

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Roman Budarov

**AUDITI EFEKTIIVSUSE SUURENDAMINE MUUTUVAL
AUDIITORTEENUSTE TURUL**

Magistritöö

Juhendaja: dotsent Margus Tinitš

Tallinn 2017

SISUKORD

ABSTRAKT	4
OLULISED MÕISTED JA LÜHENDID	5
SISSEJUHATUS.....	6
1. AUDITI EFEKTIIVSUSE SUURENDAMISE VAJADUS JA VÕIMALIKUD VALDKONNAD.....	9
1.1. Efektiivsuse mõiste ja selle suurendamise lähtekohad	9
1.2. Eesti audiitorteenuste turg ja selle tendentsid.....	10
1.3. Auditi põhietapid ja efektiivsus	12
1.4. Valimite moodustamine kui võimalus suurendada auditi efektiivsust.....	15
1.4.1. Statistiline ja mittestatiline lähenemine	17
1.4.2. Valimi suurus ja efektiivsuse aspekt	19
1.5. Ettevõtte sisemised kontrollid.....	20
1.5.1. Sisekontrollide olemasolu ja nende vajadus	20
1.5.2. Ettevõtte sisekontrollidest arusaamise tähtsus finantsauditis	22
1.5.3. Auditi efektiivsuse suurendamine sisekontrolli abil	24
2. VANDEAUDIITORITE SEAS KORRALDATUD KÜSITLUS JA SELLE TULEMUSED	27
2.1. Uurimismeetodi valik ja valimi koostamine.....	27
2.2. Küsimustiku koostamine, läbiviimine ja andmete töötlus	29
2.3. Küsitluse tulemused ja nende analüüs	31
2.4. Vastuste ja hinnangute omavaheliste seoste analüüs	53
2.5. Kokkuvõte uurimistulemustest ja hüpoteeside kontroll	56
KOKKUVÕTE	60

SUMMARY	63
VIIDATUD ALLIKAD.....	66
LISAD.....	69
Lisa 1. Küsimustik	69

ABSTRAKT

Magistritöö eesmärk on välja selgitada, kas ja kuidas mõjutavad audiitorteenuste turu tendentsid auditi efektiivsuse suurendamise vajadust ning kuidas vandeaudiitorid ja audiitorettevõtjad sellele vajadusele reageerivad. Samuti käsitletakse töös olemasolevaid metodoloogilisi auditi läbiviimise lähenemisi ning tuuakse välja efektiivsust puudutavad tähelepanekud.

Töö eesmärgini jõudmiseks töötas magistritöö autor läbi nii teemakohase kirjanduse kui viis ka läbi küsitluse vandeaudiitorite seas. Küsitlus viidi läbi spetsiaalses internetikeskkonnas ning küsitlusest võttis osa 39 Eesti vandeaudiitorit erineva suurusega audiitorettevõtjast.

Uurimuse tulemusena selgus, et enamik vandeaudiitoreid märkavad Eesti audiitorteenuste turul hinnasurvet, mis omakorda paneb neid mõtlema vajadusele tõsta auditi efektiivsust. Samas on paljud audiitorettevõtjad juba rakendanud auditi efektiivsemaks muutmise meetmeid. Lisaks selgus, et mõned kasutusel olevad metodoloogilised auditi teostamise praktikad, on vastuolus auditi standarditega. Positiivse asjaoluna selgus, et vandeaudiitorite teadmised valimite moodustamise viisidest ja ettevõttes kehtestatud sisekontrolli testimise osas võivad tõsta auditi töövõtu efektiivsust.

Võtmesõnad: audit, auditi efektiivsus, valim, sisekontroll, substantiivsed protseduurid

OLULISED MÕISTED JA LÜHENDID

Audiitorettevõtja – vandeaudiitorite ühing või füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsev vandeaudiitor (audiitortevuse seadus § 7 lg 2);

Audiitorkogu – omavalitsuslikul põhimõttel tegutsev kutseühendus arvestusala audiitortevuse korraldamiseks era- ja avalikes huvides ning oma liikmete kutsealaste õiguste kaitsmiseks (audiitortevuse seadus § 101 lg 1);

AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*) – Ameerika Ühendriikide Sertifitseeritud Audiitorite Instituut;

GAAS (*Generally Accepted Accounting Standards*) – Ameerika Ühendriikide üldtunnustatud raamatupidamistava;

ISA (*International Standard of Auditing*) – Rahvusvaheline auditeerimise standard;

PCAOB (*Public Company Accounting Oversight Board*) – Ameerika Ühendriikide avaliku huvi üksuste arvestusalane järelevalve nõukogu;

SAS (*Statements on Auditing Standards*) – Ameerika Ühendriikides kehtivad auditi standardid;

SEC (*Securities and Exchange Commission*) – Ameerika Ühendriikide Väärtpaberite ja Börsitehingute Komisjon;

Substantiivsed protseduurid – Audiitori substantiivsed protseduurid väite tasandil võivad olla kas detailide testid, analüütilised protseduurid või mõlema kombinatsioon (ISA 520). Detailide testide käigus vaatab audiitor muuhulgas üle raamatupidamise alusdokumente (arved, aktid jm). ISA 520 järgi tähendab analüütiline protseduur finantsinformatsiooni hindamist finants- ja mittefinantsandmete võimalike seoste analüüsi kaudu.

SISSEJUHATUS

Audiitorettevõtjatel, kes muuhulgas aitavad tagada majanduskeskkonna usaldusväarsust ning suurendada avalikkuse kindlustunnet, on turumajanduse tingimustes tegutsevate ettevõtjatena täita siiski ka äriiline eesmärk — teenida kasumit. Selleks tuleb muuseas arvestada audiitorteenuste turu tendentsidega, muutes vajadusel seniseid äriprotsesse. Audiitorteenuste turu range reglementeerituse tõttu on audiitorettevõtjatel aga raske oma teenustega teistest pakkujatest eristuda, sellest tulenevalt on turul üheks põhiliseks kliendiportfelli suurendamise argumendiks töövõtu hind. Konkurentsi suurendab ka uute tulijate lisandumine turule. Nii tulebki audiitorettevõtjal leida vastus küsimusele, kuidas säilitada ja/või kasvatada ärilist kasumlikkust tingimustes, kus standarditest ja kvaliteedinõuetest tulenevate tegevuste maht suureneb, samal ajal kui hinnatõus on turul oleva hinnasurve tõttu raskendatud. Eelnimetatud tegurid sunnivad audiitorettevõtjaid paratamatult mõtlema sellele, kuidas muuta oma töövõtte efektiivsemaks.

Magistritöö eesmärk on välja selgitada, kas ja kuidas mõjutavad audiitorteenuste turu muutused auditi efektiivsuse suurendamise vajadust ning kuidas vandeaudiitorid ja audiitorettevõtjad sellele vajadusele reageerivad. Samuti käsitletakse töös olemasolevaid metodoloogilisi auditi läbiviimise lähenemisi ning tuuakse välja efektiivsust puudutavad tähelepanekud. Tähelepanekute aluseks on nii siinse magistritöö autori läbi töötatud teoreetiline kirjandus kui ka Eesti vandeaudiitorite seas läbi viidud küsitluse tulemused.

Eelkirjeldatust tulenevalt on töös püstitatud järgmised hüpoteesid, mida soovitatakse kinnitada või ümber lükata, ning uurimisküsimused, millele keskendutakse:

H1: Audiitorteenuste turul valitsev hinnasurve sunnib audiitorettevõtjaid oma tegevuses efektiivsust suurendama.

H2: Enamik audiitorettevõtjaid on seisukohal, et efektiivsuse tõstmiseks tuleb vähendada

substantiivseid protseduure.

H3: Vähesed audiitorettevõtjad tuginevad auditeeritavas ettevõttes toimivale sisekontrollile substantiivse protseduuride mahu vähenemise eesmärgil.

Töös on püstitatud järgmised uurimisküsimused:

- Millised on viimased auditi teenuste turu tendentsid ja kas need tekitavad efektiivsuse tõstmise vajadust?
- Kas audiitorettevõtjad on märganud turul hinnasurvet ja viinud ellu efektiivsuse tõstmise meetmeid?
- Missugustest etappidest koosneb auditi töövõtt ja milliseid nendest saab efektiivsemaks muuta?
- Kas väiksemate töövõttude puhul moodustavad üldised auditi protseduurid (töövõtu tingimuste kokkuleppimine, kliendi äriprotsessidest arusaamine jm) suurima osa ajaeelarvest?
- Kas ja kuidas on võimalik suurendada auditi efektiivsust õige valimi moodustamise viisi valikuga?
- Millised vead esinevad enim valimi moodustamisel ja selle põhjal saadud tulemuste tõlgendamisel?
- Kas ja kuidas võimaldab ettevõttes toimiv sisekontroll aidata audiitoril suurendada auditi efektiivsust?
- Milline on vandeaudiitorite teadmiste tase ettevõtete sisekontrollide osas?
- Kui suur on hinnanguline mõju auditi efektiivsuse tõstmisele substantiivsete protseduuride mahu vähenemisel?

Magistritöö koosneb kahest peatükist. Esimese peatüki esimeses jaotises keskendutakse auditi efektiivsuse suurendamise vajadusele. Selle peatüki teises jaotises antakse ülevaade Eesti audiitorteenuste turust, sealhulgas ka muutustest, mis on toimunud vandeaudiitori kutseeksami korraldamise protsessis. Kolmandas jaotises tuuakse välja auditi põhietapid ning määratakse kindlaks, millistes nendest on võimalik suurendada efektiivsust.

Esimese peatüki neljandas ja viiendas jaotises analüüsitakse kaht põhilist valdkonda, valimite moodustamise viise ning ettevõtte sisekontrollisüsteemidest arusaamise ja nendele tuginemise olulisust finantsauditis, mille abil on siinse töö autori arvates võimalik vähendada

substantiivsete protseduuride mahtu ehk tõsta auditi efektiivsust.

Teise peatüki esimeses jaotises selgitatakse magistritöö uurimisandmete kogumiseks kasutatud uurimismetoodikat ning põhjendatakse selle valikut. Uurimismeetod, milleks siinse magistritöö puhul oli võrguküsitlus, valiti lähtuvalt magistritöö eesmärgist. Teise peatüki teises jaotises kirjeldatakse küsimustiku ülesehitust ning küsimustiku koostamise protsessi. Samuti selgitakse, missugust keskkonda kasutati küsitluse läbiviimiseks ja kuidas tulemusi analüüsiti. Kolmandas jaotises analüüsitakse küsitluses osalenud 39 vandeaudiitori vastust, struktureerides need magistritöö teoreetilisest osast lähtuvalt. Teise peatüki neljandas jaotises esitatakse detailsem tulemuste analüüs, tuues muuhulgas välja ka seosed erinevate uurimistulemuste vahel. Viimases, teise peatüki viiendas jaotises tehakse läbitöötatud teoreetilisele kirjandusele tuginedes kokkuvõtte küsimustikuga kogutud andmetest.

Teema on aktuaalne, kuna Audiitorkogu kvaliteedikontrolli tulemustest selgub, et kõik audiitorettevõtjad ei täida kutsetegevuse standardite nõudeid (Soon, 2016). Magistritöö autor usub, et osaliselt võib selle põhjuseks olla vale lähenemine, saavutamaks efektiivsust. Siinse magistritöö tulemused annavad nii Audiitortegevuse järelevalvenõukogule kui Audiitorkogule parema ülevaate turul toimuvast ning võimaldavad seega teostatavate kvaliteedikontrollide käigus pöörata suuremat tähelepanu magistritöös käsitletud valdkondadele. Audiitorettevõtjad aga saavad teavet selle kohta, milliste tegurite abil on võimalik auditi töövõtte efektiivsemaks muuta ja millised vigu vältida substantiivsete protseduuride tegemisel.

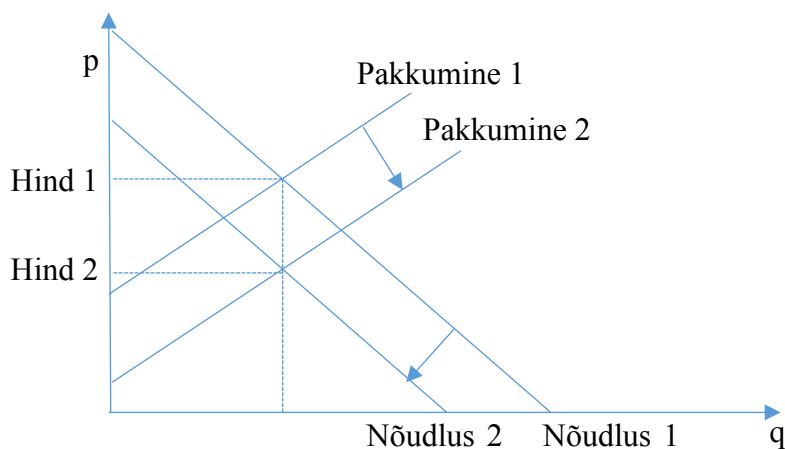
Autor tahab tänada oma kolleege, kes võimaldasid hoida tasakaalu kutsetöö ja magistritöö kirjutamise vahel, ning juhendajat, kelle tähelepanekud ja soovitusel tõstsid siinse magistritöö väärtust.

1. AUDITI EFEKTIIVSUSE SUURENDAMISE VAJADUS JA VÕIMALIKUD VALDKONNAD

1.1. Efektiivsuse mõiste ja selle suurendamise lähtekohad

Viimased aastad on Eesti audiitorteenuste turul olnud sündmusterohked, tuues kaasa mitmeid uuendusi. Muutunud on auditi piirmäärad ning audiitori kutseeksami läbiviimise reeglid, kasvanud on audiitorteenuste turu käive ning suurenenud väikeaudiitorite arv.

Projitseerides üleval nimetatud sündmused standardsele mikroökoonoomika nõudluse ja pakkumise mudelile (vt joonis 1) ja oletades, et kõik ülejäänud sisendid jäävad samaks, võib väita, et audiitorteenust pakkuvate üksuste kasv suurendab ka pakkumist, kuid piirmäärade tõstmine vähendab nõudlust nimetatud teenuse vastu. Nende omavahelise mõju tagajärjel tekib sektoris hinnalanguse surve.



Joonis 1. Nõudluse ja pakkumise mudel
Allikas: (Autori koostatud)

Teatavasti jaguneb audiitorteenuste turg Eestis suure neliku (*Big 4*) ettevõtjate ja väikeste audiitorettevõtjate vahel ning kuigi kaudselt mõjutab hinnasurve ka suuremaid audiitorettevõtjaid, tunnetavad arvatavasti olulisemat mõju just väikesed audiitorettevõtjad. Säilitamiseks või kasvatamiseks kasumit, peab hinnalangusest tuleneva tulude vähenemise puhul ettevõtja kulutase samuti vähenema, see tähendab, et audiitorettevõtja eesmärk on teenida senine või suurem kasum madalamate kulude juures ehk suurendada efektiivsust. Audiitorteenuste turu reguleeritus seab aga efektiivsuse saavutamisele piirangud, kuna paljud protseduurid on ette kirjutatud ja kohustuslikud, mis tähendab, et neid ei saa tegemata jätta või teha määratud tasemest ja ulatusest väiksemas mahus. Auditi töövõtu puhul suureneb efektiivsus juhul, kui vajalik kindlus auditeeritava ettevõtte finantsnäitajate adekvaatsuse osas saadakse lühema aja jooksul. Makkawi ja Abdolmohammadi (2004) on määratlenud auditi efektiivsust järgmiste tegurite põhjal:

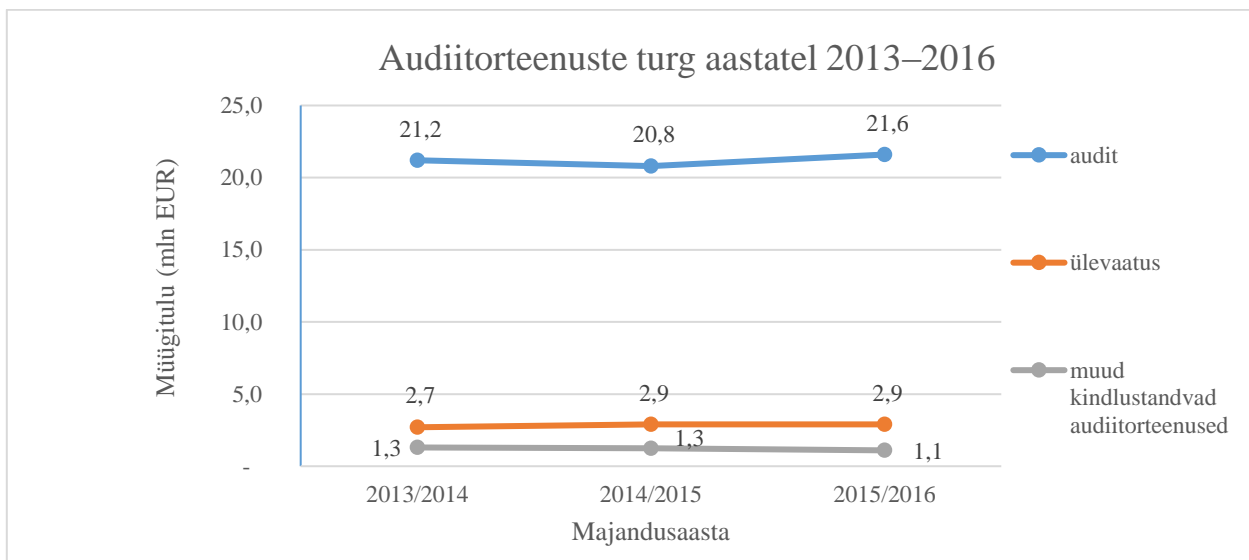
- kogu auditi tegemisele kuluvad tunnid;
- vaheauditis tehtavate protseduuride osa;
- töö ajastus.

Efektiivsust võib määratleda ka võttes aluseks muud lähtekohad, kuid põhiline on auditi ajalise kestuse vähenemine. Seega eelmainitud auditi efektiivsuse määratluses pannakse kõige suurem rõhk esimesele. (*Ibid.*)

Selle peatüki järgmiste jaotiste eesmärk on tuvastada, kas Eesti audiitorteenuste turul on vajadus efektiivsuse suurendamiseks, ja analüüsida efektiivsust piiravaid olulisemaid auditi töövõtu protseduure, mis peavad iga auditi raames tehtud olema. Lisaks vaadeldakse põhjalikult võimalusi, kuidas substantiivsete protseduuride tegemisel, täpsemalt aga auditi valimite moodustamisel ja ettevõttes toimivatele sisekontrollidele tuginemisel kasvatada töövõtu efektiivsust.

1.2. Eesti audiitorteenuste turg ja selle tendentsid

Viimasest audiitorteenuste turu ülevaatest (Audiitorteenuste...2016) selgub, et peale möödunud majanduskriisi on see taastunud ja käibe suurenemine turul jätkub. Joonisel 2 on toodud audiitorfirmade teenuste müügitulu tendentsid perioodil 2013–2016.



Joonis 2. Audiitorteenuste turg aastatel 2013–2016

Allikas: (Autori koostatud vastavalt Audiitorkogust saadud statistikale)

Audiitorkogu koostatud analüüsis on eraldi vaadatud käibe muutust erinevate audiitorettevõtjate suuruse lõikes. 52% turust kuulub viiele suuremale audiitorfirmale (AS PricewaterhouseCoopers, EY Baltic AS, KPMG Baltic OÜ, AS Deloitte Audit Eesti, Grant Thornton Baltic OÜ), kuid suurem käibe kasv kuulub väiksematele audiitorfirmadele, kes moodustavad 48% turust. Sellega saab kinnitust eelnevas alampeatükis mainitud autori oletus, et väikesed audiitorettevõtjad on viimasel ajal muutunud aktiivsemaks.

Lisaks võib turul märgata auditi töövõtuks kuluvate tundide kasvu tendentsi. Audiitorkogu presidendi sõnul tähendab see, et „sama töö tegemiseks kulutasid audiitorid eelmise aastaga võrreldes oluliselt rohkem inimressurssi ning seega on auditi turu kasvu suurimaiks võitjateks auditi ja muude kindlust andvate töövõtude tellijad“ (Eesti audiitorteenuste..., 2016). Auditi töövõtude tellijate jaoks võib selline fakt olla kindlasti positiivne, kuid võttes arvesse hindade jäikust on audiitorettevõtjate jaoks see pigem kahjumlik.

Tähelepanuta ei saa jätta Audiitortegevuse seaduse muudatusega kaasnenud auditi piirmäärade tõusu, mida kohaldatakse majandusaasta aruannetele, mille aruandeaasta algas 2016. aasta 1. jaanuaril või hiljem. Tänu tööalasele kokkupuutele on autor saanud teadlikuks, et audit on paljude ettevõtete arvates administratiivne kohustus ning tänu piirmäärade tõusule on neil võimalus

sellest kohustusest vabaneda. Kõige suuremat mõju avaldab see kindlasti üksikaudiitoritele ja väiksematele audiitorettevõtjatele, kuna nende kliendiportfellid sisaldavad enamasti väiksemaid äriühinguid.

Nagu juba eelnevalt mainitud, tihendab audiitorteenuste turul konkurentsi ka uute tulijate lisandumine. Igal aastal sooritab vandeaudiitori kutseeksami 15–20 inimest (Karjäär audiitorina..., 2017). Autori arvates on vandeaudiitorite arvu kasvu mõjutanud kutseeksami sooritamise korra lihtsustamine. Nii ei pea vandeaudiitori kutse taotleja enne eksamite sooritamist esitama Rahandusministeeriumile praktikakava, küll on aga endiselt kohustuslik esitada praktikaaruanne (Praktikakava..., 2016).

1.3. Auditi põhietapid ja efektiivsus

Audiitorteenus on väga standardiseeritud, mis ei võimalda audiitorteenuste turuosalistel selle pakkumisel, ulatuses ja vormis teistest märkimisväärselt eristuda. Kõrge standardiseerituse vajadus on tingitud auditi eesmärkidest (finantsaruanded peavad olema võrreldavad ja usaldatavad), sest ainult sellisel juhul on võimalik, et turg pakub samaväärset teenust igale teenuse ostjale ja kindlust igale finantsaruannete info kasutajale.

Auditeerimise standarditel on kaks põhilist eesmärki: need on audiitori jaoks juhendid töö tegemiseks ning vahendid tehtud töö kvaliteedi mõõtmiseks. Eesti audiitorteenuste sektor on reguleeritud rahvusvaheliste auditeerimise standarditega (ISA – *International Standards on Auditing*), mille on avaldanud Rahvusvaheline Auditeerimise ja Kindlustandvate Töövõtude Standardite Komitee (IAASB – *The International Auditing and Assurance Standards Board*). Kuna ISA-des määratletud nõudeid loetakse miimumnõueteks, millega audiitor peab tööd tehes arvestama, siis peab neid nõudeid kindlasti arvesse võtma ka efektiivsuse suurendamise strateegiate valimisel.

ISA-d jagunevad kuueks spetsiifiliseks valdkonnaks, mis omakorda hõlmavad konkreetseid auditi etappe reguleerivaid standardeid (Eilifsen, *et al* 2010, 51–52). Nimetatud kuus valdkonda on järgmised:

- põhilised printsiibid ja kohustused (ISA 200–299);

- riskihinnang ja vastused hinnatud riskidele (ISA 300–499);
- auditi tõendusmaterjal (ISA 500–599);
- teiste töö kasutamine (ISA 600–699);
- auditi kokkuvõtte ja audiitori aruanne (ISA 700–799);
- erivaldkonnad (ISA 800–899).

Standardid, mis kuuluvad gruppi Põhilised printsiibid ja kohustused, määratlevad muuhulgas, kuidas audiitor peab kliendiga töövõtu tingimused kokku leppima (ISA 210), nendes fikseeritakse töövõtu vastavus aktsepteeritud standarditele. Oluliste kliendi töövõttude puhul, mis on sätestatud ISA 220-ga, peavad audiitori tehtud tööd läbima sisemise kvaliteedikontrolli. Audiitori töö peab alati olema dokumenteeritud nii, et vastava kogemusega inimene väljaspool auditimeeskonda saaks sama kindluse kätte kui auditi meeskond (ISA 230). Samas peavad auditi käigus olema tehtud protseduurid pettuse avastamise jaoks (ISA 240), seaduste ja regulatsioonidega arvestamine (ISA 250). Auditi raames peab olema tagatud nii infovahetus nendega, kelle ülesandeks on valitsemine (ISA 260), kui ka uuritud sisekontrollide puudusi (ISA 265). Kuigi kõik eeltoodud auditiprotseduurid on standardite järgi kohustuslikud, mis peavad olema auditi käigus tehtud, siis usub autor, et just sisekontrollide nõrkuste puudumine annab audiitorile võimaluse auditi efektiivsust suurendada – testides sisekontrollisüsteemi toimivust ning sellele tuginedes vähendada substantiivsete protseduuride mahtu. Ettevõtte sisekontrollide ja nende olulisust finantsauditis on lähemalt kirjeldatud käesoleva peatüki viiendas jaotises.

Standardid grupist Riskihinnang ja vastused hinnatud riskidele rõhutavad finantsauditi planeerimise tähtsust (ISA 300). Selleks, et ettevõtet efektiivselt auditeerida tuleb eelnevalt enda jaoks selgeks teha olulised ettevõtte äriprotsessid ja ka ärikeskkonnast tulenevad tegurid (ISA 315). Auditi planeerimisel ja läbiviimisel tuleks pöörata hoolikalt tähelepanu olulisuse määramisele (ISA 320) ning eriti just vaadata valitud olulisuse põhjendusi. Ühelt poolt saab olulisuse määramisel võtta aluseks sellise faktori, mis iseloomustab paremini ettevõtte tegevuskeskkonda, jõudes nii olulisuse hinnanguni, mis võimaldab tehtavaid protseduure vähendada. Teisalt on aga sel moel võimalik olulisuse hinnanguga manipuleerida, vähendades sellega töövõtu kulukust. (Eilifsen *et al* 2010, 126)

Kuigi planeerimine moodustab auditi üldisest ajaelarvest suhteliselt väikese osa, mis võib esialgu efektiivsuse tõstmise seisukohast tunduda ebaratsionaalne, omab see tegelikkuses väga

tähtsat rolli. Just tänu põhjalikule arusaamisele auditeeritava ettevõtte äriprotsessidest ja äri-keskkonnast tulenevatest riskidest saab audiitor alandada oma äririski ning vähendada töökoormust, keskendudes auditi käigus olulistele saldodele, tehinguklassidele ja avalikustamise nõuetele õigete väidetega ja põhjendatud riski tasemega (Schultz *et al* 2010, 239).

Järgmine oluline grupp auditi standarditest käsitleb auditi tõendusmaterjale. Metodoloogiliselt on see auditi protsessist tähtsaim osa ning siia gruppi kuuluvates standardites on kirjeldatud auditi tõendusmaterjalile esitatavaid nõudeid (ISA 500), sh nõudeid välistele kinnitustele (ISA 505) ja ka algsaldodele (ISA 510). Oluliseks osaks selle grupi standarditest on analüütilised protseduurid (ISA 520) ja auditi valimikontroll (ISA 530), mida võib üldistatult nimetada ka substantiivseteks protseduurideks ja mis on iga auditi töövõtu lahutamatu osa. Need on lõpptulemus auditi planeerimisest, sest tänu substantiivsetele protseduuridele saab audiitor anda otsuse, et ettevõtte raamatupidamisaruanne kajastab olulises osas õigesti ja õiglaselt ettevõtte finantsseisundit, tulemust ja rahavooge.

Auditi efektiivsuse tõstmiseks tuleks kindlasti kaaluda nii täpsemat auditi planeerimist, mis vähendab omakorda substantiivsete protseduuride mahtu, kui ka substantiivsete protseduuride teostamise viisi ja lähenemist, mis hoiab kokku aega, andes samas vajaliku kindluse. Seda arusaama toetab fakt, et suur osa auditi töövõtte ebaõnnestub just kehva planeerimise ja ühesuguste protseduuride järjekindla (olukorrast sõltumatu) tegemise tõttu. (Erickson, 2000) Eestis, kus audiitorteenuste turul tegutseb palju väikse suurusega audiitorettevõtjaid ja üksikaudiitoreid, on üsna keeruline juurutada uusi auditi planeerimise lähenemisi, kuna auditi plaanid on enamasti stabiilsed ning mõnes mõttes esineb audiitoritel kartus uute lähenemiste suhtes (Ayam, 2011). Autor arvab, et kõige parem viis auditi efektiivsuse tõstmiseks on alustada substantiivsete protseduuride efektiivsemaks muutmisest, mis omakorda annab audiitorile rohkem julgust võtta auditi planeerimisel uus efektiivsust tagav lähenemine, ning kuna substantiivsete protseduuride mahtu kirjeldab kõige paremini valimi maht, antakse järgnevalt ülevaade valimi moodustamise põhimõtetest.

1.4. Valimite moodustamine kui võimalus suurendada auditi efektiivsust

Finantsauditi algaastatel oli auditeeritavate ettevõtete raamatupidamise ja tehingute maht suhteliselt väike, mis võimaldas audiitoril kontrollida 100% aruandluses kajastatud kirjeid ja tehinguid. Ettevõtete hoogne kasv ja tehingute keerukus tõstis esile probleemi, kus audiitor ei olnud võimeline mõistliku aja jooksul ehk kuluefektiivselt veenduma kogu raamatupidamisaruandluse õigsuses. See tingis vajaduse võtta ka audiitori töövõttudes kasutusele valimi mõiste.

Audiitorid kasutavad valimite mõistet tehingute ja saldode valikuks, nende kontrollimiseks ja tulemuste üldistamiseks tervele ettevõtte finantsarvestusele. Seega saavad audiitorid anda kindlust, kuid mitte absoluutset kindlust, et ettevõtte finantsaruanded on õiglaselt esitatud (Eilifsen *et al* 2006, 259).

Kuna auditeerimise standardid reguleerivad valimite moodustamise lähtekohti vaid üldiselt, siis on teadlastel ja järelevalveasutustel oluline ülesanne jälgida valimite kasutamist auditites (Messier *et al* 2001, 82). Samas ei ole valimite kasutamine võimalik kõikides auditi etappides. Näiteks on Ameerika Ühendriikide Sertifitseeritud Audiitorite Instituut (AICPA – *American Institute of Certified Public Accountant*) toonud välja auditi protseduurid, mis ei nõua valimi moodustamist (Whittington, Delaney, 2011, 422):

- juhatuse ja töötajate intervjuerimine;
- ettevõtte sisemistest kontrollidest arusaamine;
- juhatuse esitiskirja kättesaamine;
- maa ja ehitiste vaatlus;
- ettevõtte personali käitumise jälgimine ja sularaha käsitlemine.

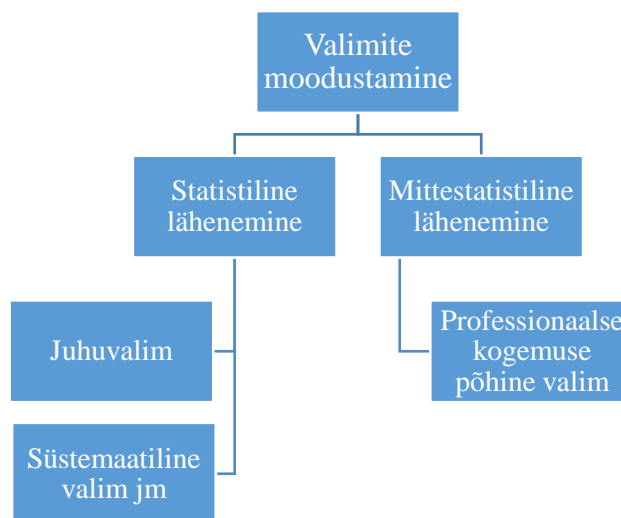
Valimite moodustamise protsess ja selle põhjendamine on üks olulisemaid küsimusi, mida audiitor peab enda töös jälgima, maandamaks riski ja veendumaks, et tehtud valim peegeldab reaalselt olukorda ettevõtte raamatupidamises. Kui audiitor ei suuda oma valimi moodustamise lähenemist piisavalt põhjendada, ei peegelda valim kogu andmekogumit ning sellise valimi põhjal tehtud järelduste usaldatavus langeb (Hubbard, Colbert, 2001, 29).

Teoreetiliselt saab valimite moodustamisel lähtuda kahest meetodist: statistiline ja mittestatiline lähenemine (vt joonis 3). Statistiliseks valimiks nimetatakse valimit, mille puhul on valimid juhuslikult valitud ning nii valiku tegemisel kui ka tulemuste tõlgendamisel on

kasutatud tõenäosusteooriat (Puttick, Esch 2007, 294). Kõiki ülejäänud valimite moodustamise meetodeid nimetatakse mittestatistilisteks (*Ibid.*).

Statistilisi meetodeid ei kasutatud auditi töövõttes laialdaselt pikka aega kolmel põhjusel: 1) valimi moodustamise maksumus, 2) valimi üldistuse (*valuation*) maksumus ja 3) koolituste maksumus (Hitzig 2004). Kaks esimest nendest on tänu infotehnoloogia kiirele arengule praeguseks peaaegu likvideeritud. (*Ibid.*) Statistilistest meetoditest on kõige rohkem kasutatavad meetodid juhuvalim (*random sampling*) ja süstemaatiline valim (*systematic sampling*) ning mittestatistilistest meetoditest professionaalse kogemuse põhine (*professional judgement*) valim (Ayam, 2011)

Mõlemad lähenemised, nii statistiline kui mittestatiline, saavad õige kasutamise puhul olla piisavad, tõestamaks, et ettevõtte finantsseisund on korrektne (Dauber *et al* 2009, 233).



Joonis 3. Valimite moodustamise kaks põhilähenemist
Allikas: (Autori koostatud)

Selleks, et valimi moodustamise protseduur kujuneks efektiivseks peab audiitor arvesse võtma kolme järgmist aspekti (Soltani 2007, 248):

- valimi suurus;
- valimi moodustamise viis;
- valimi tulemuste hindamine.

Järgnevalt vaadeldakse eelnevalt kirjeldatud kaht põhilist valimite moodustamise lähenemist nimetatud kolmest aspektist lähtudes.

1.4.1. Statistiline ja mittestatistiline lähenemine

Nagu eelnevast alampeatükist selgus, siis valimite moodustamisel on audiitoril lubatud kasutada nii statistilist kui ka mittestatistilist lähenemist. Seejuures on oluline aga hinnata, kumb meetod on efektiivsem, kuidas saab üht või teist meetodit rakendades parandada sisend-väljund aspekti ehk jõuda väiksema valimiga soovitud tulemuseni (*efficiency*) või hoopis suurendada tulemuse kvaliteeti ja usaldatavust ajakulu suurendamata (*effectiveness*).

Audiitor peab oma töö planeerimisel ja teostamisel kaalutlema mõlemat ülalnimetatud aspekti. Selleks, et hinnata saadud tõendite piisavust mittestatistilise lähenemise puhul peab audiitor kasutama oma professionaalset hinnangut, samas kui statistilise lähenemise puhul on sama näitaja usaldusväärselt hinnatud tõenäosusteooriale tuginedes. (Eilifsen *et al* 2006). Audiitortegevuses rõhutatakse taasesitamise võimaluse olulisust, mida on ISA 230 järgi võimalik saavutada tehtava töö põhjalikul dokumenteerimisel ning seda toetab mittestatistilise lähenemise kasutamine, mis nõuab samuti audiitorilt oma professionaalse hinnangu põhjendamist. Samas kui statistiline lähenemine nõuab vähem selgitusi, olles laialdaselt kasutusel ning tuginedes põhjalikule teoreetilisele baasile.

Mittestatistilist valimi moodustamise viisi kasutatakse enamasti väikeste ja keskmiste ettevõtete (SMEs – *Small and medium-sized enterprises*) auditeerimisel ning statistilist valimi moodustamist suuremate klientide puhul (Ayam, 2011, 38), kuna suurema ettevõtte puhul on ka tehingute maht suurem, need on ühtlasemad ja raske on leida ebaharilikke tehinguid (*Ibid.*, 40).

Tate, Grein (2009, 171) toovad lisaks välja muud erinevused statistilise ja mittestatistilise valimi moodustamise viiside vahel (vt tabel 1):

Tabel 1. Statistilise ja mittestatistilise valimi moodustamise erinevused

Statistiline lähenemine	Mittestatistiline lähenemine
Valimi suuruse leidmiseks ja tulemuste üldistamiseks kasutatakse statistilisi seadusi (tõenäosusteooriat).	Valimi suuruse leidmiseks ja tulemuste üldistamiseks kasutatakse pigem audiitori professionaalset hinnangut kui statistilisi seadusi.
Valimi suurus arvutatakse automaatselt arvutiprogrammi abil.	Valimi suuruse määrab audiitor.
Valimi suurus võib olla suur, professionaalne hinnang pole lubatud.	Valimi suurus võib olla väiksem kui statistilise lähenemise puhul.
Representatiivsuseviga arvutatakse automaatselt.	Representatiivsuseviga ei saa täpselt kindlaks teha.
Audiitoril on võimalik hinnata valimi riski.	Audiitor peab ühtlustama valimi riski.
Valimi määramise tehnikad on piiratud.	Kõik valimi määramise tehnikad on lubatud.
Potentsiaalselt lihtsam õigustada (kohtus) auditi läbikukkumise puhul.	Kasutatakse sagedamini, kuid õigustada (kohtus) auditi läbikukkumise puhul on keerulisem.

Allikas: Tate, Grein (2009, 171)

Tihti peale kasutatakse valimite moodustamisel kaht lähenemist (nii statistilist kui ka mittestatistilist) korraga, eesmärgiga panustada rohkem audiitori professionaalsele otsustusele. Esmalt valib audiitor andmekogumist oma professionaalse hinnangu põhjal potentsiaalselt valesti kajastatud tehingud või saldod ning ülejäänud andmekogumist tehakse statistiline juhuvalim. (Ayam, 2011, 40) Nii välditakse seda, et ainult statistilise meetodi kasutamisel jäävad valed tehingud tuvastamata, kuid ka teistel tehingutel jääb võimalus valimisse sattuda. (*Ibid.*, 42). Hall *et al* (2002) on aga leidnud, et audiitorid kalduvad statistilise ja mittestatistilise valimi moodustamise meetodeid valesti kombineerima. Nimelt kasutavad audiitorid ülalmainitud kolme valimi moodustamise elemendi (valimi suuruse, moodustamise viisi ja valimi tulemuste andmekogumile laiendamise) puhul erinevaid lähenemisi. Nii leitakse valimi suurus statistilise meetodi abil, valimeid valitakse professionaalsele kogemusele ehk mittestatistilisele meetodile tuginedes ja tulemusi hinnatakse statistilist meetodit kasutades (Hall *et al* 2002, 132). Taoline meetodite kombineerimine, kus mittestatistilise meetodi abil leitud valimi testimise tulemust laiendatakse statistilist meetodit kasutades tervele vaadeldavale andmekogumile, võib põhjustada valede järelduste tegemise ning Hall *et al* (2002) toovad oma artiklis välja kirjeldatud vastuolu kaks peamist põhjust: 1) audiitorid ei usu, et mittestatistiline valim on rohkem eelarvamuslik

(*biased*) ja 2) audiitorid ei saa organisatsioonisiselt piisavalt vastavateemalisi koolitusi.

Üksikaudiitoril on suurem vabadus valida statistilise ja mittestatistilise valimi moodustamise viiside vahel, samal ajal kui suured audiitorettevõtjad peavad lähtuma sisemistes juhendites määratletud reeglitest selle kohta, missugustel juhtudel millist valimi moodustamise viisi kasutada. Lisaks peab auditi meeskond planeerimise käigus eelnevalt vandeaudiitoriga kooskõlastama, millisest meetodist lähtudes valimeid moodustatakse (Soltani, 2007).

Suurtes audiitorettevõtetes on tihtipeale valimeid moodustav inimene (kas assistent või projektijuht) väheste kogemustega ja/või ei ole tal vandeaudiitori kutsetunnistust ning seega on tal üsna raske kasutada mittestatistilist ehk professionaalsel kogemusel põhinevat valimi moodustamise viisi. Samale järeldusele on jõudnud ka Ponemon ja Wendel (1995), viies läbi uuringu, kus auditi töövõtu projektijuhtidel tuli varude testimiseks teha 50 artiklist koosnev valim. Uurimistulemused näitasid, et professionaalse kogemuse põhjal tehtud valimi moodustamiseks kulus suhteliselt palju aega (keskmiselt 30 minutit), kuid olulise väärkajastamisi tuvastati valimi statistilise moodustamisviisi kasutamisel isegi rohkem (*Ibid.*, 22). Uuringus osalejad olid jagatud kahte rühma ning kuigi teise rühma kuulunud osalejad olid teadlikud ettevõtte sisekontrollidest varude arvestuse protsessis, oli leitud väärkajastamiste arv sama. (*Ibid.*, 23). Ainsa positiivse tulemusena täheldati, et professionaalse hinnangu põhjal tehtud valimid olid rohkem segregeeritud ehk valim sisaldas rohkem toodete kategooriaid.

1.4.2. Valimi suurus ja efektiivsuse aspekt

Põhiline mittestatistilise valimi moodustamise meetodi kasutamise eelis auditi efektiivsuse tõstmiseks on just võimalus valimi suurust ise määrata. Tuginedes põhjalikule arusaamisele ettevõtte tegevusest ja oma professionaalse kogemusele, on audiitoril võimalik moodustada väiksem, kuid representatiivsem valim, mille testimise tulemusel saab ta kindluse väiksema ajakuluga (Ayam, 2011, 53). Statistilise valimi moodustamise kasutamisel peab aga audiitor määratlema, missuguse kindlustaseme soovib ta valimiga saavutada ning mis on selline maksimaalne valimi suurus, millest järgmised võetud valimid ei loo statistilisele valimile väärtust juurde (McClave *et al* (2014, 280). Samas on McClave (*Ibid.*, 282) väitnud, et sõltumata kirje (näiteks testitavate tehingute) hulgast on võimalik representatiivset tulemust saada

kindlaksmääratud maksimaalse valimi suurusega. Seega saavad audiitorid, kes on enda sisemiste reeglite järgi paika pannud maksimaalse valimi suuruse, teha substantiivseid protseduure efektiivsemalt.

Nii statistilise kui ka mittestatistilise valimi moodustamise puhul aitab valimi suurust vähendada ning auditi töövõtu efektiivsust suurendada auditeeritava ettevõtte sisekontrolli toimivusele tuginemine. Juba Terrel (1974, 177) väitis auditi metodoloogia soovitude põhjal, et ettevõtte sisekontrollidest arusaamisel ning nendele tuginedes on võimalik loobuda või olulisel määral vähendada auditi raames tehtavaid detailseid protseduure. Emby (1994) viis läbi simulatiivse uuringu, kus palus audiitoritel määrata substantiivsete testide hulga erinevate kirjete testimisel. Sisekontrollide olemasolust teadmata valis enamik audiitoreid maksimaalse arvu võimalikke substantiivseid protseduure. Samas kui uuringu järgmises etapis tutvustati osalejatele sisekontrollide olemasolu, muutis osa audiitoreid teatud kirjete osas riskihinnangut ning teised vähendasid testide valimite mahtu. (Emby, 1994, 107) Lisaks on jõutud järelduseni, et kui audiitori arusaam ettevõtte sisekontrollidest on puudulik või ebapiisav, siis ei tugineta ka nendele ning tehakse liiga palju substantiivseid teste. (*Ibid.*, 112)

Järgmises peatükis kirjeldatakse, kuidas on võimalik muuta substantiivseid auditiprotseduure efektiivsemaks, tuginedes auditeeritava ettevõtte sisemistele kontrollidele.

1.5. Ettevõtte sisemised kontrollid

1.5.1. Sisekontrollide olemasolu ja nende vajadus

Igal ettevõttel peaks olema konkreetne visioon selle kohta, kuidas ettevõtte erinevate lülide (näiteks konkreetse osakonna või töötaja) tegevus aitab püstitatud eesmärke saavutada. Ettevõtte laienemine ja sektori keerukuse kasv võib vähendada juhatuse otsese kontrolli võimekust ja suurendada vigade esinemise tõenäosust ning selleks, et ettevõtte suudaks edaspidi tõrgeteta liikuda püstitatud eesmärkideni ning juhatusel oleks hea ülevaade ettevõttes toimuvast, on mõistlik kasutusele võtta sisemised kontrollid.

Sisekontrollisüsteem kujundatakse, seda rakendatakse ja selle toimimist jälgitakse,

tuvastamaks riske, mis võivad ohustada äri ning takistada järgmiste eesmärkide saavutamist (Guide to Internal..., 2013):

- ettevõtte finantsaruandluse usaldusväärsus;
- tegevuse tulemuslikkus ja tõhusus;
- tegevuse kooskõlastus kehtivate seadustega ja määrustega.

See, kuidas sisemisi kontrole kujundatakse, rakendatakse ja nende toimimist jälgitakse, sõltub ettevõtte suurusest ja keerukusest. (*Ibid.*) Sisekontrollisüsteemi on mõistlik üles ehitada juba ettevõtte loomise ja kasvamise ajal, kuna selle hilisem rakendamine on tunduvalt kallim ning ei võimalda püstitatud eesmärke lühikese aja jooksul saavutada. (Asare *et al* 2013, 132)

Kuigi ettevõttel võib olla efektiivsuse saavutamise eesmärgil, tööõnnetuste vältimiseks või ka turvalisuse tagamiseks loodud mitmeid sisekontrole, on finantsauditi raames olulisel kohal just kontrollid finantsaruandluse üle (ICOFR – *internal control over financial reporting*).

Ameerika Ühendriikide Väärtpaberite ja Börsitehingute Komisjoni (SEC – *Securities and Exchange Commission*) regulatsioonid on juba aastast 1941 nõudnud audiitoritelt, et auditi planeerimisel pöörataks suuremat tähelepanu sisekontrollide tuvastamisele. (SEC, 1941) Mitmed Ameerika Ühendriikide suuremad finantsalased skandaalid (näiteks Enron, Waste Management) seadsid kahtluse alla ettevõtete finantsaruandluse usaldusevääruse ja viisid aastal 2002 Sarbanes-Oxley (SOX) akti valmimiseni. Selle akti sektsiooni 404(b) järgi tuleb audiitoritel tõendada avalik-õiguslike üksuste sisekontrolli tõhusust finantsaruandluse üle. Audiitorite väljastatud otsused peavad investoreid varakult hoiatama võimalike probleemide eest ettevõtte finantsaruandluse täpsuse suhtes. (PCAOB, 2007)

Ettevõtte toimiv sisekontrollisüsteem tuvastab nii inimlikest eksimustest, IT-põhistest vigadest kui ka pettusest tulenevad vead ja väärkajastamised. Audiitorfirma KPMG läbiviidud uuringust „Global Profiles of a Fraudster“ selgub, et ettevõtetes toimuvate pettuste arv suureneb sisekontrollisüsteemi nõrkuse ja pettusi tuvastavate tehnoloogiliste lahenduste puudumise tõttu (Pettused ettevõttes..., 2016). Autor leiab, et iga audiitor peab eeltoodud teadmist auditi planeerimisel ja riskihindamisel arvestama.

1.5.2. Ettevõtte sisekontrollidest arusaamise tähtsus finantsauditis

Alltoodud auditi riski mudel (vt valem 1) esitab olulised seosed auditi riskihindamise elementide vahel ning annab võimaluse kindlaks teha ettevõtte sisekontrollidest arusaamise vajalikkust finantsauditis (Eilifsen *et al* 2010):

$$\begin{aligned}AR &= RMM \times DR \\RMM &= IR \times CR \\DR &= DT \times AP\end{aligned}\tag{1}$$

kus

AR (*audit risk*) – auditi risk;

RMM (*risk of material misstatement*) – olulise väärkajastamise risk;

DR (*detection risk*) – avastamisrisk;

IR (*inherent risk*) – olemuslik risk (väite tasemel);

CR (*control risk*) – kontrolli risk;

DT (*test of details*) – detailide test;

AP (*analytical procedures*) – analüütilised protseduurid.

Ülalesitatud valemis määrab audiitor või audiitorettevõtja ära auditi riski (AR) ning lähtuvalt sellest kohandab vastavalt teisi valemi näitajaid. Efektiivsuse saavutamiseks on kõige mõistlikum määrata olemuslik risk (IR) väikseks, toetudes põhjalikule arusaamisele äriprotsessist ja/või tõestada sisekontrolli (CR) efektiivsust. Siinkohal on oluline, kuidas ja millises järjekorras toimub nende riskide määratlemine (Miller, 2012, 451). Kõigepealt tuleks audiitoril otsida vastust küsimusele Mis võib valesti minna? (olemuslik risk) ja seejärel küsimusele Milline sisekontrolli protseduur aitab sellist viga vältida? (kontrolli risk). (*Ibid.*) Kontrolli ebaefektiivsus ei tee aga olulise väärkajastamise riski suuremaks, vaid ainult vähendab seda (Miller, 2012, 450). Seega üha enam audiitoreid kaalutleb enne sisekontrolli testide tegemist seda, kas nende ebaefektiivsusest tulenev lisatöö maht on aktsepteeritav. (Public Oversight Board..., 2000)

Nagu eelmises peatükis selgus, peetakse viimasel ajal üha rohkem vajalikuks ettevõtte sisekontrollide olemasolu ja nende toimimise tähtsust. Ka audiitoril on vaja auditi planeerimisel pöörata sisekontrollidele üha suuremat tähelepanu. Hindamaks, millised riskid võivad ettevõttes esineda sisekontrollide nõrkusest või puudusest tulenevalt, soovivad ISAd sisekontrolli jagada viieks komponendiks (ISA 315, A59):

- kontrollikeskkond;

- majandusüksuse riskihindamise protsess;
- infosüsteem, sealhulgas sellega seotud äriprotsessid, mis on relevantset finantsaruandluse seisukohast, ja infovahetus;
- kontrollitegevused;
- kontroll(imehhanism)ide monitoorimine.

Kontrollikeskkonna all mõeldakse üldisi ettevõtte eetilisi väärtusi, juhtkonnaorganite kompetentsust ja sõltumatust nendest, kelle ülesandeks on valitsemine, samas lähenemist äririskide võtmise ja nende juhtimise. (ISA 315, A78) Kontrollikeskkonnal on oluline mõju väärkajastamise riskide hindamisele, kuna stabiilne kontrollikeskkond, täpsemalt aga juhtkonna sõltumatus, annab finantsaudiitorile lisakindlust, et juhtkonnal ei ole võimalik avaldada turu nõudlusest või tasustamise skeemidest tulenevat survet finantsaruandlusele. (*Ibid.*)

Majandusüksuse riskihindamise protsess, kui see on ettevõtte turu tingimustele vastav, suuruse ja keerukuse suhtes asjakohane, võib aidata audiitoril tuvastada olulisi väärkajastamise riske. (ISA 315, A81) See tähendab, et kui ettevõtte ise suhtub tõsiselt oma riskide tuvastamise, võib see lihtsustada audiitori tööd.

Arvestades infosüsteemide üha kasvavat osa ettevõtete finantsaruandluses, on finantsauditi raames tähtis aru saada ettevõttes kehtivatest infosüsteemidest ja nendega seotud äriprotsessidest, sest nii kontrollitegevus ise kui ka kontrollitav tegevus võib olla paigutatud ühte või sarnasesse omavahel seotud süsteemi (ISA 315, A90, A91).

Kontrollitegevuste all mõeldakse konkreetseid protseduure või poliitikaid (manuaalseid või IT-süsteemidel põhinevaid), mis tagavad juhtkonna korralduse täitmist ning õige info jõudmist finantsaruandluse (ISA 315, A99). Vastavalt ISA 315 paragrahvile A101 peab audiitor hindama, kas tuvastatud väärkajastamise riski maandamiseks püstitatud sisemise kontrolli toimimise testimine aitab substantiivsete testimise ulatuse kindlaksmääramisel. Samas soovitatakse panna rõhuasetust nendele sisekontrollidele, mis käsitlevad valdkondi, kus audiitor peab olulise väärkajastamise riske tõenäoliselt kõrgemaks (ISA 315, A102).

Kontroll(imehhanism)ide monitoorimise eesmärgiks on hinnata sisekontrolli tegevuse tulemuslikkust aja jooksul ning vajadusel nende kontrollide parandamiseks vajalike meetmete rakendamist (ISA 315, A110).

1.5.3. Auditi efektiivsuse suurendamine sisekontrolli abil

Ettevõtte sisekontrollidest arusaamine aitab audiitoril tuvastada finantsauditi jaoks olulisi valdkondi, mis vähendab aga omakorda avastamisrisiki (vt valem 1). Põhjalik arusaamine sisekontrollisüsteemist, mille juhatus on loonud ning mida rakendab, annab audiitorile võimaluse keskenduda auditi raames kõige olulisematele valdkondadele, vältides nii igal aastal samade protseduuride tegemist (Terrel, 1974, 177).

Milleri *et al* (2012) läbi viidud uurimuse järgi kalduvad audiitorid, kes on varasema töö käigus puutunud kokku äriühingutega, kus oli teatud tasemel sisekontroll olemas, juba planeerimise etapis eeldama kindlat sisekontrolli olemasolu ka kõikidelt teistelt äriühingutelt, mida nad auditeerivad. Sellised eeldused viivad aga tihti põhjendamatu olemusliku riski hinnangu vähendamisele, mis omakorda peegeldub lõplikus olulise väärkajastamise riski hinnangu vähendamises. (*Ibid.*) Samas peab nii SAS (*Statements on Auditing Standards*) 107, PCAOB standardi AS 8 kui ka ISA 200 järgi audiitor riskihinnangu aluseks võtma oma professionaalse hinnangu riski olemasolu kohta ja seejärel tuvastama võimalikke kontrollid, mis maandavad lõpuks olulise väärkajastamise riski. Ainult sellisel juhul on auditi standarditele tuginedes võimalik põhjendatult suurendada auditi efektiivsust planeerimise etapis.

Tuginedes arusaamisele, et oluline osa auditi ajaelarvest kulub substantiivsetele protseduuridele, siis ainuüksi sisekontrollide kirjeldamisega ei ole võimalik efektiivsust tõsta. Audiitor peab kindlaks tegema, kas ettevõtte sisemised kontrollid täidavad oma eesmärgi ning kas need on tulemuslikud vigade leidmisel või ennetamisel. Selleks tuleb sisemiste kontrollide toimimist testida, millega kaasneb valimi tegemine sisekontrolli protsessidest. Siinkohal on oluline sisekontrolli viis ja sagedus. Automaatsete ehk infosüsteemidel põhinevate kontrollide toimimist on lihtsam testida, kuna protsess ei sõltu inimese tegevusest, samas kui manuaalse kontrolli puhul on suurem risk eksimiseks. Mida tihedamini kontrolli tehakse, seda suurem on eksimuse risk, seega audiitori sisekontrolli toimimise testi valim suureneb. Lisaks mõjutab kontrollitesti valimi suurust see, milline on audiitori ootus testitava kontrolli efektiivsuse suhtes (Farkas, Hirsch, 2015, 22). Ehk kui audiitor hindab kontrolli kirjelduse käigus, et vea esinemise tõenäosus on väike, siis valimi suurus väheneb (SAS 430.3). Vastupidist efekti ehk valimi suurenemist võib põhjustada aga see, kui audiitor näeb sisekontrolli ebaefektiivsuse korral suurt võimalikku väärkajastamise riski. (*Ibid.*)

Sisekontrolli testimise otsus sõltub oluliselt ka sellest, kui suurel määral võib see vähendada substantiivsete testide mahtu. Siinkohal tuleb audiitoril taas kasutada oma professionaalset hinnangut ja otsustada, kas hakata sisekontrollide testimise lootuses vähendada substantiivsete testide mahtu või mitte, kuna sisekontrollide testimine nõuab samuti ajalist ressursi ning kokkuvõttes ei pruugi aja kokkuhoid olla mõistlik. (Ayam, 2011, 28) Oluline on rõhutada, et sisekontrollide toimimise testimise tulemusel neile tuginemine võib substantiivsete protseduuride mahtu vaid vähendada. See tähendab, et sisekontrolli mittetoimivuse korral substantiivsete protseduuride mahu suurenemine ei ole võimalik. (Miller *et al* 2012, 451)

Efektiivsuse aspekt sisekontrolli testimisel saavutatakse enamasti järgmiste aastate auditite käigus, kuna sisekontrolli testide tulemustele saab audiitor kahe järgmise aasta auditis tugineda. Nii on võimalik vähendada substantiivsete testide mahtu ka tulevikus (ISA 330.12). Selleks, et tugineda eelmisel aastal testitud sisekontrolli testi tulemustele peab audiitor veenduma järgmises (ISA 330.13):

- sisekontrolli muude elementide tulemuslikkus, kaasa arvatud kontrollikeskkond, kontroll(imehhanism)ide monitoorimine majandusüksuse poolt ja majandusüksuse riskihindamise protsess;
- kontroll(imehhanism)ide iseloomulikest tunnusjoontest tulenevad riskid, kaasa arvatud see, kas see on manuaalne või automatiseeritud;
- üldiste IT-kontroll(imehhanism)ide tulemuslikkus;
- kontroll(imehhanism)ide ja selle rakendamise tulemuslikkus majandusüksuse poolt, sealhulgas eelmiste auditite käigus täheldatud kõrvalekallete olemus ja ulatus kontroll(imehhanism)ide rakendamisel ning kas on toimunud personali hulgas muutusi, mis märkimisväärselt mõjutavad kontroll(imehhanism)ide rakendamist;
- kas muutuse puudumine konkreetses kontroll(imehhanism)is kujutab endast muutuvate tingimuste tõttu riski ja
- olulise väärkajastamise riskid ja kontroll(imehhanism)ide tuginemise ulatus.

Juhul kui audiitor hindab, et toimunud muutused ei mõjuta eelmise aasta tulemuste relevantsust, siis saab ta käesoleval perioodil tugineda sisekontrolli testi tulemustele ja vähendada substantiivsete testide mahtu. Oluline on silmas pidada, et sellist lähenemist saab kasutada ainult sisekontrolli testimisele järgneval kahel perioodil (ISA 330.14b, ISA 330.A37). Isegi kui audiitoril

on võimalus tugineda eelmise aasta kontrollide testimise tulemustele, soovitatakse võimalusel siiski testida igal aastal vähemalt üht ettevõtte sisemist kontrolli, veendumaks, et kontrollikeskkond on jätkuvalt tulemuslik (ISA 330.A39).

Enamasti mõtleb audiitor kahele aspektile, enne kui võtab sisekontrolli toimimise testimise otsuse vastu. Esmalt analüüsib ta sisekontrollisüsteemi kujundamist ja rakendamist ning seejärel hindab, kui tõenäoline on konkreetse kontrolli mittetoimimine. Ajalise efektiivsuse saavutamine on võimalik ainult kontrolli toimimise korral, selle mittetoimimise korral kulub auditile rohkem aega. Efektiivsuse suurendamiseks substantiivsete testide mahu vähendamise abil on oluline hinnata, kui suur on valim sisekontrolli testi puhul. Kui sisekontrolli testi summaarne valim on suurem kui substantiivse testi puhul, kus kontrollile ei tugineta, jäetakse enamasti sisekontrolli toimimine testimata.

Kokkuvõttes võib öelda, et efektiivsuse suurendamiseks on soovitatav juba auditi planeerimise etapis otsustada ning ka kinnitada vandeaudiitori poolt, millist valimi moodustamise viisi hakatakse kasutama substantiivsete protseduuride valimite moodustamisel. Otsuse kujundamisel on oluline võtta arvesse nii ettevõtte suurust, tehingute homogeensust kui kindlasti varasemat kogemust vastava kliendiga. Võimalusel tuleks valimi moodustamise viise kombineerida, et suurendada audiitori professionaalse kogemuse osa auditis. Sellisel juhul tuleb aga olla tähelepanelik valimi tulemuste tõlgendamisel. Valimi suuruse juures on tähtis kindlaks teha, milline on maksimaalne valimi suurus, millest edasi on lisandväärtus kahanev, kuna see võimaldab vältida üleliigset testimist.

Lisaks on oluline aru saada ettevõttes kehtivatest sisekontrollidest, veendudes esmalt nende olemasolus ja seejärel kontrollide testimisel ka nende toimivuses, mille tulemusel on võimalik vähendada substantiivsete protseduuride mahtu. Kindlasti tuleks meeles pidada, et isegi kui sisekontrolli testi valim ja substantiivse testi valim kokku on suuremad kui viimase valim ilma sisekontrolli testita, on sisekontrollidele tuginemisel pikaajaline efekt, kuna kehtivatele sisekontrollidele saab tugineda ka järgmiste aastate auditites.

Järgnevas peatükis antakse täpsem ülevaade sellest, milline on vandeaudiitorite endi nägemus audiitorteenuste turu muutustest, auditi efektiivsuse tõstmise vajadusest ning analüüsitakse kasutusel olevaid metodoloogilisi auditi läbiviimise praktikaid ning vandeaudiitorite teadmisi auditiprotsessi valdkondadest, kus autor näeb efektiivsuse tõstmise võimalusi.

2. VANDEAUDIITORITE SEAS KORRALDATUD KÜSITLUS JA SELLE TULEMUSED

2.1. Uurimismeetodi valik ja valimi koostamine

Magistritöö eesmärgi saavutamiseks kasutati empiirilist uurimust. Uurimisandmete kogumiseks viidi läbi küsitlus Eestis tegutsevate vandeaudiitorite seas.

Hirsjärvi *et al* (2005) jagavad uurimismeetodid kaheks: kvalitatiivsed ja kvantitatiivsed meetodid, mida nähakse kahe teineteist täiendava meetodina, kuna neid on praktikas väga keeruline selgepiiriliselt eristada. Kvalitatiivsele meetodile on iseloomulik andmete kogumine loomulikus keskkonnas, teadmiste kogumise baasiks on enamasti inimene, kasutatakse intuitiivset analüüsi, uurimisobjekte valitakse eesmärgipäraselt, uurimus viiakse läbi paindlikult, juhtumeid käsitletakse ainulaadselt ja vastavalt sellele tõlgendatakse ka andmeid. Kvantitatiivsete uurimuste keskmes on varasemate uurimuste järeldused, esitatud hüpoteesid, varasemad teooriad, andmete kogumise kavandamine arvuliseks mõõtmiseks ja andmete korrastamine statistiliselt käsitletavateks ning järelduste tegemine vaatlusandmete statistilisele analüüsile tuginedes (*Ibid.*)

Suure andmemahu tõttu kasutas siinse magistritöö autor andmete kogumiseks küsitlust, mis on Hirsjärvi *et al* (2005, 180) järgi levinuim kvantitatiivse andmekogumise viis, kui andmeid soovitakse koguda standardiseeritult ning katseisikud moodustavad valimi suuremast üldkogumist. Küsitluse eeliseks on see, et uurimisse saab kaasata palju osalejaid, küsimusi saab esitada struktureeritult ja palju, andmeid saab kiirelt talletada ning hiljem lihtsasti analüüsida (*Ibid.*, 181). Küsitluse miinuseks peetakse aga võimalust, et vastaja võib küsimust valesti või teisiti mõista ning võimatu on ka kontrollida, kas vastaja on küsimustele tõeselt vastanud (*Ibid.*, 182)

Hirsjärvi *et al* (2005, 183–184) toovad välja kaks küsitluse tüüpi:

- 1) posti- ehk võrguküsitlus;
- 2) kontrollitud küsitlus.

Võrguküsitluse puhul saadetakse ankeet uuritavale, kes saadab selle peale täitmist tagasi uurijale. Nimetatud küsitluse suurimaks eeliseks on kiirus ja mugavus, miinuseks aga madal vastamisprotsent, jäädes parimal juhul 30–40% piiresse kõikidest väljasaadetud ankeetidest (Hirsjärvi *et al* 2005, 184). Kui uuritav teema on vastaja jaoks huvitav ja vastaja rolli tähtsust on küsitluse alguses selgelt kirjeldatud, võib oodata kõrgemat tagastusprotsenti.

Teine küsitluse tüüp ehk kontrollitud küsitlus jaguneb omakorda kaheks:

1. Informeeritud küsitlus, mille puhul antakse ankeet isiklikult uuritavale üle ning uurija räägib uurimuse eesmärgist, täpsustab ankeedi täitmise nõudeid ja vastab tekkinud küsimustele. Vastaja täidab ankeedi talle sobival ajal ning peale seda tagastab selle posti teel või toob kokkulepitud paika.

2. Isiklikult kontrollitud küsitlus, mille puhul saadab uurija ankeedid laiali postiga, aga tuleb neile ise kokkulepitud ajal järele. See võimaldab uurijal kontrollida ankeetide täitmise õigsust ning esitada täiendavaid küsimusi ja/või teha parandusi.

Magistritöö autor valis uurimismaterjali kogumiseks post- ehk võrguküsitluse kahel põhjusel:

1) eeldusel, et uurimuses osalejate sihtrühm ehk vandeaudiitorid on suures osas tööga hõivatud inimesed ning võrguküsitlusele vastamine on võrreldes teiste ülaltoodud küsitluse tüüpidega aegasäästvam ja 2) kaasaegsed internetikeskkonnad, kus on võimalik küsitlusi koostada, võimaldavad kogutud andmeid paremini ja kiiremini töödelda.

Küsitlus saadeti Eestis tegutsevatele vandeaudiitoritele, kelle kontaktid on saadaval Audiitorkogu koduleheküljel (Vandeaudiitorite nimekiri...). Autor pidas nõu enne küsitluse välja saatmist ka Audiitorkogu presidendiga, uurimaks, milline on sobivaim küsitletavate ring ja mida tuleks küsitluse väljasaatmisel arvesse võtta. Arutluse käigus jõuti järelduseni, et suurema arvu vastuste saamiseks tuleks küsitlus saata vandeaudiitoritele, mitte aga audiitorettevõtjatele ning arvestada tuleb sellega, et Eestis on kokku umbes 300 vandeaudiitorit, kellest ligi 50 ei tegele hetkel audiitortegevusega.

Kokku saatis autor välja 326 kutset küsitluses osalemiseks ning küsitlusele vastas 39 vandeaudiitorit. Veebikeskkond, kus autor küsitluse läbi viis, võimaldas koostatud küsitluse kohta

statistikat koguda. Nii selgus, et 208 vandeaudiitorit ei avanud küsitlust, 80 kutse saanut avas küsitluse, ent ei täitnud seda. Lisaks oli autoril võimalik vaadata ka neid küsitlusi, mis olid osaliselt vastatud, võimaldades analüüsida, millised küsimused tekitasid vastajatele suuremat raskust. Autor usub, et kokkuvõttes aitas vastajate arvu kindlasti suurendada meeldetuletuste saatmine, mille järel oli näha täidetud ja tagasisaadetud küsimustike arvu suurenemist.

Samas ei sobinud kõik, kellele sai saadetud kutse küsitluses osalemiseks, autori määratletud sihtrühma. Nii laekus autorile 20 meili, kus vandeaudiitorid teatasid, et nad ei tööta praegu audiitorteenuste valdkonnas ning ei hakka seega ka küsimustikku täitma. Lisaks saadeti autorile ka päringuid, kus küsiti, kas vandeaudiitor, kes tegeleb audiitorteenuste pakkumisega väljaspool Eestit, saab küsitlusest osa võtta. Kuna küsitlus oli suunatud Eestis tegutsevatele vandeaudiitoritele, siis pidi autor nimetatud päringutele eitavalt vastama. Paljud, kes soovisid küsitluse osas mõnda detaili täpsustada, rõhutasid autorile, et magistritöö teema on huvitav, ja avaldasid soovi tutvuda töö lõppversiooniga.

2.2. Küsimustiku koostamine, läbiviimine ja andmete töötlus

Küsimustiku koostamisel lähtus autor magistritöö teoreetilise osa ülesehitusest, saamaks küsitluse põhjal tegelikku informatsiooni audiitorteenuste turu tendentsidest ja töös püstitatud hüpoteeside tõestamiseks või ümber lükkamiseks.

Küsimustik (Lisa 1) ehitati üles nii, et esmalt esitati üldisemad ning seejärel spetsiifilisemad küsimused. Kuna küsimustiku koostamisel oli autori üks eesmärk siduda küsimused omavahel nii, et nende põhjal saadud vastused annaksid tervikliku ülevaate magistritöö teema kohta, on küsimuste järjestamises lähtutud järgmistest seostest:

- kas ja kuidas tunnetavad audiitorid turu muutusi (küsimus 6);
- kuidas nad nendele reageerivad (küsimus 6);
- kas ja kuidas püüavad nad muutustest tulenevalt suurendada auditi töövõtu protsessides efektiivsust (küsimused 6 ja 7);
- kas kehtib hüpotees, et parimaid efektiivsuse tõstmise võimalusi nähakse substantiivsete protseduuride vähendamises (küsimused 4, 5 ja 7);

- substantiivsete protsesside aluseks on valimid ja nende suurus (küsimused 8 ja 9);
- kas ja kuidas kasutatakse valimite suuruse vähendamiseks sisekontrollidele tuginemist (küsimused 10 ja 11).

Autor lähtus audiitorettevõtjate suuruse määratlemisel varasemates uurimustes kasutatud klassifikatsioonist, mille järgi sõltub audiitorettevõtja suurus ettevõttes töötavatest vandeaudiitorite arvust ja sellest, kas audiitorettevõtja kuulub suure neliku ettevõtjate hulka (Soon, 2016). Taolise määratluse järgi saab uurimistulemusi kirjeldada võimalusel neid kogu audiitorteenuste sektorile laiendades kui ka tuua välja seoseid audiitorettevõtja suuruse ja uurimistulemuste vahel.

Projektide eelarvete vahemike määramisel (küsimus 3) lähtus autor Audiitorkogu koostatud tegevuse ülevaatest (materjalid saadud Audiitorkogu käest). Keskmine tundide arv auditi otsuse kohta majandusaastal 2015/2016 oli 44 tundi, millest autor võttis siinse uurimuse jaoks laiemat vahemiku, nii et ülaltoodud tundide arv jääb umbes vahemiku 30–60 tundi keskele. Ülejäänud vahemikud kujunesid vastavalt alla (0–30 tundi) ja üle (60–100 tundi) keskmise. Kuna Eestis on ka suuremaid ettevõtteid, kelle auditeerimiseks kulub rohkem aega, lisas autor ühe vastusevariandina üle 100 tunni.

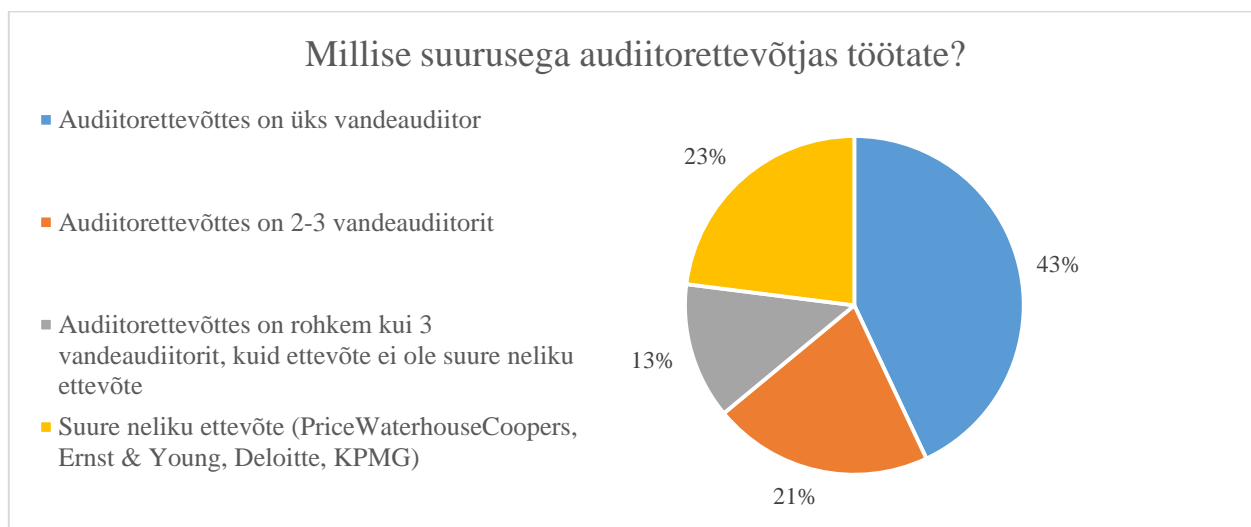
Auditi töövõtu etappide (küsimused 4 ja 5) jaotamisel olid aluseks peamiselt ISA-des kirjeldatud erinevad auditi etapid. Autor on veendunud, et siinses töös valitud jaotus ei ole ainuvõimalik, kuna auditi töövõttu on võimalik jaotada üldisteks etappideks, aga ka vastupidi detailsemateks ning väiksemateks osadeks, ent autor leiab, et magistritöös valitud lähenemise järgi on need etapid vastajale mõistetavad ning kooskõlas töös kasutatavate terminitega.

Kolme küsimuse puhul, mis käsitlevad turu tendentse, sisekontrolle ja valimi moodustamist on kasutatud Likerti skaalat, esitades väiteid vastavate alamjaotuste kohta. Hirsjärvi *et al* (2005) hindavad Likerti skaalat kui kõige otstarbekamat vormi küsitluses kasutamiseks.

Küsitluse keskkond Ankeet.ee võimaldas kanda tulemused üle Excelisse, et neid paremini töödelda ja seoseid leida. Järgnevalt esitab autor uurimistulemused iga küsimuse lõikes, analüüsides seejärel saadud vastustest tulenevaid omavahelisi seoseid.

2.3. Küsitluse tulemused ja nende analüüs

Esmalt soovis autor teada, millise suurusega audiitorettevõtjas vastaja töötab, et selgitada välja küsitluse representatiivsust. Tulemustest selgus, et 43% (17 vastajat) töötab audiitorettevõtjas, milles oli üks vandeaudiitor, 21% (8 vastajat) audiitorettevõtjas, milles oli kaks kuni kolm vandeaudiitorit, 13% (5 vastajat) töötab audiitorettevõtjas, kus oli rohkem kui kolm vandeaudiitorit, kuid ettevõtte ei ole suure neliku ettevõtte ning 23% (9 vastajat) esindab suure neliku audiitorettevõtjaid. Kokkuvõtet küsitluses osalenutest illustreerib joonis 4.

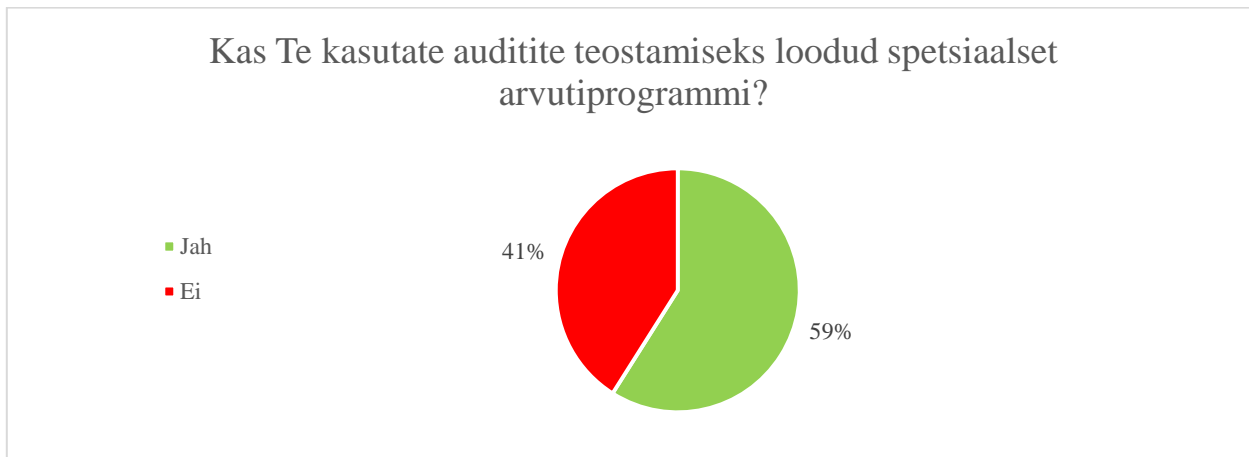


Joonis 4. Vastajad audiitorettevõtja suuruse järgi
Allikas: (Autori koostatud joonis küsitluse põhjal)

Autori hinnangul on valim väga representatiivne, kuna iga audiitorettevõtja esindajat on üle viie, samas arvestades seda fakti, et 52% audiitorteenuste turu tulust teenivad viis suuremat audiitorettevõtjat (vt ptk 1.2.), siis kahe viimase rühma (suure neliku ettevõtte ja audiitorettevõtte, kus on rohkem kui 3 vandeaudiitorit) esindus on kokku 36% valimist. Ootuspäraselt on rohkelt esindatud üksikaudiitorite arvamus, kuna selliseid audiitorettevõtjaid on Eestis kõige rohkem.

Järgnevalt soovis autor teada, kas vandeaudiitorid kasutavad auditi läbiviimiseks spetsiaalselt selleks loodud arvutiprogrammi. Vastavalt antud töö teoreetilises osas toodule võimaldab see suurendada töö efektiivsust ning samal ajal veenduda, et kõik planeeritud auditi etapid saaksid tehtud.

Tulemustest (vt joonis 5) selgub, et suurem osa ehk 59% vandeaudiitoritest (23 vastajat) kasutavad oma töös spetsiaalset arvutiprogrammi, kuid ülejäänud 41% (16 vastajat) seda ei tee.

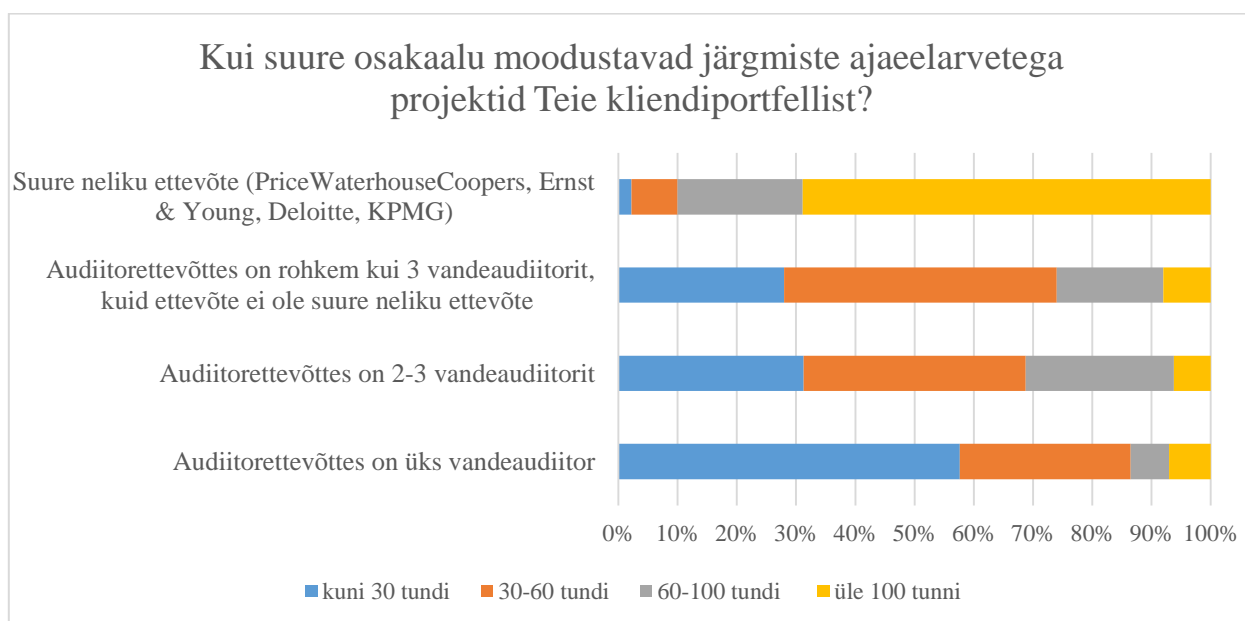


Joonis 5. Spetsiaalse auditi teostamise programmi kasutamine
Allikas: (Autori koostatud joonis küsitluse põhjal)

Edasisest uurimusest selgus, et suurem osa ehk 15 vastajat nendest, kes spetsiaalset arvutiprogrammi ei kasuta, on üksikaudiitorid ja audiitorettevõtjad, kus töötab 2–3 vandeaudiitorit. Autori arvates võib selline olukord olla tingitud ühest küljest seetõttu, et kindla programmi kasutuselevõtt nõuab vastavaid investeeringuid, ning teisalt seepärast, et väiksemate audiitorettevõtjate kliendiportfellid sisaldavad väiksemaid kliente (vaata ka järgmist küsimust), kelle finantsaruandluse auditeerimiseks spetsiaalsele programmile üleminek võib nõuda ebamõistlikku ajaresurssi või olla tarbetu. Autor näeb positiivsena, et 41% üksikaudiitoritest on siiski juba kasutusele võtnud uue tarkvara, ning usub, et suure tõenäosusega võib selleks olla Audiitorkogu välja töötatud programm E-dok.

Hindamaks erinevate suurustega audiitorettevõtjate kliendiportfelle, küsis autor vastajatelt, kui suure osakaalu moodustavad erinevate ajaelarvetega projektid nende portfelist. Kogutud andmed näitavad (vt joonis 6), et suure neliku ettevõtte portfellid erinevad teiste gruppide omadest täielikult, sisaldades palju suurte ajaelarvetega kliente, samas kui kõige väiksema ajaelarvega projektid moodustavad olematu osa (2%). Selline madal väikse ajaelarvega klientide osakaal võib autori arvates olla tingitud järgmisest: 1) suuremate audiitorettevõtjate protseduurid on rohkem

reglementeeritud, nõudes suuremat ajakulu ka väiksemate klientide puhul; 2) suured audiitorettevõtjad teevad ebaefektiivset tööd, kulutades liiga palju tunde ühe auditi töövõtu peale või 3) suure neliku hulka kuuluvate audiitorettevõtjate kliendiportfellis ei ole palju väikeseid kliente.

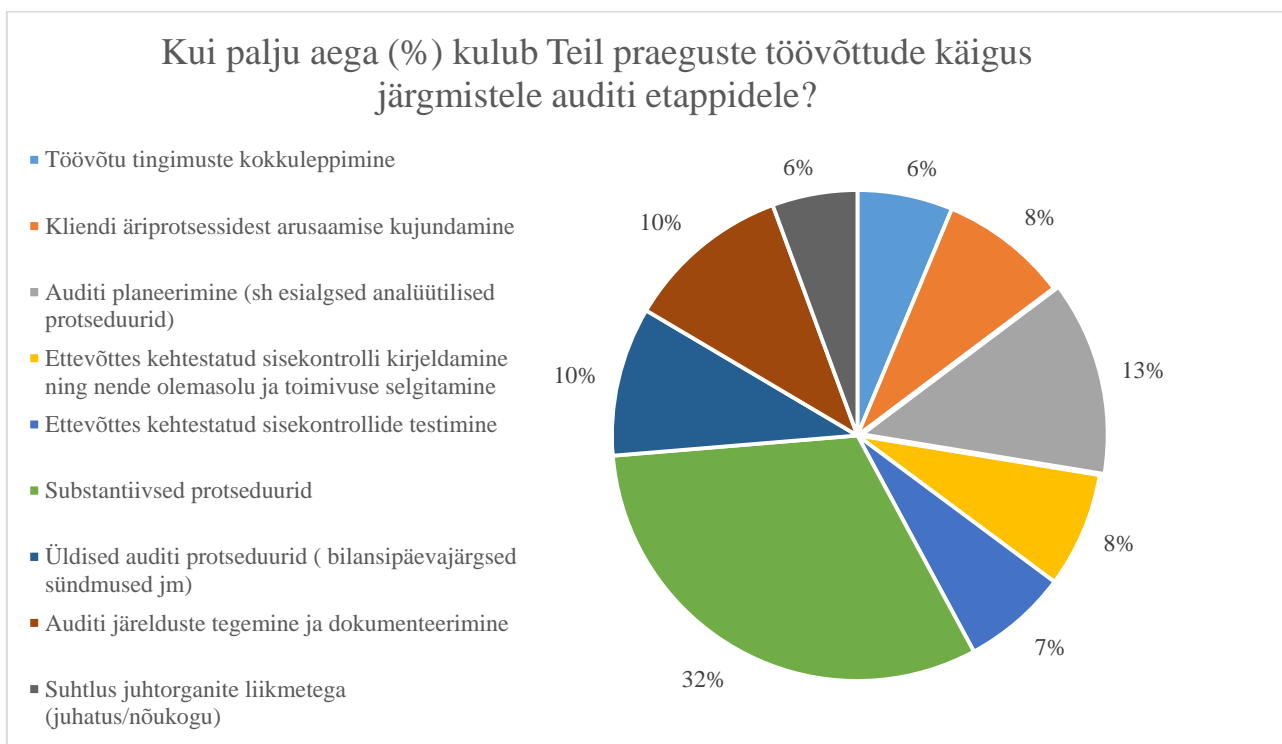


Joonis 6. Audiitorettevõtjate kliendiportfellid – erinevate ajaelarvetega projektid
Allikas: (Autori koostatud joonis küsitluse põhjal)

Nende audiitorettevõtjate kliendiportfellid, kes ei kuulu suure neliku hulka, on üsna sarnased, välja arvatud ühe vandeaudiitoriga audiitorettevõtjate omad, kus rohkem kui poole (58%) kliendiportfellist moodustavad projektid, mille ajaelarve on kuni 30 tundi. Autori arvates tuleb erinevus sellest, et väiksematel äriühingutel on lihtsam ja soodsam tellida audiitorteenust üksikaudiitori käest, kui teha koostööd suure audiitorettevõtjaga. Raske on määratleda efektiivsuse suurendamise vajadust portfelli jaotuste põhjal, kuna teadmatuks jääb klientide spetsiifika, nende mahud ja tehingute keerukus, kuid autori käsitletud auditi efektiivsemaks muutmise võimalused muudavad kindlasti audiitorettevõtjate kliendiportfelli koosseisu.

Uurimaks, kui suure osa moodustavad erinevad auditi etapid kogu auditi ajaelarvest, palus autor vastajatel määratleda, kui palju aega neil etteantud auditi etappidele protsentuaalselt kulub.

4. ja 5. küsimuse erinevus seisnes selles, et erinevate etappide osakaalu paluti hinnata erineva ajaelarvega klientide puhul. Autori oletuse järgi kulub väiksemate klientide puhul administratiivsetele protseduuridele (töövõtu tingimuste kokkuleppimine, üldised auditi protseduurid jmt) rohkem aega kui substantiivsetele protseduuridele ja sisekontrollidega seotud tegevustele. Tulemuste analüüsil aga märkimisväärset erinevust suurte ja väikeste klientide vahel ei esinenud. Autor sai nende küsimuste kohta nii suulist kui kirjalikku tagasisidet, mille põhjal võib järeldada, et küsimuste keerukuse pärast vastasid audiitorid nii 4. kui 5. küsimusele sarnaselt, kuna hindasid auditi protsessi kui tervikut. Teisalt võib aga põhjus olla selles, et ajaelarvete struktuur ei sõltu kliendi suuruselt. Joonisel 7 on esitatud vastused 4. küsimusele.



Joonis 7. Erinevatele auditi etappidele kuluv aeg
Allikas: (Autori koostatud joonis küsitluse põhjal)

Tulemustest selgub, et vandeaudiitorite hinnangul kulub kõige rohkem aega substantiivsetele protseduuridele (32%), auditi planeerimisele (sh esialgsetele analüütilistele protseduuridele) (13%) ning võrdse osa (10%) ajaelarvest moodustavad üldised auditi protseduurid ja auditi järelduste tegemine ja dokumenteerimine. Kõik ülejäänud auditi etapid

moodustavad eraldiseisvalt alla 10% auditi ajaelarvest. Autori hinnangul leidis kinnitust hüpotees, et auditi efektiivsust on audiitorite arvates võimalik tõsta substantiivsete protseduuride kaudu, sest suurema osakaaluga etapi efektiivsemaks muutmine suurendab ka kogu auditi efektiivsust. Autori arvates ei saa rõhutamata jätta ka vandeaudiitorite suurt panust põhjalikule auditi planeerimisele, tänu millele saavad vandeaudiitorid suunata oma tähelepanu ja ressursse olulistele tehingutele/saldodele ning koos efektiivselt tehtud substantiivsete protseduuridega kasvatada töövõtude kasumlikkust.

Autori eeldustele vastupidiselt moodustab vandeaudiitorite hinnangul nii ettevõttes kehtestatud sisekontrollide kirjeldamine ja nende olemasolu ja toimivuse selgitamine kui ka sisekontrollide testimine märgatava osa (vastavalt 8% ja 7%) töövõtu ajaelarvest. Autor vaatles ka, kuidas vastused erinevate audiitorettevõtjate vahel jagunesid, ning selgus, et audiitorettevõtjatel, kus töötab üks vandeaudiitor, kulub kõige suurem osakaal kogu töövõtust sisekontrollidega seotud auditi etappidele. Autori arvates võib selline vastuste jaotus olla põhjendatud sellega, et väiksemad audiitorettevõtjad suhtuvad sellisesse küsitlusse ettevaatlikult, mõeldes, et sellised vastusevariandid on ette antud, sest need on standardite järgi kohustuslikud auditi etapid, ning nii on ka sisekontrollidega seotud auditi etapp lahutamatu osa kogu auditi protsessist. Autori eelnimetatud arvamust kinnitas ka see, et üsna vähe oli vastajaid, kelle hinnangul ei kulu ühelegi autori ette antud auditi etapile 0% ajaelarvest. Samas vastas üks suure neliku audiitorettevõtjas töötav vandeaudiitor, et kogu auditi töövõtust 100% kulub sisekontrollide testimisele, ent kuna tegelikkuses ei ole autori arvates selline protsendimäär võimalik ning nimetatud vastus mõjutas tugevalt uurimistulemusi, siis nii 4. kui ka 5. küsimuse puhul ei arvestanud autor selle vastaja vastustega.

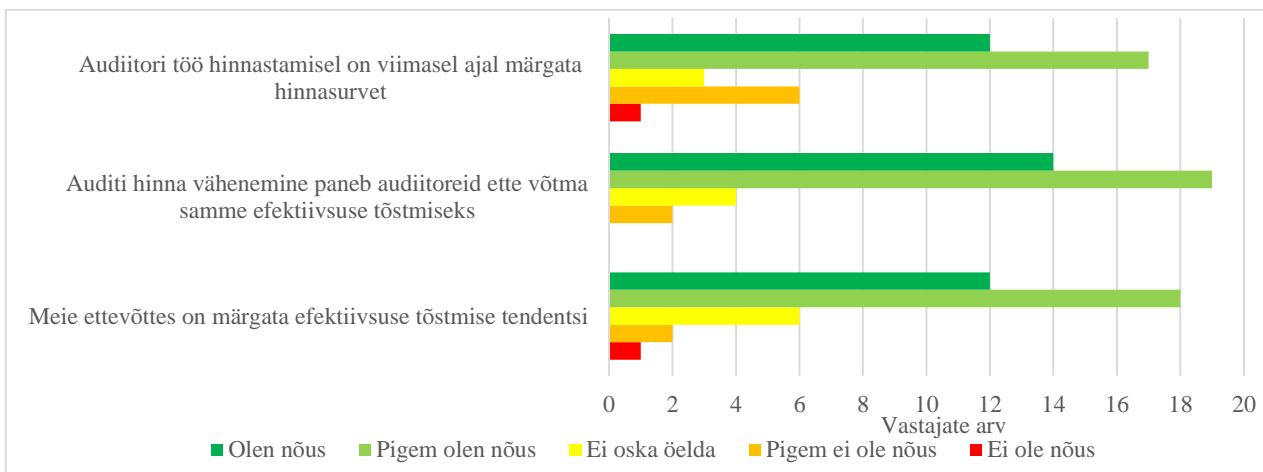
Uurimistulemuste analüüsimisel selgus, et 5 küsitluses osalenud vandeaudiitorit vastas 4. ja 5. küsimusele, et nende töövõttudes kulub 5–20% (keskmiselt 12%) ajaelarvest sisekontrollide kirjeldusele ning nende olemasolu ja toimivuse selgitamisele, kuid 0% kulub sisekontrollide testimisele. Viimase osas võib autori arvates põhjus seisneda selles, et 1) auditeeritavas ettevõttes ei ole sisekontrollid piisavalt hästi üles ehitatud ja sellest tulenevalt on vandeaudiitor loobunud nende toimimise testimisest või 2) vandeaudiitor tugineb substantiivsete testide tegemisel vaid sisekontrollidest arusaamisele, mis on aga metodoloogiliselt vale.

Uurimaks, millised on küsitluses osalenud vandeaudiitorite hinnangul Eesti

audiitorteenuste turu tendentsid ja efektiivsuse saavutamise vajadused, esitas autor 8 väidet, millele vastajad said Likerti skaalal oma hinnangu anda. Vastusevariandid olid järgmised: ei ole nõus, pigem ei ole nõus, ei oska öelda, pigem olen nõus, olen nõus.

Esimese väitega „Audiitori töö hinnastamisel on viimasel ajal märgata hinnasurvet“ nõustus osaliselt või täielikult 74% (29 vastajat), samas 18% (7 vastajat) ei olnud selle väitega nõus ning nende arvates ei ole Eesti audiitorteenuste turul auditi töövõtu hinnastamisel märgata hinnasurvet, 8% (3 vastajat) ei osanud selle väite kohta arvamust avaldada. Hinnangud väidetele on toodud joonisel 8. Põhjalikumal uurimistulemuste analüüsimisel leidis autor, et üksikaudiitorid on hinnasurve suhtes skeptilisemad, kuna nendest vaid 52% nõustus hinnasurve olemasoluga turul. 94% vastajaid audiitorettevõtjatest, kus on rohkem kui 3 vandeaudiitorit, ja suure neliku hulka kuuluvatest vandeaudiitoritest arvas, et turul eksisteerib hinnasurve.

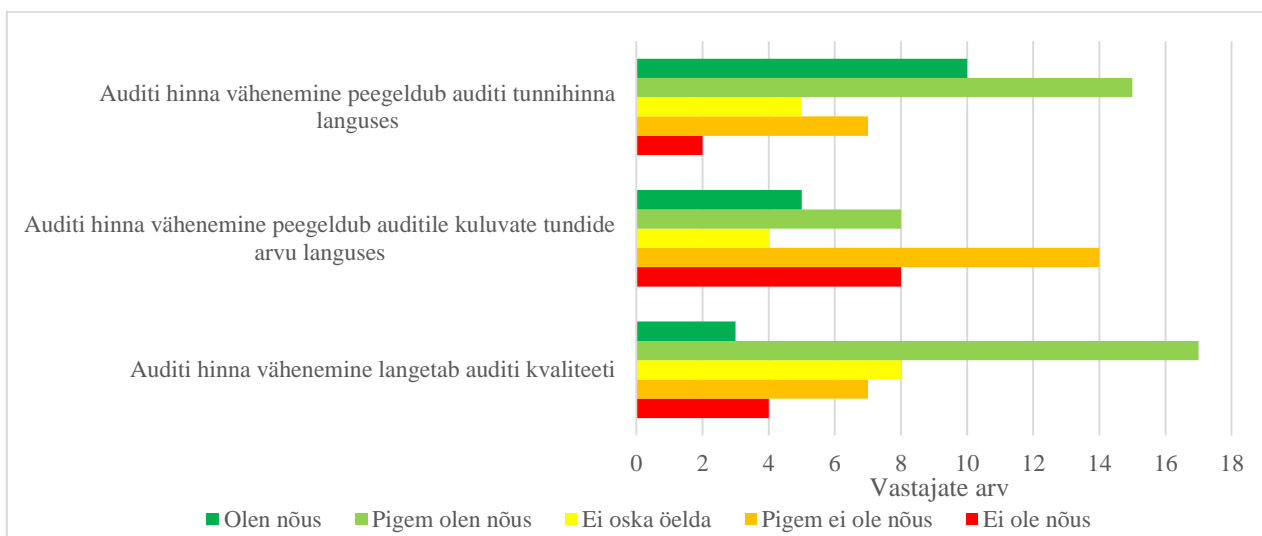
Järgmisena soovis autor teada, kas auditi hinna vähenemine paneb audiitoreid ette võtma samme efektiivsuse tõstmiseks. Enamus vastajatest ehk 85% (33 vastajat) nõustus selle väitega osaliselt või täielikult. 5% (2 vastajat) ei nõustunud selle väitega ning ülejäänud 10% (4 vastajat) ei osanud selle väite kohta oma arvamust avaldada. 2 vastajat, kes selle väitega ei nõustunud, töötavad audiitorettevõtjas, kus on 2–3 vandeaudiitorit, ning nemad ei nõustunud ka esimese väitega „Audiitori töö hinnastamisel on viimasel ajal märgata hinnasurvet“. Hinnangud väidetele on toodud joonisel 8.



Joonis 8. Auditi turu tendentsid. 1. osa
Allikas: (Autori koostatud joonis küsitluse põhjal)

Nagu eelnevalt selgus on enamuse küsitluses osalenud vandeaudiitoritest täheldanud audiitorteenuste turul hinnasurve. Kontrollimaks siinse magistratöö sissejuhatuses püstitatud esimest hüpoteesi, mille järgi on audiitorettevõtjad sunnitud vastusena hinnasurvele rakendama meetmeid oma tegevuse efektiivsemaks muutmiseks, küsis autor vastajate arvamust väite „Meie ettevõttes on märgata efektiivsuse tõstmise tendentsi“ kohta. 77% (30 vastajat) kinnitas, et nende ettevõttes on kasutusele võetud meetmed auditi efektiivsuse tõstmiseks. 8% (3 vastajat) ei nõustunud efektiivsuse tõstmise tendentsi olemasoluga audiitorettevõtjas, kus nad töötavad. Nimetatud 8% hulgas olid ka samad vastajad, kes ei täheldanud turul hinnasurve ning ei nõustunud sellega, et hinnalangus paneb audiitoreid mõtlema võimalustele, kuidas suurendada efektiivsust. Ülejäänud 15% (6 vastajat) ei osanud oma arvamust avaldada selles osas, kas audiitorettevõtjas, kus nad töötavad, on märgata efektiivsuse tõstmise tendentsi (vt joonist 8 eelmisel leheküljel).

Uurimaks auditi hinna vähenemise võimalikku mõju audiitorettevõtjatele, esitas autor järgmised väited: 1) „Auditi hinna vähenemine peegeldub auditi tunnihinna languses“, 2) „Auditi hinna vähenemine peegeldub auditile kuluvate tundide arvu languses“ ja 3) „Auditi hinna vähenemine langetab auditi kvaliteeti“. Hinnangud väidetele on toodud joonisel 9.



Joonis 9. Auditi turu tendentsid. 2. osa – mõju tundidele ja kvaliteedile
Allikas: (Autori koostatud joonis küsitluse põhjal)

Esimese väite puhul nõustus 64% (25 vastajat), et auditi hinna langus peegeldub töövõtu

tunnihinna languses, seega ei ole tunnihinna stabiilsus audiitorettevõtjate prioriteediks. 23% (9 vastajat) arvas aga, et auditi hinna vähendamine ei peegeldu tunnihinna languses, seega oludes, kus hind langeb, soovib audiitor tunnihinna stabiilsena hoida ja töövõtu väiksema ajaga teostada. Autor usub, et selleks on kaks võimalust: 1) efektiivsuse tõstmine või 2) kvaliteedi langetamine. 13% (5 vastajat) ei osanud oma arvamust selle väite kohta avaldada. Lisaks soovis üks vastajatest rõhutada, et tunnihinna langus ei ole tema poolt aktsepteeritav, kirjutades kommentaarina: „Seda teed ei saa minna...“.

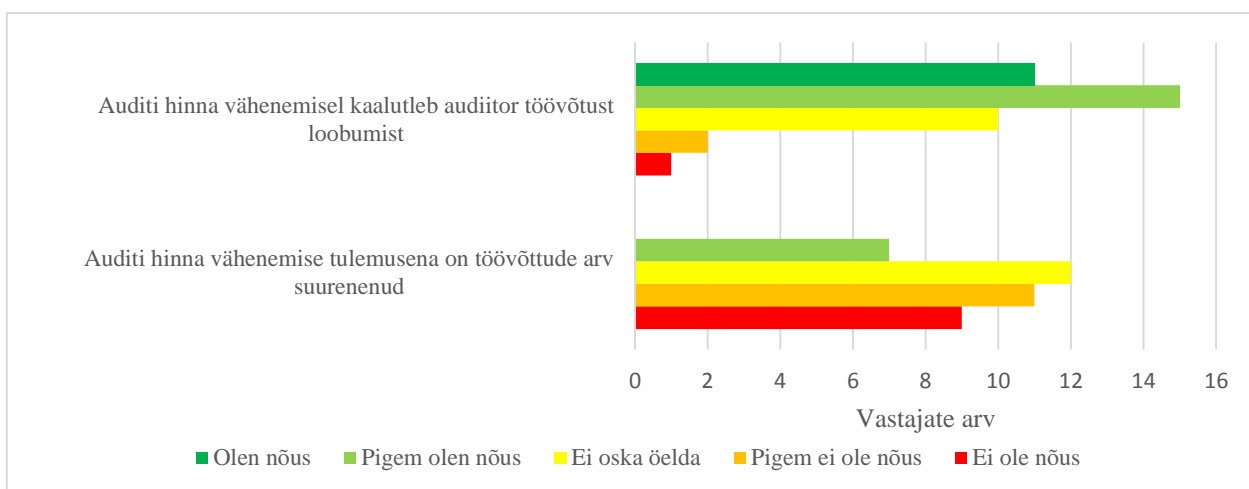
Autori arvates on viimase väite puhul ebaselge, miks mõne vandeaudiitori arvates ei peegeldu hinna vähenemine tunnihinna languses ning hinnangud väitele „Auditi hinna vähenemine peegeldub auditile kuluvate tundide arvu languses“ võimaldasid selgitada, kas vandeaudiitorid vähendavad sihilikult töövõtu tundide arvu saavutamaks eelnevaga sama tunnihinne. 33% (13 vastajat) oli nõus, et töövõtu hinna vähenemine peegeldub auditile kuluvate tundide arvu languses. 57% (22 vastajat) vastupidiselt aga ei olnud nõus selle väitega ning ei näinud põhjust, miks töövõtu hinna langus peaks kaasa tooma sellele kuluvate tundide arvu vähendamise. 10% vastanutest (4 vastajat) ei osanud võtta kindlat seisukohta, kas hinna vähenemine peegeldub nende projektides ajaelarve vähendamises. Kogutud uurimistulemustest ei avaldunud, milline seos on audiitorettevõtja suuruse vahel ja sellel, milline on reaktsioon auditi töövõtu hinna langusele.

51% (20 vastajat) oli osaliselt või täielikult nõus, et auditi hinna vähenemine langetab auditi kvaliteeti, 21% (8 vastaja) jaoks osutus see väide keeruliseks ning nad ei võtnud selles osas kindlat seisukohta. 28% (11 vastajat) ei nõustunud selle väitega kas osaliselt või üldse mitte. Tulemusi illustreerib joonis 9 eelmisel leheküljel. Siinkohal on võimalik välja tuua erinevused, mis ilmnesid erinevate suurusega audiitorettevõtjates töötavate vastajate vahel. Nimelt nõustus enamus (65%) üksikaudiitoritest väitega, et hinna langus peegeldub auditi kvaliteedi languses, ning 24% küsitluses osalenud üksikaudiitoritest jättis oma arvamuse selle väite puhul avaldamata. Lisaks ei avaldanud enamus (58%) vastajaid keskmise suurusega audiitorettevõtjast selle väite puhul oma arvamust. Kõik suure neliku audiitorettevõtjatesse kuuluvad vastajad andsid oma hinnangu ning nende vastused jagunesid võrdselt vastusevariantide „olen nõus“ ja „ei ole nõus“ vahel.

Väite „Auditi hinna vähenemine langetab auditi kvaliteeti“ puhul lisas kolm vastajat ka omapoolse kommentaari. Autori arvates rõhutab kommentaar „Asja peab saama toimima nii, et kvaliteet ei kannataks“ töövõtu kvaliteedi esmatähtsust hinna suhtes. Teise kommentaari „Pikad

tööpäevad langetavad rahulolu ja kvaliteeti kindlasti“ puhul leiab autor aga, et see peegeldab üldist audiitorettevõtjate tööle iseloomulikku probleemi, et kalendriaasta alguses tehakse palju ja intensiivselt tööd. Kolmas vastaja, kes ei olnud nõus väitega, et auditi hinna vähenemine langetab auditi kvaliteeti, kirjutas lisakommentaarina: „Rahvusvahelised audiitorfirmad on oma tasud liialt kõrgele tõusnud. Selle töö hind ei ole selline. Ei pea Tallinnas kõik olema ja kallitel äripindadel.“ Siinse magistritöö autor leiab, et vastaja lisatud kommentaar kinnitab, et väiksemad audiitorettevõtjad pakuvad madalamat hinda, proovides sel moel uusi kliente juurde meelitada. Järgmiste väidete abil uurib autor seda oletust üksikasjalikumalt.

Hindamaks, millist mõju omab auditi hinna vähenemine töövõtude arvule, esitas autor kaks järgmist väidet: „Auditi hinna vähenemisel kaalutleb audiitor töövõtust loobumist“ ja „Auditi hinna vähenemise tulemusena on töövõtude arv suurenenud“. Tulemusi illustreerib joonis 10.



Joonis 10. Auditi turu tendentsid. 3. osa – mõju töövõtude arvule
Allikas: (Autori koostatud joonis küsitluse põhjal)

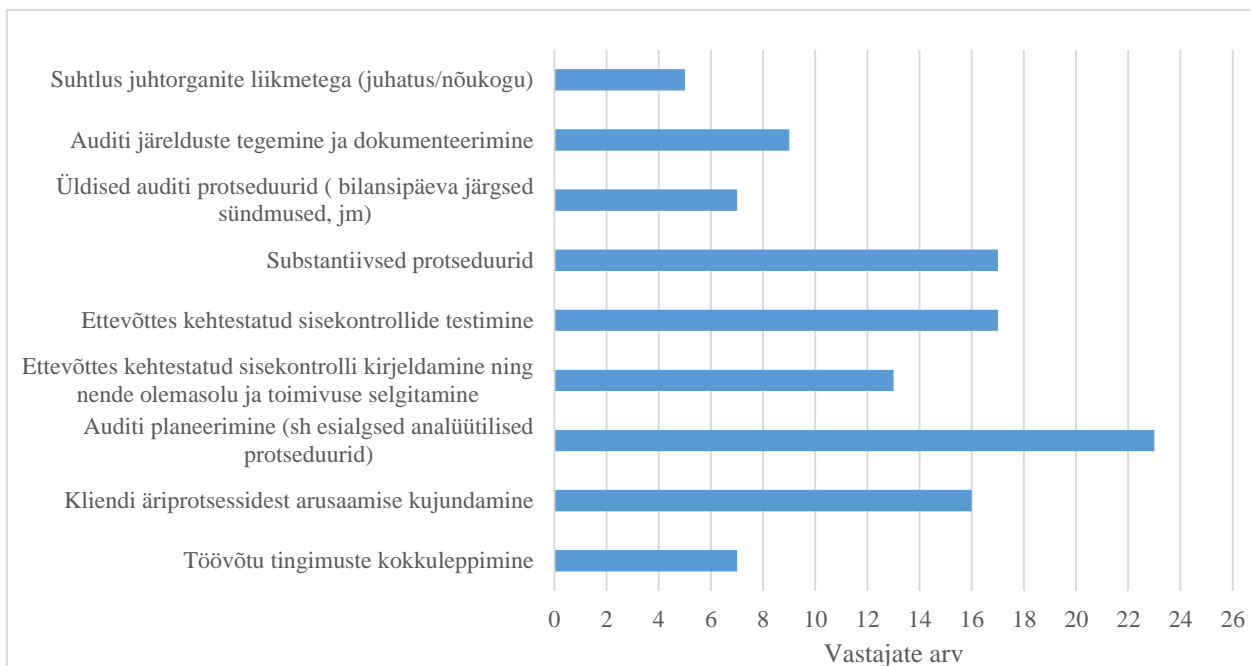
67% vastajatest (26 vastajat) nõustus täielikult või osaliselt sellega, et auditi hinna languse korral nad loobuvad või vähemalt kaalutlevad töövõtust loobumist. Vaid 8% (3 vastajat) ei nõustunud üldse või pigem ei nõustunud selle väitega ning ei näinud põhjust kaalutleda töövõtust loobumist isegi juhul, kui hind langeb. Üsna suur osa vastajatest (25%, 10 vastajat) loobus oma arvamuse avaldamisest selle küsimuse osas. Viimase tulemuse võis autori arvates tingida kaks põhjust: 1) audiitorettevõtja võtab kasutusele meetodid töövõtu efektiivsemaks muutmiseks, kuid

kokkuvõttes ei mõjuta need meetodid töövõtu kasumlikkust või 2) audiitorettevõtjal ei ole võimalik töövõttust loobuda (näiteks grupi finantsaruannete auditite puhul, kus hinnad on enamasti grupi ettevõtete vahel ära jaotatud). Lisaks on suuremad audiitorettevõtjad rohkem tundlikud hinna languse suhtes, seda näitab ka fakt, et 89% suure neliku audiitorettevõtjate vastajatest ehk kaheksa vastajat üheksast kaalutleks töövõttust loobumist hinna languse korral. Ülejäänud küsitluses osalenud vandeaudiitorite puhul, kes ei tööta suure neliku hulka kuuluvas audiitorettevõtjas, kaalutles töövõttust loobumist 60% vastajatest. Üks vastajatest, kes nõustus osaliselt väitega, et auditi hinna languse korral kaalutleb audiitor töövõttust loobumist, soovis rõhutada, et kaalutus loobumise osas sõltub otseselt hinnalanguse suurusest.

Väitele „Auditi hinna vähenemise tulemusena on töövõttude arv suurenenud“ saadud hinnangute abil soovis autor välja selgitada, kas Eesti audiitorteenuste turul on ka osalisi, kes saavad hinnalangusest kasu. Huvitaval kombel pidasid vastajad seda küsimust kõige keerulisemaks ja ka tulemused erinesid teistest turu tendentse uurivate küsimuste vastustest. 31% (12 vastajat) ei võtnud selle väite osas kindlat seisukohta, valides vastusevariandi „ei oska öelda“. 51% (20 vastajat) aga ei nõustunud selle väitega üldse või pigem ei nõustunud. Samas ülejäänud 18% (7 vastajat) nõustus osaliselt selle väitega ning ükski vastanutest ei valinud vastusevariandiks „olen nõus“.

Kõige suuremat autori tähelepanu said need, kelle arvates võib hinnalangus suurendada nende töövõttude arvu. Otsides seost selle vastuse ja audiitorettevõtja suuruse vahel, leidis autor, et nende 7 vastaja seas oli 3 üksikaudiitorit, 3 vandeaudiitorit, kes esindasid audiitorettevõtjaid, kus töötab rohkem kui 3 vandeaudiitorit, ning üks vastaja oli audiitorettevõttest, kus töötab 2–3 vandeaudiitorit. Autor usub, et kuigi vastajate väike arv ei võimalda teha kindlaid ja üldistavaid järeldusi, võib siiski oletada, et väiksemad audiitorettevõtjad on oma hinnapoliitika suhtes paindlikumad, pakkudes ülejäänud turuosalistega võrreldes madalamat hinda ning hoides sellega turul tagasi märgatavat hinnakasvu.

Uurimaks, millised on küsitluses osalenud vandeaudiitorite arvates peamised auditi etapid, kus nad näevad efektiivsuse suurendamise võimalusi, palus autor vastanutel valida kolm vastavat auditi etappi. Tulemused on esitatud joonisel 11.



Joonis 11. Efektiivsuse saavutamise valdkonnad
Allikas: (Autori koostatud joonis küsitluse põhjal)

Tulemustest selgus, et kolm valdkonda, milles nähakse efektiivsuse tõstmise võimalust on:

- 1) auditi planeerimine (sh esialgsed analüütilised protseduurid) – 59% (23 vastajat);
- 2) ettevõttes kehtestatud sisekontrollide testimine – 43% (17 vastajat);
- 3) substantiivsed protseduurid – 43% (17 vastajat).

Vaadatud tulemusi audiitorettevõtjate suuruste lõikes, märkas autor terviklikest tulemustest vaid üht kõrvalekallet. Nimelt panustavad üksikaudiitorid kõige rohkem ettevõttes kehtestatud sisekontrollide testimisse ning kliendi äriprotsessidest arusaamise kujundamisele (mõlema puhul valis 53% vastajatest need valdkonnad). Alles kolmandana valisid üksikaudiitorid auditi planeerimise (sh esialgsed analüütilised protseduurid) kui auditi töövõtu etapi, kus tõsta efektiivsust. See tulemus kinnitab autori esialgset väidet, et väiksemad audiitorid lähtuvad enamikel juhtudel kindlast ja standardsest auditiplaanist.

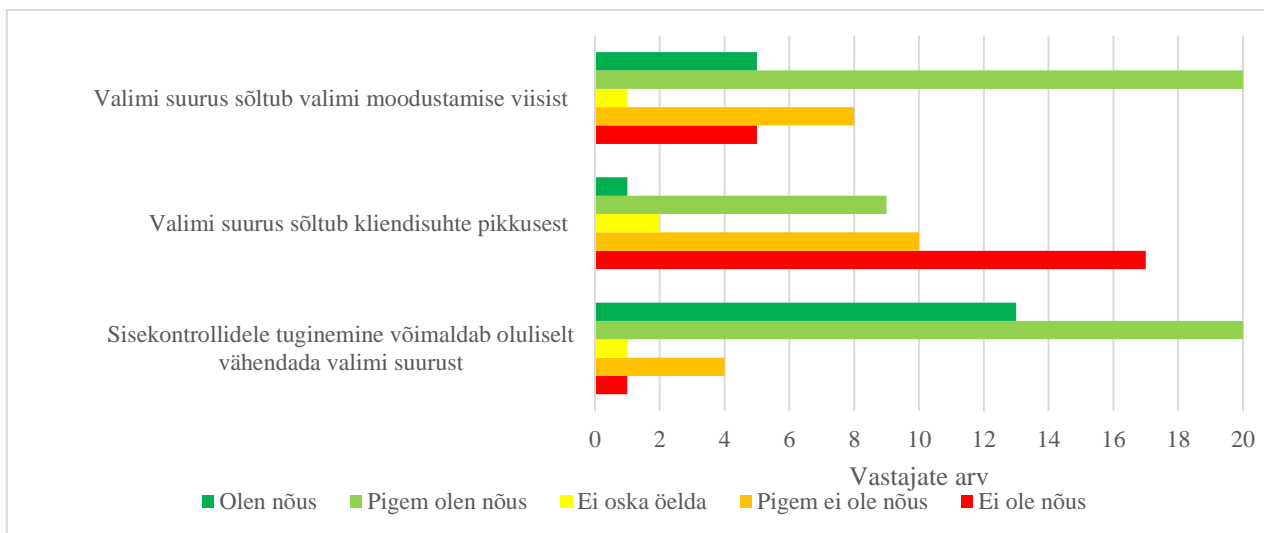
Samas tekitab autori jaoks küsitavust see, et üksikaudiitorid pühenduvad ja keskenduvad palju sisekontrollide testimisele ning näevad just seda valdkonda, mille abil auditi efektiivsust tõsta. Autor leiab, et ühelt poolt võib see olla tingitud sellest, et väiksemad audiitorid on hakanud rohkem tähelepanu pöörama sisekontrollidele tuginemisele, vähendamaks substantiivseid

protseduure, kuid teisalt võib tulemust põhjendada juba eelnevalt mainitud oletusega, et väiksemad audiitorettevõtjad suhtuvad siinsesse küsitluse ettevaatlikult, valides vastusevariandid, mis on standardite järgi õiged.

Vaadeldava küsimuse juures oli võimalik lisada kommentaar selle kohta, mis valdkondades ja kuidas saab veel auditit efektiivsemaks muuta. Uurimuses osalenud vandeaudiitorid soovitasid kasutusele võtta tarkvara ja luua pikemaajalised kliendisuhed ning ühe võimalusena lisati: „Kliendi võtmeisikute kehvast töö kvaliteedist ja vigadest tulenevate probleemide lahendamine“. Viimast kommentaari tõlgendab autor selliselt, et audiitor peab väärkajastamise avastamisel sellest selgelt ja täpselt kliendile teada andma, paludes väärkajastamine parandada ja pakkudes välja vastavaid lahendusi, mitte aga väärkajastamise üle pikalt arutlema.

Järgmine küsitluses esitatud väiteid sisaldav küsimus keskendus substantiivsetele protseduuridele, täpsemalt valimi moodustamisele, mida 7. küsimuse vastuste põhjal (vt joonist 11 eelmisel leheküljel) võib pidada oluliseks valdkonnaks auditi efektiivsuse suurendamisel. Autor jagas väited omakorda kolme rühma, et lugejal oleks parem ülevaade küsitluses osalenute vastustest valimite moodustamise kohta. Kolme rühma moodustamisel lähtus autor siinse magistr töö peatükis 1.4. kasutatud jaotusest: 1) valimi suurus, 2) valimi moodustamine ja 3) tulemuste tõlgendamine.

Valimi suuruse kohta esitas autor kolm järgmist väidet: „Valimi suurus sõltub valimi moodustamise viisist“, „Valimi suurus sõltub kliendisuhete pikkusest“, „Sisekontrollidele tuginemine võimaldab oluliselt vähendada valimi suurust“. 64% (25 vastajat) nõustus osaliselt või täielikult, et valimi suurus sõltub valimi moodustamise viisist. 33% (13 vastajat) ei olnud aga selle väitega nõus ning ei näinud seost valimi suuruse ja moodustamisviisi vahel. 3% (1 vastaja) ei osanud selle väite kohta arvamust avaldada. Tulemused on toodud joonisel 12.



Joonis 12. Valimi moodustamine. Valimi suurus
Allikas: (Autori koostatud joonis küsitluse põhjal)

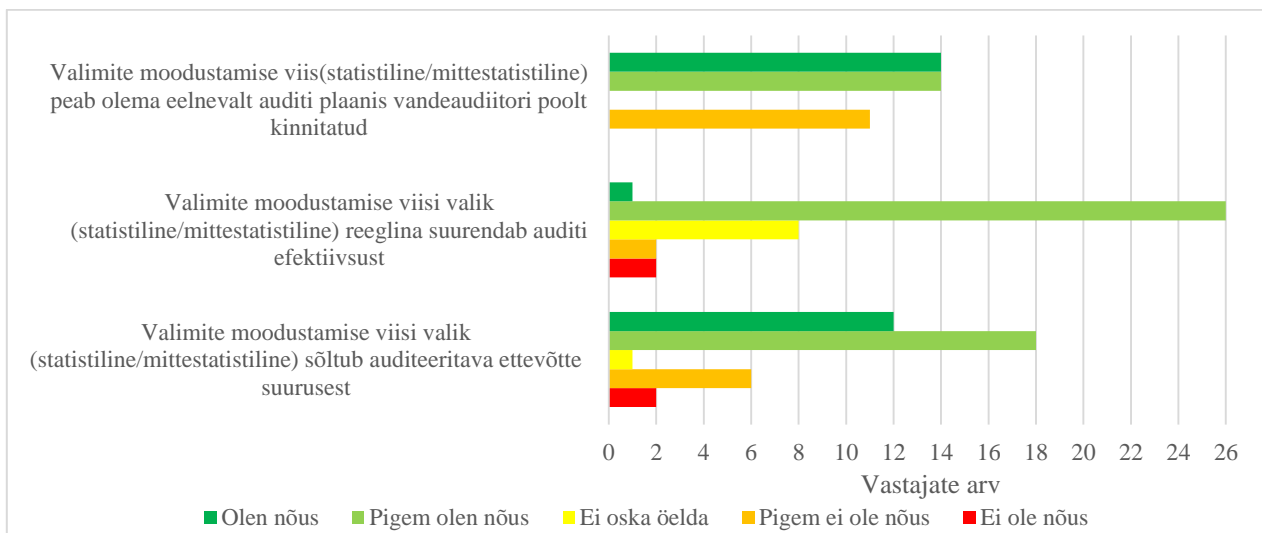
Vastavalt magistritöö esimese osas (ptk 1.4.1.) käsitletud valimi suuruse ja valimi moodustamise viisi omavahelisele seosele, näitavad küsitluse tulemused, et enamus audiitoreid on teadlikud valimi suuruse ja valiku moodustamise viisi vahelisest seosest, kuid mõned 1) kombineerivad statistilist ja mittestatistilist valimi moodustamise viisi valimi suuruse määramisel, vähendades nii võimalust tõsta efektiivsust, kasutades vaid mittestatistilist valimi moodustamise viisi, mille puhul on valim väiksem, kuid representatiivsem, või 2) audiitoritel puudub täpne arusaam ühe või teise meetodi eelistest ja/või puudustest. Üks vandeaudiitor selgitas, et valimi suurus sõltub enamasti kirje suurusest ja olulisusest, lisades küsimuse juurde kommentaari: „Oleneb testi eesmärgist ja millist kindlust taotletakse“.

70% (27 vastajat) arvas, et valimi suurus ei sõltu kliendisuhete pikkusest, 5% (2 vastajat) ei osanud selle väite osas oma arvamust avaldada ning 25% (10 vastajat) pooldas arvamust, et valimi suurus sõltub kliendisuhete pikkusest. Tulemusi kirjeldab joonis 12. Autor leiab, et kliendisuhete pikkus ei tohi otseselt metodoloogiliselt valimi suurust mõjutada, ent kui audiitor on pika kliendisuhete jooksul põhjalikult aru saanud ettevõtte äriprotsessidest, siis võib ta määrata teatud väärkajastamise riskile väiksema olemusliku riski ja sel moel vähendada valimi suurust. Samas võib aga pikk kliendisuhe viia olukorrani, kus mõni süstemaatiline viga jääb märkamata. Kommentaarina oli selle väite hinnangute juurde lisatud, et uue kliendi puhul on riskid suuremad,

seega ka valimid suuremad.

Järgnevalt uuris autor, kuidas sisekontrollide testimine ja neile tuginemine mõjutab substantiivsete testide valimi suurust. Selleks palus autor vandeaudiitoritel anda oma hinnang väitele: „Sisekontrollidele tuginemine võimaldab oluliselt vähendada valimi suurust“. 85% (33 vastajat) hindas sisekontrollidele tuginemist kui head võimalust oluliselt vähendada valimi suurust ehk suurendada auditi efektiivsust, nõustudes või osaliselt nõustudes üleval toodud väitega. 13% (5 vastajat) ei nõustunud osaliselt või täielikult selle väitega. Ülejäänud 2% (1 vastaja) ei osanud selle väite kohta oma arvamust avaldada. Autor leiab, et antud hinnangud koos eelmises küsimuses selgunud tulemusega, mille järgi ettevõttes kehtestatud sisekontrollide testimine on üks põhilistest valdkondadest, mille abil audiitorettevõtjad näevad võimalust tõsta auditi efektiivsust, näitavad, et üha enam audiitorettevõtjaid suunab oma ressursse sellesse valdkonda. Selle väite puhul oli lisatud kommentaar: „Kõik oleneb ettevõtte suurusest. SME puhul väga tihti on substantiivsed testid tulemuslikumad kui sisekontrollide testimine.“ Lisaks täpsustas üks vastajatest veel kord üle, et valimi suurus väheneb substantiivsete protseduuride läbiviimisel, mitte teiste sisekontrollide testimisel.

Järgmisena analüüsis autor valimi moodustamise viisi valiku kriteeriume, tingimusi ja mõju efektiivsusele. Kõigepealt küsiti uurimuses osalenud vandeaudiitorite hinnangut järgmise väite kohta: „Valimite moodustamise viis (statistiline/mittestatiline) peab olema eelnevalt auditi plaanis vandeaudiitori poolt kinnitatud“. Tulemusi kirjeldab detailsemalt joonis 13. Selgus, et 72% (28 vastajat) nõustus osaliselt või täielikult selle väitega ning ülejäänud 28% (11 vastajat) ei nõustunud osaliselt selle väitega, arvates, et vandeaudiitor ei pea eelnevalt auditi plaanis valimite moodustamise viisi kinnitama. Nagu magistritöö esimese peatüki neljandas jaotises selgus, võivad sellisel juhul väheste kogemustega meeskonnaliikmed eksida, kasutades valet valimi moodustamise viisi või tõlgendades valesti tulemusi, milleni nende abil jõuti. Samas töötavad kaks vastajat üheteistkümnest, kes ei pidanud vajalikuks, et vandeaudiitor eelnevalt valimi moodustamisviisi kinnitab, audiitorettevõtjas, kus on üks vandeaudiitor, ning seega leiab autor, et eelkirjeldatud eksimuse tõenäosus on sellise audiitorettevõtja puhul väiksem, kuna üksikaudiitor teeb kõik auditi töövõtu etapid ise. Kaks vastajat rõhutasid selle väite puhul, et valimi moodustamise viis peab olema esialgselt kinnitatud, kuid vastavalt vajadusele saab seda hiljem korrigeerida.



Joonis 13. Valimi moodustamine. Valimi moodustamise viisi valik ja mõju efektiivsusele
Allikas: (Autori koostatud joonis küsitluse põhjal)

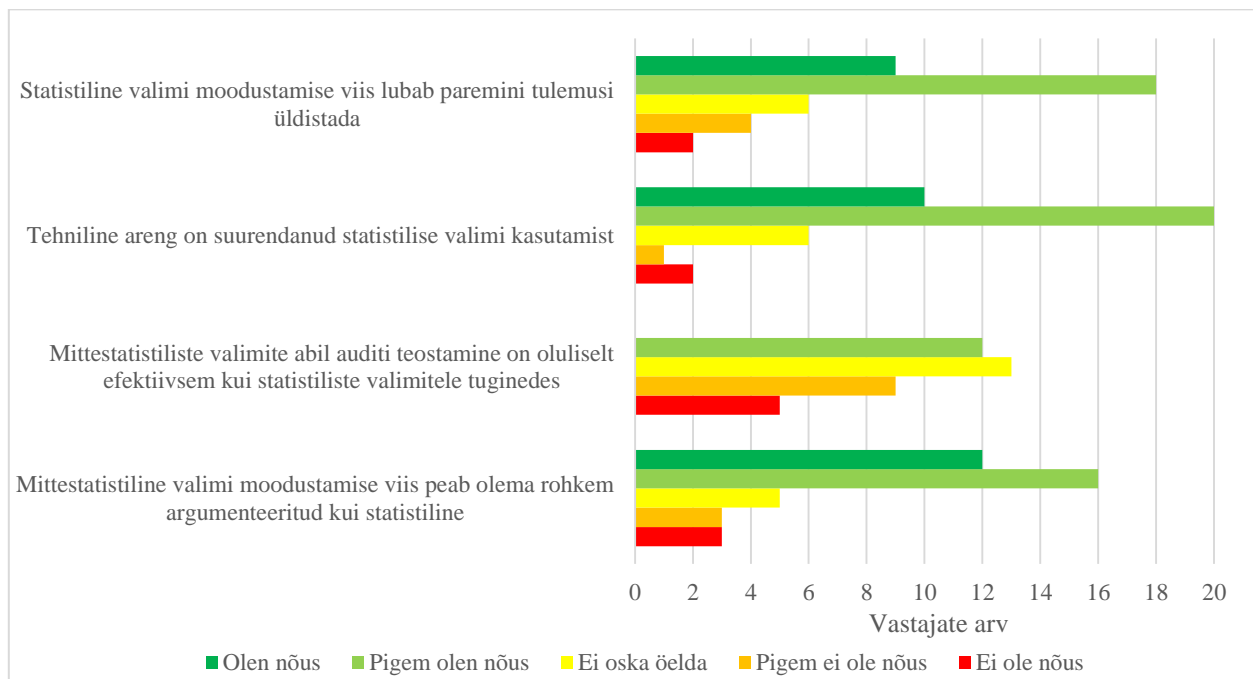
70% vastajatest (27 vastajat) leidis, et valimite moodustamise viisi valik (statistiline/mittestatistiline) reeglina suurendab auditi efektiivsust, seega joonisel 12 vaadeldud väide „Valimi suurus sõltub valimi moodustamise viisist”, millega nõustus 64% vastajatest (25 vastajat), leiab ka käesoleva väite juures kinnitust. 10% (4 vastaja) arvates ei mõjuta valimi moodustamise viis auditi efektiivsust. Ülejäänud 20% (8 vastajat) ei osanud selle väite kohta kindlat arvamust avaldada. Siinkohal võib positiivsena välja tuua, et vandeaudiitorid valivad valimi moodustamise viisi detailselt ja kaalutletult. Nagu esimese peatüki neljandas jaotises selgus, tasub valida efektiivsuse saavutamiseks valimi moodustamise viis lähtuvalt ettevõtte spetsiifikast ja/või kaalutleda mõlema (statistilise ja mittestatistilise) viisi kombineerimist. Kommentaaridena tõid vastajad välja, et eksisteerib ka muid tegureid, mis mõjutavad valimi moodustamise viisi valikut. Üks vastaja, kes ei nõustunud väitega, et valimite moodustamise viisi valik reeglina suurendab auditi efektiivsust, lisas selle juurde küsimuse: „Kas mõne valimitüübi eelistamine muudab auditi efektiivsemaks?“, mille põhjal autor järeldas, et vastaja ei mõistnud küsimust.

Järgnevalt hindasid vandeaudiitorid, kas nende valitav valimite moodustamise viis sõltub auditeeritava ettevõtte suurusest. 77% (30 vastajat) nõustus osaliselt või täielikult sellega, et erineva suurusega ettevõtete puhul kasutatakse erinevaid valimi moodustamise viise. Seevastu 21% (8 vastajat) ei näinud oma tövõttude puhul seost auditeeritava ettevõtte suuruse ja valimi

moodustamise viisi vahel. 2% (1 vastaja) ei osanud selle väite osas oma arvamust avaldada.

Selleks, et uurida ühe või teise meetodi kasutamise lähtekohti ja spetsiifikat, esitas autor väited, mis puudutasid konkreetse valimi moodustamise viisi valikut. Esmalt soovis autor teada saada, kas vandeaudiitori arvates lubab statistiline valimi moodustamise viis paremini tulemusi üldistada. Uurimistulemusi kirjeldab joonis 14. Nii selgus, et 70% (27 vastajat) nõustus selle väitega osaliselt või täielikult ning üks nendest vastajatest lisas täiendava kommentaari: „Kuid alati ei ole vaja „kahuriga kirpu tapma minna.“, mis autori tõlgenduses tähendab, et valimi moodustamise viis tuleks hoolikalt valida, kuna näiteks väikese arvu tehingute puhul on statistiline lähenemine aeganõudev.

15% vastajatest ehk 6 vastajat ei näinud, et statistilise valimi moodustamise viisiga saadud tulemusi on parem üldistada ehk admekogumi peale laiendada, kusjuures ühe kommentaarina lisati: „Alati ei anna statistiline valim paremaid võimalusi tulemuste kirjeldamiseks“. 15% (6 vastajat) ei osanud selle väite osas kindlat seisukohta võtta.



Joonis 14. Valimi moodustamine. Statistiline ja mittestatistiline valimi moodustamise viis
Allikas: (Autori koostatud joonis küsitluse põhjal)

Uurimaks, kas tehniline areng võib olla põhjuseks statistilise valimi moodustamise viisi

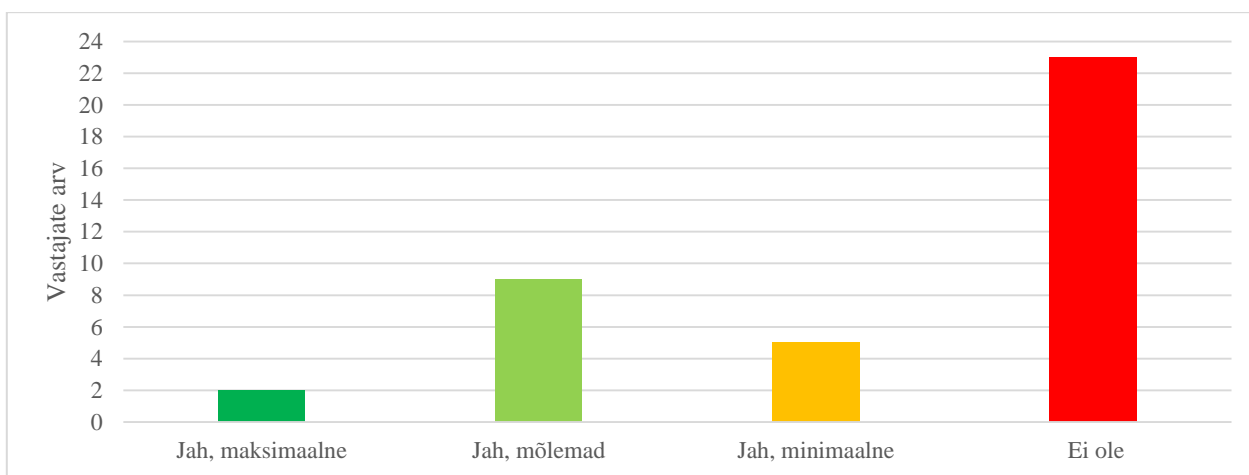
suuremale kasutusele, esitas autor vandeaudiitoritele järgmise väite: „Tehniline areng on suurendanud statistilise valimi kasutamist“. 77% (30 vastajat) nõustus selle väitega kas osaliselt või täielikult. 8% (3 vastajat) väitis, et tehniline areng ei ole suurendanud statistilist valimi moodustamise viisi kasutamist. Lisaks kommenteeris üks vandeaudiitoritest, et hoopis andmete homogeensus on suurendanud statistilise valimi moodustamise viisi kasutamist. 15 % (6 vastajat) ei osanud selle väite osas hinnangut anda. Vastused on esitatud eelmisel leheküljel joonisel 14.

Vastavalt esimese peatüki neljandas jaotises käsitletud kirjandusele, on põhilised argumentid statistilise valimi moodustamise viisi kasutamiseks just ajaline kokkuhoid, mida võimaldab tehniline areng, ning tulemuste lihtsam ja kiirem selgitamine, miinusena nimetatakse aga enamasti suuremat valimit kui mittestatistilise valimi moodustamise viisi puhul. Uurimaks, kas vandeaudiitorite hinnangul muudab mittestatistiline valimi moodustamise viis auditeid efektiivsemaks, palus autor hinnata järgmist väidet: „Mittestatistiliste valimite abil auditi teostamine on oluliselt efektiivsem kui statistiliste valimitele tuginedes“. 31% (12 vastajat) nõustus osaliselt selle väitega. 33% vastajatest (13 vastajat) ei osanud hinnata, kas mittestatistiline valimi moodustamise viis on statistilisest efektiivsem. Samas märkis üks vandeaudiitor kommentaaris: „Mittestatistilise meetodi efektiivsus sõltub ettevõtte suurusest ja andmemassiivide üksuste homogeensusest.“. 36% vastajatest (14 vastajat) hindas aga statistilist valimi moodustamise viisi efektiivsemaks kui mittestatistilist ehk ei nõustunud üleval mainitud väitega. Ühe vastaja kommentaarist selgus aga, et kuigi ta ei nõustunud väitega, et mittestatistiline valimi moodustamise viis on efektiivsem, usub ta siiski, et see ei pruugi alati kehtida. Tulemused on kirjeldatud eelmisel leheküljel joonisel 14.

Auditeerimise standardid nõuavad audiitoritelt oma töö põhjalikku dokumenteerimist ning ka erinevate valimi moodustamise viiside kasutamise põhjendamise on erinev. Selgitamaks, kas vandeaudiitorid näevad mittestatistilise valimi moodustamise viisi kasutamisel rohkem vaeva oma töö dokumenteerimisel, mis kokkuvõttes võib väiksemast valimist saadud kasu olematuks teha, esitas autor selle väidete rühma viimase väite: „Mittestatistiline valimi moodustamise viis peab olema rohkem argumenteeritud kui statistiline“. 72% (28 vastajat) nõustus osaliselt või täielikult selle väitega. 13% (5 vastajat) ei osanud selle väite puhul oma arvamust avaldada. 15% vastajatest (6 vastajat) ei näinud vajadust mittestatistilise valimi moodustamise viisi detailsemaks põhjendamiseks. Autori eeldus, et suuremates (suure neliku hulka kuuluvates) audiitorettevõtjates

peab mittestatistiline valimi moodustamise viisi valik olema detailsemalt põhjendatud kui väiksemates, ei leidnud siinkohal kinnitust, kuna nende kuue vastaja hulgas, kes ei nõustunud viimase väitega, olid esindatud vandeaudiitorid siinses magistritöös määratletud igast suurusel audiitorettevõtjast.

Järgmisena soovis autor teada, kas audiitorettevõtjas, kus vastaja töötab, on kehtestatud minimaalne/maksimaalne valimi suurus. Nendest tulenevalt on autori arvates võimalik töövõtus efektiivsust suurendada või vähendada. Tulemused on esitatud joonisel 15.



Joonis 15. Minimaalne ja maksimaalne valimi suurus

Allikas: (Autori koostatud joonis küsitluse põhjal)

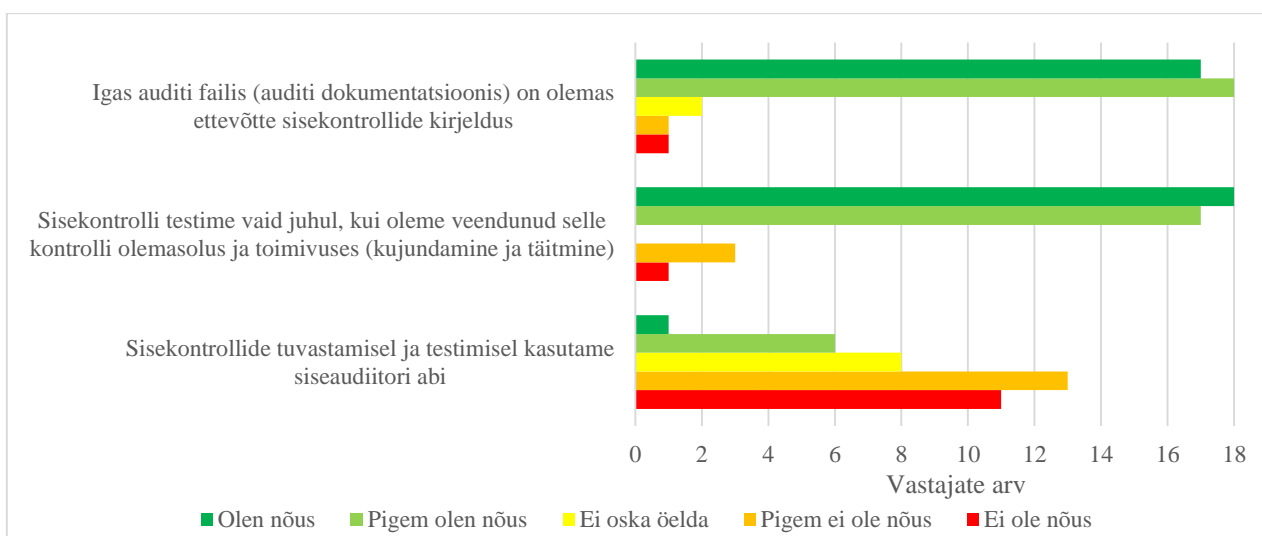
Nagu ülevalt jooniselt on näha, ei ole 59% (23 vastajat) uurimuses osalenud audiitorettevõtjas kehtestatud minimaalset ega maksimaalset valimi suurust. 23% vastajatest (9 vastajal) on olemas mõlemad valimi suuruse piirangud, 13% (5 vastajat) arvestab oma auditites vaid minimaalse valimi suurusega ning 5% vastajatest (2 vastajale) on audiitorettevõtja andnud maksimaalse valimi suuruse. Erinevusi on näha ka audiitorettevõtjate suuruste vahel. Kui suure neliku vandeaudiitoritel on 78% (7 vastajal) olemas mõlemad valimi piirangud ja ülejäänutel vaid minimaalne, siis teise suurusega audiitorettevõtjatest ei ole 77% (23 vastajal) valimi suuruse piirangut.

Efektiivsuse tõstmise seisukohast on oluline, et audiitorettevõtjal oleks määratud maksimaalne valimi suurus. Kindla valimi suuruseni on iga järgneva valimiühiku lisandväärtus

suurem kuludest (pingutustest) ehk edasi ei tasu enam valimit suurendada, kuna see võtab rohkem ressursi, kuid lisandväärtust niipalju ei loo (McClave *et al*, 2014, 272). Siin avaldub seos valimi väärtuse ning auditi riski vahel, millest tulenevalt peavad audiitorid enda riskidele vastavalt määratlema, milline on selline (maksimaalne) valim, mille puhul on audiitorettevõtja kindlaks määratud auditi riski tase saavutatud ning millest edasi muutub audiitori töö ebaefektiivseks. See aitab kindlasti vähendada substantiivsete testide mahtu.

Järgmises väidete plokis palus autor vandeaudiitoritel anda oma hinnang sisekontrollide tähtsusele finantsauditis. Nagu esimese peatüki viiendas jaotises selgus, saab substantiivseid protseduure efektiivsemaks muuta sisekontrollidele tuginedes. Tuvastamaks, kas Eesti vandeaudiitorite teadmised ja kasutatavad meetodikad on selleks võimaluseks sobivad, esitas autor läbi viidud küsitluses järgmised väited.

Kõigepealt palus autor hinnata väidet „Igas auditi failis (auditi dokumentatsioonis) on olemas ettevõtte sisekontrollide kirjeldus“, mis tuleneb ISA 300 nõuetest. Tulemused näitasid, et Eesti vandeaudiitorid tunnevad hästi auditeerimise standardeid. 90% (35 vastajat) nõustus selle väitega kas osaliselt või täielikult. 5% (2 vastajat) ei osanud selle väite kohta oma arvamust avaldada ning sama palju oli ka vastajaid, kes ei olnud selle väitega nõus. Tulemused on esitatud joonisel 16.



Joonis 16. Sisekontrollide tuvastamine ja otsus nende testimise kohta
Allikas: (Autori koostatud joonis küsitluse põhjal)

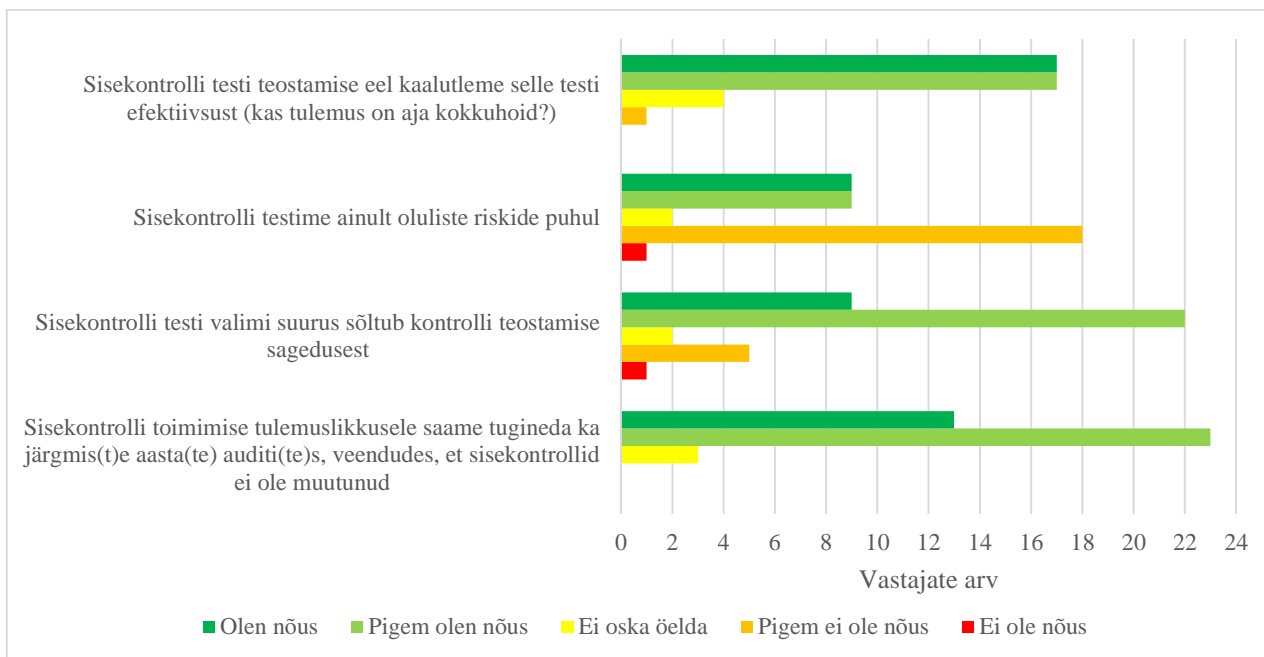
Järgmisena soovis autor teada, kas vandeaudiitorid kasutavad sisekontrollide tuvastamisel ja/või testimisel auditeeritava ettevõtte siseaudiitori abi. 18% (7 vastajat) nõustus selle väitega kas osaliselt või täielikult. Ühe kommentaarina tõi väitega osaliselt nõustunud vandeaudiitor välja, et kui siseauditi osakond on olemas, siis kasutatakse kindlasti selle abi. 21% (8 vastajat) ei osanud selle väite osas arvamust avaldada. Enamik vastajatest ehk 61% (24 vastajat) ei olnud väitega nõus ning nemad ei kasuta ettevõtte sisekontrollide tuvastamisel siseaudiitori abi. Selline jaotus on kindlasti põhjendatav erinevate audiitorettevõtjate portfelliidega, kuna väiksemate audiitorettevõtjate klientidel ei pruugi olla siseauditi osakonda, keda kaasata. Seda kinnitas kommentaariga ka üks uurimuses osalenud vandeaudiitor. Tulemused on esitatud joonisel 16.

Uurimaks, kas vastajad veenduvad enne sisekontrollide testimist testitava kontrolli olemasolus ja toimivuses, esitati järgmine väide: „Sisekontrolli testime vaid juhul, kui oleme veendunud selle kontrolli olemasolus ja toimivuses (kujundamine ja täitmine)“. Tulemusi illustreerib joonis 16. Positiivse tulemusena leidis autor, et 90% vastajatest (35 vastajat) veendub sisekontrolli olemasolus ja toimivuses enne selle testimist, mis on ka metodoloogiliselt õige ning lubab õnnestunud testimise järel vähendada substantiivsete protseduuride mahtu. Ülejäänud 10% vastajatest (4 vastajat) ei veendu sisekontrolli toimivuses enne selle testimist. Autori hinnangul kaasneb sellega võimalik üleliigne töö ning väheneb kogu töövõtu efektiivsus.

Analüüsimeks täpselt, kuidas sisekontrollide testimine mõjutab auditi efektiivsust ja mis puhul otsustab audiitor tugineda sisekontrollide toimimisele, esitati väited, mille tulemused on toodud joonisel 17.

88% vastajatest (34 vastajat) kaalutles sisekontrolli testi tegemise eel selle mõju efektiivsusele ehk hindas, kas tänu selle testi tegemisele saab kokkuvõttes aega kokku hoida. 10% (4 vastajat) ei osanud hinnata, kas nad arvestavad võimaliku aja kokkuhoiuga sisekontrolli testi tegemise otsustuse käigus. Ülejäänud 2% (1 vastaja) oli arvamusel, et audiitorettevõtjas, kus nemad töötavad, ei kaalutleta sisekontrolli testi mõju aja kokkuhoiule enne testi tegemist.

Järgmisena soovis autor saada vastust küsimusele, kas sisekontrollidele testitakse ainult oluliste väärkajastamise riskide puhul. Küsitlusele vastanute arvamused jagunesid järgmiselt: 46% (18 vastajat) oli selle väitega nõus ja 49% (19 vastajat) pigem või üldse ei nõustunud. Ülejäänud 5% vastajatest (2 vastajat) ei võtnud selles küsimuses kindlat seisukohta



Joonis 17. Sisekontrollide testimine ja efektiivsus

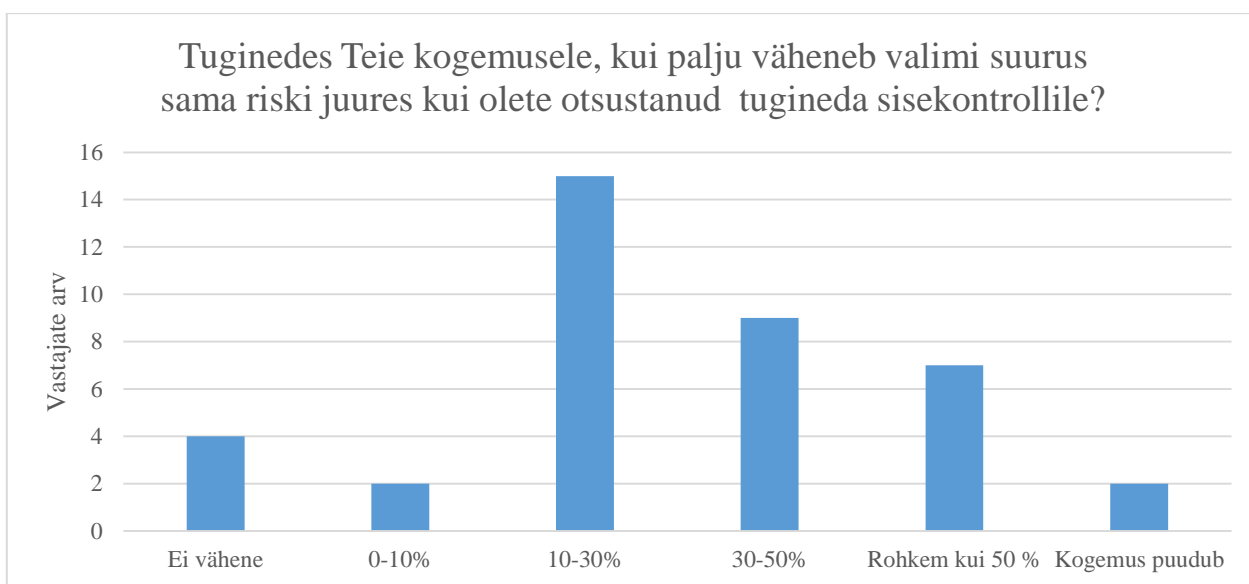
Allikas: (Autori koostatud joonis küsitluse põhjal)

Vastavalt esimese peatüki viiendas jaotises käsitletud kirjandusele, sõltub sisekontrolli valimi maht kontrolli teostamise sagedusest. Uurimaks küsitluses osalenud vandeaudiitorite teadlikkust eelnimetatud seosest, esitati neile vastamiseks järgmine väide: „Sisekontrolli testi valimi suurus sõltub kontrolli teostamise sagedusest“. Nagu selgub jooniselt 17, arvas 79% (31 vastajat), et nende töövõttudes sõltub sisekontrolli testi valim kontrolli tegemise sagedusest. 5% ehk 2 vastajat ei osanud selle väite puhul oma arvamust avaldada. 16% (6 vastajat) omakorda ei näinud seost kontrolli tegemise sageduse ja tehtava sisekontrolli testi valimi suuruse vahel. Üks vandeaudiitor, kes töötab audiitorettevõtjas, kus on rohkem kui 3 vandeaudiitorit, kuid ettevõtte ei ole suure neliku ettevõtte, nõustus autori esitatud väitega, lisades ka järgmise kommentaari: „Ainult sisekontrolli puhul on valimi moodustamisel sagedus tähtis, muidu ei ole see oluline“.

Viimane väide, mille kohta saadud vastuste põhjal soovis autor välja selgitada, kas ja mil määral on vandeaudiitorid kursis sisekontrolli tuginemise mõjuga auditi efektiivsuse tõstmisele, oli järgmine: „Sisekontrolli toimimise tulemuslikkusele saame tugineda ka järgmis(t)e aasta(te) auditi(te)s, veendudes, et sisekontrollid ei ole muutunud“. Tulemusi illustreerib joonis 17, kust on

näha, et Eesti vandeaudiitorid on väga teadlikud sellest aspektist. Nii kinnitas 92% vastanutest (36 vastajat), et nad tuginevad testitud sisekontrollide tulemustele ka järgmistel perioodidel, veendudes, et nendes kontrollides ei ole toimunud muutuseid. Ülejäänud 8% (3 vastajat) ei osanud selle küsimuse osas oma arvamust avaldada. Nimetatud väide oli ka üks vähestest, mille puhul ükski vastajatest ei valinud variante „pigem ei ole nõus“ või „ei ole nõus“. Üks vastajatest täiendas oma vastust ka järgmise kommentaariga: „Mingeid võtmekontrolle tuleb siiski iga-aastaselt standardi kohaselt testida“. Autori arvates on tulemused väga optimistlikud, näidates, et vandeaudiitorid tunnevad standardit hästi ja on avatud auditi töövõtude efektiivsemaks muutmisele.

Kinnitamaks sisekontrollidele tuginemise positiivset mõju substantiivsete protseduuride mahule, küsis autor vastajatelt, kui palju väheneb valimi suurus sama riski juures, kui nad otsustavad tugineda sisekontrollile. Tulemusi kirjeldab joonis 18.



Joonis 18. Sisekontrollidele tuginemise mõju valimi suurusele
Allikas: (Autori koostatud joonis küsitluse põhjal)

39% (15 vastajat) arvas, et substantiivsete protseduuride valimi suurus väheneb 10–30%, kui nad otsustavad tugineda sisekontrollidele. 23% (9 vastajat) ütles, et samadel tingimustel väheneb nende valim 30–50% ning 18% (7 vastaja) hinnangul väheneb substantiivsete testide

valim rohkem kui 50% ehk üle poole. 10% vastajatest (4 vastajat) ei leidnud, et sisekontrollide testimine vähendab mingil moel substantiivsete testide valimit ning võrdselt 5% vastanutest (2 vastajat) arvas, et nende valim väheneb 0–10% või neil puudus sellekohane kogemus. Kokkuvõttes võib järeldada, et kui sisekontrollide testimise ja nendele tuginemise tulemusel väheneb substantiivsete protseduuride valimi maht 30% võrra, siis kogu auditile kuuluv aeg väheneb umbes 9% võrra.

2.4. Vastuste ja hinnangute omavaheliste seoste analüüs

Magistritöö autor soovis analüüsida, kas küsitluse tulemustest on võimalik leida muid tähelepanekuid auditi efektiivsuse tõstmise kohta ning selleks püüdis autor leida seoseid erinevatele küsimustele saadud vastuste ja väidetele antud hinnangute vahel.

Kõigepealt uuriti, kas nende audiitorettevõtjate, kus on juba märgata efektiivsuse tõstmise tendentsi (küsimus 6.3.), arvamus auditi valdkondadest, kus on võimalik efektiivsust suurendada (küsimus 7), erineb nende vandeaudiitorite vastustest, kelle audiitorettevõtjates pole auditi efektiivsemaks muutmise tendentsi näha.

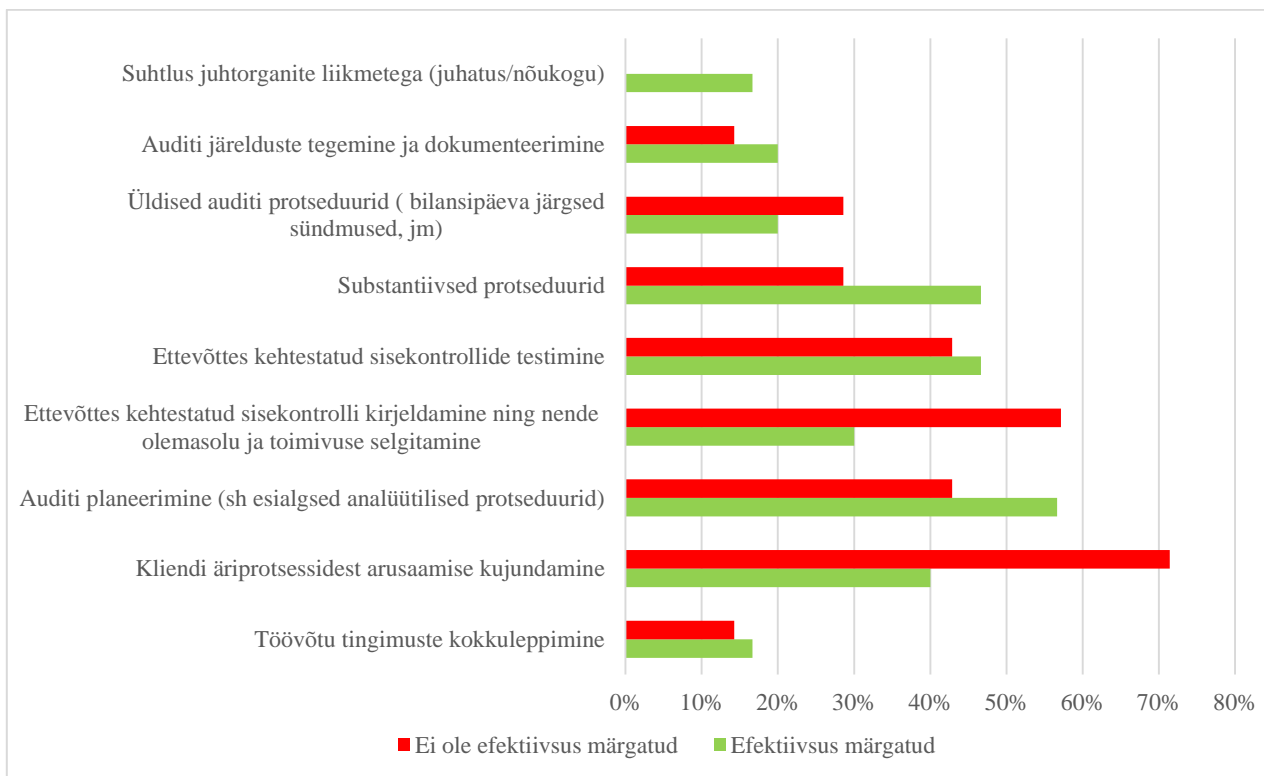
Vandeaudiitorid, kes vastasid, et nende audiitorettevõtjas on märgata efektiivsuse tõstmise märke (77% ehk 30 vastajat), nägid efektiivsuse tõstmise võimalusi kolmes valdkonnas:

- 1) auditi planeerimine (sh esialgsed analüütilised protseduurid) – (57%);
- 2) substantiivsed protseduurid – (47%);
- 3) ettevõttes kehtestatud sisekontrollide testimine – (47%).

Vandeaudiitorid, kelle audiitorettevõtjas töövõtu efektiivsemaks muutmise tendentsi näha ei ole või kes ei avaldanud oma arvamust selle kohta (23% ehk 9 vastajat), leidsid, et vastavad kolm valdkonda on järgmised:

- 1) kliendi äriprotsessidest arusaamise kujundamine – (71%);
- 2) ettevõttes kehtestatud sisekontrolli kirjeldamine ning selle olemasolu ja toimivuse selgitamine – (57%);
- 3) auditi planeerimine (sh esialgsed analüütilised protseduurid) – 44%.

Eeltoodud tulemusi kirjeldab joonis 19.



Joonis 19. Efektiivsuse tõstmist võimaldavad etapid audiitorettevõtjates, kus on efektiivsust märgatud ja kus ei ole efektiivsust märgatud
Allikas: (Autori koostatud joonis küsitluse põhjal)

Selline erinevus tulemustes võib autori hinnangul tähendada, et audiitoritel on küll tahe suurendada oma töövõtude efektiivsust, kuid napib teadmisi õige lähenemise valimiseks. Samas usub autor, et üsna raske on muuta vandeaudiitorite mõtlemiskäiku, et saavutada kohe auditi planeerimise kaudu märgatavat efektiivsuse tõusu. Seda toetab ka üleval kirjeldatud tulemus, kus efektiivsuse tõstmise meetodeid rakendavad audiitorettevõtjad küll panustavad auditi planeerimisse, kuid suurendavad samas oma töövõtude efektiivsust substantiivsete protseduuride vähendamise abil. Positiivsena näeb autor tulemustes seda, et nendes audiitorettevõtjates, kus ei ole täheldatud efektiivsuse suurendamise tendentsi, on siiski tähelepanu all ettevõttes kehtestatud sisekontrollide kirjeldamine ning nende olemasolu ja toimivuse selgitamine. Autor usub, et kui eeltoodule järgneks sisekontrollide testimine ning neile tuginemine, siis väheneks substantiivsete protseduuride maht ning suureneks auditi efektiivsus.

Kuna siinse magistritöö põhiline uurimisvaldkond on auditi efektiivsemaks muutmine substantiivsete protseduuride vähendamise ja sisekontrollide testimise kaudu, soovis autor leida vastust küsimusele, kas nendel vastajatel, kes valisid üheks peamiseks auditi efektiivsuse tõstmise valdkonnaks substantiivsed protseduurid (43% ehk 17 vastajat), on selleks piisavaid teadmisi. Selleks analüüsis autor nende 17 vastaja hinnanguid väidetele valimite moodustamisest substantiivsete protseduuride läbiviimisel (küsimus 8), hindas minimaalse/maksimaalse valimi olemasolu vastajate audiitorettevõtjates ning analüüsis vastajate hinnanguid sisekontrollide tähtsuse osas finantsauditis. Kuna vastavate küsimuste koostamisel võttis autor arvesse teoreetilisest kirjandusest selgunud vastavaid asjakohaseid õigeid ja valesid lähenemisi, siis oli autoril võimalik analüüsida ka vastajate lähenemiste õigsust.

Selgus, et väidete osas, mis olid seotud valimite moodustamise viisidega substantiivsete protseduuride jaoks, näitas ligi 70% vastanutest (12 vastajat) häid teadmisi valimite moodustamisega seotud küsimustes ja nende mõjust auditi efektiivsusele. Ülejäänud 30% (7 vastajat) kasutas substantiivsete protseduuride valimi tegemisel ja/või selle põhjal saadud tulemuste tõlgendamisel valet lähenemist. Peamised nendest on valimi suuruse sõltuvus kliendisuhete pikkusest, see, et vandeaudiitor ei kinnita valimi moodustamise viisi, mittestatistilise valimi vähene argumenteerimine, valimi moodustamise viisi ja auditeeritava ettevõtte suuruse vahelise seose eiramine. Märkimisväärse puudusena toob autor välja selle, et 65% vastajatest, kes pidas substantiivseid protseduure tähtsaks valdkonnaks auditi efektiivsemaks muutmisel, töötavad audiitorettevõtjas, kus ei ole kehtestatud minimaalset ega maksimaalset valimi suurust. Autor usub, et nii võidakse mõnes auditi töövõtus vaadeldavaid andmekogumeid põhjendamatult üle testida.

Sisekontrollidega seotud küsimuste vastustest tasub autori arvates väljatoomist see, et 100% vastajatest nägi auditi töövõtu efektiivsemaks muutmise võimalusena seda, et sisekontrollidele saab tugineda ka järgnevate aastate auditis. Lisaks vaatles autor eraldi neid vastajaid (85% ehk 33 vastajat), kelle arvates võimaldas sisekontrollidele tuginemine oluliselt vähendada valimi suurust. Nende seast kaalutleb 88% (29 vastajat) sisekontrolli testide efektiivsust enne kontrollide testimist, vaatamata sellele, et 33% neist vähendas sisekontrollidele tuginemisel valimi suurust 10–30%, 27% vähendas valimit 30–50% ja 18% vastajatest hindas, et sisekontrollidele tuginemisel on valimi suurust võimalik vähendada rohkem kui 50%. Viimasena kirjeldatud tulemused näitavad autori arvates suhteliselt suurt vandeaudiitorite skeptilisust sisekontrollide toimivuse osas, sest kuigi

ollakse teadlikud, et siseskontrollidele tuginemine võimaldab efektiivsust tõsta, kaalutleb suurem osa audiitoritest, kas testida siseskontrolle või mitte. Põhjus taolisteks kaalutlusteks võib olla selles, et enamik audiitoreid hindab enne siseskontrolli testide tegemist seda, kas nende ebaefektiivsusest tulenev lisatöö maht on aktsepteeritav (Public Oversight Board..., 2000).

2.5. Kokkuvõtte uurimistulemustest ja hüpoteeside kontroll

Autori arvates on siinse magistritöö jaoks kogutud uurimisandmed representatiivsed. Kuigi vastajate arv oli oodatust väiksem, oli siiski tegemist valimiga, kus olid esindatud audiitorteenuste turu erinevad osalised, ning valim oli auditi turuga üsna sarnane.

Magistritööst selgus, et auditi efektiivsust ei ole võimalik suurendada tarkvaralahendusteta, mis teevad audiitori elu lihtsamaks ja vähendavad auditile kuluvat aega. Läbiviidud küsitluses ütles 41% üksikaudiitoritest, et kasutab auditite tegemisel selleks spetsiaalselt loodud arvutiprogrammi. Autor usub, et selleks võib olla programm E-dok, mille Audiitorkogu väiksematele audiitoritele kätte saadavaks tegi.

Auditorteenuste turu tendentse käsitlevate küsimuste vastuste põhjal selgus, et 74% (29 vastajat) täheldas hinnasurvet auditorteenuste turul ning lausa 85% (33 vastajat) oli arvamusel, et auditi töövõtu hinna languse korral tuleb auditit teha efektiivsemalt, et mitte kaotada töövõtu kasumlikkuses. Seega saab kinnituse autori püstitatud hüpotees, et auditorteenuste turul valitseb hinnasurve ja sellest tulenevalt on audiitorettevõtjad sunnitud oma töövõttude efektiivsust suurendama. 64% vastajatest leidis, et töövõtu hinna vähenemisel langeb ka auditi tunnihinne, kuid 33% vastajatest kaalutles võimalust vähendada auditile kuluvat aega, hoides tunnihinna stabiilsena. Autor loodab siiski, et auditi töövõtule kuluvat aega ei vähendata mõne olulise protseduuri ärajätmisega või tehtud töö kvaliteedi langetamisega, hoolimata sellest, et 51% küsitletud vandeaudiitoritest nõustus väitega, et auditi hinna vähenemine langetab auditi kvaliteeti. Kokkuvõttes võib väita, et Eestis tegutsevad vandeaudiitorid loodavad hinnalanguse valguses siiski kindlustada oma kasumlikkust, tehes auditit efektiivsemalt, samal ajal kvaliteeti langetamata.

Autori püstitatud hüpotees, et enamik audiitorettevõtjaid on seisukohal, et efektiivsuse tõstmiseks tuleb vähendada substantiivseid protseduure, leidis siinse magistritöö küsitluse

tulemuste põhjal kinnitust, kuna küsitluses osalenud vandeaudiitorite arvates kulub substantiivsetele protseduuridele ligi kolmandik (32%) kogu auditi töövõtule kuluvast ajast ehk kui vähendada substantiivsetele protseduuridele kuluvat aega, väheneb ka üldine projekti ajaelarve. Lisaks hindasid audiitorid ka ise võimalikuks muuta just substantiivsete protseduuride valdkonda efektiivsemaks. Autori esitatud küsimuse „Millised on Teie arvates kolm peamist valdkonda, mille abil on võimalik auditi efektiivsust tõsta (vähendada tundide arvu)“ kolm kõige valitumat vastusevarianti olid:

- 1) auditi planeerimine (sh esialgsed analüütilised protseduurid – (59% vastajatest);
- 2) ettevõttes kehtestatud sisekontrollide testimine – (44% vastajatest);
- 3) substantiivsed protseduurid – (44% vastajatest).

Auditi efektiivsuse tõstmine parema planeerimise kaudu on autori arvates samuti aktuaalne ja mõjukas valdkond, kuid autor usub, et see muutus nõuab nii põhjalikku analüüsi kui ka üldist mõtteviisi muutmist. Siinse magistritöö raames autor sellele ei keskendunud.

Üks osa autori koostatud küsitlusest uuris, milliseid valimi moodustamise viise vandeaudiitorid kasutavad ja kuidas valitud meetodid aitavad auditi töövõttu efektiivsemaks muuta. Küsitluse tulemustest selgus, et suur osa vandeaudiitoritest (64% ehk 25 vastajat) on teadlikud nendest erinevustest ning nende töövõttudes sõltub substantiivsete protseduuride valimi suurus valimi moodustamise viisist, lisaks arvas 70% (27 vastajat), et just tänu õigele valimi moodustamise viisile on võimalik efektiivsust tõsta. Samale järelduseni jõudis autor ka magistritöö esimese peatüki neljandas jaotises. Lisaks õigele valimi moodustamise viisi valimisele võib kaht meetodit omavahel kombineerida. Ühe argumendina õige valimi moodustamise viisi valiku jaoks on auditeeritava ettevõtte suurus, seda on väitnud nii Ayam (2011, 38) kui kinnitas ka siinse magistritöö autori läbiviidud küsitlus, mille järgi 77% (30 vastaja) jaoks oli valimi moodustamise viisi valikul üheks otsustavaks teguriks ettevõtte suurus. Vastavalt auditeerimisstandarditele ei saa valimi suurus otseselt olla sõltuvuses kliendisuhete pikkusega ning selle väitega nõustus 70% vandeaudiitoritest (27 vastajat). Ponemon ja Wendel (1995) on väitnud, et audiitori eksimusvõimalus võib tuleneda sellest, et auditi töövõtu meeskonnaliige valib vale valimi moodustamise viisi, ning see väide leidis osaliselt kinnitust ka uurimuses osalenud Eesti vandeaudiitorite seas, kellest 21% (7 vastajat) arvas, et vandeaudiitor ei pea valimi moodustamise viisi eelnevalt kinnitama. Ohumärk autori jaoks on see, et 25% vastanutest (10 vastajat) usub, et

kliendisuhete pikkus on argument vähendamaks valimi suurust. Efektiivsuse saavutamise seisukohast on autori arvates hea, et küsitletud vandeaudiitoritest 85% (33 vastajat) näeb sisekontrollide testimises võimalust vähendada substantiivsete protseduuride valimit ja sellest tulenevalt tõsta efektiivsust.

Analüüsides seda, millist valimi moodustamise viisi (statistilist/mittestatistilist) kasutavad Eesti vandeaudiitorid, ei leidnud kinnitust väide, et vandeaudiitorid eelistavad mittestatistilise valimi moodustamise viisi, kuna selle meetodi rakendamisel on substantiivsete protseduuride valim väiksem (Grein, 2009). Tulenevalt saadud hinnangutest väitele, et audiitor peab mittestatistilise valimi moodustamise viisi kasutamist rohkem põhjendama (väitega oli nõus 72% ehk 28 vastajat), ei pea uurimuses osalenud vandeaudiitorid seda efektiivsemaks kui statistiline meetod ning nii hindas vaid 31% ehk 12 vastajat seda meetodit efektiivsemaks. Teisalt kinnitas aga 70% (27 vastajat), et statistiline valimi moodustamise viis võimaldab tulemusi paremini tervele andmekogumile laiendada, ning 77% vastajatest (30 vastajat) uskus, et statistilise meetodi kasutamist soodustab ka tehnoloogia areng.

Oluline substantiivsete protseduuride efektiivsemaks muutmist takistav asjaolu selgus küsimuses, kus vandeaudiitoritel paluti vastata, kas audiitorettevõtjas, kus nad töötavad, on kehtestatud minimaalne või maksimaalne valimi suurus. Vastustest selgus, et 59% audiitorettevõtjatest (23 vastajal) ei ole kehtestatud maksimaalset ega minimaalset valimi suurust. Autori hinnangul võib järeldada, et suurte kirjete osas kalduvad vandeaudiitorid testima suuremat valimit, kuigi sama tulemuseni võiks jõuda väiksema valimiga (McClave *et al* 2014, 282).

Viimasena uuris autor vandeaudiitoritelt nende arvamust sisekontrollide kasutamise kohta substantiivsete protseduuride vähendamiseks ja sellest tulenevalt efektiivsuse tõstmiseks. Kokkuvõttes on autori hinnangul vandeaudiitorid teadlikud auditeerimisstandardite nõuetest. Nii teadis 90% (35 vastajat), et auditi dokumentatsioon peab sisaldama üldist arusaama ettevõttes kehtivatest sisekontrollidest. See võimaldab audiitoritel tuvastada õigeid riske ning omakorda kasutada neid teadmisi substantiivsete protseduuride vähendamisel. Suurem osa vastajatest (62% ehk 24 vastajat) suhtus eelarvamusega siseaudiitori võimalikku kaasamise sisekontrollide tuvastamise ja testimise protsessi. Põhjus võib olla nii audiitorettevõtjates kehtivates sisemistes reeglites kui ka selles, et Eestis on suhteliselt vähestel ettevõtetel olemas siseaudiitor. Metodoloogia seisukohast on autori hinnangul väga hea, et 90% uurimuses osalenud vandeaudiitoritest (35

vastajat) veendus enne sisekontrolli testimist selle olemasolus ja toimivuses. See mõjub hästi üldisele auditi efektiivsusele, kuna sisekontrollide testimine nii, et eelnevalt ei veenduta nende olemasolus ega toimivuses, võib põhjustada üleliigsete protseduuride tegemist, mis kokkuvõttes ei vähenda töövõtule kuluvat ajaressurssi. Positiivselt mõjub efektiivsuse saavutamisele ka see, et ainult 46% (18 vastajat) testib sisekontrollide toimimist vaid oluliste väärkajastamise riskide puhul. Kuna ettevõttes võib olla palju toimivaid sisekontrolle, siis aitab kindlasti suurendada efektiivsust see, et sisekontrollidele saab tugineda nii sel aastal, kui audiitor neid testis, kui ka kahel järgneval aastal. Viimast toetavad ka auditeerimise standardid ning 92% uurimuses osalenud vandeaudiitoritest (36 vastajat) nõustus sellega.

Lisaks kinnitas 79% vandeaudiitoritest (31 vastajat), et sisekontrollidele tuginemisel väheneb nende substantiivsete testide valim vähemalt 10%. Seega võib autori püstitatud hüpoteesi, et vähesed audiitorettevõtjad tuginevad auditeeritavas ettevõttes toimivale sisekontrollile substantiivse protseduuride mahu vähenemise eemärgil, eelnevalt kirjeldatud uurimistulemuste põhjal ümber lükata.

KOKKUVÕTE

Magistritöö eesmärk oli välja selgitada, kas ja kuidas mõjutavad audiitorteenuste turu muutused auditi efektiivsuse suurendamise vajadust, ning teisalt, kuidas vandeaudiitorid ja audiitorettevõtjad sellele vajadusele reageerivad. Samuti käsitleti töös olemasolevaid metodoloogilisi auditi läbiviimise lähenemisi ning toodi välja efektiivsust puudutavad tähelepanekud, mille aluseks oli nii siinse magistritöö autori läbi töötatud teoreetiline kirjandus kui ka läbi viidud küsitluse tulemused.

Uurimisandmete kogumiseks viis autor läbi küsitluse Eesti vandeaudiitorite seas. Küsitlus viidi läbi internetikeskkonnas Ankeet.ee. Autor saatis välja 326 kutset küsitluses osalemiseks ning vastuse sai 39 vandeaudiitorilt. Küsitlus oli anonüümne, kuid tulemuste representatiivsuse hindamiseks palus autor vastajal määratleda, millise suurusega audiitorettevõtjas ta töötab. Audiitorettevõtja suurus määrati vastavalt ettevõttes töötavatele vandeaudiitorite arvule ja sellele, kas audiitorettevõtja kuulub suure neliku audiitorettevõtjate hulka. Autori hinnangul oli küsitluse valim representatiivne, kuna peegeldas hästi audiitorteenuse turu struktuuri ning iga jaotuse esindajaid oli üle viie. Lisaks leiab autor, et valimile lisab usaldusväärust see, et 20 küsitluses osalemiseks kutse saanud vandeaudiitorit teavitasid autorit, et nad ei tegele praegu audiitorteenuse pakkumisega ning ei saa seega küsimustikule vastata. Teema aktuaalsust kinnitas aga see, et ligi neljandik vastajatest avaldas soovi tutvuda töö lõppversiooniga.

Küsitluse tulemused kinnitasid esimest autori püstitatud hüpoteesi, et auditi efektiivsemaks muutmise meetmete kasutusele võtmise aluseks on turul esinev märgatav hinnasurve ning sellest tulenevalt on suuremas osas audiitorettevõtjatest juba märgata tendentse auditi töövõtude efektiivsemaks muutmise osas. Autori jaoks on positiivne, et suurem osa vastajatest oli nõus turul valitseva hinnalanguse korral langetama auditi töövõttu tunnihinda, säilitades siiski töövõtu kvaliteedi. Samas kaalub üle poole vandeaudiitoritest sellisel juhul ka töövõttust loobumist. Lisaks selgus

uurimistulemustest, et ligi viiendik vastajatest loodab hinnalanguse kaudu suurendada oma töövõtte arvu.

Teine autori püstitatud hüpotees, mille järgi enamik audiitorettevõtjaid on seisukohal, et efektiivsuse tõstmiseks tuleb vähendada substantiivseid protseduure, leidis samuti uurimistulemuste põhjal kinnitust, kuna uurimuses osalenud vandeaudiitorid hindasid substantiivsete protseduuride valdkonda üheks ajaliselt mahukaimaks auditi töövõtu osaks. Lisaks oli vastanute arvates see ka üks põhilistest valdkondadest, kus nähti efektiivsuse saavutamise võimalust. Kuigi ka auditi planeerimise etapis nähakse võimalusi tõsta kogu töövõtu efektiivsust, on autor läbitöötatud teoreetilisele kirjandusele tuginedes seisukohal, et positiivse tendentsi saavutamiseks kulub märgatavalt aega, kuna selleks on vaja põhjalikku senise mõtteviisi muutumist. Substantiivsete protseduuride efektiivsem tegemine võimaldab aga kohe tulemust saavutada.

Kolmanda hüpoteesi, et vähesed audiitorettevõtjad tuginevad substantiivsete protseduuride mahu vähendamiseks auditeeritavas ettevõttes toimivatele sisekontrollidele, saab autori arvates ümber lükata, kuna uurimusest selgus, et suur osa vandeaudiitoritest on teadlikud sisekontrollide testimise põhimõtetest ning ka protsentuaalselt märgatav osa ajaelarvest kulub just sisekontrollide testimisele.

Lisaks hüpoteeside kontrollimisele tuli küsitlusest välja veel terve hulk uut teavet audiitorite hoiakute ja oskuste kohta. Positiivsena võib tuua välja järgmised tähelepanekud:

- Vandeaudiitorid teavad nii erinevaid valimi moodustamise viise, nende puudusi ja eeliseid kui ka positiivset mõju auditi efektiivsusele.
- Vandeaudiitorid mõistavad, et mittestatistilise valimi moodustamise kasutamisel on vaja seda võrreldes statistilise meetodi rakendamisega rohkem põhjendada.
- Audiitorettevõtjad peavad oluliseks, et vandeaudiitor kinnitab eelnevalt valimi moodustamise viisi.
- Vandeaudiitorid mõistavad, et ettevõttes toimivatest sisekontrollidest on vaja aru saada ja ka nende olemasolus ja toimimises veenduda, selleks, et neid hiljem testida ja nendele tugineda, vähendamaks substantiivsete protseduuride valimi mahtu.
- Vandeaudiitorid mõistavad, et sisekontrollide testimine võimaldab suurendada efektiivsust pikema aja jooksul.

Samas selgusid uurimistulemustest järgmised negatiivsed tähelepanekud, mis takistavad magistritöö autori arvates auditi efektiivsemaks muutmist:

- 41% küsitlusele vastanutest ei kasuta auditi tegemiseks spetsiaalselt selleks loodud arvutiprogrammi.
- Suur osa audiitorettevõtjaid, kus küsitluses osalenud vandeaudiitorid töötavad, ei ole kindlaks määranud maksimaalset ja minimaalset valimi suurust, nende puudumine aga võib auditi efektiivsuse tõstmist takistada.
- Üsna harva kasutatakse sisekontrollide tuvastamisel ja testimisel siseaudiitori abi.
- Arvestatav osa küsitlusele vastanud vandeaudiitoritest testib sisekontrolle vaid olulise väärkajastamise riskide puhul.

Autor näeb siinse magistritöö teema edasiarendusena võimalust uurida, kuidas on kogu auditi töövõtu efektiivsust võimalik tõsta auditi planeerimise etapis. Vastavad tähelepanekud ilmsid ka töö raames läbiviidud uurimusest ja Audiitorkogu ettepanekutest.

SUMMARY

THE INCREASE OF AUDIT EFFICIENCY IN THE CHANGING AUDIT SERVICES MARKET

Roman Budarov

Audit firms, who among other things help to ensure the reliability of the economic environment and increase public confidence, as a firm operating in the conditions of market economy, however, also have to meet their own business goal — earn profit. In order to earn profit the tendencies of the audit market should be taken into account and, if necessary, the existing business processes should be revised. However, due to the fact that respective market is highly regulated, auditors are difficult to distinguish between their services from other providers. Consequently, the main argument to increase client portfolio on the market is the price of the engagement. The new entrants also increase competition in the market. Thus, the auditor faces the question of how to maintain and/or increase the profitability of the business in conditions where the auditing standards and quality requirements increase the amount of operations to be done while the price increase is difficult due to price pressure in the audit services market. The above factors are forcing auditors to inevitably think about how to increase the efficiency of the audit engagement.

The objective of the Master's thesis is to find out whether and how the current situation on the audit services market influences the need to increase the efficiency of the audit engagement and how the certified auditors react to this. This Master's thesis also assesses the existing methodological approaches of the audit process and brings out the observations on audit efficiency increase. The recommendations are based on both the literature author has read and the survey that

was carried out.

In order to achieve the objective, an anonymous online survey was carried out among the Estonian certified auditors. The invitation to participate in the survey was sent to 326 auditors, 39 of them took part in the survey. The respondents were classified according to the size of the auditing firm they work in. Firms were classified to groups by the number of certified auditors working in the firm and whether the audit firm belongs to the Big Four accounting firm. In author's opinion, the sample is representative, as each group had more than five representatives and the sample reflects the structure of the audit services market.

The survey results confirmed the author's first hypothesis that auditors increase the efficiency of the audit engagement because of the existing price pressure in audit services market. The majority of the certified auditors have already noticed the tendencies to increase efficiency in their audit firms. Positively the results revealed that the majority of respondents would like to retain the engagement quality if the price decreases, lowering their hourly rate.

The author's second hypothesis that most of the auditors are on the opinion that the best method to increase the audit efficiency is to reduce the amount of substantive procedures can be also confirmed based on responses obtained. Performing substantive audit procedures was considered as one of the most time consuming phase of the whole audit engagement by the respondents. While they also assessed that audit planning provides possibilities to increase audit efficiency, however, to the author's mind, based on the theoretical literature read, this would take time as it requires substantial change in certified auditor's mindset. On the other hand, performing substantive procedures more effectively, however, enables to achieve immediate results.

The third hypothesis that few certified auditors rely on operating effectiveness of entity's internal controls to reduce the amount of substantive procedures, however, can be disproved. Considerable part of the certified auditors are aware of the principles of testing internal control, as well as a noticeable amount of time from the whole engagement is spent on testing the internal controls.

In addition to above the author of the thesis brings out the positive observations for the increase of the audit efficiency:

- Certified auditors know the different sampling techniques, their shortcomings, and advantages, as well as the positive impact on the efficiency of the audit.

- In case of choosing the non-statistical sampling, certified auditors know that it requires more detail justification.

- Audit firms agree that it is important that the sampling method is approved by certified auditor.

- Audit firms understand that it is essential to understand entity's internal controls and test the operating effectiveness of the controls in order to reduce the amount of substantive procedures and in such way increase audit efficiency.

- Certified auditors understand that testing the operating effectiveness of internal controls can increase the audit efficiency in the long term.

However, author also found some negative signs from respondent's assessments that prevent the increase of audit efficiency:

- 41% of the respondents do not use a specially designed software to carry out the audit.

- Most of audit firms have not determined the maximum or minimum sample sizes and this can limit the possible audit efficiency increase.

- The assistance of an internal auditor is seldom used for identification and testing of internal controls.

- A substantial part of the respondents tests the operating effectiveness of internal controls only for the significant risks of material misstatements.

To author's mind one possibility to further study the subject of present Master's thesis is to analyze the possibilities to increase the audit efficiency through the audit planning phase.

VIIDATUD ALLIKAD

- Audiitorteenuste käive kasvas aastaga 3,7%. Audiitorkogu.
<https://audiitorkogu.ee/est/news.audiitorteenuste-kaive-kasvas-aastaga-3-7> (28.11.2016)
- Ayam, R. (2011). Audit Sampling – A qualitative study on the role of statistical and non-statistical sampling approaches on audit practices in Sweden. Umeå School of Business and Economics. 66 p. (Master Thesis)
- American Institute of Certified Public Accountants. Statements on Auditing Standards.
<https://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/pages/sas.aspx> (05.01.2017)
- Asare, S. K., Fitzgerald, B. C., Graham, E., Joe, J. R., Negangard, E. M., Wolfe, C. J. (2013). Auditors' Internal Control over Financial Reporting Decisions: Analysis, Synthesis, and Research Directions. – *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 32(1), pp. 131–166.
- Dauber, A. N., Qureshi, A. A., Levine, H. M., Siegel, G. J. (2009). The Complete Guide to Auditing Standards and other Professional Standards for Accountants. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Eesti audiitorteenuste turg kasvab.
<http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2016/09/09/eesti-audiitorteenuste-turg-kasvab>
(4.03.2017)
- Eilifsen, A., Messier, W. F., Glover, S. M., Prawitt, D. F. (2010). Auditing & Assurance Services. 2nd edition. McGraw Hill Education.
- Eilifsen, A., Messier, W. F. jr., Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2006). Auditing and Assurance Services. International Edition. Glasgow: McGraw Hill Education.
- Emby, C. (1994). Framing And Presentation Mode Effect In Professional Judgement: Auditors' Internal Control Judgements And Substantive Testing Decisions. – *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 13, pp. 102–115.
- Erickson, M., Mayhew, B. W., Felix, J. W. (2000). Why do audits fail? Evidence from Lincoln savings and loan. – *Journal of accounting research*, vol. 38, pp. 165–194.
- Farkas, M. J, Hirsch, R. M. (2015). The Effect Of Frequency And Automation Of Internal Control Testing On External Auditor Reliance On The Internal Audit Function. – *Journal of information systems*, vol. 30(1), pp. 21–40.

- Guide to Internal Control Over Financial Reporting. <http://thecaq.org/guide-internal-control-over-financial-reporting> (18.12.2016)
- Hirsjärvi, S., Remes, P., Sajavaara, P. (2007). Uuri ja kirjuta. Tallinn: Medicina.
- Hitzig, N. B. (2004). Statistical sampling revisited. – *CPA Journal*, vol. 74(5), pp. 30–35
- Hubbard, L. D., Colbert, J. L. (2001). Audit Sampling. – *Internal Auditor*, vol. 58(1), pp. 27.
- ISA standardid. <https://audiitorkogu.ee/est/kutsetegevuse-standardid-1> (01.01.2017-30.04.2017)
- Karjäär audiitorina. <https://audiitorkogu.ee/est/karjaar-audiitorina> (18.03.2017)
- Makkawi, B., Abdolmohammadi, M. J. (2004). Determinants of the Timing of Interim and Majority of Audit Work. – *International Journal of Auditing*, vol. 8(2), pp. 139–151.
- McClave, J. T., Benson, P. G., Sincich, T. (2014). Statistics for Business and Economics. 12th edition. Pearson Education Limited.
- Messier, W. F., Kachelmeier, S. J., Jensen, K. L. (2001). An Experimental Assessment of Recent Professional Developments in Nonstatistical Audit Sampling Guidance. – *Auditing. A Journal of Practice and Theory*, vol. 20(1), pp. 81.
- Miller, T. C., Cipriano, M., Ramsay, R. J. (2012). Do auditors assess inherent risk as if there are no controls? – *Managerial Auditing Journal*, vol. 27(5), pp. 448–461.
- Pettused ettevõtetes sagenevad nõrga kontrolli tõttu. <http://www.aripaev.ee/uudised/2016/05/25/peetused-ettevotetes-sagenevad-norga-kontrolli-tottu> (8.01.2017)
- Ponemon, L. A., Wendell, J. P. (1995). Judgemental versus random sampling in auditing: An experimental investigation. – *A Journal of Practice and Theory*, vol. 14(2), pp. 17–34.
- Praktikakava eksamitele lubamiseks enam ei nõuta. https://www.audiitortegevus.ee/lr1/web/guest/uudised/-/asset_publisher/8Jlt/content/praktikakava-eksamitele-lubamiseks-enam-ei-nouta?redirect=%2Flr1%2Fweb%2Fguest%2Fuudised (18.03.2017)
- Professional Oversight Board (POB) Panel on Audit Effectiveness (2000). The Panel on Audit Effectiveness Report and Recommendations, American Institute of Certified Public Accountants, New York, NY.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2007). An Audit of Internal Control over Financial Reporting That Is Integrated with an Audit of Financial Statements. Auditing Standard No. 5. PCAOB Release No. 2007-005A. Washington, DC: PCAOB

- Public Company Accounting Oversight Board Standards. <https://pcaobus.org/Standards> (01.01.2017-30.04.2017)
- Puttick, G., Esch, V. (2007). *The Principles of Practice of Auditing*. 3rd edition. Cape Town: Juta & Co. Ltd.
- Schultz, J., Bierstakerb, J. L., O'Donnellc, E. (2010). Integrating business risk into auditor judgment about the risk of material misstatement: The influence of a strategic-systems-audit approach. – *Accounting, Organizations and Society*, vol. 35(2), pp. 238–251.
- Securities and Exchange Commission (SEC) (1941). Amendment of Rules 2-02 and 3-07 of Regulation S-X. Accounting Series Release No. 21, 11. Fed. Reg. 10921. Washington, DC: GPO.
- Soltani, B. (2007). *Auditing. An International Approach*. 1st edition. Trans-Atlantic Publications, Inc.
- Soon, K. (2016). *Audiitorettevõtjate hinnangud kvaliteedikontrolli süsteemile Eestis*. TTÜ Majandusarvestuse instituut. 79 lk. (Magistritöö)
- Tate, S. L., Grein, B. M. (2009). That's the Way the Cookie Crumbles: An Attribute Sampling Application. – *Accounting Education*, vol. 18(2), pp. 159–181.
- Terrel, J. H. (1974). A Conceptual Auditing Methodology – Interrelationships Between The Financial Ststements, Internal Controls, And The Audit Program. – *The accounting Review*, vol. 49 (1), pp. 176-180.
- Vandeaudiitorite nimekiri. <https://audiitorkogu.ee/est/audiitorid> (24.02.2016)
- Whittington, O., Delaney, P. (2011). *Auditing and Attestation. Willey CPA Exam Review*. 5th edition. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

LISAD

Lisa 1. Küsimustik

1 Millise suurusega audiitorettevõtjas töötate? *

- Audiitorettevõttes on üks vandeaudiitor
- Audiitorettevõttes on 2-3 vandeaudiitorit
- Audiitorettevõttes on rohkem kui 3 vandeaudiitorit, kuid ettevõtte ei ole suure neliku ettevõtte
- Suure neliku ettevõtte (PriceWaterhouseCoopers, Ernst & Young, Deloitte, KPMG)

2 Kas Te kasutate auditite teostamiseks loodud spetsiaalset arvutiprogrammi? *

- Jah
- Ei

3 Kui suure osakaalu moodustavad järgmiste ajaelarvetega projektid Teie kliendiportfelligist? *

NB! Palun veenduge, et vastuste summa on 100%

kuni 30 tundi	Vali vastus ▾
30-60 tundi	Vali vastus ▾
60-100 tundi	Vali vastus ▾
üle 100 tunni	Vali vastus ▾

Lisa 1. Küsimustik (järg)

4

Kui palju aega (%) kulub Teil praeguste töövõtude käigus järgmistele auditi etappidele- VÄIKESED KLIENDID** *

*** Vastavalt 3. küsimuses esitatud jaotusele, projektid eelarvega kuni 60 tundi
NB! Palun veenduge, et vastuste summa on 100%*

Töövõtu tingimuste kokkuleppimine	Vali vastus ▾
Kliendi äriprotsessidest arusaamise kujundamine	Vali vastus ▾
Auditi planeerimine (sh esialgsed analüütilised protseduurid)	Vali vastus ▾
Ettevõttes kehtestatud sisekontrolli kirjeldamine ning nende olemasolu ja toimivuse selgitamine	Vali vastus ▾
Ettevõttes kehtestatud sisekontrollide testimine	Vali vastus ▾
Substantiivsed protseduurid	Vali vastus ▾
Üldised auditi protseduurid (bilansipäeva järgsed sündmused, jm)	Vali vastus ▾
Auditi järelduste tegemine ja dokumenteerimine	Vali vastus ▾
Suhtlus juhtorganite liikmetega (juhatus/nõukogu)	Vali vastus ▾

5

Kui palju aega (%) kulub Teil praeguste töövõtude käigus järgmistele auditi etappidele - SUURED KLIENDID**

*** Vastavalt 3. küsimuses esitatud jaotusele, projektid eelarvega üle 60 tundi
NB! Palun veenduge, et vastuste summa on 100%*

Töövõtu tingimuste kokkuleppimine	Vali vastus ▾
Kliendi äriprotsessidest arusaamise kujundamine	Vali vastus ▾
Auditi planeerimine (sh esialgsed analüütilised protseduurid)	Vali vastus ▾
Ettevõttes kehtestatud sisekontrolli kirjeldamine ning nende olemasolu ja toimivuse selgitamine	Vali vastus ▾
Ettevõttes kehtestatud sisekontrollide testimine	Vali vastus ▾
Substantiivsed protseduurid	Vali vastus ▾
Üldised auditi protseduurid (bilansipäeva järgsed sündmused, jm)	Vali vastus ▾
Auditi järelduste tegemine ja dokumenteerimine	Vali vastus ▾
Suhtlus juhtorganite liikmetega (juhatus/nõukogu)	Vali vastus ▾

Lisa 1. Küsimustik (järg)

6 Järgnevalt on esitatud väited auditi turu tendentsidest. Valige sobivaim variant

*

	Ei ole nõus	Pigem ei ole nõus	Ei oska öelda	Pigem olen nõus	Olen nõus	Kommentaar
Auditiitori töö hinnastamisel on viimasel ajal märgata hinnasurvet	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Auditi hinna vähenemine paneb auditoreid ette võtma samme efektiivsuse tõstmiseks	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Meie ettevõttes on märgata efektiivsuse tõstmise tendentsi	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Auditi hinna vähenemine peegeldub auditi tunnihinna languses	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Auditi hinna vähenemine peegeldub auditile kuluvate tundide arvu languses	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Auditi hinna vähenemine langetab auditi kvaliteeti	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Auditi hinna vähenemisel kaalutleb audiitor töövõttust loobumist	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Auditi hinna vähenemise tulemusena on töövõttude arv suurenenud	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	

7 Millised on Teie arvates kolm peamist valdkonda, mille abil on võimalik auditi efektiivsust tõsta (vähendada tundide arvu)? *

- Töövõtu tingimuste kokkuleppimine
- Kliendi äriprotsessidest arusaamise kujundamine
- Auditi planeerimine (sh esialgsed analüütilised protseduurid)
- Ettevõttes kehtestatud sisekontrolli kirjeldamine ning nende olemasolu ja toimivuse selgitamine
- Ettevõttes kehtestatud sisekontrollide testimine
- Substantiivsed protseduurid
- Üldised auditi protseduurid (bilansipäeva järgsed sündmused, jm)
- Auditi järelduste tegemine ja dokumenteerimine
- Suhtlus juhtorganite liikmetega (juhatus/nõukogu)
- Muule (täpsusta)

Lisa 1. Küsimustik (järg)

8

Järgnevalt on esitatud väited valimite moodustamisest substantiivsete protseduuride teostamisel. Valige sobivaim variant *

	Ei ole nõus	Pigem ei ole nõus	Ei oska öelda	Pigem olen nõus	Olen nõus	Kommentaar
Valimi suurus sõltub valimi moodustamise viisist	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Valimi suurus sõltub kliendisuhete pikkusest	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Valimite moodustamise viis (statistiline/mittestatistiline) peab olema eelnevalt auditi plaanis vandeaudiitori poolt kinnitatud	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Statistiline valimi moodustamise viis lubab paremini tulemusi üldistada	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Valimite moodustamise viisi valik (statistiline/mittestatistiline) reeglina suurendab auditi efektiivsust	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Mittestatistiliste valimite abil auditi teostamine on oluliselt efektiivsem kui statistiliste valimitele tuginedes	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Valimite moodustamise viisi valik (statistiline/mittestatistiline) sõltub auditeeritava ettevõtte suurusest	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Mittestatistiline valimi moodustamise viis peab olema rohkem argumenteeritud kui statistiline	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Tehniline areng on suurendanud statistilise valimi kasutamist	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Sisekontrollidele tuginemine võimaldab oluliselt vähendada valimi suurust	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	

9

Kas Teie audiitorettevõttes on kehtestatud minimaalne/ maksimaalne valimi suurus? *

- Jah, mõlemad
- Jah, minimaalne
- Jah, maksimaalne
- Ei ole

Lisa 1. Küsimustik (järg)

10 Järgnevalt on esitatud väited sisekontrolli tähtsusest finantsauditis. Valige sobivaim variant *

	Ei ole nõus	Pigem ei ole nõus	Ei oska öelda	Pigem olen nõus	Olen nõus	Kommentaar
Igas auditi failis (auditi dokumentatsioonis) on olemas ettevõtte sisekontrollide kirjeldus	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Sisekontrolli testi teostamise eel kaalutleme selle testi efektiivsust (kas tulemus on aja kokkuhoid?)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Sisekontrolli testimine vaid juhul, kui oleme veendunud selle kontrolli olemasolus ja toimivuses (kujundamine ja täitmine)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Sisekontrolli testimine ainult oluliste riskide puhul	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Sisekontrolli testi valimi suurus sõltub kontrolli teostamise sagedusest	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Sisekontrollide tuvastamisel ja testimisel kasutame siseaudiitori abi	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Sisekontrolli toimimise tulemuslikkusele saame tugineda ka järgmis(t)e aasta(te) auditi(te)s, veendudes, et sisekontrollid ei ole muutunud	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	

11 Tuginedes Teie kogemusele, kui palju väheneb valimi suurus sama riski juures kui olete otsustanud tugineda sisekontrollile? *

- 0-10%
- 10-30%
- 30-50%
- Rohkem kui 50 %
- Ei vähene
- Kogemus puudub

12 Kui teil tekkis veel mõtteid auditi efektiivsuse suurendamise kohta või valimite moodustamise ja sisekontrolli kohta, siis palun kirjutage need siia