

TARTU ÜLIKOOL  
Majandusteaduskond

Apo Oja

SISEAUDIITORI ROLLI TULEVIKUPERSPEKTIIVID EESTIS

Magistritöö

Juhendaja: kvalitatiivuuringute kaasprofessor Eneli Kindsiko, PhD

Tartu 2022

Olen koostanud töö iseseisvalt. Kõik töö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, põhimõttelised seisukohad, kirjandusallikatest ja mujalt pärinevad andmed on viidatud.

## Sisukord

Sissejuhatus.....	5
1. Siseaudiitori rolli olemus ja selle muutumine ajas .....	7
1.1. Siseaudiitori roll ja selleks vajalike kompetentside areng .....	7
1.2. Siseaudiitorite rolli kujundavad tegurid .....	18
2. Siseauditi valdkonna areng Eestis ja siseaudiitori rolli perspektiivide analüüs.....	25
2.1. Uurimisprotsessi ülevaade.....	25
2.2. Siseauditi valdkonna areng Eestis aastast 1995.....	29
2.3. Siseaudiitori rolli tulevikuperspektiivide analüüs .....	34
Kokkuvõte.....	48
Viidatud allikad.....	52
Lisad.....	59
Lisa A. Siseauditi käsitlemine Eesti Vabariigi seadustes .....	59
Lisa B. Mõisted.....	62
Lisa C. CBOK uurimisprogramm .....	63
Lisa D. Siseaudiitorite kompetentside raamistik .....	64
Lisa E. Ühendkuningriigi siseaudiitori põhikompetentsid.....	65
Lisa F. Isikuomaduse, mis on edukatel siseaudiitoritel olulised.....	66
Lisa G. Intervjuu küsimused .....	67
Lisa H. Intervjuude toimumise aeg ja kestvus .....	68
Lisa I. Baltimaade siseaudiitorite küsitlus 2019 .....	69
Lisa J. Poliitiliste tegurite teemaplokis loodud koodid ja kategooriad .....	71
Lisa K. Majanduslike tegurite teemaplokis loodud koodid ja kategooriad .....	72
Lisa L. Sotsiaalsete tegurite teemaplokis loodud koodid ja kategooriad.....	73
Lisa M. Tehnoloogiliste tegurite teemaplokis loodud koodid ja kategooriad .....	74
Lisa N. Õiguslike tegurite teemaplokis loodud koodid ja kategooriad.....	75

Lisa O. Looduskeskkonnast tulenevate tegurite teemaplokis loodud koodid ja kategoriad .....	76
Summary .....	77

### Sissejuhatus

Teadaolevalt võeti esimene siseaudiitor tööle 19. sajandil USA raudtee-ettevõttes. Antud siseaudiitori roll oli kontrollida üle riigi laiali asunud piletimüügi punkte, et veenduda neis korrektses arvepidamises ja aruandlussüsteemis. (Boockholdt, 1983) Võib eeldada, et tööandja ootused mainitud siseaudiitori kompetentside osas olid seotud analüüsivõimega ja tegevusvaldkonna tundmisega ning ta pidi olema valmis ka palju reisima. Aja jooksul on ootused siseaudiitori tööle ja sellest tulenevalt vajalike oskuste ja teadmiste osas põhjalikult muutunud. Siseaudiitorite Instituut defineerib siseauditeerimist, kui sõltumatut, objektiivset, kindlust ja nõu andvat tegevust, mis on kavandatud lisama väärtust organisatsiooni tegevusele ja seda täiustama. See aitab kaasa organisatsiooni eesmärkide saavutamisele, kasutades süsteemset ja korrakohast lähenemist hindamaks ja täiustamaks riskide juhtimise, kontrolli- ja valitsemisprotsesside mõjusust (The Institute of Internal Auditors).

Hinnanguliselt arvatakse Eestis registreeritud ettevõtetes, riigiasutustes ja sihtasutustes töötavat ligikaudu 400 siseaudiitorit. Seeläbi moodustavad siseaudiitorid teiste ametite võrdluses ühe väiksema kutseala grupi. Samas siseaudiitoritele pandud kohustused ja ootused suurendavad nende olulisust, ehk võimet mõjutada Eesti ettevõtete ja avaliku sektori asutuste tulemuslikkust, märgatavalt (ESAÜ, 2019). Siseaudiitor, koos auditi komitee, tegevjuhtide ja välisaudiitoritega on maailmas laialt tunnustatud kui üks neljast ettevõtte valitsemise nurgakivist (Gramling *et al.*, 2004 tsiteerinud Azzali ja Mazza, 2018 kaudu). FHL panga siseauditi juht Robin Noack on öelnud, et siseaudiitor on kõrge võimendusega positsioon, kes suudab realselt ettevõtte tegevusele mõju avaldada ja näha neid muudatusi tegelikult ka ellu viidamas (2018 Annual Report).

Tehnoloogia areng, info- ja internetiajastu ühinemine ning suhtluskiiruse kasv ja laienemine veab globaliseerumise tempot ja pakub siseaudiitorite kutsealale omakorda enneolematuid kasvuvõimalusi. Organisatsioonide juhtimis-, riski-, kontrolli- ja vastavusprotsessid on läbi teinud olulisi muutusi, et juhtida komplektsemaks ja üha keerulisemaks muutuvat globaalseid ärisid, võimaldades siseaudiitoritel lisada organisatsioonidele veelgi suuremat väärtust (Allegrini, D'Onza, Melville, Sarens, Selim, 2011). Bhana (2013) on seisukohal, et kuna ettevõtted pidevalt kasvavad ja teevad läbi uuendusi, siis see eeldab siseaudiitoritelt uut mõtteviisi, mis läbi ei tegeletaks esmaste riskide ja kontrollimeetmetega vaid keskendutaks strateegilistele ja innovaatilistele ettevõtmistele.

Vaatamata sellele, et ootused siseaudiitorite rolli osas organisatsioonile lisandväärtust luua on kõrged, leidis 2016. aastal läbi viidud uuringus vastanutest 94%, et arvuti asendab tulevikus raamatupidamise ja auditi valdkonnas inimese (Issa *et al.* 2016). OSKA uuringus

jõuti samale järeldusele (2017). Konsultatsiooniettevõtte Deloitte on seisukohal, et siseauditi keskne eesmärk jääb samaks, küll tuleb siseaudiitorite teenuste rõhuasetusi ja osutamismudeleid ajakohastada (Deloitte, 2018). Töö autor on seisukohal, et ootused, mida täna siseaudiitoritele omistatakse, ei ole kümne ja enama aasta perspektiivis olulises osas enam aktuaalsed. Küsimus on millised on domineerivad tegurid, mis muutuse siseaudiitorite töös ja neile vajalikes kompetentsides põhjustavad. Omades arusaama millised muudatused on siseaudiitorite rollides aja jooksul aset leidnud ning milliseid muutusi prognoosivad siseauditi valdkonna eksperdid tulevikus aset leidvat, osatakse suunata siseauditi valdkonna arengut ja siseaudiitoritele vajalike kompetentside omandamiseks asjakohaseid tegevusi.

Käesoleva töö **eesmärk** on selgitada siseaudiitori töö tulevikuperspektiive Eestis 10 aasta vaates, keskendudes detailsemalt siseaudiitori rollile ja kompetentsidele. Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgnevad uurimisülesanded:

- määratleda, milliseid muutusi on siseaudiitori roll ajas läbi teinud;
- määratleda, milliseid muutusi on siseaudiitori kompetentside osas ajas toimunud ning selgitada milliseid kompetentse peetakse oluliseks tänapäeva siseaudiitoril;
- analüüsida tegureid, mis mõjutavad siseaudiitori rolli arengut ja siseaudiitori kompetentse, kasutades selleks PESTLE-analüüsi metoodikat;
- selgitada eelnevate uuringute tulemuste ning siseauditi valdkonna ekspertidega tehtud intervjuude abil välja ootused siseaudiitori rollile ja vajalikele kompetentsidele tulevikus;
- kaardistada peamised stsenaariumid siseaudiitori rolli ja kompetentside osas.

Siseaudiitorite rolli mõjutavad valdkonnas töötavad isikud, regulaator, siseaudiitorite ja vannutatud audiitorite erialaühendused ning ettevõtjad ja organisatsioonide juhid, kes teevad koostööd siseaudiitoritega. Käesolevas töös on uuritud siseaudiitorite, erialaühenduste ja regulaatori gruppidesse kuuluvate ekspertide arvamust. Välisaudiitori tööd käsitletakse ainult töö teoreetilises osas sedavõrd kui see on vajalik auditi valdkonna arengu tutvustamise seisukohalt.

Töös esitatakse esmalt lühike ülevaade auditi ja siseauditi arengust maailmas ning teadusartiklite baasil tuuakse välja töö kontekstis oluline siseaudiitorite rolli määratlev teoreetiline raamistik. Seejärel antakse ülevaade siseaudiitori kompetentside teoreetilisest käsitusest ning analüüsitakse CBOK uuringute tulemuste ja teadusartiklite põhjal siseaudiitori rolli kaasaegses organisatsioonis ja tegureid, mis seda mõjutavad. **Töö empiirilise osa**

aluseks on dokumendianalüüs ja poolstruktureeritud intervjuude tulemused siseauditi valdkonna ekspertidega.

Töö autor ei leidnud varasemaid uuringuid, mis käsitleksid siseaudiitori rolli tulevikuperspektiive Eestis. Samuti on globaalselt seda pigem vähe uuritud (Nuijten, 2012; Sarens, 2009). Ühe organisatsiooni või teema keskselt on siseauditi valdkonda Eestis uuritud üksikutes magistritöödes. Kobin, V. (2015) uuris Finantsinspektsiooni siseauditi kooskõla Eesti õiguse ja Euroopa finantsjärelevalveasutuste praktikaga ning Alnek, V. (2006) Euroopa keskpankade süsteemiga liitumise mõju Eesti Panga siseauditi funktsioonile. Luukas, K. (2014) uuris kvaliteedi hindamise mõju siseauditi funktsiooni tulemuslikkusele avalikus sektoris PRIA näitel ja Kaarna, T. (2015) siseauditi funktsiooni edendamise lähtekohti Eesti kohalikes omavalitsustes.

Käesolev magistritöö pakub tõenäoliselt huvi regulaatorile ja siseaudiitorite erialaühendusele, kes siseaudiitorite arengut suunavad, ning siseaudiitoritele endile. Samuti pakub töö mõningast huvi ettevõtete ja organisatsioonide juhtidele, kus on siseauditi funktsioon rakendatud või kavandatakse rakendada. Töö autor leiab, et antud uuring aitab siseaudiitoritel senisest paremini mõista eesseisvaid väljakutseid ning sellest tulenevalt tööks vajalikke kompetentse arendada.

Magistritöö autor tänab südamest oma juhendajat kaasprofessor Eneli Kindsikot ning kõiki uuringus osalenud isikuid, kellede teadmised andsid käeolevale tööle Eesti siseaudiitorite rolli perspektiive kajastava selge sisu. Samuti olen tänulik oma perele, kes suhtus mõistvalt ja toetavalt minu õpingutesse, mis päädis viimaks käesoleva tööga.

Märksõnad: siseaudit, auditeerimine, kompetentsus, valitsemine, riskid.

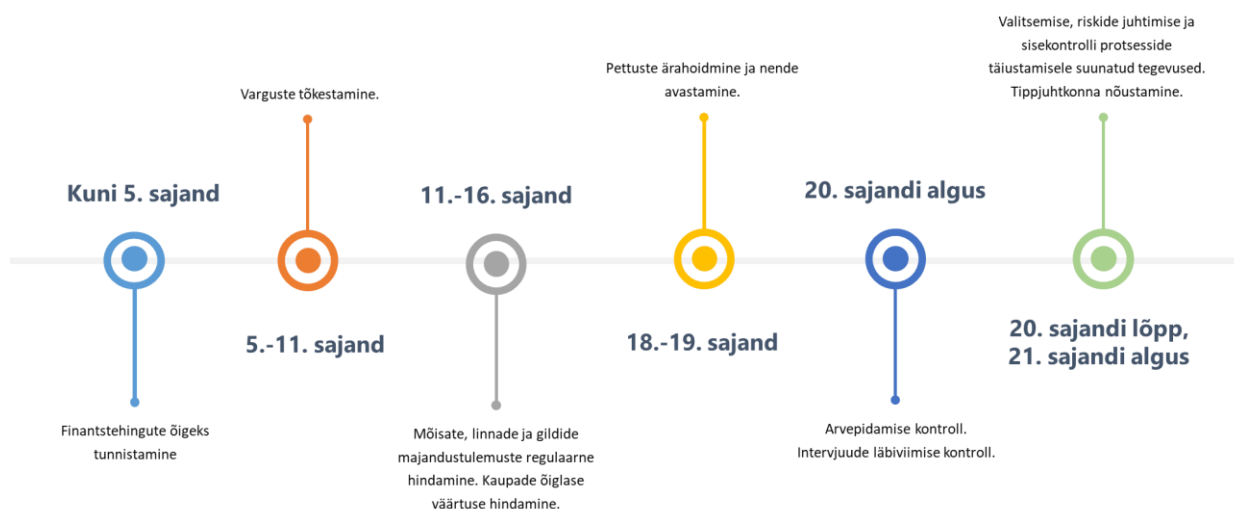
Teaduseriala kood CERCS: S190 Ettevõtete juhtimine.

## **1. Siseaudiitori rolli olemus ja selle muutumine ajas**

### **1.1. Siseaudiitori roll ja selleks vajalike kompetentside areng**

Flint (1988) on väitnud, et audit on sotsiaalne nähtus, millel pole mingit eesmärki ega väärtust, välja arvatud selle praktiline kasulikkus. Ta selgitab, et auditi funktsioon on arenenud vastusena inimeste või ühiskonnagruppide tajutud vajadusele, kes otsivad teavet või kindlustunnet teiste käitumise või tulemuslikkuse kohta, mille vastu neil on tunnustatud ja õigustatud huvi. Samuti ta on seisukohal, et audit on olemas, kuna huvitatud isikud või rühmad ei suuda ühel või mitmel põhjusel endale vajalikku teavet või kindlust saada. Mitmed autorid (Mascarenhas & Turley, 1990; Abdel-Qader, 2002; Porter jt, 2003) nõustuvad Flintiga, et auditi eesmärk on alati olnud pigem dünaamiline kui staatiline.

Töö autor leiab, et auditi ajalugu viitab sellele, et kutseala on süstemaatiliselt arenenud, peegeldades muutusi ühiskonnas ja kaubanduse asjaajamises. Auditeerimine hakkas arenema ligikaudu 3500E.K. Mesopotaamias, kust on leitud märgid (punktid, linnukesed) finantstehingute õigeks tunnistamisest. Sarnasest süsteemist leiud on pärit ka Egiptuse, Hiina, Pärsia ja Heebrea aladelt. Keskajal oli auditi areng eelkõige seotud kaubanduse arenguga ja linnade kasvuga. Auditit tähistati ladina keelse sõnaga „*audire*“ (kuulama). Leitakse, et sellise tähenduse andis auditile elanike vähene kirjaoskus – tavapärane oli, et ametnik luges linnaväljakul avalikkusele ainfo ette. (Sawyer 2005)



### Joonis 1. Ülevaade siseaudiitori peamistest rollidest erinevatel ajastutel

Allikas: Sawyer, 2005; O`Reilly *et al.*, 1990; Whittington & Pany, 1997; Matthews, 2006; Lee & Azham, 2008; autori koostatud

Keskaja audiitori ülesanded olid sarnased tolle ajastu raamatupidaja ülesannetega, milleks oli kaupade koguste võrdlus ja kontroll. Samas oli audiitori roll ka varguste tõkestamine ja varade füüsiline kaitse. 13. sajandi Inglismaal, Prantsusmaal ja Itaalias said audiitorid olulise rolli mõisate, linnade ja gildide varade regulaarse auditeerimise läbi. 14. sajandil kasutasid Itaalia kaupmehed eksperte ehk audiitoreid Vanast Maailmast toodud kaupade õiglase väärtuse hindamiseks. (O`Reilly *et al.*, 1990) Tööstusrevolutsiooni ajal kujunes Inglismaal välja audit tänapäevases mõistes, olles sõltumatu raamatupidaja.

Šotimaal pandi 17. sajandil alus audiitori sõltumatuse tingimusele, keelates linnaametnikel linnade majandustulemuste auditeerimine, mis on tänini audiitoritel ja siseaudiitoritel rangeks nõudeks (O`Reilly *et al.* 1990). Whittington ja Pany (1997) toovad välja, et tööstusrevolutsiooni ajal, mil tööstused kasvasid kiiresti ning toimusid suured



muudatused tootmises ja transpordis hakkasid nende omanikud kasutama palgalisi juhte. Selleks, aga et kindlustada ettevõtete tegevus tahtmatute vigade ning juhtide ja töötajate sooritatud pettuste vastu levis hüppeliselt audiitorite kasutamine. Audiitorite arvu kiire kasv tingis omakorda vajaduse ühtlustada nende taset ning Lawrence R. Dicksee andis 1892.a välja esimese juhendi audiitoritele: “Auditeerimine: praktiline juhend audiitoritele” (*Auditing: A Practical Manual for Auditors*), mis avaldas audiitori elukutsele laialdast mõju. (Whittington & Pany, 1997)

19. sajandi teises pooles soovisid paljud raudtee- ja tööstusettevõtted minna börsile ning seeläbi sai auditi valdkond olulise arengutõuke. Näiteks ajavahemikus 1863 kuni 1900 valisid 13-st börsile suundunud terasettevõttest 12 omale audiitori (Matthews, 2006 tsiteerinud Jeremy, 1998, Edwards ja Webb, 1985). Matthews (2006) viitab, et vähemalt Inglismaal, oli tolle aja audiitori töö seotud ka ülesannetega, millest avalikult laialdaselt ei räägitud – kliendi raamatupidamise aruande korda seadmine. 19. sajandil liikusid auditi meetodid Inglise firmadega Ameerika kolooniatesse. Audiitori roll oli olla pettuse ärahoija ja avastaja, kuna nad tegutsesid eelkõige Inglise ärimeeste huvides, kes olid investeerinud USA ettevõtetesse (Whittington & Pany, 1997, Sawyer, 2005). Enne 1900. aastat oli audiitori töö peamiselt seotud eksimuste ja vigade avastamisega ning seetõttu pidi audiitor vaatama üle kõik kirjendatud tehingud. Testimist või valimi moodustamist auditi protseduuride osana ei tuntud (Lee & Azham, 2008).

Peale I maailmasõda Ameerika Ühendriikide majandus eskaleerus ning pankurid vajasisid sõltumatut ja usaldusväärset hinnangut ettevõtete majandustulemuste osas (Swayer, 2005). Auditi valdkonna hüppeline areng toimus peale „Suurt depressiooni“. Kiire kasvu põhjusteks, peale 1929. aasta 29. oktoobri börsikrahi Ameerika Ühendriikidest alguse saanud ülemaailmset majanduskriisi, peetakse (Porter *et al*, 2003; Lee & Azham, 2008; Swayer, 2005):

- väärtpaberituru kiiret arengut ja selle seotud regulatsioonide üle vaatamist, mis pani kohustuse börsiettevõtetele iga-aastaselt hinnata oma majandustulemusi;
- krediidi- ja kindlustusasutuste kasvu, mis tingis audiitorite rolli suurenemise ettevõtete laenuvõime hindamisel ja kindlustuslepingute sõlmimisel;
- vajadust finantsturul osalejaid veenda, et ettevõtete finantsaruanded kujutavad õiglaselt ettevõtete finantsseisundit ja tulemuslikkust;
- ettevõtete laienemist uutesse piirkondadesse, mis läbi suurenes vajadus kohaliku turgu ja regulatsioone tundvate ekspertide järele.

Auditi roll jaguneb kaheks, välisauditiks ja siseauditiks. Siseauditi läbiviijaks on siseaudiitor, välisauditit teostab üldjuhul vandeaudiitor (Audiitortegevuse seadus). Nii siseaudiitorite kui vandeaudiitorite tegevust reguleerib Eestis Audiitortegevuse seadus. Siseauditi valdkond ja siseaudiitori kutse on, võrrelduna välisauditi ja vannutatud audiitori kutsega, väga noor. Kuid sarnaselt omatakse mõlema eriala esindajate teadmiste ja oskuste ning usaldusvääruse osas kõrgeid ootusi. Ülevaade siseauditi käsitlemisest Eesti Vabariigi seadustes on toodud töö lisas (vt Lisa A). Välisauditi ja siseauditi peamised erinevused saab võtta kokku järgnevalt (vt Tabel 1).

Tabel 1

*Siseauditi ja välisauditi peamised tunnused*

<b>Tunnus</b>	<b>Välisaudit</b>	<b>Siseaudit</b>
Auditi eesmärk	Teenindab väliseid subjekte, kes soovivad tutvuda üksuse finantsolukorraga	Üksusele lisandväärtuse toomine
Auditi ulatus	Tegevuste finantsaspektid	Rahalised ja ka mitterahalised ulatused
Uuritav periood	Toimunud sündmused, eriti finantsaruannete andmete hindamine	Praegune seis
Auditite sagedus	Enamasti kord aastas	Koostatud ajakava järgi terve aasta jooksul
Auditeeritava üksuse tundmine	Audiitor tutvub üksusega enne auditit või selle ajal	Audiitor tunneb üksust väga hästi
Auditi teostaja	Organisatsioonist sõltumatu audiitor	Organisatsioonis töötav audiitor

Allikas: Božek, S., & Emerling, I. (2016), autori koostatud

Siseauditi funktsioon hakkas paralleelselt auditiga arenema juba 19. sajandi lõpus, kuid laiem tunnus ja tunnustus leidis aset, kui Victor Z. Brink avaldas 1941. aastal oma doktoritöö käsiraamatuna „*Modern Internal Auditing*“, milles käsitles siseauditi vajalikkust (Moeller, 2009). Victor Z. Brink koos John B. Thurston ja Robert B. Milne oli ka eestvedajaks, et 1941. aastal said asutatud professionaalseid siseaudiitoreid koondav erialaühendus Siseaudiitorite Instituut (*The Institute of Internal Auditors, IIA*). Tänapäeval on Siseaudiitorite Instituut juhtivaid institutsioone siseauditi funktsiooni raampõhimõtete ja meetodikate väljatöötamisel ning siseaudiitorite koolitamisel ja sertifitseerimisel.

Siseauditi kutsetegevuse juhiste väljatöötamine algas varsti pärast Siseaudiitorite Instituudi moodustamist 1941. aastal. Esimene ametlik juhend, siseaudiitori kohustuste deklaratsioon (Statement of Responsibilities of the Internal Auditor), anti välja 1947. aastal. See lühike dokument määratles siseauditi eesmärgid ja ulatuse. Elukutse arenedes kajastus

siseauditi ulatuse laienemine selle hilisemates redaktsioonides. Näiteks 1947. aastal käsitletud siseauditi tegevuste ulatus piirdus peamiselt finantsküsimustega, kuid 1957. aastaks oli tegevusulatus laiendatud ka ettevõtte toimingutele. 1950-ndatel aastatel arutleti maailmas, kas siseauditi amet on amet ning kas see on ka sõltumatu. 1977. aastal võeti Ameerika Ühendriikides vastu korruptsiooni vastane õigusakt (FCPA) ning see mõjutas ka siseaudiitorite rolli. Kui varasemalt siseaudiitorid keskendusid vigade leidmisele ja nende parandamisele, siis nüüd sooviti neid ennetada (Parker & Johnson, 2017). 1980. aasta alguses tehti audiitorite lähenemisviisides muudatusi, kui leiti, et sisekontrollisüsteemide hindamine on kallid protsess ja seetõttu hakkasid nii sise- kui välisaudiitorid rohkem kasutama analüüsimeetodeid (Lee & Azham, 2008). Alates 1999. aastast laiendati siseaudiitorite rolli jälgimise ja koostöö suunas. Kuni selle ajani oli see piirdunud seire, kontrolli ja kinnitamisega (Bou-Raad, 2000 tsiteerinud Nuijten, 2012). Tänapäeval on siseaudiitorite roll eelkõige suunatud valitsemise ning riskide juhtimise ja sisekontrolli protsessidele hinnangu andmisele ja toimivuse parandamisele (IIA, 1999). Lisaks siseauditeerimise definitsioonis (vt Lisa B) toodud tööulatusele omistavad erinevad autorid siseaudiitoritele mitmesuguseid rolle. Näiteks Nuijten (2012) leiab, et organisatsiooni valitsemise raamistiku osana on siseaudiitoritel oluline roll riskiteabe edastamisel ja vile puhumisel, juhul kui võetakse riske, mis ei pruugi olla õigustatud ja kooskõlas organisatsiooni huvidega. Siseaudiitorite roll on hinnata ja hõlbustada sisekontrolli toimimist ja juhtimisotsuste tegemise protsessi (Herden, 2010 tsiteerinud Božek ja Emerling, 2016 kaudu). Ramamoorti ja Siegfried (2016) usuvad, et siseaudiitorid peaksid omama suuremat rolli organisatsiooni kultuuri ja eetikanormidest kinnipidamise auditeerimisel. Rahvusvahelistest Siseauditi Standarditest tulenevalt peavad siseaudiitorid hindama ja aitama parendada organisatsiooni valitsemist ning riskide juhtimise ja kontrolli protsesse. Eraldi rõhutatakse pettuse riskide ja IT valdkonnaga tegelemise vajadust (Rahvusvahelised siseauditeerimise..., 2016). Siseaudiitorite Instituudi poolt tellitud uuringute (vt Lisa C) tulemused kajastavad mh seda, kuidas siseauditi üksuste juhid ja siseaudiitorid ise tajuvad neile pandud ootusi. CBOK 2015 uuringus vastanud siseauditi juhid tõid välja viis peamist siseaudiitori rolli, mis loovad enim organisatsioonile väärtust (vt Joonis 2).



Joonis 2. Enim organisatsioonile väärtust loovad siseaudiitori rollid (vastanute %)

Allikas: CBOK 2015 uuring, autori koostatud

Sarens ja Lamboglia (2013) jõudsid järeldusele, et siseauditi üksuste tegevusvaldkonnad on tugevas seoses sellega milline on siseaudiitorite hariduslik taust. Näiteks siseaudiitorid, kellel on raamatupidamise alane haridus ja teadmised pettuste auditeerimise kohta, keskenduvad tugevalt finantsaudititele, samas siseaudiitorid, kes keskenduvad suuresti tegevusaudititele, omavad eelkõige auditeerimise alast haridust ja sertifitseeritud siseaudiitori (CIA) sertifikaati.

Üldiselt seostatakse välisaudiitorite ja siseaudiitorite rollides toimunud olulisi muutusi majanduslanguse või -krahhide perioodidega. Eeltoodud „Suure depressiooni“ näitele võiks lisada ENRONI skandaali ja mitmete suurettevõtete (nt PG&E, Exide Technologies, United Express) pankrotistumise 2000-2001. aastal, mis viis 2002. aastal The Sarbanes-Oxley Act (SOX) välja andmiseni. SOX ehk *Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act* tõukus otseselt suurettevõtete pankrotistumise põhjuste analüüsist ning kehtestas selliste juhtude ärahoidmiseks nõuded auditi kvaliteedile, audiitorite roteerumise kohustuse ja juhised kuidas audiitorid peavad käituma huvide konflikti tekkimise korral. Samuti keelati audiitoräriühingutel samaaegselt pakkuda ettevõttele nii vannutatud audiitori kui siseaudiitori teenuseid (Public Company..., 2002). Ülemaailmne finantskriis aastatel 2007-2009 kutsus esile läbipaistvuse ja vastutuse nõudmise vannutatud audiitoritelt ja siseaudiitoritelt. Ameerika Ühendriigid võtsid 2010. aastal vastu Dodd-Franki seaduse ning suurettevõtete pankrotid Austraalias (nt HIH, One.Tel) ja Itaalias (nt Parmalat) põhjustasid vajaduse tõhustatud regulatiivset kontrolli. Püsiv huvi tõhustada organisatsioonide valitsemist ulatub kaugemale finantssektorist ja Ameerika Ühendriikidest, kust 2007-2009 aastate

majanduskriis alguse sai (Ramamoorti, Siegfried, 2016). Ülemaailmsed finantsskandaalid ja nendega seotud reformid tõstsid siseaudiitorid uuesti fookusesse kui ettevõtte juhtimise ühe põhikomponendi, koos välisaudiitorite, tippjuhtkonna ja auditikomiteega. Siseaudiitori rolli nähti kui võimalikku vahendit vähendamaks teabe asümmeetriat ettevõtte tippjuhtkonna ja väliste huvirühmade vahel (Ebaid, 2011, Spira, Page, 2003). Flora ja Rai (2015) väidavad, et ettevõtlusskandaalide tagajärjel on paljudes organisatsioonides juhtkond seadnud kahtluse alla ka IT-le kulutatud summad ning IT-kulude jälgimisele pööratakse üha suuremat rõhku. Samas CBOK 2015 uuringus osalenud siseauditi juhtidest ainult 1,2% väitis, et nende üksuse tööplaan hõlmab kriisiohje (kriisijuhtimise) teema auditeerimist.

Ehkki siseaudiitorite töö keskne eesmärk – kinnitamine ja nõustamine – jääb samaks, tuleb selle rõhuasetusi ja osutamismudeleid ajakohastada. Siseauditi tagasivaatav funktsioon, mis annab teada, mis valesti läks, peab muutuma tulevikku suunatud funktsiooniks, mis ajendab teadvustama, mis võib valesti minna ja aitab juhtkonnal enne riskide teostumist sekkuda (Deloitte, 2018). CBOK 2015 uuringu küsitlusele vastanud ettevõtete juhatuse liikmetest 2/3 leidsid, et siseaudiitorid peaksid enam keskendumas strateegiliste riskide kaardistamisele ja hindamisele ning nõustama ettevõtte juhtkonda selliste riskide maandamiseks sobivate meetmete rakendamisel (CBOK, 2015). Kontogeorgis (2018) leiab, et siseauditi funktsioon on põhiline võti ettevõtte üldjuhtimise parandamiseks ning ettevõtte valitsemise kvaliteedi tõstmiseks ning siseaudiitorite nõustamisülesanded peavad toetama juhtkonda ettevõtte eesmärkide saavutamisel. Samuti leiavad Azzali ja Mazza (2018), et siseaudiitorid on tõhusad, kui täidavad ülesandeid tippjuhi huvides. Moeller (2009) on arvamusel, et tõhus siseaudiitor on juhtkonna silmadeks ja kõrvadeks ning ta peab tegema midagi enam, kui lihtsalt kontrollima ettevõtte tegevuse vastavust dokumentidele ja protseduuridele. Ta leiab, et siseaudiitorid peavad külastama rajatisi, kus tehakse ettevõttes otsest tööd ja jälgima toiminguid ning esitama juhtkonnale sellekohaseid aruandeid. Endine Siseaudiitorite Instituudi juhatuse liige Paul Sobel (2016) on arvamusel, et siseaudiitorid peaksid mõtlema rohkem kui juhid, mitte kui audiitorid. Selle asemel, et küsida, mis saab valesti minna, peaksid nad püüdma aru saada strateegilisest vaatenurgast vaadatuna põhjustest, mistõttu midagi võib valesti minna ning küsima, mis peab kindlasti ettevõttes toimima. Ta leiab, et siseaudiitorid peavad järjekestvalt õppima midagi uut oma organisatsiooni, selle konkurentide ja tegevusvaldkonna ning majanduse kohta tervikuna.

Siseaudiitorid peavad palju rohkem tähelepanu pöörama nõustamistegevustele. Seetõttu peab nii nende haridus kui sertifitseerimine hõlmama mitmekesisemaid professionaalseid teadmisi ja oskusi nendel teemadel, mis on tihedalt seotud tänapäeva

organisatsioonide ärimudelitega (Internal Audit..., 2014). Samuti peetakse oluliseks, et siseaudiitorid võtavad suurema vastutuse seaduste ja määruste täitmise tõendamise osas. Samas organisatsioonide suurusest tulenevalt hõlmavad auditid tänapäeval tingimata valimi moodustamise tehnikat (Whittington & Pany, 1997), mistõttu nii sise- kui välisaudiitorid ei saa anda täielikku kindlustunnet (Seletuskiri audiitortegevuse..., 2009).

Andersen ja tema kolleegid (2017) kujutavad tuleviku ettevõtet virtuaalse elektroonilise jalajäljena, mis kasvab kiiresti nii suuruse kui keerukuse osas. Nad leiavad, et kui kõik ettevõtte andmed on kättesaadavad, puhtad ja normaliseeritud, saab andmeanalüütikast siseaudiitorite töö selgroog. Optimeeritud protsessid võimaldavad kõrge riskiastmega üksused automaatselt märgistada ja kõrge väärtusega alad tähtsuse järjekorda seada. Lastes arvutitel tegeleda tehingute kontrolliga ja rakendades siseaudiitoreid ainult kõrge riskiga toimingutesse, mis nõuavad inimkontrolli, kasutavad siseauditi üksused tehnoloogiat enneolematu tõhususe saavutamiseks.

Siseaudiitorite Instituut leiab, et tugev siseauditi funktsiooni toetub neljale nurgakivile, milleks on ressursid, kompetentsid, struktuur ja Siseauditi Standardid. Siseauditi funktsiooni kasutada olevad ressursid ja kompetents ning üksuse struktuur peab olema kooskõlas organisatsiooni strateegiaga. Olenemata organisatsiooni suurusest, tegevusvaldkonnast ja tüübist, peavad kõik siseauditi üksused järgima Siseauditi Standardeid (North American Pulse..., 2017). Samas CBOK 2010 uuringule vastanud siseauditi juhtidest ainult 46% leidis, et nende siseauditi üksus järgib oma tegevuses Siseauditi Standardeid. Mittevastavuse põhjuseks nimetati: a) standardite rakendamine ei ole asjakohane väikestes organisatsioonides; b) siseauditi üksuse koosseis on liiga väike, mis ei võimalda standardite täielikku rakendamist; c) standardite rakendamine on liiga kulukas; d) standardite järgimine on liiga ajamahukas; e) organisatsiooni tippjuhtkond ei toeta standardite rakendamist, kuna ei näe selles lisandväärtust; f) standardid on asendatud siseriikliku regulatsiooniga (CBOK 2010). Ehki Siseauditi Standardite järgimine on kasvanud, teatasid CBOK 2015 uuringus peaaegu pooled siseauditi juhid, et nad ei kasuta kõiki standardeid (järgijaid oli 54% vastanutest) ning selle põhjused olid samad kui 2010 uuringus selgusid. Samas uuringust selgus, et Siseauditi Standardeid järgivad sertifikaati omavad siseaudiitorid sagedamini, kui sertifikaadita siseaudiitorid ja Siseaudiitorite Instituudi liikmed sagedamini, kui mitteliikmed ning kõrgelt reguleeritud tööstusharudes töötavad siseaudiitorid enam, kui vähem reguleeritud tööstusharudes ning börsiettevõtetes enam, kui muudes eraettevõtetes (CBOK 2015).

Tõdedes, et siseaudiitorid vajavad mitmesuguseid kompetentse, et järgimaks Siseauditi Standardeid ning loomaks oma töö kaudu organisatsioonile lisandväärtust, töötas Siseaudiitorite Instituut 2009. aastaks välja siseaudiitorite kompetentside raamistiku (vt Lisa D). Raamistik visandab neljas valdkonnas teadmiste ja oskuste miinimumtasemed, mis on vajalikud siseauditi funktsiooni tõhusaks toimimiseks. Antud raamistik aitab üksikutel siseaudiitoritel ja siseauditi üksustel hinnata nende praegust kompetentsuse taset ja määratleda parendusvaldkonnad (Internal Auditor..., 2009).

Tõukuvalt Siseaudiitorite Instituudi siseaudiitorite kompetentside raamistikust, on mitmed riigid määratlenud siseaudiitorite kompetentsid, mis võtaksid arvesse ka siseriikliku regulatsiooni ja huvigruppide ootusi. Näiteks Ühendkuningriigid on võtnud kasutusele siseaudiitori põhikompetentside mudeli (vt Lisa E) ning Kanadas on koostatud „Kanada avaliku sektori hindamisala asjatundja kvalifikatsiooni profiil“, mis määratleb mh ootused siseaudiitori kompetentside osas (The Treasury Board..., 2002).

Andresen ja ta kolleegid (2017) toovad välja, et on teatud kompetentsid, mis on edukate siseaudiitorite seas tavalised. Mõned kompetentsid on loomupärased isikuomadused, teised on teadmised ja oskused, mida saab õppida ja arendada. Isikuomadused, mis on kõigil tasemetel edukatel siseaudiitoritel tavalised, hõlmavad: ausust, kirge, tööeetikat, uudishimu, loovust, algatusvõimet ja paindlikust (vt Lisa F).

Sobivad teadmised ja oskused võimaldavad siseaudiitoritel mitte ainult paremini mõista seda, mis lisab ettevõttele suuremat väärtust, vaid suurendab ka nende usaldusväärust ja austust nende suhtes. Oluline on, et siseaudiitorid ei omandaks mitte ainult uusi oskusi ja meetodeid, vaid võtaksid kasutusele ka uued hoiakud ja tavad, mis on vajalikud siseauditi uue rolli tõhusaks täitmiseks (Ramamoorti, 2003, KPMG, 2007). Alzeban ja Gwilliam (2013) soovivad hinnata siseauditi üksuse tervik kompetentsust kasutades nelja kriteeriumi: siseaudiitorite haridustase ja kvalifikatsioonitase ning töökogemus siseauditi valdkonnas ja aastane koolitustundide maht.

Tõlgendades Siseauditi Standardeid jõuab Linnas (2009) seisukohale, et siseaudiitoritel olema küllaldane ettevalmistus suhteliselt paljudes valdkondades ning siseauditi kvaliteet sõltub peamiselt, kuid mitte ainult, siseaudiitorite kutse-, ameti- ja erialasest ettevalmistusest, vilumusest ja loovusest. Harrington ja Piper (2015) rõhutavad, et siseaudiitoritel on eriti oluline omada piisavalt teadmisi organisatsiooni kohta, et nad saaksid aru oma leidude olulisusest ja suudaksid anda organisatsioonile lisandväärtust. Nad leiavad, et parim viis selleks on töötada mõnda aega organisatsiooni teistes üksustes. *European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA)* tähtsustab lisaks asjakohastele

kompetentsidele ka värbamis- ja koolitusprotsessi ning läbi auditeerimise praktilise kogemuse omandamist. ECIIA leiab, et siseaudiitoritel on oluline omada teatud spetsialiseerumise taset, säilitades samas asjadest üldise ülevaate, ning omada asjakohaseid pehmeid oskusi, nagu näiteks juhtimis-, esitlus- ja läbirääkimisoskused (ECIIA, 2007). Sawyer (2005) viitab, et siseaudiitorid peavad tundma infotehnoloogia terminoloogiat, kontseptsioone ja praktilisi rakendusi. Samuti peavad nad olema suutelised aru saama ja töötama keeruliste infosüsteemidega. Samas Flora ja Rai (2015) tunnevad muret, et kvalifitseeritud IT-audiitorite väike arv on jätkuvalt suur probleem siseauditi valdkonnas. Nende seisukohta toetavad CBOK 2015 uuringu tulemused – uuringus osalenutest vaid 10% vastasid, et nad on spetsialiseerunud IT-le (CBOK 2015).

IT ja infosüsteemide alased teadmised ja oskused on ka edaspidi teema, mis pakub väljakutseid praktikutele, ehkki spetsiifilised tehnilised teadmised ei ole nii olulised kui võime töötada võrgu- ja pilveandmetöötluse uues paradigmas (Internal Audit..., 2014). KPMG (2017) soovib siseaudiitoritel hinnata muudatusi ärimudelis ja sellega seotud muudatusi juhtimisstruktuuris, mis võivad tuleneda kasutuselevõetud tehnoloogiast.

Sarens (2009) leiab, et siseauditi kvaliteeti mõjutavad siseaudiitorite hariduslik taust, eelnev töökogemus, kutsetunnistused, koolitus- ja arendusprogrammid ning käitumis- ja tehnilised oskused. CBOK 2010 uuringule vastajad pidasid siseaudiitoritel kõige olulisemateks tehnilisi- ja käitumuslike oskuseid (vt Tabel 2).

Tabel 2

*Siseaudiitorite kõige olulisemad tehnilised- ja käitumuslikud oskused*

<b>Tehnilised oskused</b>	<b>Käitumuslikud oskused</b>
Riskianalüüsi ja kontrollide hindamise tehnikate tundmine	Konfidentsiaalsus
Andmete kogumise ja andmete analüüsi vahendite ja tehnikate tundmine	Objektiivsus
Äritegevuse mõistmine	Suhtlemisoskus
(Äri)protsesside analüüsi oskus	Hinnangute andmise võime
Kontrollitüüpide identifitseerimise oskus	Meeskonnatöö tegemise võime
	Iseseisva töö oskus

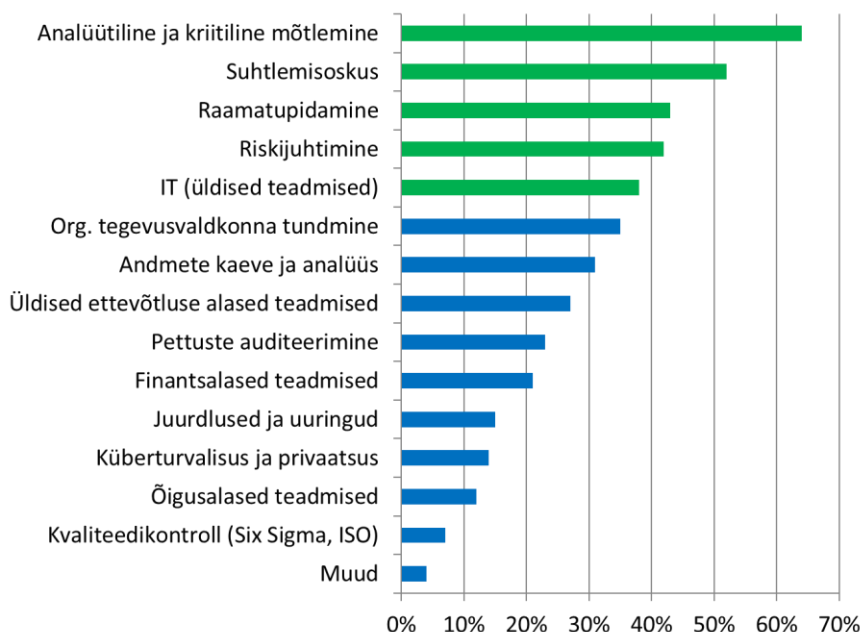
*Märkus:* Uuringule vastaja sai valida viis oskust 15-st.

Allikas: CBOK 2010 uuring, autori koostatud.

Muude oluliste oskustena, mida uuringule vastajate arvates peaksid siseaudiitorid omama, nimetati võimet teadvustada organisatsioonis siseauditi funktsiooni väärtust ja võimet hoida ajakohasena teadmisi organisatsiooni tegevusvaldkonna regulatsioonide ja



standardite ning trendide osas. Samuti peeti oluliseks, et siseaudiitorid omavad organiseerimisvõimet, teadmisi IKT raamistike ja tehnikate osas ning suudavad probleeme identifitseerida ja lahendada (CBOK 2010). Sobel (2011) rõhutab, et siseaudiitorid peaksid suurendama oma rolli riskide juhtimise valdkonnas, kuid tegema seda ainult juhul kui omatakse selleks asjakohast teadmist ja kogemust. Seejuures on võtmetähtsusega, millised on siseaudiitori üldised teadmised äri juhtimisest ning milliseid teadmisi ja kogemust omatakse ettevõtte tegevusvaldkonnast. Anderson ja Svare (2011) soovivad siseaudiitoritel aga luua tihedad sidemed ettevõttesisesse IT-funktsiooniga, et tagada olemasolevate tehnoloogiliste ressursside ning tehnoloogiakeskkondade maksimaalne ära kasutamine. CBOK 2015 uuringule vastanud siseauditi juhid märkisid, et eelkõige otsivad nad oma üksusesse siseaudiitoreid analüütilise ja kriitilise mõtlemisega (64% vastanutest) ja suhtlemisoskusega (52%). Samuti peeti oluliseks raamatupidamise (43%) ja riskijuhtimise (42%) alaseid teadmisi ning üldiste IT-oskuste (38%) olemasolu, rõhuasetusega osata neid seostada organisatsiooni eesmärkide ja vajadustega. Seda, mida Eesti ettevõtete juhid peavad oluliseks siseaudiitorite palkamisel on toodud välja töö alapeatükis 2.2.



Joonis 3. Oskused, mida siseauditi juhid peavad olulisteks siseaudiitoritel (vastanute %).

Allikas: CBOK 2015 uuringu andmete põhjal, autori koostatud

Töö autor toetab seisukohta, et siseaudiitorite rolli oluliselt mõjutavad algatused on tugevas seoses globaalsete sündmustega (sh majanduskrahhid). Seetõttu võime järjekordseid muutusi siseauditi valdkonnas kogeda juba lähiaastatele. Osaliselt tõukuvad need

organisatsioonide endi tegevustest (nt tehnoloogia ja robotika laialdane kasutamine), kuid olulist mõju avaldavad ka erinevad organisatsioonivälised tegurid (sh rahvusvaheline kliimapoliitika, COVID-19 pandeemia mõju jmt). Tegurid, mis siseaudiitorite rolli enim kujundavad on kaardistatud peatükis 1.2.

## 1.2. Siseaudiitorite rolli kujundavad tegurid

Töö autor võttis siseaudiitorite rolli kujundavate tegurite analüüsi aluseks **PESTLE** (*political, economical, social, technological, legal, environmental*) mudeli ning selgitas erialakirjanduse analüüsi põhjal, millised on poliitilised, majanduslikud, sotsiaalsed, tehnoloogilised, õiguslikud ja loodulikumad tegurid, mis avaldavad siseaudiitorite rollidele maailmas enim mõju. Kuna uuritavad artiklid olid eelkõige inglise keelsed, siis järgnevalt toodud seisukohad on tugevalt kaldu ingliskeelsete riikide poole.

**Poliitiline keskkond.** Kuigi siseauditi funktsiooni korraldus on OECD riikide lõikes väga erinev, saab Euroopa riikide avaliku sektori osas välja tuua kaks peamist lähenemist – tsentraliseeritud siseauditi korraldus, mida leidub sellistes riikides nagu Prantsusmaa, Portugal ja Hispaania, ning detsentraliseeritud lähenemisviis, mis on näiteks kasutusel Soomes ja Baltimaades. Saksamaa ja Rootsi on aga oma avaliku sektori siseaudiitorid allutanud kõrgeimale auditeerimisasutusele (Diamond, 2002). MacRae ja Gils (2014) rõhutavad, et avaliku sektori siseaudiitorite tegevus peab olema üles ehitatud selliselt, et avaliku sektori organisatsioonid saaksid täita oma kohustust olla avalikkuse ees aruandekohustuslikud ja läbipaistvad, saavutades samal ajal oma eesmärgid tõhusalt, säästlikult ja eetiliselt. Nad toovad välja tõhusa avaliku sektori audititegevuse üheksa põhielementi, mille Siseaudiitorite Instituut andis välja 2012. aastal: organisatsiooni iseseisvus, ametlik mandaat, piiramatu juurdepääs, piisav rahastus, pädev juhtimine, objektiivne personal, kompetentne personal, sidusrühmade toetus ja siseauditi standardid (Supplemental Guidance, tsiteerinud MacRae & Gils, 2014 kaudu).

Maailma Majandusfoorumi president Børge Brende (2020) leiab, et tänapäeva riskimaastikku kujundab olulisel määral ebastabiilne geopoliitiline keskkond – keskkond, kus moodustuvad uued jõu- ja mõjukeskused – kuna katsetatakse vanu liidustruktuure ja globaalseid institutsioone (The Global Risk..., 2020). Seetõttu siseaudiitorid peavad mõistma, kuidas geopoliitilistest sündmustest, keskkonnamuutustest ja tehnoloogia kiirest arengust tulenevate keerukate riskide võrgustik mõjutab nende ettevõtteid. Siseaudiitorid peavad hindama võimalike tulevaste sündmuste tõenäolist mõju – sealhulgas nende teise ja

kolmanda järgu tagajärgi – oma organisatsiooni strateegiatele ja operatsioonidele. (Harrington ja Piper, 2015). Anderson ja Frigo (2017) toovad välja, et keskkond millega organisatsioonid ja neis töötavad siseaudiitorid täna kokku puutuvad on tunduvalt erinev sellest, mis oli veel mõni aasta tagasi – riskid, millega kokku puututakse, on kordades dünaamilisemad ja kiiresti arenevad, ning riskide mõju on kordades suurem. Seetõttu tuleb siseaudiitoritel tegeleda enam strateegiliste riskidega, mis mõjutavad ettevõtte edu ja jätkupidevust. Nuijten (2012) toob esile, et siseaudiitor mitte ainult ei hinda/auditeeri vaid mõjutab läbi oma tegevuse keskkonda. Siseaudiitor ei jälgi ainult olukorda, vaid vastupidi, ta on osa olukorrast ja seega osaleb ka olukorra mõjutamises.

Siseaudiitori rolli mõjutavad ka Siseaudiitorite Instituudi aktiivne rahvusvaheline tegevus siseaudiitoritele suurema tunnustuse saamiseks (Chambers, 2011) ning Euroopa Liidu liikmelisus ja EL rahavoogude kontrollimise nõuded liikmesriikides (Ruiz-Barbadillo *et al.* 2007, tsiteerinud Linnas, 2012 kaudu).

**Majanduslik keskkond.** Kiirenevad muutused on ettevõtlusmaastikku iseloomustanud aastaid ja võib eeldada, et see jätkub. Uued konkurendid, tehnoloogiad ja finantsinstrumendid, üha enam integreeritud globaalsed majandused ja muud arengud loovad organisatsioonidele uusi riske ja ärivõimalusi. Need arengud annavad siseaudiitoritele võimaluse saada tagasi oma ajalooline mõju juhtkonna sõltumatu nõustajana (KPMG, 2007).

Gould ja Leka (2020) on seisukohal, et ülemaailmselt põhjustab COVID-19 kriis paljudele organisatsioonidele tohutuid finantsmõjusid, samuti paljastab see mitmesuguseid muid esilekerkivaid riske, mis on seotud virtuaalsete toimingute, küberturvalisuse ja suhete muutustega klientide ja tarnijatega, kes avaldavad survet toimingutele ja teenuste osutamisele. See uus keskkond loob kõrgendatud pettuste ja ebaõige finantsaruandluse riski, kuna nii organisatsioonide töötajatele kui ka välistele osapooltele võivad tekkida uued võimalused ja surve. Sneader ja Singhal (2020) on seisukohale, et koroonaviirusest põhjustatud kriis toob kaasa tarneahela globaliseerumise lõpu – tootmine ja hankimine lähevad lõpptarbijale lähemale. Mõnevõrra see lihtsustab siseaudiitorite tööd (nt väheneb reisimine). Justin (2020) arvamusel, et COVID-19 sunnib siseaudiitoreid töötama senisest erinevalt. Nad peavad ümber hindama, kas nende kavandatud protseduurid reageerivad asjakohaselt riskidele, sealhulgas pettuse võimalikkusele, ning riski suurenemisel on vaja hankida veenvamat tõendusmaterjali. On oluline, et siseaudiitor saaks ettevõtte juhtide arvamused kõrgendatud riskiga valdkondade kohta ja selle kohta, milline täiendav järelevalve ja seire on loodud.

**Sotsiaalne keskkond.** Ilma majandusliku ja sotsiaalse stabiilsuseta võivad riikidel puududa rahalised vahendid, poliitiline kapital või sotsiaalne toetus, mis on vajalikud ülemaailmsete riskidega toime tulemiseks. Ühiskondlike, keskkonna-, demograafiliste ja tehnoloogiliste mudelite muutumisest tulenevad uued haavatavused ähvardavad tühistada heaolu kasvu, mida tervishoiusüsteemid on eelmisel sajandil toetanud. (The Global Risk..., 2020). Siseaudiitori roll on aidata kaasa võrdõiguslikkuse suurendamisele ja organisatsiooni kollektiivsele vastutusele soolise võrdõiguslikkuse osas (European Institute..., 2019).

Eestis on seaduse tasandil reguleeritud isikute kaitse diskrimineerimise eest rahvuse (etnilise kuuluvuse), rassi, nahavärvuse, usutunnistuse või veendumuste, vanuse, puude või seksuaalse sättumuse alusel (Võrdse kohtlemise..., 2008). Euroopa Parlamendi ja Nõukogu määrus nr 1303/2013 sätestab diskrimineerimise vältimise põhimõtte järgimine kohustuslikkuse EL fondide rahastuse kasutamisel ning nendest nõuetest kinnipidamise auditeerimise kohuse. Rahvusvaheline Standardiseerimise Organisatsioon (ISO) andis 2010. a välja juhise sotsiaalseks vastutuseks (*Guidance on social responsibility*) ehk standardi 26000:2010, mis käsitleb seitset teemat: organisatsiooni valitsemine, inimõigused, töjõukasutus, keskkond, aus tegutsemine, tarbijaküsimused ning kogukonna kaasamine ja arendamine (ISO 2600:2010). ISO on seisukohal, et standard 26000 annab nähtava, mõjuka ja pragmaatilise viisi muutuste esilekutsumiseks ja ülemaailmse säästva arengu eesmärkide (*Sustainable Development Goals*) täitmiseks.



Joonis 4. Ülemaailmse säästva arengu eesmärgid.

Allikas: Ühinenud Rahvaste Organisatsiooni (ÜRO) koduleht

OSKA uuringuaruanne „Ülevaade Eesti tööturu olukorrast, töjõuvajadusest ning sellest tulenevast koolitusvajadusest“ (2017) toob välja, et lähitulevikus ei ole oodata mitte niivõrd ametialade struktuuri märkimisväärset muutumist, kuivõrd muudatusi vajalike

oskuste iseloomus. Kasvab erialaste IKT-oskuste olulisus ja tähtsustub teadmiste interdistsiplinaarsus. Üha rohkem lähevad hinda head erialased oskused koos üldoskustega nagu keelteoskus, analüütilise mõtlemise ja probleemilahendusoskus või meeskonnatöö oskus. Tähtsustuvad ka isiksusega seotud hoiakud nagu avatus uuele, paindlikkus ja õpivõime. OSKA ülevaates „Töö ja oskused 2025“ väidetakse, et ideaalne tulevikutöötaja on nn T-kujulise kompetentsusega – süvateadmistega vähemalt ühel alal ning oskustega mõista ja omavahel siduda erinevaid distsipliine ning nendega tegelevaid inimesi. Lisaks eriala valdamisele oodatakse tuleviku töötajalt oluliselt paremat ‘pehmete oskuste’ valdamist, nagu suhtlusoskus, erinevate kultuuride taju ja nendega kohanemine jne.

**Tehnoloogiline keskkond.** Organisatsioonid võtavad kasutusele uusi ja kujunemisjärgus digitehnoloogiaid. Robotika ja tehisintellekt (AI) toob kaasa uusi ja spetsiifilisi riskivaldkondi, mis on vähem mõistetavad. Siseaudiitorid peavad kiiresti tegelema uute ja kujunemisjärgus olevate digitaaltehnoloogiatega kindluse tagamise aspektist, kuna rakenduste ja muude digitaalsete võimaluste, sealhulgas asjade internetiga (IoT), kasutuselevõtuga kaasnevad ohud on reaalsed ja juba kohal (Deloitte, 2018). Harrington ja Piper (2015) juhivad tähelepanu, et siseaudiitorid peavad ennetavalt reageerima, et aidata organisatsioonidel tehnoloogiaga seotud riske tuvastada, neid jälgida ja nendega toime tulla. Seejuures nad rõhutavad, et tehnoloogilisi riske on äärmiselt raske juhtida, kuna need pidevalt arenevad. Samas CBOK 2015 uuringus 17% vastajatest ei auditeeri oma organisatsiooni küberturvalisuse tagamiseks loodud süsteeme (CBOK 2015). Laiaulatuslikud küberrünnakud või pahavara põhjustavad suurt majanduslikku kahju ja geopoliitilisi pingeid. Kriitilise infrastruktuuri vastu suunatud küberrünnakud on muutunud uueks normaalsuseks sellistes sektorites nagu energeetika, tervishoid ja transport ning mõjutades isegi terveid linnu. (The Global Risk..., 2020)

Tehnoloogia mängib siseaudiitorite tööprotsessides üha suuremat rolli. Järjest enam on saada tehnoloogilisi vahendeid, mis võimaldavad suuremat tootlikkust ja tõhusust. Seeläbi saavad siseaudiitorid vähem aega kulutada administratiivsetele küsimustele ning rohkem pakkuda kindlustandvaid ja nõustamisteenuseid (Andersen *et al.* 2017). CBOK 2015 uuringus vastanud siseauditi juhtidest ainult 39% väitsid, et nende üksuse tegevusi toetab asjakohane tehnoloogia või nad kasutavad kogu auditiprotsessi jooksul ulatuslikult IT võimalusi, sj andmete kaeve ja analüüsi faasis. Seejuures paistab suur erinevus silma regiooniti – Põhja-Ameerikas kasutavad tehnoloogiast tulenevaid võimalusi 50% vastanutest, Lõuna-Aasias 45% ning Euroopa 38%, Ida-Aasia ja Vaikse ookeani piirkonnas ainult 28% siseauditi

üksustest. Üldiselt ollakse tehnoloogilisi võimalusi aktiivsemad kasutama rahvusvahelistes ettevõtetes ja organisatsioonides (43% vastanutest).

KPMG juhtis oma raportis (2016) tähelepanu, et häkkerite kasutatavad võimalused ja tehnikad paranevad ja arenevad pidevalt, eriti mis puudutab konkreetse teabe, üksikisikute või riikide sihtimist. Uusi meetodeid arendavad pidevalt välja üha keerukamad ja paremini rahastatud häkkerid, kes ei sihi ettevõtteid mitte ainult otse võrgustike, vaid ka sidemete kaudu peamiste tarnijate ja tehnoloogiapartneritega. Seetõttu soovivad nad siseaudiitoritel hinnata muudetud tehnoloogiliste turvamudelite rakendamist, nagu mitmekihiline kaitse, täiustatud tuvastamismeetodid ja võrgust väljuvate andmete krüpteerimine ning kolmandatest osapooltest tõukuvate riskide maandamist.

Sobel (2011) viitab, et tehnoloogia võib olla mis tahes riskijuhtimise programmi peamine võimaldaja. Enne IT-lahenduste valimist ja rakendamist on oluline välja töötada riskijuhtimise lähenemisviis, mis sobib kõige paremini organisatsiooni vajaduste ja kultuuriga. Oluline on vahet teha tehisintellektil ja kõrgel automatiseeritusel ehk robotikal, mille peamine erinevus tekibki just iseõppimise võimest – arvutisüsteeme on võimalik programmeerida tegema väga suurel hulgal liigutusi automaatselt nii, et arvuti teeb just neid toiminguid, mida teda on õpetatud tegema ja mitte midagi rohkemat (Brynjolfsson & McAfee, 2017 tsiteerinud Aim 2018). Tehisintellekti üks levinumaid arendamisviise on masinõpe (*machine learning*), mille käigus õpib arvuti lugema erinevaid andmestikke ning kohanduma ette tulnud situatsioonidega ja probleemidega ilma, et võimalikud lahendused süsteemi sisse on programmeeritud või mudel neid varem teinud oleks (Brynjolfsson & McAfee, 2017; Deloitte, 2017; Russell & Norvig, 2010 tsiteerinud Aim 2018). Andersen ja tema kolleegid (2017) leidsid, et masinõppe rakendamine asendab lõpuks paljud andmeanalüüsi funktsioonid, mida inimesed praegu täidavad. Arvestades, et inimestel on järkjärguline õppimiskõver, võimaldab masinõppe arvutitel teadmisi koguda ja kiiresti ületada inimese võimet andmeid analüüsida. Praegu oskavad inimesed keerukama teabe töötlemist, suhete mõistmist ja edasiste toimingute kavandamist – eelised, mis võivad kaduda, kui arvutid omandavad võime töödelda andmeid eesmärgipäraselt, mõista struktureerimata andmeid ja kasutada intuitsiooni.

**Õiguslik keskkond.** CBOK 2015 uuringust selgus, et maailmas on siseauditi funktsioon enamusel juhtudest rakendatud seetõttu, et õigusaktid seda nõuavad. Näiteks 70% Euroopa või 68% Põhja-Aafrika regioonis uuringus osalejatest töötas organisatsioonis, mis omas seadusest tulenevat kohustust rakendada siseauditi funktsioon. Kõige madalam oli vastav protsent Põhja-Ameerikas (53%). Töö autor viitab, et rahvusvahelise Siseaudiitorite

Instituudi tegevus on just kõige aktiivsem Ameerika Ühendriikides ja Kanadas, mis mõjutab ettevõtjate teadlikkust siseauditi funktsioonist. Tegevusvaldkondade põhiselt on siseauditi funktsioon enam nõutud finantssektoris (85%), seejärel avaliku sektori asutustes ja riigi omanduses olevates juriidilistes isikutes (71%) ning börsiettevõtetes (65%).

Antud töö kontekstis tähendab see seda, et siseauditi funktsiooni rakendamise ulatus ja osaliselt ka sellele esitatavad nõuded, sõltuvad regulaatori ja seadusandliku võimu teadmistest ja ootustest. Siseauditi funktsiooni reguleeritust Eesti seadustes käsitletakse käesoleva töö peatükis 2.2.

**Looduskeskkond.** Kliimamuutused toovad kaasa planeedi hädaolukorra, mis hõlmab inimohvreid, sotsiaalseid ja geopoliitilisi pingeid ning negatiivseid majanduslikke mõjusid (The Global Risk..., 2020). Viimase (2007-2009) ülemaailmse majanduskriisi järgselt leidis Euroopa Komisjon, et oluline on selgelt määratleda, millist teavet peaks audiitor andma sidusrühmadele. Leiti, et ettevõtja sotsiaalne vastutus on põhimõte, mille kohaselt ettevõtjad lõimivad sotsiaal- ja keskkonnaküsimused vabatahtlikult oma äritegevusse ning suhetesse sidusrühmadega. Selgemad aruandluseeskirjad aitavad paremini hinnata Euroopa Liidu ettevõtteid ning aitavad kaasa sellele, et ettevõtjad ja investorid pööravad rohkem tähelepanu säästvama arengu küsimustele (Euroopa Komisjon, 2010). Euroopa Liidu 27 liikmesriiki on võtnud kohustuse muuta Euroopa Liit 2050. aastaks esimesena maailmas kliimaneutraalseks (The European ..., 2019). Töö autor leiab, et EL kliimapoliitika kajastub kõige otsesemalt EL toetuste jagamise nõuetes, milledest kinnipidamist siseaudiitorid hindavad.

Anderson ja Svare (2011) soovivad kaaluda siseaudiitorite võimalikku rolli seoses organisatsioonide mõjutavate sotsiaalsete ja keskkonda säästvate algatustega. Ühendkuningriigi siseaudiitorite erialaühendus rõhutab, et siseaudit võiks kasutada enda usaldusväärse nõustaja rolli, et tõsta ettevõtte juhatuse ja teiste huvigruppide teadlikkust kliimamuutustest ja keskkonnamõjudest (Climate change..., 2020). Looduskeskkonnaga seonduvate temade auditeerimise vajaduse suurenemisele viitas Sawyer (2005) juba 15 aastat tagasi. Siseaudiitor peab olema huvitatud keskkonnaprobleemide arvestamise õigsuse kindlakstegemisest ja nõuetekohase avalikustamise tagamisest. Keskkonnanõuetest kinni pidamise auditeerimise peamine eelis on õigusaktide järgimise tagamine, et välistada ettevõttele trahvide, karistuste ja isegi kriminaalse seotuse oht (Sawyer, 2005). Samas Ühendkuningriigi ja Iirimaa siseauditi juhtide seas 2020. a läbi viidud uuringu kohaselt üle poole (52%) 122-st vastajast teatas, et nende siseauditi üksused teevad kliimamuutustega seotud töid väga vähe või üldse mitte. Samuti enam kui pooled (53%) ei olnud auditikomiteega kunagi arutanud millist mõju

kliimamuutused avaldavad nende ettevõttele ning milliseid meetmeid oleks otstarbekas rakendada süsiniku jalajälje vähendamiseks (Organisations' preparedness..., 2020).

Tabel 3

*Siseaudiitorite rolli kujundavate tegurite kokkuvõte, PESTLE mudeli alusel.*

TEGUR	KIRJELDUS
POLIITILINE	<ul style="list-style-type: none"> <li>* Asutuste aruandekohustuslikkus ja läbipaistvus (Diamond, 2002; MacRae &amp; Gils, 2014)</li> <li>* Geopoliitilised sündmused, keskkonnamuutused, tehnoloogia areng ning uued jõu- ja mõjukeskused (Harrington &amp; Piper, 2015; Brende, 2020)</li> <li>* Rahvusvahelise tunnustuse hankimine (Chambers, 2011)</li> <li>* EL fondide kasutamise kontrollimine (Ruiz-Barbadillo <i>et al.</i> 2007).</li> <li>* Dünaamilisemad ja suuremad riskid (Anderson ja Frigo, 2017)</li> <li>* Mõju tegevuskeskkonnale (Nuijten, 2012)</li> </ul>
MAJANDUSLIK	<ul style="list-style-type: none"> <li>* COVID-19 mõju ettevõttele, virtuaalsetele toimingutele, küberturvalisusele ning suhetele klientide ja tarnijatega (Sneider &amp; Singhal, 2020; Justin 2020; Gould &amp; Leka, 2020)</li> <li>* Muutused maailma majanduses, nõustaja rolli olulisus (KPMG, 2007).</li> </ul>
SOTSIAALNE	<ul style="list-style-type: none"> <li>* Inimeste heaolu kasvu aeglustumine (The Global Risk..., 2020).</li> <li>* Võrdõiguslikkuse suurendamine (European Institute..., 2019).</li> <li>* Diskrimineerimise vältimine, sh EL fondide rahastuse kasutamisel (Võrdse kohtlemise..., 2008; EP ja Nõukogu määrus nr 1303/2013)</li> <li>* ISO juhis sotsiaalseks vastutuseks, ülemaailmse säästva arengu eesmärkide täitmine (ISO standard 2600:2010; ÜRO, 2015).</li> <li>* IKT-oskuste olulisus, teadmiste interdistsiplinaarsus, T-kujulise kompetentsusega töötaja (OSKA 2017; OSKA 2016).</li> </ul>
TEHNOLOOGILINE	<ul style="list-style-type: none"> <li>* Uued digitehnoloogiad ja nendega seotud riskid (Deloitte, 2018; Harrington ja Piper, 2015).</li> <li>* Kriitilise infrastruktuuri vastu suunatud küberrünnakud (The Global Risk..., 2020)</li> <li>* Küberturvalisust auditeeritakse vähe (CBOK 2015).</li> <li>* Tõhusust võimaldavat tehnoloogiat ja IT-võimalusi kasutatakse vähe (Andersen <i>et al.</i> 2017; CBOK 2015).</li> <li>* Häkkerite võimalused suurenevad (KPMG, 2016)</li> <li>* Masinõpe võimaldab arvutitel ületada inimese võimed (Andersen <i>et al.</i> 2017)</li> <li>* Tehnoloogia on riskijuhtimise peamine võimaldaja (Sobel, 2011)</li> <li>* Tehisintellekt seab kõrged nõuded süsteemide auditeerimisele (Brynjolfsson &amp; McAfee, 2017; Deloitte, 2017; Russell &amp; Norvig, 2010).</li> </ul>
ÕIGUSLIK	<ul style="list-style-type: none"> <li>* Õigusaktidega kohustuslik (CBOK 2015).</li> <li>* Regulaatori teadmised ja ootused määravad tööulatuse (Seletuskiri audiitortegevuse..., 2009).</li> </ul>
LOODUSLIK	<ul style="list-style-type: none"> <li>* Kliimamuutuse mõju majandusele (The Global Risk..., 2020).</li> <li>* Sotsiaal- ja keskkonnaküsimuste lõimimine, sidusrühmade teavitamine ja teadlikkuse tõstmine (Euroopa Komisjon, 2010; Anderson &amp; Svare, 2011; Climate change..., 2020).</li> <li>* Keskkonnanõuetest kinnipidamise eelised ettevõttele (Sawyer, 2005).</li> <li>* Kliimamuutustega seotud töid tehakse vähe, ollakse passiivsed ettevõtete süsiniku jalajälje vähendamiseks (Organisations' preparedness..., 2020).</li> </ul>

Allikas: autori koostatud



Kokkuvõtlikult võib väita, et globaliseerumise, keskkonna- ja demograafiliste muutuste ning tehnoloogia arengu tulemusel toimuvad 21. sajandil tööturul drastilised muutused. Töö aeg, koht, iseloom ehk tunnused millega seni oleme töö mõistet sisutanud, muutuvad. Muudatuste tempo ja sagedus nõuab nii riikidelt, kui organisatsioonidelt ja üksikisikutelt äärmist võimet reageerida turu vajadustele. Selleks, et vastata organisatsioonide vajadusele peavad siseaudiitorid olema võimelised oma töö ulatust ja töökorraldust vastavalt muutma. Robotid/arvutid suudavad tulevikus täita mitmeid selliseid ülesandeid, mis mõjutavad siseaudiitorite rolli ja neilt eeldatavaid kompetentse. Tehnilised oskused on eelkõige need, mida arvuti on juba lähiaastatel suuteline mitmetes tegevusvaldkondades inimesest tõhusamalt täitma. Töö autori arvates leiavad sellised muutused esmalt aset tootmis- ja teenindusvaldkonnas (nt autotööstuses, lennunduses jmt), kuna nende ettevõtete protsessid on enam standardiseeritud ning tegevusega koguneb piisavalt andmeid, mida arvuti saab analüüsida.

Magistritöö empiiriline peatükk kasutab eeltootud tabelit (vt Tabel 4) sisendina empiirilise uuringu läbiviimisel (nt intervjuudes).

## **2. Siseauditi valdkonna areng Eestis ja siseaudiitori rolli perspektiivide analüüs**

### **2.1. Uurimisprotsessi ülevaade**

Magistritöö empiirilises osas keskendub autor siseaudiitori rolli tulevikuperspektiivide väljaselgitamisele kümne aasta vaates. Töö metodoloogiaks on stsenaariumite koostamine ning meetoditeks dokumendianalüüs ja poolstruktureeritud intervjuud. Dokumendianalüüsis käsitletakse siseauditi valdkonna arengut Eestis alates aastast 1995, kasutades selleks õigusaktide analüüsi, Baltimaades läbi viidud uuringu tulemusi ja töökuulutuste analüüsi.

Stsenaariumi analüüs on hea meede arusaama loomiseks mitmete erinevate mõjurite võimalikest tulemustest. Stsenaariumite abil saab lavastada suundumusi ja alternatiive, uurida otsuste, valikute, strateegiate mõjusid ja tagajärgi ning anda ülevaate põhjuse ja tagajärje seostest (Slaughter, 2000 tsiteerinud Mietzner ja Reger, 2005). Käesolevas töös on stsenaariumite kirjeldamisel juhitud Wilsoni (1998) soovitatud viiest kriteeriumist:

- Läbipaistvus: valitud stsenaariumid peavad olema võimelised toimuma.
- Diferentseerimine: need peaksid olema struktuurselt erinevad ja mitte olema sama teema lihtsad variatsioonid.
- Järjepidevus: loogika kombineerimine stsenaariumis peab tagama, et pole

sisseehitatud sisemist ebakõla, mis kahjustaks selle usaldusväärust.

- Otsuste tegemise kasulikkus: iga stsenaarium peaks andma konkreetse ülevaate tulevikust, mis aitab esimeses etapis määratletud otsust langetada.
- Väljakutse: stsenaariumid peaksid vaidlustama organisatsiooni tavapäraseid tarkusi tuleviku osas (Wilson, 1998 tsiteerinud Mietzner ja Reger, 2005).

Töö eesmärgi täitmiseks kasutab töö autor andmete kogumise meetodina dokumendianalüüsi ja poolstruktureeritud individuaalintervjuusid siseauditi valdkonna ekspertidega. Analüüsimeetodiks valis töö autor kvalitatiivse sisuanalüüsi lähenemise, kitsamalt suunatud sisuanalüüsi. Nimetatud analüüsimeetod sai töö autori poolt valitud, kuna siseaudiitori rolli perspektiive ei ole Eestis eelnevalt uuritud. Siseauditi valdkonnas töötab Eestis ainult mõnisada inimest, mistõttu kvantitatiivse analüüsimeetodi kasutamiseks ei pruugi küsitlus anda piisavalt arvandmeid. Poolstruktureeritud intervjuu võimaldab püsida kavandatud teemade raamides, samas jättes võimaluse mõne teema osas minna süvitsi või libiseda üle teemast, mille osas intervjuueeritaval puudub aramus. Samas on võimalik tähelepanu pöörata unikaalsetele nähtustele intervjuueeritavate arvamustes.

Organisatsioonide valimisse kuuluvad võrdselt avaliku sektori asutused ja erasektori ettevõtted – kumbagi esindab viis isikut. Intervjuueeritud isikute valim koosneb 10 organisatsiooni siseauditi üksuse ja auditikomitee juhtidest, siseaudiitoritest ning siseauditi teenust pakkuvatest konsultantidest, kes kõik omavad vähemalt 15-aastast töökogemust siseauditi ja/või auditi valdkonnas. Töö autor piiras valimit ainult pikaajalist töökogemust omavate ekspertidega, kuna intervjuu plaani testimine lühiajalist töökogemust (alla 2 a) omava siseaudiitoriga ei andnud loodetavat tulemust. Intervjuu küsimuste plaani testimine viitas võimalikule probleemile, et lühiajaliselt siseauditi valdkonnaga seotud isikud ei pruugi olla mõtestanud, mis tegurid siseaudiitori rolli mõjutavad ning millised on ootused siseaudiitoritele tulevikus. Võimaliku riski maandamiseks piiras töö autor valimi ulatust. Siseauditi juhid ja siseaudiitorid said valitud Eesti Siseaudiitorite Ühingu liikmete andmebaasi andmetele ja isiklikele tutvustele tuginevalt. Valimisse on kaasatud institutsioonide esindajad, kes oma tööülesannete ja/või tegevuse kaudu mõjutavad siseauditi valdkonna arengut – regulaatorina Rahandusministeerium, siseaudiitorite kompetentsust ja töö kvaliteeti mõjutava organisatsioonina siseaudiitorite kutsekomisjon ja Audiitorkogu ning siseaudiitorite esindusorganisatsioonina MTÜ Eesti Siseaudiitorite Ühing (vt Tabel 4). Rahandusministeeriumist intervjuueeriti kahe osakonna juhatajaid – ettevõtluse ja arvestuspoliitika osakonna juhatajat, kes vastutab siseaudiitori kutsetegevuse valdkonna

poliitika kujundamise ja õigusloome ning siseaudiitorite kutsetegevuse koordineerimise eest ning finantskontrolli osakonna juhatajat, kes vastutab siseauditi funktsiooni rakendamise välishindamise eest.

Tabel 4

*Intervjueeritavad isikud*

Organisatsioon	Ees- ja perekonnanimi	Ametikoht	Valdkonnaga seotud tööstaaz
<b>Siseauditi üksuste ja auditikomitee juhid</b>			
Eesti Energia AS	Erik Štarkov	Riskijuhtimise- ja siseaudititeenistuse juht	26 aastat
Maaeluministeerium	Margit Krieger	Siseauditi juht	16 aastat
SA Põhja-Eesti Regionaalhaigla	Guido Viik	Auditi komitee esimees	20 aastat
Sotsiaalministeerium	Evelin Pungas	Siseauditi juht	18 aastat
Töötukassa	Siiri Koplmaa	Siseauditi juht	26 aastat
<b>Siseaudiitorid</b>			
Eesti Pank	Juhan Kull	Siseaudiitor	17 aastat
Elisa Eesti AS	Arlet Rebane	Siseaudiitor	24 aastat
Swedbank AS	Kristi Hiob	Siseaudiitor	24 aastat
<b>Siseauditi teenuse osutajad /audiitoräriühingute esindajad</b>			
Grant Thornton Baltic OÜ	Kai Paalberg	Riskijuhtimisteenuste juht	16 aastat
KPMG Baltics OÜ	Viljar Alnek	Siseauditi teenuste juht	20 aastat
<b>Siseauditi valdkonda mõjutavate institutsioonide esindajad</b>			
Siseaudiitorite kutsekomisjon	Helen Anijalg	Komisjoni esimees	18 aastat
MTÜ Eesti Siseaudiitorite Ühing	Mare Timian	Ühingu juhatuse esimees	16 aastat
Audiitorkogu	Veiko Hintsov	Asepresident	24 aastat
Rahandusministeerium	Kaur Siruli	Finantskontrolli osakonna juhataja	19 aastat
Rahandusministeerium	Toomas Vapper	Ettevõtluse ja arvestuspoliitika osakonna juhataja	25 aastat

Allikas: autori koostatud

Valimisse on kaasatud kuus organisatsiooni, mis on õigusaktist tulenevalt kohustatud siseauditi funktsiooni rakendama. Nendeks on AS Eesti Energia ja SA Põhja-Eesti Regionaalhaigla (tulenevalt Riigivaraseadusest), Eesti Pank (tulenevalt Eesti Panga põhikirjast), AS Swedbank (tulenevalt Krediidiasutuste seadusest) ning Maaeluministeerium ja Sotsiaalministeerium (tulenevalt Vabariigi Valitsuse seadusest). Lisaks on valimis Töötukassa ja Elisa Eesti AS (siseauditi rakendamine tuleneb omaniku soovist) ning kahe audiitoräriühingu esindajad, kes pakuvad siseauditi teenust erinevatele organisatsioonidele.

Intervjuu küsimuste struktuur lähtus töö esimeses peatükis toodud informatsioonist, täpsemalt PESTLE mudeli teguritest (vt Tabel 4). Intervjuu küsimuste plaan sisaldab kuute

põhiküsimust ning ühte sissejuhatavat ja ühte lõpetavat küsimust (vt Lisa G). Sissejuhatava küsimuse eesmärk on selgitada, kuidas intervjueeritavad hindavad siseauditi valdkonna arengu kiirust Eestis. Kuna kõik intervjueeritavad on olnud siseauditi valdkonnaga pikalt seotud, omavad nad väga head ülevaadet siseauditi arengust Eestis ja mujal maailmas ja on võimelised objektiivselt hindama selle arengut. Lõpetava küsimusega soovib töö autor selgitada, mis on intervjueeritava jaoks siseaudiitori rolliga seonduv võtmeteema. Lõpetavate küsimuste vastuste analüüsist selgub teemad või probleem millega siseauditi valdkonna suunajad eelkõige lähitulevikus peaksid tegelema.

Töö autor võttis kõikide intervjueeritavatega ühendust telefoni teel. Personaalne pöördumine tagas uuringus osalejate kõrge nõustumise määra ning vajaduse minimaalselt algset valimit muuta. Küll vähendati uuringu käigus algse valimi suurus 21-lt vastajalt 15-le ning kahel juhul asendati siseaudiitor audiitoräriühingu esindajaga ehk siseauditi teenuse osutajaga. Peamine põhjus selleks oli töö teoreetilise osa kirjutamisel saadud teadmine, et globaalselt on kõik suuremad audiitoräriühingud väga aktiivsed siseaudiitoreid puudutavate teadmiste loomisel ja vahendamisel. Ka Eestis tegutsevad suuremad audiitoräriühingud – Ernst&Young Baltic AS, Grant Thornton Baltic OÜ, KPMG Baltics OÜ ja PricewaterhouseCoopers AS – omavad oma portfellis mitmeid organisatsioone kellele osutatakse siseauditi teenust.

Intervjuud viidi läbi 2020. aastal juuli kuni oktoober. Vaatamata COVID-19 viiruse levikule, kui ühiskonnas rakendati erinevaid piiranguid, toimusid kõik intervjuud silmast-silma põhimõttel. Poolstruktureeritud intervjuude kestused jäid vahemikku 20-75 minutit. Salvestatud intervjuudest tekkis 391 minutit helifaile ning 48 lk transkriptsioone ja intervjuude kokkuvõtteid (font Times New Roman, teksti suurusega 12 ja reavahe 1,5). Osasid intervjuusid ei salvestatud vaid töö autor tegi intervjuu käigus märkmeid ning koostas nende põhjal hiljem intervjuu kokkuvõtte. Intervjuude kokkuvõtted ja transkriptsioonid ei kuulu konfidentsiaalsuse hoidmise vajadusest tulenevalt magistr töö lisade hulka. Töö autor kasutab üksikuid tsitaate, et ilmetada uuringu tulemusi ja anda täpsemini edasi intervjueeritavate sisukohti. Detailsemat informatsiooni konkreetsete intervjuude toimumise kuupäeva, kestvuse, läbiviimise keskkonna kohta leiab töö lisast (vt Lisa H).

Intervjuude tulemused segmenteeritakse teemaplokkideks ehk tähenduslikeks üksusteks ning seejärel need sildistatakse tulenevalt PESTLE mudelist, uurimisküsimustest ja töö autori eelistustest. Intervjuude tulemuste koodid jagati kategooriatesse, mis välistavad üksteist ja klassifitseerivad kõik olulise info. Viimasena loodi seosteskeemid – andmete esitamine tabelitena ning koodide ja kategooriate pingerea esitamine.



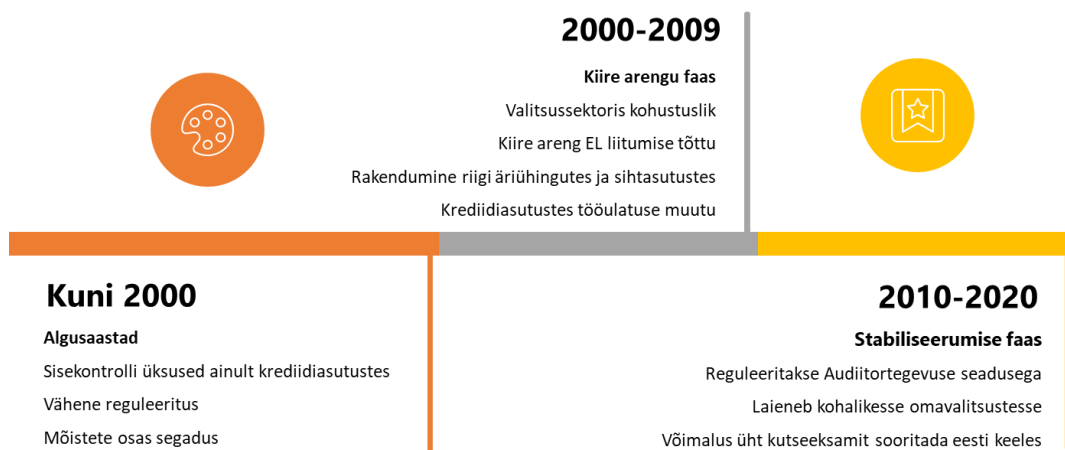
Joonis 5. Intervjuude tulemuste sisuanalüüs

Töö autor ei anna mingeid hinnanguid valimis toodud organisatsioonide siseauditi funktsiooni korralduse ja siseaudiitorite tööülesannete osas vaid keskendub andmetest tekkinud mustritele ning järeldustele, mis iseloomustavad siseaudiitori rolli ja siseaudiitoritele vajalikke kompetentse tervikuna.

Töö järgmises alapeatükis on välja toodud uuringu tulemused PESTLE analüüsi tegurite kaupa ning järeldused, mis viivad töö eesmärgi täitmiseni. Käesolevas töös analüüsitakse siseaudiitori rolli Eestis kümne aasta perspektiivis. Antud perioodi pikkus sai paika pandud töö autori isikliku kogemuse pinnalt ja arvestades siseauditi valdkonna senist muutumiskiirust, mille osas on toodud ülevaade töö alapeatükis 2.2.

## 2.2. Siseauditi valdkonna areng Eestis aastast 1995

Käesolevas alapeatükis esitatakse ülevaade siseauditi valdkonna arengust Eestis alates 1995. aastast. Eelkõige keskendutakse siseauditi arengus olulist tähtsust omavatele sündmustele ja arengut soodustanud tegurite määratlemisele. Samuti tuuakse välja tööandjate ootused ja õigusaktides toodud sätted siseaudiitori kompetentside osas. Alapeatükk tugineb dokumendianalüüsil.



Joonis 6. Siseauditi valdkonna areng Eestis (1995-2020)

**Periood kuni aastani 2000.** Eesti riigi loomisel kaugeneti nõukogude aegsest revidendi ja riikliku järelevalve süsteemist. Kaasaegse ja rahvusvaheliste nõuetele vastava auditi maaletoojateks said Riigikontroll ja audiitoräriühingud. Siseauditi valdkond hakkas arenema 1995. aastast, mil Krediitiasutuste seadusega (vastu võetud 15.12.1994) kohustati krediitiasutusi moodustama sisekontrollitalituse, mis jälgib kogu krediitiasutuse jooksvat tegevust ning selle vastavust seadustele, Eesti Panga Nõukogu otsustele, Eesti Panga määrustele ning teistele õigusaktidele ja headele pangandustavadele (Krediitiasutuste seadus). Vaatamata sellele, et mõistena oli kasutusel „sisekontrolör“, on võimalik tegevusulatus ja tööülesannete kaudu määratleda, et tegemist oli „siseaudiitoriga“. Teistes tegevusvaldkondades ei olnud siseaudit ega sisekontroll reguleeritud. Audiitortegevust reguleeriti 10.02.1999. aastal vastuvõetud audiitortegevuse seadusega, kuid siseauditi valdkonda see ei käsitleanud. 90-ndate keskel siseaudiitori/sisekontrolörina tegutsenud inimeste sõnade kohaselt väljaspool finantsvahendus- ja kindlustusettevõtteid antud perioodil siseauditi või sisekontrolli üksusi ei olnud.

**Periood 2000-2009.** Rõhuasetus oli krediitiasutustes sisekontrolli teenistuste siseauditi üksusteks muutmisel ja sellest tulenevalt siseaudiitorite tööulatuse määratlemisel (Krediitiasutuste seadus). Avalikus sektoris hakkas siseaudit arenema 2000. aastast, mil Riigikogu võttis (7.07.2000) vastu Vabariigi Valitsuse seaduse täiendused, millega määratleti ära sisekontrolli süsteemi ja siseauditi olemus, nende korraldus valitsussektoris ning siseaudiitori staatus (Vabariigi Valitsuse seadus). Euroopa Komisjon töötas 1999. aastal välja kontseptsiooni „*Public Internal Financial Control*“ (PIFC), mille ülesanne oli aidata Euroopa Liidu riikidel ajakohastada oma avaliku sektori kontrollisüsteeme. Sisuliselt andis

see ette raamistiku millele EL-ga liituda soovivad riigid liitumisläbirääkimistel finantskontrolli peatüki osas, mis hõlmas ka siseauditit, pidid vastama (De Koning 1999). Seeläbi toimus Eestis oluline arenguhüpe valitsussektori siseauditi valdkonnas Euroopa Liiduga liitumise protsessi ajal. Riigi asutatud äriühingutes ja sihtasutustes hakkas siseauditi funktsioon arenema 2004. aastal, kui jõustus riigi eraõiguslikes juriidilistes isikutes osalemise seaduse muudatused, millega kohustati (bilansimahult, aastatulult ja töötajate arvult suuremaid) riigi äriühingute ja sihtasutuse juhtkondi moodustama siseaudiitori ametikoha või ostma teenust audiitoräriühingult (Riigi eraõiguslikes..., 2004).

**Periood 2010-2020.** 2010. aastal jõustusid Audiitortevuse seaduse muudatused, mis tulenesid 17. mail 2006. aastal vastu võetud Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiivi 2006/43/EÜ nõutele vastavuse tagamise vajadusest. Audiitortevuse seaduse muudatustega reguleeriti mh siseaudiitori kvalifikatsiooni ja nõudeid siseauditeerimisele ning määratleti siseauditeerimise sidusus välisauditi funktsiooniga (Seletuskiri audiitortevuse..., 2009). 2013. aastal rakendus siseaudiitori kutsetevuse korraldamist reguleeriv õigusraamistik kohalikes omavalitsusüksustes (Kohaliku omavalitsuse...).

CBOK 2010 uuringule vastajate andmete põhjal võib väita, et Eestis on siseauditi üksus või siseaudiitor eelkõige nendes organisatsioonides, mis omavad seaduslikku nõuet siseauditi funktsioon sisse seada. Seda, kuidas siseaudiitori töö ulatus ja siseaudiitorile esitatavad nõuded on Eestis seadustega reguleeritud selgitas töö autor Eesti õigusaktide andmebaasi ([www.riigiteataja.ee](http://www.riigiteataja.ee)) otsingu abil.

Tabel 5

*Siseauditi töö ulatuse ja siseaudiitorite kompetentsinõuete sätestamine seadustes.*

Õigusakti nimetus	Riigikogus vastu võetud	Reguleerib siseaudiitori töö ulatust (Jah/Ei)	Reguleerib siseaudiitori kompetentse (Jah/Ei)
Audiitortevuse seadus	27.01.2010	Jah	Jah
Vabariigi Valitsuse seadus	13.12.1995	Jah	Viide AudS
Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus	02.06.1993	Ei	Viide AudS
Krediidasutuste seadus	09.02.1999	Jah	Jah
Väärtpaberituru seadus	17.10.2001	Jah	Viide AudS
Kindlustustegevuse seadus	10.06.2015	Jah	Viide AudS
Makseasutuste ja e-raha asutuste seadus	17.12.2009	Jah	Viide AudS
Eesti Kultuurkapitali seadus	01.06.1994	Jah	Ei
Eesti Rahvusringhäälingu seadus	18.01.2007	Jah	Ei

*Märkus:* AudS on Audiitortevuse seaduse lühend.

Allikas: Elektrooniline Riigi Teataja, autori koostatud.

Kokkuvõtlikult võib öelda, et siseaudiitori töö ulatus ja siseaudiitori kompetentsidele esitatavad nõuded saavad õigusaktides küll mõningast käsitlust, kuid see on üldine ja ei anna üldjuhul täpseid viiteid siseaudiitori tööülesannetest ja nõutavatest kompetentsidest erinevates tegevusvaldkondades, kus peetakse siseauditi funktsiooni rakendamist vajalikuks (vt Lisa A). Töö autori hinnagul on selline lai tõlgendus asjakohane, kuna eesmärgiks ei ole mitte formaalsete reeglite jäik järgimine vaid organisatsiooni juhtidele vastutuse panemine sisekontrollisüsteemi ja siseauditi toimivuse tagamise osas. Kuna ettevõtted ja muud organisatsioonid on erinevad, siis regulatsioon saab määratleda ainult need universaalsed nõuded, mis sobivad kõikidele.

Selgitamaks välja regioonis töötava siseaudiitori profiili, viisid kolme Baltimaa siseaudiitorite erialaühendused 2019. aasta aprillis oma liikmete seas läbi küsitluse. Uuringus osalenud isikute andmete põhjal saab väita, et Baltimaades töötav siseaudiitor on eelkõige keskealine naine, kes omab vähemalt 10-aastast siseauditi valdkonna tööstaaži. Ta töötab üldjuhul suures organisatsioonis, mis eelkõige on avaliku sektori asutus. 47% vastanutest kulutas enesearenduseks ja täiendkoolitustele aastas 21-40 tundi, 28% rohkem kui 41 tundi ja 25% vähem kui 20 tundi. 39% oli omandanud siseriiklikult aktsepteeritud sertifikaadi ja 19% omas rahvusvaheliselt aktsepteeritud sertifikaati – CIA või CGAP sertifikaat. Samas 35% vastanutest ei omanud ühtegi erialaga seotud sertifikaati. Uuringust selgus ka, et suuremat töötasu saavad eelkõige need siseaudiitorid, kes enam investeerivad enesetäiendusse ning omavad mõnda sertifikaati (vt Lisa I). Võrdlusena olgu toodud, et ülemaailmses CBOK 2015 uuringus 43% vastanutest ütles, et neil on vähemalt üks siseauditi valdkonnaga seotud sertifikaat ning 61% kulutas enesearenduseks ja täiendkoolitustele rohkem kui 41 tundi aastas. Viimane näitaja oli kõige kõrgem Põhja-Ameerikas ja üks madalamaid Euroopa regioonis, vastavalt 78% ja 57% (CBOK 2015).

Siseaudiitorite registris on 2022. a. jaanuarikuu seisuga 130 siseaudiitorit, kes omavad Eestis seadusega nõutavat „avaliku sektori üksuse siseaudiitor“ või „atesteeritud siseaudiitor“ kvalifikatsiooni (Audiitortegevuse portaal, 2022). Hinnanguliselt tegutseb Eesti turul ligikaudu kolm korda enam siseaudiitoreid. Käesoleva töö kontekstis tähendab see seda, et valdavalt Eesti tööandjad ei hinda siseaudiitorite kompetentse läbi kutsekvalifikatsiooni tõendava sertifikaadi olemasolu, vaid enda kriteeriumite järgi. Siseaudiitorite otsingu kuulutusi analüüsid (vt Tabel 6) selgub, et tööandjad eeldavad, et siseaudiitor omab eelenevat töökogemust siseauditi, välisauditi, riskijuhtimise või controllingu valdkonnas ning tunneb auditeeritavat valdkonda. Samuti oodatakse siseaudiitorilt väga head kirjalikku ja suulist keeleoskust ja võõrkeelte oskust.



Tabel 6

*Eesti tööandjate ootused siseaudiitori oskuste osas*

	Luminor Bank AS	Keskonnaministeerium	Eesti Energia AS	IDF Digital - Credit24	Rahandusministeerium	SA Põhja-Eesti Regionaalhaigla	Maaeluministeerium	AS RB Rail (Rail Baltica)	Keskonnaministeerium	Siseministeerium	Viljandi Vallavalitsus
Töökogemus siseauditi, välisauditi, riskijuhtimise või controllingu valdkonnas	*	*	*	*		*	*	*		*	
Oskus rakendada siseauditeerimise raamistikku (IPPF)		*	*			*	*	*	*		
Teadmised sisekontrollisüsteemi, riskijuhtimise ja valitsemise praktikatest		*	*	*				*		*	
Oskus lahendada keerulisi suhtlussituatsioone	*		*			*					*
Oskus enda seisukohti argumenteerida			*		*						
Koostööle ja tulemustele orienteeritus	*		*		*			*	*		*
Analüütiline ja süsteemne mõtlemine		*					*	*		*	
Kriitiline mõtlemine					*			*			
Täpne ja algatusvõimeline	*				*		*		*		
Kõrged eetilised tõekspidamised			*					*			
Teadmised infoturbest ja infosüsteemide toimimisest	*			*	*						
Väga hea kirjalik ja suuline keeleoskus (sh 2 võõrkeelt)	*	*	*	*	*		*	*	*	*	*
Auditeeritavate valdkondade tundmine	*		*	*		*	*	*	*		*
Kuulutuse avaldamise aeg	04.2020	02.2020	02.2020	02.2020	07.2019	04.2019	04.2019	03.2019	02.2019	01.2019	01.2019

Allikas: 2019 I kv-2020 I kv tööportaalides [www.cv.ee](http://www.cv.ee) ja [www.cvkeskus.ee](http://www.cvkeskus.ee) avaldatud töökuulutustest, autori koostatud.

Tööandjad väärtustavad küll neid teadmisi ja oskusi, mida siseaudiitori sertifikaadi omandamise eksamil kontrollitakse, kuid siseaudiitori palkamisel tihti sertifikaadi olemasolu ei nõuta. Eelduslikult võib põhjus selleks peituda asjaolus, et sertifitseeritud siseaudiitoreid on liiga vähe, et katta ära kõik organisatsioonid, mis omavad õigusaktidega pandud kohustust või soovi siseauditi funktsiooni rakendada. Samuti avaldab mõningast mõju sertifikaati

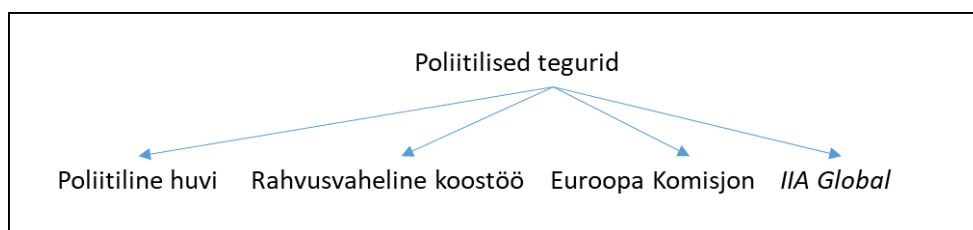
omavate siseaudiitorite mõnevõrra suurem palgaootus, nagu näitasid Baltimaades läbi viidud uuringu tulemused (vt Lisa E). Eestis on laialtlevinud, et palgatakse asjakohaste teadmiste ja oskustega inimene, kes on valmis kuni ühe aasta jooksul nõutava sertifikaadi omandama.

Siseauditi valdkonna arengu kiirust hinnates võib kokkuvõtlikult väita, et valdkonda puudutavad olulised muudatused Eestis leidsid aset eelkõige aastatel 2000-2010 ning viimastel aastatel on valdkonna areng aeglustunud. Sarnasele seisukohale on jõudnud ka Riigikontroll (Seletuskiri audiitoritegevuse..., 2009). Seadusega on küll Eestis siseaudiitoritel nõutav kutsevalifikatsiooni tõendav sertifikaat, kuid paljudel juhtudel ei ole see tööle kandideerimisel eelduseks.

### 2.3. Siseaudiitori rolli tulevikuperspektiivide analüüs

Käesolevas alapeatükis esitab töö autor empiirilise uuringu tulemused vastavalt intervjuude küsimuste plaanile aluseks olnud PESTLE-analüüsi teguritele. Iga teema juures kirjeldab töö autor intervjuudest tekkinud koodi ja nendest tulenevalt loodud kategooriaid. Igat loodut kategooriat analüüsib töö autor eraldi, sidudes omavahel teoreetilise osa põhitulemused ja intervjuude tulemused ning võimalusel kasutades toetavaid tsitaate intervjuudest. Alapeatüki lõpus esitab töö autor intervjuueeritavate arvamuse siseauditi valdkonna arengu kiirus osas ja seda millist arengustsenaariumit pidasid Eesti eksperdid kõige tõenäolisemaks. Lisaks on välja toodud mõtted, mida intervjuueeritavad uuritud teema puhul kõige olulisemaks pidasid.

Esimeseks teemaks on **poliitilised tegurid**, mis mõjutavad siseaudiitori rolli kümne aasta perspektiivis. Tulemuste koodide (vt Lisa J) põhjal jagunes see teema neljaks kategooriaks.



Joonis 7. Poliitiliste tegurite teemaplokis loodud kategooriad.

Esimeseks kategooriaks on **poliitiline huvi**, kus peamiselt tuuakse välja seda kuidas seadusandlik võim (poliitikud) siseauditi rolli tõlgendab ja soovib suunata. Intervjuueeritavad leidsid, et poliitikute teadmised siseauditi valdkonnast ja siseaudiitorite rollidest on üldiselt väga tagasihoidlikud. Seetõttu on siseauditi valdkonna vastu huvi madal. Puudub soov

valdkonda õigusaktide kaudu teadlikult suunata ning siseaudiitoritele pannakse uued kohustused (rollid) tihti läbimõtlematult. Kolm intervjueeritavat viitasid, et organisatsioonis on andmekaitse temaatika jõudnud siseaudiitorite lauale seetõttu, et organisatsioonis puudub selles osas pädevus ja keegi teine ei soovi sellega tegeleda. Tippjuht ei oota aga siseaudiitorilt mitte andmekaitsega seonduvate teemade auditeerimist vaid vajalike protsesside rakendamist. Töö autor leiab, et selline lähenemine on vastuolus siseaudiitori sõltumatuse nõudega. Kaks intervjueeritavat olid arvamusel, et kui üldjuhul on regulaator siseauditi valdkonna reguleerimise osas passiivne, siis elutähtsate teenuste osutajatele pandaks küll täiendavaid kohustusi, mis omakorda mõjutab otseselt siseaudiitorite tööd nendes ettevõtetes ja asutustes. Intervjueeritavad osutasid, et piirangutega, mis mõjutavad ettevõtete põhitegevust, tuleb olla ettevaatlik, kuna piirangutega üle pingutamisel toimub järsk süsteemi lagunemine: „*Ettevõtte peaks saama oma põhitegevusega seotud otsustes lähtuda tehnoloogilistest riskidest, mitte poliitilistest (nt Huawei seadmete kasutamine 5G võrgu ehitamisel). Siseaudiitorid peaksid aga oma töös kasutama enam teadusartikleid, seda taustainfona ja endale auditeeritava valdkonna selgeks tegemiseks.*“ (A.Rebane, 28.07.2020)

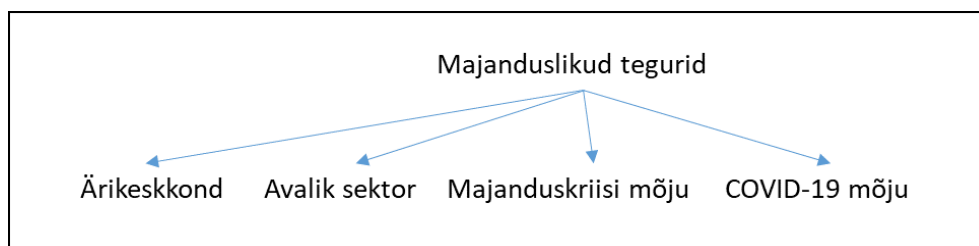
Teine kategooria on **rahvusvaheline koostöö**, mille osas mõju siseaudiitorite rollile nähakse läbi riikide tegevuse ettevõtete suhtes. Intervjueeritavad leidsid, et riikide vahelised suhted mõjutavad otseselt seda milliseid barjääre Eesti ettevõtted peavad ületama välisurgudele minemisel või milliseid piiranguid meie ettevõtetele kehtestatakse. Kõige tuntuma näitena toodi Dankse Bank rahapesu skandaali, mille tõttu lisandus kõikide Eestis tegutsevate finantsvahendusettevõtte siseaudiitoritele kohustuslikke töid: „*Riikide vaheline usaldus ja koostöö võib tekitada tagasilööke äriprotsessides (nt rahapesu ja andmekaitse teema, mille osas regulatsioon muuteti) ja seeläbi suurendada siseaudiitorite kohuseid.*“ (M.Krieger, 31.07.2020). Kolm intervjueeritavat tõid välja, et juhtivate riikide (nt Saksamaa, Prantsusmaa, Suurbritannia) seisukohad ja huvid mõjutavad Euroopa ja kitsamalt ka Eesti ärikultuuri, mis omakorda mõjutab siseaudiitorite tööd. Äärmuslikud on juhud, kui suurkorporatsioonide huve asuvad kaitsma riigid. Eraldi teemana nimetati lobigruppide mõju ettevõtetele. Lobistide mõju vähendamiseks on Euroopa Komisjon kehtestanud viimastel aastatel regulatsioone, mis mh panevad täiendavaid kohustusi ka siseaudiitoritele.

Kolmanda kategooriana on vaadeldud **Euroopa Komisjoni** mõju, mille osas eelkõige käsitletakse selle mõju Eesti avaliku sektori asutustele ja finantsvahendusettevõtetele. Eraldi teemana toodi välja Euroopa Liidu toetusfondide kaasrahastatud projektide auditeerimise kohustust, mis mitme ministeeriumi siseauditi üksuse jaoks on kujunenud nende peamiseks ülesandeks. Kolm intervjueeritavat leidsid, et Euroopa Komisjon on regulatsioonidega pigem

üle pingutanud. Misläbi on küsitav, kas siseaudiitorid aitavad oma tegevusega luua kindlust ja lisandväärtust ettevõtetele või kindlust Euroopa Komisjonile. Töö teoreetilises osas Euroopa Komisjon leiab käitlemist ainult liitumisel Euroopa Liiduga Eesti finantskontrollisüsteemile kehtestatud nõuete kaudu ning nõuete läbi auditeerida EL fondide rahastuse kasutamist.

Antud teema neljas kategooria on **IIA Global**, mis viitab rahvusvahelises Siseaudiitorite Instituudis viimastel aastatel toimunud muudatustele, mislääbi on suurendatud liitunud riikide organisatsioonidele (nt Eesti puhul MTÜ Eesti Siseaudiitorite Ühing) kehtestatud nõudeid ja tugevdatud järelevalvet. Intervjueeritavad peavad oluliseks riskiks, et väikeriigid ei ole võimelised ressursside vähesuse tõttu kõiki nõudeid täitma, mislääbi võib siseauditi raampõhimõtte täitmine hakata erineva riikide suurusest tulenevalt.

Teiseks teemaks on **majanduslikud tegurid**, mis mõjutavad siseaudiitori rolli kümne aasta perspektiivis. Tulemuste koodide (vt Lisa K) põhjal jagunes see teema neljaks kategooriaks.



Joonis 8. Majanduslike tegurite teemaplokis loodud kategooriad.

Antud teema esimeseks kategooriaks on **ärrikeskkond**, mis intervjueeritavate hinnangul loob baasi millega siseaudiitorid tegelevad ja millised on ootused neile: „Äriloogika ja omaniku ootused ütlevad, et siseaudit peab leidma olulised teemad enne üles ja lahendatud, kui need jõuavad välisaudiitori kätte.“ (V.Hintsov, 21.10.2020). Valdavalt olid intervjueeritavad ühel meelel, et siseaudiitorid on vajalikud suurtes ja spetsiifilistes ettevõtetes, kuna tippjuhtkond vajab protsesside toimimisele sõltumatut hinnangut. Tulenevalt nende ettevõtete auditeerimise mahust ja/või spetsiifikast, ei ole üldjuhul otstarbekas neis siseauditi teenust sisse osta. Kolm intervjueeritavat leidsid, et vajadus sisaudiitorite järgi on suurem ka nõ kinnistes organisatsioonides ehk kõrgendatud julgeolekunõuetele alluvates ettevõtetes ja organisatsioonides (nt tuumajaamad, telekommunikatsiooniettevõtted, riikide infosüsteemide haldajad jmt), kuna nende tegevustega on seotud kõrgendatud riskid. Kaks intervjueeritavat tõid välja sotsiaalmeedia ja sotsiaalvõrgustike mõju ettevõtetele ja siseauditi valdkonnale, mistõttu ettevõtted peaksid

senisest aktiivsemalt siseaudiitoreid rakendama sotsiaalmeediast tulenevate riskide maandamiseks. Neli intervjueeritavat tõid välja asjaolu, et siseaudiitori olemasolu ettevõttes viitab ettevõtte edumeelsusele ning sellest tulenevalt võivad mõned ettevõtjad siseaudiitori palgata ilma, et selleks oleks seadusest tulenevat nõuet. Samas toodi välja, et siseaudiitori palkamine sõltub oluliselt sellest kui võrd siseaudiitor suudab ettevõttele luua lisandväärtust ehk kui võrd tasuv ta on ning kui võrd nõ allhankijad ehk teised osakonnad suudavad siseaudiitorite tavapäraseid ülesandeid täita. Üks intervjueeritav tõstas küsimuse, kas uutes ärimudelites (nt platvormid) kasutatakse üldse siseaudiitoreid. Töö autori poolt interneti avatud andmete päring (24.10.2020) näitas, et nii Facebook, Airbnb, Google, Bolt, TransferWise omavad siseaudiitoreid ning osadel juhtudel on välja toodud ka siseaudiitori konkreetne tööulatus. Kõik intervjueeritavad leidsid, et eelkõige tuleb vaadata üldiseid muudatusi majanduskeskkonnas ja rahvusvahelisi protsesse. Vajadus siseaudiitorite järgi sõltub otseselt sellest, mis majanduses tervikuna toimub. Sarnasele järeldusel jõudis KPMG (2007), kes tõi oma raportis välja, et muutused ettevõtlusmaastikul mõjutavad seda millist rolli siseaudiitorid organisatsioonis omavad.

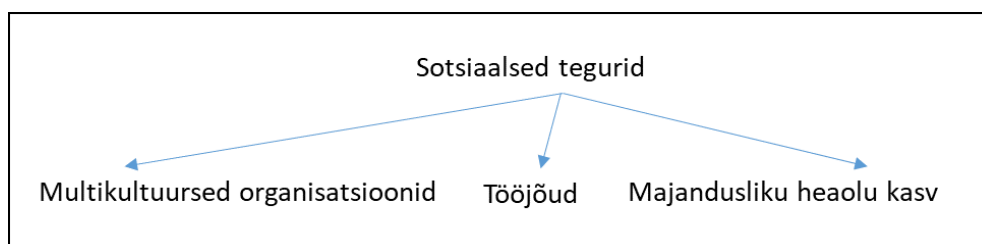
Teise kategooriana toodi välja **avalik sektor**, mis on osaliselt mõjutatud ka ärikeskkonna all välja toodud teguritest, kuid mis omab lisaks sektorile iseloomulikku eripära. Üldiselt leiti, et teemad millega erasektoris vähem kokku puututaks on korrupsioon ja Euroopa Liidu fondide rahastuse kontroll. Need aga omavad suurt tähtsust avalikus sektoris töötavate siseaudiitorite jaoks. Seaduste muudatused, millega on vähendatud asutusi, mis omavad siseauditi rakendamise kohustust (vt Lisa A) ning riigiasutuste tsentraliseerimine on viimastel aastatel vähendanud avalikus sektoris töötavate siseaudiitorite arvu. Kaks intervjueeritavat tõid välja ka probleemi, et siseaudiitorid ei ole suutnud end ministeeriumite tippjuhtkonnale oluliseks tööriistaks luua ja seetõttu on siseaudiitorite arv ministeeriumites vähenenud. Üks intervjueeritav viitas, et üheks põhjuseks, miks siseaudiitorite järgi avalikus sektoris vajadus väheneb on seotud tippjuhtide kompetentsidega: „*Uued juhid omavad kompetentse (nt riskijuhtimine), mis algselt olid ainult spetsialistidel.*“ (M. Timian, 29.07.2020). Kaks intervjueeritavat olid seisukohal, et vajadus avalikus sektoris siseaudiitoreid rakendada peaks vähenema veelgi, kuna riigiparaati on juba aastaid tuunitud ja auditeeritud erinevate siseriiklike ja Euroopa Komisjoni audiitorite poolt. Töö teoreetilises osas avalik sektor eraldi käsitlemist ei ole saanud. Avaliku sektori temaatika on tugevalt konkreetse riigi õigusaktidest ja eripärast mõjutatud ning seeläbi leiab vähe käsitlemist rahvusvahelistes teadusartiklites.

Kolmandaks kategooriaks on **majanduskriiside mõju**, mille osas intervjueeritavad olid valdavalt sarnasel arvamusel. Leiti, et tulevikus on ettevõtetes ja organisatsioonides palgal vähem siseaudiitoreid ja kasvab siseauditi teenuse sisseost. 2009-2010. aastate majanduskriisi ja COVID-19 pandeemia laastavast mõjust paljudele sektoritele ja uute perspektiivide tekkimise tõttu tekkib küsimus, miks andekas noor peaks täna siseaudiitoriks õppima. Üks siseauditi teenuse osutaja väljendas muret, et järjest enam on keeruline palgata talendikaid noori, samas keskpärase tööjõuga tekkib jällegi raskusi siseauditi teenust müüa. Siseauditi teenuse osutajad olid üksmeelel, et ettevõtjate ootused siseauditi teenuse osutajale suurenevad. Põhjused selleks peituvad nii uutes teemades (nt andmekaitse nõuded), kui tippjuhtide teadlikkuse suurenemises. Tellitakse eelkõige töid, mis omavad ettevõtetele ja organisatsioonidele suuremat väärtust ning madala lisandväärtusega tööd jäetakse tellimata ning nende asemel rakendatakse muid kontrolltoiminguid: „*Kriisi ajal nõ lihtsate auditite tegijate järgi vajadus oluliselt langeb*“ (V.Alnek, 3.07.2020). Intervjueeritavad leidsid, et vaatamata uute teemade tulekule ei kao laualt kunagi siseaudiitorite klassikalised teemad, küll väheneb nende sagedus ning muutuvad auditeerimise meetodikad ja tööriistad. Valdavalt oldi avamusel, et pettuste vastu võitlemine (sh „valgekraede“ pettused) jääb siseaudiitorite jaoks oluliseks teemaks ning majanduskriisid ainult suurendavad selle tähtsust. Samale järeldusele jõuti ka töö teoreetilises osas (Justin, 2020). Eraldi teemana töid kolm intervjueeritavat välja, et siseaudiitori nõuandva rolli tähtsus suureneb iga majanduskriisi järgselt, kuna ettevõtted ja omanikud ootavad siseaudiitoritelt suuremat panust kriise ennetada. Siseaudiitorite nõuandva rolli tähtsust propageerib ka Siseaudiitorite Instituut. Töö autori isiklik kogemus toetab nõuandva rolli tähtsust – organisatsioonide tippjuhid küll tähtsustavad kindlustandvaid töid, kuid eelkõige oodatakse siseaudiitoritelt igapäevaselt aktuaalsetel teemadel kaasamõtlemist ja nõu andmist.

Antud teema viimaseks kategooriaks on **COVID-19 mõju** siseauditi valdkonnale. Intervjueeritavad leidsid, et COVID pandeemia avaldab siseaudiitorite tööle otsust ja olulist mõju – muutuvad siseaudiitorite tegevusmeetodid ja väga oluliseks saab ettevõtete ja organisatsioonide (nt haiglad) toimepidevuse hindamise teema. Siseaudiitoreid hakatakse senisest enam kaasama tuleviku prognooside koostamisse. Neli intervjueeritavat olid arvamusel, et ettevõtete omanike ja tippjuhtide ootused siseaudiitoritele suurenevad hüppeliselt selles osas, mis puudutab suurt negatiivset mõju omavate sündmuste ära hoidmist. COVID pandeemia tõi mh välja globaliseerumise nõrgad kohad (nt tarneahelate katkemine) ning seetõttu võidakse ettevõtetes oodata siseaudiitoritelt nõustamist uute protsesside väljatöötamiseks. Intervjueeritavate seisukohad kattuvad töö teoreetilises osas toodud autorite

arvamustega (Gould ja Leka, 2020, Sneader ja Singhal, 2020), mis kinnitab, et COVID-19 viiruse mõju on globaalne ja kõik riigid ja ettevõtted on sunnitud lahendama sarnaseid probleeme.

Kolmandaks teemaks on **sotsiaalsed tegurid**, mis mõjutavad siseaudiitori rolli kümne aasta perspektiivis. Tulemuste koodide (vt Lisa L) põhjal jagunes see teema kolmeks kategooriaks.



Joonis 9. Sotsiaalsete tegurite teemaplokis loodud kategooriad.

Esimeseks kategooriaks on **multikultuursed organisatsioonid**, mis avaldavad siseauditi valdkonnale eelkõige mõju läbi selle, et tegutsetakse erinevates majandus- ja kultuuriruumides. Intervjueeritavad viitasid, et kui ettevõtte tegutseb mitmel turul on siseaudiitorite ülesanne endale selgeks teha nende riikide kultuuride eripärad ning see, kuidas kultuurilised erinevused võivad mõjutada nende ettevõtte protsesse. Töö teoreetilises osas on samuti kultuuri tähtsustamine välja toodud (Ramamoorti ja Siegfried, 2016).

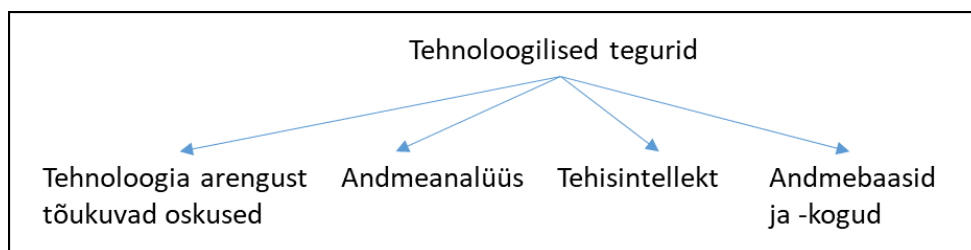
Intervjueeritavad tähtsustasid vajadust siseaudiitoritel õppida keeli. Esmalt seetõttu, et siseauditi alane kvaliteetne teadmine on üldjuhul inglise keelne ning ilma inglise keelt valdamata, ei ole siseaudiitoritel võimalik täita kvalifikatsiooni hoidmiseks vajalikku täiendkoolituse mahtu. Teiseks ajaolul, et kuna erinevates keeltes defineeritakse ühte ja sama asja erinevalt, on rahvusvahelistes ettevõtetes saanud töökeeleks inglise keel. Kaks intervjueeritavat olid arvamusel, et rahvusvahelistes platvormipõhistes ettevõtetes võib siseaudiitor omada mõnevõrra erinevat rolli kui näiteks tootmisettevõttes või pangas. Kuna siseaudiitori roll on ettevõttele lisandväärtust luua, siis platvormipõhistes ettevõtetes peaksid siseaudiitorid enda tuumülesande määratlemisel esmalt mõistma, mis eesmärki konkreetne ettevõtte turul täidab ning kuidas siseaudiitorid saavad selle täitmist toetada: „*Siseaudiitori roll võib seisneda sellest, et tippjuhtkond soovib teadmist, kas organisatsioon on sotsiaalsete normidega vastavuses.*“ (T.Vapper, 23.10.2020)

Antud teema teine kategooria on **tööjõud**, mille osas toodi eelkõige välja põlvkondade vahelist erinevust. Kolm intervjueeritavat nimetasid probleemina ka noorte siseaudiitorite

motiveerimist. Sarnaselt teiste erialadega puututakse siseauditi üksustes kokku, et noored ei ole huvitatud end katki rabama. Neli intervjueeritavat leidsid, et siseauditi eriala populaarsus on vähenenud ja see põhjustab töötajate palkamisel konkurentsi vähenemist, nii arvuliselt kui tugevate kandidaatide osakaalult. Intervjuudest selgus, et mõningane probleem on ka siseaudiitorite hulgas eakate kolleegide IT-pelgus. Intervjueeritavad viitasid, et viimastel aastatel on avaldunud uus probleem, milleks on noorte siseaudiitorite vähene ärikogemus. Selle põhjusena toodi välja nii kõrgkoolide õppe taset, noorte vähest isiklikku kokkupuudet ettevõtlusega, kui vähest huvi enne tööle asumist ettevõtte tegevusvaldkonnaga põhjalikult tutvuda. Omakorda viimasena nimetatud põhjusena toodi välja seda, et noored siseaudiitorid näevad end küll siseauditi valdkonnas lähiaastatel töötavat, kuid ei seo end mõttes konkreetse ettevõtte ja/või riigiga.

Kolmas kategooria antud teemas on üldine **majandusliku heaolu kasv**, milles intervjueeritavad tõid välja positiivse aspekti – rahvusvaheline surve riikidele ja ettevõtetele sunnib ettevõtteid järgima head juhtimistava (*corperate governance*). See omakorda vähendab järelkontrolli (sh siseauditi) vajadust. Sarnast mõju avaldab ka ühiskonna küpsusega kaasnev inimeste vastutustunde suurenemine. Majandusliku heaolu kasvuga on ka Eesti ettevõtete ja organisatsioonide siseauditi üksustes saanud tavapäraseks, et lisatööd ei tehta või seda tehakse äärmisel vajadusel ja lühiajaliselt.

Neljandaks teemaks on **tehnoloogilised tegurid**, mis mõjutavad siseaudiitori rolli kümne aasta perspektiivis. Tulemuste koodide (vt Lisa M) põhjal jagunes see teema neljaks kategooriaks.



Joonis 10. Tehnoloogiliste tegurite teemaplokis loodud kategooriad.

Antud teema esimene kategooria võtab kokku **tehnoloogia arengust tõukuvad oskused**, mis on siseaudiitoritel tänapäeval olulised. Pea kõik intervjueeritavad viitasid vajadusele siseaudiitoritel omada võimet IKT-lahendusi rakendada. Ka töö autori poolt koostatud siseaudiitorite töökuulutuste kaardistuses on IKT-oskus välja toodud ühe peamise oskusena, mida Eesti tööandjad siseaudiitoritelt ootavad. Intervjueeritavad tõid välja, et



siseaudiitorid peavad IT-alased baasteadmised laiendama ekspertteadmisteks ning omandama suurandmete kasutamise oskuse. Eeltoodust tulenevalt nähakse vajadust muuta ka siseaudiitorite kvalifikatsioonieksami nõudeid. Teadmiste osas, mida siseaudiitorid ei oma soovitatakse senisest suuremat koostööd teha IT üksustega ning vajadusel osta sisse tehnoloogiaalast ekspertiisi. Üks intervjuueritav tõi välja asjaolu, et universaalsed IT-alased teadmised ja automatiseerimine annavad siseauditi üksustele võimaluse kasutada teistest kultuuridest inimesi. Töö autor nõustub viimase väitega, kuna juba täna kasutavad mitmed siseauditi üksused Eestis töökeelena inglise keelt.

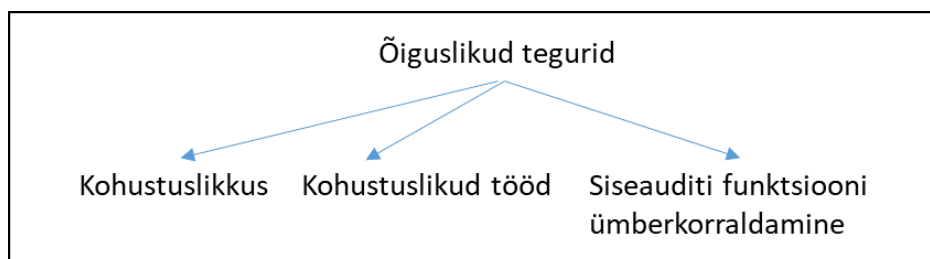
Teine kategooria toob välja **andmeanalüüsi** tähtsuse. Sarnaselt töö teoreetilises osas toodule (Andresen ja Co, 2017) jõudsid Eesti eksperdid järeldusele, et lähiaastatel andmeanalüüsi tähtsus oluliselt suureneb, mis omakorda toob kaasa automatiseerituse hüppelise kasvu: „*Info ei ole enam paberil, organisatsioon on seotud meeletu hulga andmebaaside- ja kogudega, milledest suur osa on käsitöö, kus on unustatud audiitori/vaatleja roll lisada. Oluline eeldus on siseaudiitoril võime mõelda, kust mingeid andmeid on võimalik leida.* (E.Pungas, 15.07.2020) Siseaudiitorite tööd suunab eelkõige äriprotsesside vajadused ning piirab andmekaitse nõuded. Üks intervjuueritav leidis, et Statistikaamet peaks võtma omale rolli andmeid ette valmistada, mida siseaudiitorid saaksid oma töödes kasutada ning ettevõtjad otsuste langetamisel.

Kolmandaks kategooriaks antud teemas on **tehisintellekt** (*artificial intelligence*), mille osas eksperdid leidsid, et vaatamata sellele, et tegemist on tulevikuvaldkonnaga, lähiaastatel selliseid olulisi muudatusi, mis siseaudiitorite tööd mõjutavad, veel aset ei leia. Küll leitakse, et lähiaastatel suureneb ettevõtetes masinkontrollide tähtsus. Seda eelkõige protsessides, kus masin kontrollib masinat. Selliste kontrollide puhul peetakse oluliseks, et inimene valideeriks arvuti kontrolli tulemusel. Neli intervjuueritavat olid seisukohal, et tehisintellekti rakendamine saab toimuda eelkõige madala riskiga protsesside osas. Selle kategooria osas lähevad Eesti ekspertide ja teaduskirjanduses toodud seisukohad mõnevõrra lahku. Brynjolfsson ja McAfee (2017) ja konsultatsiooniettevõtte Deloitte (2018) näevad tehisintellektil suuremat rolli. Töö autor on seisukohal, et kümne aasta jooksul näeme Eestis üksikuid organisatsioone, kus tugeva IT taustaga siseauditi juhid suudavad teha esimesi samme tehisintellekti rakendamisel siseauditi üksuse töös.

Viimaseks kategooriaks on **andmebaasid ja -kogud**, mis toob välja kolm eeldust, millega on siseaudiitoritel vaja tegeleda, ning ühe väga olulise riski. Intervjuueritavad pidasid oluliseks andmete riskisutust, ligipääsu andmebaasidele ja -kogudele ning asja- ja ajakohaseid turvapiiranguid. Olulise riskina nimetati andmete manipuleeritavust millele

siseaudiitorid peaksid suuremat tähelepanu pöörama. Seda ka „valgekraede“ pettuste kontekstis, millele viidati majanduslike tegurite osas.

Viiendaks teemaks on **õiguslikud tegurid**, mis mõjutavad siseaudiitori rolli kümne aasta perspektiivis. Tulemuste koodide (vt Lisa N) põhjal jagunes see teema kolmeks kategooriaks.



Joonis 11. Õiguslike tegurite teemaplokis loodud kategooriad.

Antud teema esimeseks kategooriaks on siseauditi **kohustuslikkus**, mille osas oldi valdavalt seisukohal, et vähendatakse veelgi tegevusvaldkondi, kus õigusaktidega on siseaudit kohustuslik. Siseauditi funktsioon muutub eelkõige vabatahtlikult rakendatavaks, mida kasutatakse eelkõige ettevõtte omanike või grupi emaettevõtte juhtkonna soovil, mitte seadusest tulenevate nõuete tõttu. Kaks intervjueeritavat töid välja Eesti eripära, milleks on siseauditi kohustuslikkus kohalikes omavalitsustes, aga mida pahatihti ei järgita.

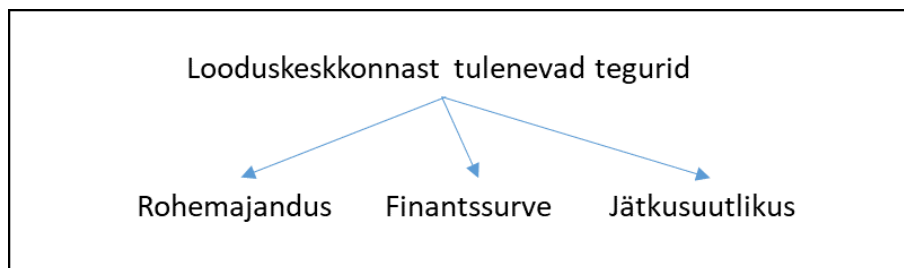
Teine kriteerium on **kohustuslikud tööd**, mille osas leiti, et kohustuslike auditite arv ja ulatus on juba täna sedavõrd suur, et ressursside piiratuse tõttu ei suudeta kõiki kohustuslikke töid katta. Eelkõige ei ole piisavalt inimesi väikestes siseauditi üksustes. Intervjueeritavad leidsid, et uusi õigusakte on väga palju ja pidevalt lisandub regulatsioone, millede täitmist siseaudiitorid peavad kontrollima: „*Õigusruumi mõju siseaudiitoritele seisneb eelkõige selles, et vanu nõudeid nõ ära ei kustutata, küll lisandub pidevalt uusi, mida tuleb töödes arvesse võtta.*“ (G.Viik, 28.07.2020) Kõikide uute regulatsioonide osas tekib küsimus, kas siseaudiitorite teadmised on piisavad, et antud valdkonnas auditeid teha või vajatakse nende osas oma kompetentsuse suurendamist: „*Siseaudiitoritelt oodatakse oskust tõlgendada õigusaktide nõudeid (eriti uute regulatsioonide osas) ning kindlust, kas uute nõuete osas on vastavus saavutatud.*“ (E.Pungas, 15.07.2020) Kaks intervjueeritavat soovitasid olla siseaudiitoritel proaktiivsed ning pöörata tööde fookus juhtimissüsteemi ja riskijuhtimise protsessi kvaliteedile, mitte viia läbi vastavushindamisi: *Siseaudiitorite töö fookus paraneb oluliselt, kui organisatsioonis saadakse käima riskijuhtimine. Siis osatakse öelda, kus on organisatsiooni peamine murekoht.*“ (K.Siruli, 9.07.2020) Intervjueeritavad

pidasid oluliseks omada ülevaadet valdkondadest, mida ettevõttes ei auditeerita:

*„Siseaudiitoril on samavõrd oluline, kui omada selgust, mida tuleb auditeerida, omada ka selgust mida ei auditeerita.“ (A.Rebane, 28.07.2020)*

Kolmandaks kategooriaks on **siseauditi funktsiooni ümberkorraldamine**, mille osas oldi seisukohal, et muudatuste vajadus tõukub eelkõige kolmest asjaolust. Esiteks siseauditi valdkonda reguleerivad õigusaktid ei võta arvesse väikeste siseauditi üksuste eripära. Teiseks Eestis siseaudiitori sertifikaat ei toimi ehk see ei ole siseaudiitorite palkamisel eelduseks. Viimaks nimetasid osad intervjueeritavad ka siseaudiitori isikliku vastutuse puudumist. Samas toodi probleemina välja, et regulaator ei ole huvitatud siseauditi valdkonnas suuremate muudatuste tegemisest. Töö teoreetilises osas antud teema kajastamist ei leia. Seda eelkõige põhjusel, et siseauditi raampõhimõtted on töötanud välja Siseaudiitorite Instituudi töörühm, samas siseauditi funktsiooni rakendamise detailid pannakse paika siseriiklike õigusaktidega ja on seeläbi riigiti mõnevõrra erinevad.

Kuuendaks teemaks on **looduskeskkonnast tulenevad tegurid**, mis mõjutavad siseaudiitori rolli kümne aasta perspektiivis. Tulemuste koodide põhjal jagunes see teema kolmeks kategooriaks: rohemajandus, finantssurve ning jätkusuutlikus.



Joonis 12. Looduskeskkonnast tulenevate tegurite teemaplokis loodud kategooriad.

Antud teema esimene kategooria on **rohemajandus**, mille osas intervjueeritavad olid seisukohal, et keskkonna teemade tähtsustamine toob lähiaastatel kohutuse, kas õigusaktide või ettevõtete enda initsiatiivil, kõikides tegevusvaldkondades hinnata keskkonnaga seotud teemasid: *„See, mida keskkonna suhtes ette võetakse sõltub paljuski organisatsiooni küpsusastmest ja tippjuhi ootustest.“ (S.Koplimaa, 27.08.2020)* Samas kolm intervjueeritavat leidsid, et keskkonna teema avaldab osades sektorites siseaudiitorite tööle vähest mõju: *„Suurem küsimus on, mida siseaudiitoritelt looduskeskkonna osas üldse tahta. Siseaudiitori töö on vajalik, kui sellele on tellija, kui keegi tahab töö tulemust näha.“ (K.Siruli, 9.07.2020)* Ühel või teisel juhul peavad siseaudiitorid keskkonna teema organisatsiooni riskiuniversumis välja tooma, kas siis olulise või väheolulise auditivaldkonnana.

Teine kategooria käsitleb keskkonna teemadega seonduvat **finantssurvet** ettevõtetele. Põhjus, miks ettevõtted pööravad järjest enam tähelepanu keskkonna teemadele peitub asjaolus, et saastamine muutub kalliks ning ettevõtetele on seeläbi võimalus võita või kaotada raha. Keskkonnaaspekte silmas pidades protsesside tõhustamine tähendab ettevõtte jaoks otseselt rahalist võitu, lisaks positiivsele mainele, mis sellega kaasneb. Intervjueeritavad olid seisukohal, et keskkonna teema tähtsustamine suurendab veelgi kaugtöö osatähtsust, vähendab ärireise ning sunnib ettevõtteid looma rohekontorid. Otseselt need muutused mõjutavad siseaudiitorite tööd vähe, kuid muudavad tööprotsesse (nt intervjuerimistehnikad või tõendusmaterjalide kogumine). Üks intervjueritav leidis, et kliimamuutused mõjutavad siseaudiitorite tööulatust: „*Looduskeskkonnaga seotud teguritest tekkivad uued ametikohad, mis vähendavad siseaudiitori rolli.*“ (G.Viik, 28.07.2020)

Kolmas kategooria on **jätkusuutlikus**, mis kajastab nii riikliku poliitikat, kui ettevõtete poliitikat ja väärtusi ning sotsiaalset survet ettevõtetele. Ettevõtte poliitika ja väärtuste osa töid intervjueritavad välja, et võimalikult väikese keskkonna „jalajälje“ tekitamiseks kehtestavad ettevõtted erinõuded hoonetele, seadmetele ja süsteemidele ning ametisõidukitele. Üks intervjueritav leidis, et keskkonnasäästlikus võiks alata lihtsatest, aga kaalukatest muudatustest, nt kasutades ainult elektroonset infovahetust. Viimase mõtte osas leiab töö autor, et keskkonna teemadega seonduvalt räägitakse liiga vähe sellest kui võrd palju saastab elektroone kirjavahetus. Üldiselt võib siseaudiitorite objektide ja tööde ulatuse määrata ära riiklik poliitika: „*Kui öko ja CO2 teemad on riiklik poliitika, siis peaks siseaudiitorid kõikides töödes loodukeskkonnahoiuga seotud komponente hindama.*“ (M.Timian, 29.07.2020) Euroopa Komisjon (2010) ja Sawyer (2005) on tähtsustanud vajadust keskkonna teemadega tegeleda. Viimastele aastatel on Euroopa Komisjoni surve keskkonnasäästlike lahenduste leidmiseks ja elluviimiseks veelgi suurenenud.

**Siseauditi valdkonna arengu kiiruse** osas olid neli intervjueritavat seisukohal, et arengu tempo on viimastel aastatel kiirenenud, samas kolm eksperti olid arvamusel, et areng on pigem aeglustunud. Tervelt kuus intervjueritud eksperti leidsid, et siseauditi areng on olnud ühtlane, ilma suuremate kõikumisteta. Kaks intervjueritavat ei võtnud antud küsimuses seisukohta, tuues põhjuseks asjaolu, et nad ei ole kogu perioodi ehk üle 25. aasta siseauditi valdkonnaga kokku puutunud ja seeläbi ei suuda adekvaatselt perioode omavahel võrrelda.

Eesti eksperdid leidsid, et siseauditi valdkonna areng on tingitud eelkõige äri- ja tehnoloogia muudatustest. Arengu tempot ja muutusi dikteerivad IT-sektori areng ning juhtimis- ja kontrollsüsteemide keerukus, mistõttu ei ole inimene võimeline kõiki keerulisi

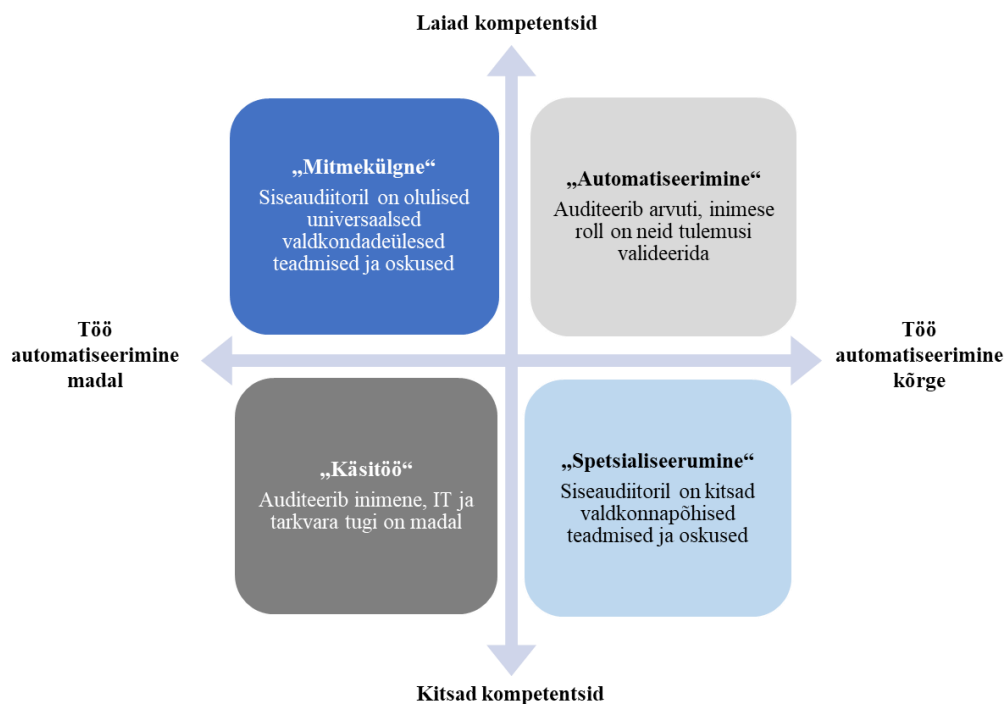
süsteeme auditeerima. Siseauditi Siseaudiitorite tegevuse meetodid ja fookus kohanevad ümbritsevate muutustega. Aja jooksul on toimunud suured muudatused – algselt oodati siseaudiitoritelt ainult üksikute valdkondade auditeerimist, tänapäeval pigem oodatakse paljudes teemades orienteerumist ja võimet minna teemades süvitsi. Juhtidel on ootus saada siseaudiitorilt kindlus õigusaktide nõuete täitmise osas ja ettepanekuid süsteemseteks muudatusteks. Samas valdkondades, kus organisatsioonis puudub ekspertteadmised oodatakse siseaudiitoritelt ka sisekontrolli reeglite välja töötamist. Positiivse ajaoluna toodi välja, et siseaudiitor on ligikaudu 25 aastaga muutunud revidendist tippjuhtkonna partneriks, omades seeläbi organisatsioonis kaaluka positsiooni: „*Siseauditi arengu tempo tõuseb pidevalt ja on eelkõige seotud juhtimisstiilide ja -võtete muutumisest. Juhid ootavad siseaudiitoritelt loovust ja kastist välja mõtlemist ning võimet näha suurt pilti.*“ (E.Pungas, 15.07.2020)

Intervjueeritavad, kes leidsid, et arengutempo on stabiilne või isegi aeglustunud, põhjendasid seda eelkõige sellega, et siseauditi valdkonda reguleerivad õigusaktid ja rahvusvaheline Siseauditi Standard ei muutu nii kiiresti. Leiti, et mitmed rahvusvahelised algatused ja muudatused siseauditi valdkonnas ei ole mingeid suuri arenguid Eestis esile kutsunud. Osutati, et mõningast mõju avaldab asjaolu, et valdkonda juhtivad isikud ei ole pikalt vahetunud ning regulaator ja siseaudiitorite ühing on oma tegevuses liigselt passiivsed. Samas oldi seisukohal, et siseauditi valdkonna areng on otseselt seotud üldiste muutustega: „*Miks progress langeb, on seotud inimeste ootustega – varem oli inimkonna domineeriv mõte saavutame, nüüd on hoiaime ära, nt hoiaime ära looduskatastroofi.*“ (G.Viik, 28.07.2020).

Kokkuvõtlikult võib öelda, et valdav enamus intervjueeritud eksperte leidis, et siseauditi areng Eestis on 26. aasta jooksul olnud ühtlane, ilma suuremate kõikumisteta. Sellega läheb ekspertide arvamus lahku dokumendianalüüsi tulemustest, millest nähtus, et pigem oli siseauditi valdkonna kiire arengu faas aastatel 2000-2009.

**Siseaudiitori rolli arengustenaariumite analüüs** tugineb dokumendianalüüsi ja intervjuude tulemustel. Töö autor uuris, milline PESTLE-analüüsi tegur siseaudiitori rolli enim mõjutab ning milliseid muudatusi nähakse siseaudiitorite kompetentsides kümne aasta perspektiivis aset leidvat. Välja on toodud ka põhjused, miks eksperdid selliselt arvavad.

Intervjuude ja dokumentide analüüsi põhjal võib järeldada, et enim mõjutab siseaudiitori rolli tehnoloogia areng. Tehnoloogia areng ja organisatsiooni juhtide ootused mõjutavad seda, kui aktiivselt siseaudiitorid tehnoloogilisi lahendusi kasutavad ning kas siseaudiitor omab tulevikus universaalseid tegevusvaldkondade üleseid teadmisi ja oskuseid või on nende teadmised kitsad ühe valdkonna põhised. Võimalikud tulevikustenaariumid – spetsialiseerumine, mitmekülgne, käsitöö ja automatiseerimine – on toodud joonisel 6.



Joonis 6. Siseaudiitori rolli võimalikud tulevikustsenaariumid

Allikas: intervjuude põhjal, autori koostatud

**Stsenaarium: Spetsialiseerumine.** Siseaudiitorite spetsialiseerumine suureneb, kuna õigusaktide nõudeid tuleb pidevalt juurde, samas suureneb nõuete ebatäpsus, mis suurendab nende tõlgendamise vajadust. Seetõttu siseaudiitorid omandavad erinevates valdkondades eksperdi taseme. Spetsialiseerumine eeldab täpset sihitamist, aga samas ettevõtete tegevuskeskkond pidevalt suureneb ja muutub. Uute teemade osas millega ettevõtted kokku puutuvad on siseaudiitoritel vaja anda juhtidele kindlustunne, et nende teemadega tegeletakse õigeaegselt ja asjakohaselt. Vastavushindamiste töö siseaudiitoritel väheneb ja süsteemide testimise tähtsus suureneb. Andmeanalüüs mõjutab järjest enam siseaudiitorite töö ulatust, muutes väga oluliseks päringute tegemise oskuse ja andmekaeve. Spetsialiseerumine jääb eelkõige teenuse osutajatele ehk audiitoräriühingutele ning suuremate organisatsioonide siseauditi üksustele. Väikestel siseauditi üksustel ei ole võimalik spetsialiseeruda.

**Stsenaarium: Mitmekülgne.** Tulevik on mitmekülgsete siseaudiitorite päralt, kes oskavad äri poolt nõustada ning tunnevad ära protsessides pettused ja manipuleerimised. Siseaudiitorid peavad tegema senisest enam koostöös teiste valdkondade ekspertidega, et katta ettevõtte 360°. Tõenäoliselt peetakse, et siseaudiitor hakkab tulevikus ise tegema vähem ja rohkem arvesse võtma teiste tööd – rakendub hübriidne mudel enesehindamisest ja auditeerimisest. Kuna süsteemid muutuvad keerulisemaks, siis siseaudiitorite töö muutub

väljukutsuvamaks, mistõttu siseaudiitorite teadmised peab olema mitmekülgsemad. Oluline on pidevalt mõelda, mis IT-programmid organisatsioonil on, mida soovitakse arendada ning kuidas saab neid siseauditi üksuse töös ära kasutada. Siseaudiitoritel on vajadus olla aktiivsed ja haakuda kõikidesse IT-arendusprojektidesse, et neisse saaks lisatud kontrolli ja/või auditi moodulid. Selline lähenemine vähendaks oluliselt auditites käsitööd. Automatiseerimise tõttu lähevad siseauditi üksused väiksemaks, mistõttu allesjäänud siseaudiitorid ei saa spetsialiseeruda vaid nad peavad olema multitalendid, et katta ära seda osa äritegevusest mida masinkontroll ei kata. Siseaudiitorid peavad mõistma suurt pilti – töötatakse ettevõtte huvides, aga tehakse seda mõistes globaalset mõju. Oluline on kasvada ja areneda kooskõlas ümbritseva maailmaga. Siseaudiitoril on oluline mõista süsteeme tervikuna, omada funktsionaalse lugemise oskust ja võimet sünteesida. Mõneti mõjutab siseauditi rahvusvaheline definitsioon seda, mida siseaudiitorid teevad ja milline on suundumus.

**Stsenaarium: Käsitöö.** Automatiseerimise osatähtsus siseaudiitorite töös suureneb, kuid arvuti ei hakka ise auditeerima. See saab olema siseaudiitorite tööriist, mis paneb siseaudiitoritele vastutuse seda võimalikult tõhusalt ja asjakohaselt kasutada. Käsitöö mingis osas alati jääb, sh tähendab see ka arvuti tehtud töö üle kontrollimist. Automatiseerimise kaudu jääb siseaudiitoritel käsitööd vähemaks, aga samas arvuti/robotite suunamine on jällegi käsitöö. Siseauditi üksustes peavad olema pädevad inimesed, kes oskavad arvutile kontrolli parameetreid kirjeldada. Käsitöö tähtsus võib väljenduda ka selles, et siseaudiitor toob tippjuhile sõltumatut vaadet, mis toimub ettevõtte erinevates filiaalides.

**Stsenaarium: Automatiseerimine.** Siseauditi arengut mõjutab enim tehnoloogia kiire areng. Minevikku vaatav siseaudit kaotab väärtust ja siseaudiitor peab omandama oskuse vaadata ettepoole, et negatiivseid sündmusi ennetada ja ära hoida. Kuna häid spetsialiste ei ole saada, siis siseauditi üksustes panustatakse järjest enam tehnoloogiale. Tehnoloogia areng mõjutab kõiki valdkondi, sh muutub ka siseauditi raamistik. Tehnoloogia areng toob kaasa protsesside automatiseerimise ning seeläbi on siseaudiitorite kõige olulisim ülesanne hinnata, kuidas süsteemid toimivad. Arvuti teeb ära eelkõige vastavushindamised, inimese fookus liigub sinna, mis võimaldab ettevõttele lisandväärtust luua. Domineerivaks muutub andmete kogumise ja analüüsi oskus, mis kasvatab automatiseerimise osatähtsust.

Kokkuvõtlikult saab väita, et Eesti siseauditi valdkonna eksperdid peavad kõige tõenäolisemaks tulevikustsenaariumiks mitmekülgsete teadmistega siseaudiitorit, kes töötab tugevalt automatiseeritud keskkonnas. Suurtes ettevõtetes võib toimuda ka mõningane spetsialiseerumine, kuid kõikidel juhtudel läheb hinda ettevõtte tegevusvaldkonna mõistmine, kuna seda on keeruline algoritmi suruda. Automatiseerimise osakaal küll suureneb, kuid

siseaudit funktsioon jääb alati vajama inimest, kuna hinnanguid saab anda ainult inimene. Intervjuudest jäi kõlama ka mõte, et mingis mõttes elame paisuvas maailmas, liikudes pidevalt kõikides suundades. Seeläbi võib stsenaarium toimida kõigis neljas suunas, aga seda igas siseaudiitori töös erinevalt.

Intervjuud lõpetava küsimusega selgitas töö autor, mis on Eesti ekspertide jaoks siseauditi rolliga seonduv võtmeteema. Intervjueeritavad tõid välja, et suures pildis siseaudiitorid liiguvad välisaudiitoritega samas suunas, olles ainult mõnevõrra maas. Regulatsioonide kasv on sedavõrd suur, et ettevõtetel on keeruline nende kõigi osas järjel olla. See mõjutab siseaudiitorite spetsialiseerumise vajadust, kuna üks inimene ei suuda kõike hoomata. Samuti lasub siseaudiitoritel vajadus oma teadmisi pidevalt täiendada. Regulatsioonidele mittevastavus viib kiiresti suuri ettevõtteid likvideerimiseni. Seetõttu lisandväärtuse loomise kõrval peavad siseaudiitorid oma töödes tähtsustama õigusaktidest tulenevat nõuete täitmise kontrolli. Piir siseauditi ja riskihalduse vahel kaob, kuna siseaudiitorite tööulatus on lai ja laieneb veelgi, samas aga globaalsetest teguritest tulenevalt ka hägustub. Palju siseaudiitorite energiat läheb tulevikus ka sellele, et end võimalike kohtuvaidluste vastu kaitsta. Tuleviku trendiks võib pidada siseaudiitorite järgi nõudluse suurenemist edumeelsetes ettevõtetes. Tehisintellekti rakendamine on küll uus oluline valdkond, aga siseaudiitorite tööd mõjutab see lähiaastatel vähe.

### **Kokkuvõte**

Rahvusvaheline Siseaudiitorite Instituut ja siseauditi valdkonda uurinud autorid käsitlevad siseauditit kui sõltumatut, objektiivset, kindlustandvat ja konsulteerivat tegevust, mis on suunatud organisatsiooni tegevuse täiustamiseks ja väärtuste loomiseks. Siseaudiitor peab olema erapooletu ja eelarvamuste vaba, objektiivne ja hoolikas ning omama ülesannete täitmiseks vajalikke kompetentse. Milliseid kompetentse on siseaudiitoril vajalik omada sõltub olulises osas sellest millised on ootused siseaudiitori rollile ning millises tegevusvaldkonnas ta töötab. Kuigi kõik siseaudiitorid peavad omama baaskompetentse, mis on kirjeldatud Siseaudiitorite Instituudi poolt, tagab siseaudiitorite edukuse see, kui nad omavad väga head ülevaadet enda organisatsiooni tegevusspetsiifikast ning täiendavad pidevalt oma teadmisi ja oskusi.

Käesoleva magistr töö eesmärgiks oli selgitada siseaudiitori töö perspektiive Eestis kümne aasta vaates, keskendudes detailsemalt siseaudiitori rollile ja kompetentsidele.

Magistr töö teoreetilises osas anti esmalt ülevaade auditi ja siseauditi arengust maailmas. Siseauditi valdkonda uurinud autorid leiavad, et siseauditi tagasivaatav funktsioon,



mida siseaudiitorid on ajalooliselt omanud, peab muutuma tulevikku suunatud funktsiooniks, mis ajendab teadvustama, mis võib valesi minna ja aitama ettevõtte juhtkonnal enne riskide avaldumist sekkuda. Samas on leitud, et siseauditi üksuste tegevusvaldkonnad on tugevas seoses sellega milline on siseaudiitorite hariduslik taust. Autorid, kes on uurinud siseaudiitorite kompetentside teemat, on jõudnud järeldusele, et on teatud kompetentsid, mis on edukate siseaudiitorite seas tavalised. Nendeks on ausus, kirg, tööeetika, uudishimu, loovus, algatusvõime ja paindlikus. Siseaudiitorite Instituut leiab, et tugev siseauditi funktsiooni toetub neljale nurgakivile, milleks on piisavad ressursid, kompetentsed siseaudiitorid, siseaudiitorite sõltumatust võimaldava struktuur ja Siseauditi Standardite järgimine.

Töö autor võttis siseaudiitorite rolli kujundavate tegurite analüüsi aluseks PESTLE mudeli. Globaliseerumise, keskkonna- ja demograafiliste muutuste ning tehnoloogia arengu tulemusel toimuvad 21. sajandil majanduses ja tööturul olulised muutused. Muudatuste tempo ja sagedus nõuab riikidelt ja organisatsioonidelt võimet õigeaegselt reageerida turu vajadustele. Selleks, et vastata organisatsioonide vajadusele peavad siseaudiitorid olema võimelised oma töö ulatust ja töökorraldust vastavalt muutma ning võtma omaks uue rolli.

Magistritöö empiirilises osas viis autor läbi kvalitatiivse uuringu, kasutades informatsiooni saamiseks dokumendianalüüsi ja poolstruktureeritud intervjuusid siseauditi valdkonna ekspertidega. Dokumendianalüüsis käsitleti siseauditi valdkonna arengut Eestis alates aastast 1995, kaardistati tegevusvaldkonnad, kus seadusega on siseauditi funktsioon Eestis nõutav ning analüüsiti millised on Eesti tööandjate ootused siseaudiitorite oskuste ja teadmiste osas. Dokumendianalüüsist selgus, et siseauditi valdkonda puudutavad olulised muudatused Eestis leidsid aset eelkõige aastatel 2000-2010 ja viimastel aastatel on valdkonna areng aeglustunud. Eesti õigusaktides saavad siseaudiitorite töö ulatus ja kompetentsidele esitatavad nõuded mõningast käsitlust, kuid see on üldine. Eesti tööandjad väärtustavad küll neid teadmisi ja oskusi, mis on seotud siseaudiitorite baaskompetentsidega, kuid siseaudiitori palkamisel tihti kutsetunnistust ehk siseaudiitori sertifikaati ei nõuta.

Dokumendianalüüsile ja PESTLE mudelile tuginedes koostas töö autor intervjuu küsimused. Intervjueeritavateks olid vähemalt 15. aastase auditi ja siseauditi valdkonna töökogemusega eksperdid. Stsenaariumite koostamiseks määratleti jõujoonteks töö automatiseerimise ja siseaudiitoritele vajalikud kompetentsid, mille alusel kirjeldati neli võimalikku arengustsenaariumit:

- **Spetsialiseerumine** stsenaarium tõukub ettevõtete tegevust reguleerivate õigusaktide nõuete lisandumisest ja regulatsioonide ebatäpsusest. Uute teemade

osas millega ettevõtte kokku puutuvad on siseaudiitoritel vaja anda juhtidele kindlustunne, et nende teemadega tegeletakse õigeaegselt ja asjakohaselt. Suureneb juhtimis- ja kontrollisüsteemide testimise tähtsus ning siseaudiitorite töö ulatust mõjutab enim andmeanalüüs. Spetsialiseerumine mõjutab eelkõige suuremate organisatsioonide siseauditi üksuseid ja siseauditi teenuse osutajaid. Väikestel siseauditi üksustel ei ole võimalik spetsialiseeruda.

- **Mitmekülgne** stsenaarium osutab, et tulevik on mitmekülgsete siseaudiitorite päralt, kes oskavad äri poolt nõustada ning selleks, et katta ettevõtte 360° teevad senisest enam koostöös teiste valdkondade ekspertidega. Tõenäoliselt peetakse, et siseaudiitor hakkab tulevikus ise tegema vähem ja rohkem arvesse võtma teiste tööd – rakendub hübriidne mudel enesehindamisest ja auditeerimisest. Süsteemide keerukamaks muutumise ja automatiseerimise tõttu lähevad siseauditi üksused väiksemaks, mistõttu siseaudiitorid ei saa spetsialiseeruda, vaid nad peavad olema multitalendid, et katta ära seda osa äritegevusest mida masinkontroll ei kata. Siseaudiitorid peavad mõistma suurt pilti – töötatakse ettevõtte huvides, aga tehakse seda mõistes globaalset mõju.
- **Käsitöö** stsenaariumi korral automatiseerimise osatähtsus siseaudiitorite töös suureneb, kuid arvuti ei hakka ise auditeerima. See saab olema siseaudiitorite tööriist, mis paneb siseaudiitoritele vastutuse seda võimalikult tõhusalt ja asjakohaselt kasutada. Siseauditi üksustes peavad olema pädevad inimesed, kes oskavad arvutile kontrolli parameetreid kirjeldada.
- **Automatiseerimine** stsenaarium osutab sellele, et tehnoloogia kiire areng mõjutab kõiki tegevusvaldkondi, sh muutub ka siseauditi raamistik. Minevikku vaatav siseaudit kaotab väärtust ja siseaudiitor peab omandama oskuse vaadata ettepoole, et negatiivseid sündmusi ennetada ja ära hoida. Kuna häid spetsialiste ei ole saada, siis siseauditi üksustes panustatakse järjest enam tehnoloogiale. Tehnoloogia areng toob kaasa protsesside automatiseerimise ning seeläbi on siseaudiitorite kõige olulisim ülesanne hinnata, kuidas süsteemid toimivad. Arvuti teeb ära eelkõige vastavushindamised, siseaudiitorite fookus liigub sinna, mis võimaldab ettevõttele suuremat lisandväärtust luua.

Kokkuvõtlikult saab väita, et Eesti siseauditi valdkonna eksperdid peavad kõige tõenäolisemaks tulevikustsenaariumiks mitmekülgsete teadmistega siseaudiitorit, kes töötab tugevalt automatiseeritud keskkonnas. Suurtes ettevõtetes võib toimuda ka mõningane

siseaudiitorite spetsialiseerumine, kuid kõikidel juhtudel läheb hinda ettevõtte tegevusvaldkonna mõistmine, kuna seda on keeruline algoritmi suruda. Automatiseerimise osakaal küll suureneb, kuid siseaudit funktsioon jääb alati vajama inimest, kuna hinnanguid saab anda ainult inimene.

Intervjuudest ei selgunud üht teemat või probleemi millega siseauditi valdkonna suunajad lähitulevikus peaksid tegelema. Intervjueeritavad tõid välja, et suures pildis siseaudiitorid liiguvad välisaudiitoritega samas suunas, olles ainult mõnevõrra maas. Siseaudiitorite tööd mõjutab regulatsioonide kiire kasv. Tuleviku trendiks peetakse siseaudiitorite järgi nõudluse suurenemist edumeelsetes ettevõtetes.

Magistritöö tulemustest lähtuvalt vajaks täiendavat uurimist siseauditi teenuse tellija vaade. Töö kajastab Eesti siseauditi valdkonna ekspertide, kelle hulgas on nii Rahandusministeeriumi, Audiitorkogu, kui siseaudiitorite kutsekomisjoni esindajad, vaadet siseaudiitori rolli perspektiivide osas. Töö ulatusest tulenevalt ei viidud intervjuusid läbi ettevõtete, riigiasutuste ja sihtasutuste juhtidega kus töötavad siseaudiitorid või ostetakse siseauditi teenust sisse audiitoräriühingutelt. Töö autor peab võimalikuks, et ettevõtjate ja organisatsiooni juhtide vaade võib olla mõnevõrra erinev siseauditi valdkonna ekspertide omast.

**Viidatud allikad**

1. Aim, M. (2018). *Tehisintellekti kasutamispärad ja arenguperspektiivid Eesti finantssektori näitel*. Tartu Ülikooli majandusteaduskond. Retrieved from <https://dspace.ut.ee/handle/10062/61160>
2. Allegrini, M., D'Onza, G., Melville, R., Sarens, G., & Selim, G. M. (2011). *What Next for Internal Auditing?* Retrieved from <https://na.theiia.org/iiarf/Public%20Documents/2010-CBOK-Whats-Next-for-IA.pdf>
3. Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2013). *Perceptions of Managers and Internal Auditors as to Factors Affecting the Effectiveness of Internal Audit in the Public Sector Context*. Retrieved from <http://www.iacmaster.it/iacgconference2012/wp-content/uploads/2012/04/aziz-gwilliam.pdf>
4. Andersen, L. U., Head, J. M., Ramamoorti, S., Riddle, C., Salamasick, M., & Sobel, J. P. (2017). *Internal Auditing: Assurance & Advisory Services, 4th Edition*. Florida: The Internal Audit Foundation.
5. Anderson, R. J., & Frigo, L. M. (2017). *Assessing and Managing Strategic Risks*. Florida: The Internal Audit Foundation.
6. Anderson, R. J., & Svare, J. C. (2011). *Imperatives for Change: The IIA's Global Internal Audit Survey in Action*. Retrieved from <https://na.theiia.org/iiarf/Public%20Documents/2010-CBOK-Imperatives-for-Change.pdf>
7. Azzali, S., & Mazza, T. (2018). The Internal Audit Effectiveness Evaluated with an Organizational, Process and Relationship Perspective. *International Journal of Business and Management*, 13(6), 238-254. DOI:10.5539/ijbm.v13n6p238
8. Audiitortegevuse portaal. (n.d). Retrieved from <https://www.audiitortegevus.ee/atr/web/register/siseaudiitori-otsing>
9. Audiitortegevuse seadus. (n.d.). Retrieved from <https://www.riigiteataja.ee/akt/113052021002>
10. Bhana, P. (2013). *The Changing Role of Internal Audit. Moving away from traditional Internal Audits*. Retrieved from [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/za/Documents/risk/ZA\\_RA\\_TheChangingRoleOfInternalAudit\\_2015.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/za/Documents/risk/ZA_RA_TheChangingRoleOfInternalAudit_2015.pdf)
11. Boockholdt, J. L. (1983). A Historical Perspective on the Auditor's Role: The Early Experience of the American Railroads. *The Accounting Historians Journal*, 10(1), 69-86. Retrieved from <https://www.jstor.org/stable/40697761>

12. Božek, S., & Emerling, I. (2016). Protecting the Organization Against Risk and the Role of Financial Audit on the Example of the Internal Audit. *Oeconomia Copernicana*, 7(3), 485-499. DOI:10.12775/OeC.2016.028
13. CBOK 2010 uuringu raportid (n.d.) Retrieved from [www.theiia.org/goto/CBOK](http://www.theiia.org/goto/CBOK)
14. CBOK 2015 uuringu raportid. (n.d.) Retrieved from [www.theiia.org/goto/CBOK](http://www.theiia.org/goto/CBOK)
15. Climate change and environmental impact. (2020). Retrieved from <https://www.iaa.org.uk/resources/ethics-values-and-culture/climate-change-and-environmental-impact/>
16. Guidance on Monitoring Internal Control Systems. (2008). COSO. Retrieved from [https://www.coso.org/documents/COSO\\_Guidance\\_On\\_Monitoring\\_Intro\\_online1\\_002.pdf](https://www.coso.org/documents/COSO_Guidance_On_Monitoring_Intro_online1_002.pdf)
17. Organisations' preparedness for climate change: An internal audit perspective. (2020). Retrieved from <https://www.iaa.org.uk/media/1691707/organisations-preparedness-for-climate-change-final-report.pdf>
18. Deloitte. (2018). Internal Audit 3.0 The future of Internal Audit is now. Retrieved from <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Audit/gx-internal-audit-3.0-the-future-of-internal-audit-is-now.pdf>
19. De Koning, R. (1999, November-December). Public Internal Financial Control (PIFC) in the Context of EU Enlargement. *Public Management Forum*, V(6), Sigma
20. Diamond, J. (2002, May). The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective. *International Monetary Fund*. DOI: <https://doi.org/10.5089/9781451851731.001>
21. Ebaid, I. E. (2011). Internal audit function: an exploratory study from Egyptian listed firms. *International Journal of Law and Management*, 53(2), 108-128. DOI: <https://doi.org/10.1108/17542431111119397>
22. The European Confederation of Institutes of Internal Auditing – ECIIA. (2007). *The Role of Internal Audit in Corporate Governance in Europe*. Berlin: Erich Schmidt Verlag GmbH & Co.
23. Eesti Kultuurkapitali seadus. (n.d.). Retrieved from <https://www.riigiteataja.ee/akt/124102018003>
24. Eesti Rahvusringhäälingu seadus. (n.d.). Retrieved from <https://www.riigiteataja.ee/akt/122122020051>
25. European Institute for Gender Equality. (2019). Gender Audit. DOI:10.2839/6165

26. Euroopa Parlamendi ja Nõukogu Määrus (EL) nr 1303/2013. Retrieved from <http://data.europa.eu/eli/reg/2013/1303/oj>
27. Euroopa Komisjon. (2010). ROHELINE RAAMAT. Auditi poliitikavaldkond: kriisi õppetunnid. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52010DC0561>
28. Gould, S., & Leka, L. (2020, May 4). *Reporting and Fraud Risk Arising from COVID-19 Pose Significant Challenges for Professional Accountants*. Retrieved from <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/discussion/reporting-and-fraud-risk-arising-covid-19-pose-significant-challenges-professional-accountants>
29. Guidance on social responsibility. ISO 26000:2010. DOI: <https://www.evs.ee/et/iso-26000-2010>
30. Flora, P. E., & Rai, S. (2015). *Navigation Technology's Top 10 Risks. Internal Audit's Role*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation. Retrieved from [https://www.academia.edu/43174997/Navigating\\_Technologys\\_Top\\_10\\_Risks\\_The\\_Institute\\_of\\_Internal\\_Auditors\\_Research\\_Foundation](https://www.academia.edu/43174997/Navigating_Technologys_Top_10_Risks_The_Institute_of_Internal_Auditors_Research_Foundation)
31. Harrington, L., & Piper, A. (2015). *Driving Success in a Changing World. 10 imperatives for Internal Audit*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation. Retrieved from <https://dl.theiia.org/IC/Driving-Success-in-a-Changing-World-10-Imperatives-for-Internal-Audit.pdf>
32. Internal Audit Around the World. A Perspective on Global Regions. (2014). *The Institute of Internal Auditors Research Foundation*. Retrieved from <https://na.theiia.org/special-promotion/PublicDocuments/Internal-Audit-Around-the-World.pdf>
33. Issa, H., Sun, T., & Vasarhelyi, M. A. (2016) Research Ideas for Artificial Intelligence in Auditing: The Formalization of Audit and Workforce Supplementation. *Journal of Emerging Technologies in Auditing*, 13(2), 1-20. DOI:10.2308/JETA-10511
34. Parker, S., & Johnson, L. A. (2017, December). The Development of Internal Auditing as a Profession in the U.S. During the Twentieth. *The Accounting Historians Journal*, 44(2,) 47-67. Retrieved from <https://www.jstor.org/stable/45120239>
35. Justin, J. (2020, May). *The changing nature of audit evidence arising from COVID-19*". Chartered Professional Accountants Canada. Retrieved from <https://www.cpacanada.ca/en/business-and-accounting-resources/audit-and-assurance/blog/2020/may/audit-evidence-arising-from-covid-19>

36. Kindlustustegevuse seadus. (n.d.). Retrieved from <https://www.riigiteataja.ee/akt/114042021005>
37. Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus. (n.d.). Retrieved from <https://www.riigiteataja.ee/akt/125062021008>
38. Kontogeorgis, G. (2018). The Role of Internal Audit Function on Corporate Governance and Management. *International Journal of Auditing and Financial Reporting*, 8(4), 100-114. Retrieved from <https://art1lib.org/book/73800543/0146f6>
39. KPMG. (2007). *The evolving role of the internal auditor*. Retrieved from <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/kz/pdf/kz-ias-evolving-role-internal-auditor-200710.pdf>
40. KPMG. (2016). KPMG Internal Audit: TOP 10 Key Risks in 2016. Retrieved from <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/03/KPMG-Int-Audit-Top-10-key-risks-2016-WEB-26-1-2016.pdf>
41. KPMG. (2017). KPMG Internal Audit: Top 10 considerations for 2017. Retrieved from <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/cn/pdf/en/2017/03/internal-audit-top-10-considerations-2017.pdf>
42. Krediidiasutuste seadus. (n.d.). Retrieved from <https://www.riigiteataja.ee/akt/102062021025>
43. Lee, T. H., & Azham. A. (2008). The evolution of auditing: An analysis of the historical development. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 4(12). Retrieved from [https://www.researchgate.net/publication/339251518\\_The\\_evolution\\_of\\_auditing\\_An\\_analysis\\_of\\_the\\_historical\\_development](https://www.researchgate.net/publication/339251518_The_evolution_of_auditing_An_analysis_of_the_historical_development)
44. Linnas, R. (2009). Siseaudit Eestis ja mujal Euroopas. *Riigikogu Toimetised*, 20, 140–149.
45. Linnas, R. (2012). *Legal Regulation of the Internal Audit in Estonia*. 10th European Conference on Internal Auditing and Corporate Governance 2012 Verona. University of Verona.
46. MacRae, E., & van Gils, D. (2014). *Nine Elements Required for Internal Audit Effectiveness in Public Sector*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation. Retrieved from [https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA\\_leden/Nine-Elements-Required-for-Internal-Audit-Effectiveness-in-the-Public-Sector.pdf](https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/Nine-Elements-Required-for-Internal-Audit-Effectiveness-in-the-Public-Sector.pdf)
47. Makseasutuste ja e-raha asutuste seadus. (n.d.). Retrieved from <https://www.riigiteataja.ee/akt/110072020021>

48. Matthews, D. (2006). *A History of Auditing. The changing audit process in Britain from the nineteenth century to the present day*. New York: Routledge
49. Mittetulundusühingute seadus. (n.d.). Retrieved from <https://www.riigiteataja.ee/akt/123052020006>
50. Mietzner, D., & Reger, G. (2005). Advantages and disadvantages of scenario approaches for strategic foresight. *International Journal of Technology Intelligence and Planning*, 1(2), 220-239. DOI:10.1504/IJTIP.2005.006516
51. Moeller, R. (2009). *Brink's Modern Internal Auditing. A Common Body of Knowledge. Seventh Edition*. New Jersey: Wiley
52. Nuijten, A. (2012). *Deaf Effect for Risk Warnings. A Causal Examination applied to Information Systems Projects*. Erasmus Research Institute of Management. Retrieved from <https://repub.eur.nl/pub/34928>
53. O'Reilly, V. M., Hirsch, M. B., DeFliese, P. L., & Jaenicke, H. R. (1990). *Montgomery's Auditing. Eleventh Edition*. New Jersey: Wiley & Sons Inc.
54. OSKA. (2017). *Ülevaade Eesti tööturu olukorrast, tööjõuvajadusest ning sellest tulenevast koolitusvajadusest*. Sihtasutus Kutsekoda. Retrieved from <https://oska.kutsekoda.ee/wp-content/uploads/2017/12/Eesti-t%C3%B6C3%B6turg-t%C3%A4na-ja-homme2017.pdf>
55. OSKA. (2016). *Töö ja oskused 2025. Ülevaade olulisematest trendidest ja nende mõjust Eesti tööturule kümne aasta vaates*. Sihtasutus Kutsekoda. Retrieved from <https://oska.kutsekoda.ee/wp-content/uploads/2016/04/Tulevikutrendid-1.pdf>
56. Porter, B., Simon, J., & Hatherly, D. (2003). *Principles of External Auditing. Second Edition*. Chichester: Wiley
57. Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002. (2002). Retrieved from <https://www.congress.gov/bill/107th-congress/senate-bill/2673?r=34>
58. Rahvusvahelised siseauditeerimise kutsetegevuse standardid. (2016). Retrieved from [https://www.siseaudit.ee/sites/default/files/failid/ia\\_standardid\\_01.01.2017.pdf](https://www.siseaudit.ee/sites/default/files/failid/ia_standardid_01.01.2017.pdf)
59. Ramamoorti, S., & Siegfried, A.N. (2016). *Promoting and Supporting Effective Organizational Governance. Internal Audit's Role*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation. Retrieved from <https://institutes.theiia.org/sites/malawi/resources/Documents/2016-July-CBOK-Promoting-and-Supporting-Governance.pdf>
60. Ramamoorti, S. (2003). *Chapter 1: Internal auditing: History, evolution and prospects*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation. Retrieved from



- <https://na.theiia.org/iia/f/Public%20Documents/Chapter%201%20Internal%20Auditing%20History%20Evolution%20and%20Prospects.pdf>
61. Riigi eraõiguslikes juriidilistes isikutes osalemise seadus. (2004). Retrieved from <https://www.riigiteataja.ee/akt/735220>
  62. Riigivaraseadus. (n.d.) Retrieved from <https://www.riigiteataja.ee/akt/122052021006>
  63. Sarens, G. (2009). Internal Auditing Research: Where Are We Going? *International Journal of Auditing*, 13(1), 1-7. Retrieved from <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00387.x>
  64. Sarens, G., & Lamboglia, R. (2013, December 13). The (Mis)Match between the Profile of Internal Auditors and the Internal Audit Activities and the Relationship with Co-sourcing/Outsourcing and Turnover. *Accounting and Business Research*, 44(1), 41-62. DOI:10.1080/00014788.2013.857591
  65. Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., Scheiner, J. H., Graham, A., & Makosz, P. (2005). *Sawyer's Internal Auditing 5<sup>th</sup> Edition. The Practice of Modern Internal Auditing*. Florida: The Institute of Internal Auditors.
  66. Seletuskiri audiitortegevuse seaduse eelnõu juurde. (2009). Retrieved from <https://www.riigiteataja.ee/oigusuudised/eelvaadeSeadusUudis/620#2>
  67. Sneader, K., Singhal, S. (2020, March). Beyond coronavirus: The path to the next normal. McKinsey&Company. Retrieved from <https://www.mckinsey.com/industries/healthcare-systems-and-services/our-insights/beyond-coronavirus-the-path-to-the-next-normal>
  68. Sobel, P. J. (2016). Who Owns Risk: A Look at Internal Audit Changing Role. The Institute of Internal Auditors Research Foundation. Retrieved from <https://www.iiia.nl/SiteFiles/Publicaties/IIARF%20CBOK%20Who%20Owns%20Risk%20October%202015.pdf>
  69. Sobel, P. J. (2011). Internal Auditing's Role in Risk Management. The IIA Research Foundation. Retrieved from <https://na.theiia.org/iia/f/Public%20Documents/Internal%20Auditing%20Role%20in%20Risk%20Management.pdf>
  70. Spira, L. F., & Page, M. (2003). Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(4), 640-661. Retrieved from <https://doi.org/10.1108/09513570310492335>
  71. Spencer, L. M., & Spencer, S. M. (1993). *Competence at work: Models for Superior Performance*. New York: Wiley.

72. The European Green Deal. (2019). Retrieved from [https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/european-green-deal-communication\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/european-green-deal-communication_en.pdf)
73. The Institute of Internal Auditors. (2017). *Strong Foundations. A Pulse of Internal Audit Supplemental Report*. Retrieved from <https://dl.theiia.org/AECPublic/Strong-Foundations-A-Pulse-of-Internal-Audit-Supplemental-Report.pdf>
74. The Institute of Internal Auditors. (2017). 2017 North American Pulse of Internal Audit. Retrieved from <https://dl.theiia.org/AECPublic/2017-NA-Pulse-of-Internal-Audit-Courageous-Leadership-Instilling-Confidence-from-Within.pdf>
75. The Institute of Internal Auditors Research Foundation. (2009). *Internal Auditing: Assurance & Consulting Services. Internal Auditor Competency Framework*. Retrieved from [https://iia.org.au/sf\\_docs/default-source/membership/the-iaa-global-internal-audit-competency-framework-2013.pdf?sfvrsn=2](https://iia.org.au/sf_docs/default-source/membership/the-iaa-global-internal-audit-competency-framework-2013.pdf?sfvrsn=2)
76. The Institute of Internal Auditors 2018 Annual Report. Retrieved from [www.globaliia.org](http://www.globaliia.org)
77. The Treasury Board of Canada Secretariat. (2002). *Building Community Capacity: Competency Profile for Federal Public Service Evaluation Professionals*. Retrieved from <https://www.tbs-sct.gc.ca/cee/stud-etud/capa-potepr-eng.asp>
78. Vabariigi Valitsuse seadus. (n.d.). Retrieved from <https://www.riigiteataja.ee/akt/118062021012>
79. Väärtpäberituru seadus. (n.d.). Retrieved from <https://www.riigiteataja.ee/akt/102062021016>
80. Võrdse kohtlemise seadus. (n.d.). Retrieved from <https://www.riigiteataja.ee/akt/V%C3%B5rdKS>
81. Whittington, O.R., & Pany, K. (1997). *Principles of Auditing*. Chicago: Richard D Irwin
82. World Economic Forum. (2020). *The Global Risk Report 2020*. Retrieved from [https://www3.weforum.org/docs/WEF\\_Global\\_Risk\\_Report\\_2020.pdf](https://www3.weforum.org/docs/WEF_Global_Risk_Report_2020.pdf)
83. Äriseadustik. (n.d.). Retrieved from <https://www.riigiteataja.ee/akt/104012021046>
84. ÜRO. (2015, September 25). Deklaratsioon „Muudame maailma: säästva arengu tegevuskava aastaks 2030“. Retrieved from <https://riigikantselei.ee/valitsuse-too-planeerimine-ja-korraldamine/valitsuse-too-toetamine/saastev-areng>

## Lisad

### Lisa A. Siseauditi käsitlemine Eesti Vabariigi seadustes

**Vabariigi Valitsuse seaduse** (Riigikogus vastu võetud 13.12.1995) paragrahv 92<sup>2</sup> lõige 4 sätestab, et kui ministeeriumis või Riigikantseleis on moodustatud siseaudiitori kutsetegevusalaste ülesannete täitmiseks asjaomane ametikoht või on loodud asjaomane struktuuriüksus, esitab ametnik või struktuuriüksuse juht täidesaatva riigivõimu asutuse siseauditeerimise üldeeskirjas sätestatud korras siseaudiitori aruande, milles avaldab arvamust sisekontrollisüsteemi rakendamise ja selle tulemuslikkuse kohta. Sama paragrahvi lõige 1 viitab, et täidesaatva riigivõimu asutuses rakendatakse siseaudiitori kutsetegevuse korraldamisel ja tema kutsetegevuse alusena audiitortegevuse seaduses sätestatud.

2010. aasta märtsis jõustusid Audiitortegevuse seaduse muudatused millega mh sätestati atesteeritud siseaudiitorile ja avaliku sektori siseaudiitorile esitatavad nõuded. **Audiitortegevuse seadus** (Riigikogus vastu võetud 27.01.2010) paragrahv 22 sätestab, et vandeaudiitori ja siseaudiitori kutseeksami programm hõlmab vähemalt järgmised valdkonnad: arvestus, sh raamatupidamine ja audiitortegevus; ettevõtte rahandus; õigus; juhtimine; infotehnoloogia ning matemaatika ja statistika. Neist tulenevalt on võimalik tuletada milliseid kompetentse siseaudiitor regulaatori arvates vajab. Siseaudiitori töö ulatus on toodud paragrahv 69 lõikes 3 ja 2, milles sätestatakse, et siseaudiitor läheneb süsteemselt, reeglipäraselt ja järjepidevalt riskide juhtimise, kontrolli- ja valitsemisprotsesside mõjususe hindamisele ja täiustamisele ning tema kutsetegevus on kavandatud lisama väärtust organisatsiooni tegevusele ja seda täiustama ning aitama kaasa organisatsiooni eesmärkide saavutamisele.

**Krediidiasutuste seadus** (Riigikogus vastu võetud 09.02.1999) paragrahv 59 lõige 4 sätestab, et siseauditi üksus hindab krediidiasutuse tavapärasest majandustegevust ja sise-eeskirjade ja protseduurireeglite vastavust ja piisavust krediidiasutuse tegevusele ning kontrollib pidevalt nõukogu ja juhatuse kehtestatud eeskirjadest, protseduurireeglitest, limiitidest ja muudest normidest kinnipidamist ning jälgib Finantsinspektsiooni ettekirjutuste täitmist. Krediidiasutuse siseaudiitori tööulatuses on kohustus vähemalt kord aastas kontrollida ja hinnata operatsiooniriski juhtimise korralduse toimimise ning operatsiooniriski standardmeetodi kasutamise korral regulaarselt äriilinde kaardistamise protsessi vastavust krediidiasutuste seaduse ja selle alusel antud õigusaktide nõuetele ning juhatuse liikmete ja töötajate tasustamise põhimõtete vastavust krediidiasutuste seaduses sätestatud nõuetele.

Krediidiasutuste seaduse paragrahv 60 lõige 1 sätestab kompetentsidena siseauditi üksuse juhile: laitmatu ärialane reputatsioon, kõrgharidus, sisekontrolli juhtimiseks vajalikud teadmised ja kogemused, ning audiitortegevuse seaduses atesteeritud siseaudiitorile sätestatud nõuded. Sama paragrahvi lõige 2 reguleerib, et siseauditi üksuse töötaja peab olema teovõimeline füüsiline isik, kellel on laitmatu ärialane reputatsioon, sisekontrolli tööks vajalik haridus, teadmised ning kutsealane sobivus.

**Väärtpaberituru seaduse** (Riigikogu 17.10.2001) paragrahv 83 kohaselt peab investeerimisühingus toimima piisav sisekontrolli süsteem, mille eesmärk on tagada tema tegevuse vastavus kehtivatele eeskirjadele ja vastuvõetud otsustele investeerimisühingu kõigil juhtimis- ja tegevustasanditel. Sisekontrolli süsteemi kuulub vähemalt vastavuskontrolli funktsioon ja olemasolul siseauditi üksuse tegevus. Paragrahv 83<sup>2</sup> lõige 2 kohaselt siseauditi üksuse ülesannete täitjale kohaldatakse audiitortegevuse seaduses atesteeritud siseaudiitorile sätestatud nõudeid ja tegevuse õiguslikke aluseid. Sama paragrahv kohustab järgima ka Euroopa Komisjoni delegeeritud määruse (EL) nr 2017/565 artiklis 24 sätestatud.

**Kindlustustegevuse seaduse** (Riigikogus vastu võetud 10.06.2015) paragrahv 103 sätestab, et siseauditi funktsioon hõlmab juhtimissüsteemi asjakohasuse ja tõhususe hindamist. Paragrahv 96 lõige 3 omakorda defineerib juhtimissüsteemi, mille kohaselt juhtimissüsteem peab tagama kindlustusandja suutlikkuse täita riskijuhtimise, aktuaari, vastavuskontrolli ja siseauditi funktsioone ning teisi olulise tähtsusega funktsioone ja tegevusi. Paragrahv 51 lõige 3 sätestab siseaudiitori ülesandena kohustuse kontrollida makseasutuse või e-raha asutuse ja tema juhtide ning töötajate tegevuse vastavust õigusaktidele, Finantsinspektsiooni ettekirjutustele, juhtimisorganite otsustele, sise-eeskirjadele, makseasutuse või e-raha asutuse sõlmitud lepingutele ja heale tavale. Paragrahv 103 lõige 2 kohaselt siseaudiitorile kohaldatakse audiitortegevuse seaduses atesteeritud siseaudiitorile sätestatud nõudeid ja tegevuse õiguslikke aluseid. Siseaudiitor ei või täita muid ülesandeid, mis põhjustavad või võivad põhjustada huvide konflikti. Siseauditi funktsiooni rakendamisel peab kindlustusandja lähtuma ka Euroopa Komisjoni delegeeritud määruse (vastu võetud 10.10.2014) nr 2015/35 artiklis 271 sätestatust.

**Eesti Kultuurkapitali seadus** (Riigikogu 01.06.1994) paragrahv 16<sup>5</sup> lõige 3 toob välja siseauditi tööulatuse, milleks on hinnata:

- 1) Kultuurkapitali sisekontrollisüsteemi toimimist ja selle tõhusust;
- 2) nõukogu, sihtkapitalide ning maakondlike ekspertgruppide rahaeraldusi ja nende kasutamist;
- 3) juhtimismeetmete seaduslikkust, otstarbekust ja tõhusust;

- 4) vara kasutamise otstarbekust;
- 5) olemasolevate protseduureeglite ja dokumenteerimise piisavust Kultuurkapitali õiguspärase tegevuse tagamiseks;
- 6) Riigikontrolli ettekirjutuste ja audiitori ettepanekute täitmist.

Eesti Kultuurkapitali seadusega sarnase sõnastusega on siseauditi töö ulatus antud ka **Eesti Rahvusringhäälingu seaduses** (Riigikogu poolt vastu võetud 18.01.2007).

**Riigivaraseadus** (Riigikogu 11.11.2009) paragrahv 87 kohaselt on riigi asutatud äriühing kohustatud moodustama siseaudiitori ametikoha või ostma siseaudiitori teenust, kui vähemalt kaks järgmisest kolmest konsolideeritud näitajast aruandeaasta bilansipäeva seisuga on suuremad kui käesolevas punktis märgitud: müügitulu kuus miljonit eurot, bilansimaht kolm miljonit eurot ja töötajate arv 75. Riigi asutatud sihtasutus on kohustatud moodustama siseaudiitori ametikoha või ostma siseaudiitori teenust, kui aruandeaasta bilansipäeva seisuga on sihtasutuse bilansimaht suurem kui kaks miljonit eurot või aruandeaasta tulud on suuremad kui kaks miljonit eurot. Samas paragrahvis on välja toodud ka õigus loobuda siseaudiitori ametikoha loomisest või siseaudiitori teenuse ostmisest, kui see võib nõukogu hinnangul osutada majanduslikult otstarbekaks, kuid sellisel juhul tuleb otsus kooskõlastada äriühingu aktsionäride või osanike üldkoosoleku, sihtasutuse asutajaõigusi teostava isiku või kõigi asutajatega.

**Kohaliku omavalitsuse korralduse seaduse** (vastu võetud 02.06.1993) paragrahv 48<sup>1</sup> lõike 8 kohaselt rakendatakse kohaliku omavalitsuse üksuses siseaudiitori kutsetegevuse korraldamisel ja tema kutsetegevuse alusena audiitortevuse seaduses sätestatud.

## Lisa B. Mõisted

Mõiste	Mõiste inglise keeles	Definitsioon
Siseauditeerimine	<i>Internal auditing</i>	Sõltumatu, objektiivne, kindlust ja nõu andev tegevus, mis on kavandatud lisama väärtust organisatsiooni tegevusele ja seda täiustama. See aitab kaasa organisatsiooni eesmärkide saavutamisele, kasutades süsteemset ja korrakohast lähenemist hindamiseks ja täiustamiseks riskide juhtimise, kontrolli- ja valitsemisprotsesside mõjusust. ( <i>Siseaudiitorite Instituudi järgi</i> )
Siseauditi funktsioon	<i>Internal audit function</i>	Osakond, allüksus, konsultantide rühm või muu isik, kes osutab sõltumatult ja objektiivselt kindlust ning nõu andvaid teenuseid, mis on kavandatud lisama väärtust organisatsiooni tegevusele ja seda täiustama. Siseauditi funktsioon aitab kaasa organisatsiooni eesmärkide saavutamisele, kasutades süsteemset ja korrakohast lähenemist, et hinnata ning täiustada valitsemise, riskijuhtimise ja kontrolliprotsesside mõjusust. ( <i>Siseaudiitorite Instituudi järgi</i> )
Valitsemine	<i>Governance</i>	Protsesside ja struktuuride kogum, mille on kasutusele võtnud kõrgem juhtorgan, et informeerida, suunata, juhtida ja seirata organisatsiooni tegevust selle eesmärkide saavutamisel. ( <i>Siseaudiitorite Instituudi järgi</i> )
Riskijuhtimine	<i>Risk management</i>	Protsess võimalike sündmuste ja situatsioonide kindlakstegemiseks, hindamiseks, juhtimiseks ning kontrollimiseks, et anda piisavat kindlust organisatsiooni eesmärkide saavutamise osas. ( <i>Siseaudiitorite Instituudi järgi</i> )
Sisekontroll	<i>Internal control</i>	Ettevõtte juhatuse, tegevjuhi ja teiste töötajate teostatav protsess, mis on kujundatud eesmärkide saavutamise suhtes piisava kinnituse saamiseks järgmistes lõikudes: a) tegevuste tulemuslikkus ja tõhusus, b) finantsaruandluse usaldusväärsus, c) seadustele ja kohandatavatele regulatsioonidele vastavus. ( <i>COSO järgi</i> )
Kompetents	<i>Competence</i>	Kirjeldatakse indiviidis peituvaid mõõdetavaid iseloomulikke tunnuseid, mis on põhjuslikult seotud efektiivsuskrriteeriumidele vastava käitumisega mingis ametis või situatsioonis. See on püsiv isiksuse karakteristik, mis määrab käitumise ja mõtlemise viisi ning on erinevates situatsioonides ja ajas püsiv. ( <i>Spencer &amp; Spencer, 1993</i> ).

## Lisa C. CBOK uurimisprogramm

Siseaudiitorite Instituudi tellimusel on alates 1972. aastast viidud läbi CBOK uurimisprogrammi (*The Common Body Knowledge*), mille eesmärk on moodustada põhjalik andmebaas, mis iseloomustaks siseauditi arengut ülemaailmselt ning võimaldaks hinnata kuidas siseauditi funktsiooni ja siseaudiitorite tegevus vastab rahvusvahelise Siseauditi Standardite põhimõtetele.

Küsitluse aasta	Osalenud riike	Kasutuskõlbulikke vastuseid
1972	1	75
1985	2	340
1991	2	1 163
1999	21	136
2006	91	9 366
<b>2010</b>	<b>107</b>	<b>13 582</b>
<b>2015</b>	<b>166</b>	<b>14 518</b>

Allikas: Siseaudiitorite Instituudi andmete põhjal, autori koostatud.

Käesolevas magistritöös on kasutatud CBOK 2010 ja CBOK 2015 uuringu tulemusi. CBOK 2010 uuringule vastajatest 17,7% kuulus 31-35 vanuserühma, 36-40 aastased moodustasid 17% vastanutest ja 41-45 aastaste vanuserühmas oli 16% vastanutest. 64% uuringu osalejatest olid mehed ja 36% naised. Erialade lõikes oli 49% vastanutest lõpetanud raamatupidamise eriala, 24% ärikorralduse ja 24% finantsjuhtimise eriala. Organisatsiooni tüübiti oli maailmas enim esindatud börsiettevõtted (38%), neile järgnesid eraettevõtted (29%) ja avalik sektor (24%). Tööstusharude lõikes oli globaalne jagunemine järgmine: pangandus ja finantsvahendus (29%), tootmine (11%), avalik sektor (11%), kindlustus (8%) ja telekommunikatsioon (5%). Globaalselt töötas 37% vastanutest organisatsioonides kus oli enam kui 5001 töötajat, 1001-5000 töötajaga organisatsioonides töötas 29% vastanutest.

CBOK 2015 uuringule vastajatest 36% kuulus vanuserühma 30-39 aastat, 40-49 aastased moodustasid 28% vastanutest ja 50-59 vanuserühmas oli 19% vastanutest. 62% uuringus osalenutest olid mehed ja 38% naised. Uuringus vastajatest 27% töötas avalikus sektoris, 26% finantssektoris, 21% börsiettevõtetes, 14% muudes eraettevõtetes, 9% mittetulundussektoris. 44% vastanutest töötas siseaudiitori ametikohal, 46% töötas juhi positsioonil (sh 26% olid siseauditi üksuse juhid).

Lisa D. Siseaudiitorite kompetentside raamistik

Siseaudiitorite Instituudi järgi, 2009

---

## **I. Suhtlemisoskused**

---

Mõjutamine: veenmise taktika valdamine.

Suhtlus: selgete ja veenvate sõnumite esitamine, kuulamine.

Juhtimine: poliitika ja protseduurid; personali komplekteerimine; prioriteetide seadmine, planeerimine, tulemuste juhtimine, kliendikesksus; aja juhtimine, eesmärkide ja ülesannete saavutamine ning organisatsioonilised oskused.

Eestvedamine: rühmade ja inimeste inspireerimine ja juhendamine, organisatsiooni paindlikkuse suurendamine ning ettevõtlik suhtumine.

Muudatuste katalüsaator: muudatuste algatamine ja haldamine ning nendega toimetulek.

Konfliktide juhtimine: erimeelsuste üle läbirääkimiste pidamine ja lahendamine.

Osalemine ja koostöö: koostöö tegemine teistega ühiste eesmärkide nimel.

Meeskonna võimed: rühma sünergia ühiste eesmärkide saavutamisel.

---

## **II. Tööriistad ja tehnikad**

---

Operatiiv- ja juhtimisuuringute tööriistad.

Prognoosimine.

Projektijuhtimine.

Äriprotsesside analüüs.

Tasakaalustatud tulemuskaart.

Riskide ja kontrollide hindamise tehnikad (sh enesehindamine).

Valitsemise, riskijuhtimise ja kontrolli tööriistad ja tehnikad.

Andmete kogumise ja analüüsimise tööriistad ja tehnikad.

Probleemilahenduse tööriistad ja tehnikad.

Tarkvarapõhised auditeerimise tehnikad (CAAT).

---

## **III. Siseauditi standardid, teooria ja meetodika**

---

Siseauditi mõiste.

Eetikakoodeks.

Rahvusvahelised siseauditeerimise kutsetegevuse standardid: Tunnusstandardid,

Tegevusstandardid.

---

## **IV. Teadmiste valdkonnad**

---

Finantsarvestus ja rahandus.

Juhtimisarvestus.

Regulatiivne, õiguslik ja majanduslik.

Kvaliteet: organisatsiooni kvaliteediraamistiku mõistmine.

Eetika ja pettus.

Infotehnoloogia.

Valitsemine, risk ja kontroll.

Organisatsiooniteooria ja käitumine.

Tegevusvaldkonna tundmine.

---



## Lisa E. Ühendkuningriigi siseaudiitori põhikompetentsid

<b>Valdkond</b>	<b>Kompetents</b>
IPPF	Rakendab rahvusvahelise siseaudiitori kutsepraktika raamistikku.
Finants ja raamatupidamine	Rakendab enda või klientide organisatsiooni jaoks sobivate juhtimisarvestuse, rahanduse ja raamatupidamise tehniliste aspektide mõistmist.
Organisatsiooni- ja juhtimisteooria	Rakendab organisatsiooni ja juhtimisteooria mõistmist enda või klientide organisatsioonis.
Organisatsiooniline kontekst	Rakendab arusaamist õiguslikust raamistikust, milles enda või klientide organisatsioon tegutseb.
Majandus	Rakendab organisatsioonile sobivat makro- ja mikromajanduse mõistmist.
Kvaliteet ja kontroll	Rakendab erinevaid sobivaid kvaliteedimudeleid ja -raamistikke. Näitab eetika ja aususe põhimõtete mõistmist. Tuvastab pettuse ohu ja sobivad vahendid selle avastamiseks, uurimiseks ja ennetamiseks. Hoiab tõhusaid töösuhteid teiste kindlustandvate teenuste pakkujatega.
Isiklik tõhusus	Arendab ja rakendab tõhusalt poliitikaid ja protseduure ning tõhusaid töösuhteid. Toimib tõhusalt proaktiivse koostöö kaudu.
Suhtlus	Propageerib siseauditi funktsiooni.
Meeskonna juhtimine	Juhib tõhusalt meeskonda ja kõiki töötajaid. Ehitab ja inspireerib meeskonda.
Konflikti haldamine	Juhib ja lahendab konflikte.
Soorituse juhtimine	Haldab tulemuslikkust. Juhib tõhusalt enda ja meeskonna koormust.
Muutuste juhtimine	Tegutseb kui muutuste meister. Vastab muutustele positiivselt.
Uurimine ja juurdlus	Valib ja rakendab sobivaid operatiiv- ja juhtimisuuringuid, tööriistasid ja tehnikaid. Valib ja rakendab sobivaid analüüsivahendeid ja -tehnikaid.
Äriprotsesside ja projektijuhtimine	Juhib siseauditi funktsiooni või projekte tõhusalt. Kasutab sobivaid tehnikaid operatiivse ja strateegilise jõudluse jälgimiseks ja hindamiseks.
Risk ja kontroll	Mõistab ja rakendab sisekontrolle ja erinevaid juhtimisraamistikke ja -mudeleid. Andmete analüüsimiseks ja hindamiseks kasutab valimeid, andmete analüüsi ja muid statistilisi tehnikaid.
Andmete kogumine ja analüüs	Kasutab võrdlusuuringute andmeid ja edastab andmetega manipuleerimise info teistele.

Lisa F. Isikuomaduse, mis on edukatel siseaudiitoritel olulised

Andersen, Head, Ramamoorti, Riddle, Salamasick ja Sobel järgi, 2017

---

**Ausus.** Ausus ei ole siseaudiitorite jaoks valikuvõimalus, neil peab see olema. Ausad inimesed loovad usalduse, mis omakorda loob aluse nende sõnadele ja tegevusele tuginemiseks. Siseauditi tööde kasutajad lähtuvad oluliste äriotsuste tegemisel siseaudiitorite professionaalsetest otsustest. Seetõttu peab neil olema usaldus, et siseaudiitorid on usaldusväärsed.

---

**Kirg.** On praktiliselt võimatu olla väga hea milleski, mida tegelikult ei meeldi teha. Siseaudiitorid tunnevad oma töö vastu sügavat huvi ja entusiasmi. Mõned näitavad seda kirge rohkem kui teised, kuid ilma selle kireta pole pikaajalist edu võimalik saavutada ega säilitada.

---

**Tööeetika.** Töölane edukus eeldab võimet järjekindlalt täita klientide ootusi kvaliteedi, kulude ja aja osas. Kuid see edu ei tule ilma raske tööta. Sama kehtib edukate siseaudiitorite kohta, kes peavad mitte ainult kõvasti tööd tegema, vaid ka nutikalt töötama. Nad saavad asjad õigel viisil tehtud õigel ajal.

---

**Uudishimu.** Siseauditi töödeks vajalik teave ei pruugi alati olla ilmne. Seega peavad edukad siseaudiitorid olema uudishimulikud ja minema kaugemale „kontroll-küsimustiku“ tüüpi küsimuste esitamisest. Nad peavad esitama rohkem uurivaid küsimusi, et saada vajalik arusaam sellest, kuidas asjad toimivad.

---

**Loovus.** Enamikule siseaudiitoritele meeldib probleeme lahendada, kuid paljude probleemide lahendused pole alati ilmsed. Seetõttu peavad edukad siseaudiitorid olema loovad ja mõtlema „kastist väljaspool“, et genereerida juhtkonna ja muude sidusrühmade poolt hinnatud lahendusi.

---

**Algatusvõime.** Edukad siseaudiitorid on ise algatajad. Nad otsivad vabatahtlikult võimalusi väärtuste lisamiseks ja kasutavad neid ning soovivad etendada organisatsioonis muutuste vahendaja rolli.

---

**Paindlikkus.** Muutused on tänapäeva ärimaailmas ainus püsivus. Edukad organisatsioonid kohanevad muutustega pidevalt ja muutused toovad kaasa uusi riske, mida tuleb juhtida. Edukad siseaudiitorid võtavad muudatusi omaks, nad kohanevad kiiresti uute olukordade ja väljakutsetega.

---



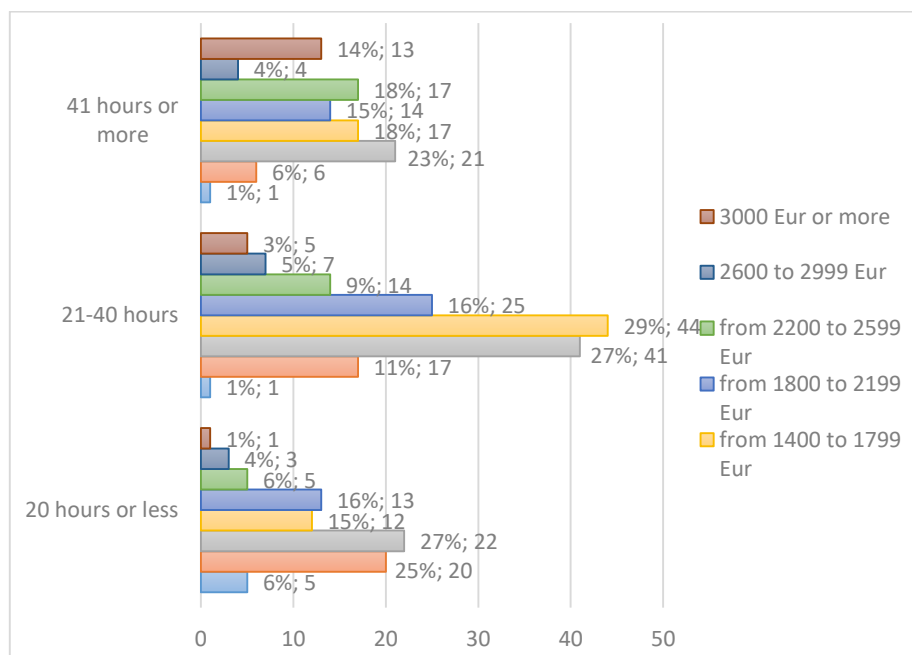
## Lisa H. Intervjuude toimumise aeg ja kestvus

Ees- ja perekonnanimi	Organisatsioon ja ametikoht	Intervjuu toimumise koht	Intervjuu	
			Toimumise aeg	Kestvus
<b>Siseauditi valdkonda mõjutavate institutsioonide esindajad:</b>				
Helen Anijalg	Siseaudiitorite kutsekomisjoni esimees	Kohvik	6.07.2020	50 min
Mare Timian	MTÜ Eesti Siseaudiitorite Ühingu juhatuse esimees	Kohvik	29.07.2020	45 min
Veiko Hintsov	Audiitorkogu asepresident	Kontor	21.10.2020	40 min
Kaur Siruli	Rahandusministeeriumi finantskontrolli osakonna juhataja	Kontor	9.07.2020	35 min
Toomas Vapper	Rahandusministeeriumi ettevõtluse ja arvestuspoliitika osakonna juhataja	Kontor	23.10.2020	45 min
<b>Eraettevõtete esindajad:</b>				
Arlet Rebane	Elisa Eesti AS siseaudiitor	Kontor	28.07.2020	45 min
Erik Štarkov	Eesti Energia AS riskijuhtimise- ja siseaudititeenistuse juht	Kohvik	21.10.2020	50 min
Kai Paalberg	Grant Thornton Baltic OÜ riskijuhtimisteenuste juht	Kontor	7.07.2020	40 min
Kristi Hiob	Swedbank AS siseaudiitor	Kohvik	19.10.2020	35 min
Viljar Alnek	KPMG Baltics OÜ siseauditi teenuste juht	Kohvik	3.07.2020	55 min
<b>Avaliku sektori asutuste esindajad</b>				
Evelin Pungas	Sotsiaalministeeriumi siseauditi juht	Kontor	15.07.2020	55 min
Guido Viik	SA Põhja-Eesti Regionaalhaigla auditi komitee esimees	Kontor	28.07.2020	20 min
Juhan Kull	Eesti Pank, siseaudiitor	Kodu	30.07.2020	45 min
Margit Krieger	Maaeluministeeriumi siseauditi juht	Kontor	31.07.2020	40 min
Siiri Koplmaa	Töötukassa siseauditi juht	Kohvik	27.07.2020	50 min

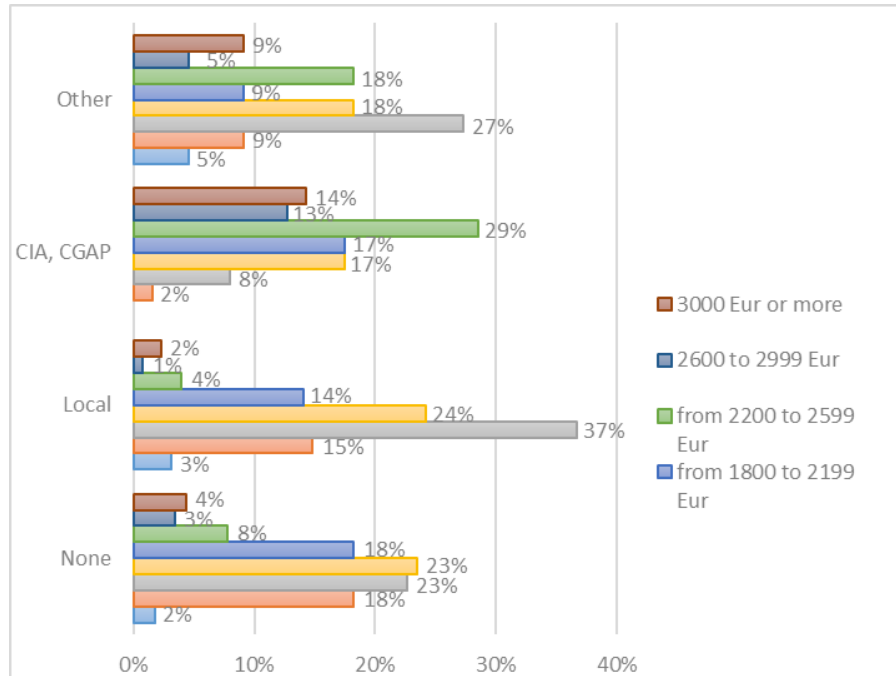
## Lisa I. Baltimaade siseaudiitorite küsitlus 2019

Eesti, Läti ja Leedu siseaudiitorite erialaühendused viisid 2019. aasta kevadel läbi uuringu oma liikmete seas. Küsitlusele vastas 146 siseaudiitorit Leedust, 115 Lätist ja 66 Eestist. Küsitlusele vastanutest 80% oli naissoost. Enim oli esindatud vanusegrupp 36-45 eluaastat, kuhu kuulus 43% vastanutest. 23% oli 26-35 aastat vanad ja 21% 46-55 vanuses. 62% vastajatest töötas avaliku sektori asutustes ja 38% erasektoris (sh 19% finantsvahendusettevõtetes). Eelkõige töötasid siseaudiitorid suurtes organisatsioonides – 29% vastanutest töötas organisatsioonis, kus oli enam kui 1000 töötajat ja 39% organisatsioonides kus oli 251 kuni 1000 töötajat. 27% vastanutest töötas ettevõtetes ja asutustes, kus oli kuni 250 töötajat. 24% töötas rahvusvahelistes ettevõtetes ning 88% vastajate töökoht paiknes riigi pealinnas. Tööstaažilt jagunesid vastajad üsna võrdselt – 29% oli siseauditi valdkonna kogemusega 11-15 aastat, 26% 2-5 aastat, 23% 6-10 aastat ja 19% 16-25 aastat (3% jättis küsimusele vastamata). 47% vastanutest kulutas enesearenduseks ja täiendkoolitustele aastas 21-40 tundi, 28% rohkem kui 41 tundi ja 25% vähem kui 20 tundi. 39% oli omandanud siseriiklikult aktsepteeritud sertifikaadi ja 19% omas rahvusvaheliselt aktsepteeritud sertifikaati (CIA või CGAP sertifikaat). 35% vastanutest ei omanud ühtegi erialaga seotud sertifikaati.

Küsitluse tulemustest selgus, et suuremat töötasu saavad need siseaudiitorid, kes enam investeerivad enesetäiendusse ning omavad mõnda sertifikaati. 2200 eurot ja enam saavad palka 36% neist, kes panustavad enesetäiendusse aastas 41 ja enam tundi, 17% neist kellel on aastas 21-40 koolitustundi ja 11% neist kelle koolitustundide arv jääb alla 20 tunni aastas.



2200 eurot ja enam teenisid palka 56% rahvusvaheliselt aktsepteeritud siseaudiitori sertifikaadi (CIA, CGAP) omajad, 32% mõne muu rahvusvaheliselt aktsepteeritud sertifikaadi omajad ning 7% need, kes omasid kohalikku sertifikaati. Samas 2200 eurot ja enam teenisid ka 15% vastanutest, kes ei omanud ühtegi sertifikaati.



## Lisa J. Poliitiliste tegurite teemaplokis loodud koodid ja kategooriad

Teema	Intervjuude tulemuste koodid	Loodud kategooriad
<b>Poliitilised tegurid</b>	Valdkonna vastu madal poliitiline huvi (5/15)	Poliitiline huvi
	Siseaudiitori võimalikest rollidest teadlikkus madal (5/15)	
	Lisanduvad valdkonnad, mida keegi ei taha (3/15)	
	Kohustused elutähtsate teenuste osutajatele (2/15)	
	Piirangud ettevõtte põhitegevusele (2/15)	
	Andmekaitse (3/15)	Rahvusvaheline koostöö
	Riikide vahelise usalduse mõju äriprotsessidele (5/15)	
	Juhtivate riikide mõju ärikultuurile (3/15)	
	Riigi huvidest tulenevalt korporatsioonide kaitsmine (2/15)	
	Lobigruppide mõju ettevõtetele (2/15)	
Kõrgendatud nõuded avalikule sektorile (2/15)	Euroopa Komisjon	
Kõrgendatud nõude finantsvahendusettevõtetele (4/15)		
Kontroll EL rahade kasutamise üle (4/15)	<i>IIA Global</i>	
Nõuetega ülepingutamine (3/15)		
Järelevalve riiklike instituutide üle suureneb (2/15)		
Nõuded on väikeriikidele ülejõu käivad (2/15)		

Allikas: autori koostatud

Lisa K. Majanduslike tegurite teemaplokis loodud koodid ja kategooriad

Teema	Intervjuude tulemuste koodid	Loodud kategooriad
<b>Majanduslikud tegurid</b>	Suured ja spetsiifilised ettevõtted (9/15)	Ärikeskkond
	Kinnised organisatsioonid (3/15)	
	Rahvusvahelised protsessid (15/15)	
	Üldised ärikeskkonna muutused (15/15)	
	Uued ärimudelid, sh agiilne ja platvormipõhine juhtimine (1/15)	
	Siseauditi funktsiooni tasuvus (4/15)	
	Edumeelsed ettevõtted (4/15)	
	Sotsiaalvõrgustike mõju (2/15)	
	Allhankijate mõju siseaudiitoritele (3/15)	
	Töö ulatuse vähenemine (2/15)	Avalik sektor
	Tsentraliseerimine (2/15)	
	Riigiaparaat (2/15)	
	Korruptsioon (6/15)	
	EL fondide rahastuse kontroll (4/15)	Majanduskriiside mõju
	Palgal siseaudiitoreid vähem (4/15)	
	Teenuse sisseost kasvab (6/15)	
	Ootused teenuse osutajale (15/15)	
	Fookus pettuste ennetamisel (8/15)	
	„Valgekraede“ pettustega toimetulek (5/15)	
IIA propageerib nõuandvat rolli (3/15)	COVID-19 mõju	
Tegevusmeetodite muutus (8/15)		
Toimepidevuse hindamine (8/15)		
Tuleviku prognoosimine (5/15)		
Sarnaste juhtude kordumine (4/15)		
Globaliseerumise pidurdumine (2/15)		

Allikas: autori koostatud



## Lisa L. Sotsiaalsete tegurite teemaplokis loodud koodid ja kategooriad

Teema	Intervjuude tulemuste koodid	Loodud kategooriad
<b>Sotsiaalsed tegurid</b>	Kultuuride erinevusega arvestamine (4/15)	Multikultuursed organisatsioonid
	Erinevate keelte mõju definitsioonidele (6/15)	
	Siseauditi alane teadmine inglise keelne (8/15)	
	Siseaudiitorite roll rahvusvahelistes platvormipõhistes ettevõtetes (2/15)	
	Konkurentsi vähenemine (4/15)	Tööjõud
	Siseauditi eriala populaarsuse vähenemine (4/15)	
	Noorte vähene ärikogemus (3/15)	
	Noorte motiveerimine (3/15)	
	Eakate IT-pelgus (2/15)	Majandusliku heaolu kasv
	Ühiskonna küpsemisega inimeste vastutustunne suureneb (6/15)	
Rahvusvaheline surve riikidele ja ettevõtetele (4/15)		
Tehakse vähem lisatööd (6/15)		

Allikas: autori koostatud

## Lisa M. Tehnoloogiliste tegurite teemaplokis loodud koodid ja kategooriad

Teema	Intervjuude tulemuste koodid	Loodud kategooriad
<b>Tehnoloogilised tegurid</b>	Siseaudiitorite võime IKT-lahendusi rakendada (13/15)	Tehnoloogia arengust tõukuvad oskused
	Võimalus kasutada teistest kultuuridest inimesi (1/15)	
	Vajadus osta sisse tehnoloogiaalast ekspertiisi (11/15)	
	Siseaudiitorite koostöö IT osakonnaga (5/15)	
	Suurandmete kasutamise oskus (10/15)	
	Baastadmiste laienemine ekspertteadmisteks (9/15)	Andmeanalüüs
	Vajadus muuta sisaudiitorite kvalifikatsioonieksami nõudeid (3/15)	
	Äriprotsesside vajadused (8/15)	
	Automatiseerituse hüppeline suurenemine (12/15)	
	Andmeanalüüsi tähtsuse suurenemine (10/15)	
	Andmekaitse (5/15)	Tehisintellekt
	Statistikaameti roll (1/15)	
	Rakendamine madala riskiga protsesside osas (4/15)	
	Masin kontrollib masinat (6/15)	
	Vajadus valideerida arvuti tööd (6/15)	
Ligipääs andmebaasidele ja -kogudele (6/15)	Andmebaasid ja -kogud	
Turvapiirangud (4/15)		
Andmete manipuleeritavus (4/15)		
Andmete riskasutus (8/15)		

Allikas: autori koostatud

Lisa N. Õiguslike tegurite teemaplokis loodud koodid ja kategooriad

Teema	Intervjuude tulemuste koodid	Loodud kategooriad
<b>Õiguslikud tegurid</b>	Vähem kohustuslik (8/15)	Kohustuslikkus
	Muutub vabatahtlikuks (6/15)	
	KOV-des kohustuslik, aga ei tegeleta (2/15)	
	Kohustuslike auditite arv ja ulatus (5/15)	Kohustuslikud tööd
	Uued regulatsioonid (6/15)	
	Uute tööde lisandumise kiirus (4/15)	
	Uute määruste nõuete osas olla proaktiivne (2/15)	
	Fookus kvaliteedil (2/15)	
	Ei ole piisavalt inimesi, et katta kõiki kohustuslikke töid (6/15)	
	Siseaudiitorite kompetentsus (3/15)	
Regulatsioonid ei võta arvesse väikeste üksuste eripära (4/15)	Siseauditi funktsiooni ümberkorraldamine	
Siseaudiitori sertifikaat Eestis ei toimi (3/15)		
Siseaudiitoril isikliku vastutuse puudumine (2/15)		
Regulaatori passiivsus (5/15)		

Allikas: autori koostatud

Lisa O. Looduskeskkonnast tulenevate tegurite teemaplokis loodud koodid ja kategooriad

Teema	Intervjuude tulemuste koodid	Loodud kategooriad	
<b>Looduskeskkonnast tulenevad tegurid</b>	Keskkonna teema tähtsustamine (8/15)	Rohemajandus	
	Riskiuniversumi kasv (4/15)		
	Kõikides valdkondades kohustuslikkus hinnata keskkonna teemasid (6/15)		
	Osades sektorites mõju siseauditile minimaalne (3/15)		
	Saastamine muutub kalliks (6/15)		Finantssurve
	Võimalus võita või kaotada raha (5/15)		
	Positiivne maine (3/15)		
	Kohustus tõhustada protsesse (7/15)		
	Kaugtöö osatähtsuse suurenemine (3/15)		
	Rohekontorid (2/15)		
	Reisimise vähenemine (4/15)		
	Siseaudiitoritega konkureerivad töökohad (1/15)		
	Riiklik poliitika (3/15)	Jätkusuutlikus	
	Sotsiaalne surve (4/15)		
	Ettevõtte poliitika – erinõuded hoonetele, süsteemidele, sõidukitele jmt (3)		
Võimalikult väike „jalajalg“ (5/15)			
Infovahetus ainult elektroone (1/15)			

Allikas: autori koostatud

## Summary

### FUTURE PERSPECTIVES OF THE ROLE OF THE INTERNAL AUDITOR IN ESTONIA

Apo Oja

Globalization, environmental and demographic change, and rapid technological development are leading to drastic changes in the economy and the labour market in the 21st century. The pace and frequency of change requires countries and organizations to be extremely responsive to market needs. In order to meet the needs of organizations, internal auditors need to be able to change the scope of their work and acquire new competencies as needed.

The aim of the master's thesis is to explain the future perspectives of the internal auditor's work in Estonia in a ten year perspective, focusing in more detail on the role and competencies of the internal auditor. In order to achieve the aim of the work, the following research tasks were set:

- Identify changes in the role of the internal auditor over time.
- Identify changes in the internal auditor's competencies over time and explain which competencies are considered important to today's internal auditor.
- Analyze the factors that affect the development of the role of the internal auditor and the competencies of the internal auditors, using the PESTLE analysis methodology.
- Explain the expectations for the role of the internal auditor and the required competencies in the future through the results of previous research and interviews with experts in the field of internal audit.
- Map the main scenarios for the role and competencies of the internal auditor.

The authors who have studied the field of internal audit believe that the retrospective function of internal audit, which internal auditors have historically had, must become a forward-looking function that raises awareness of what may go wrong and help management intervene before risks arise. The authors who have researched the topic of internal auditor competencies have concluded that there are certain competencies that are common among successful internal auditors. These are honesty, passion, work ethic, curiosity, creativity, initiative and flexibility.

The methodology of the master's thesis is the preparation of scenarios and the methods are document analysis and semi-structured interviews. The method of analysis was qualitative content analysis, more narrowly focused content analysis.

The document analysis revealed that significant changes in the field of internal audit in Estonia took place primarily in the years 2000-2010. In Estonian legislation, the scope of work of internal auditors and the requirements for competencies receive some treatment, but this is general.

Estonian employers value the knowledge and skills related to the basic competencies of internal auditors, but a professional certificate is often not required when hiring an internal auditor.

The automation of the work of the internal auditors and the competencies required for the internal auditors were defined as axes in the preparation of the scenarios. Based on these, four possible development scenarios were described:

- The specialization scenario is driven by the addition of regulatory requirements and the inaccuracy of regulations. Managers expect internal auditors to ensure that new issues are addressed in a timely and appropriate manner.
- The multi-faceted scenario indicates that the future lies with multi-faceted internal auditors who can advise the managers. Due to the complexity and automation of systems, internal auditors cannot specialize but must be multi-talented.
- In the manual scenario, the importance of automation will increase, but the computer will not audit itself. Internal auditors must be competent to describe the control parameters to the computer.
- The automation scenario indicates that the rapid development of technology will lead to the automation of processes, and thus the most important task for internal auditors is to assess how the systems work. The internal auditor must acquire the ability to look ahead to prevent adverse events.

In summary, the most likely future scenario is considered to be an internal auditor with extensive knowledge, working in a highly automated environment. There may also be some specialization in internal auditors in large companies. In all cases, understanding the company's field of activity comes at a price, as it is difficult to push into the algorithm. The share of automation will increase significantly, but the internal audit function will always need a person, because only a person can give assessments.

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Apo Oja, annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) minu loodud teose Siseaudiitori rolli tulevikuperspektiivid Eestis, mille juhendaja on kvalitatiivuuringu kaasprofessor Eneli Kindsiko, PhD, reprodutseerimiseks eesmärgiga seda säilitada, sealhulgas lisada digitaalarhiivi DSpace kuni autoriõiguse kehtivuse lõppemiseni.

Annan Tartu Ülikoolile loa teha punktis 1 nimetatud teos üldsusele kättesaadavaks Tartu Ülikooli veebikeskkonna, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace kaudu Creative Commons'i litsentsiga CC BY NC ND 3.0, mis lubab autorile viidates teost reprodutseerida, levitada ja üldsusele suunata ning keelab luua tuletatud teost ja kasutada teost ärieesmärgil, kuni autoriõiguse kehtivuse lõppemiseni.

Olen teadlik, et punktides 1 ja 2 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.

Kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei riku ma teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse õigusaktidest tulenevaid õigusi.

*Apo Oja*  
*13.01.2022*