

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Lotte Saar

AUDITIALASTE SEADUSTE VÕRDlus EESTIS JA SOOMES

Bakalaureusetöö

Õppekava Ärindus, peeriala majandusarvestus digiajastul

Juhendaja: Ester Vahtre, EMBA

Tallinn 2023

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

Töö pikkuseks on 6 383 sõna sissejuhatusest kuni kokkuvõtte lõpuni.

Lotte Saar

(kuupäev)

SISUKORD

LÜHIKOKKUVÕTE	4
SISSEJUHATUS	5
1. AUDIITORTEGEVUSE ARENG EESTIS JA SOOMES	7
1.1. Audiitortevuse areng maailmas	7
1.2. Audiitortevuse areng Eestis	9
1.3. Audiitortevuse areng Soomes	11
2. AUDIITORTEGEVUST REGULEERIVAD SEADUSAKTID EESTIS JA SOOMES	13
2.1. Eesti Vabariigi Audiitortevuse seadus	13
2.2. Auditeerimisakt Soome Vabariigis	18
3. KASUTATUD METOODIKA JA UURINGU TULEMUSED	22
3.1. Uuringu meetodika	22
3.2. Uuringu tulemused	23
KOKKUVÕTE	27
SUMMARY	29
KASUTATUD ALLIKAD	31

LÜHIKOKKUVÕTE

Käesoleva bakalaureusetöö eesmärk on kaardistada auditit reguleerivad seadustekstid Eesti Vabariigis ja Soome Vabariigis ning uurida nende vahelisi sarnasusi ja erinevusi. Autor püstitas kolm uurimisküsimust ning neile vastuse andmiseks kaardistas auditi ajaloolist tausta ning viis läbi kvalitatiivse dokumendianalüüsi võrdlemaks Eesti ja Soome auditialast seadusandlust.

Uurimuse tulemusena selgus, et suures osas on audiitortegevus Eestis ja Soomes reguleeritud sarnaselt. Mõlemal riigil on erinevat tüüpi audiitoreid ja audiitorettevõtjaid, nendeks kvalifitseerumine on aga mõneti erinevatel tingimustel. Mõlema riigi seadusandlus reguleerib ka auditi kohustust ettevõtetele, mõlemad läbi bilansimahu, müügitulu ja töötajate arvu piirmäärade. Summad on Eesti ja Soome vahel aga suuresti erinevad. Suures osas sarnaselt on reguleeritud järelevalvenõukogu töö, kuid liikmeks saamise kriteeriumid ning distsiplinaarsüütegude kord on riigiti erinev.

Võtmesõnad: audit, seadusandlus, Eesti, Soome, dokumendianalüüs

SISSEJUHATUS

Audiitortegevus kui kontroll on oluline, et tagada turvaline majandus - ettevõtteid juhitakse omanike huvidest lähtuvalt, ilma pettusega, ning ettevõtete kohane informatsioon selle tarbijatele on olulises osas tõene (Ajao *et al.*, 2016). Teema on alati aktuaalne, sest selle usaldusväärsuse tagamine on ja jääb põimuma igasuguse majandustegevusega. Selleks aga, et antud kontroll töötaks efektiivselt ning hoiaks ära selle pettuse või vigase informatsiooni esitamise, on oluline, et audiitorite töö oleks täpne ning iga aspekt oleks piisaval määral reguleeritud. Riigiti on audiitortegevus ajaloos arenenud erinevalt, olenedes riigi spetsiifilisest majanduslikust olukorrast, seal tegutsevatest ettevõtetest ning nende vajadustest auditile. Eesti Vabariigis hakkas vaba ja sõltumatu audit tegutsema alles peale taasiseseisvumist 1991. aastal. Naaberriigis Soomes aga on auditil palju pikem ajalugu, mistõttu võib oletada, et ka selle alane seadusandlus on jõudnud areneda põhjalikumalt.

Autori jaoks oli oluline valida teema, mis seostuks tema karjäärilaste plaanidega jätkata tööd auditi valdkonnas, mistõttu sai valituks audit. Magistritasemel plaanib autor auditi alast seadusandlust süvendatult edasi uurida, mistõttu on bakalaureusetasemel kirjutatud kaardistav töö, et anda tulevasele magistritööle alla hea põhi.

Bakalaureusetöös on analüüsitud Eesti Vabariigi Audiitortegevuse seadusest ja Soome Vabariigi Auditeerimisaktist. Töö eesmärgiks on kaardistada auditi areng Eestis ja Soomes ning seejärel analüüsida auditit reguleerivaid seadusakte mõlemas riigis. Eesmärgini jõudmiseks on autor püstitanud kolm uurimisküsimust.

- 1) Millised aspektid Eesti Vabariigi Audiitortegevuse seaduses ja Soome Vabariigi Auditeerimisaktis on reguleeritud sarnaselt?
- 2) Mille osas reguleerib Eesti Vabariigi Audiitortegevuse seadus auditit rangemate reeglitega kui Soome Vabariigi Auditeerimisakt?
- 3) Mille osas reguleerib Soome Vabariigi Auditeerimisakt auditit rangemaltele reeglitega kui Eesti Vabariigi Audiitortegevuse seadus?

Uurimistöös on esmalt kaardistanud auditi teke ja areng läbi ajaloo, eelkäike Eesti ja Soome Vabariigis. Seejärel on antud ülevaade auditit reguleerivatest seadusaktidest Eestis ja Soomes.

Lõpetuseks on viidud läbi kvalitatiivne dokumendianalüüs, et võrrelda kahte seadusteksti ning vastata püstitatud uurimisküsimustele.

1. AUDIITORTEGEVUSE ARENG EESTIS JA SOOMES

Käesolevas peatükis on käsitletud raamatupidamise ning sellega kaasnenud audiitorkontrolli ajaloolist taustast. Peatükis on kaardistatud audiitortevuse algus ning erinevad aktid ja seadused, millega seda läbi ajaloo reguleeritud on.

1.1. Audiitortevuse areng maailmas

Arvatakse, et raamatupidamine sai alguse juba ligikaudu 4000 aastat eKr. Tekkisid esimesed n-ö riigid, kellel oli vaja tulude, kulude, maksude ja muu üle arvestust pidada. Samuti hakkas tekkima kaubandus. Majandustegevuse arenguga koos tekkis ilmselge vajadus pidada finantsandmete üle ka arvestust. (Grupta, 2005) Esimesi märke auditeerimisest kui raamatupidamise kontrollist on näha umbes aastatest 3600-3200 eKr. Sellest ajast pärineb esimene teadaolev dokumenteeritud müügitehing. Dokumendil kajastatud arvandmete taga on näha erinevaid märkeid, nagu näiteks ristid, ringid, punktid jne. Selline märgistamine viitab, et dokumendis olevad numbrid on kellegi poolt üle kontrollitud. (O'Reilly *et al.*, 1990)

Majanduse ja ühiskonna arenguga arenes ka raamatupidamine. 12. sajandi Suurbritannias kasutasid enamus põllumehi ja kaubitsejaid juba raamatupidamist oma igapäevases tegevuses. Kuigi ametlikku audiitortevust kui sellist tol hetkel veel ei eksisteerinud, tegutsesid riigikassade juures sarnast rolli täitvad ametnikud, kes olid sinna valitud rahvahääletuse teel. (Grupta, 2005)

13. sajandist pärineb üle Euroopa nii Prantsusmaalt, Itaaliast kui ka eelmainitud Suurbritanniast erinevaid tõendeid juba tänapäevaste audiitorite sarnaste ametnike kohta. Sellised töötajad tegutsesid mõisate juures ning nende peamine ülesanne oli viia läbi auditeid igal aastal ning leitud tulemused lõpuks ka suuliselt mõisahärrale ette kanda. Seal on näha juba hea paralleel tänapäevase siseauditiga - auditi läbiviija oli mõisa enda töötaja, mitte kõrvaline isik. (O'Reilly *et al.*, 1990)

Järk-järgult hakati selliste läbivaatustega muutuma ka detailsemaks, tähelepanu hakati pöörama dokumenteerimisele, tõendusmaterjalile ning selle usaldusväärsuse kontrollimisele. Šotimaa oli esimene, kes kehtestas 17nda sajandi lõpus seaduse, mille järgselt ei tohtinud teatud ametnikud olla valitsuse audiitorid. Seda seadust võib pidada eelkäijaks tänapäevasele audiitori sõltumatuse põhimõttele. (O'Reilly *et al.*, 1990)

Reguleeritud audiitortevuse alguseks võib lugeda aastat 1845 Suurbritannias, mil kehtestati seadus *The Companies' Clauses Consolidation Act*. Selle seadusega määrati raudtee-ettevõtetele auditeerimiskohustus. (Grupta, 2005) Varasemalt polnud audiitorite tegevusele kindlaid nõudmisi paika pandud, kuid 1845. aasta seadusega see muutus. *The Companies' Clauses Consolidation Act* pani paika detailsemad juhised auditite läbiviimiseks ning ka kindlad piirid, mis reguleerisid millisel anda välja audiitori otsus auditile. (O'Reilly *et al.*, 1990)

Vaikselt hakkas välja kujunema ka aktsiaturg, mis oli algselt täiesti reguleerimata. Investorid tahtsid ettevõttesse investeerida, kuid aktsiaturu spekulatiivsuse tõttu oli see väga riskantne - ka ettevõtete kohustiste eest vastutamine polnud reguleeritud, mistõttu tekkis isegi olukordi, kus ettevõtete investorid jäid nende võlgade eest isiklikult vastutavaks. Ühiskonnas tekkis vajadus ettevõtete auditeerimiseks, et ettevõtete finantsinformatsiooni tarbijad saaksid kindlad olla selle õigsuses ja usaldusväärsuses enne otsuste langetamist. Samuti oli vajadus laialdasema audiitorkontrolli järele selleks, et jälgida riikide majandust tugevalt mõjutavate suurettevõtete juhtide tegevust ning hoida neid vastutavana oma otsuste eest. Hakati mõistma, et vaid sellise kontrolli läbi saaks ühiskonnas ja majanduses valitseda heaolu ja stabiilsus. (Teck-Hang & Ali, 2008)

Mida aga aeg edasi, seda keerulisemaks muutus kaubandus, majandus, raamatupidamine ning seeläbi ka auditeerimine. Hakati nägema, et on tekkinud vajadus ühtseks regulatsiooniks. Esimene laialdasem juhend audiitortevusele kandis nime "Auditing: A Practical Manual for Auditors", mille koostas Lawrence R. Dicksee aastal 1892. (O'Reilly *et al.*, 1990) 1900ndal aastal uuendati eelmainitud *The Companies' Clauses Consolidation Act*'i, millega kohustati ettevõtteid esitama aktsionäridele auditeeritud bilanss kord aastas. Auditeeritud kasumiaruande avaldamine aktsionäridele tehti kohustuslikuks sama akti muudatusega aastal 1948. Audiitorite eesmärgiks sellel hetkel oli tuvastada pettust ning ka veenduda, et avalikustatud bilansis ja kasumiaruandes olevad finantsandmed vastaks tegelikkusele ning peegeldaks ettevõtte reaalselt maksevõimet. (Teck-Hang & Ali, 2008)

Nagu eelmainitud näha, oli Suurbritannia audiitortegevust reguleerivate seadusaktide loomises kindel pioneer. Peagi hakkas aga järele jõudma ka USA, kes sarnaselt Suurbritanniale oli selleks sunnitud raudtee arengu läbi. 1917. aastal koostas USA raamatupidajate ühing *Federal Trade Commission* (tänapäeval tuntud kui AICPA) trükise, mis kandis nime “*Verification of financial statements*”. Trükise eesmärk oli kaardistada nii bilansi auditeerimise ja avalikustamise kui ka siseauditite seaduslik kord. AICPA pani 1939. aastal USA-s kokku ka Auditi Protseduuride Komitee, kelle eesmärk oli koostada ja väljastada esimene SAP (*Statement on Auditing Procedure*). Sellele järgnevatel aastatel väljastas eelmainitud komitee veelgi SAP-e ning 1972. aastal nimetati komitee ümber *Auditing Standards Executive Committee*’ks. Komitee hakkas väljastama SAS-e (*Statement on Auditing Standards*), mida avaldatakse nende poolt tänase päevani. (O’Reilly *et al.*, 1990)

Läbi järgnevate aastakümnete kehtestasid riigid erinevaid seadusi audiitortegevusele, millest iga kui järgnev oli eelnevaga võrreldes natuke spetsiifilisem. Koos majandusliku globaliseerumise ja multikultuursete ettevõtetega tekkis aga vajadus reguleerida seda valdkonda ühtlaselt ja riigiti võrreldavalt. Selle jaoks asutati 1977. aastal Rahvusvaheline Arvestusekspertide Föderatsioon, nüüdseks kannab see nime Rahvusvaheline Auditeerimise ja Kindlustandvate Töövõtude Standardite Komitee (*International Auditing and Assurance Standards Board* ehk IAASB). Komitee eesmärgiks oli koostada ning avaldada standardid, mis reguleeriksid ülemaailmselt auditeerimist ja muid kindlustavaid töövõtte. Esimesed Rahvusvahelised Auditeerimise Standardid (ISA ehk *International Standard for Accounting*) anti IAASB poolt välja aastal 1991. Mõned riigid võtsid ISA-d ning rakendasid need oma audiitortegevuse reguleerimisel üks-ühele, kuid mõned riigid korrigeerisid neid veidi, võttes arvesse kohalikke eripärasid. (Grupta, 2005) Üldiselt andsid standardid auditeerimiseks juhiseid ja eeskujuid kuid ei tühistanud riikides seni kehtinud regulatsioone (Gangolly *et al.*, 1998).

1.2. Audiitortegevuse areng Eestis

Nagu eelnevalt mainitud, on maailmas audiitortegevus kestnud mingis vormis juba tuhandeid aastaid. Esimesed regulatsioonid audiitortegevusele jõustusid umbes 200 aastat tagasi. Sellega

võrreldes on auditi ajalugu Eestis väga noor. Seoses Eesti üleminekuga käsumajanduselt turumajandusele tekkis vajadus ka sellealaste majandustegevust reguleerivate seaduste muutmiseks. Sellega koos hakati looma ühissettevõtteid, millest tulenevalt liikus Eesti ettevõtete huvigruppidesse ka Lääne ärimehi. Audiitorkontroll väljaspool Nõukogude Liitu oli juba üpriski arenenud ning ettevõtete vahelistel tehingutel oli tavaliselt juures audiitor või mõni muu spetsialist, kelle sarnast Eestil polnud kõrvale võtta. Moskvast loodi peagi aktsiaselts, mis kandis nime "Inaudit", kelle ülesandeks oli teostada audiitorkontrolli kõigile Nõukogude Liidus tegutsevatele ettevõtetele, kuid nende pakutud standard polnud tasemelt võrdväärne Läänega. (Eesti ..., 1990) Esimene audiitoreid koondav ühing nimega Arveasjanduse Revidentide Ühing loodi Eestis aastal 1931 (Maspanov & Rämmel, 2013).

1980ndatel aastatel tegutsesid Nõukogude Eestis ka audiitorite sarnased ametnikud, keda kutsuti revidentideks. Ametnikud kontrollisid ettevõtete raamatupidamist, kuid kuna suurem enamus ettevõtetest tol ajal olid riigi omandis, siis olid revidendid pigem võimukandjate saadetud n-ö karistajad. Nende ülesanne polnud otseselt ettevõtete finantsandmeid kontrollida eesmärgiga korrektsed numbrid andmete tarbijatele väljastada, vaid vaadata, et riigi varaga käidaks ümber efektiivselt. Kui revidendid märkasid kontrolli käigus vigu, polnud nende eesmärk vigu parandada või ettevõtetele abiks olla, vaid leida süüdlane ning teda karistada. (Eesti ..., 1990)

1990. aastal võttis Eesti NSV vastu määruse Eesti NSV-s audiitortevõttegevuse korraldamise esmaste abinõude kohta. Selles määruses väljendati esmakordselt vajadust korraliku sõltumatu audiitorkontrolli järgi. Määrusega said audiitori kutse esimesed vandeaudiitorid Eestis. Määruses kirjeldati selle uue ja täielikult sõltumatu audiitorkontrolli vajadust, põhjendades seda uuele majandussüsteemile üleminekuga. Peagi moodustati Eesti NSV-s isemajandavate audiitorettevõtete ja üksikaudiitorite võrk. (Root, 1991) Loomulikult oli soov muuta audit kohustuslikuks kõikidele ettevõtetele, mõisteti selle olulisust majandusele. Kahjuks aga polnud Eestis veel piisaval arvul audiitorettevõtteid või üksikaudiitoreid, et jõuda auditeerima igat ettevõtet. Peale Eesti Vabariigi taasiseseisvumist teostas kontrolli ettevõtete finantsandmete üle lisaks audiitoritele veel mitmeid institutsioone, näiteks Maksuamet ja Riigikontroll. Lisaks olid mõned tegevusalad reguleeritud veel eraldi institutsioonide läbi. Valitses kaos, sest koos vabariigiga jõustus ka esimene Eesti Vabariigi põhiseadus koos sellele alluvate väiksemate seadustega. Erinevad seadused olid aga omavahel vastuolus kasvõi juba terminite osas. Sarnane kaos valitses ka seadusandluses, mis reguleeris audiitorkontrolli. Uue süsteemi väljatöötamiseks võeti aluseks Rahvusvahelise Raamatupidajate Föderatsiooni soovitusel audiitorkontrolli kohta.

Samuti võeti eeskuju Rootsi ja Soome soovitudest, kus oli avaliku järelevalve auditialasel süsteemil olnud pikemalt võimalus kujuneda. (Eesti ..., 1990)

Taasiseseisvunud Eestis otsustas algselt audiitorkontrolli kohustuse üle Rahandusministeerium. Seda kuni aastani 1994, mil jõustus Eesti Vabariigi esimene raamatupidamise seadus. Seaduse paragrahv 2 lõige 4 järgselt said vabastuse audiitorkontrollist usaldusühingud, osäühingud, aktsiaseltsid ja ühistud, kelle eelneva majandusaasta realiseerimise netokäive ei ületanud käibemaksuseaduses maksukohuslase Maksuametis kohustuslikuks registreerimiseks kehtestatud kahekordset määra. Teiste sõnadega, audiitorkontroll sai seadusega kohustuslikuks kõigile ettevõtetele, kelle realiseerimise netokäive oli vähemalt 260 000 krooni. (Audiitortevuse ..., 1999)

Esimene Eesti Vabariigi enda audiitortevust reguleeriv seadus võeti Riigikogus vastu veebruaris, aastal 1999. Algselt koosnes audiitortevuse seadus vaid seitsmest peatükist ning reguleeris vaid kõige pakilisemaid aspekte audiitortöö juures. (Audiitortevuse ..., 1999) Aastal 2010 tunnistati 1999. aasta audiitortevuse seadus kehtetuks ning võeti vastu uus, kaasajastatud kuid samanimeline versioon. Antud seadus kehtib ka bakalaureusetöö kirjutamise hetkel, kuid seda on vahepealsetel aastatel muudetud mitmekümne aktiga. Uus seadus erines oma eelkäijast mitmeti. Näiteks lubas uus seadus nüüd audiitoriks saada ka inimesel, kellel oli bakalaureuse kraadile samaväärne haridusalane kvalifikatsioon või siis inimesel, kellel pole erialast kõrgharidust, kuid ta on töötanud seitse aastat kutsealal, mis oleks andnud talle küllaldased teadmised õiguse, rahanduse ja arvestuse alal. (AudS) Kõige suuremaks erinevuseks oli aga see, et uus seaduse järgselt põhines nüüd audiitortevus Eestis ISA-del, eelnevalt oli see baseerunud Auditeerimiseeskirjale (Auditeerimiseeskiri, 2010).

1.3. Audiitortevuse areng Soomes

Ametlik audiitortevus Soomes sai alguse 16. sajandil, kui Soome oli Rootsi võimu all. Esialgu asutati riigis *the Chamber Council* eesmärgiga jälgida finantsjuhtimist, koguda makse reguleerida raamatupidamist ning auditeerida kuningriigi rahaasju. Jooksvalt hakkas Rootsis välja arenema idee, et heaks finantsjuhtimiseks on vajalik iga-aastane eelarve. Aastal 1695 asutati *the Chamber*

Revision (hiljem nimetati see ümber *the Chamber Court*'iks), kelle ülesandeks sai jälgida avaliku raha haldamist ning tuvastada võimalikku pettust. Venemaa võimu all jäid Rootsi ajal paika pandud süsteemid enamjaolt samaks. 1824ndal aastal asutati Soomes uus iseseisev organ, mis kandis nime *the General Revision Court*, kelle ülesanded jäid samaks - auditeerida riigi finantsandmeid, tuvastada pettust ning vajadusel ka pettuse toime panijaid karistada. Peale Soome iseseisvumist anti auditeerimiskohustus parlamendile, kes olid valitud demokraatliku hääletuse läbi. Parlamendil oli seeläbi õigus auditeerida finantsjuhtimist riigis ning hoida valitsust vastutavana. (National Audit Office of Finland, 2022)

1951. aastal hakkas Soome reguleerima auditeerimist ka eraettevõtetele, liitudes Rahvusvahelise Audiitorite Instutuudi (*International Institute for Auditors* ehk IIA) Skandinaavia osaga. 1956ndal aastal, peale Skandinaavia osa likvideerimist, asutas Soome enda samanimelise ühingu. Esimestel viieteistkümnel aastal oli Soomes põhiline fookus kontrollimehhanismide rahaliste vahendite ja raamatupidamise juures. Sellel ajal andis IAA Soome välja mitmeid artikleid, mis peegeldasid erinevaid lahendust vajavaid probleeme - kasumlikkus, sisemised kontrollimehhanismid, kindlustus ja laenuprotsessid, erinevad raamatupidamise süsteemid jne. (Aizsila & Ikaunieks, 2014) Alates 2016. aasta jaanuarist hakkas Soomes auditi järelevalvega tegelema Soome Patendi- ja Registriamet (*Patentti ja Rekisterihallitus* ehk PRH), kelle ülesanneteks said audiitorite kutsesse nimetamine, kutseksamite läbiviimine, registri pidamine ning auditi üldise arengu ja suuna eest vastutamine. Samuti on PRH vastutav rahvusvahelise koostöö eest auditi alal. (Finnish Patent and Registration Office, 2022)

2. AUDIITORTEGEVUST REGULEERIVAD SEADUSAKTID EESTIS JA SOOMES

Käesolevas peatükis on käsitletud põhilisi seadusakte, mis reguleerivad audiitortegevust Eestis ja Soomes.

2.1. Eesti Vabariigi Audiitortegevuse seadus

Eesti Vabariigis reguleerib audiitortegevust Audiitortegevuse Seadus (AudS), mis võeti Riigikogus vastu 27.01.2010. Juba samal aastal muudeti seadust kolme erineva aktiga ning sellele järgnevatel aastatel, kuni 2021. aastani, veel kuueteistkümne aktiga. Audiitortegevuse seadus koosneb 11 peatükist ning 207 paragrahvist.

Audiitortegevuse Seaduse esimene peatükk kannab nime “Üldsätted” ning selles on määratletud seaduse reguleerimisala ja kohaldamine. Lisaks on peatükis paika pandud erinevat tüüpi audiitorite mõisted, näiteks vande-, sise- ning avaliku sektori audiitor. Viimaks on esimeses peatükis defineeritud ka erinevaid seadusega reguleeritud mõisteid, näiteks avaliku sektori üksus ja ühing, kolmanda riigi vandeaudiitor, avaliku huvi üksus jne.

Audiitortegevuse seaduse teine peatükk kannab nime “Kutseksam, Kutse ja Kutsetase” ning on jaotatud kolmeks jaoks. Esimeses jaos nimega Kutseksam on räägitud audiitori kutseksami korraldusest, eksamikomisjonist, kutseksamitasust, eksami erinevatest osadest ja programmist ja muust sellega seonduvast. AudS-i § 19 järgi koosneb audiitori kutseksam viiest jaost, milleks on raamatupidamise eriosa, vandeaudiitori eriosa, avaliku õiguse eriosa, siseaudiitori eriosa ning tunnustamise sobivus. § 20 järgi on eksamile pääsemise haridusalaseks kriteeriumiks bakalaureusekraadi, rakenduskõrghariduse või nendega samaväärse hariduse kvalifikatsiooni omamine. Samas paragrahvis on sätestatud ka tööalane kogemus - vandeaudiitori kutset taotledes peab eksamineeritav olema teinud vähemalt kolm aastat tööd vandeaudiitori juhendamisel ning siseaudiitori kutset taotledes vähemalt kaks aastat tööd siseaudiitori juhendamisel.

Teise peatüki teine jagu kannab nime “Vandeaudiitori kutse andmine, äravõtmine ja vastastikune tunnustamine, kolmanda riigi vandeaudiitori registreerimine ning avaliku sektori vandeaudiitori erisused”. § 24-s on määratletud, et vandeaudiitori kutse taotleja peab sooritama kutseeksami esimesed kaks jagu, milleks, nagu ka eelnevalt mainitud, on raamatupidamise ja vandeaudiitori eriosa. Samas paragrahvis on ka öeldud, et järelevalve nõukogul on õigus saata kandidaat täiendavaleksamile, kui distsiplinaarmenetluse tulemus annab märku, et vandeaudiitori teadmised või oskused on ebapiisavad kutsetegevuse kvaliteedi tagamiseks. § 25-s on öeldud, et avaliku sektori vandeaudiitor peab lisaks läbima ja kutseeksami kolmanda jao, milleks on avaliku õiguse eriosa. Kutseeksami läbinud vandeaudiitorile antakse kutse järelevalve nõukogu otsusega ning mäрге kantakse registrisse. Viimaks on teises jaos sätestatud vandeaudiitori kutse äravõtmine ja selle kaotamine, seda reguleerib § 32. Lg 1 alusel saab vandeaudiitor esitada kutse ära võtmiseks avalduse, otsuse võtab vastu järelevalvenõukogu. Samuti kaotab kutse vandeaudiitor, kes pole ilma mõjuva põhjuseta andnud vannet 45 päeva jooksul peale kutse saamist. Järelevalvenõukogu võib vandeaudiitori kutse ära võtta neljal juhul - kutsetegevuse aluste korduva või olulise rikkumise korral, teadaolevalt valeandmete esitamise korral, seadusega sätestatud nõuetele mittevastamise korral või määratud ajal või ulatuses täiendava kutseeksami mitte sooritamise korral.

Audiitortegevuse Seaduse teise peatüki kolmas jagu kannab nime “Siseaudiitori kutse ja kutsetaseme andmine, äravõtmine ning tunnustamine”. Antud jao § 34 järgselt peab siseaudiitor kutse saamiseks läbima kutseeksami jao 3. Paragrahv 36 kohaselt antakse siseaudiitorile kutse mitte järelevalvenõukogu vaid tema valdkonna eest vastutava ministri otsusega. Sellele järgnev paragrahv reguleerib siseaudiitori kutse ja kutsetaseme äravõtmist. Nagu ka vandeaudiitorite puhul, saab kutse ära võtta siseaudiitori omal soovil, avalduse alusel, teadaolevalt valeandmete esitamise korral, seaduslikele nõuetele mittevastavuse korral või kutseeksami mittesooritamise korral.

Audiitortegevuse Seaduse kolmas peatükk kannab nime “Vandeaudiitor” ning on jaotatud kolmeks jaoks. Esimene neist, vandeaudiitori tegevuse alused, reguleerib vandeaudiitorile esitatavaid nõudeid, temalt nõutavat käitumist, ning muid kohustusi. Näiteks paneb antud jagu paika vandeaudiitori kohustuse hoida head mainet ja usaldusväarsust sellega, et tal ei tohi olla karistusregistris süüdimõistvat kohtuotsust tahtlikult toime pandud kuriteo osas või et tema varasem tegevus ei tohi olla mõjaks mõne äriühingu pankroti kuulutamisel. (AudS § 39) § 40

paneb paika vandeaudiitori kohustuse olla objektiivne ning hoida oma oskusi ja teadmisi jooksvalt heal tasemel.

Kolmanda peatüki teine jagu reguleerib täpsemalt vandeaudiitori kutsetegevuse aluseid. § 46-ga on paika pandud vandeaudiitori kutsetegevuse standardid, milleks on Euroopa Komisjoni üle võetud ja määrusega kehtestatud rahvusvahelised standardid ning nendega katmata jäänud osas Rahvusvahelise Arvestusekspertide Föderatsiooni (*International Federation of Automatic Control* ehk IFAC) põhimõtete ja rahvusvaheliste standardite alusel koostatud standardid. Samuti reguleerib seadus audiitorettevõtja sõltumatust, mis tähendab, et audiitor ei tohi olla oma kliendi tegevjuhtkonna liige, osanik, aktsionär või muu mõju omav isik (AudS § 47). Samuti ei tohi vandeaudiitor astuda mõju omavaks isikuks kliendis ühel aastal peale koostöölepingu lõppemist, avaliku huvi üksuses kaks aastat (AudS § 48). Samuti on teises jaos defineeritud üldised mõisted nagu audit, ülevaatus, tehingute seaduslikkuse kontroll ja tehingute seaduslikkuse kokkuleppeline kontroll. § 50 järgselt on audit käesoleva seaduse tähenduses kindlustandev audiitorteenus, mida osutatakse kooskõlas auditeerimise standarditega ning mille eesmärgiks on võimaldada kogutud tõendusmaterjali põhjal vandeaudiitori aruandes avaldada ettenähtud kasutajale üldistavas jaatavas vormis arvamust. Ülevaatusse definitsioon (AudS § 51) on suures osas sarnane auditiga määratlustele, aga selle eesmärgiks on võimaldada tõendusmaterjali põhjal ettenähtud kasutajale üldistavas eitavas vormis ülevaatusse kokkuvõtte.

Kolmanda peatüki kolmas jagu reguleerib audiitorteenuse osutamise aluseid. Kindlasti on vaja audiitorteenuse osutamiseks sõlmida kliendileping, milles on kokku lepitud vähemalt audiitorteenuses ja selle objektis, teenuse eeldatavas ajalisel kestuses, aruande allkirjastamiseks ja teenuse tasus (AudS § 55). Auditiprojekti käigus on klient kohustatud andma audiitorettevõtjale kogu vajaliku info ja võimaluse tutvuda kõigi vajalike dokumentidega (AudS § 56). Kliendilepingut on võimalik üles öelda üksnes mõjuvatel põhjustel ning sellest peab viivitamatult teavitama järelevalvenõukogu (AudS § 57). Kliendilepingu tasu ei tohi olla sõltuv muude teenuste, kaupade või hüvede pakkumisest või millestki, mis võiks kahjustada vandeaudiitori käitumist oma tegevuses (AudS § 58). Viimaks on antud jaos paika pandud vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon, mis tähendab, et avaliku üksuse enamusosalusega või valitseva mõju all oleva juriidilise isiku ja kohaliku omavalitsuse üksuse kohta võib sama vandeaudiitor allkirjastada aruande kuni seitsmel järjestikusel aastal (AudS § 65).

Viies peatükk kannab nime “Siseaudiitor” ning reguleerib siseaudiitorite töö kohustusi. Ka siseaudiitorile kehtivad sõltumatuse ja pideva täiendusõppe kohustused: Siseaudiitori tegevus on organisatsioonisisene protsess (AudS § 69). Siseaudit käesoleva seaduse tähenduses on siseaudiitori kutsetegevus, mille objektiks on kriteeriumide alusel korraldatud protsessid, nende juhtimine ja kontroll, või mis on suunatud kontrolli objektiks oleva tehingu kontrollikriteeriumidena määratletud õigusaktile vastavuse kindlaks tegemisele või mittevastavuse tuvastamisele (AudS § 71). Töö lõpuks esitab siseaudiitor aruande, milles ta avaldab kindlust väljendava arvamuse või muu kokkuvõtte (AudS § 72).

Audiitortegevuse seaduse viiendas peatükis on räägitud audiitorühingust. Esmalt on paika pandud audiitorühingule esitatavad nõuded. Audiitorühing võib olla kas täis- või usaldusühing, osühing, aktsiaselts, Euroopa äriühing või mõnes lepinguriigis registreeritud äriühing. Osühinguna peab osakapital olema vähemalt 12 000 eurot, mis on täies ulatuses sisse makstud. Kindlasti ei või audiitorühingul olla tegevusala, mis pole audiitorteenuse osutamine või muu äritegevus. (AudS § 76) Lisaks peavad vähemalt kolm neljandikku audiitorettevõtet esindavatest isikutest olema vandeaudiitorid. Kui audiitorühingu juhatuses on kaks liiget, peab vähemalt üks neist olema vandeaudiitor või kolme liikmega juhatuse puhul vähemalt kaks. (AudS § 77) Tegevusloa annab audiitorettevõttele järelevalvenõukogu neile esitatud dokumentide alusel (AudS § 78).

Kuuendas peatükis on räägitud tegevusloast. Audiitorteenuse osutamise õigus on Audiitortegevuse seaduse järgselt ainult ettevõtetal, kellel on selleks Eestis väljastatud tegevusluba (AudS § 81). Tähtajatuid tegevuslubasid väljastav järelevalvenõukogu, luba pole üleantav teistele isikutele (AudS § 82). Järelevalvenõukogu on § 85 alusel õigus keelduda tegevusloa andmisest, kui seda taotleb audiitor, audiitorühing või ühingut esindavad isikud ei vasta AudS-is sätestatud nõuetele, piisava järelevalve teostamine on takistatud või esitatud andmetest selgub, et loa taotleja kavatses tegutseda vaid mõnes teises lepinguriigis peale Eesti.

Audiitortegevuse seaduse seitsmes peatükk “Audiitorkontrolli kohustus ning auditikomitee” on jaotatud kaheks jaoks. Esimene neist reguleerib audiitorkontrolli kohustust. Eestis Vabariigis on audiitorkontroll kohustuslik kõigile ettevõtetele kellel on täidetud vähemalt kaks kolmest järgnevast tingimusest: müügitulu või tulu üle 4 miljoni euro, varad bilansipäeva seisuga kokku vähemalt 2 miljonit eurot, keskmine töötajate arv vähemalt 50 inimest. Teise võimalusena on auditeerimiskohustus kõigil ettevõtetal, kellel on täidetud vähemalt üks järgnevatest tingimustest: müügitulu või tulu vähemalt 12 miljonit eurot, varad bilansipäeva seisuga vähemalt 6 miljonit

eurot, keskmine töötajate arv vähemalt 180 inimest. (AudS § 91) Ülevaatus on kohustuslik kõigile ettevõtetele, kelle puhul kehtivad vähemalt kaks järgnevatest tingimustest: müügitulu või tulu vähemalt 1,6 miljonit, varad bilansipäeval kokku vähemalt 800 tuhat eurot, keskmine töötajate arv vähemalt 24 inimest. Teise võimalusena on ülevaatus kohustuslik kõigile ettevõtetele, kellel on täidetud vähemalt üks alljärgnev tingimus: müügitulu või tulu vähemalt 1,8 miljonit eurot, varad bilansipäeva seisuga vähemalt 2,4 miljonit eurot, keskmine töötajate arv vähemalt 72 inimest. Ülevaatus võib asendada ka auditiga. (AudS § 92)

Teine jagu reguleerib auditikomiteed, selle moodustamist ja tegevuse aluseid. Auditikomitee on nõuandev organ, selle moodustamise kohustus on avaliku huvi üksusel, millel on täidetud vähemalt kolm järgnevatest tingimustest: müügitulu või tulu on vähemalt 14 000 eurot, varad vähemalt seitse miljonit eurot, keskmine töötajate arv vähemalt 200 inimest, nõukogu liikmete arv vähemalt 8 inimest. (§96, §99) § 97 järgselt valib liikmed ja kutsub nad tagasi nõukogu, ministeeriumi auditikomitee liikmetega tegeleb minister. § 98-ga on sätestatud komitee ülesanded: rahandusinformatsiooni töötlemine, riskijuhtimise ja sisekontrolli tõhususe analüüsimine, aastaaruannete audiitorkontrolli protsess, vandeaudiitori sõltumatuse ja tegevuse kontroll.

Kaheksas peatükk on jaotatud viieks jaoks, millest esimesega on reguleeritud audiitorkogu õiguslik seisund. Audiitorkogu on avalik-õiguslik juriidiline isik, mis tegutseb omavalitsuslikul põhimõttel oma liikmete õiguste kaitseks (§101). Audiitorkogu liige on vandeaudiitor või audiitorettevõtja. (§103) Teises jaos on sätestatud vara ja kohustuslik liikmemaks. Kolmandas jaos on räägitud üldkoosolekust, mis võib olla kas korraline või erakorraline ning kus võtavad audiitorkogu liikmed avaliku hääletamise teel vastu vajalikke otsuseid. (§ 109-§ 112) Neljas jagu reguleerib audiitorkogu presidendi ja juhatuse tööd. § 113 järgselt esindab president audiitorkogu õigustoimingutes, mis pole AudS-i kohaselt antud järelevalvenõukogu esimehe ülesandeks. Juhatuse on vähemalt kolmeliikmeline ning nende ülesandeks on valitseda üksuse vara, valida ja kutsuda tagasi asepresident jms. (§ 114) Jaos viimane paragrahv sätestab selle, et juhatuse liikmed vastutavad üksuse eest solidaarselt (§ 117). Viies jagu seab paika järelevalve audiitorkogu tegevusele. Seda teostab kolmeliikmeline revisjonikomisjon (§ 118).

Üheksas peatükk koosneb seitsmest jaost, millest esimene reguleerib järelevalvet. Audiitorkogu sõltumatu järelevalveorgan on järelevalvenõukogu, kelle ülesanne on korraldada järelevalvet avalikes huvides ning võtta meetmeid audiitortevõtmise arengu eelduste loomiseks, vandeaudiitori kutsetevõtmise kvaliteedi saavutamiseks ja selle kaitsmiseks (§ 121). Peatükk sätestab

järelevalvenõukogu pädevuse (§ 124), nõukogu liikmete õigused, kohustused ja vastutuse (§ 129¹) ning rahandusministeeriumi pädevuse ja ülesanded (§ 123). Peatükk reguleerib ka järelevalvenõukogu otsuseid (§ 124¹), liikmete ametisse nimetamist (§ 125) ning neile esitatavaid nõudeid (§ 126), volituste kehtivust (§ 127) ja liikmete tagasikutsumist (§ 128). Järelevalvenõukogu täpsem töökord on kehtestatud eraldiseisva ministri määrusega. Teise peatükiga on sätestatud järelevalve konfidentsiaalsuse pool. § 133 alusel pole järelevalve menetlus avalik ning selle käigus saadud dokumendid ja muu informatsioon on konfidentsiaalne, nende kasutamine erahuvides on keelatud. Kolmanda jaoga on reguleeritud kvaliteedikontroll järelevalve osana, mida teostab audiitorkogu audiitorettevõtjale (§ 137). Neljandas jaos on räägitud distsiplinaarmenetlusest järelevalve osana. Distsiplinaarmenetlus alustatakse distsiplinaarsüütegude tuvastamiseks, milleks võivad olla näiteks eksitavate andmete esitamine, ebaõige reklaami avaldamine, täiendusõppe kohustuse rikkumine jms (§ 144), süüteo tuvastamisel on karistuseks kas noomitus või rahatrahv (§ 145). Viies jagu katab registri tegevuse alused. Registri pidamise eesmärk on § 152 järgselt hoida AudS reguleerimisalasse kuuluvate isikute kohast informatsiooni, teha see avalikkusele kättesaadavaks ja teostada selle alast järelevalvet. Kuuendas jaos on räägitud aruandlusest kutsetegevuse kohta. Iga Audiitorkogu liige on kohustatud esitama kord aastas tegevusaruande, mis sisaldaks andmeid Audiitorkogu liikme tegevuse kohta käesoleval perioodil (§ 157). Audiitorettevõtja, kelle usalduskliendiks on olnud avaliku huvi üksus, on kohustatud esitama ka läbipaistvusaruande, milles on välja toodud andmed vandeaudiitori kutsetegevuse praktika kohta (§ 158). Siseaudiitor on kohustatud esitama siseaudiitori tegevusaruande (§ 159). Viimaks, seitsmenda jaoga reguleeritakse vandeaudiitori koostöö pädeva asutusega. § 160-s on öeldud, et kutsetegevusega seotud informatsiooni võib pädevale asutusele avalikustada väljaspool Eestit ainult järelevalvenõukogu.

AudS-i kümnendas peatükis on reguleeritud audiitortevõttegevusega seotud vastutus. Peatükis on välja toodud erinevate rikkumistega kaasnevad rahatrahvid. Viimane, 11nes peatükk, reguleerib AudS-i rakendamist.

2.2. Auditeerimisakt Soome Vabariigis

Soome Vabariigi Auditeerimisakt (*Auditing Act*) koosneb 12 peatükist. Esimeses neist on räägitud üldsätetest. Esimeses seksioonis on välja toodud seaduse rakendusala. Teises seksioonis on

defineeritud seadustekstis kasutatavad terminid, nagu audiitor, audiitorettevõtte jne. Teine peatükk katab auditikohustuse. Teise sektsiooni kohaselt on auditikohuslane ettevõtte, kellel on täidetud vähemalt kaks järgnevatest tingimustest: bilansimaht on vähemalt 100 000 eurot, müügitulu või tulu on vähemalt 200 000 eurot, keskmine töötajate arv on vähemalt 3 inimest. Neljandas sektsioonis on räägitud majandusaasta aruannete esitamisest, Soome Vabariigi seadusandluse alusel peab ettevõtte majandusaasta aruande esitama audiitorile vähemalt üks kuu enne selle nõukogus kinnitamist.

Eraldi on Soomes ka riigiettevõtete spetsiifiliste teadmistega audiitorid (KHT). Viienda sektsiooni järgselt on KHT poolne audiitorkontroll kohustuslik kõigile avaliku huvi ettevõtetele või ettevõtetele, kellel on täidetud vähemalt kaks järgnevatest tingimustest: bilansimaht vähemalt 25 miljonit eurot, müügitulu või tulu vähemalt 50 miljonit eurot, keskmine töötajate arv vähemalt 300 inimest.

Kolmanda peatükiga on paika pandud auditiprojekti sisu. Esimese sektsiooniga on defineeritud audit kui tegevus, mis katab ettevõtte raamatupidamise dokumentatsiooni, majandusaasta aruande ning auditi objektiks oleva üksuse juhtimise. Sektsioonis kolm on öeldud, et lisaks käesolevale Auditeerimise Aktile, on audiitor kohustatud järgima ka rahvusvahelisi auditeerimise standardeid.

Viendas sektsioonis on välja toodud audiitori raporti kohustuslikud osad. Kindlasti peab olema kirjas, kas aastaaruanne annab õiglase hinnangu ettevõtte majanduslikule seisule, kas aastaaruanne vastab seadusest tulenevatele nõuetele ning kas tegevusaruande koostamisel on järgitud kehtivaid sätteid. Lõpuks on kohustuslik välja tuua see, kas tegevusaruandes sisalduv informatsioon on kooskõlas aastaaruandes sisalduva teabega. Muidugi on kohustuslik välja tuua ka kõik olulised vead ning rikkumised, kui neid auditi jooksul tuvastati.

Neljanda peatükiga on pandud paika audiitori kutse-eeskirja põhimõtted, kohustus erialase kompetentsuse hoidmiseks ja arendamiseks, audiitori sõltumatuse ja muud sätted audiitori kohta. Kuuendas sektsioonis on öeldud, et audiitor peab auditiprojekti vältel olema täielikult sõltumatu. Kui audiitoril pole võimalik iseseisvaks tegevuseks, on tal kohustus töövõttust loobuda. Seitsmendas sektsioonis on räägitud audiitori diskvalifitseerimisest, mis juhtub juhul kui ta ei täida eelmainitud sõltumatuse nõuet ning alustab siiski töövõttu. Kaheksanda sektsiooniga on sätestatud audiitori konfidentsiaalsuse kohustus. Konfidentsiaalsuskohustus ei kehti Soome seadusandluse puhul juhtudel kui audiitor on kohustatud mõne seaduse alusel käituma teisiti, kui auditi klient

annab andmete avaldamiseks oma loa, kui kohus andmete avaldamist nõuab või kui andmed on juba avalikult üleval.

11nda seksiooniga on piiratud audiitori juhtivpositsioonile asumine ettevõttes, kus ta on auditiprojekti lõpetanud vähem kui aasta enne. Kaheteistkümnes seksioon reguleerib audiitori töö korraldust. Alustuseks on öeldud, et audiitorid peavad oma tööd korraldama heade auditeerimise tavade kohaselt, mis on proportsionaalsed nende ulatuse ja keerukusega. Samuti peavad need tavad sisaldama piisavaid põhimõtteid riskijuhtimise, iga töövõtuga seotud materjalide korraliku dokumenteerimise, piisavate ressursside eraldamise ja kahtlust andvatest juhtumitest teatamise kohta. Kolmeteistkümnes seksioon katab kahtluste teatamise, esiteks on öeldud, et audiitor peab tagama keskkonna, kus tema töötajatel on võimalus auditi regulatsioonide rikkumistest anonüümselt teada anda, kõigil töötajatel on selleks ka pidev kohustus.

Viienda peatükiga on reguleeritud erisätted audiitori ja avaliku huvi üksuse audiitori kohta. Esimeses seksioonis on sätestatud maksimaalsed auditiprojektide kestused. Täielik kestus ei tohi ületada kümnet aastat, erijuhtudel võib auditit pikendada kuni 24 aastani. Teises seksioonis on öeldud, et kohus võib avaliku huvi ettevõtte audiitori ametist vabastada, kuid seda vaid asjakohase aluse põhjal ning mitte enne kui käesoleva majandusaasta aruanne on esitatud. Kolmandana seksiooniga on sätestatud audiitori õigus pakkuda auditeeritavale ettevõttele ka muid teenuseid, näiteks erinevaid maksunõu teenuseid, kuid seda vaid juhul kui need on ebaolulised või neil pole otsest mõju auditeeritava üksuse majandusaasta aruandele.

Kuues peatükk kannab nime kinnitamine ja registreerimine. Audiitorid kinnitab ametisse audiitori järelevalve üksus (seksioon 1). Vandeaudiitoriks saamisel on seitse eeldust: kandidaat pole pankrotistunud, pole oma tegevusega tõestanud ebasobivust, tal on bakalaureusekraad või vähemalt seitse aastat töökogemust raamatupidamises, finantsalal või õigusteaduse alal, on lõpetanud vastavad õpingud kvaliteetse töö tegemiseks, on teinud vähemalt kolm aastat praktilist töökogemust audiitorina või vähemalt 15 aastat raamatupidajana, on läbinud vandeaudiitori eksami ning andnud vande (seksioon 2). KHT audiitor peab olema omandanud magistrakraadi, olema töötanud vandeaudiitorina vähemalt viis aastat või raamatupidamises vähemalt seitse aastat ning läbinud spetsiaalse eksami avaliku huvi ettevõtete auditeerimise kohta (seksioon 3). Neljanda seksiooni kohaselt viiakse eelmainitud eksameid läbi kord aastas ning sinna võib minna vaid isik, kes on saanud selleks järelevalve üksuselt loa. Luba kehtib viis aastat selle andmise päevast. Viienda seksiooniga on reguleeritud nõuded audiitorettevõtteks saamiseks. Ettevõtte peab olema

antud seaduse mõttes kvalifitseeritud audiitortööd tegema ning enamus ettevõtte juhtkonnast peavad olema audiitorid.

Seitsmes peatükk katab audiitortöö suunamist arendamist ja järelevalvet. Seda teostab audiitori järelevalve üksus koos Soome Patendi- ja Registriametiga. (Seksioon 1) Järelevalveüksuse ülesanded on järgmised: audiitorite ametisse kinnitamine ning nende arengu jälgimine, järelevalve teostamine auditi töö osas, auditeerimise üldise suuna ja arengu eest vastutamine, rahvusvahelises koostöös osalemine ja teabe vahetamine (seksioon 2). Järelevalveüksuse sees tegutseb ka auditinõukogu, kes tegutseb autonoomselt ning vastutab auditi arengu eest ja määrab rikkumiste eest karistusi (seksioon 5).

Kaheksas peatükk reguleerib õigust audiitorilt konfidentsiaalset informatsiooni nõuda. Selline õigus on järelevalve nõukogul, nende määrusega on audiitor kohustatud koheselt esitama täielikku informatsiooni auditeeritavate ettevõtete kohta ning abistama järelevalvenõukogu nende töö teostamisel (seksioon 1). Samuti on järelevalvenõukogul õigus inspekteerida audiitorettevõtja dokumente (seksioon 3).

Üheksas peatükk kannab nime teabe avalikustamine ja koostöö pädevate asutuste vahel. Esimese seksiooni kohaselt on järelevalveüksusel õigus avalikustada informatsiooni muude Patendi- ja Registriameti ülesannete täitmiseks, teistele Soome ametiasutustele nende ülesannete täitmiseks ning Euroopa Liidu institutsioonidele, kui see on tulenev Euroopa Liidu õigusaktidest.

Kümnenda peatükiga on paika pandud sanktsioonid. Esimese seksiooni järgselt on väiksemate rikkumiste eest, näiteks vähetähtsate rikkumiste, kergendavate asjaolude või väikeste rahaliste summade puhul, karistuseks noomitus. Tahtlike või raskest hooletusest tulenevate oluliste rikkumiste korral võtab audiitorkogu audiitori ametist maha (seksioon 2). Kui audiitorkogu leiab, et üks või teine on liigne äärmus rikkumise eest, on kolmanda seksiooni järgselt võimalus ka audiitori kutse ära võtta ajutiselt, kuni kolmeks aastaks. Nagu eelpool mainitud, on audititöö maksimaalne kestvus 10 aastat ning audiitorettevõtjale, kes seda ei järgi, on võimalik määrata rahatrahv kuni 50 000 eurot. Viimases peatükis on kokku võetud seaduse kehtima hakkamine ning audiitortöö korraldus üleminekuperioodil.

3. KASUTATUD METOODIKA JA UURINGU TULEMUSED

Käesolevas peatükis on kirjeldatud uuringu metoodikat ja valimit. Seejärel on välja toodud uuringu tulemused.

3.1. Uuringu metoodika

Käesolevas peatükis on kirjeldatud metoodikat, et võrrelda Eesti Vabariigi Audiitortevuse seadust ja Soome Vabariigi Auditeerimisakti. Uurimistöö valimisse on võetud kahe riigi, Eesti Vabariigi ja Soome Vabariigi, auditit reguleerivad seadusaktid. Eesti on valimisse võetud selle tõttu, et töö on kirjutatud Eestis ning autor tegutseb seal auditialal. Selleks, et Audiitortevuse seadust võrrelda, on selle kõrvale valimisse valitud ka Soome Vabariigi sama reguleerimisalaga Auditeerimisakt. Just Soome on valitud selle tõttu, et Eesti ja Soome on naaberriigid ning tegutsevad sarnastes kultuuriruumides. Samas aga vaba majanduse ning sellest tulenevalt ja auditi ajalugu Soomes palju pikem ning seda reguleerivatel seadustel on olnud võimalus välja kujuneda pikemalt kui seda on Eestil.

Selleks, et kahte seadusteksti omavahel võrrelda, on autor läbi viinud dokumendianalüüsi. Dokumendianalüüs on andmete mõistmiseks ja hindamiseks vajaminev tegevus, sh lugemine ja tõlgendamine (Bowen, 2009). Käesoleva uurimuse raames on kasutatud *manifest content*'i, milega vaadeldakse teksti sisu ja selles sisalduvaid komponente ning ka varjatud sisu, mille osas otsitakse seoseid ning tõlgendatakse teksti (Graneheim & Lundman, 2004). Dokumendianalüüs hõlmab alljärgnevat sammud (O'Leary, 2004):

1. Planeerimine - määratakse andmed, mida uurija uurimisküsimusele vastamiseks vajab.
2. Dokumentide hankimine.
3. Teksti usaldusväärsuse hindamine.
4. Sisuga tutvumine, jätkamiseks vajaliku ning ebavajaliku informatsiooni eraldamine.
5. Dokumentide analüüsimine.

Selleks, et uurimise all olevatest tekstidest kontseptuaalne arusaam anda, on esmalt kaardistatud seadustekstide loomise ajalooline taust. Uuritud on raamatupidamise ning sellega kaasneva audiitoritöö tekkimist ja arengut maailmas ning seejärel spetsiifilisemalt ka uurimise all olevates riikides Eestis ja Soomes. Seejärel on kaardistatud kummagi riigi auditit reguleerivad seadusaktid, et anda lugejale nendekohane informatsioon enne võrdlemise ning erinevuste ja sarnasuste leidmise alustamist.

Dokumendianalüüsi käigus on võetud uurimise alla aspektid Eesti Vabariigi Audiitortevuse seaduses ja Soome Vabariigi Auditeerimisaktis, mis vastavad käesoleva töö sissejuhatuses välja toodud uurimisküsimustele. Kõrvuti on pandud neid reguleerivad paragrahvid ning siis neid omavahel võrreldud.

Järgnevalt on käsitletud analüüsi all olevate dokumentide usaldusväärsust. Eesti Vabariigi Audiitortevuse seadus on kättesaadav Riigi Teataja portaalis. Riigi Teataja on Eesti Vabariigi ametlik seaduste ja muude aktide register, mida annab välja Justiitsministeerium ning selle tehnilise toimimise eest vastutab Registrate ja Infosüsteemide Keskus (RIK). Riigi Teatajas on kättesaadavad kõik Eesti Vabariigis hetkel kehtivad ja ka kehtivuse kaotanud seadusaktid. (Registrate ja Infosüsteemide Keskus, 2022) Audiitortevuse seaduse töö kirjutamise hetkel kehtiva variandi saamiseks on portaalis võimalik valida “hetkel kehtiv”, mis tähendab, et kehtivuse kaotanud paragrahve seaduses näha ei ole. Sarnaselt Eestile, on ka Soome Vabariigis seadustekstide register, mis kannab nime *Finlex* (2022). Selle portaali eest on vastutav Soome Justiitsministeerium ning tehnilise toimimise eest vastutab Edita Publishing Oy. Kuna mõlema registri puhul on tegu riikide ametlike andmekogumitega, siis võib nende usaldusväärsust hinnata väga kõrgelt.

3.2. Uuringu tulemused

Käesolevas alapeatükis on räägitud dokumendianalüüsist välja tulnud järeldustest Eesti Vabariigi Audiitortevuse seaduse ja Soome Vabariigi Auditeerimisakti kohta. Valitud on mõjukamad aspektid auditi alaste regulatsioonide osas ning kaardistatud on peamised reguleerimise sarnasused ja erinevused Eesti ja Soome seadusandluse vahel.

Hoolimata auditi arengu väga erinevast ajaloolisest taustast Eesti Vabariigis ja Soome Vabariigis, on nende kahe audiitortegevust reguleerivad seadusaktid suures osas sarnased. Kuna Soome asjakohane ajalugu algas varem, võib eeldada, et Eesti võttis oma seadusandluse koostamisel Soomest suuresti eeskujuna. Sarnaselt on reguleeritud põhimõisted nagu näiteks vandeaudiitor ja audiitorühing ning mõlemas riigis korraldatakse vandeaudiitoritele kutse andmiseks kutseeksameid. Sarnased on audititöö kutse-eeskriteeriumid nagu näiteks sõltumatus, usaldusväärsus, hoolsus ja kompetentsus jms. Samuti on sarnaselt reguleeritud audiitori kutsetegevus ja tegevuse piirang, auditite läbiviimise kord ning otsuste välja andmine ja säilitamine. Mõlemad riigid reguleerivad järelevalvet auditile ning registrit. Kuigi suures osas on seadusaktid sarnased, on teatud aspektid reguleeritud siiski ühes või teises riigis karmimalt. Järgnevalt on välja toodud suurimad erinevused kahe riigi vahel.

Esiteks on uuritud vandeaudiitori kutse saamise nõudeid Eestis ja Soomes. Mõlemas riigis saab vandeaudiitorina töötada üksnes isik, kes on läbinud vandeaudiitori kutseeksami ning andnud vandeaudiitori vande. Kutseeksamile pääsemise kriteeriumid on mõlemas riigis sarnased. Esiteks peab taotleja olema omandanud bakalaureusekraadi, rakenduskõrghariduse või nendega samaväärse haridusalase kvalifikatsiooni. Sellele lisaks peab isik olema töötanud vähemalt kolm aastat auditialal. Eesti seaduses on need kolm aastat reguleeritud karmimalt kui Soomes - isik peab olema töötanud need kolm aastat vandeaudiitori juhendamise all, Soomes on kriteeriumiks vaid auditi alane töökogemus. Kuna auditi alal töötamine võib olla ka väikese koormusega vaid mõne kindla osa alane, ei pruugi Soome audiitorid olla enne kutseeksamile minemist saanud nii laialdast kogemust auditi vallas. Kuna Eestis on nõue, et need aastad töökogemust peavad olema vandeaudiitori otsese juhendamise all, võib öelda, et kandidaadid on saanud laialdasema kogemuse praktilises töös. Mõlemas riigis loetakse haridusalane kvalifikatsioon täidetuks ka juhul, kui isik on töötanud vähemalt seitse aastat alal, mis võimaldaks tal omandada küllaldased teadmised rahanduse, õiguse ja majandusarvestuse valdkondades. Ka teise nõude saab katta töökogemusega rahanduse, õiguse või majandusarvestuse valdkonnas, mõlemas riigis peab taotleja olema sellel alal töötanud 15 aastat. Töökogemuse kohane nõue on Eesti seaduses reguleeritud rangemalt, sest reguleeritakse ka töökogemuse kvaliteeti, mitte ainult aastate arvu.

Nii Eesti kui ka Soome seavad avaliku sektori vandeaudiitorile lisaks eelmainitule veel nõudeid. Eesti seaduse järgselt saab avaliku sektori vandeaudiitori kutse isik, kes on läbinud kutseeksami avaliku õiguse eriosa, kuid lisanduvaid nõudeid kutse taotlejale ei ole. Ka Soome kutseeksamis

on avaliku õiguse eriosa, mille isik peab läbima, kuid lisaks on talt nõutud ka vähemalt magistrikraadi ja vähemalt viit aastat töökogemust vandeaudiitorina. Kuna Eestis sellist haridusalast ega töökogemuse alast lisanõuet ei ole, võib öelda, et avaliku sektori vandeaudiitori kutse saamist reguleerib Soome õigussüsteem palju karmimalt, kui seda teeb Eesti oma.

Järgnevalt on võrreldud auditi kohustuse määrasid Eestis ja Soomes. Mõlema riigi seaduses on sätestatud piirmäärad, mille ületamisel tekib ettevõttel auditeerimiskohustus. Soome puhul on seatud kolm tingimust: tulu vähemalt 200 000 EUR, bilansimaht vähemalt 100 000 EUR, keskmine töötajate arv vähemalt 3 inimest. Kui kaks nendest kriteeriumidest on mõne ettevõtte jaoks ületatud nii jooksva kui ka sellele eelneva majandusaastal, on auditeerimine talle kohustuslik. Eestis on kriteeriumiteks samuti tulu, bilansimaht ja töötajate arv, määrad on aga palju kõrgemad. Ettevõttel tekib auditeerimiskohustus juhul, kui tal on täidetud üks kolmest tingimusest: tulu vähemalt 12 000 000 EUR, bilansimaht vähemalt 6 000 000 EUR, keskmine töötajate arv vähemalt 180 inimest. Samuti on auditeerimiskohuslane ettevõtte, kellel on täidetud vähemalt kaks järgnevatest tingimustest: tulu vähemalt 4 000 000 EUR, bilansimaht vähemalt 2 000 000 EUR, keskmine töötajate arv vähemalt 50 inimest. Sellest on näha, et Soome seadus reguleerib auditeerimiskohustust palju karmimalt kui Eesti oma, mistõttu on palju suurem osa Soome ettevõtetest ka auditeeritud. Nagu eelnevalt mainitud, on Eestil olnud läbi ajaloo vähe kutselisi audiitoreid.

Edasiselt on käsitletud audiitorkogu liikme distsiplinaarsüütegusid. Nii Eesti kui ka Soome seadusandluses on reguleeritud audiitori distsiplinaarsüüteod. Nendeks on muuhulgas ebaõigete või eksitavate andmete esitamine, täiendusõppe kohustuse rikkumine, kutsekindlustuseta tegutsemine ja muude nõuete rikkumine. Eesti seaduse järgi võib rikkumise eest määrata kas noomituse või rahatrahvi, füüsilisest isikust rikkujale kuni 6400 EUR ning juriidilisest isikust rikkujale kuni 32 000 EUR. Soome seadusandlus noomitust ette ei näe, rikkumise eest karistatakse koheselt rahatrahvi või sellest karmima karistusega. Soome Auditeerimisaktis pole trahvimäärasid välja toodud. Siiski on näha, et ka rikkumisi reguleeritakse Soomes karmimalt kui Eestis, sest vaid noomitusega ei pääse seal ükski rikkuja.

Mõlema riigi seaduses on reguleeritud ka kontroll auditi üle - selleks on nii Eestis kui ka Soomes järelevalvenõukogu. Mõlema riigi seaduste puhul on sarnased järelevalvenõukogu põhilised ülesanded: auditi kvaliteedi ja arengu eest vastutamine, vandeaudiitorite kutse andmine ja äravõtmine, audiitorite töö seaduslikkuse ja korrektsuse eest hoolitsemine, kaebuste menetlemine

ja ettekirjutuste tegemine. Eestis valib järelevalve nõukogu liikmeid ametisse ja kutsub neid tagasi vastava valdkonna eest vastutav minister. Soomes tegutseb nõukogu koos Soome Patendi- ja Registriametiga. Eesti Audiitortevõtte seadusega on reguleeritud ka fakt, et vähemalt üks järelevalve nõukogu liikmetest peab olema vandeaudiitor, Soome seadus sellist nõuet ette ei näe. Samuti on Eestis pandud paika kindlamad nõuded liikmetele - järelevalve nõukogu liige ei tohi olla liikmeks olemise ajal ega ka kolme aasta jooksul enne ametisse nimetamist osutanud audiitorteenust audiitorettevõtjana, omanud hääleõigust audiitorühingus, olnud ühegi audiitorühingu juhatuse liige ega isegi töötanud üheski audiitorühingus või olnud sellega olulises osas seotud. Soome Auditeerimisaktis selliseid tingimusi liikmele pole, millest on näha, et Eesti reguleerib järelevalve nõukogu palju karmimalt. Nagu eelnevalt mainitud, on nii Eestis kui ka Soomes Järelevalvenõukogu, kelle ülesandeks on muuhulgas teostada ka kvaliteedikontrolli auditi üle. Mõlemas riigis on igale audiitorteenust osutavale üksusele kohustuslik kvaliteedikontroll kord iga kuue aasta tagant.

KOKKUVÕTE

Bakalaureusetöö on kirjutatud Eesti Vabariigi Audiitortegevuse seadusest ja Soome Vabariigi Auditeerimisaktist. Töö eesmärgiks oli kaardistada auditi areng Eestis ja Soomes ning seejärel anda kirjeldus auditi reguleerivatest seadusaktidest mõlemas riigis. Eesmärgini jõudmiseks püstitas autor kolm uurimisküsimust.

- 1) Millised aspektid Eesti Vabariigi Audiitortegevuse seaduses ja Soome Vabariigi Auditeerimisaktis on reguleeritud sarnaselt?
- 2) Mille osas reguleerib Eesti Vabariigi Audiitortegevuse seadus auditit rangemalt kui Soome Vabariigi Auditeerimisakt?
- 3) Mille osas reguleerib Soome Vabariigi Auditeerimisakt auditit rangemalt kui Eesti Vabariigi Audiitortegevuse seadus?

Selleks, et uurimisküsimustele vastused anda, viidi läbi kvalitatiivne dokumendianalüüs, võrreldes omavahel kahte seadust.

Uurimusest järeldus, et Eesti ja Soome reguleerivad suurt osa auditist väga sarnaselt. Mõlema riigi seadusandluses on samamoodi kirjeldatud põhiaspekte nagu näiteks vandeaudiitor ning talle esitatavad nõuded seoses kutseksamile kvalifitseerumisega, audiitori kutse-eesitika standardid nagu näiteks nõuded sõltumatusele ja kompetentsusele, auditite läbiviimise kord ja järelevalve nõukogu tegutsemine. Kahe seaduse vahel on aga palju, mida reguleeritakse ühes või teises riigis karmimalt.

Eesti Vabariigi Audiitortegevuse seaduses on karmimalt reguleeritud nõue töökogemusele enne vandeaudiitori kutseksamile pääsemist, isik peab olema omandanud kolm aastat töökogemust vandeaudiitori juhendamise all. Karmimalt reguleerib Eesti seadusandlus ka järelevalvenõukogu, seatud on rangemad nõuded liikmelisusele kui seda on Soome seaduses.

Soome Vabariigi Auditeerimisakt annab karmimad nõuded avaliku sektori vandeaudiitoriks saamisele. Kui Eesti seadusandluse põhiselt on isikul vaja läbida vaid avaliku õiguse eriosa kutseksamil, siis Soomes on tal vaja selleks ka magistrikraadi ning eelnevat töökogemust vandeaudiitorina. Soomes on palju rangemalt reguleeritud auditi kohustuse piirmäärad, mis on

kordades madalamad kui Eestis. See tähendab, et palju suurem osa Soome ettevõtetest on auditeeritud.

Käsitletud teema edasi arendamiseks võiks uurida eelmainitud erinevuste põhjuseid. Kuna nähtavasti on Eesti seadusandlus suuresti eeskuju võtnud Soome omast, siis võiks edaspidi uurida ka nende erinevuste põhjuseid. Miks otsustati nende osas mitte Soome eeskuju järgida? Samuti võiks uurida nende erinevuste mõju auditi kvaliteedile kahes riigis ning ka üldisele majanduslikule olukorrale.

SUMMARY

COMPARISON OF LEGAL TEXTS REGULATING AUDIT IN ESTONIA AND FINLAND

Lotte Saar

This bachelors thesis is based on the Auditing Act of the Republic of Estonia and the Auditing Act of the Republic of Finland. The aim of this paper was to map the development of audit in Estonia and Finland and provide a description of the legislative regulations for Audit in both countries comparative to each other. To reach this objective, the author has raised three research questions:

- 1) Which aspects are regulated similarly in the Auditing Act of the Republic of Estonia and the Auditing Act of the Republic of Finland?
- 2) Which aspects are regulated more strictly in the Auditing Act of The Republic of Estonia than in the Auditing Act of the Republic of Finland?
- 3) Which aspects are regulated more strictly in the Auditing Act of the Republic of Finland than in the Auditing Act of the Republic of Estonia?

To provide answers to the research questions, a qualitative document analysis was conducted, comparing the two legal texts.

From the research it was concluded that Estonia and Finland regulate a large part of the audit in a similar way. The legislation of both countries describes the same basic aspects, such as the concept of a sworn auditor and the requirements to qualify as one through a professional exam. Similarly was also regulated auditor's professional ethics standards such as requirements for independence, the procedure for conducting audits and the supervisory board's scope. However, there were aspects that one or the other country regulates differently.

The Auditing Act of the Republic of Estonia has a stricter regulation on the requirement for work experience before being admitted to the professional examination of a sworn auditor, a person must have acquired three years of work experience under the guidance of a sworn auditor. Estonian legislation also regulates the supervisory board more strictly, more precise requirements for membership are set than in Finnish law.

The Auditing Act of the Republic of Finland provides stricter requirements for becoming a sworn public sector auditor. While according to Estonian legislation, a person only needs to pass the public law section in the professional exam, in Finland they also need a masters degree and previous work experience as a sworn auditor. In Finland, the limits of the audit obligation for companies are much more strictly regulated, the amounts are several times lower than in Estonia. This means that a bigger majority of Finnish companies have been audited.

In order to further develop the discussed topic, the reasons for the aforementioned differences could be investigated. Considering the large similarities between the two legal texts, the Estonian legislation has largely taken the example of Finland, the reasons for these differences could also be investigated in the future. Why was it decided not to follow Finland's example in those cases? The impact of these differences on the quality of the audit in the two countries could also be further investigated, as well as their impact in the general economic situation in the countries.

KASUTATUD ALLIKAD

- Aizsila, I., Ikaunieks, R. (2014). *Changes and Challenges Facing the Audit Profession in Latvia*. Kasutatud 14. oktoober 2022. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S187704281406073X>
- Ajao, O. S., Olamide, J. O., Ayodeji, T. A. (2016). Evolution and development of auditing. – *Unique Journal of Business Management Research*, Vol. 3, No. 1, 32–40
- Audiitortevuse seadus. RT I 1999, 24, 360.
- Audiitortevuse seadus. RT I, 12.11.2010, 21.
- Auditeerimiseeskiri. RTL 2010, 10, 179.
- Bowen, G. A. (2009). Document Analysis as a Qualitative Research Method. *Qualitative Research Journal*, 9(2), 27-40.
- Eesti NSV audiitortevuse ajutine põhimäärus. Eesti NSV Valitsuse määrus 19. Veebruar 1990. a – ÜVT, 1990, 7, 113.
- Finlex. Kasutatud 28. september 2022. <https://finlex.fi/fi/viranomaiset/>
- Finlex. (2016). *Auditing Act*. 1141/2015.
- Finnish Patent and Registration Office. *Auditor oversight*. Kasutatud 22. oktoober 2022. <https://www.prh.fi/en/auditoroversight.html>
- Gangolly, J. S., Hussein, M. E. Seow, G. S, Tam, K. (1998). Harmonization of the auditor's report. – *International Journal of Accounting*, Vol. 37, 329–346.
- Graneheim, U. H., & Lundman, B. (2004). Qualitative content analysis in nursing research: concepts, procedures and measures to achieve trustworthiness. *Nurse Education Today*, 24, 105-112.
- Gupta, K. (2005). *Contemporary Auditing*. 6th ed. New Delhi: McGraw-Hill.
- Maspanov, I., Rämmel, M. (2013). Audiitortevuse areng Eestis aastatel 2003–2013. *International Conference on Accounting, Auditing and Taxation (ICAAT2014)*. CDrom, 2014, 277–287.
- National Audit Office of Finland. *History*. Kasutatud 25. oktoober 2022. <https://www.vtv.fi/en/>
- O'Leary, Z. (2004). *The essential guide to doing research*. London, Thousand Oaks, New Delhi: SAGE Publications Ltd.
- O'Reilly, V. M., Hirsch, M. B., Defliese, P. L., Jaenicke. H. R. (1990). *Montgomery's Auditing*. 11th ed. New York: John Wiley & Sons, Inc.

Raamatupidamise seadus. RT I 1994, 48, 790.

Registrite ja Infosüsteemide Keskus. *Riigi Teataja*. Kasutatud 30. november 2022.
<https://www.rik.ee/et/riigi-teataja>

Root, A. (1991). Audiitorkontroll: Õppevahend. 1. tr. Tallinn: Eesti Majandusjuhtide Instituut.

Teck-Hang, L., Ali, A. M. (2008). The Evolution of Auditing: An Analysis of the Historical Development. – *Journal of Modern Accounting and Auditing*, no. 43, pp. 5-13.

Lisa 1. Lihtlitsents

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks¹

Mina Lotte Saar

1. Annan Tallinna Tehnikaülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose „Auditialaste seaduste võrdlus Eestis ja Soomes“ 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.

15.12.2022 (kuupäev)

¹ 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.