



RAHANDUSMINISTEERIUM

**Avalik-õigusliku Audiitorkogu ja audiitortegevuse järelevalve korralduse
otstarbekuse ja eesmärgipärasuse analüüs
2017. aastal jõustunud audiitortegevuse seaduse muudatuste järgelt**

Detsember 2022

Sisukord

Analüüsi eesmärk.....	3
1. KEHTIVA JÄRELEVALVEALASE REGULATSIOONI ANALÜÜS.....	5
1.1 JÄRELEVALVELISED ÜLESANDED JA RESSURSID	5
1.2 RISKID	11
1.3 ESILEKERKINUD PROBLEEMID	15
1.4 VAHEKOKKUVÕTE.....	19
2. AUDIITORTEGEVUSE JÄRELEVALVE KORRALDUSE ALTERNATIIVID.....	21
2.1 VÕIMALIKUD ALTERNATIIVID	21
2.2 VAHEKOKKUVÕTE.....	23
3. ANALÜÜSI KOKKUVÕTE.....	23

Analüüsi eesmärk

Analüüsi eesmärk tuleneb audiitortegevuse seaduse (edaspidi *AudS*) paragrahvist 185², mille kohaselt pidi Rahandusministeerium 2019. aasta 1. juuliks analüüsima *AudS* 8. peatükis sätestatud avalik-õigusliku Audiitorkogu ja 9. peatükis sätestatud avalikes huvides teostatava järelevalve alase regulatsiooni rakendamise otstarbekust ja eesmärgipärasust ning vajaduse korral esitama ettepanekud õigusaktide muutmiseks.

2010. aastal kehtima hakanud audiitortegevuse seadusega loodi nn *monitored peer review* põhimõttel toimiv kolmetasandiline järelevalvesüsteem, milles kaks esimest tasandit moodustasid Audiitorkogu organid – juhatus ja järelevalvenõukogu (edaspidi *AJN*) - ning kolmanda tasandi Rahandusministeerium.

Juhatus teostas kutseühendusesiseseid kvaliteedikontrolle, viis läbi distsiplinaarmenetlusi ning tegi ettepanekuid Rahandusministeeriumile vandeaudiitorite ja audiitorühingute tegevusloa peatamiseks või lõpetamiseks, samuti korraldas kutsetegevuse alast jätkuõpet.

AJN teostas järelevalvet juhatuse tegevuse üle kutseühendusesiseste kvaliteedikontrollide ja distsiplinaarmenetluste läbiviimisel ning kinnitas viidatud menetluste korrad ja kutsetegevuse standardid, aga ka kutseksamite tulemused.

Rahandusministeeriumi pädevusse kuulus Audiitorkogu kui avalik-õigusliku korporatsiooni üle riikliku ja haldusjärelevalve teostamine, samuti vandeaudiitori kutsete ja tegevuslubade andmine ja võtmine ning väärteomenetluste läbiviimine.

Sellise lahenduse plussidena nähti audiitorite vahetut kaasatust järelevalve- ja otsustusprotsessi, mis pidi tagama parima sõltumatuse ning kompetentsi sümbioosi ning looma sünergilise efektina täiendavat kompetentsi ka Rahandusministeeriumile ning võimalust jagada järelevalvega seotud kulusid riigi ja kutse esindajate vahel. Sõltumatute audiitorite järelevalve allutamine otse valitsusasutusele, ilma kutse protsessidesse kaasamiseta, loonuks toonase eelnõu koostajate hinnangul arusaamatu pretsedendi, mis võinuks viia sõltumatu kutse olemasolu lõppemiseni ja muuta eraõiguslikud sõltumatud audiitorid riiklikeks revidentideks.

Täna kehtiv järelevalvealane regulatsioon kehtestati eelnõuga 409 SE, mis algatati Eesti õiguse vastavusse viimiseks Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiviga 2014/56/EL, millega muudeti direktiivi 2006/43/EÜ, mis käsitleb raamatupidamise aastaaruannete ja konsolideeritud raamatupidamise aastaaruannete kohustuslikku auditit.

Direktiivist tulenevalt pidi iga liikmesriik audiitorite järelevalve läbipaistvuse suurendamiseks määrama vannutatud audiitorite ja audiitorühingute järelevalve eest vastutavaks ühe asutuse. Seetõttu anti vandeaudiitorite tunnustamise ning tegevuslubade andmisega seotud ülesanded, mida varem täitis Rahandusministeerium, üle *AJN*-i pädevusse. Ühtlasi asendati *AJN*-i senine kontrollifunktsioon auditite kvaliteedi tagamise kontrollides ning distsiplinaarmenetlustes nende vahetu läbiviimise funktsiooniga. Nimetatud muudatustega seoses kohandati ka järelevalve rahastamise põhimõtteid.

Esmane analüüs viidi läbi perioodi 01.09.2017 kuni 31.03.2019 osas ning see valmis seaduses ettenähtud tähtajaks 01.07.2019. Üldine seisukoht oli, et järelevalve ülesehituse muutuste otstarbekusele ja eesmärgipärasusele ei saanud tollel hetkel veel ammendavat hinnangut anda, kuna uue süsteemi rakendamise periood on olnud võrdlemisi lühike (vaid üks kvaliteedikontrolli periood oli lõppenud ning teine oli pooleli).

Analüüsi koostajad olid 2019. aastal seisukohal, et järelevalve põhimõtteliselt toimib ja akuutset vajadust audiitortegevuse järelevalvet reguleerivate õigusaktide muutmiseks järelevalve ülesehituse osas ei olnud ilmnenud. Kui seadus ei reguleeri mingit konkreetset teemat või see on üldsõnalisemalt reguleeritud, siis on need kohad, kus saab leida sobivad lahendused läbi Audiitorkogu sisese koostöö, suhtluse ja praktikate edasiarendamise. Nägime lahendusena, et uue süsteemi esmase rakendamise järgselt erinevate osapoolt poolt välja toodud võimalikud probleemkohad saavad Audiitorkogu organite poolt analüüsitud. Seejärel viiakse vajadusel asjakohastesse kehtivatesse kordadesse ja praktikatesse sisse vastavasisulised täiendused ning seda koos kohase tagasiside ja kommunikatsiooniga.

Rahandusministeerium on järjepidevalt jälginud ning arutada võtnud teemasid, mis puudutavad vandeaudiitorite järelevalvet ja selle korraldust, sh käesolevas analüüsis esile kerkinud probleemide lahendamist ning võimalike riskide realiseerumist.

2019. aastal valminud analüüs jäi valitsuse vahetumisega lõplikult kinnitamata. Selleks, et seaduses sätestatud kohustus saaks siiski täidetud, otsustasime analüüsi jätkata. Analüüsi uuendamisel oleme lisaks esialgsele perioodile kahel korral olukorda kaardistanud ning kogu vaadeldav periood on 01.07.2017 kuni 30.09.2022.

Käesolevas analüüsis hinnatakse kehtiva järelevalvealase regulatsiooni eesmärgipärasust läbi:

- esile kerkinud järelevalveliste probleemide;
- kehtiva järelevalvekorralduse riskide ja nende realiseerumise;

ja otstarbekust läbi:

- järelevalveliste ressursside kasutamise tulemuslikkuse ja tõhususe.

Järelevalveliste ressursside kasutamise tulemuslikkuse ja tõhususe juures vaatame järelevalve raamistiku muutmise käigus eeldatud mõjusid:

- menetlusprotsesside aja lühenemine (vt Uurimis-, kaebuse ja distsiplinaarmenetlused);
- väiksemad järelevalve kulud (vt Järelevalvega seotud kulud);
- vähenenud halduskoormus (vt Järelevalvega seotud kulud).

Analüüsi põhjal antakse hinnang vastavalt AudS paragrahvile 185² ning vajadusel tehakse vastavasisulised ettepanekud.

Analüüsi on koostanud Rahandusministeeriumi rahandusteabe poliitika osakond (edaspidi RTPO).

1. KEHTIVA JÄRELEVALVEALASE REGULATSIOONI ANALÜÜS

1.1 JÄRELEVALVELISED ÜLESANDED JA RESSURSID

Alates 01. septembrist 2017 on Rahandusministeeriumi järelevalvega seotud ülesanneteks korraldada audiitortevuse registri pidamist ning teostada haldusjärelevalvet Audiitorkogu üle. Samuti on Rahandusministeeriumi pädevuses jätkuvalt AudSis sätestatud väärtegade kohtuväline menetlemine¹.

Rahandusministeeriumi vabastamine kutsete ja tegevuslubade andmise ja kehtetuks tunnistamisega seotud ülesannetest ning ühtlasi nendega seotud kohtuvaidluste pidamisest, on vähendanud rahandusteabe poliitikaosakonna koormust ligikaudu 0,5 töökoha võrra.

Auditortevuse registri arendusteks ja kasutajatoeks on jätkuvalt vajalik hinnanguliselt 0,4 RTPO töökohta.

Juhatus on vähemalt kolmeliikmeline Audiitorkogu alaliselt tegutsev organ, mis korraldab Audiitorkogu tegevust Audiitorkogu seaduslike ja põhikirjaliste eesmärkide saavutamiseks. Juhatus valitseb Audiitorkogu vara, korraldab raamatupidamist ja koostab majandusaasta aruande.

Kuni 2017. aasta septembrini viis juhatus vahetult läbi vandeaudiitorite ülest järelevalvet, sh kvaliteedikontrolle ja distsiplinaarmenetlusi, seejärel anti need funktsioonid üle järelevalvenõukogule. Järelevalve alal jäi juhatuse pädevusse viia läbi vandeaudiitorite täiendusõpet ja otsustada täiendusõppe tunnustamine. Lisaks sellele on juhatuse ülesandeks töötada välja kutseeksami programm, -kord, -küsimused ja näidisvastused, samuti audiitortevusega seotud soovitusel ja juhendid ning rahvusvaheliste standardite tõlked. Samuti ka koostöö korraldamine teadusasutuste ja ülikoolidega.

Juhatus tegevust rahastatakse vandeaudiitori liikmemaksust (50–100 eurot vandeaudiitori kohta) ning tegevusloamaksust (0,3–0,8% audiitorettevõtjate osutatud audiitorteenuste müügitulust).

AJN-i ülesanded on detailselt kirjeldatud AudS §-s 124. Kokkuvõtlikult on need järgnevad:

- vandeaudiitori kutsete ja audiitorettevõtja tegevuslubade andmine ja võtmine, sh kutseeksami korraldamine ja kutseksamiküsimuste kinnitamine;
- vandeaudiitori kutsetevõtte standardite heakskiitmine;
- järelevalve vandeaudiitorite täiendõppe korralduse üle;
- audiitorteenuse kvaliteedi kontroll;
- uurimis- ja distsiplinaarmenetluste läbiviimine;
- koostöö teiste riikide järelevalveasutustega, sh osalemine CEAOB (Euroopa audiitorite järelevalveasutuste komitee) töös.

Hiljemalt iga aasta 15. oktoobriks koostab ja avaldab AJN aastaraamatu, milles avaldatakse järelevalvenõukogu tööplaanid ja tegevus ning selle tulemused².

Järelevalvenõukogu uuendatud koosseisu kuulub alates 06.10.2022 esimees ja kuus lihtliiget. Liikmed nimetab ametisse rahandusminister. Sealjuures teevad Riigikontroll, Justiitsministeerium ja Finantsinspeksioon igaüks ettepaneku ühe liikme ametisse nimetamise kohta. Järelevalvenõukogu otsuste ettevalmistamise ja rakendamiseks oli vaadeldaval perioodil lõpus hõivatud kaks töötajat, mõlemad vandeaudiitorit kogemusega, lisaks ka üks administratiivtöö spetsialist. Augustis 2022 lisandus kolmas vandeaudiitorist kvaliteedikontrolli spetsialist. Analüüsi koostamise perioodil on

¹ Vastava ettepaneku on AJN AudS kehtivuse jooksul teinud kahel korral.

² Kätesaadavad aadressil <https://ajn.ee/aastaraamat>

töötajate arv varieerunud ühest kuni neljani. Lisaks tegutseb AJN-i juures 8-liikmeline eksamikomisjon, kelle ülesandeks on kutseksamite vastuvõtmine.

Audiitorkogu erinevate organite ja riigi vastutuse jagunemine on sätestatud AudS § 128 ja 129². AJN on haldusorgan haldusmenetluse seaduse §-i 8 tähenduses ning AJN-i poolt riikliku järelevalve (vastavalt AudS § 121 lõigetele 1-2 ja 9¹ üksnes avalikes huvides) teostamisel järelevalvesubjektidele õigusvastaselt tekitatud kahju (nt põhjendamatu tegevusloa kehtetaks tunnistamisega tekitatav kahju) kuulub hüvitamisele riigivastutuse seaduse (RvastS) kohaselt ning selle hüvitab riik, mitte Audiitorkogu. AJN-i esimehe ja AJN-i liikmete regressvastutus on kehtestatud AudS § 129².

AJN-i tegevuse väljundid perioodil 01.07.2017-30.09.2022

Tegevuse korraldus

	17/18	18/19	19/20	20/21	21/22
Koosolekuid (e-lisahääletus)	21(2)	21(1)	25	19(9)	26(2)
Otsuseid	NA	129	119	96	77

Regulatsiooni muudatused

2017/18	
Distsiplinaarmenetluse kord	
Kaebuste menetlemise ja uurimise kord	
Kvaliteedikontrolli kord	Suurema uuendusena tehti senine kolmeastmeline hinnanguskaala („roheline“ - audiitorteenuse kvaliteet vastab nõuetele, „kollane“ - audiitorteenuse kvaliteedis esinesid vähemolulised puudused, täiustamine nõutav ja „punane“ - audiitorteenuse kvaliteet ei vasta nõuetele, oluline täiustamine nõutav) neljaastmeliseks (lisati „oranž“ - audiitorteenuse kvaliteedis esinesid olulised puudused, täiustamine nõutav), et tagada selgem eristumine audiitorettevõtete kvaliteedis.
2019/20	
Kvaliteedikontrolli standardi ja eetikakoodeksi kontroll-leht	Normide täpsustamine
Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 540 (muudetud)	IFAC poolt tehtud muudatused
Kutseliste arvestusekspertide eetikakoodeks (Eesti) (sh sõltumatuse standardid)	IFAC poolt tehtud muudatused
2020/21	
Distsiplinaarmenetluse kord	Normide täpsustamine
Kaebuste menetlemise ja uurimise kord	Normide täpsustamine
Kvaliteedikontrolli kord (sh Lisa 1 ja Lisa 2)	Normide täpsustamine, hinnanguskaala nimetuste täpsustamine
Arhiveerimise juhendmaterjal	Audiitorkogu metodoloogiakomisjoni koostatud parimale praktikale tuginev juhendmaterjal audiitori töövõtude archiveerimiseks (kasutusel neli viimast aastat)
2021/22	Regulatsiooni muudatusi ei olnud

Eksam

	17/18	18/19	19/20	20/21	21/22
Eksameid	140	195	156	211	162
Sooritanute %	70	72	66	75	71

Järelevalvenõukogu koostöös juhatusega on viiel korral uuendanud ja muutnud eksamiküsimusi.

Kutse ja tegevusluba

Vandeaudiitori kutset ja avaliku sektori vandeaudiitori kutsetaset on antud ning ära võetud (sh taotluse alusel kui rikkumiste tõttu) järgnevalt:

	17/18	18/19	19/20	20/21	21/22
Uued kutset	10	11	10	14	13
Uued avaliku sektori kutsetasemed	3	4	5	5	1
Kutseid ära võetud	6	12	13	11	10

Tegevuslube puudutavad tegevused on järgnevad:

	17/18	18/19	19/20	20/21	21/22
Antud	6	4	2	3	4
Lõpetatud	5	11	7	6	5
Peatatud	3	2	-	-	-

Korraline kvaliteedikontroll

	17/18	18/19	19/20	20/21	21/22
Roheline	9	6	11	9	10
Kollane	6	8	12	14	8
Oranž	7	11	7	4	11
Punane	6	6	2	4	4
Lõpetamata/Läbimata/Tegevusluba kehtetu	1	-	1	-	2
Kokku	29	31	33	31	35
Kaalutud keskmine*	2,4	2,5	2,2	2,1	2,3

*Arvutamisel antud järgmised kaalud: roheline – 1, kollane – 2, oranž -3, punane – 4.

Seisuga 30.06.2022 on 88% audiitorettevõtjatest läbinud viimase kvaliteedikontrolli kas kollase või rohelise tulemusega (30.06.2018 90%) ning need audiitorettevõtjad genereerisid ka 94% (90% perioodil 17/18) audiitorteenuste turu mahust rahaliselt.

30.06.2021 seisuga kollase või rohelise tulemusega audiitorettevõtjad teostasid audiitorkontrolli Eesti ettevõtete osas, kattes 98 % audiitorkontrolli kohustusega ettevõtete müügitulust, 99% varadest ning 98% töötajatest (äriregistri 2020. aasta majandusaasta aruannete andmete põhjal³).

Eelneva statistika põhjal on võimalik väita, et Eesti audiitorettevõtjate kvaliteet on olulises osas kas hea või väga hea. Probleemse kvaliteediga audiitorettevõtjad on järelevalve iga-aastase tähelepanu all ning nende arv on aastatega vähenenud kas kvaliteedi paranemise või kutsesest lahkumise läbi.

Erakorraline kvaliteedikontroll

2017. aastal alustati erakorraliste kvaliteedikontrollidega erinevatel avaliku huvi seisukohast olulistel teemadel.

Esimesena kontrolliti 2018. aastal arhiveerimisnõuete järgimise kohustust, mille raames kontrolliti 20 audiitorettevõtjat. Tulemused olid head ja näitasid, et arhiveerimisnõudeid peasjalikult järgitakse.

2019. aastal viidi läbi erakorraline kvaliteedikontroll eesmärgiga kontrollida, kas audiitorettevõtjad on kõrgendatud rahapesuriskiga klientidele osutanud audiitorteenust. Kontrolliti 6 töövõttu ja 5 audiitorettevõtjat. Rikkumisi ei tuvastatud kahe töövõtu kontrollimisel. Kolme töövõtu teostamisel tuvastas AJN väiksemad rikkumised ning ühe töövõtu puhul olid rikkumised olulised.

2020. aastal viis AJN läbi uurimismenetluse audiitorettevõtja tegevusaruandes raporteeritud tulude klassifitseerimise õigsuse kontrollimiseks. Uurimismenetluse tulemusel AJN tegevusaruannete tulude klassifitseerimisel olulisi eksimusi ei tuvastanud. Küll aga tuvastati uurimise käigus, et audiitorettevõtjad tõlgendavad erinevalt Tegevusaruande ja läbipaistvusaruande koostamise, esitamise ja avaldamise korda, mille osas tehti ettepanek Audiitorkogu juhatusele korra ülevaatamiseks ning parendamiseks.

Kõikidel neil perioodidel ja ka jooksval tegevusperioodil kontrolliti lisaks väljaspool korralist kvaliteedikontrolli:

- 1) Täiendusõppe kohustuse täitmise vastavust eelkõige AudS § 42 lõigetes 3 ja 4 sätestatud nõuetele.
- 2) Tegevusaruande esitamise tähtaegsust vastavalt AudS § 157 lõikes 1 sätestatud nõudele.

Uurimis-, kaebuse ja distsiplinaarmenetlused

Perioodi jooksul läbiviidud menetlused ja nende tulemused:

	17/18	18/19	19/20	20/21	21/22
Uurimismenetlus	7	4	8	4	3
Kaebusemenetlus	1	-	-	1	2
Distsiplinaarmenetlusi alustatud	15	22	11	7	9
Distsiplinaarmenetlusi lõpetatud	10	22	11	5	12
Kutse äravõtmine	1	-	3	-	1
Rahatrahv	5	8	9	5	9
Täiendavaleksamile saatmine	-	1	-	-	2
Noomitus	1	3	5	-	1

³Registrite ja Infosüsteemide Keskuse esitatud andmete põhjal. 30.09.2022 seisuga on 2021. aasta vastav esituse protsent vähem kui 70%, mistõttu on andmed viimase perioodi kohta välja toomata.

Karistust ei määratud	-	7	4	-	2
Pooleliolevad kohtuvaidlused	5	7	6	5	3
Võidetud	2	3	5	2	1
Kaotatud	0	0	0	1	3
Kohtuvaie tagastatud	-	1	-	-	-
Kohtuvaie rahuldamata	-	1	1	2	-

Eelpool toodud kohtupraktika näitab, et kohtuvaidlusi on aastate jooksul enam-vähem sama palju. Kui varasemalt jõudsid kohtud järelevalvega samadele järeldestele, siis 2022. aastal on Riigikohus kahel juhul vastupidiselt maakohtu ja ringkonnakohtu otsustele tühistanud AJN-i otsused (vt 1.3 esilekerkinud probleemid, punkt 8). 2021.a. kaotatud kohtuvaidluses ei olnud AJN otseselt osaline. Vandeaudiitori kutse võttis ära Rahandusministeerium ning kohtu arvates ei olnud kutse äravõtmise käskkiri küllaldaselt põhjendatud. Nende kõigi kaasuste puhul kohus sisulisi, vandeaudiitori poolt läbiviidud rikkumisi ei hinnanud.

Igal aastal on distsiplinaarmenetluste seas olnud ka vähemalt üks menetlus, mis on puudutanud ettevõtet, kes kuuluvad Eesti kuue suurima audiitorettevõtja hulka. Kolmel juhul on see lõpetatud rahatrahviga, ühe puhul toimus kohtuvaidlus kuni Riigikohtuni, mille tulemusena AJN-i otsus tühistati.

Audiitortevõtmise seaduse muutmise eesmärgiks oli lihtsustada ja lühendada menetlusprotsesse, eeskätt tuvastatud rikkumistega seonduvaid. Varasema, kolmetasandilise järelevalvesüsteemi äärmuslikumaid probleeme ilmestab järgmine kaasus: aprillis 2015 esitati juhatusele vandeaudiitori tegevuse kohta kaebus. Selle põhjal alustatud uurimine viis distsiplinaarmenetluseni, mille juhatus lõpetas jaanuaris 2016 ilma karistust kohaldamata. Aprillis 2016 otsustas AJN peale distsiplinaarmenetluse asjaoludega tutvumist alustada omapoolset uurimismenetlust, mille tagajärjel esitati septembris 2016 rahandusministrile vandeaudiitorilt kutse äravõtmise ettepanek. Rahandusminister andis vastava käskkirja veebruaris 2017. Kokku viidi läbi 4 menetlust 22 kuu jooksul.

Võrdluseks, pärast järelevalvefunktsiooni koondamist AJN-i tõi septembris 2017 AJN-ile vandeaudiitori tegevuse kohta esitatud kaebus kaasa uurimise ja kutse äravõtmise otsuse, mille AJN tegi märtsis 2018 (kokku 1 menetlus 6 kuu jooksul). Perioodil 2019/20, kahe distsiplinaarmenetluse puhul, kus vandeaudiitorilt võeti ära ka kutse, menetluse pikkus ühel juhul 4,5 kuud, teisel juhul 6 kuud. Perioodil 2021/22 kahe eri distsiplinaarmenetluse pikkuseks 4 kuud ja 7 kuud. Nende puhul vandeaudiitoritelt kutset ära ei võetud, kuid esines ka juhtum, kus uurimismenetluse põhjal tuvastatud eriti suurte rikkumiste tõttu tehti koheselt otsus kutse ja tegevusluba ära võtta.

Märkimist vajab, et sellised menetlused ei ole üldjuhul võrreldavad ning on mõjutatud erinevatest asjaoludest: menetlusaluse isiku koostöö (vastuväited, taandused või menetluse pikendamise avaldused), töörühma täiendava töö maht ning töörühma ajaressurss (näiteks samaaegsed konkreetsete tähtaegadega korralised kvaliteedikontrollid). Samas viib seda läbi sama organ, mis elimineerib vajaduse erinevate inimeste ja organite informeerimiseks, asjaoludega tutvumiseks, otsuste tegemiseks, mis lisaks menetluse lühenemisele hoiab kokku nii inim- kui rahalist ressursi.

Toimiva järelevalve süsteemi korralise kvaliteedikontrolli olulised etapid ning konkreetsed tähtajad on toodud välja kvaliteedikontrolli korras.

Kui järgida korras ette antud tähtaegasid (eeldusel, et kasutatakse ära lubatud tähtaegade maksimum), saab jõuda kohapealse kvaliteedikontrolli algusest lõpliku otsuseni minimaalselt 56 päevaga eeldusel, et AJN-i koosolekud toimuvad 2 nädala tagant.

See kehtib rohelise kvaliteedikontrolli tulemuse puhul. Kui tegemist on kollase, oranži või punase tulemusega kvaliteedikontrolliga, siis lisandub täiendav etapp: otsuse eelnõu, selgituste andmine, arutelud AJN-is, mis pikendab menetlusaega minimaalselt ca 4 nädala jagu, takistuste tekkimisel aga rohkem.

Samas, on olnud kvaliteedikontrolle kus kohapealse kvaliteedikontrolli algusest lõpliku otsuseni AJN-is on jõutud kolme nädalaga. See eeldab kontrollitava kohest tagasisidet, kvaliteedikontroll on tähelepanekuteta ning AJN-i koosolek toimub nädala jooksul.

AJN-i järelevalveline info on kättesaadav koduleheküljel www.ajn.ee.

AJN-i väline kommunikatsioon

AJN on viinud läbi kaks järelevalve pärastlõuna seminari (30.08.2018, 17.09.2019), mille raames on selgitanud järelevalve tegemisi ning põhimõtteid ja tulemusi nii audiitoritele kui muudele huvitatud isikutele. 2020. aasta sügisesse planeeritud pärastlõuna seminar jäi seoses Covid-19 viiruse levikuga ära, kuid olulisim, ehk info eelmise perioodi järelevalve tähelepanekute osas avaldati AJN-i kodulehel. Iga aasta peale kvaliteedikontrolli nimekirja avalikustamist, toimub infotund kvaliteedikontrolli valitud audiitorettevõtjatele. Olulist infot kätkevad ka AJN-i aastaraamatud, mis on samuti kättesaadav AJN-i kodulehel. 2021. aastal alustas Audiitorkogu igakuise uudiskirja saatmist, milles audiitoritele vahendatakse ka AJN-i olulisi uudiseid.

Järelevalvega seotud tulud ja kulud

Järelevalvega seotud tulud ja kulud on olnud alates 2015. aastast järgmised (tuhanded eurod):

	15/16	16/17	17/18	18/19	19/20	20/21	21/22
Tulud AJN	212	152	478	442	427	298	362
Kulud AJN	199	170	256	296	353	386	391
sh tööjõulud	171	160	190	235	275	283	282
%	86%	94%	74%	79%	78%	73%	72%
Tulem AJN	13	-18	222	146	73	-88	-29

Perioodi tulud/kulud olid tasakaalus kuni 16/17. Sarnase tasakaalu leidmine kahe muutuva finantseerimisallika, kuluprognoside täpsuse (reaalsed kulud 64, 70, 88, 88, 95 % eelarvestatud kuludest) ning tekkinud reserve arvesse võttes, on ajas paranenud.

Peamised tulude ja kulude muutuste põhjused:

- 1) 2017/18 oli esimene periood peale järelevalve reformi ning auditi turumaht, mis on järelevalvetasu arvestuse aluseks, kujunes prognoositust suuremaks.
- 2) Perioodil 2018/19 teises pooles liitus AJN-ga täiendav järelevalve spetsialist. Töötajate värbamisel selgus turu oodatav palgatase, mis oli märkimisväärselt kõrgem AJN-i töötajate tasudest. See tingis palgade tõusu saavutamaks konkurentsivõimeline palgatasu kogunud töötajate hoidmiseks.
- 3) 2018/19 tulusid mõjutas väiksem riigieelarveline eraldis, mis vähendas tulusid ka kahel järgmisel perioodil.

- 4) Perioodi 2020/21 järelevalvetasu määramisel tehti teadlik valik - tulud planeeriti väiksemad kui kulud ning selle võrra kasutati reservidena kogunenud rahalisi vahendeid. Kulud kasvasid eelkõige sisse ostetavate teenuste näol. AJN-i tasud tõusid poolest aastast, samas lahkunud töötajatele koheselt asendust ei leitud, mistõttu palgakulu on eelmise perioodiga samal tasemel.
- 5) Ka perioodil 2021/22 planeeriti tulud väiksemad kui kulud. Kulud jäid eelmise perioodiga samasse suurusjärku.

Järelevalve toimimise kogukulu oli alates perioodist 2013/2014 suurusjärgus 300 000 eurot aastas. 2020. aastal võis näha järelevalve kulude kasvu eelpool nimetatud palgapoliitikast tulenevalt ning 2022. aastal see kasv jätkus osaliselt tingitud nii muudatustes AJN-i koosseisus ja tasustamises, kui ka vajadusest erinevaid teenuseid sisse osta. Näiteks sisse ostetavad õigusabiteenused, mida varasemalt ei olnud, kuna AJN-il oli oma jurist ning kohtus esindas AJN-i esimees. Samuti tekib vajadus mehitada kontrolli töörühmi vandeaudiitoritega, kuna AJN-il ei ole vajalikul määral kvaliteedikontrolli spetsialiste. Analüüsi koostamise ajaks küündisid järelevalve kulud pea 400 000 euroni aastas.

Tööjõukulu on läbi aastate olnud AJN-i kõige suurem kulu, olles enne 2017. aasta muudatusi ligi 90% kogu kuludest, kuid ka uue järelevalve korralduse tingimustes moodustab see 70-80%. Võrreldes varasemaga on lisandunud halduskulud ning muude sisse ostetavate teenuste kulu (standardite tõlked, uute eksamiküsimuste loomine, juriidilised teenused jm).

Tulenevalt järelevalvel olevatest konfidentsiaalsusnõuetest, on AJN kolinud juhatuses erinevatesse ruumidesse ning töötanud välja enda dokumendisüsteemi. Järelevalve kulud on kasvanud. Samas on Audiitorkogu kogukulud perioodi 2017/18 kuni 2019/20 lõikes jäänud ligikaudu samasse suurusjärku 500 – 600 000 eurot, kus nad on olnud perioodist 2013/14, seega ei ole realiseerunud kartus, et järelevalve ümberkorraldusega vandeaudiitorite kutse korraldamisega seonduvad tervikkulud kasvavad. Perioodil 2020/21 ja edasi võib ette näha eelkõige üldisest majandusolukorrast tulenevat kulude kasvu.

Järelevalvekorralduse muudatustega nähti ette kulude kokkuhoidu. Kui Audiitorkogu sees koondusid järelevalve kulud täielikult AJN-i, jäädes samaväärsele tasemele järgneval kolmel aastal, siis kokkuhoid tulenes eelkõige Rahandusministeeriumi inimressursi vabanemisest seoses korrapäraste järelevalveliste tegevustega. Järelevalvelisi tegevusi viiakse AJN-s läbi samal määral kui mitte rohkem (näiteks erakorralised kvaliteedikontrollid). Halduskoormuse muutumise osas saab järeldada sama. Halduskoormus on vähenenud selle osas, mis kaasnes kolme erineva organi omavahelise suhtluse ja menetluse asjaolude selgitamisega, oma seisukoha või otsuste tegemiseks.

1.2 RISKID

Kehtiva järelevalve korraldusega on seotud järgnevad identifitseeritavad riskid:

- 1) Risk on, et järelevalve esmane **töövõime sõltub vähestest võtmeisikutest** (AJN-i esimees ja töötajad). Neist enam kui ühe samaaegne haigestumine, ootamatu töölt lahkumine, eriti kui lahkub ainuke spetsiifiliste teadmistega spetsialist või uute töötajate leidmise keerukus või ka juhi osaline koormus kujutavad enesest märkimisväärset riski järelevalve tõhusale ja katkestusteta toimimisele ning organisatsiooni institutsionaalsele mälule. Nimetatud järjepidevus järelevalve olemusest arusaamiseks ning vastava keskkonna loomiseks ja hoidmiseks on äärmiselt oluline. Samuti ka see, et järelevalve koosneb erineva kogemuse ja taustaga inimestest, mis loob võimaluse nii järelevalve kui ka inimeste endi arenguks.

Teatud määral on seda riski võimalik maandada dokumendihalduse ja infovahetuse sisemiste protseduuride täiustamisega.

Riski realiseerumise tõenäosus on keskmine, kuid võimalik negatiivne mõju keskmine.

Risk on realiseerunud, kuid negatiivne mõju jäi keskmisest madalamaks.

- 2) Risk on, et **tugiteenuste ebaühtlane korraldus ja tase võib põhjustada ettenägematuid probleeme**. Järelevalvenõukogu raamatupidamist korraldab Audiitorkogu, ent funktsioonid nagu varahaldus, õigusnõustamine, IT, dokumendihaldus, personalitöö, avalikud suhted, hanked jne puuduvad või toimivad suuresti *ad hoc* põhimõttel. Eeskätt IT-lahenduste ja -turvalisuse osas ollakse sõltuvad erasektori teenusepakkujatest ning organisatsioonis puudub (praeguse mudeli ja rahastuse pinnalt) kompetents võimalike seotud riskide hindamiseks.

Võimalike infoturbe vms intsidentide realiseerumise tõenäosus on keskmine ning võimalik negatiivne mõju keskmine.

Risk ei ole realiseerunud.

- 3) Risk on, et - eriti suuremahulise ja keeruka või sektorispetsiifilise uurimismenetluse läbiviimiseks vm järelevalvelise kaasuse lahendamiseks - **napib järelevalvenõukogul inimressursse ja/või kompetentsi**.

Viidatud riskiga on regulatsiooni kujundamisel arvestatud ning selle maandamiseks on järelevalvenõukogu esimehel õigus värvata täiendavaid eksperte, sh osalise koormusega, tähtajaliselt, käsunduslepingu alusel vm paindlikus vormis. Vastavat võimekust aitab tagada ka likviidsuspuhver kohustusliku likviidsusreservi näol.

Olukord muutub omajagu keerulisemaks juhul, kui audiitoritele pannakse täiendavaid spetsiifilisi nõudmisi (näiteks IT, siseauditi või kestlikkuse aruandluse kontrollid). See omakorda tähendab, et neid töövõtte peab järelevalve kontrollima st kas omandama vastavad teadmised või need sisse ostma.

Praktikas on sõltumatute ja kompetentsete spetsialistide leidmine pigem keerukas, samuti ka kulukas.

Riski realiseerumise tõenäosus (st, et vajadusel ei suudeta vajalikku kompetentsi kaasata või kaasamise vajadust ära tunda) on keskmine, võimalik negatiivne mõju keskmine.

Risk ei ole realiseerunud.

- 4) Järelevalvenõukogu rahastatakse osaliselt riigieelarvelise eraldise kaudu, osaliselt aga audiitorettevõtjate poolt tasutavast järelevalvetasust, samuti laekuvad välja mõistetud rahalised distsiplinaarkaristused 2/3 ulatuses järelevalve eelarveossa.

Risk on, et majandus- ja kaasneva eelarve kriisi tingimustes võib **rahastus langeda ja järelevalve töövõime ohtu sattuda.**

Viidatud riskiga on regulatsiooni kujundamisel arvestatud. Järelevalve rahastusmudel on paindlik ja toetub erinevatele allikatele. Riski maandamiseks on seadusega ette nähtud kohustuslik likviidsusreserv, tagamaks järelevalve häireteta toimimine ka täiendava riigieelarvelise rahastuse ärajäämisel/vähenedes ning stagneeruva/väheneva auditi turu puhul. Eelarve konservatiivse planeerimisega on lisaks kogunenud täiendavaid finantsvahendeid.

Riski realiseerumise tõenäosus on keskmine, võimalik negatiivne mõju keskmine.

Risk ei ole realiseerunud.

- 5) Järelevalvenõukogu liikmed ja esimehe nimetab ning kutsub tagasi rahandusminister. Risk on see, et nimetamine on mõjutatud kas poliitilistest või huvigruppide huvidest tulenevalt nii, et **erahuvid kaaluvad avaliku huvi üle.**

Järelevalve regulatsiooni toimivust, sellist et järelevalveorgan saavutaks arvestatava positsiooni ning tema toimimine oleks kaitstud võimalike ohtude eest, on võimalik hinnata vaid pikema perioodi jooksul, et näha eri juhtimisstiilide kui ka erinevate poliitiliste suundade võimalikku mõju.

Viidatud riski regulatsioon teatud määral adresseerib - osad liikmekandidaadid esitatakse Riigikontrolli, Justiitsministeeriumi ja Finantsinspektsiooni ettepanekutega. Regulatsioon näeb nimetamisel ette ka mitmeid nõudeid AJN-i liikmetele, samas poliitilise tahte puhul võivad need jääda teisejärguliseks.

Riski realiseerumise tõenäosus on keskmine, võimalik negatiivne mõju suur.

Risk on realiseerunud, kuid sellega ei kaasnenud suurt negatiivset mõju.

- 6) AJN on osa kutseorganisatsioonist ning risk on see, et **kutse suudab mõjutada järelevalvelisi toiminguid, otsuseid ning inimesi, millega kaasneb sõltumatuse kadu.**

Kutse mõju all olev järelevalve ei ole sõltumatu, ei taga kutsetegevuse kvaliteeti ning ei täida oma avaliku huvi eesmärki. Sõltumatuse kadu võib vaadelda kahes aspektis, näiline sõltumatus ja mõtlemisviisi sõltumatus.

Järelevalve kutseorganisatsiooni sees tekitab küsimusi neis, kes väljaspool Audiitorkogu, sh väljapool Eestit, ei ole teadlikud meie järelevalve süsteemi ülesehitusest ning organite eraldamiseks tehtud toimingutest, mistõttu näiline sõltumatus on madal.

AJN-i ja juhatuse puhul, kuigi ühes organisatsioonis, on tegu siiski kahe vastandliku rolliga, järelevalve vs huvigrupi esindaja, mille seotus peab olema vähene. Koostöö peab olema väga konkreetnes raamis, nii et kutsel ei ole mingit mõju järelevalvele, seda nii sisuliselt kui ka näiliselt.

AJN-i puhul on tegu väikese järelevalve organiga, kuhu järelevalve toimingute täitmiseks kaasatakse kutse esindajaid, mis aga mõjutab sõltumatuse hinnangut. 2017. aasta järelevalve korralduse muutmisele eelneval perioodil võis täheldada, et kutse ei suutnud või ei saanud ise distsiplineerida oma liikmeid. Näiteks juba eelmise kümnendi algul esile kerkinud probleemse kvaliteediga audiitorid said edasi tegutseda ning kutsesest väljaarvamine või lahkumine toimus alles pärast järelevalve ümberkorraldusi 2017. aastal. AJN oma väiksuses on mõjutatav järelevalvatavate poolt, kes on valinud survestamiseks erinevaid vahendeid (näiteks ähvardavad kõned nii AJN-i töötajatele, juhile kui kaasatavatele ekspertidele; AJN-i töötajate isikuline kritiseerimine sotsiaalmeedias jm).

Järelevalve saab muutuda tugevaks oma järjepideva tegevuse põhjal. Kui siiani on põhirõhk olnud üksikaudiitoritel ja väiksematel audiitorettevõtjatel ning auditi kvaliteedi ühtlustamisel, siis on ootuspärane, et järelevalve ajas ka muutub. Tugevama ning teadlikumana, peaks tema fookus olema suunatud avaliku huvi üksuste audiitoritele. Kuus suuremat audiitorfirmat moodustavad ligi poole kindlustandvate teenuste turumahust ning neil on nii valdkondlikke teadmisi, inimressursse kui ka finantsvõimekust mõjutamaks nii valdkonna arengut kui ka järelevalve tegevust. Suuremat tähelepanu avaliku huvi üksuste audiitorettevõtjate järelevalvelistes tegevustes me aga veel täheldanud ei ole.

Regulatsiooni kujundamisel nähti ette selle riski maandamiseks mitmeid nõudeid, samuti tegi AJN mitmeid otsuseid, et luua nõ järelevalve vaakum Audiitorkogu sees (eraldi kontor, andmehaldussüsteem, oma infokanal). Kui 2019. aastal oli analüüsi koostajate sõnumiks leida AJN-le töötav kommunikatsioonilahendus juhatusega, siis 2021. aastaks oli see muutunud - suhtlus peab olema konkreetnes raamis, formaalne ning läbipaistev. Sõltumatuse olemasolu või selle kadu on keeruline hinnata. Sekkumata otseselt järelevalve tegevusse, ei ole analüüsi koostajatel võimalik hinnata mõtlemisviisi sõltumatust. Poliitikakujundajatena tekkis analüüsi koostajatel küll küsimusi järelevalve näilise sõltumatuse osas järelevalve juhi vahetumisel, kuid need kartused ei ole realiseerunud.

Riski realiseerumise tõenäosus on keskmine, võimalik negatiivne mõju suur.

Risk on realiseerunud, kuid sellega ei kaasnenud suurt negatiivset mõju.

- 7) Risk on, et järelevalve läbiviimise aluseks olev haldusmenetluse seaduse nõuete järelevalve menetlustes rakendamine ei ole küllaldane, mille tulemuseks on AJN-i otsuste tühistamine kohtus, ebapädevate audiitorite kutsesse naasmine ja riigivastutusega kaasnevad kulud.

Riski realiseerumise tõenäosus on keskmine, võimalik negatiivne mõju suur.

Risk on realiseerunud, kaasnenud mõju on olnud keskmine.

1.3 ESILEKERKINUD PROBLEEMID

Kui punktis 1.2 kirjeldasime kehtiva õigusraamistikuga kaasnevaid riske ning nende võimalikku mõju, siis järgnevalt ülevaade analüüsitava perioodil esile kerkinud probleemidest.

Perioodil 2017 kuni 2020 käivitus audiitortevuse järelevalve reform märkimisväärsete probleemideta, mis oleks vajanud õigusloomelist sekkumist. Algselt kerkisid esile, mh õigusselguse aspektist, punktides 1-4 kirjeldatud teemad. Analüüsi uuendamisel 2021. aasta algul lisandusid teemad punktides 5-7. Sügisel 2022 on tõstatunud teema punktis 8.

2017-2020 avaldunud probleemid:

1. Audiitortevuse seadus jääb üldsõnaliseks osas, mis puudutab erinevate Audiitorkogu organite ligipääsuõigust audiitortevuse registris, sh tegevusaruannetes, sisalduvale infole. See põhjustas vaidlusi Rahandusministeeriumi kui registri vastutava töötleja ning järelevalvenõukogu ja juhatuse vahel. Tegevusaruannetes esitatakse nii infot, mille suhtes juhatusel on selge ja õigustatud teadmiskvajadus, kui ka infot, mis on iseloomult järelevalveline ja mille avaldamine juhatusel võib potentsiaalselt põhjustada konkurentsimoonusi. 2020. aasta märtsiks valminud audiitortevuse registri ja portaali arendus nägi ette erinevate kasutajate rollide ja privileegide haldamise võimalused, seega on analüüsi uuendamise ajaks vastavat infot võimalik jagada mõlema osapoolega vastavalt nende pädevustele ning probleem on saanud lahenduse.
2. Järelevalve töö pälvis järelevalve AJN-i koondumise järel teatavat kriitikat vandeaudiitoritelt. Juhatusel antud tagasisides hinnati AJN-i audiitoritele suunatud kommunikatsiooni tihti napiks või hilinenuks. Küsimuse alla seati kvaliteedikontrollide läbiviimise meetodika ajakohasus, hindamiskriteeriumide läbipaistvus ja kogu protsessi läbiviimisega seotud ajakulu mõistlikkus. Samuti peeti problemaatiliseks pikaajalise tegevaudiitori kogemusega isikute puudumist AJN-i koosseisus, mis põhjustab kahtlusi AJN-i võimes vandeaudiitorite tehtavaid kutsealaseid otsustusi alati õiglaselt hinnata.

Analüüsi koostajate hinnang oli, et taolised järelevalvekorralduslikud küsimused peaks leidma lahenduse esmajoones Audiitorkogu sees. Ei kohtud, Rahandusministeerium ega muud välised osapooled ei oma nii häid kutsetevusealaseid teadmisi või spetsialiste kui need on kutseühenduses endas. Samuti oleks see lahendus kiirem ja efektiivsem. Esmatähtis on järelevalve toimimise tulemuslikkus. Selle korraldamisel on oluline püüelda lisaks ka selle poole, et see oleks järelevalvatavatele mugav ja võimalikult väikese seonduva halduskoormusega. AJN-i kommunikatsioon on suurenenud. Järelevalve protsessi läbiviimise ajakulu on mõistlik eeldusel, et järelevalvatava töö kvaliteet on hea ning ta teeb koostööd järelevalvaga. Rahandusministeerium peab oluliseks audiitortevuse ja õiguslaste kompetentside tasakaalu hoidmist läbi AJN-i liikmete teadmiste ja kogemuste. Keerukamate otsuste puhul taandub küsimus sageli seaduste ja muude regulatsioonide järgimisele, mistõttu järelevalve peab omama väga häid juriidilisi teadmisi. Seetõttu on analüüsi koostajad ka kriitilised otsuse osas, et AJN-l ei ole käesoleva analüüsi valmimise ajaks enam

organisatsioonisisest juristi (vt 2022 avaldunud probleemid). Rahandusministeerium on teinud ka muudatusi AJN-i liikmete seas 2021. aastal ning kaasatud on varasema pikaajalise tegevaudiitori kogemusega isik, lisaks sama taustaga uuele juhile.

3. AudS § 121 sätestab, et AJN viib läbi riiklikku ja Audiitorkogu sisest järelevalvet, loetledes ka selle käigus läbiviidavad tegevused: kvaliteedikontroll, kaebuste menetlemine, uurimine, ettekirjutuste tegemine, distsiplinaarmenetluse läbiviimine jne. Kõik need tegevused on seotud kas õiguste haldamise või kontrolli teostamisega. Oma töö käigus aga omandab järelevalve lisaks faktidele ka tunnetuse, millised on vandeaudiitorite oskused ning teadmised, millistes valdkondades tugevad, millistes nõrgad. Seda teadmist ei ole kontrolltegevuse välistel osapooltel lihtsate tegevustega võimalik omandada. Juhatus, kelle ülesandeks on täiendusõppe korraldamine, tunneb vajadust, et AJN jagaks oma teadmust, milliste teemade osas on vaja vandeaudiitoreid koolitada. On tõstatatud ka küsimus, kas AJN-i tegevus võiks olla ennetav ning omada rolli kutse arengus. Tähelepanuta seejuures ei saa jätta järelevalveliste tegevustega kaasnevaid piiranguid ning inim- ja rahalist ressursi.

Analüüsi koostajate hinnangul on taolise AJN-i poolse tagasiside andmine vajalik ning ka AJN on teemat tähtsustanud. 2018. ja 2019. aastal toimunud AJN-i pärastlõuna seminaridel anti nii vandeaudiitoritele kui ka juhatusele ülevaade järelevalve käigus tõstatunud teemadest ning need on kättesaadavad AJN-i kodulehel. Tervisekriisi aastatel pärastlõuna seminari ei ole toimunud. Küll aga korraldatakse iga-aastaselt infotund kõigile perioodi kvaliteedikontrolli valimisse osutunud audiitorettevõtjatele.

2020.a. esitas AJN Audiitorkogu juhatusele 2019/20 läbiviidud kvaliteedikontrollide tähelepanekute pinnalt oma ettepanekud perioodi 2020/21 täiendusõppe plaani koostamiseks. AJN-i ülevaate põhjal on koolituskavas osaliselt adresseeritud teemasid, mille osas järelevalve käigus on tehtud tähelepanekuid. Perioodi 2020/21 ja 2021/22 tähelepanekud on avalikutatud Audiitorkogu kodulehel. Hilisemal perioodil ettepanekuid ei ole esitatud, kuid juhatus esitab iga-aastaselt AJN-ile planeeritava koolituskava kommenteerimiseks.

4. Üks väheseid ülesanded, mis osana järelevalvelistest tegevustest, on seaduse kohaselt juhatuse kanda (**kutseeksami küsimuste/vastuste uuendamise ja väljatöötamisega seonduv**), on praktikas jäänud kas tegemata või AJN-i eksamikomisjoni lahendada. Esmase analüüsi käigus võis eeldada, et Audiitorkogu juhtorganite ebatavaline ülesannete jaotus vajas sujuvaks sisse töötamiseks mõnevõrra aega (isegi kui nimetatud kohustus on juhatusel juba 2010. aastast). Põhjuseks AJN-i ja juhatuse vaheline erimeelsus, millise organi eelarveosast kaetakse kutseeksami küsimuste uuendamise ja väljatöötamisega seotud kulud. Isegi kui rahastamise osas jõuti kokkuleppele, et rahastus võib tulla ka järelevalve eelarvest, siis praktikas **ei ole juhatuse poolt sisse viidud järjepidevat tööprotsessi oma kutseeksamialaste kohustuste täitmiseks**. Kui võtta arvesse, et mõlemat organit rahastab suures osas kutse ehk audiitorettevõtjad, siis olulisem kui vaidlus „kummast taskust see raha võtta“, on lahenduse leidmine.

Viimaste aastate arenguid näitab uute eksamiküsimuste ja ülesannete vajadus kahes valdkonnas, mille osas viidi läbi hanked. Hankeprotsess viibis põhjendamatult, näidates sellega teema ebaolulisust. Olukord, kus taoline organite vahelises koostöös lahendatav

küsimus takistab organisatsioonil kui tervikul oma ülesannete täitmist ja seda pikaajaliselt, ei ole aktsepteeritav. Eksami korraldamise ülesannete jaotus kolme osapoole vahel (AJN ja tema eksamikomisjon eksami läbiviijana, juhatus sisulise vastutajana eksami õigsuse eest ning Rahandusministeerium administratiivse toimimise tagajana eksamiklassi ning IT keskkonna näol) ei ole ennast õigustanud, sest osapoolte paljususe juures on vastutus hajunud. Teemat on arutatud kõigi osapooltega. Lahendus, mis tagab võimalikult lihtsa, ise-finantseeriva tänapäevase eksami süsteemi, on aga veel ebaselge. Võimaliku lahendusena näeme eksami korralduse delegeerimist kutseühendusele.

2020-2021 avaldunud probleemid:

5. Järelevalve töövõime sõltuvus vähestest võtmeisikutest oli riskina toodud välja juba esmase analüüsi koostamise ajal. Toona hindasime riski realiseerumist madalaks, kuid võimalikku negatiivset mõju suureks. 2021. aasta aprillist juunini **lahkus neljast töötajast kolm**, mis seadis küsimuse alla **järelevalvesüsteemi toimimise nii lühikeses kui ka pikas vaates**.

Mitme kogenud töötaja samaaegne lahkumine, isegi kui ametikohad suudetakse täita uute töötajatega, seab küsimuse alla järelevalve kohese kompetentsuse ning protseduuride järjepidevuse. Pikas vaates aga nõ järelevalve kultuuri säilimise ning järelevalve asutuse töökeskkonna sobilikkuse. Just töökeskkonna muutused seadsid pikaajalised töötajad valiku ette, kas jätkata või mitte. Möödunud aasta aga näitas, et järelevalve suutis kohaneda. 2021/22 perioodi alustati ühe kogenud töötajaga, kellele lisandus 2021. aastal vandeaudiitori kogemusega kvaliteedikontrollispetsialist. Perioodil kaasati varasemast rohkem kutse esindajaid. Augustis 2022 lisandus kolmas kvaliteedikontrollispetsialist, millega täideti järelevalvespetsialistide vajadus.

Siiski järelkasvu puudumine ning kogemustega töötajate leidmise keerukus väikeses järelevalve organisatsioonis vajab arutelu ja toimivat lahendust.

6. 2017. aastal määras rahandusminister AJN-i juhiks AJN-i senise Finantsinspeksiooni liikme, kelle volituste tähtaeg kestis 2022. aastani. 2020. aasta lõpus otsustati rahandusministri nõuniku eestvedamisel nimetada AJN-le uus juht, kelle osas tuli ettepanek kutse esindaja poolt. Nimetamise protsessis arutati mitmeid sobivuse vastavuse kriteeriume, rahandusminister ei hinnanud nimetatud kriteeriumitega tõstatunud küsimusi oluliseks ning nimetas AJN-le uue juhi alates 1.1.2021.

Kutse poolt mõjutatav järelevalve ei ole sõltumatu, ei taga kutsetegevuse kvaliteeti ning ei täida oma avaliku huvi eesmärki. Olukorras, kus järelevalve juhiks valitakse kutsele sobiv juht, tõstatub koheselt järelevalve sõltumatuse küsimus. Antud olukorras oli **AJN-i juhi nimetamine huvigruppide huvidest mõjutatud ning juurdepääs poliitilisele otsustusele võimaldas selle huvi realiseerida**. Kutse huvi AJN-i juhi asendamiseks võimendus perioodil 2020 -2021, kui AJN tuvastas kahe suurema audiitorettevõtja tegevuses puudusi.

Järelevalve uue juhiga on kaasnenud erinev juhtimisstiil ning järelevalve ja kutse (või teatud kutse esindajate) vahelised pinged on maandatud. Samas ei ole analüüsi koostajatel ühtegi indikatsiooni, et järelevalve oleks oma töö osas järeleandmisi teinud ning läbi selle audiitorkontrolli kvaliteet halvenenud.

Regulatsiooni nõrkused väljendusid nii selles, et järelevalve juhi nimetamine on võimalik ühe isiku poolt, sh tema motiivi ebaselgus, kui ka nõuetele vastava juhi valimises, olgu see siis nii kriteeriumitele läbi sõrmede vaatamise osas kui ka kriteeriumite nõrkuses.

7. Audiitortegevuse registri ja portaali (ATR/ATP) toimimine. ATR/ATP loodi infosüsteemiks, mis katab ära nii riikliku registri pidamise kohustuse kui ka elektroonilise suhtluse kutsega järelevalveliste tegevuste käigus. Loodud funktsionaalsused võimaldavad koguda ja hoida vandeaudiitorite, siseaudiitorite ja audiitorettevõtjatega seotud info alates sellest kui nad teevad esmase eksami taotluse (kutsesse sisenemine) kuni kutsest väljumiseni. Kui ATP on järelevalveline töövahend, siis register tagab asjakohase informatsiooni nii avalikkusele kui ettevõtetele, kellele vandeaudiitorid teenuseid pakuvad.

Infosüsteemide ülalpidamine on kulukas, ATR/ATP arendustesse on panustatud üle 900 000 euro. Lisaks kaudsed infosüsteemide ülalpidamise kulud, mida kannab Rahandusministeeriumi Infotehnoloogiakeskus.

Kui vaadata vaid kutsete suurust, siis nende väiksuse juures on need kulud märkimisväärsed. Kui aga vaadata avaliku huvi vaates, on vastava info kättesaadavus äärmiselt oluline. ATR/ATP-i võib lahata ka selle funktsionaalsuste osas. Näiteks, kas täielikult elektrooniline eksamisüsteem, alates taotluse esitamisest kuni kutse vande andmiseni, on vajalik 20-30 eksaminandi puhul aastas? Samas tänapäevase infotehnoloogia arengute valguses ei ole mõeldav, et järelevalvelist elektroonilist aruandlust võiks taas hakata Excelis pidama ning e-kirjaga saatma. **Tänapäevaste infosüsteemide eelduseks peaks olema, et need on lihtsad ja paindlikud ning olemas on vajalikud arendusressursid.**

2022 avaldunud probleemid:

8. 2022. aasta suvel ja sügisel tühistas Riigikohus kaks AJN-i 2019. aasta otsust võtta ära audiitorettevõtjalt tegevusluba ning seotud vandeaudiitorilt kutse. Analüüsi koostajate hinnangul on tegu eelkõige haldusmenetluse rakendamise, sh nii järelevalve protsessi kui otsuse sisustamise, kui ka Riigikohtu erinevast tõlgendusest AudS-i osas, vastandudes sellele kuidas poliitikakujundaja ja järelevalve seda siiani eeldanud ja mõistnud oli. Kutsetegevuse sisulist osa, audiitorkontrolli teostamise oskust, Riigikohtu otsused ei puudutanud, mistõttu on kutsetegevusesse naasnud audiitorettevõtjad, kelle osas oli järelevalve korduvalt tuvastanud märkimisväärsed puudusi kutsetegevuses. Audiitorettevõtjate osas, kes on korduvalt saanud kvaliteedikontrolli tulemuseks kas 'punane' ja 'oranž' ning ei ole oma tegevuses korrekture teinud, peab AJN-i tegevus olema selge ja õigusakte järgiv. Nende kahe juhtumi põhjal on analüüsi koostajate eeldus, et kvaliteedikontrolli protseduurid vaadatakse üle, sh otsuse koostamise protsess ja sisu, ning leitakse lahendus tuvastatud puudustele. Poliitika kujundajatena hindavad analüüsi koostajad audiitortegevuse seaduses olevaid tegevusloa äravõtmise aluseid. AJN viib läbi riiklikku järelevalvet, korraldades seda avalikes huvides. AJN-i näol on tegu sõltumatu järelevalveorganiga, mille järelevalve tegevustesse Rahandusministeerium ei saa sekkuda. Samas näeb AudS ette, et riigivastutuse seaduse kohaselt on Rahandusministeerium see, kes hüvitab AJN-i ülesannete täitmisega tekitatud kahju. Olukorras, kus ministeeriumil puudub nii info kui võimalus mõjutada järelevalve tegevusi, tekib küsimus, kes peab vastutama AJN-i tegevuste eest ning kuivõrd mõistlik see on, et otsustaja ei vastuta.

1.4 VAHEKOKKUVÕTE

Eesmärgipärasus

Punktis 1.2 kirjeldatud riskid ja nende maandamine on oluline, tagamaks sõltumatu järelevalve toimimine.

Risk, mille realiseerumise tõenäolisus on kas madal või keskmine ning negatiivne mõju samuti madal või keskmine, ei ole kriitiline.

Kriitiliste riskidena oleme hinnanud järgmisi riske:

- 1) AJN-i liikmete ja juhi nimetamise protsessi objektiivne toimivus;
- 2) järelevalve sõltumatuse tagamine kutse kohatust mõjust;
- 3) järelevalve kvaliteedi tagamine ja seonduva vastutuse toimimine.

Kõik need riskid on realiseerunud, samas ei ole nendega kaasnenud suurt negatiivset mõju. Kuigi kriitiliseks hinnatud riskide senisel realiseerumisel avaldunud mõju ei ole olnud suur, siis vajavad need riskikohad analüüsi, tagamaks järelevalve sõltumatus ja tulemuslikkus ka tulevikus.

Punktis 1.3 kirjeldatud probleemvaldkonnad, on kokkuvõtvalt järgmised:

- 1) Juurdepääsuõigused audiitortegevuse registri andmetele;
- 2) AJN-i tööpraktikad ning kogemus;
- 3) Järelevalve tagasiside audiitorkontrolli puuduste osas;
- 4) Kutseksamite ajakohastamise ja uuendamise nõude täitmine;
- 5) Järelevalve töövõime ja järjepidevus
- 6) Kutse erahuvide mõju AJN-i juhi nimetamisel;
- 7) Audiitortegevuse registri ja portaali toimivus ja rahastus;
- 8) Järelevalve kvaliteet ja vastutus.

Esmase analüüsi käigus tõstatunud probleemid 1-3 on analüüsi täiendamise ajaks saanud lahenduse. Probleem 4 vajab muudatust nii, et kutseksami osas tekib üks vastutav osapool. Probleemid 5 ja 6 vajavad muudatusi, mis tagavad jätkusuutliku ja sõltumatu järelevalve. Probleemi 7 lahendus eeldab eesmärkide, mõju ning ressursside hindamist. Probleem 8 vajab protsesside ning võimalik, et ka AudS täiendamist.

Vaadeldes järelevalve toimimist viimase viie aasta jooksul, saab tõdeda, et vaatamata nii eksisteerivatele riskidele kui ajutistele tõrgetele ja avaldunud probleemidele, **toimib järelevalve üldjoontes eesmärgipäraselt**, järelevalve on muutunud sõltumatumaks ja järelevalve seeläbi objektiivsemaks.

Otstarbekus

Järelevalve menetluste protsessid on muutunud lühemaks.

Muudatustega on küll kaasnenud järelevalveliste kulude tõus, samas tuleb arvestada, et juhatuse liikmete panus järelevalve töösse, polnud varasemalt tasustatud turuhindadele vastavalt. Muutused majanduses, sh hinnasurve palkadele, ei ole võrreldavad sellega mida eeldati viis aastat tagasi. Analüüsi koostajate hinnangul on toimitud säästlikkuse põhimõttel ning ilma järelevalve seadusest tulenevate ülesannete täitmist ohtu seadmata pole kulude langetamine võimalik.

Halduskoormus on vähenenud. Muudatuste tulemusel on kahanenud Rahandusministeeriumi töökoormus ja kulud suurusjärgus 0,5 juristi profiiliga töökohta, lisaks vähesel määral teiste ametnike töökoormus, kes olid osalised otsuste kooskõlastusringis. Vähenesid ka juhatuse poolsed kohustused järelevalve korralduses. Mõned üksikud konkreetsed järelevalve korraldusega seotud tegevused hoiavad juhatuse tegevuse minimaalsena, võimaldades keskenduda põhitegevusele – kutsetegevuse arendamisele, mille rahastamine on üldkoosoleku otsustada.

Analüüsi koostajate hinnangul on **järelevalve korraldatud otstarbekalt.**

2. AUDIITORTEGEVUSE JÄRELEVALVE KORRALDUSE ALTERNATIIVID

2.1 VÕIMALIKUD ALTERNATIIVID

Käesolevas dokumendi osas analüüsitakse järelevalve korralduse alternatiive praegusele avalik-õiguslikule Audiitorkogule. Eeltingimuseks on, et audiitortegevuse järelevalve eest vastutav pädev asutus peab olema vandeaudiitoritest ja audiitorühingutest sõltumatu, nii oma otsustes kui rahastamise osas. Samas on pädevail asutustel lubatud delegeerida kõiki järelevalvelisi ülesandeid, v.a. ülesanded, mis on seotud selliste audiitorühingute järelevalvega, kes teostavad kohustuslikke auditeid avaliku huvi üksustele.⁴

Mitmed Euroopa riigid ongi jaganud audiitortegevuse järelevalve sisuliselt kahte ossa – järelevalve audiitorettevõtjate üle, kes teostavad auditeid avaliku huvi üksuste (AHÜ) üle, ja järelevalve muude audiitorettevõtjate üle. Eesti audiitorkontrolli turu väiksust (120 audiitorettevõtjat) arvestades ei pea analüüsi koostajad taolist **järelevalve jagamise lahendust** sobivaks, kuna praktikas tähendaks see kahe paralleelstruktuuri loomist, millest üks tegeleks vaid nelja kuni kuue suurema audiitorettevõtja järelevalvega. Isegi arvestades, et AHÜ vandeaudiitorid peavad läbima kvaliteedikontrolli kord kolme aasta jooksul, pole 1,5-2 kvaliteedikontrolli aastas mõistlik maht eraldi organi töös hoidmiseks. Analüüsi koostajad ei ole leidnud põhjendust, mis võiks sellise eraldamise eesmärk olla, et see tooks kutsele kasu sh parema järelevalve. Näiteks Ühendkuningriigis, kus see on kasutusel, on väga suur hulk vandeaudiitoreid ning AHÜ ja mitte-AHÜ vandeaudiitorite haldamine erinevates struktuurides võib olla põhjendatud. Ettenähtavalt oleks sellise lahenduse tagajärjeks kulude kasv, erinev järelevalveline korraldus ja sellest tulenevalt erinev praktika ning veelgi keerukam õigusraamistik.

Lisaks võib see luua olukorra turul, kus näiliselt tekib kahesuguseid vandeaudiitoreid, kelle oskuste, teadmiste ja maine osas võidakse erinevalt aru saada. Me ei peaks kaasa aitama olukorra loomisele, kus keskmised ja suured ettevõtted eelistavad vaid AHÜ vandeaudiitoreid kui kvaliteedimärgisega audiitorteenust või teistpidi panna mitte-AHÜ vandeaudiitoreid olukorda, kus neid valitakse eeldusega, et nende kvaliteet on nõrgem, tasud soodsamad jm, kuna nende järelevalvet viib läbi kutse ise või see ei ole niivõrd reguleeritud. Sarnane süsteem oli kasutusel Soomes, kuid seda muudeti 2016. aastal, kui jõuti järeldusele, et senine süsteem oli audiitoreid liiga eraldav, olles kohati samas dubleeriv ja kulukas.

Sageli on audiitortegevuse järelevalve korraldamiseks loodud **eraldi asutus** (näiteks Belgia, Bulgaaria, Küpros, Prantsusmaa jt)⁵. Analüüsi autorite hinnangul poleks ka selline, vaid kitsalt vandeaudiitorite kutse järelevalvele suunatud lahendus otstarbekas, kuna see samuti ei maandaks punktis 1.2 väljatoodud olulisi riske ning oleks vastuolus ka riigireformi tegevuskavas⁶ sisalduva tõhususe põhimõttega, mis nõuab avalike ülesannete täitmise konsolideerimist ja administreerimiskulutuste vähendamist.

Ülejäänud Euroopa riikides teostab vandeaudiitorite üle järelevalvet kas **mõne suurema asutuse juurde loodud organ või mõni ministeerium(i osakond)**.

⁴ AudS § 13

⁵ https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/200609_Organisation-of-the-Public-Oversight-of-the-Audit-Profession-2020-survey-update.pdf

⁶ https://www.rahandusministeerium.ee/sites/default/files/riigireformi_tegevuskava_11_5_2017.pdf

Täiendavate võimalike alternatiividena Audiitorkogu juures olevale audiitortevuse järelevalve nõukogule kaalusime järelevalve toomist **Rahandusministeeriumisse, Riigikontrolli, Maksu- ja Tolliametisse või mõne uue ühisjärelevalveasutuse** loomist, kuid nende organisatsioonide puhul näeme kas huvide konflikti tekkimise võimalust, rakendustegevuste mittesobivust või idee uudsust. Võimalik on, et aja jooksul muutub täiendavate kutsete järelevalve vajalikuks (näiteks raamatupidajad või siseaudiitorid) ning sobituks vandeaudiitorite järelevalvega ühte organisatsiooni.,

Rahandusministeeriumi põhiülesandeks on Vabariigi Valitsuse nõustamine, erinevate poliitikate elluviimisel ning majanduse eesmärgistamisel, rakendustegevused ei ole tavapärane osa sellest.

Riigikontrollil on põhiseadusest ning riigikontrolli seadusest tulenevalt ülesanne teostada sõltumatut majanduskontrolli, läbi mille on ta kontrollasutus, mitte aga järelevalveasutus.

Maksu- ja Tolliameti puhul näeme eriti suurt ohtu vandeaudiitori ja kliendi vahelisele usaldussuhtele. Huvide konflikt, mis võib tekkida MTA siseselt, võib viia sõltumatu kutse hääbumiseni. Ka ei sobiks audiitorite järelevalve MTA-sse oma olemuselt, kuna tegu on riigi maksude kogumiseks loodud asutusega, mitte järelevalveasutusega.

Kuivõrd eeltoodud kolme alternatiivi puhul eksisteerib fundamentaalne olemuslik sobimatus, siis käesolevas analüüsis ei laskutud sügavamale nende alternatiivide kaalumisel.

Viimase alternatiivina on võimalik kaaluda audiitortevuse järelevalve üleandmist **Finantsinspeksioonile**, kui professionaalsele finantsjärelevalve asutusele.

Finants- või väärtpaberijärelevalveasutus on ühtlasi ka vandeaudiitorite järelevalve eest vastutavaks asutuseks Itaalias, Hollandis, Luxembourgis, Liechtensteinis, Norras ja Portugalis. Neist mitmeid (näiteks Itaalia, Luxembourg) hinnatakse kõige sõltumatuteks järelevalveteks Euroopas.⁷ Euroopa suundumus on finantsteenuste pakkujate järelevalve koondamine ning selle raames on tehtud ka katse vandeaudiitorid selliste teenuste pakkujate hulka arvata (Digital Operational Resilience Act⁸).

Finantsinspeksioon on autonoomse pädevusega ja oma eelarvega Eesti Panga juures asuv asutus, mis tegutseb Eesti riigi nimel ja on oma otsustes sõltumatu. Finantsinspeksioon ei saa rahastust riigieelarvest; tegevust rahastatakse järelevalve- ja menetlustasude kaudu, mida maksavad turuosalised, kelle üle teostatakse järelevalvet.

Finantsinspeksioon kuulub Euroopa ühtsesse järelevalvemehhanismi ja Euroopa ühtsesse kriisilahendusmehhanismi. Finantsinspeksiooni tegevust kavandab ja kontrollib nõukogu. Asutuse tööd juhib neljaliikmeline juhatus, kes langetab otsuseid häälteenamuse alusel.

Finantsinspeksioon põhitegevus on sõltumatu finantsjärelevalve ja kriisilahendus. Finantsjärelevalve seisab hea selle eest, et finantssektor oleks stabiilne, usaldusväärne, läbipaistev ja tõhus. Kriisilahenduse funktsioon seisab selle eest, et pankade kriitilised funktsioonid jätkuksid selleks, et hoida ära finantsstabiilsuse kahjustamine olulises ulatuses, eelkõige vältida negatiivse mõju edasikandumist finantssüsteemile tervikuna ning makse- ja arveldussüsteemidele. Järelevalvelisi tegevusi toetavad tugi- ja kontrollitegevused: avalikud suhted, tarbijaharidus, õigusvaldkond,

⁷ [Löhlein In\)dependent audit oversight Author 2016.pdf \(lse.ac.uk\)](#)

⁸ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52020PC0595>

personali- ja koolitustegevus, rahvusvahelise koostöö koordineerimine, siseaudit, IT, raamatupidamine ja sekretariaat.

2021. aasta lõpus töötas Finantsinspeksioonis 122 inimest, lisaks oli 16 töötajal tööleping peatunud; asutuse tegevuskulud moodustasid 8 519 tuhat eurot, sellest tööjõukulud 6 003 tuhat eurot⁹.

Finantsinspeksiooni järelevalve üleandmisel tuleks esmase analüüsi põhjal lugeda positiivseteks aspektideks väljakujunenud järelevalveasutuse võimekus inimeste värbamisel/väljaõppel, tugiteenuste tagamisel, suurem näiline sõltumatus ning kutse väiksemad mõjutusvõimalused. Samas on täiendavat analüüsi vajavateks võimalikeks negatiivseteks aspektideks standardite jõustamise, karistuste kohaldamise ning teatud võimalike organisatsioonisiseste huvide konfliktidega seonduv.

Eelpool väljatoodud informatsiooni põhjal on võimalike alternatiivide valik väike ning ainuke realistlik alternatiiv on Finantsinspeksioon.

2.2 VAHEKOKKUVÕTE

Kaaludes võimalikke alternatiive praegusele lahendusele, kus audiitortegevuse järelevalve nõukogu on osaks avalik-õiguslikust Audiitorkogust, leidsid käesoleva analüüsi koostajad, et erinevatel põhjustel ei ole Eesti tingimustes aktsepteeritavad ei eraldi uue ainult audiitorite järelevalveasutuse loomine ega järelevalve viimine Rahandusministeeriumi, Riigikontrolli või Maksu- ja Tolliameti alla.

Kui, siis võiks kõne alla tulla kas audiitorite järelevalve viimine Finantsinspeksiooni või mõnda muusse kutsete üle horisontaalset järelevalvet teostavasse asutusse (seda võimalust ei ole eraldi analüüsitud), ent ka need võimalused nõuavad täiendavat põhjalikumat analüüsi. Aspektina mida siinkohal lisaks arvesse võtta, on Euroopa Liidu vastavasisulise õiguse põhjal loodav uus kestlikkusaruandlus ning selle kontrollimisvajadusega kaasnev, millel võib olla mõju ka praegusele audiitortegevuse maastiku korraldusele, sh seonduvale järelevalvele.

3. ANALÜÜSI KOKKUVÕTE

2017. aastal muudetud järelevalve süsteemi on rakendatud viis aastat ning selle põhjal võib öelda, et järelevalvealase töö kvaliteet on üldjoontes paranenud ning sellele võib anda olulises osas rahuldava hinnangu. Esialgsed järelevalve rakendamise kaasnud murekohad on suurel määral leidnud lahenduse ning ka 2021. aastal järelevalve töökorralduses ja juhtimises toimunud muutustega (uus juht, kolme kogenud töötaja lahkumine jm) on kohanetud.

Analüüsi käigus jõudsid analüüsi koostajad seisukohale, et järelevalvet korraldatakse otstarbekalt ning eesmärgipäraselt. Siiski on ka aspekte, mis vajavad või võivad vajada täiendavat tähelepanu.

Seaduse kujundamise aspektist peab järelevalvesüsteem olema tõhus, tulemuslik ja sõltumatu ning sellest tulenevalt on edasistes audiitortegevuse seadust puudutavates seadusandlikes menetlustes oluline adresseerida järgmisi käesoleva analüüsi põhjal tuvastatud asjaolusid:

1. Kriitilised riskid:

⁹ https://fi.ee/sites/default/files/fi_aa_2021_est_www.pdf

- a. AJN-i liikmete ja juhi nimetamise protsessi objektiivne toimivus;
 - b. järelevalve sõltumatuse tagamine kutse kohatust mõjust;
 - c. järelevalve kvaliteedi tagamine ja seonduva vastutuse toimimine.
2. Muud probleemvaldkonnad:
- a. kutseksamite ajakohastamise ja uuendamise nõude täitmine;
 - b. järelevalve töövõime ja järjepidevuse tagamine;
 - c. AJN-i liikmete ja juhi nimetamise protsessi objektiivne toimivus (sama mis kriitiline riski 1.a.);
 - d. audiitortegevuse registri ja portaali toimivus ja rahastus;
 - e. järelevalve kvaliteedi tagamine ja seonduva vastutuse toimimine (sama mis kriitiline riski 1.c.).
3. Audiitortegevuse järelevalve optimaalse organisatsioonilise lahenduse leidmine lähtudes Eesti riigi kui terviku vajadustest ja võimalustest (sh kriitilise riski 1.b. kohane maandamine).

Järelevalve läbiviimisega tõstatunud asjaolude konkreetsed lahendused, aga ka järelevalve üldine korraldus, saavad olema mõjutatud nii kutsetegevuse üldistest arengutest, valdkonna analüüsist, aruteludest nii kutse kui järelevalvega, kui ka poliitilisest tahtest.