

**Pakendiauditi teostamise analüüs
ja ettepanekud pakendiseaduse
täiendamiseks ning muutmiseks**

Tallinn 2010

Töö koostaja: Tiina Mitt

Sisukord

Sisukord.....	2
Sissejuhatus.....	3
1. PakS auditit puudutavate sätete analüüs.....	5
2. Mis andmeid peab audiitor pakendiauditi läbiviimisel kontrollima?.....	7
3. Kellele laieneb pakendiauditi kohustus?	9
4. Kas pakendiauditit võib läbi viia „sõltumatu hindaja“?.....	12
5. Audiitortegevus Eestis.....	14
6. Audiitortegevuse seaduse mõisted.....	15
7. Kas pakendiauditi läbiviijaks võib olla siseaudiitor?	16
8. Kas pakendiauditit võib läbi viia lähtudes keskkonnauditi reeglitest?	18
9. Kas vandeaudiitor võib teostada pakendiauditit?.....	21
10. Mis nõuetele peab vastama pakendiaudit?.....	26
11. Ettepanekud pakendiseaduse muutmiseks.....	30
Töös kasutatud materjal.....	31
Töös kasutatud lühendid.....	32
LISA 1 Pakendiettevõtjate andmed.....	33

Sissejuhatus

Pakendiseaduses on põhimõte, et pakendiregistrisse esitatud andmed peab kontrollima või kinnitama audiitor.

Praktika on näidanud, et nimetatud seadusesätted ei ole rakendunud vajalikul tasemel, mis tagaks esitatavate andmete õigsuse. Üks võimalik põhjus võib olla, et kehtiv seadus on üldsõnaline ja ei ole täpsustatud, mis andmeid tuleb auditeerida, millistele auditeerimisstandarditele vastavalt tuleb auditeerida, millistele nõuetele audiitor peab vastama jne. Vastav tähelepanek sisaldub ka Riigikontrolli kontrolliaruandes „Pakendijäätmete kogumise ja taaskasutamise tulemuslikkus“ (12¹) kus keskkonnaministril soovitatakse *„täpsustada pakendiauditi sisunõudeid selliselt, et oleks selge, milliste andmete õigsuse kohta audiitor kinnituse annab (eelkõige peaks sellisteks andmeteks olema erinevatest materjalidest pakendite turule toomise andmed, k.a arvutusmeetodid ning jäätmete taaskasutuse tõendamine).“*

Keskkonnaminister on oma vastuses Riigikontrollile leidnud, et tegemist on problemaatilise teemaga ning et selles osas on täpsustused vajalikud: *„eelkõige vajavad eraldi laiemat arutelu pakendiauditori pädevusele esitatavad nõuded ja kvalifikatsiooni tõendamise kord. On ilmne, et selliste auditite raskuskese peab olema turule toodud pakendikoguste arvestuse kvaliteedi parandamisel ja kontrollil.“*

Nimetatud järeldusele jõuti ka Keskkonnainspektsiooni poolt tellitud ja ELLE OÜ poolt koostatud töös „Pakendiseadusandluse analüüsi läbiviimine ja järelevalve juhendite ning meetodika väljatöötamine“ (10) kus leiti, et pakendiseadus ei sätesta nõudeid audiitori pädevusele, auditeerimise meetodikale, töö piiratlusele (kas nt TKOde puhul auditeeritakse ka TKO liikmeid ja kui põhjalikult), kontrolli või kinnituse vormile jne.

Auditeerimist reguleerib käesolevast aastast jõustunud uus auditeerimistegevuse seadus ja vastavad auditi standardid.

Pole analüüsitud, kui suures osas pakendiauditit on võimalik ja saab siduda tavapärase ettevõtja majandusaasta aruande auditiga või tuleb see eraldi sätestada pakendiseaduses või mõnes teises keskkonnalast auditeerimist reguleerivas õigusaktis. Nende küsimuste lahendamiseks on tellitud käesolev analüüs. Töö lähteülesandes soovitati: täpsustada pakendiseadust selles osas, mis puudutab audiitorlust ning õigusaktide täpsustamisel siduda audiitoritegevus ära audiitoritegevuse seadusega.

Pakendivaldkonna analüüsimisel selgus, et tegemist on keerulise valdkonnaga, mis on kaasa toonud erinevaid võimalusi õigusaktide tõlgendamisel. Ka OÜ ELLE oma analüüsis (19) on leidnud, et *„kohati on pakendiseaduse nõuded üsna üldsõnalised ning lakoonilised jättes ruumi laiadeks ja mitmekesisteks tõlgendusteks. Suuremate probleemidena võib välja tuua pakendijäätmete taaskasutamise tõendamise ebaselguse (taaskasutustõendid, kinnitused taaskasutuse kohta) ja pakendiauditi. /.../ Pakendivaldkonna keerukus, õiguslike nõuete mitmeti tõlgendamise võimalused ja sisuliselt mittetoimiv pakendiaudit raskendavad oluliselt ka Keskkonnainspektsiooni poolt teostatavat järelevalvet. Mida keerukam süsteem ja rohkem üksikasju, mida kontrollida, seda rohkem ressursse, nii ajalisi, finantsilisi kui inimressursse, on vaja.“*

¹ Sulgudes esitatud number viitab töös kasutatud materjalile

Samale järeldusele jõudis ka käesoleva töö koostaja. Sisuliselt on pakendiauditit senini läbi viinud iga auditi läbiviija oma äranägemise kohaselt. Pakendiseaduses sätestatud toiminguid „andmete kontrollimine“ ja „kinnitamine“ auditistandardite alla pole võimalik liigitada, seetõttu võib kokkuvõtteks öelda, et pakendiseadus ei määra täpselt mis andmeid, millises ulatuses, kelle poolt ja kuidas tuleb kontrollida/kinnitada.

Töö koostaja on analüüsinud oma töös pakendiauditi teostamise võimalusi, läbiviijaid ja auditi ulatust ning sellest lähtuvalt on toodud välja tänases, auditeerimist puudutava õigusruumiga kooskõlas olevad ettepanekud pakendiauditi läbiviimiseks ja õigusaktide muutmiseks. Kuna pakendiauditit reguleerib pakendiseadus, milles teostatavad muudatused võtab vastu seaduseandja, siis ei pretendeeri käesoleva töö koostaja kõigi võimalike variantide väljatoomisele. Seaduse muutmise lõplikud ettepanekud arutatakse peale töö eelnõu valmimist läbi koostöös audiitorikoja ja teiste asjaosalistega, et valida välja tänasesse õigusruumi sobivam lahendus.

1. PakS auditit puudutavate sätete analüüs

Pakendiseaduse § 24 kohaselt, selleks et tagada pakendi ja pakendijäätmete arvestuse õigsus, on sätestatud, et pakendiettevtja, kes pole kohustusi üle andnud taaskasutusorganisatsioonile ja taaskasutusorganisatsioon (edaspidi: **TKO**) kohustuvad esitama pakendiregistrisse (**PAKIS**) andmed, mis on kontrollitud/kinnitatud audiitori poolt.

Pakendiettevtjale, kes laseb turule pakendatud kaupa ega ole kohustusi üle andnud TKO-le, kohustub Pakendiseadus (edaspidi: **PakS**) § 24 lg 1 kohaselt „*kalendriaasta kohta esitama pakendiregistrisse kandmiseks järgmised audiitori kontrollitud andmed pakendi ja pakendimaterjali liikide kaupa, sealhulgas eraldi pakendiaktsiisi seaduses sätestatud pakendite osas:*

- 1) *korduskasutuspakendi mass;*
- 2) *turule lastud kauba pakendi mass;*
- 3) *andmed pakendijäätmete taaskasutamise kohta.*

Nimetatud sätte kohaselt ei selgu üheselt, mis andmed on audiitori kontrollimise aluseks. Kas § 24 lg 4 p 1-3 toodud andmed või ka selles sättes eelnevalt nimetatud andmed „*andmed pakendi ja pakendimaterjali liikide kaupa, sealhulgas eraldi pakendiaktsiisi seaduses sätestatud pakendite osas.*“

Pakendid ja pakendimaterjalid on järgmised (PakS §3):

1. Pakendid
 - 1.1. müügapakend ehk esmane pakend;
 - 1.2. rühmapakend ehk teisene pakend;
 - 1.3. veopakend ehk kolmandane pakend.
2. Sõltuvalt pakendi taaskasutuskordadest liigitatakse eelnevalt nimetatud pakendid veel alaliikideks :
 - 2.1. korduskasutuspakend;
 - 2.2. ühekorrapakend.
3. Pakendimaterjalid:
 - 3.1. klaas;
 - 3.2. plastik;
 - 3.3. paber ja kartong, kaasa arvatud kihiline kartong;
 - 3.4. metall;
 - 3.5. puit;
 - 3.6. muu materjal.

Audiitor peab ka kontrollima/kinnitama andmed „*eraldi pakendiaktsiisi seaduses sätestatud pakendite osas*“. Pakendiaktsiisi seaduse (edaspidi: **PakAS**) § 2 kohaselt käsitletakse pakendit PakS mõistes. Seega jääb arusaamatuks, milliseid pakendeid, mis on sätestatud PakAS-s tuleb audiitoril veel täiendavalt kontrollida.

Nimetatud pakendi ja pakendimaterjali liigitus on valdkonnaspetsiifiline ning tavainimene (siinkohal ka audiitor) reeglina ei ole võimeline, ilma eelnevate teadmiste omandamiseta, vahet tegema nt rühmapakendil ja veopakendil, teinekord ka paberi ja kartongi erinevusel jne. Seega olgu koheselt ära mainitud, et pakendiauditi läbiviimiseks on vajalik riigi poolse

juhendi koostamine ja/või audiitorite täiendõppe vajadus, kus erialaspetsialistid annaksid ülevaate pakendisüsteemist.

Siinkohal tasub ka märkimist, et PakS 24 lg4 punktides 1-3 väljatoodud detailsemad audiitori poolt kontrollitavad andmed, peaks grammatilisel sätte tõlgendamisel kehtima kõikide pakendite liikide ja pakendimaterjalide kohta, kuid punktides 1-3 toodu seda pole. Sama sätestab ka PakS § 24 lg 5 kus pakendiettevõtjal kohustatakse TKO-le edasi andma vaid § 24 lg 4 punktide 1-2 nimetatud andmed.

TKO-d kohustatakse PakS §24 lg 6-le esitama kalendriaasta kohta PAKIS-sse kandmiseks sama sätte lõike 4 punktides 1–3 nimetatud andmed iga temale kohustused üle andnud pakendiettevõtja kohta.

Seega tekib ka siin sama küsimus, et kas punktides 1-3 sätestatu pole liialt kitsendav, kuna ei pruugi käsitleda kõiki pakendeid ja pakendimaterjale.

Tekib küsimus, et kas nimetatud andmeid tuleb PAKIS-sse esitada ja audiitori poolt kontrollida/kinnitada vaid punktide 1-3 kohta või ka ikkagi kõikide pakendiliikide ja – materjalide osas: kas korduskasutuspakendi mass tuleb esitada ka pakendimaterjalide osas, kas ühekorrapakendi mass tuleb ka esitada kui seda pole turule lastud jne. See eeldab sätte sõnastuse muutmist (pigem isegi nn pakendiauditi läbiviimiseks eraldi sätte seadusesse sisseviimist), et auditi läbiviimisel oleks teada täpne kontrolliobjekt ja ulatus.

PakS käsitleb erinevalt pakendiettevõtjale ja TKO-le seatud kohustust auditi läbiviimiseks: pakendiettevõtjat, kes pole TKO-ga liitunud, kohustab seadus, et PAKIS-sse esitatud andmed peavad olema kontrollitud audiitori poolt, TKO puhul aga peavad nimetatud andmed olema audiitor kinnitanud.

Milles seisneb nende toimingute erinevus, sellest seadus ega ka seaduse seletuskiri² täpsemalt ei räägi.

² Siin: Pakendiseaduse muutmise 2008.a. (eelnõu 195SE) eelnõu seletuskiri <http://www.riigikogu.ee/?page=eelnou&op=ems&emshelp=true&eid=241991&u=20110116163226>

2. Mis andmeid peab audiitor pakendiauditi läbiviimisel kontrollima?

Keskonnaminister on oma vastuses Riigikontrollile nimetanud, et pakendiauditi eesmärgiks „on tagada turule toodud pakendi liikide ja massi ning taaskasutatud pakendijäätmete kohta esitatavate andmete õigsus.“

Analüüsid PakS sätteid jõudis töö koostaja järeldusele, et pakendiauditi objekt PakS-s on mitmetimõistetav ja auditi ulatus pole haaratav. Töö koostaja kaardistas enamlevinud probleemid pakendiarvestuse pidamisel ning kaalus riskide hindamise läbiviimist, et välja selgitada riskantsemad valdkonnad, millele võiks audiitor keskenduda. Sisulisemal töö läbiviimisel aga loobus ta sellest analüüsist, leides, et hetkel ei ole võimalik ei erialaspetsialistil, pakendiettevõtjal ega teistel asjatundjatel välja tuua väga selgeid ja üheseid kitsaskohti mis mõjutavad ühe või teise pakendiettevõtja või TKO pakendiarvestust ning pakendiaruannete õigsust. Ning kas see on ka vajalik? Auditi olemusest, auditeeritava isikust ning paljudest muudest asjaoludest lähtuvalt (vt pt II) kohustub audiitor enne audititoimingute tegemist, teostama riskianalüüsi, et selgitada välja probleemid mis võivad mõjutada auditeerimist või auditi objekti, siin: PAKIS-sse esitatavate andmete õigsust.

Erinevate pakendiettevõtjate puhul on need riskid erinevad, samuti on need ajas muutuvad, mistõttu töö koostaja leidis, et auditi olemusest tulenevalt määrab audiitor kui professionaal ise auditi riskid. Küll on aga vajalik määratleda täpne auditeeritavate andmete ulatus.

Riigikontroll leidis oma auditi lõpparuandes (12) et vajalik on „täpsustada pakendiauditi sisunõudeid selliselt, et oleks selge, milliste andmete õigsuse kohta audiitor kinnituse annab (eelkõige peaks sellisteks andmeteks olema erinevatest materjalidest pakendite turule toomise andmed, k.a arvutusmeetodid ning jäätmete taaskasutuse tõendamine)“.

Aruandes juhitakse tähelepanu ka sellele, et vajalik on „kontrollida pakendite turule toomise andmete õigsust ning pakendijäätmete liikumise ahelat turule toomisest kuni jäätmete taaskasutamiseni jäätmekäitleja juures. Dokumentatsiooni ja audititulemuste edukaks järelevalveks parandada algdokumentide ja finantsandmete kontrolli ja analüüsi pädevust.“

Ei Riigikontroll ega ka OÜ ELLE oma töös ei toonud välja, millistele andmetele konkreetselt võiks/peaks audiitor keskenduma.

Pakendiarvestuse aluseks on pakendiettevõtja (sh ka TKO) esitatavad aruanded pakendiregistrisse. On oluline märkida, et kui nendes andmetes esinevad vead (kas tahtlikud või mitmetimõistmisest või teadmatuses tekkinud), siis need moonutavad pakendiaksiisi makse suurust/mittemaksmist, samuti on need andmed aluseks kogu arvutusele riikliku taaskasutamise sihtarvude täitmise kohta. Isegi kui nt pakendiettevõtja eksib mõne pakendiliigi valikul või seaduse tõlgendamisel, siis eelduslikult on algdokumentide kaudu võimalik viga tuvastada.

Sisuliselt on olulised kõik pakendiaruandes esitatavad andmed, mistõttu auditeerimise objekti tuleks käsitleda väga lihtsalt ja üheselt mõistetavalt.

Auditi ulatus võiks olla: hinnata pakendiaruandes esitatud andmete õigsust lähtudes arvestuse aluseks olevatest algdokumentidest.

Algdokumentide mõiste on antud PakS § 24 lg 3, need on:

- 1) pakendi tootmist, müüki, sissevedu ja väljavedu käsitlevad raamatupidamise algdokumentid,
- 2) pakendatud kauba müüki, sissevedu ja väljavedu käsitlevad dokumendid,
- 3) pakendi soetamist tõendavad dokumendid;
- 4) pakendit ja pakendijäätmeid taaskasutavate ettevõtjate väljastatud raamatupidamise

- algdokumendid, vastuvõtudokumendid, aktid ja kinnitus taaskasutamise kohta;*
- 5) *tollid aktsepteeritud kaubadeklaratsioonid pakendi, pakendatud kauba ning pakendijäätmete sisse- ja väljaveo kohta.*

Seaduses on määratletud pakendiaruandes esitatavate andmete koosseis ja vorm ning reguleeritud on algdokumentide mõistet, seega võiks piirduda auditeerimisel auditi ulatuse määratlemisel pakendiaruandes toodud andmete kontrolliga.

Samas on seaduse kohaselt taaskasutusmäärade täitmise kohustuse aluseks kinnitused (tõendid) taaskasutuse kohta. Nende alusel määratakse aruandluse perioodil kokku kogutud ning taaskasutatud pakendijäätmete kogused. Seega, kui neid kinnitusi ei kontrollita, võib see kaasa tuua asjaolu, et oluline pole tegelik pakendi taaskasutus, vaid taaskasutuskinnituste arv ning nendel märgitud mass. Tegelik taaskasutuse puudumine võib tähendada, et jäätmed on kas ladestatud prügilasse või viidud mõnel ebaseaduslikul viisil keskkonda või kasutatud energia saamise eesmärgil suuremas koguses kui ette nähtud. Audiitoril on võimalus kontrollida, kas algdokumentil esitatud kinnituse taga on reaalne taaskasutus või mitte, sest reeglina peab selle kohta raamatupidamises säilima kontrollijälg.

Seega võiks kaaluda eraldi rõhutada auditi ulatuse määramisel ka taaskasutustõendite/kinnituste õigsuse/vastavuse hindamist auditeerimisel.

Konkreetsed ettepanekud seaduse muutmiseks esitatakse osas 11.

3. Kellele laieneb pakendiauditi kohustus?

Kas auditeerimine on kohustuslik kõikidele majandustegevuses osalejatele PakS § 11 tähenduses või ainult pakendiettevõtjatele, või siis ainult nendele pakendiettevõtjatele kes pole liitunud TKOga või ainult TKO-dele? Kas see peaks olema kohustus ka pakenditootjale või pakendiettevõtjale, kes laseb turule pakendatud kaupa, või ka isikule, kes veab välja pakendatud kaupa, kas ka pakendijäätmekäitlejale? Variante on mitmeid.

Samuti tekib siin kohe küsimus, et millist auditit peaks vastav ettevõtja tegema? Seda küsimust käsitletakse allpool osas 10.

PakS § 24 lg 4 kohaselt peab „*pakendiettevõtja, kes laseb turule pakendatud kaupa ega ole kohustusi üle andnud TKO-le*“ pakendiregistrisse esitatavad andmed laskma üle kontrollida audiitoril.

Kui sellise ettevõtja osas ja ka TKO osas rõhutatakse auditeerimise kontrollimise/kinnitamise kohustust, siis otsest nõuet teiste pakendiettevõtjate andmete kontrollimise osas seadus ei sätesta.

Vastavalt pakendiregistri andmetele (vt lisa 1) on TKO-ga liitunud 2765 ettevõtet ja turule lastud kogus kokku on 105,9 tuh tonni.

Analüüsid PakS-ses nimetatud nn pakendisüsteemiga kokkupuutuvate isikute ringi on suhteliselt keeruline eristada, kellele peaks laiinema pakendiauditi teostamise kohustus.

Seaduseandja on pidanud vajalikuks reguleerida seaduses rida erinevaid isikuid, kellele laienevad erinevad kohustused:

1. Pakendiettevõtja³ liigitamine. kui ta laseb turule pakendatud kaupa ja on/ei ole ühinenud TKO-ga:
 - 1.1. Pakendiettevõtja, kes laseb turule pakendatud kaupa ja on andnud oma kohustused üle TKO-le (PakS § 16 lg2);
 - 1.2. Pakendiettevõtja, kes laseb turule pakendatud kaupa pakendimassiga rohkem kui viis tonni aastas ja pole oma kohustusi üle andnud TKO-le (PakS § 16 lg3);
 - 1.3. Pakendiettevõtja, kes laseb turule pakendatud kaupa pakendimassiga vähem kui viis tonni aastas.
2. Majandustegevuses osaleja (PakS § 11: pakendiettevõtja, pakenditootja, isik, kes tarnib, toodab või töötleb pakendimaterjali, PakS § 16 lõike 2 alusel asutatud taaskasutusorganisatsioon, pakendijäätmekäitleja ning haldusorgan.)
3. Pakendiettevõtja liigitus lähtudes tema tegevusest:
 - 3.1. Pakendiettevõtja, kes laseb turule pakendatud kaupa,
 - 3.2. Pakendiettevõtja, kes müüb pakendatud kaupa lõppkasutajale või tarbijale (PakS § 26)
 - 3.3. Postimüügiga tegelev pakendiettevõtja (PakS § 20 lg 3),
 - 3.4. Pakendiettevõtja, kes müüb tagatisrahaga pakendit lõppkasutajale või tarbijale (PakS § 20 lg 4),

³ PakS § 10 PAKENDIETTEVÕTJA on isik, kes majandus- või kutsetegevuse raames pakendab kaupa, veab sisse või müüb pakendatud kaupa

4. Ettevõtja liigitus lähtudes müügist:
 - 4.1. pakendatud kauba müüja, kelle müügikoha suurus on 200 ruutmeetrit või üle 200 ruutmeetri (PakS § 20 lg 4'3),
 - 4.2. pakendatud kauba müüja, kelle müügikoha suurus on alla 200 ruutmeetri (PakS § 20 lg 4'4),
 - 4.3. Isik, kes müüb pakendatud kaupa (PakS § 23 lg 1).

Pakendimaterjali massi üle kohustuvad pidama pidevat arvestust ja samuti andmeid auditeerima (PakS § 24 lg 1, 6) järgmised isikud:

1. pakendi tootja,
2. tühja pakendi sisse- ja väljavedaja,
3. pakendiettevõtja, kes laseb turule pakendatud kaupa,
4. isik, kes veab välja pakendatud kaupa,
5. pakendijäätmekäitleja,
6. taaskasutusorganisatsioon nende pakendiettevõtjate osas, kes on talle kohustused üle andnud.

Kuna vandeaudiitorite tunnihinnad kõiguvad vahemikus 600-1500 kr (38-96 eurot), siis tuleb arvestada, et pakendiauditi teostamise hinnad võivad alata hinnanguliselt 30 tuhat kroonist (19 tuhat eurot), lähtudes ettevõtja suurusest, auditi liigist, auditeeri pädevusest, kontrollitavate andmete mahust jm.

Seega tuleks siinkohal kaaluda, kas on otstarbekas sätestada seaduses auditeerimiskohustus kõigi pakendiettevõtjate osas, kes lasevad turule pakendatud kaupa ega ole kohustusi üle andnud TKO-le.

Samuti tuleks kaaluda, kas PakS § 20 lg 7 toodud erandid nende pakendiettevõtjate osas, kes lasevad turule kaupa plastist pakendis, mille mass on alates 10 kg-st aastas, ja muust materjalist pakendis, mille mass on alates 20 kg-st aastas, on piisavad, et seada ka neile auditeerimiskohustus.

Pakendiauditi eesmärgiks on tagada turule toodud pakendi liikide ja massi ning taaskasutatud pakendijäätmete kohta esitatavate andmete õigsus.

Kas eespool nimetatud pakendikogused ja pakendite eriliigid mõjutavad (pakendite maht kogumis või eraldi võetuna, samuti analüüsidest vastavate ettevõtjate koguseid) olulisel määral pakendite kogumismeid, mis võivad omakorda oluliselt mõjutada taaskasutamise sihtarve?

Pakendiregistri andmete (vt lisa 1) analüüsi tulemusena selgus, et kogu turule lastud pakendikogusest 93% lastakse turule nende pakendiettevõtjate poolt, kes lasevad turule pakendit üle 20 tonni aastas ja vaid 1% on need pakendiettevõtjad, kes lasevad pakendit turule 0,02, 0,2 ja 2 tonni aastas. Arvuliselt on selliseid pakendiettevõtjaid kokku 1265, mis moodustab 46% pakendiettevõtjate üldarvust.

Pakendiseaduses oleks otstarbekas kaaluda auditikohustuse seadmisel PakS § 20 lg 7 pakendimasside muutmist vastavalt alla 100 kilogrammi aastas plastist pakendi osas ja alla 200 kilogrammi aastas muust materjalist pakendi osas.

Sama ettepanek oli tehtud ka 2008.a. pakendiseaduse muutmisel⁴ seaduseelnõu algataja poolt, mis küll tagasi lükati. Seletuskirja põhjenduste kohaselt tugineti direktiivi 94/62/EÜ artikli 12

⁴ Siin: Pakendiseaduse muutmise 2008.a. (eelnõu 195SE) eelnõu seletuskiri <http://www.riigikogu.ee/?page=eelnou&op=ems&emshelp=true&eid=241991&u=20110116163226>

punkt 4 –le ja halduskulude vähendamisele, leevendamaks väikeettevõtjate kohustusi. Eelnõu kohaselt tehti ettepanek pakendiettevõtjatel, kelle turule lastava kauba pakendi kogused on väikesed – plastkilest pakendi puhul massiga alla 100 kg aastas ja muust materjalist pakendi puhul massiga alla 200 kg aastas, vabastada pakendi ja pakendijäätmete tagasivõtmise, pakendiregistrisse andmete esitamise ja pakendijäätmete taaskasutamise kohustusest. Kohustus pidi jääma vaid pakendialase arvestuse pidamiseks, et pakendiettevõtjal oleks pidev ülevaade enda poolt turule lastava kauba pakendi massist. Kui pakendi mass ületab vabastuse piirmäärasid, siis rakenduks koheselt oma pakendite kogumise ja taaskasutamise kohustus ning andmete esitamine pakendiregistrile.

Seletuskirja kohaselt leiti, et sellesse gruppi kuuluvad põhiliselt väikepakendajad nagu väiksemad tootlustusettevõtted, kes kaasamüümiseks pakivad kondiitritooteid kile- või paberkottidesse, lillemüüjad, reklaamilevitajad. Nimetatud piirkoguste määramisel oli seaduseelnõu koostajatel aluseks Austria Föderaalse Keskkonnaagentuuri ekspertide ettepanekud, mis tehti Transition Facility twinning projekti raames, Eesti Pakendiregistri andmed ning asjaolu, et sellised piirkogused on kehtestatud ka teistes riikides.

Analüüsi teostaja leiab, et on otstarbekas lähtuda siinkohal juba seaduses kaalutletud kogusest: auditeerimine peaks olema kohustuslik, sarnaselt taaskasutamise nõudega, nende pakendiettevõtjate puhul, kes lasevad turule pakendatud kaupa pakendimassiga rohkem kui viis tonni aastas (sh ka pakendiettevõtjad kes on liitunud TKO-ga) ja kindlasti TKO-d.

Sama koguse kehtestamist tuleks analüüsida ka teiste pakendiarvestuse kohustusega isikute puhul.

Kui nimetatud piirmäär pole aktsepteeritav, tuleks auditikohustuse seadmisel kaaluda PakS § 20 lg 7 piirmäärade tõstmist eelpooltoodu kohaselt.

4. Kas pakendiauditit võib läbi viia „sõltumatu hindaja“?

Kes on sõltumatu hindaja?

Eelkõige mõistetakse siinkohal teatud eriteadmistega (siinkohal nt: keskkonnaalase eriharidusega isik), kes on pädev andma hinnanguid toodud eesmärkide täitmiseks.

Seega võib väita, et kuna pakendiseaduses pole sätestatud nõudeid pakendiauditit läbiviivale audiitorile, siis võis senini seda teha iga sõltumatu hindaja.

Olgu siinkohal kohe öeldud, et lähtudes AudS-st tekib küsimus kes saab üldse olla pakendiseaduses sätestatud nn pakendiauditi audiitor?

AudS annab väga selged mõisted sõnale audiitor, mistõttu saab vastata üheselt, et pakendiauditit läbi viima õigustatud audiitor saab olla kas vandeaudiitor või siseaudiitor, kellele on AudS kohaselt omistatud vastav kutse.

Ka AudS § 2 sätestab üheselt, et „*teistes seadustes kasutatud arvestusalaga seotud mõistet „audiitor“ käsitatakse selle seaduse tähenduses audiitorettevõtjana*“. Seaduse § 9 sätestab omakorda nõuded ärinime kasutamisele, mistõttu ärinimes auditi nime kasutamine on suhteliselt komplitseeritud⁵

AudS jõustus märtsis 2010, seega sellest ajast ei tohiks ühtegi pakendiauditit läbi viia ilma kutseta audiitor. Samas kuna PakS ei sätesta midagi konkreetsemalt, ega esita nõudeid pakendiauditi audiitorile, siis võib ka antud sätet tõlgendada üld- ja eriseaduse kontekstis: PakS on eriseaduseks AudS-le, seega rakenduvad siinkohal PakS erisused. Kuid millised, seda seadus ei täpsusta, mistõttu selget ja ühest vastust anda ei saa- seni kuni PakS- s on käesolev sõnastus, seni ei ole võimalik ka ümber lükata nn sõltumatu hindaja poolt tehtud auditite tulemusi.

Miks siis ei võiks jätkata samamoodi ja lubada PakS-s sätestatud auditit läbi viima sõltumatul hindajal?

Analüüsi teostaja peab vajalikuks etteruttavalt rõhutada, et pakendiaudit eeldab riiklikult oluliste andmete (taaskasutuse sihtarvud) osas kindlustunde saavutamist, mistõttu selline sõltumatu hindaja poolt läbiviidav „audit“ ei saa olla aktsepteeritav.

Toome siinkohal välja põhjused, miks ei saa jätkata samamoodi ehk miks ei saa lubada pakendiauditit teostama sõltumatul hindajal:

- 1) Sõltumatul hindajal puudub erialane pädevus: pole kehtestatud, milliseid teadmisi ja oskusi peab ta omama et pakendiauditit läbi viia (kas kõrgem või keskharidus, kas

⁵ Nt viib käesoleval ajal läbi pakendiauditit Eesti Pakendiaudit OÜ. Tema kodulehelt pole leitav, kas tegemist on vandeaudiitoritega või sõltumatute hindajatega

vajalikud on finantsteadmised või lisateadmised valdkonnast; kas ja millistest standarditest peab audiitor juhinduma?).

- 2) Puuduvad nõuded hindaja isikuomaduste kohta: kas tal peab olema hea maine ja kas ta peab olema usaldusväärne, sõltumatu, objektiivne? Nt kas ta võib teha auditit, kui ta on karistatud kriminaalkorras jms.
- 3) Huvide konflikti ja eetika küsimused;
- 4) Vastutuse küsimus: kas ja kuidas hindaja vastutab oma töö tulemuste eest, valeandmete esitamise eest (nt kutse vastutuskindlustus, vande andmine, sanktsioonid ebaõigete andmete kajastamise eest?)
- 5) Pole tagatud hindamise kvaliteet: puuduvad juhendid ja/või metoodika, millest peab ta juhinduma auditi läbiviimisel, et tagada andmete õige ja õiglane kajastamine, samuti, et kontrolliriski minimaliseerida.
- 6) Puudub igasugune järelevalve hindajate üle, et tagada auditite kõrge kvaliteet.

Nagu nendest punktides näha, on vajalik mitmete asjaolude väljaselgitamist ja sätestamist seaduses, et tagada sõltumatu hindaja pädevus, vastutus ning lõpptulemusena pakendiauditite kvaliteet. Töö koostaja leiab, et pigem on vajalik otsida Eesti õigussüsteemist tuge selliste auditite pädevuse tõstmiseks, mitte asuda välja töötama uut õigusakti ülaltoodud nõuete kehtestamiseks.

Alternatiiviks oleks siinkohal: luua pakendiaudiitorite (siin: sõltumatute hindajate) jaoks tegevusloa süsteem nagu nt on see kehtestatud maamõõtjate, metsa korraldajate jt osas, kuid see tooks kaasa põhjendamata kulutused nii seaduseandjale (vajalik korraldada riigipoolset täiendkoolitust, välja töötada ja kehtestada tegevusloa andmise kord, riigilõivude süsteem, nõuded jne) kui ka hindajatele endale.

5. Audiitortegevus Eestis

Audiitortegevust Eestis reguleerib käesoleval ajal 8.märtsil 2010.a. jõustunud audiitortegevuse seadus. Eelmine seadus võeti vastu 10.02.1999.a.

Uutel põhimõtetel rajaneva audiitortegevuse seaduse (*AudS*) vastuvõtmist mõjutas 17. mail 2006. aastal vastu võetud Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 2006/43/EÜ, mis käsitleb raamatupidamise aastaaruannete ja konsolideeritud aruannete kohustuslikku auditit.

Direktiivi 2006/43/EÜ vastuvõtmise peamiseks eesmärgiks oli kohustusliku auditi nõuete ühtlustamine. Sellega loodi alus audiitori kutse tegutsemiseks, lähtudes ühtsetest põhimõtetest ja kvaliteedistandarditest. Samuti sätestati direktiiviga vannutatud audiitori avaliku huvi funktsioon, mis tähendab, et laiem avalikkus ja institutsioonid usaldavad vannutatud audiitori töö kvaliteeti.

Direktiivi kohaselt on oluline tagada kõigi Euroopa Liidu õiguse alusel nõutavate kohustuslike auditite järjepidevalt kõrge kvaliteet, viies nad läbi rahvusvaheliste auditeerimisstandardite alusel. Nimetatud põhimõtted võeti aluseks ka uue AudS väljatöötamisel.

6. Audiitortegevuse seaduse mõisted

AudS on küllaltki keeruline seadus, et inimene, kes auditeerimisvaldkonnaga kokku ei puutu, seda mõistaks, seepärast tuuakse siinkohal välja seaduses ja ka tavaelus sageli kasutatavate mõnede mõistete tähendused.

AudS seletuskirja kohaselt nenditakse, et kõige üldistatumal tasemel on seaduses sõna „audiitor” üldmõiste, mis tähistab igat liiki audiitoreid. Terminit „*audiitortegevus*” kasutatakse kõiki valdkondi, audiitoreid ja auditeerimise vorme hõlmava tegevuse tähistamiseks.

Kutseala valdkondadest tuleb kindlasti eristada sisemist (siseauditeerimine – *Internal Auditing*) ja välimist (välisauditeerimine – *External Auditing*) audiitortegevust.

(Majandus)arvestusega seotud sõltumatuid välisaudiitoreid tähistab mõiste „*vandeaudiitor*”.

Audiitortegevus jaguneb valdkonnapõhiselt järgmiselt:

- 1) majanduskontroll,
- 2) keskkonnaala audiitortegevus (pakendiaruande audit pakendiseaduse § 24 lg 4 ja 6, keskkonnaudit),
- 3) infosüsteemide alane audiitortegevus (IS-audit),
- 4) tervishoiualane audiitortegevus (terviseaudit)

AudS reguleerimisalast on välja jäetud punktides 2-4 toodud audiitortegevus, mis on Eestis reguleeritud eriseadustega, samuti on välistatud ka majanduskontrolli alamosaks olev tulemuskontroll (nt tulemusaudit).

Erinevus eelmisest audiitortegevuse seadusest on see, et kehtiv regulatsioon põhineb rahvusvahelistel standarditel, mis on tagatud seadusjõuga. Eesti õigusruum sellist järjepidevat praktikat ei tunne, pigem on tegemist erandiga, samas loob selline süsteem audiitortegevuse kõrge kvaliteedi, sidususe ja ühetaolisuse kogu valdkonnas.

7. Kas pakendiauditi läbiviijaks võib olla siseaudiitor?

Kõigepealt vaatleme mis on siseaudit ja mis nõuded onn siseaudiitorile esitatud.

Siseaudit AudS seaduse kohaselt (§ 71) on siseaudiitori kutsetegevus, mille objektiks on kriteeriumide alusel korraldatud protsessid, nende juhtimine ja kontroll, või mis on suunatud kontrolli objektiks oleva tehingu kontrollikriteeriumidena määratletud õigusaktile vastavuse kindlaks tegemisele või mittevastavuse tuvastamisele. Siseaudiitori eesmärgiks on kogutud tõendusmaterjali põhjal aruandes avaldada ettenähtud kasutajale üldistavas jaatavas või eitavas vormis arvamus.

Siseaudiitori kutsetegevus on sõltumatu, objektiivne, kindlust ja nõu andev tegevus, mis on kavandatud lisama väärtust organisatsiooni tegevusele ja seda täiustama.

AudS § 69 kohaselt aitab siseaudiitori kutsetegevus kaasa organisatsiooni eesmärkide saavutamisele.

Siseaudiitor juhindub AudS § 70 kohaselt siseaudiitori kutsetegevuse standarditest:

- 1) Rahvusvahelise Siseaudiitorite Ühingu (edaspidi *IIA*) põhimõtete järgi ja rahvusvaheliste siseauditeerimise standardite alusel koostatud standardid;
- 2) muud siseaudiitori kutsetegevusega seotud standardid.

Paljudes organisatsioonides aitavad siseaudiitorid või sarnaseid funktsioone täitvad töötajad kaasa organisatsiooni kontrollimehhanismide monitoorimisele eraldi hindamiste kaudu, ka mitmed pakendiettevõtjad on kehtestanud/rakendanud oma organisatsioonis keskkonnajuhtimis- ja –auditeerimissüsteemi EMAS või ISO 9001 ja 14001. Nad annavad regulaarselt informatsiooni sisekontrolli funktsioneerimise kohta, keskendades suurt tähelepanu sisekontrolli ülesehitusele ja toimimisele. Nad edastavad infot organisatsiooni tugevate külgede ja nõrkuste kohta ning soovitusi sisekontrolli täiustamiseks.

Kuna mitmetel pakendiettevõtjatel on olemas tööl siseaudiitor või siis ka sisekontrolör, kes võiks sellist auditit läbi viia, siis oleks see kindlasti pakendiettevõtjate poolt aktsepteeritum, kui pakendiauditit võiks läbi viia ka siseaudiitor, kuna reeglina viiakse see audit läbi väiksemate kulutustega kui seda teeks välisaudit.

Siseaudiitori tegevuse ulatus, eesmärk ja nõuded siseaudiitorile on selgelt sätestatud AudS-s, piisaks ju ainult viidata pakendiseaduses, mis on pakendiauditi eesmärk ja ulatus, esitada viide, et pakendiaudit viiakse läbi pakendiettevõtja ja/või TKO siseaudiitori poolt lähtudes AudS-s siseauditile sätestatud nõuetest ning standarditest ning käesoleva analüüsi ülesanne oleks täidetud.

Paraku nii lihtne see pole, sest nagu nähtub eeltoodust: siseaudiitori ülesandeks on eelkõige organisatsiooni siseste protsesside hindamine ning organisatsiooni juhtkonnale kindlustunde andmine, pakendiauditi puhul on tegemist väljapoole suunatud kindlustunde andmisega. Pakendiauditi eesmärgiks on pigem, see, et pakendiauditis antakse organisatsiooni osas hinnang avalikkusele, kas andmed pakendite ja pakendiliikide kohta, mis on esitatud pakendiaruandes on õiged.

Välisaudiitori funktsiooni iseloomustab kõige ilmekamalt kontrollitegevus, mille objektiks on möödunud perioodide rahandusinformatsioon ning kes suunab oma sõnumi avalikkusele, pakkudes avaliku hüvena kindlust – nt kas raamatupidamise aastaaruanne kajastab olulises osas organisatsiooni majanduslikku olukorda õigesti ja õiglaselt.

Veel tasub lisada, et AudS regulatsioon ei laiene muudes erasektori üksustes siseaudiitorite kutsetegevusele ega nende kvalifikatsiooninõuetele, vaid reguleerib pigem avaliku sektori siseauditi valdkonda.

Erasektoris tegutseva siseaudiitori tegevuspõhimõtted sätestab eelkõige osanik. Sealjuures toimib juhtimisahel (osanikud – nõukogu – juhatus) liigsete moonutusteta.

IFAC-i rahvusvaheline auditeerimisstandard (standard 610, punkt 8) nendib, et *„Siseauditeerimine on osa organisatsioonist. Olenemata siseauditeerimise sõltumatuse ja objektiivsuse tasemest ei suuda see raamatupidamisaruannete kohta arvamuse avaldamisel saavutada sellist sõltumatuse taset nagu on nõutud välisaudiitorilt.“*

Seega juba siseauditi tegevuse eesmärgist tulenevalt ei saa siseaudiitor (alludes otse organisatsiooni juhtkonnale) anda täit kindlust avalikkusele ning seetõttu lisandub tavalisele kontrolliriskile (kuna audit on reeglina valimipõhise iseloomuga, mistõttu kõiki vigu ja kõrvalekaldeid ei suudeta 100%-liselt kunagi avastada) ka sõltumatuse ja objektiivsuse rikkumise risk.

Seega kõiki eeltoodud asjaolusid arvestades ei pea töö koostaja otstarbekaks anda võimalust pakendiettevõtjatele, et pakendiauditit võiks läbi viia siseaudiitor.

8. Kas pakendiauditit võib läbi viia lähtudes keskkonnauditi reeglitest?

Nagu eelpool juba märgitud, ei reguleeri AudS keskkonnaalast audiitortegevust, sh keskkonnauditit, mida reguleerib keskkonnamõju hindamise ja keskkonnajuhtimissüsteemi seadus ja Euroopa Parlamendi ja Nõukogu määrus (EÜ) nr 761/2001⁶ (edaspidi: **määrus nr 761/2001**).

Keskkonnajuhtimis- ja –auditeerimissüsteemi (edaspidi: **EMAS**) kohaseks keskkonnaauditiks nimetatakse juhtimismehhanismi, mis hõlmab süstemaatilist, dokumenteeritud, korrapärast ja objektiivset hinnangut organisatsiooni, juhtimissüsteemi ja keskkonnakaitseliste protsesside tulemuslikkusele ning mille eesmärk on:

- 1) hõlbustada juhtkonna kontrolli tegevuse üle, mis võib keskkonda mõjutada;
- 2) hinnata keskkonnapoliitika järgimist, sealhulgas organisatsiooni keskkonnaeesmärke ja –ülesandeid.

Audiitoriks EMAS tähenduses on organisatsiooni töötajaskonda kuuluv või organisatsiooniväline üksikisik või isikute rühm, kes tegutseb organisatsiooni juhtkonna nimel, kellel ainuisikuliselt või kollektiivselt on määruses 761/2001 sätestatud pädevus ja kes on auditeeritavast tegevusest piisavalt sõltumatu, et teha objektiivne otsus.

Seega: eelkõige on tegemist keskkonnaalase siseauditiga, mille eesmärgiks on hinnata rakendatavat keskkonnajuhtimissüsteemi ning kindlaks teha, kas see on kooskõlas organisatsiooni poliitika ja programmiga, mille hulka kuulub keskkonnaalaste õigusaktide vastavate nõuete järgimine.

Määrus 761/2001 sätestab, et keskkonnaauditeid peavad tegema isikud, kellel on auditeeritavates sektorites ja valdkondades vajalikud teadmised, sealhulgas teadmised ja kogemus asjakohastes keskkonnaalastes, juhtimise, tehnilistes ja õigusküsimustes ning piisav auditeerimisalane erikoolitus ja pädevus püstitatud eesmärkide saavutamiseks.

EMAS-e tegevusel on tugev toetus riigisisest ja –ülesest: iga liikmesriik kehtestab süsteemi sõltumatute tõendajate akrediteerimiseks ja nende tegevuse järelevalveks; soodustab organisatsioonide osalemist EMASis, võtab vajalikud meetmed tagamaks riigisisese teavituse organisatsioonidele määruse sisust ja avalikkusele EMASi eesmärkidest ja põhisisust jms. Organisatsioonide registreerimise menetluse ning tõendajate akrediteerimise ja järelevalvega seotud halduskulude ning muude EMASi kulude katmiseks on kehtestatud riigilõivusüsteem.

⁶ EUROOPA PARLAMENDI JA NÕUKOGU MÄÄRUS (EÜ) nr 761/2001, 19. märts 2001, organisatsioonide vabatahtliku osalemise võimaldamise kohta ühenduse keskkonnajuhtimis- ja -auditeerimissüsteemis (EMAS)

EMAS-sis osalevad organisatsioonid täidavad EN ISO 14001:2004 nõudeid jm Euroopa ja rahvusvahelisi standardeid, mis on kohaseks tunnustatud.

Nagu nähtub eeltoodud keskkonnaauditi lühikokkuvõttest on EMAS põhine keskkonnaaudit ja audiitortegevus selgelt reguleeritud. Asjatundmatule võib tunduda, et pakendiaudit on samamoodi keskkonnavaldkonda puudutav audit, mida oleks lihtne seada samadesse raamidesse nagu EMAS keskkonnaaudit. Selline lähenemine lihtsustaks pakendiauditi valdkonna reguleerimist pakendiseaduses, kuna keskkonnaauditi läbiviimisele ja audiitorile on seatud selged nõuded.

Siiski pole aga võimalik pakendiauditit seada samadesse raamidesse nagu keskkonnaaudit ja seda alljärgnevalt:

1. Keskkonnaauditi puhul on tegemist siseauditi funktsiooniga. Kõige kõrgemal üldistuse tasemel on siseauditi puhul tegemist kontrollifunktsiooniga, mille objektiks on protsessid ja kelle töö tulemus on suunatud organisatsiooni sisse. Pakendiauditi puhul aga on vajalik hinnata, kas pakendiaruanne kajastab olulises osas organisatsiooni majanduslikku olukorda õigesti ja õiglaselt. Seega on keskkonnaauditi eesmärk suunatud organisatsiooni sisse, pakendiauditil aga anda kindlustunne avalikkusele.
2. Keskkonnaauditi puhul hindab audiitor eelkõige organisatsioonis rakendatavat keskkonnajuhtimissüsteemi, et kindlaks teha, kas see on kooskõlas organisatsiooni poliitika ja programmiga. Siia kuulub ka keskkonnavalaste õigusaktide nõuete järgimine. Pakendiaudit on suunatud eelkõige finantsandmete kontrollile (tehingute, andmete ja aruannete õige ja õiglane kajastamine);
3. Küsimused, millega EMAS-i rakendavad organisatsioonid peavad tegelema on selgelt reglementeeritud riigile otsekohalduvas õigusaktis: Euroopa Parlamendi ja Nõukogu määruses (EÜ) nr 761/2001.

Need on järgmised:

- 3.1. vastavus õigusnormidele,
- 3.2. keskkonnategevuse tulemuslikkus,
- 3.3. välissuhtlus ja suhtekorraldus,
- 3.4. töötajate kaasamine.

Pakendiauditi eesmärgiga punktides 3.2-3.4. toodu sisuliselt ei haaku ning pakendiauditi eesmärgiks on vaid osaliselt vastavuse järgimine õigusnormidele (siin: õigete andmete esitamine, pakendi sihtarvude täitmine), pigem taandub pakendiaudit finantsandmete kontrollile.

Kokkuvõtteks: EMAS-ses on küll selgelt määratletud keskkonnaauditi ulatus ja eesmärk, audiitorile seatud pädevus ja auditile esitatavad nõuded, kuid nõuded on esitatud Euroopa Parlamendi ja Komisjoni tasandil (siseriiklikus õigusaktis - keskkonnamõju hindamise ja keskkonnajuhtimissüsteemi seaduses, on vaid viited määrusele). Seega isegi puht tehniliselt on ületamatu seada kohustus läbi viima pakendiauditit sarnaselt keskkonnaauditiga, see eeldaks väga paljude erinevuste kehtestamist eraldi õigusaktis (nt erinevused audiitorite pädevuses, auditi ulatuses, organisatsioonile seatud nõuete ja ülesannete osas jne). Seega oleks otstarbekam pigem sobivad nõuded seaduses eraldi välja kirjutada.

Töö koostajale antud ülesandeks polnud välja töötada täiesti uut süsteemi pakendiauditi läbiviimiseks, vaid pigem kasutada olemasolevaid reeglistikke, mis on sissetöötatud Eestis ja

kättesaadavad. Uue reeglistiku kehtestamine eeldaks riigipoolseid täiendavaid ressursse, koolitusprogrammide koostamist, koolituste läbiviimist ja korraldamist ja eraldi juhendite koostamist, et tagada pakendiauditi ühetaoline läbiviimine ja nõuete ühtsus. Seega ei sobi ka ülalnimetatud EMAS-e süsteem keskkonnauditi läbiviimiseks.

9. Kas vandeaudiitor võib teostada pakendiauditit?

AudS § 3 kohaselt on vandeaudiitor (*Sworn Auditor*) isik, kes on sooritanud arvestusala eksperdi kutseksami⁷ raamatupidamise ja vandeaudiitori eriosa, kellele rahandusministri otsusega on antud vandeaudiitori kutse ning kes on andnud vande.

Töö koostaja on jõudnud järeldusele, et kõiki asjaolusid kaaludes, on otstarbekas kehtestada pakendiseaduses, et pakendiauditit võib läbi viia vaid vandeaudiitor AudS tähenduses.

Järgnevalt toon välja asjaolud, mis on selle arvamuse aluseks.

1. Audiitori tegutsemine audiitorettevõtjana. Eestis võib vandeaudiitor osutada kutseteenust üksnes audiitorettevõtja kaudu (sh ka FIE) (AudS § 7), mis on tema ettevõtluseks. Tegevus ettevõtjana annab nii AudS (vt § 62) kui ka äriseadustiku kohaselt suuremad nõuded ettevõtja varalisele vastutusele kui see oleks füüsilisel isikul.
2. Mõistete selgus. AudS § 9 kohaselt ei ole lubatud, et sõnu „vandeaudiitor“, „audiitorühing“, „audiitorettevõtja“ või selle tuletisi ja võõrkeelseid vasteid võib oma majandustegevuses või ärinimes kasutada muus tähenduses kui selles, mis on AudS-s kehtestatud. Eesti keeleruumis on valitsemas olukord, kus mõisteid „audiitor“ või „audit“ kasutatakse väga laialdaselt ka muus kontekstis. Juba selline selge sõnakasutus annab aluse nii pakendiettevõtjatele kui ka järelevalve teostajatele selgelt ja üheselt hinnata, kas pakendiauditi on läbi viinud pädevad isikud või mitte. AudS seletuskirja kohaselt on see säte lisatud seadusesse seetõttu, et luua selge erisus sõltumatu välisaudiitori kutse ja kõigi teiste üldmõistet „audiitor“ kasutavate kutsete vahel ning saavutamaks vastavat õiguskindlust mõiste „vandeaudiitor“ kasutamispädevuse osas. See välistab pakendiauditi läbiviimise mittepädevate e vandeaudiitori kutset mitteomavate isikute poolt juba lähtudes sõnastuse selgusest.
3. Kutseksam. Vandeaudiitor on füüsiline isik, kes on sooritanud kutseksami raamatupidamise eriosa ja vandeaudiitori eriosa osas ning kellele on rahandusministri otsusega antud vandeaudiitori kutse ning kes on andnud vande. Vandeaudiitor on arvestuseksperit. AudS-s on esmakordselt kutseksami nõudega Eestis loodud mudel, millega oleks võimalik kontrollida audiitortegevuse valdkonnas tegutsejate pädevust kõikide spetsiifiliste rahvusvaheliste standardite tundmise ja vajaliku ettevalmistuse osas.
4. Tegevusloa nõue. Kehtiv, Rahandusministeeriumi väljastatud tegevusluba, annab vandeaudiitorile⁸ oma nimel kutseteenuse osutamise õiguse Eestis. Tegevusluba ei ole üleantav ning selle kasutamine teise isiku poolt on keelatud. Tegevusluba on tähtajatu. Tegevusloa staatus kajastub vastava märkena registris. Tegevusloaga vandeaudiitor on vandeaudiitor, kellel on erioigus oma nimel kutseteenuseid osutada. „Oma nimel“ tähendab õigust, võimet ja kohustust autonoomselt, teistest sõltumatult korraldada ja juhtida vandeaudiitori kutsetegevust (kutseteenuse osutamist). AudS kohaselt on vaid

⁷ So arvestusala eksperdikutseksam vt AudS pt II

⁸ Siin: tegevusloaga vandeaudiitor – Certified Sworn Auditor; AudS § 80 lg1.

tegevusloaga vandeaudiitoril teistest sõltumatult vandeaudiitori kutsetegevuse õigus, tema assistendil, abil ja muul sellesse tegevusse kaasatud sellist õigust pole.

5. Kutseeetika. AudS § 39 lg 1 kohaselt on vandeaudiitor kohustatud järgima kutse-eeetika aluseid, mis sätestatakse eetikakoodeksis⁹.
6. Maine ja usaldusväärsus. Vandeaudiitori kutsetegevuse saamise eelduseks on asjaolu, et audiitor peab olema hea mainega ja usaldusväärne (AudS §39 lg3). Nimetatud nõuet loetakse kahjustatuks isiku poolt järgmistel juhtudel:
 - 6.1. Kui karistusregistri andmetest ilmneb, et nimetatud isiku kohta on jõustunud süüdimõistetav kohtuotsus tahtlikult toimepandud kuriteo eest;
 - 6.2. kes on pankrotivõlgnik või kellel on kehtiv ärikeeld või kellel on seaduse alusel ära võetud õigus olla ettevõtja;
 - 6.3. kelle varasem õigusvastane tegevus või tegevusetus on kaasa toonud äriühingu pankroti või sundlõpetamise või tegevusloa kehtetuks tunnistamise ja pankroti väljakuulutamise või sundlõpetamise kohtu poolt likvideerija määramisest või tegevusloa kehtetuks tunnistamisest on möödunud vähem kui kolm aastat või kui karistusandmed pole karistusregistrist karistusregistri seaduse kohaselt kustutatud.
7. Sõltumatus (AudS § 45). Tegemist on kindlasti olulisima institutsiooniga vandeaudiitori kutsetegevuses. Minetatud sõltumatus seab kahtluse alla niihästi konkreetse teenuse kvaliteedi, kui kogu kutse reputatsiooni. AudS sätestab vandeaudiitori kohustuse dokumenteerida kõik sõltumatust kahjustada võivad või kahjustavad märkimisväärsed ohud, samuti nende ohtude vähendamiseks rakendatud kaitsemeetmed.
8. Kutsesaladuse hoidmine (AudS § 48 ja direktiivi art 23). Vandeaudiitor kohustub hoidma saladuses kutsetegevuse käigus teatavaks saanud infot ja dokumente, mis kehtib ka peale kutsetegevuse lõpetamist. Tegevusloaga vandeaudiitori ja kliendilepingu teise osapoole vahel on eriline usaldussuhe, mis põhineb eelkõige teadmisel, et vandeaudiitori kutsetegevuse käigus teatavaks saanud asjaolusid ei saa üldjuhul kasutada kliendilepingu teise osapoole vastu.
9. Teadmiste, oskuste ja isiksuseomaduste kontroll. Vandeaudiitori kutseeksami raames kontrollitakse lisaks valdkonna tundmisele ka vandeaudiitori teadmiste, oskuste ja isiksuseomadusi (AudS § 17), samuti ka eksami teostaja kutsetegevuse alustamiseks või jätkamiseks vajalikku ettevalmistuse taset, teadmisi, oskusi ja vilumusi.
10. Hoolsus ja kompetentsus. AudS § 40 sätestab, võttes aluseks IFAC-i väljatöötatud eetikakoodeksi peab audiitor omama vajaliku kompetentsust ja nõutavat hoolsust, mis saavutatakse, kui hoitakse teadmisi, oskusi ja vilumusi pidevalt tasemel, mis ei ohustaks vandeaudiitori tegevuse kvaliteeti. Üheks meetodiks selle nõude saavutamiseks on

⁹ Kutseliste arvestusekspertide eetikakoodeks (eesti)* Kättesaadav Audiitorkogu kodulehelt:
<http://www.auditorkogu.ee/docs/ISA/Standardid2010/EetikakoodeksEE2010.pdf>

täiendõppe kohustus ja samuti ka see, et audiitor kohustub täitma Audiitorkogu organite õigusakte ja otsuseid ning järgima vandeauditiitori tegevuse head tava.

11. Haridus, töökogemus. Vandeauditiitori kutsetegevuse saamise eelduseks on kindlad seaduses sätestatud nõuded. Vandeauditiitor peab:
 - 11.1. omama vähemalt bakalaureusekraadi või rakenduskõrghariduse diplomit või nendega samaväärset haridusalast kvalifikatsiooni;
 - 11.2. omama töökogemust täites vähemalt ühte alljärgnevat tingimust:
 - 11.2.1. praktiseerinud vandeauditiitori juhendamisel vähemalt 3.a.,
 - 11.2.2. tegutsenud kutsealal vähemalt 7.a., mis on võimaldanud tal omandada küllaldased teadmised rahanduse, õiguse ja arvestuse valdkonnas;
 - 11.2.3. tegutsenud kutsealal vähemalt 15 aastat, mis on võimaldanud tal omandada küllaldased teadmised rahanduse, õiguse ja arvestuse valdkonnas.

12. Täiendõppe kohustus. AudS §42 lg1 sätestab vandeauditiitori täiendusõppe kohustuse, mis aitab tagada kutseoskuste järjepidevalt kõrget taset. Täiendusõppe kohustus tuleneb 8. direktiivi artiklist 13. Sama artikkel kohustab ka liikmesriike tagama vastavat õpet audiitoritele.

13. Erialaorganisatsiooni kuulumine - audiitorkogu. Eesti õigusruum tunneb audiitorite avalik-õigusliku organisatsioonina Audiitorkogu institutsiooni. Vandeauditiitor on Audiitorkogu liige (AudS §103 lg1 p1). Selle, Euroopa Liidus harvaesineval moel korraldatud erialaorganisatsiooni kasutamine, loob eeldused valdkonnas tegutsejate koondamiseks ühtse korporatiivse suhtega. Sellega välditakse põhimõtteliselt ühe ja sama standardi (nt: audit vs ülevaatus) erineva kvaliteediga rakendamist. Audiitorkogu tegevuse eesmärkideks on:
 - 13.1. kutsetegevuse kvaliteet, hea maine ja usaldusväärsus;
 - 13.2. kutsetegevuse hea tava kujundamine ja ühtlustamine;
 - 13.3. järelevalve korraldamine;
 - 13.4. täiendusõppe korraldamine;
 - 13.5. kutsealaste õiguste kaitsmine.

14. Kutseühendusesisene kvaliteedikontroll (AudS § 137). Kvaliteedikontrolli käigus on Audiitorkogu eesmärk kontrollitaval perioodil teostatud kutsetegevuse õigusaktidele, standarditele, juhenditele ja soovitudele vastavuse kontrollimine. Kutseühendusesisese kvaliteedikontrolli eesmärk tuleneb 8. direktiivis¹⁰ sätestatud põhimõttest: avastada, korrigeerida ja vältida nõuetele mittevastavat kohustusliku auditi teostamist.

15. Järelevalve korraldus. Järelevalve audiitortegevuse valdkonnas on 3-tasandiline: esimesed kaks tasandit moodustavad Audiitorkogu organid – juhatus ja järelevalvenõukogu. Kolmandaks tasandiks on Rahandusministeerium.

¹⁰ 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.

Järelevalvenõukogu on Audiitorkogu sõltumatu järelevalveorgan, mis korraldab ja juhib järelevalvealast tegevust. Audiitorkogu juhatus allub järelevalvealases tegevuses järelevalvenõukogule, olles mehhanismiks, millega viikse järelevalvealast tegevust ellu.

Rahandusministeerium teostab Audiitorkogu üle riiklikku järelevalvet. Rahandusminister moodustab kuni 5-liikmelise nõuandva komisjoni avaliku sektori siseaudiitorite kutsetegevusega ja järelevalvega seotud küsimustes. Järelevalvenõukogu on avaliku võimu kandja.

Olgu kutseeksami tase kuitahes kõrge on järelevalve see, mis tagab kutsetegevuse kvaliteedi kõrge taseme püsimise. 8. direktiivi kohaselt peab vannutatud audiitorite ja audiitorühingute tunnustamise ja registreerimise lõplik vastutus olema järelevalve süsteemil, mis funktsioneerib avalikes huvides.

16. Metodoloogiline järjepidevus. Vandeaudiitorite kutsetegevuses eristatakse selgelt AudS kohaselt kasutatavate kutsetegevuse standardite järjepidevust ja kooskõla rahvusvaheliselt aktsepteeritud standarditega. Vandeaudiitor peab kutsetegevuses täitma Euroopa Komisjoni otsekohalduva määrusega või järelevalvenõukogu kinnitatud kutsetegevuse ning kvaliteedi standardeid.
17. Auditi tulemuse selge väljund: vandeaudiitori aruanne (AudS § 54). Tegevusloaga vandeaudiitori aruanne on dokumendina vormistatud kindlustandva teenuse kutsetegevuse aruanne, milles sõltumatu tegevusloaga vandeaudiitor või seaduse alusel audiitorühingut esindav vandeaudiitor avaldab kutsetegevuse objekti kohta auditi või ülevaatamise või muu kindlustandva kutseteenuse osutamisel omandatud kindlust väljendava auditi arvamuse või ülevaatuse kokkuvõtte või muu kokkuvõtte. Aruande detailsed vormid kehtestatakse kutsetegevuse standarditega.
18. Kohustuslik kutsekindlustus (AudS § 63). Kutsekindlustuslepinguta on audiitorettevõtjal keelatud oma nimel Eestis audiitorteenust osutada. Audiitorettevõtja kutsekindlustusleping peab katma audiitorettevõtja varalise vastutuse AudS-s sätestatud kindlustussumma ja perioodi ulatuses.
19. Sanktsioonid kutsetegevuse kvaliteedi tagamisena. AudS sätestab sanktsioonide süsteemi, mis koosneb distsiplinaarvastutusest, väärtomenetlusest, tegevusloa äravõtmisest ja kutse võtmisest. Näiteks on Audiitorkogul õigus suunata vandeaudiitor täiendavale kutseeksamile, kelle tegevusest või tegevusetusest tekib põhjendatud kahtlus, et tema kutsetegevuseks vajalikud teadmised, oskused või vilumused võivad olla ebapiisavad või isiksuseomadused osutunud mittesobivateks ulatuses, mis seaksid ohtu kutsetegevuse kvaliteedi. Kui vandeaudiitor on pannud toime vandeaudiitori tegevuse või kutsetegevuse aluste korduva ja olulise rikkumise võib Rahandusministeerium lõpetada vandeaudiitorile antud kutsetegevuse. Selle äravõtmisest teavitatakse viivitamata teiste asjaomaste lepinguriikide pädevaid asutusi. Sanktsioonina rangeimaks karistustuseks on vandeaudiitorile antud kutse äravõtmine kui ta rikub seaduses sätestatud nõudeid ja

kohustusi. See toob omakorda kaasa tegevusloa lõppemise (AudS § 85 p 6), mille tagajärjel kaotab tegevusloaga vandeaudiitor õiguse oma nimel kutseteenust osutada. AudS §-d 163–169 sätestavad vastutuse väärtekorras karistatavate tegude eest.

20. Varaline vastutus. Audiitorettevõtja kannab AudS kohaselt varalist vastutust kliendile või kolmandale isikule vandeaudiitori kutsetegevusega süüliselt tekitatud otsese varalise kahju eest, mille ülempiiriks on kümnekordne kliendilepingu tasu.

Kokkuvõtteks: lähtudes eeltoodud asjaoludest on tagatud AudS-s selge audiitortevuse toimimise süsteem, mis tagab audiitorite kompetentsuse, metodoloogilise selguse ja kvaliteedialase järelevalve.

Leian, et vandeaudiitorite spetsiifiliste ülesannete ja vastava ettevalmistuse omavahelise korelatsiooni olemasolu tagab ka pakendiauditi selge ja läbipaistva tulemuse, kui sätestada pakendiseaduses, et pakendiauditit viib läbi vandeaudiitor.

See aitab välistada võimalust, kus rahvusvahelist auditeerimisstandardit tundmata võib olla pakendiaudiitor, anda hinnanguid tehingute seaduslikkuse kohta, hoolimata asjaolust, et aktid ega tehingud pole piiritletud ega vastav standard valitud või avaldada raamatupidamise aastaaruandes sisalduvate andmete kohta arvamust.

10. Mis nõuetele peab vastama pakendiaudit?

OÜ ELLE tööst selgub, et „väga lai tõlgendamisruum, mis puudutab audiitorlust pakendiseaduse tähenduses, on loonud olukorra, kus audiitororganisatsioonid peavad sisuliselt ise leidma auditi vormi. /.../ Suurtest Eesti turul tegutsevatest audiitorbüroodest selgus, et enamasti ei ole nad nn pakendiauditiga kokku puutunud.“

AudS kohaselt jaguneb vandeaudiitori tegevus järgmiselt:

1. Kutsetegevus (AudS § 44 lg 1)

1.1. kindlustandev audiitorteenus

1.1.1. audit - osutatakse kooskõlas auditeerimise standarditega (jaatavas vormis arvamus);

1.1.2. ülevaatus - osutatakse kooskõlas ülevaatus teenuse standarditega (eitavas vormis ülevaatus kokkuvõtte);

1.1.3. muu kindlustandev teenus:

1.1.3.1. tehingute seaduslikkuse kontroll (osutatakse kooskõlas audiitori kutsetegevuse standarditega; jaatavas või eitavas vormis kokkuvõtte);

1.2. seonduv audiitorteenus

1.2.1. ka muuhulgas audiitorteenus rahandusinformatsiooni koostamiseks,

1.2.2. kokkuleppeline toiming rahandusinformatsiooni osas,

1.2.3. tehingute seaduslikkuse kokkuleppeline kontroll (osutatakse kooskõlas seonduvate teenuse standarditega).

2. Muu äritegevus (AudS § 44 lg 2)

S.o tegevus väljaspool audiitorettevõtjat nt juhtimine, koolitamine, nõustamine, sh maksukonsultatsioon, vastava kvalifikatsiooni olemasolu korral tegutsemine siseaudiitorina.

Nagu siit nähtub on valiku tegemine, kuhu liigituse alla pakendiaudit seada, suhteliselt võimalusterohke.

Kõigepealt tuleb nentida, et valikuid on võimalik teha vaid audiitortegevuse kutseteenuse valdkonna liigitustest lähtudes, mitte „muu äritegevuse“ all. Seda seetõttu, et muu äritegevuse puhul on tegemist pigem audiitortegevusega kaasnevate toimingutega- konsultatsiooniga, koolitusega, mida standardid ei reguleeri.

Esmaselt analüüsime kas pakendiaudit tuleks teostada kindlustandva teenuse või seonduva audiitorteenuse kaudu.

<i>Kindlustandev teenus</i>	<i>Seonduv audiitorteenus</i>
<p>Reguleerivad:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Auditeerimise standardid 2) Ülevaatamise teenuse standardid 3) Kindlustandvate teenuste standardid 	<p>Reguleerib:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Seonduvate teenuste standardid
<p>Selle teenuse puhul seatakse eesmärgiks jõuda tegevusloaga vandeaudiitori aruandeni, mis on kavandatud suurendama ettenähtud kasutajate (siin: avalikkus) usaldust, et teenuse objekti (nt raamatupidamise aastaaruanne) kriteeriumite (nt raamatupidamise aastaaruande korral raamatupidamise seadus ja vastav raamatupidamise standard) järgi hindamise või mõõtmise lõpptulemuse vastu.</p>	<p>Siin on tegemist kokkuleppeliste protseduuride läbiviimisega, kus töövõtu eesmärgiks on audiitori poolt nende auditi iseloomuga protseduuride läbiviimine, milles audiitor ja majandusüksus ning mis tahes asjakohased kolmandad osapooled on kokku leppinud ning aruande esitamine tehtud faktiliste tähelepanekute kohta.</p> <p>Määratletakse ära kriteerium, mida rakendatakse teenuse objekti suhtes e millega vastavust (seotust) tõendusmaterjali abil selgitatakse (nt rahvusvahelised raamatupidamise standardid, RTJ, raamatupidamise seadus). Määratletud on teenuse objekt – mille suhtes teenus osutatakse (nt ese, nähtus, vara).</p>
<p>Teenusega on seotud kolm osapoolt. Pakendiauditi puhul võivad selleks olla:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) tegevusloaga vandeaudiitor, 2) ettenähtud kasutaja (nt avalikkus, riik), 3) vastutav osapool, st teenuse objekti kriteeriumitele vastavuse eest vastutaja (siin pakendiettevõtja, TKO oma juhatuse kaudu). 	<p>Ka siin on tegemist kolme osapoolega, kuid erinevus seisneb asjaolus, et pooled peavad auditeerimise protseduurides ja objektis kokku leppima. Siinkohal ei saa seaduseandja ja/või riik kokku leppida enne auditi tegemist igakordselt majandusüksustega (siin: pakendiettevõtjatega) auditi ulatuses ja objektis. Pakendiseaduses sellise auditi läbiviimise kohustuse ja ulatuse piiritlemine oleks siiski ühepoolne st seaduseandja otsustus, kuna auditi tulemuste kindlus on vajalik riigile, et tagada pakendi taaskasutuse sihtarvude vastavus ja õigsus.</p>
<p>Vandeaudiitori aruanne AudS kohaselt on dokumendina vormistatud vandeaudiitori kutsetegevuse aruanne, milles sõltumatu audiitorettevõtja avaldab vandeaudiitori</p>	<p>Auditi aruanne kajastab protseduuride läbiviimise tulemusena vaid faktilisi tähelepanekuid, kus ei väljendata mingit kindlust. Aruande kasutajad hindavad ise ja</p>

kutsetegevuse objekti kohta auditi, ülevaatuse või muu kindlustandva audiitorteenuse osutamisel omandatud kindlust väljendava auditi arvamuse või ülevaatuse kokkuvõtte või muu kokkuvõtte. Olenevalt auditi alaliigitusest annab audiitor kas jaatavas vormis arvamuse, eitavas vormis ülevaatuse kokkuvõtte või jaatavas või eitavas vormis kokkuvõtte.	teevad omad järeldused audiitori poolt toodud tähelepanekute alusel. See ei täida pakendiauditi eesmärki.
Aruanne on suunatud avalikkusele	Aruande kasutamine piiratakse ainult nende osapooltega, kellega protseduuride läbiviimises kokku lepiti, kuna väljaspool seisjad võivad töö tulemusi valesti hinnata.

Juba lähtudes eeltoodud pealiskaudsest analüüsist ja auditi eesmärgist selgub, et pakendiauditi puhul tuleks välistada seonduvad audiitorteenused ning viia pakendiaudit läbi kindlustandva audiitorteenuse kaudu, kas siis auditi, ülevaatuse või muu kindlustandva teenuse- tehingute seaduslikkuse kontrolli kaudu. Seonduva audiitorteenuse tulemuseks on faktilised tähelepanekud, mistõttu eeldab see täiendavat analüüsi ning ei taga kindlust andmete õigsusele. Samuti on see audit pigem suunatud organisatsiooni juhtkonnale kui avalikkusele.

	<i>Audit</i>	<i>Ülevaatus</i>	<i>Tehingute seaduslikkuse kontroll</i>
Standard	osutatakse kooskõlas auditeerimise standarditega	osutatakse kooskõlas ülevaatuse teenuse standarditega	osutatakse kooskõlas audiitori kutsetegevuse standarditega
vorm Aruande	Audiitori jaatavas vormis aramus	Audiitori eitavas vormis ülevaatuse kokkuvõtte	Audiitori jaatavas või eitavas vormis kokkuvõtte ¹¹

¹¹ AudS seletuskirja kohaselt nendivad eelnõu koostajad, et kahest võimalikust (üldistav jaatav ja eitav) vormist leiab sagedamini rakendamist üldistav eitav vorm. Üldistava eitava vormi kasutamise suurema sageduse kokkuvõtte avaldamisel tingib meetoodiline erinevus. Tehingute seaduslikkuse kontrolli üldistava jaatava vormi korral on meetoodilise järjepidevuse saavutamiseks kindlasti vajalik lisaks konkreetsetele tehingutele testida ka tehingutega seotud protsesse. Praktilise realiseeritavuse saavutamiseks tuleb suure tõenäosusega mõlema

	<p>Finantsaruannete auditi puhul on auditi eesmärgiks tõsta finantsaruannete usaldatavuse taset nende ettenähtud kasutajate jaoks. See saavutatakse audiitori poolt arvamuse avaldamisega selle kohta, kas finantsaruanded koostatakse kõikides olulistest osades kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga. Enamiku üldotstarbeliste raamistike puhul avaldatakse nimetatud arvamust selle kohta, kas finantsaruanded on kajastatud kõigis olulistest osades õiglaselt või annavad õige ja õiglase ülevaate kooskõlas raamistikuga.</p>	<p>Finantsaruannete ülevaatuse eesmärk on võimaldada praktiseerijal teada anda, kas nende protseduuride põhjal, mis ei anna kogu seda tõendusmaterjali, mis oleks nõutav auditi puhul, on praktiseerija täheldanud midagi, mis sunnib teda uskuma, et finantsaruanded ei ole koostatud kõigis olulistest osades kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga (negatiivne kinnitus).</p>	<p>AudS § 51 tehingute seaduslikkuse kontroll on suunatud kontrolli objektiks oleva tehingu kontrolli-kriteeriumina määratletud õigusaktile vastavuse kindlaks tegemisele või mittevastavuse tuvastamisele.</p> <p>Tehingute seaduslikkust kontrollitakse eesmärgil võimaldada kogutud tõendusmaterjali põhjal vandeaudiitori aruandes avaldada ettenähtud kasutajale üldistavas jaatavas või eitavas vormis kokkuvõtte.</p>
--	---	---	--

Veel tuleks siin juhtida tähelepanu asjaolule, et pakendiauditi läbiviimisel on tegemist möödunud perioodide rahandusinfo teenustega, mitte tulevikku suunatud teenusega.

Seega PakS muutmisel tuleks tähelepanu pöörata ka asjaolule, et millisest ajahetkest muudetakse pakendiauditi sätteid, st kas pakendiseaduse muudatused kehtivad ka tagasiulatuvalt eelmise perioodi (majandusaasta) aruannetele või mitte?

vormi korral määratleda, milliseid tehinguid või nende tüüpe ning millises ajavahemikus kontrolliga hõlmata soovitakse. Eelöeldust tulenevalt paisub üldistava jaatava vormi korral kontrolli maht määral, mis teeb selle teostamise mahukaks ja seetõttu üsna kalliks. Hõlmates kontrolliga vaid mingi osa määratletud tehingutest etteantud ajaraamis pole meetodiliselt alust läbivaadatud tehingute osas saavutatud arvamuse üldistamiseks kõigile antud perioodi tehingutele. Seetõttu saabki kokkuvõtte hõlmata arvamust vaid kontrolliga hõlmatud tehingutest lähtudes.

11. Ettepanekud pakendiseaduse muutmiseks

Kokkuvõtteks tuuakse siin välja analüüsi läbiviimise tulemusena ettepanekud, mis oleks vajalik teha pakendiseaduses. Ettepanekud pole antud konkreetse seaduse sätte muudatusena, vaid seletavas vormis. Peale ettepanekute aktsepteerimist koostatakse konkreetsed pakendiseaduses vajalike sätete muudatuste tekst.

1. Seaduse ühetaolisuse tagamiseks: lisada PakS § 1 lg 1 seaduse reguleerimisalasse viide, et käesolev seadus reguleerib ka pakendiauditile esitatavaid nõudeid.
2. Auditi ulatus: hinnata pakendiettevõtja kalendriaasta/majandusaasta pakendiaruande õigsust ja vastavust algdokumentidele.
3. Pakendiauditi läbiviija: vandeaudiitor AudS mõistes.
4. Auditi liik pakendiettevõtjate osas, kes pole TKO-ga ühinenud: muu kindlustandev teenus – läbivaatus või tehingute seaduslikkuse kontroll (AudS § 52 verification of the legality of transactions). Standard: kindlustandvate teenuste standard.
5. TKO auditi liik: viia läbi kindlustandev teenus: raamatupidamise aastaaruande auditi raames (siin eeldusel, et pakendiettevõtja majandusaasta langeb kokku kalendriaastaga) sh aluseks võttes ühinenud pakendiettevõtjate auditi aruanded. Standard: auditeerimise standard.
6. Auditi läbiviimise tähtaeg raamatupidamisaruande aastaaruande auditi käigus või üks kord aastas.
7. Pakendiauditit käsitletavate sätete jõustumine pakendiseaduses: uutele nõuetele vastav pakendiaudit tuleb läbi viia 2011.a. majandusaasta osas. Siin juhin tähelepanu asjaolule, et pakendiauditi kohustuse uued nõuded tuleks seaduses sätestada arvestades vacatio legis'e mõistliku aja nõudega. Usun, et pool aastat on mõistlik aeg, mille jooksul saavad nii kohustatud subjektid, kui vandeaudiitorid uue regulatsiooniga tutvuda ja oma tegevuse sellega kooskõlla viia.

Lisaks teen ettepaneku kaaluda Keskkonnaministeeriumi poolt juhendi tegemist/tellimist audiitoritele pakendiauditi läbiviimiseks. Sellele võiks siis viidata PakS muutmise seletuskirjas ning samuti peaks see olema kooskõlastatud/kinnitatud Audiitorkoja poolt.

Töös kasutatud materjal

1. Audiitortevuse standardid:
 - 1.1. Auditeerimise standardid,
 - 1.2. Kindlustandvate teenuste standardid ,
 - 1.3. Seonduvate teenuste standardid,
 - 1.4. Ülevaatamise teenuse standardid.
2. Auditeerimiseeskiri.
3. Audiitortevuse seadus ja selle rakendusaktid.
4. EUROOPA PARLAMENDI JA JÄRELEVALVENÕUKOGU DIREKTIIV 2006/43/EÜ, mis käsitab 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 (8 direktiiv).
5. EUROOPA PARLAMENDI JA NÕUKOGU DIREKTIIV 94/62/EÜ, 20.detsember 1994, pakendite ja pakendijäätmete kohta
6. Jäätmeseadus
7. Pakendiaktsiisi seadus
8. Pakendiettevtjale. Harri Moora, SEI Tallinn 2008;
<http://www.taaratark.ee/upload/pakendiettevtjale.pdf>
9. Pakendiseadus
10. Pakendiseadusandluse analüüsi läbiviimine ja järelevalve juhendite ning metoodika väljatöötamine Aruanne 2010. Koostaja Estonian, Latvian & Lithuanian Environment OÜ (ELLE OÜ).
11. Pakenditeatmik. Harri Moora, SEI Tallinn 2008.
<http://www.taaratark.ee/upload/pakenditeatmik.pdf>.
12. Riigikontrolli aruanne Riigikogule. Pakendijäätmete kogumise ja taaskasutamise tulemuslikkus. Tallinn, 6. detsember 2010.

Töös kasutatud lühendid

PakS	pakendiseadus
PakAS	pakendiaktsiisi seadus
AudS	audiitortevuse seadus
TKO	taaskasutusorganisatsioon,
PAKIS	pakendiregister
8. direktiiv	EUROOPA PARLAMENDI JA JÄRELEVALVE- NÕUKOGU DIREKTIIV 2006/43/EÜ, 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-
Määrus nr 761/2001	EUROOPA PARLAMENDI JA NÕUKOGU MÄÄRUS (EÜ) nr 761/2001, 19. märts 2001, organisatsioonide vabatahtliku osalemise võimaldamise kohta ühenduse keskkonnajuhtimis- ja - auditeerimissüsteemis (EMAS)

LISA 1 Pakendiettevõtjate andmed

Kuna tegemist mahukate tabelitega, siis esitatakse need andmed vaid elektrooniliselt CD-l