

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Gerli Ljahovski

**KESTLIKKUSARUANDLUS JA SELLE AUDITEERIMISE  
VÄLJAKUTSED VANDEAUDIITORITE PILGU LÄBI**

Magistritöö

Õppekava Ärirahandus ja majandusarvestus, peeriala Majandusarvestus

Juhendaja: Natalie Aleksandra Gurvitš-Suits, PhD

Tallinn 2024

Deklareerin, et olen koostanud magistritöö iseseisvalt ja olen viidanud kõikidele selle koostamisel kasutatud teiste autorite töödele, olulistele seisukohtadele ja andmetele, ning ei ole esitanud sama tööd varasemalt ainepunktide saamiseks.

Töö pikkuseks on 10 213 sõna sissejuhatusest kuni kokkuvõtte lõpuni.

Gerli Ljahovski 03.01.2024

## SISUKORD

LÜHIKOKKUVÕTE .....	4
SISSEJUHATUS .....	5
1. ETTEVÕTTE SOTSIAALSE VASTUTUSE JA KESTLIKKUSARUANDLUSE TEOREETILINE KÄSITLUS.....	8
1.1. Ettevõtte sotsiaalse vastutuse mõiste ja areng .....	8
1.2. Kestlikkusaruandluse direktiiv ja standardid.....	14
1.3. Audiitortegevus ja kestlikkusaruandlus.....	19
2. KESTLIKKUSARUANNETE AUDITEERIMINE.....	23
2.1. Kestlikkusaruannete auditeerimise meetodid ning ISAE 3000 standardi kirjeldus .....	23
2.2. Kestlikkusaruannete auditeerimine USA ettevõtete näitel .....	25
3. KESTLIKKUSARUANNETE AUDITEERIMINE EESTIS .....	33
3.1. Uurimismeetodi valiku ja valimi kirjeldus .....	33
3.2. Intervjuude tulemused .....	36
3.3. Intervjuude järeldused .....	44
KOKKUVÕTE .....	46
SUMMARY .....	49
KASUTATUD ALLIKATE LOETELU .....	52
LISAD .....	57
Lisa 1. Poolstruktureeritud intervjuu küsimused .....	57
Lisa 2. Link transkriptsioonidele .....	59
Lisa 3. Kaardistatud teemad .....	60
Lisa 4. Lihtlitsents .....	61

## LÜHIKOKKUVÕTE

Aina rohkem esilekerkivad keskkonnaprobleemid ja nendega kaasnevad kliimamuutused tekitavad ühiskonnas laialdast arutelu. Euroopa Liit on vastu võtnud roheline kokkuleppe, mille eesmärgiks on muuta Euroopa maailmajagu 2050. aastaks kliimanetraalseks, mis on võti globaalse temperatuuri tõusu stabiliseerimiseks alla 1,5 °C. Selle saavutamiseks võeti vastu 2022/2464 direktiiv ehk äriühingute kestlikkusaruandluse direktiiv (CSRD).

Kestlikkusaruandluse direktiiv määrab teatud kriteeriumitega ettevõtetele oma tegevusega kaasneva kestlikkusteabe raporteerimiskohustuse. Direktiiv rakendub järk-järgult vastavalt ettevõtte suurusele ja töötajate arvule ning juba 1. jaanuarist 2024 algavate majandusaastast peavad vastava aruandluse avalikustama avaliku huviga suurettvõtted. Euroopa Liidus on aruandluseks välja töötatud vastavad kestlikkusaruandluse standardid (ESRS). Raporteerimiskohustusega kaasneb ka auditeerimiskohustus, mis tähendab, et audiitorid peavad kontrollima ettevõtete kestlikkusaruandlust.

Magistritöö eesmärk on välja selgitada, kuidas plaanivad audiitorid valmistuda kestlikkusaruandluse auditeerimiseks ning millised on nende hinnangul sellega kaasnevad väljakutsed. Eesmärgi saavutamiseks töötatakse läbi erialane kirjandus ning seejärel viiakse läbi intervjuud vandeaudiitoritega. Andmete kogumise käigus viiakse läbi seitse intervjuud vandeaudiitoritega. Andmete analüüsimiseks kasutatakse teema-analüüsi meetodit, mille tulemusel esitatakse järeldused intervjueritavate arvamustest.

Magistritöö tulemusel leitakse, et vandeaudiitorid on teadlikud kestlikkusaruannete auditeerimiskohustusest ning plaanitakse omandada vastav täiendkutse, et omada õigust kestlikkusaruannete auditeerimiseks. Lisaks analüüsitakse rahvusvaheliste suurettvõtete kestlikkusaruannete kohta väljastatud arvamusi ning esitatakse võimalikud protseduurid kestlikkusaruandluse kontrollimiseks.

Võtmesõnad: kestlikkusaruandlus, ESG, auditeerimine, CSRD

## SISSEJUHATUS

Ettevõtte ühiskondlik vastutus on viimastel aastatel aina aktuaalsem teema. Nii investorid kui ka kliendid, tarnijad, töötajad ja muud ettevõtte seotud osapooled on huvitatud rohkem kui ainult finantsinfost. Ettevõtted peavad aina rohkem oma eesmärkides ja tegevuses arvestama nii keskkonna- kui ka sotsiaalsetele mõjudega.

Euroopa roheline kokkuleppe eesmärk on muuta Euroopa Liit 2050. aastaks konkurentsivõimelise ja ressursitõhusa majandusega ühiskonnaks, kus selleks ajaks ei ole enam kasvuhoonegaasidel netoheidet, ning seetõttu on vaja, et finantssektor täidaks eesmärgi saavutamise juures olulist rolli. Eesmärgi saavutamiseks on võetud vastu meetmeid, mis panevad ettevõtetele suurema vastutuse ning suurendavad nende tegevuse läbipaistvust. 2014. aastal jõustunud Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiiv 2014/95/EL, mille alusel on teatavad suurettevõtjad ja kontsernid kohustatud lisaks finantsaruandele ka avalikustama mittefinantsteavet, asendati uue kestlikkuse direktiiviga 2022/2464 (CSRD - *Corporate Sustainability Reporting Directive*). Selle kohaselt peab aina suurem osa ettevõtteid välja töötama vastava kestlikkusaruandluse. Uus direktiiv kehtib juba 1. jaanuaril 2024 või hiljem algavate majandusaastate suhtes ning seda kohaldatakse esimesel rakendumise aastal avaliku huvi üksuste suhtes, mille töötajate arv on keskmiselt üle 500. Järgnevatel aastatel rakendub direktiiv järk-järgult väiksema suurusega ettevõtetele. (EL direktiiv 2022/2464)

Ettevõtetele hakkab olema kohustus vähendada oma keskkonnamõju ja anda oma jätkusuutlikuse kohta aru välistele osapooltele, sh kliendid, investorid jt. Seetõttu omavad ka olulist rolli selles protsessis välised sõltumatud kindlustandvad teenused, sh auditid. Lisaks finantsaudititele saavad ettevõtted näidata oma läbipaistvust ja luua vastutustundliku ettevõtte mainet ka kestlikkusaruannete kindlustandvate töövõttudega. (Issa & Hanaysha, 2023) Vastavalt kestlikkusaruandluse direktiivile rakendub kõigile kestlikkusaruandluskohustusega ettevõtetele ka aruandluse auditeerimiskohustus (EL direktiiv 2022/2464).

Praegusel hetkel lähtuvad audiitorid kestlikkusaruannete kontrollimisel ISAE 3000 standardile ning kasvuhoonegaaside emissiooni kontrollimisel ISAE 3410 standardile. Lähtudes eesmärgist suurendada ettevõtete sidusrühmade usaldust kestlikkusaruannete vastu, on Rahvusvaheline Auditeerimise ja Kindlustandvate Töövõtude Standardite Komitee (IAASB) välja töötanud kavandi ülemaailmse kindlustandva kestlikkuse töövõtu standardile ISSA 5000 (*International Standard on Sustainability Assurance 5000*).

Arvestades, et Euroopa Liidu suurettevõtete finantsaruanded peavad sisaldama kestlikkusaruannet alates 1. jaanuarist 2024, kuid lõplik kindlustandva töövõtu standard kestlikkusaruandele on alles kujunemisel, võib audiitorite jaoks osutada keeruliseks ja aeganõudvaks teadmiste implementeerimine.

Töö eesmärk on välja selgitada, kuidas plaanivad audiitorid valmistuda kestlikkusaruandluse auditeerimiseks ning millised on sellega kaasnevad väljakutsed.

Lähtuvalt püstitatud eesmärgist seatakse järgnevad uurimisülesanded:

1. Anda ülevaade ettevõtte sotsiaalse vastutuse arengust ja olemusest teoreetilise kirjanduse baasil;
2. Uurida hetkel kehtivaid ning tulevikus kehtima hakkavaid kestlikkuse arvestus- ning kontrollistandardeid;
3. Analüüsida audiitorite valmisolekut ja väljakutseid kestlikkusaruannete auditeerimiseks viies läbi intervjuusid.

Magistritöö koosneb kolmest peatükist. Esimeses peatükis antakse ülevaade teoreetilistest taustast erialakirjanduses, mis käsitlevad ettevõtte sotsiaalse vastutuse ajalugu ning arengut, tutvustatakse kestlikkusaruandluse arengut Euroopa tasandil ning tuuakse välja juba kehtivad standardid ning raamistikud. Lisaks anatakse ülevaade kestlikkusaruannete auditeerimiskohustusest ning rakenduvatest kindlustandvate töövõtude standarditest.

Töö teises peatükis keskendub autor kestlikkusaruannete auditeerimise analüüsimisele mujal maailmas ning antakse ülevaade kohustuslikest põhielementidest, mida kindlustandva töövõtu aruande vorm peab sisaldama. Täpsemalt analüüsitakse Ameerika Ühendriikide börsidel noteeritud ettevõtete kestlikkusaruannetele väljastatud audiitoraruandeid, mille põhjal tehakse kokkuvõtte läbi viidud protseduuridest. Peatüki lõpus tehakse kokkuvõtte analüüsitud

protseduuridest ning esitatakse võimalikud protseduurid, mida viia läbi kestlikkusaruannete kontrollimisel.

Töö kolmandas peatükis põhjendatakse kvalitatiivse uurimismeetodi kasutamist ning antakse ülevaade valimi ja selle koostamise põhimõtetest töö eesmärgi saavutamiseks. Andmete kogumiseks viiakse läbi kuus poolstruktureeritud intervjuud vandeauditoritega, kes esialgse teadmise järgi hakkavad järgneva paar aasta jooksul kontrollima kestlikkusaruandeid. Lisaks vestles autor ka Audiitorkogu presidendiga, et teada saada organisatsiooni tulevase sammekoolituste osas ning millised on antud teema arenguperspektiivid vandeauditoritele. Intervjuudest kogutud andmete analüüsimiseks kasutatakse teema-analüüsi meetodit. Tulemused ja järeldused esitatakse tuginedes esimeses peatükis käsitletud teoreetilistele teadmistele. Lisaks analüüsitakse rahvusvaheliste suurettevõtete kestlikkusaruannete kohta väljastatud sõltumatu välise osapoole aruandeid ning antakse ülevaade peamistest läbi viidud protseduuridest.

Magistritöö autor soovib tänada juhendajat toetuse eest ning kõiki intervjuueeritavaid vestluste eest.

# 1. ETTEVÕTTE SOTSIAALSE VASTUTUSE JA KESTLIKKUSARUANDLUSE TEOREETILINE KÄSITLUS

Magistritöö esimene peatükk koosneb kolmest osast. Esimeses osas antakse ülevaade ettevõtte sotsiaalse vastutuse teoreetilisest käsitlusest ja selle arengust tänapäeval kehtivate raamistike ja seadusandluseni. Teises osas tutvustatakse Euroopa Liidu kestlikkusaruandluse direktiivi ja standardeid. Peatüki viimases osas antakse ülevaade audiitortegevusest ning selle seosest kestlikkusaruandlusega.

## 1.1. Ettevõtte sotsiaalse vastutuse mõiste ja areng

Keskkonnaprobleemid on tekitanud laialdase arutelu planeedi tuleviku üle. Valitseb teaduslik üksmeel selles, et süsinikuvaba majanduse saavutamine aastaks 2050 on võti globaalse temperatuuri tõusu stabiliseerimiseks alla 1,5 °C. Keskkonna- ja sotsiaalsed nähtused on nõudnud rahvusvaheliste organisatsioonide, ülemaailmsete liikumiste, valitsuste ja akadeemikute tähelepanu, mis on viinud säästva arengu plaanini. (Tettamanzi *et al.*, 2023) Viimaste aastakümnete jooksul on sidusrühmad sundinud ettevõtteid oma jätkusuutlike tegevuskavadega ülemaailmselt rohkem initsiatiivi võtma. Samal ajal kutsuvad aktsionärid ettevõtteid üha enam üles lisama ettevõtete sotsiaalset vastutust oma äritavadesse. (Tsang *et al.*, 2023)

Ettevõtte sotsiaalse vastutuse termin on nii eesti kui inglise keeles väga laialt mõistetav. Kirjanduses kasutatakse ettevõtete keskkonna- ja sotsiaalvaldkondade tegevuste kirjeldamisel nii „ettevõtte sotsiaalne vastutus“ kui ka „ettevõtte ühiskondlik vastutus“. Samuti vastava aruandluse kohta on kasutatud „jätkusuutlikkuse aruanne ja aruandlus“, „ESG aruanne ja aruandlus“ kui „kestlikkusaruandlus“. Autor kasutab käesolevas magistritöös sarnaselt Rahandusministeeriumile ja Euroopa Komisjonile termineid „ettevõtte sotsiaalne vastutus“ ning „kestlikkusaruandlus“.

Wirba (2023) toob välja mitmeid ettevõtte sotsiaalse vastutuse definitsioone erinevate teadlaste ja autorite poolt. 1973. aastal on Keith Davis defineerinud seda, kui ettevõtteväliste probleemide arvesse võtmist; sotsiaalse kohustuse võtmine tegemaks rohkem kui ainult seaduste järgimine.



Samuti on juba eelmise sajandi 80ndatel Richard Freeman oma definitsiooni sisse toonud sidusrühmade perspektiivi – ettevõtetel on kohustused nii gruppidele kui ka üksikisikutele, kes saavad mõjutada nende äritegevust ning keda saab mõjutada. (Wirba, 2023)

Ettevõtte sotsiaalne vastutus on ettevõtte võetud kohustus kõrvaldada või vähendada oma tegevuse kahjulikku mõju ühiskonnale ja suurendada pikaajalist mõju. Sotsiaalse vastutuse poliitika peegeldab sotsiaalsete huvide edendamist, hoides olulisel kohal samal ajal ka kasumit. (*Ibid*)

Aguinis & Glavas (2012) on toonud eelneva lihtsalt kokku ja defineerinud ettevõtte sotsiaalset vastutust kui organisatsiooni teatud spetsiifilisi tegevusi ja poliitikaid, mis arvestavad sidusrühmadega.

Organisatsioonide käitumistest võib sotsiaalset komponenti täheldada juba Vana-Rooma ajast, kui loodi kodusid nii vaestele, sõjapõgenikele kui ka orbudele. Suurem areng hakkas toimuma 19. sajandi lõpus tööstusrevolutsiooni ajal, kui tõusid esile heade töötingimuste ja -keskkonnaga suurkorporatsioonid, kes meelitasid enda juurde töötajaid talunikelt ja väiksematest organisatsioonidest. (Lapati Aguledo *et al.*, 2019)

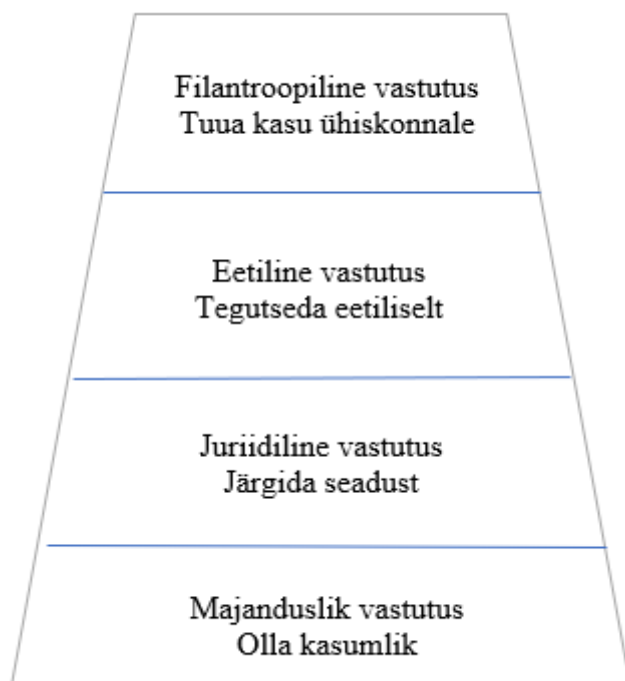
Lapati Agudelo *et al* (2019) toovad välja, et kuigi 20. sajandi alguses pöörasid ettevõtete juhid äritegevuses lisaks kasumi maksimeerimisele tähelepanu ka klientide, tööjõu ja kogukonna vajadustele, siis alles pärast Teist Maailmasõda ja 50ndatel defineeriti täpsemalt, mis on ettevõtte sotsiaalsed vastutused. Seda aega võib lugeda ettevõtte sotsiaalse vastutuse arengu alguseks, kui hakati oma hoiakutes muutusi tegema. Nende kümnendite üks märkimisväärsemaid näiteid hoiakute muutmise kohta on Bowenilt, kes uskus, et suurkorporatsioonidel on reaalne mõju ühiskonnale ning juhtide otsused mõjutavad otseselt kliente, tööjõudu kui ka kogu ühiskonda laiemalt. (*Ibid.*)

1980ndatel hakkas ettevõtete käitumise ümber tekkima küsimusi keskkonnasaaste, tööalase diskrimineerimise, töötajate tervise ja töö ohutuse ning üldise tööheaolu kohta. Georgia osariigi ülikooli professor Archie B. Carroll (2015) hinnangul võimendus ettevõtte sotsiaalse vastutuse areng 1990. aastatel tänu globaliseerumisele. Selle tulemusena laiendasid suurkorporatsioonid oma tegevust üle maailma ja pidi hakkama arvestama ka välisriikide ärikeskkondadega, mis mõnel juhul võisid olla leebema seadusandlusega. Seetõttu pidid ülemaailmsed korporatsioonid uusi võimalusi ja turge avastades arvestama ka ühiskondliku mainega, mis nende tegevusega kaasneb.

Kuigi leebem seadusandlus võimaldab tegutseda vastutustundetumalt, mõistsid paljud suurkorporatsioonid, et turvalisem on olla sotsiaalselt vastutustundlik. (Carroll, 2015)

Käesoleva sajandi esimest aastakümnet iseloomustavad ülemaailmsed sertifikaadid, mida antakse vastutustundlikele ettevõtetele. Märkimisväärne sotsiaalse vastutuse areng toimus rahvusvahelise sotsiaalse vastutuse ISO 26000 standardi loomisega. Seda arendasid 450 eksperti ligi sajast riigist ning annab juhised, kuidas ettevõtted saavad tegutseda rohkem vastutustundlikumalt. Lisaks erinevatele praktilistele suunitustele lisandus ka rohkelt akadeemilist kirjandust ettevõtete sotsiaalse vastutuse kohta. Mitmete autorite definitsioonide järgi on selgeks saanud, et ettevõtetel on ühiskonnas uus roll. Ettevõtted peavad reageerima ühiskonna ootustele, millele vastamiseks peavad nad oma äritegevuses tegema strateegilisi otsuseid, mis ei pruugi otseselt seotud olla nende põhitegevusega. (Lapati Aguledo *et al.*, 2019)

Autori hinnangul ilmestab sotsiaalset vastutust professor Carroll'i 1991. aastal tutvustatud „Ettevõtte sotsiaalse vastutuse püramiid“ (vt Joonis 1). Ta leidis, et ettevõtte sotsiaalse vastutuse mõiste peab hõlmama võimalikult laialdasi valdkondi: majanduslikku, juriidilist, eetilist ja filantroopilist (Carroll, 1991).



Joonis 1. Ettevõtte sotsiaalse vastutuse püramiid  
Allikas: Carroll (1991)

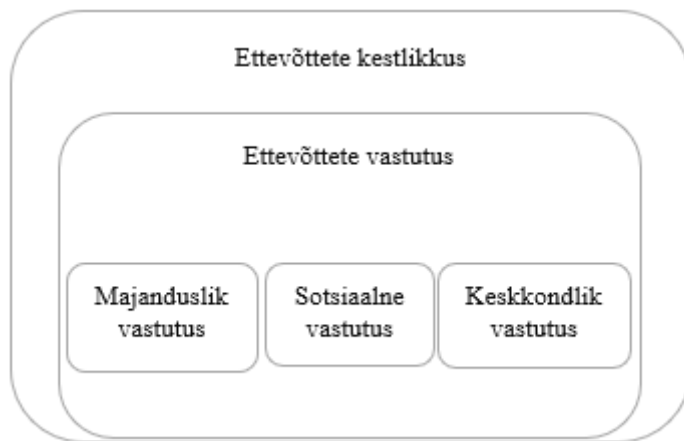
Ettevõtluse ajaloo algusest saati on majandusüksuste peamine eesmärk olnud kaupade või teenuste müük ning selle tegevusega kasumi teenimine. Ajapikku on tavapärase kasumi teenimine muutunud just kasumi maksimeerimiseks. Seetõttu on majanduslik vastutus kõigi teiste komponentide aluseks. (Carroll, 1991)

Majandusüksuse kasumile optimeeritud tegevus peab olema kooskõlas ka seaduste ja regulatsioonidega. Need määravad kindlaks, kuidas organisatsioonid saavad oma äritegevust teostada õiglasel viisil, nii nagu on määratlenud riikliku ja kohaliku tasandi seadusandjad. Püramiidis on juriidilise vastutuse aluseks majanduslik vastutus, kuid tegelikkuses moodustavad need koos nõ vundamendi organisatsiooni tegevuse aluseks. (*Ibid.*)

Kuigi majandusliku ja juriidilise vastutuse kaasnevad ka moraalsed normid, siis eetilise vastutuse all peab Carroll silmas organisatsiooni nende tegevuste, mida ühiskond eeldab, ületamist. Eetilise vastutuse võtmine tähendab, et organisatsioonid võtavad omaks tegevused, standardid ja tavad, mida pole tingimata kirja pandud, kuid mida siiski oodatakse. Eetiline ja aus äritegevus kandub kaugemale kui ainult seaduste ja regulatsioonide järgimine. (*Ibid.*)

Püramiidi tipus oleva vastutuse võtmine hõlmab organisatsiooni vabatahtlikku tegevust, mis toob kasu kogukonnale või ühiskonnale tervikuna. Selliste tegevuste olemus on vabatahtlik ning juhitud organisatsioonide soovist osaleda ühiskondlikes tegevustes, mida neilt eetilises mõttes üldiselt ei oodata. Sellised tegevused on näiteks kingitused, annetused, vabatahtlik töö või muud moodi panustamine kogukondadele või sidusrühmadele. (*Ibid.*)

Järgneval joonisel (vt Joonis 2) kajastub illustreerivalt, et ettevõtete kestlikkus hõlmab ettevõtete vastutuse võtmist kolmes valdkonnas: majanduslik, sotsiaalne ja keskkondlik vastutus.



Joonis 2. Ettevõtete jätkusuutlikkuse ja vastutuse kaardistamine  
Allikas: Fatima & Elbanna (2021)

Organisatsioonide tegevuste eesmärk on sajandi jooksul kasvanud kasumi teenimisest laiemaks. Ferramosca & Verona (2019) toovad välja, et ettevõtte sotsiaalne vastutus on kui „*melting pot*“ (sulamis-pott), mis toob kokku paljud teised muud valdkonnad, nagu eetika, turundus, organisatsioonikäitumine, majanduskeskkond, seadused ja regulatsioonid. Autori hinnangul ilmestab ettevõtte sotsiaalse vastutuse definitsiooni kõige enam juba 2011. aastal Euroopa Komisjoni strateegias välja toodud määratlus: „Ettevõtte sotsiaalne vastutus on seotud ettevõtjate selliste tegevustega, mis ei piirdu ainult õiguslike kohustustega ühiskonna ja keskkonna suhtes“ (Komisjoni ..., 2011).

Viimastel aastatel on ettevõtted aina enam hakanud tähelepanu pöörama oma tegevusega kaasnevate keskkonnamõjudega tegelemisele, eelkõige kasvuhuonegaaside heitkoguste vähendamine. Kliimamuutused on ülemaailmne probleem, mis nõuab viivitamatut ja tõhusat tegutsemist nii üksikisikutelt, organisatsioonidelt kui ka valitsustelt. (Issa & Hanaysha, 2023)

Mitmed organisatsioonid on loonud raamistikke ja tegevuskavasid aitamaks ettevõtetel oma tegevusi analüüsida. Ühinenud Rahvaste Organisatsioon (ÜRO) leppis 2015. aastal kokku säästva arengu eesmärkides, mille eesmärgid on võimekad: kaotada 2030. aastaks vaesus ja näljahäda kõikjal, võidelda ebavõrdsusega, kaista inimõigusi, toetada soolist võrdsuslikkust ja palju muud (Ühinenud ..., 2015). Nende 17 eesmärgini saavad püüelda nii riigid, ettevõtted kui kõik kodanikuühiskonnas osalejad. Mitmed uuringud on näidanud, et ettevõtted mõistavad säästva arengu eesmäärke heal tasemel ja on pühendunud nende saavutamisele. 70% rahvusvahelistest ettevõtetest arvavad, et säästva arengu eesmärgid seavad raamistiku kestlikkusele. (Giri & Chaparro, 2023)

Globaalne aruandlusalgatus (ingl k *Global Reporting Initiative*, lühend GRI) standardid loodi kestlikkusaruandluse edendamiseks mitmete mittetulundusorganisatsioonide koostöös. Need võimaldavad ettevõtetel avalikustada mõjusid keskkonnale ja ühiskonnale ning kuidas nende tagajärgi käsitletakse. GRI standardite põhjal edasiantav kestlikkuse informatsioon võimaldab sidusrühmadel teha teadlikke otsuseid. (Fleacă *et al.*, 2023) Standardid jagunevad kolmeks: kolm universaalset standardit, mis on kohustuslikud kõikidele ettevõtetele; kaheksa sektoripõhist standardit, mille hulgas on kohustuslikud vastavalt tegevusalale; kaheksa teemastandardit, mille alusel avalikustatakse teavet ettevõtete mõjude kohta vastavalt olulisusele (GRI, 2022).

IFRS Foundation on lisaks ülemaailmsetele finantsaruandlusstandarditele (IFRS – *International Financial Reporting Standards*) loonud ka standardid kestlikkuse informatsiooni avaldamiseks. Esimene standard IFRS S1 koosneb avalikustamiskoostõuetest, et võimaldada ettevõtetel edastada kestlikkusega seotud riske ja võimalusi. Teine standard IFRS S2 sisaldab kliimaga seotud aspektide avalikustamiskoostõudeid ning on mõeldud kasutamiseks koos IFRS S1-ga. (IFRS, 2023) Standardite põhjal hindavad ettevõtted oma toodete või teenuste loomisest tulenevaid keskkondlikke ja sotsiaalseid mõjusid ning avalikustavad nende mõjude vähendamise juhtimist pikaajalise väärtuse loomiseks (Fleacă *et al.*, 2023).

Euroopa finantsaruandluse nõuanderühm (EFRAG) tutvustas Euroopa kestlikkusaruandluse standardeid (ESRS - *European Sustainability Reporting Standards*). Giner & Luque-Vilchez (2022) on välja toonud, et nii ESRS kui ka IFRS standardite kasutuselevõtmisega võib alata ühiskonnas arutelu nende standardite konvergentsist, nagu see on kestnud kümneid aastaid ülemaailmsete finantsaruandlusstandarditega. Küll aga on ESRS-i koostamisel arvestatud olemasolevate rahvusvaheliste standarditega, muuhulgas ka eelpool mainitud ÜRO säästva arengu eesmärkide ja GRI standarditega, ning tehti koostööd IFRS nõuanderühmaga (Fleacă *et al.*, 2023), mille tulemusel võivad erinevad standardid muutuda ühtsemaks. Järgnevas alapeatükis tutvustatakse kestlikkusaruandluse kujunemist Euroopa tasandil.

## 1.2. Kestlikkusaruandluse direktiiv ja standardid

Keskkonna- ja sotsiaalsete probleemide väljakutsed on ajendanud Euroopa Liitu vastu võtma regulatiivseid meetmeid tugevamalt kui üheski teises juristiksioonis (Balp & Strampelli, 2022). Aastal 2014 jõustus Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 2014/95/EL (NFRD - *Non-Financial Reporting Directive*), mille eesmärk oli Euroopa Liidu liikmesriikide ettevõtete sotsiaalse ja keskkonnavalase teabe avalikustamine ja läbipaistvuse tõstmine võrdselt kõrgele tasemele. Eesmärgi täitmiseks pidid avaliku huvi üksused, kelle töötajate arv aruandekuupäeva seisuga on suurem kui 500, lisaks finantsteabele avalikustama ka aruande, milles on teave keskkonna-, sotsiaalsete ja töötajatega seotud küsimustes, inimõiguste järgimisest ning korruptsioonivastasest võitlusest. (EL direktiiv 2014/95)

Euroopa Komisjon tutvustas 2021. aastal kestliku rahastamise raamistikku, mille üheks ajendiks on Euroopa Liidu võetud eesmärgid Euroopa rohelise kokkuleppe alusel, eelkõige muuta Euroopa 2050. aastaks kliimaneutraalseks ja vähendada kasvuhoonegaaside heidet 2030. aastaks 55% (võrreldes 1990. aasta tasemega). Eesmärkide saavutamiseks peab Euroopa kaasama erasektori ning suunama nende rahavood kestlikesse investeeringutesse kehtestades sidusa ja tugeva kestliku rahanduse raamistiku. Kestliku rahastamise raamistiku üheks põhielemendiks on kestlikkuse teabe avalikustamise kord, mida plaaniti reguleerida äriühingute kestlikkusaruandluse direktiiviga. (Kestlikule ..., 2021)

Juba 2023. aasta alguses jõustuski Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiiv 2022/2464 äriühingute kestlikkusaruandluse direktiiv ehk CSRD, mille kohaselt peavad teatavad ettevõtted lisama tegevusaruandesse teabe, mille põhjal on võimalik saada ülevaade ettevõtja mõjust kestlikkuspektidele ning kuidas need mõjutavad ettevõtja arengut, tulemusi ja positsiooni (EL direktiiv 2022/2464). Need uued nõuded peaksid tagama sidusrühmadele parema juurdepääsu asjakohasele, usaldusväärsele ja võrreldavale kestlikkusteabele, et juhtida rahavoogusid säästva ja kliimaneutraalse majanduse suunas ning stimuleerida vastutustundlikku suhtumist ettevõtlusse (Vander Bauwhede & Cauwenberge, 2022). Samuti rakendub CSRD laialdasemalt kui NFRD (Krasodomska *et al*, 2023).

Tegevusaruandesse lisatud teave peab sisaldada muu hulgas näiteks (EL direktiiv 2022/2464):

- Ettevõtja ärimudeli kirjeldust, milles on välja toodud kestlikkusaspektidega seotud riskid ja võimalused; ettevõtja plaanid, kuidas tagada oma äri üleminek kestlikule majandusele, ning kuidas saavutada 2050. aastaks kliimanetraalsus;
- Ettevõtja kestlikkusaspektidega seotud eesmärkide kirjeldus (sh kasvuhoonegaaside heite vähendamise eesmärgid 2030. ja 2050. aastaks) ning sammud, mida nende eesmärkide täitmiseks on tehtud;
- Kestlikkusaspektidega seotud haldus-, juht- ja järelvalveorganite rolli kirjeldus ning nende oskused ja teadmised vastava rolli täitmiseks;
- Ettevõtja kestlikkusalase poliitika kirjeldus;
- Kestlikkusaspektidega seotud riskide ja nende juhtimise kirjeldus;
- Ettevõtja tegevusega või väärtusahelaga seotud tegelikud või võimalikud kahjulikud mõjud; meetmed, kuidas on vastav kahjulik mõju kindlaks tehtud; meetmed, mida on ette võetud vastavate kahjude leevendamiseks, heastamiseks või lõpetamiseks.

Direktiiv hakkab rakenduma järkjärgult vastavalt ettevõtete suurusele ning töötajate arvule (vt tabel 1).

Tabel 1. CSRD direktiivi kohaldumine.

Majandusaasta algus	Kohalduvad ettevõtted
1. jaanuar 2024 või hiljem	suuretevõtted, kes on avaliku huvi üksused (börsil noteeritud ettevõttes, pangad, kindlustusandjad) ning kelle keskmine töötajate arv aruandekuupäeval on rohkem kui 500
1. jaanuar 2025 või hiljem	kõik suuretevõttjad
1. jaanuar 2026 või hiljem	keskmise ja väikese suurusega avaliku huvi üksused

Allikas: Autori koostatud Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiivi 2022/2464 põhjal.

Siinkohal toob autor välja ka Raamatupidamise seaduse paragrahvis 3 välja toodud mõisted ettevõtete suuruste kohta:

- Mikroettevõtja – äriühing, kelle näitajad vastavad aruandekuupäeval kõikidele järgmistele tingimustele: varad kokku kuni 175 tuhat eurot, müügitulu kuni 50 tuhat eurot, kohustised ei ole suuremad kui omakapital, üks osanik, kes on ka juhatuse liige;

- Väikeettevõtja – äriühing, kes ei ole mikroettevõtja ning kelle näitajatest võib vaid üks ületada järgmisi kriteeriume: varad kokku 4 miljonit eurot, müügitulu 8 miljonit eurot, keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul kuni 50 inimest;
- Keskmise suurusega ettevõtja – äriühing, kes ei ole mikro- ega väikeettevõtja ning kelle näitajatest võib vaid üks ületada järgmisi kriteeriume: varad kokku 20 miljonit eurot, müügitulu 40 miljonit eurot, keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul kuni 250 inimest;
- Suurettevõtja – äriühing, kelle näitajatest aruandekuupäeval vähemalt kaks ületavad järgmisi tingimusi: varad kokku 20 miljonit eurot, müügitulu 40 miljonit eurot ja keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul 250 inimest.

Euroopa Komisjoni hinnangul peaks sellist teavet esitama ligikaudu 49 000 Euroopa Liidus registreeritud ettevõtet (Mõju ..., 2021). Eestis rakenduks kohustus ligi 350 ettevõttele, kellest üks kolmandik hakkab eeldatavalt kasutama konsolideerimise erandit, st nende emettevõtte koostab kestlikkusaruande ning nad ise on sellest vabastatud, ning kaks kolmandikku esitab kestlikkusaruande oma majandusaasta aruande osana. CSRD järgi peavad kestlikkusaruannet koostama ainult 1,4% Eesti äriühingutest, kuid need ettevõtted moodustavad üle 40% kogu Eesti äriühingute müügitulust ja varadest. (Suutre, 2023)

Rahvusvahelise audiitorbüroo KPMG küsitlus maailma TOP 100 ettevõtte kohta 1993. aastal näitas, et ainult 12% neist tegelevad kestlikkuse aruandlusega. 2020. aastal oli see kasvanud juba 80%-ni. Kuigi ettevõtetele on aruandluse integreerimine olnud väljakutsuv, on see oluline ühiskondliku ja keskkonnaalase arengu jaoks. (Abeysekera, 2022)

EFRAG on välja töötanud ühtsed Euroopa kestlikkusaruandluse standardid (ESRS), mida ettevõtjad peavad kasutama kestlikkusaruannete koostamisel. 31. juulil 2023 võeti vastu määrus, millega jõustus esimene standardite pakett, mis on sektorist sõltumatud, st neid kohaldatakse kõikidele ettevõtjatele, olenemata sektorist, milles ettevõtja tegutseb. Järgnevatel aastatel peaks komisjon vastu võtma ka sektoripõhised standardid, proportsionaalsed standardid börsil noteeritud väike- ja keskmise suurusega ettevõtjatele ning standardid kolmandate riikide äriühingutele. (Komisjoni ..., 2023)

Kestlikkusaruannete võrreldavusega seotud probleemide lahenduseks võivad olla Euroopa kestlikkusaruandluse standardid, määratledes seeläbi aruandluse vormingu ning olulisuse

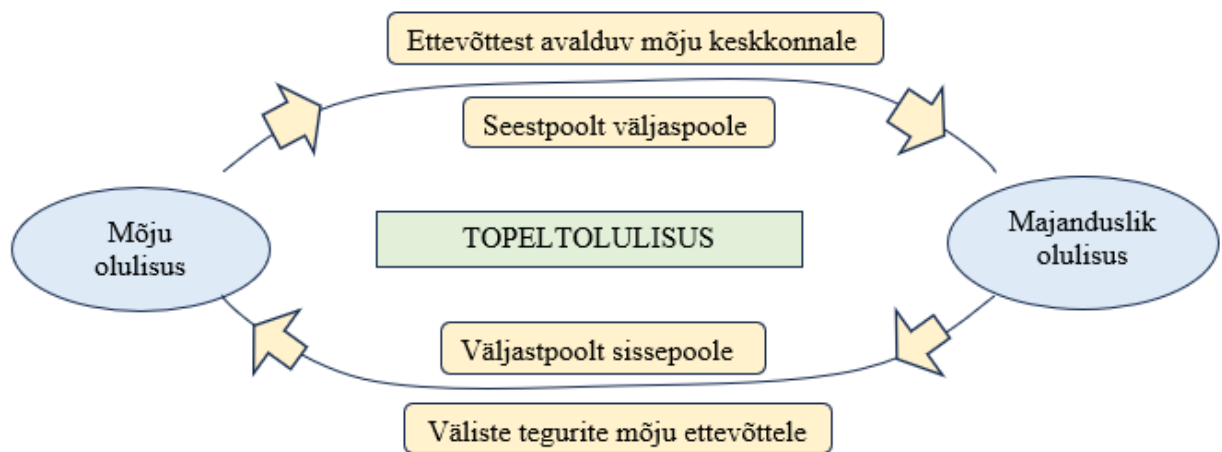


hindamise, et ühtlustada erinevaid juba eksisteerivaid raamistikke (Ottenstein *et al.*, 2021). Sidusrühmadega korraldati 2022. aasta suvel standardi avalikke konsultatsioone, mille tulemusena saadud märkusi arvesse võttes kohaldati ESRS-i teiste ülemaailmsete aruandlusstandarditega – rahvusvahelise kestlikkusstandardite (IFRS) ja globaalsete aruandlusalgatuse standarditega (GRI) (Komisjoni ..., 2023).

2023. aasta suvel vastu võetud Euroopa kestlikkusaruandlus standardite pakett koosneb järgmistest standarditest (*Ibid.*):

- ESRS 1 – peamised nõuded;
- ESRS 2 – avalikustamise üldised reeglid;
- ESRS E1 – kliimamuutus;
- ESRS E2 – reostus;
- ESRS E3 – vee- ja mereressursid;
- ESRS E4 – bioloogiline mitmekesisus ja ökosüsteemid;
- ESRS E5 – ressursikasutus ja ringmajandus;
- ESRS S1 – oma töötajaskond;
- ESRS S2 – töötajad väärtusahelas;
- ESRS S3 – mõjutatud kogukonnad;
- ESRS S4 – tarbijad ja lõppkasutajad;
- ESRS G1 – äriiline käitumine.

12 standardit hõlmavad 82 avalikustamise nõuet ning 1100 andmepunkti. Kohustuslikud on standardid ESRS 1 ja ESRS 2, ülejäänud standardite puhul peab ettevõtte läbi viima olulisuse hindamise, mis on kestlikkusaruandluse lähtepunktiks. Olulisuse hindamine on vajalik, et ettevõtte saaks kindlaks teha aruandes kajastatavad olulised mõjud, riskid ja võimalused ehk peab hindama mõjuga seotud olulisust ja majanduslikku olulisust. Viimased ongi topeltolulisuse mõõtmised (vt joonis 3). Teavet esitatakse nii, et see hõlmaks informatsiooni oluliste keskkonnaspektide kohta, mis on ettevõtjaga seotud tema ärisuhete kaudu eelnevas ja järgnevas väärtusahela etappides. (*Ibid.*)



Joonis 3. ESRS topeltolulisuse kontseptsioon  
Allikas: Autori koostatud ESRS 1 põhjal.

Mitmed autorid on välja toonud, et topeltolulisuse hindamine on väljakutsuv ning ei pruugi oma eesmärki täita. CSRD aruandlus ja topeltolulisuse määramine on Euroopa ettevõtetele väljakutsuv ja sunnib neid silmitsi seisma uue ja tunduvalt nõudlikuma aruandluskeskkonnaga (Baumüller & Sopp, 2021). Aruandlus on võib muutuda nii standardiseerituks, et negatiivse mõjuna ei pruugi sidusrühmad teabele piisavalt tähelepanu pöörata (Adams & Abhayawansa, 2021).

Lisaks toob topeltolulisuse kontseptsioon kaasa suurema hulga teavet, mida tuleb aruandes avalikustada. Ühelt poolt tähendab suurema hulga teabe avaldamine aruandluse täielikumaks muutumist, teiselt poolt jällegi tuleb arvestada, et rohkema teabe avaldamine võib esile tuua informatsiooni „uputuse“, eriti kui teave on liialt spetsiifiline ja oluline ainult väiksele hulgale osapooltele. Seetõttu on oluline koguda sidusrühmadelt informatsiooni selle kohta, mida nad soovivad teada saada. (Baumüller & Sopp, 2021)

Paljud praktiseerijad seavad kahtluse alla ka majandusliku olulisuse ja mõju olulisuse eristamise. Topeltolulisuse kontseptsiooni pooldajad väidavad, et pikemas perspektiivis on kõikidel ettevõtte kestliku tegevusega seotud mõjudel ka majanduslik mõju. (*Ibid.*)

Kui ettevõttele rakendub kestlikkusearuandlus kohustus, siis rakendub ka selle auditeerimise kohustus ehk sõltumatu kindlustandev töövõtt (EL direktiiv 2022/2464). Järgmises peatükis antakse ülevaade kestlikkusaruande auditeerimisest.

### 1.3. Audiitortegevus ja kehtlikkusaruandlus

Ettevõtetele hakkab olema kohustus vähendada oma keskkonnamõju ja anda oma kehtlikkuse kohta aru välistele osapooltele, sh kliendid, investorid jt. Seetõttu omavad ka olulist rolli selles protsessis välised sõltumatud kindlustandvad teenused, sh auditid. Lisaks finantsaudititele saavad ettevõtted näidata oma läbipaistvust ja luua vastutustundliku ettevõtte mainet ka kehtlikkusaruannete kindlustandvate töövõttudega. (Issa & Hanaysha, 2023) Audiitoritel, kes esitavad sõltumatu arvamuse selle kohta, kas finantsaruanded on koostatud kooskõlas finantsaruandluse raamistikuga, on oluline roll finantsstabiilsuse ja usalduse suurendamisel (Fera *et al.*, 2022). Mitmete autorite hinnangul muutub sidusrühmade jaoks aina olulisemaks väliste sõltumatute kindlustandvate ekspertite arvamus kehtlikkusaruannete kohta (Yan *et al.*, 2022; Vander Bauwhede & Cauwanberge, 2022).

Esimeses alapeatükis mainitud NFRD jõustumisega lisandus ka vandeaudiitoritele kohustus. Vastavalt peab vandeaudiitor esitama arvamuse keskkonna- ja sotsiaalsete küsimustega seonduvate peamiste riskide ning kontrollima üleüldiselt esitatud teavet, sh ettevõtja ärimudeli kirjeldus, äri seisukohast olulised mitterahalised tulemusnäitajad (EL direktiiv 2014/95). Paljud ettevõtted investeerisid aega ja raha, et avalikustada oma mitterahalised näitajaid ning avalikustada sidusrühmadele oma keskkondlikku ja sotsiaalset teavet. Samal ajal aga madalama moraalse ettevõtte avalikustasid valet teavet „rohepesuks“ ning eesmärgiga näidata oma legitiimsust. (Vander Bauwhede & Cauwanberge, 2022)

„Rohepesu“ tüüpiline näide on see, kui ettevõtted avalikustavad kehtlikkusaruannetes oma keskkonnasõbralikku tegevust, samal ajal jättes varjatuks keskkonda kahjustavad muud tegevused (Gu *et al.*, 2023). Seetõttu võivad auditeerimata kehtlikkusaruanded edasi anda eksitavat informatsiooni (Kaplan *et al.*, 2021). Lahendus sellele ebavõrdsusele oli kehtestada kohustuslik kehtlikkusteabe kontroll väliselt sõltumatult eksperdilt. (Vander Bauwhede & Cauwanberge, 2022)

Kehtlikkusaruandluse direktiivi vastu võtmine kohustab ettevõtteid lisaks kehtlikkusaruande koostamisele vastavalt standarditele ka kohustusliku kindlust andva kontrolli, mis tähendab, et vandeaudiitorid aitavad tagada finants- ja kehtlikkusteabe ühendatavuse ja sidususe (EL direktiiv 2022/2464).

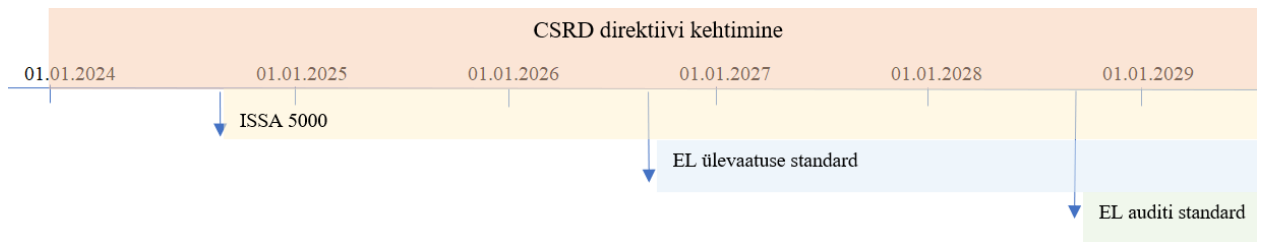
KPMG läbi viidud küsitlus tõi välja, et ainult ligi veerand ettevõtetest tunnevad, et nende kehtlikkusaruandluse poliitika, teadmised ja süsteemid on valmis väliseks sõltumatuks hinnanguks. Ühe asjaoluna toodi välja kehtlikkuse aruandluse raamistike pidev muutumine, mistõttu ei saa ettevõtteid öelda, et nende aruandlus oleks täielikult valmis auditeerimiseks. (Road ..., 2023) Ka organisatsioonidele kehtlikkusaruandlusega seotud teenuseid pakkuv Eesti ettevõtte Sustinere läbi viidud analüüs Eesti 100 suurema mõjuga ettevõtete aastaaruannete kohta näitab, et kehtlikkusaruandluse direktiivi nõuetest on täidetud ainult 36% ning kehtlikkusaruande osa on auditeeritud ainult ühel protsendil. Analüüs on tehtud 2021. aasta aruannete põhjal, mis tähendab, et 1-2 aastaga on vaja rakendada toimiv andmete kogumise süsteem, et vastata direktiivi nõuetele. (Sustinere, 2022)

Kindlustandvate töövõtude rahvusvahelise raamistiku järgi ning Rahvusvahelistes auditeerimise standardites eristatakse kindlustandvates töövõttes põhjendatud kindlust andvad töövõtte piiratud kindlust andvast töövõttudest (Kindlustandvate ..., 2023). Samas on CSRD direktiivis mainitud põhjendatud kindlust andvat töövõttu terminiga piisavat kindlust andev töövõtt. Sisu ühtlustamiseks kasutab autor järgnevalt terminit põhjendatud kindlust andev töövõtt.

Piiratud kindlust andva töövõtu (tihti ülevaatus) audiitoraruanne esitatakse eitavas lause vormis: audiitor ei ole tuvastanud midagi, mis võimaldaks järeldada märkimisväärseid väärkajastusi. Põhjendatud kindlust andva töövõtu (enamasti audit) korral sõnastatakse kokkuvõtte jaatavas lause vormis ning selle tulemuseks tehtav töö hõlmab ulatuslikke toiminguid ja testimisi ning on seetõttu mahukam kui piiratud kindlust andev töövõtt. (EL direktiiv 2022/2464)

1. jaanuaril 2024 algavate majandusaastate töövõttudeks saab iga Euroopa Liidu liikmesriik ise valida standardi, mille alusel kontrollitakse kehtlikkusaruandeid. 2026. aasta oktoobriks peab Euroopa Komisjon vastu võtma Euroopa Liidu kehtlikkusaruande ülevaatus standardid, mis annavad piiratud kindluse. (*Ibid.*)

Ühiselt kokkulepitud kehtlikkusaruandluse audiitorkontrolli standardi puudumine tekitab riski, et arusaamad ja ootused kehtlikkusteabe kohta on erinevad. Seetõttu kohustab direktiiv Euroopa Komisjoni vastu võtma põhjendatud kindlust andva töövõtu standardid hiljemalt 1. oktoobriks 2028 (vt joonis 4). Selline järkjärguline üleminek põhjendatud kindlust andvale töövõtule võimaldab areneda ka aruandlustavadel ja audititurul. (*Ibid.*)



Joonis 4. Kestlikkusaruannete kontrollimise standardite vastuvõtmise ajajoon  
Allikas: Autori koostatud EL 2022/2464 direktiivi põhjal.

Lähtudes eesmärgist suurendada ettevõtete sidusrühmade usaldust kestlikkusaruannete vastu, on Rahvusvaheline Auditeerimise ja Kindlustandvate Töövõttude Standardite Komitee (IAASB) välja töötanud kavandi rahvusvahelise kindlustandvate kestlikkuse töövõttude standardi ISSA 5000 (inglise keeles *International Standard on Sustainability Assurance 5000*) (IAASB, 2023). Magistritöö kirjutamise ajal veel oodatakse sidusrühmadelt tagasisidet standardi kohta ning töö raames vaadeldav versioon ei ole lõplik. Viimane versioon plaanitakse vastu võtta 2024. aasta lõpus.

Oma struktuurilt on ISSA 5000 sarnane olemasolevale standardile ISAE 3000, mis hõlmab kindlustandvaid töövõtte, mis on muud kui möödunud perioodide finantsinformatsiooni auditid või ülevaadused. Bakarich *et al* (2023) on uurinud 194 ettevõtte majandusaasta aruandeid, mis kuuluvad majandusajalehtede The Wall Street Journal'i ja Investor's Business Daily koostatud TOP 100 parima kestlikkusteabega aruannete hulka. 65% nende ettevõtete audiitoritest kontrollib kestlikkusteavet standardi ISAE 3000 alusel ning 88% neist annab piiratud kindluse oma töövõtuga. Kui üle poole rahvusvaheliste ettevõtete kestlikkusaruandeid kontrollib Big 4 (maailma suurimad audiitorbürood), siis Ameerika Ühendriikide ettevõtete aruannete analüüsimisel joonistuvad välja kestlikkusaruandluse auditeerimisele spetsialiseeruvad audiitorbürood, kelle peamisteks klientideks on konsultatsiooni- või programmeerimisettevõtted (näiteks Apple, Facebook, Microsoft jt). (Bakarich *et al*, 2023) Autor samuti on uurinud Ameerika Ühendriikide suurettevõtete kestlikkusaruandeid käesoleva magistritöö teises peatükis.

Kestlikkusaruannetele kindluse tagamise tulemustel võib olla nii sisuline kui ka sümboolne eesmärk, mis aitavad kaasa ettevõtte maine säilimisele ja parandamisele ning sidusrühmade ootuste rahuldamisele. Kvaliteetsed tulemused võivad aidata ettevõtetel vähendada kulusid ja juriidilisi riske ning suurendada ka sidusrühmade usaldust. (Yan *et al*, 2022)

Autorile teadaolevat ei ole varasemalt uuritud Eesti vandeaudiitorite valmisolekut kestlikkusaruannete auditeerimiseks. Küll aga on tehtud mitmeid uuringuid Euroopa tasandil (Vander Bauwhede & Cauwenberge, 2022; Krasodomska *et al*, 2023). Antud teema aktuaalsus nii Eestis kui maailmas aina kasvab ning vastavad uuringud on olulised. Autori hinnangul toetab eelnev teoreetiline käsitlus empiirilise uuringu teostamist. Järgnevas peatükis analüüsitakse kestlikkusaruannete kohta väljastatud sõltumatu kolmanda osapoole aruandeid ehk audiitoraruandeid Ameerika Ühendriikide suurettevõtete näitel. Peatükis lõpus tuuakse välja peamised teostatud protseduurid kestlikkusaruannete auditeerimisel. Kolmandas peatükis antakse ülevaade magistritöö eesmärgi saavutamiseks Eesti vandeaudiitorite valmisolekust kestlikkusaruannete auditeerimiseks ning nende arvamusest ja kavatsusest antud temaga kohanemiseks.

## 2. KESTLIKKUSARUANNETE AUDITEERIMINE

Järgnevas peatükis tutvustatakse ISAE 3000 põhjal kohustuslikke elemente, mida peab audiitori aruanne sisaldama. Lisaks vaadeldakse Ameerika Ühendriikide börsidel noteeritud ettevõtete kestlikkusaruannete kohta väljastatud audiitoraruandeid, analüüsitakse nendes kirjeldatud läbiviidud protseduure ning esitatakse kokkuvõtlikult põhilised protseduurid.

### 2.1. Kestlikkusaruannete auditeerimise meetodid ning ISAE 3000 standardi kirjeldus

Käesolevas alapeatükis antakse ülevaade kestlikkusaruannete võimalikust auditeerimise meetodist ning tutvustatakse ISAE 3000 alusel neid kohustuslikke elemente, mida peab audiitori aruanne sisaldama.

Kestlikkusaruannetes kajastuv informatsioon on oluline ettevõtete läbipaistvuse suurendamiseks investoritele, kes teevad avalikustatud teabe põhjal investeerimisotsuseid, mis omakorda mõjutavad ka ettevõtete väärtust. Tihti tehakse otsuseid aruannete põhjal, millel puudub tõestusmaterjal ning ei ole auditeeritud. Seetõttu on oluline, et avalikustatud kestlikkusaruanded ei annaks edasi eksitavat informatsiooni. (Gu *et al.*, 2023)

Kaplan *et al.* (2021) toovad välja, et piiratud kindlustandva töövõtu puhul võib tekkida kaheti mõistmine. Välised osapooled eeldavad, et sarnaselt finantsaruannetele on kestlikkusaruannete audiitorkontrolli tulemuseks õiglaselt kajastatud aruanne. Piiratud kindlustandva töövõtu puhul on tulemuseks audiitori kinnitus, et olulist väärkajastamist ning tõendeid pettuse kohta ei leitud. See aga ei vasta väliste osapoolte ootustele, mistõttu on kindlustunde saamiseks vaja täiendavaid protseduure ja kinnitusi. (*Ibid.*, 2021)

Eelpool mainitud autorid toovad välja lahenduseks eraldi töövõtud kestlikkusaruannete keskkonna ja sotsiaalse osa kohta, vastavalt terminid E-Audit ja S-Audit (E – *environment*, S – *social*). Eraldi töövõtud kestlikkusaruannete osade kohta võimaldavad nii ettevõtetel kui ka välistel osapooltel näha mõjusid täpsemalt ning anda usaldusväärseid hinnanguid sotsiaalse ja keskkonnaalaste osade

kohta. E-Audit annaks kinnitust keskkonnamõjude hindamisele kogu tarneahela ulatuses iga avalikustatud meetme kohta, näiteks ettevõtte jalajälje, energia- või veetarbimise kohta. S-audit hõlmaks kinnitust ettevõtte sotsiaalse käitumise kohta, näiteks töötajate töötingimuste, töökorralduse, juriidiliste aspektide, kehtestatud poliitikate kohta. (Kaplan *et al.*, 2021) Autori hinnangul oleks kestlikkusaruannete erinevate osade eraldi auditeerimine kulukas ja ressursirohke ettevõtete jaoks. Samas on paljudes Ameerika Ühendriikide suurettevõtetes auditeeritud näiteks eraldi kasvuhoonegaase ja valitud osa kestlikkusaruandest erinevate audiitorbüroode poolt (Coca-Cola ..., 2022).

IFAC (Rahvusvaheline Raamatupidajate Organisatsioon) on välja toonud audiitorite peamised väljakutsed kestlikkusaruannete auditeerimisel (IFAC, 2021):

- Kindlustandva töövõtu ulatuse määramine;
- Kutsealase skeptitsismi ja otsustusvõime määramine;
- Vajalike oskuste ja teadmiste omandamine.

Rahvusvahelistelt kasutatav standard ISAE 3000 ei ole spetsiaalselt loodud kestlikkusaruannete auditeerimiseks, selles puudub täpne kirjeldus, millised auditi protseduure läbi viia. ISAE 3410 keskendub ainult kasvuhoonegaaside kontrollimisele. Seetõttu on oluline, et loodaks spetsiaalne standard kestlikkusaruannete auditeerimiseks. (Gu *et al.*, 2023) Magistritöö kirjutamise ajal töötab IAASB välja standardit ISSA 5000 kestlikkusteabe auditeerimiseks (IAASB, 2023).

Vastavalt ISAE 3000 ei nõuta standardvormi kõikide kindlustandvate tövõttude koostamiseks, vaid määratakse põhielemendid, mida kindlustandva tövõtu aruanne peab sisaldama. Aruanne koostatakse vastavalt konkreetse tövõtu asjaoludele. (ISAE 3000)

Vastavalt standardile peab kindlustandva tövõtu aruanne sisaldama (*Ibid.*):

- Pealkirja, millest selgub aruande olemus;
- Adressaat, kellele aruanne on suunatud;
- Tõvõtu aluseks olev käsitletav küsimus või informatsioon küsimuse kohta;
- Rakendatavad kriteeriumid, mille suhtes käsitletavat küsimust või informatsiooni mõõdeti;
- Olemuslikud piirangud;
- Aruande kindel otstarve, et käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon ei pruugi sobituda muul eesmärgil;



- Viide, et töövõtt on läbi viidud kooskõlas ISAE 3000-ga;
- Rakendatavad kvaliteedikontrolli nõuded, näiteks ettevõtte tegevuse vastavus eetikanõuetele jm;
- Audiitori vastavus sõltumatus- ja muudele eetikanõuetele;
- Tehtud töö kokkuvõtte;
- Järeldus käsitletava küsimuse kohta;
- Allkiri;
- Kuupäev.

Standardis on välja toodud, et tehtud töö kokkuvõtte lõigus peab piiratud kindlustandva töövõtu korral olema kirjeldus üksiksasjalikum kui põhjendatud kindlustandva töövõttu puhul. Selle põhjuseks on asjaolu, et „(..) läbiviidud protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse hindamine on äärmiselt oluline selleks, et mõista praktiseerija järeldust, mis on sõnastatud vormis, millest selgub, kas läbiviidud protseduuride põhjal on praktiseerija täheldanud üht või mitut olulist asjaolu, mis annab talle alust uskuda, et käsitletava küsimuse osas esitatud informatsioon on oluliselt väärikajastatud“. (ISAE 3000) See näitab, et on oluline mõista töövõtu käigus tehtud tööd, mille tulemusel saaks järeldada, kas audiitor leidis midagi olulist, mis viitab sellele, et antud teave on olulisus osas ebakorrektn.

Järgnevas alapeatükis analüüsitakse Ameerika Ühendriikide börsidel noteeritud suurettevõtete kestlikkusaruannete kohta väljastatud sõltumatu kolmanda osapoole aruandeid.

## **2.2. Kestlikkusaruannete auditeerimine USA ettevõtete näitel**

Käesolevas alapeatükis on autor vaadelnud USA börsidel noteeritud suurettevõtete kestlikkusaruannete kohta antud sõltumatu kolmanda osapoole arvamusi.

Andmete kogumiseks ja aruannetes olevate tekstide sisulise osa analüüsimiseks kasutatakse kvalitatiivset analüüsi meetodit. Tabelis 2 on välja toodud suurettevõtted, kelle kestlikkusaruannete kohta väljastatud sõltumatu osapoole arvamusi on vaadeldud ning millise standardi alusel. Ettevõtted on valitud juhuvalimi alusel lähtudes autori hinnangust.

Tabel 2. Vaadeldud ettevõtete kestlikkusaruanded

Ettevõtte nimetus	Standard	Töövõtu kirjeldus
Apple	ISAE 3000	põhjendatud kindlustandev töövõtt
Coca-Cola Company	AA1000	piiratud kindlustandev töövõtt
Nestle	ISAE 3000	piiratud kindlustandev töövõtt
Unilever	ISAE 3000	piiratud kindlustandev töövõtt
Novo Nordisk	ISAE 3000	piiratud kindlustandev töövõtt
Vodafone	ISAE 3000	piiratud kindlustandev töövõtt
Sony	ISAE 3000	piiratud kindlustandev töövõtt

Allikas: autori koostatud

Järgnevalt on toodud kokkuvõtted ja teostatud protseduurid vaadeldud kestlikkusaruannete kohta väljastatud kolmanda sõltumatu osapoole aruandest.

### Apple

Tehnoloogiaettevõtte Apple annab iga aasta välja Keskkondliku arengu raporti (*Environmental Progress Report*). 2022. aasta raportis on avaldatud seitse erinevat välise sõltumatu ülevaataja aruannet, mis kõik käsitlevad arvamusi 2021. aastal avalikustatud näitajate kohta. Saksamaal asuv teadusorganisatsioon Fraunhofer Institute on üle vaadanud näitajad, mis on peamiselt seotud süsiniku jalajäljega. Ameerika Ühendriikides asuv ettevõtte Apex Companies, mis pakub muuhulgas ka konsultatsiooniteenuseid, on auditeerinud näitajad, mis on peamiselt seotud tootmisega. (Apple ..., 2022) Autor toob välja peamised aspektid põhjendatud kindlustandva töövõtu aruandest, mille käigus vaadati üle 2021. aasta raporti valitud keskkonnaalased näitajad.

Apex on auditeerinud ISAE 3000 alusel järgmisi 2021. majandusaasta näitajad: gaasi ja energia tarbimine, kasvuhoonegaaside emissioonid skoopide kaupa aastas vastavalt kasvuhoonegaaside protokollile, vee ja paberi tarbimise maht aastas, ohtlike ainete kulu aastas, taaskasutatud materjalide kogus aastas jm. Selle jaoks on nad läbi viinud järgmised protseduurid (*Ibid.*):

- Virtuaalsed külastused Apple tehastesse Iisraelis ja Ameerika Ühendriikides;
- Virtuaalsed külastused ja koosolekud ettevõtte kontoris töötavate inimestega;
- Intervjuud asjakohaste töötajatega;
- Apple'i koostatud sise- ja väliste dokumentide läbivaatamine;

- Aruandes esitatud keskkonnategevuse tulemuslikkusega seotud andmete audit, sealhulgas andmevalimite detailne võrdlus algdokumentidega;
- Keskkonnaalaste andmete kogumiseks, koondamiseks, kontrollimiseks ja analüüsimiseks kasutatavate infosüsteemide ülevaatus.

Auditi kokkuvõtteks on välja antud modifitseerimata otsus, et Apple keskkonnaalased näitajad on avalikustatud olulises osas õiglaselt. (Apple ..., 2022) Eelnevas alapeatükis on toodud välja, et põhjendatud kindlustandva töövõtu puhul ei ole vastavalt ISAE 3000-le oluline välja tuua üksikasjalikult tehtud töö kirjeldust.

### **Coca-Cola Company**

The Coca-Cola Company 2022. aasta kestlikkusaruannet on üle vaadanud rahvusvaheline audiitorettevõtte Ernst & Young. Sõltumatu audiitori aruandes on nad välja toonud, et töövõtu raames on nad kontrollinud teatud kestlikkusaspekte ehk -näitajaid, mis on välja toodud eraldi lisas. Keskkonna osas on kontrollitud muuhulgas ka tootmisüksuste kasvahoonegaase aastas, ühe liitri toote tootmiseks vajaminevat vee kogust liitrites, taaskasutatud pakendi uuesti ringlussevõtmise protsenti vaadeldaval aastal. Sotsiaalses osas on kontrollitud töötajate soolist, vanuselist ja entilist jaotust töötasandite lõikes. (Coca-Cola ..., 2022)

Sõltumatu audiitor on aruandes kirjeldanud läbi viidud protseduure (*Ibid.*):

- Analüütilised protseduurid teostamine;
- Seotud osapoolte päringute tegemine;
- Kestlikkusaspektide aruandluseks seotud andmehaldussüsteemidest ja -protsessidest arusaamine;
- Muud protseduurid, mida peeti vajalikuks.

Sõltumatu audiitor on ülevaatusel läbi viinud kooskõlas Ameerikas tunnustatud kindlustandvate töövõttude standardiga AA1000. Sellest tulenevalt on näha erinevust võrreldes arvamusega, mis on kooskõlas ISAE 3000-ga. Tehtud protseduuride kokkuvõtte on tunduvalt lühem ja pealiskaudsem. Kokkuvõttes anti välja modifitseerimata arvamus, mis tähendab, et piiratud kindlustandva töövõtu käigus ei selgunud olulisi väärkajastamisi (*Ibid.*).

## Nestle

Toidu- ja joogitöötlemisega tegelev suurkorporatsioon Nestle toob oma kodulehel välja, et nende kehtlikkusaruannet kontrollivad kaks sõltumatut ülevaatajat. Bureau Veritas on rahvusvaheline sertifitseerimisasutus, mis väljastab välise sõltumatu otsuse Ameerikas tunnustatud kindlustandva standardi alusel. Ernst & Young on kontrollinud valitud keskkonnaalaseid ja sotsiaalvaldkonna näitajaid ISAE 3000 põhjal. Sisu ühtlustamiseks toob autor kokkuvõtte Ernst & Young väljastatud aruandest. (Nestle ..., 2023)

Ernst & Young on üle vaadanud ISAE 3000 ettevõtte keskkonnaalased ja sotsiaalse vastutuse näitajad. Nende hulgas on näiteks kasvuhoonegaasi emissioonid aastas, vee tarbimise vähendamise kogused tehastes, taaskasutatava pakendi tootmine aastas, naiste hõlmatuse protsent juhtivates töökohtadel vaadeldaval aastal. Ülevaatuses raames on läbi viidud järgmised protseduurid (*Ibid.*):

- Kehtlikkusaruandes välja toodud kriteeriumite sobivuse, asjakohasuse, terviklikkuse ja usaldusvärsuse hindamine.
- Päringud ettevõtte esindajate kohta, kes vastutavad kehtlikkusteabe kogumise, töötlemise ja aruandluse eest.
- Andmete ettevalmistamise protsessi, aruandlussüsteemi ja selle koostamise hindamine;
- Valimi põhjal andmete koostamise, analüüsimise süsteemide ja protsesside asjakohasuse kontrollimine.
- Analüütilised protseduurid ettevõtte grupi tasandil korrektsete ja järjepideva andmete konsolideerimise kontrollimiseks.
- Valimi põhjal objektide (13 tehase ja 13 kohaliku üksuse) tegevuse kontrollimine lähtudes nende panusest konsolideeritud näitajatesse. Tegevuse hulka kuulusid: intervjuud seotud isikutega ja detailsed testimised kontrollimaks protseduuride õiget rakendamist, algdokumentide kontrollimine.
- Kontrollitavate kehtlikkusteabe indikaatorite ja muu aruandes esitatud teabe seotuse üle vaatamine ja vastavuse kontrollimine.
- Majandusaasta aruandes esitatud kehtlikkusteabe ja kehtlikkusaruande kriitiline ülevaatamine järjepidevuse ja usaldusvärsuse kontrollimiseks.

Sarnaselt tavapärasele audiitoraruannetele tuuakse lõpus välja otsus, et läbiviidud protseduuride ja saadud tõendite põhjal ei ole selgunud midagi, mis viitaks, et üle vaadatud andmed ei ole kõikides olulistes aspektides korrektsed. (Nestle ..., 2023)

## **Unilever**

Unilever on rahvusvaheline tarbekaupade ettevõtte, mis tegeleb toidu- ja joogikaupade, ilu- ja kodutoodete tootmisega. Unilever on oma kodulehel välja toonud, et sõltumatut kindlustandvat teenust kestlikkusaruande kontrolliks teeb rahvusvaheline audiitorettevõtte PwC. Audiitorid kontrollisid kestlikkusaruannet ISAE 3000 alusel ning kasvuhoonegaaside emissiooni ISAE 3410 alusel. Sarnaselt eelnevate vaadeldud ettevõtetega on PwC samuti toonud välja, millised kestlikkusteabe näitajaid täpsemalt on vaadeldud. Nende seas on näiteks kasvuhoonegaaside emissioonid skoopide kaupa aastas, vee tarbimine 2022. aastal ning selle võrdlemine 2008. aastal kogusega, ohtlike ainete kogumaht aastas, kogu jäätmete hulk 2022. aastal ning selle võrdlemine 2008. aasta kogusega. Lisaks on tööohutuse poolelt välja toodud ka surmaga lõppenud tööõnnetuste arv. (Unilever ..., 2023)

Mainitud kestlikkusteabe näitajate kontrollimiseks on läbi viidud järgnevad protseduurid (*Ibid.*):

- Kestlikkusaruandes välja toodud teabe vastavuse ja sobivuse hindamine ettevõtte poolt seatud kriteeriumitele;
- Kestlikkusteabe koostamise seisukohast oluliste infosüsteemide protsessidest ja kontrollimehhanismidest aru saamine;
- Ettevõtte hinnangute sobivuse ja järjepidevuse hindamine;
- 19 tehase ja kohaliku üksuse visiit; valim moodustati võttes arvesse loomulikku riski, olulisust grupi tasandil ning arvestades ebakõlasid alates eelmisest perioodist;
- Valimi põhjal substantiivsete protseduuride läbi viimine, et kontrollida algteabe nõuetekohast hindamist või mõõtmist, võrdlust ja esitust;
- Analüütiliste protseduuride läbi viimine võrdluses kuude või aastate lõikes ning suuremate kõikumiste korral selgituste järelpärimine juhtkonnalt.

Unileveri kestlikkusteabe ülevaatus tulemus on modifitseerimata otsus, mis tähendab, et eelpool esitatud protseduuride käigus ei tulnud esile asjaolusid, et avalikustatud andmed ei ole kõikides olulistes aspektides korrektsed (*Ibid.*).

## **Novo Nordisk**

Novo Nordisk on rahvusvaheline farmaatsiaettevõtte, mis tegeleb peamiselt ravimite tootmisega (Novo ..., 2023). Kui eelnevalt vaadeldud ettevõtete finants- ja kestlikkusaruanded on kodulehel välja toodud eraldi ning osadel ka kolmanda osapoole kindlustandvate töövõtude aruanded kestlikkusaruandluse kohta eraldi osana, siis Novo Nordiski finants- ja kestlikkusaruanded ning audiitoraruanded nende kohta on toodud ühes failis ning kergesti eristatavad. Autori hinnangul on selline formaat lugeja jaoks mugavam ja sobivam.

Novo Nordiski kestlikkusaruannet on kontrollinud audiitorettevõtte Deloitte. Ülevaatus on läbi viidud ISAE 3000 ja kasvuhoonegaaside emissiooni kontrolli ISAE 3410 alusel. (*Ibid.*)

Kestlikkusaruande kontrollimiseks on Deloitte läbi viinud järgmised protseduurid:

- Intervjuude läbi viimine andmete kogujate ning ettevõttesiseste kestlikkusteabega seotud töötajatega, et mõista kestlikkusnäitajate mõõtmise, kogumise ja aruandluse põhiprotsesse ja kontrollmeetmeid;
- Valimipõhised substantiivsed protseduurid, et kontrollida andmete nõuetekohast mõõtmist, salvestamist, võrdlust ning esitust;
- Saadud tõendite asjakohasuse hindamine;
- Kasvuhoonegaaside emissioonide esitamise protsessi asjakohasuse, täpsuse, täielikkuse ja järjepidevuse hindamine vastavalt kasvuhoonegaaside protokollile.

Audiitoraruande lõpus on kokkuvõtte, et läbi viidud protseduuride käigus ei tulnud esile asjaolusid, et avalikustatud andmed ei ole kõikides olulistes aspektides korrektsed. (*Ibid.*)

## **Vodafone**

Vodafone on rahvusvaheline telekommunikatsiooniettevõtte, mis tegeleb mobiilsidevõrkude loomise, haldamise ja arendusega. Vodafone'i kestlikkusaruande valitud näitajaid on kontrollinud audiitorettevõtte KPMG standardi ISAE 3000 alusel ning kasvuhoonegaaside emissioone ISAE 3410 alusel. Lisaks kasvuhoonegaaside emissiooni kontrollimisele on üle vaadatud näiteks ka naiste hõlmatuse protsent juhtivatel ametikohtadel, taastuvenergia kasutamise osakaal kogu energia kasutusest ja muud ettevõttespetsiifilised näitajad. (Vodafone ..., 2023)

Vastavalt KPMG aruandele on Vodafone'i kestlikkusaruande kontrollimisel läbi viidud järgnevad protseduurid (Vodafone ..., 2023):

- Kestlikkusaruandes välja toodud teabe vastavuse ja sobivuse hindamine ettevõtte poolt seatud kriteeriumitele;
- Intervjuude läbi viimine ettevõtte juhtkonnaga, et mõista kestlikkusnäitajate mõõtmise, kogumise ja aruandluse põhiprotsesse ja kontrollmeetmeid;
- Analüütiliste protseduuride läbiviimine, et tuvastada aastasisesid ebatavalisi või ootamatuid kõikumisi;
- Valimi põhjal substantiivsete protseduuride läbi viimine, et kontrollida algteabe nõuetekohast esitust;
- Valimi põhjal kestlikkusteabe näitajate ülearvutamine;
- Kasvuhoonegaaside hindamisprintsipiide vastavuse kontroll laialdaselt tunnustatud hindamisprintsipiidele.

Sarnaselt eelnevalt vaadeldud aruannetele, on ka Vodafone'i kestlikkusnäitajate kontrollimise tulemuseks modifitseerimata otsus, mis tähendab, et teostatud protseduuride käigus ei tulnud esile asjaolusid, et avalikustatud andmed ei ole kõikides olulistes aspektides korrektsed (*Ibid.*).

## **Sony**

Sony on rahvusvaheline tehnoloogiaettevõtte, mille kestlikkusaruannet on piiratud kindlustandva töövõtu raames kontrollinud audiitorettevõtte PwC. Sarnaselt eelnevate analüüsitud ettevõtetega on peamiselt kontrollitud kooskõlas ISAE 3000-ga kasvuhoonegaaside emissioone, tarbitud vee ja energia kogust aastas. (Sony ..., 2023)

Sony kestlikkusaruande kontrollimisel on PwC läbi viinud järgmised protseduurid (*Ibid.*):

- Päringud ettevõtte esindajate kohta, kes vastutavad kestlikkusteabe kogumise, töötlemise ja aruandluse eest;
- Kestlikkusteabe koostamise seisukohast oluliste infosüsteemide protsessidest ja kontrollimehhanismidest aru saamine;
- Kestlikkusnäitajate analüüsimine, et kontrollida andmete kogumise, analüüsimise ning kajastamise korrektsust;
- Kontrollitava kestlikkusteabe avalikustamise ja esitamise kontrollimine.

Aruande lõpus on kokkuvõtte, et läbi viidud protseduuride käigus ei tulnud esile asjaolusid, et avalikustatud andmed ei ole kõikides olulistest aspektides korrektsed (Sony ..., 2023).

Analüüsitud audiitoraruannete ja magistritöö esimeses osas läbi töötatud kirjanduse põhjal saab kokku võtta, et kestlikkusaruannete kontrollimiseks viiakse enamasti läbi piiratud kindlustandvaid töövõtte. Kõikides audiitoraruannetes tuuakse välja, et kindlustandva töövõtu ulatus ei hõlma eelnevaid perioode ega muud informatsiooni, mis on avalikustatud majandusaasta aruande muudes osades. Kõik kindlustandvate töövõttude aruanded, mis on koostatud kooskõlas ISAE 3000-ga, sisaldavad eelmises alapeatükis välja toodud kohustuslikke elemente.

Analüüsitud aruannete põhjal tehtud kokkuvõtte tulemusel viiakse kestlikkusaruannete kontrollimisel läbi peamiselt järgnevad protseduurid:

- Aruannetes esitatud teabe vastavus ettevõtte kehtestatud põhimõtetega;
- Intervjuud juhtkonnaga ning kestlikkusteabe koostamisega seotud töötajatega;
- Aruandes kajastatud andmete kogumiseks, koondamiseks, kontrollimiseks ja analüüsimiseks kasutatavate infosüsteemide ülevaatus;
- Tootmisüksuste ja ettevõtete peakontorite külastus, mis hõlmab detailseid testimisi ning avalikustatud andmete vastavust algdokumentidele;
- Aruandlussüsteemi, aruande ettevalmistamise protsessi ja selle koostamise hindamine.

Olenevalt sellest, kas tegu on piiratud või põhjendatud kindlustandva töövõtuga, viiakse läbi pealiskaudsemaid või detailsemaid protseduure. Kui tegemist on piiratud kindlustandva töövõtuga, teostatakse protseduure peamiselt ettevõtte süsteemide vaatluse või seotud isikute intervjuerimise teel. Kui tegemist on põhjendatud kindlustandva töövõtuga, teostatakse detailsemaid protseduure. Samas on põhjendatud kindlustandva töövõtu korral aruande vormis tehtud töö kokkuvõtte vähem üksikasjalikum, mis selgus ka Apple aruande analüüsimisel.

Analüüsi käigus vaadeldi viite piiratud kindlustandva töövõtu ja ühte põhjendatud kindlustandva aruannet ning ühte töövõtu aruannet, mis on kooskõlas Ameerika Ühendriikides tunnustatud standardiga. Vastavalt ka ISAE 3000-le on piiratud kindlustandva töövõtu arvamused detailsemad ja sisaldavad üksikasjalikum ülevaadet teostatud protseduuridest. Järgnevas peatükis antakse ülevaade magistritöö eesmärgi saavutamiseks läbi viidud kvalitatiivsest uurimusest.



### **3. KESTLIKKUSARUANNETE AUDITEERIMINE EESTIS**

Käesoleva magistritöö eesmärk on välja selgitada, kuidas plaanivad audiitorid valmistuda kestlikkusaruannete auditeerimiseks ning millised on sellega kaasnevad väljakutsed. Antud peatükis annab autor ülevaate eesmärgi täitmiseks läbi viidud empiirilisest uurimusest.

Peatükk jaguneb kolmeks osaks. Esimeses osas tutvustatakse uurimismeetodit ja valimi moodustamist. Teises osas tuuakse välja tulemused. Viimases osas esitatakse uurimuse järeldused.

#### **3.1. Uurimismeetodi valiku ja valimi kirjeldus**

Käesolevas alapeatükis kirjeldatakse uuringu metoodika valiku aluseid, valimi moodustamise aluseid ning antakse ülevaade valimist.

Magistritöö eesmärgi saavutamiseks kasutatakse kvalitatiivset meetodit. Meetodi valik on asjakohane, sest töö eesmärk on kirjeldav. Kvalitatiivse meetodi tüüpilistemaks joonteks on teadmiste ja andmete kogumine tegelikus keskkonnas, andmete kogumiseks eelistatakse inimesi kasutades intuitiivset analüüsi, uurimisobjektid valitakse eesmärgipäraselt (Hirsjärvi *et al*, 2005). Kvalitatiivsete andmete kogumisel kasutatakse küllasuse mõistet, mis tähendab, et andmestik on piisav seni kuni need annavad uurimisprobleemi kohta uut teavet (*Ibid.*).

Uurimismeetodi valikul on oluline otsitava teabe iseloom ja otsimise koht. Kvalitatiivset uurimust kasutatakse siis, kui soovitakse rõhutada uurimisobjekti kui subjekti, uuritud valdkond on vähe uuritud või soovitakse saada põhjalikumat teavet (*Ibid.*). Autorile teadaolevalt on uuritud suurettevõtete hoiakuid kestlikkusaruandluse suhtes ning kestlikkusaruandluse ekspertide arvamusi, kuid ei ole keskendunud ainult vandeaudiitoritele.

Tulenevalt eelnevast, kuna kestlikkusaruandlus ja selle auditeerimine on uudne teemavaldkond ja soovitakse põhjalikumat teavet vandeaudiitori kui subjekti kohta, on autor valinud uurimismeetodiks poolstruktureeritud intervjuud. See tähendab, et intervjuueerija on koostanud

intervjuu kava ja küsimuste suunad, kuid täpsemad küsimuste sõnastused ja nende esitamise järjekord võivad intervjuueerimise käigus muutuda (Eriksson & Kovalainen, 2008). Lisaks sobib vastav intervjuueerimise viis ka täiendavate küsimuste esitamiseks.

Magistritöö teema uurimiseks viis autor läbi viis poolstruktureeritud intervjuud vandeaudiitoritega. Selleks, et intervjuudest saadav informatsioon oleks laiapõhjaline, hõlmas valim erineva taustaga audiitoreid nii väikeettevõtetest kui ka *Big 4*-ist (rahvusvahelised audiitoribürood: Deloitte, EY, KPMG, PwC). Lisaks soovis autor välja tuua ka võimalikud erinevused kestlikkusaruandlusega seotud informatsiooni omandamisel olenevalt audiitorbüroo suurusest. Valimi moodustamisel tugines autor Audiitorkogu koduleheküljel olevale vandeaudiitorite nimekirjale ning samuti enda ja juhendaja tööalaselt saadud teadmiste. Kokku saadeti intervjuukutse 21-le valitud vandeaudiitorile ning neist oli nõus intervjuus osalema kuus audiitorit. Intervjuud viidi läbi 2023. aasta sügisel. Tabelis 3 on välja toodud intervjuueeritavaid iseloomustav üldine taust. Anonüümsuse säilitamise huvides ei ole välja toodud audiitorettevõtja nimetust, vaid on kirjeldatud, kas vandeaudiitor töötab *Big 4*-is, muus globaalse võrgustikuga ettevõttes või on üksikaudiitor. Lisas 1 on välja toodud vandeaudiitoritele intervjuuküsimused, mis on koostatud lähtuvalt magistritöö eesmärgist. Intervjuu küsimuste koostamisel tugines autor teoreetilises osas saadud teadmiste ning erialaselt saadud informatsioonile.

Tabel 3. Informatsioon intervjuueeritavate kohta.

Intervjuueeritava number	Informatsioon intervjuueeritava kohta
1	muu globaalse võrgustikuga ettevõtte
2	<i>Big 4</i>
3	muu globaalse võrgustikuga ettevõtte
4	üksikaudiitor
5	muu globaalse võrgustikuga ettevõtte
6	muu globaalse võrgustikuga ettevõtte

Allikas: autori koostatud.

Täiendavalt viis autor läbi intervjuu Audiitorkogu presidendiga (isiku tuvastamine on kooskõlastatud intervjuueeritavaga). Intervjuu käigus selgunud arvamused ja mõtted on järgnevas alapeatükis välja toodud üldistavalt Audiitorkogu seisukohast. Intervjuu eesmärk oli teada saada Audiitorkogu plaanidest seoses kestlikkusaruandlusega, vandeaudiitori täiendkoolitustest, lisaks

ka tulevaste vandeaudiitorite kutseeksami olemusest ning kehtivatest ja tulevikus kehtima hakkavatest standarditest.

Kõik läbi viidud intervjuud toimusid videointervjuudena *Microsoft Teams* keskkonnas. Intervjuude kestus oli 20 kuni 51 minutit. Neli intervjuud transkribeeriti veebipõhise kõnetuvastuse programmiga, mis põhineb TTÜ Küberneetika Instituudi foneetika- ja kõnetehnoloogia laboris väljatöötatud tehnoloogiatel (Olev & Alumäe, 2022). Kaks intervjuueeritavat keeldusid intervjuu salvestamisest ning autor kirjutas nende mõtted ja arvamused üles intervjuu käigus ning neid täiendati koos intervjuueeritavaga. Kõnetuvastuse programmiga transkribeeritud tekstifaile on korrigeeritud ning transkriptsioonid on puhastatud kujul, eemaldatud on parasiitsõnu ning sõnakorduseid. Ajutine link hindamiskomisjonile puhastatud transkriptsioonidele on saadaval Lisas 2.

Intervjuude tulemuste analüüsimiseks kasutatakse teema-analüüsi meetodit. Braun & Clarke (2006) kirjeldavad seda, kui meetodit andmetes sisalduvate muustrite tuvastamiseks, analüüsimiseks ja esitamiseks. Kuigi teema-analüüsi meetod on laialdaselt kasutusel, ei ole selle meetodi definitsiooni ja rakendamise kohta ühist selgust. Autor kasutab käesolevas magistritöös intervjuude analüüsimiseks Braun & Clarke (2006) koostatud kuue-etapilist juhendit:

- 1) Andmetega tutvumine – intervjuude transkribeerimine ja läbi lugemine;
- 2) Esialgsete koodide loomine– kogu andmekogumist huvitava informatsiooni kodeerimine;
- 3) Teemade otsimine – koodide ühendamise potentsiaalseteks teemadeks;
- 4) Teemade ülevaatus – esialgselt määratud teemade täpsustamine, teemade visuaalne kaardistamine;
- 5) Teemade defineerimine ja nimetamine – teemade määratlemine ja nimetuse leidmine;
- 6) Analüüsi koostamine.

Pärast intervjuude transkribeerimist ning korrigeerimist kaardistas autor esmased koodid huvipakkuvatele teemadele tugenedes erialasele kirjandusele ja andmete ülevaatamisele. Seejärel määratles autor teemad vastavalt peamistele rõhuasetustele, mis intervjuudes esile tulid. Pärast esialgsete teemade ülevaatamist ja korrigeerimist ning intervjuude oluliste mõtete ja arvamuste uuesti läbilugemist defineeris autor lõplikud teemad ja nende alamteemad, mis on esitatud Lisas 3. Viimase sammuna koostas autor analüüsi tulemuste kirjaliku kokkuvõtte, mis esitatakse järgmises magistritöö alapeatükis.

## 3.2. Intervjuude tulemused

Käesolev alapeatükk kirjeldab kvalitatiivse uuringu tulemusi. Alapeatükk on jaotatud omakorda osadeks tuginedes eelmises alapeatükis kirjeldatud teema-analüüsi meetodi tulemusel saadud teemadeks.

Intervjuukutse saadeti kokku 21-le vandeaudiitorile. Kohalike audiitorettevõtjate, kes ei ole osa globaalse võrgustikuga audiitorettevõttest, saadetud intervjuukutsetest loobuti kümnel korral, tuues enamasti põhjuseks teadmiste puudulikkuse kestlikkuse teema kohta. Selle põhjal võib järeldada, et antud audiitorettevõtetal puuduvad sellised kliendid, kellele rakendub kestlikkusaruandluse kohustus, mistõttu vandeaudiitoritel ei ole hetkel otsest vajadust omandada teadmisi kestlikkusaruandluse auditeerimise kohta.

### Arvamus kestlikkusaruandluse kohustusest

Autori hinnangul oli paslik intervjuusid alustada vandeaudiitorite enda arvamuse uurimisega. Küsimuse esitamisega soovis autor teada saada intervjuueeritavate isikliku arvamusena, kas nende hinnangul on kestlikkusaruande koostamine vajalik. Tuginedes magistritöö esimeses peatükis väljatoodule, siis kestlikkusaruandluse kohustuse üks peamisi põhjusi on kliima soojenemine, mis omakorda on viinud Euroopa tasandil säästva arengu plaanini. Arvamus kestlikkusaruande koostamise kohustusest olid varieeruvad. Intervjuueeritava 2 ja intervjuueeritava 4 arvates on aruandluskohustus paneb ettevõtteid rohkem avalikustama oma tegudest ja plaanidest, kuidas nad panustavad ühiskonda ja jätkusuutlikusele. Samas on teised intervjuueeritavad autori hinnangul skeptilisel seisukohal. Nende arvates ei ole kestlikkusaruande koostajatele ning teistele sellega kokkupuutuvatele isikutele selgitatud, kuidas selle koostamine saavutab eesmärgi.

Intervjuueeritav 1 on öelnud: "(...) kestlikkusaruandluse koostamine iseenesest keskkonnavalaste, sotsiaalsete ja majandusliku kestlikkuse eesmärkide saavutamist ei garanteeri, siis oleks äärmiselt oluline (...) enne aruandluse kohustust selle protsessi laiem teadus- ja faktipõhine tõendamine ning selgitamine. Vastasel juhul võib meil olla üks ressursimahukas ja detailne aruandluse protsess lisaks, aga kestlikkuse olulised teemad on ikka realselt lahendamata."

Intervjuueeritav 1 esitab ka olulisi küsimusi seoses kestlikkusaruandluse kohustusega, puudutades kliima soojenemise inimtekkelist mõju ning selle vähendamise võimalusi, hetkel seatud

kliimaeesmärkide reaalsust ja saavutatavust planeeritud meetmetega, samuti fossiilkütuste olulise vähendamise teostatavust energiasektoris lähima paarikümne aasta jooksul.

Autori hinnangul on intervjuudes läbiv arvamus, et aruandluskohustuse rakendumise kohta on palju informatsiooni, kuid ei ole piisavat selgitatud, mis põhjusel on see oluline. Samuti tunnistatakse, et kestlikkusaruandluse kohustusele vastamiseks peavad ettevõtted, kellele rakendub aruandluskohustus 2024. majandusaastal, tegema suuri investeeringuid. Euroopa Liit on toonud välja Kestlikule majandusele ülemineku strateegias, et Euroopal on vaja ainuüksi sellel aastakümnel teha investeeringuid hinnanguliselt 350 miljardit eurot aastas, et saavutada 2030. aastaks heitkoguste vähendamise eesmärk. Selle ja muude keskkonnanäesmärkide saavutamiseks peavad olema kooskõlas nii era- kui ka avaliku sektori rahastamisallikad. (Kestlikule ..., 2021)

Vastavalt CSRD direktiivile toimub kestlikkusaruandluse kohustuse kohaldumine vastavalt ettevõtte suurusele ning rakendub järk-järgult esmalt 2024. aastal avaliku huvi üksustele, 2025. aastal kõikidele suurettevõtjatele 2026. aastal väikese ja keskmise suurusega avaliku huvi üksustele (EL direktiiv 2022/2464). Vandeaudiitorite hinnangul on selline järk-järgult vastuvõtmine mõistlik ja läbi mõeldud. Paljud suurettevõtted ja avaliku huvi üksused avalikustavad juba praegu vabatahtlikult oma kestlikkusteavet soovides olla oma investoritele, klientidele, pankadele ja muudele osapooltele läbipaistvamad. Intervjueeritava 4 arvates on oluline teada saada, kuidas ettevõtted panustavad keskkonda, et oma ökoloogilist jalajälge vähendada. Lisaks on suurettevõtete ja avaliku huvi üksuste kestlikkusaruanded justkui teejuhiks teistele ettevõtetele. Väike- ja keskmise suurusega ettevõtetele võib olla esmalt palju nõuda lisainvesteeringuid, et analüüsida ettevõtte riskijuhtimise protseduuri kestlikkuse nurga alt.

Kestlikkusaruandluse kohustus rakendub järgmise kolme aasta jooksul hinnanguliselt 350-le Eesti ettevõttele. Intervjuudest selgus, et Euroopa Liit on praegusel hetkel planeerimas ettevõtte suuruse määratlemise piirmäärade tõstmist, et viia need inflatsiooniga kooskõlla. Vastavalt intervjueeritava 5 öeldule, langeb nende muudatuste tulemusel kestlikkusaruandluse kohustus Eestis hinnanguliselt 300 ettevõttele. Kuigi kohustus langeb, peab arvestama ka inflatsiooniga, mille tulemusena võivad siiski paljude ettevõtete piirmäärad ületada lävendeid.

Intervjueeritavate hinnangul on kestlikkusaruandlus vajalik, et ettevõtted saaksid avalikustada oma tegevusega seotud võimalikke tagajärgi. Samas on oluline aruandluskohustusega ettevõtetele

selgitada taustainformatsiooni, mille alusel ja mis põhjusel on vastav aruandlus oluline ja vajalik. Vastasel juhul muutub aruandluskoostus ressursimahukaks lisaprotsessiks.

### **Isiklik kokkupuude ja hinnang tulevaseks võimalikuks töömahuks**

Kui ettevõttele rakendub kestlikkusaruandluse kohustus, siis rakendub ka sellele sõltumatu kontrolli kohustus. Vastavalt kestlikkuse direktiivile saab esialgu tegemist olema piiratud kindlustandva töövõtuga ehk ülevaatusega, mille tulemusel audiitor annab kokkuvõtte, kas aruanne on tuvastatud olulisi väärkajastamisi. 2028. aastal kohustab direktiiv Euroopa Liitu vastu võtma auditeerimise standardi, mis tähendab, et tegemist saab olema põhjendatud kindlustandva töövõtuga ehk auditiga. (EL direktiiv 2022/2464)

Autor uuris intervjuueeritavatel, kui palju on nende portfellis kliente, kellele rakendub kestlikkusaruannete kontrollikohustus ning kuidas nad hindavad praeguste parimate teadmistega enda töömahtu nende kontrollimisel. Juhtudel, kui vandeauditiiril ei ole selliseid töövõtte, kus peaks ka kestlikkusaruannet kontrollima, uuris autor, kas nad tulevikus aktsepteeriks töövõtu uue kliendiga, kellele rakendub kestlikkusaruande kontroll.

Intervjuueeritavate arvates ei saa praegusel hetkel anda hinnangut, kui suur saab olema kestlikkusaruande auditeerimise töömaht. Kuigi paljud ettevõtted Eestis avalikustavad juba praegu oma aruannetes, ei ole see Big 4 vandeauditiitori sõnul kindlasti see maht, mis vastaks direktiivi kriteeriumitele. Kuna esimestel aastatel saab tegemist olema piiratud kindlustandva töövõtuga, siis sellest tulenevalt ei plaanite läbi viia detailseid protseduure, et üle kalkuleerida topeltolulist, vaid pigem leida indikatsioone, ega kestlikkusaruandes ei ole olulises osas midagi välja jäetud. Kindlustandvate töövõttude roll siinkohal saabki olema läbipaistvuse ja vastutustundliku ettevõtte maine kujundamine läbi kestlikkusaruannete (Issa & Hanaysha, 2023). Kui ettevõtte on põhjalikult valmistunud ning lahti mõtestanud oma tegevused, siis audiitoril, kes on selle kliendiga eelnevalt kokku puutunud, ei ole keeruline seda auditeerida. Lisaks leitakse, et sarnaselt raamatupidamisaruande auditeerimisele, sõltub auditi maht oluliselt ka ettevõttest – millises tegevusvaldkonnas ettevõtte tegutseb, milline on ettevõtte struktuur, kas ja millises mahu on ettevõtte kasutanud välist abi kestlikkusaruande koostamisel ning paljudest muudest aspektidest.

Rahandusministeeriumi korraldatud teabepäeval toodi välja, et sarnaselt finantsaruandele kontrollimisele on kestlikkusaruande kontrollimine riskipõhine, mis tähendab, et audiitor hindab

ettevõtte võimalikke väärkajastamise riske ning määrab nende põhjal auditi protseduurid. Mida suurema ja kvaliteetsema ettevalmistuse on ettevõtte ise ära teinud, seda vähem peab audiitor minema süvitsi erinevatesse teemadesse riskide maandamiseks. Omakorda tähendab see vähem tööd nii audiitorile kui ka ettevõttele. Kestlikkusaruandluse kontrollimisel on oluline ettevõtte enda kvaliteetne ettevalmistus ning samas ka auditimeeskonna piisavad oskused ja teadmised kestlikkusaruandluse töövõtte läbi viia. (Rahandusministeerium ..., 2023)

Direktiivi kohaselt hakkab kehtima ka konsolideerimiserand, mis tähendab, et grupis olev tütaretevõtte on vabastatud kestlikkusaruande koostamisest, kui seda on tehtud emaettevõtte aruandes (EL direktiiv 2022/2464). Küll aga peab tütaretevõtte oma majandusaasta aruandes viitama vastavale kestlikkusaruandele. Audiitorkogu viis läbi küsitluse nendes ettevõtetes, kellele esialgsete kalkulatsioonide järgi hakkab kestlikkusaruandluse kohustus rakenduma, uurides, millised on nende plaanis kestlikkusaruandluse avalikustamisega. Tulemusest selgus, et 50% neist plaanivad hakata koostama kestlikkusaruannet, 30% hakkavad kasutama konsolideerimiserandit ehk nende emaettevõtte koostab kestlikkusaruande, ning 20% hinnangul ei ole nad grupitasandil olulised ehk nad ei hakka seda üldse koostama. Arvestades, et praeguste piirmäärade järgi rakendub kestlikkuse aruandluskohustus Eestis 350-le ettevõttele, siis eelpool toodud küsitluse järgi hakkavad kestlikkusaruannet koostama 175 ettevõtet. Kui Euroopa tasandil muudetakse ettevõtete suuruste piirmäärasid, siis võib hakata kestlikkuse aruandluskohustus rakenduma 150 ettevõttele (vt tabel 4). Siinkohal tuleb silmas pidada, et küsitluses välja toodud hinnangud on ettevõtted teinud ise ning lõplikud aruandekohuslaste arvud selguvad seadusandluse vastuvõtmisega ning vastava praktika tulemusel.

Tabel 4. Kestlikkuse aruandluskohuslaste arv enne võimalikku piirmäärade muutumist.

Ettevõtete hinnangud	Enne piirmäärade muutmist	Pärast piirmäärade muutmist
Koostavad kestlikkusaruande (50%)	175	150
Kasutavad konsolideerimiserandit (30%)	105	90
Ei ole grupi tasandil olulised ega teekumbagi (20%)	70	60
Kokku	350	300

Allikas: autori koostatud arvutused intervjuude põhjal.

Intervjueeritavad, kelle portfellis ei ole hetkel selliseid ettevõtteid, kellele rakenduskestlikkusaruande kontrollikohustus järgnevate aastate jooksul, ei pelga aktsepteerimast kontrollikohustusega ettevõtteid. Samas sõltub ka ettevõtte enda valmisolekust, sest ettevõtte, kes ei ole koostanud kestlikkusaruannet, ei saa eeldada, et audiitor koostab ja kontrollib selle. Vastavalt kutsetegevuse standarditele ei ole lubatud audiitoril kontrollida enda koostatud aruannet.

Intervjueeritavad vandeaudiitorid ei ole praegusel hetkel kokku puutunud kestlikkusaruandega, mis vastaks täielikult kestlikkuse direktiivi nõuetele. Seetõttu on keeruline hinnata aruande auditeerimisele kuluvat aega võrreldes finantsauditiga. Küll aga sõltub see suuresti ettevõtetest ning nende eeltööst. Mida suurema ja kvaliteetsema eeltöö on ettevõtteid ise teinud, seda vähem peab audiitor riskide maandamiseks protseduure teostades süvitsi minema.

### **Tulevased koolitused**

Kestlikkuse direktiivi kohaselt võib kestlikkusaruannet auditeerida audiitor, kes on läbinud selleks vastava kutseeksami (EL direktiiv 2022/2464). Audiitorkogul on plaanis korraldada 2024. aasta teises pooles kestlikkusaruannete koolitus, mille järel on audiitoritel võimalus läbida kutseksam. Autor uuris intervjueeritavatelt, kas neil on plaanis läbida vastav kutseksam omandamiseks luba kestlikkusaruannete auditeerimiseks. Lisaks küsis autor, kas koolitusest praktikani on mõistlik ajavahemik, arvestades, et juba 2025. aastal peaksid nad andma välja ostuseid auditeeritud kestlikkusaruannete kohta.

Kuigi Eesti seadusandluses ei ole magistritöö kirjutamise ajal direktiivi vastu võetud, on teada, et vandeaudiitorid hakkavad tulevikus jagunema kolmeks – vandeaudiitorid, finantsvandeaudiitorid ning kestlikkusvandeaudiitorid. Kõikidel praktiseerijatel, kes soovivad omandada vandeaudiitori kutse, on võimalus otsustada, kas nad soovivad saada finants-, kestlikkus- või mõlema valdkonna vandeaudiitoriteks. Kui praegu peavad kõik vandeaudiitoriks pürgijad läbima kõik eksamimoodulid, siis tulevikus lisatakse juurde kestlikkuse moodul, mille läbimisel on audiitoril õigus anda otsuseid kestlikkusaruannete kohta. Neil vandeaudiitoritel, kes ei ole kestlikkuse moodulit läbinud, ei ole õigust kestlikkusauditeid läbi viia. Samamoodi ka vastupidi – neil kestlikkusvandeaudiitoritel, kes ei ole läbinud vastavad mahus finantsauditite mooduleid, ei ole õigust läbi viia finantsauditeid.



Kestlikkuse direktiivi kohaselt peab vandeaudiitoriks pürgija kestlikkuse kutseksam hõlmama järgmisi teemasid (EL direktiiv 2022/2464):

1. Kestlikkusaruandega seotud olulised nõuded ja standardid;
2. Kestlikkusanalüüs;
3. Kestlikkusaspektidega seotud hoolsuskohustuse täitmise tegevused;
4. Kestlikkusaruande audiitorkontrolli standardid.

Audiitorkogu esialgsete andmete põhjal on Eestis ligi 45 audiitorbürood, kelle klientidele rakendub lähiaastatel kestlikkuse aruandluskohustus, mis tähendab, et auditeerimiskohustus ei ole kaugeltki ainult suurematel audiitorbüroodel. Kuigi 2025. aastal on eelneva majandusaasta kestlikkusaruannete audiitorkontrolli kohustus Audiitorkogu hinnangul veidi enam kui kümnel ettevõttel, siis 2026. aastal nende ettevõtete arv kümnekordistub. See tähendab, et kestlikkusvandeaudiitorite koolitusvajadus suureneb.

Kuna kestlikkuse direktiiv ei ole otsekohalduv, siis intervjuude läbiviimise ajal oli teada, et direktiiv ei ole Eesti seadusandluses veel vastu võetud, vaid selle tähtaeg on 6. juuli 2024. Sellest tulenevalt tõdesid intervjuueeritavad, et vastavaid koolitusi ei ole võimalik enne seda korraldada. Kuigi audiitorettevõtjate kliendid sooviksid võimalikult varakult lepinguid sõlmida ja informatsiooni vajalike materjalide kohta, ei ole võimalik seda teha enne, kui direktiiv on seadusandluses vastu võetud.

Täiendavalt uuris autor globaases võrgustikus töötavatelt vandeaudiitoritelt, milliseid koolitusi on võrgustiku poolt toimunud ja millised on plaanis. Audiitoritele on toimunud Euroopa kestlikkusaruandluse standardeid tutvustavad koolitused ning tulemas on raporteerimise ja auditeerimise suunal mitmeid koolitusi. Lisaks on koolitused käsitletud ka kestlikkuse riskide hindamist ja nende maandamist. Riskide hindamine viidi läbi nii taastumatute loodusvarade kaevandamisega tegeleva ettevõtte kui ka taastuvenergia tootmisega tegeleva ettevõtte näitel.

Enamik intervjuueeritud vandeaudiitoritest kavatseb osaleda Audiitorkogu koolitustel ning omandada kutseksami läbimisega õigus kestlikkusaruannete kontrollimiseks. Lisaks on globaalsesse võrgustikesse kuuluvatel vandeaudiitoritel juba läbitud või plaan läbida nii arvestus- kui ka kontrollistandardite täiendavad koolitused, mis on korraldatud võrgustike poolt.

## **Kestlikkusaruannete kontrolliks kohalduvad standardid**

Kestlikkusega seotud teabe kontrollimisel on hetkel rahvusvaheliselt kasutuses kaks standardit. ISAE 3000 rahvusvaheline kindlustandvate töövõtude standard käsitleb töövõtte, mis on muud kui möödunud perioodide finantsinformatsiooni auditid või ülevaatused. Standard kehtib nii piiratud kui ka põhjendatud kindlustandvas töövõtus. ISAE 3410 on rahvusvaheline standard kasvuhoonegaaside aruannete kindlustandvate töövõttudeks. Eestis seda laialdaselt ei kasutata, kuid näiteks Enefit Green on oma 2020. ja 2021. aasta majandusaasta aruandes tõendanud süsiniku jalajälje aruannet selle standardi alusel (Enefit ..., 2022).

Rahvusvaheline auditeerimise ja kindlustandvate töövõtude standardite komitee on avalikustanud esmase versiooni standardist ISSA 5000, mille põhjal kestlikkusaruandluse kontrollimise töövõtte läbi viia. Lõplik versioon plaanitakse vastu võtta 2024. aasta lõpus. Sarnaselt ISAE 3000-le käsitleb loodav ISSA 5000 nii piiratud kui põhjendatud kindlustandva kestlikkuse töövõtte arvestades ka erinevate jurisdiktsioonide nõutavat kestlikkuse teabe arengu kiirust. (IAASB, 2023)

Autor uuris intervjueeritavatelt, kas nad on tutvunud ISSA 5000 projektiga ning milliseid standardeid nad plaanivad oma töös kasutama hakata. Võttes arvesse asjaolusid, et uue standardi lõplik versioon plaanitakse vastu võtta 2024. aasta lõpus ning ettevõtte, kellele rakendub aruande kontrollikohustus juba 2024. aastal, soovivad audiitoritega lepinguid sõlmida tavapäraselt juba sama aasta teises pooles, siis ei ole võimalik töövõtte planeerides tugineda veel ISSA 5000-le.

Intervjueeritavate hinnangul ei pruugi aga ISAE 3000 ära katta kõiki valdkondi, mis Euroopa kestlikkuse direktiiv nõuab, kuid täpsemalt saab hinnata järgnevate aastate jooksul, kui vastav seadusandlus on vastu võetud. Vastavalt kestlikkuse direktiivile Euroopa Liidus kehtima hakkavad kontrollistandardid võetakse vastu tunduvalt hiljem – piiratud kindlustandva töövõtu standard 2026. aasta teises pooles ning põhjendatud kindlustandva töövõtu standard 2028. aasta teises pooles. Intervjueeritavate arvates võiks Euroopa Liit standardite loomisel võtta aluseks juba kehtiva ISSA 5000, mis on selleks ajaks kasutusel olnud piisavalt kaua ning eraldi kontrollistandardit, mis vastaks ka rahvusvahelistele kindlustandvate töövõtude standardile, ei näe mõtet luua.

Kuna kestlikkusaruannete kontrollikohustus rakendub juba 2024. aasta aruannetele, siis plaanivad vandeaudiitorid esialgu kestlikkusaruannete kontrollimisel kasutada ISAE 3000. Kuid vastava

standardi kasutamine globaalsetes audiitorettevõtetes sõltub ka võrgustikus kehtestatud poliitikast ning suunitlustest. Intervjuude põhjal ei ole globaalsed võrgustikud veel määranud, millist standardit vastavates töövõttudes kasutada, kuid nii kaua kuni ISSA 5000 ei ole veel vastu võetud, tuginevad vandeaudiitorid töövõttudes ISAE 3000-le.

### **Kestlikkusaruandlus tulevikus**

Vastavalt kestlikkuse direktiivile rakendub aruandluskohustus järkjärgult olenevalt ettevõtte suuruselt. Lisaks planeeritakse rakendada ka sektoripõhiseid standardeid näiteks transpordi- või põllumajandusvaldkonnas tegutsevatele ettevõtetele. Autor uuris intervjueeritavalt, mis on nende hinnang teema arengu kiirusest ning millised võivad olla kestlikkusaruandluse arenguperspektiivid.

Kuigi mainitud arvestusstandardid ning vastavad kontrollistandardid on veel vastu võtmata ja valmimas, tõdevad intervjueeritavad, et kestlikkusaruandluse valdkond on kiiresti arenenud ning selle juures ei ole vastav informatsioon liikunud piisavalt kiiresti või laiemaid kanaleid mööda. Vandeaudiitorid lisavad ka asjaolu, mida varem ettevõtted hakkavad keskenduma kestlikkusaruandluse kohustusele ja sellega kaasnevatele vajalikele tegevustele, seda lihtsamini ja kiiremini möödub selle kontrollimisprotsess.

Intervjueeritav 2 võrdleb aruandluskohustuseks valmistumist kooliülesandega, millel on kindel tähtaeg – mida hiljem hakata tegema, seda keerulisem tundubki. Kui alustada varakult, siis on aega ettevõtte jaoks läbi mõtestada aruandluse olemus, millised protsessid kaasnevad aruandluseks vajalike andmete kogumiseks ning kaua see aega võtab. Kui kestlikkusaruandluse koostamisega kaasnevad protseduurid muutuvad liialt keeruliseks ettevõtte enda jaoks, siis peab kaaluma välise abi kasutamist või erialaste teadmistega töötajate värbamist. Vandeaudiitori hinnangul on oluline, et ettevõtte juhatuse tasandil oleks ka vastavate teadmistega inimene, kes toetaks ja suunaks kogu protsessi, mis kaasneb aruandluskohustusega.

Vandeaudiitorite jaoks on oluline, et viie või kümne aasta pärast analüüsitaks, kas ja mis määral antud aruandluskohustus on toonud kasu, kuidas aruandluskohustus muutnud ettevõtteid keskkonnasõbralikumaks ning mis mõju on see avaldanud tarneahelatele. Analüüsi tulemusel võiks selguda, kas tarbijad, kliendid, investorid ja muud seotud osapooled on kasutanud kestlikkusaruannetest saadud informatsiooni ning teinud teadlikumaid otsuseid selle põhjal.

Vastasel juhul on aruandluskohustus ja sellega kaasnevad tegevused ressursi- ja ajakulukad protsessid.

Kestlikkusaruandlus on paljudele ettevõtetele mahukas ning peab teenima oma eesmärgi, seetõttu on oluline, et sellest saadavat mõju analüüsitaks ning esitataks nii ettevõtetele kui ka audiitoritele. Järgmises alapeatükis analüüsib autor saadud tulemuste põhjal tehtud järeldusi ning annab ülevaate võimalikest ettepanekutest.

### **3.3. Intervjuude järeldused**

Järgnevas alapeatükis esitatakse läbi viidud uurimuse tulemuste järeldused. Magistritöö eesmärk on uurida vandeaudiitorite valmisolekut kestlikkusaruannete auditeerimiseks.

Autor uuris esmalt vandeaudiitorite arvamust kestlikkusaruandluse koostamise kohustusest. Intervjueeritavate seisukohast on kestlikkusaruandluse esitamine vajalik, et ettevõtted avalikustaksid oma tegevuse läbipaistvust ja sellega seotud võimalikke mõjusid. Siiski on määrava tähtsusega selgitada aruandluskohustuslikele ettevõtetele taustinformatsiooni, miks selline aruandlus on vajalik ning millistel alustel seda rakendatakse. Vastasel korral võib aruandluskohustus kujuneda ressursimahukaks lisaprotsessiks.

Intervjueeritavad vandeaudiitorid pole veel kokku puutunud kestlikkusaruandlusega, mis vastaks täielikult CSRD nõuetele. See teeb keeruliseks hinnata, kui palju aega võib kestlikkusaruande auditeerimine võtta võrreldes finantsauditi ajakuluga. Tegelikult sõltub see suurel määral ettevõtetest ja nende poolt tehtud ettevalmistustööst. Mida põhjalikumad ja kvaliteetsemad ettevalmistustööd ettevõtted ise teevad, seda vähem peab audiitor riskide maandamiseks auditi protseduurides süvitsi kontrollima.

Kestlikkusaruannete kontrollimise kohustus rakendub juba 2024. aasta aruannetele ning peetud intervjuudest selgub, et vandeaudiitorid plaanivad kestlikkusaruannete auditeerimisel kasutada ISAE 3000-t. Ent standardite rakendamine rahvusvahelistes audiitorettevõtetes sõltub ka võrgustike kehtestatud poliitikast ja suundumustest. Intervjuudest selgub, et seni kuni ISSA 5000 pole veel vastu võetud, toetuvad vandeaudiitorid ISAE 3000-le. Enamus intervjueeritud vandeaudiitoritest plaanib osaleda Audiitorkogu korraldatavatel koolitustel ning soovib läbida

eksami, mis annab õiguse kontrollida kestlikkusaruandeid. Lisaks on rahvusvahelistesse võrgustikesse kuuluvatel vandeaudiitoritel juba läbitud või plaanis läbida täiendavaid koolitusi nii raamatupidamis- kui ka auditeerimisstandardite osas.

Autori hinnangul on audiitorid teadlikud kestlikkusaruannete auditeerimise kohustusest ning sellega rakenduvast kohustuslikust täiendõppest. Teisalt ei ole praegu võimalik hinnata aruannete auditeerimise töömahtu, sest Eestis veel ei ole täielikult CSRD nõuetele vastavat ning töömaht sõltub ettevõtete enda ettevalmistusest. Intervjueeritavad tõdevad, et aruandluskohustus on oluline kliimasoojenemise vähendamiseks ning ettevõtete tegevuse läbipaistvuse suurendamiseks, küll aga ei ole audiitorid saanud piisavat informatsiooni selle rakendumise sügavamatest põhjustest. Kestlikkusaruannete koostamine on ressursi- ja ajamahukas paljudele ettevõtetele ning samuti nende auditeerimine, mistõttu on intervjueeritavatele oluline, et tulevikus viidaks kindlasti läbi aruandluse mõju analüüs ning tulemusi esitletaks kõikidele osapooltele.

## KOKKUVÕTE

Aina aktuaalsemaks muutuvad keskkonnaprobleemid ja nendega kaasnevad kliimamuutused on saanud mitmete rahvusvaheliste organisatsioonide, asutuste ja muude sidusrühmade tähelepanu. Sealhulgas on ettevõtted hakanud avalikustama informatsiooni oma keskkonna- ja sotsiaalalaste eesmärkide kohta. Euroopa Liit on vastu võtnud rohelise kokkuleppe alusel eesmärgi muuta Euroopa 2050. aastaks kliimaneutraalseks. Kliimaalaste eesmärkide saavutamiseks on vajalik ka erasektori panus, mille tõttu võeti vastu Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiiv 2022/2464 ehk äriühingute kestlikkusaruandluse direktiiv, et määrata erasektori kohustuslikud tegevused kliimaneutraalse majanduse saavutamiseks.

Kestlikkusaruandluse direktiivi kohaselt peavad majandusaasta aruande tegevusaruandes hakkama määratud kriteeriumitega ettevõtted avalikustama oma tegevusega kaasnevaid kestlikkusaspekte ning kuidas need mõjutavad ettevõtte arengut, tulemusi ja positsiooni keskkonna suhtes. Direktiiv rakendub järk-järgult vastavalt ettevõtte suurusele ning töötajate arvule. Tulemuste raporteerimiseks on välja töötatud Euroopa kestlikkusaruandluse standardid, millest kaks standardit on kohustuslikud ja ülejäänud kümne puhul tuleb ettevõttel läbi viia olulisuse hindamine. Lisaks Euroopa kestlikkusaruandluse standarditele on muid standardeid kestlikkusaruandluse edendamiseks. GRI standardid annavad ettevõtetele suunised, kuidas avalikustada oma mõjusid keskkonnale ühiskonnale. IFRS Foundation on loonud standardid IFRS S1 ja IFRS S2 kestlikkusalaste aspektide avaldamiseks.

Vastavalt eelpool mainitud direktiivile rakendub kestlikkusteabe raporteerimiskohustusega ka auditeerimiskohustus, mille tulemusel peavad audiitorid kontrollima lisaks finantsteabele ka kestlikkusalast teavet. Esialgu on tegemist piiratud kindlustandvate töövõttudega ehk ülevaatustega, kuid 2028. aastast hakkab tegemist olema ka põhjendatud kindlustandvate töövõttudega ehk audititega.

Magistritöö eesmärk oli välja selgitada, kuidas plaanivad audiitorid valmistuda kestlikkusaruandluse auditeerimiseks ning millised on sellega kaasnevad väljakutsed.

Lähtuvalt eesmärgist seati järgmised uurimisülesanded:

1. Anda ülevaade ettevõtte sotsiaalse vastutuse arengust ja olemusest teoreetilise kirjanduse baasil;
2. Uurida hetkel kehtivaid ning tulevikus kehtima hakkavaid kestlikkuse arvestus- ning kontrollistandardeid;
3. Analüüsida audiitorite valmisolekut ja väljakutseid kestlikkusaruannete auditeerimiseks viies läbi intervjuusid.

Töö eesmärgi täitmiseks viidi läbi kuus poolstruktureeritud intervjuud vandeaudiitoritega ning lisaks uuris autor ka Audiitorkogu presidendilt organisatsiooni plaanidest tulevikus seoses kestlikkusaruandlusega. Vastav uurimismeetod valiti selle tõttu, et teemavaldkond on uudne ning sooviti põhjalikku teavet. Poolstruktureeritud intervjuudele eelnes intervjuu kava ja küsimuste koostamine, samas küsimuste täpsemad sõnastusvormid ja esitamise järjekord võisid intervjuu käigus muutuda vastavalt selle suunale.

Läbi viidud intervjuude analüüsimisel selgusid peamiselt järgmised punktid:

- Vandeaudiitorite hinnangul on kestlikkusaruandluse esitamine vajalik, et ettevõtted tooksid välja oma tegevusega seotud võimalikke mõjusid keskkonnale ja ühiskonnale;
- Intervjueeritavad ei saa hinnata tulevast võimalikku töömahtu, sest hetkel ei ole nad veel kokku puutunud aruandega, mis vastaks täielikult direktiivi nõuetele;
- Intervjuudest selgub, et vandeaudiitorid plaanivad kasutada esialgu kontrollimisel ISAE 3000, kuid ISSA 5000 vastu võtmisel minnakse võimalusel üle sellele;
- Vandeaudiitorid, kelle portfellis on kestlikkusaruandluse kohustusega ettevõtteid, plaanivad osaleda Audiitorkogu korraldatavatel koolitustel ning lisaks omandada kestlikkusvandeaudiitori kutse, mis annab õiguse kontrollida kestlikkusaruandeid.

Kuna kestlikkusaruandluse koostamine on ettevõtete jaoks keeruline ja ressursimahukas protsess, mille jaoks võib tarvis olla ka väliste ekspertide abi, siis on intervjueeritud vandeaudiitorite jaoks oluline, et tulevikus analüüsitakse kohustusliku aruandluse mõju ka keskkonnale. Umbes viie või kümne aasta pärast on oluline teada saada, millisel määral on aruandluskohustus kasu toonud ning kas ettevõtted on muutunud oma tegevuses keskkonnasõbralikumaks. Vastasel juhul kujuneb olulise eesmärgiga kohustuslikult aruandlusest ressursi- ja ajakulukas protsess. Soovitakse, et võimalikku analüüsi esitataks nii ettevõtjatele kui ka audiitoritele.

Kokkuvõtvalt saab öelda, et vandeaudiitorid on teadlikud kestlikkusaruannete auditeerimiskohustusest ning need, kelle portfellis on vastava aruandluskohustusega ettevõtteid, plaanivad omandada vastava õiguse nende auditeerimiseks. Samas ei osata hinnata võimalikku tulevast töömahtu, kuid ollakse teadlikud rakenduvatest standarditest.

Kestlikkusaruannete auditeerimise hõlbustamiseks analüüsis autor rahvusvaheliste suurettevõtete kestlikkusaruannetele sõltumatu välise osapoole väljastatud aruandeid. Analüüsi tulemusel tuuakse välja peamised protseduurid kestlikkusaruannete kontrollimisel:

- Aruannetes esitatud teabe vastavus ettevõtte kehtestatud põhimõtetega;
- Intervjuud ettevõtte juhtkonnaga ning kestlikkusteabe koostamisega seotud töötajatega;
- Aruandes kajastatud andmete kogumiseks, koondamiseks, kontrollimiseks ja analüüsimiseks kasutatavate infosüsteemide ülevaatus;
- Tootmisüksuste ja ettevõtete peakontorite külastus, mis hõlmab detailseid testimisi ning avalikustatud andmete vastavust algdokumentidele;
- Aruandlussüsteemi, aruande ettevalmistamise protsessi ja selle koostamise hindamine.

Autori hinnangul saab antud magistritöö teemat uurida tulevikus erinevatel ajahetkedel. Üheks selliseks on vandeaudiitorite küsitlemine 2025. aastal, kui on väljastatud esimesed otsused avaliku huvi üksuste kestlikkusaruannete kohta, ning teiseks ajahetkeks mõne aasta pärast, kui kestlikkusaruannete audiitorkontroll on rakendunud veelgi suuremale hulgale ettevõtetele.



## **SUMMARY**

### **CHALLENGES OF ESG ASSRUANCE: AN OPINION OF SWORN AUDITORS**

Gerli Ljahovski

Environmental problems are becoming more and more relevant. Due to that climate changes have received the attention of international organizations, institutions and other stakeholders. In addition, a lot of companies have started to disclose information about their environmental and social goals to appear more transparent. The European Union has adopted the goal of making Europe climate neutral by 2050. The contribution of the private sector is also necessary to achieve climate goals. For that was adopted Directive 2022/2464 of the European Parliament and of the Council, or the Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), to determine the mandatory activities of the private sector to achieve a climate-neutral economy.

The sustainability reporting directive imposes an obligation on companies with certain criteria to report sustainability information related to their activities. Companies must report on their environmental, social and governance topics (ESG). The directive will be implemented gradually according to the size of the company and the number of employees. From the financial year starting on January 1, 2024, the reporting must be disclosed by large public-interest entities. In the European Union, sustainability reporting standards (ESRS) have been developed for reporting. The reporting obligation also comes with the third-party assurance obligation, which means that auditors must verify the companies' sustainability reporting.

The aim of the master thesis is to find out how auditors plan to prepare for sustainability reporting assurance and what are the challenges associated to this.

Based on the aim, author set followings tasks:

1. To provide an overview of the development and nature of corporate social responsibility based on theoretical literature;

2. To study the currently valid and future sustainability accounting and control standards;
3. To analyze auditors' readiness and challenges for auditing sustainability reports by conducting interviews.

According to tasks, six semi-structured interviews were conducted with sworn auditors, and in addition, the author also interviewed the president of the Estonian Auditors' Association about the future plans of the organization in relation to sustainability reporting. The research method was chosen because the subject area is new and in-depth information was requested. The semi-structured interviews were preceded by the interview plan and by previously prepared questions, while the more precise wording and the order of the questions could change during the interview according to its direction.

Analyzing the conducted interviews mainly revealed the following points:

- In the opinion of sworn auditors, corporate sustainability reporting is necessary because companies highlight the possible effects of their activities on the environment and society;
- The interviewees cannot estimate the possible future workload, because at the moment they have not yet come across a report that fully meets the requirements of the directive;
- The interviews reveal that the sworn auditors plan to initially use ISAE 3000 for verification, but when ISSA 5000 is adopted, they will switch to it if possible;
- Sworn auditors, whose portfolio includes companies with sustainability reporting obligations, plan to participate in the training organized by the Estonian Auditors' Association and, in addition, to acquire the title of sustainability sworn auditor, which gives the right to check sustainability reports.

Since the preparation of sustainability reporting is a complex and resource-intensive process for companies and may also require help of external experts, it is important for the auditors that the impact of mandatory reporting on the environment will also be analyzed in the future. After five or ten years, it is important to find out to what extent the reporting obligation has brought benefits and whether companies have become more environmentally friendly in their activities. Otherwise, mandatory reporting will turn into a resource- and time-consuming process. In summary, auditors are aware of the obligation of sustainability reports assurance, and those whose portfolio includes companies with the reporting obligation, plan to acquire the right to check sustainability reports.

At the same time, they cannot estimate the possible future workload, but they are aware of the applicable standards.

In order to facilitate ESG assurance, the author analyzed the reports issued by an independent external party to the sustainability reports of large international companies. As a result of the analysis, the main procedures for checking sustainability reports are highlighted:

- Compliance of the information presented in the reports with the principles established by the company;
- Interviews with the company's management and employees involved in the preparation of ESG information;
- Inspection of the systems used to collect, consolidate, check and analyze the data reflected in the report;
- Visits to factories and head offices, which includes detailed testing and compliance of disclosed data with original documents;
- Critical review of the reporting system, the report preparation process and its preparation.

ESG reporting and its assurance are rapidly developing topics which can require a lot of research in the future due to their new and complex area.

## KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

- Abeysekera, I. (2022). A framework for sustainability reporting. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 13(6), 1386-1409. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-08-2021-0316>.
- Adams, C. A., & Abhayawansa, S. (2021). Connecting the COVID-19 pandemic, environmental, social and governance (ESG) investing and calls for 'harmonisation' of sustainability reporting. *Critical Perspectives on Accounting*, 82, 102309. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2021.102309>.
- Aguinis, H., & Glavas, A. (2012). What we know and don't know about corporate social responsibility. *Journal of Management*, 38(4), 932-968. <https://doi.org/10.3389/fpsyg.2016.00144>.
- Apple 2022. majandusaasta finants- ja kestlikkusaruanded. Kasutatud 12. detsember 2023. <https://investor.apple.com/esg/default.aspx>.
- Bakarich, K. M., Baranek, D., & O'Brien, P. E. (2023). The Current State and Future Implications of Environmental, Social, and Governance Assurance. *Current Issues in Auditing*, 17(1), A1-A21. DOI:10.2308/ciia-2022-012.
- Balp, G., & Strampelli, G. (2022). Institutional Investor ESG Engagement: The European Experience. *European Business Law Review*, 22, 869-904. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4353703>.
- Baumüller, J., & Sopp, K. (2021). Double materiality and the shift from non-financial to European sustainability reporting: review, outlook and implications. *Journal of Applied Accounting Research*, 1(23), 8-28. <https://doi.org/10.1108/JAAR-04-2021-0114>.
- Braun, V., Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3:2, 77-101.
- Carroll, A. (1991). The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders. *Business Horizons*, 34(4), 39-48. [http://dx.doi.org/10.1016/0007-6813\(91\)90005-G](http://dx.doi.org/10.1016/0007-6813(91)90005-G).
- Carroll, A. B. (2015). Corporate social responsibility: The centerpiece of competing and complementary frameworks. *Organizational Dynamics*, 44(2), 87-96. <https://doi.org/10.1016/j.orgdyn.2015.02.002>.
- Coca-Cola Company 2022. majandusaasta finants- ja kestlikkusaruanded. Kasutatud 12. detsember 2023. <https://www.coca-colacompany.com/reports/business-and-sustainability-report>.

- Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 2014/95/EL, 22. oktoober 2014, millega muudetakse direktiivi 2013/34/EL seoses mitmekesisust käsitleva teabe ja muu kui finantsteabe avalikustamisega teatavate suuretevõtjate ja kontsernide poolt. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0095>.
- Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 2022/2464, 14. detsember 2022, millega muudetakse määrust (EL) nr 537/2014, direktiivi 2004/109/EÜ, direktiivi 2006/43/EÜ ja direktiivi 2013/34/EL seoses äriühingute kestlikkusaruandlusega. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/HTML/?uri=CELEX:32022L2464>.
- Enefit Green 2022. majandusaasta aruanne. Kasutatud 29. oktoober 2023. [https://enefitgreen.ee/.resources/green/webresources/assets/pdf/investor/2022/EnefitGreen\\_aastaruanne\\_2022\\_est.pdf](https://enefitgreen.ee/.resources/green/webresources/assets/pdf/investor/2022/EnefitGreen_aastaruanne_2022_est.pdf).
- Eriksson, P., & Kovalainen, A. (2008). *Qualitative Methods in Business Research*. London: SAGE Publications.
- Fatima, T., & Elbanna, S. (2021). Corporate Social Responsibility (CSR) Implementation: A Review and a Research Agenda Towards an Integrative Framework. *Journal of Business*, 183(1), 105-121. DOI: 10.1007/s10551-022-05047-8.
- Fera, P., Pizzo, M., Vinciguerra, R., & Ricciardi, G. (2022). Sustainable corporate governance and new auditing issues: a preliminary empirical evidence on key audit matters. *Corporate Governance*, 22(1), 194-211. <https://doi.org/10.1108/CG-09-2020-0427>.
- Fleacă, B., Fleacă, E., & Corocăescu, M. (2023). Sustainability information – analysis of current trends in sustainability monitoring & reporting. *Entrepreneurship and Sustainability Issues*, 10(3), 274-287. DOI:10.9770/jesi.2023.10.3(18).
- Giner, B. & Luque-Vílchez, M. (2022). A commentary on the “new” institutional actors in sustainability reporting standard-setting: a European perspective. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 13(6), 1284-1309. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-06-2021-0222>.
- Giri, F. S., & Chaparro, T. S. (2023). Measuring business impacts on the SDGs: a systematic literature review. *Sustainable Technology and Entrepreneurship*, 2(2). DOI:10.1016/j.stae.2023.100044.
- GRI. (2022). A Short Introduction to the GRI standards. *Global Reporting Initiative*. Kasutatud 25.10.2023. <https://www.globalreporting.org/media/wtafl4tw/a-short-introduction-to-the-gri-standards.pdf>.
- Gu, Y., Dai, J., & Vasarhelyi M. A. (2023). Audit 4.0-based ESG assurance: An example of using satellite images on GHG emissions. *International Journal of Accounting Information Systems*. 30. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2023.100625>.
- Hirsjärvi, S., Remes, P., & Sajavaara, P. (2015). *Uuri ja kirjuta*. Tallinn: Medicina.

- IAASB Understanding International Standard on Sustainability Assurance. (2023). Kasutatud 17. oktoober 2022. <https://www.iaasb.org/focus-areas/understanding-international-standard-sustainability-assurance-5000>.
- IFAC. (2021). The State of Play in Sustainability Assurance. Kasutatud 11. detsember 2023. <https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/frc/assuranceadvisoryservices/downloadabledocuments/auditdatastandards/ifac-sustainability-assurance-reporting-final.pdf>.
- IFRS. (2023). ISSB issues inaugural global sustainability disclosure standards. Kasutatud 27. oktoober 2023. <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2023/06/issb-issues-ifrs-s1-ifrs-s2/>.
- ISAE 3000 (muudetud). Kindlustandvad töövõttud, mis on muud kui möödunud perioodide finantsinformatsiooni auditid või ülevaatused. Kasutatud 12. detsember 2023. <http://www.audiitorkogu.ee/uploads/Standardid%20alates%2001.09.2018/ISRE%20%28EE%29%202400%20%28muudetud%29.pdf>.
- Issa, A., & Hanaysha, J. R. (2023). Achieving sustainable business: The nexus between external sustainability assurance, CSR strategy and emission reduction. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 1-15. DOI:10.1002/csr.2540.
- Kaplan, R., Soonawalla, K., & Stroehle, J. (2021). How to avoid greenwashing through audits? A framework for social and environmental assurance. Kasutatud 11. detsember 2023. <https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/2021-09/Paper%2020How%20to%20avoid%20greenwashing%20through%20audits.pdf>.
- Kestlikule majandusele ülemineku rahastamise strateegia. (2021). Komisjoni teatis Euroopa Parlamendile, Nõukogule, Euroopa majandus- ja sotsiaalkomiteele ning Regioonide komiteele. Euroopa Komisjon. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/ALL/?uri=CELEX:52021DC0390>.
- Kindlustandvate töövõttude rahvusvaheline raamistik (Eesti). Kasutatud: 07. oktoober 2023. <https://www.audiitorkogu.ee/uploads/Standardid%20alates%2001.09.2018/Framework%20%28EE%29%20muudetud.pdf>.
- Komisjoni teatis Euroopa Parlamendile, nõukogule, Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele ning Regioonide Komiteele: ELi uuendatud strateegia aastateks 2011-2014 sotsiaalse vastutuse valdkonnas, KOM/2011/0681. (2011). Kasutatud 07. oktoober 2023. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/?uri=celex%3A52011DC0681>.
- Komisjoni delegeeritud määrus (EL)/, millega täiendatakse Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiivi 2013/34/EL seoses kestlikkusaruandluse standarditega, C/2023/5303. (2023). Kasutatud 28. oktoober 2023. [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/?uri=PI\\_COM:C\(2023\)5303](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/?uri=PI_COM:C(2023)5303).
- Krasodomska, J., Zarzycka, E., & Zieniuk, P. (2023). Voluntary sustainability reporting assurance in the European Union before the advent of the corporate sustainability reporting directive: The country and firm-level impact of Sustainable Development Goals. *Sustainable Development*, 1-13. <https://doi.org/10.1002/sd.2744>.

- Lapati Agudelo, M. A., Johannsdottir, L., & Davidsdottir, B. (2019). A literature review of the history and evolution of corporate social responsibility. *International Journal of Corporate Responsibility*, 4:1. <https://doi.org/10.1186/s40991-018-0039-y>.
- Mõju hindamise aruande kommenteeritud kokkuvõtte. Lisatud dokumendile: Ettepanek: Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiive 2013/34/EL, 2004/109/EÜ ja 2006/43/EÜ ning määrust (EL) nr 537/2014 seoses äriühingute kestlikkusaruandlusega. SWD(2021) 151 final. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/?uri=CELEX%3A52021SC0151>.
- Nestle 2022. majandusaasta kestlikkusaruanne. Kasutatud 12. detsember 2023. <https://www.nestle.com/sustainability/performance-reporting/independent-assurance>.
- Novo Nordisk 2022. majandusaasta finants- ja kestlikkusaruanded. Kasutatud 12. detsember 2023. <https://www.novonordisk.com/investors/esg.html>.
- Olev, A., & Alumäe, T. (2022). Estonian Speech Recognition and Transcription Editing Service. *Baltic Journal of Modern Computing*, 10(3), 409-421.
- Ottenstein, P., Erben, S., Jost, S., Weuster, C. W., & Zülch, H. (2021). From voluntarism to regulation: effects of Directive 2014/95/EU on sustainability reporting in the EU. *Journal of Applied Accounting Research*, 1(23), 55-98. <https://doi.org/10.1108/JAAR-03-2021-0075>.
- Raamatupidamise seadus. RT 2002, 102, 600.
- Rahandusministeeriumi kestlikkusaruandluse teabepäev. (2023). Kasutatud 10. november 2023. <https://www.fin.ee/finantspoliitika-valissuhted/arvestusvaldkond/kestlikkusaruandlus>
- Road to readiness. (2023). KPMG ESG Assurance Maturity Index 2023. Kasutatud 12. oktoober 2023. <https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2023/09/road-to-readiness.html>.
- Sony 2022. majandusaasta kestlikkusaruanne. Kasutatud 12. detsember 2023. [https://www.sony.com/en/SonyInfo/csr\\_report/](https://www.sony.com/en/SonyInfo/csr_report/).
- Sustinere. (2022). ESG ja jätkusuutlikkuse raporteerimine: Eesti 100 mõjukama ettevõtte aastaaruande uuringu tulemused.
- Suutre, S. (2023). Valitsus kiitis heaks kestlikkusaruandluse standardid. Rahandusministeerium. Kasutatud 15.10.2023. <https://www.fin.ee/uudised/valitsus-kiitis-heaks-kestlikkusaruandluse-standardid>
- Tettamanzi, P., Tedeschi, R. G., & Murgolo, M. (2023). The European Union (EU) green taxonomy: codifying sustainability to provide certainty to the markets. *Environ Dev Sustain*, 25(8). DOI:10.1007/s10668-023-03798-6.
- Tsang, A., Frost, T., & Cao, H. (2023). Environmental, Social, and Governance (ESG) disclosure: A literature review. *The British Accounting Review*, 55(1). <https://doi.org/10.1016/j.bar.2022.101149>.

- Unilever 2022. majandusaasta kestlikkusaruanne. Kasutatud 12. detsember 2023.  
<https://www.unilever.com/planet-and-society/sustainability-reporting-centre/>.
- Vander Bauwhede, H., Van Cauwenberge, P. (2022) Determinants and Value Relevance of Voluntary Assurance of Sustainability Reports in a Mandatory Reporting Context: Evidence from Europe. *Sustainability*, 14(15). <https://doi.org/10.3390/su14159795>.
- Vodafone 2022. majandusaasta finants- ja kestlikkusaruanded. Kasutatud 12. detsember 2023.  
<https://www.vodafone.com/about-vodafone/reporting-centre/sustainability-reports>.
- Wirba, A. V. (2023). Corporate Social Responsibility (CSR): The Role of Government in promoting CSR. *Journal of the Knowledge Economy*, 1-27. DOI:10.1007/s13132-023-01185-0.
- Ühinenud Rahvaste Organisatsioon. (2015). Muudame maailma: säästva arengu tegevuskava aastaks 2030. Kasutatud 18. oktoober 2023.  
<https://www.riigikantselei.ee/media/281/download>.
- Yan, M., Jia, F., Chen, L., & Yan, Y. (2022). Assurance process for sustainability reporting: Towards conceptual framework. *Journal of Cleaner Production*, 377.  
<https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2022.134156>.



# LISAD

## Lisa 1. Poolstruktureeritud intervjuu küsimused

1. Mis on teie arvamus kestlikkusaruande koostamise kohustusest?
2. Kas teie arvates peaks olema kestlikkusaruanne kohustuslik või vabatahtlik?

Kestlikkusaruande kohustus rakendub järkjärgult aina väiksematele ettevõtetele järgnevate aastate jooksul. Juba järgmisel aastal plaanitakse välja anda ka sektoripõhilised standardid mitmete valdkondadele (põllumajandus, kaevandus, nafta ja gaas, maanteetransport).

3. Mida arvate sellest, et kestlikkusaruandluse kohustus rakendub ettevõtetele järkjärgult?
4. Kas see leevendab ajakulu väiksematele ettevõtetele?
5. Kas teie portfellis on kliente, kellele rakendub kestlikkusaruande kohustus?
6. Kas olete juba kokku puutunud mõne kestlikkusaruandega?
7. Kui jah, siis kuidas lähenesite sellele? / Kui ei, kuidas plaanite läheneda?

Kestlikkusaruanne osa majandusaasta aruandes võib auditeerida ka vandeaudiitor, kes ei auditeeri finantsaruannet.

8. Mida plaanite tulevikus ette võtta?
9. Kas kasutasite või plaanite tulevikus ka eksperte kaasata?

On hinnatud, et põhjendatud kindlustunde andmisel on kestlikkusaruande auditeerimine kuni 30% praegusest finantsaruande auditeerimise mahust. Esialgu annab audiitor piiratud kindlustunde.

10. Kuidas hindate enda töömahtu?

IAASB on välja andnud projekti International Standard on Sustainability Assurance (ISSA 5000) konsultatsiooniks.

11. Kas olete sellega juba tutvunud?  
Kui jah, mis on arvamus?

Audiitorkogu plaanib koolitada 2024. aasta augustis vandeaudiitoreid, et nad saaksid täiendava kutseloa kestlikkusaruannete auditeerimiseks.

12. Kas teie hinnangul on see mõistlik periood arvestades, et juba poole aasta pärast peaksid osad vandeaudiitorid väljastama otsuseid?

13. Kas lisaks Audiitorkogu koolitustele on toimumas ka enda võrgustiku poolt koolitusi kestlikkuse teemal? Millal?

14. Mida arvate teema arengust ja selle kiirusest üldiselt?

15. Millised on teie hinnangul tulevikus kestlikkuse arenguperspektiivid?

## **Lisa 2. Link transkriptsioonidele**

[https://drive.google.com/drive/folders/1IG1Tc\\_t\\_CQ5bLo-Vgaj\\_zwrbaVWp5VF?usp=sharing](https://drive.google.com/drive/folders/1IG1Tc_t_CQ5bLo-Vgaj_zwrbaVWp5VF?usp=sharing)

### **Lisa 3. Kaardistatud teemad**

Arvamus kestlikkusaruandluse kohustusest

- Kliimasoojenemine
- Suurettevõtted ja avaliku huvi üksused
- Läbipaistvus
- Info kättesaadavus

Isiklik kokkupuude ning hinnang tulevaseks võimalikuks töömahuks

- Konsultatsioonid
- Koolitused
- Ekspertide kaasamine

Kohalduvad standardid

- ISAE 3000
- Topeltolulisus
- Riskide juhtimine

Tulevased koolitused

- Aruandluskoolitused
- Kontrollikoolitused
- Võrgustiku poolt korraldatavad koolitused

Kestlikkusaruandlus tulevikus

- Selgitustöö
- Väline abi
- Varakult alustamine

## Lisa 4. Lihtlitsents

### **Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks<sup>1</sup>**

Mina, Gerli Ljahovski

1. Annan Tallinna Tehnikaülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose

Kestlikkusaruandlus ja selle auditeerimise väljakutsed vandeaudiitorite pilgu läbi,

mille juhendaja on Natalie Aleksandra Gurvitš-Suits

1.1 reprodutseerimiseks lõputöö säilitamise ja elektroonse avaldamise eesmärgil, sh Tallinna Tehnikaülikooli raamatukogu digikogusse lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;

1.2 üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tallinna Tehnikaülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas Tallinna Tehnikaülikooli raamatukogu digikogu kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.

2. Olen teadlik, et käesoleva lihtlitsentsi punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.

3. Kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest ning muudest õigusaktidest tulenevaid õigusi.

---

03.01.2024

---

<sup>1</sup> Lihtlitsents ei kehti juurdepääsupiirangu kehtivuse ajal vastavalt üliõpilase taotlusele lõputööle juurdepääsupiirangu kehtestamiseks, mis on allkirjastatud teaduskonna dekaani poolt, välja arvatud ülikooli õigus lõputööd reprodutseerida üksnes säilitamise eesmärgil. Kui lõputöö on loonud kaks või enam isikut oma ühise loomingulise tegevusega ning lõputöö kaas- või ühisautor(id) ei ole andnud lõputööd kaitsvale üliõpilasele kindlaksmääratud tähtjaks nõusolekut lõputöö reprodutseerimiseks ja avalikustamiseks vastavalt lihtlitsentsi punktidele 1.1. jq 1.2, siis lihtlitsents nimetatud tähtaja jooksul ei kehti.