

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Helen Õun

**AUDIITORTEGEVUSE MINEVIK, OLEVİK JA TULEVIK**

Magistritöö

Õppekava Ärirahandus ja majandusarvestus, peeriala majandusarvestus

Juhendaja: Ester Vahtre, EMBA

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 12 883 sõna sissejuhatusest kuni kokkuvõtte lõpuni.

Helen Õun 3. jaanuar 2024

# SISUKORD

LÜHIKOKKUVÕTE.....	4
SISSEJUHATUS .....	5
1. AUDIITORTEGEVUS JA SELLE ARENG .....	8
1.1. Audiitortevuse ajalugu .....	8
1.1.1. Audiitortevuse väljakujunemine maailmas.....	8
1.1.2. Audiitortevuse väljakujunemine Eestis .....	12
1.1.3. Audiitortevuse turg Eestis.....	15
1.2. Audiitortevuse kontseptsioon .....	19
1.2.1. Vandeaudiitori mõiste ja kvaliteedikontroll .....	20
1.2.2. Audiitorkontrolli piirmäärad.....	24
1.2.3. Audiitorkontrolli protsessid ja audiitori aruannete liigid .....	26
1.3. Audiitortevuse tulevik.....	30
1.3.1. Auditeerimise standardite muutused .....	30
1.3.2. Tehnoloogia areng .....	34
1.3.3. Muutused majanduses.....	36
2. UURING: AUDIITORTEGEVUSE TULEVIK EESTIS .....	39
2.1. Uuringu meetodika .....	39
2.2. Uuringu tulemuste analüüs .....	40
2.2.1. Audiitorkontrolli piirmäärad.....	40
2.2.2. Muutused majanduskeskkonnas .....	42
2.2.3. Audiitortevuse seaduse muudatused .....	44
2.3. Järeldused ja ettepanekud .....	46
KOKKUVÕTE .....	51
SUMMARY.....	54
KASUTATUD ALLIKATE LOETELU .....	58
LISAD .....	66
Lisa 1. Intervjuu Audiitorkogu presidendi Märt-Martin Arenguga transkriptsioon.....	66
Lisa 2. Intervjuu Audiitorkogu juhatuse liikme Kersti Ruuduga transkriptsioon .....	67
Lisa 3. Intervjuu PwC Eesti juhi Lauri Pastiga transkriptsioon .....	68
Lisa 4. Lihtlitsents .....	69

## LÜHIKOKKUVÕTE

Magistritöö eesmärk on kajastada audiitortegevuse ja selle standardite muutust ajas ning selgitada, milliseid muutuseid on oodata antud valdkonnas lähitulevikus. Lisaks soovib autor anda hinnangu, kuidas mõjutavad juba jõustunud ning lähitulevikus jõustuvad uued standardid ja seadusemuudatused ning ülemaailmsed majandussündmused audiitorettevõtjate tööd nii juhtivaudiitorite kui ka Audiitorkogu juhatuse liikmete hinnangul. Teema on aktuaalne, sest auditeerimine on erinevas vormis toimunud juba aastasadu ning tänu muutlikule maailmapildile ja majanduse arengule, muudetakse ja täiendatakse aina enam kehtivaid seaduseid ja regulatsioone. Selle kõige kõrval muutub ka audiitortegevus ning audiitorite töö ja selle ulatus.

Püstitatud eesmärkide saavutamiseks töötas magistritöö autor läbi teemakohase kirjanduse ning viis läbi intervjuud Audiitorkogu presidendiga, Audiitorkogu juhatuse liikmega ja Eesti suurima audiitorbüroo auditiosakonna juhiga. Ekspertintervjuudest selgus, et praegused audiitorkontrolli piirmäärad on liiga madalad ning intervjueeritavate sõnul esineb turul audiitorite defitsiit. Lisaks saab öelda, et magistritöö kirjutamise hetkel on kõige olulisemat mõju audiitortegevuse tulevikule omamas 2023. aasta algul jõustunud kestlikkusaruandluse direktiiv 2022/2462. Antud direktiiv ja sellega seotud lisandunud nõuded suurendavad tulevikus tõenäoliselt märgatavalt vandeaudiitorite töö mahtu ning jagavad vandeaudiitorid finantsaruannete vandeaudiitoriteks ning kestlikkusaruannete vandeaudiitoriteks.

Võtmesõnad: audit, audiitortegevuse areng, audiitortegevuse seadus, auditiprotseduurid

## SISSEJUHATUS

Auditeerimine on erinevas vormis eksisteerinud juba pikka aega. Eesti auditeerimise ajalugu on võrreldes ülejäänud maailmaga väga lühike, kuid siiski on see olnud pidevas arenemises tulenevalt finantsaruandluse standardite muutustest ning rahvusvahelistest majanduslikest olukordadest.

Audiitortegevuse seaduse järgi reguleerivad Eestis vandeaudiitorite kutsetegevust mitmed standardid, seehulgas rahvusvahelised auditeerimise standardid (*International Standards on Auditing*, ehk ISA) kui ka rahvusvahelised ülevaatamise teenuse standardid (*International Standards on Review Engagements*, ehk ISRE 2400). Rahvusvaheliste auditeerimise standardite eesmärk on ühtlustada auditi kvaliteeti maailmas ja suurendada avaliku huvi kindlust auditeerimisse. (Haapamäki & Sihvonen, 2019)

Auditi mõistet saab defineerida järgnevalt: „Audit on süsteemne protsess, mille käigus objektiivselt kogutakse ja hinnatakse tõendeid majandustegevuse ja -sündmuste kohta esitatud väidete kohta, et selgitada välja nende väidete ja kehtestatud kriteeriumide vastavus ning kommunikeeritakse tulemustest huvitatud kasutajatele“ (Florea & Florea, 2011).

Auditi eesmärgiks on anda avalikkusele kindlus, et auditeeritava ettevõtte raamatupidamisaruannetes ei esine väärkajastamisi. Auditi läbiviimise käigus auditeerib audiitor auditeeritava ettevõtte kõiki olulisi protsesse, mis mõjutavad või võivad mõjutada ettevõtte raamatupidamisaruannet. Auditi töövõtu tulemusena annab vandeaudiitor välja usaldusväärse arvamuse, mis kinnitab, et raamatupidamisaruanded kajastavad olulises osas ettevõtte finantsseisundit, -tulemust ja rahavoogusid õiglaselt ja õigesti. (Liew et al., 2022)

Vastavalt Eesti audiitortegevuse seadusele on vandeaudiitor isik, kes on sooritanud arvestusala eksperdi kutseeksami raamatupidamise ning vandeaudiitori eriosa. Kutseeksami läbinud isik on andnud ametivande ning talle on omastatud seejärel vandeaudiitori kutse. (AudS §3)

Seoses rahvusvaheliste arengutega majanduses ning finantsaruandluse standardite muutuste ning täiendustega on viimastel aastatel aina enam suurenenud ettevõtete aastaaruannetes avaldatava muu informatsiooni hulk. Investoreid huvitavad üha enam lisaks ettevõtte finantsandmetele ka nende tuleviku prognoosid või äririskid. Arvestades aastaaruandes sisalduva muu teabe mahu suurenemist ja tähtsust, on regulaatorid kaalunud, kas audiitorid peaksid olema rohkem kaasatud sellise teabe kvaliteedi tagamisse.

Kuna audiitortegevus on suures osas just regulatsioonidest juhitud protsess, siis hoolimata sellest, et auditi läbiviimise meetodid ajas muutuvad, jääb eesmärk, mida auditi läbiviimisega tahetakse saavutada, siiski samaks. Magistritöö autori hinnangul on oluline uurida, kas ja kuidas on audiitortegevuse eesmärk ning kontseptsioon ajas muutunud ja millist mõju omavad viimastel aastatel kehtima hakanud või lähiaastatel jõustuvad uued auditeerimise standardid audiitorite tööle ning selle mahule.

Lähtudes eeltoodust on magistritöö eesmärgiks kajastada audiitortegevuse väljakujunemist ning ajalugu kuni tänapäevani ja tuua välja selle standardite ning seaduste muutused ajas ja lisaks selgitada, milliseid muutuseid on oodata valdkonnas lähitulevikus. Lisaks eelnevale, on autori hinnangul oluline tuua välja, kuidas mõjutavad juba jõustunud ning lähitulevikus jõustuvad standardid, ülemaailmne Covid-19 pandeemia ning Venemaa sõda Ukrainas ja sellega seotud sanktsioonid audiitortevõtjate tööd. Töös esitatakse nii juhtivaudiitorite kui ka Audiitorkogu juhatuse liikmete hinnangud ning koostatakse nende põhjal järeldused ja ettepanekud seoses audiitortevõtmise tulevikuga.

Magistritöö eesmärki aitavad saavutada järgmised uurimisülesanded:

- 1) töötada läbi maailma ja Eesti auditeerimise ajalugu kajastavad teadusartiklid ning muud allikad ja koostada arengu kronoloogia;
- 2) töötada läbi ning analüüsida Eestis audiitortevõtmest reguleerinud ning reguleerivad seadused ja anda ülevaade nende arengutest ja muudatustest;
- 3) viia läbi intervjuud kahe juhtivaudiitoriga ja Audiitorkogu presidendiga ning analüüsida saadud hinnanguid ja seisukohti seoses audiitortevõtmise tulevikuga;
- 4) koostada saadud hinnangute ja seisukohtade põhjal järeldused ning ettepanekud seoses audiitortevõtmise tulevikuga.

Magistritöös kasutatakse kvalitatiivset uurimismeetodit, mis hõlmab poolstruktureeritud intervjuud kolme vandeaudiitoriga. Intervjueeritavatest esimene on Audiitorkogu president Märt-Martin Arengu ning samuti viiakse läbi intervjuu Audiitorkogu juhatuse liikme Kersti Ruuduga ja PwC Eesti auditiosakonna juhi Lauri Pastiga.

Magistritöö jaguneb kaheks peatükiks. Esimene peatükk koosneb kolmest alapeatükist, millest esimene on ülevaatlik ning käsitleb audiitortegevuse ja auditeerimise standardite teket maailmas ja Eestis ning audiitortegevuse arengut kuni tänapäevani. Teine alapeatükk keskendub audiitortegevuse kontseptsioonile ning esitab kokkuvõtte audiitortegevuse seadustest, mis on audiitortegevust järjepanu reguleerinud. Kolmandas alapeatükis esitab töö autor ülevaate audiitortegevuse tulevikust ning käesolevatest ja eesootavatest standardite muudatustest ning tehnoloogia ja majanduse arengutest.

Töö teine peatükk koosneb kvalitatiivsest uuringust, milles analüüsitakse valdkonna esindajate hinnanguid seoses audiitortegevuse tulevikuga. Antud peatükis teeb töö autor intervjueeritud ekspertide seisukohtadest ülevaate ning esitab ekspertide hinnangud audiitortegevuse tuleviku osas Eestis. Lisaks toob autor välja kokkuvõtte uuringu järeldustest ning võimalikud ettepanekud.

Käesoleva magistritöö tulemused võiksid pakkuda huvi Eestis tegutsevatele audiitoritele, Audiitorkogule, audiitortegevuse järelevalve nõukogule ning ka auditeeritavate ettevõtete juhtidele. Töös välja toodud audiitortegevuse ajalugu ning areng aitab paremini mõista audiitortegevuse olemust ning selle võimalikke arengusuundi tulevikus.

Töö autor tänab eksperte, kes osalesid intervjuudes, avaldades arvamust audiitortegevuse oleviku ning tuleviku kohta.

# 1. AUDIITORTEGEVUS JA SELLE ARENG

Auditi eesmärgiks on anda avalikkusele kindlus, et auditeeritava ettevõtte raamatupidamisaruannetes ei esine väärkajastamisi. Auditi töövõtu käigus annab audiitor välja usaldusväärse arvamuse, mis kinnitab, et raamatupidamisaruanded kajastavad olulises osas ettevõtte finantsseisundit, -tulemust ja rahavoogusid õiglaselt ja õigesti. (Ülevaade: Kes on ..., 2009)

Käesoleva magistritöö esimene peatükk jaguneb kolmeks alapeatükiks. Esimeses alapeatükis käsitletakse audiitortegevuse väljakujunemist ning ajalugu maailmas ja Eestis ning audiitortegevusega seotud seadusi. Teises alapeatükis antakse ülevaade auditi kontseptsioonist ja selle muutustest ajas ning kolmas alapeatükk keskendub audiitortegevuse tulevikule.

## 1.1. Audiitortegevuse ajalugu

Antud alapeatükk jaguneb omakorda kolmeks alapeatükiks, millest esimeses antakse ülevaade audiitortegevuse väljakujunemisest maailmas. Teine alapeatükk keskendub audiitortegevuse väljakujunemisele Eestis ning annab ülevaate Eesti audiitortegevuse seaduse olulisematest punktidest. Viimane alapeatükk koosneb Eesti audiitortegevuse turu viimaste aastate ülevaatest ja arengutest.

### 1.1.1. Audiitortegevuse väljakujunemine maailmas

Sõna „audit“ pärineb ladinakeelsest sõnast *audire*, mis tähendab „kuulma“. David Flint on öelnud, et audit on sotsiaalne nähtus, mille funktsioon on arenenud tänu üksikisikute või ühiskonnarühmade vajadustele, kes otsivad teavet või kindlustunnet teiste käitumise või tegevuste kohta, mille vastu neil on õigustatud huvi. (Flint, 1988)

Audiitortegevust saab seostada inimese fundamentaalse käitumisega erinevates elusituatsioonides ning selle ajalugu ulatub kuni eelajaloolise perioodini. Esimesi tõendeid auditeerimise sarnaste tegevuste ehk kirjutiste, uute organisatsioonivormide ning sotsiaalmajanduslike, filosoofiliste ja



kultuuriliste moodustiste väljatöötamise kohta on leitud juba perioodist 5 000 aastat eKr. (Ajao et al., 2016)

Kuigi tõendid auditeerimist imiteerivatest tegevustest pärinevad juba kaugest ajaloost, on auditeerimise ajalugu suurel määral kujundanud just raamatupidamise ajalugu, kuna viimane moondus ja kulmineerus üheskoos maailmamajanduse arenguga (Tanko, 2011). Antud magistritöös on autor koostanud lühiülevaate audiitortevuse arengust maailmas ning keskendunud seejuures vaid suurematele arenguetappidele, mis on tänapäeval tuntud audiitortevust kujundanud.

Enne 16. sajandit olid enamuse raamatupidamistoimingutest seotud riigivalitsemisega ning ainus auditeerimisele sarnane protsess oli see, et märkmeid arvepidamise kohta tegid kaks eraldi kirjameest. Antud perioodil said audiitorid toetuda vaid enda teostatud toimingutele, sest ettevõtete poolt kasutatavaid sisekontrolle, mida audiitorid oleksid saanud usaldada, veel ei eksisteerinud. (Teck-Hang & Ali, 2008)

Audiitortevuse ajaloo järgmiseks etapiks peetakse tööstusrevolutsiooni ning majanduse kasvuperioodi 1750. – 1850. aastatel Suurbritannias. Seoses ettevõtete arvu kasvuga ja ka töötajate hulga kasvuga, hakkas aina enam vähenema ettevõtete omanike roll ning tööle palgati juhid. Selleks, et omanikud saaksid aga palgatud juhte kontrollida ning ettevõtte tulemustest õiglast pilti saada, tekkis nõudlus audiitorite järele. Audiitorite ülesandeks polnud enam vaid raamatupidamislike vigade leidmine, vaid ka võimalike juhtkonna pettuste avastamine ning kirjalikult oma leidudest ettevõtete omanikele aru andmine. (Matthews, 2006)

Auditi arengu sünnimaaks võibki pidada just Suurbritanniat, kus võeti 1845. aastal vastu seadus, mis määras esimesed auditeerimiskohustused ettevõtetele. Seoses raamatupidajatena ning ka audiitoritena tegutsevate inimeste hulga ning nende töömahu kasvuga tekkis Ühendkuningriigis vajadus hakata antud turgu reguleerima. Esimene juhend audiitortele avaldati 1892. aastal ning see kandis nime „*Auditing: A Practical Manual for Auditors*“. (Ibid.)

18. sajandi lõpu ja 19. sajandi alguse tööstusrevolutsiooni ning tehnoloogia kiire areng panid aluse ka ülemaailmsele globaliseerumisele. Globaliseerumise käigus kasvasid ettevõtete tegevusmahud, mis tõi omakorda kaasa ettevõtete ülevõtmised ning ühinemised. Seoses sellega sai aina

tavapärasemaks ettevõtete uutele geograafilistele pindadele laienemine ning kliendibaasi ja tootmisvajaduse kasv. (Florin et al., 2013)

Kõik eelmainitu tingis veelgi suurema vajaduse info usaldatavuse osas ning seeläbi kasvas nõudlus audiitorite ja nende poolt loodava kindlustunde järele. Seoses auditeerimise nõudluse kasvuga mõisteti aga peagi, et audiitorite töö muutub järjest keerulisemaks ning mahukamaks ja mõtlema hakati uutele auditeerimise võimalustele ning lähenemistele.

1960. aastatel hakati senise detailse auditeerimise ehk kõikide tehingute ülevaatamise asemele otsima uut meetodit, mis võimaldaks audiitoritel oma töös valimite moodustamist. Kuna tehnoloogia oli aina arenemas ja ettevõtete suurus ning tegevusmaht ja -keerukus olid märkimisväärselt kasvanud, ei olnud enam mõeldav, et audiitor suudaks iga tehingu või kande viia kokku sellele vastava alusdokumendiga. 1985. aastal kasutusele võetud uue lähenemisega riskide põhine audit võimaldas audiitoritel teha kindlaks, millistes tehingutes kõige tõenäolisemalt risk seisneb. Ka kõiki kõrge riskiga valdkondi ei auditeeritud, vaid suure riskiga valdkondade eristamiseks hakati määrama auditi olulisust ning koostama valimeid. (Florin et al., 2013) Selline lähenemine on audiitortegevuses kasutusel tänapäevani ning tuntud kui riskipõhine audit.

Selleks, et audiitorid saaksid aga uut riskipõhist lähenemist kasutada, oli oluline saada kindlus auditeeritava ettevõtte siseselt toimivatest kontrolliprotseduuridest, millele audiitorid toetuda saaksid. Juhul kui audiitoril oli kindlus, et ettevõtte sisekontrollid eksisteerivad ning toimivad, oli võimalik detailseid substantiivseid teste vähendada. 20. sajandi alguses hakkasid juba paljud ettevõtted kasutama finantsaruannete koostamiseks ning tegevus- ja haldusprotsesside töötlemiseks arvutisüsteeme ning ka see andis audiitoritele vajalikku kindlust juurde. (*Ibid.*) Audiitoritel oli võimalik toetuda auditeeritava ettevõtte sisekontrollidele ning tehnoloogilistele lahendustele ja seeläbi vähenes nii-öelda inimliku eksimise risk.

Tormilised muutused majanduskeskkonnas tõid endaga kaasa audiitortegevuse arengu erinevates riikides erineva kiirusega ning järjest enam hakkas tekkima vajadus valdkonda reguleerida. Esimesed Rahvusvahelised Auditeerimise Standardid (ISA – *International Standards on Auditing*) anti välja 1991. aastal ning oli riike, mis need üks-ühele rakendasid ja ka riike, kes kohandasid antud standardeid arvestades seejuures riigi kohalikke iseärasusi. (BooLaky & Soobaroyen, 2016)

Rahvusvahelisi Auditeerimise Standardeid on võrreldes 1991. aastaga vahepealse perioodi jooksul täiendatud ning muudetud. Hoolimata erinevatest muudatustest on auditeerimise standardite kaheks peamiseks eesmärgiks siiski jäänud: need on audiitori juhendid töö tegemiseks ning vahendid tehtud töö kvaliteedi mõõtmiseks. (Crous et al., 2012)

ISA-d jagunevad omakorda kuueks spetsiifiliseks valdkonnaks, mis hõlmavad konkreetseid auditi etappe reguleerivaid standardeid. Need kuus valdkonda on (*Ibid.*):

- 1) põhilised printsiibid ja kohustused (ISA 200–299);
- 2) riskihinnang ja vastused hinnatud riskidele (ISA 300–499);
- 3) auditi tõendusmaterjal (ISA 500–599);
- 4) teiste töö kasutamine (ISA 600–699);
- 5) auditi kokkuvõte ja audiitori aruanne (ISA 700–799);
- 6) erivaldkonnad (ISA 800–899).

Lisaks rahvusvahelistele auditeerimise standarditele saab auditi üheks olulisemaks alusdokumendiks pidada eetikakoodeksit. Vastavalt audiitortegevuse seadusele (AudS) on vandeaudiitorile esitatavatest nõuetest esimene: „Vandeaudiitor peab järgima kutse-eetika aluseid, mis sätestatakse vastavalt käesoleva seaduse §-le 46 eetikakoodeksis“ (AudS §39).

Eetikakoodeksi eesmärkideks on (Kutseliste arvestusekspertide ..., 2023):

- 1) sätestada kutseliste arvestusekspertide eetika põhiprintsiibid, milles kajastub, et kutseala tunnistab oma avaliku huviga seotud vastutust. Nendeks põhiprintsiipideks on ausus, objektiivsus, kutsealane pädevus ja nõutav hoolsus, konfidentsiaalsus ning kutsealane käitumine;
- 2) kehtestada kontseptuaalne raamistik, mida kutselised arvestusekspertid peavad rakendama, et kindlaks teha, hinnata ja käsitleda põhiprintsiipidele vastavust puudutavaid ohtusid;
- 3) seoses auditite, ülevaatuste ja muude kindlustandvate töövõttudega on eetikakoodeksis sätestatud rahvusvahelised sõltumatuse standardid, mis kehtestatakse kontseptuaalse raamistiku rakendamise ohtude suhtes, mis ähvardavad nende töövõttudega seotud sõltumatust.

### 1.1.2. Audiitortevuse väljakujunemine Eestis

Eesti audiitortevuste sektor on tänapäeval samuti reguleeritud rahvusvaheliste auditeerimise standarditega, kuid võrreldes ülejäänud maailmaga on Eesti auditi ajalugu väga noor. Kuni esimese audiitortevuse seaduse jõustumiseni reguleeris Eestis audiitori kutset Eesti NSV valitsuse määrus, mis kandis nime „Eesti NSV-s audiitortevuse korraldamise esmaste abinõuete kohta“. Määrus võeti vastu 1990. aastal ning seda võib pidada aluseks audiitori kutsele Eestis. (Roosimägi-Raudsepp, 2015)

1992. ja 1993. aastatel hakkasid Eestisse laienema suured rahvusvahelised audiitorettevõtted, mis tõi omakorda kaasa vajaduse hakata audiitoreid õpetama rahvusvaheliste auditeerimisstandardite järgi. Seoses sellega töötati Eestis 1994. aastal välja auditeerimiseeskiri, mille eesmärgiks oli korrastada Eesti auditimaastik ning luua eeldus saada rahvusvaheliste audiitortevust koordineerivate organisatsioonide liikmeks. Kuigi toona koostatud auditeerimiseeskiri tugines rahvusvahelistele auditeerimise standarditele, oli see palju kessem võrreldes selle aja rahvusvaheliste analoogidega. (Kann & Root, 2010)

Üsna pea mõisteti, et antud valdkond vajab siiski paremat reguleeritust ning auditeerimiseeskirja asemele tuli välja töötada audiitortevuse seadus. Esimene audiitortevuse seadus Eestis võeti vastu 10. jaanuaril 1999. aastal. Seadusega määrati kindlaks nõuded audiitoritele, audiitoreksami sooritamise alused, audiitortevuse õiguslikud alused ja Audiitorkogu töö korraldus. (Audiitortevuse seadus, 1999)

Enne esimese audiitortevuse seaduse vastuvõtmist ehk aastatel 1990. - 1999. täitis Audiitorkogu rolli rahandusministeeriumis tegutsenud Audiitortevuse nõukogu. Värskest loodud Audiitorkogust sai aga kutseühendus, mille eesmärgiks on tänapäevani arvestusala audiitortevuse korraldamine era- ja avalikes huvides ning oma liikmete kutsealaste õiguste kaitsmine. Alates 2004. aastast on Audiitorkogu Rahvusvahelise Arvestusekspertide Föderatsiooni (*International Federation of Accountants*, ehk IFAC) täisliige ja Euroopa Audiitorite Föderatsiooni (*Accountancy Europe*) korrespondentliige. (Audiitorkogust, 2023)

Eesti audiitortevuse arengu järgmise verstapostina saab välja tuua 17. mail 2006. aastal vastu võetud Euroopa Parlamendi ja järelevalvenõukogu direktiivi 2006/43/EÜ, mis käsitles raamatupidamise aastaaruannete ja konsolideeritud aruannete kohustuslikku auditit. Direktiivi

peamiseks eesmärgiks oli kohustusliku auditi nõuete ühtlustamine Euroopa Liidus, mida aitasid saavutada samad põhimõtted, kvaliteedistandardid ning nõuded audiitorite kvalifikatsioonile. Lisaks nägi käesolev direktiiv ette audiitoritele nõuet läbida sobivustest, mis aitaks tagada, et laiem avalikkus ja institutsioonid usaldaksid vannutatud audiitori töö kvaliteeti. Direktiiv kehtestas ka vajaduse järjepideva kvaliteedi hoidmiseks läbi korrapärase kontrolli ning selleks pidid liikmesriigid korraldama tõhusa vannutatud audiitorite ja audiitorühingute avaliku järelevalve süsteemi. (Roosimägi-Raudsepp, 2015)

Euroopa Liidu direktiivide eesmärk on liikmesriikide seadusandlust harmoniseerida ning kõik liikmesriigid peavad oma seadusandluse väljatöötamisel direktiividest lähtuma. Seoses sellega ning võttes arvesse ka valdkondlike muudatusi ja erinevaid ülemaailmseid finantsskandaale, hakati Eestis 1999. aastal vastu võetud audiitortevgevuse seadust taaskord uuendama. 2009. aastal alustati Eestis tööd uue audiitortevgevuse seaduse eelnõuga ning selle juurde kuuluva seletuskirjaga (Seletuskiri ..., 2009). Uus audiitortevgevuse seadus võeti vastu 2010. aastal ning seda kujundas suures osas just ülal mainitud Euroopa Liidu direktiiv ning viimase eesmärk tagada järjepidev kvaliteet (Roosimägi-Raudsepp, 2015).

Analüüsides 1999. ja 2010. aasta audiitortevgevuse seadusi, tuleb välja, et kontroll- ja järelevalve tegevustele on uues seaduses oluliselt rohkem rõhku pööratud ning karmistunud on nõuded ja sagedus kui tihti audiitorid peavad esitama tegevusaruande ja läbima kvaliteedikontrolli (*Ibid.*). Samuti määrati uues seaduses selgemalt ära, millised on vandeaudiitori kutsetevgevuse standardid.

Auditortevgevuse seaduse paragrahv 46 lõige 1 sätestab, et vandeaudiitori kutsetevgevuse standardid on Euroopa Komisjoni kehtestatud rahvusvahelised standardid, Rahvusvahelise Arvestusekspertide Föderatsiooni standardid ja standardid, mis ei ole kahe eelneva organisatsiooni poolt sätestatud. Sama paragrahvi lõike 3 alusel on IFAC-i poolt kinnitatud rahvusvahelisteks standarditeks (AudS §46):

- auditeerimise standardid;
- ülevaatamise teenuse standardid;
- kindlustandvate teenuste standardid;
- seonduvate teenuste standardid;
- kvaliteedikontrolli standard;
- muud dokumendid, mis reguleerivad vandeaudiitori tegevust.

Võrreldes 1999. aasta audiitortegevuse seadusega lisandus nüüd seadusesse ka täiesti uue mõistena auditi kõrvale ülevaatus. Ülevaatus standardid olid nii tollel ajal kui on ka praegu reguleeritud vastavalt Rahvusvaheliste ülevaatumise teenuse standarditele (*International Standards on Review Engagements* ehk ISRE). Ülevaatus definitsioon kattub suures osas auditi definitsiooniga, kuid kahel töövõtul on erinevad piirmäärad ning vastupidiselt auditile esitatakse ülevaatus kokkuvõtte vandeaudiitori aruandes eitavas vormis.

Nagu ka eelnevalt mainitud, siis ülevaatusi teostatakse vastavalt Rahvusvaheliste ülevaatumise teenuse standarditele ehk ISRE-le ning auditid teostatakse vastavalt Rahvusvaheliste auditeerimise standarditele ehk ISA-le, mis on omakorda jaotatud sektiioonidesse. Lisaks sellele pakuvad audiitorettevõtted aga organisatsioonidele ka muid kindlustandvaid audiitorteenuseid.

Kindlustandev teenus on teenus, mille puhul audiitor avaldab kokkuvõtte, mis on kavandatud suurendama ettenähtud kasutajate usaldust käsitletava küsimuse hindamise või mõõtmise lõpptulemuste kriteeriumite järgi. Need kriteeriumid on põhikäsitlused, mida kasutatakse käsitletava küsimuse hindamiseks või mõõtmiseks. (Kindlustandvate ..., 2015)

ISAE 3000 ehk rahvusvahelises kindlustandvate töövõtude standardis on eristatud kahte kindlustandva töövõtu tüüpi: põhjendatud kindlustandev töövõtt ja piiratud kindlustandev töövõtt. Põhjendatud kindlustandva töövõtu puhul on eesmärgiks riski vähendamine piisavalt madala tasemeni, et avaldada audiitorkontrolli tulemusena tehtav kokkuvõtte positiivses vormis. Piiratud kindlustandva töövõtu puhul on eesmärgiks riski vähendamine piisavalt madala tasemeni, mis on aktsepteeritav kokkuvõtte avaldamiseks negatiivses vormis. (ISAE 3000) Ühe olulisema viimase aja uue kindlustandva töövõtuna võiks magistritöö autori hinnangul tuua välja näiteks pakendiauditi.

Pakendiseaduse paragrahv 24 näeb ette, et pakendiaudit tuleb läbi viia vastavuses audiitortegevuse seadusega. Pakendiseadusest tulenevalt peavad ettevõtted, kes lasevad turule aastas rohkem kui viis tonni pakendit, korraldama oma pakendiregistrisse esitatavate andmete kontrollimise põhjendatud kindlustandva töövõtuna. Ettevõtted, kes lasevad turule vähem kui viis tonni pakendit aastas või on oma kohustused üle andnud taaskasutusorganisatsioonile, peavad aga korraldama oma andmete kontrolli piiratud kindlustandva töövõtuna. (Aavik, 2016) Mainitud teenuste osutamine on reguleeritud eelpool välja toodud ISAE 3000 standardiga.

### 1.1.3. Audiitortevuse turg Eestis

Audiitortevõtted võivad olla väga erineva suurusega ning Eestis esineb nii paariliikmelisi ettevõtteid kui ka suuri rahvusvahelisi kontserne. Ülemaailmselt on audiitortevuse turul tuntud mõiste *Big Four*, mis koosneb neljast maailma kõige suuremast rahvusvahelisest audiitortevõttest. Nendeks ettevõteteks on PricewaterhouseCoopers (PwC), Ernst & Young (EY), Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG) ja Deloitte (Eshleman & Guo, 2011).

*Big Four* mõiste sai tuntuks peale 1980. aastatel alanud kuue auditi ettevõtte ühinemist kolmeks. Peat Marwick Mitchell ühines väiksema auditi ettevõttega Klynveld Main Goerdeler-iga moodustades Klynveld Peat Marwick Goerdeler ehk KPMG ning Ernst & Whinney ühinesid Arthur Young-iga moodustades hiljem tuntud Ernst & Young-i. Lisaks sellele ühinesid omavahel Deloitte Haskins ja Sells Touche Ross moodustades praeguseks tuntud audiitortevõtte Deloitte. 1998. aastal ühinesid omavahel ka Price Waterhouse ja Cooper & Lybrand moodustades PricewaterhouseCoopers-i. (Dunn et al., 2011)

Kuigi rahvusvaheliselt on käibe poolest kõige suuremad just ülalmainitud neli audiitortevõtet, siis Eesti turul on alates 2019. aastast *Big Four* kõrvale lisandunud ka Grant Thornton Baltics AS, kes ületab oma aastase käibe poolest Deloitte audiitorbürood. Seega on autori hinnangul Eestis relevantsem kasutada mõistet *Big Five* ehk audiitorbüroode suur viisik.

Järgnevalt on magistritöö autor toonud ülevaate Eesti viie suurima audiitortevõtja tegevusmahtude muutusest (vt tabel 1). Kuna paljud audiitortevõtjad osutavad lisaks audiitorteenustele ka näiteks maksualaseid nõustamisi või raamatupidamisteenuseid, siis allolevas tabelis on autor välja toonud vaid audiitorteenustega, sealhulgas audit, ülevaatus, muud kindlustandvad teenused ja seonduvate teenuste müügitulu suurused ning nende keskmise muutuse aastate lõikes.

Tabel 1 koostamisel on autor kasutanud audiitortevuse järelevalve nõukogu (AJN) poolt koostatud järelevalve aastaraamatuid. Aastaraamatu näol on tegemist AJN poolt koostatud aasta kokkuvõttega, mis sisaldab muuhulgas ka AJN-i peamiste seadusjärgsete ülesannete kokkuvõtteid. Audiitortevuse järelevalve nõukogu mõiste ja eesmärk on pikemalt kirjeldatud käesoleva töö peatükis 1.2.1.

Tabel 1. Suuremate audiitorettevõtjate käive aastatel 2019-2023

Audiitorettevõtja	Audiitorteenuste käive (eurodes)				Keskmine muutus (%)
	2019/2020	2020/2021	2021/2022	2022/2023	
PricewaterhouseCoopers AS	5 113 000	5 493 032	6 247 397	9 007 953	21,78
KPMG Baltics OÜ	4 123 703	4 968 401	5 553 856	6 903 355	18,86
Ernst & Young Baltic AS	3 452 600	3 772 362	3 878 704	4 601 987	10,24
Grant Thornton Baltic OÜ	1 523 519	1 819 081	2 277 117	3 166 700	27,88
Deloitte Audit Eesti AS	1 271 117	882 429	1 174 998	1 303 132	4,49
Kokku	15 483 939	16 935 305	19 132 072	24 983 127	16,65

Allikas: Autori koostatud Audiitortevõtmise järelevalve nõukogu järelevalve aastaraamatute põhjal

Audiitorettevõtete majandusaasta periood kestab enamasti 1. juulist kuni 30. juunini ning seetõttu ei ole tabelis esitatud käive kalendriaastate lõikes, vaid majandusaastate lõikes. Näiteks 2022/2023 kajastab perioodi 1. juuli 2022 kuni 30. juuni 2023. Ülal oleva tabeli põhjal saab öelda, et Eesti viie suurima audiitorettevõtja käive on viimase nelja majandusaasta jooksul kasvanud keskmiselt 17 protsenti. Kõige suuremat käibe kasvu on näha võrreldes 2021/2022 ja 2022/2023 majandusaastaid, kus näiteks PwC ja Grant Thornton tegevusmahud kasvasid lausa 44 ja 39 protsenti.

Saamaks ülevaadet sellest, kui suur on Eesti audiitorteenuste turg kokku ning kui suure osa sellest moodustavad *Big Five* ettevõtted, on autor küsinud Audiitorkogust vastavaid andmeid. Audiitorkogus pannakse antud statistikat kokku perioodiliselt ning esitletakse näiteks Audiitorkogu üldkoosolekutel. Audiitorkontrolli läbinud ettevõtete arv aastatel 2019-2023 on esitatud tabelis 2 ning audiitorteenuste käibe maht aastatel 2019-2023 tabelis 3.

Tabel 2. Audiitorkontrolli läbinud ettevõtete arv Eestis aastatel 2019-2023

	2019/2020 (ettevõtte arv)	2020/2021 (ettevõtete arv)	Muutus (%)	2021/2022 (ettevõtete arv)	Muutus (%)	2022/2023 (ettevõtete arv)	Muutus (%)
Audiitorkontrollitud ettevõtted	6 895	9 347	35,6	8 354	10,6	9 317	11,5

Allikas: Autori koostatud Audiitorkogu üldkoosoleku põhjal (Audiitorkogu üldkoosolek ..., 2023)



Koostatud tabeli põhjal saab öelda, et audiitorkontrolli läbivate ettevõtete arv on aastate jooksul pidevalt kasvanud. Viimase nelja aastaga on lisandunud üle kahe tuhande uue audiitorkontrolli sooviva ettevõtte. Kõige suuremat ettevõtete arvu kasvu võib näha võrreldes omavahel 2019/2020 ja 2020/2021 majandusaastaid. Antud muutuse peamiseks põhjuseks võib aga pidada asjaolu, et seoses ülemaailmse Covid-19 pandeemiaga oli 2020. aasta majandusaasta aruannetel pikem esitamise tähtaeg kui eelnevatel ja järgnevatel aastatel.

Vastavalt Riigikogus 18. mail 2020 vastu võetud seadusele, anti äriühingutele, mittetulundusühingutele ja sihtasutustele, kellel on kohustus esitada majandusaasta aruanne Äriregistrile ajavahemikul 12. märts kuni 31. august, võimalus 2020. aastal esitada aruanne 31. oktoobril (Ruut, 2020). Seega esitasid paljud ettevõtted oma majandusaasta aruande hiljem ja nagu ka eelnevalt mainitud, lõpeb enamasti audiitorettevõtjate majandusaasta 30. juuniga. Majandusaasta aruannete hilisem esitamine ja seeläbi ka hilisem auditeerimine tõi kaasa selle, et osa 2020. aasta majandusaasta aruandeid auditeeriti audiitorite mõistes järgmisel majandusaastal.

Tabel 3. Eesti audiitorteenuste turu käive aastatel 2019-2023

Auditorettevõtjad	2019/2020 (miljonites eurodes)	2020/2021 (miljonites eurodes)	2021/2022 (miljonites eurodes)	2022/2023 (miljonites eurodes)
Kokku	27,0	31,6	34,1	43,2
Sh suur viisik	15,5	16,9	19,1	25,0

Allikas: Autori koostatud Audiitorkogu üldkoosoleku põhjal (Audiitorkogu üldkoosolek ..., 2023)

Eesti audiitorteenuste turu kogukäive on viimase nelja aastaga kasvanud 60 protsenti ehk 16,2 miljonit eurot. Seda on kindlasti mõjutanud nii üleüldine hinnakasv majanduses kui ka auditeeritavate ettevõtete arvu ehk audiitorite töömahu kasv. Suure viisiku osakaal audiitorteenuste kogukäibest on püsinud aastate jooksul üsna samal tasemel ning keskmiselt on selleks olnud 58 protsenti auditeeritavatest ettevõtetest. 2023. aasta novembrikuu seisuga on Eestis kokku 116 auditorettevõtjat ning valdkonna kogukäibest moodustavad 57,9 protsenti just viis kõige suuremat audiitorbürood.

Analüüsides auditi turgu Eestis on kindlasti oluline keskenduda ka sellele, millist lisandväärtust audiitor oma tööga loob. Auditi otsuse sihtgrupe on mitmeid ning audiitorkontrolli piirmäärad on ettevõtetele sätestatud audiitortegevuse seadusega, kuid audit on tingimata kohustuslik ka avaliku

huvi üksustele. Kuna avaliku huvi üksused on ühiskonna seisukohast olulised, seda nii nende tegevuse mahu ja ulatuse, kui ka tegevuse olemuse tõttu, siis on oluline tugevdada avaliku huvi üksuste auditeeritud raamatupidamise aruannete usaldusväärsust.

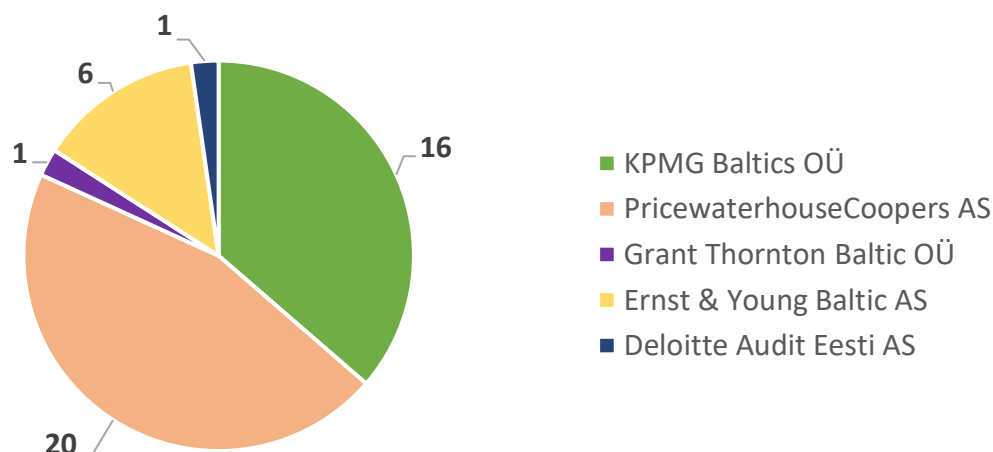
Avaliku huvi üksustena (AHÜ) käsitletakse äriühinguid, mille väärtpaberitega on lubatud kaubelda reguleeritud väärtpaberiturul, krediidasutusi ja kindlustusfirmasid. Antud äriühingutel on kohustus moodustada auditi komitee ning kõiki avaliku huvi üksusi auditeerivad audiitorfirmad on allutatud sagedasemale ja põhjalikumale kvaliteedikontrollile. Lisaks peavad nimetatud ühinguid auditeerivad audiitorettevõtjad igal aastal oma tegevuse kohta esitama läbipaistvusaruande. (Avaliku huvi ..., 2023) Kvaliteedikontrolli on detailsemalt kirjeldatud käesoleva magistritöö järgnevas peatükis.

2023. aasta detsembri kuu seisuga on Eestis avaliku huvi üksusteks:

- 1) 38 NASDAQ OMX Tallinna Börsil noteeritud ettevõtet (Emitendid, 2023);
- 2) 9 krediidasutust (Eesti krediidasutused ..., 2023) ning
- 3) 10 elu- või kahjukindlustusandjat (Kindlustusandjad ..., 2023).

Seega kokku on Eesti turul 2023. aasta detsembri kuu seisuga 57 avaliku huvi üksust. Avaliku huvi üksuste audiitoraruandeid võib magistritöö autori hinnangul pidada kõige enam kasutatavateks aruanneteks ning nende põhjal teevad oma investeerimisotsuseid paljud investorid.

Autor on koostanud ülevaate suuremate audiitorfirmade poolt auditeeritud avaliku huvi üksustena käsitletavate auditi klientide arvust ning see on näha joonisel 1. Joonise koostamisel on kasutatud audiitorfirmade läbipaistvusaruandeid ning need kajastavad 30. juunil 2022. lõppenud majandusaastat. Enamike 2022. aasta lõpu seisuga avaliku huvi üksusteks klassifitseeruvate ettevõtete 2022. aasta majandusaasta aruanne oli auditeeritud *Big Five* ettevõtete poolt. Suurema hulga nendest auditeerisid PwC ja KPMG, vastavalt 20 ja 16 ettevõtet.



Joonis 1. Eesti suurimate audiitorfirmade poolt auditeeritud avalike huvi üksuste arv  
Allikas: Autori koostatud audiitorettevõtjate läbipaistvusaruannete baasil.

Vastavalt audiitortegevuse seaduse paragrahv 59 lõige 1-le, on audiitorettevõtjatel avaliku huvi üksustele lisateenuste osutamise keeld. See tähendab, et avaliku huvi üksuse kohustuslikku auditit tegev audiitorettevõtja ning ükski vandeaudiitorite võrgustiku liige, millesse see audiitorettevõtja kuulub, ei või osutada auditeeritavale, tema emattevõtjale ega tema kontrollitavale ettevõtjale liikmesriigis otseselt ega kaudselt ühtegi Euroopa Parlamendi ja nõukogu määruses nr 537/2014 artikli 5 lõikes 1 nimetatud teenust. (AudS §59)

Eelmainitud määruse alusel on keelatud auditivälisteks teenusteks maksustamisega seonduvate teenuste, raamatupidamisteenuste, töötasude maksmisega seotud teenuste ja hindamise teenuste osutamine. Lisaks on keelatud sisekontrolli- ja riskimenetluste väljaarendamine, õigusteenused, siseauditi funktsiooniga seotud teenused ning muud teenused, mis võivad mõjutada auditeeritava üksuse juhtimist või otsuste tegemist. (ELT, L 158/77, art 5)

## 1.2. Audiitortegevuse kontseptsioon

Käesolev audiitortegevuse kontseptsiooni alapeatükk jaguneb omakorda kolmeks alapeatükiks, millest esimeses käsitletakse vandeaudiitori mõistet ning audiitorite kvaliteedikontrolli. Teine alapeatükk annab ülevaate magistr töö kirjutamise ajal kehtivatest audiitorkontrolli piirmääradest ning kolmas alapeatükk keskendub audiitorkontrolli käigus teostatavatele protsessidele, nendega seotud standarditele ja audiitori aruannete erinevatele liikidele.

### 1.2.1. Vandeaudiitori mõiste ja kvaliteedikontroll

Vastavalt Eesti audiitortegevuse seadusele on vandeaudiitor isik, kes on sooritanud arvestusala eksperdi kutseksami raamatupidamise ning vandeaudiitori eriosa. Kutseksami läbinud isik on andnud ametivande ning talle on omastatud seejärel vandeaudiitori kutse. (AudS §3)

Eesti audiitortegevuse algusaastatel puudusid tõsisemad nõudmised vandeaudiitoritele. Audiitoriks saamiseks tuli taotleda kvalifikatsioonitõend, mille väljastas Audiitortegevuse nõukogu peale edukat eksami sooritamist. Vannutatud audiitori kvalifikatsioonitõendi taotlejal pidi olema majandusalane või juriidiline kõrgharidus ning raamatupidamise, ökonomika- ja kontrollialase töö kogemus. (Roosimägi-Raudsepp, 2015) Just eelmainitu tõttu olid esimesed vandeaudiitorid Eestis suures osas raamatupidajad, kes oma põhitöö kõrval tegelesid ka auditiga.

Peale audiitortegevuse seaduse vastuvõtmist ning rahvusvahelistele auditeerimise standarditele üleminekut, pidid kõik senised vannutatud audiitorid läbima lisaks ISA-de tundmise alase eksami. 2010. aastal muudetud seadusega viidi sisse praegusele ajale sarnased kutsesse sisenemise tingimused ja eksamid uutele audiitoritele, mis eeldasid põhjalikke teadmisi erinevatest valdkondadest ning erialaseid kogemusi vandeaudiitorite juhendamisel. (*Ibid.*)

Vandeaudiitori kutse taotlemiseks peavad tänapäeval olema täidetud audiitortegevuse seadusest tulenevad nõuded hariduse ja töökogemuse osas. Kutset taotlev isik peab omama vähemalt bakalaureusekraadi või rakenduskõrghariduse diplomit või nendega samaväärset haridusalast kvalifikatsiooni ning olema eelnevalt praktiseerinud vähemalt kolm aastat vandeaudiitori juhendamisel või omama 15-aastast arvestusala töökogemust (AudS §20).

Vandeaudiitori eksam koosneb vandeaudiitori ja raamatupidamise eriosadest, mis jagunevad omakorda alamosadeks ning kaheksaks erinevaks kutseksami mooduliks (AJN, eksam, 2023):

- Eesti finantsaruandluse standard (EFS)
- rahvusvaheline finantsaruandluse standard (IFRS)
- rahandus ja juhtimine (R&J)
- arvestusala õigus (AÕ)
- vandeaudiitori kutsetegevuse standard - üldosa (VKS üld)
- vandeaudiitori kutsetegevuse standard – (VKS-ISA)

- vandeaudiitori õigus (VÕ)
- isikuomaduste hindamise essee (IH)

Lisaks vandeaudiitori eksamile on oluline silmas pidada ka seda, et Eestis võib vandeaudiitori kutseteenuse all vandeaudiitori kutseteenust osutada üksnes audiitorettevõtja. See tähendab, et audiitorteenuse osutamiseks ei piisa üksnes vandeaudiitori kutsest, vaid kuuluda tuleb ka audiitorettevõttesse. Audiitortevõtmise seaduse paragrahv 7 järgi on audiitorettevõtja vandeaudiitorite ühing või füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsev vandeaudiitor ning audiitorühingu üheks tegevusalaks on vandeaudiitori kutseteenuse osutamine (AudS §7).

30. juuni 2023 seisuga oli Eestis 341 vandeaudiitorit ning viimasel majandusaastal (1. juuli 2022. kuni 30. juuni 2023) lisandus ametisse 11 ja lahkus 17 vandeaudiitorit. Samal perioodil anti välja kaks uut audiitorettevõtja tegevusluba ning lõpetati 14 tegevusluba. Kokku on 30. juuni 2023 seisuga Eestis 116 audiitorettevõtjat. (Nõmper, 2023) Seega saab öelda, et nii vandeaudiitorite kui ka audiitorettevõtjate arv on viimasel aastal vähenenud ja pealekasvu küll on, kuid see on väiksem kui ametist lahkujate arv.

Audiitorite ja audiitorettevõtjate nappuse üheks põhjuseks võib pidada täiendavaid regulatsioone, mida audiitorid oma töös järgima peavad. Tänu aina täienevatele regulatsioonidele kulub audiitoritel teenuse osutamiseks rohkem tööaega. Samuti on audiitorite kutsetevõtmise järelevalve muutunud rangemaks ja audiitoritel on üha keerulisem kehtestatud reeglitest kinni pidada.

Aasta-aastalt on vaikselt kasvanud ka keskmine vandeaudiitori vanus, mis on praeguseks 48 aastat. Noorim vandeaudiitor on 26-aastane ja vanim 83-aastane. Eestis on üle 70-aastaseid vandeaudiitoreid kokku 12 ehk ligi 10% vandeaudiitorite koguarvust. (Nõmper, 2023) Kuna suur hulk audiitortevõtmise vastu huvi tundvaid noori asuvad tööle just suurtesse audiitorbüroodesse, võib see olla autori hinnangul üheks audiitorettevõtjate arvu vähenemise põhjuseks. Eestis on palju audiitorettevõtjaid, kus töötavad vaid üks kuni kaks vandeaudiitorit ning kuna keskmine vandeaudiitori vanus on aastatega aina kasvanud, ei soovi vanemad turul tegutsevad audiitorid enam uute regulatsioonidega kaasas käia ning otsustavad kutsest loobuda.

Kuna paljud audiitorettevõtjad osutavad lisaks audititele ja ülevaatustele ka muid teenuseid, olgu nendeks konsultatsiooniteenused või muud kindlustandvad teenused, töötati selleks, et tagada audiitorettevõtjate sõltumatuse säilitamine aastaaruande auditis, välja kvaliteedikontrolli

standardid. Lisaks erinevatele töövõtu standarditele võibki üheks audiitorite jaoks olulisemaks standardiks pidada kvaliteedikontrolli standardit.

Audiitoritele kohustuslikud auditi kvaliteedikontrolli nõuded on sätestatud rahvusvahelises standardis ISA 220. ISA 220-ga seatakse audiitorettevõtja kvaliteedinõuded, mille käigus sätestatakse nii vandeaudiitori aruannet koostava audiitori kvaliteedinõuded kui ka ettevõttesisesse kvaliteedi ülevaataja kohustused. Viimane ISA 220 muudatus võeti vastu 2022. aastal ning see kehtib 15. detsembril 2022 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta. (ISA 220)

Vastavalt seadusele on iga audiitorettevõtja kohustatud läbima kvaliteedikontrolli vähemalt kord kuue aasta jooksul ning see viiakse läbi riikliku järelevalve raames Audiitortevõtte järelevalve nõukogu poolt. Audiitortevõtte järelevalve nõukogu on 2010. aastal audiitortevõtte seaduse alusel loodud organ, kelle ülesanne on korraldada järelevalvet avalikes huvides ning võtta meetmeid audiitortevõtte arengu eelduste loomiseks, vandeaudiitori kutsetevõtte kvaliteedi saavutamiseks ning selle kaitsmiseks. Audiitortevõtte järelevalve nõukogu annab kvaliteedikontrolli käigus hinnangu kontrollitava audiitorettevõtja kvaliteedile. (Kvaliteedikontroll, 2023)

Kvaliteedikontrolli käigus kontrollib AJN audiitorettevõtja kvaliteedikontrolli süsteemi, sh näiteks andmeid juhtkonna hoiakute ja tegevuste, eetikanõuete järgimise, sõltumatuse käsitlemise, muu äritegevuse ja muu ärialase tegevuse suhte kohta audiitortevõttega. Lisaks jälgitakse ka kliendi aktsepteerimise protseduuride rakendamist, täiendõppe korraldamist, teiste audiitorite ja ekspertide töö kasutamist ning kliendilepingu tasu käsitlemist. (*Ibid.*)

Kvaliteedikontrolli tulemusena väljastab AJN audiitorettevõtjale osutatud audiitortevõtte vastavuse kohta õigusaktidele ning kutsetevõtte standarditele ühe alljärgnevatest otsustest (Järelevalve aastaraamat ..., 2023):

- roheline ehk audiitortevõtte kvaliteet vastab nõuetele;
- kollane ehk audiitortevõtte kvaliteedis esinesid vähemolulised puudused;
- oranž ehk audiitortevõtte kvaliteedis esinesid olulised puudused ja täiustamine on nõutav;
- punane ehk audiitortevõtte kvaliteet ei vasta nõuetele ja oluline täiustamine on nõutav.

Magistritöö autor on koostanud audiitortegevuse järelevalve nõukogu 2022. - 2023. aasta järelevalve aastaraamatu põhjal ülevaate viimase nelja aasta kvaliteedikontrolli tulemustest, mis on nähtav tabelis 4. Allpool esitatud tulemuste põhjal saab öelda, et roheline otsuse saanud audiitorettevõtjate (AUE) arv on aastatega vähenenud ning võrreldes eelnevate aastatega on suurenenud oranži tulemusega kvaliteedikontrolli läbivate audiitorettevõtjate arv.

Samas on aga oluline märkida, et kvaliteedikontrolli teostatakse Audiitortegevuse järelevalve nõukogu poolt iga-aastaselt valimi alusel ning oranžile ja punasele hinnatud ettevõtete suurenenud osakaal ei tähenda ilmtingimata seda, et audiitortegevuse kvaliteet oleks halvenenud. Korrapärane kvaliteedikontroll viiakse läbi sagedusega kord kuue aasta jooksul ja see tähendab, et kõik audiitorettevõtjad on vastava perioodi raames vähemalt üks kord kontrollitud (Järelevalve aastaraamat ..., 2023).

Tabel 4. Korralise Audiitortegevuse järelevalve nõukogu kvaliteedikontrolli tulemused aastatel 2019-2023

KVK läbiviimise periood	Rohelise tulemuse saanud AUE arv	Kollase tulemuse saanud AUE arv	Oranži tulemuse saanud AUE arv	Punase tulemuse saanud AUE arv
2019/2020	11	12	6	2
2020/2021	9	14	4	4
2021/2022	10	8	11	4
2022/2023	5	6	15	6

Allikas: Järelevalve aastaraamat 2022-2023 (2023)

Lisaks kvaliteedikontrollile tegeleb Audiitortegevuse järelevalve nõukogu ka audiitorite koolitamise ja kutsetegevuse korraldamisega. Kutsetegevuse korraldamise hulka kuulub nii eelmainitud vandeaudiitori eksamite korraldamine, vandeaudiitori kutsete andmine ja ära võtmine ning ka koolituste teostamine. (Audiitortegevuse järelevalve ..., 2023)

Pidades silmas nii erinevaid finantskriise kui ka üleüldiseid muutuseid majanduses, on auditi funktsiooniga silmitsi seisvaid väljakutseid palju ning neid ei ole lihtne liigitada. Aegade jooksul on muutunud nii audiitorite töövõtteid ja meetodika kui ka sidusrühmade poolt nõutava auditi kindluse olemus. (Fraser & Pong, 2009) Samuti on aja jooksul lisandunud audiitoritele lisaks auditi ja ülevaatusse töövõtteid juurde ka muid kindlustandvaid töövõtte, mis on ajaga muutunud aina mahukamaks ja keerukamaks.

Audiitorite jaoks on oluline jälgida ka kutsetegevuse standardeid, mis hõlmavad endas nii auditeerimise, ülevaatus ja seonduvate teenuste standardeid kui ka kvaliteedikontrolli standardeid ning eetikakoodeksit. Kokkuvõttes saab väita, et audiitorid on kohustatud kaasas käima paljude regulatsioonidega ning olema valmis säilitama iga töövõtu juures sõltumatust ja professionaalsust.

### **1.2.2. Audiitorkontrolli piirmäärad**

Kuigi audiitorkontrolli või finantsaruandluse ülevaatus võib omal soovil tellida iga selle vastu huvi tundev ettevõtte, on auditi ja ülevaatus piirmäärad Eestis sätestatud audiitortegevuse seadusega. Viimane piirmäärade korrigeerimine Eestis leidis aset 2016. aastal. Järgnevalt annab magistritöö autor ülevaate magistritöö kirjutamise ajal kehtivatest audiitorkontrolli ja ülevaatus kohustuse piirmääradest.

Raamatupidamiskohustuslasele on kohustuslik audit või ülevaatus peale audiitortegevuse seaduses sätestatud piirmäärade ületamist. Auditi kohustus on raamatupidamiskohustuslasele, kelle raamatupidamise aastaaruandes toodud aruandeaasta näitajatest vähemalt kaks ületavad alljärgneva tingimusi (AudS §91):

- 1) müügitulu või tulu 4 000 000 eurot;
- 2) varad bilansipäeva seisuga kokku 2 000 000 eurot;
- 3) keskmine töötajate arv 50 inimest.

Raamatupidamise aastaaruande audit on kohustuslik raamatupidamise seaduse tähenduses raamatupidamiskohustuslasele, kelle raamatupidamise aastaaruandes toodud aruandeaasta näitajatest vähemalt üks ületab alljärgneva tingimusi (AudS §91):

- 1) müügitulu või tulu 12 000 000 eurot;
- 2) varad bilansipäeva seisuga kokku 6 000 000 eurot;
- 3) keskmine töötajate arv 180 inimest.

Lisaks on audit kohustuslik enam kui kahe aktsionäriaga aktsiaseltsile, riigi raamatupidamiskohustuslasele, kohaliku omavalitsuse üksusele, avalik-õiguslikule juriidilisele isikule, riigieelarvest eraldist saavale erakonnale ja äriühingule, milles riigil on vähemalt otsustusõigus riigivaraseaduse tähenduses. Samuti ka sihtasutusele, mille asutajaks on riik, avalik-õiguslik juriidiline isik, kohalik omavalitsus, erakond või äriühing, milles riigil on vähemalt otsustusõigus riigivaraseaduse tähenduses ning testamendi alusel asutatud sihtasutusele või



sihtasutusele, mille audiitorkontrolli kohustus tuleneb põhikirjast või nõukogu otsusest. (AudS §91)

Võrreldes auditiga pakub ülevaatus avalikkusele väiksemat kindlustunnet ning ülevaatus tulemusel esitab audiitor tavapärasest sõltumatu audiitori aruandest nii-öelda tagurpidise, läbi topelt eituse esitatud arvamuse. Ülevaatus puhul ei testi audiitor põhjalikult raamatupidamises kajastatud andmeid ning finantsaruande koostamise kontrollprotseduure. Auditi protseduurid piirduvad enamasti vaid analüütiliste testide ning auditeeritava ettevõtte võtmeisikute intervjuerimisega. (Ülevaade: Kes on ..., 2009) Seega on ülevaatus protseduurid palju lühemad ja vähem aeganõudvamad kui näiteks auditi omad. Samuti on ülevaatus kohustusele sätestatud ka madalamad piirmäärad kui auditile.

Kui seaduses ei ole sätestatud teisiti, on raamatupidamise aastaaruande ülevaatus kohustuslik raamatupidamise seaduse tähenduses raamatupidamiskohustuslasele, kelle raamatupidamise aastaaruande toodud aruandeaasta näitajatest vähemalt kaks ületavad alljärgnevat tingimusi (AudS §92):

- 1) müügitulu või tulu 1 600 000 eurot;
- 2) varad bilansipäeva seisuga kokku 800 000 eurot;
- 3) keskmine töötajate arv 24 inimest

Raamatupidamise aastaaruande ülevaatus on kohustuslik raamatupidamise seaduse tähenduses raamatupidamiskohustuslasele, kelle raamatupidamise aastaaruandes toodud aruandeaasta näitajatest vähemalt üks ületab alljärgnevat tingimusi (AudS §92):

- 1) müügitulu või tulu 4 800 000 eurot;
- 2) varad bilansipäeva seisuga kokku 2 400 000 eurot;
- 3) keskmine töötajate arv 72 inimest.

Ülevaatus kohustus langeb ka audiitortegevuse seaduses §91 nimetatata sihtasutustele, mille raamatupidamise aastaaruandes toodud aruandeaasta näitajatest vähemalt üks ületab alljärgnevat tingimusi (AudS §92):

- 1) müügitulu või tulu 15 000 eurot;
- 2) varad bilansipäeva seisuga kokku 15 000 eurot.

Kuigi auditi ning ülevaatuse piirmäärad on reguleeritud audiitortegevuse seadusega, on raamatupidamiskohustuslastel õigus asendada kohustuslik ülevaatus auditiga. Oluline on mainida ka, et raamatupidamiskohustuslane, kes on vastavalt raamatupidamise seadusele kohustatud koostama konsolideeritud majandusaasta aruannet, lähtub auditi või ülevaatuse kohustuslikkuse määramisel konsolideeritud näitajatest. Seeläbi läbivad Eestis audiitorkontrolli ka paljud suured emettevõtted, kus sisulist tegevust ei toimu, aga auditikohustus esineb tänu tütarettevõtete mahule.

Lisaks ülevaatusle ning auditile on audiitorite kutsetegevuseks ka nõustamine ning audiitorile õigusaktidega sätestatud teiste ülesannete täitmine. Kuigi auditi ja ülevaatuse jaoks on seatud erinevad piirmäärad, on ettevõtte omanikel õigus tellida audiitorkontroll ka omal soovil. Enamasti on sellised juhtumid tingitud sellest, et ettevõtte juhtkond kahtleb raamatupidamises kajastatud andmete korrektsuses ning soovib seetõttu tellida sõltumatu audiitorkontrolli. Levinud on ka olukorrad, kus krediidiasutus on seadnud laenu saamise tingimuseks vandeaudiitori aruande olemasolu ning see on põhjus ülevaatuse või auditi tellimiseks. (Knechel et al., 2020)

Audiitori valivad küll ettevõtte omanikud, kuid siiski peab audiitor oma tegevuses ja otsuses arvestama laiema sihtgrupiga. Lisaks auditeeritava ettevõtte omanikele on raamatupidamise aastaaruandes toodud info oluline neile, kes teevad ettevõtte kohta järeldusi tuginedes just raamatupidamise aastaaruandele ning eeldades, et seal esitatud informatsioon kajastab ettevõtte finantsseisundit, -tulemust ning rahavooge õigesti ja õiglaselt. (Ülevaade: Kes on ..., 2009)

### **1.2.3. Audiitorkontrolli protsessid ja audiitori aruannete liigid**

Kuigi audiitorettevõtjad pakuvad ka muid teenuseid, siis suurema osa vandeaudiitorite tööst moodustavad just ülevaatused ja auditid. Iga auditi ja ka ülevaatuse protsess saab alguse potentsiaalselt audiitorkontrolli vajavast ettevõttest, kes soovib audiitorettevõtelt audiitorkontrolli pakkumist.

Audiitori jaoks algab töö audiitorkontrolli soovivale ettevõttele pakkumise koostamisega, mille käigus hinnatakse kliendi suurust, valdkonnaspetsiifilisi erisusi, riske ning võimekust audit läbi viia. Auditi töövõtu tingimused on sätestatud ISA 210 lõige 10-ga. Antud standardi alusel on audiitori kohustuseks selgitada potentsiaalsele kliendile teostatava auditi eesmärki, juhtkonna ning audiitori kohustusi, finantsaruandluse raamistikku ning aruande vormi erisusi. (Byrnes et al., 2018)

Peale auditi lepingu sõlmimist audiitori ja auditeeritava ettevõtte vahel jätkub auditi töövõtt tavaliselt riskide hindamise ja auditi plaani koostamisega, mis omakorda määratleb auditi ulatuse ja eesmärgid. Seejärel koguvad audiitorid auditi tõendusmaterjali ning kujundavad arvamusi nii ettevõtte sisekontrollide kui ka juhtkonna esitatud teabe usaldusväärsuse kohta. (Byrnes et al., 2018)

Audit on enamasti pikk ja ajamahukas töövõtt, mille võib jagada kolmeks erinevaks faasiks. Iga faas on sätestatud vastava rahvusvahelise auditeerimise standardi nõuetega ning reguleeritud. Standardeid vaadatakse pidevalt üle ning korrigeeritakse vastavalt vajadusele. Allpool on töö autor välja toonud auditi kolm põhilist faasi, nendega seotud standardid ning standardite olemuse.

Auditi planeerimine ehk auditi protseduuride esimene faas on sätestatud ISA 300-ga. Vastavalt ISA 300-le on audiitori eesmärgiks planeerida audit nii, et see viiakse läbi tulemuslikul viisil. Planeerimine hõlmab töövõtu jaoks auditi üldstrateegia kehtestamist ja auditi plaani väljatöötamist. Auditi üldstrateegia kehtestamisel peab audiitor tegema kindlaks töövõtu tunnused, aruandluse eesmärgid ning töövõtu läbiviimiseks vajalike ressursside olemuse, ajastuse ja ulatuse. Auditi plaan peab hõlmama järgnevat punkte (ISA 300):

- 1) planeeritud riskihindamise protseduuride olemus, ajastus ja ulatus, vastavalt ISA 315-le;
- 2) edasiste väite tasandil auditiprotseduuride olemus, ajastus ja ulatus, vastavalt ISA 330-le;
- 3) muud planeeritud auditiprotseduurid, mille teostamine on nõutav, et töövõtt oleks ISA-dega kooskõlas.

Audiitorkontrolli teiseks osaks loetakse läbiviimist. ISA standardid baseeruvad riskipõhise auditi kontseptsioonil, mis tähendab seda, et auditi eesmärgiks ei ole kontrollida absoluutselt kõiki aruandeperioodi puudutavaid algdokumente. Juba auditi alguses selgitatakse välja valdkonnad, kus võib eksisteerida olulise väärkajastamise risk ning edaspidise töö käigus keskendutakse eelkõige just nendele valdkondadele. Läbiviimise protsessis tehakse detailset tööd kliendi finantsaruannetega, mille käigus toimub tuvastatud riskidele vastuste leidmine. (Byrnes et al., 2018)

Vastavalt ISA 330-le peab läbiviimisele kuuluvate edasiste auditiprotseduuride kavandamisel audiitor võtma arvesse olulise väärkajastamise riskile väite tasandil iga märkimisväärse tehinguklassi, kontosaldo ja avalikustatava informatsiooni kohta antud hinnangu põhjused. Sealhulgas olulise väärkajastamise tõenäosust ja suurusjärku tulenevalt märkimisväärse

tehinguklassi, kontosaldo ja avalikustatava informatsiooni konkreetsetest iseloomulikest joontest ehk olemuslikku riski. (ISA 330)

Samuti tuleb audiitoril hinnata, kas tema riskihinnang võtab arvesse kontrole või kontrollimehhanisme, mis käsitlevad olulise väärkajastamise riski ehk kontrolliriski, nõudes seega audiitorilt kontrollide või kontrollimehhanismide tulemusliku toimimise määratlemiseks auditi tõendusmaterjali omandamist. See tähendab, et audiitor plaanib substantiivsete protseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse määramisel testida kontrollide või kontrollimehhanismide toimimise tulemuslikkust. Lisaks on audiitori kohustuseks omandada seda veenvamat auditi tõendusmaterjali, mida kõrgem on audiitori riskihinnang. (ISA 330)

Auditi viimaseks, kolmandaks faasiks on lõpetamine ehk auditi protseduuride kokkuvõtmine. Antud etapis veendub audiitor tehtud töö korrektsuses ning täielikkuses. Lisaks teostatakse ka töövõtusesene kvaliteedikontroll, mille käigus hindab auditi meeskonnas määratud kvaliteedikontrolli hindaja tehtud töö üle. Kuna audiitori aruanne on auditeeritava ettevõtte juhtkonna ning omanike jaoks ainukene auditi väljund, siis peab aruanne andma võimalikult täpse ja usaldusväärse ülevaate ettevõtte finantsseisundist. (Byrnes et al., 2018)

Viimasena, peale kõigi eelmainitud auditi faaside läbimist annab audiitor välja vandeaudiitori järeldusotsuse. Otsuseid on nelja liiki: puhas, märkusega ja vastupidine otsus ning arvamuse avaldamata jätmine. Kõige enam levinud on puhas otsus, mille korral ei tuvastanud vandeaudiitor läbi viidud kontrolli käigus ühtegi olulist viga, mille esinemine võiks mõjutada aruande lugeja ettevõttega seonduvaid majandusotsuseid. (Mida audiitor ..., 2023)

Juhul kui audiitor ei suuda auditi käigus mõne märkimisväärse asjaolu osas kindlust omandada loobub ta aruande kui terviku suhtes arvamust avaldamast. Olenemata arvamuse avaldamata jätmisest peab audiitor oma kontrolliprotseduurid lõpuni viima ning kõik tuvastatud olulised asjaolud otsusesse kirja panema. Märkusega otsuse puhul on audiitor oma töö käigus tuvastanud vigu või ei olnud tal mõne asjaolu osas võimalik terviklikku kindlust omandada ning seda rõhutatakse järeldusotsuses. Seevastu vastupidise otsuse korral tuvastas audiitor mõne aruandes avalikustatud asjaoluga seoses niivõrd suure vea, et audiitori hinnangul ei kajasta aruanne õiglast ja korrektset ülevaadet ettevõtte finantsseisust. (*Ibid.*)

Seoses mitmete rahvusvaheliste auditeerimise standardite muutustega uuenesid ka 2016. aastal vandeaudiitori aruanded. Muudatuste eesmärgiks oli veelgi enam suurendada audiitori aruande väärtust ja muuta seal esitatud informatsioon aruande kasutajate jaoks detailsemaks ning arusaadavamaks. Kuni 2016. aasta muudatusteni olid audiitori aruanded võrdlemisi lühikesed ning küllalt pealiskaudsed. Aruannetes oli esitatud järgmine informatsioon: juhatuse kohustused aastaaruande koostamisel, vandeaudiitori kohustused auditi läbiviimisel, audiitori arvamus aastaaruande osas ja vajadusel ka asjaolu rõhutamise lõik. (Võrk, 2016)

Uus audiitori üldine aruande vorm muutus peale uuendamist pikemaks ning suurendas audiitorite kohustusi aruandes välja toodava info osas. Lisandus ka arvamuse esitamise lõik, milles (ISA 700):

- 1) märgitakse, et audit tehti kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega;
- 2) viidatakse audiitori aruande osale, milles kirjeldatakse audiitori kohustusi vastavalt ISA-dele;
- 3) esitatakse avaldus, et audiitor on majandusüksusest sõltumatu kooskõlas eetikanõuetega ning on täitnud audiitori muud eetikaalased kohustused vastavalt nendele nõuetele;
- 4) märgitakse, kas audiitori arvates on audiitori hangitud auditi tõendusmaterjal piisav ja asjakohane aluse andmiseks audiitori arvamusele.

Samuti on uues vormis täpsustatud vandeaudiitori ning ettevõtte juhtkonna ja valitsejate kohustusi seoses audiitorkontrolli töövõtuga ja on lisatud lõik, mis käsitleb ettevõtte aastaaruandes esitatud muud informatsiooni. Muuks informatsiooniks on näiteks tegevusaruanne, mis esitatakse koos finantsaruannetega ja audiitori ülesandeks on muu informatsiooni osas jõuda järeldusele, kas see erineb oluliselt finantsaruannetes esitatust või audiitori poolt auditi käigus kogutud informatsioonist. (Siling & Viks, 2017)

Lisaks täienesid lisaks eespool kirjeldatule nõuded börsiettevõtetele väljastatavatele vandeaudiitori aruannetele. Börsiettevõtete aruannetes toob audiitor välja ka peamised auditi asjaolud, milleks võivad olla kõrge riskiga kontrollivaldkonnad, märkimisväärsed juhtkonnapoolsed otsused ja hinnangud ning aruandeperioodil toimunud märkimisväärsed või ebaharilikud sündmused ja tehingud. Samuti esitatakse vandeaudiitori aruandes kinnitus ettevõtte valitsejatele selle kohta, et audiitor on järginud sõltumatust puudutavaid eetikanõudeid ning edastanud neile info selliste asjaolude kohta, kus sõltumatus võis olla kahjustatud ja audiitor rakendas vajalikke kaitsemehhanisme. (*Ibid.*)

### **1.3. Audiitortegevuse tulevik**

Auditeerimise ajaloolise arengu ülevaade on näidanud, et auditi eesmärk ja audiitorite roll ühiskonnas on pidevas muutumises. Erinevad tegurid, nagu kriitilised ajaloosündmused, uuenenud standardid ning ka tehnoloogiline areng, omavad audiitortegevusele ja selle arengule suurt mõju. Samas on aga oluline märkida, et ühiskonna ootuste muutus ja audiitortegevuse areng ei liigu alati samas tempos, sest auditi läbiviimisel on paratamatult ka majanduslikud ja praktilised piirangud (Teck-Heang & Md Ali, 2008).

Autor on jaganud audiitortegevuse tuleviku ülevaate kolmeks alapeatükiks, millest esimene käsitleb auditeerimise standardite muutuseid ning toob välja viimaste aastate olulisemad lisandumised ning muudatused standardites. Teises alapeatükis keskendutakse tehnoloogia arengule ning selle võimalikule mõjule audiitorite vaates ja kolmas alapeatükk annab ülevaate maailma majanduse suurematest muudatustest ning mõjutustest.

#### **1.3.1. Auditeerimise standardite muutused**

Auditeerimise protsessides on olnud viimastel aastakümnetel suuri edusamme, kuid näib, et see pole siiski reaalajas majandusega sammu pidanud. Mõned auditeerimismeetodid ja -tehnikad, mis olid minevikus laialdaselt kasutusel, näivad olevat nüüdseks aegunud. Samuti on audiitortegevuse areng jõudnud kriitilisse punkti, kus audiitorid võivad juhtida tulevase auditi edendamist ja vastuvõtmist või jätkata traditsioonilisema paradigma järgimist. Tulevased auditeerimismeetodid nõuavad tõenäoliselt audiitoritelt, regulaatoritelt ning standardite kehtestajatelt olulisi muudatusi. (Byrnes et al., 2018)

Auditi läbiviimise käigus auditeerib audiitor auditeeritava ettevõtte kõiki olulisi protsesse, mis mõjutavad või võivad mõjutada ettevõtte raamatupidamisaruannet. Kuna audiitortegevus on suures osas just regulatsioonidest juhitud protsess, siis hoolimata sellest, et auditi läbiviimise meetodid ajas muutuvad, jääb eesmärk, mida auditi läbiviimisega tahetakse saavutada, siiski samaks. (Appelbaum et al., 2017)

Viimastel aastatel on aina enam suurenenud ettevõtete aastaaruannetes avaldatava muu informatsiooni hulk. Majandusaasta aruannete erinevad sihtgrupid tahavad aruannetes näha järjest

rohkem mittefinantsinformatsiooni ning olla kindlad, et kõik lisades avalikustatud informatsioon on kajastatud kõigis osades õiglaselt (ACCA & GT, 2020).

Investoreid huvitab lisaks ettevõtte finantsandmetele näiteks ka nende tuleviku prognoosid või äririskid (Muslu et al., 2014). Arvestades aastaaruandes sisalduva muu teabe suurenemist ja tähtsust, on regulaatorid kaalunud, kas audiitorid peaksid olema rohkem kaasatud sellise teabe kvaliteedi tagamisse (Graschitz et al., 2023).

Suurimate muutustena audiitortevõtmise seaduses viimastel aastatel võib magistratöö autori hinnangul välja tuua tegevusaruandes toodud informatsiooni kontrollimise, terrorismi rahastamise tõkestamise seaduse muudatused ning äsja jõustunud Euroopa Liidu kestlikkusaruandluse direktiivi. Järgnevalt on välja toodud kõigi mainitud muudatuste lühikirjeldused ning nende rakendamise vajaduse põhjused.

2021. aastal tehti Eesti audiitortevõtmise seaduses mitmeid muudatusi, mis laiendasid omakorda audiitortevõtja kohustuste nimekirja tegevusaruandes esitatud informatsiooni kontrollimisel. Kui varasemalt pidi audiitor kontrollima koos raamatupidamisaruandega avaldatava rahandusalase ja muu info, siis peale seaduse muudatuse jõustumist lisandus audiitortevõtjatele tegevusaruande osas arvamuse avalduse kohustus. (PwC audiitor ..., 2022)

Seaduse muutmise tingis Euroopa Komisjoni hinnang, mille alusel Eesti ei olnud Euroopa Liidu vastava direktiivi teatavat liiki ettevõtjate aruandeaasta finantsaruannete, konsolideeritud finantsaruannete ja nendega seotud aruannete kohta käivaid sätteid nõuetekohaselt üle võtnud. Seaduse muudatuse eesmärgiks oli tugevdada investorite ja teiste huvigruppide usaldust ettevõtete tegevusaruandes avaldatud informatsiooni osas. (*Ibid.*)

Kuni 2022. aasta märtsini oli audit kohustuslik vaid nendele virtuaalvääringu pakkujatele, kes ületasid audiitortevõtmise seadusega sätestatud audiitorkontrolli piirmäärasid. Alates 15. märtsist 2022. jõustusid aga mitmed muudatused rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seaduses (RahaPTS) ning uue seaduse alusel on virtuaalvääringu teenuse pakkuja raamatupidamise audiitorkontroll kohustuslik. Vastavalt muudetud seadusele peab audiitortevõtja kontrollima virtuaalvääringu teenuse pakkuja poolt omavahendite kohta kehtestatud nõuete täitmist bilansipäeva seisuga ning esitama sellekohase arvamuse virtuaalvääringu teenuse pakkujale ja Rahapesu Andmebüroole. (RahaPTS §723)

Mainitud seaduse muudatuste laiemaks taustaks oli asjaolu, et riik soovis senisest enam ja täpsemalt reguleerida virtuaalvääringu teenuse pakkujaid. Virtuaalvääringu teenuse pakkujad, kes taotleavad tegevusluba, pidid 15. juuniks 2022. aastal leidma oma ettevõttele audiitori. RahaPTS-i rakendussäte näeb ette, et raamatupidamise aastaaruande audiitorkontrolli tellimine on sõltumata nende tegevusmahust kohustuslik kõigile virtuaalvääringu teenuse pakkujatele alates perioodidest, mis algavad 10. märts 2022 või hiljem. (Arengu, 2022)

Kuna virtuaalvääringuga tegelevate ettevõtete näol on tegemist uue valdkonnaga, pole rahvusvahelised raamatupidamise ja auditeerimise standardeid seadvad organisatsioonid jõudnud veel põhjalikult valdkonna eripära oma reeglitesse sisse kirjutada. See omakorda tähendab, et audiitorite jaoks on keeruline kui mitte võimatu, selliste ettevõtete majandusaasta aruandeid auditeerida ning leida ka spetsialiste, keda eksperdina oma töövõttu kaasata. Tegemist on kompetentsiga, mille omandamist pole audiitorilt endalt nõutud, vaid audiitor saab oma töövõtus tugineda selliste ekspertide tööle. (*Ibid.*)

2023. aasta alguses jõustus Euroopa Parlamendi ja nõukogu äriühingute kestlikkusaruandluse direktiiv 2022/2462. Direktiiv kohustab ettevõtteid raporteerima oma äritegevuse mõju keskkonnale, sotsiaalsele keskkonnale, tööetikale ning ka inimõigustele. Tulevikus rakendub kestlikkusaruannetele ehk ESG (*environmental, social and governance*) aruandlusele ka audiitorkontroll ehk kestlikkusaruanne peab olema kinnitatud audiitori poolt. (Kestlikkusaruandluse direktiiv ..., 2023)

Auditorkontrolliga soovitakse kestlikkusaruande osas tagada finants- ja kestlikkusteabe ühilduvus ja ühtsus ning auditorkontrolli kohustus rakendub koheselt. Algaastatel on sellise töövõtu puhul tegu piiratud kindlust andva auditorkontrolliga ehk aruandluse ülevaatuse töövõtuga. 2028. aasta oktoobriks kohustab aga direktiiv Euroopa Komisjoni vastu võtma kestlikkusaruandluse kohta põhjendatud kindlustunnet andva auditorkontrolli standardid. Audititöövõtt on ettevõtetele kohustuslik juhul, kui eelnevalt läbiviidud analüüsi käigus on tuvastatud, et kestlikkusaruande osas on võimalik audiitoril anda põhjendatud kindlustunnet. Analüüs on vajalik, kuna kestlikkusaruandes esitatav teave sisaldab nii tulevikku vaatavat kui ka narratiivset infot, millele audiitorid tavapäraselt varasemalt kindlust andnud ei ole. (Kestlikkusaruandlus, 2023)

ESG raporteerimine on väliste audiitorite jaoks suure tähtsusega, kuna see on tihedalt seotud finantsaruandluse kvaliteediga ning seeläbi ka ettevõtte tulemustega, aktsiahinnaga,



riskiportfellide ning kapitalikuludega. 2015. aasta septembris tabati autotootja Volkswageni heitekoguste testide pettus, kus selgus, et nende autod eraldavad lämmastikoksiidi saasteid kuni 40 korda rohkem kui lubatud. Heitekoguste skandaal põhjustas nädalaga peale uudise avaldamist Volkswageni aktsiahinna langemise 30% ning nõuete lahendamine läks autotootjale maksma ligikaudu 14,7 miljardit dollarit. (Appelbaum et al., 2023)

Eelnevalt mainitu on näide sellest, kuidas finantsaruandlusega võib väliselt kõik korras olla ning ettevõttel läheb hästi, kuid varjatakse mittefinantsinformatsiooni puudutavaid andmeid. Võib öelda, et ESG aruandlus on oluline ning sama oluline on ka see, et see oleks kontrollitud sõltumatu eksperdi poolt. Aina enam on näha tendentsi, et tulevikus võib muutuda mittefinantsinformatsioon sama tähtsaks või isegi tähtsamaks kui finantsinformatsioon.

Eestis hakatakse vastavat ESG aruandlust ootama ligikaudu 300-lt suurimalt ettevõttelt, kes kokku moodustavad Eesti majandusest üle poole. 2023. aasta märtsis koostati esmakordselt töörühm audiitorfirmade esindajatest, kes kohtusid rahandusministeeriumi ning registrite esindajatega, arutamaks kuidas on ESG aruandluseks vajalik keskkond kujunemas ning millised on ettenähtud standardid. Arutelude käigus leiti, et üldist infot ja kommunikatsiooni on vähe ning hetkel on ebaselge, millised on audiitorite tulevased kontrollikohustused. (Audiitorkogu märtsikuu ..., 2023)

Muuhulgas jõustusid 15. detsembril 2022 uued kvaliteedijuhtimise standardid ISQM 1 (kvaliteedijuhtimise standard) ja ISQM 2 (töövõtu kvaliteedi ülevaatused) ja muudetud ISA 220 (finantsaruannete auditi kvaliteedijuhtimine). Muudatus oli tingitud eelkõige seni kehtinud standardite ISQC 1 (kvaliteedikontrolli standard) ja ISA 220 limiteerituse tõttu ning tänu muutuvale majanduskeskkonnale, tehnoloogia arengule ning suurenenud väliste teenusepakujate kasutamisele audiitortegevuse valdkonnas. (Pisani, 2022)

ISQM 1 kohaselt peavad kõik ettevõtted, kes viivad läbi auditeid või finantsaruannete ülevaatusi või pakuvad muid kindlustandvaid või seotuid teenuseid, välja töötama ja rakendama standardi nõuetele vastava kvaliteedisüsteemi (*Ibid.*). Ühe olulisema muudatusena nõuab ISQM 1 standard, et ettevõtte rakendaks riskipõhist lähenemisviisi, mis sisaldab (Kvaliteedi juhtimise ...):

- 1) kvaliteedieesmärkide kehtestamist ehk ettevõtte kehtestatud kvaliteedieesmärgid koosnevad kvaliteedijuhtimise süsteemi komponentidega seotud eesmärkidest, mis ettevõttel tuleb saavutada;
- 2) kvaliteedieesmärkide saavutamist ohustavate riskide tuvastamine ja hindamine;

3) vastuste väljatöötamine ja rakendamine kvaliteediriskide käsitlemiseks.

Nagu eelnevalt mainitud, tutvustab ISQM 1 uut kolmeetapilist riskihindamise protsessi. Protsessi kolmandaks sammuks on vastuste kavandamine ja rakendamine ning üks vastustest, mida ettevõtte võib vajalikuks pidada on töövõtu kvaliteedi ülevaatus. Siinkohal rakendub uus standard ISQM 2, mis sätestab selged juhised selle kohta, kes võib töö ülevaatuset teha, milline on ülevaataja roll ning millised töövõttud vajavad ülevaatuset. Lisaks kuuluvad ISQM 2 alla ka börsil noteeritud ettevõtete auditid ja muud töövõttud, mille puhul on seadusega nõutud töövõtu kvaliteedi kontroll. (Pisani, 2022)

Muudetud ISA 220 määrab ära töövõtu partneri olulisuse ning kohustused. Vastavalt standardile peab töövõtu partner võtma üldise kohustuse seoses auditi töövõtu kvaliteedi juhtimise ja saavutamise. Sealhulgas töövõtu jaoks sellise keskkonna loomisega, mis rõhutab ettevõtte töökultuuri ja töövõtu meeskonna liikmetelt oodatavat käitumist. Seda tehes peab töövõtu partner olema piisavalt ja asjakohaselt kaasatud kogu auditi töövõtu vältel, et tal oleks alus selle kindlaksmääramiseks, kas tehtud märkimisväärsed otsustused ja kokkuvõtted on töövõtu olemust ja tingimusi arvestades asjakohased. (ISA 220)

Saab öelda, et ülalmainitud standardite muutused on võrreldes eelnevate standarditega paremini välja toonud auditi töövõtu partneri olulisuse ning kohustused. See aga tähendab audiitorettevõtjate jaoks mitmete seni kasutatud protseduuride olulist muutmist.

### **1.3.2. Tehnoloogia areng**

Lisaks erinevatele auditeerimise standardite muutustele on audiitortegevust mõjutanud ka tehnoloogia areng. Tehnoloogilised lahendused, mis on hakanud mõjutama auditeerimise mudelit, on tehisintellekt, masinõpe ja robotiseeritud protsesside automatiseerimine. Tehnoloogia kasutamine auditeerimisel on omakorda toonud kaasa mitmeid väljakutseid audiitoritele. Nendeks võib lugeda nii küberohte kui ka seda, et audiitoritel tuleb pidevalt läbida erinevaid täiendkoolitusi, kohanemaks ettevõtete muutuvate ärimudelitega ja mõistmaks auditeeritavate ettevõtete poolt kasutatavaid tehnoloogiaid. (Thottoli et al., 2022)

Bloch, Lombardi ja Vasarhely 2015. aastal läbi viidud uuringus intervjueriti auditi taustaga inimesi kaardistamaks audiitortegevuse hetkeseisu ja lähitulevikku. Uuringus leiti, et 3 suurimat valdkonda mis on aja jooksul arenenud on auditeerimise mudel, mis on muutunud rohkem

riskipõhiseks, tehnoloogia ja automatiseerimine ning audiitorite väljaõpe. Tuleviku osas leidsid intervjuueeritavad, et audiitorite fookus nihkub tehingupõhiselt informatsioonilt rohkem riskipõhisele lähenemisele ning tuginetakse aina enam ettevõtete siseauditi funktsioonile. Lisaks toodi välja, et üha enam keskendutakse auditeerimisel järjepidevusele, mitte perioodilisele auditeerimisele. (Lombardi et al., 2015)

2019. aastal PricewaterhouseCoopers poolt läbi viidud uuringus keskenduti auditi arengusuundadele ning küsitleti kokku 175 investorit ning 198 ettevõtte juhti. PwC peamised järeldused antud uuringust olid järgmised:

- suurendada tuleks investeeringuid koolitustesse, tehnoloogiasse ja inimestesse, mis on vajalikud püsivalt kvaliteetsete auditite läbiviimiseks;
- tuleb jätkata uute tehnoloogiate väljatöötamise ning juurutamisega auditi efektiivsuse tõstmiseks, keskendudes tehnoloogia kasutamise kvaliteedile.

Mainitud uuringu peamine järeldus oli siiski tõdemine, et audit on pidevas muutumises ning võimalik probleem auditeeritavate ettevõtetega seotud arengu suundadega on piisavate regulatsioonide puudumine. (The Future of Audit - Perspectives..., 2019)

PwC-le sarnase uuringu on läbi viinud ka teine suur audiitorfirma Deloitte, mille tulemustest järeldati ühe punktina, et vajalik oleks suurem selgus ja arusaamine, kuidas ESG-ga (keskkonna-, sotsiaal- kui ka juhtimismeetmega) seotud küsimused mõjutavad auditi poolt väärtuse loomist. Erinevad aastaaruannete sihtrühmad avaldavad üha enam ootusi ESG aruandlusele ning seeläbi oodatakse ka audiitoritelt, et seal esitatud informatsioon on nende poolt kontrollitud. Kuigi arvukalt tekkivate ESG aruandluse tööriistade juurutamine ja ka kasutamine on endiselt keeruline, tehakse olulisi jõupingutusi, et edendada terviklikumat ja ühtsemat raamistikku ettevõtte jätkusuutlikkuse toimimiseks. (The Future of Audit: An evolving ..., 2021)

Viimastel aastatel on aina enam audiitorettevõteteid teatanud, et nad juurutavad oma ettevõtetes võimalusi kasutamaks igapäeva töös tehisintellekti (*Artificial Intelligence*, ehk AI). AI kasutamiseladeks võivad olla nii planeerimise faasi riskianalüüsid, erinevad analüütilised protseduurid kui ka pelgalt auditi tööpaberite ettevalmistus. AI kasutamise üheks peamiseks eeliseks võib pidada seda, et väheneks audiitorite manuaalne töö ning audiitorid saaksid keskenduda keerulisematele valdkondadele, mis vajavad nende professionaalseid hinnanguid. Näiteks ei tuleks audiitoril enam ise teha valimeid kõrge riskiga valdkondades, vaid tehisintellekt suudab läbi vaadata absoluutselt kõik auditeeritava ettevõtte tehingud ning koostada nende põhjal

audiitorile kokkuvõtte ebaharilikest tehingutest. Nii jääb audiitorile võimalus keskenduda vaid riskantsematele valdkondadele, kuid samas auditeerida oma töö käigus enam tehinguid kui varasemalt. (Commerford et al., 2020)

Erinevad auditistandardid nõuavad audiitoritelt muuhulgas konfidentsiaalsuse põhimõtete järgimist. Seoses AI kasutamisega auditis tuleks arvestada, millistele klientide konfidentsiaalsetele andmetele tehisintellekt ligi pääseb ning kuidas andmeid säilitatakse. Eriti relevantne on see juhul kui audiitorettevõtte kasutab kolmanda osapoole poolt pakutavat tehisintellekti. Kuigi AI suudaks lihtsa vaevaga läbi vaadata kõik auditeeritava ettevõtte poolt esitatud dokumendid ja teha nendega tööd, tuleb hinnata ka sellega seotud riske. (Munoko et al., 2020)

Erinevate uuringute baasil saab väita, et peamine oht, mis AI kasutamisega kaasneb on seotud sellega, kas tehisintellekt päriselt suudab tuvastada kõrgema riskiga valdkonnad ning rakendada audiitoritelt nõutavat skeptitsismi. Samuti kaasneb AI kasutamisega ka küberjulgeoleku- ja privaatsusriske, mis võivad kahjustada ettevõtete mainet ja tuua kaasa regulatiivseid sanktsioone (KPMG küberturvalisuse ..., 2022).

### **1.3.3. Muutused majanduses**

Auditi tulevikku ning viimaste aastate muutuseid on varasemalt uuritud nii laiemalt, võttes arvesse majanduskasvu ning üleüldist tehnoloogia arengut kui ka näiteks ühe sündmuse või muutuse baasil. 2023. aasta märtsis koostatud uuring keskendus seosele ESG aruandluse ja ettevõtete dividendipoliitika vahel, võttes arvesse auditi kvaliteedi modereerivat rolli (Zahid et al., 2023). Samuti on kirjutatud sellest, kuidas mõjutas Covid-19 pandeemia või Venemaa sõda Ukrainas audiitortevõtet ning millised on antud pandeemia mõjud audiitortevõttele ka tulevikus.

2019. aasta lõpus Hiinast alguse saanud Covid-19 puhang levis ligi nelja kuuga üle kogu maailma, põhjustades ebamäärasusi ja mõjutades peaaegu kõigi inimeste elu. Covid-19 pandeemiaga käis paralleelselt kaasas ka mitmesugust informatsiooni, mis lõi inimestes erinevaid arvamusi ja arusaame ning levitas omakorda hirmu ja ärevust, vallandades seeläbi ülemaailmse majanduskriisi. (Koley & Dhole, 2021)

E. J. Kaka poolt 2021. aastal läbi viidud uuringus selgus, et tuntavat mõju Covid-19 pandeemia audiitorite tööle ei omanud. Audiitorite kohustuseks on olnud alati hinnata auditeeritava ettevõttega seotud riske ning nii oli see ka pandeemia ajal. Seoses ülemaailmselt kehtestatud

eriolukordadega tuli audiitoritel keskenduda enam kaugtööle ning leida võimalusi, kuidas suhelda oma klientidega virtuaalselt. Tänu näiteks kaubanduskeskuste ning söögikohtade sulgemisele, keskendusid audiitorid oma töös ka varasemast rohkem auditeeritava ettevõtte tegevusejätkuvuse käsitlusele. (Kaka, 2021)

Venemaa rünnak 24. veebruaril 2022. aastal Ukrainale põhjustas energia- ja toormehindade, sealhulgas toiduainete hinna järsu tõusu. Eriti mõjutatud niinimetatud energiakriisist oli just Euroopa, sest Euroopa Liit tervikuna ja paljud liikmesriigid sõltusid varasemalt suurel määral Venemaa naftast ja gaasist. Puhkenud sõda ning sellega kaasnenud sanktsioonid viisid inflatsiooni tasemele, mida pole nähtud 1970ndate ja 1980ndate aastate viimasest suurest naftašokist saadik. 2022. aasta oktoobri kuu seisuga olid inflatsioonimäärad Euroopas väga erinevad, ulatudes 7 protsendist Prantsusmaal kuni üle 20 protsendini Balti riikides. (Madis Mülleri ..., 2023)

Üldiseks põhjuseks, miks inflatsioon eelkõige just Balti riikides kiire on olnud, on see, et Covid-19 pandeemia majanduslik mõju oli tagasihoidlik ning pandeemiale järgnes kiire taastumine. Toetav eelarve- ja rahapoliitika aitas seega kaasa inflatsiooni hoogustumisele ning sellele lisandus ka 2021. aasta sügisel Eesti pensionisüsteemi muudatus, mis võimaldas pensionifondides oleva raha välja võtmist juba enne pensioniikka jõudmist. Tänu mainitud muudatusele võtsid osad inimesed oma pensioniraha välja ja osa sellest kasutati eratarbimise rahastamiseks, mis suurendas veelgi inflatsioonisurvet. (*Ibid.*)

2023. aasta kevadel koostatud uuringus analüüsiti Venemaa sõja mõju audiitorite tööle Euroopa Liidu riikides. Uuringu käigus koostati valim vandeaudiitoritest ning viidi läbi intervjuud. Intervjuude tulemustest selgus, et kuigi sõda oli selleks ajaks kestnud juba natukene üle aasta, ei pidanud uuringus osalejad mõju enda tööle väga suureks. Toodi välja, et keskendutakse enam klientide riskide hindamisele, sanktsioonidele ning auditi planeerimisele, kuid muid lisaprotseduure ei teostata. Peamise mõjuna Venemaa sõjast saab välja tuua toiduainete ning kütuste hinnatõusu ning sellega kaasnenud inflatsiooni. Need faktorid on aga mõjutanud kogu majandust ning otsest audiitorite töö muutust sõjast tingituna ei esine. (Ngum & Oppong, 2023)

Vaadates Eesti majanduse üleüldist hetkeseisu saab Eesti Panga 2023. aasta detsembri kuus koostatud majandusprognoosi kohaselt öelda, et Eesti majanduslangus kujuneb arvatust pikemaks. Selle peamiseks põhjusteks on Eesti eksporditurgude halb seis ja kahanenud konkurentsivõime. Prognoosi kohaselt langeb Eesti majandus 2023. aastal 3,5% ja 2024. aastal 0,4% ning

majanduskasvu on oodata alates 2025. aastast. Lisaks toob majanduslangus endaga kaasa ka töötuse mõningase kasvu, kuid inimeste ostujõud jätkab paranemist. (Prognoos ..., 2023)

Magistritöö autor on läbi töötanud erinevad audiitortegevuse seaduse muudatused ning tutvunud eelnevate sarnaste uuringute tulemustega. Saab öelda, et audiitortegevuse seaduses ning standardites on viimastel aastatel olnud mitmeid olulisi muudatusi. Samuti on majanduses hetkel ebaselge olukord, kus äsja on lõppenud Covid-19 pandeemia ning jätkub Venemaa sõda Ukrainas, mis on omakorda kaasa toonud erinevaid sanktsioone ja inflatsiooni. Lähtuvalt eeltoodust on siiani ebaselge, milliseks täpselt kujuneb audiitortegevuse tulevik ning kas ja kuidas muutub audiitorite töö lähiaastatel.

## **2. UURING: AUDIITORTEGEVUSE TULEVIK EESTIS**

Pärast teoreetilise materjali läbi töötamist ja analüüsimist viis töö autor läbi empiirilise uuringu Eestis tegutsevate audiitortegevuse valdkonna spetsialistide seas. Käesolevas peatükis annab töö autor ülevaate uuringu metoodikast ja valimist ning kirjeldab uuringu läbiviimise protsessi. Seejärel analüüsib autor saadud tulemusi ning esitab nende põhjal järeldused ja ettepanekud.

Empiirilise uuringu eesmärk on mõista, millised sündmused või audiitortegevuse seaduse- ja standardimuudatused on audiitortegevust Eestis viimastel aastatel enim mõjutanud. Lisaks soovitakse analüüsida, milliseks võib kujuneda audiitortegevus tulevikus ning millised on selle peamised mõjurid.

### **2.1. Uuringu metoodika**

Antud magistritöös on autor kasutanud kvalitatiivset uurimismeetodit. Andmete kogumismeetodina viiakse läbi intervjuud, mis on kvalitatiivses uurimistöös üks sagedamini kasutatavaid meetodeid. Intervjuu abil on võimalik uurimisega katta ka valdkondi, mis ei ole kättesaadavad ei vaatluse ega küsimustega (Hirsjärvi et al., 2005).

Uurimustöodes on kasutusel peamiselt kolme tüüpi intervjuud: struktureeritud, poolstruktureeritud ja struktureerimata. Struktureeritud intervjuu puhul on küsimustikul kindel struktuur ning intervjuueerija ei vasta intervjuu ajal tekkinud küsimustele ega jaga selgitusi. Struktureerimata intervjuu puhul on aga tegemist vaba intervjuuga, kus järgitakse vaid teemat või valdkonda. (*Ibid.*)

Poolstruktureeritud intervjuu puhul võivad küsimused olla küll eelnevalt ette valmistatud, kuid vajaduse korral võib lisada täpsustavaid küsimusi ning küsimuste sõnastamine ja järjekord on paindlikud (*Ibid.*). Autor on antud magistritöös kasutanud poolstruktureeritud intervjuud, et oleks võimalus kohandada küsimused intervjuueeritava vastuste järgi ja saada suurem hulk informatsiooni.

Intervjueeritavate nõusolekul intervjuud lindistati ning hiljem ka transkribeeriti. Transkriptsioon on autori poolt salvestatud Microsoft Word failina, mis on üles laetud Google Drive keskkonda (Vt lisa 1, 2, 3). Kvalitatiivsete intervjuude järel koostas autor kokkuvõtte intervjuus esile tulnud seisukohtadest, mis on esitatud töö järgnevates osades.

## **2.2. Uuringu tulemuste analüüs**

Hindamaks seda, kuidas on audiitortevuse olemus muutunud viimastel aastatel Eestis, viis magistritöö autor selles valdkonnas tegutsevate ekspertide seas läbi intervjuud. Intervjuu küsimused keskendusid nii Covid-19 pandeemia ning Venemaa sõja mõjudele, kui ka erinevatele audiitortevuse standardite- ja seadusemuudatustele ning uutele Euroopa Liidu direktiividele. Intervjuude eesmärgiks oli muuhulgas ära kaardistada, milline võiks intervjueeritavate hinnangul olla audiitortevuse tulevik.

Intervjueeritavateks olid valdkonna kutseorganisatsioonide esindajad. Audiitorkogu seisukohad edastasid Audiitorkogu president Märt-Martin Arengu ja juhatuse liige Kersti Ruut ning audiitorettevõtjate esindajaks otsustas töö autor valida Lauri Pasti, kes on PricewaterhouseCoopers Eesti partner, auditiosakonna juht ning juhtivaudiitor. PwC osutus intervjueeritavaks ettevõtteks, kuna tegemist on auditeerimise turuliidriga Eestis. Kõikide intervjuude transkriptsioonid on üles laetud Google Drive keskkonda ning viited neile on esitatud käesoleva magistritöö lisades.

Intervjuu küsimuste väljatöötamisel kasutas autor Audiitorkogu igakuiseid uudiskirju, üldkoosoleku kokkuvõtteid ning eelnevaid empiirilisi uuringuid. Autor on intervjuu küsimused ning nende vastused jaganud kolme alapeatükki. Esimene alapeatükk keskendub audiitorkontrolli piirmääradele ning nende võimalikule korrigeerimise vajadusele. Teises alapeatükis antakse ülevaade viimaste aastate muutustest majanduskeskkonnas üleüldiselt ning selle mõjust audiitortevusele. Kolmandas peatükis aga keskendutakse audiitortevuse seaduse muudatustele ning nende mõjudele audiitorite töös.

### **2.2.1. Audiitorkontrolli piirmäärad**

Magistritöö kirjutamise hetkel kehtivad audiitorkontrolli piirmäärad on välja toodud käesoleva töö peatükis 1.2.2. Auditi ja ülevaatusse piirmäärad on sätestatud Audiitortevuse seadusega ning viimane piirmäärade korrigeerimine Eestis leidis aset 2016. aastal.



Audiitorkogu juhatus on analüüsinud, kas kõik täna audiitorkontrolli kohustuslikus korras läbivad Eesti ettevõtted vajavad sellist teenust. Statistika põhjal on audiitorkontrolli läbivate ettevõtete arv kasvanud viimasel aastal üle 10%, jõudes 9 300 ettevõtetni aastas. (Audiitorkogu üldkoosolek: ..., 2023) Toetudes 4. septembril 2023. aastal toimunud Audiitorkogu üldkoosolekule ja seal arutletud teemadele ning käesoleva magistritöö peatükis 1.1.3. teostatud audiitortegevuse turu ülevaatele tekkis magistritöö autoril küsimus, kas hetkel kehtivad audiitorkontrolli piirmäärad on põhjendatud või tuleks neid korrigeerida.

Kõigi ekspertide vastustest jäi kõlama, et hetkel kehtivad audiitorkontrolli piirmäärad on liiga madalad ning ei arvesta vahepealset majanduse kasvu ja inflatsiooni mõju. Audiitorkogu presidendi Mär-Martini Arengu sõnul on Audiitorkogu koos Kaubandus-Tööstuskojaga käinud 2023. aasta suvel välja rahandusministeeriumile pöördumise audiitorkontrolli piirmäärade korrigeerimiseks koos ettepanekuga, millisele tasemele soovitatakse piirmäärad tõsta. Lisaks sellele, et auditistandardid on muutunud aasta-aastalt mahukamaks ning audiitorettevõtjate turg on jõudmas defitsiidi lävele, toob M.-M. Arengu välja, et Audiitorkogu hinnangul on Eestis ettevõtteid, mis on näiteks läbi viimaste aastate inflatsiooni ning oma tegevusmahu kasvu napilt audiitorkontrolli piirmäärast ületamas ja auditi töövõtt ei ole nende jaoks tegelikult vajalik. (Arengu, 2023)

Vastavalt Eesti Kaubandus-Tööstuskoja poolt 31. mail 2023. aastal rahandusministeeriumile tehtud ettepanekule on ettevõtjad viimasel ajal korduvalt pöördunud Kaubanduskoja poole murega, et seoses viimaste aastate kiire inflatsiooniga on auditi ja ülevaatuse piirmäärad jäänud liiga madalaks, mis tähendab omakorda ettevõtjate jaoks täiendavat kulu ja töökoormust. Kaubanduskoja hinnangul võiks rahandusministeerium analüüsida, kas auditi või ülevaatusega hõlmatud raamatupidamise aastaaruannete osatähtsus tuleb hoida ilmtingimata vahemikus 80% +/- 3% rahvamajanduse käibest ja varade mahust, või on võimalik seda osakaalu vähendada. (Ettepanek tõsta ..., 2023)

L. Pasti sõnade kohaselt on turul näha olukorda, kus audiitoritel on tööd väga palju ning uusi kliente ei jõuta enam juurde võtta (Past, 2023). Lisaks leiab Mär-Martini Arengu, et Eesti majanduse audiitorkontrolliga kaetud ettevõtete hulk on juba liiga suur. Kuigi kirjandusest ei ole võtta otsest lävendit kui suur võiks kaetuse protsent olla, on selleks Eestis viimased kümme aastat peetud 80% kaetust. Hetkel on aga Eesti majandus jõudnud punkti, kus ennekõike just

varade osas on kaetuse protsent juba 85-86 juures. (Arengu, 2023) Seega võib öelda, et just liiga madalad audiitorkontrolli piirmäärad on üheks põhjuseks, miks turul esineb audiitorite defitsiit.

2023. aastal toimunud Audiitorkogu infopäeval küsiti ka laiemalt audiitorite tagasisidet audiitorkontrolli piirmäärade osas. Vastanud audiitorite tagasiside oli, et ennekõike inflatsiooni tõttu on liiga paljud väikese tegevusmahuga ettevõtted sattunud audiitorkontrolli subjektiks, mis ei ole nende äritegevuse mahu ja riskidega kooskõlas. Audiitorkogu aruandlusstatistika kohaselt on 2021. aastal audiitorkontrolli läbinud ettevõtete bilansimahu näitaja 88 protsenti Eesti majanduse vastavast kogunäitajast. (Audiitorkogu juunikuu ..., 2023)

Audiitorkogu juhatase analüüside põhjal on tehtud rahandusministrile ettepanek tõsta ülevaatuselampiiri 25 protsendi ning auditi ja ülevaatusel vahelist piiri 50 protsendi võrra. Oluline on märkida, et mõlemal juhul puudutas ettepanek vaid müügitulu ja bilansimahu näitajaid, mitte töötajate arvu. Eelmainitud ettepanekute sisseviimisel võiks maksimaalselt väheneda kohustused üle tuhandel Eesti ettevõtjal. (Audiitorkogu juunikuu ..., 2023)

Arvutuste kohaselt langeks ligi 800 osaühingut alla piirmäärade, kuni 900 osaühingut võiksid auditi asemel tellida ülevaatusel, kuni 200 aktsiaseltsi telliksid ülevaatusel asemel auditi ning kuni 350 sihtasutust vabaneksid üleüldse audiitorkontrolli kohustusest. Kuna käesolev analüüs oli teostatud 2021. aasta andmete põhjal, on piirmäärade muutmisel tegelik mõju tänu vahepeal toimunud ulatuslikule inflatsioonile väiksem. (*Ibid.*)

Toetudes intervjuude vastustele saab öelda, et majanduskeskkonnale on oluline stabiilsus ja audiitorkontrolli piirmäärasid ei ole mõistlik iga-aastaselt korrigeerida. Võttes arvesse aga viimase kahe aasta majanduslangust ning hinnatõusu, oleks vajalik 2016. aastal seatud piirmäärasid korrigeerida ning analüüsida, kui suur protsent Eesti majanduse kogukäibest ja bilansimahust peaks tulevikus olema audiitorkontrolliga kaetud.

### **2.2.2. Muutused majanduskeskkonnas**

Lähtuvalt valdkonna eelnevate uuringute tulemustest on Covid-19 pandeemia ning Venemaa ja Ukraina sõja mõju audiitoritegevusele olnud pigem minimaalne (Kaka, 2021; Ngum & Oppong, 2023). Pandeemia ning sõda on mõjutanud audiitorite töö korralduslikku poolt, kuid suurt erinevust ei ole näha audiitoritegevuse kontseptsioonis või audiitorite riskihinnangutes. Samal seisukohal on ka Audiitorkogu president Märt-Martin Arengu ning juhatuse liige Kersti Ruut.

Audiitorkogu on juba umbes 15 aastat pannud kokku Eesti raamatupidamise usaldusindeksit, mis põhineb audiitorite antud järeldusotsustel, ehk niinimetatud „puhaste otsuste“ osakaalul kõigist otsustest. Kui peale finantskriisi, ehk 10-15 aastat tagasi, oli see näitaja 75-76 protsendi juures ning tõusis paari aastaga umbes 85 protsendile, siis Audiitorkogu algne mõte Covidi pandeemia alguses oli, et nüüd on ebakindlust turul rohkem ning tõenäoliselt hakkab audiitorite poolt tulema rohkem modifitseeritud otsuseid, tänu millele langeb ka usaldusindeks, kuid nii ei läinud. Sisuliselt jäi usaldusindeks samaks, milline see oli ka enne Covid-19 pandeemiat. Antud asjaolust tingituna võib Arengu sõnul järeldada, et audiitoritel olid olemas tööriistad, et auditeerida ka mõnevõrra teistsugustes oludes. Audiitorite töös oli küll töökorralduslikke muudatusi ehk kontoris oldi tõenäoliselt vähem ja kaugtööd tehti rohkem, aga see oli kõigis ettevõtetes niimoodi. (Arengu, 2023)

Sarnaselt Covidi pandeemiale ei omanud ka Venemaa sõda Ukrainas Märt-Martin Arengu sõnul usaldusindeksile märgatavat mõju. Ebakindlust majandusse tervikuna sellises ulatuses, mis tõi näiteks finantskriisi, ei ole Covid-19 ega sõda toonud. Lisaks toob Arengu välja, et kuna enne sõda oli just olnud Covid-19, siis tänu sellele oli Audiitorkogul juba nii-öelda käitumise *template* ehk muster ees. Audiitorkogus mõisteti kiirelt, et muutunud olud mõjutavad potentsiaalselt paljusid ettevõtteid ja sektoreid, ning kiiresti tuleb aru saada, millised need muutused on, nii standardite kui ka töö mõistes. Lisaks tuli Audiitorkogul kiiresti välja käia kokkuvõtlik juhend, et mida tuleks audiitoritel nüüd teha ning arvesse võtta. Sõja puhul osati Audiitorkogus juba palju kiiremini reageerida ning tegutseda kuna Covidi kogemus oli juba ees. (*Ibid.*)

Võib öelda, et Audiitorkogu vaates ei olnud ei Covid-19 ega ka Venemaa sõja mõju valdkonnale märgatav. Võttes aga arvesse asjaolu, et turul esineb audiitorite defitsiit ning järjest enam ettevõtteid on ületamas audiitorkontrolli piirmäärasid, on töö autori hinnangul oluline mõista ka seda, kas eelpool mainitud sündmused võisid olla nende probleemide üheks süvendiks.

Lauri Pasti sõnul on PwC strateegia olnud alati see, et uusi töötajaid värvatakse tööle üsna noorelt ning esimesed kaks aastat tegeletakse inimeste koolitamisega, mille järel nad asuvad tööle projektijuhina. Pandeemia ajal PwC-sse palgatud inimestest enamik on tänaseks töökohta vahetanud ning sama trendi on näha ka teistes ettevõtetes. (Past, 2023) Lähtudes sellest saab öelda, et audiitorfirmades tekkis kahe aastaga projektijuhtide pealekasvu vähenemine, mis tingis selle, et audiitoriteenuste pakkumise võimekus langes.

24. veebruaril 2022. aastal alanud Venemaa sõda Ukrainas audiitorite tööturгу märgatavalt ei mõjutanud, kuid kaudseid mõjusid on näha ka selle sündmuse vaates. Audiitorite üheks kohustuslikuks töö osaks on kliendi riskihinnangu koostamine ning magistritöö raames läbi viidud intervjuudest jääb kõlama, et seoses sõjaga suhtuti riskihinnangutesse veelgi tõsisemalt. Lisaks eelnevatele riskide hindamise komponentidele tuli nüüd keskenduda ka sõja raames kehtestatud sanktsioonidele. Nii Kersti Ruut kui ka Lauri Past toovad välja, et neil on olnud kliente, keda peale täiendavaid kontrole ning päringuid enam ei aktsepteeritud.

### **2.2.3. Audiitortevgevuse seaduse muudatused**

1. juunil 2021 jõustus audiitortevgevuse seaduse muudatus, mis puudutas audiitoritele lisandunud nõudeid seoses auditi raames tegevusaruannete kontrollimisega. Kui varasemalt pidi audiitor kontrollima koos raamatupidamisaruandega avaldatavat rahandusalast ja muud infot, siis peale seaduse muudatuse jõustumist lisandus audiitorettevõtjatele tegevusaruande osas arvamuse avalduse kohustus. (PwC audiitor ..., 2022)

Märt-Martin Arengu sõnul uuriti ja mõeldi peale seaduse muudatust Audiitorkogu metodoloogia komisjonis pikalt, et mida seaduse muudatus tegelikult tähendab ning mida audiitorid oma töös nüüd teistmoodi peaksid tegema või mitte tegema. Lõpuks aga järeldati, et tegevusaruandega seoses tehakse ka peale seadusemuudatust suures osas seda sama tööd, mis on alati tehtud. Isegi kui kohustuslikkuse aste tegevusaruandega seotud tööd teha oli enne seadusemuudatust väiksem, siis paljud audiitorettevõtjad tegid seda nii ehk naa, kas oma riskihinnangutest või protseduuridest tulenevalt. (Arengu, 2023)

Ka PwC Eesti juhi Lauri Past ning Audiitorkogu juhatuse liikme Kersti Ruut hinnangul ei olnud antud seaduse muudatusel audiitorite tööle tuntavat mõju. K. Ruut ütleb, et audiitorid veendusid ka enne seaduse muudatust selles, et tegevusaruandes esitatud info ei oleks vastuolus aruandes esitatud infoga ning seaduse muudatus tõi endaga praktiliselt kaasa vaid täiendava dokumenteerimise tööpaberites ja audiitori aruande sõnastuse muutmise. (Ruut, 2023) L. Past hindab samuti, et tegemist oli selgelt piiritletud ja arusaadava muutusega, mis ei omanud audiitorite tööle tuntavat mõju (Past, 2023).

15. märtsil 2022 jõustusid mitmed muudatused rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seaduses (RahaPTS). Muudetud seaduse alusel peab krüptoettevõtjate 2023. aasta raamatupidamise aastaaruanne olema auditeeritud ning paljud audiitorbürood keeldusid seaduse

muudatuse järel selliste ettevõtete auditeerimisest. Kõik magistritöö käigus intervjueeritavad leidsid, et krüptovaldkond sisaldab endas erinevaid riske, milleks on eelkõige lõplike kasusaajate tuvastamine ning raamatupidamise arvestuses asjakohaste juhendite puudumine. Audiitorettevõtjad peavad kõikide töövõtude aktsepteerimisel läbi viima kliendiriski hindamise, ning riskide katmiseks on küll olemas erinevaid meetodikaid, aga need eeldavad, et ettevõtte oleks arenenud ja tugevate sisekontrollidega.

Audiitorkogu president ütleb: „Selleks, et saada vandeaudiitoriks, ei pea olema selliseid oskuseid, mis võimaldavad krüptoärist aru saada ja seda tehnilist nüansi kontrollida. Seetõttu pididki audiitorettevõtted leidma koostööpartnereid, kes oleks valmis olema nii-öelda eksperdid kogu selle standardite raamistiku mõistes. Ka nende ekspertide leidmine ja nendega ühise arusaama saavutamine oli tegevus, millega Audiitorkogu tegeles 2022. aasta sügisel. Audiitorkogu töö tulemuseks on see, et need krüptoettevõtjad, kelle äritegevusel ikkagi oli mõte ning Eestiga seotus olemas, nemad kogu selle protsessi läbisid ja oma tegevusloa said ning ka audiitori leidsid.“ (Arengu, 2023).

5. jaanuaril 2023. aastal jõustus Euroopa Parlamendi ja nõukogu äriühingute kestlikkusaruandluse direktiiv 2022/2462 ehk *Corporate Sustainability Reporting Directive* (CSRD) ning selle rakendamise ajakava, mis kohustab ettevõtteid raporteerima oma äritegevuse mõju keskkonnale, inimõigustele, sotsiaalsele keskkonnale ning tööetikale. Alates 2028. aastast rakendub kestlikkusaruannetele ka audiitorkontroll, mida tänane audiitortevgevuse seadus ei nõua.

Kui ülejäänud magistritöös loetletud seadusemuudatuste ning majanduskeskkonna muutuste mõjud oli audiitoritele ning nende tööle pigem väikesed, siis kestlikkusaruandluse direktiiv on olnud kõigi intervjueeritavate sõnul üks viimaste aastate kõige suuremaid ja tähtsamaid valdkonna muudatusi. Mõju ei ole tuntav mitte vaid audiitoritele, vaid ka kõigile ettevõtetele, kes uue direktiivi alusel kestlikkusaruannet koostama peavad hakkama.

Audiitorkogu president toob välja, et Audiitorkogu põhifookuses on juba mitu kuud olnud koostöö seadusandjaga. Praeguses audiitortevgevuse seaduses ei ole veel mainitud kestlikkusaruandlust ning lähiajal tuleb see muudatus seadusesse sisse viia. Euroopa riigid on mainitud direktiivi osas erinevalt käitunud ning osades riikides saab kestlikkusaruandluse kontrollimine näiteks keskkonnaspetsialistide ülesandeks. Eesti osas on aga otsustatud, et kestlikkusaruannet saavad auditeerida vaid vandeaudiitorid. (Arengu, 2023)

Oluline on märkida, et kestlikkusaruandluse kontrolli puhul hakkavad audiitorid rakendama ISA 3000 standardit ehk „Kindlustandvad töövõttud, mis on muud kui möödunud perioodide finantsinformatsiooni auditid või ülevaatused“. Kuna ISA 3000 töövõtu kogemus on audiitoritel enamasti juba varasematest sarnastest töövõttudest omandatud, siis võib järeldada, et muu info kontrollimise oskus on audiitoritel olemas. Kestlikkusaruandluse puhul saab muu info hulk aga olema tõenäoliselt tunduvalt mahukam kui varasemate töövõttude puhul.

Lauri Past toob välja, et audiitorettevõtjate suurimaks murekohaks seoses kestlikkusaruandlusega võib pidada hetkel konkreetsete regulatsioonide puudumist. Lisaks on oht, et auditeeritavad ettevõtted ei võta raporteerimiskohustust tõsiselt või jäävad sellega hiljaks. (Past, 2023) Kuna audiitorite töömaht antud seadusemuudatusega märgatavalt tõuseb, on oluline, et ka auditeeritavad ettevõtted alustaksid kestlikkusaruandluseks valmistumisega õigeaegselt.

### **2.3. Järeldused ja ettepanekud**

Toetudes magistritöö käigus läbi viidud intervjuudele saab öelda, et audiitortegevust on viimastel aastatel mõjutanud nii üleüldine majanduslik olukord, erinevad seadusemuudatused kui teatud määral ka Venemaa sõda Ukrainas ja Covid-19 pandeemia. Majandus on pidevas arengus ning ka audiitortegevus peab sellega kaasas käima.

Tööturul on näha viimastel aastatel trendi, et ettevõtted soovivad tööle palgata aina nooremaid inimesi, kes on värskest kooli lõpetanud ning nad seejärel enda vajaduste järgi välja koolitada. Sama trend on nähtav ka audiitortegevuses, kus uusi kolleege värvatakse praktiliselt koolipingist. 2023. aasta juuniku lõpu seisuga on Eestis 341 vandeaudiitorit ning 116 audiitorettevõtjat. Kui vandeaudiitorite arv on viimase 10 aasta jooksul püsinud üsna samas suurusjärgus, siis audiitorettevõtjate arv on vähenenud ligikaudu 50%. Lisaks esineb Eesti audititurul olukord, kus hinnanguliselt 150 vandeaudiitorit ei osuta hetkel audiitorteenuseid, kuid hoiavad siiski oma litsentsi alles (Audiitorkogu üldkoosolek: ..., 2023). Auditi teenuse osutamiseks ei piisa aga ainult vandeaudiitori kutse omamisest ning auditi teenust saab osutada üksnes audiitorettevõtja.

Analüüsides magistritöö käigus läbi viidud intervjuusid võib öelda, et Eesti auditi turg on jõudmas defitsiidi lävele. Auditistandardite nõuded on muutumas aasta-aastalt järjest mahukamaks ning samuti on kasvanud audiitorkontrolli läbivate ettevõtete arv. Audiitorteenuste tulu kasvas võrreldes

2022. aastaga 30% jõudes tasemele 43 miljonit aastas (Audiitorkogu üldkoosolek: ..., 2023). Autor soovis töö käigus selgitada, kas hetkel kehtivad audiitorkontrolli piirmäärad on ikka põhjendatud või tuleks neid korrigeerida, võttes arvesse seda, et viimane korrigeerimine toimus aastal 2016.

Nii Audiitorkogu president Märt-Martin Arengu, PwC Eesti juht Lauri Past kui ka Audiitorkogu juhatuse liige Kersti Ruut on seisukohal, et audiitorkontrolli piirmäärasid tuleks korrigeerida. Praegused piirmäärad ei arvesta viimase kahe aasta inflatsiooni ning hinnatõusuga kaasnenud ettevõtete käibe kasvu. Magistritöö autori hinnangul aitaks piirmäärade korrigeerimine kaasa ka audiitorite töökoormuse vähendamisele. Samuti hõlbustaks see ettevõtetel audiitori leidmist ning auditituru konkurentsi. Märt-Martin Arengu sõnul on rahandusministeeriumile piirmäärade korrigeerimise ettepanek tehtud Audiitorkogu ja Kaubandus-Tööstuskoja poolt ning esialgse tagasiside põhjal võid eeldada, et võimalus muudatuste tegemiseks leitakse aasta pärast (Arengu, 2023).

Käesoleva töö autori hinnangul on audiitorkontrolli piirmäärade korrigeerimine vajalik. Viimase *Accountancy Europe* poolt avaldatud uuringu põhjal on aastatel 2016-2021 audiitorkontrolli piirmäärasid tõstnud vaid neli Euroopa Liidu riiki (Audit exemption ..., 2021). Kuna peale 2021. aastat on majanduses toimunud aga märkimisväärsed arenguid, on tõenäoliselt piirmäärade korrigeerimist oodata veel mitmes Euroopa Liidu riigis.

Magistritöö käigus analüüsiti lisaks ka Covid-19 ning Venemaa sõja mõju audiitortevõttele. Saadud vastuste põhjal saab järeldada, et Audiitorkogu vaatest oli mõlema sündmuse mõju ebaoluline. Sõda tõi endaga kaasa erinevad sanktsioonid, mis mõjutasid audiitorite riskihinnangut ja tööd, mida tehakse klientide aktsepteerimisel ning Covid-19 peamine mõju oli kaugtöö võimaluste kasutama hakkamine.

Seostades pandeemiat aga audiitortevõtte turul esineva defitsiidiga ning toetudes Eesti ühe suurima audiitortevõtte PwC juhi vastustele, saab öelda, et Covid-19 tingis audiitorteenuste pakkumise võimekuse languse. Tollel perioodil valitses tööturul palju muutuseid ning tööjõu voolavus oli suur, mis tõi endaga kaasa auditi projektijuhtide pealekasvu vähenemise.

Kuigi nii Covid-19 kui ka Venemaa sõja mõjud audiitortevõtte valdkonnale ei olnud nii märgatavad nagu näiteks 2008. aastal alanud finantskriis, võib magistritöö autori hinnangul siiski väita, et eelnimetatud kaks sündmust mõjutasid kogu maailma ning on viimaste aastate

audiitortevuse arengut uurides olulised. Eelmainitud sündmused mõjutasid nii vandeaudiitorite peale- kasvu kui ka audiitorite töö mahtu.

5. jaanuaril 2023. aastal jõustunud Euroopa Parlamendi ja nõukogu äriühingute kestlikkusaruandluse direktiivi 2022/2462 alusel rakendub alates 2028. aastast kestlikkusaruannetele audiitorkontroll, mida tänane audiitortevuse seadus ei nõua. Antud magistr töö kvalitatiivse uuringu tulemusena saab öelda, et antud direktiivi mõju audiitortevusele on suur ning see ei ole tuntav mitte vaid audiitoritele, vaid ka kõigile ettevõtetele, kes uue direktiivi alusel kestlikkusaruannet koostama peavad hakkama.

Kestlikkusaruandluse auditeerimisel hakatakse rakendama ISA 3000 standardit, kuid täpsed nõuded, kuidas ja mida audiitorid kontrollima peavad, on hetkel veel selgusetud. Kui aruandluse kohustuslastele on juba teada, mida ja kuidas raporteerida tuleb, siis audiitorite kohustused on siiani selgelt piiritlemata. Rahandusministeeriumi andmetel on kestlikkusaruandluse direktiivi nõuete jõustumine raamatupidamise, audiitortevuse ja väärtpaberituruse seadustes planeeritud 6. juuliks 2024. aastal (Kestlikkusaruandlus, 2023).

Magistr töö autori hinnangul on seaduse jõustumiseni küll veel aega, kuid nii audiitoritel kui ka auditeeritavatel ettevõtetel tuleks antud teemale mõelda juba praegu. Kuna tegu on uue valdkonnaga, tuleks ettevõtetel aruandluseks valmistuda varakult ning veenduda, et kogu aruandlus on läbipaistev ning säilitatakse kõiki vajalikke dokumente, mis aitavad hiljem ka audiitorite tööd lihtsustada ja omandada neilt nõutud piiratud kindlustunne.

Samuti on autori hinnangul antud seadusemuudatusele oluline keskenduda varakult ka audiitorettevõtetel. Uute nõuete kiire mõistmine ning töötajate väljakoolitamine annab tõenäoliselt tulevikus suure turueelise. Kliendid eelistavad valida audiitorit, kes suudab neile kõiki vajalikke teenuseid pakkuda. Juhul kui praegune audiitorettevõtja pakub aga vaid finantsaruannete auditit ning kestlikkusaruandluse auditeerimise töövõtte osutama hakata ei plaani, on tõenäoline, et ettevõtte soovib audiitorbürood vahetada.

Keskendudes audiitortevuse tulevikule, leiab käesoleva magistr töö autor, et ka lähiaastatel on tõenäoliselt audiitorteenuste turul tunda audiitorite defitsiiti. Seoses ESG aruandluse auditeerimise nõudega on audiitorite töömaht aina kasvamas ning hetkel ei ole turul eraldi vandeaudiitoreid, kes seda teenust osutaksid. Ettevõtetel tuleb leida antud aruandluse auditeerimiseks endale audiitor



ning nagu eelnevalt mainitud, võib esineda olukordi, kus seda teenust ei saa osutada audiitorettevõtja, kes osutab samale ettevõttele raamatupidamise aastaaruande auditit.

ESG aruandluse auditeerimise kohustuse lisandumisega on tõenäoliselt lähiaastatel näha ka seda, et tekib vandeaudiitoreid, kes osutavadki vaid nimetatud teenust. Audiitorkogu presidendi sõnul on selle jaoks lähiaastatel võimalik läbida ka eraldi eksamid ning saada ESG vandeaudiitoriks (Arengu, 2023). Küsitavaks jääb ka see, kui paljud hetkel finantsauditi teenust osutavatest vandeaudiitoritest otsustavad läbida ESG vandeaudiitori koolitused ning keskenduda tulevikus hoopis vaid ESG aruandluse auditeerimisele.

Antud magistr töö raames intervjueritu Lauri Pasti sõnul võib lähiajal näha audiitorettevõtjate konsolideerumist. Seoses uute auditeerimisstandardite lisandumisega muutub audiitorettevõtjate töö aina keerulisemaks ning nõudeid, mida tuleb jälgida järjest lisandub. (Past, 2023) See kõik võib endaga kaasa tuua olukorra, kus audiitorettevõtted, kus töötavad näiteks vaid üks või kaks vandeaudiitorit, ei soovi enam üha karmimaks muutuvate nõuetega kaasas käia ja need audiitorid otsustavad kutsesest loobuda.

Samuti on võimalik, et väiksemad audiitorettevõtted liituvad mõne suurema audiitorettevõtjaga, kus on sisemised kvaliteedinõuded paremini fikseeritud ning jälgitavad. Arvestades ka aina kasvavat töömahtu, on audiitoritel lihtsam teha tööd suuremates meeskondades. Luues aga üksinda audiitorettevõtte, võib olla keeruline palgata endale mitmeid assistente, samas aga tegutsedes suuremas ettevõttes on ka abiliste palkamine vandeaudiitorite jaoks lihtsam.

Käesoleva magistr töö käigus koostatud audiitoritegevuse turu ülevaade näitas, et 2023. majandusaasta lõpu seisuga auditeerib ligikaudu 58 protsenti Eesti ettevõtetest viis kõige suuremat audiitorettevõtjat. Seoses audiitorfirmade võimaliku konsolideerumisega suureneb see protsent tõenäoliselt tulevikus veelgi.

Kokkuvõtteks saab öelda, et audiitoritegevus on viimaste aastate jooksul oluliselt muutunud. Võttes arvesse inflatsiooni ning viimase kahe aasta majanduslangust, on ettevõtete tegevusmahud ning käibed oluliselt kasvanud. See on endaga kaasa toonud ka olukorra, et aina enam ettevõtteid ületavad kas audiitorkontrolli või ülevaatus piirmäärasid. Audiitoriteenuseid vajavate ettevõtete kasvuga on kasvanud ka audiitorite nõudlus ning teostatavate tööde maht.

Samal ajal on muutunud ning lisandunud ka erinevad audiitortevuse standardid ning muutuseid on olnud ka audiitortevuse seaduses. Ühe olulisema muutusena on tulevikus audiitorite tööd mõjutamas kestlikkusaruandlus ja selle auditeerimine, mis on seotud 2023. aastal jõustunud kestlikkusaruandluse direktiiviga 2022/2462. Kestlikkusaruandluse auditeerimise standardid on magistritöö kirjutamise hetke seisuga alles väljatöötamisel, kuid juba praegu saab öelda, et antud uue auditeerimisvaldkonna lisandumise mõju saab olema suur.

## KOKKUVÕTE

Auditi töövõtu käigus annab audiitor välja usaldusväärse arvamuse, mis kinnitab, et auditeeritava ettevõtte raamatupidamisaruanded kajastavad olulises osas ettevõtte finantsseisundit, -tulemust ja rahavoogusid õiglaselt ja õigesti. Viimastel aastatel on aga märkimisväärselt suurenenud ettevõtete majandusaasta aruannetes avaldatava muu informatsiooni hulk, mille kontrollimise kohustus on antud audiitoritele.

Lisaks on toimunud audiitortevuse seaduses ning standardites mitmeid olulisi muudatusi ning kogu maailma majandust on mõjutanud nii äsja lõppenud Covid-19 pandeemia ja ka Venemaa sõda Ukrainas koos sellest tingitud sanktsioonide ning inflatsiooniga. Viimaste aastate inflatsioon on omakorda kaasa toonud ettevõtete käibe kasvu, tänu millele on audiitorkontrolli piirmäärasid ületamas aina enam ettevõtteid. See kõik on omakorda mõjutanud ka audiitortevust ning audiitorite tööd.

Magistritöö eesmärk oli kajastada audiitortevuse väljakujunemist ning ajalugu kuni tänapäevani ja tuua välja selle standardite ning seaduste muutused ajas ja lisaks selgitada, milliseid muutuseid on oodata valdkonnas lähitulevikus. Lisaks eelnevale, oli autori hinnangul oluline tuua välja kuidas mõjutavad juba jõustunud ning lähitulevikus jõustuvad standardid, ülemaailmne Covid-19 pandeemia ning Venemaa sõda Ukrainas ja sellega seotud sanktsioonid audiitortevõtjate tööd.

Eesmärgi saavutamiseks püstitas autor järgmised uurimisülesanded:

- 1) töötada läbi maailma ja Eesti auditeerimise ajalugu kajastavad teadusartiklid ning muud allikad ja koostada arengu kronoloogia;
- 2) töötada läbi ning analüüsida Eestis audiitortevust reguleerinud ning reguleerivad seadused ja anda ülevaade nende arengutest ja muudatustest;
- 3) viia läbi intervjuud kahe juhtivaudiitoriga ja Audiitorkogu presidendiga ning analüüsida saadud hinnanguid ja seisukohti seoses audiitortevuse tulevikuga;
- 4) koostada saadud hinnangute ja seisukohtade põhjal järeldused ning ettepanekud seoses audiitortevuse tulevikuga.

Kvalitatiivse uuringu tulemustest selgus, et audiitortegevus on viimaste aastate jooksul suuresti muutunud. Võttes arvesse inflatsiooni ning majanduse kasvu on ettevõtete tegevusmahud ning käibed oluliselt kasvanud. See on endaga kaasa toonud ka selle, et aina enam ettevõtteid ületavad kas audiitorkontrolli või ülevaatuse piirmäärasid. Audiitorteenuseid vajavate ettevõtete kasvuga on kasvanud ka audiitorite nõudlus ning audiitorite poolt teostatavate tööde maht.

Samal ajal on muutunud ning lisandunud erinevad audiitortegevuse standardid ning muutuseid on olnud ka audiitortegevuse seaduses. Ühe olulisema muutusena on tulevikus audiitorite tööd mõjutamas kestlikkusaruandlus ja selle auditeerimine, mis on seotud 2023. aastal jõustunud Euroopa Parlamendi ja nõukogu äriühingute kestlikkusaruandluse direktiiviga 2022/2462.

Käesoleva magistritöö põhjal võib teha kolm peamist järeldust. Esimeseks järelduseks on, et hetkel kehtivad audiitorkontrolli piirmäärad on liiga madalad ning neid tuleks korrigeerida. Vastav ettepanek on ka juba Audiitorkogu ja Kaubandus-Tööstuskoja poolt rahandusministeeriumile esitatud ning korrigeerimisi on oodata lähiaastatel. Magistritöö autori hinnangul on majanduskeskkonnale oluline stabiilsus ja audiitorkontrolli piirmäärasid ei oleks mõistlik iga-aastaselt korrigeerida. Võttes arvesse aga viimase kahe aasta majanduslangust ning hinnatõusu, oleks vajalik 2016. aastal seatud piirmäärasid korrigeerida ning analüüsida, kui suur protsent Eesti majanduse kogukäibest ja bilansimahust peaks tulevikus olema audiitorkontrolliga kaetud.

Teise järeldusena toob magistritöö autor välja asjaolu, et peamine audiitortegevuse seaduse muudatus, mis audiitorite tööd mõjutab, on kestlikkusaruandluse auditeerimise nõue. Kuigi seaduse jõustumine on planeeritud 6. juuliks 2024. aastal, tuleks nii audiitoritel kui ka auditeeritavatel ettevõtetel antud teemale mõelda juba praegu. Kuna tegu on uue valdkonnaga tuleks ettevõtetel aruandluseks valmistuda varakult ning veenduda, et kogu aruandlus on läbipaistev ning säilitatakse kõiki vajalikke dokumente, mis aitavad hiljem ka audiitorite tööd lihtsustada ja omandada neil nõutud piiratud kindlustunne.

Viimasena saab magistritöö põhjal järeldada, et lähiaastatel jätkub tõenäoliselt audiitorite defitsiit. Seoses aina karmistunud nõuete ning standarditega on audiitorite töömaht suurenenud. Kuigi vandeaudiitorite arv Eestis on püsinud viimaste aastate jooksul üsna samal tasemel, on audiitorettevõtjate arv järjest vähenemas. Eestis on palju audiitorettevõtjaid, kus töötavad vaid üks kuni kaks vandeaudiitorit ning kuna keskmine vandeaudiitori vanus on aastatega üha kasvanud, ei

soovi vanemad turul tegutsevad audiitorid enam uute regulatsioonidega kaasas käia ning loobuvad teenuse osutamisest.

Lisaks on mõju vandeaudiitorite arvu vähenemisele oodata ka ESG aruandluse auditeerimise lisandumisest. Võimalik, et hetkel finantsaruannete auditeerimisega tegelevad vandeaudiitorid ei otsusta jätkata selle valdkonna auditeerimisega, vaid spetsialiseeruvad hoopis ESG aruandlusele.

Käesoleva magistritöö teemat saaks tulevastes uuringutes edasi arendada, korrates sarnast uuringut mõne aasta pärast või keskendudes konkreetse audiitorettevõtja näitele ning minnes seega teemasse veelgi rohkem süvitsi. Antud tööst tuli välja, et audiitortegevus on ainuüksi viimase viie aastaga seisnud silmitsi mitme erineva muutusega ning kindlasti on muutuseid oodata ka vaadates tulevikku.

# **SUMMARY**

## **PAST, PRESENT AND FUTURE OF AUDITING**

Helen Õun

The history of auditing in Estonia is rather short compared to the rest of the world. Auditing is in constant development due to the changes in Financial Reporting Standards and international economic situations. In Estonia, according to the Auditors Activities Act, the work of certified public accountants is regulated by several standards, including International Standards on Auditing and International Standards on Review Engagements. The purpose of these international standards is to harmonize the quality of auditing in the world and to increase the public interest in audit reliability.

The aim of audit work is to give the public confidence that there are no misstatements in the financial reports of the audited company. During the audit engagement, auditors review all important processes of the audited company that may affect the company's accounts. As a result of the work done, the auditor gives a reliable opinion, confirming that the financial statements reflect the financial position, results, and cash flow of the company fairly and correctly in the material aspect.

Due to international developments in the economy and changes in the financial reporting standards, other information published in the annual reports has been in larger focus in recent years. In addition to the financial data of the company, investors are more interested in nonfinancial information, such as companies' business risks and plans for the future. Given the increased focus on other information revealed in the annual report, regulators have considered whether auditors should be more involved in the quality assurance of such information.

Even though the methods of conducting the audit are changing over time, the goal of the auditor's work remains the same. According to the author of the master's thesis, it is important to investigate

whether and how the purpose and the concept of auditors' work has changed over time and the impact to the work of auditors from the new audit standards that have entered into the force in recent years.

The aim of the master's thesis is to reflect on the development and history of auditing up to the present day. The thesis explains the changes in auditing standards and laws over time and brings out the changes expected in the near future. In addition, the author believes that it is important to point out how changes in different auditing standards, the global COVID-19 pandemic, the Russian war in Ukraine and the related sanctions have affected the work of auditors. The thesis presents the assessments of certified public accountants and draws conclusions and proposals on the future of auditing.

The following research tasks help achieve the purpose of the master's thesis:

- 1) work through the historical developments of auditing in the international and Estonian concept and create a chronological order of developments;
- 2) work through and analyse the laws that have regulated and currently regulate auditing in Estonia and provide an overview of their development and changes;
- 3) conduct an interview with two leading auditors and the President of Estonian Auditors' Association and analyse the assessments and positions received about the future of auditing activities;
- 4) draw conclusions and proposals on the future of auditing based on the estimates and views received in the interviews.

The master's thesis uses a qualitative research method that includes semi-structured interviews with three certified public accountants. The first interviewee is the President of Estonian Auditors' Association Märt-Martin Arengu. Interviews were also held with Kersti Ruut, a board member of the Estonian Auditors' Association, and Lauri Past, the head of PwC Estonia audit department.

The master's thesis is divided into two chapters. The first chapter consists of three sub-chapters. The first sub-chapter gives an overview of the first appearances of auditing and its standards in the world and in Estonia and its development until the present day. The second sub-chapter focuses on the concept of auditing and provides an overview of the laws that have regulated and currently regulate auditors' work. In the third sub-chapter, the author gives an overview of the future of auditing and recent and expected changes in auditing standards and regulations.

The second chapter of the thesis consists of a qualitative study, analysing the assessments of the field representatives regarding the future of auditing. In this chapter, the author of the thesis concludes the views of the interviewed experts regarding the future of auditing in Estonia. In addition, the author outlines the conclusions of the study and possible proposals.

The results of the qualitative study revealed that the work of auditors has changed over the past few years. Considering inflation and economic downturn, business volumes and turnovers of the companies have increased significantly. This has also led to the fact that more and more companies are exceeding the obligation limits of either audit or review engagements. With the growth of companies that need auditor services, the demand for auditors and the volume of work performed by them has also increased.

At the same time, various auditing standards have changed, and new ones have been added, and there have also been changes in the Auditors Activities Act. As one of the most important changes in the future, the work of auditors will be affected by sustainability reporting and its auditing, which is related to the Directive 2022/2462 of the European Parliament and the Council on sustainability reporting of companies, which entered into the force in 2023.

Based on this master's thesis, three main conclusions can be drawn. The first conclusion is that the currently valid audit and review obligation thresholds are too low and should be adjusted. The corresponding proposal has already been submitted to the Ministry of Finance by the Estonian Auditors' Association, and adjustments are expected in the upcoming years. According to the author of the master's thesis, stability is important for the economic environment, and it would not be reasonable to adjust the audit obligation thresholds every year. However, considering the economic downturn and the price increase of the last two years, it would be necessary to adjust the current thresholds set in 2016 and analyze what percentage of the total turnover and balance sheet volume of the Estonian economy should be covered by auditor control in the future.

As a second conclusion, the author of the master's thesis points out the fact that the main change in the Auditor Activities Act that affects the work of auditors is the requirement to audit sustainability reports. Although the law is scheduled to enter into force on July 6, 2024, both auditors and audited companies should already make preparations. Since this is a new field, companies should prepare early and make sure that all reporting is transparent and that all



necessary documents are maintained, which will later help simplify the auditors' work and help achieve the limited confidence required.

Lastly, based on the master's thesis, it can be concluded that the deficit of auditors will probably continue in the upcoming years. Due to stricter requirements and standards, the workload of auditors has increased. Although the number of certified public accountants in Estonia has remained at the same level over the past few years, the number of audit companies is decreasing. Many auditing companies in Estonia consist of only 1-2 certified public accountants, and since the average age of auditors has been increasing over the years, older auditors operating in the market no longer want to go along with the new regulations and leave the field.

The decrease in the number of certified public accountants can also be expected from the addition of ESG report auditing. It is possible that some auditors that currently work in the financial audit, specialize in the auditing of ESG reports.

The topic of this master's thesis could be further developed in future studies by repeating a similar study after a few years or by focusing on the example of a specific audit firm and thus going even deeper into the topic. From this thesis, it emerged that the auditing activity has faced several different changes in the last five years alone, and changes can certainly be expected when looking to the future.

## KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

- Aavik, S. (2016). Pakendiaruande audiitorkontrolli aktuaalsed probleemid [Diplomitöö, Tallinna Tehnikaülikooli Tallinna Kolledž]. TalTech Raamatukogu Digikogu. <https://digikogu.taltech.ee/et/Item/279e7e57-3d8d-4eab-b39f-44113e95c1ab>
- Ajao, O. S., Olamide, J. O., & AyodejiTemitope, A. (2016). Evolution and development of auditing. *Unique Journal of Business Management Research*, 32-40.
- AJN, eksam. (2023). Audiitortevuse järelevalve nõukogu. Kasutatud 17. detsember 2023 <https://ajn.ee/tekst/eksam>
- Appelbaum, D., Duan, H. K., Hu, H., & Sun, T. (2023). The Double Materiality Audit: Assurance of ESG Disclosure. SSRN. <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4367032>
- Appelbaum, D., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. (2017). Big Data and Analytics in the Modern Audit Engagement: Research Needs. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 36(4), 1-27. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51684>
- Arengu, M.-M. (2022). Krüptoettevõtte auditeerimine – "mission impossible"?. Audiitorkogu. Kasutatud 4. november 2023 <https://www.auditorkogu.ee/est/news.krüptoettevotte-auditeerimine-mission-impossible>
- Arengu, M.-M., Audiitorkogu president. Intervjuu audiitortevuse tuleviku teemal. Autori intervjuu. Üleskirjutus. Tallinn. 25. oktoober 2023. <https://docs.google.com/document/d/1MuRDvaH3uBqJ3BeLLs4CIxsStpZ5Tm0oScx2Q-A6x1A/edit?usp=sharing>
- Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) & Grant Thornton (GT). (2020). The Future of Audit. *The Association of Chartered Certified Accountants*. Kasutatud 9. november 2023 [https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA\\_Global/Technical/audit/ea-future-of-audit.pdf](https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/audit/ea-future-of-audit.pdf)
- Audiitorkogu juunikuu uudiskiri. (2023). Audiitorkogu. Kasutatud 20. detsember 2023 <https://audiitorkogu.sendsmaily.net/templates/71b07919-f14b-419f-9957-0afda814fe3b/html/#Audiitorkontrolli%20piirmäärad,äriregistri%20tegevus%20hilinenult%20aruande%20esitajatega%20ning%20ettevõtja%20poolt%20ilma%20üldkoosoleku%20otsuseta%20registri%20aruande%20esitamise%20kaasnevad%20tegevused>
- Audiitorkogu märtsikuu uudiskiri. (2023). Audiitorkogu. Kasutatud 15. oktoober 2023 <https://audiitorkogu.sendsmaily.net/templates/a5d17dab-29a6-4553-9cab-c7a730b964a9/html/>

- Audiitorkogust.* (2023). Audiitorkogu. Kasutatud 9. oktoober 2023  
<https://www.audiitorkogu.ee/est/missioon-ja-tegevus>
- Audiitortevgevuse järelevalve nõukogu.* (2023). Audiitorkogu. Kasutatud 16. detsember 2023  
<https://www.audiitorkogu.ee/est/jarelevalvenoukogu>
- Audiitortevgevuse seadus (AudS). RT I, 17.03.2023, 6.
- Audiitortevgevuse seadus. RT I, 1999, 24, 360.
- Audiitorkogu üldkoosolek: audiitoritel rekordaasta, presidendina jätkab Märt-Martin Arengu.* (2023). Audiitorkogu. Kasutatud 4. november 2023  
<https://www.audiitorkogu.ee/est/news.audiitorkogu-uldkoosolek:-audiitoritel-rekordaasta-presidendina-jatkab-mart-martin-arengu>
- Audit exemption thresholds in Europe.* (2021). Accountancy Europe. Kasutatud 20. detsember 2023  
<https://accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/2022/12/Audit-exemption-thresholds-in-Europe.pdf>
- Avaliku huvi üksused.* (2023). Audiitorkogu. Kasutatud 15. detsember 2023  
<https://www.audiitorkogu.ee/est/avaliku-huvi-uksused>
- BooLaky, P. K., & Soobaroyen, T. (2016). Adoption of International Standards on Auditing (ISA): Do Institutional Factors Matter? *International Journal of Auditing*, 21(1), 59-81.  
<https://doi.org/10.1111/ijau.12081>
- Byrnes, P. E., Al-Awadhi, A., Gullvist, B., Brown-Libur, H., Teeter, R., Warren, J. D., & Vasarhelyi, M. (2018). Evolution of Auditing: From the Traditional Approach to the Future Audit. *Continuous Auditing: Theory and Application* (lk 285-297). Bingley: Emerald Publishing Limited. <https://doi.org/10.1108/978-1-78743-413-420181014>
- Commerford, B. P., Dennis, S. A., Joe, J. R. & Ulla, J. W. (2021). Man Versus Machine: Complex Estimates and Auditor Reliance on Artificial Intelligence. *Journal of Accounting Research*, 60(1), 171-201. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12407>
- Crous, C., Lamprecht, J., Eilifsen, A., Messier Jr, W., Glover, S., & Prawitt, D. (2012). Auditing and Assurance Services. *McGraw-Hill Education*.
- Dunn, K., Kohlbeck, M. & Mayhew, B. K. (2011). The Impact of the Big 4 Consolidation on Audit Market Share Equality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30 (1), 49-73.  
<https://doi.org/10.2308/aud.2011.30.1.49>
- Eesti krediiasutused: turuosaliste register. (2023). Finantsinspektsioon. Kasutatud 17. detsember 2023  
<https://www.fi.ee/et/pangandus-ja-krediit-0/pangandus-ja-krediit/krediiasutused/eesti-krediiasutused>
- Emitendid.* (2023). Nasdaq Baltic. Kasutatud 17. detsember 2023  
<https://nasdaqbaltic.com/et/>

- Eshleman, J. D. & Guo, P. (2014). Do Big 4 Auditors Provide Higher Audit Quality after Controlling for the Endogenous Choice of Auditor? *Auditing: A Journal of Practices & Theory*, 33 (4), 197-219. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50792>
- Ettepanek tõsta kehtivaid auditi ja ülevaatuse piirmäärasid. (2023). Eesti Kaubandus-Tööstuskoda. Kasutatud 20. detsember 2023  
[https://www.koda.ee/sites/default/files/content-type/content/2023-06/31%2005%202023%20Ettepanek%20tõsta%20kehtivaid%20auditi%20ja%20ülevaatuse%20piirmäärasid\\_0.pdf](https://www.koda.ee/sites/default/files/content-type/content/2023-06/31%2005%202023%20Ettepanek%20tõsta%20kehtivaid%20auditi%20ja%20ülevaatuse%20piirmäärasid_0.pdf)
- Euroopa Parlamendi ja nõukogu 16. aprilli 2014. aasta määrus 537/2014, mis käsitleb avaliku huvi üksuste kohustusliku auditi erinõudeid ning millega tunnistatakse kehtetuks komisjoni otsus 2005/909/EÜ, ELT L 158/77, 16.04.2014, art 5 p 1.
- Flint, D. (1988). Philosophy and principles of auditing: an introduction. *Hampshire: Macmillan Education*.
- Florea, R. & Florea, R. (2011). Audit techniques and audit evidence. *Economy Transdisciplinarity Cognition*, 14(1), 350-358.
- Florin, D., Florina, P. A. & Brad, L. (2013). Briefing in History of Audit and Financial Reporting. „Ovidius“ *University Annals, Economic Sciences Series*, 13 (1), 1204-1209.
- Fraser, I., & Pong, C. (2009). The future of the external audit function. *Managerial Auditing Journal*, 24(2), 104-113. <https://doi.org/10.1108/02686900910924536>
- Graschitz, S. M., Hamilton, E. L., Messier, W. F., & Pietsch, C. P. (2023). Is Silence Really Golden? Examining Investor Responses when Auditors Disclose Their Involvement with Other Information in the Annual Report. Kasutatud 15. oktoober 2023  
[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=4486378](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4486378)
- Haapamäki, E., & Sihvonen, J. (2019). Research on International Standards on Auditing: Literature synthesis and opportunities for future research. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 35, 37-56.  
<https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2019.05.007>
- Hirsijärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. (2005). *Uuri ja kirjuta*. Medicina.
- ISA (EE) 220. Rahvusvaheline Auditeerimise standard (Eesti) 220, Finantsaruannete auditi kvaliteedijuhtimine. Audiitorkogu. Kasutatud 10. november 2023  
<https://www.audiitorkogu.ee/uploads/Standardid%20alates%2015.12.2022/ISA%20220%20%28muudetud%29.pdf>
- ISA (EE) 300. Rahvusvaheline Auditeerimise standard (Eesti) 300, Finantsaruannete auditi planeerimine. Audiitorkogu. Kasutatud 10. november 2023  
[https://www.audiitorkogu.ee/uploads/Kutsetegevuse%20standardid%20%28Kehtib%2015.%20detsembri%202021%20või%20pärast%20seda%20algavate%20periodide%20finantsaruannete%20auditite%20%20kohta/ISA%20%28EE%29%20300\\_ISA%20315%20kaasnevate%20muudatustega.pdf](https://www.audiitorkogu.ee/uploads/Kutsetegevuse%20standardid%20%28Kehtib%2015.%20detsembri%202021%20või%20pärast%20seda%20algavate%20periodide%20finantsaruannete%20auditite%20%20kohta/ISA%20%28EE%29%20300_ISA%20315%20kaasnevate%20muudatustega.pdf)

- ISA (EE) 330. Rahvusvaheline Auditeerimise standard (Eesti) 330, Audiitori vastused hinnatud riskidele. Audiitorkogu. Kasutatud 9. november 2023  
[https://www.auditorkogu.ee/uploads/Kutsetegevuse%20standardid%20%28Kehtib%2015.%20detsembril%202021%20või%20pärast%20seda%20algavate%20periodide%20finantsaruannete%20auditite%20%20kohta/ISA%20%28EE%29%20330\\_ISA%20315%20kaasnevate%20muudatustega.pdf](https://www.auditorkogu.ee/uploads/Kutsetegevuse%20standardid%20%28Kehtib%2015.%20detsembril%202021%20või%20pärast%20seda%20algavate%20periodide%20finantsaruannete%20auditite%20%20kohta/ISA%20%28EE%29%20330_ISA%20315%20kaasnevate%20muudatustega.pdf)
- ISAE (EE) 3000. Rahvusvaheline kindlustandvate töövõtude standard (Eesti) 3000. Kindlustandvad töövõttud, mis on muud kui möödunud perioodide finantsinformatsiooni auditid või ülevaatused. Audiitorkogu. Kasutatud 25. november 2023  
<https://www.auditorkogu.ee/uploads/Standardid%20alates%2001.09.2018/ISAE%203000%20%28EE%29%20muudetud.pdf>
- ISA (EE) 700. Rahvusvaheline Auditeerimise standard (Eesti) 700, Arvamuse kujundamine ja aruandlus finantsaruannete kohta. Audiitorkogu. Kasutatud 19. detsember 2023  
[https://www.auditorkogu.ee/uploads/Standardid%20alates%2015.12.2022/ISA%20\(EE\)%20700%20muudetud%20ISA%202020.pdf](https://www.auditorkogu.ee/uploads/Standardid%20alates%2015.12.2022/ISA%20(EE)%20700%20muudetud%20ISA%202020.pdf)
- Järelevalve aastaraamat 2019-2020. (2020). Audiitortegevuse Järelevalve Nõukogu. Kasutatud 19. detsember 2023  
[https://media.voog.com/0000/0041/6835/files/AJN%20aastaraamat\\_2019\\_2020.pdf](https://media.voog.com/0000/0041/6835/files/AJN%20aastaraamat_2019_2020.pdf)
- Järelevalve aastaraamat 2020-2021. (2021). Audiitortegevuse Järelevalve Nõukogu. Kasutatud 19. detsember 2023  
<https://media.voog.com/0000/0041/6835/files/Järelevalve%20aastaraamat%202021.pdf>
- Järelevalve aastaraamat 2021-2022. (2022). Audiitortegevuse Järelevalve Nõukogu. Kasutatud 19. detsember 2023  
<https://media.voog.com/0000/0041/6835/files/Järelevalve%20aastaraamat%202022-1.pdf>
- Järelevalve aastaraamat 2022-2023. (2023). Audiitortegevuse Järelevalve Nõukogu. Kasutatud 26. november 2023  
<https://media.voog.com/0000/0041/6835/files/JÄRELEVALVE%20AASTARAAMAT.pdf>
- Kaka, E. J. (2021). Covid-19 and Auditing. *Journal of Applied Accounting and Taxation*, 6(1), 1-10. <https://doi.org/10.30871/jaat.v6i1.2311>
- Kann, L. & Root, A. (2010) Audiitorluse sünnilugu. *Äripäev*. Kasutatud 25.november 2023  
<https://www.raamatupidaja.ee/uudised/2010/02/19/audiitorluse-sunnilugu>
- Kestlikkusaruandlus. (2023). Rahandusministeerium. Kasutatud 26. november 2023  
<https://www.fin.ee/finantspoliitika-valissuhted/arvestusvaldkond/kestlikkusaruandlus#kestlikkusaruande-au>
- Kestlikkusaruandluse direktiiv ja keda see puudutab. (2023). Aktsiaselts PricewaterhouseCoopers Eesti. Kasutatud 29. september 2023  
<https://www.pwc.com/ee/et/press/uudised/asja-joustunud-kestlikkusaruandluse-direktiiv.html>

- Kindlustandvate teenuste rahvusvaheline raamistik.* (2015). Audiitorkogu. Kasutatud 25. november 2023  
<http://www.auditorkogu.ee/docs/ISA/Standardid2010/RaamistikEE2010.pdf>
- Kindlustusandjad: turuosaliste register.* (2023). Finantsinspeksioon. Kasutatud 17. detsember 2023  
<https://www.fi.ee/et/kindlustus/kindlustusandjad/kindlustus-0/kindlustusandjad>
- Knechel, W. R., Thomas, E., & Driskill, M. (2020). Understanding financial auditing from a service perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 81, 1-23.  
<https://doi.org/10.1016/j.aos.2019.101080>
- Koley, T. K. & Dhole, M. (2021). The COVID-19 Pandemic: The Deadly Coronavirus Outbreak. *Routledge India*. <https://doi.org/10.4324/9781003095590>
- KPMG küberturvalisuse teenuste juht Mihkel Kukk: tehisintellekt ja masinõpe on ettevõtete küberturvalisusele paras päikel.* (2022). KPMG äriblogi. Kasutatud 18. detsember 2023  
<https://digipro.geenius.ee/blogi/kpmg-ariblogi/kpmg-kuberturvalisuse-teenuste-juht-mihkel-kukk-tehisintellekt-ja-masinope-on-ettevotete-kuberturvalisusele-paras-pahkel/>
- Kutseliste arvestusekspertide eetikakoodeks - sh sõltumatuse standardid.* (2023). Audiitorkogu. Kasutatud 25. november 2023  
<https://www.auditorkogu.ee/uploads/Uued%202019%20kehtima%20hakkavad%20standardid/Eetikakoodeks%20Eesti.pdf>
- Kvaliteedi juhtimise standard ISQM 1.* Audiitorkogu. Kasutatud 9. november 2023  
<https://www.auditorkogu.ee/uploads/Standardid%20alates%2015.12.2022/ISQM%201.pdf>
- Kvaliteedikontroll.* (2023). Audiitortegevuse Järelevalve Nõukogu. Kasutatud 26. november 2023  
<https://ajn.ee/tekst/kvaliteedikontroll>
- Liew, A., Boxall, P. & Setiawan, D. (2022). The transformation to data analytics in Big-Four financial audit: what, why and how?. *Pacific accounting review*, 34(4), 569-584.  
<https://doi.org/10.1108/PAR-06-2021-0105>
- Lombardi, D., Bloch, R. & Vasarhelyi, M. (2015). The Current State and Future of the Audit Profession. *Current Issues in Auditing*, 9(1), 10-16. <https://doi.org/10.2308/cia-50988>
- Läbipaistvusaruanne.* (2022). EY Eesti. Kasutatud 17. detsember 2023  
[https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/et\\_ee/generic/transparency-report/ey-labipaistvusaruanne-2022.pdf](https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/et_ee/generic/transparency-report/ey-labipaistvusaruanne-2022.pdf)
- Läbipaistvusaruanne.* (2022). Aktsiaselts Deloitte Audit Eesti. Kasutatud 17. detsember 2023  
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ee/Documents/audit/Deloitte%20Audit%20Eesti%20AS%20läbipaistvusaruanne%202022.pdf>
- Läbipaistvusaruanne.* (2022). Grant Thornton Baltic OÜ. Kasutatud 17. detsember 2023  
[https://www.grantthornton.ee/globalassets/1.-member-firms/estonia/brosyyrid\\_raportid/2022/2022-10-31-gt-baltic-labipaistvusaruanne-2021.22-est.pdf](https://www.grantthornton.ee/globalassets/1.-member-firms/estonia/brosyyrid_raportid/2022/2022-10-31-gt-baltic-labipaistvusaruanne-2021.22-est.pdf)

- Läbipaistvusaruanne.* (2022). KPMG Baltics OÜ. Kasutatud 17. detsember 2023  
<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ee/pdf/aruanded/KPMG%202022%20Läbipaistvusaruanne.pdf>
- Läbipaistvusaruanne.* (2022). PwC. Kasutatud 17. detsember 2023  
<https://www.pwc.com/ee/et/home/Labipaistvusaruanne/Eesti-labipaistvusaruanne-FY22.pdf>
- Madis Mülleri kõne: "Miks on hinnatõus euroalal nii kiire ja riigiti nii erinev?".* (2023). Eesti Pank. Kasutatud 27. detsember 2023 <https://www.eestipank.ee/press/madis-mulleri-kone-miks-hinnatous-euroalal-nii-kiire-ja-riigiti-nii-erinev-03032023>
- Matthews, D. (2006). From ticking to clicking: changes in auditing techniques in Britain from the 19th century to the present. *Accounting Historians Journal*, 33(2), 63-102.  
<https://doi.org/10.2308/0148-4184.33.2.63>
- Mida audiitor ütles?.* (2023). Audiitorkogu. Kasutatud 17. detsember 2023  
<https://www.auditorkogu.ee/est/mida-audiitor-utles>
- Munoko, I., Brown-Liburd H., Vasarhelyi, M. (2020). The Ethical Implications of Using Artificial Intelligence in Auditing. *Journal of Business Ethics*, 167, 209-234.  
<https://doi.org/10.1007/s10551-019-04407-1>
- Muslu, V., Radhakrishnan, S., Subramanyam, K. R., & Lim, D. (2014). Forward-looking MD&A disclosures and the information environment. *Management Science*, 62(5), 931-948.  
<https://doi.org/10.1287/mnsc.2014.1921>
- Ngum, A. B. & Oppong, E. (2023). External Risks and Audit Fees. Umea School of Business, Economics and Statistics. Kasutatud 8. oktoober 2023  
<https://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:umu:diva-209804>
- Nõmper, M. (2023). Audiitorite nappusel ja audititasude tõusul on mitu põhjust. *Grant Thornton Baltic*. Kasutatud 18. detsember 2023 <https://rmp.geenius.ee/uudised/raamatupidamine-uudised/audiitorite-nappusel-ja-audititasude-tousul-on-mitu-pohjust/>
- Past, L., PricewaterhouseCoopers Eesti auditiosakonna juht. Intervjuu audiitortegevuse tuleviku teemal. Autori intervjuu. Üleskirjutus. Tallinn. 7. november 2023.  
[https://docs.google.com/document/d/146sbyTHtz84-N80SjChv0T8\\_iXMIWLyqHsCIz8OcrH4/edit?usp=sharing](https://docs.google.com/document/d/146sbyTHtz84-N80SjChv0T8_iXMIWLyqHsCIz8OcrH4/edit?usp=sharing)
- Pisani, C. (2022). The Implications of the Revised Audit Quality Management Standards on Local Audit Firms. University of Malta Library.  
<https://www.um.edu.mt/library/oar/handle/123456789/109219>
- Prognoos. Käimas on vinduv majanduslangus.* (2023). Eesti Pank. Kasutatud 27. detsember 2023 <https://www.eestipank.ee/press/prognoos-kaimas-vinduv-majanduslangus-19122023>
- PwC audiitor: levinumad eksimused tegevusaruande koostamisel.* (2022). Aktsiaselts PricewaterhouseCoopers Eesti. Kasutatud 29 september 2023



<https://www.pwc.com/ee/et/press/uudised/PwC-audiitor-levinumad-eksimused-tegevusaruande-koostamisel.html>

Rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seadus (RahaPTS). RT I, 12.03.2022, 19.

Roosimägi-Raudsepp, L. (2015). Auditi ajalugu ja areng [Magistritöö, Tallinna Tehnikaülikool]. TalTech Raamatukogu Digikogu. <https://digikogu.taltech.ee/et/Item/0a20420c-3da5-4f84-937a-406d0122ec24>

Ruut, K., Audiitorkogu juhatuse liige. Intervjuu audiitortevuse tuleviku teemal. Autori intervjuu. E-kiri. Tallinn. 5. november 2023. <https://docs.google.com/document/d/1pCPgUnqYOr6gQLiPTGErWYFIWgKuaaJsuS98rbk8faY/edit?usp=sharing>

Ruut, K. (2020). Majandusaasta aruande esitamine 2020. aastal. Kasutatud 19. detsember 2023 <http://www.ruutaudit.ee/blogi/majandusaasta-aruande-esitamine-2020-aastal>

*Seletuskiri audiitortevuse seaduse eelnõu juurde.* (2009). Rahandusministeerium. Kasutatud 14. oktoober 2023 <https://www.yumpu.com/xx/document/read/31687908/19012009-1-seletuskiri-auditortevuse-seaduse->

Siling, S., Viks, M. (2017). Vandeaudiitori aruanded uues kuues. *Äripäev*. Kasutatud 19. detsember 2023 <https://www.raamatupidaja.ee/uudised/2017/04/05/vandeaudiitori-aruanded-uues-kuues>

Zahid, R. A., Taran, A., Khan, M. K., & Chersan, I.-C. (2023). ESG, dividend payout policy and the moderating role of audit quality: Empirical evidence from Western Europe. *Borsa Istanbul Review*, 23(2), 350-367. <https://doi.org/10.1016/j.bir.2022.10.012>

Tanko, M. (2011). Audit Expectation Gap: The Trend to Close the Gap in the 21st Century. *The Institute of Chartered Accountants of Nigeria*.

Teck-Heang, L., & Md Ali, A. (2008). The evolution of auditing: An analysis of the historical development. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 4(12), 5-13.

*The Future of Audit: An evolving financial reporting ecosystem in Singapore.* (2021). Deloitte Southeast Asia & Nanyang Technological University. Kasutatud 25. oktoober 2023 <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/sg/Documents/cxo-programs/sg-cxo-future-of-audit.pdf>

*The Future of Audit - Perspectives on how the audit could evolve.* (2019). PricewaterhouseCoopers LLP. Kasutatud 10. oktoober 2023 <https://www.pwc.co.uk/who-we-are/future-of-audit/pwc-future-of-audit-summary-report-july-2019.pdf>

Thottoli, M. M., Ahmed, E. R. & Thomas, K. V. (2022). Emerging technology and auditing practice: analysis for future directions. *European Journal of Management Studies*, 27(1), 99-119. <https://doi.org/10.1108/EJMS-06-2021-0058>



Võrk, L. (2019). Laiendatud audiitori aruanded ning nende informatiivsus väikeinvestoritele Eesti börsiettevõtete näitel [Lõputöö, Tallinna Tehnikaülikool]. TalTech Raamatukogu Digikogu. <https://digikogu.taltech.ee/et/Item/a2858d6a-0b53-4bd3-a04e-4c0faa7f8a22>

*Ülevaade: Kes on audiitor ning mis on tema ülesanded.* (2009). Audiitorkogu. Kasutatud 9. november 2023  
[https://www.auditorkogu.ee/uploads/Abimaterjal\\_audiitori\\_ja\\_audiitori\\_kutsetegevuse\\_laiemale\\_avalikkusele\\_tutvustamiseks.pdf](https://www.auditorkogu.ee/uploads/Abimaterjal_audiitori_ja_audiitori_kutsetegevuse_laiemale_avalikkusele_tutvustamiseks.pdf)

## **LISAD**

### **Lisa 1. Intervjuu Audiitorkogu presidendi Märt-Martin Arenguga transkriptsioon**

Magistritöö raames läbiviidud intervjuu transkriptsioon on salvestatud Google Drive keskkonda ning on leitav järgnevalt lingilt:

<https://docs.google.com/document/d/1MuRDvaH3uBqJ3BeLLs4CIxsStpZ5Tm0oScx2Q-A6xlA/edit?usp=sharing>

## **Lisa 2. Intervjuu Audiitorkogu juhatuse liikme Kersti Ruuduga transkriptsioon**

Magistritöö raames läbiviidud intervjuu transkriptsioon on salvestatud Google Drive keskkonda ning on leitav järgnevalt lingilt:

<https://docs.google.com/document/d/1pCPgUnqYOr6gQLiPTGErWYFIWgKuaaJsuS98rbk8faY/edit?usp=sharing>

### **Lisa 3. Intervjuu PwC Eesti juhi Lauri Pastiga transkriptsioon**

Magistritöö raames läbiviidud intervjuu transkriptsioon on salvestatud Google Drive keskkonda ning on leitav järgnevalt lingilt:

[https://docs.google.com/document/d/146sbyTHtz84-N80SjChv0T8\\_iXMIWLyqHsCIz8OcrH4/edit?usp=sharing](https://docs.google.com/document/d/146sbyTHtz84-N80SjChv0T8_iXMIWLyqHsCIz8OcrH4/edit?usp=sharing)

## Lisa 4. Lihtlitsents

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

Mina, Helen Õun

1. Annan Tallinna Tehnikaülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose „Audiitortegevuse minevik, olevik ja tulevik“, mille juhendaja on Ester Vahtre,
    - 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 tähtajaks nõusolekut lõputöö reprodutseerimiseks ja avalikustamiseks vastavalt lihtlitsentsi punktidele 1.1. jq 1.2, siis lihtlitsents nimetatud tähtaja jooksul ei kehti.