

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Majandusarvestuse instituut

Finantsarvestuse õppetool

Diana Tamme

**RAAMATUPIDAJATE ARVAMUS FINANTSAUDITIST NING
FINANTSAUDIITORI TEGEVUSELE SEATUD OOTUSED**

Magistritöö

Juhendaja: dotsent Margus Tinitš

Tallinn 2015

Olen koostanud töö iseseisvalt.

Töö koostamisel kasutatud kõikidele teiste autorite töödele,
olulistele seisukohtadele ja andmetele on viidatud.

Diana Tamme

Üliõpilase kood: 132322

Üliõpilase e-posti aadress: ditamme@gmail.com

Juhendaja dotsent Margus Tinitis arvamus:

Töö vastab uurimistööle esitatud nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

SISUKORD

ABSTRAKT	3
SISSEJUHATUS.....	4
1. FINANTSAUDITI TÄHTSUS.....	7
1.1. Finantsauditi tekkimine ning muutused audiitortegevuses.....	7
1.2. Audiitori kohustused ja vastutus	11
1.3. Varasemad uurimused.....	14
2. UURIMISMEETODI VALIK JA KIRJELDUS.....	18
2.1. Kasutatud uurimisstrateegia	18
2.2. Valimi moodustamine	19
2.3. Andmete kogumine	21
3. UURIMUSE TULEMUS JA ARUTELU	24
3.1. Ülevaade vastajate demograafilistest tunnustest	24
3.2. Hinnang finantsauditi praegusele toimimisele	28
3.3. Ootused finantsauditile ja nende vastavus audiitori kohustustele	42
3.4. Hüpoteeside kontrollimine ja uurimuse tulemus	49
KOKKUVÕTE.....	54
SUMMARY	57
VIIDATUD ALLIKAD.....	59
LISAD	62
Lisa 1. Ankeetküsitlus: raamatupidajate arvamus finantsauditist	62

ABSTRAKT

Finantsaudit on oluline komponent raamatupidamise aastaaruannetele kindluse andmisel. Audiitor annab kolmanda osapoolena sõltumatu hinnangu finantsandmete korrektsusele. Kuigi finantsauditi tulem on suunatud ettevõttest väljapoole, puutub audiitor töö käigus kokku nii raamatupidajate kui ka juhtkonnaga. Magistritöö eesmärk on jõuda selgusele, kuidas hindavad raamatupidajad finantsauditi vajalikkust ning sealt saadud teadmisi. Lisaks välja selgitada, millised ootused on raamatupidajatel finantsauditile ning kas need erinevad oluliselt finantsaudiitori seadusjärgsest rollist. Eesmärgini jõudmiseks on magistritöös kasutatud arvamusküsitluse meetodit, millele on vastanud 87 raamatupidajat. Tulemustest selgus, et raamatupidajad hindavad finantsauditi teenust kasulikuks ja vajalikuks protseduuriks, mis pakub nii uusi teadmisi kui ka kindlust finantsaruannete korrektsusele. Samas selgus uurimusest, et raamatupidajate ootused finantsauditile on mõnevõrra kõrgemad, kui on audiitorite seadusejärgne kohustus. Näiteks ootavad enamus vastanutest, et audiitor hoiaks neid kursis seaduse- ja standardimuudatustega, oleks abiks majandusaasta aruande ja/või selle osade koostamisel ning ettevõttele sobivate arvestuspõhimõtete välja valimisel. Tulemustest lähtudes saab väita, et raamatupidajatel on audiitorteenusele kõrgendatud ootused, mis kohati ei vasta audiitorite seaduse järgi pandud kohustustele.

Märksõnad: finantsaudit, raamatupidamine, ootuste lahknevus, audiitorite kohustused, audiitortegevus

SISSEJUHATUS

Magistritöö teema on „Raamatupidajate arvamus finantsauditist ning finantsaudiitori tegevusele seatud ootused“. Iga-aastase finantsauditi eesmärk on anda ettevõtte koostatud raamatupidamise aastaaruande kohta sõltumatu hinnang ning läbi selle luua kindlust omanikele, kreditoridele ning teistele huvipooltele. Kuigi majandusaastaaruande kinnitab juhtkond, siis suure osaga aastaaruandest teeb tööd just raamatupidaja, kes on enamasti esmane kontakt finantsaudiitori jaoks finantsauditit läbi viies ning aruande läbi vaatamisel kommentaaride jagamisel. Kuna varem ei ole uuritud raamatupidajate arvamust finantsauditist, siis on see üks põhjus, miks teema valiti.

Töö aktuaalsus kerkib esile ka praegu päevakajalise uue Euroopa Parlamendi ja Nõukogu raamatupidamisdirektiiviga 2013/34/EL, mis võeti vastu 2013. aasta juunis ning mis hakkab kehtima alates 2016. aastast. Uue raamatupidamisdirektiivi kohaselt ei pea mikro- ja väikeettevõtted koostama konsolideeritud aruandeid ning neilt ei või nõuda muude kui bilansi- ja kasumiaruande avalikustamist, mis mõlemad on sealjuures lühendatud kujul. Uue direktiivi kehtima hakkamisel langeb ettevõtete aruandluse selgus ja läbipaistvus, kuna just ettevõtete kõrge kvaliteediga ja selgelt mõistetav aruandlus on üks Eesti majanduse konkurentsieelis. Lisaks sellele, et aruandes esitatud informatsioon väheneb mikro- ja väikeettevõtete puhul tunduvalt, tõusevad ka kohustusliku auditeerimise piirmäärad, mis mõjutavad tulevikus auditeeritavate ettevõtete hulka. Seoses teema aktuaalsusega, on asjakohane välja selgitada, kuidas hindavad raamatupidajad finantsaudiitori pakutud ettepanekuid ja teadmisi aruande koostamise protsessis. Teema uurimine annab vastuse, kas raamatupidajate arvates on finantsauditi panus aruande koostamisele oluline või ei mõjuta nende arvates finantsauditi kohustuse puudumine oluliselt aruandluse standarditele vastavust ning olulisi uusi teadmisi finantsaudit enda tegevusega ei paku.

Magistritöö eesmärk on saada teada auditeeritavate ettevõtete raamatupidajate arvamus finantsauditist ning kaardistada, millised ootused on neil finantsauditile ja kas need

ootused vastavad seadusest tulenevale finantsaudiitori rollile. Töö eesmärgi täitmiseks on autor püstitanud järgmised hüpoteesid:

Hüpotees 1: raamatupidajad arvavad, et iga-aastane finantsaudit pakub uusi teadmisi, mis on abiks igapäevases raamatupidamises ning on üldiselt kasulik ja vajalik protseduur nii aastaaruande koostamise kui ka tehingute ja sündmuste korrektseks kajastamiseks;

Hüpotees 2: raamatupidajad arvavad, et finantsauditi teenus on ajas muutunud ning teenuse konsultatsioonirool on ajas vähenenud;

Hüpotees 3: eksisteerib erinevus selle vahel, mida raamatupidajad ootavad finantsauditi teenusest ning mis on tegelikkuses auditeerimisstandarditega audiitorile kohustuseks pandud;

Hüpotees 4: raamatupidajate ootus finantsaudiitorile on suurem, kui on tegelikkuses vastavalt seadustele ja standarditele määratud finantsaudiitori kohustus.

Hüpotees 5: finantsaudiitoril on oluline roll keerulisemate valdkondade kajastamise kohta raamatupidajatele nõu andmisel.

Magistritöö koosneb kolmest osast. Esimene osa annab põgusa ülevaate finantsauditi tekkimisest ja selle kujunemise ajaloost. Seejärel kirjeldab magistritöö muutusi välisaudiitori rollis ning toob välja neid muutusi põhjustanud tegurid üleilmsel tasandil. Peatükk kirjeldab audiitori rolli ja vastutust finantsaruannete auditeerimisel – selgitatakse lähemalt, milles peitub vandeaudiitori töö sisu finantsaruannete auditeerimisel, millised on tema kohustused ja vastutus. Selle taustal vaatleb autor audiitortegevuse ja vastavate normatiivaktide arengut Eestis. Lisaks keskendub see osa tööst maailmas juba koostatud akadeemilistele uuringutele ning nende tulemustele finantsauditi poolt pakutavale väärtusele.

Töö teine osa keskendub uurimismetoodika valikule ning kirjeldusele. Esmalt vaatleb peatükk mitmesuguseid uurimismeetodeid ning analüüsib nende plusse ja miinuseid et jõuda järeldusele, millist uurimismeetodit kasutada eesmärkideni jõudmisel. See osa uurib, milliste meetoditega on lähenenud sarnase sisuga töödele teised autorid ning millega põhjendavad nad meetodi valikut. Seejärel esitab magistritöö valitud uurimismeetodi ja valimi moodustamise põhimõtte ning hindab selle sobivust uurimuse läbi viimisel. Küsimustiku viib autor läbi finantsauditiga kokku puutuvate raamatupidajate seas, kes annavad läbi küsimustiku hinnangu oma tööalasele kogemusele finantsaudiitoriga. Seejärel selgitab teine peatükk andmete kogumise viisi ja kanaleid ning põhjendab nende valikut.

Kolmas osa tööst keskendub läbi viidud küsimustike tulemuste analüüsimisele, järelduste ja kokkuvõtete tegemisele. Selles peatükis võetakse kokku vastanute demograafilisi

tunnuseid ja omadusi, mis selgub küsimustiku esimese osa vastustest. Demograafiliste tulemuste kirjeldamise järel analüüsib autor raamatupidajate arvamusest finantsauditi teenuse praegusele olukorrale. Edasi on palutud raamatupidajatel anda hinnang sellele, millised ootused on neil finantsauditile. Selle osa käigus saab hinnata, kas on olemas erinevus selle vahel, mida raamatupidajad finantsauditi teenusest ootavad, mida nad tegelikult sellest saavad ning mis on audiitori kohustuseks vastavalt standarditele.

Magistritöö võib pakkuda huvi nii raamatupidajatele kui ka finantsaudiitoritele. Finantsaudiitorid saavad tööst teada, millised on raamatupidajate ootused nendele ning vastavalt sellele pöörata tähelepanu raamatupidajate ootuste juhtimisele. Raamatupidajate jaoks annab töö ülevaate finantsaudiitori kohustustest ning seeläbi suurendab teadlikkust finantsaudiitori rollist.

1. FINANTSAUDITI TÄHTSUS

1.1. Finantsauditi tekkimine ning muutused audiitortegevuses

Finantsauditi areng on tugevalt seotud raamatupidamise ja selle põhimõtete arenguga. Finantsauditi algusajaks peetakse tööstusrevolutsiooni. Sel ajal ettevõtted kasvasid, arenes tehnoloogia ning see tegi võimalikuks keskklassi arengu, kes hakkas samuti ettevõtluses tegutsema. Selleks, et kaitsta väikeinvestorite huve, hakati läbi viima finantsaudit. Enne industriaalajastut ei olnud ettevõtetes teostatav audit asjakohane, kuna ei olnud osapooli, kellele auditi tulemus oleks vajalik olnud. Enne seda teostati auditit peamiselt selleks, et kontrollida nende isikute ausust, kes tegelesid maksude kogumisega. Esimesena kajastas auditeerimiskohustust Suurbritannia õigusakt „*Joint Stock Companies Act*“ 1844. aastal. Seal oli toodud, et audiitorid peavad üle vaatama avalikult kaubeldavate ettevõtete finantsaruanded. (Florine 2013) Detailsemaks muutus seadus Kanadas, kus 1907. aastal kehtestatud „*Ontario Corporations Act*“ sätestas, et avalikult kaubeldavad ettevõtted peavad esitama auditeeritud bilansi iga aasta lõpus. Veel enam, seadus sätestas, et ainult avaldatud bilansi ja ettevõtte raamatupidamisandmetes kajastatud bilansikirjete väärtuste võrdlemine ei ole piisav, et anda välja audiitori heakskiit bilansile.

1917. aastal hakati kasutama valimipõhist testimist ning liiguti auditeerimise standardiseerimise poole. Sel ajal oli auditeerimine mõjutatud mitmesugustest kohtuotsustest, mille põhjal määrati, et auditi funktsioon on leida elemente, mis võiksid viidata finantspettustele ning tehnilistele või inimlikele eksimustele majandusaasta aruandes. (Florine 2013)

Perioodil 1920-1960 muutus jällegi auditi definitsioon ning leiti, et auditi funktsioon on keskenduda finantsaruannete usaldusväärsuse ja korrektsuse hindamisele ning mitte finantspettuste avastamisele. Sel perioodil kasvasid pärast Suurt Depressiooni ka ettevõtete suurused ning sellega seoses tehingute maht. Kuna ühes ettevõttes oli tehinguid palju, mis suurendas auditi töömahtusid, hakati kasutama valimipõhist lähenemist tõendusmaterjali

kogumisel. Auditeerimise käigus hakati hindama ettevõtete sisemist kontrollikeskkonda ning arvestati selle tulemustega auditeerimisel. Kui varem auditeeriti vaid ettevõtte füüsilisi varasid ning olemasolevaid kohustusi ja reserve, siis mitmesuguste ettevõtete (näiteks Royal Mail) auditeerimisel ilmnas, et kasumi ja kahjumi auditeerimine on samuti vajalik. 1933. aastal jõustus New Yorki börsil kaubeldavate ettevõtete kohta *Securities and Exchange Commission Act*, mille alusel kohustusid kõik börsil kauplevad ettevõtted iga-aastaselt lisama börsile enda finantsaruanded koos sertifitseeritud audiitori arvamusega. (Florine 2013)

Kui varasemalt (1840 – 1920 aastatel) oli finantsauditi eesmärk tuvastada võimalikke pettusejuhtumeid ning tuvastada pettust, siis pärast Suurt Depressiooni muutus auditeerimise eesmärk. Uueks eesmärgiks oli pakkuda kindlust ettevõtte osanikele, et juhtkonna poolt koostatud finantsaruanne kajastab õigesti ja õiglaselt ettevõtte finantsseisundit. Sellel perioodil hakati auditis rakendama ka olulisuse põhimõtet ja valimipõhist lähenemist. Olulisuse põhimõtte ja valimite kasutamine muutus igapäevaseks, kuna ettevõtted muutusid aina suuremaks ning aasta jooksul tehtavate tehingute arv suurenes hüppeliselt, seega ei olnud enam praktiline kontrollida kõiki toimunud tehinguid. Seoses valimipõhise kontrolliga hakati auditis rohkem tähelepanu pöörama ka sisemiste kontrollisüsteemide hindamisele. Kuna enam ei kontrollinud audiitorid kõiki toimunud tehinguid, siis tunnetati, et on vaja mujalt juurde saada lisakindlust, mis viis selleni, et hakati hindama ettevõtete enda sisemiste kontrollisüsteemide tõhusust. Võib öelda, et see periood oli auditi arenemisel kõige olulisema tähtsusega, kuna siis hakati kasutama ka praegusel ajal rakendatavat sisemistele kontrollisüsteemidele tuginemist, hakati hindama aruannete õigsust ja õiglasust (inglise keeles *truth and fairness*), liiguti ainuüksi bilansi kontrollimisest ka kasumiaruande kontrollimiseni ning hakati kasutama väliseid tõendusmaterjali kogumise viise ning ei tuginetud ainult pearaamatule finantsandmete kontrollimisel. (Lee *et al* 2008)

Perioodil 1960-1990 jätkasid ettevõtted kasvamist, suurel kiirusel arenes tehnoloogia ning sellest tulenevalt audiitori roll kasvas. Auditi eesmärk oli sarnaselt eelmisele perioodile kinnitada, et raamatupidamise aastaaruanne kajastab ettevõtte finantsseisundit õigesti ja õiglaselt. Üldine auditi eesmärk jäi samaks, siiski hakati järjest rohkem tuginema sisemisele kontrollisüsteemile ning varasemaga võrreldes üksikute tehingute korrektsuse kontrollile tuginemine vähenes. Kui sisemine kontrollikeskkond toimis efektiivselt ning oli hästi üles

ehitatud, siis vähenes audiitori poolt teostatava substantiivse¹ töö maht. 1980. aastatel leiti aga, et sisemisele kontrollisüsteemile tuginemine ning selle läbi kindluse saamine on aja mõttes kulukas protsess ning hakati rohkem kasutama substantiivseid analüütilisi teste, et olulisi saldosisid ja käibeid kontrollida. 1980. aastate keskel liiguti rohkem riskipõhise auditi suunas, mille käigus audiitor tegeleb rohkem nende valdkondadega, mida ta on planeerimise käigus hinnanud riskantsemaks. Selleks, et riskipõhist auditit saaks rakendada, on oluline, et audiitorid oleksid rohkem kursis ettevõtte tegevusega ning selles toimivate süsteemidega. Kuna sellel perioodil kasvasid hüppeliselt ettevõtete suurused ning nendes toimus keerulisi tehinguid, siis oli hakkasid audiitorid osutama nõustamisteenust auditiklientidele. (Lee *et al* 2008)

1990. aastatel hakkas aga jällegi auditi professioon palju muutuma. Kuna majandus jätkas kasvamist ning ettevõtted globaliseerumist, oli sellega seoses endiselt vaja ettevõtetel välist nõustamist, mida pakkusid audiitorid. Seega oli traditsiooniline finantsaudit juba väljunud oma piiridest ning tegeleti auditi käigus palju ettevõtte äririskide kaardistamisega ning nõustamisega, kuidas oleks võimalik neid riske maandada. Aastaks 2000 moodustas Ameerika Ühendriikides tegutsevate audiitorettevõtjate nõustamistasud juba suurema osa kogu müügitulust kui audititasud. Seadusloojad hakkasid kahtlema, kas audiitorfirmad säilitavad sealjuures sõltumatust, kui nende peamine sissetulek tekib hoopis auditiklientide nõustamisest. See viis kokkuvõttes majanduse mitmete finantskrahhideni, millest kuulsamad on Enroni ja WorldComiga seotud skandaal. (Lee *et al* 2008)

Audiitor on kohustatud olema oma töös sõltumatu ning läbi selle andma hinnangu ettevõtte finantsandmetele. Pärast Enroni pankrotistumist ning audiitorfirma Arthur Anderseni kokku kukkumist seati audiitorite sõltumatus kahtluse alla ning karmistati audiitorfirma ja auditeeritava vahelisi suhteid ja reguleeriti teenuseid, mida audiitorfirmad võivad auditeeritavale pakkuda. (Ardiana 2014) Andersen pakkus sel ajal Enronile lisaks sise- ja välisauditile ka mitte-auditi ja maksualast konsultatsiooni, mida loeti huvide konfliktiks. Enroni kukkumine ühest maailma edukamaist ettevõtjast pankrotti mõjutas Arthur Anderseni mainet sedavõrd, et kaotati väga suur osa klientidest ning riiklik süüdistaja võttis terve firma

¹ Substantiivsed protseduurid on auditiprotseduurid, mis on kavandatud oluliste väärkajastamiste avastamiseks väite tasandil ning mis hõlmavad detailide teste ja substantiivseid analüütilisi protseduure.

tegevuse uurimise alla. Mõne aja möödudes võtsid mitmesugused konkurendid Arthur Anderseni osadena üle ning *Big 5* audiitorühingutest jäi alles vaid praegu tuntud *Big 4* ehk suure neliku audiitorühingud. (Caines *et al* 2002) Selle sündmuse tagajärjel hakati muudatusi sisse viima audiitori kutsetegevuse regulatsioonides ning 2002. aastal võeti Ameerika Ühendriikides vastu Sarbanes-Oxley akt, mis reguleerib audiitorühingute rotatsiooni nõuet ning audiitorühingu poolt pakutavate mitte-auditi teenuste pakkumist auditeeritavatele ettevõtjatele. (Ardiana 2014)

Sarnaselt Ameerika Ühendriikidele on liikunud audiitoritegevuse reguleerimisega ka Euroopa. 17. mail 2006. aastal võeti vastu Euroopa Parlamendi ja järelevalvenõukogu direktiiv 2006/43/EÜ, mille eesmärk oli ühtlustada kohustusliku auditi nõudeid ning on määranud, et liikmesriigid peavad vastutama selle eest, et kohustuslikud auditid viiakse läbi rahvusvaheliste auditeerimisstandardite alusel, mis tahab ühtse ja järjepideva kvaliteedi Euroopa Liidus. Direktiivis on pikemalt käsitletud audiitori sõltumatuse teemat ning on öeldud, et vannutatud audiitori sõltumatust võib mõjutada näiteks auditivälise lisateenuste osutamine ning auditeeritavalt üksuselt saadud tasude suurus ja/või tasude struktuur. Vannutatud audiitor peab seega keelduma mistahes auditivälise lisateenuse osutamisest, mis ohustab nende sõltumatust ning peab seda arvesse võtma ka võrgustiku sees, kus audiitorettevõtja tegutseb. (Seletuskiri... 2009) Kuna Euroopa Liidu direktiivide rakendamine on liikmesriikidele kohustuslik, siis hakati ka Eestis vastavalt uuele direktiivile audiitoritegevuse seadust uuendama. Uus audiitoritegevuse seadus võeti vastu 2010. aastal ning see hakkas kehtima 2011. aasta raamatupidamise aastaaruannetele, seega reaalselt hakati rakendama 2012. aastal. Seadusega lisandus uue mõistena auditi kõrvale ülevaatus ning eraldi toodi välja tehingute seaduslikkuse kontroll. Lisaks viidi ka seaduse muud punktid kooskõlla Euroopa Liidu ülalpool nimetatud direktiiviga. (AudS 27.01.2010, §51, §52)

Euroopa Parlament ja nõukogu võtsid 26.06.2013 vastu uue direktiivi 2013/34/EL, millega muudetakse Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiivi 2006/43/EÜ. Direktiivi kohaselt on muudatuste eesmärk vähendada halduskoormust ja lihtsustada nõudeid peamiselt väikeste ettevõtjate jaoks ning suurendada finantsaruannete selgust ja võrreldavust. Direktiiviga väheneb oluliselt mikro- ja väikeettevõtete aruannetes avalikustatud info nõuded: kohustuslikud on kaks põhjaruannet (kasumiaruanne ja bilanss). Eesti Vabariik on vastu võetud direktiivi andnud kohtusse, kuna arvatakse, et selle jõustumise järel halveneks Eesti ettevõtete aruandluse kvaliteet, kuna aruanded ei oleks enam nii läbipaistvad kui varem, mida

on ühtlasi peetud Eesti konkurentsieeliseks teiste riikide ees. Eesti puhul ei vähendaks see oluliselt halduskoormust, kuna e-aruandlusega on ettevõtetele majandusaastaruannete haldus tehtud niigi mugavaks, lisaks kasutavad neid aruandeid ka teised riigiasutused ja pangad, seega uue direktiivi jõustumisel oleksid nad sunnitud vajalikku informatsiooni küsima väljastpoolt e-aruandluse keskkonda. Mikro- ja väikeettevõtete osakaal on Eestis väga suur ning enam kui poole majandusest moodustava sektori aruandluse drastiline vähendamine võib mõjuda negatiivselt majanduskeskkonna usaldusväärsusele ja krediidikulukusele. (Vilu 2014)

Seoses maailma majanduses toimunud muutuste ja skandaalidega, on audiitortegevuse regulatsioone muudetud ka Eestis. Kuna 2010. aastal vastu võetud Audiitortegevuse seadus mõjutas oluliselt audiitortegevuse turgu ning seadis varasemast olulisemalt rangemad piirangud audiitorite sõltumatusele, sh mitte auditaalaste teenuste pakkumisele, siis on magistr töö käigus uuritud, kas raamarupidajad tunnevad, et uus audiitortegevuse seadus on mõjutanud audiitorite pakutavat konsultatsioonirolli. Lähemalt vt tulemusi töö viimases peatükis.

1.2. Audiitori kohustused ja vastutus

Äriühingu üldjuhtimise ja valitsemise järel on just audiitortegevus üks peamine vahend, mille abil saavutada finantsstabiilsus ettevõttes. Auditi läbimine vähendab väärkajastamise ohtu ja seega ka potentsiaalseid kulusid, mida peaksid pankroti korral kandma ettevõtte osanikud, kreditorid ning ka ühiskond tervikuna. Turu ja ettevõtete usaldusväärsuse tagamisel on määrav tähtsus just auditiil. (Ojamaa 2010) Eestis reguleerib audiitortegevust Audiitortegevuse seadus, Audiitorkogu põhikiri, mitmesugused Audiitorkogu üldkoosoleku otsused ning Audiitorkogu korrad. Lisaks on audiitorite kutsetegevuse rahvusvaheliselt üldtunnustatud normid ja tavad sätestatud Rahvusvahelise Arvestusekspertide Föderatsiooni (IFAC'i) standardites, mille järgmine on kohustuslikuks tehtud vastavalt Audiitortegevuse seadusele. (Regulatsioonid...) Eestis tegutsevad vandeaudiitorid, kes täidavad seaduses sätestatud vandeaudiitori kutsetegevusalaseid ülesandeid, peavad oma töös tuginema Euroopa Komisjoni üle võetud ja määrusega kehtestatud rahvusvahelistele standarditele ehk ISA'dele (ISA - *International Standards on Auditing*) (AudS 27.01.2010, § 46).

Audiitortegevus ei oma Eestis väga pikka ajalugu ning seetõttu ei ole ühiskonnas välja kujunenud ka ühtset arusaamist audiitori kutsetegevusest ega tema positsioonist ühiskonnas

(Ruut 2012). Vastavalt Rahvusvaheliste Auditeerimisstandarditele on auditi eesmärgiks tõsta finantsaruannete usaldatavuse taset selle ettenähtud kasutajate jaoks. Usaldatavuse taseme tõstmine saavutatakse audiitori poolt arvamuse avaldamisega selle kohta, kas finantsaruanded on koostatud kõikides olulistest osades vastavalt kasutatavale finantsaruandluse raamistikule. Audiitorilt nõutakse põhjendatud kindluse omandamist selle kohta, kas finantsaruanded tervikuna on vabad kas pettusest või veast tingitud olulisest väärkajastamisest. (ISA 200)

Nii pettuse kui vea tulemusena võib majandusaastaaruandes esineda väärkajastamisi, kuid peamiseks pettust ja viga eristavaks teguriks on see, kas tegu on tahtlik või tahtmatu. Vead võivad tekkida näiteks finantsaruande aluseks olevate andmete kogumisest ja töötlemisest, raamatupidamislike hinnangute rakendamisel faktide väärtõlgemisest ning arvestuspõhimõtete väärast rakendamisest. Pettus viitab aga tahtlikule tegevusele ühe või mitme isiku poolt eesmärgiga manipuleerida finantsaruandlusega või omandada vara seadusevastaselt. (Bunger et al 2009)

Põhjendatud kindluseks loetakse kindluse kõrget taset, mille alusel saab väita, et raamatupidamise aastaaruanne kajastab olulises osas ettevõtte finantsseisu õigesti ja õiglaselt. Kindluse kõrge tase saavutatakse siis, kui audiitor on kogunud piisavalt asjakohast auditi tõendusmaterjali auditi riski vähendamiseks aktsepteeritavalt madala tasemeni. Siiski ei ole põhjendatud kindluse tase absoluutne ning oluliseks peetakse väärkajastamisi siis, kui võib eeldada, et need võivad kas eraldi või koos mõjutada kasutajate poolt nende finantsaruannete põhjal tehtud majandusotsuseid. Kuna audiitori arvamus puudutab finantsaruandeid tervikuna, siis ei vastuta audiitor selliste väärkajastamiste eest, mis ei ole finantsaruande kui terviku jaoks olulised. (ISA 200) Seega vastutab audiitor ainult olulisele osale kindluse andmise eest ning audiitori töö eesmärk ei ole tuvastada kõikvõimalikke vigu ja neid juhtkonnale raporteerida, vaid tegutsetakse planeerimise faasis määratud olulisuse piirides.

Kuigi audiitorilt nõutakse põhjendatud kindluse andmist finantsaruande üle kõrgel tasemel, siis on audiitori võimel hankida piisavad auditi tõendusmaterjali praktilised ja õiguslikud piirangud. Näiteks on võimalik, et juhtkond ja teised isikud ei esita tahtlikult või tahtmatult kogu informatsiooni, mis on vajalik finantsaruande koostamiseks, et tekiks õige ja õiglane pilt ettevõtte finantsseisust. Võib juhtuda, et auditiprotseduurid on ebaefektiivsed tahtliku väärkajastamise avastamiseks, kuna pettus võib hõlmata keerulisi ja hoolikalt koostatud skeeme ning audiitorilt ei oodata dokumentide ehtsuse tõestamise eksperdi rolli.

Kuna on olemas mitmeid olemuslikke piiranguid auditi läbiviimisel, siis ei pruugi audit tuvastada mõningaid olulisi väärkajastamisi finantsaruannetes ning nende hilisem tuvastamine ei näita kooskõlas ISAdega läbiviidud auditi ebaõnnestumist. (ISA 200, 23)

Selleks, et audiitor saaks hinnata veast või pettusest tulenevat väärkajastamist, on oluline audiitoril hinnata olulisemaid riske läbi majandusüksusest ja selle keskkonnast arusaamise. Majandusüksuse keskkonna üheks osaks on selle sisekontroll. Vastavalt ISA 315-le peab audiitor omandama arusaamise kontrollikeskkonnast. Selle käigus peab audiitor hindama, kas juhtkond on ise nende isikute järelevaldamise all, kelle ülesandeks on valitsemine ning on loonud ja säilitanud aususe ja eetilise käitumise kultuuri. Audiitor peab auditi käigus koguma tõendusmaterjali kontrollikeskkonna elementide kohta. Majandusüksuse sisekontrolli mõningatel elementidel on läbiv mõju olulise väärkajastamise riski hindamisel ning audiitor peab omandama arusaamise auditi seisukohast relevantsest sisekontrollist. Auditi seisukohast relevantsest kontrollimehhanismidest arusaamise omandamisel peab audiitor lisaks hindama nende mehhanismide ülesehitust ja määrama kindlaks, kas neid on ka rakendatud. Selleks peab audiitor läbi viima majandusüksuse personalilt järelepärimisi ning läbi viima protseduure, et veenduda kontrollimehhanismi rakendamises. (ISA 315) Seega on audiitoril kohustus hinnata, kas finantsaruandluse seisukohalt relevantset sisemised kontrollimehhanismid on majandusüksuse poolt rakendatud.

Auditi läbi viimise tulemusena on audiitoril kohustus tuvastatud sisekontrolli puudustest teavitada isikuid, kelle ülesandeks on valitsemine, ning juhtkonda. Audiitor peab eelnevalt hindama, kas leitud puudused on olulised ning piisava tähtsusega, et nõuaksid parendamist ning vähendaksid tulevikus olulist väärkajastamise riski. Audiitor peab lisama kirjalikku infovahetusse märkimisväärsete sisemise kontrollikeskkonna puuduste kohta puuduse kirjelduse ja nende potentsiaalsete mõjude selgituse ning piisava info, mis võimaldab juhtkonnal ja nõukogul mõista puuduste sisu. Samas peab audiitor märkima, et audit hõlmas finantsaruannete koostamiseks vajaliku sisemise kontrollikeskkonna arvesse võtmist, et töötada välja nendes tingimustes asjakohased auditiprotseduurid, kuid ei avalda arvamust sisemise kontrollikeskkonna tulemuslikkuse kohta. (ISA 265) Seega ei tee audit töö käigus parandusettepanekuid sisemiste kontrollimehhanismide parendamise kohta, vaid informeerib juhtkonda ja inimesi, kes on vastutavad majandusüksuse valitsemise eest, olulistest puudustest, mis võivad mõju avaldada finantsaruannete korrektsusele.

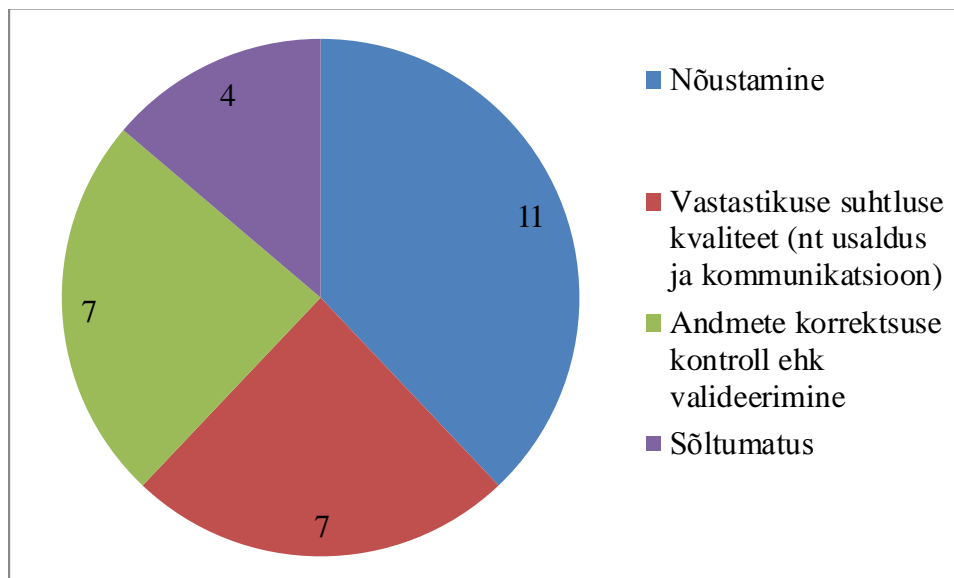
ISA 265 märgib, et sisekontrolli puuduse märkimisväärsus ei sõltu ainult sellest, kas väärkajastamine on tegelikult esinenud. Tuleb arvesse võtta ka seda, millise tõenäosusega võib väärkajastamine esineda ning millises suurusjärgus. Seega märkimisväärsed puudused sisekontrollimehhanismides võivad esineda ka siis, kui auditi käigus ei ole sellest tulenevaid väärkajastamisi tuvastatud. (ISA 265)

Audiitori kohustus on töö käigus veenduda, et raamatupidamise aastaaruanne kajastab ettevõtte finantsseisu õigesti ja õiglaselt. Audiitor peab veenduma oluliste tehingute ja sündmuste korrektse kajastamises ning sisemine kontrollisüsteem on piisav ja asjakohane, et maandada pettusest ja vigadest tuleneda võivat väärkajastamise riski. Ülalpool kirjeldatud audiitori kohustustest lähtuvalt on koostatud magistritöö küsimustik ning on võrreldud saadud tulemusi standardinõuetega.

1.3. Varasemad uurimused

Finantsauditi väärtusest erinevatele osapooltele on kirjutatud mitmesuguseid uuringuid. Fontaine, Letaifa ja Herda (2013) on oma uuringus keskendunud sellele, mis väärtust tajuvad auditikliendid finantsauditist ning mis on peamine põhjus, miks vahetatakse tihti teenusepakkujaid. Tulemuseni jõudmiseks intervjueriti 20 finantsinimest, kelle hulgas olid ettevõtete finantsjuhid, kontrollid ning siseauditi üksuse juhid. Kuigi uuringu alguses eeldati, et peamiseks põhjuseks, miks ettevõtted vahetavad audiitoreid, on audititasu, siis tegelikkuses tõid peamise põhjusena selle välja vaid 20% intervjueritavatest. Samas oldi nõus maksma kõrgemat hinda, kui tunti, et audiitor annab omalt poolt pakutud teadmistega väärtust ka ettevõttele (näiteks aitab ettevõtet uute arvestuspõhimõtete rakendamisel tekkinud küsimustega). Ühe põhjusena, miks vahetatakse tihti audiitoreid, tõid intervjueritavad välja ka audiitorite teadmiste puudlikkuse kliendi ärist. Audititiimi teadmiste puudumine tähendab ettevõtte jaoks lisanduvat ajakulu, et selgitada, kuidas protsessid toimivad, ning see ei anna ettevõttele väärtust, vaid kulutab pigem aega. Kõige rohkem toodi audiitori vahetamise põhjusena välja ettevõtte ja finantsaudiitorite vahelist suhtlust. Näiteks märgiti, et soovitakse audiitorilt saada olulistest küsimustes konsultatsiooni ning abi keerulisemate tehingute kajastamisel. (Fontaine *et al* 2013)

Samas uuringus püüti leida vastus küsimusele, kuidas pakub finantsaudit väärtust ettevõtte finantsjuhtidele. Küsimus esitati intervjuu käigus 20 finantsjuhile ning saadud vastuseid illustreerib joonis 1.



Joonis 1. Tegevused, millega pakub finantsaudit väärtust ettevõtte finantsjuhtidele²

Allikas: (Autori koostatud joonis Fontaine *et al* 2013 uuringu põhjal²)

Esimese asjana toovad finantsjuhid väärtuse loomisena välja finantsauditi poolset nõustamist. Kliendid soovivad, et audit läheks kaugemale finantsauditi piiridest ning pakuksid lisaks rohkem ärialast nõu. (Fontaine *et al* 2013) Kuigi kliendid ootavad finantsauditilt väärtuse loomist läbi nõustamise, siis on audiitortegevuse regulatsioonid pärast mitmete finantsskandaalide toimumist selgelt piiranud finantsauditi võimalust pakkuda konsultatsiooni, nagu selgus ka esimeses alapeatükis. Nõustamine võib seada ohtu sõltumatuse, kuna hiljem justkui auditeeritakse neid süsteeme ja tehinguid, mida on aidatud luua ja kajastada.

Samas on leidnud Knechel (2007), et kuigi konsultatsioonirolli vähendamine finantsauditis on paratamatu, on siiski ka auditi käigus oluline hinnata ettevõtte äririske ja protsesside toimimist, et vähendada finantsandmetes vigade tekkimise riski. Knechel (2007) rõhutab, et kuigi lisandväärtust loov audit („value-added“ audit) ei ole seoses muutunud regulatsioonidega enam nii palju kasutatav, siis võib finantsaudit olla siiski kliendi jaoks

² Vastajaid oli 20, kuid osa vastajatest valisid nelja erineva variandi vahel mitu varianti.

väärtust loov, kui auditi käigus hinnata peamiste äriprotsesside, mis mõjutavad finantsandmeid, toimimist ning struktuuri.

Teise tähtsa väärtust loova komponendina töid finantsjuhid välja vastastikuse suhtluse ja kommunikatsiooni. Kuna auditi puhul on tegemist pakutava teenusega, mille tulem on audiitori järeldusotsus finantsaruande kohta, siis on protsessi meeldivaks muutmisel väga oluline inimeste vaheline suhtlus. Suhtluse juures toodi ühe olulise aspektina välja audiitori kättesaadavus. Finantsjuhile on oluline tunda, et audiitor on tema jaoks olemas ja küsimuste korral kättesaadav ning lisaks sellele tunneb ka aeg-ajalt huvi, kuidas ettevõttel tegevusega läheb ning kas vahepealsel perioodil on tekkinud probleeme või küsimusi, milles oleks audiitori abi vaja. (Fontaine *et al* 2013)

Kahekümnest finantsjuhust seitse töid auditi väärtusena välja andmete korrektsuse kontrolli ehk finantsnumbrite valideerimise. Kuna finantsjuht tunneb ennast vastutavana selle eest, et aruanne ning raamatupidamine üldiselt oleks korrektne ning vastaks kehtivatele standarditele, siis tunnevad finantsjuhid abi sellest, et keegi nende tööd üle vaatab ning vajadusel parandusettepanekuid esitab. Oluliste teemade ja tehingute arutamine audiitoriga annab finantsjuhile väljastpoolt kindlust, et nende kajastamine on korrektne. (Fontaine *et al* 2013) Seega tunnetavad 35% intervjuueeritavatest, et audiitori seadusjärgne roll annab ka neile protsessi käigus väärtust juurde ning suurendab kindlustunnet.

Eelpool kirjeldatud uuring viitab sellele, et on erinevus selle vahel, mida audiitorid peavad tegema ning mida kliendid ootavad audiitorilt. Mitmed autorid on teemat põhjalikumalt uurinud ning viidanud, et eksisteerib ootuste lõhe (*expectation gap*) ehk erinevus audiitorite tehtud töö ning neile pandud ootuste vahel. Koh ja Woo (1998) tegid kokkuvõtte mitmesugustest uuringutest, mis on käsitletud auditi ootuste lahknevust. Tööst selgus, et uuringud kinnitavad auditi ootuste lahknevust. Teised osapooled ootavad finantsauditist ja audiitoritelt üldiselt rohkem, kui on audiitorite seadusjärgne roll. (Koh *et al* 1998) Näiteks uurisid Epstein ja Geiger (1994) investorite arvamust sellest, millist kindlust peaks audiitor pakkuma nende arvates seoses vigade ja võimaliku pettusega finantsaruannetes. Uuringu tulemus näitas, et investorid soovivad audiitori tööst saada väga suurt kindlust ning esineb ootuste erinevus selle vahel, missugust kindlust audiitor oma tööga pakub. Kokkuvõttes selgus antud uuringust, et investorite ootus infole, mida peaks sisaldama audiitorotsus, erines sellest, mida tegelikult audiitor oma järeldusotsuses välja toob. (Epstein *et al* 1994)

Ettevõtte finantsjuhtide ja auditikomiteede arvamust finantsauditist on uurinud intervjuude abil ka Deumes *et al* 2010. Uuringust selgus, et finantsjuhid ootavad, et audiitorid hindaksid ettevõtte finantsandmete korrektsust ning avaldaksid arvamust kriitiliste ja keerulisemate tehingute kajastamise kohta. Samas auditikomitee ootab, et finantsaudit hindaks sisemiste kontrollisüsteemide toimimist ning annaks nõu ettevõtte riskijuhtimise valdkonnale, kuidas võiks parandada või täiustada sisemisi kontrollisüsteeme. Uuringust selgus ka, et eksisteerib erinevus selle vahel, mida audiitorilt oodatakse ning mis on seaduste ja standarditega tema kohustuseks pandud. Samas uuringus jõuti järeldusele, et finantsaudit on finantsjuhtide ja auditikomitee liikmete arvates kasulik allikas, kust saadakse uusi teadmisi ning kindlust, et ettevõtte sees vastu võetud finantsarvestuse alased otsused on korrektsetl kajastatud. Kokkuvõttes pidid antud uurimuse küsitlavad hindama finantsaudiitorist saadavat väärtust 10-palli skaalal, kus 1 tähistas väärtuse puudumist ning 10 kõrget saadavat väärtust. Küsitluse tulemusena hindasid 30 vastanut finantsauditi väärtuseks keskmiselt 7.3 punkti, mis näitab, et küsitlavad tunnetavad finantsauditist saadavat positiivset väärtust ning leiavad et finantsaudit vastab olulises osas nende ootustele. (Deumes *et al* 2010) Samas eksisteerib teatav vahe selles, mida audiitorilt oodatakse ja mida tegelikult finantsauditi teenusest saadakse ning mis vastavalt seadustele ja standarditele on finantsaudiitori kohustus.

Viidatud uurimused näitavad, et ootuste erinevus finantsauditi vallas on mitmel pool maailmas olemas. Magistritöö püüab selgitada välja, kas selline ootuste erinevus eksisteerib ka Eestis raamatupidajate ja finantsauditi läbiviijate kohustuste vahel.

2. UURIMISMEETODI VALIK JA KIRJELDUS

2.1. Kasutatud uurimisstrateegia

Uurimuse läbi viimiseks ning eesmärkideni jõudmiseks on võimalik kasutada kas kvalitatiivseid või kvantitatiivseid meetodeid või nende kombinatsioone. Kvalitatiivsete uurimismeetodite käigus uuritakse ning saadakse aru, mida uurimise all olev sihtgrupp arvab mingist teatud uurimisprobleemist. Kvantitatiivsete uurimismeetoditega uuritakse erinevate muutujate vahelisi seoseid. Tavaliselt on muutujad esitatud numbrilisel kujul ning seoste leidmiseks kasutatakse statistilisi protseduure. Tihti kasutatakse uurimustes ka kahe eelpool toodud meetodi segu, mille puhul uuringu käigus kogutakse nii kvalitatiivseid kui ka kvantitatiivseid andmeid ning analüüsitakse neid erinevate meetoditega. (Creswell 2014, 4) Magistritöö eesmärk on aru saada, mida arvavad raamatupidajad finantsauditi pakutavast teenusest ning millised ootused on raamatupidajatel finantsauditi tööle. Lisaks hindab magistritöö, kas raamatupidajate ootused finantsaudiitorite tööle vastavad ka standardist tulenevate nõudmistega, mida finantsaudiitor täitma peab. Keeruline on konkreetset piiri tõmmata kvalitatiivse ja kvantitatiivse uurimismeetodi vahel, kuna ühe uurimusega võib kasutada nii kvantitatiivsest kui ka kvalitatiivsest uurimismeetodist osasid. Samas on uuringus ka kvalitatiivse uurimismeetodi sugemeid, kuna erinevate väidete puhul on jäetud võimalus vastajal kirjutada vabas vormis kommentaar, mis annab paremini edasi küsitletava mõtteid antud küsimuses.

Traditsiooniliselt kasutatakse kolme uurimisstrateegiat: katseline uurimus, ülevaateuurimus ja juhtumiuurimus (Hirsjärvi *et al* 2007). Raamatupidajate arvamuse uurimiseks on kõige asjakohasem kasutada ülevaateuurimust, mille puhul kogutakse inimeste rühmalt andmeid standardiseeritud viisil. Selle käigus koostatakse teatud inimeste rühmast valim, kogutakse nendelt andmeid tavaliselt struktureeritud viisil näiteks läbi küsimustike või struktureeritud intervjuude. Pärast seda püütakse kogutud materjali abil kirjeldada, võrrelda ja seletada nähtusi. (Hirsjärvi *et al* 2007)

Magistritöö esimeses peatükis kirjeldatud Fontaine *et al* (2013) uurimus kasutas intervjuu meetodit, mille käigus küsitles 20 ettevõtte finantstöötajat, et saada teada, mis põhjustel vahetavad kliendid audiitorit ning mida täpsemalt finantsauditi teenusest oodatakse. Need autorid, kes on uurinud magistritöös käsitletud teemat, kasutavad selliste uurimuste käigus küsitluse meetodit, mille käigus soovitakse teada saada, kas ootuste lõhe (i.k. *expectation gap*) eksisteerib ning millises valdkonnas see konkreetselt probleemiks on. Läbi viidud empiirilised uuringud on jõudnud tulemuseni, et ootuste lõhe auditi seadusjärgse rolli ja mitmesuguste huvigruppide ootuste vahel eksisteerib ning see mõjutab negatiivselt auditeerimise professiooni. (Tanko 2014) Autor leiab, et kõige otstarbekam on läbi viia samuti arvamusküsitlus ning selle tulemusi analüüsides jõuda eesmärkideni.

Küsitlusuurimuste eeliseks intervjuude ees on, et nende abil on võimalik koguda suurt andmestikku. Sellega võib haarata palju inimesi ning esitada neile rohkelt küsimusi. Veel on küsitlusmeetod tõhus, kuna uurija ei pea isiklikult kõigi vastajatega kontakti astuma ja see säästab uurija aega. Vastuste analüüsimine on lihtsam, kuna küsimustik on struktureeritud ning vastused on ette antud konkreetsete vastusevariantidena. Küsitlusel on ka oma puudused – nimelt peab Hirsjärvi (2007) sellisel viisil kogutud andmeid pinnapealseks, kuna ei ole võimalik kindlaks teha, kas vastaja on küsimusest korrektselt aru saanud, kui tõsiselt vastamise suhtutakse ning kas vastajal on piisav kogemus küsitletavas valdkonnas. (Hirsjärvi 2007) Töö autor on teadlik uurimismeetodi puudustest, kuid leiab, et eesmärgini jõudmiseks kaaluvad küsitluse eelised üles selle puudused. Magistritöös kasutatud arvamusküsitluse levitamisel on rõhutatud, et vastaksid vaid need raamatupidajad, kes puutuvad oma töö käigus kokku ka finantsaudiitoriga. See vähendab võimalust, et vastavad isikud, kellel selles valdkonnas kogemus puudub.

2.2. Valimi moodustamine

Kvantitatiivsetes uurimustes kasutatakse nii tõenäosuslikke kui ka mittetõenäosuslikke valimeid olenevalt uurimuse eesmärgist ja uuritava populatsiooni iseärasusest. Tõenäosusliku valimimeetodi puhul on oluline igal osal üldvalimist oleks samasugune tõenäosus valimisse sattumiseks, et kindlustada populatsiooni esindav valim. Seevastu mittetõenäosuslikke valimeid kasutatakse pigem sotsiaalteaduslikes uurimustes, kus tuleb uurida varjatud või

raskesti kättesaadavaid elanikkonna gruppe, mille suurus pole täpselt teada. Sellest tulenevalt ei ole võimalik populatsiooni suurust ette määrata ning tuleb kasutada mittetõenäosusliku valimi moodustamise meetodeid. (Valimi koostamise...)

Magistritöö sihtgrupp on raamatupidajad, kes puutuvad töö käigus kokku finantsaudiitoriga. Üldkogumi suurust on keeruline selgitada, kuna puudub register raamatupidajatest, kes töötavad üksustes, keda auditeeritakse. Seetõttu on töös kasutatud mittetõenäosuslikku valimit. Mittetõenäosusliku valimi kasutamist sotsiaalteaduslikes uuringutes on soovitanud ka muud autorid (nt Gobo 2004, 405-427) ning seda põhjusel, et kogu populatsiooni defineerimise ja arvulise kindlaksmääramisega on seotud teatud piirangud.

Mittetõenäosuslikke valimi liike on mitmeid: mugavusvalim, ettekavatsetud valim, kvootvalim ja lumepallivalim. Mugavusvalimi puhul toimub liikmete valimine uurija jaoks n.ö mugavalt kergesti kättesaadavatest huvialustest. Lähtutakse lihtsa kättesaadavuse, leitavuse või uuritavate koostöövalmiduse põhimõttest. Ettekavatsetud valimi puhul valib liikmed valimisse uurija, lähtudes oma teadmistest, kogemustest ja eriteadmistest mõne grupi kohta. Populatsioonist püütakse leida kõige tüüpilisemaid esindajaid. Kvootvalim on soovitava struktuuriga valim, mis koostatakse taustandmete (näiteks vanus, sugu, elukoht, rahvus, haridus jne) põhjal nii, et määratakse kvoodid, kui palju objekte tuleb vaadeldavatest tunnusrühmadest valida. Lumepallimeetodi kohaselt tuleb ära kasutada inimestevahelisi sidemeid ning iga vastaja annab küsimustiku edasi sama populatsiooni esindajale. (Valimi koostamise...). Magistritöö valim on koostatud järgides peamiselt ettekavatsetud valimi põhimõtteid, kus autor levitab küsimustikku vastavalt oma teadmistele ja kogemustele. Täpsemalt on küsimustiku levitamise põhimõtteid kirjeldatud alapeatükis 2.3.

Mittetõenäosusliku valimi puhul on probleemiks see, et kuna valim ei ole moodustatud tervest populatsioonist ühesuguse tõenäosusega, siis ei ole võimalik tulemuste puhul teha üldistusi kogu populatsiooni kohta. Nimetatud probleemi kohta on näiteks Strauss ja Corbin (1990, 191) leidnud, et sellise uurimuse eesmärgiks ei olegi tervele populatsioonile tulemusi laiendada, vaid võtta kokku, millised tulemused eksisteerivad uurimuses toodud situatsioonides ja tingimustel. Seega ei püüa ka antud uurimus laiendada tulemusi tervele populatsioonile, vaid näitab seda, millist suhtumist on olemas raamatupidajate seas seoses finantsaudiitori tööga.

2.3. Andmete kogumine

Küsimustikku levitas autor raamatupidajaid koondava portaali rmp.ee uudisvoos. Veel sellele saatis autor küsimustiku kõikide avaliku huvi üksuste avalikele elektronpostiaadressidele palvega edastada kiri raamatupidamisosakonnale. Otsekontakti avaliku huvi üksustega pidas autor vajalikuks, kuna see suurendab vastajate hulka ja seega ka saadud vastuste usaldusväärsust ja esinduslikkust. Avaliku huvi üksuste nimekirjade leidmiseks kasutas autor Audiitortegevuse portaali registrit, mille abil sai tuvastada need audiitorettevõtjad, kellel on kehtiv leping avaliku huvi üksuse auditeerimisel. Selliseid audiitorettevõtjaid oli 14. Avaliku huvi üksuste nimekirjad on saadud registrist leitud audiitorühingute iga-aastastest läbipaistvusaruannetest, kus on toodud kõik avaliku huvi üksused, keda audiitorühing aruandeperioodil auditeerinud on (Audiitorettevõtjate...). Kokku oli läbipaistvusaruannetes toodud avaliku huvi üksuseid 199. Kuna avalikult ei ole saadaval teiste auditeeritud ettevõtete nimekirju, siis ei olnud võimalik otsekontakti nendega saavutada ning nendeni jõudmiseks kasutati raamatupidajaid koondava portaali rmp.ee uudisevoogu. On raske välja selgitada, mitu raamatupidajat töötab avaliku huvi üksuses, seega on keeruline hinnata konkreetset raamatupidajate arvu, kellele otsepöördumine esitati e-posti.

Küsitlus toimus e-küsitlusena ning vastata sai keskkonnas ankeet.ee, mis pakub tasulist küsitluse läbiviimise teenust. Kanali valikul osutus oluliseks teguriks see, et portaal oleks ettevõtete sisevõrgu kaudu ligipääsetav – näiteks tasuta Google Formsil põhinev küsitluskeskkond ei ole läbi mitmete ettevõtete turvapiirangute tõttu kättesaadav. Lisaks on valitud keskkonnas võimalik vastuste kohta genereerida mitmesuguseid raporteid ning kokkuvõtteid ning saada kõikehõlmav tulemuste väljavõte mugaval Exceli kujul, et andmeanalüüsi teostada.

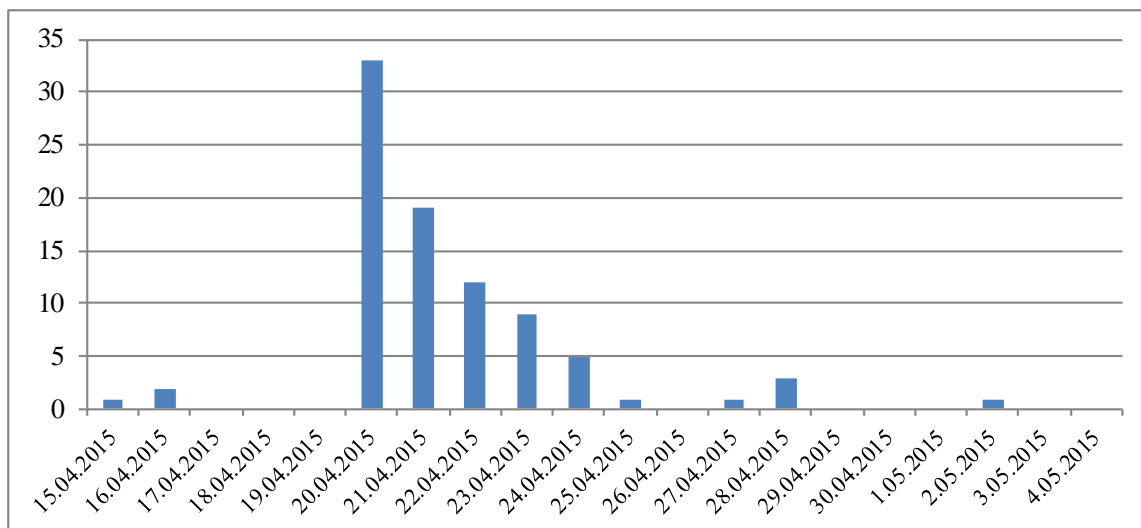
Küsitlus oli tinglikult jagatud kahte ossa. Esimeses osas kaardistatakse vastaja nn demograafilised tunnused ning mis annab ülevaate sellest, kui pikk on vastajal kogemus nii raamatupidajana kui ka finantsaudiitoriga kokku puutumisel ning millise valdkonna ja suurusega ettevõttes raamatupidaja tegutseb. Teises osas kogutakse raamatupidajate hinnanguid esmalt selle kohta, mida arvatakse praegusest finantsauditi teenusest ning kas ja kuidas on finantsaudit kasulik raamatupidajale. Teiseks püüab küsitlus leida vastuse sellele, mida ootavad raamatupidajad finantsauditist ning kas ootused vastavad finantsaudiitori seadusjärgsele kohustusele. Küsimustiku teine osa uurib, millistest kanalitest otsivad

raamatupidajad esmalt abi küsimuste tekkimisel ning milliseid valdkondi puudutavate probleemidega pöörduvad nad kõige tihemini finantsaudiitori poole. Täpne küsitluse ülesehitus on toodud lisa 1.

Küsimustes, mille abil koguti raamatupidajate hinnanguid, on esitatud väide konkreetse hinnangu kohta ning paluti raamatupidajatel küsimustele vastata Likerti skaalas. Likerti skaalat kasutatakse tihti selleks, et uurida huvigruppide arvamust mingist teatud probleemist. Tegemist on viie palli skaalaga, mis liigub variandist „ei ole nõus“ kuni „täiesti nõus“ variandini, hõlmates seejuures ka neutraalset „ei oska öelda“ varianti. (Boone *et al* 2012) Neutraalse vastuse olemasolu antud küsimustikus on oluline, kuna see jätab vastajale võimaluse avaldada oma seisukohta ka siis, kui ei osata mingit konkreetset väidet hinnata või puudub piisav kokkupuude antud teemaga.

Küsimustiku koostamisel ning väidete kirjapanemisel on lähtutud audiitoritele normaktidega kehtestatud kohustustest (kirjeldatud töö esimeses peatükis). Raamatupidajate teadlikkuse ja arvamuse kohta informatsiooni saamiseks on küsimustikku lisatud ka väiteid ülesannete kohta, mis seadusjärgselt ei kuulu audiitori kohustuste hulka, näiteks arvestuspõhimõtete valikul abistamine, sisemise kontrollikeskkonna arendusettepanekute tegemine ning maksuarvestuse kontroll sellise detailsusega, et maksuhaldur ettevõttes maksurevisjoni läbi viies vigu ei tuvastaks.

Küsitlus oli raamatupidajatele vastamiseks kättesaadav perioodil 16. aprill – 05. mai 2015 ning vastuseid laekus kokku 87 raamatupidajalt. Suurem osa vastuseid laekus esimestel päevadel, mil toimus küsitluse aktiivne levitamine läbi eelpool nimetatud kanalite. Vastuste laekumisest päevade lõikes annab ülevaate joonis 2.



Joonis 2. Küsitlusele vastajate arv päevade lõikes vastamise perioodil

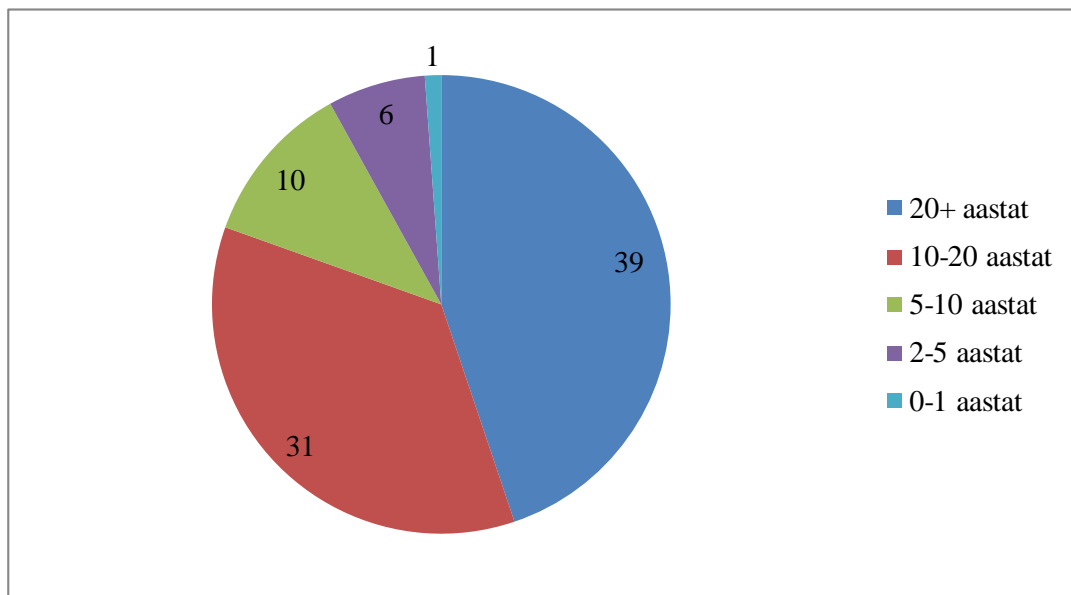
Allikas: (Autori koostatud joonis läbiviidud küsitluse põhjal)

Jooniselt on näha, et viimastel päevadel ei lisandunud olulisi vastuseid ankeetküsitlusele, seega võib pidada vastamiseks mõeldud ajaperioodi piisavaks, mille jooksul kõik huvilised said oma vastused edastada. Vastuste hüppeline kasv 20.04.2015 oli tingitud sellest, et siis avaldati küsimustik rmp.ee portaalis uudisnupukesena ning saadeti välja kirjad avaliku huvi üksuste avalikele e-postiaadressidele.

3. UURIMUSE TULEMUS JA ARUTELU

3.1. Ülevaade vastajate demograafilistest tunnustest

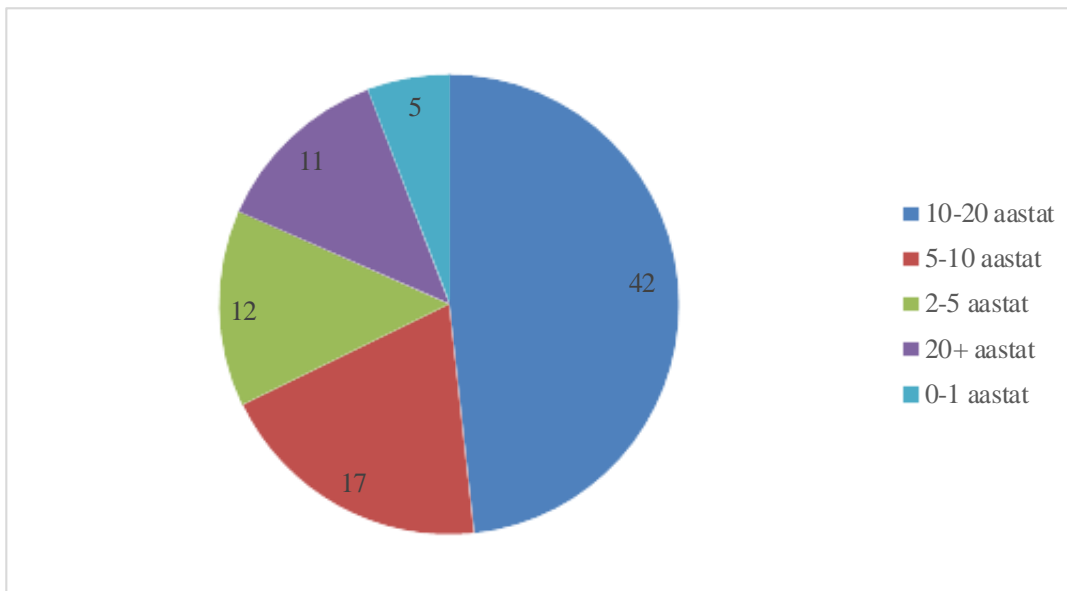
Küsimustiku esimeses osas selgitati välja vastaja tööalane taust ning finantsaudiitoriga kokku puutumise kogemus. Esmalt soovis autor teada, kui kaua on vastajal olnud kogemust raamatupidamise vallas, et teha kindlaks, kuivõrd kogenute vastajatega on tegu. Selgus, et 80,5% küsitlusele vastajatest (ehk 70 raamatupidajat) omavad kogemust raamatupidajana üle 10 aasta, neist 39 inimest üle 20 aasta. Täpsemast jaotusest annab ülevaate joonis 3.



Joonis 3. Vastajate kogemus raamatupidaja ametis.

Allikas: (Autori koostatud joonis läbiviidud küsitluse põhjal)

Lisaks pikale kogemusele raamatupidamisametis, on suurel osal vastajatest pikaajaline kogemus ka finantsaudiitoriga kokku puutumisel. Täpsemat tulemust illustreerib joonis 4.



Joonis 4. Vastajate kogemus raamatupidaja ametis.

Allikas: (Autori arvutused läbiviidud küsitluse alusel)

Pikaajaline kogemus nii raamatupidajana kui ka finantsaudiitoriga kokku puutumisel suurendab vastuste usaldusväärset ja kvaliteeti, kuna oma hinnangu finantsauditi toimimisele ja ootustele annavad inimesed, kes on pika tööaja jooksul juba jõudnud kujundada arusaama sellest, mida finantsaudiitor oma töö käigus vaatab ning mida tema tööst oodatakse. Ülaltoodust võib järeldada, et vastajad on oma ala asjatundjad ning piisavalt pädevad, et anda hinnanguid finantsauditi toimimisele ja sealt saadavatele teadmistele.

45% vastajatest (39 raamatupidajat) töötasid viimasel kokkupuutel finantsaudiitoriga suurettevõttes (üle 250 töötaja), 25% (22 raamatupidajat) keskmise suurusega ettevõttes (51-250 töötajat), 22% (19 raamatupidajat) väikeettevõttes (11-50 töötajat) ning 8% (ehk 7 raamatupidajat) mikroettevõtetest, kus töötav kuni 10 inimest. Suur üle 50 töötajaga ettevõtete osakaal tuleneb kindlasti sellest, et üldiselt väiksema arvu töötajatega ettevõtete varade maht ja aastane käive ei ületa auditkohustuse piiri.

Veel saadeti küsimustikud otsekontaktina välja Eestis registreeritud avaliku huvi üksustele. Avaliku huvi üksused on vastavalt Audiitoritegevuse seaduse §-le 13 äriühingud, kes kauplevad väärtpaberitega väärtpaberiturul, krediitiasutused, kindlustusandjad, kohalikud omavalitsused üle 10 000 elaniku või 20 miljoni euro suuruse varade mahuga ning

ministeeriumid. Avaliku huvi üksus on ka juriidiline isik (v.a riik), mille konsolideeritud või eraldiseisvatest näitajates vähemalt kaks ületavad järgnevaid (AudS § 13 lg 2):

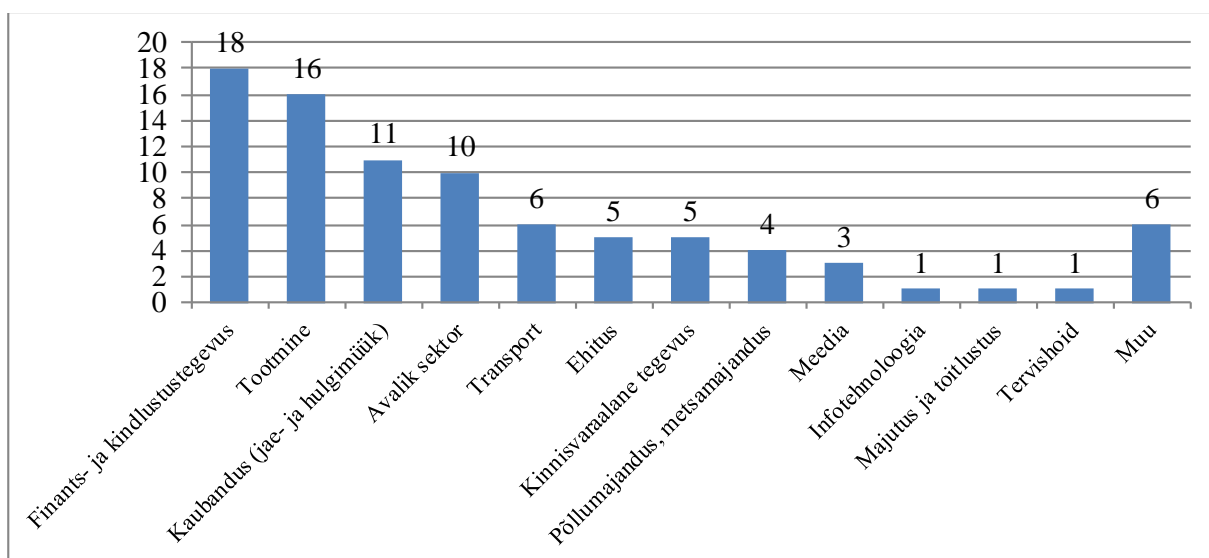
- 1) müügitulu või tulu 66 000 000 eurot;
- 2) varad bilansipäeva seisuga kokku 33 000 000 eurot;
- 3) keskmine töötajate arv 1000 inimest.

Viimasena loetakse avaliku huvi üksuseks ka sellist äriühingut, sihtasutust või mittetulundusühingut, mis on avaliku sektori üksuse enamusosalusega või valitseva mõju all olev ning mille raamatupidamise või konsolideerimisgrupi raamatupidamise aastaaruandes toodud aruandeaasta näitajatest vähemalt kolm ületab alljärgnevaid tingimusi (AudS § 13 lg 1):

- 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.

Seega suuretevõttes ja keskmise suurusega ettevõttes töötavate raamatupidajate kõrge osalemismäär küsitluses on vastavalt ettekatsetud valimi kasutamise meetodile ootuspärane.

Arvamusküsimustiku esimeses osas küsiti vastanute tegevusvaldkonda, et saada aimu, millise valdkonna kogemusega on vastajad ning kas see mõjutab mingil viisil ka arvamust finantsauditi kohta ning ootusi sellele. Kokkuvõtet tegevusvaldkondadest kajastab joonis 5.

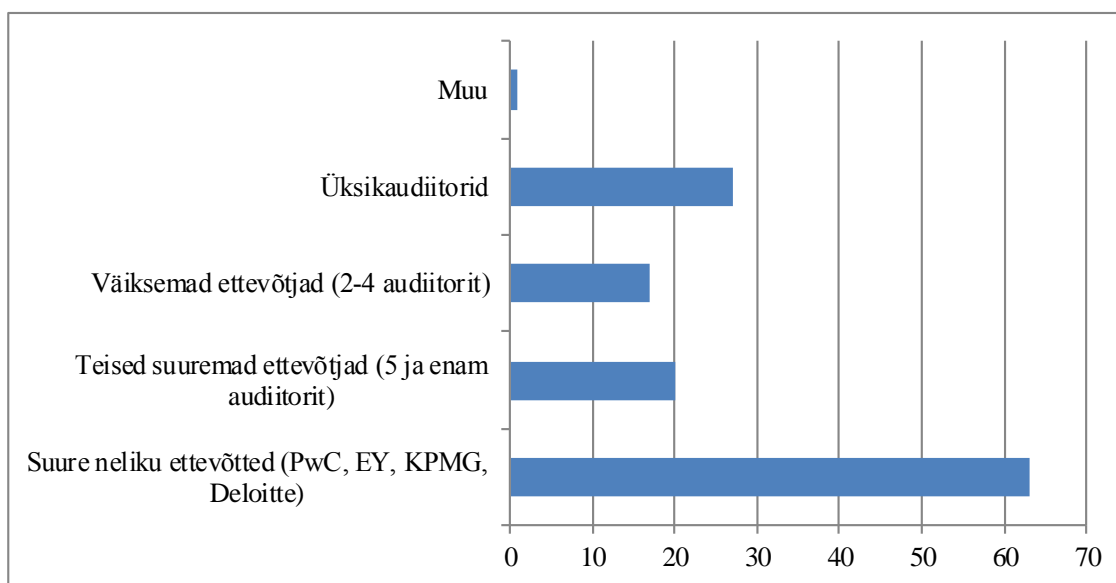


Joonis 5. Vastanute tegevusvaldkonnad.

Allikas: (Autori arvutused läbiviidud küsitluse alusel)

Tulemustest selgub, et kõige rohkem on vastajaid olnud finants- ja kindlustustegevuse valdkonnast ning seejärel tootmisvaldkonnast. Ülejäänud valdkondades töötavad vastajad moodustavad võrdselt väikse osakaalu kõikidest vastanutest. Muu variandi all on vastajad märkinud näiteks mittetulundustegevust, kommunaalteenuste pakkumist, peakontori tegevust (kontserni emaettevõtte, kes haldab tütarettevõtteid), logistikat ning veebiäri.

Küsimustiku esimese osa viimane küsimus uuris raamatupidajate, millise audiitorettevõtjaga ollakse ametialaselt kokku puutunud. Küsimusele võis valida mitu vastusevarianti, kuna pika töökogemuse jooksul on raamatupidajad kindlasti erinevate audiitorettevõtjatega kokku puutunud. Kokkuvõtet saadud tulemustest illustreerib joonis 6.



Joonis 6. Vastajate kokkupuude erinevate audiitorettevõtjatega.

Allikas: (Autori arvutused läbiviidud küsitluse alusel)

Tulemustest nähtub, et kõige enam on vastajad kokku puutunud suure neliku audiitorettevõtjatega (63 vastanut), mis on ühtlasi ka ootuspärane, kuna küsimustik edastati avaliku huvi üksustele otsekontaktina. Vastavalt läbipaistvusaruannetele on avaliku huvi üksuseid 199 ning 136 neist on auditeeritud suure neliku audiitorettevõtjate poolt. Seega võib olla oht, et raamatupidajate vastused on kallutatud ning peegeldavad liialt arvamust, mis on kujundatud suure neliku audiitorettevõtjate pakutud teenusest.

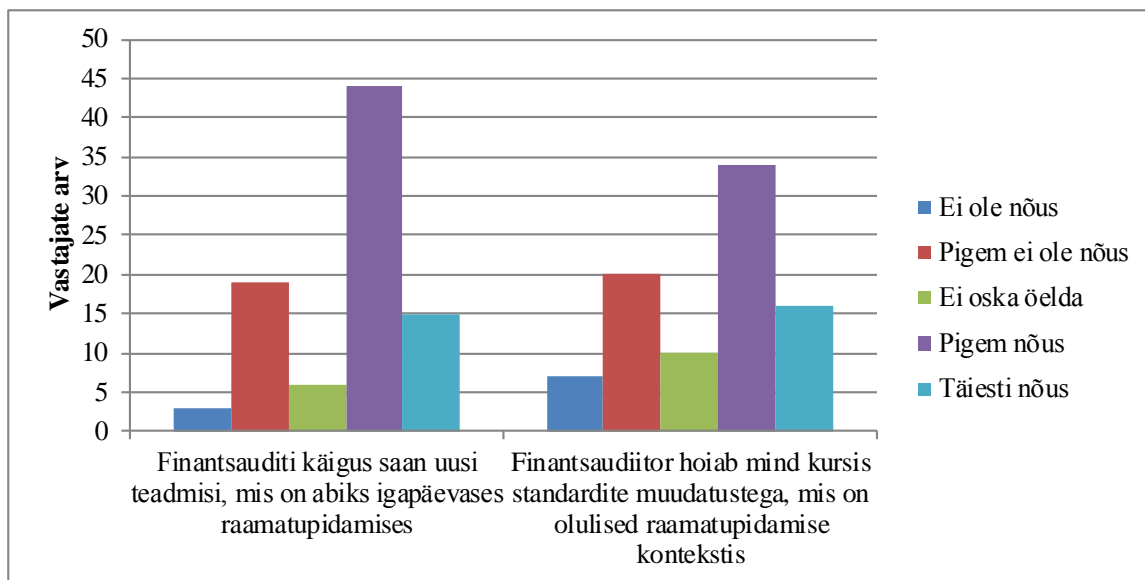
Suure neliku audiitorettevõtjad hoiavad enda käes suurt auditi turuosa. Eshleman ja Guo (2014) on uurinud pakutava teenuse kvaliteeti erineva suurusega audiitorettevõtjate hulgas

ning jõudnud oma uurimuses järeldusele, et mitte suure neliku auditikliendid peavad suurema tõenäosusega tagant järgi esitama raamatupidamise aruannete parandusi ning seega suure neliku audiitorettevõtjad pakuvad oma tööga kõrgemat kvaliteeti, kuna ei ole vaja juba auditeeritud aruannetesse parandusi viia. Veel enam, nad jõudsid järeldusele, et töö kvaliteedis on erineva suurusega audiitorfirmade vahel teatud hierarhia, kus suure neliku audiitorettevõtjad pakuvad oma tööga kõige kõrgemat kvaliteeti, üksik- ja väikeaudiitorettevõtjad kõige nõrgemat kvaliteeti ning keskmise suurusega audiitorettevõtjate kvaliteedi tase jääb nende kahe vahele. (Eshleman *et al* 2014) Samas on vastanute hulgas siiski ka neid raamatupidajaid, kes on kokku puutunud väiksemate audiitorettevõtjatega ning kuna suure neliku audiitorettevõtjad katavad paratamatult üpris suure audituruosa, siis on ootuspärane, et raamatupidajate kokkupuude suure neliku ettevõtjatega on võrreldes teiste audiitorettevõtjatega suurem.

Vastavalt kaardistatud demograafilistele tunnustele saab väita, et valdava enamuse valimist moodustavad raamatupidajad, kellel on pikaajaline kogemus nii raamatupidamises kui ka finantsaudiitoriga kokkupuutel. Valdkondadena domineerivad finants- ja kindlustusalane tegevus, tootmine, kaubandus ja avalik sektor. Suur osa (ca 73%) vastajatest on ametiaja jooksul kokku puutunud suure neliku audiitorettevõtjaga, 31% vastanutest on kokku puutunud üksikaudiitoriga. Kuna töös on kasutatud mittetõenäosuslikku valimimeetodit, siis ei püüta töö käigus laiendada saadud vastuseid tervele populatsioonile ning seega ei pea hindama valimi esinduslikkust.

3.2. Hinnang finantsauditi praegusele toimimisele

Küsimustiku teine osas põhines mitmesugustel väidetel selle kohta, mida arvavad raamatupidajad praegu finantsauditi teenusest ning kas nad peavad teenust enda jaoks vajalikuks. Esimene küsimus käsitles seda, kas raamatupidajate arvates saab finantsauditi käigus uusi teadmisi, mis on kasuks igapäevases raamatupidamises, ning teine, kas finantsaudiitor hoiab raamatupidajat kursis standardite muudatustega, mis on olulised raamatupidamise kontekstis. Saadud tulemusi illustreerib joonis 7.



Joonis 7. Raamatupidajate arvamus uute teadmiste saamisest ning standardite muudatustega kursis hoidmisest finantsauditi käigus

Allikas: (Autori arvutused läbiviidud küsitluse alusel)

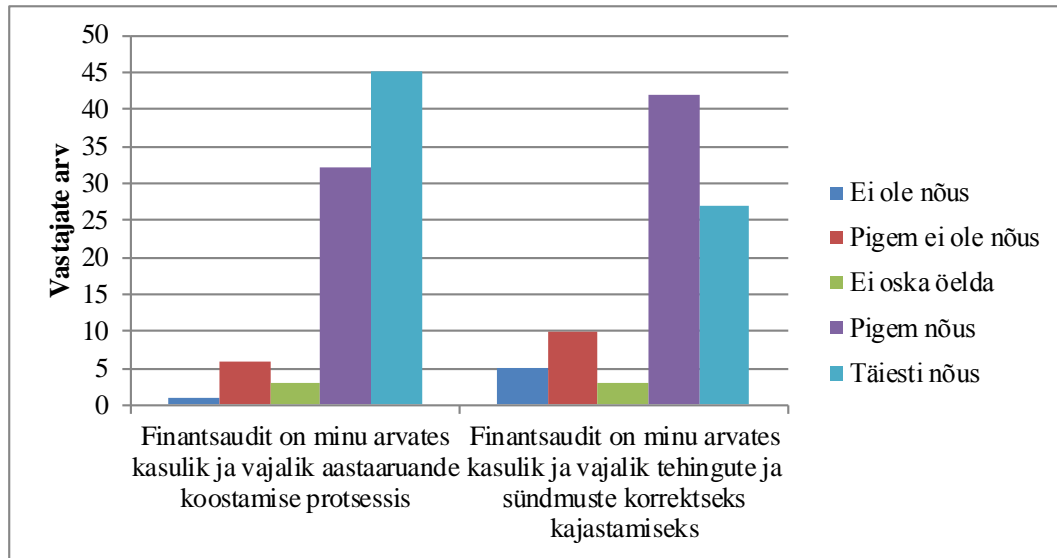
Tulemustest nähtub, et üle poole vastanutest hindavad, et finantsauditi käigus saadakse uusi teadmisi, mis on olulised igapäevases raamatupidamises. Kokku 68% vastajatest (ehk 59 raamatupidajat) on andnud antud küsimusele vastuse pigem nõus või täiesti nõus. Samas on ka oluline hulk neid vastajaid, kes leiavad, et vajalikke teadmisi finantsauditi teenus ei paku. Küsimustiku vabale väljale on jätnud mitmed raamatupidajad ka enda vastuse põhjendamiseks kommentaare. Näiteks kirjutavad pigem mitte nõus olevad vastajad, et finantsaudiitori funktsioon on kontrollida, mitte õpetada. Lisaks, et uute teadmiste saamine oleneb konkreetsest firmast ja meeskonnast ning auditi läbiviijad on enamasti väga noored antud valdkonnas ja sageli tuleb raamatupidajal audiitorile põhitõdesid selgitada. Sarnane mõte, et audiitorid on tihtipeale noored ning neil puudub piisav kogemus ja teadmine ettevõtte äriprotsessidest ning ka raamatupidamistõdedest, käis mitme erineva vastuse puhul läbi. Vastuste detailsemal analüüsimisel selgus, et vastuse andmisel ei mänginud olulist rolli see, millise audiitorfirmaga on raamatupidaja töö käigus kokku puutunud. Igas vastusegrupis oli ligikaudu pooled raamatupidajad kokku puutunud suure neliku audiitorettevõtjaga, seega ei saa väita, et kokkupuude töö kvaliteedilt paremaks peetava suure neliku audiitorettevõtjaga mõjutaks oluliselt positiivsemalt seda, mida raamatupidajad finantsauditi teenusest arvavad. Nii väite pooldajate kui ka vastu olevate isikute seas oli üksikaudiitoriga kokkupuutumise

osakaal sarnane, moodustades ühel juhul 27% ja teisel juhul 30%. Seega võib väita, et vastust mõjutaks see, millise audiitoriga on raamatupidaja kokku puutunud.

Jooniselt 7 näidatud kokkuvõttest selgub, et standardite muudatustega kursis hoidmist hindavad raamatupidajad kehvemaks kui muu informatsiooni jagamist. Vaid 57% vastanutest tunnevad, et finantsaudiitor hoiab neid kursis standardite muudatustega, mis võiksid nende igapäevatoos vajalikud olla, ehk on vastanud väitele variantidega „pigem olen nõus“ ja „olen nõus“. Kuna vastavalt seadusandlusele ei ole see ka omaette finantsaudiitori kohustuseks, siis võib vastustest välja lugeda, et suurem osa audiitorettevõtjaid pakuvad teenuse raames lisaks väärtust, mis otseselt ei ole nende kohustustes tulenev, kuid mis võib tulla kasuks kliendile ning loodud kliendisuhetele. Vabas vormis kommentaarina on toodud välja, et standardimuudatustest teavitamine on suuresti audiitorist ning tegemist ei ole audiitori kohustusega, vaid raamatupidaja peab ise muudatustega jooksvalt kursis olema. Kuna finantsauditi teenuse pakujate turg on konkureeriv ning hinnasurve teenusele turu poolt on tugev, siis võib vastusest järeldada, et audiitorid mõtleavad rohkem, kuidas kliendisuhet paremana hoida ning pakuvad infot, mis ei ole otseselt audiitoritele rakendatud seadusandluse poolt nõutav.

Jooniselt 7 on näha, et vastused on sarnase jaotusega. Selleks, et teada saada, kas vastused on ka omavahel korrelatsioonis, ehk need inimesed, kes arvavad, et finantsauditi käigus saadakse uusi teadmisi arvavad ka, et audiitor hoiab neid kursis standardi muudatustega (mis võib ühtlasi olla see informatsioon, mida finantsauditi käigus saadakse), on autor viinud vastuste vahel läbi korrelatsioonianalüüsi. Korrelatsioonikordaja väärtus kahe vastuse vahel on 0,59, mis tähendab, et on keskmise tugevusega positiivne seos kahe näitaja vahel. See tähendab seda, et kui mida positiivsemalt hindab raamatupidaja uute teadmiste saamist finantsauditist, seda positiivsemalt hindab ta ka standardite muudatustega kursis hoidmist audiitori poolt.

Edasi uuriti seda, kas finantsaudit on raamatupidajate arvates kasulik ja vajalik aastaaruande koostamise protsessis ning tehingute ja sündmuste korrektseks kajastamiseks. Kokkuvõtte saadud tulemustest annab edasi joonis 8.



Joonis 8. Raamatupidajate hinnang finantsauditi kasulikkusele aastaaruande koostamise protsessis ning tehingute ja sündmuste korrektse kajastamise protsessis

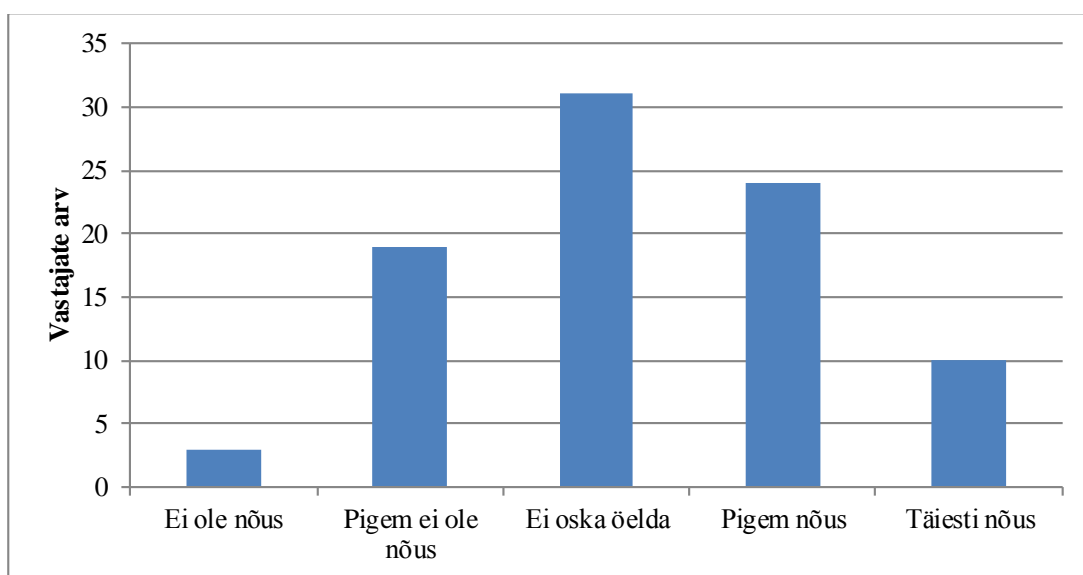
Allikas: (Autori arvutused läbiviidud küsitluse alusel)

Tulemused näitavad, et enamike raamatupidajate arvates on finantsaudit kasulik ja vajalik element aastaaruande koostamise protsessi juures ning ka tehingute ja sündmuste korrektseks kajastamiseks. Üle poole vastajatest on täiesti nõus väitega, et finantsaudit on vajalik aastaaruande koostamise protsessis ning 37% vastajatest arvavad, et protseduur on pigem vajalik. Tehingute ja muude sündmuste korrektseks kajastamiseks hindavad raamatupidajad finantsauditi vajalikkust veidi vähemoluliseks võrreldes eelmise punktiga. Kui eelmise punkti puhul arvasid 88,5% vastajatest, et finantsaudit on täiesti või pigem vajalik aastaaruande koostamise protsessis, siis tehingute ja sündmuste korrektseks kajastamiseks hindavad finantsauditit täiesti või pigem vajalikuna 79,3% vastajatest.

7 raamatupidajat ehk ca 8% arvasid, et finantsaudit pigem ei ole kasulik või ei ole üldse vajalik protseduur aastaaruande koostamise protsessis. Samas tehingute ja sündmuste korrektseks kajastamiseks ei hinnanud auditit vajalikuks 15 vastanut ehk 17%. Aitamaks mõista põhjuseid, miks vastaja nii arvas, on esimese küsimuse puhul mõned vastajad lisanud väite juurde ka vaba tekstina kommentaari. Näiteks on toodud välja: „Tihti on audit kohustuslik toiming, mis ei anna midagi aruande jaoks, firma jaoks, kulutab ainult firma raha.“ Teine vastaja on lisanud veel, et kasulik ja vajalik on suurte firmade puhul, kuid väiksemate ettevõtete puhul ei nähta pigem kasutegurit. Veel on arvatud, et on kasulik ja

vajalik juhtkonna jaoks, kuna juhtkond võtab endale vastutuse aruande õigsuse eest, kuid samas ei oska juhtkond ise raamatupidamist kontrollida. Mitte nõustuvatest vastajatest mõned on lisanud selgitava kommentaari ka tehingute ja sündmuste korrektse kajatamise kohta, milles tuuakse välja, et kindlus saadakse mittestandardsetele, keerulistele ning pigem suurematele tehingutele ning tuntakse, et audit ei anna kindlust väiksemate ja igapäevaste tehingute korrektsel kajastamisel.

Selleks, et teada saada, kuidas raamatupidajad hindavad audiitoritegevuse arengut ning kas nemad on tunnetanud seda, et audiitoripoolne konsultatsiooniroll on ajas vähenenud seoses seadusemuudatustega, esitas küsimustik väite, et finantsaudiitori poolt pakutav konsultatsiooniroll on pärast 2012. aastat rakendama hakanud uut Audiitoritegevuse seadust vähenenud. Tulemused joonisel 9.

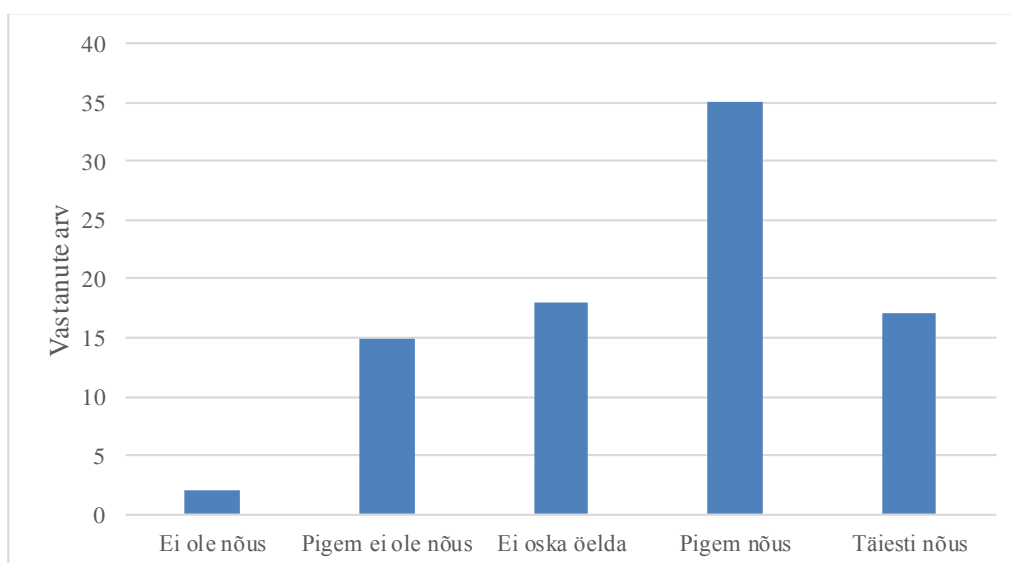


Joonis 9. Raamatupidajate arvamus finantsauditi konsultatsioonirolli muutuse kohta ajas
Allikas: (Autori arvutused läbiviidud küsitluse alusel)

Tulemused näitavad, et raamatupidajad ei ole jõudnud ühtsele seisukohale selles, kas finantsauditi pakutav konsultatsiooniroll on ajas vähenenud. 36% vastajatest ehk 31 raamatupidajat ei oska antud väidet kinnitada, mis võib viidata sellele, et raamatupidajad ei ole Audiitoritegevuse seaduse muudatustega kursis ning ei oska seetõttu ka hinnata, kas sellest tulenevalt on muutust audiitorite tegevuses toimunud või ei olda selle peale varem mõelnud. Samas on osa raamatupidajaid, kes selgelt leiavad, et väide peab paika. Nimelt 12% raamatupidajatest on väitega täiesti nõus ning 27 pigem nõus. Samas on 22% vastajatest

pigem mitte nõustuval seisukohal ning 3% vastajatest ei ole nõustunud üldse. Huvitava punktina võib välja tuua seda, et väitega nõustuvatest raamatupidajatest on suure neliku audiitorettevõtjatega kokku puutunud 77% nõustujatest. Samas mitte nõustuvate hulgas on selline kokkupuude olnud vaid 56% vastanutest. Samas väikeste audiitorettevõtjatega (üksikaudiitorid ja teised väiksemad audiitorettevõtjad) kokkupuude on mõlemas grupis sama suur (ca 47%). Seega tulemus võib viidata sellele, et suure neliku audiitorettevõtjad on hakanud klientidele auditiga koos vähem konsulteerimist pakkuma ning raamatupidajad on seda nende puhul suuremal määral tunnetanud.

Küsimustik uuris, kas raamatupidajad tunnetavad, et nende aruande kvaliteet on tõusnud ning mida aasta edasi, seda vähem saavad nad audiitorilt näpunäiteid aastaaruande täiendamiseks. Nimetatud küsimuste vastuste kokkuvõte on toodud joonisel 10.



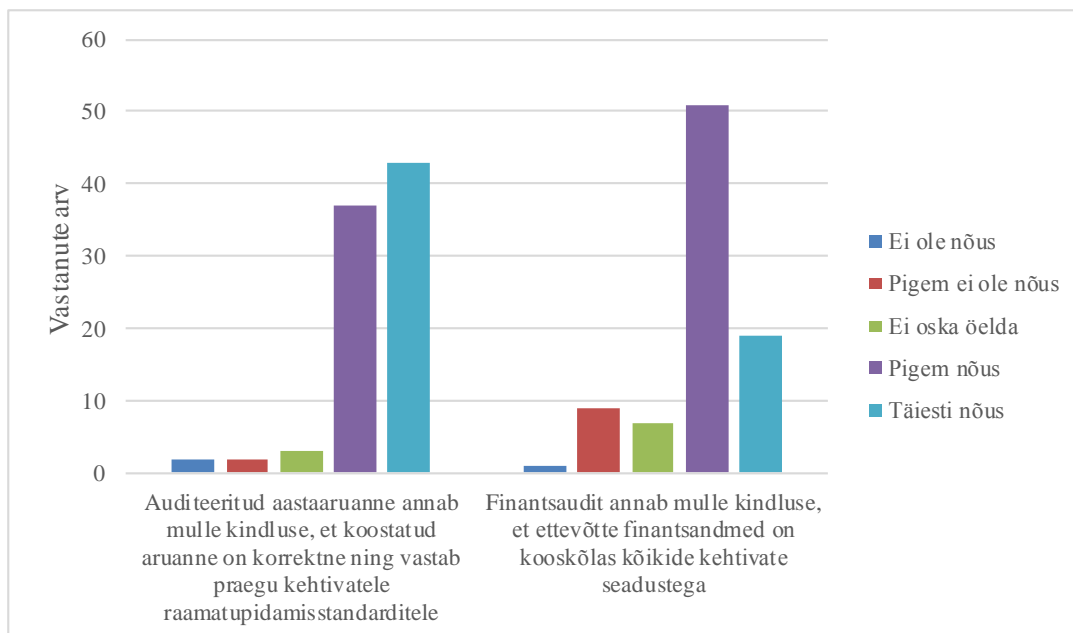
Joonis 10. Raamatupidajate arvamus finantsauditilt saadavate näpunäidete vähenemise kohta ajas

Allikas: (Autori arvutused läbiviidud küsitluse alusel)

60% raamatupidajates on kas nõus või pigem nõus väitega, et mida aasta edasi, seda vähem esitab finantsaudiitor näpunäiteid/kommentaare aruandesse sisse viidavate muutuste kohta. Arvamus võib olla tingitud sellest, et finantsaudiitorid on eelnevate aastate jooksul esitanud aruandele juba piisavalt enda poolseid näpunäiteid ja tähelepanekuid ning raamatupidajad on neid ka järgnevate aastate aruannete koostamise puhul arvesse võtnud. Arvatavasti võib antud muutus tuleneda sellest, et aastaaruanne on muutunud tänu eelnevate

aastate auditeerimisele juba piisavalt kvaliteetseks, et finantsaudiitoril puudub vajadus aruande täiendamiseks kommentaare edastada. Samas on 20% raamatupidajaid (ehk 17 inimest) vastanud küsimusele mittenoostuvalt ehk nemad ei ole tunnetanud, et kommentaaride hulk oleks aastalt-aastasse auditeerimisel vähenenud. Huvitava asjaoluna võib tuua välja selle, et „ei oska öelda“ vastusevariandiga vastajaid kokku oli 19, kellest 12 raamatupidajat on finantsaudiitoriga kokku puutunud alla 10 aasta. Seega mängib väite hindamisel olulist rolli see, kui kaua on raamatupidajal olnud kokkupuudet finantsaudiitoriga. Järeldusena võib öelda, et suur osa raamatupidajatest siiski tunnetavad seda, et aja jooksul on saadud näpunäidete hulk vähenenud, seega aastaaruandes avalikustatud informatsioon on piisav õige ja õiglase ülevaate andmiseks ning selle kvaliteet on tõusnud.

Finantsauditi kohustuseks on hinnata, kas ettevõtte finantsaruanne kajastab ettevõtte tegelikku olukorda õigesti ja õiglaselt. Selleks, et uurida, kuidas hindavad raamatupidajad finantsauditist saadavat kindlust, on küsitluse käigus palutud anda hinnang väitele, mille järgi auditeeritud aastaaruanne annab raamatupidajale kindluse, et koostatud aruanne on korrektne ning vastab praegu kehtivatele raamatupidamisstandarditele. Uuriti ka seda, kas raamatupidajad arvavad, et auditeeritud aastaaruanne annab kindluse ka sellele, et finantsandmed on kooskõlas kõikide kehtivate seadustega. Tulemusi illustreerib joonis 11. Saadud tulemuste põhjal saab väita, et raamatupidajad hindavad finantsaudiitori poolt läbi viidud töö alusel saadud kindlust suhteliselt kõrgelt. Nimelt lausa 92% raamatupidajates on arvamusel, et kui aastaaruanne on auditeeritud, siis võib olla kindel, et finantsandmed vastavad praegu kehtivatele raamatupidamisstandarditele. Vastuste juures on raamatupidajad toonus ka vabas vormis kommentaare. Näiteks on täpsustatud kommentaaris, et finantsaudit annab kindluse, et aastaaruanne on olulises osas korrektne, mitte 100% õige ja õiglane. Veel on mainitud seda, et varasemalt oli audiitoripoolset tagasisidet ja suhtlust rohkem, mille käigus rääkisid audiitorid ise tehtud protseduuridest ning küsisid ka mitmesuguste tehingute kohta rohkem selgitusi. Praegu on suhtluspool jäänud vähemaks ning seetõttu ollakse vastusevariandiga „pigem nõus“, kuna audiitor teeb töö ära nõ vaikides ning seega ei ole raamatupidaja kindel, kas olulistele ja keerulisematele valdkondadele piisavalt tähelepanu pöörati ning korrektne hinnang anti.



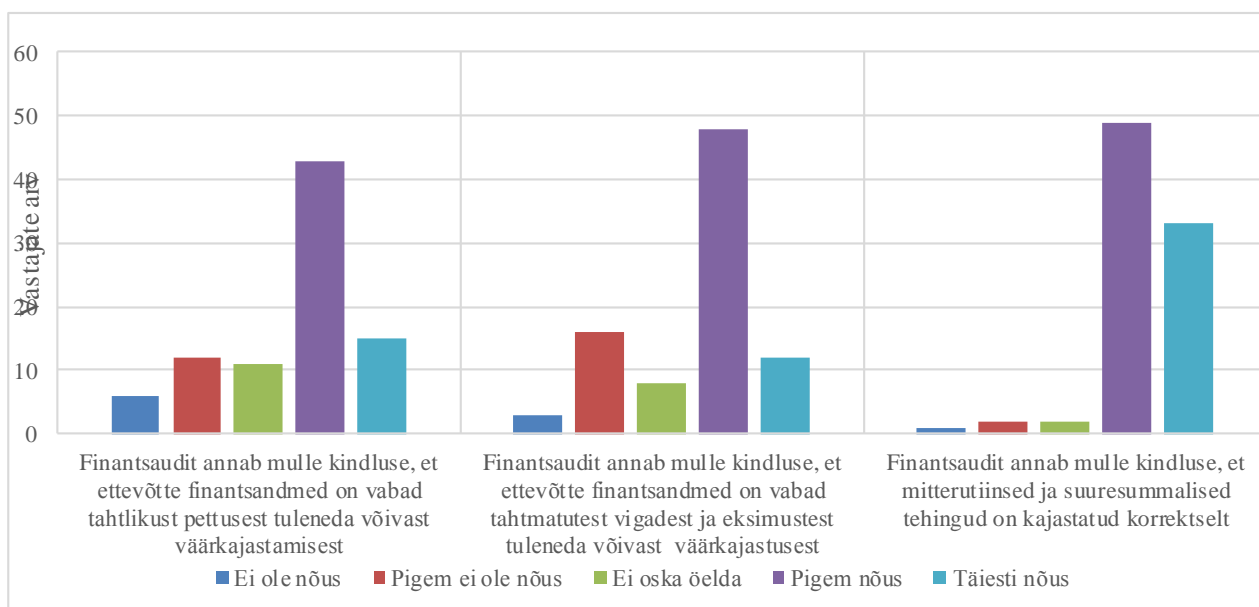
Joonis 11. Raamatupidajate arvamus finantsaudiitorilt saadud kindluse kohta

Allikas: (Autori arvutused läbiviidud küsitluse alusel)

Teise küsimuse, mis puudutas finantsauditipoolset kindluse andmist sellele, et finantsandmed on kooskõlas kõikide kehtivate seadustega, tulemused on suures pildis samad võrreldes eelmise küsimusega. Siiski on selle küsimuse puhul rohkem vastajaid, kes ei oska antud väidet hinnata või ei ole pigem nõus sellega. Vähem on ka neid vastajaid, kes on väitega täiesti nõus ning võrreldes eelmise küsimuse vastustega on suurenenud nende vastajate arv, kes on väitega pigem nõus. Kuigi finantsauditi käigus on audiitoril kohustus hinnata ettevõtte vastavust seadusandlusele ning sealt tekkida võivaid riske, mis võiksid potentsiaalselt mõjutada finantsaruannet, siis võib mõningane saadava kindluse vähenemine olla tingitud sellest, et audiitorid ei puuduta kliendiga suhtlemisel seda teemat nii põhjalikult kui vastamist raamatupidamisstandarditele. Siiski arvab 80% ehk 70 raamatupidajat, et nad kas täiesti või pigem saavad finantsauditi käigus kindluse ka sellele, et finantsandmed on kooskõlas kõikide kehtivate seadustega.

Vastavalt rahvusvahelistele audiitortegevuse standarditele on finantsaudiitori kohustuseks anda väljastatud otsusega kindlus, et ettevõtte finantsandmed on vabad pettusest ning vigadest tuleneda võivast väärkajastamisest. On oluline, et finantsaudiitor hindaks mitterutiinsete ja olulise mõjuga tehingute korrektset kajastamist. Selleks, et teada saada, kuidas raamatupidajad hindavad, kas sellist kindlust finantsaudiitorilt saadakse, on küsitlus

käsitlenud ka kolme väidet. Esmalt on uuritud, kas raamatupidajad tunnevad, et finantsaudit annab neile kindluse, et ettevõtte finantsandmed on vabad tahtlikust pettusest tuleneda võivast väärkajastamisest. Teisalt, kas finantsaudit annab raamatupidajatele kindluse, et ettevõtte finantsandmed on pärast puhta audiitorotsuse saamist vabad tahtmatutest vigadest ja eksimustest tuleneda võivast väärkajastamisest. Kuna raamatupidajad ei pruugi olla kursis audiitoritegevust käsitleva terminoloogiaga, on oluline lisada väitesse juurde, et tegemist on tahtliku pettusega ning tahtmatute vigade ja eksimustega, mis aitab eristada mõtet pettuse ja vigade vahel. Uuriti veel, kas raamatupidajad saavad finantsauditilt kindluse, et mitterutiinsed ja suuremasummalised tehingud on kajastatud korrektselt. Tulemustest annab kokkuvõtva ülevaate joonis 12.



Joonis 12. Raamatupidajate arvamus finantsaudiitorilt saadud kindluse kohta

Allikas: (Autori arvutused läbiviidud küsitluse alusel)

Tulemustest järeldub, et kuigi finantsaudiitori peamine kohustus on hinnata finantsaruannete vabadust pettusest ja vigadest tuleneda võivast väärkajastamisest, ei ole raamatupidajad selles saadud kindluse osas üksmeelel. Veel võib välja tuua, et raamatupidajad hindavad saadud kindlust tahtmatute vigade ja eksimuste puhul mõnevõrra suuremaks kui tahtliku pettuse puhul. Pettuse puhul on raamatupidajad kirjutanud väite juurde ka vabas vormis kommentaare. Näiteks on väitega mitterõustunud vastaja maininud, et audiitor ei pruugi aru saada, et tegemist on pettusega või ei pruugi konkreetselt pettusliku tehingu peale sattuda ja seega ei saa tait kindlust finantsaudiitor sellele anda. Selline arusaamine vastab ka

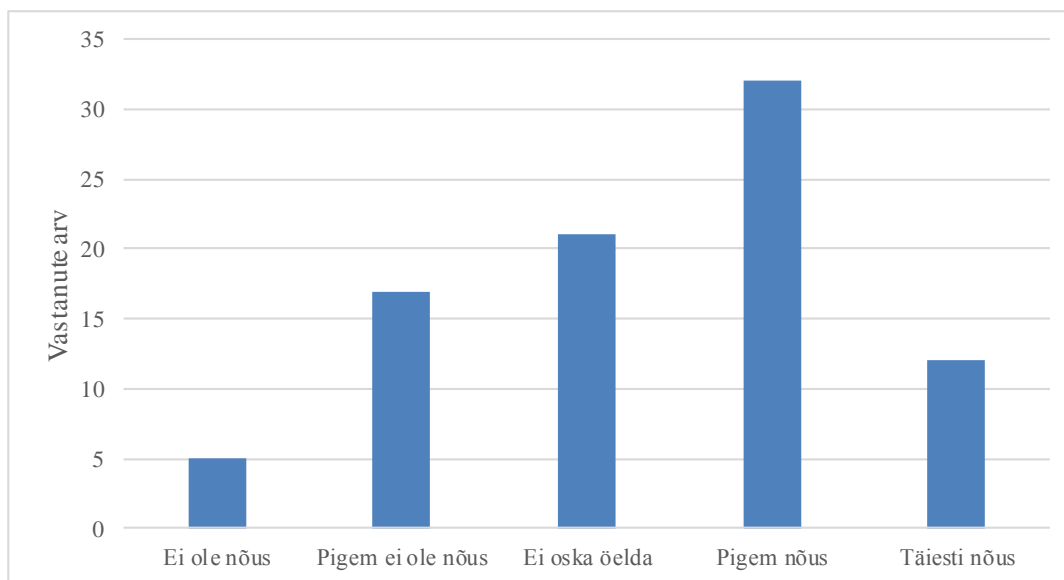
rahvusvahelistele standarditele, mille järgi ei pruugi finantsaudiitor avastada keerulisi ja hästi läbimõeldud pettuseskeeme (lähemalt kirjeldatud esimeses peatükis). Teine väitega mitte nõustuv vastaja on kommenteerinud, et audiitor ei anna pettusevaba aruande kohta lisakindlust, kuna selles on raamatupidaja niigi juba ise kindel. See vastus peegeldab arusaama, et teised peale raamatupidaja enda ei saagi finantspettust läbi viia, mis võib olla ka teiste vastajate idee. Siiski on enamus vastajatest (67%) täiesti nõus või pigem nõus, et finantsaudiitor annab kindluse, et finantsaruanded on tahtlikust pettusest tuleneda võivast väärkajastamisest vabad.

Tahtmatutest vigadest ja eksimustest tuleneda võiva väärkajastamise osas leiavad 69% raamatupidajatest, et saavad nende puudumise kohta kindluse finantsauditi käigus. Samas on märgitud kommentaarina juurde, et kindlust saavad raamatupidajad olulistes tehingutes ja sündmustes ning väiksemad asjaolud võivad ka audiitoril märkamata jääda, mis ühtlasi vastab ka olulisuse printsiibile, millest finantsauditi läbiviimisel lähtutakse. Mitte nõustuvaid vastajaid on 22%, kellest osa on selgitanud vastust sellega, et audiitor ei jõua kõike kontrollida. Lisaks ei oska 9% vastajatest seisukohta antud väite osas võtta ning kommentaarides on toodud põhjusena näiteks seda, et kui sisemised tööprotsessid on ettevõttel kirjeldatud, siis kontrollivad audiitorid tihtipeale nende vastavust tegelikkusele ning ei uurita tehingute sisu ehk ei „vaadata metsa taha“.

Mitterutiinsete ja suuremasummaliste tehingute kajastamise osas on raamatupidajate poolt tunnetav kindluse saamine oluliselt selgemalt ja üksmeelsemalt väljendatud. 94% vastajates on täiesti nõus või pigem nõus, et saadakse kindlus suuremasummaliste ja mitterutiinsete tehingute kajastamise korrektsuse osas. Selline tunnetus on tekkinud kindlasti ka sellest, et audiitorid pööravad mitterutiinsetele ja olulistele tehingutele auditi käigus suuremat tähelepanu ning suhtlevad nende osas nii juhtkonna kui ka raamatupidajatega. Kui rutiinsete ja tavapäraste tehingute kontrollimisel saab finantsaudiitor infot edastatud dokumentidest ning ettevõtte põhiprotsesside tundmisest, siis suurte ja mitterutiinsete tehingute osas on kindlasti raamatupidajate selgitus ja sisend kontrollile olulisema kaaluga.

Finantsauditi üheks osaks on ettevõtte sisemise kontrollikeskkonna hindamine ning oluliste puuduste tuvastamisel nende edastamine kõrgemale juhtorganile. Selleks, et teada saada, kuidas tunnetavad raamatupidajad antud funktsiooni täitmist, on küsimustik püstitanud väite, et finantsaudiitor aitab oma soovitude ja tähelepanekutega täiustada selliseid sisemisi

kontrollisüsteeme, mis mõjutavad oluliselt finantsandmeid. Kokkuvõtet vastustest kajastab joonis 13.



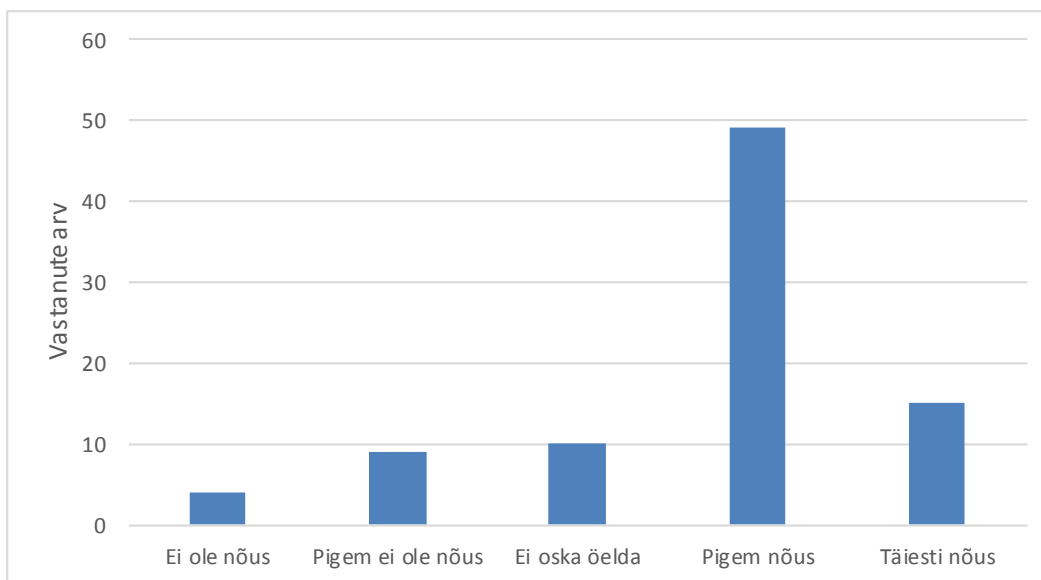
Joonis 13. Raamatupidajate arvamus audiitori rollist sisemiste kontrollisüsteemide toimimisele soovituste andmisel

Allikas: (Autori arvutused läbiviidud küsitluse alusel)

Raamatupidajate arvamus finantsaudiitori rollile seoses sisemiste kontrollisüsteemide täiustamisega ei ole ühtselt välja toodav, kuna vastused varieeruvad suuresti. Nimelt 51% vastajatest leiavad, et nad on pigem või täiesti nõus sellega, et audiitori abi selle protsessi juures on oluline. Samas on 24% vastajatest, kes ei oska väite kohta seisukohta võtta. See võib tuleneda sellest, et finantsaudiitori kohustus on sisemises kontrollikeskkonnas nõrkuste tuvastamisel seda informatsiooni edasi anda kõrgemale juhtorganile (juhtkonnale ja/või neile, kes teostavad juhtkonna üle kontrolli). Seega võib olla võimalik, et raamatupidajad ei ole kommunikatsiooni juures olnud või ei ole audiitor tuvastanud olulisi sisemise kontrollikeskkonna puudusi ning seetõttu puudub kogemus, et audiitor oleks soovitusi ja tähelepanekuid jaganud. Väitega nõus olnud raamatupidajad on vaba kommentaarina lisaks toonud välja, et soovituste ja tähelepanekute jagamine sõltub ka audiitorfirmast, seega tunnetavad ka siin raamatupidajad, et on vahe selles, millise audiitorettevõtja käest teenust ostetakse.

Autor on finantsauditi valdkonnas töötamise käigus kokku puutunud sellega, et raamatupidajate üheks olulisemaks teemaks on maksud. Seetõttu on magistritöö käigus

uuritud, kuidas tunnetavad raamatupidajad kindlust, mida nad saavad audiitoritelt ettevõtte maksuarvestusele. Tulemused on toodud joonisel 14.



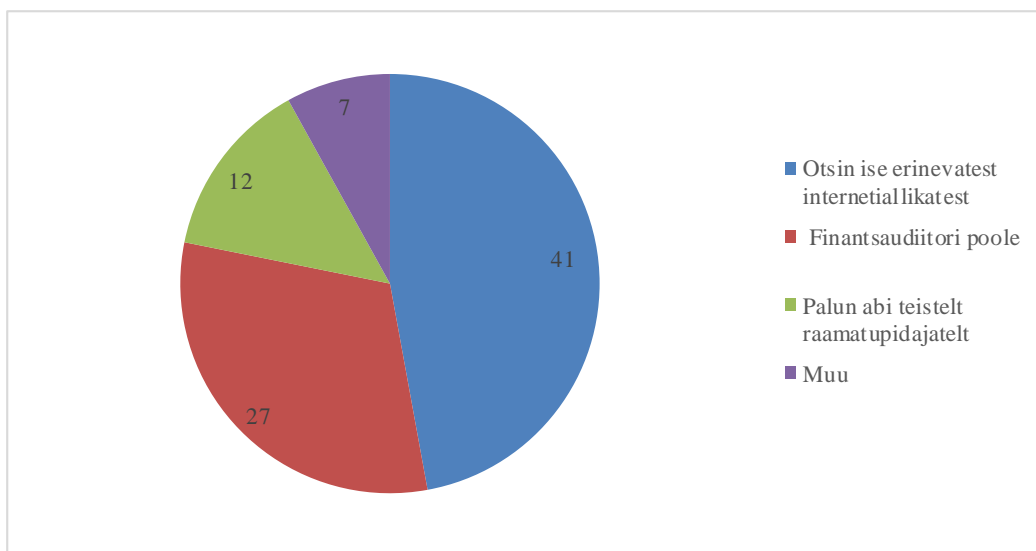
Joonis 14. Raamatupidajate arvamus audiitori rollist maksuarvestuse korrektsuse kontrollimisel

Allikas: (Autori arvutused läbiviidud küsitluse alusel)

74% vastajatest (ehk 64 raamatupidajat) on arvamisel, et saavad finantsauditi käigus kindluse ettevõtte maksuarvestuse korrektsusele. Samas toovad 13 vastajat välja, et pigem või üldse mitte ei saada maksuarvestusele kindlust ning 10 inimest ei oska väitele hinnangut anda. Vabas vormis kommentaaridena on toodud välja, et kindluse saamine sõltub sellest, kui põhjalikult audiitor maksuteemadega tegeleb. Lisaks on mittenõustunud vastajad selgitanud antud vastust sellega, et tihti tuleb audiitoritele endale selgitada, mida ja kuidas täpsemalt tuleb deklareerida, seega ei tunta, et audiitor maksuteemadele kindlust raamatupidajale annaks. Seega olulist rolli väitele hinnangu andmisel mängib see, kuivõrd olulist rõhku pannakse finantsauditi käigus maksuteemadele. Kui maksusaldod ning –kulu finantsaruandes ei ole ületa olulisuse piire, siis piirdub tihti maksudega töö tegemine audiitori jaoks vaid maksuprintsiipidest aru saamisega, mille käigus hinnatakse, kas printsiibis deklareerib ettevõtte makse korrektselt, ilma liigselt detailidesse laskumiseta. Ilmselt seetõttu saavad ka raamatupidajad aru, et maksuarvestus ei ole finantsauditi käigus prioriteediks ning ei osata hinnata, kas sealt saadakse olulist kindlust või tunnetatakse, et selle teemaga tegeleb audiitor

pigem vähe. Samas ei ole audiitori roll ka maksurevisjoni läbiviimine, vaid töid teostatakse vastavalt finantsaruande tasandil määratud olulisusele.

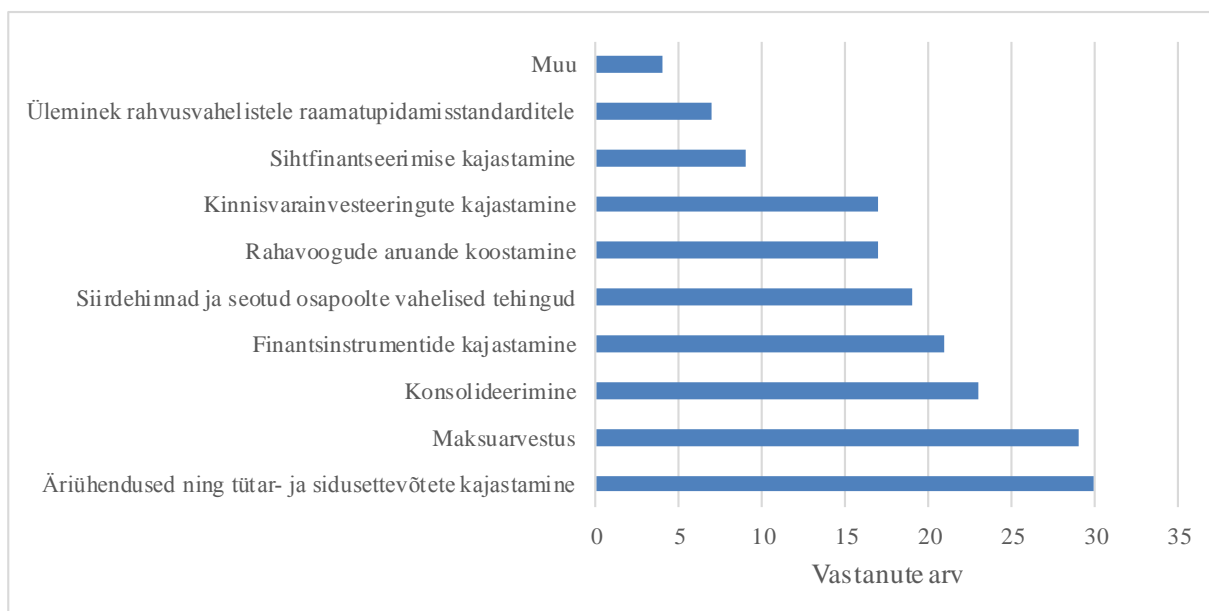
Kokkuvõtlikult võib öelda, et finantsaudit on raamatupidajate arvates kasulik ja vajalik protseduur nii igapäevases finantsaruandluses kui ka raamatupidamise aastaaruande koostamise protsessis. Sealjuures arvab suurem osa vastajatest, et auditi käigus saavad nad uusi teadmisi, mis on vajalikud igapäevases raamatupidamises. Selleks, et teada saada, milliseid kanaleid pidi raamatupidajad üldse infot saavad, on küsitud raamatupidajatelt, kelle poole nad esmalt pöörduvad, kui raamatupidamise aastaaruande koostamise protsessis tekib täiendavaid küsimusi ja/või probleeme. Kokkuvõtte vastustest toodud joonisel 15. Vastustest tuleb välja, et enim otsivad raamatupidajad iseseisvalt abi erinevatest internetiallikatest ning alles suuruselt järgmine grupp pöörduvad finantsaudiitori poole. Finantsaudiitori poole pöördub esimesena 31% vastajatest, seega võib öelda, et see on siiski piisavalt oluline allikas, kust raamatupidajad saavad vastuseid, kui neil tekib raamatupidamise aastaaruande koostamisel küsimusi. Lisaks küsib oluline hulk vastanutest abi ka teistelt raamatupidajatelt. Muude vastusevariantidena on märgitud seadustest ja raamatupidamisstandarditest info otsimist, finantsjuhiga konsulteerimist, juhtkonnaga arutamist ning esmalt info ise otsimist ning alles siis kinnituse saamiseks finantsaudiitori poole pöördumist.



Joonis 15. Vastus küsimusele: „Kelle poole pöördate esmalt, kui aastaaruande koostamise protsessis tekib küsimusi?“

Allikas: (Autori arvutused läbiviidud küsitluse alusel)

Magistritöö uuris, kas raamatupidajad on keerulisemate valdkondadega kokku puutumisel küsinud vajadusel abi finantsaudiitorilt. 87 raamatupidajast 70 on küsinud keerulisemate teemade korral abi finantsaudiitorilt ning 17 vastanul ei ole veel seda enda kogemuse juures ette tulnud. 17 vastaja hulgas oli 11 vastajat, kes olid audiitoriga ametiaja jooksul kokku puutunud vähem kui 5 aastat, mis võib viidata sellele, et vastajatel ei ole olnud nii palju kogemust ja seetõttu ei ole veel tekkinud teemasid, mida audiitoriga arutada. Joonis 16 selgitab, millistes valdkondades on peamiselt raamatupidajad finantsaudiitori käest abi küsinud.



Joonis 16. Valdkonnad, milles raamatupidajad on pidanud küsima finantsaudiitori abi

Allikas: (Autori arvutused läbiviidud küsitluse alusel)

Kõige keerulisemaks valdkonnaks, milles on rohkem finantsaudiitoritelt abi küsitud, on äriühendused ning tütar- ja sidusettevõtete kajastamine. Kuna üldjuhul on sellistes situatsioonides tegemist mitterutiinsete, harvaesinevate ja oluliste tehingutega, siis on ootuspärane, et finantsaudiitorilt selliste tehingute kajastamisel nõu küsitakse. Suuremad valdkonnad, milles veel finantsaudiitori poole pöördatakse, on maksuarvestus. Kuna üldjuhul on maksuarvestuse teemad pigem väikemasummalised ning auditi kontekstis ebaolulised, kuid raamatupidaja enda jaoks olulised, kuna tuntakse hirmu maksurevisjoni ees, siis võib öelda, et maksuteemadel klientide küsimustele vastamine on pigem standardinõuetest väljuv lisanduv väärtus, mida audiitorid oma klientidele pakuvad. Muude vastusevariantide hulgas

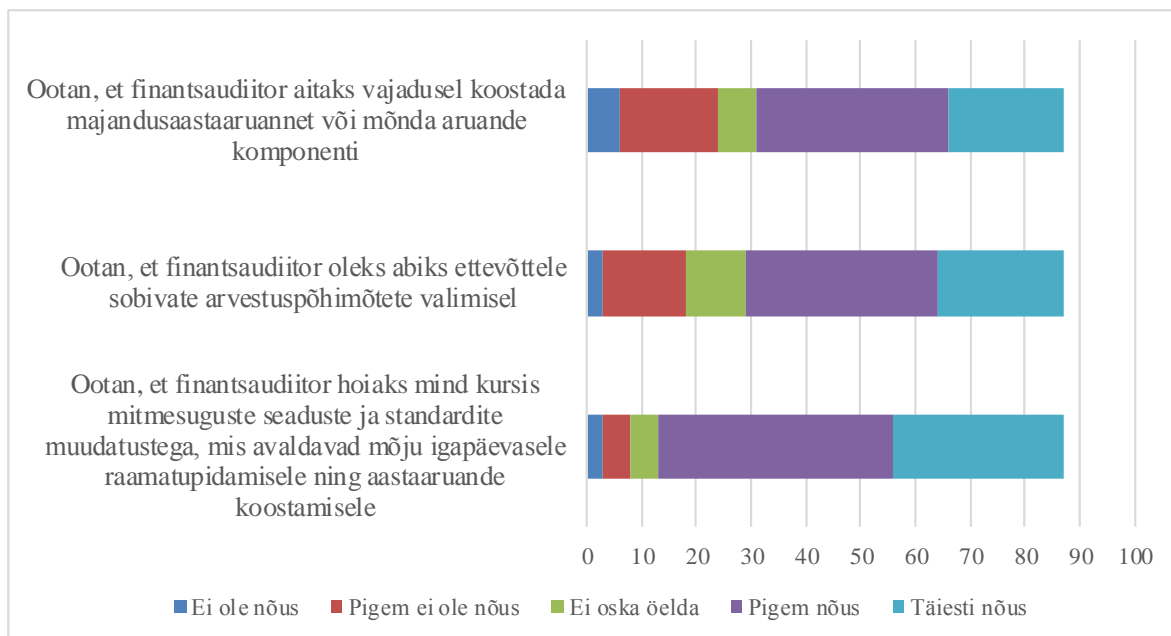
on raamatupidajad nimetanud arvestuspõhimõtete valikut, eelmiste perioodide vigade korrigeerimist, tootmises omahinna arvutamist ja kajastamist, kliendilt saadud laenu tasaarveldamist ning finantsinvesteeringute kajastamist. Saadud vastusest saab järeldada, et raamatupidajad peavad finantsaudiitorit siiski oluliseks kontaktiks ja allikaks, kellega keerulisemad ja mitterutiinsemad tehingud üle rääkida ning kellelt nõu saada.

Vabas vormis kommentaaridena on vastajad toonud välja, et nende arvates on audiitori roll anda vahetut tagasisidet raamatupidajale, nõustada, arutleda keerulisemate tehingute üle. Audiitor peab töö käigus avaldama arvamust, kuid see arvamus ei saa ega tohi olla siduva kohustusega muuta ettevõtte raamatupidamise aastaaruannet. Lisaks on mainitud, et ideaalne audiitor on vastaja jaoks see, kes on nii nõustaja kui ka kontrolli rollis. Samas võib tekkida autori arvates siin huvide konflikt. Auditeerimisel peab olema selge piir konsulteeriva ja auditeeriva rolli vahel, et kokkuvõttes ei auditeeritaks seda informatsiooni, mis on audiitori enda poolt aidatud kokku panna.

3.3. Ootused finantsauditile ja nende vastavus audiitori kohustustele

Küsimustiku järgmise osa eesmärk on uurida seda, millised on raamatupidajate ootused finantsauditile ning kuivõrd need vastavad audiitori seaduslikule rollile. See osa aitab anda vastuse küsimusele, kas eksisteerib erinevus selle vahel, mida raamatupidajad audiitorilt ootavad ning mis tegelikkuses audiitori kohustus vastavalt seadusandlusele on.

Esmalt uuriti, kas raamatupidajad ootavad, et finantsaudiitor aitaks vajadusel koostada majandusaastaaruannet või mõnda aruande komponenti, oleks abiks ettevõttele sobivate arvestuspõhimõtete valimisel ning hoiaks raamatupidajaid kursis selliste seaduste ja standardite muudatustega, mis avaldavad mõju igapäevasele raamatupidamisele ning aastaaruande koostamisele. Kolme väite kohta antud hinnangute tulemuste kokkuvõtte toodud joonisel 17.



Joonis 17. Raamatupidajate ootused finantsaudiitorile

Allikas: (Autori arvutused läbiviidud küsitluse alusel)

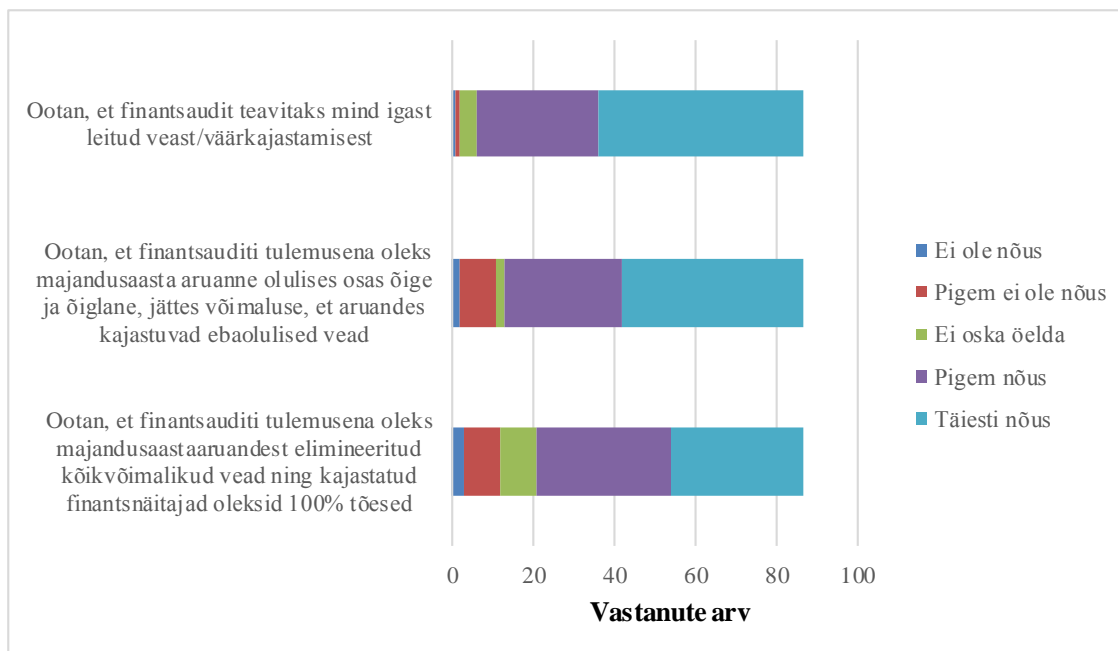
Vastavalt Audiitortegevuse seadusele ja rahvusvahelistele auditeerimisstandarditele ei ole finantsaudiitori kohustuseks aidata raamatupidajal koostada majandusaastaaruannet või selle mõnda komponenti, vaid audiitori roll on olemasolevat aruandluse õigsust ja õiglust kontrollida. Siiski on 64% vastajatest (ehk 56 raamatupidajat) arvamusel, et audiitor võiks olla vajadusel abiks aastaaruande koostamisel, mis viitab sellele, et on suur erinevus selle vahel, mis on audiitori kohustuseks ning mida neilt oodatakse. Vabas vormis kommentaarina on üks väitega nõustuv vastaja toonud välja, et teenuse ulatus oleneb tellitud teenusest ning kindlasti on võimalik ka sellist teenust tellida, mille käigus ollakse abiks aastaaruande koostamisel. Samas ei pruugiks selline teenus autori arvates olla enam auditeerimine, kuna kokkuvõttes auditeeritakse midagi, mida audiitor on ise koostanud, mis võib mõjutada audiitori sõltumatust.

Ka sobivate arvestuspõhimõtete valik ei ole audiitori kohustuseks, kuid suurem osa (67%) vastajatest ootaksid, et finantsaudiitor pakuks valiku tegemisel sellist abi. Samas on vabas vormis vastustena kirjutatud, et finantsaudiitor võiks küll nõu anda erinevate arvestuspõhimõtete rakendamise osas, kuid ei tohiks sekkuda ega oluliselt mõjutada finantsarvestust. Ilmselt võib ootus tuleneda sellest, et kahe arvestuspõhimõtte vahel valiv ettevõtte küsib lõpliku valiku tegemisel nõu ka audiitorilt ning oodatakse, et audiitor pakub abi

ja kogemusel põhinevat nõu valiku tegemiseks ning oskab tuua välja kahe erineva variandi võimalikku mõju finantsaruannetele.

Kuigi finantsaudiitori kohustus ei ole hoida ettevõtet kursis mitmesuguste seaduste ja standardite muudatustega, mis avaldaksid mõju ettevõtte igapäevasele raamatupidamisele ning aastaaruande koostamisele, siis koostavad mitmed suuremad audiitorettevõtjad suuremate muudatuste jõustumisel uudiskirju ja –nupuke si ametlikul veebiaadressil muudatuste sisu kohta. Vastavalt saadud tulemustele ootavad ka suurem osa raamatupidajaid, et finantsaudiitor hoiaks muudatustega raamatupidajaid kursis. 49% raamatupidajatest olid pigem nõus väitega, et finantsaudiitor võiks neid muudatustega kursis hoida ning 36% olid väitega täiesti nõus. Eelmise alapeatüki joonisel 5 on näha, kuidas hindavad raamatupidajad praegu finantsauditipoolset informeerimist uutest standardi- ja seadusemuudatustest. Kahte graafikut võrreldes on näha, et kui 85% raamatupidajatest on pigem või täiesti nõus väitega, et finantsaudiitor võiks neid muudatustega kursis hoida, siis tunnevad vaid 57% raamatupidajatest, et audiitor seda ka tegelikkuses teeb. Seega 28% vastanutest tunnevad, et finantsaudiitor ei vasta selles küsimuses nende ootustele ning seega eksisteerib erinevus selle vahel, mida audiitorid oma teenusega raamatupidajale pakuvad ning mida raamatupidajad ootavad. Kuigi finantsaudiitoril ei ole kohustust hoida ettevõtet kursis standardite ja seaduste muudatustega, siis üldjuhul tehakse seda siiski aastaaruande auditeerimise käigus, mille üks osa on arvestuspõhimõtete üle vaatamine ja nende korrektsuse hindamine. Juhul, kui aruandeaasta jooksul on raamatupidamisstandardis muutunud arvestuspõhimõtted, millele ettevõtte enda arvestuses tugineb, ning raamatupidaja ei ole seda arvestuspõhimõtete osas juba ise teadnud ning muutnud, siis üldjuhul esitab finantsaudiitor selle kohta näpunäite või tähelepaneku raamatupidajale, kus viitab, et selline printsüüp on muutunud ning ei ole enam rakendatav.

Et hinnata, kuidas suhtuvad raamatupidajad olulisuse kontseptsiooni ja millised on nende ootused vigade tuvastamisel, on küsimustikus esitatud väited, mis esimesena ütleb, et finantsauditi tulemusena ootavad raamatupidajad, et majandusaastaaruandest on elimineeritud kõikvõimalikud vead ning kajastatud näitajad oleksid 100% tõesed. Teisena on toodud väide: „Ootan, et finantsauditi tulemusena on majandusaastaaruanne olulises osas õige ja õiglane, jättes võimaluse, et aruandes kajastuvad ebaolulised vead.“ Tulemusi illustreerib joonis 18.



Joonis 18. Raamatupidajate ootus finantsaruannete korrektsusele saadud kindluse tasemele ning leitud vigadest ja väärkajastamisest teavitamisele

Allikas: (Autori arvutused läbiviidud küsitluse alusel)

Finantsauditit läbi viies lähtub audiitor finantsaruande tasandil seatud olulisusest. Tehtud töö tulemusena väljastab majandusaastaaruandele otsuse, mis väidab, et audiitori arvates annab raamatupidamise aastaaruanne õige ja õiglase ülevaate ettevõtte finantsseisundit. Seega jätab ka audiitori otsuses olev kommentaar ruumi sellele, et raamatupidamise aastaaruandes esinevad väiksemad ebaolulised vead, kuid olulises osas on aruanne korrektne. Siiski on üpris suur hulk vastajaid, kes ootavad, et finantsauditi tulemusena oleks majandusaastaaruandest elimineeritud kõikvõimalikud vead. 38% (ehk 33 raamatupidajat) on väitega täiesti nõus ning sama palju vastajaid olid väitega pigem nõus. Väitega mitte nõus olevad vastajad on toonud kommentaaridena välja, et tegemist on ebareaalse ootusega, kuna selleks peaks finantsaudiitor üle vaatama kõik majandusaastal toimunud tehingud. Sellega seoses muutuks ka kontrolli aeg pikemaks, mis omakorda tähendaks suuremaid kulusid kliendile. Veel on kommenteeritud, et vastutus andmete õigsuse eest peab jääma siiski juhtkonnale ning ei ole reaalne oodata, et kogu informatsiooni kinnitaks täieulatuslikult vandeaudiitor oma otsusega. Selline arvamus ühtib ka tegeliku vandeaudiitori kohustusega. Samas on siiski oluline, et on oluline osa raamatupidajaid, kes ootavad, et finantsaudiitor annaks väga kõrgetasemelist kindlust, mis ei ole praeguste auditeerimis-standarditega kooskõlas. Tulemuste põhjal võib väita, et on

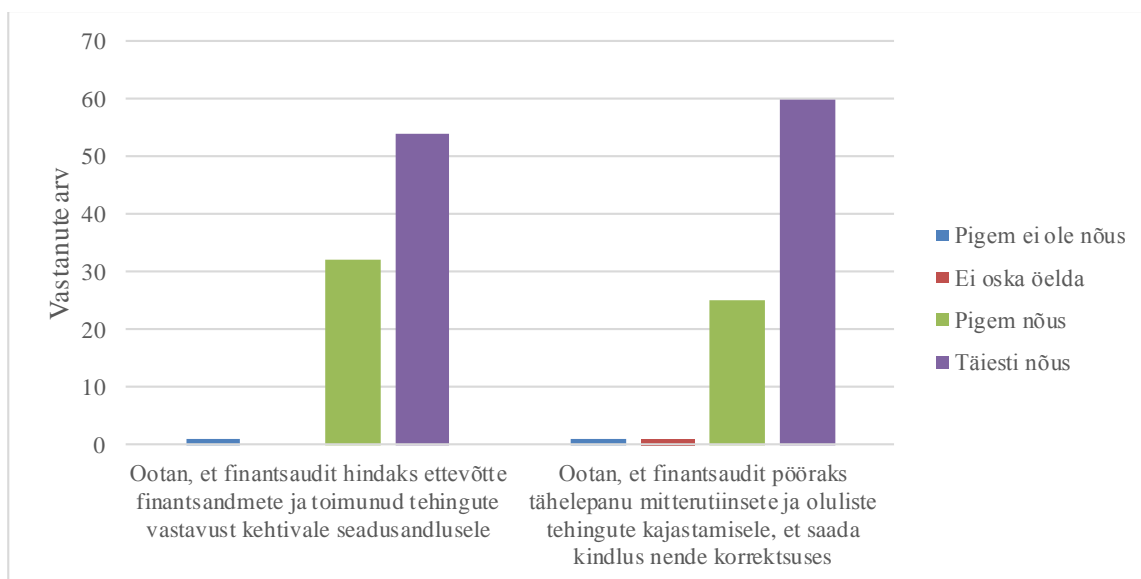
märgatav erinevus selle vahel, mida raamatupidajad finantsaudiitorilt ootavad ning mida standard nende tegevuselt tegelikkuses nõuab.

Kokku 93% vastanutest ootavad, et finantsaudiitor teavitaks neid igast leitud veast/väärkajastamisest. See jällegi erineb sellest, kuidas audiitorid enda tööpraktikas toimivad. Auditi planeerimise käigus määrab audiitor olulisuse finantsaruande tasandil, millest lähtuvalt määratakse ka olulisus, millest alates hakatakse vigu raporteerima juhtkonnale. Alla selle piiri jäävad vead loetakse auditi käigus ebaoluliseks ning nendega ei tegeleta edasi ega raporteerita kliendile. Üle selle piiri minevad vead ja väärkajastamised lisatakse juhtkonna kinnituskirja ning kogutakse kokku ja hinnatakse nende tervikmõju raamatupidamise aastaaruandele. Võib väita, et ka antud ootuses esineb märgatav lahknevus selles, mida audiitorid on kohustatud vastavalt standarditele töö käigus kliendile raporteerima ning mida raamatupidajad finantsaudiitorilt ootavad.

Järgmise väitega, et pärast finantsauditit oodatakse olulises osas raamatupidamise aastaaruande korrektsust, on nõus väiksem osa vastajatest kui eelmise punkti puhul. 52% vastajatest on väitega täiesti nõus ning 33% vastajatest pigem nõus, seega kokku on väitega nõus 85% vastajatest. Väitega mittenoostunud ei ole märkinud vabas vormis kommentaari, seega on raske hinnata, kas väitega ei ole nõustunud seetõttu, et ebaoluliste vigade kajastumine ei ole ootuspärane. Samas võrreldes vastust eelmise küsimusega, kus raamatupidajad ootavad, et neile raporteeritakse iga leitud viga, võib järeldada, et põhjus seisneb selles, et oodatakse kõikide vigade raporteerimist.

Kuna finantsauditi käigus peab finantsaudiitor hindama tehingute vastavust seadusandlusele ning regulatsioonide mõju ettevõtte finantsandmetele ning lisaks mitterutiinsete ja oluliste tehingute kajastamist, on küsitluse käigus uuritud, kas ka raamatupidajad seda finantsaudiitorilt ootavad. Tulemusi kajastab joonis 19, millelt on näha, et raamatupidajad ootavad üksmeelselt finantsaudiitorilt seda, mida ka standardid audiitori kohustusena ette näevad. 62% vastajatest on täiesti nõus ning 37% pigem nõus, et finantsaudiitorilt oodatakse hinnangut, et ettevõtte finantsandmed ja toimunud tehingud vastavad kehtivale seadusandlusele. 69% vastajatest on täiesti nõus ning 29% pigem nõus, et finantsaudiitor peaks tähelepanu pöörama mitterutiinsete ja oluliste tehingute kajastamisele, et saada kindlus nende korrektsuses. Praeguse olukorra hindamisel (vt joonis 12) töid 94% vastajatest välja, et auditeeritud aastaaruanne annab neile kindluse mitterutiinsete ja suuremasummaliste tehingute korrektsusele, 98% vastajatest ootavad, et audiitor sellist

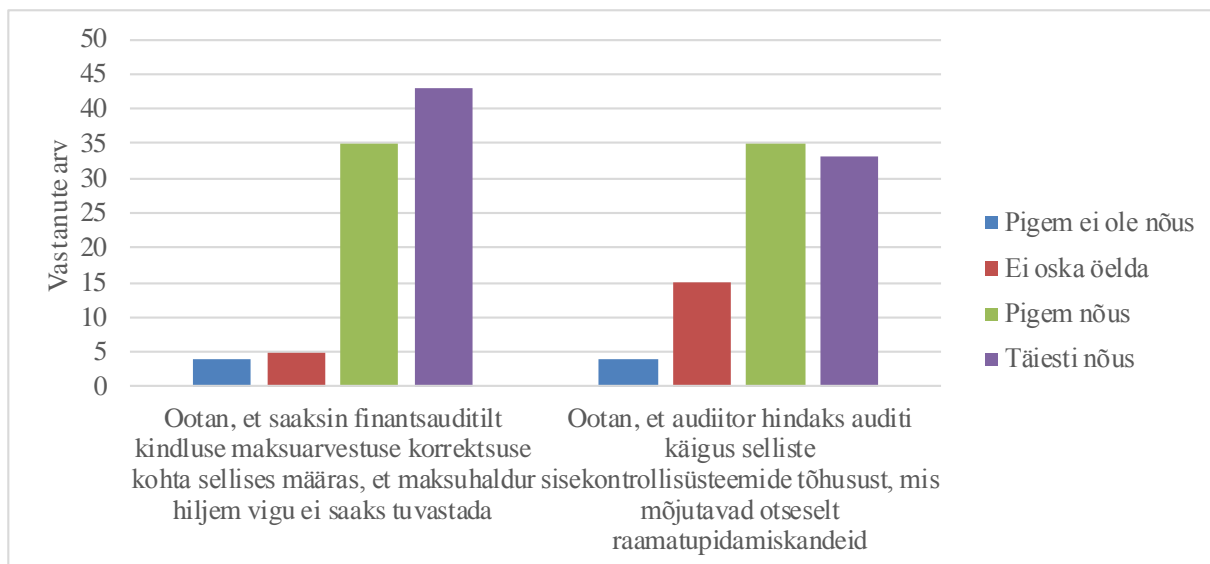
kindlust neile oma tööga ka annaks. Seega võib väita, et suuremasummaliste ja mitterutiinsete tehingute kajastamisel ei esine erilist erinevust selle vahel, mida praegu finantsauditi teenusest saadakse, mida sellest tegelikkuses oodatakse ning mida näevad ette auditeerimisstandardid.



Joonis 19. Raamatupidajate ootus tehingute seadusandlusele vastavuse ja mitterutiinsete ning oluliste tehingute korrektsuse hindamisele

Allikas: (Autori arvutused läbiviidud küsitluse alusel)

Küsitluse praegusele olukorrale hinnangu andmisel hindasid 74% raamatupidajatest, et saavad kindluse maksuarvestuse korrektsusele pärast finantsauditi läbimist. Finantsauditile seatud ootuste kohta uuris autor, kas raamatupidajad ootavad finantsauditilt kindlust maksuarvestuse korrektse kohta sellises määras, et maksuhaldur hiljem vigu ei saaks tuvastada. Kokkuvõttev ülevaade vastustest toodud joonisel 20.



Joonis 20. Raamatupidajate ootus maksuarvestuse osas saava kindluse ning sisemiste kontrollisüsteemide tõhususe hindamise kohta

Allikas: (Autori arvutused läbiviidud küsitluse alusel)

Tulemuste põhjal saab väita, et 90% raamatupidajatest ootavad, et finantsaudiitor võiks oma töö käigus anda raamatupidajale kindluse, et maksuarvestus on sellises ulatuses korrektne, et maksuhaldur hiljem vigu ei suudaks tuvastada. 5% ei ole pigem väitega nõus ning 5% ei oska seisukohta võtta. Osa väitega mitte nõustunud vastajatest on vabas vormis kommentaarina toonud välja, et finantsaudit ei jõua sellisele tasemele, kuna audiitor tegutseb vastavalt paika pandud olulisusele, kuid maksurevisjoni käigus ei rakendata olulisust ning Maksu- ja Tolliamet uurib ka väiksemaid tehinguid. Kuna küsimustiku eelmises jaos tõid 75% vastajatest välja, et saavad auditeerimise läbimisel kindluse ka maksuarvestuse korrektsusele, siis võib väita, et esineb mõningane erinevus selle vahel, mida raamatupidajad audiitorilt seoses maksuarvestuse kontrollimisega ootavad ning mida tegelikkuses audiitori poolt tehtud tööst saavad. Võib öelda, et raamatupidajad ei tunne maksuarvestuse korrektsuse hindamisel audiitori tööst nii suurt väärtust (ehk saadavat kindlust) kui nad seda ootaksid.

Finantsauditi käigus on audiitoril kohustus hinnata selliste sisemiste kontrollisüsteemide tõhusust, mis mõjutavad otseselt raamatupidamiskandeid. Sellest lähtuvalt on autor uurinud, kas selline ootus on ka raamatupidajatel finantsaudiitori tööle. Joonis 20 illustreerib saadud tulemusi. 78% vastanutest on nõus või pigem nõus, et finantsaudiitor peaks hindama muuhulgas sisemiste kontrollisüsteemide tõhusust. Samas 17% vastanutest ei oska väitele

enda hinnangut anda ning 5% vastajatest ei ole väitega pigem nõus. Arvamust mitte omavate vastanute osakaal või tuleneda sellest, et sisemiste kontrollisüsteemide tõhususe saavutamine ning süsteemide rakendamine on pigem juhtkonna pädevuses ning kuulub juhtkonna kohustuste hulka. Seega ka kommunikatsioon antud teemal toimub pigem audiitori ja juhtkonna vahel ning võimalik, et raamatupidajad ei ole protsessi kaasatud ja seega puudub neil konkreetne arvamus selle osa kohta auditeerimisel.

Kokkuvõttes võib öelda, et raamatupidajate ootused ületavad mitmes valdkonnas seda, mis tegelikkuses finantsaudiitorile pandud kohustused on. Näiteks ootavad suur osa vastanutest, et audiitor aitaks vajadusel koostada raamatupidamise aastaaruannet või mõnda aruande komponenti, et audiitor oleks abiks ettevõttele sobivate arvestuspõhimõtete valimisel ning hoiaks kursis mitmesuguste seaduste ja standardite muudatustega. Kuigi vastavalt auditeerimisstandarditele sellist kohustust finantsaudiitoril ei ole, siis võib see olla lisaväärtuseks, mida finantsaudiitor oma tööga saab kliendile pakkuda, et hoida head kliendisuhet või eristuda positiivses võtmes konkureerivast turust. Neid ootusi täites ei suureneks oluliselt audiitori poolt tehtud töö maht, vaid need oleksid pigem viisid, kuidas pakkuda finantsauditiga kliendile juurde väärtust.

Küll aga ootavad raamatupidajad finantsaudiitorilt ka selliseid punkte, mis oluliselt suurendaksid auditi läbiviimise töömahtu. Näiteks ootavad suur osa vastanutest, et finantsaudiitor teavitaks raamatupidajat igast leitud veast ja väärkajastamisest. Kuna audit tegutseb planeerimise faasis määratud olulisuse raamides, siis ei teavitata raamatupidajat väikestest vigadest, mis ei ületa vigade kogumise olulisust. Kuna sellised vead on auditi kontekstis ebaolulised ning nende raporteerimine ja detailsem uurimine võtab kaua aega, siis raamatupidajale edasi neid ei anta, seega sellist raamatupidajate ootust ei suudeta täita. Sarnaselt kõikide vigade teavitamisele, ei ole audiitori eesmärk ka raamatupidamise aastaaruandest kõikvõimalike vigade elimineerimine ning 100% tõeste finantsnäitajateni jõudmine, vaid tegutsetakse olulisuse piirides.

3.4. Hüpoteeside kontrollimine ja uurimuse tulemus

Magistritöös püstitati neli hüpoteesi.

Hüpotees 1: raamatupidajad arvavad, et iga-aastasest finantsauditist on kasu uute teadmiste saamisel ning keerulisemate valdkondade kajastamisel nõu saamisel.

Tulemustest ilmnes, et raamatupidajad hindavad finantsauditi kasulikuks ja vajalikuks protseduuriks aastaaruande koostamise ja üldise raamatupidamise protsessis (vt tulemusi joonis 8). Lisaks arvab suurem osa vastajatest, et finantsaudit pakub protsessi käigus uusi teadmisi, mis tulevad abiks igapäevases raamatupidamises (vt tulemusi joonis 7). Seega hüpotees leidis kinnitust.

Hüpotees 2: raamatupidajad arvavad, et finantsauditi teenus on ajas muutunud ning teenusest saadavad teadmised ja teenuse konsultatsioonirool on ajas vähenenud.

Vastustest selgus, et raamatupidajad ei oska üheselt antud väidet hinnata, kuid domineerima jäid siiski need vastajad, kes olid väitega nõus (40% vastajatest). Suur osa (36%) vastajatest ei olnud selle kohta arvamust kujundanud (vt tulemusi joonis 9). Kokkuvõttes võib öelda, et antud hüpotees pigem leidis kinnitust, kuna domineeris nõustuv vastusevariant. 77% nõustuvatest raamatupidajatest olid kokku puutunud suure neliku audiitorettevõtjatega, samas mitte nõustuvatest oli see kokkupuude olemas vaid 56% raamatupidajatest, mille alusel saab väita, et konsultatsioonirolli vähenemist on eriti täheldanud need raamatupidajad, kel on kogemus olnud suure neliku audiitorettevõtjaga.

Hüpotees 3: eksisteerib erinevus selle vahel, mida raamatupidajad ootavad finantsauditi teenusest ning mis on tegelikkuses läbi auditeerimisstandardite audiitorile kohustuseks pandud.

Tulemustest on näha, et seda, mida seadusandlus ja standardid audiitori kohustusena näevad, ootavad neilt ka raamatupidajad (vt tulemusi joonis 19). Samas on raamatupidajatel erinevad ootused näiteks maksuarvestuse kontrollimise, standardimuudatustest teavitamise, aastaaruande koostamisel abi saamise ning arvestuspõhimõtete valikul nõustamise saamise osas (tulemused joonisel 17 ja 20). Seega saab väita, et eksisteerib erinevus selle vahel, mida raamatupidajad finantsauditi teenusest ootavad ning mis on tegelikkuses auditi kohustus ning hüpotees nr 3 kehtib.

Hüpotees 4: raamatupidajate ootus finantsaudiitorile on suurem, kui on tegelikkuses vastavalt seadustele ja standarditele määratud finantsaudiitori kohustus.

Vastuste järgi saab öelda, et raamatupidajad ootavad finantsaudiitorilt rohkemat, kui on tegelikkuses nende kohustus vastavalt standardile ja seadustele. Näiteks ootavad raamatupidajad, et finantsaudiitor teavitaks neid igast leitud veast (vt joonis 18), osutaksid vajadusel abi aastaaruande või mõne selle komponendi koostamisel, annaks nõu arvestuspõhimõtete valikul ning hoiaks raamatupidajaid kursis mitmesuguste seaduste ja

standardite muudatustega, mis avaldavad mõju igapäevasele raamatupidamisele ning raamatupidamise aastaaruande koostamisele. Lisaks saab tuua välja, et esineb erinevus selle vahel, mida audiitorilt raamatupidajad audiitorilt ootavad ning mida reaalselt teenusest saavad. Oluline erinevus on näiteks mitmesuguste seaduste ja standardite muudatustega kursis hoidmisel. 85% raamatupidajatest ootavad, et finantsaudiitor hoiaks neid kursis muudatustega ning vaid 57% raamatupidajatest tunnevad, et finantsaudiitor seda ka teeb. Lisaks on erinevus ka maksuarvestuse kontrollimisel oodatava kindluse osas. 90% raamatupidajatest ootavad, et nad saaksid kindluse, et nende maksuarvestus on korrektne ning seal puuduvad vead, samas vaid 75% vastajatest tunnevad praegu, et nad seda kindlust finantsaudiitorilt ka saavad.

Hüpotees 5: finantsaudiitoril on oluline roll keerulisemate valdkondade kajastamisel raamatupidajatele nõu andmisel.

80% raamatupidajatest (ehk 70 raamatupidajat 87st) vastasid, et nad on keerulisemate valdkondade ning tehingute kajastamisel küsinud abi finantsaudiitorilt. Peamiselt on abi küsitud äriühenduste ning tütar- ja sidusettevõtete kajastamisel ning maksude arvestamisel. Lisaks ka konsolideerimisel, finantsinstrumentide kajastamisel ning siirdehindade ja seotud osapooltega toimivate tehingutega seoses. Küsimusele, kelle poole pöörduvad raamatupidajad, kui neil tekib küsimusi aastaaruande koostamise protsessis, on vastanud 47% raamatupidajatest, et esmalt otsivad ise erinevatest elektroonilistest allikatest, kuid 31% vastajatest pöörduvad esmalt finantsaudiitori poole, seega on audiitoril oluline roll majandusaastaaruande koostamise protsessil raamatupidaja abistamisel.

Läbiviidud uuringu tulemuste põhjal saab autor väita järgmist:

- suurem osa raamatupidajatest (68% vastajatest) arvavad, et nad saavad finantsauditi käigus uusi teadmisi, mis on vajalikud igapäevases raamatupidamises, seega võib üldistatud öelda, et raamatupidajad annavad finantsauditile pigem positiivse hinnangu;
- kuigi finantsaudiitori kohustus ei ole raamatupidajaid kursis hoida standardite ja seaduse muudatustega, siis 85% vastanutest ootavad, et finantsaudiitor võiks seda teha, kuid vaid 57% raamatupidajatest tunnevad, et praegu nad sellist informatsiooni finantsaudiitorilt saavad;
- enamus vastanutest tunnevad, et finantsaudit on kasulik ja vajalik protseduur nii tehingute ja sündmuste korrektseks kajastamiseks (79% vastajatest) kui ka

majandusaasta aruande koostamise protsessis (89% vastajatest), seega võib üldistatult väita, et raamatupidajad hindavad pigem finantsauditi rolli vajalikuks;

- raamatupidajad pigem tunnevad audiitorite rolli muutust pärast 2012. aastal kehtima hakanud uut Audiitortegevuse seadust – 40% vastanutest on tundnud, et audiitori konsultatsiooniroll on sellega seoses vähenenud;
- enamus raamatupidajaid hindavad, et auditeeritud majandusaastaruanne annab neile kindluse, et finantsnäitajad on korrektsed ning vastavad praegu kehtivatele raamatupidamisstandarditele (92% vastanutest on nõus) ja on kooskõlas kõikide kehtivate seadustega (80% vastanutest on nõus), seega võib väita, et raamatupidajas tunnetavad, et audiitor täidab oma ülesannetega talle seaduse poolt antud rolli;
- enamus raamatupidajaid tunnevad, et pärast auditeerimist on finantsaruanded vabad nii tahtlikust pettusest (nii arvavad 67% raamatupidajatest) kui ka tahtmatust eksimusest (69% raamatupidajatest) tuleneda võivast väärkajastamisest. Samas kuna eelpool toodud kahe aspekti kinnitamine on vastavalt auditeerimisstandarditele finantsaudiitori kohustuseks, saab väita, et raamatupidajate arvamuse kohaselt ei täida audiitorid seda rolli niivõrd hästi ning esineb siiski teatav ebakindlus nende väidete osas. Samas on 94% raamatupidajatest nõus, et audiitor annab neile kindluse mitterutiinsete ja oluliste tehingute kajastamise korrektsuses. Erinevus võib tuleneda sellest, et mitterutiinsete ja suuremasummaliste tehingute kontrollimine on raamatupidajale nähtavam tegevus kui vigadest ja pettusest tuleneva väärkajastamise hindamine;
- raamatupidajate ootused audiitorile seoses aastaaruande koostamisel abiks olemisele (64% vastanutest arvavad, et audiitorid võiksid seda teha), arvestuspõhimõtete valikule (67% vastajatest), maksuarvestuse kontrollimisele (90% vastajatest), standardite ja seadusemuudatuste kursis hoidmisele (85% vastajatest) on suuremad kui on tegelikkuses audiitori kohustus.

Kuna tulemustest selgus, et raamatupidajate ootused finantsaudiitorile on kõrgemad, kui seda nõuab audiitoritelt kehtivad regulatsioonid, siis soovitab autor järgmisi samme, et raamatupidajate ootusi juhtida:

- enne iga-aastast finantsauditi alustamist rääkida juhtkonna ja raamatupidajaga kohtumisel läbi, mis on audiitori kohustused antud töövõtu raames;

- raamatupidamisalastes portaalides ning ajakirjades avaldada juhtkirju audiitorite kohustuse ja vastutuse osas, mis informeeriks raamatupidajaid antud teemal;
- jooksva suhtluse arendamine audiitori ja raamatupidaja vahel, mille käigus audiitor annab jooksvalt raamatupidajale infot, mida töö käigus kontrollitakse, kuna paljud protseduurid tehakse audiitori poolt ära tuginedes saadud materjalidele ning seega ei ole raamatupidajal informatsiooni, mida tegelikkuses audiitor oma protseduuridega teeb;
- raamatupidajate kutseõppesse lisada lühike kursus, mis annab ülevaate audiitori kohustusest ja rollist ning auditeerimise põhimõtetest. Näiteks on tehtud mitmeid uuringuid selle kohta, kuidas audiitortegevuse alase aine läbimine vähendab erinevust selle vahel, mida audiitorilt oodatakse ning mis on tema tegelikud kohustused (Ihendinihu *et al* 2014).

Magistritöö teema edasisel uurimisel oleks mõistlik viia läbi intervjuusid raamatupidajatega, et koguda raamatupidajate detailsemat arvamust finantsauditi toimimise kohta Eestis. Lisaks oleks huvitav kaasata järgmisesse uuringusse finantsaudiitoreid, kes hindaksid seda, kui võrd palju pakuvad nad enda arvates uusi teadmisi ja kindlust raamatupidajatele ning kui võrd palju tehakse tegevusi kliendisuhete hoidmiseks ja hea teenuse pakkumiseks, mis otseselt ei ole nõutud Audiitortegevuse seaduses ning rahvusvaheliste auditeerimisstandardites.

KOKKUVÕTE

Magistritöö eesmärk on saada teada auditeeritavate ettevõtete raamatupidajate arvamus finantsauditist ning kaardistada, millised ootused on neil finantsauditile ja kas need ootused vastavad seadusandlikule finantsaudiitori rollile. Eesmärgi saavutamiseks selgitas autor välja audiitori rolli vastavalt kehtivatele seadustele ning standarditele ning viidi läbi küsitlus, millega püüti välja selgitada, kuidas hindavad raamatupidajad finantsauditi teenust ning millised ootused on audiitorite tegevusele seatud.

Audiitori roll on olla kolmas sõltumatu osapool, kes annab hinnangu ettevõtte finantsseisundile ning kontrollib raamatupidamise aastaaruande korrektsust. Magistritöös soovib autor teada saada, kas raamatupidajad hindavad finantsauditi teenust enda jaoks kindlust andvaks, arendavaks ning kasulikuks uute saadud teadmiste mõttes. Veel soovib autor magistritööga kaardistada raamatupidajate ootused finantsauditile ning jõuda järeldusele, kas esineb ootuste erinevus selle vahel, mida raamatupidajad finantsaudiitorilt ootavad ning mis on tegelikult standardijärgne audiitori kohustus.

Aastate jooksul on audiitoritegevus väga palju arenenud ning muutused majanduses on otseselt mõju avaldanud ka audiitoritegevuse reguleerimisele. 20. sajandi lõpul ja 21. algul, mil ettevõtted kasvasid märgatavalt ning tehingud muutusid järjest keerulisemaks ja üleilmsemaks, kattis audiitor ettevõttes tihtipeale nii audiitori kui ka konsultandi rolli. Ameerika Ühendriikides moodustasid audiitorite teenitud konsultatsioonitasud suurema osa kui auditeerimistasud. Pärast maailmamajandust raputanud Enroni, WorldComi ja muude suurettevõtete kraahi, hakati suuremat tähelepanu pöörama finantsaudiitori sõltumatusele ning piirati seadusandlusega audiitorite võimalusi mitte auditi alaste tööde tegemiseks. Seetõttu on vähenenud audiitorite poolt pakutav konsultatsiooniteenus.

Mitmesugused uurimused on käsitlenud seda, millist väärtust oodatakse finantsauditilt ning kas on erinevusi selle vahel, mida finantsauditilt oodatakse ning mida see tegelikult vastavalt seadustele ja standarditele pakkuma peaks. Uurimustes on enamasti järeldusele jõutud, et üldjuhul ootavad kliendid finantsauditi teenusest rohkemat, kui tegelikkuses

audiitori kohustus on. Kliendid ootavad, et audiitor jagaks soovitusi, kuidas ettevõtte saaks enda sisemisi kontrollisüsteeme parendada, kuidas muuta tegevust efektiivsemaks ning annaks üldiselt nõu keerulisemate teemade puhul.

Töö eesmärgini jõudmiseks kasutas autor arvamusküsitlusi, mida jagas raamatupidajaid koondava portaali rmp.ee uudisnupukese all ning edastas otsekontaktina avaliku huvi üksuste avalikele e-maili aadressidele palvega edastada küsitlus raamatupidamisosakonnale. Küsitluses osales kokku 87 raamatupidajat, kellest 81% omavad raamatupidajana kogemust juba üle 10 aasta ning 61% kogemust finantsaudiitoriga kokku puutumisel üle 10 aasta. Selline vastanute nii-öelda demograafiline jaotus näitab, et arvamust on avaldanud valdavalt suure kogemusega oma ala spetsialistid, mis omakorda tõstab vastuste usaldusväärsust ning esinduslikkust. Kuna tegemist on mittetöenäosusliku valimiga, siis ei ole töö käigus hinnatud valimi esinduslikkust statistiliste meetoditega, kuna võimatu on määratleda kui suur on üldkogum, mille moodustavad raamatupidajad, kes töötavad auditeeritavates ettevõtetes.

Töö käigus said vastuse sissejuhatuses püstitatud neli hüpoteesi. Küsitlusest selgus, et raamatupidajad hindavad finantsauditi kasulikuks ja vajalikuks protseduuriks, mille käigus saavad nad uusi teadmisi, mis on abiks igapäevases raamatupidamises. Seega hüpotees nr 1: „Raamatupidajad arvavad, et iga-aastane finantsaudit pakub uusi teadmisi, mis on abiks igapäevases raamatupidamises ning on üldiselt kasulik ja vajalik protseduur nii aastaaruande koostamise kui ka tehingute ja sündmuste korrektseks kajastamiseks“ – leidis kinnitust.

Teine hüpotees, mis väitis, et raamatupidajad arvavad, et finantsauditi teenus on ajas muutunud ning teenusest saadav konsultatsiooniroll ja näpunäited aastaaruande parandamiseks on vähenenud, sai vastavalt tulemustele sai pigem kinnitatud. Nimelt ei jõudnud raamatupidajad küll ühtsele seisukohale selles, kas pärast 2012. aastal rakendama hakatud uut Audiitortegevuse seadust on audiitoripoolne konsultatsiooniroll ajas vähenenud, kuid 39% raamatupidajatest nõustuvad väitega, 36% aga ei oska seisukohta võtta ning 25% ei nõustu väitega. Seega väitega nõus oli mõnevõrra suurem osa vastanutest. Samas 60% raamatupidajatest leiavad, et audiitori poolt edastatud näpunäidete maht on ajas vähenenud, mis võib viidata sellele, et aruanne on muutunud kvaliteetsemaks ning audiitoril ei ole põhjust teha kommentaare aruande täiendamiseks.

Küsitluse tulemustest selgus, et raamatupidajate ootused on mõnevõrra erinevad sellest, mida audiitoritelt seaduste ja standarditega kohustuseks pannakse. Näiteks ootavad suur osa raamatupidajatest, et finantsaudiitor aitaks vajadusel koostada majandusaastaaruannet või

mõnda osa sellest (64% raamatupidajatest), abistaks ettevõttele sobivate arvestuspõhimõtete valikul (67% raamatupidajatest) ning hoiaksid kursis standardite ja seaduste muudatustega, mis võiksid mõju avaldada igapäevasele raamatupidamisele ning aastaaruande koostamisele (85% raamatupidajatest), kuigi standardi järgi ei ole see audiitori kohustuseks. Seega leidis kinnitust 3. hüpotees: „Eksisteerib erinevus selle vahel, mida raamatupidajad ootavad finantsauditi teenusest ning mis on tegelikkuses auditeerimisstandardite läbi audiitorile kohustuseks pandud.“ Kuna raamatupidajate ootused ei ühti audiitorite tegeliku kohustusega ning ootused on suuremad, siis saab öelda, et peab paika ka hüpotees nr 4: „Raamatupidajate ootus finantsaudiitorile on suurem, kui on tegelikkuses vastavalt seadustele ja standarditele määratud finantsaudiitori kohustus.“

Küsitlusest selgus, et auditi roll keerulisemate tehingute kajastamisel on oluline, kuna 80% vastajatest ütlesid, et on küsinud audiitorilt abi keerulisemate tehingute kajastamisel. Peamiselt on abi küsitud äriühenduste ja tütar- ning sidusettevõtete kajastamisel ning maksude arvestamisel. Vastavalt läbi viidud küsimustiku tulemustele pöörduvad raamatupidajad majandusaastaaruande koostamisel küsimuste tekkimisel esmalt ise erinevatest veebiallikatest vastuseid otsima, ent 31% vastajatest ütlesid, et esmaseks kontaktiks küsimuste tekkimisel on neile finantsaudiitor, seega on audiitoril oluline roll majandusaasta aruande koostamise protsessis ning on kinnitust leidnud hüpotees nr 5: „Finantsaudiitoril on oluline roll keerulisemate valdkondade kajastamise kohta raamatupidajatele nõu andmisel.“

Magistritöös läbi viidud uuringu põhjal saab väita, et finantsauditit peavad raamatupidajad kasulikuks ja vajalikuks protseduuriks ning audiitoril on oluline roll keerulisemate tehingute kajastamisel nõu jagamisel. Samas on raamatupidajad seadnud audiitori tööle küllaltki kõrged ootused, mis ei vasta seadustest tulenevale audiitori rollile.

SUMMARY

THE ACCOUNTANTS' OPINION OF FINANCIAL STATEMENT AUDIT AND THE EXPECTATIONS SET ON THE FINANCIAL AUDITOR'S ACTIONS

Diana Tamme

A financial audit is conducted to provide an opinion whether financial statements are stated in accordance with accounting standards. The audit provides users (such as lenders, shareholders and others) with an enhanced degree of confidence in the financial statements. Although the result of an audit is the audit opinion which is important to financial statement readers outside the company, the main contact in auditing process is the company's accountant who provides audit teams with documentation and information about past events. Even though. As in the past has not been studied the accountants' opinion of financial audit, it is one of the reasons why the topic was chosen.

The aim of this thesis is to find out what accountant's think about the financial statement audit and do they think this is a valuable procedure. Also the purpose of this study is to find out the expectations set on the financial auditors' actions and do these expectations are in accordance with the role of the auditor based on the laws and standards. Or in other words, does the expectation gap between the actual and the expected performance of an auditor exists in Estonia too. Many academic studies have proved that expectation cap in auditing exists and this is also the reason why author decided to write a thesis to find out if it exists in Estonia too.

In order to create such overview, the accountants that have experience with auditors were asked to complete an online-questionnaire. The main part of the questionnaire was built up on different statements and accountants were asked to evaluate whether they agree or

disagree. The questionnaire was sent to public interest entities and was published on an Estonian accounting and tax information portal rmp.ee. The questionnaire collected 87 answers. As it is very difficult to know the exact number of accountants who have had experience with financial auditor, the author used nonprobability sampling method. 81% of the respondents have had experience in accounting profession over more than 10 years and 61% of the respondents have had experience with financial auditors over more than 10 years. This shows that respondents are highly experienced specialists which increases the reliability of the answers.

Answers to the questionnaire revealed that in accountants' opinion annual financial auditing is useful and necessary procedure in the process of preparing the annual report and in order to correctly report different transactions and events. Also the questionnaire revealed that accountants have higher expectations to the auditors than the responsibilities laid by standards and regulations. For example, accountants expect auditors to report every found misstatement, to keep accountants informed about changes in accounting standards and laws what may affect the entity's bookkeeping and to help accountants with preparing the annual financial statement or some parts of it. It can be said that there is an expectation gap between the expectation gap between the actual and the expected performance of an auditor.

Based on the answers to the questionnaire, it can be said that auditors have an important role in giving advice to the accountants in reporting difficult and uncommon transactions. 80% of the respondents answered that they have asked help from auditor and the main areas were recording business combinations and different tax subjects. 31% of the respondents answered that auditor is the first to contact when they have questions in preparing the financial statement. Others mainly try to find answers by themselves from different online sources or from other accountants.

Based on these findings, it can be said that there is an expectation gap between the actual and the expected performance of an auditor. So author suggests to take further steps to manage accountants' expectations. For example before annual financial audit, auditors should talk through the auditors' responsibilities in context of annual financial audit and develop communication between the auditor and the accountant so that accountants have more information about the procedures auditors perform.

VIIDATUD ALLIKAD

- Adriana, P. A. (2014) The Role of External Audit in Improving Firm's Value: Case of Indonesia. http://www.rieb.kobe-u.ac.jp/tjar/conference/5th/CA-1_PutuAgusARDIANA.pdf (02.05.2015)
- Audiitorettevõtjate läbipaistvusaruanded perioodi 01.07.2013-30.06.2014 kohta. Audiitorkogu kodulehekül. <http://www.auditorkogu.ee/?p=201&sd=4597aba33e23eb4d82edbc59bc616c13> (12.04.2015)
- Audiitortegevuse register. <https://www.auditortegevus.ee/lr1/web/guest-/valisaudit/register> (07.04.2014)
- Audiitortegevuse seadus. Vastu võetud Riigikogus 27. jaanuaril 2010.a – RT I, 2010, 9, 41. Redaktsiooni jõustumise kp: 01.01.2015 <https://www.riigiteataja.ee/akt/13275292?leiaKehtiv>
- Audiitortegevuse seadus. Vastu võetud Riigikogus 27. jaanuaril 2010.a – RT I, 2010, 9, 41. Redaktsiooni jõustumise kp: 14.11.2010 <https://www.riigiteataja.ee/akt/13275292?leiaKehtiv>
- Boone, H. N., Boone, D. A. (2012) Analyzing Likert Data. – *Journal of Extension*, vol. 50, no. 2. http://www.joe.org/joe/2012april/pdf/JOE_v50_2t2.pdf
- Bunger, O. C., Dumitrescu, A. C. (2009). Detecting and Reporting the Frauds and Errors by the Auditor. <http://www.oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/1120091/11.pdf> (25.04.2015)
- Caines, W. R., Lander, L. D., Sridharan, U. V. (2002). The Social Impact of Business Failure: Enron. – *American Journal of Business*, vol. 17, no. 2.
- Creswell, J. W. (2014) Research Design: Qualitative, Quantitative & Mixed Methods Approaches. Fourth Edition. Sage Publications, Inc. United Kingdom, London
- Deumes, R., Meuwissen R., Peek, E., Schelleman, C., Vanstraelen, A. (2010) The Value of Audit. Research Project Commissioned by the Standards Working Group/Global Public Policy Committee
- Epstein, M. J., Geiger, M. A. (1994). Investor views of audit assurance: recent evidence of the expectation gap. *Journal of Accountancy*, vol. 177, no. 1, pp. 60-66.

- Eshleman, J. D., Guo, P. (2014) Do Big 4 Auditors Provide Higher Audit Quality After Controlling for the Endogenous Choice of Auditor? - *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 33, No.4, pp. 197-219
- Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiiv 2006/43/EÜ. Vastu võetud Euroopa Parlamendis ja Euroopa Liidu nõukogus 17.05.2006. – ET L 157/87. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:ET:PDF>
- Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiiv 2013/24/EL.
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:182:0019:0076:ET:PDF>
(12.05.2015)
- Florin, D., Florina, P. A., Brad, L. (2013). Briefing in History of Audit and Financial Reporting. - „Ovidius“ *University Annals, Economic Sciences Series*, vol. 13, no.1, pp. 1204-1209.
<http://stec.univ-ovidius.ro/html/anale/ENG/cuprins%20rezumate/volum2013p1.pdf>
- Fontaine, R., Letaifa, S.B., Herda, D. (2013). An Interview Study to Understand the Reasons Clients Change Audit Firms and the Client's Perceived Value of the Audit Service. – *Current Issues in Auditing*, vol. 7, no. 1, pp. A1-A14.
- Gobo, G. (2004). *Qualitative Research Practice*. London: SAGE Publications Ltd.
- Hirsjärvi, S., Remes, P., Sajavaara, P. (2007). *Uuri ja kirjuta*. Tallinn: Medicina
- Ihendinihu, J. U., Robert, S. N. (2014). Role of Audit Education in Minimizing Audit Expectation Gap (AEG) in Nigeria. – *International Journal of Business and Management*, Vol. 9, No. 2
- International Standard on Auditing 200. Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance With International Standards on Auditing.
<http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf> (24.04.2015)
- International Standard on Auditing 265. Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged With Governance and Management.
<http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a015-2010-iaasb-handbook-isa-265.pdf> (25.04.2015)
- International Standard on Auditing 315. Identifying and Assessing the Risk of Material Misstatement Through Understanding the Entity and Its Environment.
<http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a017-2010-iaasb-handbook-isa-315.pdf> (25.04.2015)

- Knechel, W. R. (2007). The business risk audit: Origins, obstacles and opportunities. – *Accounting, Organizations and Society*, no. 32, p. 383–408.
http://lib.cufe.edu.cn/upload_files/other/4_20140519092204_24.pdf
- Koh, H. C., Woo, E.-S. (1998). The expectation gap in auditing. – *Managerial Auditing Journal*, vol. 13, no. 3, pp. 147-154
- Lee, T.-H., Azham, A. (2008). The Evolution of Auditing: An analysis of the historical development. – *Journal of the Historical Development*, vol. 4, no. 12.
<http://www.davidpublishing.com/davidpublishing/upfile/12/2/2012/2012120283233169.pdf>
- Moussalli, S. (2005). Accounting for the Journal's First 100 Years: A Timeline from 1905 to 2005. *Journal of Accountancy*
<http://www.journalofaccountancy.com/issues/2005/oct/accountingforthejournalsfirst100yearsatimelinefrom1905to2005.html>
- Regulatsioonid ja hea tava. Audiitorkogu kodulehekül. (21.03.2015)
<http://www.auditorkogu.ee/?p=7&sd=8ca4e18388bdaffdd146a8f46fc76443>
- Ruut, K. (2012) Vandeaudiitori kutsetegevus ja avalik huvi.
<http://www.rmp.ee/raamatupidamine/raamatupidamine-yldiselt/13689?Print=1&popUp=1> (24.04.2015)
- Seletuskiri audiitortegevuse seaduse eelnõu juurde. Rahandusministeerium. (2009).
http://www.koda.ee/failid/AUTS_uus_SK.pdf
- Strauss, Anselm and Corbin, Juliet (1990) Basics of Qualitative Research. London: Sage.
- Tanko, M. (2014). Audit Expectation Gap: An Empirical Review of the Literature.
http://www.academia.edu/8203479/Audit_Expectation_Gap_An_Empirical_Review_of_the_Literature (02.05.2015)
- Valimi koostamise meetodid. Tartu Ülikool.
http://dspace.utlib.ee/dspace/bitstream/handle/10062/27764/valimi_koostamise_meetodid.html (04.05.2015)
- Vilu, A. (2014). Uus Euroopa Liidu Raamatupidamise Direktiiv 2013/34/EU. – PwC konverents – Raamatupidamise päev. <http://big4.aripaev.ee/wp-content/uploads/sites/5/2014/06/PwC-EL-direktiivid.pdf>

LISAD

Lisa 1. Ankeetküsitlus: raamatupidajate arvamus finantsauditist

Raamatupidajate arvamus finantsauditist

Vastatud: 0% Lehekülg: 1 / 2

Küsitluse eesmärgiks on uurida raamatupidajate arvamust finantsauditi kohta ning kaardistada raamatupidajate ootused finantsauditiile. Saadud andmete abil valmib magistritöö teemal "Raamatupidajate arvamus finantsauditist Eestis".

Küsimustik on valikvastustega ning selle täitmine võtab aega ligikaudu 7 minutit. Kõik vastused on anonüümsed ning neid kasutatakse vaid magistritöö raames.

Tänan kõiki vastajaid!

Diana Tamme
ditamme@gmail.com

1 Kui kaua olete töötanud raamatupidajana? *

- 0-1 aastat
- 2-5 aastat
- 5-10 aastat
- 10-20 aastat
- 20+ aastat

2 Mitu aastat olete kokku puutunud finantsaudiitoriga? *

- 0-1 aastat
- 2-5 aastat
- 5-10 aastat
- 10-20 aastat
- 20+ aastat

3 Millises ettevõttes töötate? *

Kui olete vahetanud töökohta, siis palun lisage vastus ettevõtte kohta, kus viimati puutusite töö käigus kokku finantsaudiitoriga.

- Mikroettevõtte (kuni 10 töötajaga)
- Väikeettevõtte (kuni 50 töötajaga)
- Keskmise suurusega ettevõtte (kuni 250 töötajaga)
- Suureettevõtte (üle 250 töötaja)

4 Millise tegevusvaldkonnaga ettevõttes töötate? *

Kui olete vahetanud töökohta, siis palun lisage vastus ettevõtte kohta, kus viimati puutusite töö käigus kokku finantsaudiitoriga.

- Transport
- Meedia
- Infotehnoloogia
- Telekommunikatsioon
- Tootmine
- Ehitus
- Finants- ja kindlustustegevus
- Kaubandus (jae- ja hulgimüük)
- Põllumajandus, metsamajandus
- Majutus ja toitlustus
- Kinnisvaraalaane tegevus
- Tervishoid
- muu (täpsusta)

5 Millise audiitorettevõtjaga olete kokku puutunud? *

Juhul, kui Te ei oska audiitorettevõtjat gruppide vahele liigitada, lisage ettevõtte nimi "Other" valikusse

- Suure neliku ettevõtted (PwC, EY, KPMG, Deloitte)
- Teised suuremad ettevõtjad (5 ja enam audiitorit)
- Väiksemad ettevõtjad (2-4 audiitorit)
- Üksikaudiitorid
- muu (täpsusta)

6 Järgmisena on toodud erinevad väited selle kohta, mida arvate praegusest finantsauditi teenusest. Palun vastake väidetele allpool toodud skaalas. *

Juhul, kui Teil on täiendavaid kommentaare väite kohta, lisage need kommentaari väljale

	Ei ole nõus	Pigem ei ole nõus	Ei oska öelda	Pigem nõus	Täiesti nõus	Kommentaari (juhul, kui on)
Finantsauditi käigus saan uusi teadmisi, mis on abiks igapäevases raamatupidamises	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
Finantsaudiitor hoiab mind kursis standardite muudatustega, mis on olulised raamatupidamise kontekstis	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
Auditeeritud aastaaruanne annab mulle kindluse, et koostatud aruanne on korrektne ning vastab praegu kehtivatele raamatupidamisstandarditele	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
Finantsaudit on minu arvates kasulik ja vajalik aastaaruande koostamise protsessis	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
Finantsaudit on minu arvates kasulik ja vajalik tehingute ja sündmuste korrektseks kajastamiseks	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>

Mida aasta edasi, seda vähem saan audiitorilt näpunäiteid aastaaruande täiendamiseks	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
Tunnen, et finantsauditi poolt pakutav konsultatsioonirool on pärast 2012. aastat kehtima hakanud uut Audiitoritegevuse seadust ajas vähenenud	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
Finantsaudit annab mulle kindluse, et ettevõtte finantsandmed on kooskõlas kõikide kehtivate seadustega	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
Finantsaudit annab mulle kindluse, et ettevõtte finantsandmed on vabad tahtlikust pettusest tuleneda võivast väärkajastamisest	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
Finantsaudit annab mulle kindluse, et ettevõtte finantsandmed on vabad tahtmatustest vigadest ja eksimustest tuleneda võivast väärkajastusest	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
Finantsaudit annab mulle kindluse, et mitterutiinsed ja suuresummalised tehingud on kajastatud korrektset	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
Finantsaudiitor aitab oma soovitude ja tähelepanekutega täiustada selliseid sisekontrollisüsteeme, mis mõjutavad otseselt finantsandmeid	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
Finantsaudit annab mulle kindluse, et ettevõtte maksuarvestus on korrektne ja vastab seadustele	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>

7

Järgmisena on toodud erinevad väited selle kohta, mida ootate finantsauditiilt: *

Juhul, kui Teil on täiendavaid kommentaare väite kohta, lisage need kommentaari väljale

	Ei ole nõus	Pigem ei ole nõus	Ei oska öelda	Pigem nõus	Täiesti nõus	Kommentaari
Ootan, et finantsaudiitor hoiaks mind kursis mitmesuguste seaduste ja standardite muudatustega, mis avaldavad mõju igapäevasele raamatupidamisele ning aastaaruande koostamisele	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
Ootan, et finantsaudiitor aitaks vajadusel koostada majandusaastaaruannet või mõnda aruande komponenti	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
Ootan, et finantsauditi tulemusena oleks majandusaastaaruandest elimineeritud kõikvõimalikud vead ning kajastatud finantsnäitajad oleksid 100% tõesed	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
Ootan, et finantsauditi tulemusena oleks majandusaasta aruanne olulises osas õige ja õiglane, jättes võimaluse, et aruandes kajastuvad ebaolulised vead	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
Ootan, et finantsaudiitor oleks abiks ettevõttele sobivate arvestuspõhimõtete valimisel	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
Ootan, et finantsaudit teavitaks mind igast leitud veast/väärkajastamisest	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
Ootan, et finantsaudit hindaks ettevõtte finantsandmete ja toimunud tehingute vastavust kehtivale seadusandlusele	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
Ootan, et saaksin finantsauditiilt kindluse maksuarvestuse korrektsuse kohta sellises määras, et maksuhaldur hiljem vigu ei saaks tuvastada	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
Ootan, et finantsaudit pööraks tähelepanu mitterutiinsete ja oluliste tehingute kajastamisele, et saada kindlus nende korrektsuses	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
Ootan, et audiitor hindaks auditi käigus selliste sisekontrollisüsteemide tõhusust, mis mõjutavad otseselt raamatupidamiskandeid	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>

8

Kelle poole pöördate esmalt, kui aastaaruande koostamise protsessis tekib küsimusi? *

- Finantsaudiitori poole
- Otsin ise erinevatest internetiallikatest
- Palun abi teistelt raamatupidajatelt
- muu (täpsusta)

9

Kas olete küsinud abi keerulisemate valdkondade kajastamisel finantsaudiitori käest? *

- Jah
- Ei

10

Kui vastasite eelmisele küsimusele jah, siis märkige, millistes valdkondades olete abi vajanud

- Konsolideerimine
- Äriühendused ning tütar- ja sidusettevõtete kajastamine
- Maksuarvestus
- Üleminek rahvusvahelistele raamatupidamisstandarditele
- Rahavoogude aruande koostamine
- Sihtfinantseerimise kajastamine
- Siirdehinnad ja seotud osapoolte vahelised tehingud
- Finantsinstrumentide kajastamine
- Kinnisvarainvesteeringute kajastamine
- muu (täpsusta)

11

Kui Teil tekkis veel mõtteid seoses küsitlusele vastamisega, siis palun kirjutage need siia: