksnes annab tagasisidet juhtkonnale, kes võib nende alusel tegutseda või mitte, nagu ta paremaks peab. Sisekontrolli kohta võib anda soovitusi näiteks kohustusliku auditifunktsiooni osana. Seega ei ole audiitorühingul keelatud anda puhtal perioodil soovitusi sisekontrolli kohta.

Kui teenus hõlmab sisekontrollimeetmete „väljaarendamist ja rakendamist“, rakendub artikli 5 lõike 1 punkt e.

### 2.2.5. Kas õigusteenustele on piiranguid? (ECG 7.20)

Jah. Määrus keelab õigusteenused seoses järgmisega:

- (g)(i) üldine nõustamine;
- (g)(ii) auditeeritava üksuse nimel läbirääkimine ning

<sup>9</sup> EUROOPA PARLAMENDI JA NÕUKOGU DIREKTIIV 2014/56/EL

(g)(iii) kohtumenetluses esindamine.

### 2.2.6. Mida peetakse silmas mõiste „üldine nõustamine“ all? (ECG 7.21)

Õigusteenuseid määratletakse IESBA koodeksis kui „mis tahes teenuseid, milleks neid teenuseid osutaval isikul peab olema kas lubatud praktiseerida õigusala selle jurisdiktsiooni kohtutes, kus neid teenuseid osutatakse, või vajalik juriidiline koolitus õigusala praktiseerimiseks“.

Meie tõlgenduses kehtib üldise nõustamise keeld järgmistele „õigusteenuste“ teenuseelementidele.

- Audiitorühingu partneri või töötaja ametisemääramine auditikliendi juhtivnõunikuks (General Counsel) – seda toetab IESBA koodeks, milles on sätestatud, et see teenus tekitab õigusküsimustes eneseülevaatuse ja kaitse ohte, mis on nii märkimisväärsed, et ükski kaitsemehhanism ei suudaks vähendada ohte aktsepteeritava tasemeni.

Lisaks kehtib järgnev:

- õigusteenuste osutamine, mis hõlmab audiitorühingu ja võrgustiku osalemist auditeeritava üksuse juhtimises või otsuste tegemises, nagu on sätestatud artikli 5 lõike 1 punktis b;
- kõigi muude õigusteenuste puhul peaks audiitorühing silmas pidama direktiivis sätestatud sõltumatuse põhimõtteid (ohuanalüüs) ning IESBA eetikakoodeksi nõudeid ja juhiseid ohtude väljaselgitamiseks ja sobivate kaitsemeetmete väljatöötamiseks. Näiteks tehingu kohta õigusliku arvamuse andmisel sõltuvad ohud muu hulgas sellistest teguritest nagu teenuse iseloom ja tehingu olulisus raamatupidamise aruannete suhtes.

Eeltoodud seisukoht on kooskõlas rahvusvaheliste standarditega.

### 2.2.7. Kuidas mõjutavad õigusaktid ettevõtterahanduse teenuseid? (ECG 7.23)

Määruse artikli 5 lõike 1 punkt i keelab järgmise:

*auditeeritava üksuse finantseerimise, kapitali struktuuri ja paigutamise ning investeerimisstrateegiaga seotud teenused, välja arvatud raamatupidamise aruannetega seoses kindlustunnet andvate teenuste pakkumine, näiteks auditeeritava üksuse väljastatud prospektidega seoses kinnituskirjade väljastamine.*

Lisaks sätestab määruse preambula punkt 8. põhjenduse, et:

*keelata tuleks auditeeritava üksuse finantseerimise, kapitali struktuuri ja allokeerimisega ja investeerimisstrateegiaga seotud teenuste osutamine, välja arvatud sellised teenused nagu due diligence teenused, auditeeritava üksuse väljastatud prospektidega seoses kinnituskirjade väljastamine ja muud kindlustunnet andvad teenused.*

A Kui laialt tuleks fraasi „seotud teenused“ tõlgendada?

Kuigi ei ole selge, mida peetakse silmas mõistega „seotud“, usume et keeldu tuleks tõlgendada laialt ja hõlmata tuleks laias ulatuses teenuseid, mis on seotud auditeeritava üksuse finantseerimise, kapitali struktuuri ja allokeerimisega ning investeerimisstrateegiaga, nagu järgnevalt arutletakse. Me usume näiteks, et need peaksid hõlmama mitte üksnes praktilist tuge ja abi, vaid ka mitmesuguseid finantseerimise, kapitali struktuuri ja allokeerimisega ning investeerimisstrateegiaga seotud nõustamisteenuseid.

## B Milline on selle keelu ulatus?

Määruse artikli 5 lõike 1 punktis i ei täpsustata, millist liiki teenused on keelatud. Mõisted tunduvad üldiselt osutavat ettevõtterahanduse alastele tegevustele laiemas mõttes ja arvatakse, et see ongi keelu aluseks. Võttes aluseks sõnaraamatu standarddefinitsioonid, võib mõisteid kirjeldada järgmiselt:

- **finantseerimine** – äritegevuse varustamine rahaliste vahenditega, sealhulgas ostmine ja investeerimine;
- **kapitali struktuur** – meetod, mille alusel ettevõtte finantseerib kogu oma tegevust ja kasvu erinevate rahaliste allikate kasutamise kaudu;
- **kapitali allokeerimine** – protsess, millega ettevõtted allokeerivad oma mitmesuguseid kapitaliressursse erinevate funktsioonide vahel väärtuse maksimeerimiseks;
- **investeermisstrateegia** – ettevõtte vastu võetud kapitaliga seotud otsused, et kaitsta ja edendada oma konkurentsieelist, nagu turustrateegia ja/või kapitalitehingute strateegia.

Selle keelu alla kuuluma hakkavate teenuste liikide kategoriseerimisel võib olla abiks raamatupidamisalane kirjandus. Näiteks IAS 7 toob ära nõuded selle kohta, kuidas ettevõtted peaksid eri liiki tegevusi oma raamatupidamise aruannetes esitama. Rahvusvahelises raamatupidamisstandardis IAS 7 sätestatud põhiprintsiibid rahavoogude aruande koostamiseks on järgmised:

- **põhitegevus** hõlmab (majandus)üksuse põhilisi tulutoovaid ja muid tegevusi, mis ei ole investeerimis- ega finantseerimistegevus, seega hõlmavad põhitegevuse rahavood klientidelt saadud raha ning tarnijatele ja töötajatele makstud raha [IAS 7.14]
- **investeermistegevus** on põhivara ja muude investeeringute (v.a raha ekvivalentideks liigitatud investeeringud) omandamine ja müük [IAS 7.6]
- **finantseerimistegevus** on tegevus, mille tulemusena muutub (majandus)üksuse sissemakstud omakapitali ja laenukohustuste suurus ja koosseis [IAS 7.6]

Eeltoodut arvestades on meie arvates kliendi *investeermistegevuse* ja *finantseerimistegevusega* seotud teenused üldjuhul keelatud, samas kui kliendi *põhitegevusega* seotud teenused ei ole keelatud, kuna need ei ole seotud investeerimis- või finantseerimistegevusega.

Mis puutub sõltumatuse-alasesse kirjandusse, siis ettevõtterahanduse teenuste kohta sisaldab näiteks IESBA koodeks sätteid, milles kirjeldatakse selliseid teenuseid sõnastuses, mis suures osas kattub artikli 5 lõikes 1 toodud teenustega:

- auditeeritava üksuse abistamine ettevõtte strateegiate väljatöötamisel;
- võimalike sihtettevõtete tuvastamine omandamiseks auditeeritava üksuse poolt;
- nõustamine müügitehingute juures;
- abistamine finantseerimise hankimise tehingute juures;
- struktureerimisalase nõu andmine.

Lisaks usume, et artikli 5 lõike 1 punkti i tuleks vaadelda koos artikli 5 lõike 1 punktiga j, mis keelab auditeeritava üksuse aktsiate reklaamimise, nendega kauplemise või nende märkimise. Täpselt sama



säte sisaldub ka IESBA koodeksi ettevõtterahanduse alastes sätetes.

Järgnevalt käsitleme meie arusaama määruse kavandatud ulatusest teatud teenuseliikide kohta täpsemalt.

#### *Ettevõtterahanduse teenused*

Eelkõige tuleb hinnata ettevõtterahanduse teenuseid, et selgitada välja, kas nad on seotud kapitali struktuuri, kapitali allokeerimise või investeerimisstrateegiaga. Näiteks juhtiva nõustaja osa täitmist kliendi korporatiivses tehingus tuleks pidada „seotuks“ kapitali allokeerimisega, isegi pärast seda, kui klient on otsustanud konkreetse üksuse omandada. Seda seetõttu, et juhtiva nõustaja osa täitmisega seotud töö võib mõjutada ostuhinda ja seega mõjutada kapitali allokeerimist. Kuid kui teenus hõlmab nõuannet selle kohta, kuidas saavutada kõrgeim väärtus pärast tehingu toimumist, peame sellist teenust lubatuks, tingimusel et see ei ole „seotud“ kapitali allokeerimisega. Samamoodi oleme seisukohal, et artikli 5 lõike 1 punkt i iseenesest ei hõlma selliste teenuste osutamist nagu tehingu integreerimise teenused, mis toimub pärast seda, kui ettevõtte on tehingu lõpule viinud.

#### *Võlgade alane nõustamine ja ümberkorraldamise teenused*

Sellist liiki teenused, mida me peame tõenäoliselt lubamatuks, hõlmavad neid, mis on seotud nii võlgade kui ka omakapitaliga. Kuid muud teenused, mis on sarnasemad *due diligence*'ile, näiteks sõltumatud äritegevuse ülevaated, on meie arvates lubatud. Lisaks peaksid olema lubatud ametlikud maksejõuetuse tööülesanded, kui auditikliendi ja pankrotimenetluses oleva üksuse vaheline kuuluvus/kontrollisuhe lõpeb tööülesande määramise ajal.

#### *Strateegilise nõustamise teenused*

Ülaltoodut arvestades oleme seisukohal, et strateegilise nõustamise pakkumine kliendile otsustamisel, kas siseneda uuele turule või mitte või kas hakata tegutsema teises piirkonnas, kuuluks tõenäoliselt auditeeritava üksuse „investeerimisstrateegiaga“ seotud teenuste hulka. Ja vastupidi, strateegilise ja muu nõustamise teenused, mis ei ole seotud auditikliendi finantseerimise, kapitali struktuuri ja allokeerimise ning investeerimisstrateegiaga, on lubatud. Näiteks on mõistlik eeldada, et strateegilise nõustamise teenuste pakkumine kliendile, kui see kaalub, kuidas eri kliendisegmentidest saadava kasumi maksimeerimiseks hindu struktureerida, ei oleks selle keelu all, kuna see ei ole seotud tema investeerimis- või finantseerimistegevusega.

Ülaltoodut arvesse võttes oleme seisukohal, et järgmised teenused on määruse alusel keelatud (siin liigitatud IESBA koodeksis toodud teenuseliikide alusel):

- auditikliendi abistamine finantseerimise, kapitali struktuuri ja allokeerimise ning investeerimisstrateegiaga seotud ettevõtte strateegiate väljatöötamisel:
  - ✓ finantsstrateegiaga seotud teenused – mis võivad hõlmata ettevõtte abistamist tema kapitali allokeerimise ja kasutuselevõtmise ümberhindamisel, kapitalitehingute strateegiaga ja/või turustrateegiaga;
  - ✓ äritegevuse modelleerimine – kui see toetab ettevõtet selle struktuuri paikapanemisel või ümberkorraldamisel.
- võimalike sihtettevõtete tuvastamine omandamiseks auditi kliendi poolt:

- ✓ ühinemiste ja ülevõtmiste juhtivnõustaja teenused omandamiste puhul, mis võivad hõlmata võimalike sihtettevõtete uuringuid, abi läbirääkimistel ja täideviimisel.
- nõustamine müügitehingute juures
  - ✓ ühinemiste ja ülevõtmiste juhtivnõustaja teenused müügi puhul, mis võivad hõlmata müügipoole abistamist, mille hulka kuulub kliendi abistamine tema ettevõtte osa müügiks „pakendamisel“ ja võimalike ostjate tuvastamisel.
- abistamine finantseerimise hankimise tehingute juures:
  - ✓ kapitali- ja võlanõustamise teenused, mis on seotud auditikliendi finantseerimise, kapitali struktuuri ja vara allokeerimise või reallokeerimisega;
  - ✓ auditeeritava üksuse aktsiate reklaamimine, nendega kauplemine või nende märkimine (eraldi kaetud artikli 5 lõike 1 punktis j);
  - ✓ struktureerimisalase nõu andmine, välja arvatud juhul, kui see on eraldi kaetud mõnes muus jaotises;
  - ✓ tehingute struktureerimise, sealhulgas finantsmodelleerimise teenused<sup>10</sup>;
  - ✓ juriidilise isiku ümberkorraldamise ja muud ümberkorraldamise teenused, mille eesmärgiks on muuta üksuse omakapitali või võlapõhise finantseerimise struktuuri (pange tähele, et see erineb maksu- või õigusnõustamisest. Õigusnõustajad üksnes tõlgivad kliendi võetud otsused juriidilisse keelde ja maksunõustajad vaatavad ümberkorraldamisele üksnes maksude seisukohast);
  - ✓ investeerimisnõustamise teenused (näiteks investeeringute teostamise alane finantsnõu).

### C Millist liiki kindlustandvad ja due diligence'iga seotud teenused on lubatud?

Kindlustandvate teenuste väljaarvamist tuleks tõlgendada laialt, kuna tundub ilmne, et teenused, mida audiitor tavaliselt osutab seoses kapitaliturgude regulatsiooni ja korporatiivsete tehingutega (ostu- ja müügipoolel) peaksid jääma endiselt lubatuks (kohaldatakse tasu piirmäära ja muid kontrollimeetmeid).

#### *Prospektidega seotud kindlustandev töö ja due diligence'iga seotud teenused*

Artikli 5 lõike 1 punktis i on keelu alt välja arvatud prospektidega seotud kindlustandvad teenused. Praktikas on mitmes liikmesriigis tavapärane, ka neis, kus kohaldatakse prospektidirektiivi, et audiitorühingud esitavad aruandeid oma auditikliendi prospektide kohta, mis ei ole piiratud kindlustandva tööga. Näiteks kinnituskirjad on olemuselt pigem kokkulepitud menetluse aruanded kui kindlustustandva töövõtu aruanded. Mõnes praeguses või endises liikmesriigis (näiteks Ühendkuningriigis) on ka tavapärane, et audiitorühing esitab mitteametliku *due diligence* aruande (nn pikk aruanne), mida ei peeta enamasti kindlustandva töövõtu aruandeks. Usume, et seda välistust *ei* tohiks kitsalt rakendada üksnes sellist liiki aruannetele, mida loetakse IAASB kindlustandvate töövõttude raamistiku tähenduses kindlustandva töövõtu aruanneteks. Eelkõige on *due diligence* aruandlus välistatud „ettevõtterahanduse“ keelu alt määruse 8. põhjenduse alusel.

Kuna 8. põhjendus ei ole piiratud *due diligence*'iga, on mõistlik pidada *due diligence*'i üldiselt lubatavaks, kuna see hõlmab uurimise tüüpi protseduure, mille eesmärgiks on juhtkonda *due diligence* protsessis paremini toetada, kuid mitte võtta osa tema otsuste tegemisest. Kuid kui käsitletav küsimus

<sup>10</sup> Maksude struktureerimise alast nõustamist käsitletaksi siiski maksuteenusena ja selle lubatavus sõltub sellest, kas artikli 5 lõike 3 nõuded on täidetud

kuulub mõne muu keeluliigi alla (näiteks maksu-<sup>11</sup> ja õiguslane<sup>12</sup> *due diligence*), tuleb arvesse võtta koostoimet nende piirangutega.

Kokkuvõtteks jäävad meie arvates määruse alusel lubatuks järgmised teenused<sup>13</sup>:

- ✓ *due diligence* (finants-, turu-, terviklikkuse, kaubandus-, maksu- ja õiguslane) nii müügi- kui ka ostupoolel;
- ✓ aruanded, mida audiitor tavaliselt esitab seoses kapitaliturgude regulatsiooni ja korporatiivsete tehingutega;
- ✓ sõltumatud äritegevuse ülevaated pankadele;
- ✓ raamatupidamisalased konsultatsioonid ja auditid seoses omandamistega;
- ✓ kokku lepitud protseduurid, näiteks seoses kliendi laenulepingu tingimustega;
- ✓ mudelitega seotud kindlustandvad või auditeenused;
- ✓ ettevõtte strateegia alane nõustamine, mis ei ole seotud finantseerimise, kapitali struktuuri ja allokeerimise ning investeerimisstrateegiaga.

#### 2.2.8. Kas auditiväliste tegevuste keeld kehtib ka kindlustandvatele teenustele? (ECG 7.24)

Kindlustandvate teenuste väljaarvamist keelatud teenuste loendist tuleks tõlgendada laialt, kuna tundub ilmne, et kindlustandvad teenused, mida audiitor tavaliselt osutab seoses kapitaliturgude regulatsiooni ja ettevõtte tehingutega (ostu- ning müügipoolel), sealhulgas *due diligence*'iga seotud teenused peaksid jääma endiselt lubatuks (kohaldatakse auditiväliste teenuste tasu piirmäära ja muid kontrollimeetmeid).

Kui kindlustandev teenus langeb ettevõtterahandusega seotud teenuste keelu alla (artikli 5 lõike 1 punkti i kohaselt) (vt [küsimust 2.2.7.](#)), on see lubatud, kui see on seotud kindluse andmisega raamatupidamise aruannete kohta, sealhulgas on lubatud prospektiga seotud kinnituskirjade esitamine.

Kuid ulatuses, mil kindlustandev teenus langeb erandina mis tahes keelatud teenuse alla (näiteks „mis tahes osalemine juhtimises ...“ (vt [küsimust 2.1.6.](#)), siseauditi töö), siis, jah, rakenduvad kindlustandvatele teenustele keelud.

#### 2.2.9. Kas on mõni ettevõtterahanduse teenus, mis meie arvates on lubatud? (ECG 7.25)

Teenused, mida audiitorid tavapäraselt osutavad ja mis tõenäoliselt on lubatud, hõlmavad järgmist:

- *due diligence* (finants-, turu-, terviklikkuse, kaubandus-, maksu- ja õiguslane);
- prospektide/käibekapitali alane aruandlus, sealhulgas kinnituskirjad;
- raamatupidamisalased konsultatsioonid ja auditid seoses omandamistega;
- hindamised (kui on konkreetselt lubatud artikli 5 lõikes 3 – vt [küsimust 2.1.6.](#));
- maksude struktureerimise alased nõuanded (kui on konkreetselt lubatud artikli 5 lõikes 3 – vt

<sup>11</sup> Teenuste käsitlemine sõltub sellest, kas asjaomane *due diligence* on seotud maksunõustamisega, millisel juhul sõltub teenuse osutamise võimalikkus artikli 5 lõike 3 nõuete täitmisest.

<sup>12</sup> Määramine sõltub sellest, kas *due diligence* hõlmab õigusnõustamist või on sellega seotud, millisel juhul sõltub teenuse osutamise võimalikkus küsimuses 2.2.5. ja 2.2.6. kirjeldatud tõlgendustest.

<sup>13</sup> Tingimusel, et neile ei kehti ükski muu keeld, sealhulgas ei tohi nad „ükskõik mis kujul mõjutada juhtimist või otsustusprotsessi“.

[küsimust 2.1.4.](#)).

Teenused, mis peaksid jääma lubatuks (tingimusel, et ei toimu mis tahes osalemist auditeeritava üksuse juhtimises või otsuste vastuvõtmises – vt [küsimust 2.2.1](#)):

- sõltumatud äritegevuse ülevaated pankadele, kus ülevaate sisuks ei ole auditiklient või tema emaettevõtja või tema kontrollitav ettevõtja;
- üldised arutelud ettevõttega valikute üle, mida nad võivad teha finantseerimisstrateegia ja struktureerimise kohta;
- mudelitega seotud kindlustandvad või auditeenused;
- tehingute integreerimise teenused;
- müügipoole *due diligence*;
- vabatahtliku likvideerimise teenused, kus ettevõtte on maksejõuline ja audiitor abistab üksuse lõpetamisega seotud formaalsustega ning
- sundlikvideerimise teenused, kus endise emaettevõtja kontroll likvideeritava üksuse üle on lõppenud ja kohus või muu samalaadne ametiasutus valvab üksuse likvideerimise üle.

Kõigil juhtudel on nõutav vastavus mis tahes kohaliku maksejõuetuse alase eetikakoodeksiga.

*Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrus (EL) nr 537/2014*  
*Artikkel 5*

**Keeld osutada auditiväliseid teenuseid**

1. Avaliku huvi üksuse kohustuslikku auditit tegev vannutatud audiitor või audiitorühing ning ükski võrgustiku liige, millesse vannutatud audiitor või audiitorühing kuulub, ei osuta auditeeritavale üksusele, tema emettevõtjale ega tema kontrollitavatele ettevõtjatele liidus otseselt ega kaudselt ühtegi keelatud auditivälisist teenust:

- a) alates auditeeritud perioodi algusest kuni auditi aruande üleandmiseni; ning
- b) punktis a osutatud perioodile vahetult eelneval majandusaastal seoses teise lõigu punktis g loetletud teenustega.

Käesoleva artikli kohaldamisel tähendavad keelatud auditivälised teenused järgmist:

- a) selliste maksustamisega seonduvate teenuste osutamine, mis hõlmavad:
  - i) maksudeklaratsioonide ettevalmistamist;
  - ii) füüsiliste isikute kinnipeetavat tulumaksu;
  - iii) tollimakse;
  - iv) riiklike toetuste ja maksusoodustuste välja selgitamist, välja arvatud juhul, kui vannutatud audiitorilt või audiitorühingult selliste teenustega seoses saadav abi on ette nähtud õigusaktiga;
  - v) abistamist seoses maksuhaldurite poolt teostatavate maksukontrollidega, välja arvatud juhul, kui vannutatud audiitorilt või audiitorühingult selliste kontrollidega seoses saadav abi on ette nähtud seadusega;
  - vi) otseste ja kaudsete maksusummade ning ajatatud maksusummade arvutamist;
  - vii) maksunõustamist;
- b) teenused, mis võivad mõjutada auditeeritava üksuse juhtimist või otsuste tegemist;
- c) raamatupidamine ning raamatupidamisdokumentide ja raamatupidamise aruannete koostamine;
- d) töötasude maksmisega seonduvad teenused;

- e) sisekontrolli- ja riskijuhtimismenetluste väljaarendamine ja rakendamine seoses finantsteabe või finantsteabe tehnoloogiasüsteemide ettevalmistamise ja/või kontrolliga;
  - f) hindamise teenused, sealhulgas hindamise teenus, mida osutatakse kindlustusmatemaatiliste teenuste raames või õigusvaidluste toetuseks;
  - g) õigusteenused seoses järgmisega:
    - i) üldine nõustamine;
    - ii) auditeeritava üksuse nimel läbirääkimine ning
    - iii) kohtumenetluses esindamine;
  - h) auditeeritava üksuse siseauditi funktsiooniga seotud teenused;
  - i) auditeeritava üksuse finantseerimise, kapitali struktuuri ja paigutamise ning investeerimisstrateegiaga seotud teenused, välja arvatud raamatupidamise aruannetega seoses kindlustunnet andvate teenuste pakkumine, näiteks auditeeritava üksuse väljastatud prospektidega seoses kinnituskirjade väljastamine;
  - j) auditeeritava üksuse aktsiate reklaamimine, nendega kauplemine või nende märkimine;
  - k) personalijuhtimise teenused seoses järgmisega:
    - i) juhtkonna liikmed, kellel on ametialaselt võimalik märkimisväärselt mõjutada kohustuslikule auditeerimisele kuuluvate raamatupidamisdokumentide ja raamatupidamise aruannete ettevalmistamist, kui sellised teenused hõlmavad järgmist:
      - sellistele ametikohtadele kandidaatide otsimine või väljaselgitamine; või
      - selliste ametikohtade kandidaatide soovitude kontrollimine;
    - ii) organisatsiooni struktureerimine ja
    - iii) kulude kontroll.
2. Liikmesriigid võivad keelata muude kui lõikes 1 osutatud selliste teenuste osutamise, mille puhul nad leiavad, et need teenused võivad ohustada sõltumatust. Liikmesriigid teatavad komisjonile kõigist lõikes 1 osutatud loetelus tehtud muudatustest.
3. Erandina lõike 1 teisest lõigust võivad liikmesriigid lubada osutada punkti a alapunktides i ja iv–vii ja punktis f osutatud teenuseid, tingimusel et need vastavad järgmistele nõuetele:
- a) need on auditeeritud raamatupidamise aruannete seisukohast ebaolulised või neil ei ole sellistele aruannetele ei eraldi ega koos otsest mõju;
  - b) hinnanguline mõju auditeeritud raamatupidamise aruannetele on tervenisti dokumenteeritud ja seda on selgitatud artiklis 11 osutatud auditikomiteele esitatavas lisaaruandes ning
  - c) vannutatud audiitor või audiitorühing järgib direktiivis 2006/43/EÜ sätestatud sõltumatuse põhimõtteid.
4. Avaliku huvi üksuse kohustuslikku auditit tegev vannutatud audiitor või audiitorühing ning juhul, kui vannutatud audiitor või audiitorühing kuulub võrgustikku, mis tahes sellise võrgustiku liige võib osutada auditeeritavale üksusele, tema ematettevõtjale ja tema kontrollitavatele ettevõtjatele auditiväliseid

teenuseid, mis ei ole lõigetes 1 ja 2 osutatud keelatud auditivälised teenused, kui auditikomitee on selliste teenuste osutamise heaks kiitnud, olles enim vastavalt direktiivi 2006/43/EÜ artiklile 22b nõuetekohaselt hinnanud ohtu sõltumatusele ja selle ärahoidmiseks võetud kaitsemeetmeid. Vajaduse korral annab auditikomitee lõikes 3 osutatud teenustega seoses välja suunised.

Liikmesriigid võivad kehtestada rangemad eeskirjad, millega nähakse ette tingimused, mille korral võib vannutatud audiitor, audiitorühing või selle võrgustiku liige, millesse vannutatud audiitor või audiitorühing kuulub, osutada auditeeritavale üksusele, tema emaettevõtjale või tema kontrollitavatele ettevõtjatele muid auditiväliseid teenuseid kui lõikes 1 osutatud keelatud auditivälised teenused.

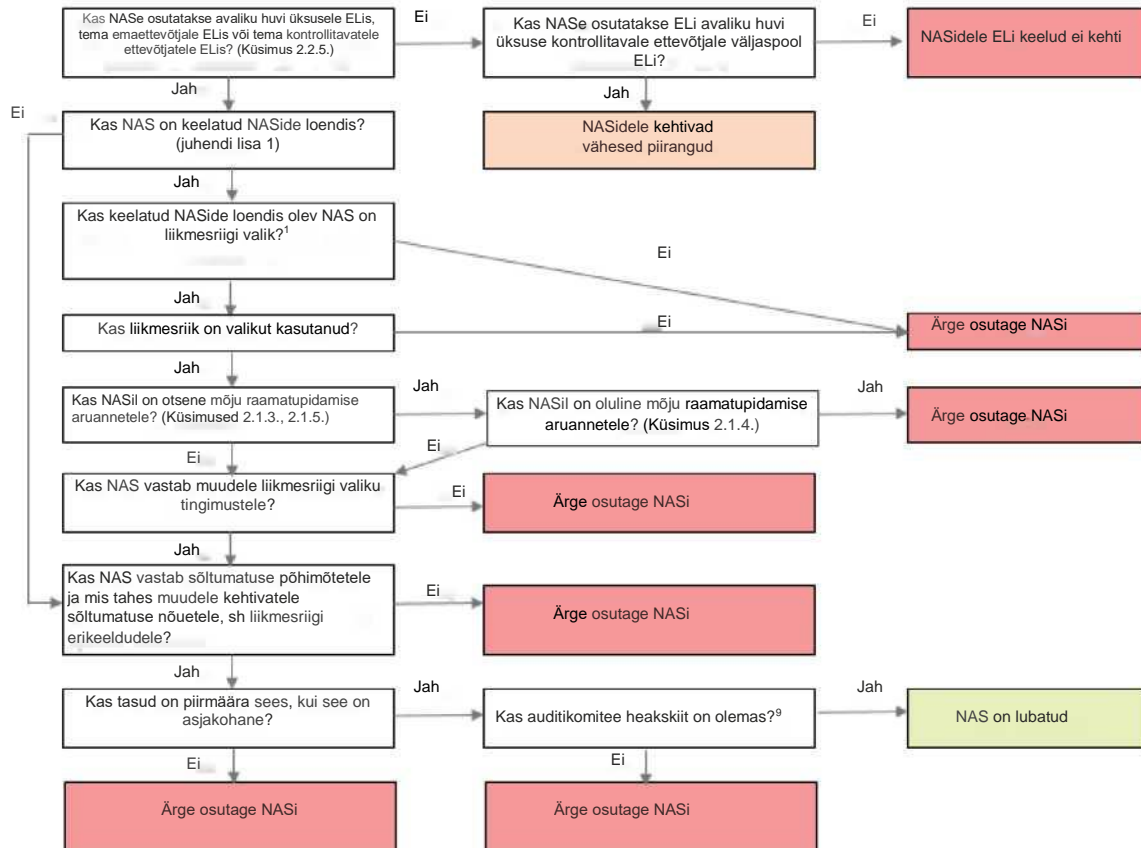
5. Juhul kui selle võrgustiku liige, millesse avaliku huvi üksuse kohustuslikku auditit tegev vannutatud audiitor või audiitorühing kuulub, osutab mõnda käesoleva artikli lõigetes 1 ja 2 osutatud auditivälisest teenust kolmandas riigis asutatud ettevõtjale, keda kontrollib auditeeritav avaliku huvi üksus või kes on sellise üksuse kontrolli all, hindab asjaomane vannutatud audiitor või audiitorühing, kas selline teenuste osutamine võrgustiku liikme poolt võib ohtu seada tema sõltumatuse.

Juhul kui selline teenuste osutamine mõjutab tema sõltumatust, rakendab vannutatud audiitor või audiitorühing vajaduse korral kaitsemeetmeid, et leevendada ohtusid, mida selline teenuste osutamine kolmandas riigis põhjustab. Vannutatud audiitor või audiitorühing võib jätkata avaliku huvi üksuse kohustusliku auditi läbiviimist ainult juhul, kui ta suudab käesoleva määruse artikli 6 ja direktiivi 2006/43/EÜ artikli 22b kohaselt põhjendada, et selline teenuste osutamine ei mõjuta tema professionaalset hinnangut ega auditi aruannet.

Käesoleva lõike kohaldamisel:

- a) käsitatakse osalemist auditeeritava üksuse otsuste vastuvõtmises ning lõike 1 teise lõigu punktides b, c ja e osutatud teenuste osutamist kõigil juhtudel sõltumatust mõjutava tegevusena, mida ei saa leevendada ühegi kaitsemeetmega;
- b) lõike 1 teises lõigus osutatud teenuste puhul, välja arvatud selle punktides b, c ja e osutatud teenused, eeldatakse, et see mõjutab sõltumatust, mistõttu nõuab see põhjustatavate ohtude leevendamiseks kaitsemeetmete võtmist.

## Vooskeem auditiväliste teenuste (*non-audit services, NAS*) keelu või lubatavuse kohta



<sup>1</sup> 2017. aasta audiitoritegevuse seaduse muutmisel, mis tehti seoses määrusega 537/2014, lubati Eestis kõik Euroopa Liidu määrusega lubatud auditiväliseid teenuseid ning ei rakendatud ühtegi määruses toodud võimalikku auditiväliste teenuste osutamise kitsendust.