

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Majandusarvestuse instituut

Finantsarvestuse õppetool

Laura Roosimägi-Raudsepp

AUDITI AJALUGU JA ARENG

Magistritöö

Juhendaja: professor Lehte Alver

Tallinn 2015

SISUKORD

Abstrakt	3
Sissejuhatus	4
1. Auditi areng	6
1.1. Kuni 19. sajandini	6
1.2. Ajaperiood 1800–1940	8
1.3. Alates 1940. aastatest.....	12
2. Audiitortegevuse areng Eestis.....	16
2.1. Ajaperiood 1980–1999	16
2.2. Ajaperiood 2000–2009	23
2.3. Alates 2010. aastatest.....	28
3. Audiitortegevuse seaduse rakendamine Eestis.....	43
Kokkuvõte	51
Summary.....	56
Viidatud allikad	60
LISAD	64
Lisa 1. Intervjuu vandeaudiitori, Audiitorkogu eksamikomisjoni liikme Eeli Läänega	64
Lisa 2. Intervjuu vandeaudiitori, Audiitorkogu tegevjuhi Sergei Tšistjakoviga	70
Lisa 3. Intervjuu vandeaudiitori, Raamatupidamise Toimkonna liikme Anne Nuudiga.....	79
Lisa 4. Intervjuu vandeaudiitori, Raamatupidajate Kogu liikme Margus Tinitšaga	86
Lisa 5. Intervjuu vandeaudiitori, Audiitorkogu endise presidendi Kaido Vetevooga	88

ABSTRAKT

Magistritöö eesmärk on kajastada audiitortegevuse arengut. Selgitada välja kuidas on see arenenud, millised sündmused on arengut oluliselt mõjutanud ning mida positiivset saame maailma näidete põhjal üle võtta ka Eestis. Lisaks uurida seaduste vastuvõtmise taustsüsteemi ehk hinnata kas audiitortegevuse seaduse eelnõu seletuskirjas püstitatud eesmärgid on saavutatud, mida võiks muuta. Teema on aktuaalne, sest 2010. aastal vastu võetud audiitortegevuse seaduse rakendamisest on möödas piisav aeg andmaks hinnangut seaduse vastuvõtmisel püstitatud eesmärkide täitmisest.

Saavutamaks püstitatud eesmäärke töötas magistritöö autor läbi teemakohase kirjanduse. Seaduse rakendamise kohta hinnangu saamiseks viis magistritöö autor läbi ekspertintervjuud valdkonnas tegutsevate kutseorganisatsioonide esindajatega. Ekspertintervjuudest selgus, et seadus on üldjoontes oma eesmärgid täitnud. Kuid esitati mitmeid ettepanekuid, kuidas seadust paremaks ja lihtsamaks muuta. Muuta tuleks senist eksami korraldust, praegune eksami sooritamise lävi on liialt madal, kui arvestada, et eksami küsimused ning pooled vastused on avalikud. Magistritöö kirjutamise ajal oli audiitortegevuse seaduse muutmise seadus arutusel Riigikogus. Audiitorkogu osales protsessil väga aktiivselt, esitades ettepanekuid ja arvamusi. Siiski selgus, et mitmed ettepanekud ei leidnud kinnitust. Seetõttu peab paika ka intervjuudel esitatud seisukoht, et Rahandusministeerium võiks kuulata ja arvestada spetsialistide ettepanekutega rohkem. Magistritöö autor proovis luua kontakti ka Rahandusministeeriumi esindajaga, saamaks Rahandusministeeriumi hinnangut seaduse rakendumisele ning andes võimaluse vastuväideteks ekspertide seisukohtadele. Paraku see ebaõnnestus.

Võtmesõnad: audit, audiitortegevuse areng, audiitortegevuse seadus.

SISSEJUHATUS

Auditeerimise ajalugu Eestis on võrreldes riikidega, kust audit alguse sai, väga lühike. Kuna võib väita, et Eesti on alles välja kujundamas auditeerimise valdkonda, siis leidis töö autor, et senist arengut tuleb võrrelda arenguga mujal maailmas. Suureks sammuks auditeerimise ajaloos Eestis on 2010. aastal kehtima hakanud Euroopa Liidu direktiivi järgiv audiitortevuse seadus. Seaduse rakendamisest on nüüdseks möödas neli aastat ning magistr töö kirjutamise ajal on audiitortevuse seaduse muudatus Riigikogus väljatöötamisel. Autori arvates oleks mõttekas tutvuda seadusele eelnenud õigusaktidega, milles on püstitatud eesmärgid, miks seadus vastu võeti ning teha kindlaks millisel määral ja kuidas on need eesmärgid nüüdseks täidetud. Kuna seni ei ole sellisel teemal analüüse ning hinnanguid avaldatud, sai see autorile ajendiks magistr töö kirjutada. Samuti tuleb välja selgitada, milliseks hindavad seadust selle põhjal tegutsevad praktikud, mis on nende tulevikunägemus ning muudatusettepanekud audiitortevuse seadusele.

Töö eesmärk on kajastada audiitortevuse arengut. Selgitada välja kuidas on see arenenud, millised sündmused on arengut oluliselt mõjutanud ning mida positiivset saame maailma näidete põhjal üle võtta ka Eestis. Lisaks uurida seaduste vastuvõtmise taustsüsteemi ehk hinnata kas audiitortevuse seaduse eelnõu seletuskirjas püstitatud eesmärgid on saavutatud, mida võiks muuta.

Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud uurimisülesanded ning esitatud nende lahendamiskiisiid:

1. Töötada läbi nii maailma kui ka Eesti auditeerimise ajalugu kajastavad artiklid, raamatud ja muud allikad ning seejärel koostada arengu kronoloogia.
2. Töötada läbi ning analüüsida Eestis auditeerimist reguleerinud ning reguleerivad seadused ning anda ülevaade arengust ning muudatustest.
3. Audiitortevuse seaduse vastuvõtmise eesmärkide välja selgitamiseks töötada läbi audiitortevuse seaduse vastuvõtmise aluseks olnud materjalid nagu seletuskiri audiitortevuse seaduse eelnõu juurde ja selle aluseks olnud Euroopa direktiiv 2006/43/EÜ.

4. Audiitortevuse seaduse eesmärkide täitmisele hinnangu andmiseks ning muudatusettepanekute kaardistamiseks korraldada ekspertintervjuud ning analüüsida saadud hinnanguid ja seisukohti.

Töö struktuur lähtub uurimisülesannetest. Magistritöö koosneb kolmest peatükist. Esimene peatükk on ülevaatlik ning see käsitleb auditeerimise ning audiitorite teket maailmas ning arengut kuni tänapäevani. Esimese osa tulemuseks on kronoloogiline ülevaade auditeerimise arengust maailmas.

Teises peatükis käsitletakse audiitortevuse arengut Eestis. Antakse ülevaade audiitortevuse arengust ja seadustest, mis on audiitortevust järjepanu reguleerinud.

Töö kolmas peatükk on rakenduslik, milles selgitatakse välja 2010. aasta audiitortevuse seaduse vastu võtmise põhjused. Selleks töötab autor läbi audiitortevuse seaduse aluseks olnud õigusaktid nagu seaduse seletuskiri ja Euroopa Liidu direktiiv. Olles kaardistanud eesmärgid, viib autor läbi intervjuud valdkonna kutseorganisatsioonide esindajate M. Tinita, A. Nuudi, E. Lääne, K. Vetevo ja S. Tšistjakoviga saamaks ekspertide hinnanguid selle kohta, kas seadus on eesmärgid täitnud.

Lisaks on töö autor huvitatud Rahandusministeeriumi kui seaduse väljatöötaja ning Eesti vandeaudiitorite kui seaduse igapäevaste rakendajate arvamusest, millised on seaduse kitsaskohad, mida tuleks muuta, milline on audiitortevuse tulevik. Töö viimases peatükis teeb autor ekspertide seisukohtadest ülevaate ning esitab ekspertide soovitusel seaduse parendamiseks. Samuti teeb töö autor ülevaate audiitortevuse seaduse muutmise seaduse protsessist Riigikogus ning sellest, millises etapis seaduse vastuvõtmisega ollakse.

Töö autor tänab eksperte, kes osalesid intervjuudes, avaldades arvamust audiitortevuse seaduse rakendamise, seaduse kitsaskohtade ning valdkonna tulevikusuundade kohta. Samuti tänab magistritöö autor juhendajat Lehte Alverit asjakohaste juhtnööride eest.

1. AUDITI ARENG

1.1. Kuni 19. sajandini

Ajaloolased arvavad, et arvepidamise ajalugu algas juba umbes 4000 aastat eKr, kui kaubitsemine muutus aktiivseks. Tekkisid esimesed n-ö riigid, kes olid huvitatud maksude kogumisest ning tulude ja kulude arvestusest. Sellega kaasnes juhtide vajadus omada ülevaadet toimuvast, et vähendada ebakompetentsete või ebaausate teenistujate tehtavaid vigu ja pettust. Ka piiblis käsitleti kontrolli kehtestamise vajalikkust, nimelt, kui töötajal avaneb võimalus varastada, siis ta tõenäoliselt seda võimalust ka kasutab. See viitab professionaalsele skeptitsismile, mida audiitoritelt eeldatakse ka tänapäeval. (O'Reilly *et al* 1990, 8)

Seega auditeerimise vajadus tekkis seoses raamatupidamise arenguga. Esimesed märgid auditeerimislaadsest tegevusest ulatuvad tagasi aastatesse 3600–3200 eKr. Ka esimesed teadaolevad märgid nn kirja pandud müügitehingust pärinevad just selle aja Mesopotaamiast. (Gupta 2005, 1) Müügitehingul kajastatud arvandmete taga on tuvastatud mitmesuguseid kujutisi nagu ringid, ristid ja punktid. See viitab, et andmeid on kontrollitud ning selle kohta on tehtud vastav märke. (Ibid.) Mitmed autorid aga peavad Mesopotaamiast leitud juhuseks ning ei leia seost meile tänapäeval tuntud auditeerimisega. Auditeerimist imiteerivast tegevusest, mille osas võib leida juba märgatavaid sarnasusi tänapäeva auditeerimisega, pärinevad umbes 350 aastat eKr. (Teck-Hang, Ali 2008)

Piiblis arutleti, et varade eest peaksid vastutama kaks isikut ning seejuures tuleks täita kohustuste lahususe põhimõtte, mis on audiitorite üks tähtsamaid nõudmisi klientidele ka kaasajal. (O'Reilly *et al* 1990, 8) Näited selle kohta pärinevad juba 500 aastat eKr. Nimelt määrati Vanas-Roomas elanikelt riigikassasse maksuraha kogujaks ning selle kasutajaks kaks inimest, eesmärgiga, et raha sissetulek ja väljaminek ei oleks ühe inimese vastutada. Lõpuks toimus ka selle auditeerimine ehk raha loeti üle. (Gupta 2005, 1) Sama on tähendatud ka Kreekas (O'Reilly *et al* 1990, 8).

Vahepealsest perioodist suuri ülestähendusi ei ole. Mida aeg edasi, seda enam saadi raamatupidamise kasulikkusest aru. 12. sajandil Henry I valitsemise all olevas Suurbritannias rakendasid äritegevuse kajastamiseks raamatupidamist juba enamus põllumeestest ning kaubitsejatest. Kutselisi audiitoreid veel ei olnud, küll aga tegutsesid riigikassade juures rahvahääletuse teel valituks osutunud ametnikud, kes täitsid audiitorite ülesandeid. (Gupta 2005, 2) Nende eesmärk oli kontrollida, kas riigi tulude ja kulude arvestuses ei ole toime pandud pettusi, vaid see on korrektselt kajastatud (Teck-Hang, Ali 2008). 13. sajandist on tõendeid, et nii Suurbritannias, Itaalias kui ka Prantsusmaal tegutsesid mõisate juures töötajad, kelle ülesanne oli lausa iga-aastaste auditite läbiviimine, mis kulmineerus suulise ettekandega mõisahärrale. Sellistel puhkudel võib leida paralleele tänapäeva mõistes siseauditiga, sest audit läbiviija ei olnud kõrvaline isik, vaid mõisa töötajate hulka kuulunud inimene. (O'Reilly *et al* 1990) Pettuse tuvastamiseks läbiviidud audititest on tõendeid ka 14. sajandi Itaaliast. Kaupmehed palusid kõrvalistelt isikutelt, keda tänapäeval võime kutsuda audiitoriteks, abi, tuvastamaks meremeeste Vana Maailma retkedelt kaasa toodud ja kaupmeestele pakutud kaupade õiglast väärtust. Samuti tegutsesid ka Itaalia riigikassade juures audiitorid, kelle ülesanne oli arvutada tulud ja kulud ning veenduda, et midagi poleks kõrvaldatud. Sel perioodil toetusid tolleaegsed audiitorid vaid enda teostatud toimingutele, sest mingeid märke võimalikust sisekontrollist, mida audiitorid oleksid saanud usaldada sellel ajajärgul tuvastatud ei ole. (Teck-Hang, Ali 2008)

Kuni 17. sajandini viidi auditeid läbi avalikult, s.t laekur luges avalikkusele arvepidamise informatsiooni ette. Sellest ajaperioodist on teada ka mõiste „*hearing the accounts*“. Sellel on lihtne põhjus, ei olnud just palju inimesi, kes sel ajal oleksid osanud lugeda. (O'Reilly *et al* 1990, 9) Siin on ka seos termini „audit“ tekkimisel. Sõna „audit“ pärineb ladina keelsest sõnast *audire*, mis tähendab „kuulama“ (Teck-Hang, Ali 2008). Arvepidamise juurde lisati tol ajal märge „*heard by the auditors undersigned*“, mida võime tänapäeva mõistes pidada audiitori otsuseks. (O'Reilly *et al* 1990)

Suured muutused hakkasid auditeerimise valdkonnas toimuma Suurbritannias ajavahemikul 1600–1800, kui hakkasid kasvama linnad, vähem tähtsaks muutusid mõisad, gildidest enam hakkasid kasvama tehased ning ka kaubavahetuse osatähtsus kasvas. Sellised muutused põhjustasid ka arvestuse valdkonnas uusi teemasid, näiteks kuidas arvestada omaniku kasumit/kahjumit jms. Audit läbiviimine kuulamisest muutus järk-järgult detailseks läbivaatuseks, hakati pöörama ka tähelepanu tõendusmaterjali usaldusväärsuse kindlaks

tegemisele. 17. sajandi lõpul jõustus Šotimaal seadus, mis keelas teatud ametnikel valitsuse audiitoriks olla, seda seadust võib pidada audiitori sõltumatuse tingimuse alusepanijaks läänemaailmas. (O'Reilly *et al* 1990, 9) Audiitori sõltumatus on rangeks nõudmiseks tänini.

1.2. Ajaperiood 1800–1940

Kutseliste audiitorite tekkimise aluseks võib Suurbritannias pidada 1845. aastal kehtestatud seadust *The Companies' Clauses Consolidation Act*, milles määratleti auditeerimiskohustus raudtee-ettevõtetele (Gupta 2005, 3). On aga ka allikaid, mille põhjal saab magistritöö autor väita, et auditeerimisele Suurbritannias pani aluse hoopis *The Joint Stock Companies Act* aasta varem ehk 1844. aastal. Seadus kehtestas ettevõtete tegevjuhtidele, kes sel ajajärgul olid ka tavapäraselt ettevõtete raamatupidajad, kohustuse koostada *full and fair* bilanss. Lisaks sellele oli ka nõudmiseks, et bilanss on sõltumatute isikute ehk audiitorite üle kontrollitud. Seda aga, kui tihti ja millal kontrollimise kohustust täitma pidi veel kehtestatud ei olnud. (Teck-Hang, Ali 2008) Kui varem ei olnud nõudmisi auditile kindlaks määratud, siis just 1845. aasta seadusega kehtestati auditeerimise ja raporteerimise nõuded, mida võib pidada standardite eelkäijaks. (O'Reilly *et al* 1990, 10) *The Companies Act* aastast 1862 sätestas audiitorkontrolli *joint stock companies*¹ ettevõtetele. (Teck-Hang, Ali 2008) Lisandusid ka detailsemad juhised auditite läbiviimiseks ning standardid, mis reguleerisid audiitori järelendusotsust. (O'Reilly *et al* 1990, 10)

Oluline roll sõltumatute ning kutseliste audiitorite tekkimisel Suurbritannias oli ka 18. sajandi lõpul alanud tööstusrevolutsioonil (Gupta 2005, 2). Kui seniajani teostati äritegevust tänapäeva mõistes pigem FIE-dena, siis sel perioodil hakkasid tekkima suurkorporatsioonid (Messier 2000, 5). Tehnika arenes ning senise käsitsi tootmise asemel oli võimalik hakata tootma masinatega. Masinate soetamiseks oli aga vaja raha, selleks, et masinaid paigutada oli vaja teha hoonetele laiendusi, mis samuti nõudis lisakulutusi. Suurem tootmisvõimsus aga vajab rohkem ressursse, et soetada toormaterjale. Seega, seoses industrialiseerimisega vajati laienduste ning investeringute finantseerimiseks raha, milleks hakati emiteerima aktsiaid ja võlakirju. (Teck-Hang, Ali 2008) Üha suuremat tähtsust hakkasid omama ka pangad, kust ettevõtted hakkasid laenu võtma. Raha lihtsam kättesaamine ning tootmisvõimsuse

¹ A company whose stock is owned jointly by the shareholders.

suurenemine, mis tulenes masinatega tootmisest, pani aluse ettevõtete laienemisele. Laienevad ettevõtted põhjustasid aga selle, et omanikud ei suutnud enam ise kogu äritegevust juhtida ning ettevõtete igapäeva tegevuse korraldamiseks valiti ettevõttele juhatus. Ettevõtte juhatusel ning omanikul olid erinevad ärihuvid ning kuna juhatuse liikmetel oli ettevõtte finantsolukorrast parem ülevaade kui omanikul, oli tõenäoline, et juhatuse liikmed ei langetanud alati otsuseid lähtudes omanike huvist. (Messier 2000, 5) Selline olukord on iseloomulik ka tänapäeval, firma omanik ning juhatus on ettevõtte juhtimise seisukohalt eriarvamusel. Olukorras, kus omanik ei jälginud enam isiklikult kogu äritegevust, oldi sunnitud usaldama võõraid isikuid. See omakorda tõstis vajadust sõltumatute audiitorite järele. Samuti vajasid ka pangad sõltumatult osapoolelt kindlust, et esitatavad finantsaruanded vastavad tegelikkusele. (Teck-Hang, Ali 2008)

Aktiivsed olid ka investorid, kes ettevõtetesse panustasid, kuid kuna aktsiaturg oli reguleerimata ja väga spekulatiivne ning ka kohustuste eest vastutamine ei olnud reguleeritud, tekkis mitmeid olukordi, kus investorid jäid ettevõtte võlgade eest vastutajaks. Seega tekkis auditeerimisvajadus teatud ühiskonna grupi õigustatud nõudest saada ülevaadet ja teavet ettevõtete juhtide käitumisest ning otsuste tulemuslikkusest, mida omanikud iseseisvalt ei suutnud hankida. Auditeerimist võib pidada ühiskonna sotsiaalse kontrolli mehhanismiks, mis jälgib juhtide käitumist ja tulemuslikkust, pannes neile kohustuse vastutada oma otsuste ja tegude eest ning säilitades ühiskonna heaolu ja stabiilsus. (Ibid.)

Aastaks 1880 oli Ühendkuningriigis juba nii arvestataval hulgal raamatupidajaid ning audiitoreid, et kuninganna otsustas nad koondada ühtsesse ühingusse, mis hakkas kandma nimetust *The Institute of Chartered Accountants in England and Wales*. Seoses nimetatud instituudi asutamisega hakati reguleerima ka audiitorite ja raamatupidajate turgu. Selleks, et ühingusse astuda, nõuti kandidaadilt valdkonna tundmist, mida ta pidi tõestama kutseeksami sooritamiseega. (Gupta 2005, 3) Esimene laialdane juhend audiitoritele oli Lawrence R. Dicksee „*Auditing: A Practical Manual for Auditors*“, mille avaldamiseni jõuti 1892. aastal. (O'Reilly *et al* 1990, 10)

Ettevõtetele, mida nimetati *limited companies*² määrati auditeerimise kohustus alles 1900. aastal seadusega *Amendment Act*. (Gupta 2005, 3) Samal aastal uuendati *The Companies Act*'i, mis tegi kohustuslikuks ettevõtte auditeeritud bilansi esitamise aktsionäridele kord aastas. Kasumiaruande auditeerimise kohustus kehtestati Suurbritannias *The Companies Act*

² A private company whose owners are legally responsible for its debts only to the extent of the amount of capital they invested.

muutmise 1948. aastal (Teck-Hang, Ali 2008). Jätkuvalt oli audiitorite eesmärgiks tuvastada pettust, kuidas lisaks sellele seati Suurbritannias selle perioodi audiitoritele eesmärk hinnata, kas koostatud bilanss peegeldab tegelikku ettevõtte maksevõimet (Ibid.).

Suurbritanniat peetakse auditi arengu sünnimaaks, just sellepärast on olnud teiste riikide auditi areng Suurbritanniaga võrreldes hilisem. Kuna USA-s veel ühtegi seadusandlikku nõuet ja juhendit auditile ei olnud, puudus praktiline kogemus, liikusid Suurbritannia audiitorid investorite nõudmisel USA-sse. Sellega algas auditi laialdane levik ning muutus USA-s, mil Suurbritannia auditi arengu põhjal hakati kogemusi rakendama ka USA-s. (O'Reilly *et al* 1990, 10)

USA-s nii ühtset arusaama, milline riiklik seadus pani aluse audiitori eriala tekkimisele ei ole. Nii nagu Suurbritannias nii oli ka USA-s raudtee arengul oluline roll auditi arengule. Teadaolevalt olid just 19. sajandi raudtee-ettevõtted need, kes esimeste tööandjatena siseaudiitorid tööle võtsid. Neid hakati nimetama reisivateks audiitoriteks, sest nad käisid kontrollimas üle riigi laialdaselt asunud piletimüügi punkte, et veenduda nende korrektuses arvepidamises ning aruandlussüsteemis. (Ibid., 9)

Esimene valdkonna pisitrükis avaldati USA-s 1917. aastal. Selle oli koostatud Ameerika Raamatupidajate Ühing (tänapäeval tuntud kui AICPA) *Federal Trade Commission* nõudmisel. Selle täiendus kandis nime „*Verification of Financial Statements*“ ning ilmus 1929. aastal, kattes nii bilansi auditeerimise küsimusi kui ka sisekontrolli puudutavaid teemasid. (Ibid., 10) Enamlevinud seisukoht on, et aastatel 1933 ning 1934 vastu võetud seaduste *Securities Act* ja *Securities Exchange Act* mõjul, millega kehtestati kasumiaruande auditeerimise kohustus börsiettevõtetele, hakkasid välja kujunema kutselised audiitorid. 1934. aastal vastu võetud seadus pani aluse ka *Securities and Exchange Commission*'ile (SEC), mis ka tänapäeval auditeerimisvaldkonda väga oluliselt oma regulatsioonidega mõjutab ning mis loodi eelkõige eesmärgil kaitsta investoreid. (Benston 1973)

Samas on aga tõendeid, mis väite, et kasumiaruande auditeerimise kohustus pani aluse audiitorite tekkeks ümber lükkab. Uurimuse kohaselt juba aastal 1926 oli 82% New Yorgi börsil olevaid ettevõtteid auditeerinud sõltumatu audiitor. Lisaks sellele on olemas ka tõendeid, et ettevõtted, kes ei olnud börsil noteeritud sõlmisid siiski audiitoritega koostöölepinguid. (Messier 2000, 7) Eesmärk selleks võis olla usaldusväärsus pankade jaoks laenu taotlemisel (Arens *et al* 2000, 3). Üldise arusaama kohaselt peitub auditeerimise leviku põhjus USA majanduskasvu perioodis aastatel 1920 kuni 1960. Pärast Wall Streeti krahhi

ning suurt depressiooni hakkasid investeeringud kiiresti kasvama. Üheks põhjuseks oli kindlasti väärtpaberituru kiire areng regulatsioonide näol ning krediidi- ja kindlustusasutuste tekkimine, mis pakkus investoritele kindlust. Nii nagu Suurbritannias nii ka USAs hakkasid omanikud juhtkonnast eralduma, mis põhjustas vajaduse aktsiaturgudel tegutsejatele pakkuda kindlust ettevõtete finantspositsiooni ja -tulemuste osas. Sellest tulenes ka audiitorite eesmärk suurenda ettevõtete aruannetes esitatud finantsnäitajate usaldusväärsust. (Teck-Hang, Ali 2008)

Tööstusrevolutsioon ja tehnoloogia kiire areng panid aluse ettevõtete kasvule ning samal perioodil said üsna tavapäraseks ka ülevõtmised ja ühinemised. Laieneti uutele geograafilistele piirkondadele, mis suurendas kliendibaasi ning tootmisvajadust. Senised väikesed tootmismahud aina kasvasid tänu masintootmisele ning ka toodete valik laienes. (Gupta 2005, 5) Kuni tööstusrevolutsioonini teostati detailseid auditeid, vaadates üle kõik tehingud ning valimite moodustamist ning testimisi ei rakendatud. Seoses uuel ajajärgul kasvanud tehingute arvuga oli audiitoritel üha võimatum viia iga tehing ning kanne kokku alusdokumendiga. Loomulikult saadi ka aru, et see on äärmiselt ebapraktiline ja ressursikulukas. Senise detailse auditeerimise asemele otsiti teostatavamaid meetodeid. Võeti kasutusele riskide hindamine, et kindlaks teha, millistes tehingutes kõige tõenäolisemalt risk seisnes. Riskide hindamiseks oli vajalik arusaam auditeeritavast ettevõttest, kuidas ettevõtte toimib, millised on valdkonna eripärad ning riskid, kuidas protsessid on korraldatud, kui paljude töötajate vahel on vastutus jaotatud. (Ibid.) Suure riskiga tehingute auditeerimiseks moodustati valim. Heaks tõestuseks valimite kasutamise kohta on lause Shorti artiklist: “... *it is not necessary to make a detailed examination of every entry, footing, and posting during the period in order to get the substance of the value which resulted from an audit*”. (1940, lk 226). Loomulikult ei auditeeritud kõiki kõrge riskiga tehinguvaldkondi, eelnevalt määrati olulisus, mida ületades tehingud auditeerimisele kuulusid. Põhimõtte seisneb selles, et kõrge riski kuid madala arvväärtusega tehingud ei avalda suurt mõju aruande lõpptulemusele.

Auditeerimise põhimõtete muutus peegeldub ka 1936. aastal USA-s ilmunud väikestrukise pealkirjas „*Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants*“. Kui varasemalt oli sarnaste trükiste puhul kasutatud sõna „*verification*“ siis nüüd asendati see sõnaga „*examination*“, mis viitab, et varasem kontrollimine asendus nüüd läbivaatusega. (O'Reilly *et al* 1990, 11) Selleks, et üldse valimi- ning olulisusepõhist lähenemist rakendada, oli äärmiselt oluline saada kindlus ettevõtte siseselt toimivatest kontrolliprotseduuridest,

millele seejärel toetuda saaks (Teck-Hang, Ali 2008). Davies *et al* on öelnud 20. sajandi auditi arengu kohta, et hakati toetuma süsteemile, milleks audiitorid pidid veenduma sisekontrolli olemasolus ning looma selge ülevaate raamatupidamissüsteemist. Kui saadi kindlus, et sisekontroll täidab oma eesmärgi vähendati detailseid substantiivseid teste (1999). Seega tormilised muutused majanduskeskkonnas põhjustasid ka suuri muutusi auditeerimisvaldkonnas.

1.3. Alates 1940. aastatest

Audiitorite elukutse laialdase leviku tõttu tekkis vajadus ühtseteks regulatsioonideks. USA-s alustati auditeerimist reguleerivate standardite koostamisega 1939. aastal. AICPA moodustas Auditi Protseduuride Komitee, mis väljastas esimese SAP-i (Statement on Auditing Procedure). Aastaks 1972 oli avaldatud juba 54 SAP-i, kui komitee nimetati ümber *Auditing Standards Executive Committee*’ks ning hakkas avaldama SAS-e ehk *Statement on Auditing Standards*, mida avaldatakse ka tänapäeval. (O’Reilly *et al* 1990, 11)

Enam kui 4000 aastase ajaloo vältel on auditeerimise eesmärk ja läbiviimise meetodika pidevalt muutunud, et vastata ühiskonnas toimunud muutustele ning kujunevatele ootustele (Teck-Hang, Ali 2008). Auditi arengus on kindlasti rolli mänginud nii sotsiaalne, majanduslik, poliitiline kui ka tehnoloogiline areng (Gupta 2005, 5). Näiteks McKesson ja Robbinsi 1938. aasta skandaali tulemusena sai oluliseks auditeerimisel varaobjektide füüsilise vaatlemise vajadus ning Royal Mail juhtumit 1931. aastal võib pidada kasumiaruande auditeerimise alusepanijaks (Clikeman 2003). Arenenud riikides ei leia enam ettevõtet, mis suudaks oma äritegevust teostada ilma arvutiteta. Auditeerimise seisukohalt on info ja dokumentide vahetus, sisekontrollimeetmed ning raamatupidamine arvutipõhine. Sellepärast peavad ka audiitorid ajaga kaasas käima ning oma lähenemisviise ning meetodeid uuendama. Kui kasvõi mõni auditeerimist vajav auditi mõistes oluline materjal pärineb arvutist, peavad audiitorid seda keskkonda hindama. Selleks on kasutusele võetud termin CIS ehk *Computer Information Systems*, keskkond, mida audiitorid omavahel kutsuvad auditeerimiseks läbi arvutite. Audiitorid peavad hindama, millised sisekontrolli meetmed on välja töötatud, kes pääsevad andmetele ligi, kes on volitatud andmeid muutma, kui töökindlad on süsteemid. Vastavalt tulemustele saavad ka audiitorid oma tööd ümber korraldada ning keskenduda

kohtadele, kus on suuremad riskid. (Gupta 2005, 190) Riskipõhise auditeerimise alguseks võib pidada tööstusrevolutsiooni, mis kulmineerus 1980ndate aastate keskpaigas, mil USA-s hinnati, et ainult ettevõtete sisekontrollist ülevaate saamine ning selle toimimise hindamine on liiga kulukas ning rohkem rõhku hakati pöörama analüütilistele protseduuridele (Turley, Cooper 1991).

Erinevates riikides arenes audit erineva kiirusega ja isemoodi. Selleks, et raamatupidamine oleks maailmas võrreldav, tekkis vajadus valdkonda reguleerida ja ühtlaselt arendada. 1977. aastal asutati Rahvusvaheline Arvestusekspertide Föderatsioon (IFAC), mille juurde loodi aasta hiljem *International Auditing Practices Committee* (IAPC). 2001. aastal nimetati viimane ümber Rahvusvaheliseks Auditeerimise ja Kindlustandvate Töövõtude Standardite Komiteeks (IAASB) (Hay *et al* 2014). IAASB eesmärk on välja töötada ja seejärel välja anda auditeerimist ning muid kindlustandvaid töövõtte reguleerivaid standardeid ning praktilisi juhendeid standardite rakendamiseks erinevates olukordades (Gupta 2005, 4). 1991. aastal anti välja esimesed Rahvusvahelised Auditeerimise Standardid (ISA— *International Standards on Auditing*), mis aga ei tühistanud iga riigi seniseid regulatsioone, vaid olid eeskujuks ja suunava mõjuga (Hay *et al* 2014). On riike, kes ISA-d üks-ühele rakendasid, kuid on ka riike, kes kohandasid need kohalikke erisusi arvestades. (Gupta 2005, 16).

1970–1980 suures avalikkuse huvi audiitorite töö ja vastutuse osas. Avalikuks said mitmed skandaalid, mis suurendasid lõhet avalikkuse ootuste ja audiitorite tegeliku vastutuse osas. (O'Reilly *et al* 1990, 11) Tööstusrevolutsiooni ajajärgust on auditeerimine saanud endale juurde ka ärilise tähenduse. Teadvustama hakati seda 1980ndate aastate alguses, kui lisaks finantsaruannete kontrollile pakkusid audiitorettevõtted samaaegselt ka nõustamisteenust. (Teck-Hang, Ali 2008) Seoses audiitorite sellise rolliga on Leung *et al* öelnud: „*There was a surge of one-stop shows such as multidisciplinary practices and the development of holistic audit strategies which provided an extensive range of non-audit services performed for audit client. Accounting and auditing during this period has become an industry with strong competition among firms, a blurring of relationship with clients, an apparent failure to exercise due diligence by some.*“ (2004, lk 24). 2000. aastaks ületasid enamiku USA audiitorbüroode konsultatsioonidega teenitud tulud auditeerimistulusid. Seetõttu tõstus ühiskonnas küsimus, kas audiitorid suudavad jääda auditites sõltumatuks, kui suur osa nende müügitulust on seotud konsultatsioonide müügiga oma auditi klientidele (Teck-Hang, Ali 2008). Lisakindlust ei loonud ka mitmed päevalgele tulnud

finantsskandaalid (Boynton *et al* 2006). Kinnitamaks oma objektiivsuse säilimist töövõttes moodustasid audiitorbürood erialdiseisvad auditeerimis- ning konsultatsiooniosakonnad. Samuti kaasnes ka mitmeid reforme. *Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002*, mis on paremini tuntud kui The Sarbanes-Oxley Act võeti vastu pärast Enroni skandaali, kehtestades nõuded auditi kvaliteedile, sätestades kohustuse audiitorite roteerumisele ning juhised kuidas käituda huvide konflikti tekkimise korral. (Teck-Hang, Ali 2008) Aktis määratleti 11 valdkonda, millest peamistena tuleks välja tuua (Seletuskiri...2009, 1-2):

- USA-s loodi *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB),
- välisaudiitori sõltumatus saavutamine, et vältida huvide konflikte,
- tegevjuhtkonna vastutuse määratlemine raamatupidamise aastaaruande koostamisel,
- välisaudiitorite ja auditikomitee vahelise suhtluse tihendamine,
- välisaudiitorite rotatsiooni põhimõtted,
- finantsturgude analüütikute sõltumatus saavutamine, et taastada investorite usaldus turgude vastu.

Porteri *et al* seisukohalt võib märkida, et tänapäeval on audiitorid hakanud juhtima klientide tähelepanu ettevõtte äririski hindamiseks, sest iga risk, mis jääb tuvastamata mõjutab lõpuks ka ettevõtte majandusnäitajaid. Olulist tähelepanu on hakatud pöörama ka tegevuse jätkuvusele. (Porter *et al* 2008) Malaisia õppejõud Tech-Heang ja Ali on seisukohal, et audiitorite roll on muutuv ning selle edukuse võtmesõnaks tänapäeval on ühte koondumine (2008).

20. sajandi alguses oli auditite peamine eesmärk pettuse tuvastamine. Selle tõestuseks on Robert H. Montgomery „*Auditing Theory and Practice*“ raamatus ilmunud laused: “*An incidental, but nevertheless important, objective of an audit is detection of fraud.*” ja “*Primary responsibility...for the control and discovery of irregularities necessarily lies with management.*”. Arvestades muutusi majanduses oli 20. sajandi lõpuks auditite peamine eesmärk pettuse tuvastamisest muutunud finantsaruannete usaldusväarsuse tuvastamiseni (Teck-Hang, Ali 2008). Loomulikult ennustatakse, et audiitori kutse puutub ka tulevikus kokku erinevate keeruliste väljakutsetega, täpselt nagu see on olnud senise arenguni. Lisaks seni suurimate väljakutsete kõrvale nagu on ajaloos olnud usaldusväarsuse kadumine audiitorite vastu finantsskandaalide kerkimisel, tekivad ka uued probleemid, mida praegu ette

ennustada ei osata. (Kueppers, Sullivan 2010) Seega võib järeldada, et audit on ka jätkuvalt pidevas muutumises vastavalt sündmustele, mis toimuvad maailmas. Olgu selleks tehnoloogia areng, majanduse tõusud või mõõnad, kõik see peegeldub ka auditivaldkonnas.

2. AUDIITORTEGEVUSE ARENG EESTIS

2.1. Ajaperiood 1980–1999

Võrreldes auditi arengut Eestis selle sünnimaa Suurbritanniaga on Eesti auditi ajalugu väga noor. 1980. aastate lõpul läks Eesti käsumajanduselt üle turumajandusele. See põhjustas vajaduse seaduste muudatusteks, mis omakorda tõi endaga kaasa mitmete uute terminite kasutuselevõtu. Loodi ühisettevõtted, mille asutamisest olid tihti huvitatud ka Lääne ärimehed. Läbirääkimiste ning asutamiselepingu koostamisel saatis neid tavaliselt audiitor – spetsialist, kes tegeles majandusseadusandlusest tulenevate nüanssidega. Eesti poolel polnud aga võrdväärset partnerit vastu pakkuda. Audiitorite arengule Eestis avaldas mõju ka see, et Moskvast loodi aktsiaselts „Inaudit“, kellele anti õigus teostada kõigi Nõukogude Liidus tegutsevate ühisettevõtete audiitorkontrolli. Paraku ei rahuldanud Eesti ettevõtteid ei teenusehind, operatiivsus ega tase. (Root 1991)

1989. aastal võeti ENSV-s vastu Eesti NSV (hiljem asendatud Eesti Vabariigiga) ettevõtteseadus. Antud seaduse paragrahvis 22 sätestati ettevõttele kohustus pidada majandustegevuse kohta lõpetatud raamatupidamist³ vastavalt kehtestatud raamatupidamise eeskirjadele. Seadusest tulenevalt kontrolliti ettevõtte raamatupidamise õigsust auditoorselt ning ettevõtted olid kohustatud seda kontrolliõigust omavatele organitele võimaldama. Auditoorse kontrolli all olevad ettevõtted pidid tagama kontrollivate organite töötajatele sissepääsu ettevõtte territooriumile ja ruumidesse ning esitama neile tööks vajalikke dokumente. (Eesti Vabariigi ettevõtteseadus) Seega audiitorkontrolli nimetati esimestes seda reguleerivates seadustes just auditoorseks kontrolliks. Kuna audiitorkontroll Eestis oli alles kujunemise järgus, siis tõenäoliselt võeti termin kasutusele vene keelse väljendi *auditornõi kontrol* kaudu. Õige pea tõdeti, et väljend on pigem eksitav ning segadust tekitav, viies

³ Magistritöö autor on jätnud viidatud allikas toodud terminoloogia muutmata.

mõtted pigem auditooriumile. Spetsialistide seltskonnas hakati peagi kasutama terminit audiitorkontroll, mis hiljem jõudis ka seadusesse.

Seega võib väita, et audiitorkontroll on turumajandusele iseloomulik kontrolliliik, mille arengu esimene põhjus peitub Eestis plaanimajandusest turumajandusele üleminekus, mille tõhusa funktsioneerimise olulisim eeldus on piisav ja tõepärane informatsioon. (Root 1991)

Audiitori ameti eelkäijaks Eestis võib pidada nõukogude ajal tegutsenud revidenti, keda iseseisva Eesti aegadel nimetati vannutatud revidendiks. Nii nagu audiitor nii ka revident kontrollis raamatupidamist. Revidenti on siiski peetud n-ö kõrgemalt saadetud kardetud karistajaks. Kontrollimisel lähtus ta tõdemusest, et riikliku omandiga käiakse ümber ebaefektiivselt. Sellepärast oli tema ülesandeks selgitada süüdlased ning anda sellest teada riigivõimudele, et süüdlased saaksid teenitud karistuse. Seega nõukogude revident oli riigi kui tootmisvahendite omaniku huvide kaitsja. Ka audiitor juhindub eeskätt omanike huvidest. Kuid siin on põhimõtteline erinevus. Seoses turumajandusele üleminekuga mõeldi nüüd omaniku all konkreetset omanikku kas füüsilise või juriidilise isiku näol, kes on huvitatud oma omandi säilimisest ja kasvamisest, mitte riiki kui küllaltki ebamäärast, abstraktset omanikku. (Ibid., 5)

Esimesed vandeaudiitorid Eestis said kutse 1990. aastal, mil Eesti NSV Valitsus võttis vastu määruse Eesti NSV-s audiitortegevuse korraldamise esmaste abinõude kohta, kus esmakordselt väljendati vajadust nüüd juba audiitorkontrolli järgi. Nimetatud seaduses oli kirjas, et efektiivse majanduskontrolli tagamiseks Eesti NSV-s uutele majandusvormidele ülemineku ja riikliku kontrolli reorganiseerimise tingimustes tunti vajadust luua põhimõtteliselt uus sõltumatu kontrolli vorm – audiitorkontroll. Moodustati Eesti NSV-s isemajandavate audiitorettevõtete ja üksikaudiitorite võrk. (Eesti NSV audiitortegevuse korraldamise...1990) Ettevõtete raamatupidamise õigsuse auditoorse kontrolli rakendamist hakati juurutama etapiviisiliselt eesmärgiga teha see kohustuslikuks kõikidele ettevõtetele. Kuna audiitorkond ei olnud veel piisavalt rohkearvuline, sõltus audiitorkontrolli kohustuslikuks muutmine ettevalmistatud audiitorite ja audiitorettevõtete olemasolust vabariigis. (Root 1991). ENSV Rahandusministeeriumi ülesandeks sai kindlaks määrata Eesti NSV territooriumil tegutsevate ettevõtete loetelu, kelle tegevus 1990. ja 1991. aastal kuulus kohustuslikule auditoorsele kontrollimisele ning määratleda ära ka kontrolli ulatus. (Eesti NSV audiitortegevuse korraldamise...1990) Nendeks ettevõteteks olid (Root 1991, 21):

- väliskapitali osavõtul tegutsevad ühissettevõtted,

- aktsiaseltsid,
- riiklike ettevõtete ja ühiskondlike organisatsioonide juurde loodud väikeettevõtted,
- kooperatiivid käibega üle 250 tuhande rubla aastas.

Tõenäoliselt kujunes just riikliku kontrollisüsteemi väljatöötamine turumajandusele üleminekul kõige suuremaks raskuseks. Vana süsteemi asuti jõudsalt lõhkuma, ent uue loomine edenes visamalt kui kardetud oli. Põhjuseks võis olla, et selgust ja üksmeelt mitmetes põhimõttelistest küsimustes ei suudetud saavutada. Siia alla kuulus ka küsimus, missugusele kontrolli vormile üks või teine ettevõtluse tüüp allutatakse. Kontrolli teostajateks iseseisva Eesti ajal olid lisaks audiitoritele veel ligikaudu paarkümmend institutsiooni alates Riigikontrollist kuni Maksuameti ning Hinnaametini. Lisaks veel kitsaste tegevusalade suunavad ja kontrollivad organid nagu näiteks Sordivõrdlus- ja Seemneinspektsioon. Ka Eesti uued seadusandlikud aktid olid vastuolulised juba ainuüksi terminite kasutamises, mis erinevates allikates ei ühtinud. Lisaks polnud audiitorkontrolli objektid üheselt määratletud. (Root 1991)

Määruse „Eesti NSV-s audiitortegevuse korraldamise esmaste abinõude kohta“ juurde kuulus ka Eesti NSV audiitortegevuse ajutine põhimäärus, millega pandi alus Audiitortegevuse nõukogule, mida me tänapäeval teame kui Audiitorkogu. Audiitortegevuse nõukogu moodustati ENSV Rahandusministeeriumi juurde audiitorkontrolli juurutamise perioodiks. Eesti NSV audiitortegevuse ajutine põhimäärus kehtestas Audiitortegevuse nõukogu ülesanneteks audiitorite atesteerimise, kvalifikatsioonitõendite väljaandmise, audiitortegevuse meetodilise juhendamise, koordineerimise ja kontrollimise ning koostöö arendamise teiste maade ja rahvusvaheliste audiitorkontrolli organisatsioonidega. (Eesti NSV audiitortegevuse ajutine...1990) Kogu selle töö juures võeti lähtekohaks Rahvusvahelise Raamatupidajate Föderatsiooni soovitusel audiitorkontrolli kohta ning naaberriikide Soome ja Rootsi senised kogemused (Root, 1991, 18) 1990. aastal anti välja ka ENSV Rahandusministri käskkiri ENSV Rahandusministeeriumi juurde Audiitortegevuse nõukogu moodustamise kohta. Selles määrati üheksaliikmelise audiitortegevuse nõukogu koosseis ning lisatud oli ka audiitortegevuse nõukogu põhimäärus. Nõukogusse kuulusid raamatupidamise, majandusanalüüsi ja kontrollialase töö kvalifikatsiooni ning kogemusi omavad teadustöötajad ja spetsialistid-praktikud. (Eesti NSV-s Rahandusministeeriumi juurde ...1990) Kuna audiitorkontrolli sisseviimine ja selle arendamine vajab seadusandlikku tõuget, oli ja on siiani vajalik koostöö võimuhierarhiasse kuuluva instantsiga, milles seisneb ka põhjus, miks

Audiitortegevuse nõukogu ministeeriumi juurde loodi. Tõenäoliselt just senise praktika mõjutusel sai selleks ministeeriumiks Rahandusministeeriumi, sest raamatupidamist reguleeriv seadusandlus oli senini sündinud ja levinud just Rahandusministeeriumi kaudu. (Root 1991, 17) Määravaks sai ka see, et sealsel Revisjoni ja Kontrolli Valitsusel olid juba aastatepikkused kontrollikogemused. Nii on see teatavasti ka tänapäeval. Oluline on ka ära märkida, et Audiitorkontrolli nõukogu loodi Rahandusministeeriumi juurde, mitte alluvusse. Seda põhimõtte pärast, et audiitorkontroll peab olema valitsemisorganitest sõltumatu. (Ibid.)

Selleks, et audiitoriks saada, pidi taotlema kvalifikatsioonitõendi, mille väljastas Audiitortegevuse nõukogu pärast edukat eksami sooritamist (Eesti NSV audiitortegevuse korraldamise...1990). Eksami edukalt läbinule omistati vannutatud (autoriseeritud) audiitori nimetus. Kvalifikatsioonitõend oli ühtlasi ka tegutsemisluba, mis oli esialgu ajutine, kehtiv kuni 1991. aasta detsembrikuu lõpuni. Sellel oli kaks põhjust. Esiteks oli tolleaegne ajajärk seadusandluse hüppelise muutumise perioodiks. Eesti NSV seadusandlus vahetus järk-järgult Eesti Vabariigi seadustega, mistõttu muutis see ka eksamil küsitavat. Teise põhjusena eksam uuesti sooritada oli eesmärk tõsta nõudmiste taset viies Eesti taseme vastavusse maailmastandarditega. (Root 1991) Kvalifikatsioonitõendi saajal pidi olema majandusalane või juriidiline kõrgharidus ning raamatupidamise, ökonoomika- ja kontrollialase töö kogemus. (Eesti NSV audiitortegevuse korraldamise...) Esimese nõude täitmise hindamisel sai kasutada mõõdupuuna kõrgkooli diplomit. Teine tingimus oli aga ebamäärasem. Piisavaks võis eksamikomisjon lugeda töökogemusi raamatupidaja või revidendina, pikemaajalist tööd vastava ala õppejõuna vms. Eksamiprogrammi koostamisel lähtuti probleemidest, millega audiitor igapäevases töös kokku puutus. Eksamiküsimused puudutasid elulisi situatsioone ja nende lahendamist, majandustehingute kajastamist raamatupidamises, vigaste arvestusregistrite parandamist. Seadusandlikult puudutati audiitorkontrolli- ja raamatupidamisalast seadusandlust. Raamatupidamist hästi tundmata polnud võimalik audiitori kvalifikatsioonieksamit sooritada. (Root 1991)

Kuna audiitorkontrolli süsteemi väljatöötamisel võeti üle arenenud riikides kasutusel olnud põhimõtteid, siis võrdlusena, Rootsis nõuti tol ajal audiitoriks pürgijalt enne atesteerimist kohustusliku erikursuse läbimist. Selleks kulus viis aastat. Kursusele pääsemise eelduseks oli raamatupidamisalane kõrgharidus. Soomes aga pidi audiitor sooritama eksami, mis oli nii põhjalik, et kestis kaks päeva. Sealgi lubati eksamile vaid kõrgharidusega spetsialistid, kellel oli vastava komisjoni arvates piisavalt praktilisi kogemusi. On ka teada, et

kuigi eksamile ei pääsenud Soomes kaugeltki mitte iga soovija, ebaõnnestus eksam umbes kahel kolmandikul taotlejatest. Audiitorile atesteerimisel esitatavate kvalifikatsiooninõuete latti ei saanud Eestis aga väga kõrgele tõsta, sest siis oleks audiitorkontrolli reaalselt toimiva süsteemi loomisele kulunud aastaid. See oleks põhjustanud olukorra, et audiitoreid ei oleks jätkunud. Samas aga tuli tingimused seada küllaldaselt pingelised, et audiitorite ametit mitte kompromiteerida. (Root 1991)

Kvalifikatsiooni säilitamiseks pidi audiitor tööaasta jooksul tegema vähemalt kaks auditit. Auditite fikseerimiseks tuli igal audiitoril pidada oma tegevuse kohta päevikut. Kord aastas esitati päevik Audiitortevuse nõukogule kontrollimiseks ja kokkuvõtete tegemiseks. Loomulikult pidi audiitor oma auditite läbiviimisel olema objektiivne ja sõltumatu nagu ütles ka selleaegne seadus. (Eesti NSV audiitortevuse korraldamise...1990)

Auditi läbiviimisel tuli audiitoril kontrollida muuhulgas ka sisekontrolli seisukorda (Ibid.). Tõhusa sisekontrolli korraldamine oli ettevõtte tegevjuhtkonna ülesanne. Audiitorkontrolli rakendamisel Eestis hakati seda tegema koheselt n-õ valimipõhiselt mitte detailselt. Selleks lähtuti tähtsuse ja suhtelise riski printsiibist. Tähtsuse printsiibi⁴ kohaselt pööras audiitor tähelepanu ettevõtte nendele tegevuskülgedele, millega kaasnesid suuremad rahasummad. Eeldati, et audiitor suudab oma kogemuse põhjal teha üldistusi, millistes arvestuslõikudes eksimusi sagedamini ette tuli, suhtelist riski silmas pidades keskendus audiitor just neile probleemidele. Seega audiitor pidi veenduma, kas raamatupidamine on korraldatud selliselt, et oleks välistatud suurte, põhimõtteliste vigade teke. (Root 1991) Lubatud oli osutada ka teisi teenuseid: analüüsida finants- ja majandustegevust, töötada analüüsi alusel välja soovitusi ettevõtte töö parendamiseks, anda konsultatsiooni finants-, raamatupidamis- ja sisekontrollialastes ning muudes küsimustes. (Eesti NSV audiitortevuse korraldamise...1990) Seega hetkel, kui Eestis hakati audiitortevust rakendama võeti üle juba ka kõik maailmas toimunud valdkondlikud muutused, sest lubatud oli pakkuda lisaks auditeerimisele veel ka teisi teenuseid. Samuti oli sisekontroll ning selle hindamine kogu auditeerimise juures oluline ning detailset auditeerimist ei rakendatud nagu seda tegi näiteks auditeerimise ajaloo alguses auditeerimise alusepanija Suurbritannia. Samas aga tõdeti 1991. aastal, et kontrolli ja konsulteerimise vahetõde kujuneb Eestis keeruliseks. Kuna kõik oli uus, õppimist ning harjumist nõudev, audiitoreid esialgu vähe, pidi Eesti audiitor vähemasti esialgu olema rohkem konsultant kui tema kolleegid Läänes. Seda ka hoolimata teadmisest, et

⁴ Magistritöö autor on jätnud viidatud allikas toodud terminoloogia muutmata. Tänapäeval kasutatakse toodud termini asemel terminit olulisuse printsiip

audiitor ei saa olla sõltumatu kontrollimaks enda nõuannete põhjal üles ehitatud süsteeme. Rahvusvahelise Raamatupidajate Föderatsiooni soovitude kohaselt pidi audiitor ise kriitiliselt hindama oma tegevuse jaotamist kontrolli ja konsulteerimise vahel ning vajadusel soovitama juhtkonnal pöörduda eraldiseisva konsultandi poole. (Root 1991)

Audiitorkontroll on tasuline teenus ning oli seda ka oma esimestel arenguaastatel Eestis. Kui arenenud turumajandusega riikides kujunesid audiitori teenuste hinnad juba tol ajal vaba konkurentsi toimetel, siis Eestis oli seda põhimõtet alguses võimatu järgida. Ka Justiitsministeerium ja Eesti Vabariigi Riiklik Hinnaamet (Hinnaamet) leidsid, et audiitorteenuste hinna vaba kujunemine ei olnud veel esialgu õigustatud. Põhjuseks olukord, et kogu valdkonna turg oli kujunemise järgus, audiitorite hulk arvuliselt väike ning nõudlus võis ületada pakkumise. (Ibid.) Sellepärast võttis Hinnaamet 1990. aastal vastu määruse, millega kehtestas audiitori töö päevatariifiks 150 rubla (Audiitorteenuste hinnakiri...). Hind oli sama, olenemata, kas audiitor tegutses üksikaudiitorina või audiitorettevõtte kaudu. Reaalse ohuna ei nähtud olukorda, et kõik audiitorid soovivad olla üksikaudiitorid eesmärgiga koguda suurem teenistus. Arvati, et üksikaudiitor ei suuda kaasas käia ülikiirete muutustega seadusandluses nagu seda suudavad rahvusvaheliselt tuntud auditikontsernid. (Root 1991) Seepärast oli lubatud ka teatud erisused, et nimekamate ja kõrgema kvalifikatsiooniga audiitorite töötasu võib Audiitortevõtte Nõukogu kooskõlas kliendiga tõsta kuni 30% ulatuses. (Audiitorteenuste hinnakiri...) Põhjendatud oli ka hinnatõus seoses täiendava tööga, mis seadsid lisanõuded audiitori teadmistele ja oskustele. Ka kõik lisakulutused pidi kinni maksma klient. (Root 1991) Kuna audiitorkontroll oli Eestis uus ning ettevõtted ei olnud harjunud auditeerimisest tulenevate lisakulutustega, siis magistritöö autori arvates oli raske leida tasakaalu, mille eest ettevõtted olid nõus audiitorkontrolli eest tasuma ning audiitorid huvitatud auditeerima. Seega eesmärgiks võis olla ka kutse atraktiivsemaks muutmise piisavalt kõrgete tasude näol.

Kriteeriumid kohustuslikuks audiitorkontrolliks on Eestis pidevalt muutunud. Nagu töö autor on eelnevalt märkinud, audiitorkontrolli algusaastatel määras Rahandusministeerium ettevõtted, keda auditeeriti. Ettevõtete määramisel arvestati ka väljakujunenud audiitorite arvuga. See oli nii kuni 1994. aastani, kui vastu võeti raamatupidamise seadus. Raamatupidamise seaduse paragrahv 2 lõige 4 kehtestas audiitorkontrolli vabastuse usaldusühingule, osahingule, ühistule ja aktsiaseltsile, kelle eelneva majandusaasta realiseerimise netokäive ei ületanud käibemaksuseaduses maksukohustuslasele Maksuametis

kohustuslikuks registreerimiseks kehtestatud kahekordset määra. Seaduses viidatud käibemaksuseadus kehtestas nimetatud piirmääraks 130 000 krooni (Käibemaksuseadus, § 6 lg 3). Seega 1994. aastast sai majandusaasta aruande audiitorkontroll kohustuslikuks ettevõtetele, kelle realiseerimise netokäive oli vähemalt 260 000 krooni. Juba järgmisel aastal muudeti KMS-i ning maksukohustuslaseks registreerimise piirmääraks kehtestati 250 000 krooni. Selle muudatuse mõjuna sai majandusaasta aruande audiitorkontroll kohustuslikuks ettevõtetele realiseerimise netokäibega vähemalt 500 000 krooni. Järgmisel aastal võeti vastu äriseadustik, mis puudutas ka kohustuslikku audiitorkontrolli. ÄS paragrahv 190 lõige 1 ütleb, et osühingul peab olema audiitor, kui see on ette nähtud seaduses. Lisaks majandusaasta aruande kontrollile kehtestas seadus mitmeid muid juhte, mil audiitorkontroll oli kohustuslik.

1996. aastal muudeti äriseadustikku ning kehtestati kohustuslik audiitorkontroll osühingutele, kelle osakapital on vähemalt 400 000 krooni või kui see on ette nähtud seaduses või ettevõtte põhikirjaga (ÄS, § 190 lg 1). Paralleelselt jäi kehtima ka raamatupidamise seadusest tulenevad tingimused. Kohustusliku majandusaasta aruande auditi kehtestamise tingimused perioodil 1990–2000 on ülevaate saamiseks toodud tabelis 1.

Tabel 1. Majandusaasta aruande kohustuslik audit 1990–2000

Tunnus	1990 ENSV Rahandusministeeriu mi määrus	1994 RPS ja KMS	1995 RPS, KMS ja ÄS	1996 RPS, KMS ja ÄS
Raamatu- pidamise aastaruande auditeerimise kohustus	<ul style="list-style-type: none"> väliskapitali osavõtul tegutsev ühissetevõte, aktsiaselts, riiklike ettevõtete ja ühiskondlike organisatsioonide juurde loodud väikeettevõtte kooperatiiv käibega üle 250 tuhat rubla aastas (1 598 eurot); 	usaldusühing, osaühing, ühistu, aktsiaselts majandusaasta realiseerimise netokäibega vähemalt 260 tuhat krooni (17 tuhat eurot).	<ul style="list-style-type: none"> usaldusühing, osaühing, ühistu, aktsiaselts majandusaasta realiseerimise netokäibega vähemalt 500 tuhat krooni (32 tuhat eurot). osaühingul peab olema audiitor, kui see on ette nähtud seaduses. 	<ul style="list-style-type: none"> usaldusühing, osaühing, ühistu, aktsiaselts majandusaasta realiseerimise netokäibega vähemalt 500 tuhat krooni (32tuhat eurot); osaühing osakapitaliga vähemalt 400 tuhat krooni (26 tuhat eurot); ette nähtud ettevõtte põhikirjaga.

Allikas: (Autori koostatud)

Seega oli sel perioodil kohustusliku audiitorkontrolli kehtestamine pikitud erinevatesse seadustesse

2.2. Ajaperiood 2000–2009

Määrus Eesti NSV-s audiitortegevuse korraldamise esmaste abinõude kohta kaotas kehtivuse 1999. aastal, mil Riigikogu võttis vastu audiitortegevuse seaduse (AudS 10.02.1999). Seadus sai täiendust 2000. aastal rahandusministri määrusega kehtestatud auditeerimiseeskirja näol, mis oli täiendavaks juhendiks audiitoritele auditite teostamisel. Seadus oli sarnane Eesti NSV Valitsuse vastu võetud määrusega Eesti NSV-s audiitortegevuse korraldamise esmaste abinõude kohta. Nagu määrukses toodi ka uues seaduses ära põhilised mõisted, nõuded audiitorile ning audiitorieksamile, kuid seda olulisema detailsusega. Järgnevalt analüüsib magistritöö autor 1999. aastal vastu võetud audiitortegevuse seadust, 2000. aastal vastu võetud auditeerimiseeskirja ning nendele aastatele eelnevalt audiitortegevust Eestis reguleerinud õigusakte.

Varasemalt defineeris õigusakt, et audit on lepingualusel läbiviidav ettevõtte poolt väljastatava finantsinformatsiooni tõesuse kontrollimine, mille eesmärgiks on anda hinnang ettevõtte aruandlusele, bilansile ja majandamise tulemustele, et aidata kaasa raamatupidamise ja aruandluse õigele organiseerimisele Eesti NSV territooriumil ning esitada kvaliteetne hinnang omanikele, juhtidele, riigile, pankadele ja teistele tellijatele ettevõtte finantsinformatsiooni ja aruandluse autentsuse kohta (Eesti NSV audiitortegevuse ajutine...1990). Seoses AudS-i vastuvõtmisega muudeti definitsiooni ning auditeerimiseks hakati nimetama raamatupidamisaruande kontrollimist ning sellele hinnangu andmist lähtuvalt auditeerimiseeskirjadest (AudS 10.02.1999). Ka nõuded audiitorile muutusid. Kui eelnevalt oli nõue, et audiitoril peab olema majandusalane või juriidiline kõrgharidus, siis uues seaduses jäi nõudmiseks vähemalt bakalaureuse kraadi omamine, piiranguid vajalikule haridusele ei määratletud. Töökogemuse olemasolu sai AudS-is täiendust ajalise määratlusena- kolmeaastane töö kogemus audiitori juhendamisel (Ibid.). Varasemalt nõuti ilma ajalise nõudeta raamatupidamise, ökonomika- ja kontrollialase töökogemuse olemasolu. Autor on esitanud peamiste tunnuste muutuste kohta seaduses ülevaatliku tabeli 2.

Tabel 2. Peamiste definitsioonide muutus 1990–2000

Tunnus	1990	1999
Audit	lepingualusel läbiviidav ettevõtte poolt väljastatava finantsinformatsiooni tõesuse kontrollimine, mille eesmärgiks on anda hinnang ettevõtte aruandlusele, bilansile ja majandamise tulemustele, et aidata kaasa raamatupidamise ja aruandluse õigele organiseerimisele Eesti NSV territooriumil ning esitada kvaliteetne hinnang omanikele, juhtidele, riigile, pankadele ja teistele tellijatele ettevõtte finantsinformatsiooni ja aruandluse autentsuse kohta	raamatupidamisaruande kontrollimine ja sellele hinnangu andmine auditeerimiseeskirjast lähtudes
Audiitor	kvalifikatsioonitõendi saanud ning nõukogus arvele võetud isik	kutse saanud ja audiitorite nimekirja kantud füüsiline isik
Nõuded audiitorile	majandusalase või juriidilise kõrghariduse ning raamatupidamise, ökonomika- ja kontrollialase töökogemuse olemasolu	bakalaureuse kraadi omamine ning kolmeaastane töö kogemus audiitori juhendamisel

Allikas: (Autori koostatud Eesti NSV audiitortevgevuse ajutine põhimääruse ja 1999. aasta audiitortevgevuse seaduse alusel)

Enne uut seadust nõuti, et audiitor peab oma tegevuse kohta päevikut, esitades selle kord aastas Audiitortevgevuse nõukogule. Võimalikult täpse päeviku pidamise eesmärgiks oli audiitori kaitsmine. Võis ette tulla, et audiitor ja näiteks maksuametnik tõlgendasid üht majanduslikku fakti erinevalt ning hiljem võis ettevõtte juhtkond audiitorit ebakompetentsuses või talle pandud ülesannete täitmatajätmises süüdistada. Võimalikult täpne ülestähendus päevikus mida ja missuguses ulatuses on kontrollitud võimaldas audiitoril end kontrollpäevikule tuginedes vajadusel kaitsta. Autori seisukohalt on päevik samaväärne 1999. aastal kohustuslikuks saanud tegevusaruandega, mida audiitor peab Audiitorkogu juhatusel esitama vähemalt kord kolme aasta jooksul. Kohustusliku ühe aasta asemele määrati kolmeaastane periood tõenäoliselt sellepärast, et 1999. aastaks oli juba kutse saanud audiitoreid märkimisväärselt enam kui Eesti audiitortevgevuse algusaastatel ning ka auditeid viidi suuremal hulgal läbi. Vajalik oli tegevusaruannete koguseid piirata vältimaks täiendavat vajadust tööjõu järele nende läbivaatamisel. (Root 1991, 12)

1999. aastal andis Rahandusministeerium välja määruse nr 66, millega andis korralduse lõpetada Rahandusministeeriumi juures oleva sõltumatu erialase organi Audiitortevgevuse nõukogu tegevus (Audiitortevgevuse nõukogu tegevuse...1999). Tegevust alustas Audiitorkogu, millele pani aluse 1999. aasta AudS, mis määratles Audiitorkogu õigusliku

seisundi ja pädevuse ning ülesanded. Audiitortegevuse nõukogu oli ENSV Rahandusministeeriumi ülalpidamiskuludest finantseeritav. Audiitorkogu on aga Rahandusministeeriumi valitsemisalasse kuuluv avalik-õiguslik juriidiline isik, kelle vara moodustavad audiitorite kohustuslikud liikmemaksud, annetused jm. Seetõttu on Audiitorkogul kohustus ka esitada majandusaasta aruanne, mis on koostatud lähtuvalt raamatupidamise seadusest (AudS 10.02.1999). Varasemas regulatsioonis ei olnud aruandluse kohta midagi öeldud, kui vaid seda, et Audiitortegevuse nõukogu kuulus Rahandusministeeriumi valitsemisalasse ning oli Rahandusministeeriumi vahenditest finantseeritav. Magistritöö autor järeldab sellest, et Audiitortegevuse nõukogu aruanne esitati Rahandusministeeriumi aruandes. Kuna mõlemad asutused on Rahandusministeeriumi juurde kuuluvad, siis on säilinud ministeeriumi roll koosseisude, põhimääruste jms kinnitamiseks.

Audiitorkogu organiteks on üldkoosolek, kuhu kuuluvad kõik vandeaudiitorid, juhatus ning revisjonikomisjon, kelle ülesandeks on kontrollida audiitorkogu majandustegevust ning asjaajamist. See on ka suureks erinevuseks, sest varasemalt ei olnud Eesti NSV audiitortegevuse ajutises põhimääruses määratletud, kes Audiitortegevuse nõukogu üle järelevalvet peaks teostama ning kas seda üldse tehakse. Kuigi seda otseselt sõnastatud ei olnud, siis teatud määral kontrollis tegevust Rahandusministeerium, näiteks sellega, et kinnitas erinevaid dokumente. Ka Audiitorkogus teostab riiklikku järelevalvet lisaks revisjonikomisjonile rahandusminister. Erinevus on ka juhtimises, Audiitortegevuse nõukogul oli ajutise põhimääruse järgi esialgu vaid nõukogu esimees, tema puudumisel asendaja. Nüüdses Audiitorkogus on sarnaste ülesannete täitjaks Audiitorkogu juhatus eesotsas esimehega. Rohkem organeid Audiitortegevuse nõukogul asutamise aastal erinevalt Audiitorkogust ei olnud, seega on ka AudS varasemast regulatsioonist sellevõrra erinev, kuna sisaldab detailset kirjeldust erinevate organite tööülesannete ning õiguste ja kohustuste kohta.

Audiitorkogu ülesanded jäid tema eelkäijaga suures osas samaks, küll aga sõnastati need enama detailsusega. Näiteks on mõlema asutuse ülesandeks olnud meetodiliste soovitude väljatöötamine, kuid alles 1999. aasta AudS-is on ülesande täienduseks lisatud ka meetodiliste juhendite avaldamise ja tutvustamise kohustus, kuid mida ilmselt täitis juba ka Audiitortegevuse nõukogu. Kui varasemalt pidi ENSV Haridusministeerium välja töötama ning esitama ettepanekud audiitorite kaadri ettevalmistamise kohta, siis Audiitorkogu sai uue ülesandena korraldada audiitorite täiendõpet. Mõlema pädevusse ning ülesannete hulka kuulus ka eksamite väljatöötamine ning korraldamine. Mõlema regulatsiooni järgi oli

määratletud, et eksamite läbiviimiseks moodustatakse eraldi kutsekomisjon. Kuid kui varem koosnes kutsekomisjon vaid Audiitortegevuse nõukogu liikmetest, siis uue seaduse ning auditeerimiseeskirja kohaselt kuulus komisjoni lisaks Audiitorkogu liikmetele veel ka isikuid väljastpoolt organisatsiooni. Nendeks olid Riigikontrolli esindaja, Eesti Panga esindaja ning kolm rahandusministri määratud esindajat. Detailsemaks olid läinud tingimused, mida eksami sooritamiseks kutsekomisjonile esitama peab ning milline on eksami korraldus.

Lisandusid ka mõned täiendused, millal audiitori kutsetegevus lõpeb. Varasemalt näiteks ei olnud vanuselist piirangut paika pandud, nüüd aga sai vanuseliseks piiranguks 70 aastat. Audiitori kutsetegevuse lõpetamise õigus säilis ka nüüdsel Audiitorkogul, erinevuseks oli aga see, et kui varasemalt võis uuesti audiitorõigusi taotlema hakati mitte varem kui kolme aasta pärast, siis uue seaduse kohaselt seda õigust enam tekkida ei saagi. Kohustuslikuks sai audiitori kutsekindlustus ning karmistus audiitorite distsiplinaarvastutusele võtmine, mis kujutab endas lisaks noomitusele ning märkusele ka rahatrahvi, kutsetegevuse lõpetamist jms.

Audiitori töö lõpeb järelalusotsusega. Tänapäeval teame, et audiitori järelalusotsuse tüüpe on kokku neli (Auditeerimiseeskiri 2010, § 43 lg 2):

- puhas järelalusotsus,
- märkustega järelalusotsus,
- eitav järelalusotsus,
- hinnangu andmata jätmine.

Esmalt selgitatigi neid 2000. aasta auditeerimiseeskirjas. Sellele eelnenud perioodil vormistas audiitor kontrolli tulemused järelalusotsusena vajalike märkuste ja selgitustega juhtkonnale ja omanikule tutvumiseks. Seejärel märkis audiitor aruandele, kas ta kinnitab aruande või jätab selle kinnitamata. Kui audiitor jättis aruande puuduste tõttu kinnitamata, pidi ettevõtte omanik ning juhtkond kuu aja jooksul audiitori järelalusotsusest kõrvaldama avastatud puudused ning esitama parandatud aruande uuesti audiitorile kinnitamiseks. Väiksemate puuduste korral audiitor küll kinnitas aruande, kuid pidi järelalusotsuses selgitama puuduste iseloomu ja ulatust. Seega võib liigitada selleaegseid järelalusotsuseid tänapäeva mõistes kas märkustega või puhtaks järelalusotsuseks. 2000. aastast alates pärast järelalusotsuse väljastamist enam võimalust parandusteks ei antud, selleks ajaks oli juba selge ka otsuse tüüp. Lisaks oli veel enne AudS-i jõustumist eraldi järelalusotsus juhtudeks, mil kaasnes kahju hüvitamise nõue. Siis pidi audiitor järelalusotsuses nimetama konkreetsed isikud, kelle tegevuse või tegevusetuse tagajärjel kahju oli tekkinud või viitama edasise uurimise vajalikkusele. Uue

seaduse jõustumisega sellist nimelist välja toomist enam ei rakendatud. Suureks erinevuseks kahe ajajärgu regulatsioonide vahel oli ka olukord, et audiitor ei tohtinud järeldusotsust kolmandatele isikutele teatavaks teha, mis tundub väga karmi nõudmisena, sest tänapäeval on kõik aruanded ning järeldusotsused kõikidele huvilistele vabalt kättesaadavad. Varasemad regulatsioonid ei olnud aga audiitorit vandeaudiitoriks nimetanud, see määratlus tekkis 1999. aastal AudS-i vastuvõtmisega, mil lisati seadusesse ka vanne.

Eesti NSV audiitortegevuse ajutise põhimääruse kohaselt pidi ENSV Majandusministeerium tegema ettepanekud audiitorettevõtete ja üksikaudiitorite osutatavate teenuste tasustamise piirmäärade kohta, 1999. aastaks sellist punkti enam seadusesse ei kirjutatud kuna hind kujunes vastavalt turu nõudlusele ning pakkumisele. Eestis valitses turumajandus ning audiitortegevusest oli saanud äri nagu mujal maailmas.

Ka sel perioodil muutusid kriteeriumid, millistele ettevõtetele raamatupidamise majandusaasta aruande audit kohustuslik on. Kuni 2001. aastani kehtestasid seda seadused, millest töö autor tegi ülevaate eelmises peatükis. 2001. aastal muudeti raamatupidamise seadust ning paragrahvi 2 lõike 4 kohaselt osaühing, aktsiaselts või tulundusühistu, kelle eelneva majandusaasta realiseerimise netokäive ei ületanud käibemaksuseaduses maksukohustuslasele Maksuametis kohustuslikuks registreerimiseks kehtestatud neljakordset määra, ei olnud kohustatud täitma samas seaduses kehtestatud audiitorkontrolli nõuet. 2001. aastal oli maksukohustuslaseks registreerimise piirmääraks jätkuvalt 250 000 krooni. Seega audiitorkontroll sai kohustuslikuks loetelus olevatele ettevõtetele, kelle realiseerimise netokäive oli 1 000 000 krooni. 2003. aastal alguses hakkas kehtima uus raamatupidamise seadus, milles muudeti lähenemist majandusaasta aruande audiitorkontrolli kehtestamisele. Nimelt seati kolm kriteeriumit, mis lähtusid müügitulust, bilansimahust ning töötajate arvust. Nendest piirmääradest kahe ületamise korral oli audiitorkontroll kohustuslik. 2005. aastal seaduses olevaid piirmäärasid tõsteti. Töö autor annab kehtinud tingimustest ülevaate tabelis 3.

Tabel 3. Majandusaasta aruande kohustuslik audit 2001–2009

Tunnus	2001 RPS, KMS ja ÄS	2003 RPS ja ÄS	2005 RPS ja ÄS
Raamatupidamise aastaaruande auditeerimise kohustus	<ul style="list-style-type: none"> • osaühing, aktsiaselts, tulundusühistu majandusaasta realiseerimise netokäibega vähemalt 1 miljon krooni (64 tuhat eurot); • osaühing osakapitaliga vähemalt 400 tuhat krooni (26 tuhat eurot); • ette nähtud ettevõtte põhikirjaga. 	<ul style="list-style-type: none"> • vähemalt kaks järgmisest kolmest näitajast on aruandeaasta bilansipäeva seisuga suuremad kui: <ol style="list-style-type: none"> 1) äriühingul müügitulu (netokäive) ja teistel raamatupidamiseks ohustuslastel tulu 6 miljonit krooni (383 tuhat eurot), 2) bilansimaht 3 miljonit krooni (192 tuhat eurot), 3) töötajate arv 5 • osaühing osakapitaliga vähemalt 400 tuhat krooni (26 tuhat eurot); ette nähtud ettevõtte põhikirjaga. 	<ul style="list-style-type: none"> • vähemalt kaks järgmisest kolmest näitajast on aruandeaasta bilansipäeva seisuga suuremad kui: <ol style="list-style-type: none"> 1) äriühingul müügitulu (netokäive) ja teistel raamatupidamiskohustuslastel tulu 10 miljonit krooni (639 tuhat eurot), 2) bilansimaht 5 miljonit krooni (320 tuhat eurot), 3) töötajate arv 10. • osaühing osakapitaliga vähemalt 400 tuhat krooni (26 tuhat eurot); ette nähtud ettevõtte põhikirjaga.

Allikas: (Autori koostatud)

Nagu tabelis 3 on väljendatud, paralleelselt raamatupidamise seadusele kehtestas jätkuvalt ka äriseadustik tingimuse, millal peab osaühingul olema audiitor.

2.3. Alates 2010. aastatest

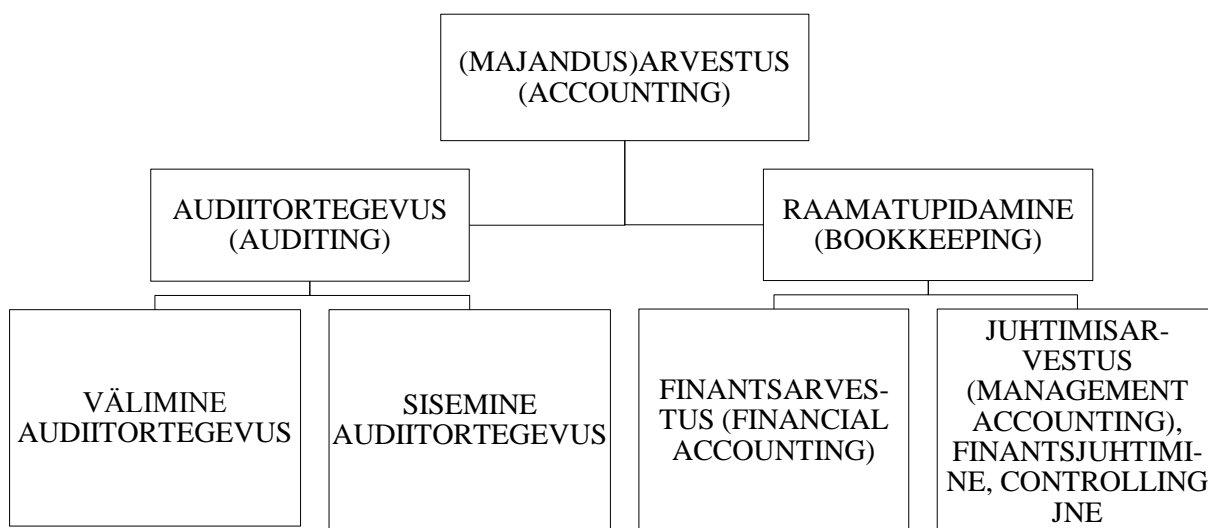
2009. aastal alustati tööd audiitortegevuse seaduse eelnõu ning selle juurde kuuluva seletuskirjaga. Vajaduse 1999. aastal vastu võetud audiitortegevuse seadust uuendada tingis olukord, et maailmas olid toimunud valdkondlikult suured muudatused. Samuti olid maailma raputanud mitmed laiaulatuslikud ja suuri rahanduslikke kahjusid põhjustanud finantsskandaalid, kus vähemal või rohkemal määral ka audiitorite kuritarvitust oli. Seega näis möödapääsmatu regulatsioonide karmistamisega avalikke huve senisest paremini kaitsta. (Seletuskiri...2009, 1)

Maailmas oli avaliku huvi kaitsmiseks juba mitmeid regulatsioone vastu võetud, näiteks Sarbanes-Oxley akt 2002. aastal, mida autor käsitles magistritöö esimeses peatüki. Ka Euroopas vaadati regulatsioon üle ning 17. mail 2006. aastal võeti vastu Euroopa Parlamendi ja järelevalvenõukogu direktiiv 2006/43/EÜ, mida nimetatakse ka uueks 8. direktiiviks. Direktiiv käsitleb raamatupidamise aastaaruannete ja konsolideeritud aruannete kohustuslikku auditit ning see muudab nõukogu direktiive 78/660/EMÜ ja 83/349/EMÜ ning tunnistab kehtetuks nõukogu direktiivi 84/253/EMÜ. Direktiivi peamine eesmärk on kohustusliku auditi nõuete ühtlustamine, mida aitavad saavutada samad põhimõtted, kvaliteedistandardid ning nõuded audiitorite kvalifikatsioonile. Kuna audit nõuab audiitorilt teadmisi äriühingu-, maksu- ning sotsiaalõiguses, tuleb ka neid teadmisi kontrollida enne vannutatud audiitori tunnustamist. Selleks näeb direktiiv ette nõude läbida sobivustest (*aptitude test*). Vastavalt direktiivile peavad audiitorite suhtes kehtima kutse-eesetika standardid, et oleks tagatud vannutatud audiitori avaliku huvi funktsioon. See tähendab, et laiem avalikkus ja institutsioonid usaldavad vannutatud audiitori töö kvaliteeti. Auditi hea kvaliteet aitab finantsaruandluse usaldusväärsuse ja tõhususe edendamiseks kaasa turgude korrapärasele toimimisele. (Seletuskiri...2009)

Seletuskirja kohaselt tuleks kohustuslikud auditid läbi viia rahvusvaheliste auditeerimisstandardite alusel, mis tagab auditite järjepideva kvaliteedi Euroopa Liidus. Direktiiv kehtestab ka vajaduse järjepideva kvaliteedi hoidmiseks korrapärase kontrolli, kuna kontrollimised ja kohased sanktsioonid aitavad vältida ja parendada auditis esinevaid puudusi. Selleks peaksid liikmesriigid korraldama tõhusa vannutatud audiitorite ja audiitorühingute avaliku järelevalve süsteemi. Avaliku järelevalve regulatiivne kord peaks võimaldama liikmesriikidel teha ühenduse tasandil tõhusat koostööd. Direktiivi kohaselt peaksid avalikku järelevalve süsteemi juhtima mittepraktiseerivad isikud, kuid kes tunnevad kohustusliku auditi olulisi valdkondi. Siiski on juhtimises lubatud ka praktiseerivad isikud, kui nende osakaal juhatuses peab jääma vähemusse. Lisaks avalikule järelevalve süsteemile nähakse ette ka kvaliteeditagamise süsteem, mis peaks olema korraldatud selliselt, et see oleks sõltumatu ülevaadatavast tööst. Seletuskirja kohaselt soovitas direktiiv kvaliteeditagamise süsteemi korraldada selliselt, et iga üksikaudiitori töö kvaliteet vaadatakse üle vähemalt kord kuue aasta jooksul. Kolmandate isikute kaitseks näeb direktiiv ette ühist avalikkusele kättesaadavat registrit, kuhu on kantud kõik tunnustatud audiitorid ja audiitorühingud ning mis sisaldab

nende kohta põhilist teavet. (Seletuskiri...2009) Selle täitmiseks loodi koduleheküljel audiitortegevus.ee (audiitortegevus.ee...2014).

Kuna Euroopa Liidus vastu võetud direktiivide eesmärk on liikmesriikide seadusandlust harmoniseerida ning liikmesriigid peavad oma seadusandluse väljatöötamisel direktiividest lähtuma, hakati Eestis seoses uue direktiivi vastuvõtmisega kehtinud audiitortegevuse seadust uuendama. Lähtuvalt audiitortegevuse seaduse eelnõu seletuskirjast reguleerib uus audiitortegevuse seadus majandusarvestuse audiitortegevuse haru. Puudutades kõige rohkem sise- ja vandeaudiitorikutse esindajaid. Kuid kindlasti ulatuvad seaduse mõjud ka raamatupidamisse, kuna nii audiitortegevus kui ka raamatupidamine on osa majandusarvestusest, mida illustreerib ka joonis 1.



Joonis 1. (Majandus)arvestuse eri- ja kutsealane struktuur

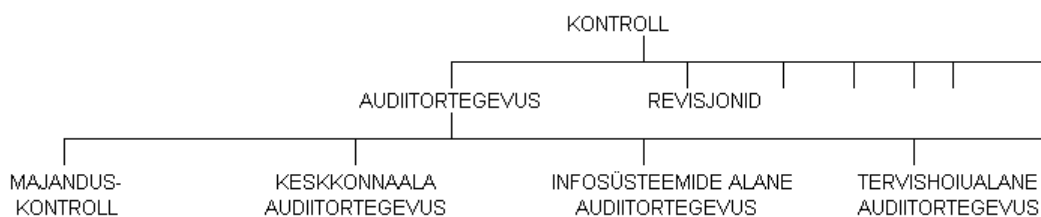
Allikas: (Seletuskiri...2009, 4)⁵

Antud seadus raamatupidajate kutsetegevust otseselt siiski ei reguleeri, kuigi seaduse väljatöötamise faasis oli arutlusel võimalus lülitada regulatsioonidesse ka raamatupidajate kutse. Siiski ollakse seisukohal, et valdkondlik areng on võtmas sellist suunda, et tulevikus tuleb antud temaatika juurde tagasi pöörduda ning olemasolevaid regulatsioone muuta.

⁵ Magistritöö autor on jätnud viidatud allikas toodud terminoloogia muutmata.

(Seletuskiri...2009)

Kuna ka audiitortegevust saab mitmeti liigitada, siis laieneb eelnõus toodud regulatsioon valdkonnapõhise liigituse aspektis majanduskontrolli ja välimise audiitorkontrolli ühisosaks olevale arvestusala audiitortegevusele. Valdkonnapõhiselt saab jagada kontrolli revisjoniks ning audiitortegevuseks. Viimane jaguneb omakorda majanduskontrolliks, keskkonnaala audiitortegevuseks (nt pakendiaruande audit, keskkonnaaudit), infosüsteemide alaseks audiitortegevuseks (nt IS-audit) ja tervishoiualaseks audiitortegevuseks (nt terviseaudit). Eelnõu sõnastuse kohaselt on reguleerimisalast välistatud majanduskontrolli alamosaks olev tulemuskontroll (nt tulemusaudit). Tulemuskontroll on reguleeritud vaid ulatuses (peamiselt eetikakoodeksi osas), mida hõlmatakse vandeaudiitori tegevusega arvestusala audiitortegevuse muudel äritegevuse aladel. (Ibid.) Audiitortegevuse valdkonnapõhine liigitamine on kujutatud joonisel 2.



Joonis 2. Audiitortegevuse valdkonnapõhine liigitamine

Allikas: (Seletuskiri...2009, 6)

Vastavalt eelnõu seletuskirjale on nii sise- kui välisaudiitori kutsetegevuse regulatsiooni väljatöötamisel olnud aluseks rahvusvaheline parim praktika. Eesti õigusaktide väljatöötamisel ja kehtestamisel on eeskujuna võetud kutset esindavate rahvusvaheliste organisatsioonide väljatöötatud ja kinnitatud põhimõtetest ja standarditest, sealhulgas Rahvusvahelisest Siseaudiitorite Ühingust ning rahvusvahelisest Arvestusekspertide Föderatsioonist, millest ka töö autor on eelpool kirjutanud. Samuti on eelnõu väljatöötajad pidanud tihedaid konsultatsioone Eesti kutseorganisatsioonide esindajatega Audiitorkogust, Eesti Siseaudiitorite Ühingust, Riigikontrollist, ministriumitist ning akadeemiliste ringkondade esindajatest. (Ibid.)

Seaduse vastuvõtmiseni jõuti 2010. aastal, millega seoses muudeti ka mitmeid teisi seadusi. Uut seadust koostati nii, et see koondaks endas kõiki audiitortegevust puudutavaid nüansse, mida varasemalt mitmete erinevate seadustega reguleeriti. Nii näiteks muudeti 2010.

aastal äriseadustikku, mis varasemalt kehtestas audiitorkontrolli kohustuse osäühingutele osakapitaliga vähemalt 400 000 krooni, nüüd viidati samas paragrahvis uuele audiitortegevuse seadusele. Samuti toimiti ka raamatupidamise seadusega, kus tunnistati kehtetuks paragrahvid, mis varasemalt sätestasid audiitorkontrolli kohustust.

Järgnevalt analüüsib magistritöö autor 2010. aastal vastu võetud audiitortegevuse seadust 1999. aastal vastu võetud audiitortegevuse seaduse ning 2000. aastal vastu võetud auditeerimiseeskirjaga, analüüsides eelkõige vandeaudiitoreid ning nende tööd puudutavat.

Autor on esitanud peamiste tunnuste muutuste kohta seaduses ülevaatliku tabeli 4.

Tabel 4. Peamiste definitsioonide muutus 1999 – 2010

Tunnus	1999	2010
Audit	raamatupidamisaruande kontrollimine ja sellele hinnangu andmine auditeerimiseeskirjast lähtudes	kindlustandev audiitorteenus, mida osutatakse kooskõlas auditeerimise standarditega, objektiks kliendi vastutava organi poolt sobivate kriteeriumite alusel koostatud möödunud perioodide rahandusinformatsioon ning eesmärgiks kogutus tõendusmaterjali põhjal vandeaudiitori aruandes avaldada ettenähtud kasutajale üldistavas jaatavas vormis arvamust
Ülevaatus	-	kindlustandev audiitorteenus, mida osutatakse kooskõlas ülevaatamise teenuse standardiga, objektiks kliendi vastutava organi poolt sobivate kriteeriumite alusel koostatud möödunud perioodide rahandusinformatsioon ning eesmärgiks kogutus tõendusmaterjali põhjal vandeaudiitori aruandes avaldada ettenähtud kasutajale üldistavas eitavas vormis ülevaatus kokkuvõtte

Allikas: (Autori koostatud 1999. aasta audiitortegevuse seaduse, 2000. aasta auditeerimiseeskirja ja 2010. aasta audiitortegevuse seaduse alusel)

Audit uue seaduse tähenduses on kindlustandev audiitorteenus, mida osutatakse kooskõlas auditeerimise standarditega, objektiks möödunud perioodide rahandusinformatsioon ning eesmärgiks tõendusmaterjalide põhjal vandeaudiitori aruandes avaldada ettenähtud kasutajale üldistavas jaatavas vormis arvamust (AudS 27.01.2010, § 50). Täiesti uue mõistena auditi kõrvale lisandus ülevaatus. Definitsioon ülevaatusle kattub auditi definitsiooniga, erinevuseks vajalik kooskõla ülevaatamise teenuse standarditega ning ülevaatus kokkuvõtte vandeaudiitori aruandes eitavas vormis. Eraldi on välja toodud ka tehingute seaduslikkuse kontroll, mis võimaldab kogutud tõendusmaterjali põhjal vandeaudiitori aruandes avaldada

ettenähtud kasutajale üldistavas jaatavas või eitavas vormis kokkuvõtte. Kindlasti pöörati ka varem seaduslikkusele tähelepanu, mida kinnitab ka auditeerimiseeskiri, mille kohaselt on auditeerimise eesmärk anda hinnang raamatupidamise seaduslikkusele ja tõepärasusele. Eraldi aga seaduslikkuse kontrolli ning selle kohta kokkuvõtte esitamist seaduses ei käsitletud.

Täiustust said põhilised valdkonna oskussõnad. Nii nimetati nüüd vandeaudiitoriks isikut, kes on sooritanud arvestusala eksperdi kutse raamatupidamise ja vandeaudiitori eriosa ning kellele rahandusministri otsusega on antud vandeaudiitori kutse ning kes on andnud vande (AudS 27.01.2010, § 3). Seadusesse lisandus veel uusigi termineid nagu avaliku sektori vandeaudiitor, atesteeritud siseaudiitor jne, sõltuvalt, kes millise osa eksamist on sooritanud. Seega termineid selgitati läbi eksami erinevate alamosade. Nõuded audiitorile enne eksami sooritamist esitatakse uues seaduses kutseeksami puudutavas peatükis. Nõuded haridustasemele ei muutunud, küll aga täpsustati, mis valdkonnast peaks olema õpingute käigus ülevaade saadud. Teatavasti eelmine seadus loobus konkreetselt määratlemast, mis valdkonna teadmised audiitoril olema peavad. Hariduskvalifikatsiooni osas lisandus erand isikute puhul, kes on vähemalt seitse aastat tegutsenud kutsealal, mis on võimaldanud omandada küllaldased teadmised rahanduse, õiguse ja arvestuse valdkonnas. Ka uue seaduse korral on vandeaudiitoriks saamiseks nõutav kolmeaastane praktiseerimine vandeaudiitori juhendamisel. See tingimus loetakse täidetuks avaliku sektori üksuses töötava isiku puhul, kes tõendab, et on vähemalt kolm aastat töötanud Riigikontrollis vandeaudiitori juhendamisel ametikohal, mis on võimaldanud tal omandada küllaldased teadmised rahanduse, õiguse ja arvestuse valdkonnas. Veel ühe erandina nähakse ette, et hariduse ning praktiseerimise kogemus loetakse täidetuks isikute puhul, kes taotlevad vandeaudiitori kutset ning tõendavad vähemalt 15 aastast tegutsemise kogemust kutsealal, mis on võimaldanud omandada küllaldased teadmised eelnevalt nimetatud valdkondades. Nagu seletuskirjast selgus, koondati audiitoritegevuse seadusesse nüüd esmakordselt ka siseaudiitorid, neile esitatavad nõuded, nende tegevuse õiguslikud alused, neid puudutav eksamikorraldus jne. Nõuded siseaudiitoritele enne kutseeksami sooritamist kattuvad vandeaudiitoritele esitatavate nõuetega. Erinevuseks on see, et piisavaks loetakse vähemalt kahe aastast praktiseerimist tunnustatud siseaudiitori juhendamisel. Siseaudiitori kutse taotlejate nõue haridusele ning töökogemusele loetakse täidetuks, kui isik on tegutsenud viis aastast kutsealal, mis on võimaldanud tal omandada küllaldased teadmised rahanduse, õiguse ja sisekontrolli

valdkonnas. Autor on esitanud peamiste tunnuste muutuste kohta seaduses ülevaatliku tabeli 5.

Tabel 5. Peamiste definitsioonide muutus 1999 – 2010

Tunnus	1999	2010
Audiitor	kutse saanud ja audiitorite nimekirja kantud füüsiline isik	isik, kes on sooritanud arvestusala eksperdi kutseeksami raamatupidamise ja vandeaudiitori eriosa, kellele rahandusministri otsusega on antud vandeaudiitori kutse ning kes on andnud vande
Nõuded audiitorile	<ul style="list-style-type: none"> • bakalaureusekraadi olemine • kolmeaastane töö kogemus audiitori juhendamisel 	<ul style="list-style-type: none"> • bakalaureuse kraad (või samaväärne haridusalane kvalifikatsioon) või seitse aastat tegutsenud kutsealal, mis on võimaldanud omandada küllaldased teadmised rahanduse, õiguse ja arvestuse valdkonnas • kolmeaastane töö kogemus audiitori juhendamisel või avaliku sektori üksuses töötava isiku puhul kolm aastat töötanud Riigikontrollis vandeaudiitori juhendamisel ametikohal, mis on võimaldanud omandada küllaldased teadmised rahanduse, õiguse ja arvestuse valdkonnas või <ul style="list-style-type: none"> • 15 aastat tegutsenud kutsealal, mis on võimaldanud tal omandada küllaldased teadmised rahanduse, õiguse ja arvestuse valdkonnas

Allikas: (Autori koostatud 1999. aasta audiitortevuse seaduse, 2000. aasta auditeerimiseeskirja ja 2010. aasta audiitortevuse seaduse alusel)

Eelnõu seletuskirjast lähtub, et eelnõu ettevalmistamise käigus on väga mitmel korral tõstatatud küsimus, miks peetakse vajalikuks reguleerida audiitortevuse seaduses nii sisemist kui ka välimist audiitortevust. Leitakse, et direktiiviga pandud eesmärkide täitmiseks tuleb sise- ja välisaudiitori kutsetevuse alused, standardid, erinevused ja ühiosa sõnastada ühe seaduse raames. Seega, nii sise- kui välisaudiitoril on kanda oma kindel roll, et hoida ja suurendada valdkondliku tegevuse kvaliteeti. Sünergeetilise efekti esimene väljendus on ühine kutseksam. Esmakordselt luuakse Eestis mudel, millega on võimalik kontrollida audiitortevuse valdkonnas tegutsejate pädevust kõikide spetsiifiliste rahvusvaheliste

standardite tundmise ja vajaliku ettevalmistuse osas. Pikemas ajalises perspektiivis on süsteemiga võimalik liita ka raamatupidajate kutse. Seletuskirja valmimise ajal on väljendatud, et esimesed sammud on selleks astunud ja Eesti Raamatupidajate Kogu on koostööhuvi ilmutanud. Samuti tuleb näha ette võimalusi rahvusliku süsteemi sidumiseks rahvusvaheliste analoogidega (nt: ACCA). Koostööst saadava positiivse efekti teiseks väljenduseks tuleb pidada ühistel alustel toimiva järelevalve korraldust. Olgu kutseeksami tase kuitahes kõrge, pole õigustatud järjepidevalt toimivale kohapealsele kvaliteedikontrollile või kaebuste menetlemisele allutamata kutsetegevuse kvaliteedi püsimumist loota. Ühistel alustel tegutseva järelevalve teostajad (järelevalvenõukogu ja Rahandusministeerium) kujunevad seletuskirja põhjal ajapikku täiendavaks siduvaks kompetentsikeskuseks, kahe kutseühenduse kõrval. Valdkonna koosregulatsiooni suurim eelis seisneb aga erinevate funktsioonide selges eristumises, metodoloogilises järjepidevuses ning spetsiifiliste ülesannete ja vastava ettevalmistuse omavahelise korelatsiooni loomises. (Seletuskiri...2009)

Audiitoritele sai uue seaduse vastuvõtmisega kohustuslikuks läbida järelevalvenõukogu kinnitatud täiendõppe programm, kusjuures määrati ära ka koolituse maht aasta kohta. Varem oli küll seaduses öeldud, et Audiitorkogu korraldab audiitoritele täiendõpet, kuid konkreetseid mahte seadus ei sätestanud. Audiitorettevõtjatel on jätkuvalt kohustus sõlmida kliendileping. Seadus lisas täiendusi kliendilepingu vormi osas. Erinevalt varasemast regulatsioonist, peab kliendileping sisaldama kokkuleppeid järgmistes küsimustes (Ibid., 39):

- kutseteenus (nt: audit) ja kutseteenuse objekt (nt: auditi korral raamatupidamise aastaaruanne),
- kutseteenuse ajaline kestus tundides,
- tegevusloaga vandeaudiitori või kutsetegevuse muu aruande allkirjastaja,
- konsolideerimisgrupi olemasolul selle vandeaudiitor ja raamatupidamise aastaaruande audiitorkontrolli kohustusega konsolideeritava üksuse tegevusloaga vandeaudiitori aruande allkirjastaja,
- kutseteenuse osutamise tasu suuruses ja tasumise kord.

Lisaks võib leping sätestada kokkuleppeid poolte kohustuste, õiguste ja vastutuse, kliendilepingu täitmise tähtaja, ülesütlemise, tegevuste edasiandmise, kliendilepingu lõpetamise ja lõppemise kohta. Eeldatavasti kooskõlastatakse lepingu olulised tingimused enne kutsetegevuse osutajaks valitava isiku (tegevusloaga vandeaudiitor või audiitorühing)

valimise protseduuri. Olukorras, kus lepingu olulistes tingimustes isiku valimise järgselt kokkulepet ei saavutata, tuleb alustada uue kutsetegevuse osutaja valimise protseduuri. (Ibid.) Kliendileping on oluline ka siis, kui tuvastatakse, et audiitorettevõtja on tekitanud kliendile või kolmandale isikule varalist kahju. Vastutuse ülempiiriks on sellisel juhul kümnekordne kliendilepingu tasu. Raskest hooletusest või tahtliku rikkumise korral ülempiiri siiski ei kohaldata. Eelmises seaduses kahjutasude suuruseid määratletud ei olnud.

Loomulikult määratakse auditi teenuse hind turul, kuid siiski on seadusesse lisatud mõningad põhimõtted, mida tuleb järgida hinna kujundamisel. See tuleneb 8. direktiivi harmoniseerimisest, mille kohaselt peavad liikmesriigid tagama asjakohaste eeskirjade olemasolu, mis kindlustavad, et audititasud kohustusliku auditi eest ei ole mõjutatud ega tingitud lisateenuste pakkumisest auditeeritavale üksusele ning et auditi tasu ei põhine mistahes tingimuslikkusel (Seletuskiri...2009) Nagu töö autor on eelnevalt kirjutanud, siis esimestes audiitortegevust puudutavates õigusaktides kinnitas teenuse hinna Hinnaamet. Sellele järgnenud 1999. aasta AudS hinna kujunemist või muid sellega kaasnevaid põhimõtteid aga ei puudutanud.

Iga audiitorettevõtja peab taotlema Rahandusministeeriumilt tegevusloa, mis on tihedalt seotud audiitortegevuse registriga. Ilma tegevusloata Eestis audiitorteenust osutada ei tohi. Eelnevalt ei ole seadusandluses tegevusluba mainitud. Küll aga pidi audiitorühing Audiitorkogu juhatusel esitama taotluse seisukoha saamiseks tegevusala vastavuse kohta. Jätkuvalt peab Audiitorkogu liige esitama tegevusaruande. Tegevusaruande eesmärk on Audiitorkogu liikme täiendusõppekohustuse täitmise ja kutsetegevuse praktika ülevaate saamine. Kui eelmine seadus kehtestas esitamise sageduseks korra kolme aasta jooksul, siis nüüd peab tegevusaruande esitama igal aastal. Seaduses on nüüd sätestatud, milliseid andmeid aruanne täpselt sisaldama peab. Kõikide tegevusaruannete põhjal paneb Audiitorkogu juhatus kokku koondaruande. Ka siseaudiitorid peavad esitama siseaudiitori tegevusaruande. Uue terminina on tegevusaruande kõrval läbipaistvusaruanne. Läbipaistvusaruande koostamise ja seal sisalduva informatsiooni esitamise kohustus tuleneb uue 8. direktiivi artiklist 40. Läbipaistvusaruande on kohustatud koostama ja registri infosüsteemi vahendusel esitama tegevusloaga Audiitorkogu liige, kui ta on lepingulises suhetes avaliku huvi üksusega. Läbipaistvusaruanne sisaldab andmeid Audiitorkogu liikme kutsetegevuse praktika kohta läbipaistvusaruande perioodil so 1. juulist kuni 30 juunini. (Ibid.) Tegevus- ning läbipaistvusaruande sagedasem esitamiskohustus on osa kvaliteedi tagamise meetmest, mida

direktiiv on kehtestanud. Nagu läbipaistvusaruande selgitusest nähtub, uue terminina tekkis seadusesse avaliku huvi üksus. Eelnõu kohaselt on avaliku huvi üksuse äriühing, mille väärtpaberitega on lubatud kaubelda reguleeritud väärtpaberiturul väärtpaberituru seaduse mõistes, äriühing, mis on krediidasutus krediidasutuste seaduse mõistes, äriühing, mis on kindlustusandja kindlustustegevuse seaduse mõistes. Avaliku huvi üksuse selline sätestamine tuleneb avalikust huvist selliste ühingute tegevuse jätkusuutlikkuse, stabiilsuse ja läbipaistvuse osas. Eriti selgelt on selline vajadus tunnetatav alanud majandusliku surutise perioodil. Samuti kohaliku omavalitsuse üksus, mille haldusterritooriumil bilansipäeva seisuga elab üle 10 000 inimese või mille raamatupidamise või konsolideerimisgrupi raamatupidamise aastaaruandes bilansipäeva seisuga toodud varad kokku on üle 20 000 000 euro, ministeerium riigiraamatupidamiskohustuslasena raamatupidamise seaduse mõistes, märkimisväärse tegevusmahuga juriidiline isik ning avaliku sektori üksuse enamusosalusega või valitseva mõju all olev äriühing, sihtasutus või mittetulundusühing. (Seletuskiri...2009, 16) Seoses avaliku huvi üksuse auditeerimisega kaasnevad vandeaudiitorile sõltumatuselise lisanõuded.

Seletuskirja kohaselt on Audiitorkogu temale pandud rolli õigustanud. Kuna pole ilmnunud asjaolusid, mis sunniks otsima olemuslikult uusi lahendusi, jätkab Audiitorkogu ka uue seaduse kohaselt oma tegevust Rahandusministeeriumi juurde kuuluva avalik-õigusliku juriidilise isikuna. Eesmärgiks korraldada kutsetegevust ning kaitsta audiitorite õiguseid. Lisa- eesmärgina on uues seaduses välja toodud ülesanne esindada Audiitorkogu rahvusvahelistes kutseorganites. Selle ülesande seadusesse lisamisel oli oluline roll ka direktiivis kehtestatud nõudel ühtlustada kvaliteeti Euroopas. Kui varem oli seaduses toodud vaid olulisim Audiitorkogu pädevuse, õigusliku seisundi jms kohta ning detailsemat infot sai Audiitorkogu põhikirjast, siis nüüd avati mitmeid nüansse juba seaduses. Nii näiteks toimiti Audiitorkogu liikmete liikmemaksudega. Uus seadus annab ülevaate liikmemaksu komponentidest, arvestusperioodist, suurusest, tasumise korrast jne. Jätakuvalt on Audiitorkogu juhatusel õigus võtta audiitor distsiplinaarvastutusele, kuid täpselt on üles loetletud distsiplinaarsüüteo koosseisud. Eesmärgiks on harmoneerida uue 8. direktiivi artikkel 30 lõikest 2 tulenev nõue, mille kohaselt peavad liikmesriigid nägema iga vannutatud audiitorite ja audiitorühingute suhtes tõhusad ja hoiatavad sanktsioonid, kui kohustuslik audit ei ole teostatud kooskõlas direktiivis sätestatuga. Distsiplinaarsüütegudega kvalifitseeruvad

kõik Audiitorkogu liikme toime pandud rikkumised, mille puhul ei ole ette nähtud kutse lõpetamist või tegevusloa kehtetuks tunnistamist (Seletuskiri...2009, 69).

Katmaks seni reguleerimata nüansse on seadus tehtud varasemast veelgi detailsemaks, audiitortegevust puudutavat õiguslikku raamistikku on oluliselt täiendatud. Nii on näiteks reguleeritud nüüd, et kõikidele ametikohtadele Audiitorkogus tuleb valida asendusliikmed. Ka iga Audiitorkogu organi ülesanded on detailsemalt lahti seletatud. Nii näiteks näeb seadus ette üldkoosoleku ülesandena liikmete ja asendusliikmete tagasikutsumise. Taoline olukord võis kindlasti tekkida ka varasema seaduse kehtimise ajal, kuid siis seadusest detailset vastus ei saanud. Muudatusi on ka Audiitorkogu organites. Senine juhatuse esimees on ümber nimetatud presidendiks ning valitakse ametikohale kolmeks aastaks. Presidendi Audiitorkogu organina sätestamise põhjus tuleneb eelkõige sellest, et erinevalt seni kehtivast juhatuse esimehe tegevust puudutavast regulatsioonist, on eelnõu kohaselt presidendil iseseisev pädevus ja roll Audiitorkogu esindamisel ning juhatuse töö korraldamisel (Ibid., 56). Ka muudele ametikohtadele valitavatele on konkreetne tegutsemise aeg kehtestatud, kellele seda eelnevalt ette nähtud ei olnud või siis nähti ette ajalisi muudatusi. Muudetud on ka erinevate organite tasemel otsuste vastuvõtmiseks vajalikke häältearvu või muid seonduvaid protseduure. Täiesti uue organina on ellu kutsutud järelevalvenõukogu, mis lisaks Rahandusministeeriumile Audiitorkogu üle järelevalvet teostab. Järelevalvenõukogu töökorra kehtestab rahandusminister määrusega ning selle koosseisu kohta teevad ettepaneku Finantsinspektsioon, Riigikontroll, Justiitsministeerium ning Audiitorkogu. Seega on eelnõu kohaselt audiitortegevuse valdkonna järelevalve kolmetasandiline. Esimesed kaks tasandit moodustavad Audiitorkogu organid – juhatuse ja järelevalvenõukogu. Kolmandaks tasandiks on Rahandusministeerium. (Ibid., 55) Seaduses on detailselt toodud organi ülesanded, pädevus, liikmed ning neid puudutav informatsioon. Nii näiteks peab järelevalvenõukogu igal aastal koostama järelevalve aastaraamatu, midagi sellist eelmise seadusega ei olnud. Uue Audiitorkogu organi tõttu on ka mõningad muudatused Audiitorkogu tegevuse rahastamises. Näiteks järelevalvenõukogu kulud järelevalve korraldamiseks kaetakse sihtotstarbeliste eraldistega riigieelarvest.

Nagu seaduse seletuskirjas väljendati, tuleb olulist tähelepanu pöörata kvaliteedile, selle ühtlustamisele ning pidevale hoidmisele. Vastavalt uue 8 direktiivi artiklis 30 sätestatule tuleb avastada, korrigeerida ja vältida nõuetele mittevastavat kohustusliku auditi teostamist. Sellega seoses on seaduses eraldi välja toodud kutseühendusesisene kvaliteedikontroll järelevalve

osana. Kvaliteedikontroll põhineb eelneval andmete kogumisel ja riskianalüüsil sagedusega vähemalt üks kord kuue aasta jooksul. Nähakse ette ka kvaliteedikontrolli töörühma moodustamine distsiplinaarmenetluse tekkimise korral ning muu sellega seonduv. Uue kohustusena näeb seadus ette Audiitorkogul moodustada likviidsusreserv eesmärgiga kindlustada kohustuste õiguspärane täitmine. Eelmise seadusega võrreldes leidis aset muudatus Audiitorkogu majandusaasta osas. Kui varem kattus see kalendriaastaga, siis nüüd algab see 1. juulil ning lõpeb 30. juunil. Tõenäoliselt tingis muudatuse vajadus töökoormust hajutada, sest varasemalt kattus majandusaasta auditiperioodiga. Aruande protsessis on muudatusena ette nähtud aruande esitamine läbivaatamiseks ja arvamuse avaldamiseks lisaks revisjonikomisjonile veel ka uuele organile ehk järelevalvenõukogule. Viimane koostab selle kohta veel ka kirjaliku aruande.

Ka eksami läbiviimine on Audiitorkogu ülesanne. Selleks moodustatakse eksamikomisjon, mida varasemalt nimetati kutsekomisjoniks. Kui varasemalt moodustas üheksaliikmelise komisjoni Vabariigi Valitsus, siis nüüd nimetab viieliikmelise komisjoni koosseisu järelevalvenõukogu, kusjuures enam ei kehtestata seda, milliste Eesti Vabariigi asutuste esindajad komisjoni kuuluma peavad. Eksam viiakse läbi kasutades registri infosüsteemi, mille kasutamine loob seletuskirjast tulenevalt eeldused protsessi tõhususeks ja aitab halduskulusid hoida madalal (Seletuskiri...2009, 19). Detailselt on seaduses kirjeldatud eksami hindamise süsteemi. Eksamiprogramm ja muu korralduslik pool on jätkuvalt Rahandusministeeriumi kehtestada. Eraldi on välja toodud, et kutseeksamil võib olla küsimusi õigusakti redaktsiooni kohta, mis on avaldatud vähemalt kaks kuud enne kutseeksami toimumise päeva (AudS 27.01.2010, § 14). Kahekuuline periood nähakse ette seoses *vacatio legis*'e mõistliku aja nõudega, mis toetub õiguskindluse printsiibile. See tähendab, et seaduse avaldamise ja jõustumise vahele peab jääma piisav aeg, et normiaddressaadid saaksid kohaneda uue olukorraga. Eelnõu koostajate arvates on kaks kuud mõistlik aeg, mille jooksul saavad nii kohustatud subjektid, kui vandeaudiitorid ja teised kutseeksamil eksamineeritavad uue regulatsiooniga tutvuda ja oma tegevuse sellega kooskõlla viia. Eksamiküsimuste valimise ühetaolisuse ja eksamineeritavate võrdse kohtlemise tagamiseks sätestatakse seaduses, et kutseeksami programmi alusel koostatud kutseeksami küsimused valitakse juhuvalikul. Eelnõu koostajad soovivad eelnõus pakutud meetmetega luua eksamikorralduse, mis esitakse kõrgeid nõudmisi erialase ettevalmistuse osas, kuid oleks senisest efektiivsem ja objektiivsemate tulemustega. Eksamieelse õppe kõrget tulemuslikkust silmas pidades tehakse

eelnõu kohaselt kättesaadavaks kõik eksamiküsimused ja eksamiküsimuste pooled näidisvastused. Eelnõu koostajad ei näe probleemi asjaolus, et eksamieelselt tehakse kättesaadavaks kõik eksamiküsimused, kuna kättesaadavaks tehtud küsimuste hulgast valitakse küsimused konkreetsele eksamineeritavale juhuslikkusele põhinevalt. Samas laseb eksamiküsimuste avaldamine eksamineeritavatel saavutada parema eksamiks ettevalmistatuse taseme. Näidisvastuste avaldamine vaid pooltele eksamiküsimustele peab silmas järgmist eesmärki – vältida mehhaanilist küsimuste ja vastuste vastavusse viimist. Avaldatud näidisvastus ei pruugi sisaldada kogu informatsiooni, mida vastava küsimuse eksamil kasutamisel vastusena eeldatakse. Eksami korraldamisel eeldatakse, et eksamiks ettevalmistumisel kasutatakse lisaks avaldatavatele küsimustele ja nende näidisvastustele ka muid allikaid (erialakirjandus, õigusaktid, perioodika jm) ja õppevorme. (Seletuskiri...2009) Kuna mitmeid termineid hakati seaduses selgitama läbi kutseeksami, siis selle tarbeks on seaduses välja toodud kutseeksami erinevad jaod, alamosad ning kutseeksami programmiga hõlmatavad valdkonnad ja teemad. Seoses eksamiga antava vande sõnastus on samuti muutunud. Pärast eksami edukat sooritamist ning vande andmist tehakse kanne registrisse. Seega jätkatakse ka avaliku registri pidamist, mille kohustuse pani ka direktiiv. Kui varem reguleeris riigilõivuseadus kutse taotlemisega kaasnevate riigilõivude suurust, siis nüüd on need ära toodud audiitortegevuse seaduses. Seega ka siin on rakendatud lähenemist, et kõik audiitortegevust puudutav on koondatud ühe seaduse alla.

Kutsetegevuse lõppemise osas enam vanuselist piirangut välja ei ole toodud nii nagu ka kõige esmases Eesti audiitortegevuse seadusandluses. Muus kutsetegevuse lõpetamise osas kattub uus seadus eelmisega, lisandunud on täiendus, et kui kutse saanud isik ei ole andnud vandeaudiitori vannet mõistliku aja jooksul võetakse kutse ära. Ka kutse uuesti taotlemise osas kattub seadusandlus kõige esmase seadusandlusega, sest kutset saab uuesti taotlema hakata kolme aasta möödumisel nagu töös eelnevalt on kirjutatud, siis eelmise audiitortegevuse seadusega kutset uuesti taotlema hakata polnudki võimalik.

Uus seadus hakkas reguleerima auditi ja ülevaatuse kohustust. Eesmärgiks kaotada võimalik segadus, mille tekkepõhjuseid võis leida audiitorkontrolli kohustuse sätestatusest erinevatesse seadustesse (Ibid., 50). Jätkati eelmise seaduse muudatusega rakendama hakatud praktikast, et kehtestatakse tingimused, mille ületamisel majandusaasta aruande audiitorkontroll muutub kohustuslikuks. 2010. aastal seaduse vastuvõtmisest on piirmäärasid juba ka muudetud. Täpsema ülevaate sellest annab tabel 6.

Tabel 6. Majandusaasta aruande kohustuslik audit 2010 – 2014

Tunnus	2010 AudS	2011 AudS
Raamatupidamise aastaaruande auditeerimise kohustus	<p>1) raamatupidamise seaduse tähenduses raamatupidamiskohustuslasele, kelle raamatupidamise aastaaruandes toodud aruandeaasta näitajatest vähemalt kaks ületavad alljärgnevaid tingimusi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • müügitulu või tulu 2 miljonit eurot, • varad bilansipäeva seisuga kokku 1 miljon eurot, • keskmine töötajate arv 30 inimest. <p>2) raamatupidamise aastaaruande audit on kohustuslik raamatupidamise seaduse tähenduses raamatupidamiskohustuslasele, kelle raamatupidamise aastaaruandes toodud aruandeaasta näitajatest vähemalt üks ületab alljärgnevaid tingimusi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • müügitulu või tulu 6 miljonit eurot, • varad bilansipäeva seisuga kokku 3 miljonit eurot, • keskmine töötajate arv 90 inimest. <p>3) raamatupidamise aastaaruande audit on kohustuslik igale aktsiaseltsile, riigiraamatupidamiskohustuslasele, kohaliku omavalitsuse üksusele, avalik-õiguslikule juriidilisele isikule, sihtasutusele, riigieelarvest eraldist saavale erakonnale ja äriühingule, milles riigil on vähemalt otsustusõigus riigivaraseaduse tähenduses.</p>	<p>1) raamatupidamise aastaaruandes toodud aruandeaasta näitajatest vähemalt kaks ületavad alljärgnevaid tingimusi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • müügitulu või tulu 2 miljonit eurot, • varad bilansipäeva seisuga kokku 1 miljon eurot, • keskmine töötajate arv 30 inimest. <p>2) aastaaruandes toodud aruandeaasta näitajatest vähemalt üks ületab alljärgnevaid tingimusi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • müügitulu või tulu 6 miljonit eurot, • varad bilansipäeva seisuga kokku 3 miljonit eurot, • keskmine töötajate arv 90 inimest. <p>3) raamatupidamise aastaaruande audit on kohustuslik igale aktsiaseltsile, riigiraamatupidamiskohustuslasele, kohaliku omavalitsuse üksusele, avalik-õiguslikule juriidilisele isikule, riigieelarvest eraldist saavale erakonnale ja äriühingule, milles riigil on vähemalt otsustusõigus riigivaraseaduse tähenduses.</p> <p>4) raamatupidamise aastaaruande audit on kohustuslik sihtasutusele, mille asutajaks on riik, avalik-õiguslik juriidiline isik, kohalik omavalitsus, erakond või äriühing, milles riigil on vähemalt otsustusõigus riigivaraseaduse tähenduses, samuti testamendi alusel asutatud sihtasutusele või sihtasutusele, mille audiitorkontrolli kohustus tuleneb põhikirjast või nõukogu otsusest või mis vastab käesoleva paragrahvi lõikes 1 või 2 sätestatud tingimustele.</p>

Allikas: (Autori koostatud)

Täiesti uue kohustusena nähti seadusega ette avaliku huvi üksusel moodustada auditikomitee. Auditikomitee eesmärk on olla nõuandvaks organiks raamatupidamise, audiitorkontrolli, riskijuhtimise, sisekontrolli- ja auditeerimise, järelevalve teostamise ja eelarve koostamise valdkonnas ning tegevuse seaduslikkuse osas (AudS 27.01.2010, § 96).

Seaduse analüüsist tuleb välja, et igasugusele kontroll- ja järelevalve tegevusele on nüüd oluliselt rohkem tähelepanu pööratud, karmistunud on nõuded ning sagedus kui tihti

audiitorid peavad esitama tegevusaruande või läbima kvaliteedikontrolli. Seda kõike saavutamaks direktiiviga pandud eesmärk tagada järjepidev kvaliteet.

3. AUDIITORTEGEVUSE SEADUSE RAKENDAMINE EESTIS

Kuidas on 2010. aastal vastu võetud AudS rakendunud? Kuidas on seadus audiitortegevust mõjutanud, millised on suuremad probleemid seaduse rakendamisel, mida võiks olemasoleva seaduse puhul muuta ning millised on arengusuunad? Leidmaks vastuseid nendele küsimustele, viis magistritöö autor selles valdkonnas tegutsevate ekspertide seas läbi intervjuud. Küsimuste väljatöötamisel kasutas töö autor muuhulgas ka Audiitorkogu 2012–2014 aasta strateegiat (Audiitorkogu...2012). Rakendust leidis ka „Arvestusala arengud 2014–2017” küsimustiku analüüs, mille tulemusi on arutatud juulis 2014 toimunud ümarlaulal (Arvestusala...2014).

Intervjueeritavateks olid valdkonna kutseorganisatsioonide esindajad. Audiitorkogu seisukohad edastas Audiitorkogu tegevjuht Sergei Tšistjakov. Kuna Audiitorkogule valiti hiljuti uus president, kuid senise strateegia jms välja töötamisel on olulist rolli mänginud Audiitorkogu endine president Kaido Vetevoog, siis palus töö autor ka endise presidendi seisukohti. Töö autor on magistritöös eelnevalt väljendanud, et raamatupidamine ning audit on omavahel tihedalt seotud. Selle tõttu on toimunud intervjuud ka Raamatupidajate Kogu liikme Margus Tinitsaga ning Raamatupidamise Toimkonna liikme Anne Nuudiga. Eksamikomisjoni seisukohalt vastas intervjuule eksamikomisjoni liige Eeli Lääne. Kõik küsitletud on vandeaudiitorid. Magistritöö autori arvates esindavad kutseorganisatsioonide juhtkonda kuuluvad inimesed oma liikmete arvamusi, mitte ei lähtu oma isikulikust seisukohast. Kõik intervjuud on esitatud lisades. Magistritöö kolmandas osas analüüsib töö autor ekspertidelt saadud vastuseid. Kuna seaduse eelnõu on välja töötanud Rahandusministeerium, siis soovis magistritöö autor ka Rahandusministeeriumi esindaja arvamust. Kahjuks ei õnnestunud magistritöö autoril mõistliku aja jooksul Rahandusministeeriumi esindajaga kontakti saada.

Ekspertide vastustest jäi kõlama, et audiitortegevuse valdkonda reguleerides on järgitud Euroopa riikide eeskujul, seda eelkõige Euroopa Liidu direktiivi tõttu. Teisalt kindlasti ka

sellepärast, et ei ole vajadust muuta juba läbi proovitud mudeleid, mille osas on kindlus, et need toimivad ning tagavad soovitud tulemused. Nii on näiteks vandeaudiitori kutse taotlemise süsteemiga, s.h kutse saamiseks kehtestatud nõuete nagu haridustaseme ning töökogemusega. A. Nuudi seisukohalt võiks siiski praegune umbmäärane bakalaureusekraad olla konkreetsem ehk nõue kas majandus- või nt õigusalaselt bakalaureusekraadile nagu see on varem olnud. See on vajalik, sest raamatupidamisteadmised on audiitori tööks väga vajalikud. Kuigi võiks eeldada, et täites eksamile pääsemise eeltingimusi ning sooritades eksami, ollakse valmis iseseisvaks kutsetegevuseks. Ekspertid on siiski pigem seda meelt, et pärast vandeaudiitori eksami sooritamist ei olda aga veel päris iseseisvaks kutsetegevuseks valmis. Pärast kolmeaastase töökogemuse täitumist on oluline jätkata kogenenud vandeaudiitori juhendamisel.

Magistritöö autoril tekkis sellest ajendatult küsimus, kui töökogemus on kõige olulisem näitaja, siis miks on kohustuslik ka veel eksami sooritamine? Miks ei võiks näiteks viieaastase töökogemuse täitumisel audiitorile kohe vandeaudiitori kutset omistada? Ainult töökogemuse omamist kutsetunnistuse andmiseks ei pea piisavaks aga üksi küsitletud ekspertidest. Põhjenduseks on see, et audiitor peab põhimõtteliselt valmis olema erinevate valdkondade audititeks, mis nõuavad väga erinevaid teadmisi. Ei ole tõenäoline, et kõikide spetsiifiliste valdkondadega oma töös pidevalt kokku puututakse või eelnenud kolmel aastal on puutunud. K. Vetevoog põhjendab, et valdkondi, mille kohta vandeaudiitor peab praktilises töös teadmisi omama, on palju (maksuseadused, raamatupidamine, audiitortegevuse standardid jne). Selleks, et kõik see mahukas materjal läbi töötada on vaja motivaatorit, milleks teadmiste kontroll ehk vandeaudiitori eksam sobib suurepäraselt. (Lisa 5) Teisest küljest on eksam hea koht, kus tõendada vajalike teadmiste olemasolu nagu arvab S. Tšistjakov (Lisa 2).

Praeguse eksami kohta, mis on sarnane muudes riikides rakendatud süsteemiga, olid ekspertidel vastakad arvamused. Oli neid, kelle hinnangul on praegune eksamisüsteem parem kui eelmine. Näiteks on praegune moodulipõhine eksamikorraldus sarnaselt ACCA-le hea, sest annab võimaluse eksamiks valmistumisel kontsentreeruda korraga ühele valdkonnale. Eksami puhul on aga küsitavaks tõsiasi, et kõik eksami küsimused ning pooled vastustest on avalikud. Magistritöö autori arvates muudab see eksami lihtsaks, võimalus on ju vastused pähe õppida. Sama meelt on mitmed ekspertid. „Avalikustatud küsimused ning vastused soosivad püsivust ja usinust ning alahindavad teadmiste ja nende rakendamise oskuseid” hindab olukorda S.

Tšistjakov (Lisa 2). E. Lääne hinnangul näitab praegune eksam vaid õppimisvõimet, mitte tegelikke teadmisi. Muidugi oli ka neid, kes seda probleemina ei näe, hinnates ebatõenäoliseks, et keegi suudab vastused pähe õppida.

Eksami puhul peetakse probleemseks väga mitmeid nüansse. Näiteks eksami küsimusi. Küsimuste tase ning keerukus on väga kõikumad. Põhjuseks see, et küsimused on koostatud hanke korras ning koostajatel puudus akadeemiline taust, mille olemasolu hindas vajalikuks näiteks S. Tšistjakov (Ibid.). Kõikidele küsimustele on antud raskustase, mille alusel need eksamisse on kombineeritud. Probleemiks on aga see, kas küsimuste raskusastet on hinnatud sama skaala kohaselt ning õigesti. Probleemi olemasolu kinnitab ka see, küsimuse koostajaid oli palju ning küsimustel puudub ühtne stiil ning seetõttu võib ka raskusaste erinev olla. Probleemi lahendamiseks käidi K.Vetevoog sõnade kohaselt välja idee viia koostöös ülikoolidega läbi küsimuste ühtlustamine. Rahandusministeerium seda vajalikuks ei pidanud, võimalik, et ajamahukuse ning kulukuse tõttu.

Eksamiküsimuste temaatika juures selgus praeguse seaduse mittetäitmine. Seaduse järgi korraldab kutseeksami küsimuste ja näidisvastuste koostamist Audiitorkogu (AudS 27.01.2010, § 21). Tegelikult korraldavad seda Rahandusministeeriumi esindajad. Probleem on veelgi teravam, K. Vetevoogi sõnade kohaselt muudab eksamiküsimusi Rahandusministeerium ilma juhatus sellest informeerimata. Mida on muudetud ning kui palju, selle kohta puudub Audiitorkogu juhatusel ülevaade. Uue seadusega viidi eksami sooritamine üle infosüsteemi. Töö autor palus hinnangut süsteemi toimimise ning selle kasutuselevõtu positiivsetest ning negatiivsetest külgedest. E. Lääne hinnangul oli süsteemi kasutuselevõtmise alguses mitmeid probleeme, kuid nüüdseks on suudetud kõik need lahendada. Seda arvamust ei toeta Audiitorkogu endine president ning praegune tegevjuht. Mõlemad leiavad, et olenemata positiivsetest külgedest on süsteem üldjoontes liiga keeruline ja bürookraatlik. Probleemiks on siiski ka see, et on olukordi, kus eksami kestel süsteem „kokku jookseb”. S. Tšistjakovi hinnangul on aga lubamatu, et sellisel juhul ei võimaldata eksamit uuesti normaalajaga sooritada. Nõrga kohana toob S. Tšistjakov välja ka eksamile registreerimise keerukuse. Võiks arvata, et eksami üleviimisel infosüsteemi on läinud lihtsamaks ka eksamite parandamine ning tulemused saadakse kiirelt kätte. Tegelikuses on aga juhtumeid, kus seadusega etteantud tähtaega ei suudeta täita. S. Tšistjakov järeldeb, et komisjoni liikmed peavad töö manuaalselt üle vaatama, kuna iga küsimuse juurde on võimalik lisada ka omapoolseid kommentaare ja selgitusi. See aga kinnitab küsimuste

kvaliteediprobleemi olemasolu, millele on viidatud magistritöös veel. Eksamikomisjoni liige E. Lääne kinnitab, et küsimused vaadatakse üle, kuid mitte täies osas. „Eksami kontrollib masin valdavas osas ära. Inimese sekkumine on vajalik ainult siis, kui vastuste eest ei ole punkte saadud, mis viitab, et eksaminand on kasutanud võimalust sisestada oma vastusevariant, mida masin ära ei tunne.” selgitab E. Lääne (Lisa 1).

Praeguse seaduse kohaselt loetakse eksam sooritatuks 61% saavutamisel, valdavalt peavad eksperdid seda liialt madalaks. „Võrreldes seda koolis kasutatava eksamisüsteemiga annab see sõnumi, et kasin eksamitulemus on audiitori kutseks piisav“ selgitas K. Vetevoog (Lisa 5). Seetõttu on läbivaks ettepanekuks eksami sooritamise läve tõstmine, ekspertide soovitusel uueks läveks jäid vahemikku 70–80%. Soovitati ka seda, et praktiliste ülesannete osatähtsus oleks suurem ning et need oleksid sellised, millega vandeaudiitorid tegelikkuses kõige rohkem kokku puutuvad, mitte praktikas üliharva esinevad juhtumid. Ühe osana eksamist on essee, mis on seniste tulemuste põhjal kõige keerukam eksami osa. Põhjuseks võib olla subjektiivsus essee hindamisel. Essee ära jätmist ei hinnanud aga heaks ideeks ükski ekspert. Arvati, et see on oluliseks osaks eksamil, sest eesmärk on näidata eksamineeritava kirjutamise, oma mõtete selgelt esitamise ning argumenteerimise oskust, mis on audiitori töös ääretult olulised oskused. Parimaks lahenduseks ei ole aga see, et teema on ette teada, sest nii kirjutavad kõik esseed enne valmis. E. Lääne tegi ettepaneku, et essee teemasid võiks olla rohkem.

Tallinna Tehnikaülikooli magistriõppes on võimalik spetsialiseeruda audiitortegevuse erialal. Magistritöö autor uuris, kas eriala lõpetanul võiks olla eelis kutse saamisel. Selle küsimuse puhul oli ekspertidel väga vastakaid seisukohti. Audiitorkogu on väga positiivselt meelestatud ühildamiseks eriala ning vandeaudiitori kutse saamist, vajaka võib jääda ainult poliitilisest tahtest on S. Tšistjakovi hinnang. Samal seisukohal on ka A. Nuut, et kui üliõpilasel on ka nõutud kolmeaastane töökogemus on mõistlik eriala lõpetamine kutseksamiga ühendada. Samas aga hindab Audiitorkogu endine president K. Vetevoog, et omandatu aitab paremini mõista auditeerimise standardeid, mingit eelist see siiski ei anna.

Audiitortegevuse seaduse eelnõu seletuskirjas on välja pakutud audiitorite kutse ühendamist raamatupidajate eksamiga. Samuti võiks leida võimalusi ühendada audiitorite eksam ACCAga. ACCA süsteemi ning Eesti vandeaudiitorite kutse süsteemi ühendamist heaks mõtteks ei peeta. Esmalt just seetõttu, et küsitav on, kas Eestis tekiks sellise kvalifikatsiooni järele piisavat turunõudlust. A. Nuut leiab, et ACCA kvalifikatsiooniga

spetsialiste Eestis rohkem vaja ei ole kui neid senise süsteemi juures tekib. Küll aga suhtutakse väga positiivselt audiitorite kutse ühendamisesse raamatupidajate kutsega. Mõte on hea juba ainuüksi sellepärast, et audiitorid saaksid tugevama raamatupidamisliku põhja. M. Tinitis teeb konkreetse ettepaneku, et mõistlik oleks ühendada raamatupidajate kutsesüsteemi seitsmenda (kõrgeima) taseme eksam audiitorite raamatupidamise eriosa eksamiga. See nägemus ei kattu aga eelnõu seletuskirjas tooduga. Ühtse arvestusekspertide süsteemi loomise kohta oli nii poolt kui vastu arvamusi. Realistlikuks ei peeta plaani ühendada avalik-õiguslik Audiitorkogu ja eraõiguslik Raamatupidajate Koda. „Eraldi kutsed peavad jääma, kuid ühisosa oleks mõistlik ühendada” leiab K. Vetevoog. E. Lääne hinnangul ei pea olema raamatupidajad atesteeritud ning lõpuks võib süsteem kujuneda riigile liiga kalliks.

Audiitortegevuse tuleviku kohta tõdetakse, et auditi piirmäärad tõusevad kindlasti nagu on ka senine trend olnud. Valdavaks saab ülevaatus. Lisandunud on seadusest tulenev pakendiaudit. K. Vetevoog tõi välja oma nägemuse tagajärgedest, mis kaasnevad piirmäärade tõstmisega (Lisa 5):

- audiitorite arv väheneb ehk järele jääb senise 150 audiitorettevõtja asemel umbes 50 ettevõtet. See tähendab, et üksiküritajad jäävad hobi korras tegelema, kuid kutse arendamiseks ei teki teadmist ega ressursi;
- töö kontsentreerub suurtesse büroodesse;
- audiitortegevus taandub pigem kõrvaltegevuseks. Valdkonna kasumlikkus on oluliselt vähenenud ning huvi valdkonna vastu kaob.

Audiitortegevuse tulevik sõltub Rahandusministeeriumi praegu tehtavatest otsustest. Spetsialistide seas ei leia toetust arvestusekspertide ümarlaual arutatud Rahandusministeeriumi idee hakata pakkuma aastaaruande koostamise töövõtte. K. Vetevoog lükkab ümber väited, millega Rahandusministeerium selle töövõtu vajalikkust on põhjendanud (Lisa 5):

- see ei vähenda halduskoormust – koormatud ettevõtete arv kasvab,
- kindluse osas kaotatakse – aruande koostamise teenus ei anna seda kindlust, mida annab sõltumatu ekspertarvamus.

Majandusaasta aruande võib kokku panna juhatuse liige, raamatupidaja, kes iganes. Kui ise ei suudeta, ostetakse teenus sisse. Seega saab väita, et seda töövõttu osutatakse juba turul turumajanduslikel põhimõtetel, sellepärast ei ole mõtet seda eraldi seaduses sätestada. M.

Tinits ei näe vajadust volitada ainult audiitoreid seda tööd tegema. Ekspertid hindavad, et jõuaksime muidu riigipoolse ülereguleerimiseni.

Magistritöö autori ettepanek, muuta kutse saamine väheneva töömahu tõttu keerulisemaks ja raskemaks toetust ei leia. Usutakse turu enese reguleerimisvõimesse ning ei olda seda meelt, et riik peaks üle reguleerima. Töömahu vähenemine ning eksamite raskustase ei pea olema korrelatsioonis.

Pea kõik eksperdid osutavad, et kuna uue seadusega seoses mindi üle rahvusvahelistele auditeerimisstandarditele, siis on sellega seoses ka mitmeid probleeme. Nimelt rahvusvahelised auditeerimisstandardid on kirjutatud eelkõige suurettevõtete auditeid silmas pidades. Eestis tegutsevatest ettevõtetest on aga teadaolevalt üle 90% mikroettevõtted. A. Nuut leiab, et ka auditi valdkonnas võiks olla nii nagu raamatupidamises – *IFRS* ja *IFRS for SME*. Positiivse küljena nähakse, et kuna uus seadus tõi üleminekueksami kohustuse, siis aitas see kaasa ka turu ühtlustumisele.

Ühtlast kvaliteeti aitavad saavutada veel ka koolitused. Seadusest tulenevalt peab audiitor osalema täiendusõppes 40 tunni ulatuses aasta kohta (s.h 16 tundi Audiitorkogu korraldatavas täiendõppes) (AudS 27.01.2010, § 42). Leitakse, et mõnel aastal on muudatusi väga palju, järgmisel aga mitte. Ühel juhul jääb tundidest n-õ puudu, teisel juhul jäävad tunnid n-õ üle, kas audiitorid peaksid siis ülejäänud tunnid „ära raiskama” koolitustele, mis ei ole hetkel vajalikud? Seetõttu on Audiitorkogu teinud ettepaneku muuta süsteemi paindlikumaks ning pakkunud välja võimaluse iseõppeks nagu on tavaks mujal Euroopas. Hinnatakse ka uue seadusega kehtestatud kvaliteedikontrolli süsteemi, mis on hea meede kvaliteedi hoidmiseks. A. Nuut näeb süsteemis ka negatiivseid külgi, pidades kvaliteedikontrolli praegusel viisil audiitoritele suureks stressiallikaks. Mitmed eksperdid kahtlevad ka kvaliteedikontrolli süvenemisesse töövõtude sisulisse poolde, rohkem süüvib kvaliteedikontrolli läbiviija, et kvaliteedikontrolli töölehel saaks kõik vajalik täidetud. Seaduse eelnõus toodud idee muuta kvaliteedikontroll kaebusepõhiseks laidetakse üksmeelselt maha. Sellisel juhul oleks tegu tagajärgedega tegelemisega. Süsteem peab olema aga ennetav. Muidugi võib lugeda kaebusepõhist järelevalvet ka praeguse süsteemi osaks, sest kaebustele reageeritakse ning nendega tegeldakse.

2010. aastal vastu võetud audiitortegevuse seadus on kaasa toonud rohkelt bürokraatiat. Kehtivat seadust peetakse eelmise seadusega võrreldes juriidiliselt ebakvaliteetsemaks, seda kinnitab ka fakt, et seadust on pärast vastu võtmist pidevalt muudetud. 2014. aasta märtsis on

alustatud audiitortegevuse seaduse ja väärtpaperituru seaduse muutmise seaduse 613 SE menetlusega. 11. detsembril on jõutud seaduse väljakuulutamiseni ning uus seadus hakkab kehtima 1. jaanuarist 2015. Audiitorkogu on seaduse muutmisel väga aktiivselt osalenud nii muudatusettepanekute, tähelepanekute kui ka lihtsalt arvamuse avaldamisega. Oluline on rõhutada, et Audiitorkogu muudatusettepanekud tulenevad kehtiva seaduse igapäevasel praktilisel rakendamisel esinevatest kitsaskohtadest. Audiitorkogu aktiivne osalemine seaduse muutmisel näitab Audiitorkogu suurt huvi muuta seadus lihtsamaks ja paindlikumaks ning vähendada halduskoormust ja bürokraatiat, mida põhjustab praegune seaduse tasemel ülemäära detailne regulatsioon. (Audiitorkogu arvamus...2014) Audiitortegevuse seaduse eelnõusse on sisse viidud muudatus, mille vajalikkust rõhutasid ka eksperdid intervjuudes. Nimelt arvestada täiendusõppe kohustuse täitmist kolmeaastase arvestusperioodi jooksul. See tähendab, et vandeaudiitor on kohustatud osalema Audiitorkogu tunnustatud või tema korraldatavas täiendusõppes vähemalt 120 akadeemilise tunni ulatuses kolmeaastase arvestusperioodi jooksul. Nimetatud mahust vähemalt 48 akadeemilist tundi peab hõlmama Audiitorkogu korraldatavat täiendusõpet. (Audiitortegevuse seaduse ja...2014) Paraku tunnetab Audiitorkogu, et Rahandusministeerium on jätnud arvesse võtmata mitmeid Audiitorkogu muudatusettepanekuid ning ei ole sealjuures toonud asjakohaseid ega selgelt arusaadavaid põhjendusi (Audiitorkogu arvamus...2014). Üks sellistest teemadest on kohustusliku täienduskoolituse kohustuse asendamine osaliselt iseõppe võimalusega, mida on ka magistritöö käigus läbi viidud ekspertintervjuudel käsitletud. Praegu kehtiva seaduse kohaselt peab audiitor osalema täiendusõppes 40 tunni ulatuses aasta kohta (s.h 16 tundi Audiitorkogu korraldatavas täiendusõppes) (AudS 27.01.2010, § 42). Audiitorkogu on teinud ettepaneku anda audiitoritele võimalus iseõppeks, vähendades Audiitorkogu täiendusõppe tunnimäära 16 tunnilt 8-le ning anda samas mahus võimalus iseõppeks (muudatust on arutatud praegu kehtiva seaduse seisukohalt, arvestamata seadusesse sisse viidud muudatust arvestada täiendusõpet kolmeaastase perioodi kohta). Sellisel juhul peaks Audiitorkogu juhatus otsustama, millal loetakse vandeaudiitori täiendusõpe, s.h iseõppe kohustus täidetuks. Iseõppe võimalust aktsepteerivad ning toetavad ka rahvusvahelised auditeerimise standardid. (Audiitorkogu arvamus...2014) Rahandusministeerium iseõppe võimalusega ei nõustunud. Põhjenduseks, et seaduses sätestatud täiendusõppe kohustus aitab tagada vandeaudiitorite kutseoskuste järjepidevat kõrget taset, viidates, et täiendusõppe kohustus tuleneb 8. direktiivi artiklist 13. Lisaks hindab Rahandusministeerium, et kui Audiitorkogu korraldatavate

koolituste kohustuslike tundide arv väheneb, siis keskmine koolituse hind inimese kohta tõuseb. (Rahandusministeeriumi arvamus...2014) See on aga vastuolus praegu kehtiva seadusega, mille kohaselt ei ole Audiitorkogu koolitustegevuse eesmärgiks konkureerida teiste koolitajatega ega koolitustegevusega kasumi teenimine. Audiitorkogu peab korraldama täienduskoolitusi täiendusõppe teemadel, mida teised koolitajad ei paku või võimaldama samu koolitusi oluliselt soodsamalt. (AudS 27.01.2010, § 115)

Audiitorkogu on Riigikogule esitanud omapoolse arvamuse seoses Rahandusministeeriumi esitatud seisukohaga iseõppe kohta. Täiendusõppe kohustus tuleneb 8. direktiivi artiklist 13, kuid see ei välista iseõppe võimalust. Nimetatud artikkel kohustab liikmesriike tagama täiendusõpet, kusjuures üks täiendusõppe liike on ka iseõpe. Seega täiendusõppe kohustuse täitmine ei välista vandeaudiitorite iseõpet. Samuti lükkab Audiitorkogu ümber Rahandusministeeriumi väite, et koolituste hind tõuseb. Audiitorkogu leiab, et seaduseandja ei peaks detailselt lahendama vandeaudiitorite täiendusõppe kohustuse täitmisega seonduvat. Audiitorkogu nägemusena piisab seadusesse delegatsiooninormi lisamisest, mille kohaselt täiendusõppe, s.h iseõppe tingimused töötab välja Audiitorkogu juhatus. Eelkõige on tähtis koolituste sisu ja kvaliteet. Erineval perioodil võib vajalike koolituste maht olla erinev sõltuvalt seadusandluse muudatustest. Vaid formaalne koolitustel osalemine pole Audiitorkogu liikmetele kasulik. (Audiitorkogu ettepanekud...2014)

Ekspertide kritiseeritud eksami korraldus, kus kõik küsimused ning pooled nende vastustest on avalikud uues seaduses muudetud ei ole. Samuti ei ole tõstetud ka eksami sooritamise läve. Kehtetuks tunnistatakse aga AudS § 115, eelnõus sätestatud regulatsiooni kohaselt arvatakse kutseeksami küsimuste ja näidisvastuste koostamine, muutmine ja järelevalvenõukogule esitamine Audiitorkogujuhatuse pädevusest välja. Ka S. Tšistjakov viitas intervjuus, et praegu kehtiv seadus ning tegelik olukord on selles osas vastuolulised. (Seletuskiri audiitortegevuse seaduse ja väärtpäberituru...2014)

Kõikide spetsialistide suurimaks sooviks on, et seaduse väljatöötamisel võiks Rahandusministeerium kuulata ja arvestada spetsialistidega. Leitakse, et see ei ole nii ainult audiitortegevuse seadusega, vaid ka muudes valdkondades. Praegu tunnetatakse, et spetsialiste kaasatakse vaid kaasamise pärast, tegelikkuses nende arvamust kuulda ei võeta.

KOKKUVÕTE

Auditeerimise piirmäärasid tõstetakse järjepidevalt, seetõttu püstitas magistritöö autor eesmärgi kajastada audiitortegevuse arengut maailmas, esitades selle kronoloogia ning tuues välja põhjused, miks auditeerimine alguse sai. Nimetatud eesmärki peab töö autor täidetuks, sest käesolevas töös on akadeemiliste allikate põhjal üles ehitatud audiitortegevuse arengu kronoloogia ning leitud vastused püstitatud küsimustele. Auditeerimise alguseks võib pidada perioodi enne Kristuse sündi, konkreetsemal määratlemisel selgus, et mitmed allikad määratlevad auditi algusaastat erinevalt. Auditi ajalooga tutvudes tõdes autor, et auditeerimise vajadus tekkis seoses raamatupidamise arenguga, kui riigijuhid soovisid saada ülevaadet maksude kogumise ning tulude ja kulude arvestusest. Esialgu oli auditeerimise eesmärk pettuse tuvastamine.

Suured muutused hakkasid auditeerimise valdkonnas toimuma Suurbritannias aastatel 1600–1800, siis hakati pöörama ka tähelepanu tõendusmaterjali usaldusväärsusele ning audiitori sõltumatusele. 1844. aastal võeti Suurbritannias vastu seadus, mis kehtestas ettevõtetele kohustuse koostada bilanss, mille on üle kontrollinud sõltumatud isikud. Seda nõuet saab pidada põhjuseks, et samasse perioodi jäid ka esimeste kutselised audiitorite tekkimine. Viidatud allikate põhjal järeldus, et oluline roll oli tööstusrevolutsioonil, mis soodustas ettevõtete laienemist ning eraldas omanikud ettevõtete juhtide ringist. Omanikud soovisid ülevaadet ettevõtte käekäigust, kuid seda sõltumatutelt isikutelt. Kuna laenu võtmine muutus aina kasvavate ettevõtete äritegevuse käigus tavapäraseks, vajasid ka pangad sõltumatult osapoolelt kindlust, kas finantsaruanded vastavad tegelikkusele. Kronoloogia oluline daatum on 1880. aasta, kui Ühendkuningriigis koondati raamatupidajad ja audiitorid ühtsesse ühingusse ning hakati reguleerima raamatupidajate ja audiitorite turgu. Ühingusse astumiseks nõuti valdkonna tundmist, mida tõestati kutseeksami sooritamise, mis on esimene ülestähendus eksamite kehtestamisest audiitoritele.

Kuna Suurbritannia on audiitortegevuse sünnimaa, siis selgus, et valdkondlik areng teistes riikides on Suurbritanniaga võrreldes olnud hilisem. Suurbritannias juba välja töötatud ja toimivaid mudeleid hakati rakendama teistes riikides. USA-s hakkasid kutselised audiitorid

tegutsema 1930ndatel, kui investorite nõudmisel liikusid audiitorid Suurbritanniast just USA-sse. Samal aastal loodi investorite kaitseks SEC, mis tänini auditeerimisvaldkonda väga oluliselt oma regulatsioonidega mõjutab.

Kuni tööstusrevolutsioonini teostati detailseid auditeid, vaadates üle kõik tehingud, valimite moodustamist ei rakendatud. Seoses uue ajajärgu ning kasvavate tehingute arvuga võeti kasutusele riskide hindamine ning moodustati valimid ja määrati olulisus. 20. sajandil muutus auditeerimise eesmärk pettuse tuvastamiselt eesmärgiks hinnata, kas koostatud bilanss peegeldab ettevõtte tegelikku maksevõimet. Hakati toetuma süsteemile, milleks audiitorid pidid veenduma sisekontrolli olemasolus ning looma selge ülevaate raamatupidamissüsteemist.

Audiitorite elukutse laialdase leviku tõttu tekkis vajadus ühtseteks regulatsioonideks. Standardite koostamisega alustati 1940ndatel, 1977. aastal asutati IFAC. Esimeste ISA-de väljaandmiseni jõuti 1991. aastal. Aastatel 1970–1980 suurenes avalikkuse huvi audiitorite töö ja vastutuse osas, sest avalikuks said mitmed skandaalid, mis suurendasid lõhet avalikkuse ootuste ja audiitorite tegeliku vastutuse osas. The Sarbanes-Oxley Act võeti vastu 2002. aastal kehtestades nõuded auditi kvaliteedile, sätestades kohustuse audiitorite roteerumisele ning juhised kuidas käituda huvide konflikti tekkimise korral.

Seega võib järeldada, et audit on ka jätkuvalt pidevas muutumises vastavalt sündmustele, mis toimuvad maailmas. Olgu selleks tehnoloogia areng, majanduse tõusud või mõõnad, kõik see peegeldub ka auditivaldkonnas.

Algallikate läbitöötamisel selgus, et Eesti on audiitortegevuse kujundamisel järginud arenenud riikide eeskujut. Seda kinnitasid ka läbiviidud ekspertintervjuud. Audiitorkontroll on turumajandusele iseloomulik kontrolliliik, mille arengu esimene põhjus peitub Eestis plaanimajandusest turumajandusele üleminekus 1980ndatel. Esimene seadus, mis audiitorkontrolli Eestis käsitles, oli 1989. aastal vastu võetud Eesti NSV ettevõtteseadus. Esimesed vandeaudiitorid Eestis said kutse 1990. aastal, moodustati Eesti NSV-s isemajandavate audiitorettevõtete ja üksikaudiitorite võrk. Eesmärgiks seati audiitorkontrolli kohustus kõikidele ettevõtetele, kuid seda hakati juurutama etapiviisiliselt, sest audiitorkond ei olnud siis veel piisavalt rohkearvuline. Samal aastal hakati audiitoritele väljastama kvalifikatsioonitõendeid, mille saamise eelduseks oli edukas eksami sooritamine. Selgus, et esialgu olid kvalifikatsioonitõendid ajutised, sest tolleaegne seadusandlus muutus väga

kiiresti, mis muutis ka eksamil küsitavat. Teisalt sooviti tõsta nõudmiste taset audiitoritele, viies selle vastavusse maailmastandarditega.

Kogu süsteemi väljatöötamisel võeti aluseks Rahvusvahelise Raamatupidajate Föderatsiooni soovitused ning naaberriikide nagu Soome ja Rootsi kogemused. Näiteks detailse auditeerimise asemel hakati kohe rakendama valimipõhist auditit. Seega hetkest, kui Eestis hakati audiitortevust rakendama võeti üle juba kõik maailmas toimunud valdkondlikud muutused. 1990. aastal pandi alus ka Audiitortevuse nõukogule, mida me tänapäeval teame kui Audiitorkogu. Kuna audiitorkontrolli sisseviimine ja selle arendamine vajas seadusandlikku tõuget, oli ja on siiani vajalik koostöö võimuhierarhiasse kuuluva instantsiga, milles seisneb ka põhjus, miks Audiitortevuse nõukogu Rahandusministeeriumi juurde loodi.

1994. aastal võeti Eestis vastu raamatupidamise seadus, kus määrati ettevõtted, kellele audiitorkontroll oli kohustuslik, lähtudes realiseerimise netokäibest. Audiitortevust reguleerinud seaduste läbitöötamisel selgus, piirmäärad kohustuslikuks audiitorkontrolliks on aina tõusnud. Ka audiitortevust reguleerivad seadused on üha detailsemaks muudetud. Uue ajajärgu alguseks Eesti audiitortevuse valdkonnas võib pidada aastat 2009, kui alustati tööd audiitortevuse seaduse eelnõuga. Ajendi selleks andsid maailmas toimunud muutused ja 2002. aastal vastu võetud Sarbanes-Oxley akt ning 2006. aastal vastu võetud Euroopa Parlamendi ja järelevalvenõukogu direktiiv 2006/43/EÜ. Audiitortevuse seaduse eelnõu seletuskirja analüüsidest tuvastas magistritöö autor eesmärgid, mida seaduse muudatus peaks täitma. Ühe eesmärgina seati kohustus audit läbi viia rahvusvaheliste auditeerimisstandardite alusel, põhjendusega, et see tagab auditite järjepideva kvaliteedi Euroopa Liidus. Selleks, et järjepidevat kvaliteeti hoida, kehtestati liikmesriikidele kohustus korraldada tõhus vannutatud audiitorite ja audiitorühingute kvaliteedikontrolli süsteem. Kolmandate isikute kaitseks nägi direktiiv ette ühist avalikkusele kättesaadavat registrit, kuhu on kantud kõik tunnustatud audiitorid ja audiitorühingud ning mis sisaldab nende kohta põhilist teavet. Ühtlasi leiti, et direktiiviga pandud eesmärkide täitmiseks tuleb sise- ja välisaudiitori kutsetevuse alused, standardid, erinevused ja ühisosa sõnastada ühe seaduse raames, et kaotada kattuvus. Pikemas ajalisel perspektiivis nähti ette süsteemiga liita ka raamatupidajate kutse ning võimalused rahvusliku süsteemi sidumiseks rahvusvaheliste analoogidega. Kooskõlastamiseks direktiiviga pandud eesmärgid võeti audiitortevuse seadus 2010. aastal vastu.

Magistritöö autor viis valdkonna kutseorganisatsioonide esindajate seas läbi intervjuud, saamaks ekspertide hinnangut ning seisukohti, kas seletuskirjas toodud eesmärgid on täidetud. Lisaks sellele uuris magistritöö autor, kuidas on seadus audiitortegevust mõjutanud, millised on suuremad probleemid seaduse rakendamisel või mida seaduse juures võiks muuta. Seaduse alusel igapäevaselt praktiseerivate ekspertide hinnangul 2010. aastal vastu võetud seadus reguleerib erinevaid nüansse liiga detailselt ning toob seetõttu kaasa ka ülemäära palju bürokraatiat.

Kvaliteedikontrolli süsteemi hindasid eksperdid üldiselt heaks meetmeks tagamaks järjepidev kvaliteet. Leidus ka arvamusi, et praegune süsteem on siiski audiitoritele liigselt stressitekitav. Palju kriitikat sai ekspertidelt senine eksamikorraldus, kuna kõik eksamiküsimused ning pooled nende vastustest on avalikud. Arvestades kahte eelnevat hinnatakse seetõttu ka eksami läve liiga madalaks. Seega praegune eksam näitab pigem õppimisvõimet kui teadmisi. Olukorra parendamiseks tehti ettepanek, kui jätkata samamoodi, siis peaks tõstma vähemalt eksami sooritamise läve. Paralleelselt magistritöö kirjutamisega arutati Riigikogus audiitortegevuse seaduse muudatuse eelnõud. 1. jaanuaril 2015 hakkab seadus kehtima, kuid kahjuks on jäänud eksami sooritamise lävi samaks. Ekspertintervjuudes tõstatati probleemina ka eksamiküsimuste kõikuv tase. Küsimused on koostanud väga paljud inimesed ning pole kindel, et küsimuste raskustaset hinnati sama skaala kohaselt. Samuti oleks olnud vajalik, et akadeemilise taustaga inimesed küsimused ühtlustamiseks üle oleks vaadanud. Eksamiküsimuste temaatika juures selgus ka 2010. aasta seaduse mittetäitmine. Seaduse järgi korraldab kutseeksami küsimuste ja näidisvastuste koostamist Audiitorkogu, tegelikkuses korraldavad seda Rahandusministeeriumi esindajad. 1. jaanuarist 2015 kehtima hakkavas seaduses on see siiski muudetud ning kooskõlla viidud tegelikkusega.

Ekspertid vandeaudiitorite kutsesüsteemi ühendamist rahvusvaheliste süsteemidega (näiteks ACCA) heaks mõtteks ei pidanud. Põhjuseks on näiteks see, et Eestis ei teki tõenäoliselt sellise kvalifikatsiooni järele piisavat turunõudlust. Küll aga suhtuti väga positiivselt audiitorite kutse ühendamisesse raamatupidajate kutsega. Ettepanekuna nähti ette raamatupidajate kutsesüsteemi kõrgeima taseme eksami ühendamine audiitorite raamatupidamise eriosa eksamiga. Seni aga ühtegi sammu kutsete ühendamise suunas astunud ei ole.

Kvaliteedi ühtlustamise seisukohalt kohustuslikuks saanud rahvusvaheliste auditeerimisstandardite järgmist peetakse problemaatiliseks, kuna need standardid on

kirjutatud eelkõige suurettevõtete auditeerimiseks. Esitati ettepanek lahendada auditi valdkonnas olukord nii nagu raamatupidamise valdkonnas on lubatud *IFRS* ja *IFRS for SME*.

Kolmandate isikute kaitseks on loodud avalikkusele kättesaadav register vandeaudiitorite ja audiitorühingute kohta käiva põhilise informatsiooniga.

1. jaanuaril 2015 kehtima hakkava seaduse väljatöötamisel osales oma ettepanekutega aktiivselt ka Audiitorkogu. Peamiseks ettepanekuks on muudatus täiendusõppe valdkonnas, millel on oluline osa kvaliteedi säilitamisel. Esiteks arvestada täiendusõppe läbimist praeguse ühe aasta piires kolmeaastase perioodi vältel ning lubada täiendusõppena ka iseõpet. Seadusesse viidi sisse vaid täiendusõppe arvestamine kolmeaastase perioodi jooksul.

Intervjuudel osalenud valdkonna kutseorganisatsioonide esindajate M. Tinita, A. Nuudi, E. Lääne, K. Vetevoov ja S. Tšistjakovi suurim soov on, et seaduse väljatöötamisel võiks Rahandusministeerium kuulata ja arvestada spetsialistidega. Leiti, et see ei ole nii ainult audiitortegevuse seadusega, vaid ka muudes valdkondades. Tunnetatakse, et spetsialiste kaasatakse vaid kaasamise pärast, tegelikkuses nende arvamust kuulda ei võeta.

Hoolimata jõupingutusest, ei õnnestunud kahjuks töö autoril saada ekspertide seisukohtadele vastuväiteid Rahandusministeeriumi esindajalt.

Magistritöö autor hindab sissejuhatuses esitatud eesmärgid täidetuks, kuna on loonud ülevaate auditi arengust maailmas ja Eestis ning saanud ekspertide hinnangud 2010. aastal vastu võetud seadusele. Üldjoontes on seadus oma eesmärgid täitnud, kuid sealjuures toonud kaasa ka negatiivseid aspekte ja muutmist vajavaid punkte.

SUMMARY

HISTORICAL DEVELOPMENT OF AUDITING

Laura Roosimägi-Raudsepp

The present thesis has implemented academic sources to compile a chronology of the evolution of auditors' activities and to demonstrate the reasons for the beginning of auditing, from what it developed as well as how auditing has evolved in time. The author of the thesis was motivated to do that by the fact that auditing margins have been raised consistently.

The beginning of auditing may be regarded to a time before the Christ was born. In getting acquainted with the history of auditing, the author recognised that the necessity for auditing emerged in relation to the development of accounting, when state authorities wanted to obtain an overview of tax collections as well as the accounting of revenue and expenditure. At first, the purpose of auditing was to detect fraud.

Great changes in the field of auditing occurred in Great Britain in the years 1600–1800, when attention was also turned to the reliability of audit evidence as well as the independence of an auditor. In 1844, an act was implemented in Great Britain that established an obligation on entities to compile a balance sheet checked by independent persons. This requirement could be regarded as a reason for the emergence of the first professional auditors in the same period. On the basis of referred sources, it could be concluded that an important role was played by the industrial revolution that promoted the expansion of entities and excluded owners from the management circle of entities. Until the industrial revolution, detailed audits were performed that reviewed all transactions; the formation of samples was not implemented. Risk assessments as well as the formation of samples and the designation of significance were implemented in relation to the new era and the increasing number of transactions. In the 20th century, the purpose of auditing changed from detecting fraud to assessing whether the compiled balance sheet reflects the actual credit solvency of an entity.

A system was implemented where auditors had to obtain assurance about the existence of internal control and to obtain an overview of an accounting system.

In USA, professional auditors started to emerge in the 1930s, when auditors moved to USA from Great Britain by the request of investors.

Compilation of standards began in the 1940s, because a necessity for unified regulations emerged due to extensive increase in the number of professional auditors. Interest in the work and responsibilities of auditors increased in the years 1970–1980, because several scandals became public that increased the gap between the expectations of the general public and the actual responsibilities of auditors. The Sarbanes-Oxley Act was enacted in 2002 and specified requirements on the quality of an audit, on the auditors' obligation to rotate partners as well as action guidelines for cases involving a conflict of interest.

Therefore, it could be concluded that auditing is constantly changing according to events occurring in the world. Be it the development of technology, the ups and downs of economy, all of it is also reflected in the field of auditing.

Examining the Estonian history of auditing revealed that in the development of auditors' activities, Estonia has followed the example of developed countries. Audit is a type of examination characteristic to market economy and the first reason for its development in Estonia lies in the transfer from planned economy to market economy in the 1980s. The first act in Estonia that covered audits was the enterprise act of the Estonian SSR enacted in 1989. The first sworn auditors in Estonia received their professional license in 1990, when a network of self-sustained audit companies and sole auditors was formed in the Estonian SSR. The Auditors activities council, today known as the Estonian Board of Auditors, was founded in the same year. As audit implementation and development required a legislative incentive, cooperation with a state authority was and is still necessary, which is why the Auditors activities council was formed with the Ministry of finance.

The year 2009 marks the beginning of a new era in the field of auditors' activities in Estonia, because work with the draft of the Auditors Activities Act was started. This was occasioned by changes occurring in the world and by the Sarbanes-Oxley Act enacted in 2002 as well as by the directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council enacted in 2006. The analysis of the explanatory memorandum to the draft of the Auditors Activities Act revealed, to the author of the present Master's thesis, the goals that the amendment to the act should achieve. One of the goals was the obligation to perform an audit in compliance

with the International Standards on Auditing, with the rationale that this will guarantee a consistent quality of auditing in the European Union. To maintain consistent quality, an obligation to organise an effective quality control system for sworn auditors and audit companies was specified for the member states. For the protection of third persons, the directive specified a common publicly available registry that is to comprise all recognised auditors and audit companies including principal information on them. At the same time, it was found that to achieve the goals designated in the directive, the basis for professional activities of internal and external auditors, standards, differences and common elements are to be specified in the framework of one act, thus eliminating overlapping. The long-term time perspective provided the profession of accountants as well as possibilities for integrating the professional system to international analogues to be added to the system. The Auditors Activities Act was enacted in 2010 in order to conform to the goals designated in the directive.

Four years have passed from enacting the act. Therefore, the author of the present Master's thesis considered it reasonable to examine how these goals have been achieved by now. The author was motivated to compose the Master's thesis due to the fact that so far, no analyses or assessments have been published on this subject. The author of the present Master's thesis also considered it necessary to examine how is the act valued by experts working according to it as well as by the compilers of the act – what is their vision for the future and which are their proposals for amendments to the Auditors Activities Act. For the purpose of obtaining the assessments and opinions of experts on whether the goals specified in the explanatory memorandum have been achieved, the author of the Master's thesis conducted interviews with the representatives of professional organisations in the field. In addition, the author of the Master's thesis examined how the act has influenced auditors activities, which are the greatest problems in implementing the act as well as what could be amended in the act.

The opinion of experts practicing according to the act daily is that the act enacted in 2010 regulates various nuances in too much detail and thus, causes excessive bureaucracy. The experts generally rated the quality control system as a good measure to guarantee consistent quality. Some people took the position that today's system generates too much stress for auditors. The organisation of exams received a lot of criticism. All exam questions are public and so are half of the answers. Considering the two abovementioned factors, the exam

threshold is also considered to be too low. Therefore, the exam demonstrates learning skills more than knowledge. An improvement proposal was made that if the exam is to be continued the same way, then at least the threshold for passing should be higher. Parallel to writing the Master's thesis, the parliament discussed a draft of an amendment to the Auditors Activities Act. The act will be enacted on 1 January 2015, but unfortunately, the threshold for passing the exam remained the same.

The subject of exam questions also brought up an issue of non-conformity to the 2010 act. The act states that the compilation of questions and example answers for the professional exam is to be performed by the Estonian Board of Auditors, but it is actually done by the representatives of the Ministry of finance. This has been amended in the act valid from 1 January 2015 and it will then conform to reality.

Experts did not regard integrating the professional system of sworn auditors to international systems (for example ACCA) as a good idea. The main reason for this is that probably, sufficient market demand for such qualifications will not occur in Estonia. However, integrating the professional systems of auditors and accountants was considered positive. A proposal was made to integrate the higher level exam of the accountants' professional system to the special accounting part of the auditor exam. However, so far, no steps have been taken to integrate the professional systems.

Observing the International Standards on Auditing that is compulsory for standardising quality is considered problematic, because these standards have been primarily compiled for auditing large enterprises. A proposal was made to solve the problem in the field of audit similarly to the field of accounting, where both *IFRS* and *IFRS for SME* are allowed.

A publicly available registry that comprises all recognised auditors and audit companies including principal information on them has been established for the protection of third persons. Thus, generally, it could be said that the act has fulfilled its goals, but at the same time, has also brought about negative aspects and clauses in need of amendments.

The greatest wish of all interviewees is that the Ministry of finance would listen to and consider specialist comments in compiling an act. This is not only the case with the Auditors Activities Act, but also in other fields. It is felt that specialists are included only for the sake of inclusion, but their opinions are actually not heard.

Regardless of efforts, the author of the thesis did not manage to obtain arguments from a representative of the Ministry of finance to the opinions of experts.

VIIDATUD ALLIKAD

Arens, A. A., Loebbecke, J. K., (2000). Auditing: An Integrated Approach. 8th ed. New Jersey: Prentice Hall International Inc.

Audiitorkogu arvamus audiitortegevuse seaduse ja teiste seaduste muutmise seaduse eelnõule 613 SE 28.04.2014 nr 6-1/64. Audiitorkogu.
<http://www.riigikogu.ee/?op=ems&page=eelnou&eid=af4a7999-e680-4123-9695-23ea2fa1cdac&> (4.12.2014)

Audiitorkogu ettepanekud audiitortegevuse seaduse ja teiste seaduste muutmise seaduse eelnõule 613 SE 4.09.2014 nr 6-1/64-2. Audiitorkogu.
<http://www.riigikogu.ee/?op=ems&page=eelnou&eid=af4a7999-e680-4123-9695-23ea2fa1cdac&> (4.12.2014)

Audiitorkogu strateegia periood 2012 – 2014. Audiitorkogu.
http://www.audiitorkogu.ee/docs/Audiitorkogu_strateegia_2012-2014 (10.10.2014)

Audiitorteenuste hinnakiri. Eesti Vabariigi Riikliku Hinnaameti määrus 12.04.1990.a – ÜVT, 1990, 9 – 26.

Audiitortegevus. <https://www.auditortegevus.ee/lr1/web/guest/home> (30.12.2014)

Audiitortegevuse nõukogu tegevuse lõpetamine. Rahandusministri määrus 13. 09.1999.a – RTL, 1999, 129, 1800.

Audiitortegevuse seaduse ja väärtpapierituru seaduse muutmise seaduse eelnõu kolmas lugemine 3.12.2014. Riigikogu.
<http://www.riigikogu.ee/?op=ems&page=eelnou&eid=af4a7999-e680-4123-9695-23ea2fa1cdac&> (5.12.2014)

Audiitortegevuse seadus. Vastu võetud Riigikogus 10. veebruar 1999. a – RT I, 1999, 24, 360.

Audiitortegevuse seadus. Vastu võetud Riigikogus 27. jaanuar 2010. a – RT I, 2010, 9, 41.

Auditeerimiseeskiri. Rahandusministri määrus 03.03.2010. a – RT I, 2010, 10, 21.

Benston, G. J., (1973). Required Disclosure and the Stock Market: An Evaluation of the Securities Exchange Act of 1934. – *The American Economic Review*, Vol. 63, pp 132-155.

- Boynton, W., Johnson, R., Kell, W., (2006). Assurance and the Integrity of Financial Reporting. 8th ed. New York: John Wiley & Son Inc.
- Clikeman, P. M. (2003). The Greatest Frauds of the (Last) Century. – *New Accountant*, May 2003. Richmond: University of Richmond, pp.1-7.
- Gupta, K. (2005). Contemporary Auditing. 6th ed. New Delhi: McGraw-Hill.
- Davies, M., Paterson, R., Wilson, A. (1999). UK GAAP: Generally Accepted Accounting Practice in the United Kingdom. 6th ed. London: Ernst and Young.
- Eesti NSV-s audiitortevuse korraldamise esmaste abinõude kohta. Eesti NSV Valitsuse määrus 19. veebruar 1990. a – ÜVT, 1990, 7, 113.
- Eesti NSV audiitortevuse ajutine põhimäärus. Eesti NSV Valitsuse määrus 19. veebruar 1990. a – ÜVT, 1990, 7, 113.
- Eesti NSV-s Rahandusministeeriumi juurde audiitortevuse nõukogu moodustamine. Eesti NSV Rahandusministeeriumi käskkiri 16. märts 1990. a – ÜVT, 1990, 7, 113.
- Eesti Vabariigi ettevõtteseadus. Vastu võetud 4. detsember 1989.a – ÜVT, 1989, 36, 554.
- Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 2006/43/EU, mis käsitleb raamatupidamise aastaaruannete ja konsolideeritud aruannete kohustuslikku auditit ning millega muudetakse nõukogu direktiive 78/660/EMU ja 83/349/EMU ning tunnistatakse kehtetuks nõukogu direktiiv 84/253/EMÜ. Vastu võetud Euroopa Parlamendis ja Euroopa Liidu nõukogus 17.05. 2006.a – ELT, 2006, L 157/87.
- Hay, D., Knechel, R. W., Willekens, M. (2014). The Routledge Companion to Auditing. New York: Taylor & Francis Books.
- Kuppers, R. J., Sullivan, K. B. (2010). How and why an independent audit matters. – *International Journal of Disclosure & Governance*. Vol. 7, pp. 286-293.
- Käibemaksuseadus. Vastu võetud Riigikogus 25. august 1993. a – RT I, 1993, 60, 847.
- Leung, P., Coram, P., Cooper, B., Cosserat, G., Gill, G. (2004). Modern Auditing & Assurance Services. 2nd ed. Australia: Wiley & Sons.
- Lääne, Eeli. Audiitorkogu eksamikomisjoni liige. Autori intervjuu. Helisalvestis (14.10.2014).
- Messier Jr, W. F. (2000). Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach. 2nd ed. New Delhi: McGraw-Hill.

- Nuut, Anne. Vandeaudiitor, Raamatupidamise Toimkonna liige. Autori intervjuu. Üleskirjutus (17.11.2014).
- Porter, B., Simon, J., Hatherly. (2008). *Principal of External Auditing*. 3th ed. Chichester: John Wiley & Sons Ltd.
- Raamatupidamise seaduse. Vastu võetud Riigikogus 08. juunil 1994. a – RT I, 1994, 48, 790.
- Raamatupidamise seadus. Vastu võetud Riigikogus 20. novembril 2002. a – RT I, 2002, 102, 600.
- Rahandusministeeriumi arvamus audiitortevgevuse seaduse ja väärtpaberituru seaduse eelnõule 613 SE 13.10.2014 nr 1.1-10/12460. Rahandusministeerium. <http://www.riigikogu.ee/?op=ems&page=eelnou&eid=af4a7999-e680-4123-9695-23ea2fa1cdac> (4.12.2014)
- Root, A. (1991). *Audiitorkontroll: Õppevahend*. 1. tr. Tallinn: Eesti Majandusjuhtide Instituut.
- Seletuskiri audiitortevgevuse seaduse eelnõu juurde. Rahandusministeerium. (2009). <http://www.riigikogu.ee/?page=eelnou&op=ems2&emshelp=true&eid=624587&u=20140517114903> (15.05.2014).
- Seletuskiri audiitortevgevuse seaduse ja väärtpaberituru seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde. Rahandusministeerium. (2014). <http://www.riigikogu.ee/?op=ems&page=eelnou&eid=af4a7999-e680-4123-9695-23ea2fa1cdac> (05.12.2014).
- Short, F. G., (1940). Internal Audit from the Viewpoint of the Auditor. – *The Journal on Accountancy*, no. 3, pp 224-231.
- Teck-Hang, L., Ali, A. M. (2008). The Evolution of Auditing: An Analysis of the Historical Development. – *Journal of Modern Accounting and Auditing*, no. 43, pp. 5-13.
- Tinits, Margus. Vandeaudiitor, Raamatupidajate Kogu liige. Autori intervjuu. Üleskirjutus (12.11.2014).
- Turley, S., Cooper, M. (1991). *Auditing in the United Kingdom: A study of Development in the Audit Methodologies of Large Accounting Firms*. London: Prentice Hall/ICAEW.
- Tšistjakov, Sergei. Audiitorkogu tegevjuht. Autori intervjuu. Üleskirjutus (24.10.2014).
- O'Reilly, V. M., Hirsch, M. B., Defliese, P. L., Jaenicke. H. R. (1990). *Montgomery's Auditing*. 11th ed. New York: John Wiley & Sons, Inc.
- Äriseadustik. Vastu võetud Riigikogus 15. veebruar 1995. a – RT I, 1995, 26, 355.

Ärisedustik. Vastu võetud Riigikogus 15. veebruar 1995. a – RT I, 1996, 52, 993.

LISAD

Lisa 1. Intervjuu vandeaudiitori, Audiitorkogu eksamikomisjoni liikme Eeli Läänega

Intervjuu toimus Riigikontrollis 14.10.2014

Intervjueerija: „Kas Teie arvates nõuded vandeaudiitori kutse taotlejale on piisavad tagamaks hilisemat iseseisvat kutsetegevust? Tingimused enne eksamit nagu töökogemus jne.“

Intervjueeritav: „Iseseisvaks tööks ei ole piisavad, küll aga vandeaudiitori käe all edasi töötamiseks piisavad, iseseisvaks tööks võiks olla pikem praktiseerimise aeg.“

Intervjueerija: „Kui pikk?“

Intervjueeritav: „Ma ütleks viis aastat.“

Intervjueerija: „Kas midagi võiks veel olla nendes tingimustes lisaks, et võiks kindel olla, et eksamile minnes ollakse iseseisvaks kutsetegevuseks valmis?“

Intervjueeritav: „Ma arvan, et aeg ongi see kriteerium. Seaduste baas ja standardid, millele eksam on üles ehitatud on piispiisav.“

Intervjueerija: „Aga kas ei võikski olla ainult nii, et nõutav on töökogemus ja eksamit kui sellist ei olegi?“

Intervjueeritav: „Ei, ma arvan, et see oleks liiga äärmuslik.“

Intervjueerija: „Kas eksami sooritamine annab piisava ülevaate ja kindluse, et inimene on nüüd piisavate teadmistega? Mida eksamis võiks muuta?“

Intervjueeritav: „Ei anna. Praktiline pool võiks olla suurema osakaaluga. Test ei näita seda, kas inimene tegelikult aru saab, kui on ülesannete lahendused, siis nendest on lihtsam aru saada, et kas päriselt tajutakse, millega tegemist on.“

Intervjueerija: „Ehk siis Teie arvates praegust eksamisüsteemi võiks muuta?“

Intervjueeritav: „Jah, suunaga, et testi osa väiksem ja ülesannete pool suurema osatähtsusega.“

Intervjueerija: „Essee kutseeksamil, mida Te sellest arvate?“

Intervjueeritav: „Ma arvan, et see võiks olla, kuid teemasid võiks olla rohkem.“

Intervjueerija: „Kas essee hindamine on piisavalt objektiivne?“

Intervjueeritav: „Raske öelda, kas piisavalt, kuid me oleme proovinud neid kriteeriume sinna tuua, et päris subjektiivne ka ei ole.“

Lisa 1 järg. Intervjuu vandeaudiitori, Audiitorkogu eksamikomisjoni liikme Eeli Läänega

Intervjueerija: „Kas esseesid on palju vaidlustatud?“

Intervjueeritav: „Vaidlustatud ei ole palju, kuid läbikukkunute osakaal on essee puhul kõige suurem.“
Intervjueerija: „Millest see võib tulla?“

Intervjueeritav: „Kirjutatakse lihtsalt teemast mööda. Olemas on terminite loetelu, mida peaks avama, kuid neid ei avata piisavalt, lihtsalt defineeritakse, ei seostata.“

Intervjueerija: „Mis selle essee eesmärk on, mida see peaks näitama?“

Intervjueeritav: „Kirjeldatakse, et essee peaks näitama isikuomadusi, mida ta ei näita. Pigem peaks näitama seda, kas eksami sooritaja saab aru, mis on audit ja kelle huvides seda tehakse. Hetkel on esseel üks teema ja põhimõtteliselt võib essee kodus valmis kirjutada või kirjutada naabri essee uuesti.“

Intervjueerija: „Praegu on eksami läbimiseks vajalik 61 protsenti, kas see on Teie arvates piisav?“

Intervjueeritav: „Võiks olla kõrgem, lävi liiga madal. Siin tuleb vaadata kahte komponenti koos. Pooled vastused on teada ja läbisaamise lävi ka madal, kui see jääb nii, et pooltele küsimustele on vastused teada, siis peaks lävi kõrgem olema.“

Intervjueerija: „Kas see on mõistlik olukord, et kõik eksami küsimused on teada ja pooled nende vastustest?“

Intervjueeritav: „Küsimused võivad olla teada, aga minu arvates vastused ei peaks olema, et siis lahendamise käigus inimene mõtleb läbi, kui see lahendus on teada, siis ei pruugi eksamiks ettevalmistumine nii mõtestatud olla.“

Intervjueerija: „Mis muudatusi võiks eksami valdkondadesse ja teemadesse tuua?“

Intervjueeritav: „Laiendada pole praegu vaja, see kava, mis on, on kõikehõlmav.“

Intervjueerija: „Mida arvate ACCAst, kas Eestis võiks selle sertifikaadiga inimesi rohkem olla, mida arvate audiitorite eksami ühendamisest ACCAga ning saadakse mõlemad kutsed/sertifikaadid?“

Intervjueeritav: „Ma tean Läti praktikat, seal alustatigi pigem ACCAst ning enda eksamineerimine ja seaduse pool loodi hiljem juurde. Kuid nemad olid hädas, keegi ei läinud seda eksamit tegema, kuna oli väga mahukas. Ma arvan, et ACCA on väikse Eesti jaoks liiga palju. Näen mõtet, et kui Eesti seadusandlus ümber tehakse, et pärast ACCA sooritamist

Lisa 1 järg. Intervjuu vandeaudiitori, Audiitorkogu eksamikomisjoni liikme Eeli Läänega

tehakse mingi väiksemamahuline osa vandeaudiitorit juurde, kuid mitte vastupidi. Samuti ei näe mõtet, et vandeaudiitorite kutseksam tehakse nii mahukaks nagu ACCA.“

Intervjueerija: „Aga kas on mõtet audiitorite ja raamatupidajate eksami ühendamisel? Selle sooritamisel tekiks arvestusalaekspert“

Intervjueeritav: „Minu meelest väga erinevad valdkonnad, hetkel ei tundu see mulle hea mõte. Meil ei ole nii palju audiitoreid vaja ja raamatupidajad ei pea olema nii atesteeritud. Kujuneks riigile liiga kulukaks.“

Intervjueerija: „Kas võrdsus eksamineeritavate suhtes on tagatud, kui on öeldud, et küsimused valitakse juhuslikkuseel põhinevalt, on välistatud, et raske tasemega küsimused satuvad kõik ühte töösse?“

Intervjueeritav: „Võib sattuda ja kontrollimisel olen ka näinud, et näiteks viiest kolm on ühe valdkonna küsimused. See on küll juhuslik. Seda algoritmi võiks üle vaadata.“

Intervjueerija: „Eksamid sooritatakse nüüd infosüsteemis, kas see on selge ja kõigile üheselt arusaadav või on esinenud ka probleeme?“

Intervjueeritav: „Ei, alguses oli probleeme, kuid nüüd kaks aastat on toimunud hästi.“

Intervjueerija: „Kas 2010. aastal vastu võetud audiitortegevuse seadusega on paremini tagatud võrreldes varem kehtinud seadusega, et audiitortegevuse valdkonnas tegutsevad vaid kompetentsed ja vajalike isikuomadustega audiitorid nii nagu seaduse vastuvõtmisel üks eesmärkidest oli? Miks ja mille põhjal Te nii arvate?“

Intervjueeritav: „Ei ole,ksamid on liiga lihtsad, tulenevalt ka sellest, et nii paljude küsimuste vastused on teada. See näitab praegu pigem õppimise võimet kui seda, et asjast aru saadakse.“

Intervjueerija: „Seega seaduse väljatöötamisel pandud eesmärgid ei ole täidetud?“

Intervjueeritav: „Mitte täies osas, eksami enda läbiviimine on objektiivsem, see eesmärk on ilmselt täidetud. Eksami kontrollib masin valdavas osas ära. Inimese sekkumine on ainult siis vajalik kui vastuste eest ei ole punkte saadud, mis viitab, et eksaminand on kasutanud võimalust sisestada oma vastusevariant, mida masin ära ei tunne. Teisest küljest see läbipaistvus on teinud asja liiga lihtsaks.“

Intervjueerija: „Mida seaduses muuta, et eelnõu seletuskirjas toodud eesmärgid saaksid täidetud.“

Lisa 1 järg. Intervjuu vandeaudiitori, Audiitorkogu eksamikomisjoni liikme Eeli Läänega

Intervjueeritav: „Ma arvan, et see eksami korralduslikku poolt võiks muuta. Eksami küsimusi uuendatakse tihedamalt, uued küsimused ei ole vastustega koos. Vastustega ja vastusteta küsimuste osakaalu peaks muutma.“

Intervjueerija: „Kui olulist rolli kohustuslik täiendusõpe Teie meelest mängib, et säilitada audiitorite kõrge tase?“

Intervjueeritav: „Ma arvan, et see on vajalik, inimesed on erinevad, kes võtavad seda kui kohustust, kes kui võimalust.“

Intervjueerija: „Kas 40 tundi, mis praegu seadusega määratud on, kas see on piisav või võiks seal korrekture teha? Kas võiks väita, et praegune konkreetne määratlus tundides on tüütu kohustus?“

Intervjueeritav: „Ma arvan, et see 40 tundi on suhteliselt okei, nii rahalises mõttes kui teadmiste poolest. Võib-olla see kohustus, et 16 tundi peab Audiitorkogust koolitusi võtma, see on piirav, alati ei suudeta vajalikke koolitusi pakkuda. Kuid üldine nõue 40 tundi koolitusi läbida ei tohiks olla probleem.“

Intervjueerija: „Kuidas vandeaudiitorite töö kvaliteeti ühtlustada, standard on kõigile üks?“

Intervjueeritav: „Kas peaski, kliendibaasid on ka ju väga erinevad, kuigi on mindud seda teed, et standardid on kõigile üks, see eeldab jah, et seda ühtlustamist tuleb teha? Kui väiksed ettevõtted saavad vaid ülevaatus kohustuslasteks, siis seda ühtlustamist enam nii väga ei ole vajagi.“

Intervjueerija: „Uue seadusega on nüüd auditikomiteede moodustamise kohustus. Mida Te sellest kohustusest arvate? Kas seda on Eesti turule vaja?“

Intervjueeritav: „Otsest kasutegurit ma ei näe seal.“

Intervjueerija: „Kuidas Te sellesse suhtute, et suurema turuosaga audiitorühingud peavad Audiitorkogu eelarvesse rohkem panustama seoses tegevusloa maksuga, kas see on õiglane?“

Intervjueeritav: „Raske hinnata, iseenesest neil ka inimesi rohkem, eks. aga kui võtta seda, et kas tagasi saad sama palju, kui panustad. Ilmselt ei saa, sest enda maja kompetents on juba piisavalt suur.“

Intervjueerija: „Auditi piirmäärasid tõstetakse, järeltada võib, et töövõtte jääb vähemaks. Mis on tulevikustsenaarium?“

Lisa 1 järg. Intervjuu vandeaudiitori, Audiitorkogu eksamikomisjoni liikme Eeli Läänega

Intervjueeritav: „Nukker, siiani imestan, miks keegi audiitori eksamit tahab teha.“

Intervjueerija: „Kas tõenäoliselt tekib suur tööpuudus audiitorite seas või on seal mingeid alternatiive?“

Intervjueeritav: „Alternatiive otsitakse, kuid sellist mahtu ilmselt tagasi ei saa.“

Intervjueerija: „Audiitorkogu strateegias on välja käidud mõte hakata audiitorteenuste ekspordi teostama, mida sellest arvata, kas selles ei või olla oht, et kohalikke spetsialiste jääb vähemaks või nende tase langeb?“

Intervjueeritav: „Ma arvan, et see on teostamatu, kuna turu kaitse piisavalt tugev.“

Intervjueerija: „Kui Eestis muutub valdavaks ülevaatus, mis on tagajärg?“

Intervjueeritav: „Ma arvan, et kvaliteet langeb pikas perspektiivis. See ei juhtu kahe või kolme aastaga, kuid ilmselt kümne aasta perspektiivis küll. Ettevõtted üle 50 töötajaga on juba küll sellise suurusega ettevõtted, kus arvestus võiks olla heal tasemel ja väljastpoolt ka üle vaadatud rohkem kui ülevaatusena.“

Intervjueerija: „Välja on käidud ka selline mõte, et järelevalve audiitorite üle muuta kaebusepõhiseks.“

Intervjueeritav: „Teades, milliseid kaebuseid on tulnud, siis päris iga kaebuse peale Audiitorkogu reageerida ei saaks, mingi filter peaks siiski vahel olema. Ainult selle põhjal samuti ei saaks kontrolli teostada. Praegune kvaliteedikontroll ei tee taset paremaks, pigem toob bürokraatiat juurde. Karistamine samuti ei õpeta kuidas paremini teha.“

Intervjueerija: „Mis võiks kvaliteedikontrolli sagedus olla?“

Intervjueeritav: „Praegune üks kord iga kuue aasta tagant, v.a avaliku huvi üksuse audiitorile üks kord iga kolme aasta tagant on hea sagedus. Kuid mulle tundub, et pihta on hakanud ka igasugused trikitamised, näiteks kui ettevõtte on viis aasta tegutsenud, siis ettevõtte pannakse kinni enne kui kvaliteedikontrolli satutakse ja tehakse uus ettevõtte.“

Intervjueerija: „Kuidas seda vältida?“

Intervjueeritav: „On juttu olnud, et enne ei lõpetata, kui on kvaliteedikontrolli läbinud, kuid sanktsioonina seda panna ei saa.“

Lisa 1 järg. Intervjuu vandeaudiitori, Audiitorkogu eksamikomisjoni liikme Eeli Läänega

Intervjueerija: „Kuidas Teile tundub, kas Audiitorkogu tegevus on piisavalt läbipaistev audiitorite silmis? Kas uuest seadusest tulenevalt järelevalvenõukogu loomisega on läbipaistvus suurenenud?“

Intervjueeritav: „Ei ole, bürokraatiat on juurde tulnud. Kas järelevalvenõukogu on päris kutsetegevusele väga midagi juurde andnud- rakse hinnata.“

Intervjueerija: „Kas Teie hinnangul oleks vaja Audiitorkogu töökorralduses midagi muuta?“

Intervjueeritav: „Audiitorkogu koha pealt ei ole midagi ette heita, ma ütleks, et töötab hästi.“

Intervjueerija: „Arvestusekspertide ümarlaual käidi välja mõte, et auditi ja ülevaatuse kõrvale võiks tekkida raamatupidamise aastaaruande koostamise töövõtt, mida sellest arvate?“

Intervjueeritav: „Olen kuulnud sellest, kuid kuidas see päriselt praktikas välja võiks näha, ma näen vastuolu. Standard ütleb ju, et ise ei või teha. Audiitori leivakindlustuse jaoks ei ole paha mõte, see mõte vajab seedimist, kas sellest asja saaks.“

Intervjueerija: „Kas 2010. aasta seadusega on Teie hinnangul ka turul midagi muutunud?“

Intervjueeritav: „Ma arvan, et on ikka muutunud, juba see, et kõik ei läinud ümberatesteerimise eksamit uuesti tegema. Näiteks need, kellele audiitortegevus oli selgelt kõrval tegevus, aastas üks kaks auditit. Sellega on juba mingi osa turu korrastamisest saavutatud. Muidugi loobusid ka paljud need, kes oleksid võinud jätkata, kelle kompetents oli hea, kuid kes arvasid, et ei suuda ennast enam kursis hoida. Kvaliteedi tagamiseks võikski olla atesteerimine teatud aja tagant või koolitus võiks lõppeda testiga. See tagaks, et ei käida lihtsalt kuulamas vaid kuulatakse aktiivselt ja pärast väljendatakse end testis.“

Intervjueerija: „Täna intervjuu eest!“

Lisa 2. Intervjuu vandeaudiitori, Audiitorkogu tegevjuhi Sergei Tšistjakoviga

Intervjueerija: „Kas nõuded vandeaudiitori kutse taotlejale (töökogemus jne) on Teie hinnangul piisavad tagamaks hilisemat iseseisvat kutsetegevust? Millised nõuded võiks veel kehtestada/olemasolevaid muuta? Kas teatud töökogemuse võikski juba lugeda piisavaks kutsetunnistuse andmiseks?“

Intervjueeritav: „Kehtestatu on miinimum ja sarnaneb muu arenenud maailma riikide regulatsiooniga. Ilmselgelt ei saa värskest vandeaudiitoriks saanud isik kohe igasuguste töövõtude või situatsioonidega päris iseseisvalt hakkama. On töövõtte (nt erikontrollid), mida ei söanda ette võtta ka suure kogemusega vandeaudiitorid. Samuti on mingid regulatiivsed või muud spetsiifilised (nt IT keskse töö- ja aruandluskorraldusega ettevõtetes) piirangud, mis ei lase päris igäuhel aktsepteerida töövõttu, olenemata vandeaudiitori kutse olemasolust. Küsimuse teine osa – üldteoreetiliselt võiks olla võimalik küll. On palju kompetentseid spetsialiste, kellel on vajalikud kutseoskused ka ilma eksamit läbimata olemas. Siiski, kui tahetakse saada vandeaudiitoriks, siis tuleb oma teadmisi ja oskuseid tõendada eksamiga. Analoogselt on see sätestatud pea kõikjal.“

Intervjueerija: „Tallinna Tehnikaülikoolis saab magistriõppes tudeerida audiitortegevuse erialal. Mida arvate eriala ühendamisest vandeaudiitori kutse saamisega? Kas eriala lõpetanud võiks olla kutse saamisel eelis?„

Intervjueeritav: „Ma olen positiivselt meelestatud selles osas, et eriala ja vandeaudiitori kutse saamine ühildada. Kindlasti on kutse saamisel eelis – kutseeksami edukaks läbimiseks on vaja teadmisi ja oskuseid. Samas, et audiitortegevuse eriala lõpetanu saaks kutsetunnistuse tuleb saadud eelised realiseerida läbi eksamisüsteemi. Selleks, et ühildada kutseksamid ja magistriõppe erialakursus on vaja poliitilist tahet.“

Intervjueerija: „Kas vandeaudiitori eksami sooritamine annab piisava ülevaate ja kindluse, et inimene on valmis iseseisvaks kutsetegevuseks? Miks?“

Intervjueeritav: „See küsimus osaliselt kordab küsimuse nr 1 mõtet. Aga vastuseks on, et oleneb olukorrast.“

Intervjueerija: „Mida arvate praegusest eksamisüsteemist? Mida võiks muuta korralduslikus pooles ja teemades? Praktiliste ülesannete osakaal suurem vms? Kas eksami sooritamine 61% saamisel on piisav ja õige lähenemine?“

Lisa 2 järg. Intervjuu vandeaudiitori, Audiitorkogu tegevjuhi Sergei Tšistjakoviga

Intervjueeritav: „Praegune eksamisüsteem on parem kui eelmine, sest vähendatud on nn lotoefekti. Eelmine oli kaheosaline: I osaks kuni 2 tunnine test, millest vähemalt 75% punktide saavutamise korral saadi teise vooru ja II voor oli kuni 8 tundi kaasuseid, millede punktidest tuli samuti saada kuni 75% punktidest. Praegune süsteem sarnaneb üldfilosoofiliselt muudes riikides rakendatud süsteemiga. Samas, kuna küsimused on avalikustatud ja pooled neist nn poliitkorrektsete vastustega, ning lävi on langetatud 60%-ni, siis on olnud kurtmist, et eksamisüsteem soosib püsivust ja usinust ning alahindab teadmisi ja nende rakendamise oskuseid. Teemade jaotus on hea. Küsimuste kvaliteet on paraku kõikuv ja sageli küsitav. Probleem algab sellest, et Rahandusministeerium korraldas küsimuste koostamiseks hankeid, millel osalesid küsimuste koostamiskogemuseta isikud. Olen seda meelt, et koostajal peaks olema mingigi akadeemiline taust. Kuna määravaks sai hind, nagu hangete puhul ikka, siis probleem ka võimendus – mida odavam hind, seda rohkem küsimusi telliti. Sedasi võis tekkida ja minu hinnangul tekkiski tehnilist praaki päris kõvasti. Küsimuste stiil on suhteliselt piiratud ja nn 15-minuti ülesanded võtaksid ka oskaja käes rohkem aega kui 15 minutit. Pigem eeldavad need, et nendega on enne kodus piisavalt tegeletud, et siis neid kiiresti ülesse kirjutada õigel ajal. Aga veelkord: meie pole süsteemi loojad.“

Intervjueerija: „Mida arvate esseest kutseeksamil? Kas selle hindamine on piisavalt objektiivne? Esse eesmärk on isikuomadusi näidata, kas näitab?“

Intervjueeritav: „Essee vormis probleemülesande idee Eesti audiitorite eksamisüsteemi tuli originaalis minult kui eelmise seaduse aegse kutsekomisjoni esimehelt. Lasime eri teemadel kirjutada mitmel kutseeksamil. Audiitor peab oskama kirjutada ja argumenteerida lihtsalt ja arusaadavalt; klient ei taha lugeda seadusest ümberkopeeritud teksti. Isikuomaduste testina või näitajana ma isiklikult ei julgeks esseed küll tõlgendada.“

Intervjueerija: „Kuidas hindate olukorda, et eksamisooritajale on avalikustatud kõik küsimused ja pooled vastused? (Lihtne vastused pähe õppida, lihtne kutse saada, audiitori kvaliteet aga pigem madal) Statistika näitab, et eksami edukalt sooritanute protsent kasvab, kas võib järeldada, et eksam liiga lihtne?“

Intervjueeritav: „Nii kurdetakse jah. Vaata minu kommentaare küsimuse nr 4 juures.“

Lisa 2 järg. Intervjuu vandeaudiitori, Audiitorkogu tegevjuhi Sergei Tšistjakoviga

Intervjueerija: „Kuidas hindate, kas võrdsus eksamineeritavate suhtes on tagatud eksamiküsimuste valimisel läbi juhuslikkuse põhimõtte? Või satub ühest valdkonnast küsimusi ühte töösse vms?“

Intervjueeritav: „Saan vastata, et üldjuhul küll – valiku teeb arvuti. Samas on alati subjektiivne, kas ikka mingisse raskusastmesse liigitatud küsimus selle raskusastmega tegelikult ka on. Lisaks: inimesed on erinevad ja nende teadmised ja oskused on erinevad. Sealhulgas ka eksamistiili osas – mõnele ei sobi essee aga meeldivad valikvastustega küsimused jne. Kuna eksamimoodulid on valdkonnapõhised, siis satubki ühest valdkonnast küsimusi ühte töösse. Rõhuasetus on pigem, et nn üldine raskuste oleks kõigile enam-vähem võrdne.“

Intervjueerija: „Kas eksami sooritamine infosüsteemis on selge ja lihtne, kõigile üheselt arusaadav või esineb ka probleeme? Kas süsteem on kõigi osapoolte tööd lihtsustanud?“

Intervjueeritav: „Minu jaoks on probleemkoht see, et arvutiseeritud eksamineerimise korral saadakse tulemused väga hilja teada. Seaduse järgi vist on tähtaeg 2 nädalat. Tegelikult on juhtumeid kus seda tähtaega ei suudeta täita. Nt minu enda VKS testi tulemus selgus alles kuu aega hiljem. Üks põhjustest on ka see, et komisjoni liikmed peavad töö siiski manuaalselt üle vaatama. Seda eriti ka sellepärast, et tõenäoliselt pole küsimuste kvaliteediprobleemi siinamaani suudetud likvideerida ning iga küsimuse juurde on võimalik lisada ka omapoolseid kommentaare ja selgitusi. Oma kogemusest võin öelda, et eksamisüsteem keskmise arvutikasutuse oskusega keeruline ei ole. Aga ülemäära lihtne ja kasutajasõbralik ta ka ei ole. Palju on kurdetud, et registreerimine on igavene peavalu. Ja et keset eksamit süsteem jookseb kokku. Viimaste puhul on minu arust lubamatu, et ei võimaldata uut normaalajaga eksamit sellistel puhkudel.“

Intervjueerija: „Kes töötab eksami küsimusi välja, kes üle vaatab, mis roll on Audiitorkogul siin? Kui tihti eksamil küsimusi muudetakse?“

Intervjueeritav: „Seaduse järgi on eksamiküsimuste koostamine ja eksamite korraldamine Audiitorkogu juhatuse pädevuses. Tegelikult on seda asja korraldanud Rahandusministeeriumi esindajad. Kogu organisatoorne pool on minu jaoks ebaselge seetõttu.“

Lisa 2 järg. Intervjuu vandeaudiitori, Audiitorkogu tegevjuhi Sergei Tšistjakoviga

Intervjueerija: „Kas Eestil on ACCA kvaliteediga spetsialiste vaja? Mida arvate audiitorite eksami ühendamisest ACCAga. Mida arvate audiitorite kutse (k.a eksami) ühendamisest raamatupidajate eksamiga nagu on välja pakutud audiitoritegevuse seaduse eelnõu seletuskirjas?“

Intervjueeritav: „Vastus on, et kindlasti on aga mil määral. Praegune moodulipõhine eksamisüsteem sarnaneb ACCA moodulipõhise eksamisüsteemiga. Ka teemad kattuvad suhteliselt suures ulatuses. Erinevus on vast selles, et meie eksamisüsteem on suunatud ainult vandeaudiitoritele, ACCA viimaste moodulitega saab otsustada spetsialiseerumise suuna, mis ei tarvitse olla audiitoritegevus. Ma ise arvan, et ACCA süsteem on eksamineeritavale kallis ja Eestis ei teki selle kvalifikatsiooni peale piisavalt turunõudlust. Kaheldav on ka, et ACCA kui kasumit taotlev kvalifikatsioonisüsteemidest, mis on üks paljudest samalaadilistest, on üldse sellest ühildamisest huvitatud. Vähemalt seni on nad jäigalt olnud seisukohal, et mingit nende õppematerjalide tõlketegevust ei tunnista. Ja huvitav nüanss regulatsiooni seisukohalt on, kuidas see kirjutatakse sisse seadusesse, et kohustuslik ühe konkureeriva äriprojekti läbimine mitmest.“

Intervjueerija: „Mida arvate ühtsest arvestusekspertide kutsesüsteemist (kirjeldatud eelnõu seletuskirjas), mis ühendaks vandeaudiitorid ja raamatupidajad (kaoks kutseeksamite dubleerimine, kvalifikatsiooninõuded ühtlustuksid)? Või oleks mõistlik jätkata senist praktikat?“

Intervjueeritav: „Audiitorkogu tegevjuhina arvan nii nagu Audiitorkogu on oma arvamustes väljendunud. Vaata Valge raamatu infot www.fin.ee.“

Intervjueerija: „Audiitorkogu juhatus on oma strateegias välja öelnud, et toetatakse ACCA kutsetunnistuse süsteemi sidumist Eesti arvestuseksperti kutsesüsteemiga (mh töötada välja vandeaudiitori eksam) ning ülikoolides pakutava õppega, mida on selles osas jõutud saavutada?“

Intervjueeritav: „Tugev arvestuskultuur annab tulemuseks ka parema kvaliteediga auditid ja finantsinformatsioonide ülevaated. Seega Audiitorkogu toetab igasugust kvaliteetset arvestusspetsialistide väljaõpet. Seetõttu me oleme rahul, et on olemas nt Tallinna

Lisa 2 järg. Intervjuu vandeaudiitori, Audiitorkogu tegevjuhi Sergei Tšistjakoviga

Tehnikaülikool, millel on tugev arvestusspetsialistide koolitamise traditsioon. Meil on koostöölepingud ka EBS-ga, Maaülikooliga, milles on sätestatud, et me toetame nende ACCA laadsete õppekavade arenduspüüdlusi. Samuti osaleme Tehnikaülikooli audiitortegevuse õppesuuna nõukoja tegevuses. Oleme korraldanud arvestusvaldkonna tudengitööde konkursse (koostöös Eesti Raamatupidajate Kogu ja Rahandusministeeriumiga) ja oleme pakkunud välja uurimistööde teemasid ja vajadusel ka võimalikke juhendajaid. Rahaliselt me toetada suurelt ei saa – oleme väga piiratud vahenditega kutseorganisatsioon.“

Intervjueerija: „Ette on näha töömahu vähenemist (tõstetakse piirmäärasid jne), kas kutse saamine ei peaks olema selles valguses keerulisem ja raskem protsess (ei ole vaja nii palju vandeaudiitoreid)?“

Intervjueeritav: „Isiklikult usun, et piirmäärade tõus ei ole järsk. Samuti usun pigem turu enese reguleerimisvõimesse. Ma ei ole seda meelt, et riik kõike üle reguleeriks. Arvan, et töömahu vähenemine ja eksamite raskusaste ei pea olema korrelatsioonis.“

Intervjueerija: „Kuidas Teile tundub, kas 2010. aastal kehtima hakanud audiitortegevuse seadusega on paremini tagatud kui eelnevalt kehtinud seadusega, et valdkonnas tegutsevad vaid kompetentsed ja vajalike isikuomadustega audiitorid? Mille alusel seda väidate?“

Intervjueeritav: „Seadus on minu hinnangul juriidiliselt oluliselt ebakvaliteetsem kui eelmine seadus. Samuti ei ole Audiitorkogu organite roll ja pädevused päris hästi paika loksutatud. Seda tõestab kasvõi fakt, et seda seadust on tulnud püsivalt parandada. Järeelvalve üldjuhul toimus ka eelneva seaduse alusel suhteliselt hästi. Uus seadus kehtestas rahvusvahelised auditeerimisstandardid. Probleem nende tõlkega on see, et tõlkekeel on suhteliselt tehniksistlik ja praktiseerivatele audiitoritele arusaamatu. Samuti tuleb arvesse võtta fakti, et rahvusvahelised auditeerimisstandardid on kirjutatud eelkõige suureettevõtete auditeid silmas pidades. Teadaolevalt on Eestis ca 99% ettevõtetest mikro- ja väikeettevõtted. Põhjalas on seetõttu mitmeid initsiatiive, kuidas muuta audiitorite tööd sätestavat regulatsiooni lihtsamaks (nt taanlased on kehtestanud nn Review + (midagi auditi ja ülevaatuse vahepealset) nõude, samuti töötatakse nn “Põhjala väikeste ettevõtete auditistandardite” kallal. Seaduse või standardi muutmine ise-enesest kompetentsi ei tõsta. Kompetentsi tõstab üldjuhul koolitus või

Lisa 2 järg. Intervjuu vandeaudiitori, Audiitorkogu tegevjuhi Sergei Tšistjakoviga

kutsealane tegevus. Vandeaudiitoritele üle maailma kehtib pideva enesetäiendamise nõue ca 40 tunni ulatuses aasta kohta.“

Intervjueerija: „Kui olulist rolli kohustuslik täiendusõpe audiitorite kõrge taseme säilimisel mängib? Kas 40h (16h Audiitorkogust) on piisav täiendusõppe maht? Kas selline konkreetne määratus on pigem tülakas kohustus, vajalikud koolitused läbitakse nagunii?“

Intervjueeritav: „Võib olla piisav, võib olla ebapiisav. Sõltub täiesti individist. Aga vähemalt paneb enesetäiendamise vajadusele mõtlema. Sellelaadiline nõue on üldjuhul kehtestatud kõikide arenenud maade puhul. Mõte on, et audiitorid ei jääks teadmistelt ja oskustelt ajas maha. Paraku on neid, kes jäävad mingil põhjusel ikkagi hätta.“

Intervjueerija: „Kuidas ühtlustada vandeaudiitorite töö kvaliteeti? Standard kõigile üks, kliendibaas erinev?“

Intervjueeritav: „Küsimus ise väärrib tervet suurt magistritööd. Ja paraku võib kvaliteediühtlustus toimuda mitte ainult paremuse poole aga ka keskpärasuse või, mis veel hullem, ka halvemuse poole.“

Intervjueerija: „Mida arvate auditikomitee moodustamise kohustusest, mille tõi kaasa 2010. aastal kehtima hakanud audiitortegevuse seadus? (KOV-id, avaliku huvi üksused)“

Intervjueeritav: „Kohustus ise-enesest ei ole ajendatud halvast kavatsusest. Kuidas komiteed tõesti töötavad ja kas täidavad oma majandusliku või juhtimistoreetilise rolli on iseasi.“

Intervjueerija: „Kuidas suhtute sellesse, et suurema turuosaga audiitorühingud peavad rohkem panustama Audiitorkogu eelarve täitumisse? Kas see on õiglane ja võrdne kõigi osapoolte vahel? (tegevusloamaks)“

Intervjueeritav: „Kehtiv süsteem on suhteliselt mõistlik kompromiss. Õiglast, kõiki liikmeid rahuldavat ja toimivat ning jätkusuutlikku eelarvesüsteemi on raske kehtestada. Audiitorkogu liikmed saavad olla nii vandeaudiitorid kui vandeaudiitorite äriühingud. Vandeaudiitoreid on hetkel ca 350 ja audiitorühinguid on ca 150. Riik kutseorganisatsioone üldjuhul ei toeta, 350-lt eraisikutelt palju ei korja, et ülal pidada järelvalve ja kutsetegevuse arendamisega seotud organisatsiooni, jne. Jääbki üle nn käibeproportsioonipõhine liikmemaks.“

Intervjueerija: „Kas kvaliteedikontrolli kehtestamine on täitnud oma eesmärged? Kas võib ja saab järeldada, et auditite kvaliteet on paranenud?“

Lisa 2 järg. Intervjuu vandeaudiitori, Audiitorkogu tegevjuhi Sergei Tšistjakoviga

Intervjueeritav: „Ma usun, et kvaliteedikontrollisüsteemi toimimine nii eelmise kui ka praeguse seaduse ajal on üks kvaliteedi hoidmise meede. Teine on enesetäiendamiskohustus, millest rääkisime. Kolmas on üldine arvestusspetsialistide harimise ja harituse tase. Neid meetmeid on veel. Ma usun, et koosmõjus on need meetmed üldiselt tõhusad.“

Intervjueerija: „Kas praegune kvaliteedikontroll 1x 6 aasta jooksul (1x 3 aasta jooksul avaliku huvi üksustel) on mõistlik, kas see ühtlustab kvaliteeti või loob vaid bürokraatiat? Kas on selliseid juhuseid, et audiitorbüroo sulgeb ukseid, enne kui tal 6 aastat täis saab ja kvaliteedikontrolli satub ning moodustab uue audiitorbüroo?“

Intervjueeritav: „Regulatsioon on sarnane kõikides euroriikides. Eesmärk on kvaliteedi tagamine. Haldusmenetluse printsiipide rakendamine loob kindlasti bürokraatiat juurde. On võimalik. Põhjuseid võib olla mitmeid ja eesmärgiks ei tarvitse olla ainult kvaliteedikontrolli vältimine.“

Intervjueerija: „Mida arvate kui muuta järelevalve audiitorite üle kaebusepõhiseks?“

Intervjueeritav: „Kaebusepõhine järelevalve on kahe viimase aasta põhjal toimunud muu järelevalvesüsteemi osana. Paraku on elu näidanud, et ka kaebajate motiivid ei tarvitse olla headest kavatsustest tulenevad.“

Intervjueerija: „Kuidas hindate, kas audiitortegevuse valdkonna järelevalve 3-tasandiliseks muutmine (AK juhatus, järelevalvenõukogu, Rahandusministeerium) on taganud valdkonna suurema läbipaistvuse? Süsteemi loomisel oli arutlusel kolm mudelit (eelnoõu seletuskirjas), mida võiks muuta valituks osutunud mudeli juures (seiratud kutse)?“

Intervjueeritav: „See oli kolmetasandiline ka vana seaduse ajal. Läbipaistvuse loovad inimesed, mitte süsteem.“

Intervjueerija: „Kas audiitortegevuse seaduse rakendamise jooksul on ilmnenud, et seaduse sätted vajaksid täiendust, selgitust vms?“

Intervjueeritav: „Jah. Seadust on korduvalt ümber kirjutatud. Viimane eelnõu on minu teada praegugi riigikogus menetlusel.“

Lisa 2 järg. Intervjuu vandeaudiitori, Audiitorkogu tegevjuhi Sergei Tšistjakoviga

Intervjueerija: „Kas uus seadus on kutsetegevusele midagi juurde andnud? Mida audiitortegevuse seaduse juures muutma peaks, et seletuskirjas püstitatud eesmärgid saaksid täidetud- suurem läbipaistvus, ühtne ja järjepidev kvaliteet.“

Intervjueeritav: „Märgatavalt suurema bürokraatia asjaajamisel. Seadus peaks muutuma lihtsamaks ja suund peaks olema mitte ülereguleerimisel vaid asjakohasel reguleerimisel. Väga tihti jääb mulje, et seaduseandja tahab, et audiitorid oleks nii psüühiliselt kui erialaselt märksa võimekamad võrreldes muu sootsiumiga siin Eesti Vabariigis. Samuti tundub, et piits domineerib rohkem kui präänik. Lisaks: seadust ei pea täitma mitte ainult vandeaudiitorid – seda peaks täitma ka Rahandusministeerium ja AJN.“

Intervjueerija: „Auditi piirmäärade tõus, töövõtte jääb vähemaks, mis on tulevikustsenaarium? Kas valdavaks muutub ülevaatus, mis ohud sellega kaasnevad? Seaduse eesmärk kvaliteeti tõsta, aga ülevaatus toob tõenäoliselt kvaliteedi languse? Milline on Teie tulevikunägemus audiitortegevuse valdkonnas?“

Intervjueeritav: „Ma ei oleks nii pessimist, et öelda, et audiitoritel jääb tööd vähemaks. Kindlasti ei saa väita, et ülevaatus on madalama kvaliteediga kui audit. Pigem on erinevus kindlustunde astmetes. Aga usun, et audiitorid kohalduvad turumuutustega. Pealegi – on ka lisanduvat turgu. Näiteks on PakS kohaselt ette nähtud pakendiaruandluse audiitorkontroll. See on oluline töömahu lisandumine audiitoritele.“

Intervjueerija: „Miks üldse auditit vaja on kui seadusega kehtestatud piirmääradesse jääb üha vähem ettevõtteid? Kas ettevõtted tunnetavad vajadust auditi järgi või pigem võetakse tüütu kohustusena? Luuakse ettevõtete jaoks mingit lisandväärtust?“

Intervjueeritav: „Vastuseks sellele küsimusele: iga auditi õpiku esimesed kolm paragrahvi targutavad sellest, miks audiitorkontroll on ühiskonnale vajalik ja millist lisandväärtust ta pakub. Seega ma seda üle kordama ei hakka – maht on suur. On ettevõtjaid, kes mõistavad lisandväärtuse teket audiitori tööst ja on ettevõtjaid, kelle jaoks audiitorid on tüütu kohustus. Inimlikult mõistetav. Aga meie viimane küsitlus Eesti ettevõtjate hulgas andis meie kutsele positiivse hinde – ca 80% ettevõtjaid olid audiitoritega rahul ja leidsid, et teenus annab lisandväärtust.“

Lisa 2 järg. Intervjuu vandeaudiitori, Audiitorkogu tegevjuhi Sergei Tšistjakoviga

Intervjueerija: „Audiitorkogu on oma strateegias välja käinud raamatupidamisteenuste ekspordi idee? Kaugel sellega ollakse? Mida arvate raamatupidamise- ja audiitorteenuste ekspordist? Mis on selle potentsiaalsed ohud (kohalike ekspertide kadumine, kõik spetsialiseeruvad välisurule).“

Intervjueeritav: „Audiitorkogu ei saa raamatupidamisteenust ise eksportida ega ise toetada muul moel kui soodustades arvestusspetsialistide kutsealaste oskuste ja teadmiste taseme arengut. Pigem on idee mõtte selles, et kui Eesti arvestusspetsialist on heade kutseoskustega, siis saab ta paremini hakkama mitte ainult kohalikul arvestusspetsialistide turul vaid ka rahvusvahelisel turul. St ta on konkurentsivõimeline.“

Intervjueerija: „Mida arvate raamatupidamise aastaaruande koostamise töövõttust, mis on Rahandusministeeriumi idee ning mida on arvestuseksperptide ümarlaual arutatud?“

Intervjueeritav: „Audiitorkogu on analoogselt teiste kutse- ja ettevõtlusorganisatsioonidega leidnud, et see töövõtt on üks paljudest turul juba eksisteerivatest töövõttudest, ta ei anna kindlustunnet, mida rahandusministeerium loodab ja seda pole mõtet eraldi seaduses sätestada, sest seda juba osutatakse turumajanduslikel põhimõtetel.“

Intervjueerija: „Kas Audiitorkogu töökorraldust oleks vaja kuidagi ümber kujundada?“

Intervjueeritav: „Küsimus on tervet magistritööd väärt. Kui on mõistlikke ettepanekuid, siis kindlasti ootame neid.“

Intervjueerija: „Kas seaduse väljatöötamisel võiks rohkem spetsialistidega suhelda, neid kaasata saamaks ülevaadet erinevad osapoolte seisukohtadest, arvamustest jne?“

Intervjueeritav: „Kindlasti.“

Lisa 3. Intervjuu vandeaudiitori, Raamatupidamise Toimkonna liikme Anne Nuudiga

Intervjueerija: „Kas nõuded vandeaudiitori kutse taotlejale (töökogemus jne) on Teie hinnangul piisavad tagamaks hilisemat iseseisvat kutsetegevust? Millised nõuded võiks veel kehtestada/olemasolevaid muuta? Kas teatud töökogemuse võikski juba lugeda piisavaks kutsetunnistuse andmiseks?“

Intervjueeritav: „Nõuded vandeaudiitorile on ehk piisavad. Olen ainult seda meelt, et vandeaudiitoritelt peaks nõudma kindlasti raamatupidamise tundmist. Audiitortegevuse seaduse kohaselt on nõutud vähemalt riiklikult tunnustatud bakalaureuse kraadile vastavat haridust, ei ole määratletud, et see peab olema kas majandus- või nt õigusalane.“

Intervjueerija: „Tallinna Tehnikaülikoolis saab magistriõppes tudeerida audiitortegevuse erialal. Mida arvate eriala ühendamisest vandeaudiitori kutse saamisega? Kas eriala lõpetanud võiks olla kutse saamisel eelis?“

Intervjueeritav: „Arvan, et sellel on eelis ainult juhul kui magistrant omab ka kolmeaastast praktilist kogemust audiitori assistendina. Sellisel juhul oleks ilmselt suhteliselt mõistlik ühendada eriala lõpetamine auditori kutseeksami.“

Intervjueerija: „Kas vandeaudiitori eksami sooritamine annab piisava ülevaate ja kindluse, et inimene on valmis iseseisvaks kutsetegevuseks? Miks?“

Intervjueeritav: „See sõltub eelkõige inimesest. Juhul kui eksami sooritanul on seljataga ka piisav praktiline kogemus tööst erinevates auditi valdkondades, usun, et selline inimene on valmis peale eksami sooritamist iseseisvaks tööks. Vastasel juhul ei ole ma selles aga sugugi kindel. Minu nägemust mööda on selles töös ääretult oluline osata toime tulla erinevates probleemsetes olukordades, suuta jääda alati oma arvamustes sõltumatuks, olla õiglane – see saab aga toimuda ainult siis, kui omatakse teadmisi nii teoorias kui ka praktikas.“

Intervjueerija: „Mida arvate praegusest eksamisüsteemist? Mida võiks muuta korralduslikus osas ja teemades? Praktiliste ülesannete osakaal suurem vms? Kas eksami sooritamine 61% saamisel on piisav ja õige lähenemine?“

Intervjueeritav: „Praeguses eksamisüsteemis meeldib mulle see, et erinevate valdkondade eksamid toimuvad erinevatel aegadel. See annab võimaluse eksamiks valmistumisel kontsentreeruda tõsiselt korraga ühele valdkonnale. Pean seda suureks eeliseks eksamite sooritamisel võrreldes varasemate perioodidega. Eksami sooritamine 61% saamisel on minu

Lisa 3 järg. Intervjuu vandeaudiitori, Raamatupidamise Toimkonna liikme Anne Nuudiga

arvates liialt madal protsent. Võib olla oleks sobivam nt 70 – 75%. Praktilised ülesanded peaksid olema võetud elust enesest ja sellised, milledega vandeaudiitorid tegelikkuses kõige rohkem kokku puutuvad. Need ei pea olema sellised, mis võivad praktikas üliharva esineda.“

Intervjueerija: „Mida arvate esseest kutseeksamil? Kas selle hindamine on objektiivne?“

Intervjueeritav: „Essee kirjutamine kutseeksamil on iseenesest hea. Olen aga kuulnud, et sellega on tegelikkuses väga palju muret just seetõttu, et selle hindamine ei pruugi alati olla objektiivne. Väga tihti sõltub see hindajast, tema individuaalsest soovidest ja ootustest konkreetsele esseele, mis ei pruugi aga kokkuvõttes alati olla objektiivne.“

Intervjueerija: „Kuidas hindate olukorda, et eksamisooritajale on avalikustatud kõik küsimused ja pooled vastused? Statistika näitab, et eksami edukalt sooritanute protsent kasvab, kas võib järeldada, et eksam liiga lihtne?“

Intervjueeritav: „Arvan, et olukord, kus küsimused on avalikustatud ning neist pooled koos vastustega, on positiivne. Pähe ei suuda neid ju nagunii keegi õppida. Samas tuleb leida vastused neile küsimustele, mis on avalikustatud ilma vastusteta. Praktika on läbi aegade näidanud, et nagunii tiirlevad eksamiküsimused eksamile minejate vahel (kuidas need on saadud, ei oska ma öelda) ja neid lahendatakse alati väga usinalt. Ma ei saa väita, et eksam liiga lihtne oleks, aga ehk peaks tõstma läbisaamise protsenti (vaata punkt 4). Alati tuleb ju ka aeg-ajalt eksami küsimusi uuendada.“

Intervjueerija: „Kas Eestil on ACCA kvaliteediga spetsialiste vaja? Mida arvate audiitorite eksami ühendamisest ACCAga, kuidas see võimalik oleks? Mida arvate audiitorite kutse (k.a eksami) ühendamisest raamatupidajate eksamiga nagu on välja pakutud audiitoritegevuse seaduse eelnõu seletuskirjas, kuidas see teostatav oleks?“

Intervjueeritav: „Hetkel on seisukoht, et ACCA kvaliteediga spetsialiste meil rohkem pole vaja kui neid senise süsteemi juures tekib. Olen sama meelt. Audiitorite kutse ühendamisest raamatupidajate kutseeksami teatud tasemega mõtlen väga hästi. Usun, et see eksam on seetõttu vajalik, et audiitorid saaksid tugevama raamatupidamisliku põhja. Elu näitab, et paljudel audiitoritel on teadmised raamatupidamisest suhteliselt nigelad. See eksam saaks olema üheks osaks eksamitest, mis on vaja sooritada, et saada audiitoriks.“

Lisa 3 järg. Intervjuu vandeaudiitori, Raamatupidamise Toimkonna liikme Anne Nuudiga

Intervjueerija: „Mida arvate ühtsest arvestusekspertide kutseüsteemist (kirjeldatud eelnõu seletuskirjas), mis ühendaks vandeaudiitorid ja raamatupidajad (kaoks kutseeksamite dubleerimine, kvalifikatsiooninõuded ühtlustuksid)? Või oleks mõistlik jätkata senist praktikat?“

Intervjueeritav: „Ei poolda ühtset arvestusekspertide süsteemi. Selles osas oleks mõistlik jätkata senist praktikat.“

Intervjueerija: „Ette on näha töömahu vähenemist (kohustusliku auditi piirmäärade tõus), kas kutse saamine ei peaks olema selles valguses keerulisem ja raskem protsess (ei ole vaja nii palju vandeaudiitoreid)?“

Intervjueeritav: „Kohustuslikud auditi piirmäärad tõusevad kindlasti. Meil Eestis on kasutusel ka ülevaatus töövõtt. Uudsenä on vandeaudiitoritel vaja tegeleda ka pakendiauditiga, mis on täiesti omaette töövõtt ning puudutab väga paljusid aruandekohustuslasi ja annab tööd väga paljudele audiitoritele. Ei arva, et eksamid peaksid muutuma veelgi keerukamateks, pigem ikka suurendada sooritamise protsenti (vt punkt 4).“

Intervjueerija: „Kuidas Teile tundub, kas 2010. aastal kehtima hakanud audiitortegevuse seadusega on paremini tagatud kui eelnevalt kehtinud seadusega, et valdkonnas tegutsevad vaid kompetentsed ja vajalike isikuomadustega audiitorid? Mille alusel seda väidate?“

Intervjueeritav: „2010.a. kehtima hakanud audiitortegevuse seadusega mindi üle audiitortegevuses üle rahvusvahelistele standarditele, Eesti audiitortegevuse eeskirjad kaotasid kehtivuse. Kõik vandeaudiitorid pidid sooritama nn ülemineku eksami. Osa audiitoreid lõpetas oma tegevuse, ei läinudki eksamit tegema, osa kukkus eksamil läbi. Tegutsesid jääd vandeaudiitorid, kes sooritasid selle küllaltki raske ülemineku eksami.“

Ei ole võimalik väita, et inimesed, kes on sooritanud eksamid, on alati kompetentsed ja vajalike isikuomadustega. See kehtib ka praegu eksameid sooritanute kohta.“

Intervjueerija: „Kui olulist rolli kohustuslik täiendusõppe audiitorite kõrge taseme säilimisel mängib? Kas 40h on piisav täiendusõppe maht? Kas selline konkreetne määratus on pigem tulikas kohustus, vajalikud koolitused läbitakse nagunii?“

Intervjueeritav: „Kindlasti omab täienduskoolitus olulist rolli, sest elame väga muutlikus maailmas. Audiitorid peavad olema kursis kõigega, mis puudutab nende tööd.“

Lisa 3 järg. Intervjuu vandeaudiitori, Raamatupidamise Toimkonna liikme Anne Nuudiga

Määratlus, et 40 tundi aastas ei ole aga päris õige. Sest mõnel aastal on muudatusi väga palju, tunde jääb üle. Teisel aastal aga ei ole olulisi muudatusi ning ei ole mõistlik sundida audiitoreid tegema kulutusi koolitustele, mis ei ole neile antud hetkel vajalikud. Koolituste kohustus peaks olema paindlikum. Vajalik koolituste tundide arv võiks jaguneda nt 3 aastale. Samuti võiks olla ka võimalus iseõppeks, mida tegelikult on vaja pidevalt teha, sest oma tövõtude sooritamisel põrkuvad audiitorid tihti väga erinevate praktikast tulenevate probleemide otsa, mis kõik vajavad lahendamist.“

Intervjueerija: „Kuidas ühtlustada vandeaudiitorite töö kvaliteeti?“

Intervjueeritav: „Vandeaudiitorid töötavad rahvusvaheliste auditeerimise standardite alusel, mis on välja töötatud suurte ettevõtete auditite teostamiseks. Siit tuleb tohtu dokumenteerimise nõue audiitoritele. Eesti Vabariigis on aga selliseid suuri ettevõtteid vähe, väiksematele võiksid aga kehtida veidi lihtsamad dokumenteerimise nõuded. Miks ei võiks olla meil ka auditite valdkonnas nii nagu raamatupidamises – suur IFRS vrs IFRS for SME.

Töö kvaliteet ei peaks sõltuma sellest kui suur on dokumentide hulk, mida audiitor on oma kausta iga tövõtu kohta kogunud. Pigem peaks ikka kvaliteet sõltuma töö sisust ja järeldustest milledeni oma töö tulemusena jõuti. Töö kvaliteet on kinni ilmselt kõige rohkem inimestes endis ja nende suhtumises oma töösse. See ei ole ainult audiitorite probleem, see on kõikidel elualadel sama.“

Intervjueerija: „Mida arvate auditikomitee moodustamise kohustusest, mille tõi kaasa 2010. aastal kehtima hakanud audiitortegevuse seadus?“

Intervjueeritav: „See on avaliku huvi üksuste puhul vajalik. Ei ole selles näinud praktikas seni probleeme. Sõltumatuse säilitamisel on need ilmselt suhteliselt vajalikud.“

Intervjueerija: „Kuidas suhtute sellesse, et suurema turuosaga audiitorühingud peavad rohkem panustama Audiitorkogu eelarve täitumisse? Kas see on õiglane ja võrdne kõigi osapoolte vahel? (tegevusloamaks)“

Intervjueeritav: „Ei näe siin probleemi.“

Intervjueerija: „Kas Teie hinnangul on kvaliteedikontrolli kehtestamine täitnud oma eesmäärke? Kas võib ja saab järeldada, et auditite kvaliteet on paranenud?“

Lisa 3 järg. Intervjuu vandeaudiitori, Raamatupidamise Toimkonna liikme Anne Nuudiga

Intervjueeritav: „Kvaliteedikontroll on ilmselt parandanud auditite kvaliteeti nende audiitorite tövõttude osas, kes suhtuvad oma töösse tõsiselt. Samas on kvaliteedikontroll praegusel viisil audiitoritele suureks stressi allikaks (kontrollitavate nimekirjad ei jõua alati õigeaegselt audiitoriteni, kontrollijatel võib tekkida soov näidata oma võimu kontrollitava üle, jne.). Kvaliteedikontroll peaks keskenduma tövõttude teostamise sisulisele poolele, mitte põhiliselt sellele, et millisesse kvaliteedikontrolli töölehe lahtrisse saab teha linnukese.“

Intervjueerija: „Kas praegune kvaliteedikontroll 1x 6 aasta jooksul (1x 3 aasta jooksul avaliku huvi üksustel) on mõistlik, kas see ühtlustab kvaliteeti või loob vaid bürokraatiat? Kas on selliseid juhuseid, et audiitorbüroo sulgeb ukseid, enne kui tal 6 aastat täis saab ja kvaliteedikontrolli satub ning moodustab uue audiitorbüroo?“

Intervjueeritav: „Arvan, et selline intervall on mõistlik. Tegelikult võib kontrollitavaks sattuda märksa tihedamini kui 1x6 aasta jooksul või 1x 3 aasta jooksul. Valim tehakse juhuvalimiga ning on selline reegel, et kui oled sattunud kontrollitavaks 2 korda järjest, siis kolmandat korda järjest see enam juhtuda ei tohi.“

Intervjueerija: „Mida arvate kui muuta järelevalve audiitorite üle kaebusepõhiseks?“

Intervjueeritav: „Ma arvan, et see oleks suhteliselt mõistlik. Sel juhul on olemas konkreetne alus järelevalve teostamiseks. Kaebusi arutatakse ka nüüd, need on lisaks kvaliteedikontrollile. Olen siiski veendunud, et enamus audiitoritest suhtub oma töösse täie tõsidusega.“

Intervjueerija: „Kuidas hindate, kas audiitoritegevuse valdkonna järelevalve 3-tasandiliseks muutmine (Audiitorkogu juhatus, järelevalvenõukogu, Rahandusministeerium) on taganud valdkonna suurema läbipaistvuse?“

Intervjueeritav: „Siin on neid tasandeid liiga palju. Juhatus võib teha oma otsused kiiresti, aga need ei saa mõistliku aja jooksul tagasisidet/kinnitusi järelevalvenõukogult.“

Intervjueerija: „Kas audiitoritegevuse seaduse rakendamise jooksul on ilmnunud, et seaduse sätted vajaksid täiendust, selgitust vms?“

Intervjueeritav: „Jah, see seadus vajab muutmist. AK juhatus on teinud ettepanekuid seaduse muutmiseks, täiendamiseks, aga neid on arvesse võetud ainult osaliselt.“

Lisa 3 järg. Intervjuu vandeaudiitori, Raamatupidamise Toimkonna liikme Anne Nuudiga

Intervjueerija: „Kas uus seadus on kutsetegevusele midagi juurde andnud? Mida audiitortegevuse seaduse juures muutma peaks, et seletuskirjas püstitatud eesmärgid saaksid täidetud (suurem läbipaistvus, ühtne ja järjepidev kvaliteet).“

Intervjueeritav: „Ilmselt on see puhastanud audiitorite ridu. Need, kes tegutsevad hetkel vandeaudiitoritena püüavad oma tööd teha võimalikult hästi, vastavalt rahvusvaheliste auditeerimise standardite nõuetele. Kõik audiitorid püüavad täiustada oma tööpabereid, käivad usinalt koolitustel. Olen siiski arvamusel, et ka seda valdkonda ei tule üle bürokratiseerida. Tuleb arvestada, et meil on enamus audiitorite kliente nn väikesed ettevõtted. Selles osas võiks olla meil ka mõningased järeleandmised – veidigi väiksem bürokraatia.“

Intervjueerija: „Auditi piirmäärade tõus, töövõtte jääb vähemaks, mis on tulevikustsenaarium? Kas valdavaks muutub ülevaatus, mis ohud sellega kaasnevad? Seaduse eesmärk kvaliteeti tõsta, aga ülevaatus toob tõenäoliselt kvaliteedi languse? Milline on Teie tulevikunägemus audiitortegevuse valdkonnas?“

Intervjueeritav: „Ilmselt muutub jah valdavaks ülevaatus. Samuti tuleb juurde pakendiaudit, mis on mahukas töövõtt, ning puudutab väga paljusid ettevõtteid ning organisatsioone Eestis.“

Intervjueerija: „Kuidas hindate enda klientide põhjal, kas ettevõtted tunnetavad vajadust auditi järgi või pigem võetakse tüütu kohustusena?“

Intervjueeritav: „Ettevõtted tunnetavad audiitori vajadust. On selliseid kliente, kellel puudub nii auditi kui ka ülevaatus kohustus kuid nad soovivad nt üle aasta või kord kolme aasta jooksul audiitoritelt sellist konsultatsiooni oma aastaruannete koostamisel, mis annaks neile kindluse, et nad on toiminud oma raamatupidamis- ja maksuarvestuses õigesti. Seda tingib kindlasti ka asjaolu, et meil muutuvad seadused ja sellega ka nõuded raamatupidamiskohustuslaste vastu suhteliselt tihti. Mõned kliendid soovivad sedalaadi teenust igal aastal.“

Intervjueerija: „Audiitorkogu on oma strateegias välja käinud raamatupidamisteenuste ekspordi idee, mida arvate raamatupidamis- ja audiitorteenuste ekspordist? Mis on selle potentsiaalsed ohud?“

Lisa 3 järg. Intervjuu vandeaudiitori, Raamatupidamise Roimkonna liikme Anne Nuudiga

Intervjueeritav: „Suurimaks ohuks saab olema kindlasti asjaolu, et sellisel juhul peavad teenuse osutajad-ekspertöörid omama pidevat igakülget ülevaadet erinevate riikide ettevõtlaste regulatsioonidest, nende muutustest, eripäradest. Kardan, et selline eksporditeenus ei saa olema alati kõrgel tasemel. Samuti tekitab minus veidi küsimusi ka see, et kes on see, kes soovib saada nt raamatupidamise teenust teisest riigist? Kas tal on probleeme oma riigis, vms?“

Intervjueerija: „Mida arvate raamatupidamise aastaaruande koostamise töövõtust, mis on Rahandusministeeriumi idee ning mida on arvestusekspertide ümarlaual arutatud?“

Intervjueeritav: „Ei pea sellisena õigeks, et seda võib teha nn arvestusekspert. Raamatupidamise tundva inimesena arvan, et koostada aastaaruannet tähendab ju alati ka seda, et kõik aruandes sisalduvad näitajad on kontrollitud/inventeeritud ning kogu raamatupidamise arvestus vastab raamatupidamise seaduses toodud põhimõtetele. Kuidas tagab arvestusekspert seda, et see on nii iga aruande puhul, mida ta koostab? Ja milline on siis lõpuks kasu sellise teenuse tellijale? Raamatupidamisteenust osutatavates ettevõtetes saab ilmselt olema 1 või mõni teenindaja, kes omab õigust allkirjastada koostatud aruanded. Vastutus langeb ju siiski sellele arvestusekspertile. Olen selles osas väga pessimistlik.“

Intervjueerija: „Kas seaduse väljatöötamisel võiks rohkem spetsialistidega suhelda, neid kaasata saamaks ülevaadet erinevate osapoolte seisukohtadest, arvamustest jne?“

Intervjueeritav: „Kindlasti tuleks seda teha. Meil on aga saanud kombeks, et tehakse neid ümarlaudu, kuhu kutsutakse kokku vastava ala spetsialistid kuid nende arvamusi enamalt jaolt arvesse ei võeta või võetakse vähesel määral. See on kurb aga tõsi...“

Lisa 4. Intervjuu vandeaudiitori, Raamatupidajate Kogu liikme Margus Tinitšaga

Intervjueerija: „Tallinna Tehnikaülikoolis saab magistriõppes tudeerida audiitortegevuse erialal. Mida arvate eriala ühendamise vandeaudiitori kutse saamisega? Kas eriala lõpetanud võiks olla kutse saamisel eelis?“

Intervjueeritav: „Mingi eelis võiks ju olla, aga automaatse audiitori kutse andmisega audiitortegevuse erialal õppimist siiski siduda ei tohiks.“

Intervjueerija: „Kas vandeaudiitori eksami sooritamine annab piisava ülevaate ja kindluse, et inimene on valmis iseseisvaks kutsetegevuseks? Miks?“

Intervjueeritav: „Mitte päris. See annab küll ülevaate normdokumentide tundmisest (või vähemalt vajaliku info leidmise oskusest), aga ei näita praktilise töö oskusi. Seetõttu ongi vajalik enne iseseisva kutsetegevusega alustamist töötada mõnda aega audiitori abilisena.“

Intervjueerija: „Kas Eestil on ACCA kvaliteediga spetsialiste vaja? Mida arvate audiitorite eksami ühendamise ACCAga, kuidas see võimalik oleks? Mida arvate audiitorite kutse (k.a eksami) ühendamise raamatupidajate eksamiga nagu on välja pakutud audiitortegevuse seaduse eelnõu seletuskirjas, kuidas see teostatav oleks?“

Intervjueeritav: „ACCA-ga otsesel seotusel pole mõtet, küll aga võib meie süsteemide, õpetuste ja eksamite korraldamisel enam toetuda ACCA kogemustele ja teatavaid osi ja eksameid või ka ühitada. Raamatupidajate ja audiitorite kutseksamite ühitamine on igati teretulnud, aga mitte nii nagu eelnõu seletuskirjas. Kõige lihtsam ja mõistlikum viis oleks ühendada raamatupidajate kutsesüsteemi 7.-da (kõrgeima) taseme eksami audiitorite raamatupidamise eriosa eksamiga.“

Intervjueerija: „Mida arvate ühtsest arvestusekspertide kutsesüsteemist (kirjeldatud eelnõu seletuskirjas), mis ühendaks vandeaudiitorid ja raamatupidajad (kaoks kutseksamite dubleerimine, kvalifikatsiooninõuded ühtlustuksid)? Või oleks mõistlik jätkata senist praktikat?“

Intervjueeritav: „Ei midagi head. Ei näe vajadust ega ka suurt võimalust sellise bürookraatliku riikliku järelevalve järele. Audiitoreid on ca 400, raamatupidajaid ca 12000. Riiklikku lauskontrolli raamatupidajate üle ei jõua nagunii teha. Pole ka vajadust – suuremaid ettevõtteid kontrollivad audiitorid ja väiksemad pole nii olulised. Milleks topeltkontroll? Kutseksamite dubleerimine ei kaoks – vastupidi, raamatupidajatele tekiks kaks

Lisa 4 järg. Intervjuu vandeauditiitori, Raamatupidajate Kogu liikme Margus Tinitšaga

kooseksisteerivat süsteemi: madalam tase Kutsekoja (Haridusministeerium) egiidi all ja kõrgem tase kas dubleeritult või siis ainult RM valitsusalas. Mõistlik oleks jätta süsteemid nii nagu on, aga ühendada ja/või vastastikku tunnustada raamatupidajate 7. taseme ja audiitorite raamatupidamise eriosa eksameid.“

Intervjueerija: „Kas Teie hinnangul on kvaliteedikontrolli kehtestamine täitnud oma eesmärgi? Kas võib ja saab järeldada, et auditite kvaliteet on paranenud?“

Intervjueeritav: „Jah ja ei. Möödapääsmatu perioodiline kontroll kindlasti aitab kaasa kvaliteedi tõusule. Samas on see kontroll aga väga formaalne ja suunatud mitte sisule ega tulemusele, vaid vormiliste ja juriidiliste nõuete täitmisele. Sisult vale järeldus on väiksem viga kui vajalikkude kohta linnukese tegemata jätmise.“

Intervjueerija: „Mida arvate kui muuta järelevalve audiitorite üle kaebusepõhiseks?“

Intervjueeritav: „Ei arva väga hästi. See oleks siis ainult tagajärgedega võitlemine.“

Intervjueerija: „Mida arvate raamatupidamise aastaaruande koostamise töövõtust, mis on Rahandusministeeriumi idee ning mida on arvestusekspertide ümarlaval arutatud?“

Intervjueeritav: „See kindlast suurendaks audiitorite hõivatus, aga see oleks „pisut“ liig. Aastaaruande võib kokku panna kes iganes, kasvõi juhatuse liige ise. Ja kui ise ei suuda siis võib ka praegu teenust sisse osta, st seda tööd tehakse nagunii. Ei näe vajadust selle töö litsentseerimiseks ja ainult audiitoritega piiramiseks.“

Intervjueerija: „Kas seaduse väljatöötamisel võiks rohkem spetsialistidega suhelda, neid kaasata saamaks ülevaadet erinevad osapoolte seisukohtadest, arvamustest jne?“

Intervjueeritav: „Suheldakse küll, aga sellest on vähe abi, kui neid erinevaid seisukohti ja arusaamu ei arvestata.“

Lisa 5. Intervjuu vandeaudiitori, Audiitorkogu endise presidendi Kaido Vetevooga

Intervjueerija: „Kas nõuded vandeaudiitori kutse taotlejale (töökogemus jne) on Teie hinnangul piisavad tagamaks hilisemat iseseisvat kutsetegevust? Millised nõuded võiks veel kehtestada/olemasolevaid muuta? Kas teatud töökogemuse võikski juba lugeda piisavaks kutsetunnistuse andmiseks?“

Intervjueeritav: „Vandeaudiitori kutse taotlemise süsteem Eestis on sarnane teiste riikidega ehk kutse saamiseks peab olema tööks vajalik erialane teadmiste kontroll ning töökogemus. Mitmed nõuded tulenevad Euroopa tasemel direktiivist. Nii eksam kui töökogemus on olulised ning ainult töökogemusest ei piisa. Valdkondi, mille kohta vandeaudiitor peab praktilises töös teadmisi omama, on palju. Alustades maksuseadused, audiitori tööd reguleerivad mahukad juhendid, raamatupidamine jne. Selleks on vaja motivaatorit, et kõik see mahukas materjal läbi lugeda ja teadmiste kontroll on selleks üks sobiv motivaator. Uue seadusega (jõustus 2010) muudeti audiitori eksam liiga kergeks. Seda on tagasisidena ütelnud ka eksami sooritajad. Nii sooritamise lävi kui loodud eksamisüsteem muudeti täiesti ära. Kahjuks Rahandusministeerium ei kuulanud Audiitorkogu arvamust eksamisüsteemi loomisel. Teadaolevalt võeti eksamisüsteemi loomisel aluseks autojuhiloa eksamisüsteem. Kui enne 2010. aastat pidi kõvasti pingutama, et eksamit sooritada, siis hetkel saavad eksami tehtud kõik, kes vähegi viitsivad selle ette võtta. Võiks arutleda, kas kolm aastat töökogemust on piisav või mitte. Arvan, et kolm aastat on piisav kutsesse sisenemiseks, kuid kolmeaastane töökogemus ei tähenda seda, et ollakse valmis audiitor. Minu praktiline kogemus on seda näidanud ilmekalt. Pidev enesetäiendamine on selle kutse lahutamatu osa ja kusagil 10 aastat kulub audiitori valmimiseks. Kogemus on ääretult oluline audiitori töös.“

Intervjueerija: „Tallinna Tehnikaülikoolis saab magistriõppes tudeerida audiitortegevuse erialal. Mida arvate eriala ühendamise vandeaudiitori kutse saamisega? Kas eriala lõpetanud võiks olla kutse saamisel eelis?“

Intervjueeritav: „Magistriõppe loomisel tekkis võimalus õpetada auditi teooriat, mis on aluseks, et osata rakendada standardeid. Kahjuks senini Eestis minu teada see võimalus puudus ehk õpetati audiitortegevust vaid nõ standardipõhiselt.“

Lisa 5 järg. Intervjuu vandeaudiitori, Audiitorkogu endise presidendi Kaido Vetevooga

Arvan, et omandatu aitab paremini mõista auditeerimise standardites kirjapandut ning aitab leida lahendusi keerukamates mittestandardsetes olukordades. Samas kutse saamisel see mingit eelist ei anna, kuna auditeerimise teooria ei ole vandeaudiitori kutse eksamiprogrammiga hõlmatud.“

Intervjueerija: „Kas vandeaudiitori eksami sooritamine annab piisava ülevaate ja kindluse, et inimene on valmis iseseisvaks kutsetegevuseks? Miks?“

Intervjueeritav: „Ei, vaata vastus punkt 1.“

Intervjueerija: „Mida arvate praegusest eksamisüsteemist? Mida võiks muuta korralduslikus pooles ja teemades? Praktiliste ülesannete osakaal suurem vms? Kas eksami sooritamine 61% saamisel on piisav ja õige lähenemine?“

Intervjueeritav: „Lävi on liiga madal ehk võrreldes kooli eksamisüsteemiga me anname sõnumi, et kasin eksamitulemus on audiitori kutseks piisav. Minu arvates tuleks eksam sooritada vähemalt tasemele rahuldav või hea, ehk lävi võiks olla tasemel 70-80%. Lisaks ei pea ma õigeks, et kõik eksami küsimused on avalikud ning küsimuste tase ja keerukus nii teemade kui sama teema sees on väga kõikum.“

Intervjueerija: „Mida arvate esseest kutseeksamil? Kas selle hindamine on piisavalt objektiivne? Essee eesmärk on isikuomadusi näidata, kas näitab?“

Intervjueeritav: „Essee on tulemuste põhjal kõige keerukam eksami osa. Ma ei tea, kas põhjuseks on hindamise oluliselt suurem subjektiivsuse määr või eksami sooritajate nõrk tase. Kirjutamise ning oma mõtete selgelt esitamise oskus on audiitori tegevuses ääretult oluline. Essee peaks seda oskust näitama ning seetõttu sobib minu arvates ühe võimalusena eksami osana. Samas kirjutamise ja oma arvamus põhjendamise oskust saaks hinnata ka praktiliste kaasuste (ülesannete) lahendusi lugedes. See, et kõik kirjutavad A4 juba ammu ette teada teemal, ei ole minu arvates parim lahendus. Aga alguses see nii paika pandi ja selliseks on süsteem jäänud. Ma ei usu, et senikaua, kuni Rahandusministeeriumis juhib valdkonda sama isik, süsteemis erilisi muutusi on loota.“

Intervjueerija: „Kuidas hindate olukorda, et eksamisooritajale on avalikustatud kõik küsimused ja pooled vastused? (Lihtne vastused pähe õppida, lihtne kutse saada, audiitori

Lisa 5 järg. Intervjuu vandeaudiitori, Audiitorkogu endise presidendi Kaido Vetevooga

kvaliteet aga pigem madal) Statistika näitab, et eksami edukalt sooritanute protsent kasvab, kas võib järeldada, et eksam liiga lihtne?“

Intervjueeritav: „Jah, teie järeldused on õiged ning kattuvad mu enda tunnetusega.“

Intervjueerija: „Kuidas hindate, kas võrdsus eksamineeritavate suhtes on tagatud eksamiküsimuste valimisel läbi juhuslikkuse põhimõtte? Või satub ühest valdkonnast küsimusi ühte töösse vms?“

Intervjueeritav: „Eksamiküsimuste valimise süsteem peaks tagama võrdse raskusega eksami. Küsimused ja teemad peaksid olema tasakaalus. Teoorias on kõikide küsimuste raskusaste ära hinnatud ning küsimusi kombineeritakse lähtuvalt raskusastmest. Kas küsimuste raskusaste on õigesti hinnatud ja sama skaala kohaselt on eraldi küsimus. Eksamiküsimusi tegi väga lai ring inimesi ehk seetõttu võib raskusskaala olla erinev. Küsimuste ühtlustamist ei pidanud Rahandusministeerium vajalikuks. Kuigi see mõte käidi välja, et seda võiks koos ülikoolidega teha. Nagu ikka jäävad asjad seisma raha taha. Eksamiküsimuste koostamine on ajamahukas ja kallis ettevõtmine.“

Intervjueerija: „Kas eksami sooritamine infosüsteemis on selge ja lihtne, kõigile üheselt arusaadav või esineb ka probleeme? Kas süsteem on kõigi osapoolte tööd lihtsustanud?“

Intervjueeritav: „Eksamisüsteem on tehniliselt loodud keerukaks. Kuigi mõnan, mitmed mõtted selles on head. Bürokratiat on süsteemi loodud palju ehk selle oleks saanud lahendada oluliselt lihtsamalt.“

Intervjueerija: „Kes töötab eksami küsimusi välja, kes üle vaatab, mis roll on Audiitorkogul siin? Kui tihti eksamil küsimusi muudetakse?“

Intervjueeritav: „Teoorias (seaduse kohaselt) peaks küsimustega tegelema Audiitorkogu juhatus. Praktikas tellis küsimuste koostamise (ja nende tingimused) Rahandusministeerium ning juhatus sai vaid nentida fakti, et küsimused on sellised, nagu nad on. Mõningaid keelelisi täiendusi sai juhatus teha, kuid suuremahuliseks ühtlustamiseks puudus ressurss. Eksamiküsimusi muudab Rahandusministeerium ilma juhatus sellest informeerimata. Mida on muudetud ja kui palju, puudub Audiitorkogu juhatusel info. Audiitorkogu juhatus tegi ettepaneku muuta seadust ehk viia seadus vastavaks tegeliku olukorraga, kuid Rahandusministeerium keeldus muutmast ehk jätkub vana olukord, kus seadus ja selle

Lisa 5 järg. Intervjuu vandeaudiitori, Audiitorkogu endise presidendi Kaido Vetevooga

rakendamine astuvad erinevat jalga. Keskkond ja reeglid muutuvad ning küsimusi peaks uuendama, kuid seni kuni jääme ots on Rahandusministeeriumi käes, ei ole lootust süsteemi muutmiseks.“

Intervjueerija: „Kas Eestil on ACCA kvaliteediga spetsialiste vaja? Mida arvate audiitorite eksami ühendamisest ACCAga. Mida arvate audiitorite kutse (k.a eksami) ühendamisest raamatupidajate eksamiga nagu on välja pakutud audiitoritegevuse seaduse eelnõu seletuskirjas?“

Intervjueeritav: „Idee algus tuli Audiitorkogust ehk Audiitorkogu huvi oli tõsta audiitori kutse taset ning parandada tulevaste audiitorite konkureerimise võimalusi. Mõte oli leida neutraalne raamistik, mille järgi siis ülikoolides õpetatav, eksamil küsitav jne muuta üheks süsteemiks. Hetkel ülikoolides lähenemine väga erinev, audiitori eksamisüsteem dubleerib paljuski ülikoolide eksameid jne, ACCA eksam iseenesest ei olnud eesmärk omaette, vaid üks võimalik lahendus raamatupidamise ja audiitori kutsetaseme õpetamises süsteemi loomiseks. Kahjuks Rahandusministeerium kasutab seda ideed natuke teistel eesmärkidel, mis tähendab seda, et Audiitorkogu ei saanud muud, kui asuda vastasleeri.“

Intervjueerija: „Mida arvate ühtsest arvestusekspertide kutsesüsteemist (kirjeldatud eelnõu seletuskirjas), mis ühendaks vandeaudiitorid ja raamatupidajad (kaoks kutseeksamite dubleerimine, kvalifikatsiooninõuded ühtlustuksid)? Või oleks mõistlik jätkata senist praktikat?“

Intervjueeritav: „Tõenäoliselt erialdi kutsed peavad jääma. Kasvõi seetõttu, et raamatupidaja ja audiitori töökogemuse sisu on täiesti erinev. Samas on ühisosa, mis oleks mõistlik ühendada. See, et ühendatakse mingid eksami moodulid ei pea tähendama, et kutsed peab panema ühe katuse alla. Audiitorkogu huvi oli, et tekiks Eestis n-ö raamatupidaja III taseme eksam, mida seni ei olnud ning käisime välja, et see võiks põhineda osaliselt audiitorite jaoks väljamõeldud eksamimoodulitel. Samas ei pea ma realistlikuks plaani ühendada avalik-õiguslik Audiitorkogu ja eraõiguslik Raamatupidajate Koda. Saades aru, milline bürookraatlik organisatsioon mõlgub valdkonna eest vastutaval Rahandusministeeriumi ametnikul plaanis, ei jäänud Audiitorkogul muud teha kui sellele vastu võidelda. Audiitoritele pandi korralik

Lisa 5 järg. Intervjuu vandeaudiitori, Audiitorkogu endise presidendi Kaido Vetevooga

bürokraatiakoormus peale. Kindlasti ei pea me seda mõistlikuks, mis tehti ning veel vähem saame toetada seda, et raamatupidajatega sama tehtaks.“

Intervjueerija: „Audiitorkogu juhatus on oma strateegias välja öelnud, et toetatakse ACCA kutsetunnistuse süsteemi sidumist Eesti arvestuseksperdi kutsesüsteemiga (mh töötada välja vandeaudiitori eksam) ning ülikoolides pakutava õppega, mida on selles osas jõutud saavutada?“

Intervjueeritav: „On kohtunud ülikoolidega, kes põhimõtteliselt on olnud huvitatud. Ideed on toetatud, kuid teostuseks ei ole kellelgi valmisolekut panustada. Kahjuks ka Audiitorkogul on ressursid piiratud ning organisatsioon jõuab tegelda vaid hädapärase äratagemisega.“

Intervjueerija: „Ette on näha töömahu vähenemist (tõstetakse piirmärsid jne), kas kutse saamine ei peaks olema selles valguses keerulisem ja raskem protsess (ei ole vaja nii palju vandeaudiitoreid)?“

Intervjueeritav: „Arvan, et need kaks asja ei tohiks olla omavahel seoses ehk vähendades töö hulka hakkame piirama kutse sisenemist. Soov audiitorite tööd vähendada on Rahandusministeeriumil endiselt olemas. Küsimus on, kas poole vähem audiitoreid on kutse säilimiseks piisav. 2010 tehtud seadusemuudatuse tulemusena nahunii väheneb tegutsevate audiitorite arv. Valdkond muutub järjest keerulisemaks, mis tähendab, et tehtav töö maht suureneb, kuigi ei usu, et kliendid on valmis maksma rohkem seetõttu, et riik ajab asju keerukamaks.

Pikas vaates minu hinnangul on piirmäärde tõstmisel järgmised tagajärjed:

- audiitorite arv väheneb ehk järele jääb senise 150 audiitorettevõtja asemel nt 50 ettevõtet. Ehk üksiküritajad jäävad hobi korras tegelema, kuid nendes selgelt ei teki teadmist ega ressursi kutse arendamiseks,
- Töö kontsentreerub suurtesse büroodesse,
- Audiitortegevus taandub pigem kõrvaltegevuseks. Valdkonna n-ö kasumlikkus on oluliselt vähenenud ning huvi valdkonna vastu kaob.

Kuigi sarnane trend toimub mitmes teiseski eluvaldkonnas. See on elu osa, kus kõik on pidevas muutuses.“

Lisa 5 järg. Intervjuu vandeaudiitori, Audiitorkogu endise presidendi Kaido Vetevooga

Intervjueerija: „Kuidas Teile tundub, kas 2010. aastal kehtima hakanud audiitortegevuse seadusega on paremini tagatud kui eelnevalt kehtinud seadusega, et valdkonnas tegutsevad vaid kompetentsed ja vajalike isikuomadustega audiitorid? Mille alusel seda väidate?“

Intervjueeritav: „Kindlasti on valdkonnas kvaliteet tõusnud. Veel kulub kaks aastat ja siis enamik audiitorbüroodest on saanud hinnangu. Halva hinde saanud audiitorite osas minnakse järjest karmimaks ehk on kaks varianti, kas viia end tasemele, või siis leida tegevus mingis muus valdkonnas. Samas võtab see protsess aega, et saavutada ühtlaselt kõrge tase, hinnanguliselt veel vähemalt 5-6 aastat. Kui jätta kõrvale loodud kvaliteedikontrollisüsteemi bürokraatlikus on loodud süsteem, mis tõstab kvaliteeti. Eesti miinuseks on meie väiksus ehk tulevikus kvaliteedikontrolli kulu võrreldes teiste riikidega on oluliselt suurem, kuna seal jaguneb sellega kaasnev administreerimise kulu suurema hulga audiitorite vahel. Pikas vaates, kui audiitorite hulk väheneb, muutub kvaliteedikontroll audiitoritele oluliselt kulukamaks ehk taas valikukoht – kas jätkata või üritada saada kulule kate kätte klientide käest.“

Intervjueerija: „Kui olulist rolli kohustuslik täiendusõpe audiitorite kõrge taseme säilimisel mängib? Kas 40h (16h Audiitorkogust) on piisav täiendusõppe maht? Kas selline konkreetne määratus on pigem tülikas kohustus, vajalikud koolitused läbitakse nagunii?“

Intervjueeritav: „Selline maht on üldlevinud rahvusvaheliselt ja seda peetakse piisavaks. Kuigi jah, mujal ei nõuta sellises mahus koolitustunde, vaid on sobilik osaliselt ka iseõpe jne. Audiitorkogu juhatus tegi ettepaneku muuta süsteemi paindlikumaks, kuid kuna Rahandusministeerium oli muudatuse vastu, ei läinud muudatusettepanek Riigikogust läbi.“

Intervjueerija: „Kuidas ühtlustada vandeaudiitorite töö kvaliteeti? Standard kõigile üks, kliendibaas erinev?“

Intervjueeritav: „Audit, kui toode, ei ole enamikele Eesti ettevõtetele sobilik. Pigem sobiks ülevaatus. Kvaliteet aja jooksul ühtlustub, kuna standardid on kõigile samad ja nende järgimist kontrollitakse. Eestis on ettevõtted valdavalt väikesed ja siin ei saa audiitorid midagi teha. Ehk kliendibaasi tuleb valida vastavalt võimetele.“

Intervjueerija: „Mida arvate auditikomitee moodustamise kohustusest, mille tõi kaasa 2010. aastal kehtima hakanud audiitortegevuse seadus? (KOV-id, avaliku huvi üksused)“

Lisa 5 järg. Intervjuu vandeaudiitori, Audiitorkogu endise presidendi Kaido Vetevooga

Intervjueeritav: „Tarbetu bürokraatia, mis ei hakka tööle, kui selle vastu puudub sisuline vajadus. Ministeeriumi ametnike arvamus, et on vaja, ei tähenda seda, et seda sisuliselt on vaja või et see Eestile sobiks. Erandiks on börsiettevõtted ja suured riigiettevõtted, kus see võiks olla asjakohane.“

Intervjueerija: „Kuidas suhtute sellesse, et suurema turuosaga audiitorühingud peavad rohkem panustama Audiitorkogu eelarve täitumisse? Kas see on õiglane ja võrdne kõigi osapoolte vahel? (tegevusloamaks)“

Intervjueeritav: „Maksud ei ole kunagi kõigi suhtes õiglased. Suurem tulu võimaldab rohkem panustada. Maksumäär on kõigile sama. Sellest maksust finantseeritakse kutse arengut ehk ka suurtele firmadele on oluline, et väikeste kvaliteet oleks kõrgel tasemel. Sarnaselt võiks küsida, et kas rohkem makse maksev füüsiline isikule peaks riik tagama kvaliteetsema tee ja kes vähem maksab siis nende jaoks on auklikud ja viletsamad teed?“

Intervjueerija: „Kas kvaliteedikontrolli kehtestamine on täitnud oma eesmärged? Kas võib ja saab järeldada, et auditite kvaliteet on paranenud?“

Intervjueeritav: „Jah.“

Intervjueerija: „Kas praegune kvaliteedikontroll 1x 6 aasta jooksul (1x 3 aasta jooksul avaliku huvi üksustel) on mõistlik, kas see ühtlustab kvaliteeti või loob vaid bürokraatiat? Kas on selliseid juhuseid, et audiitorbüroo sulgeb ukse, enne kui tal 6 aastat täis saab ja kvaliteedikontrolli satub ning moodustab uue audiitorbüroo?“

Intervjueeritav: „Sagedus on piisav. Trikitajaid on igas süsteemi puhul, kuid üksik erand ei peaks tähendama, et muudetakse süsteemi kõigi jaoks karmimaks. Praktika on näidanud, et kui kvaliteet on hea, siis võtab kontroll vähem aega ja ressursse kui viletsa kvaliteedi puhul. Kahjuks see nii hetkel on, kuid eelduslikult tulevikus asjad muutuvad.“

Intervjueerija: „Mida arvate kui muuta järelevalve audiitorite üle kaebusepõhiseks?“

Intervjueeritav: „See tähendaks tegelemist tagajärgedega. Süsteem peab olema ennetav ja kaebusi ei tohiks tekkida.“

Intervjueerija: „Kuidas hindate, kas audiitortegevuse valdkonna järelevalve 3-tasandiliseks muutmine (AK juhatus, järelevalvenõukogu, Rahandusministeerium) on taganud valdkonna

Lisa 5 järg. Intervjuu vandeaudiitori, Audiitorkogu endise presidendi Kaido Vetevooga

suurema läbipaistvuse? Süsteemi loomisel oli arutlusel kolm mudelit (eelnõu seletuskirjas), mida võiks muuta valituks osutunud mudeli juures (seiratud kutse)?“

Intervjueeritav: „Teoorias hea, kuid kuna Järelevalvenõukogu ja Rahandusministeeriumi valdkonda juhib sama isik, siis läbipaistvusest on asi kaugel. Sisekontroll nende üle, kes peavad tegema järelevalvet, sisuliselt puudub. See on viinud kahjuks seaduse mittetäimiseni nende poolt, kes seadust loovad. Audiitorkogu juhatus on üritanud suurendada läbipaistvust – järelevalvenõukogu ja Rahandusministeerium järjest rohkem muudavad asju salajaseks või ametkondlikuks kasutamiseks. Probleeme eiratakse ja üritatakse varjata (Rahandusministeerium ja Järelevalvenõukogu juht). Selline on kahjuks reaalsus.“

Intervjueerija: „Kas audiitortegevuse seaduse rakendamise jooksul on ilmnenud, et seaduse sätted vajaksid täiendust, selgitust vms?“

Intervjueeritav: „Süsteemi tuleks muuta lihtsamaks. Kahjuks Rahandusministeerium seda ei toeta ning vajalikke muudatusi teha ei ole seaduses võimalik. Kui seadust vastu võeti siis ka Riigikogu ütles, et sellise detailsusega ja keerukat seadust pole nemad näinud.“

Intervjueerija: „Kas uus seadus on kutsetegevusele midagi juurde andnud? Mida audiitortegevuse seaduse juures muutma peaks, et seletuskirjas püstitatud eesmärgid saaksid täidetud- suurem läbipaistvus, ühtne ja järjepidev kvaliteet.“

Intervjueeritav: „Kindlasti on üht-teist paremaks muutunud, kuid see ei ole seaduse tulemus, vaid inimeste töö tulemus. Samas millise hinnaga see on tulnud, see muudab seadusemuudatuse kasu küsitavaks.“

Intervjueerija: „Auditi piirmäärade tõus, töövõtte jääb vähemaks, mis on tulevikustsenaarium? Kas valdavaks muutub ülevaatus, mis ohud sellega kaasnevad? Seaduse eesmärk kvaliteeti tõsta, aga ülevaatus toob tõenäoliselt kvaliteedi languse? Milline on Teie tulevikunägemus audiitortegevuse valdkonnas?“

Intervjueeritav: „Ülevaatus ei ole probleem. Pigem see vastab paremini Eesti ettevõtete suurusele. Ülevaatus standard läks nõuetelt leebemaks ehk Audiitorkogul on plaan natuke täpsemalt audiitorite seas kokku leppida, mis on ülevaatus sisu, et üldine kvaliteet ja pakutav kindlus avalikkusele ei kahaneks. Tulevik sõltub väga paljudest praegu tehtavatest otsustest. Arvan, et audiitortegevus kutsena jääb. Kuid kas sellisena, nagu praegu, kahtlen.“

Lisa 5 järg. Intervjuu vandeaudiitori, Audiitorkogu endise presidendi Kaido Vetevooga

Pigem on tulevikuvaade pessimistlik kui optimistlik. Aga siin on võtmekohaks Rahandusministeeriumi tehtavad otsused.“

Intervjueerija: „Miks üldse auditit vaja on kui seadusega kehtestatud piirmääradesse jääb üha vähem ettevõtteid? Kas ettevõtted tunnetavad vajadust auditi järgi või pigem võetakse tüütu kohustusena? Luuakse ettevõtete jaoks mingit lisandväärtust?“

Intervjueeritav: „Teenus kasvas välja vajadusest. See, et riigid on otsustanud selle valdkonna reguleerimise võtta enda kontrolli alla, on kindlasti muutnud teenuse mainet ehk see on tarbetu kohustus. Keskmistes ja suuremates ettevõtetes saadakse töö vajadusest aru ehk seal on olemas ka avalik huvi. Väikeste jaoks on see tarbetu kohustus, kuna auditeerimise standardite nõuete rohkus muudab audiitori töö väiksele ettevõttele liiga kalliks.“

Intervjueerija: „Audiitorkogu on oma strateegias välja käinud raamatupidamisteenuste ekspordi idee? Kaugel sellega ollakse? Mida arvate raamatupidamise- ja audiitorteenuste ekspordist? Mis on selle potentsiaalsed ohud (kohalike ekspertide kadumine, kõik spetsialiseeruvad välisturule)“

Intervjueeritav: „Eesti arvestusvaldkonna kvaliteet ja läbipaistvus, ning ka ettevõtluse asjaajamise lihtsus, on tugevused, mida saaks täiendava argumendina investoritele müüa. Kahjuks Eesti maksusüsteem (kõrged maksud) ja ka turu väiksus ei meelita siia välisinvesteeringuid. Selles osas on esmalt vaja soodsaid tingimusi investeeringuks ja seejärel tuleb järgmisena arvestus. Tegu on pikkade protsessidega, kus kiiret tulemus saavutada on keeruline. Ohud on juba praegu olemas ehk spetsialistide väljaminek on pigem tõenäoline siis kui Eestis ei ole tasuvat tööd. Teenuste eksport võiks olla üks, millega tuua Eestisse lisaraha ja millega hoida spetsialiste Eestis.“

Intervjueerija: „Mida arvate raamatupidamise aastaaruande koostamise töövõtust, mis on Rahandusministeeriumi idee ning mida on arvestusekspertide ümarlinal arutatud?“

Intervjueeritav: „Väited, millega selle vajalikkust põhjendatakse on valed:

- see ei vähenda halduskoormust – koostatud ettevõtete arv kasvab, kuna piire langetatakse,
- kindluse osas kaotatakse – aruande koostamise teenus ei anna seda kindlust, mida sõltumatu ekspertarvamus.

Lisa 5 järg. Intervjuu vandeaudiitori, Audiitorkogu endise presidendi Kaido Vetevooga

Selgelt ei toeta seda ideed.“

Intervjueerija: „Kas Audiitorkogu töökorraldust oleks vaja kuidagi ümber kujundada?“

Intervjueeritav: „Bürokraatiat tuleks võtta seaduse tasemel vähemaks. Siis jääks rohkem aega panustada kutse arengusse. Hetkel oleme paljuski süsteemi orjad.“

Intervjueerija: „Kas seaduse väljatöötamisel võiks rohkem spetsialistidega suhelda, neid kaasata saamaks ülevaadet erinevad osapoolte seisukohtadest, arvamustest jne?“

Intervjueeritav: „Kaasamine, kuulamine ja arvestamine on täiesti erinevad asjad. Eestis on tavaks kaasata vaid linnukese tegemiseks ilma, et tuntaks tegelikult huvi teise osapoolte arvamusest või võetaks vaevaks kuulata. Senine protsess on näidanud ilmekalt ehk kuigi on käidud koos ja arutatud pressib Rahandusministeerium järjekindlalt oma ideid edasi. Ülejäänud on vaid koormaks ja takistuseks sellel teel. Aga see probleem ei ole meil ainult Audiitortegevuse valdkonnas. Sama asi toimub nt puuetega inimeste seaduse vastuvõtmisel jne. Suhtumine on, et kahjuks teised osapooled ei saa aru, mis neile hea on. Vaid ministeeriumi ametnikud teavad. Aga see on kultuuri küsimus, mis võib tulevikus muutuda, kui muutume kultuursemaks. Aga võib minna ka vastupidi.“