

„Siseauditi kohustuslikkus kohalikes omavalitsustes ja selle võimalikud rakendusmudelid“

**Töövõtulepingu nr 1.9-1/423-1
täitmise aruanne**

Tallinn 18.12.2018

Sisukord	
Lühikokkuvõte.....	3
Üldine teave.....	5
1. Taust.....	14
1.1 Ühiskondlik-poliitiline kontekst	14
1.2 Õiguslik kontekst.....	23
2. Eksperarvamus.....	25
2.1 Peamised probleemid kohalike omavalitsuste internse ja eksternse auditi, järelvalve ja kontrolli korralduses	25
2.2 Arendussuunad kohaliku omavalitsuse siseauditi rolli suurendamiseks	28
2.3 Siseauditi roll kohaliku omavalitsuse auditi, kontrolli ja järelvalvesüsteemis	30
2.4 Vajalikud eeldused	33
2.5 Vajalikud tegevused eelduste täitmiseks.....	37
2.6 KOV üksuse siseaudiitori/siseauditi üksuse mastaabid	38
2.7 Kohaliku omavalitsusüksuse siseauditi võimalikud rakendusmudelid, nende tugevused ja nõrkused	39
2.8 Poliitikaettepanekud kohaliku omavalitsuse üksuse siseauditi rakendamiseks.....	42
Kasutatud kirjandus	43

Lühikokkuvõte

Ekspertarvamuse üldised järeldused on:

- KOVS auditi, järelevalve ja kontrolli, sh SAF korralduse võimaliku muutmise kavandamisel tuleb lähtuda printsiibist, et puudub üldine lahendus, mis sobiks iga KOVÜle Eestis ehk *one-size-fits-all* lähenemine on sobimatu.
- KOVS auditi, järelevalve ja kontrolli, sh SAF korralduse võimaliku muutmise õnnestumise eeldused hetkel puuduvad. KOVS auditi, järelevalve ja kontrolli, sh SAF korralduse muutmise vajadus, lahenduste teed, lahenduse hind ja tegelik mõju kohaliku omavalitsuse poolt pakutava avaliku hüvis tarbijale vajab vastuseid mitmele olulisele küsimusele enne muudatuse algatamise otsuse tegemist.
- KOVS auditi, järelevalve ja kontrolli, sh SAF korralduse võimaliku muutmise põhjendus, otstarbekus, tasuvus, mõju ja lahendused tuleb leida üksnes ja ainult kohaliku omavalitsuse sektorile loomumastest rollist, otstarbest, ülesannetest ja toimimisprintsiipidest lähtudes, mitte lähtudes muudest kavatsustest, tõekspidamistest või eesmärgist.
- Ühiskonnas kavandatavate muudatuse läbiviimisel on kehtiva õiguse muutmine ja täiendamine ainult üks võimalik meede, mis võibki lõppeda üksnes vahemõju (*outcome*) tasemel, ilma lõplikku kavandatud positiivset muutust ühiskonnas (*impact*) saavutamata. KOVS SAF seadusega kohustuslikuks tegemine on võimalikest lahendustest kõige vähem motiveeriv meede kohaliku omavalitsuse sektori huvirühmadele. Kehtiva õiguse muutmine ilma kindla vajaduseta on asendustegevus sellest tulenevate tagajärgedega.
- KOV sektorile kohustuslikus korras siseauditi funktsiooni asutamise või siseauditeerimise kohustuse kehtestamine toob kaasa mitmeid otseseid ja kaudseid kulusid, mille ligilähedast suurusjärku selle ekspertarvamuse koostamise käigus ei olnud vaja Lepingu täitmisel välja selgitada, kuid mille olemasolu tuleb tõsikindlalt eeldada ja seetõttu on vaja kuluarvestused ja analüüs teha.
- KOVS auditi, järelevalve ja kontrolli, sh SAF võimaliku ümberkorralduse kavandamisel tuleb lähtuda kausaalsuse printsiibist. Olulise probleemi „lahustamiseks“ on vaja kõrvaldada probleemi juurpõhjused. SAÜ olemasolu, nagu ka SAFi välja andmine või sisse ostmine ei ole kohaliku omavalitsuse probleemide allikas, mistõttu siseauditi korralduse võimalik muutmine ei „lahusta“ KOVSis esinevaid probleeme. Juhul, kui poliitikud ja ametnikud usuvad ja loodavad, et siseauditi korralduse muutmine KOVÜs on vältimatult vajalik ja tõsikindlalt tulemuslik, tuleb lähtuda suhtarvust 1 siseaudiitor 90-100 töötaja kohta. Nimetatud suhtarv ei ole jäik lineaarne funktsioon siseaudiitori ametikoha ja töötajate üldarvu vahel, mistõttu ei saa järeldada, et 200 töötaja kohta on otstarbekas omada kahte, 300 töötaja kohta kolme siseaudiitorit jne.
- Puuduvad küllaldased tõsikindlad tõendid selle kohta, et auditikomitee omaks olulist tähtsust ja praktilist väärtust organisatsiooni kultuuri ja kontrollikeskkonna mõjutamisel, mistõttu tuleb hoiduda auditikomitee moodustamise kohustuslikkusest, sidumisest töötajate või nõukogu liikmete arvu ja muude kvantitatiivsete kriteeriumitega mille mõju on küsitav või vastupidine soovitule.

Poliitikasoovitused:

Enne otsustuste vastu võtmist ja õigusnormistikus muudatuste algatamist on vaja luua selleks eeldused ehk tuvastada muudatuste vajaduse, läbiviimise meetod ja aeg, muudatuse

ühekordne maksumus ja kestlikud kulud ning võimalik mõju avaliku hüvis mahule, kättesaadavusele, teenuste spektrile ja kvaliteedile. Ehk on vaja tellida mitmeid uuringuid.

Vaja on algetada avaliku sektori vastutuse (*accountability*) paradigma muutmise protsess, sest praeguses paradigmas ei ole võimalik põhimõttelist muutust saavutada ei riigi ega kohaliku omavalitsuse kontrollikeskkonnas.

Vaja on algetada kohaliku omavalitsuse internse ja eksternse auditi, kontrolli ja järelevalve paradigma muutmise protsess, sest praeguse paradigma mõjuväljas ei ole võimalik saavutada põhimõttelist muutust.

Käesoleva ekspertarvamuse koostamise käigus ei selgunud tõsikindlaid asjaolusid, mis eeldaksid kehtivas õiguses muudatuste tegemise vajaduse kohaliku omavalitsuse üksuse siseauditi funktsiooni arendamise eesmärgil. KOVS probleemide juurpõhjusi ei kõrvalda ega enneta auditeerimise, järelevalve ja kontrollimise intensiivsem ja jäigem reguleerimine seaduste ja teiseste õigusaktidega praeguses valitsevas poliitilises, sotsiaalses, majanduslikus ja kultuurilises keskkonnas.

Üldine teave

Töö alus

Käesolev töö on tehtud ja aruanne on koostatud 03./07.12.2018 sõlmitud töövõtulepingu nr 1.9-1/423-1 (edaspidi Leping) alusel.

Objekt

Objektiks on töövõtja poolt ekspertarvamuse „Siseauditi kohustuslikkus kohalikes omavalitsustes ja selle võimalikud rakendusmudelid“ koostamine vastavalt Lepingu lisas 1 määratletud eesmärgile ja lähteülesandele.

Töö tähtaeg

Vastavalt Lepingu punktile 2 Töövõtja kohustus tegema lepingu objektiks oleva töö hiljemalt 18.12.2018.

Töö eesmärk

Ekspertarvamuse eesmärk on anda hinnang kohalikes omavalitsustes (KOV) siseauditi (SA) vajalikkuse ja rakendatavuse kohta ning määratleda selle võimalikud rakendusmudelid.

Töö ajend

Töö ajend selgub Lepingu lisast 1: „Korruptsioonivastase strateegia rakendusplaani kohaselt peab Rahandusministeerium analüüsima siseaudiitori ametikoha kohustuslikkuse vajadust kohalikes omavalitsustes. Arvamused siseauditi kohustuslikkusest ja alternatiivina selle motiveerivast vabatahtlikkusest on eri suunalised, samuti on erinevaid nägemusi (kohustusliku) siseauditi võimalikest rakendusmudelitest.“ Samuti tuleneb töö ajend, vajadus täita regionaalhalduspoliitika osakonna poliitikaettepanekute tegemises osalemise erialakompetentsi tühimikku, Lepingu sõlmimisele eelnenud läbirääkimiste protsessi kirjavahetusest Tellija volitatud esindajaga (15.10.2018).

Probleemipüstitus

Lepingus ega selle lisas ei ole sõnastatud probleemi, mille lahendamiseks on tellitud Töövõtjalt käesolev ekspertarvamus. Lahendust vajav probleem on siiski tuletatav töö eesmärgist, ajendist ja Lepingu sõlmimisele eelnenud läbirääkimiste protsessi kirjavahetusest Tellija volitatud esindajaga (15.10.2018). Põhimõtteliselt on probleemiks ebaselgus kohaliku omavalitsuse üksuse siseaudiitori ametikoha kohustuslikkuse vajaduses ja otstarbekuses.

Töö ulatus

Lepingu lisas on sätestatud järgmised indikatiivsed uurimisküsimused, mida tuleks ekspertarvamuses käsitleda:

1. Millised on peamised probleemid kohalike omavalitsuste internse ja eksternse järelevalve korralduses?
 - 1.1. Millised võiksid olla arendussuunad kohaliku omavalitsuse internse järelevalve rolli suurendamiseks?
 - 1.2. Milline on siseauditi roll kohaliku omavalitsuse järelevalvesüsteemis?
2. Millised argumendid toetavad ja millised takistavad kohalikes omavalitsustes kohustuslikuna või vabatahtlikuna rakendatava siseauditi vajalikkust?
 - 2.1. Milliseid eelduseid (ressursid, kompetentsid, oskused vms) need vajavad?
 - 2.2. Millised tegevused on vajalikud eelduste täitmiseks?
 - 2.3. Millises mastaabis on otstarbekas KOV enda siseauditi üksus/ ametikoht? Millised on alternatiivsed mudelid, kuid KOV mastaap ei ole vastava ametikoha või üksuse loomiseks piisav (KOV koostöös loodav üksus, teenusena sisseostmine, sisekontrolör vms)?
3. Millised on kohalikus omavalitsuses siseauditi võimalikud rakendusmudelid (nt siseaudiitori ametikoha loomine; vastava struktuuriüksuse loomine; omavalitsuste koostöös korraldatav üksus; siseauditi teenuse sisseostmine vms)?
 - 3.1. Millised on nende rakendusmudelite tugevused ja nõrkused?
 - 3.2. Millised eeldused on vajalik täita erinevate rakendusmudelite puhul?
4. Millised on poliitikaettepanekud kohalike omavalitsuste kohustusliku või vabatahtliku siseauditi rakendamiseks?
 - 4.1. Milliseid meetmeid saaks rakendada motiveerimaks või kohustamiseks kohalikke omavalitsusi läbi viima perioodiliselt siseauditit?
 - 4.2. Millised õiguslikke muutusi oleks vajalik teha siseauditi arendamiseks kohalikes omavalitsustes?

Oluline piirang

Käesolev ekspertarvamus ei sisalda üldistavat teadmist ehk süsteemset, terviklikku ja ammendavat ülevaadet teiste riikide kohalikes omavalitsusüksustes toimiva siseauditi ega kausaalse selgitava uuringu tulemust ehk kohalike omavalitsuse üksuste üle toimiva eksternse ja internse auditi, järelevalve ja kontrolli korralduse kehtivate lahendusteni jõudmise põhjuste kohta. Ülesande täitmiseks antud aeg oli liiga lühike selleks vajaliku täiendava uurimistöö tegemiseks. Töövõtja ei ole viimastel aastatel teinud uurimus- ega teadustööd kohaliku omavalitsuse üksuse internse ja eksternse auditi, järelevalve ja kontrolli alal. Töövõtja teavitas olulisest piirangust Tellija volitatud esindajat Kersten Kattaid 15.12.2018 (08.57) e-kirjaga enne Lepingu sõlmimist. Tellija volitatud esindaja ei esitanud vastuväiteid edaspidises läbirääkimiste protsessis, mistõttu on põhjendatult eeldatav, et Tellija oma volitatud esindaja vahendusel aktsepteeris nimetatud olulist piirangut ülesannet püstitades. Kuigi Töövõtja on veendunud, et põhjendatus/kehtivus (valiidsus) ja usaldusväärsus (reliaablus) on küllaldasel määral saavutatud, arvestades ülesande eesmärki ja töö tegemiseks Tellija poolt antud aega, võib esineda risk, et eksperthinnang ning antavad soovitusel ja tehtavad ettepanekud võiksid olla prognoosimatul määral praegusest erinevad juhul, kui töö tegemiseks oleks olnud oluliselt rohkem aega ja oleks saanud teha täiendavaid uuringuid ja analüüse.

Metoodika

Käesolev ekspertarvamus on antud eranditult üksnes kohaliku omavalitsuse sektori Euroopa Liidu kohaliku omavalitsuse hartas sätestatud rollile, ülesannetele ja tegutsemisprintsipiidele

ja arvestades Eestis kehtivast kohalikku omavalitsust reguleerivat õigusnormistikku. Käesolev ekspertarvamus on koostatud tuginedes postulaadile: siseaudiitor või siseauditi üksus töötab üksnes ja ainult oma organisatsiooni sisemiseks tarbeks ja hüvanguks ning SAF teenuse lõpptarbijad on organisatsiooni sisesed subjektid.

Ekspertarvamuse koostamisel on tuginetud mitmetele kvalitatiivsetele uurimismeetoditele. Kasutatud on nii induktiivset, kui ka deduktiivset lähenemist. Töö tegemisel kasutati meetoditena uurimuslikku uuringut; kirjeldavat uuringut; dokumendi- ja normianalüüsi; vaatlust, sh osalusvaatlust ja täielikult mittesekkuvat vaatlust; juhtumiuuringust; metanalüüsi ja teksti kvalitatiivset sisuanalüüsi. Ekspertarvamuse andmiseks vajaliku informatsiooni ja andmete kogumisel kasutati mitmeid andmekogumise meetodeid ja allikaid, sh Euroopa Liidus ja Eesti Vabariigis kehtivat õigust, mis kohaldub siseauditile, KOVSile ning KOVSi internsele ja eksternsele auditile, järelevalvele ja kontrollile; siseauditi rahvusvahelisi standardeid; teiste riikide kohalike omavalitsusüksuste ja nende üle auditit, kontrolli ja järelevalvet tegevate asutuste ja organisatsioonide kodulehekülgedele; teiste riikide õigusaktidele, mis reguleerivad KOV korraldust, tegevust ning kontrolli ja järelevalvet nende üle; teemakohastele rahvusvahelistele ja kohalikele teadusallikatele ning teemat käsitlevate või reguleerivate rahvusvaheliste organisatsioonide akadeemilistele ja normatiivsetele väljunditele. Akadeemiliste allikate valimisse on hõlmatud nii klassikaliste, kui ka värskete akadeemiliste soorituste autorite teadustööd. Ekspertarvamuse kujundamisel kasutatud allikate ajaline raamistik on avar. Kõik kasutatud allikad ei ole kasutatud kirjanduse loendis.

Töövõtja koostas teiste riikide praktikast kajastavate näidete valimi tuginedes oma varasemale üle veerandsajandi pikkusele praktilisele ametialasele tegevusele sisekontrolli ja –auditi valdkonnas, akadeemilisele tegevusele ning seitsmeteistaastasele töökogemusele tegutseva siseaudiitorina. Valim teiste riikide KOVide näidetega ei ole küllaldane, vaid on üksnes illustreeriva tähendusega. Valimite mahu koostamisel on lähtutud eeldusest, et käesoleva töö ajendi, eesmärgi, ulatuse ja tegemiseks antud aja koosmõjus ei saagi mõistlikult eeldada akadeemiliselt aktsepteeritavat maksimaalset esinduslikkust.

Siseauditeerimine KOVÜs ei ole asi iseeneses, vaid on siseauditeerimise kui tegevuse üks paljudest asupaikadest ja valdkondadest, kus toimub siseaudiitori tavapärase tegevus. Seetõttu on käesolevas aruandes kajastatud siseauditeerimise ja siseaudiitori tegevuskeskkonna kohta esitatud tõsiasjad, tähelepanekud, järeldused ja hinnangud kehtivad ka KOVS SAF kohta, kui eraldi ei ole rõhutatud KOVS SAF eripära.

Ekspertarvamus antud hinnangud ja soovitusel ning tehtud ettepanekud on esitatud üksnes ja ainult KOVS SAF erisusi arvestades, lähtudes Lepingus seatud ülesande ulatusest ja eesmärgist.

Töövõtja on veendunud, et ekspertarvamuse põhjendatus/kehtivus (valiidsus) ja usaldusväärsus (reliaablus) on küllaldased Tellija antud ülesande ja seatud eesmärgi saavutamiseks.

Töövõtja deklaratsioon

Töövõtja kinnitab, et tegutses Lepingust tuleneva ülesande täitmisel sõltumatu eksperdina ning lähtus ekspertarvamuse andmisel ja ettepanekute tegemisel tellija juhtnööridest, oma parimatest teadmistest, kogemustest, oskustest ja tõekspidamistest.

Töövõtja kinnitab, et vältis huvide konflikti, st töövõtja vältis enda või temaga seotud isikute otsest või kaudset tegutsemist töö tegemisel ega kaasanud ekspertarvamuse andmisele ühtegi isikut ei tasu eest ega tasuta.

Töövõtja kinnitab, et ei lähtunud ekspertarvamuse andmisel ühegi isiku huvidest ega toimunud vastuolus tellija huvidega ega töövõtja sõltumatuse kohustusega.

Arvamuse ja soovitude andmisel ning ettepanekute tegemisel on Töövõtja lähtunud ennekõike ja ainuüksi printsipi, et ekspertarvamus omab Lepingu kontekstis väärtust üksnes siis, kui arvamus, soovitused ja ettepanekud on reaalselt toimivad ning Eesti Vabariigi konkreetse poliitilise, majandusliku, kultuurilise ja sotsiaalsesse keskkonda sobivad, sõltumata üldlevinud suundumustest, poliitilistest eelistustest, kehtivatest õigusnormidest või muudest aspektidest.

Kõik selles aruandes avaldatud seisukohad on Töövõtja kui autori seisukohad, mis tulenevad tema teadmistest, kogemustest, tõekspidamistest ja arusaamadest ega väljenda mingil viisil kellegi teise isiklike ega ametlike seisukohti.

.....
18.12.2019, Tallinn

Aruande struktuur ja sisu

Käesolev aruanne on koostatud nii, et Tellija iga peamine indikatiivne küsimus on peatükk ja allküsimused on kajastatud üksikult või koos alapeatükis. Alapeatüki mõttelise liigenduse pealkirju ei ole.

Mõisted

Atesteeritud siseaudiitor on isik, kes on sooritanud kutseeksami siseaudiitori eriosa siseaudiitori atesteerimise alamosa ning kellele valdkonna eest vastutava ministri otsusega on antud siseaudiitori kutse. (Auds §5)

Audit on kindlustandev audiitorteenus, mida osutatakse kooskõlas AudS § 46 alusel kehtestatud või kinnitatud auditeerimise standarditega. Auditi objekt on kliendi vastutava organi poolt sobivate kriteeriumide alusel koostatud möödunud perioodide rahandusinformatsioon. Auditis on audiitorteenuse osutaja eesmärgiks võimaldada kogutud tõendusmaterjali põhjal vandeaudiitori aruandes avaldada ettenähtud kasutajale üldistavas jaatavas vormis arvamust. (AudS § 50 lg 1)

Avalik hüvis (hüve) – hüvis, mida luuakse riigi või kohaliku omavalitsuse kui kogukonna kõigi liikmete tarbeks ja huvides nende heaolu, turvalisuse, toimetuleku, väärika elukvaliteedi ja arengu edendamiseks. Avalik hüvis on ühiskasutatav hüvis (haridus, kutseharidus, avalik teave, vesi, energia jne), millel on oluline sotsiaalne, kultuuriline ja majanduslik väärtus, mistõttu seda tuleb hoida avaliku sektori kontrolli all. Avalikku hüvist eristab teistest hüvistest kahe tunnuse olemasolu: 1. välistamatus (hüvise kasutamist ei saa valikuliselt välistada kellegi) ja 2. konkurentsitus (hüvise kasutamine kellegi poolt ei vähenda selle kättesaadavust teistele). Üldise reguleerimispõhimõtte kohaselt peaks avalikkuse huvi –“avalik hüvis” – domineerima era- ja ärihuvide üle. (Wikipedia)

Avalik sektor – avaliku sektori asutusi saab jagada omaniku liigi alusel kas riigile või kohalikele omavalitsusele kuuluvateks asutusteks. Kui riigi kapitaliosalus on majandusüksuses 50% või suurem, on tegemist avaliku sektori alaliigiga „riik“. Kui kohaliku omavalitsuse kapitaliosalus on majandusüksuses 50% või suurem, on tegemist avaliku sektori alaliigiga "kohalik omavalitsus". Avalikust sektorist suurima osa (86%) moodustab valitsussektor.¹ (RM)

Avaliku sektori siseaudiitor on isik, kellele valdkonna eest vastutava ministri otsusega on antud avaliku sektori üksuse siseaudiitori või avaliku sektori ühingu siseaudiitori kutsetase. (Auds §6 lg 1)

Avaliku sektori üksus on Eesti Vabariik avalik-õigusliku juriidilise isikuna (edaspidi *riik*), riigiraamatupidamiskohustuslane raamatupidamise seaduse tähenduses, riigi tulundusasutus, kohaliku omavalitsuse üksus, avalik-õiguslik juriidiline isik ning riigi või kohaliku omavalitsuse üksuse või avalik-õigusliku juriidilise isiku enamusosalusega või valitseva mõju all olev äriühing, sihtasutus, mittetulundusühing või konsolideerimisgrupp, mille konsolideeriv üksus raamatupidamise seaduse tähenduses on käesolevas lõikes nimetatud avaliku sektori üksus. (Auds §12 lg 1)

1 Kogu avalikus sektoris (nii valitsussektoris kui sellest väljapoole jäävates muudes avaliku sektori majandusüksustes) jagunevad asutused juriidilisel alusel järgmisteks gruppideks: ameti- ja hallatavad asutused, äriühingud ja tulundusasutused, avalik-õiguslikud asutused, sihtasutused ja mittetulundusühingud. Avalikus sektoris töötas 2017.a. keskmiselt (täiskohaga tööajale taandatuna) 132838, sh valitsussektoris 116626 ja muus avalikus sektoris 16212 töötajat. Valitsussektoris omakorda töötas 53766 töötajat keskvalitsuses, 61893 kohalikus omavalitsuses ja 967 sotsiaalkindlustusfondides. 30.11.2018 uuendatud andmed. (RM 2018)

Avaliku sektori ühing on avaliku sektori üksuse enamusosalusega või valitseva mõju all olev äriühing, sihtasutus, mittetulundusühing või konsolideerimisgrupp. (Auds §12 lg 2)

Infotehnoloogia audit ehk infosüsteemide audit – infotehnoloogilise infrastruktuuri (IT) kontrollimehhanismide kvaliteedi kontrollimine. Infovarade kaitse seisukohalt on üks IT auditi eesmärgi kontrollida ja hinnata organisatsiooni infosüsteemi kättesaadavust, konfidentsiaalsust ja terviklikkust ning selleks tuleb vastata järgmistele küsimustele: Kas organisatsiooni arvutisüsteem on vajadusel alati kättesaadav? (kättesaadavus) Kas süsteemis olev teave on kättesaadav ainult vastavat luba omavatele isikutele? (konfidentsiaalsus) ja Kas süsteemis olev teave on alati täpne, usaldusväärne ja õigeaegne? (terviklikkus). (EISAÜ)

Kindlustandvad teenused – tõendusmaterjali objektiivne kontrollimine eesmärgiga anda sõltumatu hinnang organisatsiooni valitsemisele, riskijuhtimisele ja kontrolliprotsessidele. Näideteks võivad olla finantside, tegevuse, vastavuse, süsteemide turvalisuse ja organisatsiooni väärtuse hindamised. Kindlustandva töö olemuse ja ulatuse määratleb siseaudiitor. (The IIA)

Kohalik omavalitsus on põhiseaduses sätestatud omavalitsusüksuse – valla või linna – demokraatlikult moodustatud võimuorganite õigus, võime ja kohustus seaduste alusel iseseisvalt korraldada ja juhtida kohalikku elu, lähtudes valla- või linnaelanike õigustatud vajadustest ja huvidest ning arvestades valla või linna arengu iseärasusi. Kohalik omavalitsus rajaneb riigi territooriumi haldusjaotusel ja teostub demokraatlikult moodustatud esindus- ja võimuorganite kaudu, samuti kohaliku elu küsimustes rahvaküsitluse või rahvaalgatuse teel. (KOKS §2)

Kohalik omavalitsus tähendab kohalike võimuorganite õigust ja võimet seaduse piires ja kohalike elanike huvides korraldada ja juhtida valdavat osa nende vastutusalasse kuuluvast ühiskonnaelust. (EKOH Art 3 p. 1)

Kohaliku omavalitsuse põhimõtted – kohalik omavalitsus rajaneb järgmistel põhimõtetel: 1) kohaliku elu küsimuste iseseisev ja lõplik otsustamine ja korraldamine; 2) igapäevaste seaduslike õiguste ja vabaduste kohustuslik tagamine vallas ja linnas; 3) seaduste järgimine oma ülesannete ja kohustuste täitmisel; 4) valla- ja linnaelanike õigus osaleda kohaliku omavalitsuse teostamisel; 5) vastutus oma ülesannete täitmise eest; 6) tegevuse avalikkus; 7) avalike teenuste osutamine soodsaimatel tingimustel. (KOKS §3)

Kontrollikeskkond – kõrgema juhtorgani ja juhtkonna suhtumine kontrolli tähtsusesse organisatsioonis ning vastavad tegevused. Kontrollikeskkond määratleb sisekontrollisüsteemi esmaste eesmärkide saavutamise korra ja raamistiku. Kontrollikeskkond hõlmab järgmisi elemente: ausus ja eetilised väärtused; juhtkonna filosoofia ja juhtimisstiil; organisatsiooni ülesehitus; õiguste ja kohustuste ning vastutuse määramine; personalipoliitika ja sellealane tegevus; töötajaskonna kompetentsus. (The IIA)

Nõuandvad teenused – nõustavad ja seotud teenused, mille iseloom ja ulatus lepatakse kokku tellijaga ning mille eesmärk on lisada väärtust ja tõhustada organisatsiooni valitsemist, riskijuhtimise ja kontrolliprotsesse, ilma et siseaudiitor võtaks endale juhtimisvastutust. Näideteks võivad olla nõustamine, tegevusele kaasaaitamine ja koolitus. (The IIA)

Nõuandev töö on siseaudiitori kutsetegevus, mille kohta ta esitab siseaudiitori aruande, milles avaldatakse piiritletud kasutajale teave, lahendust pakkuv teguviis, arvamus või seisukoht. (AudS § 72)

Omavalitsusorganid – Omavalitsusorganid on: volikogu – kohaliku omavalitsusüksuse esinduskogu, mis valitakse valla või linna hääleõiguslike elanike poolt kohaliku omavalitsuse volikogu valimise seaduse alusel; ja valitsus – volikogu poolt moodustatav täitevorgan. (KOKS §4)

Siseauditi funktsioon – osakond, allüksus, konsultantide rühm või muu isik, kes osutab sõltumatult ja objektiivselt kindlust ning nõu andvaid teenuseid, mis on kavandatud lisama väärtust organisatsiooni tegevusele ja seda täiustama. Siseauditi funktsioon aitab kaasa organisatsiooni eesmärkide saavutamisele, kasutades süsteemset ja korrakohast lähenemist, et hinnata ning täiustada valitsemise, riskijuhtimise ja kontrolliprotsesside mõjusust. (The IIA)

Siseauditeerimise rahvusvahelise kutsetegevuse raampõhimõtted – kontseptuaalne raamistik, mis süstematiseerib IIA poolt avalikustatud usaldusväärset juhendmaterjali. Rahvusvahelised siseauditeerimise kutsetegevuse standardid koos siseaudiitori eetikakoodeksiga. (The IIA)

Raamatupidamiskohustuslaseks on Eesti Vabariik ühe avalik-õigusliku juriidilise isikuna (edaspidi *riik*), kohaliku omavalitsuse üksus, iga Eestis registreeritud era- või avalik-õiguslik juriidiline isik, füüsilisest isikust ettevõtja ja Eestis registrisse kantud välismaa äriühingu filiaal (edaspidi *filiaal*). (RPS §2 lg 2)

Rahvusvahelised siseauditeerimise kutsetegevuse standardid (Standardid) – põhimõtetel tuginev kohustuslike nõuete kogum, mis koosneb siseauditeerimise kutsetegevusele ja rahvusvaheliselt nii organisatsiooni kui ka üksikisiku tasandil kutsetegevuse mõjususe hindamisele esitatavatest põhinõuetest ning standardites sisalduvaid mõisteid ja kontseptsioone selgitatavatest tõlgendustest.

Siseaudiitori kutsetegevus on oma olemuselt organisatsioonisisene protsess. (AudS § 69 lg 1)

Siseaudit on siseaudiitori kutsetegevus, mille objektiks on kriteeriumide alusel korraldatud protsessid, nende juhtimine ja kontroll, või mis on suunatud kontrolli objektiks oleva teingu kontrollikriteeriumidena määratletud õigusaktile vastavuse kindlaks tegemisele või mittevastavuse tuvastamisele. Siseauditis on siseaudiitori eesmärgiks võimaldada kogutud tõendusmaterjali põhjal siseaudiitori aruandes avaldada ettenähtud kasutajale üldistavas jaatavas või eitavas vormis arvamust. (AudS § 71).

Siseauditeerimine – sõltumatu, objektiivne, kindlust ja nõu andev tegevus, mis on kavandatud lisama väärtust organisatsiooni tegevusele ja seda täiustama. See aitab kaasa organisatsiooni eesmärkide saavutamisele, kasutades süsteemset ja korrakohast lähenemist, hindamaks ja täiustamaks riskide juhtimise, kontrolli- ja valitsemisprotsesside mõjusust. (The IIA)

Standard – kutsealane seisukoht, mille on avaldanud Siseauditi Standardite Nõukogu ja mis kirjeldab nõudeid siseauditi funktsiooni tegevusele ning mida kasutatakse siseauditeerimise tulemuslikkuse hindamiseks. (The IIA)

Sõltumatus – vabadus asjaoludest, mis ohustavad siseauditi funktsiooni võimet täita oma kohustusi erapooletult. (The IIA)

Säilienõtkus – võime edukalt kohaneda ja areneda märkimisväärselt raskes, riskirohkes keskkonnas (EKI)

Säilienõtkus – inimeste, kogukondade ja ühiskondade võimekus ületada uute oskuste või institutsioonide väljaarendamise kaudu takistusi, mis ei ole neil seni lasknud oma eelistusi ja valikuid ellu viia.ⁱⁱ

Tehingute seaduslikkuse kontroll on kindlustandev audiitorteenus, mida osutatakse kooskõlas AudS § 46 alusel kehtestatud või kinnitatud vandeaudiitori kutsetegevuse standarditega. Tehingute seaduslikkuse kontroll on suunatud kontrolli objektiks oleva tehingu kontrollikriteeriumina määratletud õigusaktile vastavuse kindlaks tegemisele või mittevastavuse tuvastamisele. Tehingute seaduslikkust kontrollitakse eesmärgil võimaldada kogutud tõendusmaterjali põhjal vandeaudiitori aruandes avaldada ettenähtud kasutajale üldistavas jaatavas või eitavas vormis kokkuvõte. (AudS § 52)

Töövõtt – siseaudiitori või siseauditi üksuse poolt sooritatud audit, nõustamine või sisejuurdlus.

Valitsussektor – valitsussektor hõlmab avaliku sektori üksusi, keda ei loeta turutootjateks ja keda finantseeritakse peamiselt kohustuslike maksete abil, mida teevad teistesse sektoritesse kuuluvad üksused. Eestis jagatakse valitsussektor kolmeks allsektoriks: keskvalitsus, kohalikud omavalitsused ja sotsiaalkindlustusfondid. (RM)²ⁱⁱⁱ

Väärtust lisama – siseauditi funktsioon lisab väärtust organisatsioonile ja selle huvirühmadele, kui see annab objektiivset ja asjakohast kindlust ning panustab valitsemise, riskijuhtimise ja kontrolliprotsesside mõjususse ning tõhususse. (The IIA)

Ülevaatus on kindlustandev audiitorteenus, mida osutatakse kooskõlas käesoleva seaduse § 46 alusel kehtestatud või kinnitatud ülevaatamise teenuse standarditega. Ülevaatus objekt on kliendi vastutava organi poolt sobivate kriteeriumide alusel koostatud möödunud perioodide rahandusinformatsioon. Ülevaatuses on audiitorteenuse osutaja eesmärgiks võimaldada kogutud tõendusmaterjali põhjal vandeaudiitori aruandes avaldada ettenähtud kasutajale üldistavas eitavas vormis ülevaatus kokkuvõte. (AudS § 51)

2 Kogu avalikus sektoris (nii valitsussektoris kui sellest väljapoole jäävates muudes avaliku sektori majandusüksustes) jagunevad asutused juriidilisel alusel järgmisteks gruppideks: ameti- ja hallatavad asutused, äriühingud ja tulundusasutused, avalik-õiguslikud asutused, sihtasutused ja mittetulundusühingud. Avalikus sektoris töötas 2017.a. keskmiselt (täiskohaga tööajale taandatuna) 132838, sh valitsussektoris 116626 ja muus avalikus sektoris 16212 töötajat. Valitsussektoris omakorda töötas 53766 töötajat keskvalitsuses, 61893 kohalikus omavalitsuses ja 967 sotsiaalkindlustusfondides. 30.11.2018 uuendatud andmed. (RM 2018)

Lühendid

AJK – audit, järelevalve ja kontroll.

AJKS – auditi, järelevalve ja kontrolli süsteem.

AudS – Audiitortegevuse seadus.

EKOH – Euroopa kohaliku omavalitsuse harta.

ISKE – infosüsteemide kolmeastmelise etalonturbe süsteem.

KOFS – Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus.

KOKS – Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus.

KOS – kohaliku omavalitsuse sektor.

KOVÜ – kohaliku omavalitsuse üksus.

KOVÜV – kohaliku omavalitsusüksuse volikogu.

RM – Rahandusministeerium.

RPS – Raamatupidamise seadus.

SA – siseaudit.

SAF – siseauditi funktsioon.

SAÜ – siseauditi üksus.

VVLV – valla- või linnavalitsus.

1. Taust

1.1 Ühiskondlik-poliitiline kontekst

Valitsemine on mitme erineva tähendusega laiaulatuslik kontseptsioon, mille tähendust on vääriti mõistetud. Sageli võrdsustatakse seda uue haldusjuhtimise või osalusdemokraatiaga (Illing, Pettai 2004).³⁴ ^{ivv} On autoreid, kes väidavad, et valitsemise kvaliteeti on võimalik hinnata üldjuhul nelja olulise näitaja põhjal.⁵ Avaliku sektori auditi vajaduse on lihtsalt, aga piisavalt ammendavalt avanud Rahvusvaheline siseaudiitorite Instituut (*The IIA*).⁶ ^{vi} The IIA tõlgenduses on avaliku sektori auditi rollid järelevalve, selguse andmine, tulevikuanalüüsimine (prognoosimine), avastamine ja ärahoidmine erinevate meetodite ja tehnikatega. Muu hulgas on avaliku sektori auditi tegevuse ulatuses ka avaliku teenistuse põhiväärtuste kaitsmine.⁷ See on väga ambitsioonikas, kui mitte siseaudiitoritele üle jõu käiv ülesanne. Ühiskonnas kavandatavate muudatuste suurim edu tagatis on inimeste hoiakute, käitumise, väärtuste, mõtlemis-, mõistmis- ja tegutsemisvõime, -tahte ja -valmiduse muutumine. Siseaudiitoritel üksinda, ilma otsustajate ja juhtide eestvedamise ja absoluutse toetuseta ning teiste oluliste mõjutajate surveta, on võimatu saavutada muutust KOVÜ ametiisikute käitumises, hoiakutes ja väärtushinnangutes ning seeläbi saavutada pakutava avaliku hüvis muutust paremuse poole. Professor Ülo Vooglaid (2003, 11) väidab,^{vii} et Eesti

³ Valitsemine kui laiahaardeline katuskontseptsioon hõlmab endas seitset erinevat väiksemat kontseptsiooni või lähenemist, sh ettevõtete haldamine ja sellest lähtuvad mõjutused (corporate governance), uus haldusjuhtimine, 'hea valitsemine', rahvusvaheline sõltuvus (nt EL, NATO), sotsio-küberneetilised süsteemid, uus poliitökonoomia ja poliitikavõrgustikud (Rhodes 2000).

⁴ Governance is defined as the combination of processes and structures implemented by the board to inform, direct, manage, and monitor the organization's activities toward the achievement of its objectives. In the public sector, governance relates to the means by which goals are established and accomplished. It also includes activities that ensure a public sector entity's credibility, establish equitable provision of services, and assure appropriate behavior of government officials — reducing the risk of public corruption. (The IIA 2012, 5).

⁵ Public sector equity can be measured and evaluated across four dimensions: 1. Service costs are paid using taxes and fees charged by the public sector entity and borrowed funds that will be paid from future taxes. Service costs also may include indirect or future costs resulting from current public sector action or inaction. 2. Service delivery includes direct services, such as transportation infrastructure, public education, and health, as well as indirect services such as financial stewardship and human capital management. 3. Police and regulatory power concerns the public sector entity's use of its coercive powers: arrest, property seizure, eminent domain, and regulatory processes such as granting liquor licenses or building permits. 4. Exchange of information relates to transparent decision-making, including access to public sector officials and records, and the ability to be heard. (The IIA 2006, 12)

⁶ The need for a third party to attest to the believability (credibility) of the financial reporting, performance results, compliance, and other measures arises from several factors inherent in the relationship between the principal and its agent: 1. Conflicts of interest – Agents may use their resources and authority to benefit their own interests rather than the principal's interests. 2. Remoteness – Operations may be physically removed from the principal's direct oversight. 3. Complexity – The principal may not possess the technical expertise needed to oversee the activity. 4. Consequence of error – Errors may be costly when agents are stewards of large amounts of resources and are responsible for programs affecting citizens' lives and health. (The IIA 2006, 13)

⁷ As an essential element of a strong public sector governance structure, auditing supports the governance roles of oversight, insight, and foresight. Because the public sector's success is measured primarily by its ability to deliver services successfully and carry out programs in an equitable and appropriate manner, public sector audit activities should have the authority and the competency to evaluate financial and program compliance, effectiveness, economy, and efficiency. Moreover, auditors also must protect the core values of the public sector, as it serves all citizens. (The IIA 2006, 15-16)

põhiseaduses on kirjas, et kõrgema võimu kandja on rahvas, kodanikel on põhiseadusest tulenevalt suur hulk õigusi, ent kusagil ei ole kirjas, millistel eeldustel oleks kodanikel võimalik neid õigusi kasutada. On väga vähe näiteid, mis kinnitaksid, et kodanikud oleksid saanud oma õigusi küllaldase tulemuslikkusega kasutada muul ajal, kui valimispäeval. Pigem lõpevad nn kaasamisüritused ja osalusdemokraatia näilised võimalused pigem auru välja laskmise vahendina, nagu ilmekalt tõendavad „Jäakeldri“ juhtum ja arvamusofoorimid. Eeltoodud lühiülevaate põhjal võib järeldada, et üldise keskkonna ühiskondlik-poliitiline aspekt ei toeta KOVS siseauditi funktsiooni toimimist, ega ole ka KOVS SAF ümberkorraldamise määrava tähtsusega ajend.

Üldteada ja -tunnustatud väikese ühiskonna eelis – kiirus ja paindlikkus muutuste kavandamisel ja läbiviimisel – ei kehti igal ajal, igas valdkonnas ja igas aspektis ühetaolise vääramatu jõuga, nagu tõendab riigireformi, sh kohaliku omavalitsussektori reformi aastakümneid kestnud kavandamine, sellega süsteemitu ja jõuetu tegelemine ja vähene tulemuslikkus. 2017. a. viidi ellu kohaliku omavalitsuse üksuste haldusterritoriaalne reform, mille tulemusena vähenes linnade arv 15 võrra (30-lt 15-le) ning valdade arv 119 võrra (183-lt 64-le) (RM 2018), aga terviklik riigireform on ikka tegemata. Edu toetuseks vajalik poliitiline, majanduslik, õiguslik ja kultuurikeskkond ei ole riigireformi toetanud ega toeta piisavalt ka hetkel. Kohane on Tallinna Linnaülikooli võrdleva poliitika professori Raivo Vetiku (2015, 298) küsimus Kuidas vajalikele muudatustele kindlustada avalik toetus, kui inimesed on kõiksugu reformidest juba väsinud? Kavandatavatele muudatustele vajaliku toetuse saamist vähendab veelgi neoliberalse kaanoni põhiline nõrkus ehk asjade nägemist ELis hierarhilise süsteemi kõrgema elemendi (st mitte Eesti) vaatevinklist (Vetik 2015, 297). Küllaldast asjalikku tuge ja abi ei osuta ei riigireformile ega ka KOVS reformile Eesti avatus maailma mõjudele ja osalemine rahvusvahelistes võrgustikes. Kohati on väljast tulenev mõju vastuolus Eesti Vabariigi põhiseaduse mõttega, ohuks Eesti riigi, rahva, keele ja kultuuri kestlikkusele ning tarbetut halduskoormust ja sellega kaasnevat ressursi raiskamist kaas toov. KOVS SAF kohustuslikuks muutmine suurendab vohavat bürokraatiat ja halduskoormust, seob veelgi enam niigi nappi põhitegevuse ressursi ega sobi seetõttu väikese riigi väikestele KOVÜdele. Eeltoodud lühiülevaate põhjal võib järeldada, et üldise keskkonna administratiiv-halduslik aspekt ei toeta KOVS siseauditi funktsiooni toimimist, ega ole ka KOVS SAF ümberkorraldamise määrava tähtsusega ajend, kuigi võib sellena näida.

Võimalike muudatuste kavandamisel on väga oluline arvestada tõsiasjaga, et Eesti rahvastik kahaneb ja sõltuvus välistest mõjutajatest suureneb. Valitsussektori töötajate koguhulga vähendamine on üldine poliitikasuunis. Riigil ja kohalikul omavalitsusel on vaja muutuda mõjusamaks ja tõhusamaks, täita avalikke ülesandeid efektiivsemalt ja kaasaegsemalt, pidevalt tõsta juhtimiskvaliteeti, protsesside analüüsi võimekust ja kasutada paremini tehnoloogia võimalusi (RM 2018).^{viii} Selleks on vaja kõrge kvalifikatsiooniga töötajaid, kes osalevad otse eesliinil avaliku hüvise loomisel. Avalikus teenistuses töötas 01.01.18 seisuga riigi ametiasutustes ning KOV ametiasutustes kokku 26 812 teenistujat (ei sisalda ATS § 2 lg 3 loetletud isikuid) (RM 2018). Eesti Koostöö Kogu väidab, et riigieelarvest ülal peetavas valitsussektori asutuses töötab pea iga viies tööealine elanik.^{ix} Eesti Koostöö Kogu väitel on tegelik riigieelarvest ülalpeetavate töötajate hulk veelgi suurem (sisse ostetavad teenused, näiteks nõustamine ja analüüs, kommunalteenused ja haldus jne) ehk Eesti on jõudnud olukorda, kus „riik peab riiki üleval“. Palgatõus tööturul tervikuna seab surve alla ka valitsussektori asutused, kuna väheneva tööjõu tingimustes on üha keerulisem töötajaid töö

hoida ning tagada riigile pandud ülesannete kvaliteetne täitmine (RM 2018). Eesti Koostöö Kogu (samas) väidab ka, et valitsussektori töötajate arv peab vähenema aastas umbes ühe protsendi ehk 1000 töötaja võrra, sealhulgas 450 töökohta keskvalitsuses ja 550 omavalitsustes, ainuüksi selleks, et kahaneva rahvastikuga olukorras sama proportsiooni säilitada. Eesti Koostöö Kogu (samas) väidab ka seda, et ressurss (raha ja inimesed) on liikunud põhifunktsioonidest kaugemale, sh ka poliitikakujundamiseks vajalik kompetents. Samal ajal napib riigi põhifunktsioonide täitmiseks vajaliku ehk olulise töö tegemiseks üha enam inimesi ja aega (samas). Juhul, kui SAF tehakse KOVÜs kohustuslikuks, tähendaks see tõsiasja, et KOVSis tuleks luua täiendavalt 76⁸ uut ametikohta tugiteenuste, mitte põhitegevuse valdkonnas. See oleks diametraalselt vastupidine Vabariigi Valitsuse poliitikasuunisele ja Eesti Koostöö Kogu soovitudele. Riigikontroll (2014) viitab välisrahastuse peatsest kadumisest tulenevale ohule jääda pikaajalisse arengusse panustavate investeringute tegemisel välisrahastusest suuremasse sõltuvust ELi otsustest. Lisaks sellele, et EL rahavoogude oluline vähenemine seab ohtu uute poliitike jätkumise pärast ELi toetuste lõppemist, tähendab see püsikulude osakaalu kasvu eelarves. Sellises olukorras on iga vähevajaliku ametikoha loomine ressursi raiskamine. Eeltoodud lühiülevaate põhjal võib järeldada, et üldise keskkonna käsitletud aspekt ei toeta KOVS siseauditi funktsiooni toimimist, ega ole ka KOVS SAF ümberkorraldamise määrava tähtsusega ajend. Risti vastupidi, KOVÜ SAF rolli suurendamine või lausa kohustuslikuks tegemine halvendab olukorda, sest vähendab KOVÜ põhiülesannete täitmiseks olevat niigi vähest ressursi veelgi.⁹

Eesti jätkusuutliku arengu kaks keskset teemat on rahvastiku jätkuv vähenemine ja suurenev avatus maailmas toimuvatele protsessidele (Vetik 2015). Helena Maasing ja Eva-Maria Asari (2017) väidavad, et ränne on mõlema probleemi keskmes ja Eesti riik on rändeajastus. Helena Maasing ja Eva-Maria Asari väidavad, et rände protsesside mitmekesisuse tõttu on rännet kaudselt mõjutavate meetmete ulatus lai, hõlmates majanduslikke, õiguslikke, kultuurilisi, julgeoleku ja muid aspekte.^x Tiit Tammaru, Kristina Kallas ja Raul Eamets (2017)^{xi} väidavad, et avatud maailmas ei kattu enam riikide territooriumid, kodanike elukohad ega inimeste tegevusruumid. Ka tänapäeva Eesti on hargmaine, kus omavahel tihedalt suhtlevad kogukonnad, ettevõtted ja inimesed asuvad nii Eestis kui ka välismaal (samas). Hargmaisusega seotud suurim väljakutse riikidele on olukord, kui on vaja leida vastus küsimusele, kelle omad on poliitilises, kodakondsuse, maksustamise või sotsiaalkindlustuse mõttes hargmaises maailmas elavad inimesed (samas 2017). Rände ja hargmaisuse aspektid mõjutavad KOVS eluolu lähitulevikus, kuigi võib näida, et need aspektid ei mõjuta KOVSi ja KOVÜ SAFi korralduse aspekte. Tõsiasi, et rände ja hargmaisuse mõju Eesti riigile ja KOVSile pole tõsikindlalt teada ja on keeruline prognoosida, ei tähenda, et see mõju puudub ja jääb ilmnemata. Sellest tulenevalt on keeruline, kui mitte võimatu prognoosida kuidas, millisenä ja millal see mõju avaldub KOVÜ SAFi loomise vajadusele ja toimumisele. On prognoositav, et rände protsessid

8 Siin on lähtutud tõsiasjast, et Eestis on eale KOV haldusterritoriaalset reformi 15 linna ja 64 valda ehk kokku 79 KOVÜd. Uute ametikohtade arv on saadud lahutades KOVÜde arvust Tallinna ja Tartu siseaudiitorid.

9 Valitsussektori keskmine palk 2017. aastal oli 1233 eurot. Sektorisiselt oli keskmisest kõrgem keskmine palk keskvalitsuse tasandil (1475 eurot, s.h. riigiasutustes 1524 eurot) ja sotsiaalkindlustusfondides (1454 eurot), keskmisest madalam kohaliku omavalitsuse üksustes (1016 eurot). Valitsussektori keskmine palga suhe Eesti keskmisesse kuupalka langes 2017. aastal enamikes valdkondades (RM 2018). Siseaudiitori ametikoha loomine tõstaks KOVÜ tööjookulusid märgatavalt, eriti väiksemas KOVÜS. On ilmselge, et nii väikese keskmise palgaga ametikohale on väga raske, kui mitte võimatu värvata kõrge kvalifikatsiooniga siseaudiitorit, kes oleks võrdväärne partner KOVÜ juhtidele ja ametnikele ja omaks seeläbi eeldusi mõjutada KOVÜ toimimist ja tegevuse tulemit.

ja elanikkonna vananemine asjana iseenestest ei põhjusta oluliste ümberkorralduste tegemist KOV SAFis.

Ühiskonna toimimise tuumsubjekt on inimene oma käitumise, hoiakute, tõekspidamiste, väärtuste ja ilmaelu (*Lebenswelt*) mõistmisega. Ei saa kedagi keelata unistamast, et Eesti riigi ja kohaliku omavalitsuse poliitikud ja juhid võiksid olla sellised, nagu kujutab professor Ülo Vooglaid ette aumeeste erakonna liikmetena.^{xii} Inimene on oma olemuselt maine olend oma nõrkuste, puuduste, vajaduste ja ihadega, mitte üleloomulik taevane nähtus. Seetõttu võiks edu saavutamiseks tagasihoidlikult loota, et saabub olukord, kus KOVÜ volikogu ja valitsuse liikmed on isikud, kes tahavad olla küllalt haritud ja informeeritud selleks, et probleemide tagamaadest aru saada; kes soostuvad esitama ettepanekuid ja soovitusi alles siis, kui kujutavad ette, mis nende ettepanekute ja soovitude arvestamisega ühiskonna eri tasanditel tõenäoliselt kaasneb; kes oskavad määrata valdkonnad ja protsessid, mis peaksid kulgema iseregulatiivselt; suudaksid leida sobivad inimesed võtmeasukohtadele ning kõrvaldada ametist sobimatud ja küündimatud isikud; muuta kohalik omavalitsussektor otstarbeka struktuuriga, minimaalse koosseisuga, nüüdisaegse infotehnoloogiaga efektiivselt toimivaks turvaliseks ja töökindlaks süsteemiks. Ehk siis valik kriteeriume professori täispaketist. Isegi juhul, kui oleks võimalik saavutada ideaalilähedane olukord, kus siseaudiitori kõrge kvalifikatsioon (teadmiste, oskuste, kogemuste ja väärtushinnangute ühtsus) võimaldaks auditi tulemusena teha ettepanekuid ja anda soovitusi küllalt süsteemsete, komplekssete ja põhjendatud otsuste tegemiseks, ei ole tagatud piisav edu eeldus selleks, et üksnes seetõttu paraneks KOVÜ organisatsiooni- ja valitsemiskultuur, kaoks raiskamine ja korrupsioon ning seeläbi suureneks pakutava avaliku hüvise maht, spekter ja kvaliteet. Siseaudiitor saab mõjutada protsesse, süsteeme ja kontrollikeskkonda kaudselt, ikkagi üksnes siis, kui KOVÜ poliitikute ja juhtide käitumine, tõekspidamised, hoiakud, väärtushinnangud ja ilmaelu mõistmine on avaliku sektori ametiisikult põhjendatult eeldatavale ja nõutavale kohane. Kindlasti leiab näiteid selle kohta, et tugeva iseloomuga, ausa, objektiivse ja kõrge kvalifikatsiooniga siseaudiitori kohaloleku organisatsioonis mõjutab organisatsiooni kultuuri ja keskkonda. Üksiknäitele ja -juhtumile tuginedes ei ole mõistlik teha põhjapanevaid üldjärelduisi. Eestis täna kehtivat olukorda ja valitsevat mentaliteeti tundev isik mõistab vaevata, et siseauditi funktsioonile senisest olulisema rolli panemine või siseaudiitori ametikoha või siseauditi üksuse loomise kohustuslikuks tegemine KOVÜs ei ole lähiajal ei kiire, ega tähtis prioriteet. Enne tuleb savutada olukord, kus KOVÜ elanikkond ka valimiste vahelisel ajal näitab initsiatiivi ja osaleb kohaliku elu korraldamisel, olles initsiatiivikas, nõudlik ja sihikindel KOVÜ volikogu ja vallavalitsuse liikmete ja ametnike vastu. Täites kodanikuna riigi tegeliku võimu kandja rolli ja sundides KOVÜ poliitikuid ja ametnikke tegutsema üksnes avaliku hüvise parimal võimalikul viisil pakkumisele, paneb KOVÜ elanik KOVÜ juhid ja ametnikud olukorda, kus nad ei saa tegeleda asendustegevuse, raiskamise, korrupsiooni ega logelemisega. Kodanikkonna surve sunnib valitsejaid paremale valitsemisele ja seeläbi ehk ka mõistmisele, et SAFist on neile tuge selles. Praegune keskkond ei toeta KOVÜs SAF toimimist, ega ole ka määrava tähtsusega tegur KOVÜ SAF ümberkorraldamise algatamiseks.

Rödl & Partner Audit OÜ vandeaudiitor Mart Nõmper^{xiii} väidab, et siseauditi funktsioonide arendamine ja täiustamine on muutunud paljude ettevõtete jaoks suureks mureteemaks. Nõmperi väitel siseaudit on muutunud eluliselt tähtsaks globaalses riskijuhtimises, iseäranis keskmise suurusega ja suurte eraettevõtete jaoks, mis on viimastel aastatel kasvanud ülemaailmseteks organisatsioonideks. Siseauditi funktsiooni loomine ja asutamine on aeg-

ajalt tõusetunud mureks ka avalikus sektoris. Tegelikult on see teema pseudoprobleem, mille puuduvad tõusetumise tõesed põhjused. Kohaliku omavalitsussektor on piisava põhjalikkuse, igakülgse, detailisusega ja hõlmatuses küllaldase õiguskindluse ja -selgusega reguleeritud. Õigusnormistik hõlmab nii valitsemist tervikuna, kui selle erinevaid osiseid ja komponente, nagu auditeerimine, järelevalve ja kontroll nende erinevate aspektide ja vormiga. On väga mõistlik, et auditi ja ülevaatus kohustus on KOVÜs mingite kriteeriumite esinemiseni vabatahtlik ja sealt edasi kohustuslik.^{xiv10} Sama mõistlik on seadusandja otsus panna auditikomitee kohustus üksnes avaliku huvi üksusele ja avaliku sektori üksuse enamusosalusega või valitseva mõju all olevale juriidilisele isikule, mille raamatupidamise või konsolideerimisgrupi raamatupidamise aastaaruandes toodud aruandeaasta näitajatest vähemalt kolm ületab alljärgnevat näitajat: 1) müügitulu või tulu – 14 000 000 eurot; 2) varad bilansipäeva seisuga kokku – 7 000 000 eurot; 3) keskmine töötajate arv – 200 inimest; 4) nõukogu liikmete arv – 8 inimest (AudS § 99 lg 1). Auditikomitee otstarve,¹¹ moodustamise põhimõtted,¹² ülesanded ja tegevuse alused¹³ on selged ja piiritletud (AudS §

10 Kohaliku omavalitsuse üksus on raamatupidamiskohustuslane (RPS §2 lg 2). Raamatupidamise aastaaruande audit kohustuslik raamatupidamiskohustuslasele, kelle raamatupidamise aastaaruandes toodud aruandeaasta näitajatest vähemalt kaks ületavad alljärgnevat tingimusi: 1) müügitulu või tulu 4 000 000 eurot; 2) varad bilansipäeva seisuga kokku 2 000 000 eurot; 3) keskmine töötajate arv 50 inimest või kelle raamatupidamise aastaaruandes toodud aruandeaasta näitajatest vähemalt üks ületab alljärgnevat tingimusi: 1) müügitulu või tulu 12 000 000 eurot; 2) varad bilansipäeva seisuga kokku 6 000 000 eurot; 3) keskmine töötajate arv 180 inimest või kohaliku omavalitsuse üksusele, avalik-õiguslikule juriidilisele isikule, riigieelarvest eraldist saavale erakonnale ja äriühingule, milles riigil on vähemalt otsustusõigus riigivaraseaduse tähenduses. (AudS §91 lg 1-3) Raamatupidamise aastaaruande audit on kohustuslik sihtasutusele, mille asutajaks on riik, avalik-õiguslik juriidiline isik, kohalik omavalitsus, erakond või äriühing, milles riigil on vähemalt otsustusõigus riigivaraseaduse tähenduses (AudS §91 lg 4) Raamatupidamise aastaaruande ülevaatus kohustuslik raamatupidamiskohustuslasele, kelle raamatupidamise aastaaruandes toodud aruandeaasta näitajatest vähemalt kaks ületavad alljärgnevat tingimusi: 1) müügitulu või tulu 1 600 000 eurot; 2) varad bilansipäeva seisuga kokku 800 000 eurot; 3) keskmine töötajate arv 24 inimest või kelle raamatupidamise aastaaruandes toodud aruandeaasta näitajatest vähemalt üks ületab alljärgnevat tingimusi: 1) müügitulu või tulu 4 800 000 eurot; 2) varad bilansipäeva seisuga kokku 2 400 000 eurot; 3) keskmine töötajate arv 72 inimest (RPS § 92 lg 1-2) Raamatupidamise aastaaruande ülevaatus on kohustuslik käesoleva seaduse § 91 lõikes 4 nimetatata sihtasutusele, mille raamatupidamise aastaaruandes toodud aruandeaasta näitajatest vähemalt üks ületab alljärgnevat tingimusi: 1) müügitulu või tulu 15 000 eurot; 2) varad bilansipäeva seisuga kokku 15 000 eurot. (RPS § 92 lg 21)

11 Auditikomitee on selle liikmed valinud, kinnitanud või nimetanud organi või isiku nõuandev organ raamatupidamise, audiitorkontrolli, riskijuhtimise, sisekontrolli ja -auditeerimise, järelevalve teostamise ja eelarve koostamise valdkonnas ning tegevuse seaduslikkuse osas (AudS § 96).

12 Auditikomitee liikmed valib ja kutsub tagasi nõukogu või selle puudumisel kõrgeim juhtorgan. Auditikomitees on vähemalt kaks liiget, kellest vähemalt üks peab olema raamatupidamise või auditeerimise asjatundja. Komitee liikmeskond tervikuna peab omama pädevust valdkonnas, milles auditeeritav üksus tegutseb. Auditikomitee liikme valimiseks on vajalik tema kirjalik nõusolek. Auditikomitee liikmeks ei tohi olla selle organisatsiooni, mille tegevust komitee käsitleb, igapäevast tegevust juhtima ja tehinguid tegema õigustatud isik, prokurist, siseaudiitor ega audiitorkontrolli teostav isik. Enamik auditikomitee liikmetest, nende hulgas auditikomitee esimees, peavad olema auditeeritavast üksusest sõltumatud, välja arvatud juhul, kui kõik auditikomitee liikmed on ühtlasi selle moodustanud organi liikmed. Auditikomitee esimeheks ei tohi olla nõukogu esimees.

13 Auditikomitee ülesanne on jälgida ja analüüsida: 1) rahandusinformatsiooni töötlemist; 2) riskijuhtimise ja sisekontrolli tõhusust; 3) raamatupidamise aastaaruande või konsolideeritud aruande audiitorkontrolli protsessi; 4) audiitorettevõtja ja seaduse alusel audiitorühingut esindava vandeaudiitori sõltumatust ja tegevuse vastavust teistele käesoleva seaduse, ja kui see on asjakohane, Euroopa Parlamendi ja nõukogu määruse (EL) nr 537/2014 nõuetele. Auditikomitee kohustuseks on anda selle liikmed valinud organile või nimetanud isikule ülevaade kohustusliku auditi tulemustest ja oma tööst ning teha ettepanekuid vähemalt järgmistes küsimustes: 1) audiitorettevõtja nimetamine või tagasikutsumine; 2) siseaudiitori nimetamine või tagasikutsumine;

96-98).^{xv} Kohaliku omavalitsuse üksus on auditikomitee moodustamise kohustusest vaba ja mingeid erisusi auditikomitee moodustamise ja toimimise kohta seadusandja pole kehtestanud. Siiski tuleb mõnda, et eksperdil ei ole õnnestunud leida tõsikindlaid tõendeid, mis põhistaksid vajaduse luua auditikomitee kohustuslikus korra organisatsioonis, kus on 200 isikut. Sellest nõudest saab omakorda tuletada, et auditikomitee tuleb moodustada organisatsioonis, kus on siseauditi üksus kahe siseaudiitoriga. Praktiline kogemus ja allikad tõendavad, et üks siseaudiitor on mõistlik umbes 90-100 töötaja kohta. Ei ole küllaldaselt veenvaid tõendeid selle kohta, et selline suhtarv tähendaks vältimatult asjaolu, et iga 100 töötaja kohta on vaja üks siseaudiitor suurema töötajate üldarvu korral. Lineaarset seost töötajate üldarvu ja siseaudiitorite arvu vahel ei ole tõsikindlalt tõestatud. Eksperdi hinnangul on auditikomitee kohustuse sisse seadmise kriteerium (200 töötajat) üle paisutatud nõudmine, mis koormab subjekte eesmärgipäraselt. Ekspert ei ole leidnud küllaldaselt tõsikindlaid tõendeid selle kohta, et auditikomitee loomise kohustus peaks olema seotud nõukogu liikmete arvuga. Ei ole vahet, kas kaheksaga või mõne muu arvuga. Seadusandja on õnneks jätnud võimaluse moodustada auditikomitee nendest isikutest, kes on nõukogu või kõrgeima juhtorgani liikmed, kui nõukogu puudub (AudS § 97 lg 4¹). Seadusandja on tegutsenud väga mõistlikult, et on jätnud SAF üksuse loomise äriorganisatsioonis ja KOVÜs vabatahtlikuks. Iga organisatsiooni kõrgeim juhtorgan teab ja tunneb kõige paremini keskkonda, kus organisatsioon tegutseb ning organisatsiooni enda organisatsioonikultuuri ja kontrollikeskkonda. Eesti kahes suurimas kohaliku omavalitsuse üksuses¹⁴ Tallinnas ja Tartus on siseaudiitorid ametis. KOVÜ siseaudiitoreid on Eesti Siseaudiitorite Ühingus (ESAÜ)¹⁵ ainult kolm, neist üks Tallinna Linnakantseleist ja kaks Tartu Linnavalitsusest.^{xvi} Ei siseaudiitori olemasolu, ega ka revisjonikomisjoni, ombudsmani ja sisekontrolöri olemasolu KOVÜs ning auditi või ülevaatuse kohustus ei ole suutnud ära hoida huvide konflikti olukordi,¹⁶ korrupsiooni vohamist, ega ilmselget raiskamist ei Tallinnas ega Tartus. SAF ei saagi korrupsiooni, huvide konflikti, raiskamise ega asendustegevustega tegelemise olukordi ära hoida, sest on alles kolmas nn kolmest kaitseliinist, mis ennekõike tegutseb *post factum*, mitte *ex ante* lähenemisega. SAF ei ole ette nähtud ega suuda ära hoida ega pidurdada ka riigi ja rahva omavahelist võõrandumist, kuigi talle omistatakse avaliku teenistuse põhiväärtuste kaitsja roll. Kirjanik ja Eesti elu mõtestaja Valdur Mikita on tabavalt tõdenud, et rahvast kaugenenud riigid ja ka Euroopa Liit kapselduvad üha enam administratiivsesse pakendisse ja hakkavad tootma sisutühja ja deklaratiivset bürokraatiat, luues paralleelmaailma, millel pole

3) probleemide ja ebatõhususe vältimine või kõrvaldamine organisatsioonis; 4) vastavus õigusaktidele ja kutsetegevuse heale tavale. Audiitorettevõtja peab andma auditikomiteele ülevaate osutatud teenustest ja olulisematest tähelepanekutest ning esitama ettepanekuid riskijuhtimise ja kontrollisüsteemide kohta. (AudS § 98 lg 1-3)

14 Kohaliku omavalitsuse ametiasutusi oli 01.01.2018 seisuga kokku 79 ning kõigist kohaliku omavalitsuse ametiasutuste avalikest teenistujatest 40,8% moodustavad neli suurimat linnavalitsust (Tallinn, Tartu, Narva ja Pärnu). Ülejäänud 75 omavalitsuse vahel jaotus 3077 avalikku teenistujat, mis teeb keskmiselt ühe kohaliku omavalitsuse ametiasutuse kohta ligi 41 avalikku teenistujat (RM 2018). Juhul, kui igasse KOVi nähtaks kohustuslikuna ette vähemalt üks siseaudiitor, siis oleks siseaudiitori ja avaliku teenistuja omavaheline keskmine suhe KOVÜS 1:41le, mis on ligi kaks korda väiksem üldjuhul praktiliselt oststarbekaks kujunenud siseaudiitorite ja töötajate omavahelisest suhtest 1:90(100).

15 ESAÜs on 2018.a novembri lõpu seisuga 269 tegevliiget, kes esindavad üle 100 ettevõtte ja organisatsiooni. Esindatud on kõik ministriumid (v.a Välisministeerium), suuremad pangad, riigi äriühingud, kindlustusseltsid, audiitorettevõtjad. ESAÜ liikmetest üle poole on erasektorist ja ülejäänud on avalikust sektorist.

16 Huvide konflikti teema oli 2017. aastal jätkuvalt akuutne seoses ametniku kõrvaltegevustega (nõukogudesse kuulumine, eraettevõtjana sarnase valdkonnaga tegelemine, lapsehoolduspuhkusel samale asutusele teistsuguse töö tegemine jne). (RM 2018)

reaalsusega enam suurt pistmist (Mikita 2018, 30).^{xvii} Ekspert võib oma pikaajalisele praktilisele kogemusele tuginedes väita, et see suundumus on siiani kestev ja kohati ka süvenev. Üheks väljendusvormiks on teise ja kolmandajärguliste aspektide ületähtsustamine ja neile sobimatute ja üle jõu käivate kohustuste panemine.

Eestit iseloomustab püsivalt suhteliselt kõrge materiaalse ebavõrdsuse tase, mida peegeldab suhtelise vaesuse määr. Ühiskonnatasandi protsessidest on subjektiivse heaolu varieeruvust vaadeldud seoses inflatsiooni ja töötuse määraga ning on leitud, et mõlemad pigem vähendavad eluga rahulolu (DiTella jt 2001). Majandusarengu pidurdumisega kaasnev tööhõive vähenemine ja töötuse kasv võib vähendada inimeste sotsiaalset turvalisust ning kahandab eluga rahulolu (Kasearu ja Trumm 2015, 26).^{xviii} Sotsiaalne tõrjutus väljendub peamiselt inimeste väiksemas seotuses ühiskondlike struktuuride ja teiste inimestega, kuid toob endaga kaasa ka emotsionaalseid ja psühholoogilisi probleeme. Olukord, kus veerand Eesti elanikest on sotsiaalse tõrjutuse riskis (peaaegu samapalju kui 2004. aastal), annab tunnistust sellest, et kümne aasta jooksul ei ole püstitatud eesmärgile kuigipalju lähemale jõutud (Kasearu ja Trumm 2015, 34-35).^{xix} Siin on peidus üks KOVide probleemide ja hädade juurestik. Eeltoodud lühiülevaate põhjal võib järeldada, et üldine sotsiaalmanduslik keskkond ei toeta KOVS siseauditi funktsiooni toimimist, ega ole ka määrava tähtsusega ajendiks KOVS SAF ümberkorraldamise algatamisel. Siseauditi funktsiooni ületähtsustamine, sh võimalik kohustuslikuks muutmine KOVÜs on administratiivse paralleelmaailma sündroomi nähe.

Riigi edukaks toimimiseks on oluline tagada nõutava ettevalmistuse ja kogemusega, usaldusväärne ning pühendunud töötajaskond. Kohaliku omavalitsuse ametiasutustes on ametnike seas ülekaalus kõrgharidusega inimesed (80%), kellest ligi pooled on omandatud teise astme kõrghariduse ja pooled esimese astme kõrghariduse (RM 2018). KOVS töölepinguliste töötajate seas on kõige enam üldkesk-, keskeri- ja kutseharidusega inimesi (45%) (RM 2018). Need on positiivset emotsiooni tekitavad arvud, kuid ei näita tõsikindlalt seda, kas töötaja kõrge haridustase tähendab ka tema kvalifikatsiooni paremat vastavus konkreetse KOVÜ eripärast tulenevatele kutse-, ameti- ja erialanõuetele. Avalikus teenistuses, sh KOV ametiasutused, on kohustuslik korraldada konkurss kõikide vabade ametikohtade täitmiseks. Avatuse suurendamise eesmärgil kuvatakse kõik avaliku teenistuse (sh KOV ametiasutused) ja hallatavate riigiasutuste töökuulutused Rahandusministeeriumi avalike konkursside veebilehel, et info vabadest teenistuskohadest oleks nähtav ühes kohas ja kõigile leitav. Avalikus sektoris vältimatu avaliku konkursiga värbamise põhimõte Eestis ei toimi. Vähemalt oluliste võtmeisikute värbamisel. Audititeeriv, järelevalvav ja kontrolliv töötaja mistahes organisatsioonis on juhtkonna partner ja seega võtmerollis olev isik. Eesti viimaste aastate värbamise tava kohta leiab liiga palju näiteid, mis tõendavad, et läbipaistev, avatud ja aus värbamispoliitika ei ole avalikule sektorile omane. Ei ole küllaldast kindlustunnet uskumaks, et siseaudiitori ametikohale kandideerijad saaksid ametisse nimetatud „parim kandidaat võidab“ printsiibist lähtudes. Raske on leida tõendeid, millele tuginedes järeldada, et üldise keskkonna personalipoliitika aspekt toetab piisavalt kohaliku omavalitsussektori siseauditi funktsiooni toimimist või KOVS SAFi ümberkorraldamise algatamist.

Eestis on kasutusel reguleeritud kutseüsteem, mille korraldamise ja toimimise tagamine ning kutsestandardite kehtestamine on jaotatud mitme vastutava institutsiooni vahel.^{17xx} Kutseüsteemi osiste toimimise, kutsestandardite kehtestamise ja järelevalve eest vastutavad Kutsekoda, ministriumid, kutseorganisatsioonid ja avalik-õiguslikud institutsioonid. Muuhulgas on põhjalikult reguleeritud audiitorite, kohtunike, politseinike, prokuröride, siseaudiitorite jt kutsenõuded ehk KOVÜd auditeerivad, kontrollivad ja nende üle valvavad ametiisikud peavad ametisse nimetamisel ja volituste ajal vastama erinevatele kutse- ameti- ja erialanõuetele. Siiski pole kutseüsteem kogu avalikuk sektorit tervikuna ja süsteemselt hõlmav. Põhilised avalikku hüvist loovad/avalikke teenuseid päevast-päeva osutavad ametnikud ei oma kutse-, ameti- ega erialanõudeid. Avalikku ühist hüve põhiliselt loovad ametnikud ja töötajad on sellest süsteemist väljas. Kohaliku omavalitsuse üksuste ametiasutustes töötajate arv vähenes 2017.a. 7,6% (425 võrra), kuid KOVÜdes on ikkagi 61 882 töötajat ehk 53% kogu valitsussektori töötajate arvust (RM 2018).¹⁸ Tervikliku kutseüsteemi loomine ja selle toimimise tagamine on oluline Eesti majanduse konkurentsivõime kasvuks, tööjõuvajaduse seireks ja prognoosiks ning inimeste kompetentsuse arendamiseks, hindamiseks, tunnustamiseks ja võrdlemiseks (KutS § 2 lg 1).^{xxi} Väga oluline on jõuda kogu valitsussektorit hõlmava tervikliku kutseüsteemi loomiseni. Valitsussektori tervikliku kutseüsteemi loomist tuleb alustada loogiliselt õiges järjekorras. Täna see nii ei ole. Ei ole võimalik väita, et audiitor, kontrollija või järelevalvaja võiks olla vähem kvalifitseeritud, kui tema auditi-, kontrolli- või järelevalvesubjekt, kuid raske on mõista ja heaks kiita olukorda, kus nn teise (KOVÜ sisekontrolör, KOVÜ ombudsman) või kolmanda kaitseliini (audiitor, siseaudiitor) ametiisikud peavad omama kutsetunnistust ja vastama kohastele eriala ja ametinõuetele, aga ametnikud mitte. Professor Ülo Vooglaid (2003, 11) väidab, et poliitilises tegevuses osalemine eeldab eriti kõrget kompetentsust ja tasakaalukust, mõtte ja tegutsemisjulgest, järjekindlust, koostöövõimet ja vastutusvõimet. Professor Vooglaid (2003, 11) on sümptomaatiliselt imestanud:^{xxii} „Lausa uskumatu, aga Eestis on hulgaliselt ka selliseid saadikuid ja ametnikke, kes ei kujuta üldse ette, mida nad peaksid saavutama ja mida oleks vaja teha selleks, et midagi saavutada (mingiks tähtjaks kuhugi välja jõuda). Professor Vooglaiu (2003, 14) väitel võim on vahend korra saavutamiseks ja korra hoidmiseks ning kord omakorda on eeldus juhtimiseks, valitsemiseks, haldamiseks, sidustamiseks ja edu saavutamiseks teistes eesmärgistatud protsessides (samal, 14). Raske on vaidlustada professor Vooglaiu (2003, 11) tõdemust, et Eesti valitsemisseaduses ei ole tänaseni juhtimist ja valitsemist, haldamist ja sidustamist ette nähtud, mistõttu ei ole alust eeldada ja nõuda kelleltki ka juhtimisalast ega valitsemisalast ettevalmistust. Ta tõdeb, et seetõttu on arusaadav, et ka haridust ei ole Eestis avalikus teenistuses mingile ametikohale kandideerimisel ette nähtud (nõutakse tunnistust mingi taseme kooli lõpetamise kohta, olenemata erialast ning kutse- ja ametialase ettevalmistuse puudumisest). Eeltoodud lühiülevaate põhjal võib järeldada, et üldise keskkonna ka see aspekt ei toeta KOVS siseauditi funktsiooni toimimist, ega ole ka KOVS SAF ümberkorraldamise määrava tähtsusega ajend. Loodetav efekt kujuneks soovitudle diametraalselt vastupidiseks tagajärjeks. Nagu vähese ja

17 Kutseüsteemi loomise ja toimimise ning haldusjärelevalve alused on sätestatud Kutseaduses (KutS).

18 Avalikus teenistuses töötas 2017. aastal 26 812 töötajat, neist 21 618 riigi ametiasutustes ning 5 194 kohaliku omavalitsuse ametiasutustes. Põhitegevust toetavate tööde osakaalu üldtunnustatud optimum on 15%, kuid avalikus teenistuses on see 25% ja kohaliku omavalitsuse ametiasutustes isegi veidi üle kolmandiku. (RM 2018) Kohaliku omavalitsuse ametiasutustes on tugitööde proportsioon osaliselt kõrgem tingituna nende väiksusest, ühtlasi torkab silma keskmisest kõrgem haldustöötajate osakaal (nt kalmistuvahid, koristajad, remonditöölised, heakorraspetsialistid jms). Kohaliku omavalitsuse üksuste ühendamise järgselt paraneb eeldatavalt ka proportsioon tugi- ja põhitööd teostavate töötajate vahel. (RM 2018)

sobimatu kvalifikatsiooniga (teadmised, kogemused, oskused ja võimed) siseaudiitori ametisse määramine, nii ka kõrge kvalifikatsiooniga siseaudiitori ametisse määramine ebasobivasse keskkonda koormab KOVÜd asjatult, vähendab põhitegevusele ettenähtud ressursi ja on üheks teguriks rahva ja riigi, rahva ja KOVÜ volikogu ja valitsuse vahelise võõrandumise suurenemisel.

Kohaliku omavalitsussektori toimimist mõjutab oluliselt tehnoloogiapõhiseks muutunud maailm, sh e-riigistumine ja sellega kaasnevad küberturbe riskid. Digiajastu eripära ja dünaamiline areng omakorda tingib vajaduse IT-valdkonna asjatundjate järgi. Hõive kvantitatiivsete näitajate kõrval muutub üha olulisemaks hõive kvaliteet (Toots jt 2015, 18). Igasugused töökohad iga hinna eest ei taga ühiskonna jätkusuutlikku arengut. Kui nn nutikad töökohad (smart jobs) on kaugem strateegiline eesmärk, siis juba täna peab töötamine avaldama positiivset mõju inimeste heaolutasemele (Toots jt 2015, 18)^{xxiii} Tööjõuturul valitsev IT spetsialistide puudus mõjutab üha enam ka valitsussektori, sh KOVS asutusi. Riigi ametiasutustes on 2017. aastal märkimisväärselt suurenenud riigi IT-asutuste vabatahtlik volavus, mis on tõusnud üle kriitilise määra 13,7%ni.¹⁹ Vabatahtliku volavuse tõus IT-asutustes viitab suurenevale konkurentsile erasektoriga ja palgamahajäämusele (RM 2018). E-riigistumine ning sellest tulenev töö iseloomu muutus ja kaasnevad küberriskid vajavad spetsiifilisi teadmisi, kogemusi ja oskusi mitte ainult põhivaldkonna töötajatelt ja IT-spetsialistidelt, vaid ka KOVÜ volikogu ja valitsuse liikmetelt, audiitoritelt, järelevalvajatelt ja kontrollijatelt. Tehnoloogia muutub kiiresti ja kiiresti muutuvad ka valdkonnad, millega IT-tuleb kokku puutuda (turbemeetmed, nt silma võrkkesta abil tuvastamine, küberrünnete vastane kaitse; andmete edastamise vahendid ja kanalid jne). Ehk suureneb vajadus infosüsteemide valitsemise, juhtimise, turvalisuse ja auditi professionaalide järele. Prognoositav on ka IT-auditi vajaduse, keerukuse ja maksumuse kasv. Eeldatavasti suureneb nõudlus infosüsteemide audiitori kutset omavate isikute järele. Selliste isikute arv eestis on väga piiratud, nõudlus nende järele on suur, mistõttu nende palgad on kõrged ja konkurentsivõime tööjõuturul on suur. Eesti Infosüsteemide Audiitorite Ühingu liikmeid oli Eestis 10.03.2018 seisuga üksnes 52 ja ISKE audititega tegelevaid ettevõtteid 17.08.2018 seisuga 8.^{xxiv} Kohaliku omavalitsuse ametiasutuste personal on üsna eakas, ligi poole töötajaskonnast moodustavad üle 50-aastased (RM 2018). KOVS töötajaskonna keskmine vanus on 48,6 aastat. Ei ole võimalik väita, et töötajaskonna kõrge keskmine vanus ja vananemine mõjutavad töötajate sooritusvõimet ja kvalifikatsiooni taset üksnes negatiivses suunas, kuid vanemaealistel isikutel on keerulisem kohaneda tehnoloogiaajastu eripärast tulenevate kiirete muutustega. Töötajate kõrge keskmine vanus ja jätkuv vananemine võivad tähendada seda, et KOVÜ juhid võivad soovida suunata eakamaid töötajaid põhitegevuselt tugitegevustele, kui siseaudit muudetakse kohustuslikuks. See võib luua sarnase olukorra nagu oli Eestis 1980. aastate lõpus ja üheksakümnendate alul, kui valitsusasutustes hakati looma siseauditi funktsiooni ja tähtsustama sisekontrollisüsteemi olemasolu ja toimimist. Ministrid ja kantslerid suunasid siis sujuvalt vähema sooritusvõimega

19 Koguvoolavuse hulka arvestatakse kõik lahkumised (va töölepingu üleminek), vabatahtliku volavuse hulka arvestatakse lahkumised töötaja algatusel, vabastamine kodakondsuse muutumise tõttu, teisele ametikohale määramine või valimine muus organisatsioonis, Riigikogu ja Euroopa Parlamendi liikmeks asumise ning Vabariigi Presidendi ametisse astumise korral ja vanglaametniku üleviimine (RM 2018). Tippspetsialistidega organisatsioonis peetakse kriitiliseks piiriks 10%list personali vabatahtliku volavuse määra, millest üle minnes kannatab organisatsiooni institutsionaalne mälu ja asjatundlikkus, kuna töötajate lahkumisega kaasneb teadmiste kadu ja inimeste- ja asutuste vahelise koostöösuhete katkemine (RM 2018).

või eakamad isikud siseaudiitori ametikohale. Teisalt on suurte kogemustega ja kõrge kvalifikatsiooniga töötaja suunamine siseaudiitori ametikohale kasulik tema kogemuste tõttu tingimusel, et ta soovib ja suudab sooritada kutseeksami.

Eeltoodud lühiülevaate põhjal saab kõigi käsitletud tegurite koosmõjus järeldada, et üldine poliitiline, kultuuriline, sotsiaalne ja majanduslik keskkond ei toeta kohaliku omavalitsussektori siseauditi funktsiooni tulemuslikku toimimist, ega toeta ka auditi, järelevalvet ja kontrolli ümberkorraldamise algatamist KOVSis. Üldine keskkond ja ammu teada probleemide ja puuduste kestlik avaldumine viitavad vajadusele muuta valitsussektori valitsemise ja vastutuse paradigma.

1.2 Õiguslik kontekst

Raske on mitte nõustuda Eesti Koostöö Kogu tõdemusega, et vahav õigusloome põhjustab ülereguleerimist ja takistab kohtupraktika väljakujunemist ning õigusaktide eelnõude madal kvaliteet teeb muutuste rakendamise keeruliseks ning tingib pideva vajaduse vigade parandamiseks. Massiivne õigusloome vahas ka 2017-2018, kusjuures Euroopa Liidust peale surutava õigusnormistiku täiendamine ja muutmise oli vähenemas. Ühiskonna tasakaalukaks toimimiseks ja edenemiseks on vaja piisavalt pika aja vältel mõistlikku õiguskindluse, -selguse ja –rahu olukorda, mida kindlasti pole võimalik saavutada õigusnormistiku ajas kestva muutmise ega intensiivistamisega. KOVS korraldust, auditit, järelevalvet ja kontrolli reguleerib müriaad erinevaid seadusi,²⁰ teiseid õigusakte ja ka EL õigusnormistik, sh Euroopa kohaliku omavalitsuse harta, mis on üle võetud Eesti õigusesse. KOVS erinevad aspektid (finantsjuhtimine, huvide konflikti ennetamine, tegevuse ja toimingute õiguspärasus, töötajate värbamine, tegevusprintsipiidid, organisatsiooniline korraldus, koostöö, hanked, asjaajamise korraldus, auditeerimine, kontrollimine, järelevalve jne) on reguleeritud küllalasel, kui mitte üleliigsel määral. KOVÜ volikogul on pädevus anda nõusolek siseaudiitori kutsetegevuse alaste ülesannete täitmiseks ametniku või vastava struktuuriüksuse juhi kandidaadi ametisse nimetamiseks või ametist vabastamiseks (KOKS §22 lg 1 p 27¹), tema ametiülesannete piiritlemiseks valla või linna põhimääruse (KOKS §22 lg 1 p 9¹) ning ametiasutuse või ühisameti struktuuri, teenistukohtade koosseisu ja palgajuhendi kehtestamise kaudu (KOKS §22 lg 1 p 36). Õigusnormistik jaotab vastutuse, kohustused, õigused ja tegevusulatuse erinevate asjaosaliste (Vabariigi Valitsus, Riigikontroll, õiguskantsler, Riigikohus, halduskohus, Rahandusministeerium, vandeaudiitor jt) vahel ja KOVSÜs eneses küllaldase selguse, kindluse ja ammendavusega, mistõttu on võimalik järeldada, et on olemas eeldused õigusrahuks riigi ja KOVS, KOVÜ ja elanike; KOV üksuste endi ja teiste õiguslike subjektide vahel, kui seda ei soovita häirida asendustegevustega. Käesolev arvamus ei ole õiguseksperdi antav õigusarvamus, mistõttu õigusaspekte siin alapeatükis rohkem ei lahata ja õigusnüansse kajastatakse aruande teistes peatükkides üksnes niivõrd, kui võrd see on hädatarvilik lepingulise ülesande täitmisel.

Tuginedes eksperdi varasematele uurimistöödele ja teistele allikatele on võimalik järeldada, et üldine õiguskeskkond pigem toetab kohaliku omavalitsussektori siseauditi

²⁰ Arhiiviseadus (ArhS), Audiitortegevuse seadus (AudS), Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus (KOFs), Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus (KOKS), Kohtute seadus (KS), Õiguskantsleri seadus (ÕKS), Raamatupidamise seadus (RPS), Riigikontrolli seadus (RKS) jt.

funktsiooni vabatahtlikku asutamise võimaluse jätmist KOVÜde otsustada ja ka KOVÜ SAÜ tulemuslikku toimimist, kuid ei kätke vajadust KOVS SAFi, kontrolli ja järelevalve ümberkorraldamise algatamiseks. Õigusnormistiku muutmine ja KOVÜle täiendavate kohustuste panemine oleks vastuolus Vabariigi Valitsuse üldise poliitilise eesmärgiga ja koormaks KOVÜsid tarbetult. Audiitortevuse seaduses oleks mõistlik muuta auditikomitee kohustusliku moodustamise aluseid, tühistades § 99 lõike 1 punktid 4 ja 5, kuid käesoleva ekspertarvamuse ulatuses ei ole selle ettepaneku tegemine kohane.

2. Eksperarvamus

2.1 Peamised probleemid kohalike omavalitsuste internse ja eksternse auditi, järelevalve ja kontrolli korralduses

KOV sektor seisab XXI sajandil silmitsi keerukate ja kiiresti muutuvate oludega (Boland and Coleman, 2008: 313), nagu pidevalt muutuvad ka auditi-, järelevalve- ja kontrollisüsteemide ja struktuuride ees seisvad väljakutsed. Lõputu kestlikkusega muutuvad aruandluse, auditi ja siseauditi aspektid (Carvalho, Camões, Jorge and Fernandes, 2007: 2; Goepfert, 2006; Jackson, 2007; Plant, Steyn and Plant 2008: 19). Muutuvad ka KOVÜd (Haward and Zwart, 2000: 34; Aarveaara, 2003: 298; Helander, 2003: 290; Hendriks and Tops, 2003: 304; Pihlajaniemi, 2003: 264, 268; Reichard, 2003: 349; Ryyänen, 2003: 256; Woolas, 2005) ja ühiskonnad, kus KOVÜd eksisteerivad (Kettunen, 2003: 277, 287; Walker, 2005: 81). Akadeemilised ja teised allikad on läbi aegade ikka ja jälle tõendanud, et nii era-, kui ka avaliku sektori audit, järelevalve ja kontroll on läbi põrunud kas oluliselt või täielikult. Näiteks Versobank ASi ja Danske panga Eesti filiaali rahapesuskandaal finantssektoris, kus on väga kõrged nõudmised kontrollikeskkonnale ja süsteemidele ning Tallinna, Tartu, Kohtla-Järve ja Narva korruptsioonijuhtumid. Ei saa eeldada, et revisjonikomisjon, siseaudiitor, sisekontrolör või revident suudaks ennetada, tõkestada, avastada ja lõpuni menetleda korruptsiooni ja huvide konflikti juhtumeid ning mõningaid teisi süütegusid. KOVÜ revisjonikomisjonil on üksnes õigus saada teavet ja kõiki oma tööks vajalikke dokumente (KOKS § 48 lg 6). Siseaudiitoril on standardite kohaselt küll juurdepääs organisatsiooni kõigile isikutele, protsessidele, süsteemidele ja kogu varale, aga ka tema võimalused on piiratud. Puudub õigus õiguskaitseorganitele omaste menetlustoimingute läbiviimiseks. Neil ei ole ega peagi olema õiguskaitseorganitele omaseid õigusi süütegude tõkestamiseks ja nende vastu võitlemiseks, kuid sellisel juhul ei saa ka loota, et nad selle ülesandega edukalt toime tulevad. Tegelikus elus on üpris keeruline, kohati võimatu ja otstarbetu, saada SAÜ tegevus täielikku vastavusse Standardite nõuetega.²¹ Ammu on mõistetud, et tuleb leida uued ja mõjusad meetodid auditile, kontrollile ja järelevalvele (Sterck, Scheers and Bouckaert, 2005: 13), kuid seda pole suudetud, tahetud või osatud teha. Tõenäoliselt on tõele kõige lähemale jõudnud Hanberger (2009: 5), kes väidab, et muutuma peab kogu demokraatliku vastutuse paradigma. Käesoleva aruande autor (2010) on jõudnud tõdemuseni, et ka kohaliku omavalitsuse auditi, kontrolli ja järelevalve paradigma tuleb ümber sõnastada.^{xxv} Hanbergeri ja Linnase tõdemusest pole kaugemale jõutud. Kohaliku omavalitsuse üldlevinud probleemide allikad on: õigusraamistik; sobivate „tööriistade“, tehnikate ja meetmete puudumine; tööjõu- ja rahanappus; sisesüsteemide ja protsesside nõrkus; välissüsteemide nõrkus; kogukonna kaasamine ja muudki nähud (Malalgoda, Amaratunga, Haigh 2016).^{xxvi} Probleemide tuumpõhjusi üritatakse siiani käsitleda ja lahendada sobimatus paradigmas. Poliitikud üritavad ikka ja jälle leida lahendusi probleemidele teadmata, tuvastamata ja tähtsustamata probleemide tegelikke juurpõhjuseid või julgemata neid kõrvaldada. Üks olulisem põhjus selleks on hirm valija ees. See hirm kordub KOVSis iga kolme ja riigis iga nelja aasta tagant permanentse järjekindlusega. Igale valimisele järgneb suur segadus KOVÜdes ja riigis. Pikaajalist tegevust

²¹ Iirimaa 31 KOFÜ SAÜst üksnes 10 tegevus oli täielikus kooskõlas Standardite nõuetega, sh üksnes kuus olid läbinud sõltumatu välishindamise (NOAC 2018).

eeldavad ja vajavad määrava tähtsusega otsused jäävad valimiste eelses ja järgses segaduste laines tegemata.

KOVÜ internse auditi, kontrolli ja järelevalve otstarbekust ja tulemuslikkust mõjutavad mitmed muudki olulised asjaolud. Näiteks, otsuste tegijad võtavad otsuseid vastu ilma vähimagi kohase informatsioonita (Leroy 2017, 116).^{xxvii} Kasutatav mõõdikute süsteem on kujundatud väärtalt, eirates tõsiasja, et iga nähtuse (väljund, mõju, protsess, süsteem jne) mõõtmiseks tuleb kasutada kohaseid mõõdikuid ning mõõdikute süsteemi kujundamine on keeruline ja aeganõudev protsess (Leroy 2017, 115-116).^{xxviii} Leroy (2017, 116, 120) tõdeb, et pole üllatav, kui mõõdikute süsteemi hakatakse kujundama enne, kui pole leitud vastuseid kõige triviaalsematele küsimustele: Mida me tahame teada? Kus kohast me vajalikud andmed saame? Kuidas mõõta eesmärke? Kas need mõõdikud omavad tähendust? Kes ja mis eesmärgil kogutud andmeid kasutab? Kas need mõõdikud mõõdavad seda, mis on organisatsioonile tähtis? Kas neid andmeid saab kasutada? Mida need andmed tähendavad? Kas nad survestavad seiret ja parendamist? Kas nad on tasakaalustatud? Ka Eestis võib leida piisavalt näiteid ebamõistlike mõõdikute kasutamise kohta nii era-, kui ka valitsussektoris. Mõõdikute osatähtsus ja soorituste hindamine on eriti kahetsusväärset toimunud akadeemilistes ülikoolides ja teadusasutustes.

Täiendava mõõtme probleemistikule lisab valitsemise, hea valitsemise tava ja siseauditi mõiste mitmetähenduslik mõistmine ja kasutamine.²² Siseauditi mõiste sisustajad on kutseorganisatsioonid, teadlased, praktikud, kui ka õigusallikad. Sageli on neil ainesest erinev arusaam, mõistmine ja lähenemine. On vähe lootust eeldada, et siseauditi tähendus jääb püsima pikemaks ajaks, mistõttu on üpris keeruline anda tõsikindlat ajas püsivat väärtust omavat eksperthinnangut siseauditi kui nähtuse kohta. Ei ole vahet, kas uurimisobjektiks on keskvalitsuse, äriorganisatsiooni või KOVÜ siseauditi funktsioon.²³

KOV internse auditi, järelevalve ja kontrolli probleeme on mitmeid. Neist osa on samad nii valitsemise, avaliku halduse, siseauditi, kui ka internse ja eksternse AJK puhul. Kõige olulisem on lähtuda tõsiasjast, et siseaudiitori kutsetegevus on oma olemuselt organisatsioonisisene protsess (AudS § 69 lg 1) ja siseaudiitori tegevuse väljundid ja tulemid on ennekõike ette nähtud organisatsiooni enda juhtidele ja omanikele. Erisused võivad esineda mitmetel erinevatel põhjustel, kuid need on pigem vastuolus siseauditi funktsiooni tuumolemusega. Põhjendamatult ja ekslikult usutakse, et siseauditi funktsioon võib olla sarnane ja üks ühele võrreldav võrreldavate organisatsioonide populatsioonis, kuid selle uskumuse kinnituseks ei leidu tõsikindlaid empiirilisi tõendeid.^{xxix} Selle tagajärjeks on suure tõenäosusega

22 Internal audit is defined as an objective assurance with the aim 'to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control and governance processes' (IIA, 2010b) Internal audit is an independent appraisal of the effectiveness of internal control within an entity of its management process in achieving set objectives and goals (Gill & Cosserat, 1993; Haron et al., 2010).

23 Autori hinnangul ei ole sõna „funktsioon“ siseauditi olemuse määramiseks kõige õnnestunud valik, kuigi sageli mõistetakse sõna tähendust järgnevalt: „Individual tasks performed in organisation are called „functions“. Each function is defined by the purpose it serves; it delivers a service focused on a key output of the organisation. Basic functions - i.e. core functions of organization. Other functions – i.e. functions carried out by organisation in addition to their core ones. Enabling and other supporting functions – i.e. functions required to enable and/or support the execution of the basic and other functions.“ Autor eelistab sõna „funktsioon“ pigem professor Ülo Vooglaiu (2003, 12) käsitletavas tähenduses ehk funktsioon tähendab objektiivset kaassõltuvust, mitte ülesannet

väärotsustuste tegemine siseauditi funktsiooni kohta ja siseaudiitoritele sobimatute nõudmiste ja üle jõu käivate ülesannete seadmine. On väga suured, kohati põhimõttelised erinevused standarditele, sh aruandluse standarditele, vastavuse saavutamisel, nende tõlgendamisel ja nendele vastavuse hindamisel (Christianens, 2001; Carvalho, Camões, Jorge and Fernandes, 2007: 2). Igas riigis on ajaloolised, kultuurilised, tavandilised, õiguslikud ja majanduslikud põhjendused erinevad. Seetõttu tuleb hoiduda üks-ühele kopeerimast Eestile väljast peale surutavat või soovitatavat lähenemist enne, kui selle sobilikkus, otstarbekus ja rakendamise tagajärjed Eesti ühiskonnale, sh riigile ja KOVSile pole välja selgitatud.

KOVS seisab XXI sajandil silmitsi terve rea väljakutsetega: teenuste osutamine,²⁴ puudulik rahastamine,²⁵ personaliküsimuste lahendamine,²⁶ kodanike kaasamine,²⁷ uute partnerlussuhete loomine, tehnoloogia tormiline areng²⁸ ja sotsiaalmajanduslikud demograafilised muutused (Megele 2012).^{xxx} Need tegurid avaldavad mõju KOVS internse auditi, järelevalve ja kontrolli korraldusele, toimimisele ja efektiivsusele. Vajakajäämised KOVS internse auditi, järelevalve ja kontrolli korralduses, toimimises ja efektiivsuses on päris tavapärased ja inimlikud: vähene või ebasobiv finantskontroll, aruandluse puudumine või ebasobivus, vastutuse ebamäärasus, töötajate kvalifikatsiooni madal tase, sisenormistiku vähesus ja sisenormistiku eiramine, eesmärkide saavutamise seiresüsteemi puudumine.

Mis puudutab kohaliku omavalitsuse eksternse auditi, järelevalve ja kontrolli korraldust, siis käesoleva aruande koostamise lühikese aja jooksul ei olnud võimalik leida küllaldaselt tõendeid, millele tuginedes saaks kirjeldada kohaliku omavalitsuse sektori eksternse auditi, järelevalve ja kontrolli akuutseid probleeme ja nende tekke juurpõhjuseid. Mõju avaldab asjaolu, et KOVS üle eksternset auditit, järelevalvet ja kontrolli tegevad institutsioonid omavad nende tegevust reguleeriva kehtiva õigusega kindlalt piiritletud pädevusi, meetmeid, eesmärkide seadmise ja töö kavandamise vabadust, mis ei pruugi omavahel haakuda ja sobituda. On muidki tegureid, mis mõjutavad süsteemse, kõikehõlmava, sihikindla ja küllaldase mõju saavutamiseks koostöös või paralleelselt. Ühistegevuse, koostöö ja selle koordineerimise raskendav asjaolu on erinevate institutsioonide põhiõigus põhitegevuse sõltumatusele, millest tulenevalt võivad põhitegevuse alused ja printsiibid (ennetav-korrigeerivad versus tuvastav-karistavad) olla omavahel kokku sobimatud, nagu võivad mõned auditi, kontrolli ja järelevalve lähenemised ja meetmed olla modernsed, aga teised vananenud (administratiiv-käsumajanduslikud) (Kushlak 2015).^{xxxi} Sellest tulenevalt on teoreetiliselt võimalik, kuid praktiliselt pigem mitte, luua terviklik, kõikehõlmav ja tõhus eksternse ja internse kontrollisüsteem üle KOVS sektori. Lisaks objektiivsetele takistustele ja keerukusele mõjuvad selle võimaluse kahjuks ka subjektiivsed faktorid. On tõendeid, mis

24 Teenuste sobitamine elanike tegelike vajaduste ja soovidega. Teenuseosutajate paljusus KOVÜ kõrval.

25 Ressursipuudus ilmneb mitmes aspektis: „In the Overview of the work of the Local Government Audit Service 2016 report it noted that in many cases the internal audit function was under resourced due to a number of posts being left vacant for extended periods, a reduction in staff numbers during the year or insufficient resources being allocated to this function. Auditors identified difficulties in this regard in twelve local authorities (NOAC 2018).

26 Elanikkonna vananemine, eluea pikenemine, vähene palgakonkurentsivõime, vajadus olla üha enam atraktiivne tööandja.

27 Kaasav valitsemine, et tagada suurem omanikutunne kohalikku elu mõjutavate otsuste tegemisel ja teenuste kujundamisel.

28 Sotsiaalmeedia laialdase levimise mõju, e-riigistumine ja e-teenuste pakkumise mahu kasv ja liikide laienemine, küberohud.

vaidavad, et kontrollisüsteemi nõrkused ilmnevad enne kõike komplekssete, üksteise peale ehitatud kontrollisüsteemide puhul (Benedek, Tubak Szenténé, Béres 2014).^{xxxii} Samuti on tõendeid, mis viitavad ebakohasele ja mitte toimivale riskijuhtimisele, inimfaktori mõjule ning kontrollikeskkonna nõrkuse avaldumisele ka mõnel teisel moel, kui süsteemis juba esineb üks kontrollinõrkus (Benedek, Tubak Szenténé, Béres 2014).

Seni täpselt tuvastamata ja tõsikindlalt tõendamata mõju on tõsiasi, et kohalike omavalitsusorganite ning riigi valitsusasutuste suhted põhinevad nii seadusel, kui ka lepingul (KOKS § 65). Mõned aspektid on sätestatud seaduses, mõned on riigi keskvalitsuse ja KOVS vahel kokk lepitud, mõned koostöö korras tehtavad. Justiitsministeerium teostab järelevalvet kohaliku omavalitsuse üksuse tegevuse üle seadusega sätestatud korras temale pandud ulatuses ja viisil (KOKS § 66 lg 1). Järelevalvet valla või linna õigust loovate aktide vastavuse üle Eesti Vabariigi põhiseadusele ja seadustele teostab õiguskantsler (KOKS § 66 lg 3). Riigikontroll kontrollib kohaliku omavalitsuse üksuse tegevust vastavalt Riigikontrolli seadusele (KOKS § 66 lg 2). Teenistuslikku järelevalvet teeb valla- või linnavalitsus (KOKS § 66¹).²⁹ Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus sätestab kohaliku omavalitsuse üksuse eelarve koostamise, vastuvõtmise, täitmise ja aruandluse põhimõtted; kohaliku omavalitsuse üksuse arvestusüksuse finantsdistsipliini tagamise meetmed, finantsdistsipliini tagamise meetmete rakendamise menetluse põhimõtted ning raske finantsolukorra ohu kõrvaldamise menetluse põhimõtted.³⁰ KOFS reguleerib ka KOVÜ suhteid riigieelarve strateegia ja finantsjuhtimise kooskõla kehtiva õigusega ning on volitanud rahandusministri kehtestama, kontrollima ja järelevalvama KOVÜ ja selle arvestusüksuse finantsdistsipliini tagamise meetmete üle.³¹ Lisaks neile seadustele reguleerib KOVS toimimist veel rida teisi õigusakte. Aruande kirjutamise käigus, ega ka varem, pole selgunud tõsiasi, et õigusraamistiku võimalik muutmine muudaks oluliselt paremuse suunas KOVÜ poliitikute, juhtide ja ametnike tegevust, tõekspidamisi, soorituste mahtu ja kvaliteeti avaliku hüvise mõttes. KOVS eksisteerivad üha muutuvate põhjustega erinevate probleemide juurpõhjuseid ei ole võimalik mõistliku kulu juures kõrvaldada üksnes eksternse või internse kontrollisüsteemi või nende osiste ja elementide muutmisega, kui ei suudeta muuta kontrollikeskkonda tervikuna. Kontrollikeskkonnaks on eesti riigis valitsev üldine poliitiline kultuur, majanduslik olukord ja elanike tahted, võime ja oskus kontrollikeskkonna muutust nõuda ja vajadusel ka algatada. Üksnes valimistel osalemisest sellest ei piisa, kui muul ajal olulised sekkumise ja osalemise võimalused puuduvad.

2.2 Arendussuunad kohaliku omavalitsuse siseauditi rolli suurendamiseks

29 Teenistuslik järelevalve on valitsuse poolt valla või linna ametiasutuste ja nende ametiisikute ning ametiasutuste hallatavate asutuste ja nende juhtide tegevuse seaduslikkuse ja otstarbekuse üle teostatav kontroll.

30 Kohaliku omavalitsuse üksuse raamatupidamise aastaaruande audiitorkontroll toimub vastavalt audiitortgevuse seadusele (KOFK §29 lg 13).

31 Kohaliku omavalitsuse üksus esitab Rahandusministeeriumile eelarvestrateegia tegevusvaldkondade kaupa ning eelarve, lisaelarve ja andmed eelarve täitmise kohta tegevusalade kaupa. Nimetatud dokumentide esitamise tingimused, korra ja vormi kehtestab valdkonna eest vastutav minister määrusega (KOFK § 30). Kohaliku omavalitsuse üksus esitab andmed eelarve, lisaelarve ja eelarve täitmise kohta igale kvartalile järgneva kuu viimaseks kuupäevaks. Rahandusministeeriumil on õigus saada põhjendatud juhtudel ühekordselt kohaliku omavalitsuse üksuselt muud informatsiooni, sealhulgas KOFK § 34 lõigetes 2 ja 7 nimetatud võlakohustuste võtmiseks sõlmitud lepingute

Siseaudit on kestlikus arengus ja muutuses nii äristrateegiate muutumise, kui ka õigusnormistikust tuleneva vajaduse tõttu (Abdullah 2015, ii).^{xxxiii} Muutuvad ka siseaudiitori ja auditi nõukogu roll üha enam väärtust lisava lähenemise suunas (Abdullah 2018, 18), kuna äristrateegiad muutuvad üha enam korporatiivse jätkusuutlikkuse ja organisatsioonilise oivalisuse suunas (Abdullah 2015, ii). On allikaid, mis väidavad, et siseauditi funktsiooni soorituse parandamisele ja kvaliteedi tõusule mõjuvad positiivselt auditikomitee ja kõrgelt kvalifitseeritud kogemustega audiitorite värbamine. SAF mõju organsatsiooni valitsemisele (Mohamad & Muhamad Sori, 2011, Sarens, 2009, Turley & Zaman, 2007) saab ilmned üksnes siis. Siin on oluline mõista, et auditikomitee asjana iseeneses ei mõjuta SAF toimimist positiivselt, vaid üksnes siis, kui auditi komitee koosneb kõrge kvalifikatsiooniga, motiveeritud ja aega omavatest kallutamata huviga isikutest. Akadeemilised uuringud on SAF kvaliteeti uurides seni peamiselt keskendunud SAFi suhestumisele sisekontrollisüsteemiga ja auditi komiteega (Fadzil, Haron, & Jantan, 2005; Mat Zain & Subramaniam, 2007; Turley & Zaman, 2007), kuid uuringute fookusesse on tõusmas siseauditi suhestumine organisatsiooni valitsemisega (Abdullah 2015, ii). Väidetavalt peaks SAF võtma selgema sihi tihedamale koostööle teiste osakondade töötajatega teadmiste ja kogemuste paremaks jagamiseks organisatsiooni valitsemise tõhusamaks mõjutamiseks (Abdullah 2015, iii). Abdullah (2015, lk 39) väidab oma doktoritöös, et SF mõjus on otsene funktsioon siseauditi protsessi mõistmisest ja, veelgi enam, tema mõjust organisatsiooni valitsemisele. Fadzil jt (2005) uuringu tulemusena selgus, et siseauditi tavapärased tegevused jagunevad nelja peamisse valdkonda: 1. kontrollisüsteemide (finantskontroll, aruandlus, operatsiooniline) adekvaatsuse ja tulemuslikkuse ülevaatamine; 2. ärioperatsioone oluliselt mõjutavatele poliitikatele, reeglitele ja normidele vastavuse tuvastamine; 3. organisatsiooni vara säilimise ja kaitsmise meetmete ning ressursside kasutamise säästlikkuse ja efektiivsuse ülevaatamine, 4. tegevuste ja programmide tulemite vastavuse hindamine juhatuse seatud eesmärkidele. On allikaid, mis viitavad, et organisatsiooni enda siseauditi üksus on viimastel aastatel arvult kasvanud (IIAM, 2009), kuid ei ole tõsikindlalt esitatud kasvu põhjused ja mõju organisatsiooni kontrollikeskkonnale ja seeläbi organisatsiooni üldise sooritusvõime muudule ajas.

Kõik eelnimetatud suunad, aspektid ja faktorid on omased ka KOVS SAF seal, kus see on juba olemas ning saavad olema omased neis KOVÜdes, kus SAF kavatsetakse vabatahtlikult luua.

Mingeid sihipäraseid ja üldiseid arengusuundi siseauditi funktsiooni sisse viimiseks kohaliku omavalitsuse üksustes ei ole. Käesoleval sajandil tähtsustub üha enam organisatsiooni valitsemine ja selle hea tava. Avalikus sektoris on keskpunktis avaliku halduse hea tava ja ametnikueetika. ISO standardite kasutusele võtus mõjul on uueks lähenemiseks kombineeritud kindlustunde andmine kombineeritud auditite (kombiaudit) tulemusena. Kombiauditites inkorporeeritakse kvaliteediauditi kriteeriumid näiteks protsessiauditisse (Abdullah 2015, 13). Kindlasti suureneb siseauditi universumis andmekaitse, võrdse kohtlemise, küberturbe jt sarnaste modernsete teemade osatähtsus. Prognoositav on tehnoloogial põhinevate avalike teenuste ja kommunikatsioonikanalite kiirest arengust tulenev muutus siseauditi toimimiskeskonnas, tegevuse keskpunktis, töö iseloomus, siseaudiitorite vajalikus kvalifikatsioonis ja kasutatavates töövahendites, -võtetes ja meetodites. Kõik neli Fadzili jt (2005) loetletud siseauditi tavapärasest tegevuse valdkonda jäävad püsima, kuid rõhuasetused nendes võivad muutuda ja peavadki muutuma sõltuvalt konkreetsest riigist ja KOVÜst. Prognoositav on teise ja kolmanda kaitseliini osatähtsuse vähenemine, võrreldes nn esimese kaitseliini tähtsusega. Ennekõike esimese kaitseliini

tegeliku vastutuse suurenemise tõttu. Praegune valitsemismudel, kus esimese kaitseliini (tippjuht, keskastmejuht, ametnik/töötaja) tegelik vastutus on hägustatud ja lahustatud teise (riskijuht, kvaliteedikontroll, vastavuskontroll) ja kolmanda (audiitor, siseaudiitor) kaitseliinide üha tugevdamise ja vastutuse tõstmise tõttu, ei saa jätkuvalt kesta.

Võib prognoosida muutust kohustusliku auditi senises teenuse osutamise lepingu sõlmimise korralduses, sest praegusele korraldusele omane huvide konflikti olukord ei saa lõputult kesta. Piisavalt palju on praktilisi näiteid era- ja avalikust sektorist, mis kinnitavad, et auditeeritava poolt auditeerimisteenuse tellimiseks lepingu sõlmimine, töö vastu võtmine ja selle eest maksmine ei taga audiitorite sõltumatust oma järeldusotsuste tegemisel. Ehk eeldatav põhjus muudatuse tegemiseks on olemas. Milline oleks parim lahendus huvide konflikti vältimises selles *principal-agent* suhtes, on keeruline öelda, sest vajab mitmetahulist (õigus, raha, mõju, kaasmõju jne) analüüsi enne muudatuse otsustamist ja jõustamist. Teenuse osutamise lepingu sõlmimise korralduse vabastamine huvide konflikti objektiivsest ja subjektiivsest faktorist annaks senisest suurema usaldusväärsuse kohustusliku välisauditi ja ülevaatuse suhtes ja vähendaks vajadust siseauditi rolli suurendamise järele.

Tulenevalt avaliku sektori vastutuse ja kontrollisüsteemi paradigma muutmise vajadusest on prognoositav, et nn „auditi püramiid“ vajub minevikku, kui on veel kusagil kasutusel. Samuti on vajumas minevikku üheülbalised lähenemise auditile ehk tuleb mõista, et avaliku sektori siseaudit ei saa olla üksnes riskipõhine või keskne, vaid peaks olema kombinatsioon riskipõhisest, vastavuspõhisest ja regulaarsest ülevaatepõhisest lähenemisest,³² kuigi seda nõuavad veel mitmed standardid, sh The IIA standardid, ISO 9001:2015 jt. KOVSile üksnes riskipõhine lähenemine ei sobi mitmel erineval põhjusel. Vähenenud on ja väheneb veelgi SAF roll ja tähtsus finantsauditite läbiviimisel, sest vandeaudiitorite ja Riigikontrolli tööd pole mõtet dubleerida.

Ükski eeltoodud võimalikust suundumusest, faktorist ja ajendist üksinda, ega need kõik koosmõjus ei eelda kohaliku omavalitsuse siseauditi rolli suurendamist nendes KOVÜde, kus SAF on juba olemas, ega SAF loomist nendes KOVÜdes, kus seda veel ei ole. SAFil on vaieldamatult roll kontrollikeskkonna kujundamisel, kuid see roll on tähtis üksnes siis, kui mitmed muud sellek vajalikud eeldused on loodud.

2.3 Siseauditi roll kohaliku omavalitsuse auditi, kontrolli ja järelevalvesüsteemis

Siseauditi funktsioon on organisatsiooni valitsemise lahutamatu komponent (Abdullah 2014, ii),^{xxxiv} mida tõdeti juba läinud sajandi seitsmekümnendatel aastatel (Jensen and Meckling 1976). Fadzil jt (2005) uuringu tulemusena selgus, et siseauditi tavapärased tegevused jagunevad nelja peamisse valdkonda: 1. kontrollisüsteemide (finantskontroll, aruandlus, operatsiooniline) adekvaatsuse ja tulemuslikkuse ülevaatamine; 2. ärioperatsioone oluliselt mõjutavatele poliitikatele, reeglitele ja normidele vastavuse tuvastamine; 3. organisatsiooni vara säilimise ja kaitsmise meetmete ning ressursside kasutamise säästlikkuse ja efektiivsuse ülevaatamine, 4. tegevuste ja programmide tulemite vastavuse hindamine juhatuse seatud

32 The approach taken by internal audit is a combination of: risk-based – the focus is on the high-risk areas of the institution; review-based – the focus is on reviews of various parts of the institution, usually chosen both at random or in line with the internal audit plan; and/or compliance-based – the focus is on compliance with policies and procedures.

eesmärkidele. Siseaudiitori roll on ajas muutunud ja varieerub tänapäeval kindlust andva teenuse osutajast ja juhtkonna nõustajast kuni sisejuurdluse läbiviijani. Läänud sajandi 80-ndate aastate alul tegutsesid siseaudiitorid tavapärase finantsaudiitoritena (Cooper, Leung, & Wong, 2006), alates läänud sajandi üheksakümnendatest keskendusid siseaudiitorid juhtimise tulemuslikkuse hindamisele (Cooper, Leung, & Mathews, 1996). 2000. aastast on fookuses olnud vastavus, sisekontrollid ja juhtimisprogrammid (Zakaria, Selvaraj, & Zakaria, 2006). Samuti ka auditikomitee toetamine riskijuhtimise hindamisel (Soh & Martinov-Bennie, 2011) ning strateegilise planeerimise ja osutatud teenuste kvaliteedi hindamine (Khemakhe, 2001). USAs on siseauditi ulatuses olnud juba üsna ammu ajast ka keskkonnajuhtimissüsteemid (Tucker & Kasper, 1998).

Avaliku sektori SAFi ülesanded on mitmepalgelised, kompleksed ja keerukad,³³ mistõttu SAFi roll on tähtis ja oluline,³⁴ kui SAF loomine on põhjendatult, sh ressursikulu arvestades otsustatud. KOV SAFil on sisekontrollisüsteemi võtmetähtsusega element, kui ta on olemas ja toimub nõuete kohaselt (NOAC 2018).^{35xxxv} Iirimaa NOAC väidab, et SAFil on tähtis roll parimate praktikate kasutusele võtmisel (NOAC 2018). The IIA tõlgenduses on avaliku sektori auditi rollid järelevalve, selguse andmine, tulevikuanalüüsimine (prognoosimine), avastamine ja ärahoidmine erinevate meetodite ja tehnikatega. Muu hulgas on avaliku sektori auditi tegevuse ulatuses ka avaliku teenistuse põhiväärtuste kaitsmine.³⁶ KOVÜ SAF üks peamisi otstarbeid on aidata KOVÜl ja tema asutustel täita kodanike ees avalikustamiskohustust.³⁷ Siseaudiitorid tuleb vabastada klassikalise raamatupidamisauditi või finantsauditi ja ülevaatuse kohustusest, sest välisaudit on kohustuslik. KOVÜl on revisjonikomisjon, millel on

33 Auditing is a cornerstone of good public sector governance. By providing unbiased, objective assessments of whether public resources are managed responsibly and effectively to achieve intended results, auditors help public sector organizations achieve accountability and integrity, improve operations, and instill confidence among citizens and stakeholders. The public sector auditor's role supports the governance responsibilities of oversight, insight, and foresight. Oversight addresses whether public sector entities are doing what they are supposed to do and serves to detect and deter public corruption. Insight assists decision-makers by providing an independent assessment of public sector programs, policies, operations, and results. Foresight identifies trends and emerging challenges. Auditors use tools such as financial audits, performance audits, investigations, and advisory services to fulfill each of these roles. (The IIA 2006, 5).

34 An effective public sector audit activity strengthens governance by materially increasing citizens' ability to hold their public sector entity accountable. Auditors perform an especially important function in those aspects of governance that are crucial for promoting credibility, equity, and appropriate behavior of public sector officials, while reducing the risk of public corruption. Therefore, it is crucial that audit activities are configured appropriately and have a broad mandate to achieve these objectives. (The IIA 2006, 5-6)

³⁵ When it functions well it provides: A broad range of appraisal and evaluation of the local authority's administration and delivery systems; Independent assurance by way of feedback to management and the audit committee on the operation of checks and controls established within those systems; Assurance on value for money through examinations of the economic, effective and efficient use of resources allocated by the local authority (NOAC 2018).

36 As an essential element of a strong public sector governance structure, auditing supports the governance roles of oversight, insight, and foresight. Because the public sector's success is measured primarily by its ability to deliver services successfully and carry out programs in an equitable and appropriate manner, public sector audit activities should have the authority and the competency to evaluate financial and program compliance, effectiveness, economy, and efficiency. Moreover, auditors also must protect the core values of the public sector, as it serves all citizens. (The IIA 2006, 15-16)

37 Public sector audit activities must be configured appropriately to enable public sector entities to fulfill their duty to be accountable and transparent to the public while achieving their objectives effectively, efficiently, economically, and ethically (The IIA 2006, 5)

õigusnormistikuga antud laialdased volitused (KOKS § 48).³⁸ KOVÜI võib olla ka siseaudiitor või siseauditi üksus (KOKS §).³⁹ Siseauditi ulatuses on pettuste, raiskamise, väärkasutuste, huvide konflikti ja korrupsiooni ennetamine ja sisejuurdlus, nagu ka nende riskide vältimisele ja ohjamisele kaasa aitamine. Vaatamata Standarditest ja õigusnormistikust tulenevatele teoreetilistele kohustustele ja näilistele võimalustele, ei ole SAF tegelikult olulisi võimalusi selle ootuse tõsiselt võetavaks rahuldamiseks nii era-, kui ka avalikus sektoris, nagu eelnevalt juba kirjas. Sellele võib iga huviline leida kinnitust arvukatest ajakirjanduses avaldatud juhtumitest üle maailma, sh Eestis. Värskeimate näidetena võib tuua Versopanga ja Danske panga juhtumi finantssektorist ning Narva, Tallinna ja Tartu linnavalitsuse ametnike korrupsioonijuhtumid KOVSis. Siinjuures on oluline rõhutada, et Tallinna linnal on ombudsman, kelle põhiülesanne on muuhulgas kontrollida hea halduse tava järgimist linnavalitsuses ja linna asutustes.^{xxxvi} Tallinna Linnavalikogus on revisjonikomisjon, kes kontrollib linnavalitsuse tegevust.^{xxxvii} Tallinna Linnavalitsuses on siseaudit ja linna sisekontrolöri teenistus.^{xxxviii} Tartu linna volikogus on revisjonikomisjon ja linnavalitsuse sisekontrollbüroo ja kaks ESAÜ liiget. Nende kahe linna valitsemiskorraldus ja sisekontrollisüsteem ei ole suutnud ennetada, avastada, tõkestada ega õiguskaitseorganitele edastada huvide konflikti, korrupsiooni ja raiskamiste korduvaid juhtumeid. Ometigi peaks selleks olema küllaldane motivatsioon ja võimekus, sest Tallinna linna volikogu ja linnavalitsus on ombudsmani ja siseauditi funktsiooni loonud vabatahtlikult, mitte välise sunni mõjul. Tallinna juhtum tõendab ilmekalt, et isegi SAFi vabatahtliku loomise tingimustes ei suuda ta täita oma rolli, kui üldine kontrollikeskkond on nõrk ja kohatu. Korduvalt on leidnud tõendamist tõsiasi, et ülemäärane kontroll ei suuda tagada avaliku sektori toimimise tulemuslikkust ja kohast finantsdistsipliini, ega välistada väärkasutamist, korrupsiooni, huvide konflikti olukorda ja raiskamist, kuid võib vähendada efektiivsust (Laver 1999, Phillip 1999, Muthien 2000).^{xxxix} Teades, et internsed administratiivsed kontrollid on olulise

38 Revisjonikomisjonil on õigus: 1) kontrollida ja hinnata valla- või linnavalitsuse, valla- või linnavalitsuse ametiasutuste ja nende ametiasutuste hallatavate asutuste või kohaliku omavalitsuse üksuse valitseva mõju all oleva äriühingu, sihtasutuse ja mittetulundusühingu tegevuse seaduslikkust, otstarbekust ja tulemuslikkust ning valla või linna vara kasutamise sihipärasust; 2) kontrollida ja hinnata valla- või linnaeelarve täitmist. (KOKS §48 lg 3)

(Revisjonikomisjon hindab tulemuslikkust järgmiste kriteeriumite kohaselt: 1) säästlikkus, mis tähendab eesmärkide saavutamiseks tehtavate kulutuste minimeerimist; 2) tõhusus, mis tähendab kulutuste ja nende abil saavutatavate tulemuste suhet; 3) mõjus, mis tähendab tegevuse tegelikku mõju võrrelduna kavatsatud mõjuga. (KOKS §48 lg 31) Revisjonikomisjonil on õigus saada teavet ja kõiki oma tööks vajalikke dokumente (KOKS § 48 lg 6).

39. Volikogu tagab sisekontrollisüsteemi rakendamise ja siseaudiitori kutsetegevuse korraldamise kohalikus omavalitsuses. (KOKS § 481 lg 1) Sisekontrollisüsteemi rakendab ja selle tulemuslikkuse eest vastutab valla- või linnavalitsus. (KOKS § 481 lg 2) Kui kohaliku omavalitsuse üksuses moodustatakse siseaudiitori kutsetegevuse alaste ülesannete täitmiseks vastav ametikoht või luuakse vastav struktuuriüksus, siis tehakse seda vastavalt KOKS § 22 lõike 1 punktile 36. (KOKS § 481 lg 3) Siseaudiitori kutsetegevuse alaste ülesannete täitmiseks nimetab vastava ametniku või struktuuriüksuse juhi ametisse ja vabastab ametist vallavanem või linnapea valla- või linnavalikogu nõusolekul. Vallavanem või linnapea esitab kandidaadi valla- või linnavalitsusele heakskiitmiseks. Valla- või linnavalitsus kiidab heaks kandidaadi ja esitab selle volikogule ametisse nimetamiseks nõusoleku saamiseks. Kui volikogu ei nõustu isiku ametisse nimetamisega, esitab valla- või linnavalitsus uue kandidaadi. (KOKS § 481 lg 4) Siseaudiitori kutsetegevuse alaste ülesannete täitmiseks ametisse nimetatud ametnik või vastava struktuuriüksuse juht koostab eelarveaastaks siseaudiitori tegevusplaani. Valla- või linnavalitsus kiidab tegevusplaani heaks ja esitab selle volikogule kinnitamiseks. Volikogu kuulab ära revisjonikomisjoni seisukoha ja kinnitab siseaudiitori tegevusplaani valla- või linnaeelarve vastuvõtmise päevaks. (KOKS § 481 lg 5) Kohaliku omavalitsuse üksuses rakendatakse siseaudiitori kutsetegevuse korraldamisel ja tema kutsetegevuse alusena audiitortgevuse seaduses sätestatud. (KOKS § 481 lg 8)

tähtsusega elemendid kontrollisüsteemis, võivad nad olla väärkasutatud, mistõttu ei suuda tagada kontrollikeskkonna muutu soovitud määral ja suunas (Olowu 2003).^{xi} Internse administratiivse kontrolli tõhustamiseks ja väärkasutamise võimaluse vähendamiseks on oluline, et oleksid olemas kohased eksternse kontrolli meetmete ja süsteem. Avaliku sektori eksternse ja internse kontrollikeskkonna tuumväärtused on demokraatlikud väärtused ja eetika (Kakumba 2008).^{xii}

KOV SAF ülesandeks võiks teoreetiliselt olla teabe jagamine KOVÜ elanikele ja ärisubjektidele KOVÜ tegeliku olukorra, selle põhjuste, seoste-sõltuvuste, muutumise tendentside ja tagajärgede kohta, kui see ei lähe vastuollu siseauditi põhiolemusega.

Ei saa välistada, et on huvigruppe, kes väidavad, et KOV SAF ülesannete spekter on oluliselt laiem, sest KOVÜ kasutab ka Euroopa Liidu institutsioonide, Eesti riigi ja teiste eraldatavaid rahavooge, kuid see väide on põhimõtteliselt ekslik. Euroopa Liidu kohaliku omavalitsuse harta kohaselt on KOVÜ sõltumatu, mistõttu KOVÜ struktuuriüksuste ülesanne on tagada KOVÜ oma rahavoogude üle kontroll. Euroopa Liidu, Eesti riigi ja teiste rahastajate ülesanne on tagada kontroll nende poolt kellele tahes eraldatud raha sihipärase, õiguspärase ja tõhusa kasutamise üle. Kokkuvõtvalt, KOV SAF võimaliku ümberkorralduse ajeniks, ega eesmärgiks ei saa olla väide, et tõhustada tuleb kontrolli KOVÜ omatulu välistest allikatest saadavate rahavoogude kasutamise üle KOVÜs selle SAFi poolt.

Eeltooduga võib lugeda kohaliku omavalitsusüksuses siseauditi funktsiooni kohustuslikku või vabatahtlikku rakendamist toetavad ja takistavad argumendid piisavalt ammendatuks Lepingu ulatuse ja antud aja kontekstis.

2.4 Vajalikud eeldused

Professor Ülo Vooglaid (2018)^{xiii} väidab: “Mittemateriaalses keskkonnas on võimalik saavutada millegi muutumine vaid sel juhul, kui õnnestub luua muutumiseks vajalike eelduste süsteem. Selleks, et teadlikult muutusi esile kutsuda, on vaja teada, millest need muutused sõltuvad, mis neid soodustavad ja raskendavad. Muidugi on vaja aru saada, et millegi muutmisega kaasneb vastutus nende ees, keda need muutused puudutavad. Järelikult on vaja võimekust ette näha võimalike muutuste võimalikke toimeid. Need võivad olla otsesed ja kaudsed, avalikud ja varjatud, lokaalsed ja globaalsed jne.” Siseaudiitori või SA üksuse otstarbekaks, kuluefektiivseks ja tulemuslikuks toimimiseks on vaja mitmeid olulisi edu eelduseid, sõltumata sellest, kas SAF on organisatsioonis KOVÜ poolt vabatahtlikult või kohustuslikus korras välise sunni mõjul ellu kutsutud. Mõned, kuid mitte ainult, vajalikud edu eeldused on järgmised:

- On vaja tõsikindlalt teada, miks siseauditi üksust on üldse vaja (*causa majoris*)?
- On vaja tõsikindlalt teada, milliseid ülesandeid siseauditi üksus peab hakkama täitma?⁴⁰
- On vaja teada, millise kvalifikatsiooni tasemega siseaudiitorit konkreetne KOVÜ SAF vajab, enne kui hakatakse otsustama SAF loomise üle?

40 Sellest sõltub omakorda milliseid auditeid (juhtimis-, süsteemi-, operatsiooni-, vastavus-, tulemus-, kvaliteedi-, integreeritud jt auditeid siseaudiitor peamiselt peab tegema. Sellest omakorda sõltub siseaudiitori vajalik erialane ja kutsealane ettevalmistus.

- On vaja teada millise prognoositava töökoormusega aastas SAF hakkaks tööle auditite, nõustamiste, sisejuurdluste lõikes?⁴¹
- On vaja teada, kas üldse ja kuidas hakata hindama loodava SAFi tulemuslikkust?^{42xliixliv}
Siseaudit on komplitseeritud protsess (Dittenhofer (2001)). Väga mitmed teadlased on

41 Väga keeruline on leida vastust küsimusele mitu auditit, nõustamist ja sisejuurdlust SAF peaks või võiks aastas sooritada. Esiteks seetõttu, et ei ole olemas mõistlikke mõõdikuid, karakteristikuid ega indikaatoreid, millega tõsikindlat kirjeldada üks auditi ühik mõtestatud ja eesmärgipäraselt sisu omavalt ning päevades ajaliselt, inimtöötunni mahuga ajakulus ja rahas mõõdetavalt raamistatult. Näiteks EL keskpankade ja finantsjärelevalveasutuste SAF ühe auditi ressursi kulu varieerub 21 ja 283 inimpäeva vahel, kusjuures mediaan on 141 inimpäeva (Dolinar 2018). Trendi näitab, et ühele auditile kulutatavat ajaressurssi kavandatakse vähendada üle 2 korra (soovitav mediaan 60 inimpäeva). Standardite kohaselt kindlustandva töö (auditi) olemuse ja ulatuse määrab siseaudiitor. Kogenud ja kõrge kutsemeisterlikkuse tasemega siseaudiitor suudab robustsel lähenemisel prognoosida ühe auditi ligikaudse ajakulu inimtundides ja kestuse, kuid täpsem auditile kuluv aeg ja selle kestus selgub iga üksiku auditi kavandamisel. Erineva ulatusega erinevates valdkondade toimuvate auditite puhul võivad ressursikulu auditile ja auditi kestus olla väga erinevad. Auditi protsessis osalevad üldjuhul kolm osalist: auditi objektiga seotud isik (protsessi omanik), audiitor ja auditi tulemuse kasutaja (juht), mistõttu auditi kulg ajas ja seetõttu mingil prognoosimatul määral ka auditile kuluv ressurss ei sõltu üksnes audiitorist. Neil olulistel põhjustel ei ole ülemäärane täpsus SAFi aastaplaani või kvartaliplaani koostamisel mõistlik, kuigi mingisugune indikatiivne ressursikulu maht inimtundides on organisatsiooni tegevuse kavandamisel vältimatu.

Nõustamiste ja sisejuurdluste arvu ei olegi võimalik tõsikindlalt prognoosida ega planeerida mõistlikul viisil muul moel, kui üksnes subjektiivse eksperthinnangulise täpsusega nn valmisoleku teenusena, sest nõuandva teenuse lähteülesande püstitab tellija (juht) ja nõu annab siseaudiitor. Euroopa Liidu keskpankade ja finantsjärelevalve asutuste SAF tavaliselt nõustamistegevuse mahtu väljendatuna nõustamiste arvuna ei kavanda (Dolinar 2018). Sisejuurdlusted on oma olemuselt ad hoc töövõttud, mille vajadus selgub ootamatult ning mille täpne keerukus, iseloom, ulatus, meetodid, ja aja- ja ressursikulu selguvad sageli alles juurdluste käigus. Pika töökogemuse ja kutsemeisterlikkuse kõrge tasemega siseaudiitor on võimeline mineviku kogemuse põhjal suhteliselt suure usaldusväarsusega prognoosima võimalikku juurdluste mahtu ja kestust, kuid mitte tõsikindla täpsusega. SAFi tõsikindla töökoormuse planeerimine järgmiseks tegevusperioodiks on väga keeruline isegi väga sarnastes omavahel hästi võrreldavates organisatsioonides, nagu riigi keskpangad. Sloveenia Keskpanga SAÜ juhi Darko Dolinari poolt läbi viidud uuringu tulemusena selgus, et Euroopa Liidu keskpankade ja finantsjärelevalvete SAF töökoormused aastas töövõttude arvuna väljendades erinevad 11 kuni 75 töövõttuni ehk ligi 7 korda. Töövõttu arv ühe audiitori kohta kõigub aastas 0,7 kuni 4,2 ehk kuus korda. Huvitavad arvud, mis siiski ei sisalda sisulist tegelikku kasutamistähtaegust omavat teavet. Kasutusväärtusega omavad need arvud mõningase tähenduse, kui võrrelda neid kavandatava muutusega. Koormust kavandavad vähendada nii organsatsioonid, kus töökoormus oli 0,7 töövõttu, kui ka need kus oli 4,2 töövõttu audiitori kohta. Vastavalt siis 0,6ni ja 4,0ni audiitori kohta. Sama uuringu kohaselt on EL keskpankades ja finantsjärelevalvetes keskmiselt 1 siseaudiitor 100 töötaja kohta, mediaan on 0,8 siseaudiitorit 100 töötaja kohta. Nende kahe arvu mõistmiseks on oluline teada, et keskpangad ja finantsjärelevalveasutused on keerukad, multifunktsionaalsed pigem hästi rahastatavad organisatsioonid, mistõttu neid näidikuid tuleb käsitleda pigem kui vähimat võimalikku töötajate arvu ühe siseaudiitori kohta (Dolinar 2018). Siseaudiitori ametikohtade arv on D.Dolinari uuringus käsitletud täistööajaga töökoha ekvivalendina (FTE). „The FTE is a measuring unit that represents a time magnitude which is calculated in relation with one full-time working day in annual counting. This measuring unit allows also to take due account of part-time workers’ or partial stays along the year.“ NB! Nende arvude puhul ei ole teada, kas SAF juht on hõlmatud audiitorite hulka või mitte. Praktika on erinev, sest on organisatsioone, kus SAF juht ei osale auditeerimises, nagu on neidki, kus üks isik on nii SAÜ juhi, auditi juhi, kui ka audiitori rollis ja täidab seetõttu erinevaid ülesandeid. Vaatamata ressursi kulu planeerimise keerukusele Euroopa Liidu keskpankade ja finantsjärelevalvete SAF kasutavad indikatiivset näitajat (töövõttudele kuluva aja osakaal kogu tööajast) ligikaudse sihi hoidmiseks. Soovitavalt töövõttudele kuluva aja mediaan on 70% kogu tööajast. 2017. aastal oli suhtarv 66% (Dolinar 2018).

42 Euroopa Liidu keskpankade ja finantsjärelevalveasutuste SAFid üldjuhul ei mõõda tehtud ettepanekute ja soovitude täitmist, kuigi jälgivad tehtud ettepanekute ja antud soovitude täitmise käiku (Dolinar 2018). See on mõistlik praktika, sest tehtud ettepanekute ja antud soovitude arvu kvantitatiivne täitmise jälgimine ja hindamine on kasutu tegevus, mis ei oma sisulist tähendust ega väärtust organisatsioonikultuuri, kontrollikeskkonna ja juhtimiskultuuri olukorra tähenduses. SAF tegevuse hindamiseks kasutatakse erinevaid

uurinud siseauditi erinevaid tahke ja aspekte, kuid väga vähe on uuritud siseauditi mõju organisatsiooni valitsemisele (Abdullah 2015, 6).

- On vaja suuta prognoosida, milline on KOVÜ struktuuriüksuste töötajate, sh ametnikele rakenduv lisatöökoormus SAF tegevuse tagajärjel?⁴³

Siseauditi, nagu teistegi nn teise või kolmanda kaitseliini funktsioonide (vastavuskontroll, kvaliteedikontroll, riskijuhtimine) roll, tähtsus ja võimalused on oluliselt üle hinnatud. Osalt on selle põhjuseks soovmõtlemine, teooria liigne elukaugus, kuid avaliku sektori puhul on selleks teadlik tegevus asendustegevuse või näilise tegevuse vormis. Poliitikud kohati ei oska ning kohati ei julge tegeleda esinenud ja esinevate probleemide juurpõhjuste kõrvaldamisega valimiskaotuse hirmus, mistõttu tegeletakse asendustegevustega või näiliselt vajalike tegevustega. Seega võib osutada siseauditi üksuse loomise mõtte ennatlikuks ja pikas perspektiivis kasutuks. Siseauditi funktsiooni loomisel ja käitamisel on mõtte üksnes siis, kui SAF mehitataks ainult ja erandlikult isikutega, kes:

- saavad aru, kas üldse on probleemi, mis vajaks lahendamist;
- saavad aru, kas see probleem on tähtis või mitte;
- saavad aru, milles peituvad probleemi põhjused;
- saavad aru, kuidas probleemi põhjused elimineerida;
- oskavad tuvastada oma aja ära elanud, ebaõiges suunas ja/või halvasti toimivaid, ebaefektiivselt funktsioneerivaid või korrumppeerunud ja parasiteerivaid organisatsioone ja institutsioone;
- mõistavad julgeolekusüsteemide täiustamise ja valmisoleku vajadust;
- oskavad hinnata otsuste täitmist tagavate ja täitmisega kaasnevate tulemuste ja tagajärgede jälgimise süsteemide toimimist;
- kes oleksid juhtidele võrdväärset partnerid, mitte tühisid kasutäitjad.

mõõdikuid nii töövõtule kuluva ressursi, kui ka tööplaani täitmise määra jälgimiseks ja hindamiseks. Töövõtule kuluva ressursi hindamiseks kasutatavad mõõdikud on ühe auditi kohta kulunud aeg ehk kestus päevades ja ühe auditi kohta kulunud ajaressurss inimtundides (Dolinar 2018). Tööplaani täitmise määra jälgitakse ja hinnatakse tegelikult sooritatud ja kavandatud töövõttude suhtarvuna, siseaudiitori poolt sooritatud auditite arvuna, auditite aga ka aruande eelnõu koostamisele kulunud aja ja selleks kavandatud aja suhtarvuna (Dolinar 2018). Harva esineva mõõdikuna kasutatakse auditi universumi kaetust jooksva nelja aasta jooksul, järelaudite kaetuse määra ja teisi rariiteetseid mõõdikuid. Loetletud mõõdikute kasutamine omab tähtsust üksnes ühe ja sama organisatsiooni SAF tegevuse muutuse jälgimisel, kuid mitte erinevate organisatsioonide SAF tegevuse võrdlemisel, paremusjärjestusse seadmisel ja soorituse hindamisel (Jacka 2018). Midagi on vaja mõõta üksnes siis, kui mõõtmise tulemusena kogutav teave aitab teha paremaid otsuseid või muuta tegevust (Godin 2018). Auditi liikide ja tüüpide populatsioon on keerukas ja mitmetahuline hõlmates nii juhtimis-, süsteemi-, operatsiooni-, vastavus-, tulemus-, kvaliteedi jt auditeid (Pickett, 2003; Whittington & Pany, 2004). Erinevate auditite liikide kasutamine teeb täpse planeerimise veelgi raskemaks, kui niigi on ühte tüüpi auditite aastaplaani koostamine.

43 See küsimus on väga sisulise ja olulise tähtsusega eriti väiksemate KOVÜ puhul, sest üks töötaja võib täita mitut erinevat ülesannet sageli erinevates valdkondades. Mitut erineva valdkonna tööülesannet täitev töötaja on üldjuhul pigem pingelise töökoormuse all. Tema pingeline töökoormus suureneks vältimatult veelgi, kui siseaudiitor tegutseks intensiivse tööplaani alusel, sest SAF jaoks erinevate auditite ulatusse satub mitmes erinevas valdkonnas olevaid tööülesandeid täitev töötaja auditi ulatusse ühe aasta, kui mitte ühe kvartali jooksul, korduvalt. Teoreetiliselt soovitava tulemuse (kindluse tunne) saavutamise asemel võib KOVÜ kannatada hoopiski tagajärje all, sest niigi pingelises töörežiimis töötavat töötajat koormatakse SAFi poolt täiendavate tegevustega, KOVÜ elanikele teenuste osutamiseks hädavajaliku töö tegemise aeg väheneb. On väidetud, et liigne auditeerimine survestab juhtkonda ja töötajaid tõstatades põhjendatud küsimuse Kuidas siseaudit aitab kaasa organisatsiooni valitsemise ja riskijuhtimise raamistiku edendamisele ja toimimisele (Abdullah 2015, 3).

Klassikud on väitnud, et siseaudiitor peab tundma äriiseloому (ehk organisatsiooni põhitegevust), olema ametialaselt pädev ja hea suhtleja organisatsiooni kõigi tasandite juhtide ja töötajatega (Powell 1993, 52). Neile karakteristikutele vastamine on piisav väljakutse juba äriühinguski. KOVÜs on need väljakutsed suuremad, sest KOVÜ siseaudiitori töökeskkond on lisaks organisatsiooni tavapärase valitsemise ja tegutsemise keskkonnale laetud poliitilistest pingetest ja mõjuritest, mille ajendit, allikat ega eesmärki pole sageli võimalik tuvastada. Töötamine KOVÜ siseaudiitorina paneb isikule tavapärasest suurema sotsiaalse, psühholoogilise ja kutsealase pinge, mis võib põhjustada isiku tavapärasest kiirema motivatsiooni languse, kutsealase apaatia või isegi läbipõlemise.

KOVÜ tegevusvaldkond on äärmiselt lai,⁴⁴ mistõttu on eeldatav, et siseaudiitor on kiire ja suure õpivõimega, avara silmaringiga ja terase taibuga isik või SAÜ koosneb väga erinevate oskuste, teadmiste ja kogemustega kogenud siseaudiitritest. Mõjusa SAF ülesehitamine eeldab, et SAÜs või sisseostetud auditi töörühmas on laialdase teadmiste, kogemuste ja oskuste paletiga kogenud audiitorid, kelle hulgas on ka ajakohaste uute teadmistega professionaalid (Firth-Cozens, 1992). Tõsikindlat tõendamist on leidnud tõsiasi, et siseaudiitorite töö kvaliteet on otse sõltuv nende kogemustest (Choo & Trotman 1991; Tubbs 1992; Libby & Frederick 1990).

Ülehinnatud on auditikomitee roll ja tähtsus organisatsiooni valitsemiskultuuri kohendamisel ja siseauditi funktsiooni toimimise, kuigi mitmed autorid, standardite seadjad ja normistiku kehtestajad usuvad auditikomiteesse. NOACi väitel ei ole üksnes ühes KOVÜS auditikomiteed. Milline on auditikomitee mõju ei ole teada. Teada on üksnes statistilised andmed.⁴⁵ Tegelik praktiline kogemus kinnitab vastupidist. Auditikomitee tegevuse ülevaated on sageli koostatud üksnes vormi pärast ja sisutud (Haron et al. 2005), mistõttu auditikomitee koostatud ülevaated SAF kohta on samuti kaheldava väärtusega (Abdullah 2015, 18). Auditikomitee ei aruta oma koosolekutel sageli üldsegi siseauditi üksuse tegevust ja selle väljundeid (Selim), on mehitatud ebakompetentsetest või üle koormatud isikutega ega suuda mõjutada positiivselt käituma siseaudiitoreid, kui need peaksid olema järeluste tegemisel

44 Omavalitsusüksuse ülesanne on korraldada vallas või linnas sotsiaalteenuste osutamist, sotsiaaltoetuste ja muu sotsiaalabi andmist, eakate hoolekannet, kultuuri-, spordi- ja noorsootööd, elamu- ja kommunaalmajandust, veevarustust ja kanalisatsiooni, heakorda, jäätmehooldust, ruumilist planeerimist, valla- või linnasisest ühistransporti ning valla või linna teede ehitamist ja korrashoidu, kui need ülesanded ei ole seadusega antud kellegi teise täita. (KOKS § 6 lg 1) Omavalitsusüksuse ülesanne on korraldada antud vallas või linnas koolieelsete lasteasutuste, põhikoolide, gümnaasiumide ja huvikoolide, raamatukogude, rahvamajade, muuseumide, spordibaaside, turva- ja hooldekodude, tervishoiuasutuste ning teiste kohalike asutuste ülalpidamist, juhul kui need on omavalitsusüksuse omanduses. Nimetatud asutuste osas võidakse seadusega ette näha teatud kulude katmist kas riigieelarvest või muudest allikatest. (KOKS § 6 lg 2) Kõrgendatud kaitsevalmiduse, sõjaseisukorra, mobilisatsiooni ja demobilisatsiooni ajal korraldab omavalitsusüksus lisaks KOKS § 6 1. ja 2. lõikes sätestatud ülesannetele sõjategevuses kannatada saanud isikute ja sõjaväelise auastmega sõjaaja ametikoha ülesandeid täitma asunud isikute perekondade sotsiaalhoolekannet ning aitab kaasa isikute evakueerimisele ja evakueeritute majutamisele, toitlustamisele ning arstiabi andmisele. (KOKS § 6 lg 21) Lisaks käesoleva paragrahvi 1.–21. lõikes sätestatud ülesannetele otsustab ja korraldab omavalitsusüksus neid kohaliku elu küsimusi: 1) mis on talle pandud teiste seadustega; 2) mis ei ole seadusega antud kellegi teise otsustada ja korraldada. (KOKS § 6 lg 3) Omavalitsusüksus täidab riiklikke kohustusi: 1) mis on talle pandud seadusega; 2) mis tulenevad selleks volitatud riigiorgani ja antud volikogu vahelisest lepingust. (KOKS § 6 lg 4) KOKS § 6 4. lõike punkti 1 alusel kohalikule omavalitsusele pandud kohustustega seotud kulud kaetakse riigieelarvest. (KOKS § 6 lg 5)

⁴⁵ Iirimaa 31 KOVÜst ühes ei olnud 2016.a. ühtegi, ühes oli kaks, 17 neli, 11 viis või rohkem koosolekut. (NOAC 2018).

või hinnangute andmisel eetilise dilemma ees (O’Leary & Stewart, 2007). Käesoleva eksperthinnangu autor on oma 20 aastase praktilise kogemuse ja akadeemilise tegevuse ajal võinud selle tõsiasja paikapidavuses korduvalt veenduda. On reaalne oht, et KOVS SAF korraldust tabab sarnane saatus, kui Eesti Vabariigis peaks toimuma KOVSis muudatus, mis kohustab KOVÜd looma SAFi. Kehtivas audiitortegevuse seaduses on säte, mis kohustab auditi ja siseauditi kohustuslasi looma auditikomitee ilma mingi möönduseta. Nimetatud tõsiasi on ilmekas tõend selle kohta, et õigusnormi loojad ja jõustajad ei suuda või soovi mõista oma tegevuse sisulist eesmärki, mõju ja võimalikke tagajärgi, vaid lähtuvad üksnes näiliselt olulisest ajendist või mõistetamatust soovist.

Euroopa kohaliku omavalitsuse harta kohaselt tuleb KOVÜs SAF kohustusliku sisseviimise jõustamise eel kohaliku omavalitsuse üksustega õigel ajal ja sobival viisil konsulteerida nii palju, kui võimalik (art 4 p 6). Sobiv viis konsulteerimiseks on kogu populatsiooni hõlmava sihitud küsitluse läbiviimine vähemalt 1-2- aastat enne võimaliku muudatuse jõustumist. Selleks on mitmeid meetodeid ja kanaleid, kuid kõige sobivam oleks küllaldase ulatuse, õige fookuse ja selgete küsimustega küsitlus, mille viivad läbi küsitlajad. On akadeemilisi allikaid, mis väidavad, et interneti teel ja posti teel täidetavad küsimustikud ei ole küllaldaselt usaldusväärsed meetodid tõese teabe kogumiseks.

Juhul, kui nendele vähimatele tingimustele vastava SAF ellu kutsumine on saavutatav, on tegeliku edu peamine eeldus, et SAF saaks toimida nõutavatele tunnustele vastavas organisatsiooni- ja valitsemiskultuuri keskkonnas. Organisatsiooni- ja valitsemiskultuuri keskkonna loomisel on eestvedajateks ennekõike ja ainult poliitikud ja juhid KOV haldusala valijate nõudel.

2.5 Vajalikud tegevused eelduste täitmiseks

Vähimad vajalikud tegevused on järgmised:

- selgitada välja, miks kohaliku omavalitsuse auditi, järelevalve ja kontrolli piisavalt välja arendatud, laiahaardeline, olulises ulatuses toimiv, üsnagi kaasaegne, küllaldaselt õiguslikult reguleeritud süsteem ei suuda tagada KOVÜ tegutsemist kooskõlas hea avaliku halduse tavaga, eetikakoodeksiga ega saavutada ootuspäraseid tulemusi isegi juhul, kui kehtestatud poliitikad, püstitatud eesmärgid, määratud tähtajad ja vastutajad on tuvastatavad ja hinnatavad;
- selgitada välja KOV SAF ümberkorralduse tegelikud sisulised ajendid ehk leida vastus küsimustele:
- Miks on vaja muuta KOVS SAF korraldust Eesti Vabariigis? Milline on KOVS probleem, mida soovitakse kõrvaldada SAF ümberkorraldusega? Milline on probleem vahemõju (*outcome*) ja mõju (*impact*) tähenduses?
- Kus ja millised on KOVS probleemi, mida soovitakse „lahustada“, juurpõhjused praeguse SAF korralduse juures? Kas KOVS SAF korralduse võimalik muutmine aitab kõrvaldada probleemi juurpõhjused ja seega probleemi „lahustada“?
- Millised on KOVS SAF võimaliku ümberkorralduse tõukejõud/käivitajad/tegurid (*driver of change*)?⁴⁶ Kas need on Eesti Vabariigi sisesed? Kas need on KOVS sisesed? Kas need on tegelikud või näilised? Kas need on sisulised või formaalsed? Kas need on tähtsad?

⁴⁶ There are 7 categories of drivers of change. Three of them constitute externally-driven events; three of them cover internal events at the initiative of the body; the last category concerns methodological changes. The first

- Kas KOVS SAF võimaliku ümberkorralduse järgsed lahendid muudavad KOVSis midagi paremaks, kvaliteetsemaks, usaldusväärsemaks, toimivamaks ehk kohaliku omavalitsuse poolt pakutava avaliku hüvist?
- Milline on KOV SAF ümberkorralduse ühekordne hind ja hilisem finantskoormus eelarvele, kui on tõendatud, et KOVS SAF võimalik ümberkorraldus muudab kohaliku omavalitsuse poolt pakutava avaliku hüvise kvaliteeti, mahtu, ulatus, paletti?

Nendele küsimustele vastuseid leidmata on väga väike tõenäosus, et võimalik KOVS SAF korralduse muutmine omaks mõtet ja kasu KOVÜ elanikele, äriorganisatsioonidele või teistele avaliku hüvis õigustatud saajatele. Käesolev eksperthinnang neile küsimustele vastust ei anna, sest neile küsimustele vastamine ei ole Lepingu objekt ja vastuste leidmine on keeruline ja aega nõudev protsess. Nendele küsimustele ei anna tõsikindlat põhistatud vastust ka Riigikontrolli auditid.

2.6 KOV üksuse siseaudiitori/siseauditi üksuse mastaabid

KOV siseauditi üksuse võimaliku suuruse kohta ei ole võimalik anda üldistatuna tõsikindlat ammendavat vastust üle kogu kohaliku omavalitsuse sektori, sest iga KOVÜ on lisaks oma seadusest tulenevatele ülesannete hulgale ja vastutuse määrale ka eriomaste karakteristikutega, tulenevalt mitme erineva teguri koosmõjust.⁴⁷ Empiirilisel viisil võib siiski küllaldase valiidsuse ja reliaabluse määraga tõdeda, et vähema kui 90-100 töötajaga organisatsiooni puhul ei ole siseaudiitori ametikoha loomine ja mehitamine üldjuhul otstarbekas ega tõhus. Nimetatud väide ei tähenda, et ei või esineda olukorda, kus KOVÜ elanikkonna, volikogu poliitilise ja isikulise koosseisu, valla- või linnavalitsuse administratsiooni poliitilise ja isikulise koosseisu, asjaajamise ja muu töökorralduse

category of driver of change (see this term). It applies to (i) changes in responsibilities that are assigned to the body by new or amended national or European laws or government decisions and that become part of the bank's mandate; or, on the contrary, (ii) responsibilities of which the body is relieved by such laws or decisions, (iii) events/facts attributed to the changes in existing (national or European) legal framework. Sub drivers are only used to refine driver category 1 (Legislation) and 4 (Internalisation/Externalisation). Their purpose is to better analyse and cluster the precise individual drivers/events (e.g. new law X, change in demand for product Y, etc.) which have triggered FTE changes within a given function. The second category of driver of change (see this term). It applies to changes in FTEs which are determined by an increase or decrease in the demand for the services offered by the bodies. The third category of driver of change (see this term). This driver category reflects all FTE changes that result from decisions by the Governing Council (including new and dropped activities, as well as reinforcement or de-prioritisation of existing activities). The fourth category of driver of change (see this term). This driver concerns FTE changes reflecting a new sourcing model relevant for a given function (e.g. a decision to use internal body resources for activities previously performed by an external supplier or vice versa). The 5th category of driver of change (see this term). This driver category relates to FTE gains thanks to organisational and/or technological innovation at the initiative of the body. The 6th category of driver of change (see this term). This driver category includes FTE changes due to setting new priorities. It includes new resources allocated to some activities by means of reprioritisation decided by the body (i.e. more of activity X, less of activity Y) and then related internal reallocation of resources, with a view to achieve critical objectives under resource constraints. The 7th and last category of driver of change (see this term). It accounts for changes in FTEs that are solely due to a different way of allocating FTEs between successive Inventory of Functions exercises. The purpose of this driver category is to offer a simple and pragmatic way of building and extending FTE time series of the ESFG without having to reallocate all historical figures ex post according to one single methodology.

⁴⁷ 24 internal audit units had three staff or less with 12 local authorities operating with one staff member and a further 12 having two or three staff members Fingal, Kerry, Kildare and South Dublin have 4 to 7 staff and Cork County and Dublin City have greater than 7. Leitrim has no staff due to the outsourcing of the function. (NOAC)

digitaliseerituse taseme ja osakaalu, rahavooge, pakutava avaliku hüvis eripära jt faktoreid arvestades on siseaudiitori ametikoha loomine põhjendatud ka väiksema töötajate üldarvu korral või rohkema, kui ühe siseaudiitori omamine 90-100 töötaja kohta. Auditikomitee otstarve, moodustamise põhimõtted, ülesanded ja tegevuse alused ja on selged ja piiritletud (AudS § 96-98), kuid KOVÜ on auditikomitee moodustamise kohustusest vaba ja mingeid erisusi auditikomitee moodustamise ja toimimise kohta seadusandja pole kehtestanud. Siiski tuleb möönda, et eksperdil ei ole õnnestunud leida küllaldaselt tõsikindlaid usaldusväärseid tõendeid, mis põhistaksid vajaduse luua auditikomitee kohustuslikus korra organisatsioonis, kus on 200 isikut. Sellest nõudest saab omakorda tuletada, et auditikomitee tuleb moodustada organisatsioonis, kus on siseauditi üksus kahe siseaudiitoriga. Praktiline kogemus ja allikad tõendavad, et üks siseaudiitor on mõistlik umbes 90-100 töötaja kohta. Ei ole küllaldaselt veenvaid tõendeid selle kohta, et selline suhtarv tähendaks vältimatult asjaolu, et iga 100 töötaja kohta on vaja üks siseaudiitor ka suurema töötajate üldarvu korral. Lineaarset seost töötajate üldarvu ja siseaudiitorite arvu vahel ei ole tõestatud. Eksperti hinnangul on auditikomitee kohustuse sisse seadmise kriteerium (200 töötajat) meelevaldne ülepingutamise, mis koormab subjekte eesmärgitult. Ekspert ei ole leidnud küllaldaselt tõsikindlaid tõendeid selle kohta, et auditikomitee loomise kohustus oleks mõistlik siduda nõukogu liikmete arvuga. Ei ole vahet, kas kaheksaga või mõne muu meelevaldselt leitud arvuga. Seadusandja on õnneks jätnud võimaluse moodustada auditikomitee nendest isikutest, kes on nõukogu või kõrgeima juhtorgani liige nõukogu puudumisel (AudS § 97 lg 4¹). Kokkuvõtvalt saab järeldada, et iga organisatsiooni kõrgeim juhtorgan on pädevaim otsustaja siseauditi üksuse suuruse üle, sõltuvalt organisatsiooni eripärast, sisemisest ja välisest kontrollikeskkonnast, olemasolevast ressursist, konkurentsivõimest tööjõuturul jm teguritest igal üksikul juhul eraldi.

2.7 Kohaliku omavalitsusüksuse siseauditi võimalikud rakendusmudelid, nende tugevused ja nõrkused

Akadeemilistele ja praktikute uuringute tulemused väidavad, et SAF on erinevad tugevused ja nõrkused sõltumata võimalikust mudelist. Sõltumata rakendatavast mudelist (kas SAF on organisatsioonis või korraldatud teisiti) peab ta järgima Standardeid ja kutsetegevuse aluspõhimõtteid, sh peab olema tagatud küllaldane ressurss ja töö kvaliteet (Abdullah 2015, 14) ning täitma oma otstarvet eesmärgipäraselt ja mõjusalt.

Erinevate võimalike mudelitena on kasutusel:

- siseaudiitor või siseauditi üksus KOVÜ struktuuriüksusena;
- funktsioonisiirde korras sisse ostetud siseauditi teenus;
- SAF kindlust andvad teenused (audit, ülevaatus) on välja siiratud (*Out-tasking*)⁴⁸
- SAF on mitme KOVÜ ühisameti, ühisasutuse, koostööorgani, omavalitsusüksuste või omavalitsusüksuste liidu asutatud mittetulundusühingute või sihtasutuste kaudu osutatav

48 Out-tasking is sometimes confused with outsourcing. A key difference, however, is that in a out-tasking arrangement, external staff is fully integrated into the client's organisational structures. More specifically, the client thereby keeps control over a function's strategy and implementation, and has direct supervision and decision-making over the use out-tasked resources. The out-tasking partner remains in execution mode. Common forms of out-tasking are: body leasing, use of agency staff, contracting or any other arrangements where staff receive their pay through an intermediary company.

ja saadav teenus ehk sisuliselt SAF on omavalitsusüksuste poolt otse või esindusorgani vahendusel asutatud audiitorühingu poolt pakutav teenus;

- SAF on omavalitsusüksuste koostöö kokkuleppe alusel (*collaboration*)⁴⁹ osutatav teenus;
- KOVS auditeid teeb KOVS sektori tarbeks asutatud väline auditibüroo, mille analoogiks on Riigikontroll;
- siseaudiitor on KOVÜs, kuid ta on valitav kohaliku omavalitsusüksuse elanike poolt samal ajal kohaliku omavalitsuse volikogu liikmete valimisega.

Kõige loomulikum on, kui siseaudiitor või üksus on KOVÜ orgaaniline osa, mis tegutseb igapäevaselt koos põhi- ja tugiteenuseid pakkuvate struktuuriüksustega. Sellisel juhul on siseaudiitori side juhtkonnaga ja teiste töötajatega tihedaim. On autoreid, kes väidavad, et organisatsioonis endas olev SAF on tulemuslikum, võrreldes teiste lahendustega, sest tunnevad põhjalikult organisatsiooni põhitegevuse eripära (Coram, Ferguson, & Moroney, 2008; Soh & Martinov-Bennie, 2011.) Nõrkustena võib nimetada piiratumaid erialaseid teadmisi, sest KOVÜ ülesannete spekter on väga lai, aga siseaudiitorit ehk üksnes üks või kaks. Lisaks sellele on veel vajalikud üldised spetsiifilised teadmised ja oskused IT-auditi, küberturbe, pettuste uurimise jt valdkondades. Täheldatud on ka siseaudiitori „kodustamise“ juhtumeid ehk siseaudiitor ei ole oma tegevuses nõutaval määral sõltumatu ja seeläbi ka piisavalt objektiivne. Kõrge kvalifikatsiooniga siseaudiitori ametikoht eeldab suurt personalikulu, millele lisanduvad sertifitseeritud siseaudiitori, IT-audiitori jt kutsetunnistuste omajate kohustusliku väljaõppe kulud. Näiteks lirmaal on 31 KOV üksusest siseauditi funktsioon struktuuriüksusena olemas 22.

Kui SAF on funktsioonisiirde korras (*outsourcing*) sisse ostetud, peetakse tugevuseks asjaolu, et siis on võimalik täita SAÜs olev võimalik oskuste lünk (K. Van Peurse & Jiang, 2008). Eeldatakse, et on võimalik kaasta just selliste teadmiste kogemuste ja oskustega majaväliseid eksperte, kelle kvalifikatsioon on KOVÜle iseomasele eripärale või tegevusspetsiifikale või konkreetsele auditile kohaseim. Funktsioonisiirde korras sisse ostetud SAFi puuduseks on väiksem võime seirata finantstegevust (Johl et al., 2013). Sisseostetud SAFi puhul on üheks olulisemaks nõrkuseks tõsiasi, et puudub küllaldane igapäevane side auditeeritava organisatsiooniga, mistõttu risk eksida organisatsiooni- ja valitsemiskultuuri, kontrollikeskkonna, riskiisu, sisekontrolli ja kvaliteedi tagamise süsteemide tugevuste ja nõrkuste süvateadmisel ning sellest tulenevalt auditile eelneval ja tööplaani koostamise aegsel riskihindamisel. On väidetud, et funktsioonisiirde korras sisse ostetud siseauditi teenus on sõltumatum, kui organisatsiooni enda SAF, ning seeläbi on tema töö väljundid objektiivsemad. See väide võib olla kohati tõene, kuid organisatsiooni sisekliima, töökorralduse ja kultuuri vähene tundmine võib olla kõrgema tasemega risk, kui võimalik

49 The term collaboration refers to all cases where a service, activity, core infrastructure, system or application is provided by one or some body(s) of the system for the benefit, or on behalf, of one, some, or all other bodies. In all cases, collaboration aims at enhancing efficiency and effectiveness of the system. It excludes all activities of the body that cannot be foreseen to be run at any other body. Based on the above definition, five main models of collaboration have been identified: one for one; one for some; one for all; some for all; some for some. One for one: An activity, service or function is performed by one body to another body. One for some: An activity, service or function is performed by one body for some bodies (partial consolidation). One for all: An activity, service or function is performed by one body for all bodies (consolidation). This includes cases formerly called “centralisation”. Some for all: An activity, service or function is performed by some bodies for all bodies. This includes cases of pooling, where all bodies groupwise specialise in a certain service, which they then provide to the other bodies. Some for some: An activity, service or function is performed by some bodies for some bodies.

objektiivsuse kahjustatus. Siirdamise mõju väljendub ka asjaolus, et otsustamine ning igapäevase juhtimise kohustus ja vastutus on antud täielikult organisatsioonist välja. Näiteks lirimaal on 31 KOV üksusest siseauditi funktsioon funktsioonisiirde korras antud välja 3 (ONAC 2018).

SAF *out-tasking*'u tugevused ja nõrkused on olulisel määral sarnased oma enda siseauditi funktsiooni omadele. KOVÜs selle mudeli kasutamine tundub olema mõistlik üksnes siis, kui see toimub mitme KOVÜ ühisameti, ühisasutuse, koostööorgani, omavalitsusüksuste või omavalitsusüksuste liidu asutatud mittetulundusühingute või sihtasutuste kaudu ehk KOVÜd on asutanud auditibüroo. Muul juhul võib kätkeada see lahendus prognoosimatuid ja prognoositavaid riske, nt eraisikute poolt KOVÜ toimimise sobimatu mõjutamine nende omanduses oleva äriühingu palgal oleva isiku kaudu. Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus (§ 6¹, §12, §13 lg 1)^{xlv} võimaldab omavalitsusüksuste ühiselt täidetavate ülesannete täimise elluviimise suunamiseks erinevaid võimalusi ühisameti või ühisasutuse asutamise, koostöökokkuleppe, koostööorgani, omavalitsusüksuste või omavalitsusüksuste liidu asutatud mittetulundusühingute või sihtasutuste kaudu. Nende võimaluste alla mahub ka siseauditi funktsiooni loomine ja selle korraldamine. Siinjuures tuleb teada, et on vaja suuta tõestada ja õiguslikult põhistada loodava audiitorühingu või kutselisi audiitoreid esindava ühingu ilmne panus maakonna arengu kavandamisele ja elluviimisele.

Äritegevuse keerukusest tingitud kestlik nõudlus siseauditi rolli muutmiseks võib põhjustada koostööauditite või väliste ekspertide senisest rohkema kaasamise vajaduse (Abdullah 2015, 6). Koostöö ja funktsioonisiirde kasuks üksikute auditite läbiviimise otsustamisel on siseauditi juhid lähtunud SAÜ suurusest, audiitorite erialasest ettevalmistusest, oskustest ja kogemustest, kuid ei ole tõsikindlaid uurimistulemusi selle kohta, kas auditi meeskonna struktuur mõjutab auditi tulemust või mitte (Abdullah 2015, 14). Näiteks lirimaa 31 KOV üksusest kuus kasutavad kombineerituna oma siseauditit koos funktsioonisiirdega saadava siseauditiga.⁵⁰ (ONAC 2018) Koostöö erinevad vormid annavad paindliku võimaluse ühe maakonna piires tegutsevate KOVÜde vahel SA alase koostöö korraldamiseks just neile sobivas vormis. Ühtlasi on ka näiline võimalus säästa ressursi, kuigi see ei pruugi osutada tõeks. Probleemiks võib kujuneda auditi aastaplaanide koostamine (millises KOVÜs kui mitu auditit), rahastamise määra ja osaluse määra otsustamine jm sarnased olulised aspektid, mille tähtsust ei tohi alahinnata. Saatan on ikka detailides peidus!

Mudel, mille puhul KOVS auditeid teeb KOV sektori tarbeks seadusega asutatud väline audiitorühing, kätkeb endas ohtu, et see hakkab konkureerima Riigikontrolliga. Ei ole võimalik välistada stsenaariumi, et sihipäraselt KOV sektori siseauditi tarbeks seadusega loodav audiitorühing muutub KOVÜde juhtide, ametnike ja töötajate silmis tavaliseks väliseks audiitoriks, kelle tegevuse ulatusse sattumist üritatakse vältida. lirimaal asutati 2014. aastal NOAC, kelle pilgu all on 31 KOVÜd. NOAC on oma olemuselt Riigikontrolli sõsar, mis on loodud KOVSil silma peal hoidmiseks.

USAs levinud mudel, kus KOV üksuses on peainspektor, kelle ametikoha loomine on kohustuslik ja kes valitakse KOVÜ elanike poolt samal ajal, kui volikogu liikmed ja linnapea, ei sobi Eesti üldisesse kultuurilisse, poliitilisse ja ka õiguskeskkonda ning kätkeks endas

⁵⁰ Dublin City, Dún Laoghaire-Rathdown, Galway City, Limerick, Monaghan and Wicklow (ONAC 2018).

loomupäraseid tegureid sarnase olukorra tekkimiseks, nagu on KOVÜde volikogude ja valitsuste puhul juba täna. Pealegi tooks see mudel kaasa täiendavad lisakulud.

Erinevate rakendusmudelite valimiseks on vaja erinevaid eeldusi, millised tuleb tuvastada, nende saavutamise võimalus ja olemasolu tagada igal üksikul juhul eraldi. Ühtegi nendest võimalikes mudelitest ei ole soovitatav viia KOVSi sisse kohustuslikus korras seadusega.

2.8 Poliitikaettepanekud kohaliku omavalitsuse üksuse siseauditi rakendamiseks

Juhul, kui on poliitiline siseriiklik või välistellimus kohaliku omavalitsuse üksuse loomiseks on enne otsustuste vastu võtmist ja õigusnormistikus muudatuste algatamist vaja telida mitmeid uuringuid, selgitamaks välja KOVS auditi, järelevalve ja kontrolli süsteemi (internne ja eksterne süsteem) ja korralduse muutmise tegelik vajadus, võimalused (eeldused ja ressursi kulu) ja võimalik mõju KOVS poolt pakutava avaliku hüvis kättesaadavusele, kvaliteedile, mahule ja mitmekülgsele.

Vaja on algatada avaliku sektori vastutuse (*accountability*) ja auditi, kontrolli ja järelevalve paradigma muutmise protsess, sest pareguste paradigmat mõjuväljas põhimõttelist muutust ei ole võimalik saavutada.

Algatada on vaja riigis üldise kontrollikeskkonna, milles kohaliku omavalitsuse sektor toimib, ja kohaliku omavalitsuse sisese kontrolli keskkonna muutus, sest praeguses üldises (riigi tasand) ja sisemises (KOV tasand) kontrollikeskkonnas olulist põhimõttelist olukorra paranemist pole loota ei siseauditi funktsiooni kohustuslikuks muutmise, ega eksterne auditi, kontrolli ja järelevalve intensiivistamisega.

Käesoleva ekspertarvamuse koostamise käigus ei selgunud tõsikindlaid asjaolusid, mis eeldaksid kehtivas õiguses muudatuste tegemist, kui eesmärk on arendada siseauditi funktsiooni kohaliku omavalitsuse üksuses.

Kasutatud kirjandus

- ⁱ Rahandusministeerium (RM). Riigihaldus. Saadaval <https://www.rahandusministeerium.ee/et/riigihaldus>.
- ⁱⁱ Vetik, R. jt. 2015. Eesti Inimarengu Aruanne 2014/2015. Saadaval <https://www.kogu.ee/vana/wp-content/uploads/2015/06/EIA-2015.pdf>.
- ⁱⁱⁱ Rahandusministeerium (RM). Riigihaldus. Saadaval <https://www.rahandusministeerium.ee/et/riigihaldus>.
- ^{iv} Rhodes, R.A.W. 2000. „Governance and public administration”. Raamatus Jon Pierre (toim) Debating Governance. Authority, Steering and Democracy. Oxford University Press.
- ^v Illing, Eveli. Pettai, Paavo. 2004. Valitsemine ja hea valitsemine. Konverentsi kogumik. PRAXIS.
- ^{vi} The IIA. 2012. Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance. Saadaval https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Public_Sector_Governance1_1_.pdf.
- ^{vii} Vooglaid, Ülo. 2003. Võim - kõige raskem koorem, Riigikogu Toimetised, nr 6, 2003, lk 11-21.
- ^{viii} Rahandusministeerium (RM). 2018. Avaliku teenistuse 2017. aastaaruanne. Saadaval <https://www.rahandusministeerium.ee/et/riigi-personalipoliitika/personali-jal-gastatistika>.
- ^{ix} Eesti Koostöö Kogu. Riigihaldus. Saadaval <https://www.kogu.ee/riigipidamise-kava/riigihaldus/>.
- ^x Maasing, Helena. Asari, Eva-Maria. 2017. Rändepoliitika suundumused Euroopa Liidus ja Eestis. Eesti Inimarengu Aruanne 2016/2017). Saadaval <https://inimareng.ee/ranne-ja-rahvastiku-muutused-eestis-ning-euroopas/randepoliitika-suundumused-euroopa-liidus-ja-eestis/>.
- ^{xi} Tammaru, Tiit. Kallas, Kristina. Eamets, Raul. Põhisõnumid. Eesti rändeajastul. Eesti Inimarengu Aruanne 2016/2017. Saadaval <https://inimareng.ee/pohisonumid-eesti-randeajastul/>.
- ^{xii} Vooglaid, Ülo. 2003. Võim - kõige raskem koorem, Riigikogu Toimetised, nr 6, 2003, lk 11-21.
- ^{xiii} Nõmper, Mart. Siseaudit. Saadaval <http://www.roedl.net/ee/et/teenused/audit/siseaudit.html>.
- ^{xiv} Raamatupidamise seadus (RPS). RT I, 09.05.2017, 30. Saadaval <https://www.riigiteataja.ee/akt/125052012016?leiaKehtiv>.
- ^{xv} Audiitortegevuse seadus (AudS). RT I, 17.11.2017, 25. Saadaval <https://www.riigiteataja.ee/akt/117112017025?leiaKehtiv>.
- ^{xvi} EISAÜ. Liikmed. Saadaval <https://www.siseaudit.ee/liikmed>.
- ^{xvii} Mikita, Valdur. 2018. Valdur Mikita: rahvana läheb meil hästi, aga põlisrahvana väga kehvasti. Erika Laatsi intervjuu. Maaleht nr 50 (1627), 13.12.2018, lk 30-31.
- ^{xviii} Kasearu, Kairi. Trumm, Avo. 2015. Eesti elanike tajutud sotsiaalne tõrjutus majanduskriisi eelsel ja järgsel perioodil (2004–2012). Eesti arengumudel post-2015, lk 26-35.
- ^{xix} Kasearu, Kairi. Trumm, Avo. 2015. Eesti elanike tajutud sotsiaalne tõrjutus majanduskriisi eelsel ja järgsel perioodil (2004–2012). Eesti arengumudel post-2015, lk 26-35.
- ^{xx} Kutseseadus. RT I, 23.03.2015, 261.

Saadaval <https://www.riigiteataja.ee/akt/123032015261?leiaKehtiv>.

^{xxi} Kutseseadus (KutS). RT I, 23.03.2015, 261.

Saadaval <https://www.riigiteataja.ee/akt/123032015261>.

^{xxii} Vooglaid, Ülo. 2003. Võim - kõige raskem koorem, Riigikogu Toimetised, nr 6, 2003, lk 11-21.

^{xxiii} Toots, Anu. Terk, Erik. Kasearu, Kairi. Trumm, Avo. 2015. Heaoludünaamika ja heaoluprobleemid majanduskriisi aegsel ja järgsel perioodil. Eesti arengumudel post-2015, lk 11-19.

^{xxiv} EIAÜ. Liikmed ja liitumine. Saadaval <https://www.eisay.ee/liikmed-ja-liitumine>.

^{xxv} Linnas, Raivo. 2010. An Integrated Model of Audit, Control and Supervision of the Local Government Sector: The Case of Estonia.

^{xxvi} Malalgoda, Chamindi. Amaratunga, Dilanthi. Haigh, Richard. 2016. "Overcoming challenges faced by local governments in creating a resilient built environment in cities", Disaster Prevention and Management: An International Journal, Vol. 25 Issue: 5, pp.628-648, <https://doi.org/10.1108/DPM-11-2015-0260>.

^{xxvii} LeRoy, Kathryn A. 2017. Transforming Organizations: One Process at a Time. CRC Press, 228 lk.

^{xxviii} LeRoy, Kathryn A. 2017. Transforming Organizations: One Process at a Time. CRC Press, 228 lk.

^{xxix} Dolinar, Darko. 2018. KPI Survey. Bank of Slovenia.

^{xxx} Megele, Claudia. 2012. Local government in 2020: challenges and opportunities. Saadaval <https://www.theguardian.com/local-government-network/2012/apr/11/local-government-2020-challenges-opportunities>.

^{xxxi} Kushlak, Elena. 2015. Actual problems of financial control of local government. MEST Journal Vol. 3 No. 2 pp. 72-78.

^{xxxii} Benedek, Maria. Tubak Szenténé, Klara. Béres, Dániel. 2014. Internal Controls in Local Governments. Public Finance Quarterly v 2014/3, 296-309.

^{xxxiii} Abdullah, R. B. (2015). Redefining internal audit performance: Impact on corporate governance. Saadaval <https://ro.ecu.edu.au/theses/1567>.

^{xxxiv} Abdullah, R. B. (2014). Redefining internal audit performance: Impact on corporate governance. Saadaval <https://ro.ecu.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=2568&context=theses>.

^{xxxv} National Oversight and Audit Commission (NOAC). 2018. Internal Audit in Local Authorities. NOAC Report No 17-July 2018. Saadaval <http://noac.ie/wp-content/uploads/2018/07/Internal-Audit-In-Local-Authorities-NOAC-Report-17.pdf>.

^{xxxvi} Tallinna Linnavalikogu 24.03.2011 määrus nr 8 Tallinna põhimääruse muutmise kohta. Saadaval https://oigusaktid.tallinn.ee/?id=3002&aktid=119960&fd=1&leht=1&q_sort=elex_akt.akt_vkp, 12.12.2018.

^{xxxvii} Tallinna põhimäärus.

Saadaval <https://oigusaktid.tallinn.ee/?id=3007&aktid=36125&fd=1#algus>.

^{xxxviii} Tallinna põhimäärus.

Saadaval <https://oigusaktid.tallinn.ee/?id=3007&aktid=36125&fd=1#algus>.

^{xxxix} Muthien, Y. 2000. Democratising the South African State: the Challenges of democratic accountability and public sector reform. In Muthien Y. et al. (eds.) Democracy and Governance Review: Mandela's Legacy 1994-1999, Pretoria: Shereno Printers.

-
- ^{xi} Olowu, D. 2003. Local Institutional and Political Structures and Processes: Recent Experiences in Africa. *Public Administration and Development*, 23(1): 41-52.
- ^{xii} Kakumba, Umar. 2008. External control systems in the enhancement of accountability in local government: The case of Uganda. Saadaval <https://repository.up.ac.za/bitstream/handle/2263/24172/Complete.pdf?sequence=10>.
- ^{xiii} Vooglaid, Ülo. 2018. Ülo Vooglaid: Ühiskond ei võrdu majandusega! Uued Uudised. Saadaval <https://uueduudised.ee/arvamus/repliik/ulo-vooglaid-uhiskond-ei-vordu-majandusega/>.
- ^{xiii} Jacka, Mike. 2018. Collecting Metrics Is Not the End Game, 13.07.2018, Internal Auditor. Saadaval <https://iaonline.theiia.org/blogs/jacka/2018/Pages/Collecting-Metrics-is-Not-the-End-Game.aspx>.
- ^{xiv} Godin, Seth. 2018. Analytics without action, 06.08.2014. Saadaval <https://seths.blog/2014/08/analytics-without-action/>.
- ^{xv} Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus (KOKS). RT I, 29.06.2018, 18. Saadaval <https://www.riigiteataja.ee/akt/1048161?leiaKehtiv>.