

TARTU ÜLIKOOL
Majandusteaduskond
Ettevõtetmajanduse instituut

Kati Luukas

**KVALITEEDI HINDAMISE MÕJU SISEAUDITI FUNKTSIOONI
TULEMUSLIKKUSELE AVALIKUS SEKTORIS PRIA NÄITEL**

Magistritöö ärijuhtimise magistri kraadi taotlemiseks ärijuhtimise erialal

Juhendajad: prof. Toomas Haldma
doktorant Karina Kenk

Tartu 2014

Soovin suunata kaitsmisele

(juhendaja allkiri)

Kaitsmisele lubatud “ “2014.a.

Ettevõtetmajanduse instituudi juhataja professor Toomas Haldma

(juhataja allkiri)

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

.....

(Kati Luukas)

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. SISEAUDITI FUNKTSIOONI KVALITEEDI HINDAMISE OLEMUS, RAAMISTIK JA SEOSSED SISEAUDITI FUNKTSIOONI TULEMUSLIKKUSEGA	9
1.1 Kvaliteetse siseauditi funktsiooni roll ja vajadus	9
1.2 Siseauditi funktsiooni kvaliteedi hindamise olemus ja seosed siseauditi funktsiooni tulemuslikkusega	14
1.2.1 Siseauditi funktsiooni kvaliteedi hindamise olemus	14
1.2.2 Siseauditi funktsiooni tulemuslikkuse näitajad	22
1.2.3 Kvaliteedi hindamise mõju siseauditi funktsiooni tulemuslikkusele	29
2. SISEAUDITI FUNKTSIOONI KVALITEEDI HINDAMINE JA SELLE MÕJU TULEMUSLIKKUSELE	38
2.1 Metoodika valik ja põhjendus	38
2.2 Varasemalt Rahandusministeeriumi poolt läbi viidud siseauditi funktsioonide hindamiste tulemuste ülevaade avaliku sektori asutuste lõikes	41
2.3 Ülevaade 2008-2009.a. PRIA-s läbiviidud siseauditi funktsiooni kvaliteedi hindamise protsessist ja peamistest tulemustest	48
2.4 2013.a. läbiviidud küsitluste ja intervjuude peamised tulemused	58
2.5 2008/2009.a. ja 2013.a. läbiviidud tegevuste põhjal tehtud järeldused ja soovitused	63
KOKKUVÕTE	71
VIIDATUD ALLIKAD	76
LISAD	82
Lisa 1. Õigusaktid	82
Lisa 2. IIA standardi 1300 alastandardid	83
Lisa 3. IIA standarditele mittevastavuse lühiülevaade	84
Lisa 4. Küsimustikud	85
SUMMARY	88

SISSEJUHATUS

1980-ndatel järgides teisi professionaalseid organisatsioone töötas Rahvusvaheline Siseaudiitorite Instituut (edaspidi IIA - *The Institute of Internal Auditors*) välja meetmed siseauditi funktsiooni objektiivseks hindamiseks. Selle tulemused avaldati IIA standardite näol, mille abil töötati muuhulgas välja ka protseduuride struktuur nii enese- kui välishindamiseks (Sawyer *et al.* 2003:1009).

Töö autor leidis käesoleva uurimise läbiviimise tulemusel ning läbitöötatud materjalide põhjal, et viimastel aastatel on ka Eestis nii era- kui avaliku sektori asutustes üha enam pööratud tähelepanu siseauditi funktsiooni töö parendamisele ja kvaliteedi ühtlustamisele ning seeläbi tulemuslikkuse suurendamisele. Selle raames pööratakse tähelepanu siseauditi funktsioonide vastavusele rahvusvaheliselt tunnustatud kutsetegevuse standarditega, mis muuhulgas hõlmab endas siseauditi funktsiooni kvaliteedi hindamist. Alates 2011. aastast on rahvusvahelised siseauditi kutsetegevuse standardid juriidiliselt kehtestatud ka Eestis (Rahandusministri määrus ... 2011). Kes kontrollib siseauditiit ning kuidas maksimeerida siseauditi poolt lisatavat väärtust organisatsioonile, on olnud pikemalt arutlusel Rahandusministeeriumis kui avaliku sektori audiitortegevuse valdkonna eest vastutavas asutuses. Vastavalt ministeeriumi ettevõtluse ja arvestuspoliitika nõuniku Heli Jalaka ütlusele¹ sõltub siseauditi renomee sellest, millisel arengutasemel ollakse ja kas suudetakse üldse oma tööga kindlust anda. Eelnevat saabki mõõta küpsusastme kaudu ehk selle kaudu kas muuhulgas on läbi viidud ka kvaliteedi hindamine.

Käesoleval hetkel ei ole Eestis avaldatud ühtki teemakohast teadusartiklit ega uurimust. Siseauditi valdkonnas on kirjutatud erinevaid töid peamiselt keskendudes siseauditi ning sisekontrolli olemusele. Siseauditi kvaliteedist laiemalt, mis ehk kõige paremini haakub antud töö uurimisteedega, on kirjutatud kaks magistritööd. Esimene neist on kirjutatud aastal 2007 Tallinna Tehnika Ülikoolis Merle Raamatu poolt Helen Petrovi juhendamisel teemal „Siseauditi meeskonna kvaliteedi hindamise vajalikkus ja võimalused Eestis“, mis keskendus peamiselt meeskonna hindamise vajalikkusele ja võimalustele Eestis, takistustele ning kvaliteedi hindamisel kasutatavate näitajate

¹ Autori intervjuu elektronposti kirja vahendusel

väljaselgitamisele. Kokkuvõtvalt tehti mitmeid soovitusi Eesti Siseaudiitorite Ühingule (edaspidi ESAÜ) protsessi paremaks koordineerimiseks (Raamat 2007). Teine nendest töödest on kirjutatud aastal 2008 Tallinna Tehnika Ülikoolis Maarja Kilteri poolt Merle Raamatu ja Helen Petrovi juhendamisel teemal „Siseauditi funktsiooni ja tegevuste kvaliteedi hindamine ning parendamine EAS-i näitel (vastavalt IIA kvaliteedi hindamise metoodikale)“, mis keskendus peamiselt siseauditi vajalikkuse ja auditi komitee teadlikkuse rõhutamisele ning kirjeldas kvaliteedi hindamise protsessi läbi viimist EAS-i näitel tuues välja tehtud tähelepanekud ning järeldades, et tehtud parandusettepanekud on olulised rakendada (Kilter 2008). Siseauditi kvaliteedi hindamise mõju siseauditi funktsiooni tulemuslikkusele varasemalt uuritud ei ole.

Samuti on rahvusvaheliselt seda valdkonda tänaseks veel vähe uuritud. Erinevatest teadusportaalidest otsides oli võimalik leida vaid loetud arv siseauditi kvaliteedi uurimise kohta avaldatud artikleid, mis peamiselt keskenduvad siseauditi funktsiooni tõhususe (*efficiency*), mõjususe (*effectiveness*) ja lisandväärtuse kontseptsiooni uurimisele. Asjakohasematele neist on tuginetud käesoleva magistritöö esimeses osas. Siseauditi kvaliteedi hindamise mõju funktsiooni tulemuslikkusele kui sellist ei ole tänaseks ka rahvusvaheliselt eraldi uuritud.

Lähtudes erinevatest teadusartiklitest on olemas selge vajadus igakülgse põhjalikuma uurimuse järele katmaks siseauditi funktsiooni kvaliteedi hindamise ja tagamise erinevaid aspekte. Arena ja Azzone (2009:56) rõhutavad enda siseauditi efektiivsust käsitlevas artiklis, et tulevikus läbiviidavad uurimused peaksid minema rohkem sügavuti uurimaks, milline täpsem kvalifikatsioon või praktiline kogemus võib mõjutada siseauditi efektiivsust. Muuhulgas mainivad Cohen ja Sayag (2010) enda siseauditi efektiivsust käsitlevas artiklis, et nende poolt teostatud lühiülevaade toob selgelt välja vajaduse põhjalikuma uurimuse järgi siseauditi efektiivsuse valdkonnas. Mõlemad neist rõhutavad asjaolu, et antud valdkonnas on üllatavalt vähe uurimusi teostatud ning nende artikkel on vaid tagasihoidlikuks sammuks sellise olulise funktsiooni nagu siseauditi teadusliku uurimuse suunas.

Erinevalt teistest avaliku sektori asutustest pidi Põllumajanduse Registrite ja Informatsiooni Ametil (edaspidi PRIA) kui Euroopa Liidu põllumajandusfondide

makseagentuuril juba eelnevalt vastavalt Euroopa Komisjoni määrusele nr 885/2006 olema professionaalne siseauditi funktsioon, mis vastaks rahvusvaheliselt tunnustatud standarditele (Komisjoni määrus ... 2006). Sellest tulenevalt oli PRIA siseauditi osakonnal juba varasemalt kohustus vastata IIA ehk rahvusvahelise siseaudiitorite instituudi rahvusvahelistele siseauditi kutsetegevuse standarditele. Muuhulgas tuleb vastata ka standardile 1300 „Kvaliteedi tagamise ja parendamise programm”, mille raames tuleb välja töötada nõuetekohane siseauditi kvaliteedi tagamise ja parendamise programm, korraldada sisemine hindamine, viia nõuetekohaselt läbi siseauditi funktsiooni enesehindamine ning peale enesehindamise läbiviimist tellida välishindamine, mille tulemusel saab siseauditi funktsioon objektiivse hinnangu enda kvaliteedi ja professionaalsuse kohta (Rahvusvahelised siseauditeerimise ... 2008).

Siinkohal on oluline mainida, et tihtipeale ei oma organisatsiooni juhtkond objektiivset ülevaadet enda siseauditi funktsiooni professionaalsusest. Teisalt jällegi on siseauditi funktsioonidel mõnikord end keeruline juhtkonna eest kehtestada. Viimast eriti osas, mis puudutab auditite raames tehtud tähelepanekuid ning tehtud soovitude rakendamist. Läbi kvaliteedi tagamise, hindamise ja viimase positiivse tulemuse saamise on võimalik anda enesekindlust siseauditi funktsioonile ja tõsta siseauditi funktsiooni usaldusväarsust juhtkonna silmis.

Käesoleva magistritöö raames analüüsib töö autor PRIA näitel siseauditi funktsioonide poolset panust kvaliteedi hindamise protsessi läbiviimisel ning seeläbi võimalikku avalduvat mõju siseauditi funktsiooni tulemuslikkusele. Käesoleva magistritöö kontekstis mõeldakse siseauditi funktsiooni kvaliteedi hindamise all peamiselt siseauditi funktsiooni kvaliteedi välishindamist. Erinevates alapeatükkides, kus tulevad sisse ka teised kvaliteedi hindamise mõõtmed, seda nendes kohtades täiendavalt täpsustatakse ja eristatakse. Selleks, et viia siseauditi funktsioon üldisesse vastavusse rahvusvaheliselt tunnustatud kutsetegevuse standarditega, tuleb muuhulgas siseauditi funktsiooni enda poolt eelnevalt teadlikult korrastada enda tegevused, tööjuhendid ja –dokumendid ning ehitada üles kvaliteedi tagamise ja täiustamise programm. Eeldusel, et kõik eelnev on korrektselt sisse viidud ning toimib, on välisel hindajal võimalik omad hindamisprotseduurid läbi viia ning väljastada otsus kas ja mil määral siseauditi funktsioon standarditele vastab või mitte. Selline tegevus nõuab

siseauditi funktsiooni juhi poolset sihikindlust, vaba ressursi ning asutuse juhtkonna poolset tuge selle kõige elluviimisel. Kuna tegemist on ajamahuka ning inim- ja rahalist ressursi nõudva protsessiga võib skeptikutel tekkida küsimus, kas kogu see panus annab kokkuvõttes soovitud tulemuse? Või on algselt ning järgnevatel perioodidel sisse pandav ressurss potentsiaalse kasu taustal siiski pigem ebamõistlik? Nendele küsimustele antud töö raames keskendutaksegi.

Magistritöö eesmärgiks on välja selgitada kvaliteedi hindamise protsessi läbiviimise mõju siseauditi funktsiooni tulemuslikkusele avaliku sektori asutuses PRIA näitel. Töö tulemusel selgitatakse välja kvaliteedi hindamise olulisus siseauditi funktsiooni töö tulemuslikumaks muutmisel ning töötatakse välja täiustamissetepanekud kvaliteedi paremaks tagamiseks ning seeläbi tulemuslikkuse suurendamiseks.

Töö autor püstitab eesmärgi täitmiseks järgmised uurimisülesanded:

- Selgitada välja siseauditi olemus ja roll organisatsioonis (sh organisatsioonile lisatava väärtuse kontseptsioon) ning sellest tulenev siseauditi funktsiooni kvaliteedi hindamise vajadus;
- Anda ülevaade siseauditi funktsiooni tulemuslikkuse näitajatest;
- Anda ülevaade siseauditi funktsiooni tulemuslikkuse teguritest;
- Kaardistada siseauditi funktsiooni kvaliteedi hindamise regulatiivne ja juhendav raamistik;
- Analüüsida siseauditi funktsiooni kvaliteedi hindamise tulemusi Rahandusministeeriumi poolt teistes avaliku sektori asutustest läbi viidud hindamisraportite põhjal, sh tuua välja peamised tähelepanekud ja asutuse poolsed kommentaarid ning selgitada välja eelneva põhjal hetkeseis avalikus sektoris;
- Analüüsida PRIA näitel siseauditi funktsiooni panust kvaliteedi hindamise protsessi ettevalmistamisel (millises ulatuses osakonna protseduure ja praktikaid muudeti ning kaua see aega ja inimressurssi võttis);
- Selgitada välja erinevate teoreetiliste allikate põhjal ja PRIA näitel kvaliteedi hindamise protsessi tulemuste mõju siseauditi funktsiooni tulemuslikkusele.

- Tuua PRIA näitel välja võimalikud täiendusettepanekud protsessi edaspidiseks paremaks läbiviimiseks ning võimalusel laiendada neid avaliku sektori asutustele Eestis.

Lähtudes eespool välja toodud uurimisülesannetest, koosneb käesolev magistritöö kahest osast. Töö esimeses osas käsitletakse ja analüüsitakse probleemi teoreetilisi aspekte lähtudes erinevate autorite seisukohtadest. Täpsemalt antakse töö esimeses osas ülevaade siseauditi funktsiooni kvaliteedi hindamise olemusest, valdkonda reguleerivatest õigusaktidest ja standarditest, tuuakse välja peamised näitajad siseauditi funktsiooni tulemuslikkuse hindamiseks, tuuakse välja peamised tulemuslikkust mõjutavad tegurid ning kvaliteedi hindamise protsessi läbiviimise võimalik mõju siseauditi funktsiooni tulemuslikkusele.

Töö teiseks osaks on empiiriline analüüs, mis põhineb juhtumianalüüsil PRIA näitel ning mille alusel tehakse üldistusi avaliku sektori asutustele Eestis. Esialgu kaardistamiseks avaliku sektori asutuste siseauditi funktsioonide hetkeseisu annab töö autor ülevaate kõikidest senini Rahandusministeeriumi poolt avaliku sektori asutustes läbiviidud kvaliteedi hindamiste tulemustest. Seejärel annab töö autor PRIA näitel põhjaliku ülevaate kvaliteedi hindamise protsessi läbiviimisest, tulemustest ning võimalikust mõjust PRIA siseauditi funktsiooni ehk ametliku nimetusega PRIA siseauditi osakonna tulemuslikkusele. Töö lõpus toob autor välja peamised järeldused ning teeb soovitusi edaspidiseks siseauditi funktsiooni parema kvaliteedi tagamiseks ja seeläbi tulemuslikkuse suurendamiseks.

Töö läbiviimise meetodikana kasutatakse kvalitatiivset analüüsi ning viiakse läbi juhtumiuuring PRIA näitel. Täpsem meetodika valik ja põhjendus on välja toodud käesoleva magistritöö alapeatükis 2.1.

Autor soovib tänada oma juhendajaid professor Toomas Haldmat ja doktoranti Karina Kenki ning samuti Anneli Lorenziti asjalike märkuste ja kommentaaride eest.

1. SISEAUDITI FUNKTSIOONI KVALITEEDI HINDAMISE OLEMUS, RAAMISTIK JA SEOS SISEAUDITI FUNKTSIOONI TULEMUSLIKKUSEGA

1.1 Kvaliteetse siseauditi funktsiooni roll ja vajadus

Siseauditeerimine on sõltumatu, objektiivne, kindlust ja nõu andev tegevus, mis on kavandatud väärtuse lisamiseks ja organisatsiooni tegevuse täiustamiseks. See aitab kaasa organisatsiooni eesmärkide saavutamisele kasutades süsteemset ja korrakohast lähenemist hindamaks ja täiustamaks riskide juhtimise, kontrolli- ja valitsemisprotsesside mõjusust (IIA kodulehekülg).

Kinsella (2010), tõstab esile üldise vajaduse kvaliteetse siseauditi järgi. Tema sõnul omab juhtkonna tegevus meedia valvsa pilgu all üha suuremat vastutust ning sellest tulenevalt esitab juhtkond nii era- kui avalikus sektoris ka siseauditi funktsioonile aina suuremaid nõudmisi. Täpsemalt, siseaudiitoritelt oodatakse läbinägelikumaid hinnanguid organisatsiooni tegevuse kontrolli ja riski juhtimise keskkonna kohta (*ibid*:10).

Eelnevalt välja toodud mõtte aitab paremini ja süsteemsemalt lahti mõtestada maailmas tunnustust leidnud „volitaja-esindaja teooria“ (*Principal Agent Theory*). Definitsiooni kohaselt seisneb „volitaja-esindaja teooria“ peamine konflikt selles, kuidas motiveerida esindajat tegutsema volitaja parimates huvides, samal ajal arvestades, et ka esindajal on alati enda isiklikud huvid mängus (Moffitt, Bordone 2005). Teisisõnu, kuidas motiveerida avaliku sektori asutuse juhti tegutsema vastavalt avalikkuse huvidele ning kuidas motiveerida asutuse töötajaid täitma korrektselt avalikkuse ja asutuse juhi poolt seatud eesmäärke?

Moffitt ja Bordone (2005) toovad välja kolm peamist aspekti, mille poolest esindajad volitajatest erinevad (*ibid*:05):

- 1) esindajatel on teistsugused eelistused kui volitajatel (nt. töötahe);
- 2) esindajatel on teistsugused ajendid, mis neid tööle motiveerivad (nt. teised huvid või hüvitised väljundi osas);

3) esindajatel on informatsiooni, mis on volitajale teadmata, mille tulemusel esineb informatsiooni asümmeetria.

Siinkohal tingibki volitaja ja esindaja vahel esinev informatsiooni asümmeetria olukorra, kus tekib vajadus objektiivse vahekeha vahele, kes aitaks tekkivat asümmeetriat tasakaalustada. Kui volitaja ehk avalikkuse ja esindaja ehk asutuse juhi vahelist asümmeetriat aitab tasakaalustada välisauditi funktsioon, siis asutuse juhi ja selle töötajate vahelist informatsiooni asümmeetriat aitab tasakaalustada asutuse siseauditi funktsioon. Viimase tõstab esile ka Sarens'i ja Abdolmohammadi (2010) artikkel, kus tuuakse välja, et mida suurem asümmeetria volitaja ja esindaja vahel esineb, seda suurem on vajadus asjakohase järelevalve järgi (*ibid*:10).

Samas kerkib esile teoreetiline küsimus, kus iseenesest võiks siseauditit kui asutuse juhi ehk volitaja heaks töötavat funktsiooni ka põhimõtteliselt eelnevalt selgitatud teooria mõistes pigem esindajaks pidada. Küsimuse on püstitanud Inglismaa ja Wales'i Sertifitseeritud Raamatupidajate Instituut (ICAEW - *The Institute of Chartered Accountants in England and Wales*), kus tuuakse välja väide, mille kohaselt audiitorite puhul kehtivad sarnased murekohad kui tavaesindajate puhulgi nagu volitajatest erinevate eelistuste ja teiste huvide võimalik esinemine. Eelmise mõtte täienduseks lükatakse instituudi poolt see väide jällegi koheselt ümber tuues peamise põhjendusena välja asjaolu, et audiitorid, sh ka siseaudiitorid, lähtuvad enda tegevuses kutse-eetikast ning kutsestandarditest, kus sõltumatus ja objektiivsus on võtmekohtadeks, millest audiitorid enda toimingute teostamisel lähtuvad (Audit Quality ... 2005).

Sawyer (*et al.* 2003:1010), tunnustatud siseauditi teoreetik ja praktik, toob välja, et kvaliteedi hindamise protsessi läbiviimine annab hea ülevaate siseauditi funktsiooni organiseerimismeetodi, värbamise meetodi, professionaalsete arendusnõuete, funktsiooni struktuurilise sõltumatuse, auditi funktsiooni planeerimise, arengutehnoloogiate kasutuse, uute meetodite kasutuselevõtmise, tõhusa aruandluse, auditi projektide kontrolli, klientidega parema suhtlemise püüdluste, üldise kommunikatsiooni, auditi järeletoimingute meetodite ja siseauditi standarditele vastavuse kohta. Kui selline hindamine annab positiivse pildi professionaalsest ja

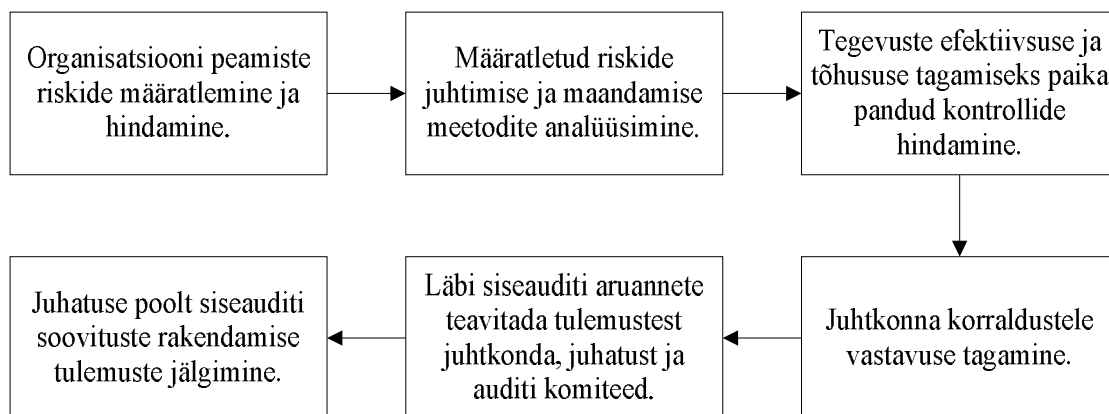
vastutulelikust siseauditi funktsioonist, peaks juhtkonnal tekkima aimdus selle usaldusväärsest ja kasutoovast tegevusest. (*ibid*:03)

Tuginedes eelnevale on oluline, et siseauditi funktsioon kehtestatud kutsestandarditest ja –etikast lähtuks ning seda siseauditi funktsioonist väljapoole asutuse siseselt ja väliselt demonstreeriks vähendamaks kahtlusi funktsiooni sõltumatus ja objektiivsuse kohta. Üheks demonstreerimise viisiks on kvaliteedi välise hindamise läbiviimine, mille raames kontrollitakse siseauditi funktsiooni vastavust kehtestatud kutse-etikale ja kutsestandarditele ning mille kohta antakse sõltumatu hinnang kas vastab kutsestandarditest ja –etikast tulenevatele nõuetele või mitte.

Viimastel aastatel tõstetakse kvaliteetse siseauditi võtmes üha enam esile siseauditi funktsiooni poolt organisatsioonile väärtuse lisamise kontspetsiooni. Lundin (2010) toob välja, et siseaudiitorid peavad mõistma, kuidas nende poolt teostatavad tegevused organisatsiooni laiemalt mõjutavad ning millist väärtust nende töö organisatsioonile lisab (*ibid*:10). Kogenud ja litsentseeritud siseauditi praktikute hinnangute kohaselt on just väärtuse lisamine peamiseks kriteeriumiks, millega siseauditi edukust mõõta (Pforsich *et al.* 2006).

IIA sõnastiku kohaselt lisab siseauditi funktsioon organisatsioonile ja selle huvirühmadele väärtust siis, kui see annab objektiivset ja asjakohast kindlust ning panustab valitsemis-, riskijuhtimis- ja kontrolliprotsesside mõjusamaks ja tõhusamaks muutmisesse (Rahvusvahelised siseauditeerimise ... 2008). Selles kontekstis on tegemist laiahaardelise terminiga selgitamiseks siseauditi poolt antavat lisandväärtust, mis sisuliselt katab kogu siseauditi olemuse ja tegevuse. Rõhuasetus lasub siseauditi panusel organisatsiooni protsesside muutmisesse. Hindamiseks kui tulemuslik üks või teine siseauditi funktsioon oma tegevuste teostamisel on, tuleks vaadata nende tegevuste laiemat mõju tervele organisatsioonile ning organisatsiooni tegevusega seotud huvigruppidele.

Bota-Avram (2008) toob väärtuse lisamise teemat kajastavas artiklis välja järgmise skeemi (vt. joonis 1), mis annab ülevaate siseauditi peamistest organisatsioonile väärtuse lisamise protsessidest.



Joonis 1. Ülevaade siseauditi peamistest organisatsioonile väärtuse lisamise protsessidest (Bota-Avram 2008:137).

Ülalolev joonis 1 võtab kokku siseauditi funktsiooni peamised tegevused alates riskide hindamise protsessi panustamisest ning selle põhjal koostatava tegevusplaani kehtestamisest kuni üksikute auditite läbiviimiseni ja juhtkonna poolse tähelepanekute rakendamise jälgimiseni. Lähtudes eelpool väljatoodust saab järeldada, et kõik saab alguse organisatsioonist endast. Vastavalt sellele, kuidas erinevad organisatsiooniti riskid, erinevad ka organisatsiooni juhtkonna ootused siseauditi funktsioonile. Väärtuse lisamise vaatenurgast lähtuvalt on tegemist subjektiivse kontseptsiooniga, mis sõltub otseselt antud organisatsiooni vajadustest ning selle juhtkonna ootustest. Siinkohal võiks eeldada, et kuivõrd avaliku sektori asutusi finantseeritakse maksumaksja rahaga, on seda enam oluline, et siseauditi poolt lisatav väärtus ületab siseauditi funktsiooni poolt tarbitava ressursi. Vähemoluline ei ole ka asjaolu, et avaliku sektori tegevused ning tehtavad otsused omavad olulist mõju tervele ühiskonnale laiemalt.

Flostoiu (2012) arvamuse kohaselt saab avaliku sektori seisukohast läheneda väärtuse lisamise kontseptsioonile läbi kahe vaatenurga: auditi struktuurid ning kasusaajad. Kasusaajate nägemuse kohaselt seisneb siseauditi poolt lisatav väärtus tähelepanekute ja soovitude tegemises siseauditi funktsiooni poolt väljastatavate raportite kaudu ning seeläbi juhtkonna abistamises üldsust mõjutavate otsuste tegemisel. Auditi struktuuride vaatenurgast seisneb väärtuse lisamine siseauditi võimekuses panustada organisatsiooni sisekontrollisüsteemi parendamisesse (*ibid*:12). Teisisõnu, siseauditi funktsioonilt oodatakse asjakohaste ja kriitiliste tähelepanekute tegemist nii

organisatsiooni otsustusvaldkondade kui sisemiste protseduuride osas. Tänu sõltumatusle ja objektiivsusele on siseauditi funktsioon ainukesena positsioonil taolisi tähelepanekuid teha. Veelgi enam, olles asutuse juhtimise seiskohalt kõrvalseisja mitte otsustaja rollis omab siseauditi funktsioon võimalust läheneda probleemsetele valdkondadele värske pilguga, mis võimaldab neil juhtkonna tähelepanu juhtida asjaoludele, mida juhtkond ise ei märka. Mida asjakohasemalt siseauditi funktsioon seda rolli täidab, seda kvaliteetsemat tööd ta teeb ning suuremat väärtust organisatsioonile ta lisab.

Seega vastavalt käesoleva peatüki alguses välja toodud IIA siseauditeerimise definitsioonile on siseauditi funktsiooni peamiseks rolliks pakkuda sõltumatut ja objektiivset kindlust asutuse juhtkonnale asutuses toimuva kohta. Lähtudes informatsiooni asümmeetria problemaatikast võiks välja tuua selge organisatsiooni poolse vajaduse kvaliteetse kutse-eetikast ja kutsestandarditest lähtuva siseauditi funktsiooni järgi, mis oleks professionaalne ja usaldusväärne ning osutaks tõhusat abi informatsiooni asümmeetria vähendamisel. Kuivõrd organisatsioonile lisatava väärtuse kontseptsioon on saanud kvaliteetse siseauditi funktsiooni tegevuse lahutamatuks osaks on oluline, et siseauditi funktsioonid seda endale teadvustaksid ning püüaksid teadlikumalt juhtkonna jaoks üha väärtuslikumat tööd teha. See, mis täpselt mingi organisatsiooni jaoks aga kõige väärtuslikum on, erineb organisatsiooniti ning sõltub otseselt selle asutuse/ettevõtte tegevustest, riskidest ning juhtkonnast. Seega parima võimaliku lisandväärtuse tagamiseks tuleks olla hästi kursis organisatsiooni ning juhtkonnaga tegemistega. Viimane aga eeldab head ning pidevat siseauditi funktsiooni ja juhtkonna vahelist suhtlust, et mõista, milles juhtkonna ootused ja vajadused täpselt seisnevad ning kuidas siseauditi funktsioon nendele kõige paremini vastata saaks.

1.2 Siseauditi funktsiooni kvaliteedi hindamise olemus ja seosed siseauditi funktsiooni tulemuslikkusega

1.2.1 Siseauditi funktsiooni kvaliteedi hindamise olemus

Lähtudes Talbot'i (2010) poolt lahti selgitatud konstruktivistliku teooria (*constructionist tradition*) lähenemisest reaalsusele, siis „reaalsus“ ei eksisteeri sõltumatult vaatlemisest ega mõõtmisest. Veelgi enam, sotsiaalse konstruktivismi kohaselt seisneb tulemuslikkuse mõte veendumuses, et ei ole olemas „tegelikku“ tegevuse tulemust, vaid selle asemel eksisteerivad ainult mitmed võrdselt paikapidavad tulemuslikkuse tunnetused. Sellest tulenevalt selleks, et saada soovitud tulemused, tuleb tegevuse tulemust ehk tulemuslikkust mõõta. (*ibid*:10)

Tuues eelpool mainitud teooria käesoleva magistritöö konteksti, siis selleks, et muuta siseauditi töö võimalikult tulemuslikuks, tuleks mõõta ja hinnata siseauditi protsesse ning tegevust. Kuivõrd „tegevuse tulemus“ on tunnetusliku iseloomuga ning erineb asutusesti ja siseauditi funktsiooniti, siis tulemuslikkuse näol ei ole tegemist neutraalse nähtusega, mis kõigile üheselt mõistetav oleks. Kvaliteedi hindamise rolliks siinkohal on anda siseauditile arusaam nende positsioonist võrdluses paikapandud kutsetegevus standarditega ning tõsta siseauditi funktsiooni teadlikkust asjakohaste kvaliteedi- ja tulemusnäitajate osas. Juhtides tähelepanu olulisemate kvaliteedi sh ka tulemuslikkuse tunnusjoontele annab see siseaudiitoritele sõnumi nendele edaspidi rohkem tähelepanu pöörata ning seeläbi suurendada enda funktsiooni tulemuslikkust.

IIA standardites toodud definitsioonist lähtudes võib järeldada, et siseauditi funktsiooni kvaliteedi hindamise olemus seisneb sõltumatu ja objektiivse hinnangu andmises sellele, kas siseauditi funktsioon tegutseb vastavalt kehtestatud kutsetegevuse standarditele või mitte. Peamisteks eesmärkideks on tõsta usaldusväarsust ja läbipaistvust pakutava kindlustunde osas ning läbi selle suurendada asutusele antavat lisandväärtust. Muuhulgas on kvaliteedi sõltumatu hindamine heaks vahendiks millega rõhutada funktsiooni iseseisvust, välja selgitada peamised puudused või saada kinnitus oluliste puuduste puudumise kohta ning saada professionaalne sisend kõrvaltvaatajalt siseauditi funktsiooni tegevuste parendamisvõimaluste kohta.

Ja kõike seda selleks, et vastata paremini huvigruppide (asutuse juhtkond, koostööpartnerid, kliendid) ootustele.

Siseriiklikult reguleerivad antud valdkonda järgmised õigusaktid, milleks on *Auditiortegevuse seadus* ning seaduse § 70 lg 2 alusel väljastatud rahandusministri määrus 13.12.2011 nr 57 *Siseaudiitori kutsetegevuse standardite kehtestamine*. Viimasega neist kehtestatakse Eestis Rahvusvahelise Siseaudiitorite Ühingu poolt koostatud ning väljastatud kutsetegevuse ehk IIA standardid. Täpsem ülevaade kehtivatest õigusaktidest tulenevate nõuete kohta on välja toodud käesoleva magistritöö lisas 1.

Siseauditi funktsiooni kvaliteedi hindamine on paika pandud Rahvusvahelise Siseaudiitorite Ühingu ehk IIA standarditega. Nagu eelpool välja toodud, ei ole antud valdkonda Eestis eraldi reguleeritud, mistõttu on väljastatud määrusega ka siseriiklikult võetud kvaliteedi hindamise raamistikuna aluseks rahvusvaheliselt kehtestatud standardid. Rahvusvahelised siseauditeerimise kutsetegevuse standardid ehk IIA standardid on väljastatud aastal 2001, millele on järgnevatel aastatel tehtud mitmeid täiendusi. Viimased täiendused on sisse viidud aastal 2013.

Vastavalt IIA standardites kehtestatud kasutatakse siseauditi kvaliteedi hindamise raames järgmisi termineid:

- kvaliteedi välishindamine – protsess, mille raames vastavat kvalifikatsiooni omav välishindaja lähtuvalt IIA poolt ette antud juhistest viib läbi kvaliteedi välishindamise, mille tulemusel väljastatakse sõltumatu ja objektiivne otsus selle kohta kas ja millisel määral siseauditi funktsioon IIA standarditele vastab;
- enesehindamine sõltumatu valideerimisega ehk osaline kvaliteedi välishindamine – kvaliteedi välishindamise üks alaliikidest, mille raames siseauditi funktsioon vastavalt välishindaja koordineerimisele ning tuginedes IIA juhendmaterjalile viib esmalt ise läbi enesehindamise, mille seejärel kvaliteedi välishindaja üle kontrollib, teostab enda lisaprotseduurid ja mille põhjal väljastab kvaliteedi hindamise otsuse;

- täielik kvaliteedi välishindamine – kvaliteedi välishindamise teine alaliik, mille raames tellib siseauditi funktsioon sisse täieliku kvaliteedi välishindamise ning kõik hindamisprotseduurid teostatakse vaid välishindaja poolt.

IIA standardid koosnevad järgmistest osadest: tunnusstandardid, tegevusstandardid ja rakendusstandardid. Tunnusstandardid panevad paika siseauditi funktsiooni olemuse ning põhimõtted. Tegevusstandardid reguleerivad siseauditi funktsiooni poolt teostatavaid tegevusi. Rakendusstandardid täpsustavad tunnus- ning tegevusstandardeid andes täpsemaid juhiseid kindlustandva (nt audit) ning nõuandva (nt konsultatsioon) tegevuse läbiviimiseks. Täiendavalt on koostatud ning väljastatud ka tegevusjuhised, mille eesmärgiks on pakkuda iga standardi kohta põhjalikumat tõlgendust. Siseauditi funktsiooni kvaliteedi põhimõtete kehtestamist ning kvaliteedi hindamise protseduuride läbiviimist reguleerib tunnusstandard 1300 - kvaliteedi tagamise ja täiustamise programm, mille kohaselt „peab siseauditi juht välja töötama ja käigus hoidma kvaliteedi tagamise ja täiustamise programmi, mis hõlmab kõiki siseauditi funktsiooni aspekte“ (Rahvusvahelised siseauditeerimise ... 2008). Täpsem ülevaade on välja toodud käesoleva magistritöö lisa 2.

See, millest tuleks siseauditi funktsiooni kvaliteedi hindamisel lähtuda ning kuidas kvaliteedi hindamist tuleks läbi viia, on eraldi põhjalikult erinevate etappidena ja näidistööjuhenditena ära kirjeldatud IIA poolt väljastatud kvaliteedi hindamise käsiraamatus. Täpsem ülevaade erinevatest tööjuhenditest on välja toodud käesoleva magistritöö alapeatükis 2.3.

IIA standardid 1321² ning 1322³ (vt. magistritöö lisa 2), mis kirjeldavad siseauditi funktsiooni IIA standarditega kooskõlas olemist ja mittekooskõla avalikustamise kohustust, on tihtipeale siseauditi enda ajendiks, et läbi viia funktsiooni kvaliteedi hindamine tagamaks suuremat usaldusväarsust enda poolt tehtud tööle ning

² 1321 – väljendi “on kooskõlas *Rahvusvaheliste siseauditeerimise kutsetegevuse standarditega*” kasutamine, kus siseauditi juht võib väita, et siseauditi funktsiooni tegevus on kooskõlas Rahvusvaheliste siseauditeerimise kutsetegevuse standarditega ainult juhul, kui kvaliteedi tagamise ja täiustamise programmi tulemused seda väidet toetavad (na.theiia.org/standards:6-7).

³ 1322 – mittekooskõla avalikustamine, juhul kui mittekooskõla siseauditeerimise definitsiooni, eetikakoodeksi või *Standarditega* mõjutab siseauditi funktsiooni üldist ulatust või toimimist, peab siseauditi juht juhtkonnale ja kõrgemale juhtorganile avalikustama nii mittekooskõla kui ka selle mõju“ (na.theiia.org/standards:6-7).

väljastatavatele raportitele. IIA Teadusfond (IIARF - *The IIA Research Foundation*) viis läbi uurimuse, mille raames muuhulgas uuriti ka põhjuseid, mida siseauditi funktsioonid toovad ise välja kvaliteedi hindamise teostamise ning selle raames ka välishindamise tellimise ajendina. Peamiseks põhjuseks (90% vastanutest) oli soov täielikult vastata IIA standarditele ning läbi selle tõestada juhtkonnale ja auditi komiteele enda väärtust. Täiendavate põhjustena mainiti veel soovi määratleda võrdlusalus (*benchmark*) siseauditi hindamiseks vastavalt kutsestandarditele, pakkuda huvigruppidele tõendeid siseauditi kvaliteedi osas ning veenduda selles, et siseauditi funktsioon kasutab enda tegevuses tunnustatud praktikaid (IIA Standard ... 2007).

Kinsella (2010:12) toob välja, et siseauditi funktsioonide kvaliteedi hindamisi viiakse läbi selleks, et saada hinnang järgmiste aspektide osas: eesmärk, positsioon, protsessid, inimesed ning tegevus. Kvaliteedi hindamise läbiviimise tulemusel saavad juhtkond ja/või auditi komitee vastused järgmistele küsimustele:

- Kas siseauditi funktsioon tegutseb nii tõhusalt ja mõjusalt kui võimalik keskendudes „õigetele“ valdkondadele, lähtudes huvigruppide vajadustest ja ootustest ning seeläbi lisades organisatsioonile väärtust?
- Kas siseauditi funktsiooni olemasolev praktika peegeldab tunnustatud juhtivaid praktikaid ning organisatsiooni siseselt on siseauditi funktsioon tunnustatud ja omab mõju?
- Kas siseauditi funktsioon on sobivalt struktureeritud ja mehitatud ning ta omab õiget strateegiat tuleviku edukuse saavutamiseks?
- Kas siseauditi funktsioon omab aktiivset rolli organisatsiooni riskijuhtimise protsessis ning ta panustab „riskiteadliku“ (*risk intelligent*)⁴ organisatsiooni loomisele?

Juhul kui eelpool välja toodud küsimustele ei ole kergelt võimalik vastuseid leida, on see selgeks indikaatoriks vajadusele viia läbi sõltumatu väline kvaliteedi hindamine. (*ibid*:10)

⁴ Leo Tilmani, Kolumbia Ülikooli professori ning finantsjuhi hiljutise definitsiooni kohaselt tähendab riskiteadlikkus (*risk intelligent*) organisatsiooni võimekust mõelda terviklikult riski ja ebakindluse osas, rääkida ühist „riskikeelt“ ning tõhusalt kasutada tulevikku suunatud riski kontseptsioone ja vahendeid tegemaks paremaid otsuseid, leevendades ohte, kasutades ära võimalusi ning luues püsivat väärtust. Tema sõnade kohaselt on risk intelligentsus oluline ettevõtete ja investorite ellujäämise, edu ning tähtsuse seiskohast kriisijärgses maailmas (en.wikipedia.org).

IIA kui siseauditi funktsiooni arendamise eest vastutav rahvusvaheline organisatsioon on paika pannud järgmised kvaliteedi saavutamise etapid (Path ... 2013):

- 1) sissejuhatav etapp;
- 2) arenev etapp;
- 3) kehtestatud etapp;
- 4) edasiliikuv etapp;
- 5) edasijõudnud etapp.

Tabelis 1 toob töö autor eelolevale artiklile tuginedes välja erinevaid etappe iseloomustavad kriteeriumid.

Tabel 1. Ülevaade kvaliteedi saavutamise etappidest kriteeriumite lõikes.

Nr	Etapid	Kriteeriumid
1	Sissejuhatav etapp	<ul style="list-style-type: none"> • Tutvumine kvaliteedistandarditega • Kvaliteedi hindamise ja tagamise programmi välja töötamise alustamine
2	Arenev etapp	<ul style="list-style-type: none"> • Kvaliteedi hindamise ja tagamise programmi arendamine (rõhk sisemisel hindamise protsessil) • Juhtkonna ja auditi komitee teavitamine kvaliteedi hindamise ja tagamise programmist • Sisemiste kirjalike protseduuride vastav täiendamine
3	Kehtestatud etapp	<ul style="list-style-type: none"> • Kvaliteedi hindamise ja tagamise programmi kehtestamine • Juhtkonna ja auditi komitee toetuse kvaliteedi hindamise ja tagamise programmi rakendamisel
4	Edasiliikuv etapp	<ul style="list-style-type: none"> • Hästi töötav ja dokumenteeritud kvaliteedi hindamise ja tagamise programm • Siseauditi funktsioon on asutuse siseselt tunnustatud • Lisatav väärtus on asjakohane • „Üldine vastavus“ IIA standarditele on saavutatud
5	Edasijõudnud etapp	<ul style="list-style-type: none"> • Toimiva ja täielikult integreeritud kvaliteedi hindamise ja tagamise programmi omamine • Siseauditi juht on omandanud sertifitseeritud siseaudiitori (CIA – <i>Certified Internal Auditor</i>) sertifikaadi • Sertifikaatide omandamine ja sellega kaasnevad täiendkoolitused on soovituslikud ka teistele siseauditritele • Siseaudit järgib enda töös parimaid juhtivaid praktikaid • Siseauditi funktsioon on eeskujuks teistele siseaudititele ning osaleb aktiivselt teiste siseauditi funktsioonide edendamisel läbi mentorluse, koolituste, artiklite või kvaliteedi hindamise

Allikas: (autori koostatud).

Täpsemalt, sissejuhatavas etapis siseauditi funktsioon alles tutvub asjakohaste kvaliteedistandarditega ning alustab enda funktsiooni kvaliteedi hindamise ning tagamise programmi väljatöötamist. Selles etapis teeb siseauditi funktsioon endale selgeks, et mida täpselt kvaliteedi arendamiseks teha tuleks ning kuidas eesmärgini jõuda. Arenevas etapis täiendatakse sisemisi kirjalikke protseduure kvaliteedi hindamise ja tagamise kontseptsiooniga ning tutvustatakse seda ka juhtkonnale ja auditi komiteele. Jätkuvalt arendatakse edasi kvaliteedi programmi, omandatakse tagasisidet funktsiooni tegevusele ning esmajärjekorras pannakse rõhku sisemise hindamise protsessi ehk pideva seire ja perioodiliste sisemiste hindamiste protseduuride välja töötamisele.

Kehtestatud etapis on siseauditi funktsiooni kvaliteedi hindamise ja tagamise programm ametlikult kehtestatud ning seda järgitakse igapäeva töös. Juhtkond ning auditi komitee toetavad kvaliteedi protsessi rakendamist ja edasist arendamist ning on selles osalised. Edasiliikivas etapis on kvaliteedi hindamise ja tagamise programm hästi välja arendatud ning vastavad tegevused korrektselt dokumenteeritud. Siseauditi funktsioon on asutusesiseselt tunnustatud ning selle poolt antav lisandväärtus on asjakohane vastates juhtkonna ning auditi komitee ootustele ja vajadustele. Üldine vastavus IIA standarditele on saavutatud.

Edasijõudnud ehk viimases etapis omab siseauditi funktsioon toimivat ning täielikult integreeritud kvaliteedi hindamise ja tagamise programmi. Siseauditi juht on omandanud CIA sertifikaadi või sellega võrdsustatud sertifikaatide ning asjakohaste litsentside omandamine koos teiste vastavate täiendkoolitustega on väga soovitatav ka teistele organisatsiooni siseaudiitoritele. Siseauditi funktsioon järgib enda töös parimaid juhtivaid praktikaid ning kõikvõimalike täiendust vajavate punktide osas on tegevusplaan rakendamisel. Selles etapis olev siseauditi funktsioon on eeskujuks teiste asutuste siseauditi funktsioonidele ning osaleb ise aktiivselt teiste asutuste siseauditi funktsioonide edendamisel kas läbi mentorluse, koolituste läbiviimise, artiklite kirjutamise või kvaliteedi hindamise. (Path ... 2013)

Teise nurga alt toob IIA välja ka peamised vastuargumendid kvaliteedi hindamise protsessi läbiviimiseks, mille taha erinevad siseauditi funktsioonid on takerdunud. Levinumateks murekohtadeks on:

- Kulu - eriti just väiksemate siseauditi funktsioonide korral on eelarve tihtipeale nagunii väike ning kvaliteedi hindamise tulemusel tekib just nendel juhtudel (suurematel funktsioonidel on endal vajadus detailsemate paika pandud protseduuride järgi) tihtipeale täiendavaid parandusettepanekuid, mis nõuavad lisaks hindamise läbi viimisele kuluvale ressursile veel täiendavat ressursi.
- Vastuseis muutustele - pika kogemusega spetsialistid usuvad tihti, et just nende meetodid on parimad ning on tõrksad sisse viima muutusi lihtsalt selle pärast, et standard seda nõuab.
- Karistusmeetmete puudus - kuigi standardid sätestavad, et siseauditi funktsioon peab vastama kõikidele standarditele, ei ole sätestatud tagajärgi mis juhtub siis, kui seda ei tehta.
- Ulatusse taju puudulikkus - ulatusse seotud murekohad võivad hõlmata endas funktsiooni poolt läbi viidud auditite kogust, funktsiooni võimekust teostada tehnilisi auditeid ning protseduurireeglite detailsust. Mure siinkohal seisneb selles, et väiksemad siseauditid arvavad, et neid hinnatakse üks-üheselt võrdluses suuremate siseaudititega ning selles võrdluses paratamatult võivad nad alla jääda. Siinkohal tuleks selgitada, et standardid püüavad saavutada üldist, mitte absoluutset, vastavust. (QA ... 2007)

Kvaliteedi hindamise läbiviimisega kaasneb paratamatult kulu, mistõttu on oluline juhtkonna poolehoid, et vajalik kulu juba aegsasti siseauditi funktsiooni eelarvesse planeeritaks. Ressursimahukas on nii sisemiste protseduuride korrastamine, hindamise protsessiks ette valmistumine laiemalt ning hindamise läbiviimine täieliku või osalise välishindaja kaasabil kui ka järelegevuste ehk tehtud soovitude ja parandusettepanekute rakendamine.

Võiks eeldada, et vastuseis muutustele on tihtipeale visa püsima. Olemasolevad praktikad on tekkinud suure töö ja pikaajase praktika tulemusel ning nendest on olemasoleval personalil üldjuhul raske lahti lasta. Muutuste sisseviimine nõuab uuendusmeelset eestvedajat, kes suudaks uue kvaliteedistandardi mõtte edukalt maha müüa nii juhtkonnale kui siseaudiitoritele eesmärgiga kaasata kõik asutusesisesed võtmeisikud ja kogu siseauditi personal kvaliteedi hindamise protsessi.

Kuigi laiemalt otsesed karistusmeetmed puuduvad leiab töö autor, et kvaliteedistandarditega mittekooskõlas oleva siseauditi funktsiooni maine ei pruugi olla piisavalt usaldusväärne, mida siinkohal võikski pidada meetmeks, mis võiks kvaliteedi hindamise läbiviimist soosida. Veelgi enam, heaks praktikaks on lisada siseauditi aruandele lause, et töö on tehtud kooskõlas vastavate standarditega, mille eesmärgiks on anda lisakindlust aruande tarbijale, et töö tehti kvaliteetselt ning töö käigus tehtud järeldused on asjakohased. Juhul kui siseauditi funktsiooni tegevus ei vasta standarditele, ei saa ta ka aruandes kinnitada, et töö on vastavalt standarditele tehtud. Viimane võib teadliku lugeja silmis kahtlust äratada, mistõttu siseauditi funktsiooni poolt väljastatud arvamus ei pruugi omada nii suurt mõju kui võiks. Tänapäevaks on Eesti õigusruumis eelpool viidatud standardid ametlikult ka siseriiklikult kehtestatud, mis võiks olla ajendiks neid rakendada (vt. käesoleva magistr töö lisa 1).

Ette antud standardid on detailsed, kuid praktikaid siseauditi funktsioonide lõikes täpselt paika pandud ei ole. Üldistades praktikad, mis suurema siseauditi funktsiooni jaoks peavad põhjalikumalt kirjalikult paigas olema, võivad väiksema funktsiooni jaoks olla suuliselt vabamas vormis paika pandud. Sellest lähtudes võiks järeldada, et siseauditi funktsiooni kvaliteedi hindamise raames hinnatakse siseauditi funktsiooni tegevuse vastavust IIA standarditele selles võtmes, et kõik olulised punktid oleksid kaetud, lähtudes funktsiooni enda ning asutuse juhtkonna vajadustest. Võib-olla on just see viimane peamiseks teadmiseks, mida võiks laiemalt levitada julgustamaks seni hindamisest kõrvale jäänud organisatsioone protsessiga pihta hakkama.

Võttes kokku eelpool kirjeldatu jõuab töö autor järeldusele, et arvestades survet, mille all tänapäeva siseauditi funktsioonid töötavad ning siseauditi funktsioonide poolt väljastatavate otsuste/tähepanekute kaalu, on olenemata välja toodud murekohtadele siiski oluline kvaliteedistandardite kehtestamine ning vastavate kontrollide/hindamiste läbiviimine. Samas tuleks lähtuda ka organisatsiooni juhtkonna vajadustest ja ootustest ning siseauditi funktsiooni suurusest ja keerukusest siseauditi funktsioonile parima kvaliteedisüsteemi tagamise ja arendamise välja selgitamisel ning hindamismeetodi valikul.

1.2.2 Siseauditi funktsiooni tulemuslikkuse näitajad

Kuivõrd tulemuslikkust ei saa vahetult mõõta, siis siseauditi funktsiooni tulemuslikkuse hindamiseks on vajalik vastavate tulemusnäitajate olemasolu, mis eeldab järjepidevat analüüsi ning kaardistamist (Petrov, Mae 2006). Kuivõrd tulemuslikkusel on erinevad dimensioonid, siis käesoleva magistritöö raames analüüsitakse erinevaid tulemuslikkuse näitajad läbi kvantitatiivse ja kvalitatiivse mõõtmise. Sellest tulenevalt annab töö autor ülevaate peamistest siseauditi tulemuslikkust kajastatavatest aspektidest ning toob välja olulisemad siseauditi funktsiooni tulemuslikkuse näitajad. Seega kirjanduses on välja toodud erinevaid siseauditi funktsiooni tulemuslikkuse hindamisel kasutatavaid näitajaid, mida lähtuvalt eelnevalt mainitud dimensioonidest võiks kõige üldisemalt jagada kvantitatiivseteks ja kvalitatiivseteks näitajateks (vt. tabel 2).

Tabel 2. Kvantitatiivsed ja kvalitatiivsed tulemuslikkuse näitajad.

Nr	Kvantitatiivsed näitajad	Kvalitatiivsed näitajad	Autorid
1	Siseauditi plaani saavutamise määr	"Klientide" rahulolu ehk vastavate küsitluste, intervjuude läbiviimine	Savcuk 2007 Bota-Avram ja Palfi 2009
2	Teostatud tööde (nt auditite, konsultatsioonide) arv	Tähelepanekute/auditi leidude klassifitseerimine olulisuse järgi	Sawyer <i>et al.</i> 2003 Savcuk 2007
3	Tehtud tähelepanekute/auditi leidude arv	Töövõttude ulatuse vastavus "kliendi" ootustele	Sawyer <i>et al.</i> 2003 Kruger <i>et al.</i> 2002 Lampe ja Sutton 1994
4	Tähelepanekute raames tehtud soovitude rakendamise arv	Tööprogrammide asjakohasus töö eesmärkide täitmiseks	Kruger <i>et al.</i> 2002 Lampe ja Sutton 1994
5	Tööde (nt auditite, konsultatsioonide) läbiviimiseks kuluv aeg	Dokumentatsiooni piisavus järeltuste tegemisel	Kruger <i>et al.</i> 2002 Bota-Avram ja Palfi 2009 Lampe ja Sutton 1994
6	Siseaudiitorite kvalifikatsiooni mõõtmine	Auditi tegelike tulemuste kooskõla auditi aruandega	Bota-Avram ja Palfi 2009 Lampe ja Sutton 1994
7	Siseauditi tegevuse pealt säästetud ressurss	-	Sawyer <i>et al.</i> 2003 Savcuk 2007

Allikas: (autori koostatud).

Sawyer'i (*et al.* 2003) kohaselt kajastavad siseauditi tulemuslikkust uurivad artiklid peamiselt järgmisi kvantitatiivseid näitajaid: siseauditi tegevuse pealt säästetud ressursid, lõpetatud auditite arv, auditi leidude arv jne. Olgugi, et sellist laadi statistika on kasulik, ei piisa neist selleks, et täielikult siseauditi tulemuslikkus hinnata. Isegi olulisemateks peetakse kvalitatiivseid näitajaid (näiteks: leide võiks klassifitseerida oluliseks, mõõdukalt oluliseks ja väheoluliseks, kusjuures olulisus võiks näidata seda, kui suurt mõju konkreetne leid organisatsioonile avaldab). Samuti tuleks arvestada auditi kvaliteedi suurendamise ja pakutava auditi teenuse parendamisega seotud asjaolusid. Siinkohal tuleks mees pidada seda, et tulemuslikkus on ressursside (raha, tööjõud, materjalid) ja aja omavaheline suhe, mille väljundiks on tõhusus (*efficiency*) ja tulemuseks on mõjususe (*effectiveness*). (*ibid*:03)

Samu termineid tõstab esile ka IIA standard 1300, kus kvaliteedi tagamise ja täiustamise programmi raames on välja toodud selgitusena, et muuhulgas on selle programmi eesmärgiks hinnata siseauditi funktsiooni tõhusust (*efficiency*) ja mõjusust (*effectiveness*) ning tuvastada parendusvõimalusi (Rahvusvahelised siseauditeerimise ... 2009).

Kvantitatiivsete meetodite raames toob Kruger (*et al.* 2002) välja võrdluse sisendmuutujate ja väljundmuutujate vahel, kus sisendmuutujatena tuuakse välja auditi läbiviimiseks kuluvad tunnid audiitori kohta, auditi läbiviimiseks kokku kuluvad tunnid ja projektikulu ning väljundmuutujatena tõstetakse esile tähelepanekute numbrit, soovitude numbrit, soovitudega nõusoleku arvu ning soovitude rakendamise arvu. Eelpool väljatoodu annab ülevaate sellest, kui hästi sisendressursse audititeenuse pakkumiseks ära kasutatakse (*ibid*:02).

Bota-Avram'i ja Palfi (2009) koostöös valminud artiklis tuuakse välja, et siseauditi funktsiooni tõhususe ja mõjususe hindamiseks parimate meetodite leidmine on üpris keeruline. Siseauditi funktsioon peab enda jaoks leidma vastuse keerulisele küsimusele: milline siseauditi tegevuse hindamise ja mõõtmise meetod on kõige efektiivsem ja asjakohasem? Enda artiklis annavad nad ülevaate organisatsiooni siseselt siseauditi efektiivsuse mõõtmise kvantitatiivsetest meetoditest ning siseauditi tegevuse hindamise kvalitatiivsetest meetoditest (*ibid*:09).

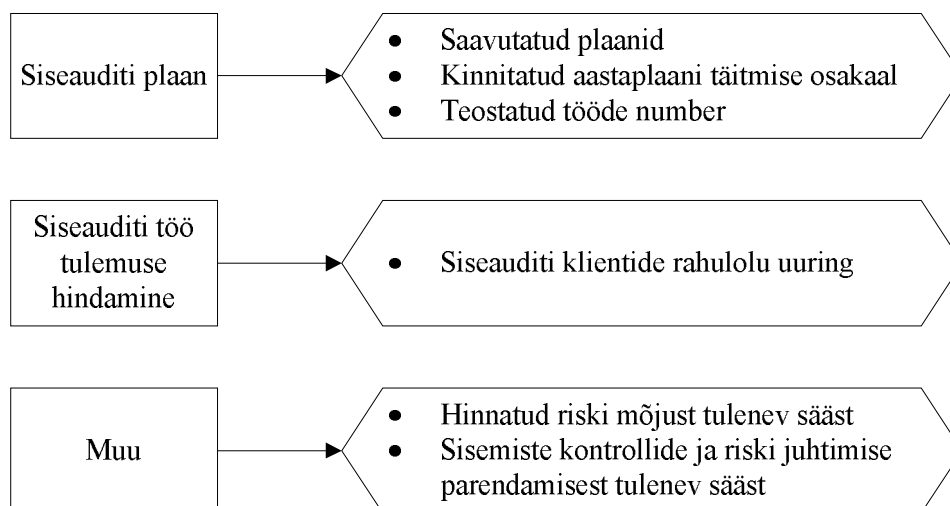
Kvantitatiivsed meetodid siseauditi tõhususe mõõtmiseks (*ibid:09*):

- 1) Siseauditi plaani täitmise taseme määratlemine, mis eeldab teatud perioodi (nt aasta) kohta kinnitatud plaani täitmise mõõtmist lõpetatud plaanikohaste tegevuste arvu kaudu;
- 2) Siseauditi poolt väljastatava lõpparuande peale kuluva aja kindlaks tegemine, mis hõlmab endas ajavahemikku auditi sisuliste tegevuste lõpetamisest lõpparuande väljastamiseni, sh juhtkonna poolt kinnitatud tegevuste plaani kehtestamist;
- 3) Auditi raames tehtud tähelepanekute ja soovitude rakendamisele kuluva aja seire, mille jaoks oleks mõistlik koostada statistiline andmebaas, kuhu talletada informatsioon õigeaegselt rakendatud tähelepanekute, viivitusega rakendatud tähelepanekute ning rakendamata tähelepanekute kohta;
- 4) Siseaudiitorite kvalifikatsiooni mõõtmine ehk ülevaate saamine sellest, mitu audiitorit omavad asjakohaseid litsentse, sertifikaate, diplomeid ja töökogemust aastates;
- 5) Ülevaate saamine auditi tegevustele kuluva aja kohta võrdluses administratiivsetele tegevustele kuluva aja osas, mida saab mõõta läbi toimiva tööajaarvestussüsteemi.

Kvalitatiivsed meetodid siseauditi tegevuse hindamiseks(*ibid:09*):

- 1) auditite lõppedes vastavate siseauditi funktsiooni hindamise küsitluste, intervjuude läbi viimine asutuse juhtide seas;
 - 2) auditite lõppedes vastavate küsitluste, intervjuude läbi viimine auditeeritavate seas.
- Sellised uuringud erinevad asutusesti ning nende eesmärgiks on vastata just iga organisatsiooni enda juhtkonna ja siseauditi vajadustele. Parima tulemuse tagamiseks aga on mõistlik neid meetodeid kombineerida.

Savcuk (2007) jaotamata ise näitajad kvantitatiivseteks või kvalitatiivseteks seostab siseauditi valdkonnad konkreetsete näitajatega. Enda töö tulemusel on ta siseauditi valdkonnad üldistavalt jaganud kolmeks: planeerimine, tulemus ja muu. Ülevaade on näidatud alloleval, mis toob välja kolme valdkonna (planeerimine, tulemus ja muu, mis siinkohal on peamiselt riskitegevusega seotud) võimalikud tulemuslikkuse näitajad (vt. joonis 2) (*ibid:07*).



Joonis 2. Siseauditi efektiivsuse hindamise näitajad (Savcuk 2007).

Lampe'i ja Sutton'i (1994) kohaselt on täiendavate tulemuse tagamise meetmetena soovituslik hinnata siseauditi töö kvaliteeti läbi järgmiste kriteeriumite kaalutlemise: töövõtte ulatuse vastavus, programmide asjakohasus, dokumentatsiooni piisavus ning auditi tulemuste kooskõla aruannetega (*ibid*:94).

Cohen ja Sayag (2010) on välja selgitanud, et siseauditi efektiivsuse kontseptsioonil on kaks lähenemist. Esimene neist seisneb viie siseauditi tahu määratlemises: sõltumatus, erialased oskused, töövaldkond, auditi teostamine ning siseauditi funktsiooni juhtimine. Teine vaatenurk leiab, et siseauditi efektiivsus ei seisne mitte kalkuleerivas reaalsuses vaid on pigem määratletud läbi juhtkonna poolt omistatud subjektiivsete hinnangute. Teisisõnu edukust saab mõõta vaid asjakohaste huvigruppide ootustele vastavuses (*ibid*:10). Siinkohal võiks viimast seostada kvalitatiivsete näitajatega nagu „kliendi“ rahulolu ning töövõtte ulatuse vastavus „kliendi“ ootustele (vt. tabel 2).

Arena ja Azzone (2009) uurides siseauditi funktsiooni efektiivsuse seoseid erinevate asjaoludega leidsid, et (*ibid*:09):

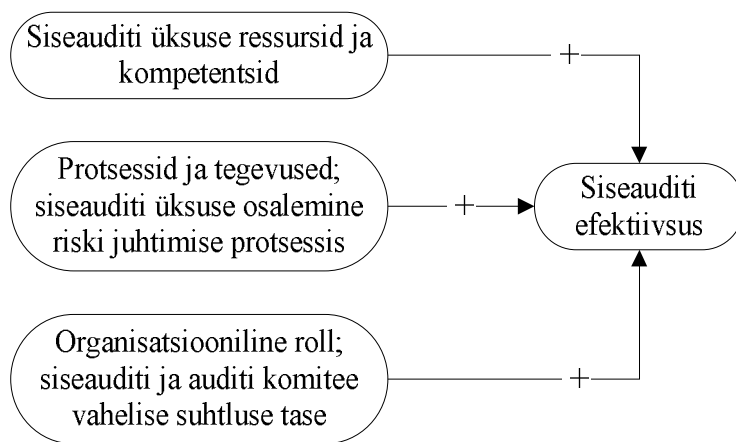
- Siseauditi funktsiooni tõhusus on positiivses seoses siseauditi meeskonna suurusega. Teisisõnu mida suurem on siseauditi meeskond, seda objektiivsemad on audiitorid, mis tagab suurema efektiivsuse.

- Siseauditi funktsiooni efektiivsus on positiivses seoses siseaudiitorite kompetentsiga, ehk et mida kvalifitseeritumad on audiitorid, seda efektiivsemalt suudavad nad tegutseda.
- Siseauditi funktsiooni efektiivsus on positiivses seoses siseaudiitorite osalusega riski juhtimise protsessis. Juhtkond ootab siseaudiitoritelt juhtnööre riskijuhtimise süsteemi formuleerimiseks, seega vastates juhtkonna ootustele täidab siseauditi funktsioon enda ülesandeid efektiivsemalt.
- Siseauditi funktsiooni efektiivsus on positiivses seoses siseauditi ja auditi komitee vahelise tiheda suhtlusega, mis aitab tagada, et siseauditi funktsiooni poolt tuvastatud puudused saavad maksimaalse tähelepanu ning parandusettepanekud saavad kiiremini rakendatud.

Lähtudes eelnevast võiks järeldada, et suurema meeskonna korral tagatakse suurem objektiivsus peamiselt meeskonnaliikmete rotatsioonivõimaluste ja siseauditi funktsiooni siseselt tõhusamate kontrolli protseduuride rakendamiste kaudu. Mida subjektiivsemad audiitorid auditeeritava suhtes on, ehk et auditeerides korduvalt sama valdkonda, protsessi või tegevust, seda suurema tõenäosusega võivad nad ajaliselt kiiremini enda toimingud teostada kuid väiksema tõenäosusega märkavad täiendavaid puudusi ja paranduskohti.

Teisena toodud seose raames võiks artiklis toodut tõlgendada, et siseaudiitorite kompetents ja kvalifikatsioon hõlmab endas nii kogemust ja staaži kui väljaõpet, koolitusi ning asjakohaste sertifikaatide ning litsentside omandamist, mis siis üheskoos siseauditi funktsiooni efektiivsusele ja seeläbi tulemuslikkusele positiivset mõju avaldab. Siseaudiitorite osalemine asutuse riskijuhtimise protsessis annab võimaluse teha juhtkonnaga tihedamat koostööd ning seeläbi paremini vastata juhtkonna ootustele ja vajadustele. Tihedam ja parem suhtlus nii juhtkonnaga kui auditi komiteega panustab ühelt poolt parema ootustele ja vajadustele vastava siseauditi funktsiooni poolt teostatava töö tegemisse ning teiselt poolt siseauditi funktsiooni poolt tehtud töö tulemuste rakendamisesse.

Eelnev on kokku võetud joonisel 3.



Joonis 3. Siseauditi efektiivsust mõjutavad tegurid (Arena, Azzone 2009).

Töö autori nägemuse kohaselt võiks olulisemateks tulemuslikkuse näitajateks pidada kinnitatud aastaplaani täitmise määra, siseauditi funktsiooni tegevusest tulenev säästu ning siseauditi „klientide“ rahulolu siseauditi funktsiooni tegevusega. Nende kolme näitaja näol on tegemist näitajatega, mida annaks ehk iga siseauditi funktsiooni osas edukalt rakendada. Kvantitatiivsete näitajate tugevuseks võiks pidada ühtsemat võrdlusalust. Samas võiks nende nõrkustena välja tuua liigset ühekülgsust, kus tegelik põhjus võib asuda hoopis mujal. Kvalitatiivsete näitajate tugevuseks võiks pidada asjakohasemat informatsiooni, kuid peamiseks nõrkuseks jällegi on keerulisem sobivat ja võrreldavad võrdlusalust määratleda. Täpsemalt kvantitatiivsete näitajate osas kui näiteks mõõta vaid tähelepanekute arvu esineb oht, et aruandesse hakatakse lisama liigseid tähelepanekuid. Kui mõõta jällegi vaid tähelepanekute rakendamise arvu esineb oht, et hakatakse aruandesse lisama lihtsamini rakendatavaid tähelepanekuid. Seetõttu tuleks tulemuslikkuse näitajate valikul ja rakendamisel olla ettevaatlik ning kombineerida erinevaid võimalusi.

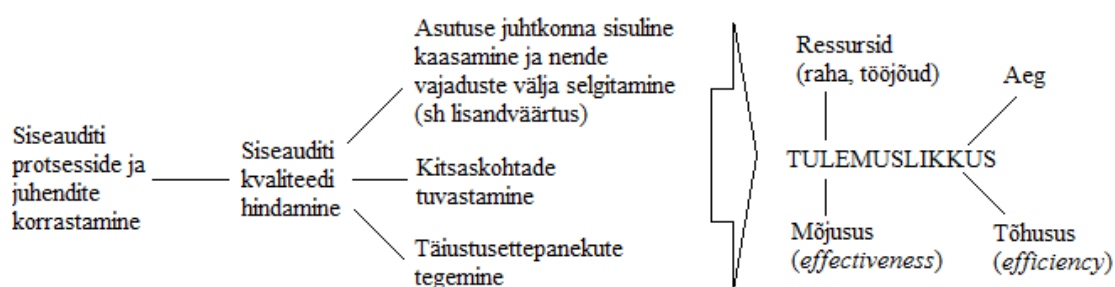
Käesolevas alapeatükis teostatud analüüsi tulemusel selgus, et erinevatel teemaurijatel on erinevad nägemused selle kohta, kuidas tulemuslikkust defineerida ning mõõta. Samas kumab nende kõigi osas läbi tõsiasi, et tulemuse hindamiseks on oluline määratleda asjakohane hindamisraamistik. Veelgi enam selleks, et mõõta siseauditi funktsiooni tõhusust ja mõjusust tulemuslikult, on eelnevalt tarvis kehtestada

asjakohased tulemusnäitajad. Näitajate puudumisel tekib olukord, kus isegi juhul, kui on olemas tahe ning võimalus funktsiooni hindamiseks, puuduvad kriteeriumid, mille järgi hinnatakse. Eelnevalt on välja toodud erinevad arvamused selle kohta, millised näitajad teoreetiliselt olla võiksid, kuid siinkohal on oluline, et iga siseauditi funktsioon jõuaks põhjaliku analüüsi tulemusel just enda jaoks kõige asjakohasemate näitajateni. Sarnaselt käesoleva magistritöö peatükis 1.1 lisandväärtuse kontseptsiooni osas tehtud järeldusena peab ka siinkohal paika asjaolu, et asutused on erinevad, millest tulenevalt erinevad ka asutuse tegevused, protsessid ja juhtkonna ootused, mida tuleks arvesse võtta ühe või teise asutuse siseauditi funktsiooni tulemuslikkuse hindamisel ning selleks vajaliku hindamisraamistiku määratlemisel. Vastasel juhul on tegemist pigem formaalse üritusega, mis ülevaatlikku ega sisulist tulemust ei anna.

1.2.3 Kvaliteedi hindamise mõju siseauditi funktsiooni tulemuslikkusele

Kuivõrd siseauditi funktsiooni kvaliteedi hindamist ja selle võimalikku seost siseauditi funktsiooni tulemuslikkusega ei ole eraldi uuritud, siis kvaliteedi hindamise ja tulemuslikkuse vahelise seose võimaliku paikapidavuse kohta toob töö autor mõned näited teistest valdkondadest. Shekari (*et al.* 2012) toob personali valdkonnas välja seose, kus personali tegevuse hindamine on läbi positiivsetele ja negatiivsetele asjaoludele tähelepanu juhtimise suurendanud personali tegevuse tulemuslikkust (*ibid:*12). Khan (*et al.* 2013) toob globaalse tarkvara arenduse seisukohalt välja seose, kus kvaliteedi hindamise raames identifitseeritud erinevad kasutoovad faktorid avaldasid positiivset mõju protsessi tulemuslikkuse suurendamisele (*ibid:*13).

Waldman (1994) toob välja, et täielik kvaliteedi juhtimine on oluliseks vahendiks tulemuslikkuse mõjutamisel (*ibid:*94). Täiendavalt on kvaliteedi juhtimise ja tulemuslikkuse osas välja toodud seos, mille kohaselt kvaliteedi juhtimine kui süstemaatiline protsess on avaldanud positiivset mõju organisatsiooni tulemuslikkuse parendamisele (Mehran, E. ja Mehran, S. 2013). Lähtudes eelnevast võiks välja tuua tõlgenduse, et kvaliteedi juhtimine siseauditi funktsiooni kontekstis ning IIA standardite mõistes seisnebki standardi 1300 tegevuste rakendamises, mille abil siseauditi funktsiooni kvaliteeti juhitakse, parendatakse ja seeläbi suurendatakse siseauditi funktsiooni töö tulemuslikkust. Seega käesoleva magistritöö kontekstis lähtudes eelnevast võiks välja tuua järgmised seosed siseauditi funktsiooni kvaliteedi hindamise ja selle tulemuslikkuse vahel.



Joonis 4. Siseauditi funktsiooni kvaliteedi hindamise seos siseauditi funktsiooni tulemuslikkusega (autori koostatud).

Täpsemalt, siseauditi funktsiooni kvaliteedi hindamisele eelneb siseauditi funktsiooni sisemiste protsesside ja juhendite korrastamine. Eelneva raames tuleb muuhulgas välja töötada ka kvaliteedi tagamise ja parendamise programmi, mis enne välishindamise läbiviimist kord viie aasta jooksul peaks endas hõlmama eelnevalt pidevat seiret ja perioodilisi ülevaatusi. Viimase eesmärgiks on kinnitada, et siseauditi funktsioon enda tööd vastavalt kehtestatud kutsetegevuse standarditele korraldab. Programmi välja töötamisele eelneb aga teiste siseauditi funktsiooni protsesside ja juhendite vastavusse viimine tunnustatud kutsetegevus- ehk IIA standarditele, mida perioodiliste ülevaatuuste raames siseauditi funktsiooni enda poolt hinnatakse.

Lähtudes käesoleva magistritöö alapeatükis 1.2.1 välja toodust võiks töö autori nägemuse kohaselt kvaliteedi hindamise peamiseks väljunditena välja tuua asutuse juhtkonna kaasatuse (juhtkonna ootuste ja vajaduste välja selgitamine ning nende teadlikkuse tõstmine nende heaks töötava siseauditi funktsiooni võimekusest ja professionaalsusest), võimalike kitsaskohtade tuvastamise ning täiendustepanekute tegemise. Kõik eelnev avaldab rohkem või vähem mõju siseauditi funktsiooni tulemuslikkusele. Tulles siseauditi funktsiooni tulemuslikkuse tõlgendamise juurde, siis Sawyer'i (2003) nägemuse kohaselt seisneb siseauditi funktsiooni tulemuslikkus ressursside (raha, tööjõud, materjalid) ja aja omavaheline suhtes, mille väljundiks on tõhusus (*efficiency*) ja tulemuseks on mõjususe (*effectiveness*) (vt. alapeatükk 1.2.2). Seega juhtkonna ootusi ja vajadusi paremini teades on võimalik siseauditi funktsiooni ressursse ja aega tõhusamalt suunata ning saavutada mõjusamaid tulemusi. Sarnaselt avaldavad siseauditi funktsiooni tulemuslikkuse erinevatele aspektidele ning seeläbi siseauditi funktsiooni tulemuslikkusele endale mõju ka kitsaskohtade tuvastamise ja täiendustepanekute tegemise raames sisse viidud parendused siseauditi funktsiooni protsessidesse ja juhenditesse.

Kuivõrd tulemuslikkust mõjutavad erinevad tegurid, siis määratledes siseauditi funktsiooni tulemuslikkust mõjutavad tegurid, on võimalik selgemalt hinnata kvaliteedi hindamise protsessist tulenevat mõju siseauditi funktsiooni tulemuslikkusele.

Waldman (1994) toob täieliku kvaliteedi juhtimise ning seeläbi tegevuse tulemuslikkusele mõju avaldamise seisukohalt muuhulgas välja järgmised tegurid (*ibid*:94):

- 1) juhtkonna pühendumine kvaliteedi juhtimisele;
- 2) kvaliteedi definitsiooni sätestamine vastavalt klientide ootustele;
- 3) juhtivate praktikate rakendamine kvaliteedi juhtimise väärtusi ja visiooni silmas pidades;
- 4) kõikide asutuse siseste osapoolte kaasamine kvaliteedi parendamise edendamisel;
- 5) kvaliteedi kultuuri arendamine ja pühendumine jätkuvalt parendada tegevusi ja protsesse läbi koolituste ja võrdlusaluste (*benchmarking*).

Selleks lähtudes eelnevalt välja toodud teguritest ning IIA kvaliteedistandardis 1300 kehtestatust võiks käesoleva magistritöö kontekstis määratleda järgmised kvaliteedi hindamise protsessist tulenevad võimalikud tulemuslikkust mõjutavad tegurid:

- 1) Kvaliteedi hindamise läbiviimise kohustuslikkus;
- 2) Siseauditi funktsiooni eelnev vastavus IIA standarditele ja üldine valmisolek kvaliteedi hindamise läbiviimiseks;
- 3) Asutuse juhtkonna tugi ja osavõtlikkus kvaliteedi hindamise protsessi läbiviimiseks;
- 4) Siseauditi kvaliteedi definitsiooni määratlemine vastavalt juhtkonna ootustele (sh lisandväärtuse kontseptsioon);
- 5) Siseauditi funktsiooni suhtumine kvaliteedi parendamise ja hindamise protsessi;
- 6) Siseauditi funktsiooni enda osalus kvaliteedi parendamise ja hindamise protsessis;
- 7) Siseauditi funktsiooni tahe kvaliteeti ja tulemuslikkust edasi arenda.

Järgnevalt on välja toodud töö autori poolt määratletud tulemuslikkuse tegurid võrdluses Waldman'i poolt välja toodud tulemuslikkuse teguritega (vt. tabel 3).

Tabel 3. Tulemuslikkuse tegurite võrdlus.

Nr	Töö autori tegurid	Waldman'i tegurid
1	Kvaliteedi hindamise läbiviimise kohustuslikkus	-
2	Siseauditi funktsiooni eelnev vastavus IIA standarditele ja üldine valmisolek kvaliteedi hindamise läbiviimiseks	-
3	Asutuse juhtkonna tugi ja osavõtlikkus kvaliteedi hindamise protsessi läbiviimiseks	Juhtkonna pühendumine kvaliteedi juhtimisele (1)
4	Siseauditi kvaliteedi definitsiooni määratlemine vastavalt juhtkonna ootustele (sh lisandväärtuse kontseptsioon)	Kvaliteedi definitsiooni sätestamine vastavalt klientide ootustele (2)
5	Siseauditi funktsiooni suhtumine kvaliteedi parendamise ja hindamise protsessi	Juhtivate praktikate rakendamine kvaliteedi juhtimise väärtusi ja visiooni silmas pidades (3)
6	Siseauditi funktsiooni enda osalus kvaliteedi parendamise ja hindamise protsessis	Kõikide asutuse siseste osapoolte kaasamine kvaliteedi parendamise edendamisel (4)
7	Siseauditi funktsiooni tahe kvaliteeti ja tulemuslikkust edasi areneda	Kvaliteedi kultuuri arendamine ja pühendumine jätkuvalt parendada tegevusi ja protsesse läbi koolituste ja võrdlusaluste (<i>benchmarking</i>) (5)

Allikas: (autori koostatud).

Lähtudes käesoleva magistr töö spetsiifikast, siis enne Waldman'i poolt välja toodud tegurite käesoleva magistr töö konteksti tõlgendamist tuleks töö autori nägemuse kohaselt määratleda ülaltoodud loetelus esimesed kaks tegurit. Nimelt töö autori poolt välja toodud esimese teguri osas kuivõrd määruse nr 57 „Siseauditori kutsetegevuse standardite kehtestamine“ 11.10.2013 vastu võtmisel jõustusid siseriiklikult IIA standardid ning nende standardite kohaselt tuleb kvaliteedi välishindamine viia läbi kord 5 aasta jooksul, siis sellest tulenevalt võiks järeldada, et lähiaastatel tekib ka teistel avaliku sektori asutustel suurem vajadus enda siseauditi tegevuse IIA standarditele vastavusse viimise osas (Rahandusministri määrus ... 2011, Rahvusvahelised siseauditeerimise ... 2008).

Teise tegurina välja toodud siseauditi funktsiooni eelnev vastavus IIA standarditele ja üldine valmisolek kvaliteedi hindamise läbiviimiseks oleks töö autori hinnangul

oluliseks protsessi tulemuslikkuse teguriks seetõttu, et kui eelnev on saavutatud on võimalik kvaliteedi hindamise protsessist maksimum võtta. Mõeldagi juba samm edasi ja keskendudagi enda jaoks optimaalseimate tulemusnäitajate väljaselgitamisele ning võimalikele organisatsioonile täiendavat lisandväärtust pakkuvatele aspektidele. Veelgi enam võiks välja tuua, et professionaalse ja abivalmi suhtumisega kvaliteedi välishindajate korral on eelneva IIA standarditele vastavuse korral võimalik neidki selles protsessis paremini ära kasutada ning võimalik välishindaja ja hinnatava vahel tekkiv sünergia loob eeldused parimate lahenduste välja selgitamiseks.

Töö autori poolt kolmandana välja toodud teguri osas on lähtutud Waldman'i poolt esimese teguri osas toodu analoogiast, milleks on asutuse juhtkonna tugi ja osavõtlikkus kvaliteedi hindamise protsessi läbiviimiseks. Siinkohal oleks oluline välja tuua asutuse juhtkonna tugi ja osavõtlikkus kvaliteedi hindamise protsessi läbiviimiseks läbi kahe vaatenurga. Esiteks on asutuse juhtkond see, kes annab siseauditi funktsioonile vajaliku ressursi kvaliteedi hindamise protsessi tellimiseks. Teisalt jällegi on asutuse juhtkonnal ootused siseauditi funktsiooni töö tulemuste osas ning mida osavõtlikum juhtkond kvaliteedi protsessi läbiviimisel on ning mida avatumalt endapoolseid soove ja tähelepanekuid kvaliteedi hindajaga jagab, seda suurem võiks olla ka selle protsessi läbiviimisest saadav kasu ning parem tulemus.

Neljandaks teguriks järgides Waldman'i teise teguri analoogiat oleks siseauditi kvaliteedi definitsiooni määratlemine vastavalt juhtkonna ootustele (sh lisandväärtuse kontseptsioon). Siinkohal oleks oluline järgida seda, et see mida siseauditi funktsioon enda kvaliteediks ja selle tulemusel tulemuslikkuseks defineerib haakuks ka asutuse juhtkonna nägemusega selleks, et siseauditi funktsioon võimalikult kasulikku ja väärtust lisavat tööd asutuse juhtkonna heaks teeks.

Töö autori poolt viienda tegurina välja toodud siseauditi funktsiooni suhtumine kvaliteedi parendamise ja hindamise protsessi oleks veidi laiem tõlgendus Waldman'i kolmandast tegurist, mis mainib vaid juhtivate praktikate rakendamise kvaliteedi juhtimise väärtusi ja visiooni silmas pidades. Töö autori nägemuse kohaselt oleks juhtivate praktikate rakendamine kindlasti siseauditi funktsiooni suhtumise üheks osaks, mil kas soovitakse üles näidata initsiatiivi nende rakendamisel või mitte ning kuidas siseauditi funktsiooni nägemus kvaliteedi juhtimise ja sealhulgas ka hindamise

väärtuste ja visiooniga haakub. Veelgi enam, siseauditi funktsiooni suhtumine kvaliteedi parendamise ja hindamise protsessi paneb paika selle, kas osalejate enda suhtumine protsessi on pigem pooldav või vaenulik. Pooldava suhtumise korral on siseauditi funktsioon tõenäolisemalt rohkem koostöövalmis ning valmis pingutama parima võimaliku lahenduse nimel. Vaenulikuma õhkkonna korral olles pigem kriitiline kui avatud kõikvõimalikele parendus- ja täiustusetepanekutele on tõenäoliselt pigem tegemist formaalselt läbitava protsessiga, mis pigem olulist mõju tulemuslikkuse parendamisele ei avalda.

Lähtudes Waldman'i neljanda teguri näitest võiks kuuenda tegurina käesoleva magistritöö kontekstis välja tuua siseauditi funktsiooni enda osaluse kvaliteedi parendamise ja hindamise protsessis, mis parendamise seisukohalt seisneb soovis ise protsessis osaleda või mitte ning kas ja mil määral asutuse siseselt teisi võtmeisikuid sellesse protsessi kaasata või mitte. Hindamise seisukohalt aga valikus, kas tellida täielik kvaliteedi välishindamine või osaline kvaliteedi välishindamine sõltumatu valideerimisega. Lähtudes IIA standardites ja kvaliteedi hindamise käsiraamatus väljatoodust võiks järeldada, et täieliku kvaliteedi hindamise läbiviimise positiivseks küljeks oleks läbida protsess täielikult välise hindaja poolse tegevuse läbi ning panustada ise minimaalselt protsessi läbiviimisesse. Sellisel juhul on kvaliteedi välishindaja see, kes algusest lõpuni hindamistegevused läbi viib ning esitab endapoolsed parandus- ning täiustamisetepanekud. Siseauditi funktsiooni rolliks siinkohal on nendele reageerida. Teisalt osalise kvaliteedi välise hindamise eeliseks on, et siinkohal on siseauditi funktsioon ise ka algusest peale sisuliselt kvaliteedi hindamise protsessi kaasatud. Sellisel juhul viib siseauditi funktsioon ise läbi enesehindamise ning välishindaja valideerib selle tulemuse. Siinkohal tuvastab siseauditi funktsioon ise algselt juba võimalikud kitsaskohad ning on sunnitud enda jaoks parimatele parendusetepanekutele mõtlema. Saades juurde välise hindaja objektiivse arvamuse, mis osaliselt juba tugineb ka siseauditi funktsiooni enda poolt varasemalt tuvastatule, annab see hea eelduse enda jaoks optimaalseim lahendus välja mõelda, mis kõigi eelduste kohaselt võiks tulemuslikkusele suuremat mõju avaldada. Teisisõnu kui osalise kvaliteedi hindamise protsessi valimise peamiseks miinuseks võiks olla, et sellisel juhul tuleb siseauditi funktsioonil endal rohkem hindamise protsessi raames tööd teha, siis täieliku kvaliteedi hindamise protsessi peamiseks

miinuseks olekski see, et selliselt juhul siseauditi funktsioon ise proaktiivselt protsessis ei osale. Kuid töö autori nägemuse kohaselt just siseauditi enda proaktiivsus hindamise protsessis tagab ehk optimaalse tulemuse selle siseauditi funktsiooni jaoks.

Lähtudes Waldmani viienda teguri näitest, siis töö autori poolt seitsmenda ehk viimase tegurina välja toodud siseauditi funktsiooni tahe kvaliteeti ja tulemuslikkust edasi arenda on oluline välja tuua siinkohal just seetõttu, et kvaliteedi parendamine ja võimalik tulemuslikkuse maksimeerimine ei tohiks ideekorras lõppeda välise kvaliteedi hindamise raporti kättesaamisel. Pigem võiks kvaliteedi parendamine ja võimalik tulemuslikkuse maksimeerimine olla pidev protsess, mille suunas võiks siseauditi funktsioon edasi pürgida ning püüda ka edaspidiselt mõelda sellele, kuidas võimalikult kasulikku ja tulemuslikku tööd enda asutuse heaks teha.

Lähtudes käesolevas alapeatükis välja toodust võiks üldistada, et siseauditi funktsiooni kvaliteedi hindamine on põhimõtteliselt muuhulgas ka siseauditi funktsiooni tulemuslikkuse hindamine, mille tulemusel avaldub positiivne mõju sellele mida hinnatakse ehk antud kontekstis siseauditi funktsiooni tulemuslikkusele. Täpsemalt aga mõjutavad tulemuslikkuse tegurid siseauditi funktsiooni tulemuslikkust läbi selle millisel määral üks või teine tegur avaldab mõju tulemuslikkuse näitajatele. Sellest tulenevalt võiks välja tuua järgmised seosed tulemuslikkuse tegurite ja näitajat (vt. alapeatükk 1.2.2) vahel. Töö autori poolt esimese tegurina välja toodud kvaliteedi hindamise läbiviimise kohustuslikkus annab siseauditi funktsioonile selge indikatsiooni püüda enda tööd vastavalt kehtestatud standarditele kvaliteetselt teha, mis lõpptulemusel võiks olenevalt asutustest suuremal või vähemal avaldada positiivset mõju kõikidele tabelis 2 toodud tulemuslikkuse näitajatele. Kuivõrd IIA standardid reguleerivad nii siseauditi funktsiooni tegevuse aluseid ja põhimõtteid kui ka detailselt tegevuste läbiviimise protseduure, siis neile tähelepanu pöörates ja nende parendamise nimel tööd tehes võiks see positiivses suunas mõju avaldada nii kvantitatiivsetele kui kvalitatiivsetele tulemuslikkuse näitajatele.

Teise tegurina välja toodud siseauditi funktsiooni eelnev vastavus IIA standarditele ja üldine valmisolek kvaliteedi hindamise läbiviimiseks võiks töö autori nägemusel pigem mõju avaldada kvalitatiivsetele näitajatele nagu kliendi ehk käesolevas kontekstis asutuse juhtkonna rahulolu ja töövõttude vastavus juhtkonna ootustele. Kui

hindamise hetkeks ollakse juba veendunud siseauditi funktsiooni vastavuses IIA standarditele, siis jääks hindamise käigus enam aega tähelepanu pöörata pehmematele asjaoludele nagu kuidas veel paremini juhtkonna ootustele ja vajadustele vastata. Sellest lähtuvalt võiks see tegur lõpptulemusel eelnevalt toodud näitajaid positiivses suunas mõjutada.

Kolmanda tegurina toodud asutuse juhtkonna tugi ja osavõtlikkus kvaliteedi hindamise protsessi läbiviimiseks võiks kvaliteedi hindamisele ja seeläbi tulemuslikkusele mõju avaldada läbi võimaliku juhtkonna poolse positiivse ja avatud suhtumise. Kui puuduks juhtkonna poolne tugi ja osavõtlikkus annaks see siseauditi funktsioonile võimaliku indikatsiooni, et see kas siseauditi funktsioon on kvaliteetne ja seeläbi tulemuslik ei ole asutuse juhtkonna jaoks oluline. Sellest indikatsioonist tulenevalt võiks ka siseauditi funktsioon enda kvaliteeti ja tulemuslikkust mitte nii oluliseks pidada, mis töö autori hinnangul võiks avaldada tulemuslikkuse näitajatele pigem negatiivset mõju.

Neljanda tegurina toodud siseauditi funktsiooni kvaliteedi definitsiooni määratlemine vastavalt juhtkonna ootustele (sh lisandväärtuse kontseptsioon) siseauditi funktsiooni tulemuslikkusele mõju avaldada läbi selle, et kui kvaliteedi hindamise protsessi raames määratletava definitsiooni raames muuhulgas võetakse arvesse ka juhtkonna poolne sisend, et mida nemad siseauditi funktsiooni kvaliteedi ja seeläbi tulemuslikkuse all silmas peavad, siis vastavalt sellele siseauditi funktsioon tõenäolisemalt edaspidi ka tegutseb. Lõpptulemusel võiks eelnev peamiselt avaldada positiivset mõju kvalitatiivsetele näitajatele nagu kliendi rahulolu ja töö vastavus kliendi ootustele ning seeläbi laiemalt ka teisele nii kvalitatiivsetele kui kvantitatiivsetele näitajatele vastavalt sellele, mida juhtkond siseauditi funktsioonilt ootab ja kuidas siseauditi funktsioon kõige paremini juhtkonna vajadusi täidaks ning seeläbi antavat lisandväärtust suurendaks.

Viienda tegurina toodud siseauditi funktsiooni suhtumine kvaliteedi parendamise ja hindamise protsessi võiks nende endi kvaliteedile ja seeläbi tulemuslikkusele mõju avaldada sarnaselt kolmanda teguri osas välja toodult läbi nende endi positiivse ja avatud suhtumise. Töö autori nägemuse kohaselt suurendab positiivne ja avatud suhtumine siseaudiitorite tahet enda kvaliteeti ja seeläbi tulemuslikkust parandada, mis

soodustab nende enda poolset sisulisemat panust nii kvaliteedi hindamise protsessi ettevalmistamisel, läbiviimisel kui parandus- ja täiustustepanekute rakendamisel. Lõpptulemusel võiks eelnev avaldada positiivset mõju nii kvantitatiivsetele kui kvalitatiivsetele näitajatele.

Lähtudes eelnevast on kuuenda tegurina eraldi välja toodud siseauditi funktsiooni enda osalus kvaliteedi parendamise ja hindamise protsessis. Omades positiivset ja avatud suhtumist ning tahet edendada kvaliteeti ja seeläbi suurendada tulemuslikkust on siseauditi funktsioonil võimalik selle nimel teha ka koostööd välishindajatega, mille tulemusel välishindaja poolt tehtavad parandus- ja täiendustepanekud arvestavad rohkem siseauditi funktsiooni eripäradega. Eelneva tulemusel selgitatakse välja ja kehtestatakse muuhulgas ka asjakohasemad tulemuslikkuse näitajad. Võttes kasutusele asjakohased kvantitatiivsed ja kvalitatiivsed tulemuslikkuse näitajad ning neid perioodiliselt hinnates võiks see lõpptulemusel avaldada positiivset mõju siseauditi funktsiooni tulemuslikkusele laiemalt.

Viimase ehk seitsmenda tegurina toodud siseauditi funktsiooni tahe kvaliteeti ja seeläbi tulemuslikkust edasi arendada soodustab ka kvaliteedi hindamise protsessi läbimise järgselt kvaliteedi edendamise ja seeläbi tulemuslikkuse arendamisega jätkuvalt edasi tegeleda. Üks asi on hindamise raames tehtud tähelepanekud ja soovitusel rakendada. Teine asi aga jätkuvalt edaspidi mõelda, mis nende asutuse seisukohast kõige olulisem on ning kuidas jätkuvalt edasi minna, mis lõpptulemusel võiks jätkuvalt positiivset mõju avaldada erinevatele kvantitatiivsetele ja kvalitatiivsetele tulemuslikkuse näitajatele.

Kokkuvõttes kuivõrd siseauditi funktsioonid on erinevad ning erinevad on ka asutused ja juhtkonna ootused, siis lähtuvalt sellest avaldavad eelpool toodud tegurid erinevatele siseauditi funktsioonide kvaliteedi hindamiste tulemusel mõju erineval moel ja mahus. Samas kuivõrd mõõtmise tegevust kui sellist võiks pidada suhtlusvahendiks, mis annab protsessis osalejatele indikatsiooni ühe või teise näitaja olulisuse kohta, siis võiks järeldada, et protsessis osalejad vastavalt saadud indikatsioonile kohendavad enda tegevust vastavalt kommunikeeritud ootustele.

2. SISEAUDITI FUNKTSIOONI KVALITEEDI HINDAMINE JA SELLE MÕJU TULEMUSLIKKUSELE

2.1 Metoodika valik ja põhjendus

Töö läbiviimise metoodikana kasutatakse kvalitatiivset analüüsi, kus empiirilise osa analüüsimisel tuginetakse töö esimeses osas välja toodud teoreetilistele seisukohtadele: volitaja-esindaja ja konstruktivistlikule teooriale ning erinevate autorite poolt välja toodud arvamustele siseauditi funktsiooni kvaliteedi ja tulemuslikkuse osas.

Empiirilise osa raames viidi läbi juhtumiuuring PRIA näitel eesmärgiga laiendada töö tulemusel tehtus soovitusi ja täiendustepanekuid avaliku sektori asutustele laiemalt. Vastavalt Saxena (*et al.* 2013) artiklis väljatoodule on juhtumiuuring üks vaatlusuuringu alaliike, mis võimaldab tuvastada ja analüüsida erinevate protsesside vahelisi tekkivaid seoseid (*ibid*:13). Sellest tulenevalt hinnati juhtumiuuringu metoodika kõige sobilikumaks käesoleva magistritöö läbiviimise metoodikaks. Kuivõrd PRIA siseauditi funktsioonil oli juba varasemalt vastavalt kohustus kvaliteedi standarditele vastata ning PRIA siseauditi funktsioon on selles valdkonnas üks eesrindlikumaid, siis osutus PRIA siseauditi funktsioon käesoleva uurimuse teostamiseks valituks.

Juhtumiuuringu raames teostati järgmised tegevused:

- Kokkuvõtte tegemine käesolevaks hetkes Rahandusministeeriumi poolt läbi viidud kvaliteedi hindamistest (sh PRIA siseauditi funktsioon) selleks, et saada ülevaade avaliku sektori asutuste hetkeseisust (kvaliteedi hindamise läbinud asutustest, neile antud hinnangutest, peamistest tehtud tähelepanekutest ja täiustustepanekutest ning tuvastatud parimatest praktikatest).
- Ülevaate andmine 2008-2009 läbitud kvaliteedi hindamise protsessist. Kvaliteedi hindamise protsessi raames viis PRIA siseauditi funktsioon 2008.a. lõpus läbi enesehindamise ning 2009.a. algul läbis enesehindamise sõltumatu valideerimise. Hindamised viidi läbi töö autori osalemisel vastavalt Rahandusministeeriumi hindamisgrupi poolsetele juhistele ja kvaliteedi

hindamise käsiraamatus kirjeldatud metoodikale, mis hõlmas peamiselt küsitluste ja fokusseeritud intervjuude läbiviimist. Käesoleva magistritöö eesmärgiks siinkohal on anda ülevaade läbitud tegevustest ning selle peamistest tulemustest.

- 2013.a. sügisel töö autori poolt täiendavate küsitluste ja intervjuude läbi viimine erinevate osapooltega selleks, et hinnata kas ja millist mõju avaldas osalise kvaliteedi välishindamise raames läbiviidud 2008.a. enesehindamise läbiviimine ja 2009.a. läbiviidud kvaliteedi välishindamise protsessi läbiviimine PRIA siseauditi funktsiooni tulemuslikkusele.

Kuivõrd kvaliteedi hindamise protsessi läbiviimise tegelik mõju tulemuslikkusele avaldumine vajab aega, siis ei oleks võimalikku avaldunud mõju asjakohane vaid lühiajaliselt uurida. Selleks, et hinnata kas ja millist mõju avaldas osalise kvaliteedi välishindamise raames läbiviidud 2008.a. enesehindamise läbiviimine ja 2009.a. läbiviidud kvaliteedi välishindamise protsessi läbiviimine PRIA siseauditi funktsiooni tulemuslikkusele, viis töö autor 2013.a. sügisel läbi küsitlused ja täiendavad intervjuud erinevate osapooltega: PRIA siseauditi osakonna esindajad (grupp 1), PRIA juhtkond ja asjakohaste osakondade juhatajad (grupp 2) ning välised osapooled nagu Põllumajandusministeerium, Rahandusministeerium, sertifitseerimist teostav välisaudiitor/ KPMG (grupp 3).

Läbiviidud küsitluste peamine eesmärk oli välja selgitada erinevate osapoolte nägemus siseauditi funktsiooni kvaliteedist ning läbitud kvaliteedi hindamise protsessist, mille raames peamiselt püüti välja selgitada erinevate osapoolte hinnang PRIA siseauditi osakonna tegevusele enne kvaliteedi hindamise läbiviimist (kuni 2008/2009) ning siseauditi osakonna poolt teostatava tegevuse kvaliteet paranenud ning kuivõrd PRIA siseauditi osakond on teadlik huvigruppide vajadustest ja ootustest ning suudab tegutseda efektiivselt keskendudes õigetele valdkondadele. Täiendavalt uuriti ka seda, et kui koormavaks kvaliteedi hindamise protsessi läbiviimist ise peeti. Tulenevalt sellest, et eelnevalt määratletud vastajate grupid näevad ning suudavad hinnata protsessi erineva nurga alt, siis nendele gruppidele koostatud küsimustikud kohandati vastavalt vastajagrupi vaatenurgale. Kasutatud küsimustikud on välja toodud käesoleva magistritöö lisa 4.

Lähtudes küsimustikest saadud informatsioonist viis töö autor täiendavalt läbi intervjuud võtmeisikutega, kelleks osutusid PRIA siseauditi osakonna juhataja, PRIA peadirektor, Põllumajandusministeeriumi siseauditi osakonna juhataja ning sertifitseeriv audiitor/ KPMG. Läbiviidud intervjuude peamiseks eesmärgiks oli avada küsimustikest saadud vastuste tausta ning süveneda põhjalikumalt võtmeisikute arusaama kvaliteedi hindamise protsessist laiemalt ning selle mõjust siseauditi funktsiooni tulemuslikkusele PRIA näitel.

2.2 Varasemalt Rahandusministeeriumi poolt läbi viidud siseauditi funktsioonide hindamiste tulemuste ülevaade avaliku sektori asutuste lõikes

31.12.2013 seisuga on Rahandusministeeriumi finantskontrolli osakonna poolt läbiviidud kokku 10 kvaliteedi välishindamist 9 erinevas asutuses, mille raames teostati nii kvaliteedi täielikku välishindamist kui ka enesehindamise sõltumatut kinnitamist. Viimane erineb täielikust välishindamisest selles osas, et viimasel juhul viib siseauditi funktsioon ise läbi esmased hindamisprotseduurid, millele seejärel välishindaja tugineb ning enda täiendavalt teostatavad hindamisprotseduurid rajab. Mõlemal juhul lähtutakse IIA rahvusvahelistelt tunnustatud kutsetegevuse standarditest ning IIA kvaliteedi hindamise käsiraamatust⁵. Täpsem ülevaade on välja toodud alljärgnevas tabelis 4 (Välishindamine).

Tabel 4. Ülevaade Rahandusministeeriumi poolt läbi viidud hindamistest.

Nr	Asutus	Aruanne (kpvtk)	Hindamise viis (viide IIA standardile)
1	Justiitsministeerium	3.10.2005	Täielik välishindamine (S 1312)
2	Justiitsministeerium	8.02.2011	Enesehindamise sõltumatu kinnitamine (S 1312; PA 1312-2)
3	Rahandusministeerium	28.02.2007	Täielik välishindamine (S 1312)
4	Maksu- ja Tolliamet	2.03.2007	Täielik välishindamine (S 1312)
5	PRIA	25.02.2009	Enesehindamise sõltumatu kinnitamine (S 1312; PA 1312-2)
6	Põllumajandusministeerium	31.03.2010	Enesehindamise sõltumatu kinnitamine (S 1312; PA 1312-2)
7	Siseministeerium	11.05.2011	Täielik välishindamine (S 1312)
8	EAS	13.01.2012	Täielik välishindamine (S 1312)
9	Kaitseväge Peastaap	21.06.2012	Enesehindamise sõltumatu kinnitamine (S 1312; PA 1312-2)
10	Politsei- ja Piirivalveamet	17.12.2012	Enesehindamise sõltumatu kinnitamine (S 1312; PA 1312-2)

Allikas: (autori koostatud).

Tabelis välja toodud hindamisviisi puhul IIA viide S⁶ 1312 tähistab viidet välishindamise standardile (vt. lisa 2), mida täiendab tegevusjuhised PA⁷ 1312-1. Tegevusjuhised PA 1312-2 on lisavõimalus välishindamise teostamiseks enesehindamise

⁵ Quality Assessment Manual

⁶ Standard

⁷ Practice Advisory

sõltumatu kinnitamise protseduuri läbi. See, millist varianti kasutada, sõltub suuresti hinnatava siseauditi funktsiooni enda valmisolekust ning võimalusest protsessis kaasa lüüa. Viimane eeldab, et siseauditi funktsioon on enda poolt teinud kõik (sh. enesehindamise vastavalt standardile S 1311, vt. lisa 2), et standarditele vastata ning omab piisavalt vaba inim- ja ajaressurssi, et välishindamise protsessist osa võtta.

IIA kvaliteedi hindamise käsiraamat annab siseauditi funktsioonide hindamiseks skaala, kus on kolm hinnangut: „üldises vastavuses“, „osalises vastavuses“ ja „ei ole vastavuses“. „Üldises vastavuses“ on kõrgeim hinnang ja tähendab, et siseauditi funktsioonil on põhimäärus, poliitika ja protsessid, mis on hinnatud standarditega vastavuses olevaks. „Osalises vastavuses“ tähendab, et praktikas on märgatud puudusi, mis viitavad standarditest kõrvalekaldumisele, kuid need kõrvalekalded ei ole nii suured, et siseauditi funktsioon ei oleks võimeline oma tegevusi aktsepteeritaval viisil läbi viima. „Ei ole vastavuses“ tähendab, et puudused siseauditi praktikas on nii olulised, et need kas kahjustavad tõsiselt siseauditi funktsiooni võimet oma kohustusi täita kas mõnes või siis kõigis oma tegevusvaldkondadest või muudavad selle võimatuks“ (Burnham *et al.* 2006). Täielik vastavus on pea et võimatu kuna reeglina on alati arenguruumi (Petrov, Mae 2006).

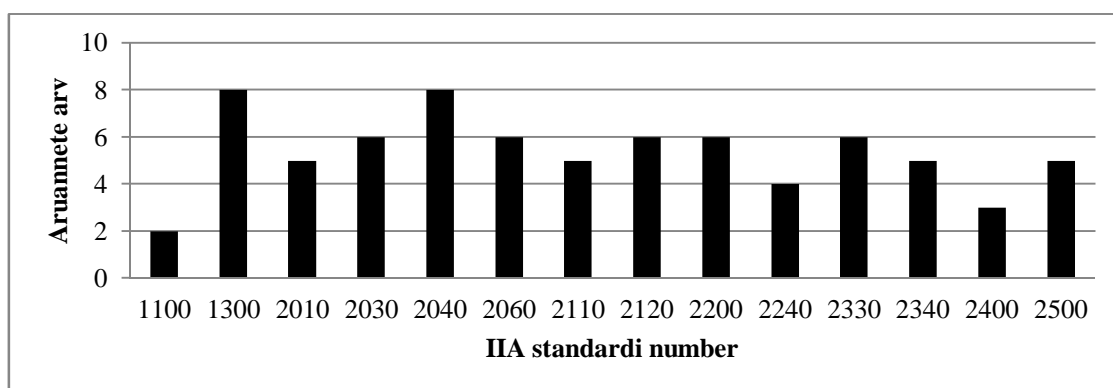
Rahandusministeeriumi poolt läbi viidud hindamiste tulemusena anti 6 üldise vastavuse ning 4 osalise vastavuse otsust, ehk et 60% kvaliteedi hindamise läbinud avaliku sektori asutustest vastasid üldjoontes rahvusvaheliselt sätestatud nõuetele. Asutused, kes läbisid hindamise saades hinnanguks „üldine vastavus“, võivad vastavalt IIA standardile 1321 aruannete väljastamisel kasutada väljendit “on kooskõlas rahvusvaheliste siseauditeerimise kutsetegevuse standarditega”. Asutused, kellele anti hinnanguks „osaline vastavus“, peavad aruandes välja toodud suuremad puudused korda tegema, raporteerima nendest Rahandusministeeriumile ning peale paranduste heakskiitu saades hinnanguks „üldine vastavus“ võivad eelpool mainitud standardile vastavalt raporteerida, et nende töö vastab IIA standarditele. Seniks aga vastavalt IIA standardile 1322 on korrektne nendel asutustel enda poolt väljastatavates raportites avalikustada mittekooskõla. Täpsem ülevaade tulemustest asutuste lõikes on näidatud alljärgnevas tabelis 5 ning ülevaade peamistest puudustest aruannete lõikes joonisel 5.

Tabel 5. Ülevaade Rahandusministeeriumi poolt läbi viidud hindamiste tulemusest.

Nr	Asutus/aruanne (tk)	Hinnang
1	Justiitsministeerium	Üldine vastavus
2	Justiitsministeerium	Osaline vastavus ⁸
3	Rahandusministeerium	Osaline vastavus
4	Maksu- ja Tolliamet	Osaline vastavus
5	PRIA	Üldine vastavus
6	Põllumajandusministeerium	Üldine vastavus
7	Siseministeerium	Üldine vastavus
8	EAS	Osaline vastavus
9	Kaitseväge Peastaap	Üldine vastavus
10	Politsei- ja Piirivalveamet	Üldine vastavus

Allikas: (autori koostatud).

Järgnev joonis 5 on koostatud põhimõttel, et vertikaalsel teljel on ära näidatud aruannete number (kokku oli vaatluse all 10 aruannet) ning horisontaalsel teljel on märgitud IIA standardi number, mille vastu peamiselt eksiti. Mustad tulbad joonisel näitavad teatud standardi osas mittevastavuse esinemissagedust. IIA standardite, mille vastu eksiti, täpne selgitus on välja toodud käesoleva magistritöö lisas 3.

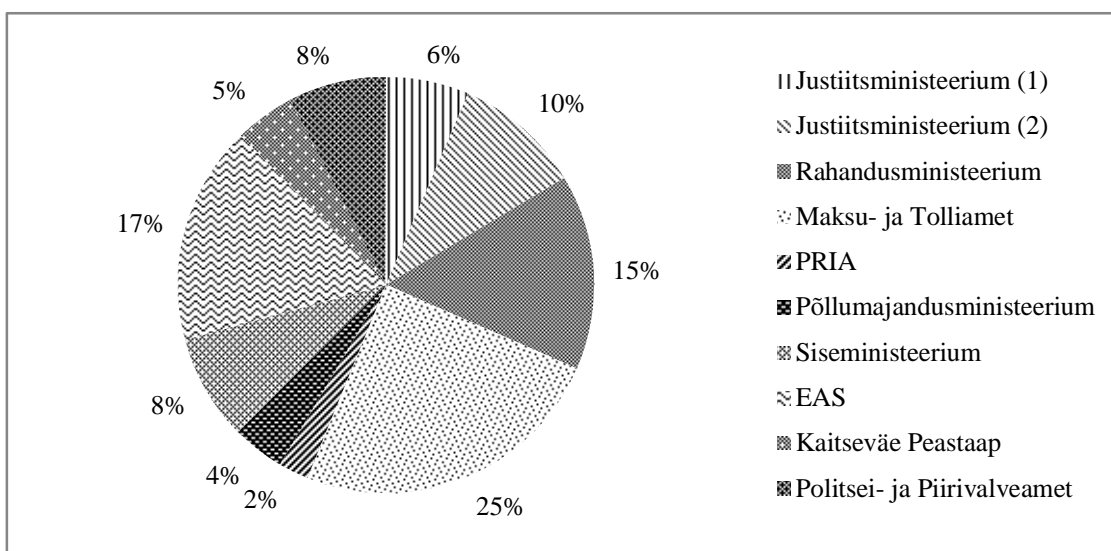


Joonis 5. Peamiste tuvastatud puuduste esinemise sagedus aruannete lõikes (tk) - (autori koostatud).

Kokku tehti kümnes aruandes 171 olulisemat ning vähem olulisemat tähelepanekut, millest 64 osas nõustusid auditeeritavad täielikult, 16 osas osaliselt ning 24 tähelepanekuga ei nõustunud. Hinnatava kommentaarid puudusid kokku 67 tähelepaneku osas. Osalise nõustumise korral leiti, et kuigi siseauditi poolt on eelnevalt teemaga tegeletud, on tähelepanek siiski mõistlik ning selle puuduse

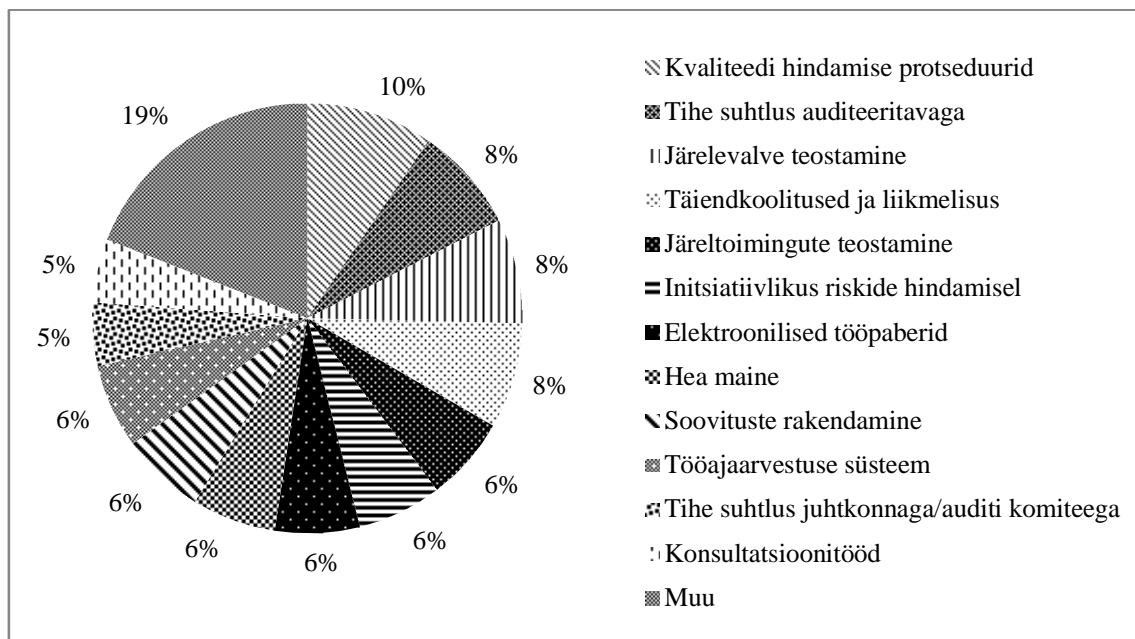
⁸ Perioodilise enesehindamise ulatus ei olnud piisav väliseks sõltumatuks kinnitamiseks (Justiitsministeeriumi siseauditi enesehindamise sõltumatu kinnitamine, 2011).

kõrvaldamisega tegeletakse ka edaspidi. Peamiseks mittenoostumise põhjuseks oli asjaolu, et hinnatava nägemuse kohaselt oli tähelepanek alternatiivsete protseduuridega eelnevalt juba kaetud ning välja toodud puudus hinnatava nägemuse kohaselt täiendavaid parandustegevusi ei vaja. Tähelepanekute osakaal aruannete lõikes on välja toodud alljärgneval joonisel 6.



Joonis 6. Ülevaade tähelepanekute osakaalust aruannete lõikes (tk) - (autori koostatud).

Lisaks puuduste välja toomisele on kvaliteedi hindamise aruannetes enamjaolt rõhku pandud ka siseauditi funktsioonide tegevuse tunnustamisele läbi nende poolt juba rakendatavate parimate praktikate välja toomise. Parimad praktikad on siseauditi funktsiooni poolt juba eelnevalt rakendatud tegevused, protseduurid või käitumismallid. Kokku toodi välja 63 parimat praktikat 8 aruande osas. Ühtegi tunnustamist väärt praktikat ei toodud välja Rahandusministeeriumi ega EAS-i aruandes. Täpsem ülevaade on välja toodud alljärgneval joonisel 7.



Joonis 7. Ülevaade Rahandusministeeriumi poolt välja toodud parimatest praktikatest praktikate lõikes (tk) – (autori koostatud).

Allolevalt on lühidalt lahti selgitatud ülalolevas joonisel 7 välja toodud praktikad:

- Kvaliteedi hindamise protseduuride osas oldi peamiselt alustatud sisemiste hindamiste läbiviimistega ning siseauditi funktsioonide siseselt pandi laiemalt rõhku kvaliteedi arendamisele.
- Tihe suhtlus auditeeritavaga seisnes pidevas omavahelises kommunikatsioonis, mille raames räägiti tähelepanekud läbi juba jooksvalt enne aruande mustandi esitamist ning auditi lõppedes küsiti tagasisidet siseauditi poolt tehtud tööle.
- Järelevalve teostamise käigus kontrollis siseauditi funktsiooni juht sisuliselt siseaudiitorite poolt tehtud tööd.
- Täiendkoolituste ja liikmelisuse osas oli siseauditi funktsiooni juhi ning asutuse juhtkonna poolt selge tugi erinevatel koolitustel osalemiseks, erialaste ühingutega liitumiseks ning kvalifikatsiooni sertifikaatide omandamiseks.
- Järeloimingute teostamise raames teostati peamiselt ülevaadet auditite raames tehtud tähelepanekute ja soovituste rakendamise üle.
- Initsiatiivlikus riskide hindamisel hõlmab endas siseauditi funktsiooni poolset panus asutuse juhtkonna nõustamise ja asutuseülese riskide hindamise protsessi läbiviimisel abistamise.

- Auditi toimiku koostamisel lähtutakse pigem elektroonilistest kui paberil olevatest dokumentidest ning kasutusel on digiallkirjastamise süsteem.
- Hea maine ning soovitude rakendamine on mõlemad seotud asjaoluga, et siseauditi tööd asutuste siseselt ning kui asjakohane, siis ka asutuse väliselt, hinnatakse.
- Osakonnasiseselt on kasutusel tööajaarvestussüsteem, mille raames kärgitakse üles, palju aega millisele tegevusele kulus selleks, et edaspidi püüda võimalusel tööd efektiivemaks muuta ning teadlikumalt ja täpsemalt funktsiooni tööd planeerida.
- Tihe suhtluse juhtkonnaga ja/või auditi komiteega on heaks märgiks, et siseaudit teeb enda poolt kõik, et üha paremini vastata nende ootustele.
- Konsultatsioonitööd on auditite läbiviimise kõrval heaks väärtuse lisamise kohaks, kus erinevatele materjalidele tuginedes juhitakse tähelepanu küsimuste erinevatele aspektidele.
- Muu parima praktika all sisalduvad IT auditi alase kompetentsi tõstmine, asutusele antavat lisand väärtuse suurendamine läbi tulemusauditite osakaalu tõstmise, stabiilse ja staažika siseauditi personali olemasolu ning erinevate paika pandud näitajate kasutamine tulemuslikkuse hindamisel. Samuti sisekoolituste läbiviimine, mis on heaks vahendiks tutvustada siseauditi tegemisi ja panust laiemalt ka organisatsioonisiselt. Aga ka auditiuniversumi kaardistamine, mis annab siseauditi funktsioonile hea ülevaate kõikidest valdkondadest ja töödest, mis nende valdkonda kuuluvad ning aitab tagada, et ükski valdkond tähelepanuta ei jääks. Töövõtude registri pidamine ja sisuosakondade ekspertide kaasamine audititesse on tehnilised praktikad, mis aitavad kokkuvõttes paremini siseauditi tegevusi teostada.

Tänaseks on kvaliteedi hindamise läbinud 11-st ministeeriumist 4 moodustades 36%. Samas on head eeskju näidanud nii mõnedki allasutused, kes omavad siseauditi funktsiooni. Kõige enam eksiti standardite 1300 ja 2040 vastu (vt. joonis 5). Täpsemalt, standardi 1300 osas esinesid puudused kvaliteedi hindamise protsessides ning standardi 2040 osas toodi välja, et siseauditi töö aluseks olevad juhendid ei ole kõikehõlmavad. Kui viimane punkt on pigem formaalse iseloomuga ning vastavalt

standardile oleneb see, kui põhjalikult peavad kirjalikud dokumendid vormistatud olema⁹, siseauditi funktsiooni omapärasest, siis tuvastatud puudused kvaliteedi hindamise protsessides viitavad otseselt potentsiaalsele arenguruumile selles valdkonnas.

Standardile 1300 mittevastavus koosnes peamiselt järgmistest tähelepanekutest:

- puudulik sisemine hindamine, sh perioodilisi sisemisi kvaliteedi hindamisi ei ole läbi viidud;
- puudused kvaliteedi tagamise ja täiustamise programmis: vastava programmi puudumine või programmis ei ole kirjeldatud kõigi asjakohaste standardite rakendamine;
- väljendi „IIA standarditele vastavalt“ väljendi ekslik kasutamine siseauditi aruannetes ning mittekooskõla ja mitteavalikustamine on reguleerimata.

Kokkuvõttes võiks eelnevast lähtudes järeldada, et Eesti avalik sektor liigub selles suunas, et asutuste siseauditi kvaliteeti tõsta ning arendada. Samas lähtudes hindamise käigus tehtud tähelepanekutest ning asjaolust, et suur osa avaliku sektori asutusi ei ole veel kvaliteedi hindamise protsessi läbinud, on Eestis selles valdkonnas veel piisavalt arenguruumi. Läbitud kvaliteedi hindamine aga on nõudnud siseauditi funktsioonidelt enda protsesside korrastamist ja tõhustamist. Veelgi enam on see tõstnud nende teadlikkust puudujääkide osas ning nõudnud olulisemate tuvastatud puuduste osas paranduste sisse viimist. Tõmmates paralleeli käesoleva magistritöö punktis 1.2.1 selgitatud konstruktivismi teooriaga, siis kokkuvõttes tähelepanu juhtimine puudustele ning arenguvõimalustele on eeldatavasti avaldanud positiivset mõju kvaliteedi hindamise protsessi läbinud avaliku sektori asutuste tulemuslikkusele.

⁹ Poliitikate ja protseduuride sisu ja vorm sõltuvad siseauditi funktsiooni suurusest ja struktuurist ning selle töö keerukusest (S2040, na.theiia.org/standards:9).

2.3 Ülevaade 2008-2009.a. PRIA-s läbiviidud siseauditi funktsiooni kvaliteedi hindamise protsessist ja peamistest tulemustest

„Põllumajanduse Registrate ja Informatsiooni Amet (PRIA) on Eesti Vabariigi Põllumajandusministeeriumi valitsemisalas olev valitsusasutus, mis loodi 2000. aasta suvel. PRIA ülesandeks on riiklike toetuste ning Euroopa Liidu põllumajanduse ja maaelu arengu toetuste, Euroopa Kalandusfondi toetuste ja turukorralduslike toetuste andmise korraldamine, seadusega ettenähtud põllumajandusega seotud riiklike registrite ja muude andmekogude pidamine, nende andmete töötlemine ning analüüsimine“ (PRIA kodulehekülg). Ameti struktuuris on eelpool loetletud ülesannete täitmiseks 14 osakonda ning 15 piirkondlikku teenistukohta. Vastavalt PRIA põhimäärusele on siseauditi osakonna põhiülesandeks „täita siseaudiitori kutsetegevusega seotud ülesandeid, analüüsida ja hinnata ameti sisekontrollisüsteemide toimimist, teha ettepanekuid sisekontrollisüsteemi parandamiseks ning korraldada ja koordineerida siseaudiitori kutsetegevusega seotud ülesannete täitmist ametis eesmärgiga aidata kaasa ameti tegevuse täiustamisele ja eesmärkide saavutamisele“ (PRIA põhimäärus 2000).

PRIA siseauditi funktsioon ehk ametliku nimetusega PRIA siseauditi osakond asub struktuuris otse PRIA peadirektori alluvuses ning sellest tulenevalt annab otse aru PRIA peadirektorile. Kuivõrd PRIA eesmärgiks on jagada toetusraha, siis seda olulisem on, et kõik PRIA süsteemid ja protsessid efektiivselt töötaksid ning et igas menetlusetapis oleks tagatud läbipaistvus. Selleks aga on täiendavalt PRIA siseauditi osakonna põhimääruses muuhulgas sätestatud kohustus vastata IIA standarditele (PRIA SAO põhimäärus 2012). Tulenevalt põhimääruses sätestatule lasub PRIA siseauditi osakonnal kohustus muuhulgas vastata ka IIA standardile 1300 ning viia läbi kvaliteedi hindamise protseduurid. IIA standardi 1300 täpsem ülevaade on antud käesoleva magistr töö punktis 1.2.1 ning lisa 2.

PRIA alustas siseauditi osakonna juhataja eestvedamisel ning töö autori (PRIA siseaudiitor aastatel 2005 – 2008) osalemisel osakonna sisemiste kvaliteedi hindamise ja tagamise protseduuride koostamisega aastal 2006, mille raames muuhulgas alustati ka sisemiste protseduuride korrastamisega. Selle raames vaadati kriitiliselt üle kõik

siseauditi poolt teostatavad tegevused, meetodikad ning eelnevalt kasutusel olnud vormid. IIA standardite võtmes viidi sisse parandused nii protseduurides kui dokumentatsioonis. Selle tulemusel koostati ning võeti 2007. aastal kasutusele siseauditi osakonna käsiraamat ehk kehtivad asjakohastatud protseduureeglid, millega muuhulgas töötati välja ning kehtestati ka sisemised kvaliteedi hindamise protseduurid IIA standardi 1311 mõistes (standardi 1311 täpsem kirjeldus on välja toodud käesoleva magistritöö lisas 2).

Lähtudes käesoleva magistritöö peatükis 1.2.1 välja toodud analüüsist täieliku ja osalise kvaliteedi hindamise protsessi plussidest ja miinustest ning võttes arvesse PRIA siseauditi osakonna proaktiivsust sellel rindel ja soovi võimalikult kuluefektiivselt protsess läbida oli PRIA siseauditi osakonna juhi sõnul nende jaoks just sobilikuks variandiks tellida sisse osaline kvaliteedi välishindamine ja selle juures eelnevalt läbi viia enesehindamine. Kuivõrd Rahandusministeerium paneb suurt rõhku avaliku sektori asutuste kvaliteedi parendamisele ning selle raames viib ka ise läbi välishindamisi (Rahandusministeeriumi poolt läbiviidud hindamiste kokkuvõte on eraldi välja toodud käesoleva magistritöö punktis 2.2), siis hindajaks valiti Rahandusministeerium, mitte üks audiitorbüroodest, millest suuremad ka siseauditi kvaliteedi hindamisi läbi viivad. Seega viidi PRIA-s 2009. aastal läbi enesehindamise sõltumatu kinnitamine vastavalt IIA standardile S 1312 ning tegevusjuhisele PA 1312-2. Hindamine viidi läbi Rahandusministeeriumi esindajate Helen Petrovi (töögrupi juht) ja Heli Jalaka (töögrupi liige) poolt ning töö autori osalemisel. Töö autor siinkohal ametlikult meeskonda ei kuulunud, kuid assisteeris hindamistöögrupi liikmeid ning osales intervjuude läbiviimisel ja tulemuste kokkuvõtmisel.

Välise hindamise läbiviimisel lähtuti IIA kvaliteedi hindamise käsiraamatus (*Quality Assessment Manual*) kehtestatud juhistest ehk siinkohal töövahenditest. Kokku koosneb käsiraamat 20-st töövahendist ehk vormist/küsimustikust, millest kvaliteedi hindamise läbiviimisel lähtuda tuleks:

Töövahend 1 – Ettevalmistus ja planeerimine

Töövahend 2 – Kvaliteedi hindamise ettevalmistus

Töövahend 2A – Enesehindamise juhend

Töövahend 3 – Auditifunktsiooni juhi (CAE – *Chief Audit Executive*) küsimustik

- Töövahend 4 – Auditeeritavate tagasiside
 - Töövahend 5 – Siseauditi personali küsitlus
 - Töövahend 6 – Intervjuu – nõukogu (auditi komitee) liige
 - Töövahend 7 – Intervjuu – juht, kellele siseauditi juht raporteerib
 - Töövahend 8 – Intervjuu – tipp- ja keskastme juhtkond
 - Töövahend 9 – Intervjuu siseauditi juhiga
 - Töövahend 10 – Intervjuu siseauditi funktsiooni töötajatega
 - Töövahend 11 – Intervjuu – välisaudiitor
 - Töövahend 12 – Siseauditi funktsiooni struktuur ja kohustused
 - Töövahend 13 – Riskihindamine ja auditi planeerimine
 - Töövahend 14 – Personali professionaalsus
 - Töövahend 15 – Infotehnoloogia
 - Töövahend 16 – Tulemuste ja lisaväärtuse hindamine
 - Töövahend 17 – Töö planeerimine ja läbiviimine, tööpaberite ülevaatus, auditi aruandlus ja monitooringuprotsess
 - Töövahend 18 – Tähelepanekute ja probleemide tööpaber
 - Töövahend 19 – Standarditele vastavuse hindamise kokkuvõte
 - Töövahend 20 – Aruanded – selgitav info
- (Burnham *et al.* 2006).

Töö autor osales 2009.a. läbiviidud kvaliteedi hindamise protsessis siseauditi personali küsitluste (töövahend 5) korraldamisel, tulemuste kokkuvõtmisel ning viis läbi intervjuud siseauditi funktsiooni töötajatega (töövahend 10) eesmärgil tuvastada PRIA siseauditi vastavus/mittevastavus IIA standarditele ja selgitada välja võimalikud parandus- ja parendusettepanekud.. Sisendina Rahandusministeeriumi poolt 2009.a. jaanuaris läbiviidud osalisele kvaliteedi välishindamisele viis töö autor vastavalt Rahandusministeeriumi poolsetele juhistele ja koostööle PRIA siseauditi osakonnaga eelnevalt läbi küsitluse kõigi PRIA siseauditi osakonna siseaudiitorite seas e-maili vahendusel ajavahemikus 24.-25.11.2008 ning täiendavad intervjuud ajavahemikus 27.11.2008 – 12.12.2008.

Täpsemalt, töövahend 5 ehk siseauditi personali küsitlus hõlmas endas kolme järgmist valdkonda. Esimese asjana hinnati iga siseaudiitori pilgu läbi erinevate valdkondade

(nagu juhtkonna ootuste teadmine, arusaam organisatsioonist ja auditeerimisest laiemalt) osatähtsust nende töös. Teisena hinnati kas siseaudiitoritel on olnud piisavalt võimalusi koolituste ja kogemuste hankimiseks. Viimasena andis iga siseaudiitor hinnangu selle kohta, et kas tal on olnud piisavalt võimalusi järgneva ellurakendamiseks: objektiivsus ja sõltumatus, auditi põhiväärtused, audiitorite iseseisvus ja kaasatus erinevatesse auditeerimisega kaasnevatesse protsessidesse. Küsitluste kokkuvõttena tuvastas töö autor järgmised mõtted.

PRIA siseauditi osakond peab auditeeritava jaoks kõige tähtsamaks:

- sisekontrollisüsteemi hindamise oskust;
- objektiivsust ja sõltumatust;
- aruande kirjutamise oskust;
- organisatsiooni tegevuste, reeglite ja protseduuride tundmist;
- arusaama organisatsiooni valitsemisest ja asutuse missioonist;
- kommunikatsiooni- ja suhtlusoskust;
- üldisi teadmisi auditi tehnikatest ja oskustest.

Asjaolud, mis PRIA siseaudiitoritele enda töös kõige rohkem meeldivad:

- töö vaheldusrikkus;
- arenemisvõimalused/võimalused eneseteostuseks;
- võimalus suhelda erinevate inimestega ning koguda kogemusi ja teadmisi erinevatest valdkondadest;
- anda juhtkonnale kindlustunnet ning seeläbi tunda end vajalikuna;
- sõltumatus;
- teadmine, et tehtud töö aitab protsesse paremaks muuta;
- võimalus teha tööd nii iseseisvalt kui hästi toimivas ja motiveeritud meeskonnas.

Asjaolud, mida siseaudiitorite arvates muutes muutuks paremaks PRIA siseauditi osakonna töö:

- juhendid;
- lähtuvalt COSO¹⁰-st kontrollikeskkond üldiselt (eriti kultuur), kommunikatsioon ja seire;
- aja- ja inimressursi planeerimine;
- töökultuur/teistega arvestamine;
- osakonna koosolekud, seminarid, vestlused ja koolitused jm ühisüritused väljaspool tööaega.

Lisaks küsitluste läbiviimisele viidi läbi fokuseeritumad intervjuud, mille käigus keskenduti järgmistele teemadele: 1) riskijuhtimine, kontroll ja aruandlus ning 2) siseaudit ja teised seire/järelevalve funktsioonid. Esimese punkti raames keskenduti PRIA üldisele kontrollikeskkonnale, riskijuhtimisele ja juhtimisprotsessidele, nende eesmärkidele ja oodatavatele tulemustele. Selle tulemusel selgitati välja, et asutusesiseselt on olemas ametlik juhtimiskontrolli poliitika, kus juhtimiskontroll toimub juhtkonna ja osakondade tasandil ning on reguleeritud põhimääruste ja ametijuhenditega, millest esimestes on toodud struktuuriüksuse ülesanded ja teistes vastavate osakondade teenistujate ülesanded osakonna ülesannete täitmisel. Pidev juhtimise järelevalve toimub läbi juhtkonna ja osakonnajuhatajate koosolekute. Lisaks eelnevale on välja töötatud „Makseagentuuri sisemise kontrollikeskkonna hindamise käsiraamat“ ehk COSO käsiraamat, mille eesmärgiks on „fikseerida efektiivse sisekontrollisüsteemi loomise, ülalpidamise ning toimivuse hindamise põhimõtted PRIAs“. Riskide hindamine toimub PRIAs dokumendi „Riskide hindamise juhend“ alusel. Riskide hindamiseks kasutatakse meetodikat, mille järgi hinnatakse konkreetse riski esinemise tõenäosust, selle mõju PRIA eesmärkide saavutamisele ja olemasolevaid kontrole konkreetse riski maandamiseks. Sellise hindamise tulemusel selguvad riskid, mis vajavad juhtkonna ja siseauditi tähelepanu. Kõige kõrgemaks riskide hindamise ja juhtimise eest vastutavaks isikuks on PRIAs peadirektor. Riskiaruandlus on korraldatud selliselt, et kõik PRIA osakonnad ja ka juhtkond hindavad erinevaid eesmärkide saavutamist takistavaid riske, mille tulemusel selguvad

¹⁰ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) kuubik ehk sisekontrolli integreeritud raamistik.

kõrged riskid. Riskide hindamise tulemused edastatakse siseauditile, kes teeb kokkuvõtte, mis esitatakse peadirektorile koos siseauditi selgitustega riski suurusele ja põhjustele. Peadirektoril ja peadirektori asetäitjatel on võimalik vastavalt riskide kokkuvõttele teha omapoolsed järeldused ja ettepanekud riskide maandamiseks kaasates siseauditit või muid osapooli.

Teise punkti raames keskenduti PRIA siseauditi osakonna sõltumatusele, mainele, professionaalsusele, missioonile, põhimäärusele, poliitikatele ja protsessidele, tööulatusele, siseauditi tegevusele seoses juhtkonna vajadustega ning siseauditi poolt juhtkonnale antavale lisandväärtusele ja viimaks siseauditi ning efektiivsuse suurendamisele. Selle tulemusel selgus, et siseauditi missiooniks on anda PRIA juhtkonnale kindlustunnet juhtumis- ja kontrollisüsteemi toimivuse kohta ning lisandväärtust. Siseauditi tegevusteks on auditite läbiviimine ja konsultatsioonide teostamine. Lisaks sellele viiakse vajadusel läbi ka sisejuurdlusi. PRIA siseauditi osakonna juhataja allub otse PRIA peadirektorile, mistõttu kindlustab juhtideni minev aruandlusliin funktsiooni sõltumatuse. Töö tegemisel lähtutakse PRIA siseauditi osakonna käsiraamatust, mis on kooskõlas IIA standarditega. Sõltumatuse ja objektiivsuse tagamiseks on PRIAs kasutusel teavitamise ja taandamise kord ning enne iga auditi alustamist allkirjastatakse sõltumatuse deklaratsioon, millega kinnitatakse auditi meeskonna sõltumatus auditi objekti suhtes. Siseauditi osakonna põhimäärus annab osakonnale piisava võimu, ligipääsuõigused ja ressursid oma ülesannete efektiivseks täitmiseks.

Siseaudiitorid uskusid, et siseauditi prioriteedid sobivad kokku organisatsiooni eesmärkidega. Siseauditi tööplaani koostatakse riskide hindamise põhjal, tööplaani kinnitab peadirektor ja jooksvalt arutatakse peadirektoriga, kas tööplaanis oleks vaja teha muudatusi või mitte. Tööplaani koostades arvestatakse ka konsultatsiooni jaoks kuluva ajaressursiga. Juhtkond annab adekvaatse sisendi riskide hindamisse ja auditi tööplaani. Sisend riskide hindamisse ja auditi tööplaani saadakse üks kord aastas riskide hindamise protsessi käigus ja tulemusel. IT-auditile pannakse piisavalt rõhku.

Lisandväärtust anti läbi auditite ja konsultatsioonide käigus tehtud parendamisetpanekute ja nende rakendamise jälgimise. Siseauditi osakond abistab juhtkonda ka väljaspool paikapandud auditi tööplaani, et lahendada probleeme või

parandada äriprotsesse. Ühelt poolt planeeritakse selleks tööplaanis konsultatsioonideks kuluv vastav ajaressurss ning teiselt poolt kohandatakse vajadusel peadirektori poolt kinnitatud tööplaani. Juhtkonnalt saadakse tagasisidet siseauditi efektiivsuse kohta. Peamiselt saadakse tagasisidet auditite lõpukoosolekutel ja siseauditi osakonna juhataja iga-aastaste arenguveestluste käigus. Siseaudiitorid tunnevad end objektiivsena ja professionaalsena. Tulenevalt sellest, et osakonnas on spetsialiseerumine ja kaks siseaudiitorit on spetsialiseerunud IT auditi valdkonnas, siis nendel kahel on vajalikud IT auditi alased teadmised ja oskused ning teistel mitte. Samas üks audiitor avaldas soovi end tulevikus IT auditi alaselst täiendada.

Siseaudiitorite intervjuudest peegeldus üldine rahulolu osakonna töökorraldusega ja meeskonnaga. Samas tuvastati võimalikud parendusettepanekud, mis olid järgmised:

- parandada tähtaegadest kinnipidamist;
- tõhustada osakonnasisest järelevalvet;
- määratleda selgemalt ja täpsemalt tööülesanded.

Töö autori poolt läbiviidud küsitluste ja intervjuude tulemused lisati sisendada PRIA siseauditi osakonna poolt 31.12.2008 Rahandusministeeriumi kvaliteedi hindamise meeskonna jaoks väljastatud enesehindamise aruandesse. Lisaks töö autori poolt läbiviidud intervjuude ja küsitluste tulemustele selgitas PRIA siseauditi osakond enesehindamise protsessi käigus välja järgmised parendusettepanekud, mis ka PRIA siseauditi enesehindamise aruandesse lisati:

- auditeeritavatel tagasiside küsimine koheselt auditi lõppedes;
- täiustada veelgi siseaudiitorite IT alast kompetentsust;
- juhendada osakondade juhatajaid senisest enam riskide hindamise protsessis;
- viia asutuses läbi riskide hindamise, riskide juhtimise ja sisekontrollialaseid koolitusi.

Täiendavalt koostas töö autor intervjuude raames selgunud parendusettepanekute osas tähelepanekute tööpaberid (töövahend 18) ning alustas küsitluste ja intervjuude tulemuste põhjal IIA standarditele vastavuse hindamise kokkuvõtte täitmist (töövahend 19). Standarditele vastavuse hindamise kokkuvõtte täitmine oli iseenesest Rahandusministeeriumi kvaliteedi hindamise meeskonna ülesanne, kuid kui võrd

küsitluste ja intervjuude läbiviimine andis töö autorile vajaliku ülevaate, siis vastavalt kokkuleppele alustas töö autor ka kokkuvõtte täitmist, mille seejärel lõplikuks täitmiseks Rahandusministeeriumile üle andis. Viimaste osas edastas töö autor vormistatud dokumendid Rahandusministeeriumi kvaliteedi hindamise meeskonnale edasiste protseduuride teostamiseks.

Vastavalt tollaegse Rahandusministeeriumi finantskontrolli osakonna auditeerimise kvaliteedijuhi ning antud kontekstis PRIA välishindaja Helen Anijalgi (endine Petrov) sõnade kohaselt oli kvaliteedi hindamise meeskonna rolliks töövõtu korras korraldada vastavalt IIA poolt ette antud juhistele enesehindamise sõltumatu kinnitamine, mille tulemusel väljastati aruande vormis välisekspertide hinnang. Vastavalt ette antud töövahenditele vaadati selle raames üle sisemised protseduurid ning tehti võtmeisikutega intervjuusid. Teostati ka valikulisi testimisi ning analüüsi tulemusi. Kõige eelneva tulemusel anti sõltumatu hinnang PRIA siseauditi osakonna sisemise hindamise aruandes toodud järeldustele.

Tulenevalt sellest, et 2014. aastal saab eelmisest kvaliteedi välisest hindamisest viis aastat¹¹, planeerib PRIA lähiajal uue kvaliteedi välishindamise läbi viia. PRIA siseauditi osakonna juhataja Margus Audova sõnul on plaanis ka see kord viia läbi sisemine hindamine välise valideerimisega. Tema sõnul on kvaliteedi hindamise läbiviimine heaks enesekontrolli võimaluseks, mille raames saab värsket ülevaate kehtivatest standarditest ja vahepeal toimunud olulistest muudatustest ning mis annab siseauditi funktsiooni juhile võimaluse saada jälile kõikvõimalikele kitsaskohtadele ja arenguvõimalustele. PRIA siseauditi osakonna juhi sõnul välishindamine läbi kvalifitseeritud välise osapoole sõltumatu kinnituse just eelpooltoodud rõhutabki ning võrreldes täieliku välise hindamise teenuse sisseostmisega on see variant PRIA jaoks ka ressursisäästlikum.

Lähtudes Rahandusministeeriumi kvaliteedi hindamise meeskonna poolt koostatud aruandest sai PRIA siseauditi osakond 2009. aastal läbiviidud hindamisel positiivse tulemuse ehk „üldise vastavuse siseauditi standarditega ja eetikakoodeksiga“ (Välisekspertide hinnang PRIA siseauditi osakonna enesehindamisele 2009). Nagu

¹¹ IIA standardi 1312 kohaselt tuleb vähemalt kord viie aasta jooksul välishindamisi läbi viia.

eelnevalt käesoleva magistritöö punktis 2.2 mainitud, siis „üldise vastavuse“ saavutamine on kõige positiivsem kvaliteedi välishindamisel väljastav hinnang, mis tähendab, et olulisi puudusi ei tuvastatud. Hinnangut „täielik vastavus“ ei anta põhjusel, et siseaudititel on alati arenguruumi edasiminekuks ja paremaks kvaliteedi tagamiseks.

Olenemata hinnangust „üldine vastavus“ tehti hindamise tulemusel neli tähelepanekut ja parendussoovitust. Esimene neist toob välja asjaolu, et „PRIA siseauditi põhimääruses ei ole esile toodud Siseauditi Definitsiooni, eetikakoodeksi ja Standardite kohustuslikkust“ (Välisekspertide hinnang PRIA siseauditi osakonna enesehindamisele 2009). Kuigi PRIA siseauditil vastavalt Euroopa Komisjoni määrusele 885/2006 oli see nõue varasemalt olemas (vt. käesoleva magistritöö sissejuhatust), siis selle tähelepaneku tulemusel viidi vastav täiendus ka osakonna põhimäärusesse sisse (vt. käesoleva magistritöö punkti 2.2).

Teise ja kolmanda tähelepanekuna anti põhjalik ülevaade PRIA siseauditi osakonna poliiticate ja protseduuride täiendusvõimaluste kohta. Muuhulgas teise tähelepaneku raames leidis hindamismeeskond, et „osasid käsiraamatus sätestatud põhimõtteid praktilises auditeerimise protsessis ei ole järjepidevalt ja/või täielikult rakendatud“ ning „käsiraamatusse pole lisatud konsultatsioonitööde läbiviimise protsessi kirjeldust ega tööpaberite vorme“ (Välisekspertide hinnang PRIA siseauditi osakonna enesehindamisele 2009). Kolmanda tähelepanekuna leiti, et „osakonnas kasutusel olev auditi programmi vorm on sisuliselt auditi ajakava ja ei täida Standard 2240 põhimõtteid“ (Välisekspertide hinnang PRIA siseauditi osakonna enesehindamisele 2009). PRIA siseauditi osakonna juhi sõnul leidis PRIA siseaudit eelpool mainitud tähelepanekud asjakohased olevat ning viis need täiendustepanekud osakonna protseduuridesse ja poliitikatesse sisse.

Neljanda puudusena töid välishindajad välja asjaolu, et järelevalve teostamine on puudulikult dokumenteeritud. Täpsemalt „osakonna praktikas senini järelevalve teostamist dokumenteeritud ei ole“ ning „kvaliteedi kontroll-lehe vorm ja detailsusaste ei taga selle tööpaberi sisulise eesmärgi saavutamist“ (Välisekspertide hinnang PRIA siseauditi osakonna enesehindamisele 2009). Välisekspertid nõustusid PRIA siseauditi osakonna enesehindamise käigus ära märgitud tähelepanekuga, et „osakonnasisene

järelevalve siseaudiitorite poolt tehtava töö üle võiks olla sisulisem ja põhjalikum tagamaks ühtlasema ning parema töö kvaliteedi“ (Välisekspertide hinnang PRIA siseauditi osakonna enesehindamisele 2009). PRIA siseauditi osakonna juhil oli eelpool mainitu teada juba enesehindamisest ning vastavate parendusvõimalustega sel hetkel juba tegeleti. Paranduste sisseviimisel võeti arvesse ka välishindamisest saadud täiendavad märkused ning kõik need tänaseks käsiraamatusse sisse viidud.

Lisaks parendusettepanekutele toodi tunnustusena välja ka PRIA siseauditi osakonnas juba kasutusel olevad parimad praktikad. Parimate praktikate all mõeldakse osakonnas kehtivaid tegevusi ja protseduure, mille teostamine ei ole ehk veel laialt levinud, mille jätkamine on väga soovitatav ning mille osas osakond saaks ka teistele sarnastele funktsioonidele eeskujuks olla.

Esimesena neist „tunnustas hindajate töögrupp PRIA siseauditi osakonna initsiatiivi ja valmisolekut väliseks sõltumatuks kvaliteedi hindamiseks. Rahvusvaheliste siseauditi standarditega kooskõla saavutamine on olnud aastatepikkune järjepidev töö ja PRIA siseaudiitorite püüdlused professionaalse arengu suunas tunnustust väärivad. Siseauditi juht oli siseauditi funktsiooni efektiivselt juhtinud, eesmärgiga anda organisatsioonile lisaväärtust. Positiivsena toodi esile ka siseauditi osakonnas IT alase kompetentsi suurendamist ja suunda tulemusauditite läbiviimisele, mis annaks organisatsioonile veelgi lisaväärtust“ (Välisekspertide hinnang PRIA siseauditi osakonna enesehindamisele 2009).

Teisena toodi välja, et „läbiviidud intervjuude tulemusena saadi kindlustunne, et PRIA siseauditi osakonna positsioon, maine ja usaldusväarsus organisatsioonis on kõrged ning siseauditi osakonna töö vastab juhtkonna ja teiste osapoolte ootustele. Siseauditi parima praktika näitena võiks esile tuua ka siseauditi osakonna rolli asutuse riskide hindamises, mis toetas ja abistas organisatsiooni riskide hindamise valdkonnas ja panustas riskijuhtimise protsessi täiustamisesse“ (Välisekspertide hinnang PRIA siseauditi osakonna enesehindamisele 2009).

2.4 2013.a. läbiviidud küsitluste ja intervjuude peamised tulemused

Selleks, et hinnata kas ja millist mõju avaldas osalise kvaliteedi välishindamise raames läbiviidud 2008.a. enesehindamine ja 2009.a. läbiviidud kvaliteedi välishindamine PRIA siseauditi funktsiooni tulemuslikkusele, viis töö autor 2013.a. sügisel läbi küsitlused ja täiendavad intervjuud erinevate osapooltega: PRIA siseauditi osakonna esindajad (grupp 1), PRIA juhtkond ja asjakohaste osakondade juhatajad (grupp 2) ning välised osapooled nagu Põllumajandusministeerium, Rahandusministeerium, sertifitseerimist teostav välisaudiitor/ KPMG (grupp 3).

Võttes kokku küsimustikest ja täiendavatest intervjuudest saadud informatsiooni püüdis töö autor esimese asjana välja selgitada erinevate osapoolte tunnetusliku üldise arvamuse PRIA siseauditi osakonna taseme kohta küsides üldhinnangut osakonna tegevusele enne kvaliteedi hindamise protsessi läbiviimist ning hetkeseisuga. Vastata sai skaalal: suurepärase, hea, rahuldav ja puudulik. Selleks, et saada võimalikku muutust arvudes väljendada omistas töö autor hinnanguvariantidele ka järgmised numbrilised väärtused: suurepärase = 4, hea = 3, rahuldav = 2 ja puudulik = 1. Kuna kolme grupi peale kokku oli küsimustikele vastajaid 9, siis sellest lähtudes oli võimalik maksimum 36 ning miinimum 9 hinnangupunkti. Kvaliteedi hindamise eelsele perioodile anti hinnanguks kokku 25 hinnangupunkti (moodustades 69% võimalikust maksimumist) ning hetkeseisule 28 hinnangupunkti (moodustades 78% võimalikust maksimumist). Võrreldes hindamiseelse ajaga tõusis PRIA siseauditi osakonna maine 12% (algelt 25-lt hinnangupunktilt nüüd siis 28-le hinnangupunktile).

Edaspidi kolmele grupile esitatud küsimused erinesid vastavalt nende gruppide võimalikule vaatenurgale ning kokkupuutele välishindamise protsessiga. Esimesele grupile ehk PRIA siseauditi osakonnale esitatud küsimused keskendusid nendepoolsele ettevalmistusele, sisehindamise läbiviimisele ning nende kui hinnatava nägemusele kvaliteedi välisest hindamise protsessist kui sellisest. Täpsemalt uuriti ka võimalikke esinenud raskuskohti, õppetunde, kasutegureid ning edasisi osakonna plaane kvaliteedi paremaks tagamiseks. Peamiseks eesmärgiks siinkohal oli välja

selgitada hinnatavate enda arvamuse selle kohta, kui suures ulatuses ning millises suunas kvaliteedi hindamise protsessi läbiviimine nende tööd mõjutanud on.

Vastuseks küsimusele, et milliseid ettevalmistusi PRIA siseauditi funktsioon tegi kvaliteedi välishindamiseks ning kuivõrd koormavaks see osutus, vastati järgmiselt. Kuna PRIA siseaudit planeeris pikalt kvaliteedi välishindamist ette ning töötas eelnevalt teadlikult selles suunas, et osakonna protsessid ja dokumendid IIA standarditele vastavusse viia, oldi hindamishetkel juba eelnevalt veendunud, et kooskõla standarditega on saavutatud. Kuna valiti enesehindamine välise valideerimisega, siis just sisehindamiseks ettevalmistamine ning selle läbiviimine osutus kõige ajamahukamaks. Lisaks toodi välja, et kuna enesehindamine hõlmas ka erinevate intervjuude läbiviimist nii PRIA siseauditi liikmetega kui teiste PRIA ametnikega, siis mõnevõrra keeruline oli tagada ühtlane ja ühetaoline lähenemine intervjuudes esitatavatele küsimustele. Täiendavalt toodi raskuskohtadena välja aja leidmine protsessi kaasatud inimestega intervjuude tegemiseks ning asutusesisene selgitustöö hindamise vajalikkuse osas. Tolleaegse siseauditi osakonna juhi sõnul oli tegemist siiski pigem bürokraatlikku ettevõtmisega ning olulist kasu see endaga kaasa ei toonud.

Teisalt toodi enamuse poolt kinnitatud kasutegurina välja teadmine, et kuigi ise juba oldi veendunud, et tegutsetakse vastavalt kehtestatud kvaliteedistandarditele, siis hindamise tulemusel anti selle kohta objektiivne kinnitus, et see tõepoolest nii ka on. Täiendavalt andis hindamine ülevaate juba saavutatust, peamistest võimalikest arengusuundadest ning kindlustunde, et tööd teostatakse valdavalt piisava kvaliteediga ja kooskõlas IIA standarditega. Kõik eelnev tõstis PRIA siseauditi enesekindlust ning andis teada, et liigutakse õigel teel.

2009.a. läbitud kvaliteedi hindamise valguses keskenduti viimastel aastatel teadlikult enam ka enda töö kvaliteedi ja tulemuslikkuse parendamisele. Kuigi auditite kvaliteedi kontroll-lehed oli kasutusel juba ka kvaliteedi hindamise eelsel ajal, siis tänaseks on need vormistatud auditi toimiku lahutamatuks osaks. Teisisõnu kvaliteedi kontroll viiakse läbi juba enne aruande projekti väljastamist, mistõttu on võimalik kõik vajaminevad parandused enne väljundi väljalaskmist sisse viia. Kuivõrd eelnevalt viidi auditi kvaliteedi kontroll läbi kuni mõni kuu peale auditi lõppemist eesmärgiga

vajadusel täiendada audititoimikut ning võimalusel parandada edaspidi auditite läbiviimise kvaliteeti, siis PRIA osakonna juhi sõnul on kvaliteedi kontrolli kohene teostamine aidanud parandada ka juba selle auditi raames väljastatava aruande ja selles kajastuvate tähelepanekute kvaliteeti.

Tulevikuplaanide osas tuli selgelt välja ühtne arvamus, et kindlasti tuleks ka tulevikus kvaliteedi välishindamisi läbi viia. Samas rõhutati, et sellest veel olulisem on tegeleda kvaliteedi arendamise ja tagamisega pidevalt, mitte ainult hindamise käigus. Sellest tulenevalt ongi PRIA-l lähiajal plaan uus välishindamine läbi viia. Ka seekord valitakse enesehindamine välise valideerimisega, sest see on rahaliselt kõige soodsam hindamise vorm. PRIA siseauditi osakonna juhi Margus Audova sõnul on kvaliteedi hindamise läbiviimine hea enesekontroll. Selle raames saab värske ülevaate IIA standarditest ja olulistest vahepealsetest muudatustest ning see aitab siseauditi juhil endal jälile saada võimalikele kitsaskohtadele: 1) kas midagi vaja parandada või 2) parandada iseenesest ei ole vaja, küll aga saaks efektiivsemalt. Välishindamine läbi sõltumatu valideerimise just seda eelpooltoodut rõhutab, lisaks on sellisel juhul tegemist ka raha kokkuhoiuga. Selliselt saab siseauditi funktsioon võimalikele probleemidele ise jälile ning saab võimalikud pisivead enne välishindaja saabumist likvideerida.

Teisele vastajategrupile ehk PRIA juhtkonnale ning asjakohastele sisuosakondade juhtidele (majasisestele aruannete tarbijatele) edastatud küsimustike rõhuasetus oli läbi erinevate küsimuste seatud võimaliku kvaliteedi paranemise ja kvaliteedi hindamise mõju välja selgitamisele. Selle raames uuriti kas ja kuivõrd on siseauditi poolt pakutava kindlust- ning nõuandva tegevuse kvaliteet paranenud, pakutav lisandväärtus tõusnud ning kuidas majasiseselt üldiselt hinnatakse koostööd siseauditi osakonnaga. Eelneva taustal püüti välja selgitada ka seda, kuivõrd juhtkond oli teadlik ja kaasatud viie aasta tagusesse kvaliteedi hindamise protsessi ning kui koormav selle protsessi läbiviimine nende jaoks oli.

Üldiselt juhtkonna tasandil siseauditi kvaliteedi välist hindamist koormavaks ei peetud. Peamiselt toodi välja, et siseauditi kvaliteedi tõusu on asutuse siseselt märgata, kuid välise hindamise läbiviimisega ning viimase positiive tulemuse saamisega enamjaolt kvaliteedi tõusu pigem ei seotud. Leiti, et siseaudit vastab majasisestele

ootustele ja vajadustele, kuid esines ka arvamusi, kus leiti, et siseaudit võiks selles osas veelgi rohkem initsiatiivi näidata teemade välja pakkumisel, mis tunduvad olevat organisatsiooni valupunktideks. Koostööd siseauditiga peetakse heaks ja sõbralikuks ning siseauditi tegevusi majasiseselt kasulikuks. Eraldi toodi välja, et paljudel juhtudel on siseaudit andnud soovitusi, mis ei ole otseselt olnud seotud paika pandud tööplaani tegevustega, kuid on aidanud lahendada erinevaid probleeme.

PRIA peadirektori Jaan Kallase arvamuse kohaselt andis just siseauditi kvaliteedi välishindamise positiivne tulemus temale kindlustunde, et tema alluvuses töötav siseauditi funktsioon teeb oma tööd kvaliteetselt. Kallas tõi välja, et kuigi siseaudit vastas juba varasemalt juhtkonna ootustele ja vajadustele, siis välishindamise läbiviimine viis siseauditi ja peadirektori omavahelise suhtluse järgmisele tasandile. Hindamisprotsessi läbiviimise tulemusel mõisteti, et just konsultatsioonitööde osakaalu suurendamine on see, mida juhtkond enam vajaks ning mille abil PRIA siseaudit enda poolt pakutavat lisaväärtust suurendada saaks. Asutuse juhi seisukohalt on kiirem, odavam ning kindlam tellida konsultatsioonitöid just enda siseauditilt, mille tulemusel on viimase viie aastaga konsultatsioonitööde osakaal tõusnud algselt ühelt kümnendikult praeguse ühe kolmandikuni. Teise olulise kasutegurina tõi Kallas välja tõhususe. Viimase viie aastaga on siseauditi osakonna spetsialistide arv vähenenud 9-lt inimeselt 5-ni. Töömaht on jäänud samaks ning tööd tehakse sama kvaliteetselt, kui mitte paremini. Sellest tulenevalt on siseauditi töötunni tõhusus suurenenud viimase viie aastaga 2-2,5 korda. Viimase osas tunnistas Kallas, et kuna siseauditi personal on nendel aastatel jäänud samaks, siis kindlasti mängib siinkohal suurt rolli ka PRIA siseaudiitorite staaž.

Kolmanda grupi (majaväliste osapoolte) küsimused keskendusid PRIA siseauditi osakonna majavälise maine väljaselgitamisele. Olles Põllumajandusministeeriumi oluline allasutus, annab PRIA siseauditi osakond lisaks PRIA juhtkonnale enda tegevuste osas pidevalt otse aru ka Põllumajandusministeeriumi siseauditi osakonna juhatajale. Lisaks on sisse töötatud süsteem, kus Põllumajandusministeeriumi siseaudit delegerib jooksvalt mõnede auditite läbiviimise PRIA siseauditile. Rahandusministeeriumi kui auditivaldkonna eest vastutava asutuse ning kvaliteedi välishindaja arvamust PRIA siseauditi maine osas hindab autor siinkohal väga

oluliseks. Viimane näitab hästi PRIA siseauditi arengut ning osakonna mainet Eestis laiemalt.

Majaväliselt hinnatakse koostööd PRIA siseauditiga heaks ning konstruktiivseks läbi aegade. Ka majaväliselt on arusaam, et PRIA siseauditi osakond teostab enda tegevusi kvaliteetselt, keskendub õigetele valdkondadele ning vastab ootustele. Eraldi toodi välja, et siseauditi tegevus on muutunud selgemaks ja läbipaistvamaks ning siseauditi kutsetegevuse korraldamine süsteemsemaks, kus praktikas keskendutakse rohkem standarditele.

Põllumajandusministeeriumi siseauditi osakonna juhi Margit Kriegeri sõnade kohaselt seisneb PRIA lisandväärtus neile efektiivses kommunikatsioonis ning paindlikkuses enda tegevuste korraldamisel. Sertifitseeriva¹² audiitori Karin Rätsepa (KPMG) sõnul võtavad nad siseauditi osakonna kvaliteedi hindamise positiivse tulemuse arvesse sertifitseerimisauditi käigus sisekontrollisüsteemi hinnangute andmisel, mille käigus nad muuhulgas hindavad ka ise siseauditi osakonna tööd. Sertifitseerimisauditi juhised näevad ette ka nende poolset konkreetsete nõuete täitmise hindamist, kuid siseauditi osakonna poolt täiendavate nõuete täitmine eeldab juba iseenesest, et siseauditi osakond on pädev ning saab talle püstitatud eesmärkidega hakkama. Sertifitseeriv audiitor toob välja rahulolu PRIA siseauditi töö kvaliteediga.

¹² Vastavalt Euroopa Komisjoni põllumajanduspoliitika nõuetele tuleb makseagentuuril ehk PRIA-l kord aastas läbida sertifitseerimisaudit.

2.5 2008/2009.a. ja 2013.a. läbiviidud tegevuste põhjal tehtud järeldused ja soovitused

Lähtudes eelnevast, siis PRIA siseauditi osakonna kvaliteedi välishindamise läbiviimine on heaks näiteks, et kuigi saavutati üldine vastavus standarditega, siis selle tulemusel siiski selgusid täiendavad kitsaskohad ja tehti parendusettepanekuid. Eelneva raames juhiti siseaudiitorite tähelepanu erinevatele tulemuslikkust mõjutavatele aspektidele nagu parandada tähtaegadest kinnipidamist, tõhustada osakonnasisest järelevalvet ning määratleda selgemalt ja täpsemalt tööülesanded, mille tulemusel teadsid siseaudiitorid edaspidi ise ka nendele asjaoludele enam tähelepanu juhtida ja seeläbi, nagu töö autori poolt 2013.a. sügisel läbiviidud intervjuudest selgus, enda töö tulemuslikkust parandada.

Kuivõrd kvaliteedi välishindamise protsess hõlmab endas ka asutuse juhtkonna sisulist kaasatust ning nende arvamuse välja selgitamist, siis sunnib selle protsessi läbiviimine ka asutuse juhtkonda enda ootusi paremini formuleerima ning kommunikeerima. Nagu töö autori poolt 2013.a. sügisel läbiviidud intervjuudest selgus, siis kvaliteedi hindamise protsessi läbiviimine on avaldanud positiivset mõju siseauditi ja juhtkonna omavahelisele suhtlusele, mistõttu on PRIA siseauditi osakond rohkem teadlik juhtkonna ootustest ja vajadustest ning seeläbi suudab nendele paremini vastata. Eelnevast lähtuvalt suudab PRIA siseauditi osakond enda tegevusi ja ressursse paremini juhtkonna ootustele ja vajadustele vastavalt suunata ning seeläbi suurendada enda funktsiooni tulemuslikkust.

Viimase viie aasta jooksul on PRIA siseauditi osakonna maine ning teostatava töö kvaliteet tõusnud. PRIA siseaudiitorid on ise selle nimel teadlikult tööd teinud, mille raames muuhulgas läbiti ka 2009.a. kvaliteedi välishindamine. 2013.a. sügisel läbiviidud küsitluste ja intervjuude põhjal võiks kokku võtta, et kogu eelnev pingutus on andnud PRIA jaoks soovitud tulemuse.

Lähtudes käesoleva magistritöö peatükis 1.2.2 Bota-Avram'i ja Palfi poolt välja toodud kvalitatiivsete ja kvantitatiivsete näitajate jaotusest, siis PRIA siseauditi osakonna juhi Margus Audova sõnul on PRIA siseauditi osakond enda jaoks oluliseks seadnud järgmised kvantitatiivsed tulemuslikkuse mõõtmise meetodid: kinnitatud

siseauditi aastaplaani täitmine, sisutegevustele kuluva aja võrdlus administratiivsetele tegevustele kuluva aja suhtes, üksikute auditite läbiviimiseks kuluva aja jälgimine, sh planeeritud tähtaegadest kinnipidamise jälgimine, ning tähelepanekute andmebaasi seire. Just auditite läbiviimiseks planeeritud aja võrdlus tegelikult kuluva aja suhtes ning planeeritud tähtaegadest kinnipidamine on PRIA jaoks olulised. Läbi selle on viimastel aastatel suudetud vähendada auditite läbiviimiseks kuluvat aega umbkaudu kolmandiku võrra ning õigeaegne aruannete esitamine annab suuremat väärtust juhtkonnale. Mõlemad neist on avaldanud positiivset mõju PRIA siseauditi funktsiooni tulemuslikkuse suurendamisele.

Kvalitatiivsete meetoditena kasutatakse iga auditi lõppedes auditeeritavalt tagasiside küsimist, mille põhjal PRIA siseauditi osakond koostab enda tarbeks tulemuslikkuse aruande, ning juhtkonna ja teiste auditeeritavatega lõpukoosolekute läbiviimist, kus muuhulgas pannakse paika tehtud tähelepanekute rakendamise tähtsajad. Lähtudes käesoleva magistritöö alapeatükis 1.2.2 kirjeldatud Cohen'i ja Sayag'i siseauditi efektiivsuse kontseptsiooni teisest vaatenurgast, mis leiab et siseauditi efektiivsus ei seisne mitte kalkuleerivas reaalsuses vaid on pigem määratletud läbi juhtkonna poolt omistatud subjektiivsete hinnangute ehk teisisõnu edukust saab mõõta vaid asjakohaste huvigruppide ootustele vastavuses, annab auditeeritavalt tagasiside küsimine just selleks vajaliku sisendi, et enda tööd võimalikult tõhusalt ja mõjusalt korraldada. Viimast rõhutab käesoleva magistritöö alapeatükis 1.2.2 ka Savcuk'i poolt välja toodu, et siseauditi töö tulemuste hindamine on otseselt seotud näitajaga nagu siseauditi klientide ehk auditeeritavate rahulolu, mis saabki teatavaks läbi vastavate küsitluste ja intervjuude.

Lähtudes eelpool välja toodud kvaliteedi hindamise protsessi läbiviimisest tulenevatest siseauditi funktsiooni tulemuslikkusele positiivset mõju omavatest aspektidest võiks välja tuua selle protsessi läbiviimise olulisuse selleks, et enda töö kvaliteeti ja funktsiooni tulemuslikkust edendada. Sellest tulenevalt leiab kinnitust alapeatükis 1.2.3 kirjeldatud skeem, mille kohaselt kvaliteedi hindamise läbiviimise tulemusel tehtud võimalikele parandus- ja täiustuskohtadele tähelepanu juhtimine on läbi siseauditi funktsiooni püüdlikkuse neid parandus- ja täiustustepanekuid rakendada avaldanud tulemuslikkusele positiivset mõju.

Järgnevalt võtab töö autor eelnevalt analüüsi kokku läbi käesoleva magistritöö alapeatükis 1.2.3 välja toodud tulemuslikkust mõjutavate tegurite hinnates kuivõrd olulist mõju üks või teine tegur PRIA näitel omas. Esimese tegurina välja toodud kvaliteedi hindamise kohustuslikkus mängis töö autori arvamuse kohaselt olulist rolli. 2008.a. lõpus siseauditi funktsiooni kvaliteedi välishindamise enesehindamise protsessi raames läbiviidud intervjuude raames selgus, et juhul kui PRIA jaoks ei oleks olnud oluline just sel hetkel kvaliteedi hindamine läbi viia, siis tõenäoliselt oleksid nad seda edasi lükanud. Kuivõrd IIA standardite 2004.a. tehtud täienduste kohaselt kehtestati nõue kord 5 aasta jooksul kvaliteedi välishindamine läbiviia, siis aastal 2009 sai sellest 5 aastat täis (Rahvusvahelised siseauditeerimise ... 2008). Seega kuivõrd alates 2013.a. lõpust on vastavad nõuded saanud kohustuslikuks ka teistele avaliku sektori asutustele, siis tõenäoliselt kvaliteedi hindamise populaarsus kasvab (vt. siinkohal ka käesoleva magistritöö alapeatükis 2.2 välja toodud kokkuvõtet Rahandusministeeriumi poolt läbiviidud kvaliteedi hindamise tulemustest teistes avaliku sektori asutustes). PRIA näitel aitas kvaliteedi hindamise protsessi läbiviimine määratlada siseauditi funktsioonile asjakohasemad tulemuslikkuse näitajad, mille edaspidine jälgimine ja hindamine on avaldunud positiivset mõju PRIA siseauditi osakonna tulemuslikkusele.

Teise tegurina välja toodud siseauditi funktsiooni eelnev vastavus IIA standarditele ja üldine valmisolek kvaliteedi hindamise läbiviimiseks andis PRIA siseauditi osakonnale eelise keskenduda mitte enam vastavuse saavutamisele vaid pigem võimalikele kitsaskohtadele ja parendusvõimalustele. Sellest tulenevalt pöörati kvaliteedi hindamise protsessi raames täiendavalt tähelepanu enesehindamise aruandes (vt. käesoleva magistritöö alapeatükk 2.3) välja toodud kitsaskohtade lahendamiseks. Kuivõrd hindamise tulemusel anti hinnanguks üldine vastavus standarditega, siis ei olnud tarvis otseselt midagi hindamise järgselt parandama hakata, vaid saadi keskenduda juba võimalike tulemusnäidikute määratlemisele. Eelneva tulemusel võeti kasutusele järgmised tulemusnäidikud: kinnitatud siseauditi aastaplaani täitmine, sisutegevustele kuluva aja võrdlus administratiivsetele tegevustele kuluva aja suhtes, üksikute auditite läbiviimiseks kuluva aja jälgimine, sealhulgas planeeritud tähtaegadest kinnipidamise jälgimine, tähelepanekute andmebaasi seire ning auditeeritavatelt tagasiside küsimine. Sarnaselt eelmise lõigu lõpus järeldatule, aitas

kvaliteedi hindamise protsessi läbiviimine määratleda siseauditi funktsioonile asjakohasemad tulemuslikkuse näitajad, mille edaspidine jälgimine ja hindamine on avaldunud positiivset mõju PRIA siseauditi osakonna tulemuslikkusele. Sellest tulenevalt võib järeldada, et ülal kirjeldatud esimesed kaks tegurit avaldasid positiivset mõju PRIA siseauditi osakonna tulemuslikkuse tõstmisele.

PRIA näitel on asutuse juhtkonna tugi ja osavõtlikkus kvaliteedi hindamise protsessis (kolmas tegur) avaldanud positiivset mõju PRIA siseauditi osakonna tulemuslikkusele. PRIA peadirektori Jaan Kallase poolt nenditu kohaselt vastas siseauditi funktsioon juba varasemalt juhtkonna ootustele ja vajadustele, siis välishindamise läbiviimine viis siseauditi ja peadirektori omavahelise suhtluse järgmisele tasandile. Eelnev kinnitab, et selle tulemusel on PRIA juhtkonnal olemas suurem kindlus enda siseauditi funktsiooni rakendada ning nende tegevuse tulemustele tugineda. Teistpidi on see tinginud omavahelise suhtluse parenemise tänu millele mõistetakse paremini teineteise seisukohti, mis aitab jällegi siseauditi osakonnal paremini juhtkonna ootustele vastata. Kuivõrd juhtkonna poolne tugi ja osavõtlikkus on PRIA näitel andud siseauditi funktsioonile indikatsiooni, et siseauditi funktsiooni kvaliteedi edendamine ja seeläbi tulemuslikkuse suurendamine on juhtkonna jaoks oluline, on see seda enam olulisem siseauditi funktsiooni enda jaoks. Töö autor hindab selle tulemuslikkuse teguri mõju oluliseks.

Neljanda tegurina välja toodud siseauditi kvaliteedi definitsiooni määratlemine vastavalt juhtkonna ootustele (sh lisandväärtuse kontseptsioon) on töö autori hinnangul siseauditi funktsiooni tulemuslikkusele positiivset mõju avaldanud. Täpsemalt, kvaliteedi hindamise protsessi raames paranes siseauditi funktsiooni suhtlus asutuse juhtkonnaga, mistõttu ollakse teadlikumad juhtkonna ootustest ja vajadustest ning on võimalik siseauditi funktsiooni kvaliteedi defineerimisel ka juhtkonna poolne nägemus arvesse võtta. Lõpptulemusel võiks järeldada, et käesolev tulemuslikkuse tegur on avaldanud positiivset mõju kvalitatiivsetele näitajatele nagu kliendi rahulolu ja töö vastavus kliendi ootustele ning seeläbi laiemalt ka teisele nii kvalitatiivsetele kui kvantitatiivsetele näitajatele vastavalt sellele, mida juhtkond siseauditi funktsioonilt ootab ja kuidas siseauditi funktsioon kõige paremini juhtkonna vajadusi täidaks ning seeläbi antavat lisandväärtust suurendaks.

Viienda tegurina välja toodud siseauditi funktsiooni suhtumine kvaliteedi parendamise ja hindamise protsessi tingis siinkohal PRIA siseauditi osakonna poolse üsnagi avatud suhtumise ning valmisoleku võtta vastu kriitikat ja sellest õppides leida enda jaoks optimaalset variandid kuidas senist töökorraldust paremaks muuta ja juhtkonnale enam lisandväärtust anda. Töö autori nägemuse kohaselt on PRIA näitel siseauditi funktsiooni positiivne ja avatud suhtumine soodustanud nende enda poolset sisulisemat panust nii kvaliteedi hindamise protsessi ettevalmistamisel, läbiviimisel kui parandus- ja täiustustepanekute rakendamisel, mis lõpptulemusel on avaldanud positiivset mõju nii kvantitatiivsetele kui kvalitatiivsetele näitajatele.

Kuues tegur ehk siseauditi funktsiooni enda osalus kvaliteedi parendamise ja hindamise protsessis tingis siinkohal olukorra, kus kõik olulisemad parendust vajavad kitsaskohad tuvastati juba eelnevalt enesehindamise käigus, mistõttu mõeldi varasemalt juba ka võimalikele lahendustele, mida siis proaktiivselt juba eelnevalt ka kvaliteedi välishindajale tutvustada. Eelneva tulemusel arutati need üheskoos läbi ja omavahelise koostöö tulemusel mõeldi välja PRIA siseauditi osakonna jaoks parimad täiustamistepanekud. Selle tulemusel arvestati rohkem PRIA siseauditi osakonna eripäradega, mille tulemusel selgitati välja ja kehtestati muuhulgas ka neile sobivamad tulemuslikkuse näitajad, läbi mille kvaliteedi hindamise protsessi läbiviimine siseauditi funktsiooni tulemuslikkusele positiivset mõju avaldas.

Seitsmenda ehk viimase tegurina tõi töö autor välja siseauditi funktsiooni tahte kvaliteeti ja tulemuslikkust edasi areneda. Töö autori seisukohalt on kõik eelnev suuremal või vähesemal määral avaldanud positiivset mõju PRIA siseauditi tulemuslikkusele, kuid just pigem viimane ehk seitsmes tegur on töö autori arvates siinkohal kõige olulisem seetõttu, et kvaliteedi arendamine ei saa otsa hetkel mil väljastatakse selle kohta vastav raport. Asutuse vajadused ja ootused muutuvad ning sellega koos muutuvad ka ootused siseauditi funktsioonile, mistõttu on kõige efektiivsem ka kvaliteeti pidevalt arendada ning püüda enda tegevusi võimalikult tulemuslikult korraldada. Selle tulemusel on tänaseks PRIA hindamisaegsest seisust edasi arenenud ja teeb tööd selles suunas, kuidas jätkuvalt veelgi paremini enda tegevusi korralda ja seeläbi tulemuslikumalt enda tööd teha. Lõpptulemusel on eelnev

avaldanud jätkuvalt positiivset mõju varasemalt määratletud ja kasutusele võetud tulemusnäitajate näol, kuid juba ka uute tulemuslikkuse näitajate määramisel.

Teisest vaatenurgast lähtuvalt tulles käesoleva magistritöö alapeatükis 1.2.1 välja toodud kvaliteedi saavutamise etappide juurde, siis kuigi PRIA siseauditi osakond asub töö autori hinnangul hetkel neljandas ehk edasiliikivas etapis omab ta kõiki eeldusi edasi areneda ning jõuda viiendasse ehk viimasesse edasijõudnute etappi. Hetkel on PRIA siseauditil arusaam, et nad omavad toimivat kvaliteedi hindamise ja -tagamise programmi. Seda kinnitab muuhulgas ka selle lähiajal läbiviidav teine väline kvaliteedi hindamine. Tänapäevaks on PRIA siseauditi juht omandanud sertifitseeritud avaliku sektori audiitori (CGAP – *Certified Government Auditing Professional*) sertifikaadi ning asjakohaste sertifikaatide omandamine ja täiendkoolitustel osalemine on PRIA-s prioriteediks. Siseauditis ollakse kursis parimate juhtivate praktikatega, mida vastavalt vajadusele ja võimalusele ka rakendatakse. PRIA siseauditi osakonna juhti on palutud ESAÜ koolitusele rääkima PRIA praktikatest. Selleks, et jõuda viiendasse etappi tuleks PRIA siseauditi juhil julgustada PRIA siseaudiitoreid erinevaid kutsesertifikaate omandama, PRIA siseauditi osakond võiks enda kogemust teiste asutuste siseauditi funktsioonidega jagada ning võtta rohkem initsiatiivi mitte ainult parimate praktikate rakendamisel vaid ka välja töötamisel ja läbi selle olla eeskujuks teiste organisatsioonide siseauditi funktsioonidele. Töö autori hinnangul eelpool loetletud kriteeriume täites võiks PRIA siseauditi osakonda pidada edasijõudnute etapis olevaks siseauditi funktsiooniks. Lähtudes eelolevas lõigus mainitust ning käesoleva magistritöö alapeatükis 1.2.2 Arena ja Azzone poolt selgitatust on siseauditi efektiivsus positiivses seoses siseaudiitorite kompetentsiga, ehk et mida kvalifitseeritumad on audiitorid, seda efektiivsemalt suudavad nad tegutseda. Sellest tulenevalt soovib töö autor PRIA siseauditi osakonnal võtta täiendavalt kasutusele ka Bota-Avram'i ka Palfi poolt välja toodud tulemusnäitaja siseaudiitorite kvalifikatsiooni mõõtmise ehk ülevaate saamine sellest, mitu audiitorit omavad asjakohaseid litsentse, sertifikaate, diplomeid ja töökogemust aastates.

Kvaliteedi välishindamise protsessi läbiviimine sunnib siseauditi funktsiooni vähemalt ühel ajaperioodil väliselt kehtestatud kvaliteedistandardite valguses igapäevase tööruutiini mõistes „kastist välja“ mõtlema. Veelgi enam, tulles tagasi käesoleva

magistritöö alapeatükis 1.2.2 Sawyer'i poolt öeldule, et tulemuslikkus on ressursside (raha, tööjõud, materjalid) ja aja omavaheline suhe, mille väljundiks on tõhusus (*efficiency*) ja tulemuseks on mõjususe (*effectiveness*), siis töö autori nägemuse kohaselt sunnib vastav ettevõtmine siseauditoreid kriitiliselt keskenduma enda tegevustele ja toimingutele ning püstitama küsimuse, kas kõik toimib tõesti vastavalt kvaliteedistandarditele ning kas äkki saaks olemasolevaid ressursse säästlikumalt kasutada või õnnestub leida siseauditi protsessides aega kokkuhoidvaid lahendusi, mis omakorda suurendab siseauditi funktsiooni tulemuslikkust.

Tuginedes PRIA peadirektori arvamusele, siis just tänu kvaliteedi välishindamise positiivse tulemuse saavutamisele sai juhtkond kindlust, et nende alluvuses töötav siseauditi funktsioon tegutseb tõepoolest ka kvaliteetselt. PRIA siseauditi osakonna juhi nägemuse kohaselt aitab kvaliteedi hindamise protsessi läbiviimine siseauditi juhil endal jälile saada võimalikele kitsaskohtadele ning annab teada kas midagi vaja parandada või pigem parandada iseenesest ei olegi vaja, küll aga saaks efektiivsemalt. Kõik eelnev kokku võikski olla motivaatoriks teistele siseauditifunktsioonidele vastav pingutus ning hindamine käsile võtta.

Asutused on erinevad ning erinevad on ka juhtkonna ootused, mistõttu erineb organisatsiooniti siseauditi funktsioon ise ja selle poolt teostatav töö. Kvaliteet ise on tegelikkuses märksa laiem mõiste kui lihtsalt standarditele vastamine ning siinkohal tuleks leida personaalselt optimaalne variant. Samas on ka asutusi, kel ei ole siseauditi funktsiooni, vaid on üksikaudiitor, kelle puhul välishindamise läbiviimine oleks ilmselgelt liiga mastaapne. Mis oleks sellisel juhul juhtkonnale kindlust andev, et audiitor enda tööd kvaliteetselt teeb? Töö autori hinnangul peaks see audiitor olema vähemalt sertifitseeritud, kuid ka see ei pruugi automaatselt töö kvaliteeti näidata.

Seega iga siseauditi funktsioon võiks leida endale sobiva variandi kvaliteedi hindamise protsessi läbiviimiseks. PRIA näitel tundus mõistlik enesehindamine välise kinnitusega (neil oli selleks ettevõtmiseks võimalik rakendada vaba inimressurssi ning soovisid võimalikult kuluefektiivselt protsessi läbi teha). Mõne teise siseauditi puhul, kel inimressurssi vähem, kuid on olemas tahe ja rahaline ressurss, siis oleks ehk võimalus kasutada täielikku välishindamist. Ka üksikaudiitoritel võiks olla tahe selles suunas liikuda ning ehk juhtkonna käest otse sisendit küsida, et kas on olemas

juhtkonnapoolne vajadus täiendava kindluse hankimise osas ning kuidas siis oleks kõige paremini võimalik juhtkonnale enda töö kvaliteedi osas objektiivset kindlust anda. Hindamisi võiks siiski süsteemselt teostada selleks, et hoida end õigel kursil ja anda juhtkonnale täiendavat kindlust töö kvaliteedi osas.

Töö autori soovitusel PRIA siseauditi osakonnale edaspidiselt veelgi parema kvaliteedi ja seeläbi tulemuslikkuse tagamiseks:

- 1) pöörata jätkuvalt tähelepanu kvaliteedi arendamisele ja seeläbi tulemuslikkuse suurendamisele ning mitte ainult rakendada parimaid praktikaid vaid näidata initsiatiivi ka nende välja töötamisel ning seeläbi olla eeskujuks ka teistele avaliku sektori siseauditi funktsioonidele;
- 2) tõsta siseaudiitorite kvalifikatsiooni ja kompetentsi julgustades siseaudiitoreid erinevaid kutsesertifikaate omandama ning lisaks kasutusel olevatele tulemuslikkuse näitajatele kaaluda täiendavate tulemuslikkuse näitajate kasutusele võtmist nagu näiteks siseaudiitorite kvalifikatsiooni mõõtmine ehk ülevaate saamine sellest, mitu audiitorit omavad asjakohaseid litsentse, sertifikaate, diplomeid ja töökogemust aastates;
- 3) teha veelgi enam koostööd teiste avaliku sektori asutustega (nii nendega kes on kvaliteedi hindamise läbinud kui ka nendega kes ei ole) avaliku sektori siseauditi funktsioonide üldise taseme tõstmise eesmärgil.

Töö autori soovitusel teistele avaliku sektori siseauditi funktsioonidele kvaliteedi tõstmiseks ja seeläbi tulemuslikkuse suurendamiseks:

- 1) avaliku sektori asutused, kes veel ei ole alustanud kvaliteedi hindamise protsessiga, võiksid hakata selle peale mõtlema ning parema arusaamise saamiseks võiksid alguses konsulteerida asutustega nagu PRIA, kes on selle protsessi juba läbi teinud, ning võimalusel juba õppida nende kogemusest;
- 2) avaliku sektori asutused, kes on eelnevalt juba läbinud kvaliteedi hindamise protsessi, võiksid PRIA näitel jätkuvalt kvaliteedi arendamisele ja seeläbi tulemuslikkuse suurendamisele tähelepanu pöörata ning samuti teha rohkem koostööd teiste avaliku sektori asutuste siseauditi funktsioonidega üldise siseauditi taseme tõstmise eesmärgil.

KOKKUVÕTE

Siseauditi kvaliteedi tõstmine ning seeläbi tulemuslikkuse suurendamine on aina rohkem tähelepanu keskmes nii ülemaailmselt kui üha enam ka Eesti siseselt. Paljud siseauditi funktsioonid on juba ette võtnud kvaliteedi hindamise protsessi läbiviimise, kuid paljud seda tänaseks veel teinud ei ole. Väiksemate siseauditite jaoks ehk ei ole kvaliteedi hindamise protsessi panustatav ressurss protsessi täies mahus läbiviimine väärt sellest saadavat kasu, kuid arvestades tänapäeva survet siseauditi funktsioonidele, võiksid ka nemad leida endale sobiva väljundi enda kvaliteedi parendamiseks ja selle demonstreerimiseks.

Käesoleva magistritöö alguses mõtestas töö autor lahti kvaliteetse siseauditi funktsiooni rolli ja vajaduse. Siinkohal lähtuti „volitaja-esindaja“ teooriast, mille kohaselt on siseauditi funktsioon selleks, kes aitab tasakaalustada asutuse juhi ja asutuse töötajate vahelist informatsiooni asümmeetriat. Kvaliteetse siseauditi funktsiooni ühe olulisema kontseptsioonina toodi välja siseauditi funktsiooni poolt organisatsioonile lisandväärtuse pakkumine. Viimane aga erineb asutuse tänu konkreetse asutuse tegevustele ja vastavalt selle juhtkonna ootustele ning vajadustele. Siseauditifunktsiooni tulemuslikkuse võtmeteguriteks on selle tõhusus ning mõjus, mida kvaliteedi hindamise tulemusel optimeerida püütakse.

Seejärel mõtestati lahti siseauditi funktsiooni kvaliteedi hindamise olemus. Siinkohal lähtuti konstruktivistliku teooria lähenemisest reaalsusele, mille kohaselt selleks, et saada soovitud tulemus tuleks tegevuse tulemust ehk tulemuslikkust mõõta. Käesoleva magistritöö konteksti tõlgendatuna võiks järeldada, et selleks, et muuta siseauditi funktsiooni töö võimalikult tulemuslikuks, tuleks hinnata siseauditi protsesse ning tegevust. Kuivõrd mõõtmise tegevust kui sellist võiks pidada suhtlusvahendiks, mis annab protsessis osalejatele indikatsiooni ühe või teise näitaja olulisuse kohta, siis väiks järeldada, et protsessis osalejas vastavalt saadud indikatsioonile kohendavad enda tegevust vastavalt ootustele.

Täiendavalt keskenduti tulemuslikkuse näitajate tutvustamisele ja analüüsimisele. Kuivõrd tulemuslikkust ei saa vahetult hinnata ning tegurid mõjutavad tulemuslikkust läbi näitajate, siis kehtestatakse tulemuslikkuse mõõtmiseks asjakohased

tulemuslikkuse näitajad, mida hinnates saadakse ülevaade siseauditi funktsiooni tulemuslikkusest ning selle arengust. Siseauditi funktsiooni tulemuslikkuse näitajate raames toodi välja peamised kvantitatiivsed ja kvalitatiivsed näitajad, millest töö autori nägemuse kohasel olulisemadena võiks välja tuua kinnitatud aastaplaani täitmise määra, siseauditi funktsiooni tegevusest tulenev säästu ning siseauditi „klientide“ rahulolu siseauditi funktsiooni tegevusega. Nende kolme näitaja näol on tegemist näitajatega, mida annaks ehk iga siseauditi funktsiooni osas edukalt rakendada.

Järgnevalt toodi välja siseauditi kvaliteedi hindamise seos siseauditi funktsiooni tulemuslikkusega. Siinkohal lähtuti täieliku kvaliteedi juhtimise põhimõtetest, kus muuhulgas toodi välja seos, et kvaliteedi juhtimine on oluliseks vahendiks hinnatava tulemuslikkuse mõjutamisel. Kuivõrd tulemuslikkust mõjutavad erinevad tulemuslikkuse tegurid, läbi mille on võimalik selgemalt hinnata kvaliteedi hindamise protsessist tulenevat mõju siseauditi funktsiooni tulemuslikkusele, siis järgnevalt toodi välja peamised tulemuslikkust mõjutavad tegurid, milleks on:

- 1) kvaliteedi hindamise läbimise kohustuslikkus;
- 2) siseauditi funktsiooni eelnev vastavus IIA standarditele ja üldine valmisolek kvaliteedi hindamise läbiviimiseks;
- 3) asutuse juhtkonna tugi ja osavõtlikkus kvaliteedi hindamise protsessi läbiviimiseks;
- 4) siseauditi kvaliteedi definitsiooni määratlemine vastavalt juhtkonna ootustele (sh lisandväärtuse kontseptsioon);
- 5) siseauditi funktsiooni suhtumine kvaliteedi parendamise ja hindamise protsessi;
- 6) siseauditi funktsiooni enda osalus kvaliteedi parendamise ja hindamise protsessis;
- 7) siseauditi funktsiooni tahe kvaliteeti ja tulemuslikkust edasi arendada.

Tulemuslikkuse tegurite analüüsi tulemusel järeldati, et erinevad kvaliteedi hindamise protsessist tulenevad tulemuslikkuse tegurid tõepoolest avaldavad suuremal või vähemal määral mõju erinevatele kvantitatiivsetele ja kvalitatiivsetele tulemuslikkuse näitajatele läbi mille ka tulemuslikkusele laiemalt. Nimelt, kui kvaliteedi hindamise protsessi läbiviimise eesmärgiks on lisaks IIA standarditele vastavuse hindamisele ka tuvastada võimalikud kitsaskohad ning tuua välja täiendusetepanekud, siis läbi selle juhitakse hinnatava siseauditi funktsiooni tähelepanu asjaoludele, millega tuleks edaspidi teadlikumalt edasi tegeleda, et enda funktsiooni tegevust veelgi

tulemuslikumaks muuta. Selleks aga määratletakse ja võetakse siseauditi funktsiooni siseselt kasutusele erinevad tulemuslikkuse näitajad.

Põllumajanduse Registrate ja Informatsiooni Ameti siseauditi osakonna kogemuse näitel andis kvaliteedi hindamine soovitud tulemuse. Osakonna protseduurid ja parktikad ühtlustati ja parendati ning selgitati välja kõige asjakohasemad tulemusnäitajad, millega edasi minna. Kvaliteedi hindamise positiivne tulemus andis ka juhtkonnale ja majavälistele osapooltele täiendava sõltumatu kindluse siseauditi osakonna kvaliteedi kohta. Veelgi enam PRIA näitel leidis eelnevas lõigus väljatoodu kinnitust, mistõttu aastatel 2009-2013 keskendus PRIA siseauditi osakond 2009.a. kvaliteedi hindamise tulemusel tuvastatud kitsaskohtade lahendamisele ning parendusettepanekute rakendamisele tõstes läbi selle enda funktsiooni tulemuslikkust.

Käesoleva uurimuse tulemusel selgus, et peamine kvaliteedi hindamise mõju siseauditi tulemuslikkusele seisnes pigem isegi siseauditi funktsiooni enesekindluse ja eneseteadlikkuse suurenemises ning siseauditi osakonna professionaalsuse ja usaldusvääruse tõusus PRIA juhtkonna silmis. Just need kaks aspekti aitavad PRIA siseauditi osakonnal ühtpidi tulemuslikumalt enda tegevusi teostada ning teistpidi omavad nende tegevuse tulemused organisatsioonis suuremat kaalu.

Lisaks PRIA siseauditi osakonna põhjal läbiviidud kvalitatiivsele uurimusele võttis töö autor eelnevalt kokku kõik tänaseks Rahandusministeeriumi poolt ka teistes avalikus sektori asutustes läbi viidud kvaliteedi välishindamise tulemused andes seeläbi ülevaate Eesti avaliku sektorite asutuste siseauditi funktsioonide hetkeseisu kohta. Selle tulemusel selgus, et aastatel 2007-2013 on Rahandusministeeriumi poolt kokku läbi viidud kümme kvaliteedi välishindamist üheksas erinevas asutuses. Kümne läbiviidud kvaliteedi välishindamise tulemusel anti kuuel korral hinnanguks üldine vastavus ning neljal korral osaline vastavus. Lisaks sellele tehti Rahandusministeeriumi poolt hulgaliselt parandus- ja parendusettepanekuid. Eelneva põhjal võiks järeldada, et Eesti avalik sektor liigub selles suunas, et asutuste siseauditi kvaliteeti tõsta ning arendada. Samas lähtudes hindamise käigus tehtud tähelepanekutest ning asjaolust, et suur osa avaliku sektori asutusi ei ole veel kvaliteedi hindamise protsessi läbinud, on Eestis selles valdkonnas veel piisavalt arenguruumi.

Kuigi käesolev magistritöö on tehtud ühe avaliku sektori asutuse põhjal, on töö autori hinnangul PRIA heaks eeskujuks, kelle näidet on võimalik laiendada ka teistele avaliku asutusele ning kelle kogemusest oleks võimalik ka teistel asutustel õppida ning lähtuda. Juba kutsetegevuse standardite valguses mõtlemine ning kvaliteedi hindamise suunas liikumine aitab siseauditi funktsiooni kvaliteedile üha enam rõhku pöörata. Kui leitakse, et siseauditi funktsioon on valmis kvaliteedi hindamist läbi viima, viib see selle funktsiooni järgmisele tasandile. Sarnaselt PRIA kogemusele olekski vast mõistlik tulevikus planeeritav kvaliteedi hindamine algselt lisada siseauditi funktsiooni arenguplaani, mis võimaldab selleks vajalikke samme loomupäraselt astuda. PRIA näide on heaks tõestuseks, et sellest saadav kasu on seda väärt.

Käesoleva magistritöö raames tehti PRIA siseauditi osakonnale järgmised soovitusel:

- 1) pöörata jätkuvalt tähelepanu kvaliteedi arendamisele ja seeläbi tulemuslikkuse suurendamisele ning mitte ainult rakendada parimaid praktikaid vaid näidata initsiatiivi ka nende välja töötamisel ning seeläbi olla eeskujuks ka teistele avaliku sektori siseauditi funktsioonidele;
- 2) tõsta siseaudiitorite kvalifikatsiooni ja kompetentsi julgustades siseaudiitoreid erinevaid kutsestifikaate omandama ning lisaks kasutusel olevatele tulemuslikkuse näitajatele kaaluda täiendavate tulemuslikkuse näitajate kasutusele võtmist nagu näiteks siseaudiitorite kvalifikatsiooni mõõtmine ehk ülevaate saamine sellest, mitu audiitorit omavad asjakohaseid litsentse, sertifikaate, diplomeid ja töökogemust aastates;
- 3) teha veelgi enam koostööd teiste avaliku sektori asutustega (nii nendega kes on kvaliteedi hindamise läbinud kui ka nendega kes ei ole) avaliku sektori siseauditi funktsioonide üldise taseme tõstmise eesmärgil.

Töö autori soovitusel teistele avaliku sektori asutustele siseauditi funktsiooni kvaliteedi tõstmiseks ja seeläbi tulemuslikkuse suurendamiseks oleksid järgmised:

- 1) need avaliku sektori asutused, kes veel ei ole alustanud kvaliteedi hindamise protsessiga, võiksid hakata selle peale mõtlema ning parema arusaamise saamiseks võiksid alguses konsulteerida asutustega nagu PRIA, kes on selle protsessi juba läbi teinud, ning võimalusel juba õppida nende kogemusest;

2) need avaliku sektori asutused, kes on eelnevalt juba läbinud kvaliteedi hindamise protsessi, võiksid PRIA näitel jätkuvalt kvaliteedi arendamisele ja seeläbi tulemuslikkuse suurendamisele tähelepanu pöörata ning ka teha rohkem koostööd teiste avaliku sektori asutuste siseauditi funktsioonidega üldise siseauditi taseme tõstmise eesmärgil.

VIIDATUD ALLIKAD

1. **Anijalg (endine Petrov), Helen.** (Ettevõtluse Arendamise Sihtasutuse siseauditi üksuse direktor). Autori intervjuu. Elektronposti kiri. Tallinn, 8. Oktoober 2013.
2. **Arena, M., Azzone, G.** Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. – International Journal of Auditing; Mar 2009, Vol. 13 Issue 1, p43-60, 18p.1.
3. Audiitortevuse seadus. Vastu võetud Riigikogus 27. Jaanuaril 2010.a. - RT I, 18.12.2012, 10. [<https://www.riigiteataja.ee/akt/118122012010>] 06.10.2013.
4. Audit Quality: Agency theory and the role of audit. The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Audit and Assurance Faculty. 2005. [<http://www.icaew.com/~media/Files/Technical/Audit-and-assurance/audit-quality/audit-quality-forum/agency-theory-and-the-role-of-audit.pdf>]. 9.11.13.
5. **Audova, Margus.** (PRIA siseauditi osakonna juhataja). Autori intervjuu. Üleskirjutus. Tallinn, 26. September 2013.
6. **Bota-Avram, C., Palfi, C.** Measuring and Assessment of Internal Audit's Effectiveness. – Annals of the University of Oradea, Economic Science Series; 2009, Vol. 18 Issue 3, p784-790, 7p.1.
7. **Bota-Avram, C.** Adding Value: The Significant Substance of Internal Audit. – International Journal of Business research; 2008, Vol. 8 Issue 3, p134-138, 5p.
8. **Burnham, L., Hallinan, J.D., Kirkendall, D.E., Ridel, R., Tenney, D.A., Walsh, D.M., Ferst, R.A.** Quality Assessment Manual 5th edition. USA: The IIA Research Foundation. 2006, 315p.
9. **Cohen, A., Sayag, G.** The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organizations. – Australian Accounting Review; Sep 2010, Vol. 20 Issue 3, p296-307, 12p. 2.
10. Ettevõtluse Arendamise Sihtasutuse siseauditi üksuse kvaliteedi välishindamine. Lõpparuanne nr II-135/2011. Rahandusministeerium. [<http://www.fin.ee/doc.php?107817>]. 17.06.2013.
11. **Flostoiu, S.** The Objective of the Public Internal Audit „The Value-Added“. – Revista Academiei Fortelor Terestre; Jun 2012, Vol. 17 Issue 2, p162-166, 5p.

12. IIA kodulehekülg. [<https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>]. 11.10.2013.
13. IIA Standard 1312 - External Quality Assessment Results, Tools, Techniques and Lessons Learned. The IIA Research Foundation. The Institute of Internal Auditors. 2007. [<https://na.theiia.org/iiaarf/Public%20Documents/External%20QAR%20Results%20Tools%20Techniques%20and%20Lessons%20Learned.pdf>]. 15.06.2013.
14. **Jalakas, Heli.** (Rahandusministeeriumi ettevõtluse ja arvestuspoliitika osakonna nõunik). Autori intervjuu. Elektronposti kiri. Tallinn, 11. Jaanuar 2010.
15. Justiitsministeeriumi siseauditi enesehindamise sõltumatu kinnitamine. Lõpparuanne nr II-129/2010. Rahandusministeerium. 8. Veebruar 2011. [<http://www.fin.ee/doc.php?107815>]. 17.06.2013.
16. Kaitseväge Peastaabi siseauditi osakonna kvaliteedi välishindamine enesehindamise sõltumatu kinnitamise teel. Lõpparuanne nr II-139/2012. Rahandusministeerium. 21. Juuni 2012. [<http://www.fin.ee/doc.php?107818>]. 17.06.2013.
17. **Kallas, Jaan.** (PRIA peadirektor). Auroti intervjuu. Üleskirjutus. Tallinn, 10. Oktoober 2013.
18. **Khan, K., Khan, A., Aamir, M., Khan, M.N.A.** Quality Assurance Assessment in Global Software Development. World Applied Science Journal; 2013, Vol. 24 Issue 11, p1449-1454, 6p.
19. **Kilter, M.** Siseauditi funktsiooni ja tegevuste kvaliteedi hindamine ning parendamine EAS-i näitel (vastavalt IIA kvaliteedi hindamise metoodikale). Tallinna Tehnika Ülikool, 2008, 196 lk. (magistritöö)
20. **Kinsella, D.** Assessing Your Internal Audit Function. – Accountancy Ireland; Apr 2010, Vol.42 Issue 2, p10-12, 2p.
21. Komisjoni määrus (EÜ) nr 885/2006, 21. Juuni 2006, millega nähakse ette nõukogu määruse (EÜ) nr 1290/2005 kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad seoses makseasutuste ja teiste organite akrediteerimise ning EAGFi ja EAFRD raamatupidamisarvestuse kontrollimise ja heakskiitmisega, Lisa I, p.4: B: iii.

- EUR-Lex [<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:171:0090:01:ET:HTML>] 06.10.2013.
22. **Krieger, Margit.** (Põllumajandusministeeriumi siseauditi osakonna juhataja). Autori intervjuu. Üleskirjutus. Tallinn, 7. Oktoober 2013.
 23. **Kruger, H.A., Steyn, P.J., Kearney, W.** Determinants of Internal Audit Efficiency. – South African Journal of Business Management; Sep 2002, Vol. 33 Issue 3, p53,-62 10p. 6 Charts.
 24. **Lampe, J.C., Sutton, S.G.** Evaluating the Work of Internal Audit: A Comparison of Standards and Empirical Evidence. – Accounting and Business Research; 1994, Vol. 24 Issue 96, p 335-348.
 25. **Lundin, E.** Delivering audit value. Internal Auditor. The Institute of Internal Auditors. [<http://www.theiia.org/intAuditor/back-to-basics/2010/deliver-audit-value/delivering-audit-value/>]. 26.06.2013.
 26. **Mehran, E., Mehran, S.** Quality management and performance: An annotated review. – International Journal of Production Research; 2013, Vol.51, Issue 18, p 5625-5643.
 27. **Moffitt, M.L., Bordone, R.C.** Principal-Agent Theory. Harvard Law School: Program on Negotiation, 2005. [<http://www.pon.harvard.edu/tag/principal-agent-theory/>]. 9.11.13.
 28. Path to Quality. The Institute of Internal Auditors. [https://na.theiia.org/services/quality/Public_Documents/Path%20to%20Quality%20-%20Step-by-Step%20Guide.ppt]. 26.06.2013.
 29. **Petrov, H., Mae, H.** Eesti Siseaudiitorite Ühing, koolitussari, IIA standard 1300, 22.03.2006.
 30. **Pforsich, H.D., Peterson Kramer, B.K., Just, G.R.** Establishing an Effective Internal Audit Department. –Strategic Finance; 2006, Vol.87 Issue 10, p.22-29, 8p.
 31. Politsei- ja Piirivalveameti siseauditibüroo kvaliteedi välishindamine enesehindamise sõltumatuse kinnitamise teel. Lõpparuanne nr II-143/2012. Rahandusministeerium. 17. Detsember 2012. [<http://www.fin.ee/doc.php?107819>]. 17.06.2013.
 32. PRIA kodulehekülg, [<http://www.pria.ee/et/pria>]. 08.10.2013.

33. Põllumajanduse Registrate ja Informatsiooni Ameti põhimäärus. Vastu võetud Riigikogus 21. Juulil 2000.a. - RT I, 12.06.2013, 2. [<https://www.riigiteataja.ee/akt/129102012004?leiaKehtiv>] 06.10.2013.
34. Põllumajanduse Registrate ja Informatsiooni Ameti siseauditi osakonna põhimäärus, PRIA kodulehekülg. 2012, KK nr 1-12/9, 4 lk. [<http://www.pria.ee/images/tinybrowser/useruploads/files/Siseauditipm.PDF>]. 08.10.2013.
35. Põllumajandusministeeriumi siseauditi enesehindamise sõltumatu kinnitamine. Lõpparuanne nr II-124/2010. Rahandusministeerium. 31. Märts 2010. [<http://www.fin.ee/doc.php?107814>]. 17.06.2013.
36. QA concerns. Internal Auditor. The Institute of Internal Auditors. [<http://www.theiia.org/intAuditor/feature-articles/2007/june/quality-assessments-for-small-shops/qa-concerns/?search=add%20value>]. 26.06.2013.
37. **Raamat, M.** Siseauditi meeskonna kvaliteedi hindamise vajalikkus ja võimalused Eestis. Tallinna Ülikool sotsiaalteaduskond, 2007, 64 lk. (magistritöö)
38. Rahandusministri määrus nr 57 „Siseaudiitori kutsetegevuse standardite kehtestamine“. Vastu võetud Riigikogus 13.detsembril 2011.a. – RT I, 15.12.2011, 9. [<https://www.riigiteataja.ee/akt/115122011009>] 06.10.2013.
39. Rahvusvahelised siseauditeerimise kutsetegevuse standardid (Standardid). The Institute of Internal Auditors (The IIA); 2008, 19 lk. [<https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Estonian.pdf>]. 30.09.2012.
40. Rahvusvahelised siseauditeerimise kutsetegevuse standardid (Tegevusjuhised). The Institute of Internal Auditors (The IIA); 2009, 105 lk. [<https://na.theiia.org/standards-guidance/Member%20Documents/PA%202013-03%20Estonian.pdf>]. 08.10.2013.
41. Risk intelligence. Wikipedia. [http://en.wikipedia.org/wiki/Risk_intelligence]. 07.07.13.
42. **Rätsep, Karin.** (Sertifitseeriv audiitor, KPMG). Elektronposti kiri. Tallinn, 3. November 2013.

43. **Saluri, Sigrid.** (PRIA siseauditi juht aastatel 2005 – 2012). Elektronposti kiri. Tallinn, 23. September 2013.
44. **Sarens, G., Abdolmohammadi, M.J.** Monitoring Effects of the Internal Audit Function: Agency Theory versus other Explanatory Variables. *International Journal of Auditing*. 15: 1-20. 2011 [http://www.saunalahti.fi/~tevih/IA/agencytheory_effect_IA.pdf]. 9.11.13.
45. **Savcuk, O.** Internal Audit Efficiency Evaluation Principles. – *Journal of Business Economics ja Management*; 2007, Vol. 8 Issue 4, p275 – 284.
46. **Sawyer, L.B., Dittenhofer, M.A., Scheiner, J.H., Graham, A., Makosz, P.** Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing, The IIA Research Foundation, 5th ed, 2003.
47. **Saxena, P., Prakash, A., Acharya, A.S., Nigam, A.** Selecting a Study Design for Research. *Indian Journal of Medical Specialities*; Jul-Dec2013, Vol. 4 Issue 2, p334-339.
48. **Shekari, G.A., Hakimzadeh, A., Salahshour, S.** On the Productivity of Human Resources Using Performance Evaluation Methods. *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*; Aug2012, Vol. 6 Issue 8, p469-482, 14p.
49. Siseauditi kvaliteedi hindamine Justiitsministeeriumis. Lõpparuanne nr II-15/2005. Rahandusministeerium. 3. Oktoober 2005. [http://www.fin.ee/doc.php?107810]. 17.06.2013.
50. Siseauditi kvaliteedi hindamine Maksu- ja Tolliametis. Lõpparuanne nr II-47/2006. Rahandusministeerium. 2. Märts 2007. [http://www.fin.ee/doc.php?107811]. 17.06.2013.
51. Siseauditi kvaliteedi hindamine Rahandusministeeriumis. Lõpparuanne nr II-48/2006. Rahandusministeerium. 28. Veebruar 2007. [http://www.fin.ee/doc.php?107812]. 17.06.2013.
52. Siseministeeriumi siseauditi kvaliteedi väline hindamine. Lõpparuanne nr II-133/2011. Rahandusministeerium. 11. Mai 2011. [http://www.fin.ee/doc.php?107816]. 17.06.2013.
53. **Talbot, C.** Theories of Performance: Organizational and Service Improvement in the Public Domain. Oxford: Oxford University Press, 2010, 241 p.

54. The Institute of Internal Auditors. Quality Assessment Manual 6th edition. USA: The IIA Research Foundation. 2011, 310p.
55. Välisekspertide hinnang PRIA siseauditi osakonna enesehindamisele. Rahandusministeerium. 25. Veebruar 2009. [<http://www.fin.ee/doc.php?107813>]. 17.06.2013.
56. Välisindamine. Rahandusministeerium. [<http://www.fin.ee/valishindamine>]. 17.06.2013.
57. **Waldman, D.A.** The Contributions of Total Quality Management to a Theory of Work Performance. – The Academy of Management Review, Jul 1994, Vol. 19, Issue 3, p510-536.

LISAD

Lisa 1. Õigusaktid

Audiitortevuse seaduse § 70 „Siseaudiitori kutsetevuse standardid“ kohaselt:

„(1) Siseaudiitori kutsetevuse standardid on:

1) Rahvusvahelise Siseaudiitorite Ühingu (edaspidi *IIA*) põhimõtete järgi ja rahvusvaheliste siseauditeerimise standardite alusel koostatud standardid;

2) käesoleva lõike punktis 1 sätestatud standarditega katmata osas muud siseaudiitori kutsetevusega seotud standardid.

(2) Käesoleva paragrahvi lõike 1 punktis 1 sätestatud põhimõtete alusel koostatud ja punktis 2 sätestatud standardid kehtestatakse rahandusministri määrusega.

(3) Käesoleva seaduse tähenduses on rahvusvahelised siseauditeerimise standardid *IIA* kinnitatud rahvusvaheline kutsetevuse raamistik ja muud dokumendid, mis reguleerivad siseaudiitori kutsetevust.

(4) *IIA* tõlgendusega katmata siseaudiitori kutsetevuse standardi või selle osa tõlgenduse annab Rahandusministeerium, kaasates selle väljatöötamise eksperte ja erialaorganisatsioone“ (riigiteataja.ee).

Määruse nr 57 *Siseaudiitori kutsetevuse standardite kehtestamine § 1 „Siseaudiitori kutsetevuse standardite kehtestamine“ kohaselt:*

„(1) Kehtestada järgmised siseaudiitori kutsetevuse standardid:

1) siseauditeerimise definitsioon ja eetikakoodeks (lisa 1);

2) siseauditeerimise standardid (edaspidi standardid) (lisa 2).

(2) Siseauditeerimine määruse mõistes on siseaudiitori kutsetevus „Audiitortevuse seaduse“ §-s 69 toodud tähenduses“ (riigiteataja.ee).

Lisa 2. IIA standardi 1300 alastandardid

Standardi 1300 raames on väljastatud alastandardid:

„1310 – nõuded kvaliteedi tagamise ja täiustamise programmile, kus kvaliteedi tagamise ja täiustamise programm peab hõlmama nii sisemist hindamist kui ka välishindamist;

1311 – sisemine hindamine, mis peab hõlmama siseauditi funktsiooni tegevuse pidevat seiret ja perioodilisi ülevaatusi, mis teostatakse enese hindamise kaudu või teiste isikute pool organisatsioonis, kellel on piisavad teadmised siseaudititavast;

1312 – välishindamine, mida peab kompetentne ja sõltumatu organisatsiooniväline hindaja või hindamismeeskond läbi viima vähemalt kord viie aasta jooksul ning kus siseauditi juht peab kõrgema juhtorganiga arutama tihedama välishindamise vajadust ja organisatsioonivälise hindaja või hindamismeeskonna kvalifikatsiooni ja sõltumatust, hõlmates ka mistahes potentsiaalset huvide konflikti;

1320 – aruandlus kvaliteedi tagamise ja täiustamise programmi kohta, kus siseauditi juht peab juhtkonnale ja kõrgemale juhtorganile kvaliteedi tagamise ja täiustamise programmi tulemustest aru andma;

1321 – väljendi “on kooskõlas *Rahvusvaheliste siseauditeerimise kutsetegevuse standarditega*” kasutamine, kus siseauditi juht võib väita, et siseauditi funktsiooni tegevus on kooskõlas Rahvusvaheliste siseauditeerimise kutsetegevuse standarditega ainult juhul, kui kvaliteedi tagamise ja täiustamise programmi tulemused seda väidet toetavad;

1322 – mittekooskõla avalikustamine, juhul kui mittekooskõla siseauditeerimise definitsiooni, eetikakoodeksi või *Standarditega* mõjutab siseauditi funktsiooni üldist ulatust või toimimist, peab siseauditi juht juhtkonnale ja kõrgemale juhtorganile avalikustama nii mittekooskõla kui ka selle mõju“ (na.theiia.org/standards:6-7).

Lisa 3. IIA standarditele mittevastavuse lühiülevaade

1100 Sõltumatus ja objektiivsus – puudulikud sõltumatuse kinnitamise protseduurid (sõltumatuse deklaratsiooni mittetäitmine);

1300 Kvaliteedi tagamise ja täiustamise programm – puudulikud kvaliteedi hindamise protsessid;

2010 Planeerimine – puudused riskide hindamise protsessis ning seoses sellega siseauditi tööplaanis, ebapiisav lisandväärtus organisatsioonile;

2030 Ressursside juhtimine – ebapiisav ressursi olemasolu katmaks siseauditi tööülesandeid;

2040 Poliitika ja protseduurid – siseauditi töö aluseks olevad juhendid ei ole kõikehõlmavad;

2060 Aruandlus juhtkonnale ja kõrgemale juhtorganile – aruandlus on reguleerimata ja/või puudulik;

2110 Valitsemine – valitsemisprotsessidele hinnangu andmisel esineb puudusi või seda ei ole tehtud;

2120 Riskide juhtimine – siseauditi roll riskide hindamise protsessis on ebaselge ja asutuseülele riskijuhtimise protsessile hinnangu andmata jätmise;

2200 Töö planeerimine – siseauditi tööplaan ei sisalda kõiki töid (nt konsultatsioonid), auditi riskide hindamise puudulikkus, hilisemad kooskõlastamata muudatused auditi planeerimisdokumentides;

2240 Tööprogramm – tööprogrammi puudulik täitmine;

2330 Informatsiooni dokumenteerimine – puudused auditite dokumenteerimisel ja viitamisel;

2340 Järelevalve teostamine töö üle – puudulik või ebapiisav siseauditi juhi poolt teostatav järelevalve siseaudiitorite poolt tehtud töö üle;

2400 Aruandlus tulemustest – puudused tähelepanekute ning koondarvamuste koostamisel ja edastamisel;

2500 Seire teostamine – seire ei toimu süsteemselt ega ole täielikult dokumenteeritud (na.theiia.org/standards; fin.ee/valishindamine).

Lisa 4. Küsimustikud

PRIA siseauditi kvaliteedi hindamine (I grupp)

Nimi:

Asutus:

Ametikoht:

1. Üldhinnang PRIA siseauditi tegevusele enne kvaliteedi hindamise läbimist (kuni 2009): Suurepärase, Hea, Rahuldava, Puuduliku
2. Hinnang kvaliteedi hindamise protsessile: Suurepärase, Hea, Rahuldava, Puuduliku
3. Üldhinnang PRIA siseauditi tegevusele hetkeseisuga: Suurepärase, Hea, Rahuldava, Puuduliku
4. Kui suuri ettevalmistusi tegi SAO kvaliteedi välise hindamise protsessiks? Milles need ettevalmistused seisnesid ning millised neist kõige kergemaks/koormavamaks osutusid?
5. Millised olid peamised raskuskohad kvaliteedi sisemise ja välise hindamise läbimisel?
6. Millised olid peamised kasutegurid, olulisemad võidud kvaliteedi hindamise protsessi läbimisel?
7. Millised oli õppetunnid, mida esimesest hindamisest õpiti ning järgmistel kordadel võimalusel välditakse?
8. Kas ja kui koormav ja/või kasulik kvaliteedi sisemine ja välimine hindamine SAO-le endale oli?
9. Millal ja millises vormis uus kvaliteedi väline hindamine plaanis on? Millal ja millises vormis uus kvaliteedi väline hindamine plaanis on?
10. Soovitusi ja mõtteid kvaliteedi edasiseks paremaks tagamiseks? Nii enda seisukohast lähtuvalt kui ka teistele asutustele mõeldes, kes veel ei ole siseauditi kvaliteedi hindamisega alustanud?

PRIA siseauditi kvaliteedi hindamine (II grupp)

Nimi:

Asutus:

Ametikoht:

1. Üldhinnang PRIA SAO tegevusele enne kvaliteedi hindamise läbimist (kuni 2009):
Suurepärane, Hea, Rahuldav, Puudulik
2. Hinnang kvaliteedi hindamise protsessile: Suurepärane, Hea, Rahuldav, Puudulik
3. Üldhinnang PRIA SAO tegevusele hetkeseisuga: Suurepärane, Hea, Rahuldav, Puudulik
4. Kuivõrd koormav SAO kvaliteedi sisemise ja välise hindamise protsessi läbiviimine asutusele juhtkonna tasandil oli?
5. Kas ja kuivõrd on SAO poolt tagatava kindlustandva ning nõuandva tegevuse kvaliteet paranenud? Nii vahetult pärast välise hindamise läbiviimist kui ka üldse viimaste aastatega?
6. Milles seisneb PRIA SAO poolne väärtuse lisamine? Kas võrdluses hindamise eelse ajaga on selles osas muutusi olnud? SAO poolt antav lisandväärtus on erialaseks terminiks tähistamaks olukorda, kus lisaks kinnitatud tööplaani täitmisele panustab SAO veel ka läbi teiste tegevuste asutuse toimimise parendamisesse. Siinkohal küsiksingi näiteid sellest, et läbi milliste tegevuste SAO teile veel abiks on olnud?
7. Kas SAO on teadlik huvigruppide vajadustest ja ootustest ning vastab nendele? Võimalusel vastata küsimusele läbi hindamise eelse ja hindamise järgse vaatenurga.
8. Kas SAO tegutseb efektiivselt keskendudes asutuse jaoks õigetele valdkondadele? Võimalusel vastata küsimusele läbi hindamise eelse ja hindamise järgse vaatenurga.
9. Kuidas hindate koostööd SAO-ga? Võimalusel vastata küsimusele läbi hindamise eelse ja hindamise järgse vaatenurga.

PRIA siseauditi kvaliteedi hindamine (III grupp)

Nimi:

Asutus:

Ametikoht:

1. Üldhinnang PRIA SAO tegevusele enne kvaliteedi hindamise läbimist (kuni 2009):
Suurepärane, hea, Rahuldav, Puudulik
2. Üldhinnang PRIA SAO tegevusele hetkeseisuga: Suurepärane, hea, Rahuldav, Puudulik
3. Kas ja kuidas on PRIA SAO poolt teostatava tegevuse kvaliteet paranenud? Võimalusel vastata küsimusele läbi hindamise eelse (kuni 2009) ja hindamise järgse vaatenurga.
4. Kas PRIA SAO on teadlik huvigruppide vajadustest ja ootustest ning vastab nendele? Võimalusel vastata küsimusele läbi hindamise eelse (kuni 2009) ja hindamise järgse vaatenurga.
5. Kas PRIA SAO tegutseb efektiivselt keskendudes õigetele valdkondadele? Võimalusel vastata küsimusele läbi hindamise eelse (kuni 2009) ja hindamise järgse vaatenurga.
6. Kuidas hindate koostööd PRIA SAO-ga? Võimalusel vastata küsimusele läbi hindamise eelse (kuni 2009) ja hindamise järgse vaatenurga.

SUMMARY

THE IMPACT OF A QUALITY ASSESSMENT TO THE INTERNAL AUDIT FUNCTION'S PERFORMANCE IN THE PUBLIC SECTOR ON THE EXAMPLE OF AGRICULTURAL REGISTERS AND INFORMATION BOARD (ARIB)

Kati Luukas

The emphasis on the internal audit function quality improvement has been more and more in the centre of the attention world widely and in Estonia. Many internal audit functions in Estonia have already gone through the quality assessment process many of them still have not. However the impact of a quality assessment to the internal audit function's performance as such has not been researched before. There are several articles mainly written on the quality and performance of the internal audit function, but it has been acknowledged that this area is presently under researched and there is a need for further research in the area of internal audit function's quality assessment and its possible impacts to the internal audit function's activity.

The purpose of the thesis was to research the possible impact of the quality assessment process to the internal audit function's performance in the example of ARIB. Following research objectives were identified:

- to investigate the essence and role of the internal audit function (incl. adding value) and the need for the quality assessment;
- to give an overview of the main internal audit function performance indicators;
- to give an overview of the main internal audit function performance factors;
- to map the regulatory and guidance framework of the internal audit function's quality assessment;
- to summarize the outcome of other quality assessments held by the Ministry of Finance in public sector entities (incl. ARIB);
- to analyse in the example of ARIB the effort it took for ARIB to prepare for the quality assessment process;
- to explain based on theoretical sources in the example of ARIB the impact of the quality assessment process to the internal audit function's performance;

- to point out possible improvement suggestions and expand the recommendations to other public sector entities.

The author of the thesis has researched, analysed and decoded the essence and relevant concepts of the quality assessment of the internal audit. In conclusion the essence and the purpose of the quality assessment lies in the increase of the internal audit's professionalism and performance. One of the most important concepts here is adding value to the organization, which differs a lot depending on a certain entity's activities and the expectations of the management. The key factors of internal audit function's performance are effectiveness and efficiency, whose optimization is in the focus of the quality assessment process.

Furthermore the thesis was focused on introducing the performance indicators, defining the performance factors and assessing the impact of the quality assessment process to the improvement of the internal audit function's performance. Since performance could not be assessed directly and the performance factors are affecting performance via performance indicators, then performance indicators are established in order to have an overview of the internal audit function's performance and its development. In other words, since the purpose of the quality assessment process is not just to assess the correspondence to the IIA standards, but also to emphasize the possible shortcomings and improvement needs, then by that the internal audit function's attention is drawn to the development possibilities in order to improve the function's performance.

The quality assessment experience of the Internal Audit Department of the Agricultural Registers and Information Board (ARIB) provided them with the desired results. The procedures and practices of the internal audit function were uniformed, improved and the most relevant performance indicators were defined. The positive outcome of the quality assessment gave the management and external parties the independent and objective assurance about the quality of ARIB's internal audit function's work. Moreover in the example of ARIB the point brought out in the paragraph above was proven to be valid, which is why in years 2009-2013 ARIB's internal audit function concentrated on solving and improving the stated shortcomings

and improvement needs. By doing that they succeeded in improving the function's overall performance.

As a result of this thesis it was discovered that the main impacts on performance of the internal audit function were the increase of the internal audit function's self-confidence and self-awareness and from the management's point of view the increase of internal audit function's professionalism and reliability. These two main aspects are the ones that on one hand help the internal audit function to execute its activities more effectively and on the other hand the outcome of its activities have more influence in the entity.

In addition to the qualitative research in the example of ARIB's Internal Audit Department, the author of the thesis also summarized the outcomes of other quality assessment reports carried out by the Estonian Ministry of Finance in other Estonian public sector entities in order to have an overview of the present state of the Estonian public sector entities internal audit functions. As a result of that it turned out that during the years 2007-2013 the Estonian Ministry of Finance has carried out the quality assessments ten times in nine different organizations. In case of six reports out of ten the result was general correspondence to the IIA standards. In case of other four assessments the result was partial correspondence to the IIA standards. Moreover numerous correction and improvement suggestions were made. Based on what is stated above it could be concluded that Estonian public sector is moving towards increasing and developing the quality of internal audit functions. On the other hand relying on the facts that there were numerous correction suggestions made and many public sector entities still have not carried through the quality assessment process, the author of the thesis finds that there is plenty of development space in this area.

Although present thesis has been researched based on one public sector entity, ARIB is a good example to follow and whose experience could be expanded over other public sector entities also. Already thinking in the light of the standards and moving towards the quality assessment helps the internal audit function to pay more attention to its quality. When the internal audit function is found to be ready for the actual quality assessment process, it takes the function to the next level. Following ARIB's experience it could be reasonable to include the future quality assessment into the

internal audit function's development plan, which helps to take the needed steps naturally. The example of ARIB is a good demonstration that the outcome is worth it.

As a result of the thesis following recommendations were made to ARIB's Internal Audit Department.

- 1) To continuously pay attention to the quality development and thereby improve its performance. Furthermore not only apply best practices but also show initiative in developing best practice and thereby be an example to other public sector internal audit functions.
- 2) To increase the qualification and competence of its internal auditors by encouraging them to obtain different internal audit certifications. Moreover to consider applying additional performance indicators like assessing the qualification and competence of its internal auditors.
- 3) Be more active in collaboration with other public sector internal audit functions in order to increase the overall quality and performance of Estonian public sector internal audit functions.

As a result of the thesis following recommendations were made to other public sector internal audit functions.

- 1) For the public sector internal audit functions which still have not conducted quality assessments to consider and start working towards taking upon the quality assessment process. Furthermore in order to be more knowledgeable and prepared they could consult with the internal audit functions which already have been assessing its quality like ARIB.
- 2) For the public sector internal audit functions which already have passed the quality assessment process as an example of ARIB to continuously pay attention to the quality and performance improvement. Moreover to be more active in collaboration with other public sector internal audit functions in order to increase the overall quality and performance of Estonian public sector internal audit functions.

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina Kati Luukas
(*autori nimi*)

(sünnikuupäev: 14.08.1982)

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose

Kvaliteedi hindamise mõju siseauditi funktsiooni tulemuslikkusele avalikus sektoris
PRIA näitel

(*lõputöö pealkiri*)

mille juhendajateks on Toomas Haldma ja Karina Kenk ,
(*juhendaja nimi*)

- 1.1.reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;
- 1.2.üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.
2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.
3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tartus/Tallinnas/Narvas/Pärnus/Viljandis, 14.01.2014 (*kuupäev*)