

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Karl-Rein Voodla

**AUDIITORI JA KLIENDI ERINEVAD OOTUSED AUDITI
KÄIGULE**

Bakalaureusetöö

Õppekava ärimatus, peeriala majandusarvestus digiajastul

Juhendaja: Ester Vahtre, EMBA

Tallinn 2023

Deklareerin, et olen koostanud bakalaureusetöö iseseisvalt ja olen viidanud kõikidele selle koostamisel kasutatud teiste autorite töödele, olulistele seisukohtadele ja andmetele, ning ei ole esitanud sama tööd varasemalt ainepunktide saamiseks.

Töö pikkuseks on 7695 sõna sissejuhatusest kuni kokkuvõtte lõpuni.

Karl-Rein Voodla 11. mai 2023

(kuupäev)

SISUKORD

| | |
|--|----|
| LÜHIKOKKUVÕTE | 4 |
| SISSEJUHATUS | 5 |
| 1. AUDIITORTEGEVUSE TAUST | 7 |
| 1.1. Audiitortegevuse ajalugu, auditi mõiste ja audiitortegevus Eestis | 7 |
| 1.2. Majandusaasta aruande audiitorkontroll | 9 |
| 1.3. Seadustest tulenevad nõuded ning töövõtu käigus esinevad probleemid | 11 |
| 1.4. Varasemate uuringute tulemused | 15 |
| 1.5. Uurimisprobleemi püstitus ja metoodika | 19 |
| 2. AUDIITORITE JA KLIENTIDE ERINEVAD OOTUSED AUDITI KÄIGULE | 21 |
| 2.1. Kvantitatiivse osa valimi kirjeldus ja küsimustiku koostamine | 21 |
| 2.2. Kvalitatiivse osa taust ja kirjeldus | 22 |
| 2.3. Uuringu tulemused ja analüüs | 23 |
| 2.3.1. Üldinformatsiooni analüüs | 23 |
| 2.3.2. Erinevad ootused audiitorile ja audiitorkontrolli käigule | 24 |
| 2.3.3. Audiitorkontrolli käigus esinenud probleemid | 29 |
| 2.3.4. Erinevatest probleemidest tingitud mõju ajakulule audiitorite hinnangul | 31 |
| 2.4. Järeldused ja ettepanekud | 32 |
| KOKKUVÕTE | 34 |
| SUMMARY | 36 |
| KASUTATUD ALLIKATE LOETELU | 38 |
| LISAD | 41 |
| Lisa 1. Autori koostatud küsimustik raamatupidajatele | 41 |
| Lisa 2. Autori koostatud küsimustik raamatupidajatele alternatiiv | 48 |
| Lisa 3. Autori koostatud poolstruktureeritud intervjuuküsimused audiitoritele | 49 |
| Lisa 4. Autori koostatud tabel erinevatest probleemidest ajakulule | 50 |
| Lisa 5. Lihtlitsents | 51 |

LÜHIKOKKUVÕTE

Lõputöö eesmärgiks on välja selgitada audiitori ja kliendi erinevad ootused auditi käigule ning anda hinnang, kas erinevatest ootustest tekkinud probleemid avaldavad mõju töövõtu ajakulule.

Uuringu tulemusena soovitakse välja selgitada, millised auditi töövõtu käigus ilmnevad erinevad ootused mõjutavad kõige enam töövõtu läbiviimise aega ja ajakulu. Lisaks soovitakse teada saada, kas erinevatest ootustest tingitud täiendav ajakulu võib takistada audiitoril uute töövõttude alustamist.

Autor kasutab töös kvalitatiivse ja kvantitatiivse uurimismeetodi kombineerimist. Kvalitatiivse meetodina viib autor läbi neli intervjuud vandeaudiitoritega, mille käigus uuritakse auditi töövõttude käigus esinenud probleeme ning nende potentsiaalset mõju audiitori ajakulule. Kvantitatiivse meetodina viib autor läbi küsitluse raamatupidajate seas, mille käigus uuritakse audiitoritega esinenud probleemi kohta.

Uuringust selgub, et audiitoritel ja klientidel on erinevad ootused auditi käigule, mis põhjustavad töövõtu käigus probleeme. Suurimad erinevad ootused esinevad ajaga seotud nüanssides ja seadustest tulenevate nõuete osas. Kliendid soovivad audiitorit näha kui kontrolli ja nõustajat paralleelselt, mis on hetkel kehtivate seadustega vastuolus. Juba töös olevate töövõttude täiendav ajakulu viib kaudselt audiitorite puuduseni teenuse pakkujate turul.

Võtmesõnad: audiitori ja kliendi erinevad ootused, *audit expectation gap*, auditi ajakulu.

SISSEJUHATUS

Kõige esimesed audiitorid tekkisid maailma juba tuhandeid aastaid tagasi, kus nende eesmärgiks oli olla spiooni rollis ning veenduda reeglite kinnipidamises. Ametlikult hakati audiitoreid palkama alates 1845. aastast ning Eestisse tekkisid vandeaudiitorid veel Nõukogude Liidu korra all 1990. aastal, seega on Eestis üle 30 aasta audiitortegevust pidevalt edasi arendatud ja kaasajastatud kooskõlas rahvusvaheliste nõuetega. Lisaks kaasajastamisele toimub ka pidev seaduste ja kohustuste muutumine, mis eeldab nii kliendi kui ka audiitori pidevat arengut. Tulenevalt audiitortegevuse seadusest on nelja liiki audiitoreid: vandeaudiitor, avaliku sektori vandeaudiitor, atesteeritud siseaudiitor ja avaliku sektori siseaudiitor. Autor viitab töös audiitorile, mille all peetakse silmas audiitortegevuse seadusest lähtuvalt vandeaudiitorit.

Eestis registreeritud ettevõtete arv on viimaste aastate jooksul oluliselt kasvanud ning sellest tulenevalt on kerkinud ka audiitoraruannet vajavate ettevõtete arv. Ettevõtete arvu kasv on esile toonud audiitorite puuduse teenusepakkujate turul. Audiitorite puudus teenuse pakkujate turul on kajastust leidnud Äripäevas ja Audiitorkogu kodulehel.

Autor leiab, et hetkeseisuga on kliendil ja audiitoril erinevad ootused auditi käigule ning sellest tulenevalt võib töövõtu läbiviimise ajakulu suurened, mis võib omakorda piirata audiitoritel uute töövõttude alustamist. Uurides audiitorite ning raamatupidajate erinevaid ootusi on võimalik suurendada audiitorite ja klientide teadlikkust ning on võimalik vähendada töövõtukäigus esinevaid eriarvamusi.

Töö eesmärgiks on välja selgitada audiitori ja kliendi erinevad ootused auditi käigule ning anda hinnang, kas erinevatest ootustest tekkinud probleemid avaldavad mõju töövõtu ajakulule.

Uurimisprobleemist lähtuvalt on autor koostanud järgnevad uurimisküsimused:

- 1) Millised on audiitori ja kliendi ootused auditi või ülevaatuse käigule?
- 2) Kuidas mõjutavad töövõtu käigus esinenud probleemid töövõtu ajakulu ?
- 3) Milline töövõtu käigus esinev probleem mõjutab enim töövõtu ajakulu ?
- 4) Kas töövõttude täiendav ajakulu võib põhjustada audiitorite puudust ?

Eelnimetatud uurimisküsimustele vastuste leidmiseks kasutatakse kombineeritud meetodit. Kvalitatiivse uuringuna viiakse läbi intervjuud audiitorite seas, mille käigus uuritakse töövõttude käigus ilmnenud probleemide kohta ning nende potentsiaalset mõju töövõtu ajakulule. Kvantitatiivse meetodina viiakse läbi küsitlus raamatupidajate seas ning uuritakse, milliseid probleeme on neil esinenud audiitoriga. Raamatupidajatele mõeldud küsitluse tulemusi kombineeritakse audiitoritega tehtud intervjuudest saadud informatsiooniga.

Töö koosneb kahest peatükist. Esimeses peatükis kirjeldatakse audiitoritegevuse tausta ja seadustest tulenevaid nõudeid. Lisaks käsitletakse varasemate uuringute tulemusi ja kirjeldatakse uurimismetoodikat. Teises peatükis analüüsitakse intervjuude ning küsitluste tulemusi ja pakutakse lahendusi erinevate ootuste vähendamiseks.

Autor soovib tänada juhendajat Ester Vahtret ning uuringus osalenud audiitoreid ja raamatupidajaid.

1. AUDIITORTEGEVUSE TAUST

Esimeses peatükis käsitletakse audiitortegevust Eestis, mille käigus kirjeldatakse lühidalt audiitortegevuse ajalugu ja käsitletakse kehtivaid audiitortegevusega seotud seadusi. Lisaks vaadatakse varasemate uuringute tulemusi.

1.1. Audiitortegevuse ajalugu, auditi mõiste ja audiitortegevus Eestis

Vastavalt raamatupidamise ajaloolasele John L. Carey-le, kes oli AICPA asepresident, olid auditid Inglismaal kohustuslikud alates 1845. aastast, et kaitsta aktsionäre ebaeetiliste juhtide käitumiste eest. Kahjuks puudusid audiitoritel kindlad standardid ja reeglid. Lisaks, Inglismaa seaduste järgi pidid audiitorid olema auditeeritava ettevõtte aktsionärid. (Howard, 2020) Eesti NSV valitsus võttis 1990. aastal vastu Audiitortegevuse nõukogu põhimääruse, mida loetakse Eesti audiitortegevuse alguseks. Seega tekkis auditeerimise kohustuslikkus juba üle 150 aastat tagasi, aga Eestisse jõudis see oluliselt hiljem. Detailsemalt on Eesti audiitortegevuse arengut uurinud Laura Roosimägi-Raudsepp oma magistritöös „Auditi ajalugu ja areng“, mille käigus jõudis autor järelduseni, et Eesti audiitortegevus on arenenud läbi teiste riikide.

Audiitorkontroll ehk audit tuleneb ladina keelsest sõnast „*audire*“, mis on eesti keelde tõlkides „kuulen“. Oxfordi sõnastikus on auditi definitsioon: Ettevõtte ja sellega seotud finantsaruannete ametlik kontroll, et veenduda korrektses kajastamises. Eestis on ametlikult auditi definitsioon sõnastatud audiitortegevuse seaduses, mille kohaselt on audit kui kindlustandev teenus ettevõtte finantsaruannetele, mida viib läbi sõltumatu vandeaudiitor.

Eestis on ligikaudu 350 vandeaudiitorit. Vandeaudiitoriks saamiseks peab edukalt läbima kutseeksami, kus lisaks audiitortegevusele peab olema teadmised ka muudes audiitortegevust toetavates valdkondades. (Audiitorkogust ..., 2023)

Vandeauditori eksam on jaotatud 8 alamosaks. Kutseeksami sooritusel loetakse sektsioonide tasemel (Audiitortegevuse kutseksam ..., 2023):

- 1) Eesti finantsaruandluse standard (EFS)
- 2) Rahvusvahelise finantsaruandluse standard (IFRS)
- 3) Rahandus ja juhtimine (R&J)
- 4) Arvestusala õigus (AÕ)
- 5) Vandeauditori kutsetegevuse standard – üldosa (VKS üld)
- 6) Vandeauditori kutsetegevuse standard (VKS-ISA)
- 7) Vandeauditori õigus (VÕ)
- 8) Isikuomaduste hindamise essee (IH)

Vandeauditoriks saamine eeldab teadmisi kogu finantsvaldkonnast, mille hulgas on nii kohalikud kui ka rahvusvahelised nõuded. Lisaks seadustest tulenevate nõuete teadmistele on oluline ka eetilised, mida hinnatakse esseega. Audiitorid, kes töötavad kõrge eetilise tasemega ettevõttes on oma töös objektiivsemad (Svanberg & Öhman, 2016). Kuigi esseega hinnatakse audiitori eetilist üksiktasandil, siis audiitori töö toimub meeskonna tasandil. Sellest tulenevalt peab audiitor teostama oma tööd nii kvaliteetselt kui ka taktitundeliselt.

Vandeauditori eksamid edukalt läbides võib isik hakata audiitorteenust pakkuma läbi töövõtude. Auditi töövõtu tingimused on sätestatud vastavalt Rahvusvahelisele auditeerimise standardile ISA 210. Töövõtuks loetakse audiitori ja kliendi vahelist koostööd, mille tulemusena annab vandeauditor klient-ettevõtte majandusaasta aruande kohta arvamuse. Vandeauditori arvamus tugineb ettevõtte finantsaruannetega tehtud tööle. Audiitori poolt tehtava töö maht ja eesmärk oleneb töövõtu ulatusest.

Auditi eesmärgiks on anda kindlus auditeeritava ettevõtte finantsaruannete üle nii, et ei esineks olulisi väärkajastamisi (Audiitor ja audiitori kutsetegevus ..., 2023). Nii ülevaatus kui ka auditi protseduuride teostamiseks on välja töötatud standardid. Ülevaatus protseduure tehes lähtub audiitor Rahvusvahelisest ülevaatus teenuse standardist ehk ISRE (*International Standard on Review Engagements*) 2400. Auditi protseduure tehes lähtub audiitor Rahvusvahelisest auditeerimise standardist ehk ISA (*International Standards on Auditing*). Rahvusvaheline auditeerimise standard on jaotatud 37 osaks, kus iga sektsioon katab olulise osa auditi protseduuridest. Nii ISRE kui ka ISA on välja töötatud IAASB (*The International Auditing and Assurance Standards Board*) poolt. Rahvusvahelised standardid on eesti keelde tõlkinud

Audiitorkogu. Audiitorkogu eesmärgiks on arendada ja korraldada audiitortegevust läbi koolituste ja seminaride ning läbi selle tagada audiitorite ühtne kvaliteet (Audiitorkogust..., 2023)

1.2. Majandusaasta aruande audiitorkontroll

Vandeaudiitori aruande lisamine majandusaasta aruandele ei ole kohustuslik igale ettevõttele. Raamatupidamiskohuslasele on teatud finantsnäitajate ületamisel kohustuslik ülevaatus või audit, kus nende kohustus ja piirmäärad on sätestatud audiitortegevuse seaduses.

Raamatupidamiskohuslane on kohustatud lõppenud majandusaasta kohta koostama majandusaasta aruande, mis koosneb raamatupidamise aastaaruandest ja tegevusaruandest. Majandusaasta aruande esitamine hõlmab järgmisi tegevusi:

- 1) audiitorkontroll;
- 2) äriühingute puhul majandusaasta kasumi jaotamise või kahjumi katmise ettepaneku koostamine;
- 3) majandusaasta aruande esitamine kinnitamiseks.

Audiitorkontrolli kohustus sätestatakse audiitortegevuse seaduses. (RPS §14)

Audiitorkontrolli ulatus sõltub ettevõtte suuruselt. Vastavalt audiitortegevuse seaduses sätestatud piirmäärade ületamisel peab audiitor teostama kontrollitava ettevõtte finantsaruannetega, kas ülevaatus või auditi protseduurid. Vastavalt audiitortegevuse seaduse §50 punktile 3 peab audiitor auditi kohta väljastama üldistavas jaatavas vormis arvamuse. Samas vastavalt audiitortegevuse seaduse §51 punktile 3 peab audiitor ülevaatus kohta väljastama üldistavas eitavas vormis aruande.

Kuigi nii ülevaatus kui ka audit on kindlustandvad töövõtted, siis erinevus tekib kindlustunde osas, mis võib olla põhjendatud või piiratud. Põhjendatud kindlust andva töövõtu käigus peab audiitor vähendama töövõtu riski piisavalt madala tasemeni vastavalt töövõtu asjaoludele. Piiratud kindlust andva töövõtu korral peab audiitor vähendama töövõtu riski tasemeni, mis on vastuvõetav, aga risk on kõrgem kui põhjendatud kindlust andva töövõtu korral. (Kindlustandvate..., 2023) Sellest tulenevalt on audit kui põhjendatud kindlust andev töövõtt ning ülevaatus kui piiratud kindlust andev töövõtt. Põhjendatud kindlust andva töövõtu korral

kinnitab audiitor tehtud töö tulemust, aga piiratud kindlust andva töövõtu korral eitab audiitor vigade tuvastamist kui see nii oli.

Kui seaduses ei ole sätestatud teisiti, on raamatupidamise aastaaruande ülevaatus kohustuslik raamatupidamise seaduse tähenduses raamatupidamiskohustuslasele, kelle raamatupidamise aastaaruande toodud aruandeaasta näitajatest vähemalt kaks ületavad alljärgnevat tingimusi (AudS §92):

- 1) müügitulu või tulu 1 600 000 eurot
- 2) varad bilansipäeva seisuga kokku 800 000 eurot
- 3) keskmine töötajate arv 24 inimest

Raamatupidamise aastaaruande ülevaatus on kohustuslik raamatupidamise seaduse tähenduses raamatupidamiskohustuslasele, kelle raamatupidamise aastaaruandes toodud aruandeaasta näitajatest vähemalt üks ületab alljärgnevat tingimusi (AudS §92):

- 1) müügitulu või tulu 4 800 000 eurot;
- 2) varad bilansipäeva seisuga kokku 2 400 000 eurot;
- 3) keskmine töötajate arv 72 inimest.

Ülevaatus piirmäärad on madalamad kui auditil. Ülevaatus ja audit mõlemad on kindlustandvad teenused, aga ülevaatus protseduurid annavad väiksema kindlusastme (Audiitori teenused..., 2023). Seega on ülevaatus mõeldud väiksematele ettevõtetele.

Kui seaduses ei ole sätestatud teisiti, on raamatupidamise aastaaruande audit kohustuslik raamatupidamise seaduse tähenduses raamatupidamiskohustuslasele, kelle raamatupidamise aastaaruandes toodud aruandeaasta näitajatest vähemalt kaks ületavad alljärgnevat tingimusi (AudS §91):

- 1) müügitulu või tulu 4 000 000 eurot;
- 2) varad bilansipäeva seisuga kokku 2 000 000 eurot;
- 3) keskmine töötajate arv 50 inimest.

Raamatupidamise aastaaruande audit on kohustuslik raamatupidamise seaduse tähenduses raamatupidamiskohustuslasele, kelle raamatupidamise aastaaruandes toodud aruandeaasta näitajatest vähemalt üks ületab alljärgnevat tingimusi (AudS §91):

- 1) müügitulu või tulu 12 000 000 eurot;
- 2) varad bilansipäeva seisuga kokku 6 000 000 eurot;
- 3) keskmine töötajate arv 180 inimest.

Vastavalt audiitortegevuse seadusele on audit kohustuslik veel aktsiaseltsile, millel on enam kui kaks aktsionäri, riigiraamatupidamiskohustuslasele, kohaliku omavalitsuse üksusele, avalik-õiguslikule juriidilisele isikule, riigieelarvest eraldist saavale erakonnale. Lisaks on eraldi nõuded sihtasutustele ja erakondadele.

Audiitorite töö ei piirdu ainult auditi- ja ülevaatuskohuslastega. Selleks, et läbida audiitorkontrolli ei pea ettevõtte ilmatingimata olema auditikohuslane, vaid on ka erisusi, kus ettevõtte võib omal soovil tellida audiitorkontrolli. Näiteks võib ettevõtte juhatus kahelda raamatupidamises kajastatud andmete korrektsuses ning soovitakse välise osapoole arvamust. Lisaks võivad ülevaatus või auditit soovida ettevõtted, kes tahavad osaleda riigihangetel või on krediidiasutus seadnud laenu saamise tingimuseks vandeaudiitori aruande olemasolu. Ettevõtted, mis eelistavad vabatahtlikult auditi teha, saavad oluliselt kõrgema krediidinäitaja kui need ettevõtted, kes seda ei tee (Lennox & Pittmann, 2011).

1.3. Seadustest tulenevad nõuded ning töövõtu käigus esinevad probleemid

Vandeaudiitorite tööst moodustavad suurema osa ülevaatused ja auditid. Ülevaatusi teostatakse vastavalt Rahvusvahelisele ülevaatumise teenuse standardile ehk ISRE 2400-le. Auditid teostatakse vastavalt Rahvusvahelisele auditeerimise standarditele ehk ISA, mis on jaotatud sektiioonidesse. Igas standardis on kirjeldatud detailselt audiitori tööprotsessi, mida on kohustuslik järgida.

Audiitorile sätestatud nõuded ja kohustused on määratud rahvusvahelise auditeerimise standardiga ISA 200. Vastavalt ISA 200 punktile 1 sätestatakse antud dokumendiga sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja selgitatakse auditi, mis on kavandatud võimaldamaks sõltumatul audiitoril neid eesmärke täita.

Iga audiitorettevõtja on kohustatud läbima kvaliteedi kontrolli vähemalt kord kuue aasta jooksul. Kvaliteedi kontroll viiakse läbi riikliku järelevalve raames Audiitortegevuse järelevalve nõukogu poolt. Kvaliteedikontrolli eesmärgiks on kontrollida audiitorettevõtja poolt tehtud tööd ning vastavust seadusaktidele, mille tulemuse põhjal antakse hinnang. (Audiitortegevuse järelevalve..., 2023) Kvaliteedikontrolli ülesandeks on tagada audiitorite töö kvaliteet ning jälgida, et audiitorid järgiksid oma töös kehtivaid seadusakte. Rootsist 2015. kuni 2016. aastal *Big*

Four ettevõtete andmete põhjal läbi viidud uuringust selgus, et auditi töövõtumeeskonna siseselt hinnatakse auditi kvaliteeti erinevalt ning audiitorite prioriteedid mõjutavad nende endi kvaliteedi hinnangut (Che *et al.*, 2022). Audiitortevuse järelevalve nõukogu annab kvaliteedikontrolli käigus hinnangu audiitorettevõtja kvaliteedile, mis osaliselt peegeldab audiitorettevõtte siseseid prioriteete.

Auditortevuse järelevalve nõukogu eesmärgiks on auditortevuse korraldamine ja kontrollimine, et kaitsta avalikku huvi. Lisaks tegeleb Auditortevuse järelevalve nõukogu audiitorite koolitamise ja kutsetevuse korraldamisega. Kutsetevuse korraldamise hulka kuulub eksamite korraldamine, kutsete andmine ja ära võtmine ning ka koolituste teostamine. (Auditortevuse järelevalve..., 2023). Seega on auditortevuse järelevalve nõukogu nii kontrolliv kui ka toetav üksus. Auditortevuse järelevalve nõukogu eesmärgiks ei ole audiitorite karistamine, vaid Eesti auditortevuse arendamine läbi ühtse kvaliteedi tagamise. CSRC (*China Securities Regulatory Commission*) poolt läbiviidava juurdluse tulemusena tõusis auditi kvaliteet märgatavalt, seega aitab regulaarne auditi partnerite jälgimine kaasa auditi kvaliteedi tõstmisele (Ge & Zhang, 2017). CSRC täidab Hiinas sarnast eesmärki nagu Auditortevuse järelevalve nõukogu Eestis. Seega on regulaarne audiitorite kontrollimine ühtse auditi kvaliteedi tagamiseks.

Auditi oluliseks osaks loetakse auditi kvaliteeti. 21. sajandi alguses esinesid mitmed pettuse juhtumid, nende hulgas ettevõtte Lehman Brothers laenupettus ja Enroni võlgade peitmise juhtum. Kirjeldatud juhtumid viitasid tõsistele auditikvaliteedi puudustele. Audiitorile kohustuslikud auditi kvaliteedikontrolli nõuded on sätestatud standardis ISA 220. ISA 220-ga sätestatakse audiitorettevõtja kvaliteedinõuded, mille käigus sätestatakse nii vandeaudiitori aruannet koostava audiitori kvaliteedinõuded kui ka ettevõttesisese kvaliteedi kontrollülevaataja kohustused.

Suure töökoormuse all olevad audiitorid ei teosta kõrgekvaliteetseid auditeid võrreldes audiitoritega, kellel on rohkem vabadust. Hästi tehtud audit võtab aega ning peab olema efektiivsusest tingitud piirangutest vaba. Ebasoodsad tingimused muudavad kvaliteetse auditi saavutamise oluliselt raskemaks. Audiitorite hinnagul langetab väline surve oluliselt auditi kvaliteeti ning lisaks mängib rolli eelarvest tingitud surve. (Baah & Fogarty, 2018) Uuring viitab probleemile, et auditi kvaliteet ja eelarve on tugevas seoses ning seetõttu võib kannatada auditi kvaliteet. Üldjuhul on audiitori ja kliendi vahelises lepingus sätestatud nii planeeritud ajakulu kui

ka töövõtu summa, mis on omavahel seoses. Sellest tulenevalt võib järeldada, et auditi ajakulu ja kvaliteet on omavahelises seoses. Mitteaudititeenuste osutamine kliendile vähendab audiitori sõltumatust, mis omakorda alandab auditi kvaliteeti (Mahieux, 2022). Vastavalt audiitortegevuse seaduse §47 peab audiitor jääma kliendist sõltumatuks. Sellest tulenevalt ei tohi audiitor klienti aidata mitte ühelgi viisil, mis võib sõltumatuse nõuet rikkuda. Suurema aja surve all langeb auditi efektiivsus, audiitori täpsus ja töö, samas kui ajaline surve on nii audiitorile kui kliendile, siis suureneb auditi efektiivsus (McDaniel, 1990). Auditi ajakulu ja efektiivsus on otseses seoses, mis näitab, et mida vähem on kontrollitava ettevõttega probleeme, seda kiirem ja efektiivsem on audiitori töö.

Auditi protseduure jaotatakse kolme faasi: planeerimine, läbiviimine ja lõpetamine. Auditifaaside piire ei ole võimalik täielikult eristada, kuna tööprotsess peab olema algusest lõpuni täielikus seoses ning see eeldab piiride sidumist, aga osaliselt on võimalik eristada erinevates faasides tehtavaid protseduure.

Auditi planeerimine on sätestatud ISA 300-ga, antud dokumendis sätestatakse ära audiitori kohustused auditi planeerimisel ning selle erijuhud. Ülevaatuste ja auditite planeerimise alla kuulub nii esimene kontakt klient-ettevõttega kui ka detailsem riskide hindamine ettevõtte finantsaruannete põhjal. Töövõtu planeerimise alla kuulub lepingu koostamine audiitori ja kliendi vahel, kus toimub töövõtutingimuste sätestamine. Auditi planeerimisfaasis kasutatud täiendav aeg vähendab auditi läbiviimise aega kuni teatud piirini, pärast mida hakkab auditi läbiviimise aeg tõusma (Davidson & Gist, 1996). Seega võib planeerimist lugeda auditi protsessi üheks kõige olulisemaks osaks.

Iga auditi protsess saab alguse potentsiaalselt audiitorkontrolli vajavast ettevõttest. Ettevõtte peab välja selgitama audiitorkontrolli vajaduse ning seejärel küsima audiitorettevõttelt pakkumise. Audiitorettevõtte valimine sõltub oluliselt juhi motiividest. Ettevõtte juhatus võib näha auditit kui kohustust või kui potentsiaalset lisandväärtust ettevõttele. Kui ettevõtte juhatus näeb auditit kui kohustust, siis võib motiiviks olla kõige odavama pakkumise leidmine. Samas lisandväärtuse otsija võib rõhku panna auditi kvaliteedile. *Big Four* audiitorid pakuvad paremat auditi kvaliteeti kui muud audiitorettevõtted, sest nad peavad oluliseks maine hoidmist (Abughazaleh *et al.*, 2015). Sarnane seisukoht on ka John C. Coffee-I artiklis „*Why do auditors fail? What might work? What won't?*“, kus autor toob esile asjaolu, et väikesed audiitorettevõtted ei suuda

võistelda *Big Four* ettevõtetega maine tõttu. Suurte audiitorettevõtete maine võib ohtu seada väikeste audiitorettevõtete eksisteerimise.

Audiitori jaoks algab töö hetkel, millal ta hakkab kliendile pakkumist koostama. Pakkumise koostamise hetkel peab audiitor hindama potentsiaalse kliendi suurust, tuvastama ettevõtte valdkonnaspetsiifilised erisused ning hindama oma võimekust auditi edukaks läbiviimiseks. Lisaks on kõige olulisem kaardistada ettevõttega seotud esialgsed riskid. Auditi planeerimine on sätestatud Rahvusvahelise auditeerimise standardiga ISA 300. Vastavalt ISA 300 punktidele 7-11 peab audiitor koostama auditi üldstrateegia, kehtestama üldstrateegias märgitud ülesanded ja välja töötama auditi plaani.

Auditi töövõtu tingimused on sätestatud ISA-210 lg 10, mille kohaselt peab audiitor selgitama kliendile auditi eesmärgi, nii audiitori kui ka juhtkonna kohustusi, finantsaruandluse raamistikku, viidet väljastatava aruande vormile ning aruande vormi erisusi. Auditilepingud on oma olemuselt kõik sarnased, väikese erisusega, kus mõni audiitorettevõtte eelistab fikseeritud hinnaga lepingut, aga mõni eelistab tunnipõhist arvestust, mille põhjal tehakse lõpparve (Palmrose, 1989). Üldjuhul teeb klient lõpliku valiku audiitorite vahel võrreldes hindu ja pakutavat ajagraafikut. Võttes arvesse, et klient-ettevõtte juht või juhatuse ei pruugi olla teadlikud auditi detailsetest protseduuridest ning nende mahtudest, siis juba lepingu sõlmimise hetkel võib esineda hinna ja läbiviimise aja osas vaidlusi.

Auditi teiseks osaks loetakse läbiviimist. Läbiviimise protsessis toimub detailne töö kliendi finantsaruannetega, mille käigus toimub planeerimise käigus tuvastatud riskidele vastuste leidmine. Riskidele vastuste leidmine on sätestatud vastavalt ISA 330-le, millest tulenevalt on riskidele vastuste leidmise eesmärgiks auditi protseduuridega piisava tõendusmaterjali leidmine kliendi finantsaruannetele. Läbiviimise protsessi käigus toimub nii raamatupidamise osa kontroll kui ka juhtimise osa kontrollimine. Läbiviimise faasis võib eriarvamusi esineda ka raamatupidajatega. Raamatupidaja ülesandeks on ettevõttes toimunud tegevuse korrektne kirjendamine raamatupidamises, aga kui raamatupidajale esitatud informatsioon ei ole täielik, siis võivad tekkida probleemid.

Auditi viimaseks faasiks loetakse lõpetamist. Lõpetamise faas on seotud auditi protseduuride kokkuvõtmisega. Lõpetamise etapis veendutakse tehtud töö korrektsuses ja vaadatakse, et tehtud töö oleks kõikehõlmav. Lõpetamise staadiumis toimub ka töövõtusisene kvaliteedikontroll, mille

käigus hindab auditi meeskonnas määratud kvaliteedikontrolli hindaja tehtud töö üle. Lisaks toimuvad pidevad vestlused klient-ettevõtte juhatusega, kus teavitatakse juhatust audiitori aruande arvamusest ning arvamuse modifikatsioonidest. Lõpetamise etapis võivad esineda mitmed eriarvamused. Audiitori aruanne on aktsionäride jaoks üheks ainsaks oluliseks auditi väljundiks, seega peab aruanne andma võimalikult täpse kirjelduse ettevõtte finantsseisundist (Hardies, 2019).

1.4. Varasemate uuringute tulemused

Inimestel on erinevad ootused teineteisele ning nende poolt tehtavatele tegudele, sama kehtib ka audiitoritele ja klientidele. Iga audiitor on saanud baasteadmised audiitortegevuse kohta, läbides kolm aastat praktikat ning seejärel teostanud kutsetegevuse eksamid. Samas ei pruugi audiitorarvamust vajava ettevõtte juht ning meeskond olla teadlikud audiitori protseduuride ulatusest.

Järgnev uuring on läbi viidud Jordaania ülikoolides. Uuringu eesmärgiks oli võrrelda arusaama audiitortegevusest enne ja pärast ülikooli läbimist Jordaania. Uuringu toimumise aastat ei ole avalikustatud, aga artikkel on välja antud 2017. aasta kevadel. Uuringu autoriks on Najeb Masoud.

Jordaania ülikoolis viidi läbi uuring teemal „*Audit Expectation Gap among Undergraduate Accounting Students at Jordanian Universities*“, millest võttis osa 400 tudengit. Selleks, et vähendada erinevate ootuste mõju auditile tuleb aru saada audiitori rollist ning kohustusest läbi auditaalaste teadmiste. Uuringus käsitleti auditi ootust finantsvaldkonna õpilaste seas, prooviti suurendada teadlikkust auditi valdkonnas ja võrreldi arusaama auditist enne ja pärast õpinguid. Uurimuse käigus viidi läbi küsitlused üliõpilaste seas aasta alguses ja aasta lõpus, mille käigus uuriti auditaalaseid teadmisi. Küsitletud olid jagatud gruppidesse vastavalt ülikoolis õpitud aastatele ja auditaalase kursuse läbimise põhjal. Võrreldes kooliaasta alguse ja lõpu tulemusi, siis kokkuvõtlik arusaam auditist tõusis, aga tegemist ei olnud märgatava kasvuga. Kõige silmajäävam erinevus oli üliõpilaste seas, kes läbisid auditaalase mooduli või kursuse ning nende üldine arusaam auditist kasvas märgatavalt. Kõige suurem erinevus jäi audiitori ülesannete osas ja kõige parem arusaam oli auditeeritud aruande osas. Lisaks tõi autor välja, et erinev arusaam

auditist oli nende vahel, kes töötasid finantsvaldkonnas ja kes töötasid muul erialal. (Masoud, 2017)

Uuringust selgunud tulemuse põhjal võiks järeldada, et erinev arusaam auditist võib esineda ka Eestis. Võttes arvesse, et uuringus küsitleti majandust õppivaid tudengeid, siis võib eeldada, et ainuüksi majanduse erialal õppimisest ei piisa auditist arusaamiseks. Sellele viitas ka uuringu tulemus, mille käigus oli arusaam auditist madalam tudengitel, kes ei olnud auditialaseid kursusi võtnud. Uuringu tulemus viitab, et ainult ärandusega seotud erialal õppimisest ei piisa, et auditi protseduuridest täielikult aru saada.

Audiitorite ja avalikkuse erinevate ootuste osas on läbi viidud mitmeid uuringuid. Järgnevalt käsitletud uuring on läbi viidud Saksamaal 2011. aastal, kus analüüsiti üle tuhande vastaja tulemusi. Uuringu autoriteks on Klaus Ruhnke ja Martin Schmidt.

Saksamaal viidi 2011. aastal läbi uuring teemal „*The audit expectation gap: existence, causes, and the impact of changes*“, mille käigus uuriti erinevaid ootusi auditile. Ühiskonnal on tekkinud oma arusaam audiitori tööst. Kui audiitori tehtud töö ei vasta ühiskonna ootustele, siis tekib audiitoritel ja ühiskonnal erinev ootus auditi protsessile. Üldiselt arvatakse, et audiitori põhiülesandeks on tuvastada pettusi ning läbi selle saada kindlust oma arvamusele. Kaks rühma, kes ei ole audiitorid, aga tarbivad audiitori aruandeid on ettevõtete sisesed rühmad, kuhu kuuluvad juhtkond ja nõukogu ning teine rühm on investorid ja pangad. Nendest kahest on kõrgem ootus auditile just viimaste osas, kes tuginevad otsuste tegemisel audiitori aruandele. Autorid leidsid, et on olemas kolme tüüpi ootusi: audiitori ja ühiskonna vaheline erinev ootus, audiitori ja standardite vaheline erinev ootus ning standardi koostaja ja standardi kasutaja vaheline erinev ootus. Uuringu käigus saadeti küsitlused nii audiitoritele kui ka sisemistele ja välistele osanikele. Küsitlused saadeti välja juhuvaliku alusel. Kõikidele osalejatele saadeti ühesugune küsimustik, et saaks tulemusi paremini võrrelda. Lisaks olid küsimused üles ehitatud nii, et ainult üks vastusevariant oli õige. Autorid on tulemuste hindamise jaotanud kolme ossa. (Ruhnke & Schmidt, 2014)

Esimeses osas analüüsisid autorid avalikkuse ootust audiitori tööle. Enamik küsimustikule vastajaid hindasid, et audiitori tööülesandeks ei ole kõikide pettusejuhtumite tuvastamine, mis on ka korrektne. Samas hindasid pankade esindajad ja nõukogu liikmed, et audiitor peaks tuvastama kõik pettusejuhtumid. Lisaks arvasid üle poolte nõukogu liikmetest, et audiitor peaks juhatuse

tööd kontrollima, mis on vastavalt Saksamaa seadustele nõukogu ülesanne. Sellest tulenevalt hindasid autorid, et avalikkus ootab audiitoritelt enam kui ette on nähtud. (Ruhnke & Schmidt, 2014, lk 587-588)

Uuringu esimese osa põhjal saab järeldada, et avalikkusel on audiitori töö osas erinev ootus võrreldes seadusest tulenevate nõuetega. Tegemist on küll Saksamaal läbi viidud uuringuga, aga kuna audiitoritele kehtivad nõuded on peaaegu igas riigis samad, siis võime eeldada, et ka Eestis võivad sarnased ootused esineda.

Uuringu teises osas analüüsiti audiitorite ootusi auditi protseduuridele. Audiitorite vastused ei olnud kõik ühesugused ning mitmete küsimuste osas olid vastused oluliselt erinevad. Ainult 55% vastanutest vastasid õigesti, millise kindlustasemega peab audiitor oma tööd tegema. Autorid proovisid vastust tõlgendada läbi toimunud seadusemuudatuste. Lisaks hindas 17% audiitoritest, et tegevuse jätkuvuse printsiibi jälgimine ei ole nende hinnangul nende tööülesanne. Enamus audiitoreid hindasid, et auditi protseduuride läbiviimine ja sõltumatus ei põhjusta auditi ootuste osas erinevusi. Samas 18% vastajatest hindasid, et protseduurid võivad põhjustada erinevaid ootusi ja 26% hindasid, et sõltumatus võib põhjustada ootuste osas erinevusi. Artikli autorid klassifitseerisid protseduuride ja sõltumatuse ootuse kui audiitori läbikukkumise, sest audiitor peab tulenevalt seadusest olema sõltumatu. Autorite hinnangul on audiitoritel erinev arusaam seaduste tõlgendamisest, aga nende ootused oma tööle on korrektsemad kui välistel osapooltel. (Ruhnke & Schmidt, 2014, lk 588-589)

Uuringu teisest osast võib järeldada, et audiitorid tõlgendavad seadusi erinevalt ning sellest võivad tekkida probleemid. Audiitortegevusega seotud standardid ja seadused on pidevas muutuses, mis võivad audiitoritele segadust tekitada.

Uuringu kolmandas osas analüüsitakse avalikkuse hinnangut audiitorite tööle. Enamus ettevõtte välistest audiitori aruande tarbijatest arvab, et sõltumatuse puudumine on peamine erineva ootuse põhjustaja. Ettevõttesisesed osapooled hindasid, et audiitori aruande piiratud sõnakasutus ei põhjusta erinevat ootust auditile, aga välised osapooled väitsid vastupidist. See on ka asjakohane, sest välised osapooled saavad oma informatsiooni audiitori aruandest. (Ruhnke & Schmidt, 2014, lk 589-590)

Autorid hindasid kokkuvõtteks, et erinev ootus auditi osas on tõusnud võrreldes 1996. ja 2011. aastat, mis võib olla tingitud muutuvast majanduskeskkonnast. Uurimuses analüüsiti ka, millised on audiitorite arusaamad oma tööst ja kehtivatest standarditest, mille tulemus viitas, et audiitoritel on üldiselt selge arusaam oma kohustustest, aga esineb puudujääke. (Ruhnke & Schmidt, 2014, lk 592-594)

Uuringust selgus, et erinevad ootused auditile esinevad nii välistel osapooltel kui ka audiitoritel. Tulemused näitasid, et mida kaugemal asub isik audiitortegevusest, seda suurem erinevus on ootuste osas. See on ka ootuspärane, sest audiitortegevusega otsese kokkupuute puudumisel ei teata tegevuse üksikasju. Samas oli uuringus välja toodud vastuolu ka audiitorite endi ootuste seas, mis viitab tõsisele probleemile. Nimelt võib audiitorite ootuste erinevus viidata ebapädevatele audiitoritele või ebatäpsetele seadustele.

Erinevast ootusest auditi osas on räägitud ka Keith A. Houghton, Christine Jubb, Michael Kend ja Juliana NG poolt kirjutatud raamatus *The Future of Audit: Keeping Capital Markets Efficient*. Raamat on välja antud 2009. aastal, aga uuringu toimumise ajad ei ole avalikustatud.

Autorid tõstasid eelnevalt mainitud raamatu peatükis „*Understanding of the audit and perceptions of the deliverables*“ mitmeid küsimusi seoses auditi protsessis ilmnevate küsimustega ja erinevate ootustega. Sealhulgas uuriti hinnanguid aktsionäride arvamuse, auditi aruannete keerukuse, audiitori maine, reformide mõju ja aktsionäride audititeadlikkuse kohta. Erinevatest auditi ootustest arusaamiseks on vaja esmalt hinnata auditaalaseid teadmisi. Kui audiitoritel ja audiitori aruannete tarbijatel puudub ühtne arusaam auditi ülesannete osas, siis tekivadki probleemid. Uuringu käigus viidi läbi küsitlused telefoni ja e-maili teel. 57% audiitorettevõtjatest vastasid, et nende hinnangul on auditi hinna ja auditi lisandväärtuse suhe positiivne, ehk audit annab lisandväärtust. Samas auditivälised osapooled kaldusid pigem arvama, et lisandväärtus on puudulik. Lisaks oli erinev arvamus audiitori aruande garantii kohta, kus audiitorid arvasid, et nende töö ei peaks andma täielikku garantiid kõikide finantsnäitajate kohta. Samas kaldusid välised tarbijad arvama vastupidist. Samuti arvasid pooled audiitorid, et audiitoraruanded on liiga raskesti mõistetavad kuigi tarbijad arvasid, et aruanded on arusaadavad. Enamus vastajaid hindas, et audiitori aruanne peaks tagama adekvaatse ülevaate kontrollsüsteemist ja läbi selle garanteerima korrektse finantsaruande. Teises osas analüüsitakse intervjuude tulemusi, mille põhjal järeldavad autorid, et olulist rolli mängib audiitorettevõtte maine, kus lugeja hindab tuntud audiitorettevõtte poolt väljastatud aruannet paremaks.

Probleemseks loetakse ka audiitoraruande sõnakasutust, mis on liiga lakooniline. Autorid järelavad uuringust, et põhilised probleemid esinevad auditi lisandväärtuse, audiitoraruande sõnakasutuse ja aruannete kasutajasõbralikkuse osas. Mitmed intervjueritavad tõid välja auditi ootuse erinevuse. Audiitoraruannete tarbijaid ootaksid audiitoritelt enam, samas audiitorkontrolli tellijad on paindlikumad. Audiitorid ei ole ühel meelel ning sellest tulenevalt arvavad audiitorid, et erinev ootus eksisteerib. Standardi seadjad hindavad, et audiitoraruannete tarbijad ei ole piisavalt pädevad mõistma audiitori rolli. Saadud vastuste põhjal järelavad autorid, et erinevad ootused auditile eksisteerivad ning nende hinnangul ei ole lahendust kerge leida. (Houghton *et al.*, 2009)

Kuna uuringus ei olnud välja toodud küsitluses osalejate arvu, siis seab see mastaabi mõistmisele piirangud. Samas võib tulemuste põhjal järelada, et erinev ootus auditile eksisteerib ning erinevad ootused ei ühti osapoolte vahel. Audiitorettevõtte suuruse osas on kirjutanud ka Clive Lennox 2012. aastal publitseeritud artiklis „*Are large auditors more accurate than small auditors?*“, kus autor uuris, kas suurte ja väikeste audiitorettevõtete kvaliteeditulemusi. Ta jõudis järelduseni, et suured audiitorettevõtted annavad oma töös täpsemaid ja paremaid tulemusi, et oma mainet säilitada.

1.5. Uurimisprobleemi püstitus ja metoodika

Varasemate uuringute tulemused viitavad asjaolule, et üle maailma esinevad erinevad ootused auditi käigule ja audiitori tööülesannetele. Erinevad ootused põhjustavad probleeme, mis võivad põhjustada täiendavat ajakulu audiitorile. Sellest tulenevalt on autor püstitanud uurimisprobleemi.

Eestis puudub täna ühtne arusaam audiitori ja kliendi vahelisest suhtest ning puudub arusaam audiitori rollist töövõtu käigus. Erinevad ootused põhjustavad probleeme, mis mõjutavad otseselt töövõtu läbiviimise aega ja audiitori ajakulu ning seeläbi võivad probleemid kaudselt mõjutada audiitorite puudust teenuste pakkujate turul.

Uurimisprobleemi lahendamiseks on autor koostanud uurimisküsimused, mis on sõnastatud sissejuhatuses. Uurimisküsimustele vastuste leidmiseks kasutas autor kombineeritud meetodit. Kvalitatiivse uuringuna viis autor läbi neli poolstruktureeritud intervjuud vandeaudiitoritega.

Intervjueeritavatele selgitati, et intervjuu on anonüümne ning tarnskribeeritud intervjuu teksti näeb ainult lõputöö komisjon piiratud ajavahemikul. Intervjueeritavatel oli intervjuu teostamise ajal kehtiv vandeaudiitori litsents. Üks intervjuu viidi läbi viibides samas ruumis ning kolm intervjuud viidi läbi Google Meeti videosilla vahendusel.

Kvantitatiivse osana koostas autor raamatupidajatele suunatud küsimustiku. Küsimustik koostati Google Forms keskkonnas ning avaldati RMP.ee keskkonnas ja saadeti neljale raamatupidamisbüroole. Lisaks saatis autor küsimustiku 15 raamatupidaja e-mailile. Küsimustik on leitav lisades 1 ja 2. Küsimustik oli suunatud raamatupidajatele, kes olid läbinud audiitorkontrolli. Juhul kui vastaja ei olnud läbinud audiitorkontrolli, siis suunati vastaja lisas 1 oleva küsimustiku kolmanda küsimuse juurest lisas 2 olevate küsimuste juurde ning seejärel jätkas vastaja lisas 1 14. küsimuse juures.

2. AUDIITORITE JA KLIENTIDE ERINEVAD OOTUSED AUDITI KÄIGULE

Varasemate uuringute tulemused viitasid probleemile, et audiitoritel ja klientidel on erinevad ootused auditi käigule. Erinevate ootuste selgitamiseks on autor jaganud töö kaheks. Autor kasutas töös kvantitatiivse ja kvalitatiivse meetodi kombineerimist. Kvantitatiivse osana viis autor läbi küsitluse raamatupidajate seas ning kvalitatiivse osana viis autor läbi intervjuud audiitoritega. Uuringu eesmärgiks on välja selgitada, kas audiitorite ja klientide vahel esinevad erinevad ootused auditi käigule ning millised ootused põhjustavad enim täiendavat ajakulu audiitori tööle.

2.1. Kvantitatiivse osa valimi kirjeldus ja küsimustiku koostamine

Uuringu kvantitatiivse osana viidi läbi anonüümne küsitlus raamatupidajate seas. Küsimustiku koostamisel lähtus autor varasemate uuringute tulemustest ja oma kogemusest vandeaudiitori assistendina. Küsitluse eesmärgiks oli tuvastada raamatupidajate ootused auditi käigule. Küsimustiku koostamisel lähtuti eeldusest, et raamatupidajad vastaksid juba lõppenud või lõpusirgel oleva ülevaatusse või auditi põhjal.

Küsimustik jagunes viieks osaks:

- 1) üldine informatsioon
- 2) küsimused, kui isik ei ole audiitorkontrolli läbinud
- 3) küsimused, kui isik on läbinud audiitorkontrolli
- 4) probleemid ülevaatusse või auditi käigus
- 5) audiitorkontrolli vajalikkus ja avatud küsimus

Esimeses osas selgitati välja raamatupidaja töökogemus ning küsiti kas isik on audiitorkontrollis osalenud. Juhul kui isik ei olnud audiitorkontrollis osalenud, siis suunati ta eraldi küsimuse juurde. Raamatupidajad, kes olid audiitorkontrollis osalenud, vastasid küsimustele, mis olid seotud ootustega auditile ja audiitorile. Juhul kui raamatupidaja hinnangul esines audiitorkontrolli käigus probleeme, siis uuriti probleemide põhjust ning oli võimalik avaldada

arvamust avatud küsimuses. Küsitluse viimases osas uuriti, milline on audiitori roll ühiskonnas raamatupidajate arvates. Lisaks oli küsimustiku lõpus avatud küsimus, kus raamatupidajad võisid teha ettepanekuid, kuidas muuta ülevaatus- või auditi protsessi sujuvamaks.

Küsitlus oli avatud perioodil 3. aprill kuni 23. aprill 2023. Küsitlus avaldati RMP.ee keskkonnas 3. aprillil, 11. aprillil saadeti küsitlus neljale raamatupidamisbüroole (IMG Numeri, Grow Finance, Ülemiste raamatupidamisbüroo, Vesiir) ja 12 raamatupidajaga võeti otse ühendust. Lisaks võeti 20. aprillil veel kolme raamatupidajaga otse ühendust. Kokku vastas küsitlusele 11 raamatupidajat, kes kõik olid audiitorkontrolli protsessi läbi teinud. Küsitlusele seadis piirangu asjaolu, et sihtgrupiks olid raamatupidajad, kes olid läbinud audiitorkontrolli. Kõige enam tõusis vastajate arv pärast personaalset kontakteerumist. Madal vastajate arv võib viidata asjaolule, et teema ei kõnetanud raamatupidajaid.

2.2. Kvalitatiivse osa taust ja kirjeldus

Uuringu kvalitatiivse osana viidi läbi intervjuud audiitoritega. Intervjuud olid poolstruktureeritud, et saadud tulemusi raamatupidajatelt saadud tulemustega siduda. Poolstruktureeritud intervjuu küsimused olid loodud koos raamatupidajatele mõeldud küsitlusega lähtudes varasemate uuringute tulemustest ja autori isiklikust kogemusest vandeaudiitori assistendina. Poolstruktureeritud intervjuuküsimused on leitavad lisa 3. Lõputöö kaitsmiskomisjonile on lõputöö kasutatud allikate nimekirjas link ligipääsuga transkribeeritud intervjuude tekstidele.

Autor võttis ühendust kuue audiitoriga, kellest neli olid nõus osalema. Üks intervjuu viidi läbi samas ruumis viibides ning kolm intervjuud viidi läbi Google Meeti videosilla vahendusel. Autor teavitas kõiki intervjuueeritavaid, et intervjuu salvestatakse diktofoniga ning transkribeeritud intervjuu teksti näeb ainult lõputöö komisjon. Lisaks olid kõik intervjuud anonüümsed ning transkribeeritud tekstides on nimed muudetud.

2.3. Uuringu tulemused ja analüüs

Auditiprotsessis on kliendi esindajaks nii juhtorganid kui ka raamatupidaja. Autor on töös keskendunud raamatupidajatele, kes on kliendi aruandluse vahetud koostajad. Uuringu käigus kogutud vastuste analüüsiks on autor otsustanud võtta raamatupidajate vastused kui baasandmeid, mida on seejärel audiitoritega intervjuude käigus saadud informatsiooniga võrreldud. Raamatupidajate vastuste analüüsiks on autor küsitluse jaganud kolme ossa: üldinformatsioon, raamatupidajate ootused audiitorile ning auditi protsessile ja audiitorkontrolli käigus esinenud probleemid. Lisaks analüüsis autor auditi käigus esinevate probleemide mõju ajakulule.

2.3.1. Üldinformatsiooni analüüs

Raamatupidajate tausta mõistmiseks on autor esimesed kolm küsimust klassifitseerinud üldinformatsioonina, mis kirjeldaks vastajat. Autor hindas, et vastajaid iseloomustaks kõige enam tööstaaž, vastaja teenuseid kasutavate ettevõtete arv ja kas isik on läbi teinud audiitorkontrolli protseduurid.

Autori hinnangul mängib tööstaaž olulist rolli raamatupidaja kogemuse hindamisel. Mida kauem on isik ühel erialal töötanud, seda rohkem on ta tööga seotud erisusi näinud. Küsitlusele vastajatest 91% on raamatupidajana töötanud enam kui 6 aastat ning ainult üks vastaja on raamatupidajana töötanud alla kahe aasta. Tööstaažiga seotud tulemused kirjeldatud tabelis 1. Sellest tulenevalt on peaaegu kõik vastajad keskmise või suure töökogemusega. „...raamatupidajad lähevad ajas kompetentsemaks“ (Kaia Kadakas, 15 aastat audiitor).

Tabel 1. Raamatupidaja tööstaaž

| Tööstaaž | Vastajate arv | Protsentuaalne osakaal kogu vastajate arvust |
|----------------------------------|---------------|--|
| 1-2 aastat | 1 | 9% |
| 3-5 aastat | – | |
| 6-10 aastat | 4 | 36% |
| 11-... aastat | 6 | 55% |
| Õpin raamatupidajaks, praktikant | – | |
| Kokku | 11 | |

Allikas: autori koostatud uuringu tulemuste põhjal

Tabelis 2 on välja toodud statistika, mitmele ettevõttele raamatupidaja teenuseid osutab. 82% vastajatest osutab raamatupidamisteenust enam kui kahele ettevõttele. Kõik vastajad olid kliendina läbi teinud ülevaatus- või auditi protsessi. Autori hinnangul võib mitmele ettevõttele teenuse osutamine olla nii probleemiks kui ka kompetentsi tõstvaks teguriks. Mitmele ettevõttele teenuse osutamine võib pikendada audiitorile vastamise aega, sest tuleb korraga mitme ettevõttega tegeleda. Samas võib raamatupidaja mitme ettevõttega tegeledes näha erinevaid varasid ja kohustusi, millega tegelemine tõstab raamatupidaja pädevust.

Tabel 2. Mitmele ettevõttele teenuseid osutatakse

| Mitmele ettevõttele teenust osutatakse ? | Vastajate arv | Protsentuaalne osakaal kogu vastajate arvust |
|--|---------------|--|
| 1 ettevõtte | 2 | 18% |
| 2-3 ettevõtet | 2 | 18% |
| 4-5 ettevõtet | 1 | 9% |
| 6 või enam ettevõtet | 6 | 55% |
| Muu (Enam ei tööta, jms) | – | |
| Kokku | 11 | |

Allikas: autori koostatud uuringu tulemuste põhjal

2.3.2. Erinevad ootused audiitorile ja audiitorkontrolli käigule

Raamatupidajatel paluti vastata mitmetele küsimustele, mis olid seotud audiitorkontrolli käigus esinevate probleemidega ning ootusega audiitorile. Vastajatel paluti vastamisel tugineda ettevõttele, mille audiitorkontrolli käigus esines kõige enam probleeme kui raamatupidaja osutas teenust mitmele ettevõttele.

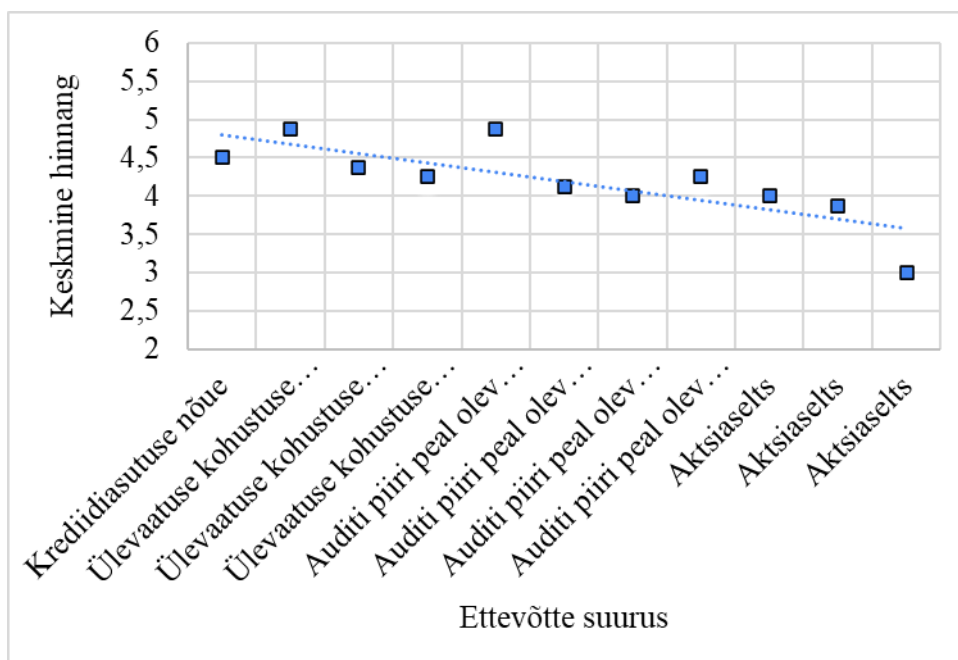
Ettevõtte suuruse tuvastamiseks paluti nimekirjast valida sobiv vastusevariant. Ettevõtte suurus oli määratud ülevaatus- või auditi määra ja raamatupidamise seaduses sätestatud ettevõtte suuruse kombineerimisel. Vastusevariandid on leitavad lisas 1, tulemused leitavad tabelis 3.

Tabel 3. Ettevõtte suurus

| Ettevõtte suurus | Vastajate arv |
|--|---------------|
| Krediidiastutuse nõue või hangetel osalemise nõue | 1 |
| Ülevaatus- kohustuse piiri peal olev ettevõtte - Väike ettevõtte | 3 |
| Auditi piiri peal olev ettevõtte - Väike ettevõtte | 4 |
| Tegemist on aktsiaseltsiga - audit kohustuslik | 3 |
| Kokku | 11 |

Allikas: autori koostatud uuringu tulemuste põhjal

Selleks, et tuvastada ettevõtte suuruse ja erineva ootuse vahelist seost, on autor arvanud keskmise ootuse lähtuvalt küsimusele 10. Vastajatel paluti hinnata erinevate audiitorkontrolli käigus esinevate nüansside ootusi viiepunktilisel Likerti skaalal, kus 1 – Ei vastanud ootusele ja 5 – Vastas täielikult ootusele. Autor leidis iga vastaja ootuse keskmise tulemuse ning kandis need joonisele 1 koos ettevõtte suurust kirjeldavate andmetega. Saadud tulemuste põhjal joonistus välja trendijoon, mis oli languses. Mida väiksem oli ettevõtte suurus, seda rohkem vastas audiitorkontroll raamatupidaja ootustele. Lisaks saab seose luua audiitorkontrolli ulatuse ja ootuste vahel. Ülevaatus protsess ei ole nii põhjalik kui auditi protsess, sellest tulenevalt on auditi protsessis nõutud oluliselt detailsemad aruanded, mis võivad raamatupidajale täiendavat tööd põhjustada. Sellest tulenevalt võib audiitorkontrolli raskus ja detailsus langetada raamatupidajate ootusi.



Joonis 1. Ettevõtte suurus ja vastaja keskmine hinnang
Allikas: Autori koostatud tabel lisa 1, küsimuste 4 ja 10 põhjal

Vastuste üksiktasandil analüüsimisel selgus, et kõige vähem vastas ootusele audiitorkontrollist tekkiv täiendav ajakulu raamatupidajatele, mille keskmine väärtus oli 3,36 ning sellele järgnesid tööprotsessi pikkus keskmisega 3,82 ja audiitori vastamiskiirus keskmisega 4,09. Seega vastasid kõige vähem ootusele ajaga seotud nüansid. Konkreetselt audiitori omadused vastasid pigem ootustele, keskmine hinne oli keskmiselt üle 4.

Tabel 4. Ootus audiitorile või auditi protsessile

| Ootus audiitorile või auditi protsessile | Keskmine |
|--|----------|
| Täiendav ajakulu raamatupidajale seoses ülevaatuse/auditi protsessiga | 3,36 |
| Tööprotsessi pikkus | 3,82 |
| Audiitori vastamiskiirus | 4,09 |
| Audiitorkontrolli läbiva ettevõtte dokumentide korrasolek | 4,18 |
| Seadustest tulenevad nõuded majandusaasta aruandele | 4,27 |
| Audiitori teadlikkus valdkonnaspetsiifiliste küsimuste osas | 4,55 |
| Audiitori abivalmidus | 4,64 |
| Üldine suhtlus audiitoriga (nt. Sõbralikkus, kirjavahetuste/vestluste suhtluskeel) | 4,64 |

Allikas: autori koostatud uuringu tulemuste põhjal

Audiitorkontrolli käigus võib audiitor kliendile esitada mitmeid lisaküsimusi. Vastajatel paluti hinnata kui kiiresti nad audiitoritele vastasid, tulemused leitavad tabelist 5. Enamus vastajatest hindasid, et nad vastasid audiitorile vähem kui viie tööpäeva jooksul. Audiitorkontrolli kiire ja edukas läbimine eeldab järjepidevat suhtlust audiitoriga.

Audiitoritega intervjuudest selgus, et neil on päris kõrged ootused raamatupidajatele. Nimelt sooviti, et raamatupidaja oleks peaaegu täielikult pühendunud auditi protseduuridele ja vastaks võimalikult kiiresti. „Kui klient vastab küsimustele nädala või kahe pärast, siis protsess jääbki venima“ (Kaia Kadakas, 15 aastat audiitor). Seega on asjakohane arvata, et eduka ja kiire audiitorkontrolli läbimiseks peab klient olema töövõtu alguses kõigeks valmis. Lisaks selgus intervjuude käigus, et klient peaks olema järjepidev dokumentide saatmisel ning arusaamatuste korral tuleks koheselt lisainformatsiooni küsida. Intervjuude käigus oli veel läbivaks teemaks saadud dokumentide kvaliteet, mille all peeti silmas raamatupidajalt saadud väljavõtteid. Kui võrrelda raamatupidajate vastamiskiiruse tulemusi tabelis 5 ja audiitorite ootusi, siis erinev ootus eksisteerib, sest 19% raamatupidajatest hindas, et neil kulus audiitorile vastamiseks rohkem kui nädal aega. Kui iga viienda kliendiga läheb töövõtt pikemaks kui ette on nähtud, siis see võib mõju avaldada teiste klientide töövõttudele.

Tabel 5. Raamatupidaja vastamiskiirus

| Vastamiskiirus | Vastajate arv |
|-----------------|---------------|
| Kuni 24 tundi | 3 |
| 2-3 päeva | 4 |
| Kuni 5 tööpäeva | 2 |
| Kuni 2 nädalat | 1 |
| Muu | 1 |
| Kokku | 11 |

Allikas: autori koostatud uuringu tulemuste põhjal

Selleks, et tuvastada ettevõtte suuruse ning auditi protsessi pikkuse vahelist seost, koondas autor vastused tabelisse 6 koos raamatupidaja hinnanguga protsessi pikkusele. Protsessi pikkuse hindamine toimus 5-punkti skaalal, kus paluti hinnata, kas protsessi pikkus oli raamatupidaja hinnangul õiglane. Igas ettevõtte suurusklassis kõikusid protsessi pikkuse vastused, mis viitab asjaolule, et ettevõtte suuruse ja audiitorkontrolli pikkuse vaheline seos puudub.

Tabel 6. Ettevõtte suurus, audiitorkontrolli pikkus ja hinnang protsessi pikkusele

| Ettevõtte suurus, omistatud väärtus | Protsessi pikkus, omistatud väärtus | Hinnang protsessi pikkusele, omistatud väärtus |
|---|-------------------------------------|--|
| Krediitiasutuse nõue või hangetel osalemise nõue, 1 | Enam kui 2 kuud, 5 | Nii ja naa, 3 |
| Ülevaatuse kohustuse piiri peal olev ettevõtte - Väike ettevõtte, 2 | Kuni 2 nädalat, 2 | Jah, 5 |
| Ülevaatuse kohustuse piiri peal olev ettevõtte - Väike ettevõtte, 2 | Kuni kuu, 3 | Jah, 5 |
| Ülevaatuse kohustuse piiri peal olev ettevõtte - Väike ettevõtte, 2 | Kuni kuu, 3 | Nii ja naa, 3 |
| Auditi piiri peal olev ettevõtte - Väike ettevõtte, 3 | Kuni 2 kuud, 4 | Jah, 5 |
| Auditi piiri peal olev ettevõtte - Väike ettevõtte, 3 | Kuni 2 nädalat, 2 | Jah, 5 |
| Auditi piiri peal olev ettevõtte - Väike ettevõtte, 3 | Kuni 2 kuud, 4 | Pigem Jah, 4 |
| Auditi piiri peal olev ettevõtte - Väike ettevõtte, 3 | Kuni kuu, 3 | Nii ja naa, 3 |
| Tegemist on aktsiaseltsiga - audit kohustuslik, 4 | Kuni 2 kuud, 4 | Nii ja naa, 3 |
| Tegemist on aktsiaseltsiga - audit kohustuslik, 4 | Kuni 1 nädal, 1 | Pigem Jah, 4 |
| Tegemist on aktsiaseltsiga - audit kohustuslik, 4 | Kuni 2 kuud, 4 | Pigem Ei, 2 |

Allikas: autori koostatud uuringu tulemuste põhjal

Autor omistas tabelis 6 ettevõtte suurusele, protsessi pikkusele ja hinnangule numbrilised väärtused, et arvutada korrelatsiooni koefitsient. Korrelatsiooni arvutamisel kasutatud Exceli funktsiooni *correl*. Mida suurem oli ettevõtte, pikem oli protsess ja positiivsem hinnang protsessi pikkusele, seda kõrgem oli omistatud väärtus. Ettevõtte suuruse ja protsessi pikkuse vaheline korrelatsiooni koefitsient oli -0,23, mis viitab väga madalale negatiivsele korrelatsioonile, mida võib hinnata isegi puudulikuks seoseks. Seega antud juhul ei mõjuta ettevõtte suurus audiitorkontrolli pikkust. Protsessi pikkuse ja protsessi pikkuse ootuse vaheline korrelatsioon oli -0,45. Seega on seos reaalse protsessi pikkuse ja hinnangu vahel olemas, aga tegemist on nõrga seosega. Audiitorkontrolli protsessi reaalne pikkus vastas osaliselt raamatupidajate ootusele. Olulise piirangu korrelatsiooni arvutamisele seadis andmehulga vähesus.

Küsimusele, kas audiitor peaks raamatupidajaid teavitama toimunud või toimuvatest seadusemuudatustest, vastas 64% osalejatest, et audiitor peaks neid teavitama. Tulemused on leitavad tabelis 7. Lisaks paluti vastata küsimusele seoses audiitori rolliga ühiskonnas. Küsimuse eesmärgiks oli tuvastada, kas raamatupidajate hinnangul peaks audiitor olema kontrolliva funktsiooni täitja või nõustaja rollis. Kus 64% vastajatest hindas, et audiitor peaks olema kontroll ja nõustaja paralleelselt ning 36% vastas, et audiitor peaks olema pigem kontrolliv üksus. Tulemused leitavad joonisel 2. Mõlemad vastused on vastuolus kehtivate seadustega. Vastavalt Audiitortegevuse seaduse §47 peab audiitor jääma sõltumatuks kliendist. Audiitori eesmärgiks on audiitorkontrolli käigus kontrollida ettevõttes tehtud tööd ning liigne nõustamine läheb vastuollu sõltumatuse nõudega. Sellest tulenevalt on raamatupidajatel erinev ootus audiitorile ning auditi protsessile.

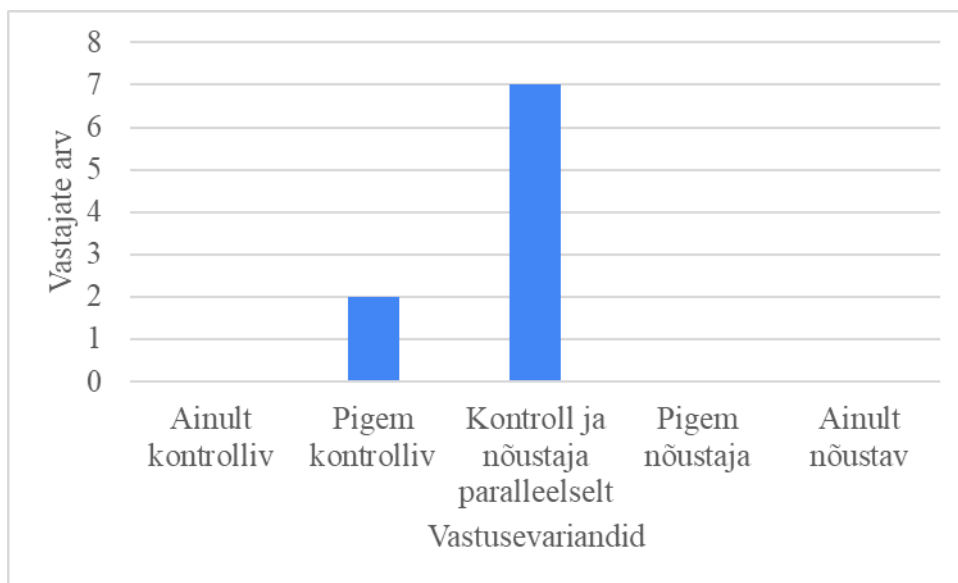
Tabel 7. Seadusemuudatustest teavitamine

| Küsimus | Jah, osakaal vastajatest | Ei, osakaal vastajatest |
|--|--------------------------|-------------------------|
| Kas audiitor peaks Teid teavitama toimunud või toimuvatest seadusemuudatustest ? | 64% | 36% |

Allikas: autori koostatud uuringu tulemuste põhjal

Audiitorite hinnangul ei ole kliendid üldjuhul teadlikud seadusemuudatustest ning neid tuleb teavitada. Lisaks toodi välja, et paljud kliendid ei ole teadlikud juba varasematest nõuetest ja seadustest. Nagu ka varasemalt mainitud, siis audiitorid ei tohiks tegelikult kliendile konsultatsiooni teha, siis erisusi ikkagi esineb. Intervjueeritavad tõid välja, et raamatupidajad

küsid päris tihti abi kui tegemist on uudse valdkonnaga. „... audiitor ei tohiks nõustada, sest muidu tekib ise-enda ülevaatomise oht“ (Kati Karu, 26 aastat audiitor). Erinev ootus audiitorikontrolli ajalisele pikkusele on klassifitseeritav kui audiitori ja kliendi vaheline erinev ootus. Samas ei tohiks audiitor ka poolelioleva töövõtu käigus kliendile konsultatsiooni pakkuda, aga raamatupidajad küsid ikkagi abi ning audiitorid ütavad paindlikud olla. Audiitorid eeldavad, et ettevõtte raamatupidamisaruanded on audiitorikontrolli alguseks korrektsed, aga tihtilugu ootab raamatupidaja audiitorilt abi. Osaliselt klassifitseerub konsultatsiooni osutamine kui audiitori ja kliendi vaheliseks erinevaks ootuseks, aga suures pildis on tegemist raamatupidajate erineva ootusega seadustele ja standarditele.



Joonis 2. Raamatupidajate ootus audiitori rollile

Allikas: autori koostatud uuringu tulemuste põhjal

2.3.3. Audiitorikontrolli käigus esinenud probleemid

Küsimused seoses audiitorikontrolli käigus esinenud probleemidele oli raamatupidajatele valikuline, probleemide esinemise korral suunati vastaja eraldi küsimuste juurde.

Vastajatest 36% hindas, et neil on esinenud audiitoriga eriarvamusi, mille all peeti silmas probleeme nõutavate dokumentidega, majandusaasta aruande lisadega ja klassifitseerimisega. Tulemused leitavad tabelis 8.

Tabel 8. Eriarvamused audiitoriga

| Vastusevariant | Vastajaid |
|----------------|-----------|
| Jah | 4 |
| Ei | 7 |
| Kokku | 11 |

Allikas: autori koostatud uuringu tulemuste põhjal

Kahe vastaja hinnangul esines auditi käigus probleeme ning selle tõttu võttis protsess kauem aega. Ühe vastaja hinnangul seiskus audiitorkontroll juhatusest tingitud põhjustel ning teise vastaja hinnangul audiitorist tingitud põhjustel. Lisaks toodi avatud küsimuses välja probleem, et audiitor nõuab majandusaasta aruandes rohkem lisasid kui seaduses nõutud. Tegemist on probleemiga, mis on ka autori praktikas aset leidnud. Nõuded majandusaasta aruande lisadele on sätestatud Raamatupidamise seaduse §21, kus on välja toodud kohustuslikud lisad. Samas teeb audiitor tööd lähtudes olulisuse printsiibist ehk audiitorkontrolli läbiva ettevõtte finantsaruannete põhjal on arvatud olulisus ning kui finantsnäitaja ületab olulisust, siis tuleb antud näitajaga ülevaatus või auditi protseduurid läbi viia. Raamatupidamise seaduse §21 p. 4 kohaselt peab raamatupidamise aruandes kajastuma kogu oluline informatsioon. Seega ei pruugi raamatupidaja teada, mis on audiitori hinnangul ettevõtte jaoks oluline finantsnäitaja.

Tabel 9. Auditi seiskumine

| Põhjus | Sagedus |
|--------------------------------|---------|
| Juhatuses tingitud põhjustel | 1 |
| Audiitorist tingitud põhjustel | 1 |

Allikas: autori koostatud uuringu tulemuste põhjal

Audiitoritega intervjuude käigus viidati enamuses ikkagi probleemidele raamatupidajatega ning juhatusega seotud probleeme välja ei toodud. Samas olid audiitorid raamatupidajate suhtes positiivsed ning hinnati, et raamatupidajad on ajas paremaks muutunud. Välja toodud probleemid aitaksid audiitorkontrolli protsessi edukamaks ja kiiremaks muuta.

Audiitorite hinnangul juhatusega seotud eriarvamusi pigem ei esine. Juhatuses seotud eriarvamuste all pidas autor silmas hinda, auditi arvamuse tähtaega ja eriarvamust audiitori otsusega. Audiitorite arvates on turul klienti mittesoosiv keskkond, mille all peeti silmas, et audiitoreid on teenusepakkujate turul vähe ning audiitor seab töövõtude tingimused ja kauplemisruumi ei ole. Lisaks väldivad audiitorid uusi töövõtte kui ajagraafikus ruumi ei ole.

2.3.4. Erinevatest probleemidest tingitud mõju ajakulule audiitorite hinnangul

Intervjuude käigus palus autor audiitoritel hinnata auditi käigus esinevate probleemide mõju audiitori töötundidele. Väidetele paluti vastata viieballi süsteemis, kus 1 – väheoluline mõju ja 5 – suur mõju. Autor koondas tulemused tabelisse, mis on leitav lisas 4.

Kõige ajakulukamaks probleemiks hindasid audiitorid kliendist tingitud audiitorkontrolli seiskumist, mille käigus klient ei vasta lisaküsimustele. Kliendi mitte vastamist hinnati keskmise hindega 4,5 ehk probleemil on väga suur mõju otsesele ajakulule. Lisaks toodi välja, et kui kliendilt saabuvad dokumendid liiga suure ajalise vahega, siis peab audiitor uuesti süvenema varasemalt tehtud töösse, mis võib olla juba mingil määral ununenud. Tegemist on nii raamatupidajast kui ka juhatusest tingitud probleemiga, sest juhatuse käes võivad olla dokumendid, mida raamatupidajal ei ole. Juhatusega seotud probleemina toodi välja veel muu riigi residentsus, mille tõttu võib auditi lõpetamise protsess venida. Suure probleemina toodi välja ka täiendav ajakulu väärkajastamiste leidmisest, mille keskmine hinnang oli 4, mis oli audiitorite hinnangul veaspetsiifikast ja kliendi valdkonnast olenev. Juhul kui klient soovib leitud vead parandada, siis peab audiitor parandatud aruannetega uuesti töö tegema ning sellest tekib täiendav ajakulu. Mõlemad probleemid on tingitud ettevõtte sisestest mõjutajatest ning mille lahendamisel peab audiitor lähtuma juhatuse lõplikust otsusest.

Audiitorite hinnangul on kõige väiksem mõju auditi ajakulule seotud kliendi nõustamisega konkreetsel teemal, mille keskmine hinnang oli 2,25. See on tegelikult asjakohane, sest audiitor ei tohiks klienti töövõtu käigus nõustada ning seetõttu proovitakse vältida antud tegevust.

Audiitorkontrolli käigus võib esineda mitmeid nüansse, mis võivad ajakulu suurendada. Intervjuude käigus toodi välja, et ajakulu võib veel tõsta tänapäeval aktuaalseks saanud küberrünnak, mille käigus võivad kliendi dokumendid ja andmed ära kaduda. Lisaks tõstatati teema seadusemuudatuste juures, mis tõstavad audiitori ajakulu. Kuigi kõik audiitorid arvasid, et neile tehakse piisavalt koolitusi, et seadusemuudatustega kaasa käia, siis toodi välja asjaolu, et koolitusi tehakse liigse hilinemisega. Lisaks tõstatati teema uute seaduste asjakohasuses, kus toodi näitena välja elektrituruseaduse muudatus, mille kohaselt peab majandusaasta aruandes olema vastav lisa. Sellest tulenevalt seati küsimuse alla vastava lisa lisandväärtus aruande lugejale. Tegemist on audiitori ja standardi seadja vahelise erineva ootusega.

Autor soovis audiitoritelt teada saada, kas täiendav ajakulu juba toimuvatele töövõttudele takistab uute töövõttude lisandumist ning kas see võib tekitada audiitorite puudust teenuse pakkujate turul. Kõik audiitorid nõustasid, et aja nappuse tõttu ei ole võimalik uusi töövõtte alustada. Lisaks hindasid kõik audiitorid, et hetkeseisuga on esmakordset ülevaatust või auditit soovivate ettevõtete arv kasvanud. Üks audiitoritest seostas esmakordset töövõttu vajavate ettevõtete arvu kasvu inflatsiooniga. Inflatsioon on suurendanud nii kulusid kui ka tulusid, aga ülevaatuse ja auditi piirmäärad on jäänud samaks.

2.4. Järeldused ja ettepanekud

Uuringu käigus kasutatud kvalitatiivsete ja kvantitatiivsete meetodite kombineerimine võimaldas autoril baseeruda raamatupidajate ootustel ja arvamustel ning seeläbi kombineerida tulemusi audiitorite arvamustega.

Raamatupidajatelt saadud vähene vastuste arv seadis piirangu põhjaliku analüüsi teostamiseks. Raamatupidajatelt saadud vastused viitasid asjaolule, et ajaga seotud nüansid põhjustasid kõige enam erinevat ootust auditi käigule. Ajaga seotud ootustele rõhusid ka audiitorid, nimelt sooviti, et klient reageeriks lisaküsimustele kiiremini. Tulemus viitab asjaolule, et audiitori ja kliendi vaheline erinev ootus on peamiselt tingitud ajakulu ja töövõtu läbiviimise pikkusega.

Lisaks selgus tulemustest, et raamatupidajad sooviksid audiitorit näha kui nõustajat ja kontrollijat paralleelselt. Intervjuudest audiitoritega selgus, et kliendid soovivad töövõtu käigus konsultatsiooni, aga tegemist on harva esineva nähtusega. Audiitorite hinnangul tuleb kliente teavitada toimunud seadusemuudatustest ning see sai kinnitust ka raamatupidajate ootuse näol. Seega ootavad raamatupidajad audiitoritelt abi, mis ei kuulu audiitori tööülesannete hulka. Sellest tulenevalt esineb erinev ootus audiitori ja kliendi vahel seadustest tulenevate nõuete osas.

Audiitorite hinnangul põhjustab kõige enam täiendavat ajakulu kliendi poolt põhjustatud protsessi seiskumine seoses lisaküsimustele mittevastamisega. Lisaks mängib olulist rolli väärkajastamiste tuvastamine. Tulemusest järeldab autor, et erinevad ootused audiitori ja kliendi vahel põhjustavad probleeme ning probleemidest põhjustavad täiendavat ajakulu audiitorile.

Audiitorid hindasid, et töövõttude käigus tekkinud täiendav ajakulu võib piirata uute töövõttude alustamist. Piirangu seab asjaolu, et otsene mõju ei ole mõõdetav, seega tuleb mõju hinnata kaudselt. Tulemuste põhjal saab järeldada, et käimasolevate töövõttude pikenemine takistab kaudselt uute töövõttude alustamist ning teenuse pakkujate turul võib tekkida audiitorite puudus.

Uuringust selgus, et audiitorite ja klientide vahel esineb mitmeid erinevaid ootusi. Aja ja töövõtu läbiviimise pikkuse vahelist ootust saaks vähendada kui raamatupidaja oleks teadlik töövõtulepingus sätestatud ajakavast. Töövõtulepingu sõlmimine toimub juhtiva vandeaudiitori ja juhatuse vahel, aga raamatupidaja ei pruugi olla teadlik kokku lepitud ajakavast. Seadustest tulenevate nõuete osas erinevate ootuste vähendamine on oluliselt keerukam. Lähtudes ka varasemate uuringute tulemustest, siis ilma audiitortegevuse alast kursust läbimata ei pruugi isik täielikult audiitorkontrolli nõuetest aru saada. Kuigi raamatupidajatel ei ole vajalik teada kõiki audiitortegevusega seotud nüansse, siis tuleks veenduda, et raamatupidajateni jõuaks informatsioon toimunud või toimuma hakkavatest seadusemuudatustest, mis võivad raamatupidaja tööd mõjutada.

KOKKUVÕTE

Bakalaureusetöö eesmärgiks oli välja selgitada audiitori ja kliendi erinevad ootused auditi käigule ning anda hinnang, kas erinevatest ootustest tekkinud probleemid avaldavad mõju töövõtu ajakulule.

Töö esimeses osas andis autor ülevaate audiitoritegevusest Eestis, selgitas audiitorkontrolli põhimõtet, selgitas välja seadustest tulenevad nõuded ning töövõtu käigus esinevad probleemid. Lisaks analüüsis autor varasemate uuringute tulemusi ja seadis uurimisprobleemi ning selgitas uuringu metoodikat. Töö teine osa oli pühendatud autori poolt läbi viidud uuringu tulemuste kirjeldamisele ja analüüsimisele.

Audiitori ja kliendi vahel esinevad erinevad ootused auditi käigule, mis põhjustavad probleeme. Probleemid põhjustavad audiitorile täiendavat ajakulu. Käimasolevate töövõttude käigus tekkinud probleemid põhjustavad audiitorile täiendavat ajakulu, mis võib takistada audiitoritel uute klientide kaasamist.

Bakalaureusetöö eesmärgi saavutamiseks viis autor läbi küsitluse raamatupidajate seas. Lisaks teostas autor intervjuud audiitoritega. Raamatupidajatele mõeldud küsitluse koostamisel lähtus autor varasemate uuringute tulemustest ning oma kogemusest vandeaudiitori assistendina. Intervjuud vandeaudiitoritega viis autor läbi poolstruktureeritud kujul kooskõlas raamatupidajate küsitlusega, et säilitada andmete võrreldavus.

Raamatupidajatelt saadud piiratud vastuste hulga tõttu ei ole võimalik tulemusi laiendada kõikide ettevõtete raamatupidajatele ega nendest ei ole võimalik kaugeleulatuvaid järeldusi teha. Tulemusi analüüsid sai autor vastused kõigile sissejuhatuses püstitatud uurimisküsimustele. Uurimuse tulemusel järeldab autor, et audiitorite ja klientide vahel esinevad erinevad ootused ajaga seotud nüanssides ja seadustest tulenevate nõuete osas. Erinevatest ootustest tekkinud probleemid põhjustavad audiitorile täiendavat ajakulu. Autori hinnangul põhjustab audiitoritele oluliselt täiendavat ajakulu audiitorkontrolli töövõtu läbiviimise aja pikenedamine, mis on tingitud

kliendilt saadud ebakorrektsetest algdokumentidest ning kliendi vastamiskiirusest. Erinevaks ootuseks tuleb lugeda ka asjaolu, et audiitorit soovitakse näha kui nõustajat, mis kaotab autori hinnangul ära audiitori peamise eesmärgi. Probleemidest tingitud täiendav ajakulu sõltub kliendi valdkonnaspetsiifikast ning probleemi tõsidusest. Autori hinnangul võib käimaolevatest töövõttudest tekkinud täiendav ajakulu piirata audiitoril uute töövõttude alustamist. Täiendava ajakulu mõju ei ole numbriliselt mõõdetav, aga mõju eksisteerib.

Audiitorite ja klientide erinevaid ootusi auditi käigule ei ole autori hinnangul võimalik täielikult ära kaotada. Võimalik on erinevate ootuste mõju vähendada läbi koolituste, mis vähendaks uuringu käigus tuvastatud erinevaid ootusi seadustest tulenevatele nõuetele. Uuringu käigus tuvastatud erinevat ootust ajaga seotud nüanssidele on võimalik vähendada läbi praktiseerimise. Mida enam raamatupidaja audiitorkontrolle läbib, seda kogenumaks ta saab.

Erinevate ootuste ja probleemide esile toomine aitab parendada audiitorite ja klientide vahelist tööd ning seeläbi on võimalik muuta töö kiiremaks ja efektiivsemaks. Audiitori ja kliendi vahelise koostöö paremaks sujumiseks soovitab autor mõlemal osapoolel järjepidevalt suhelda, et töövõtu protsess ei katkeks. Lisaks soovitab autor silma peal hoida käsil olevatel seadusemuudatustel ning koolitustel, et olla kursis kõige olulisema ja värskema informatsiooniga.

Autor näeb käesoleva bakalaureusetöö teema edasiarendusena võimalust uurida audiitorkontrolli läbivate ettevõtete juhtorganite arvamuste analüüsimist koos audiitorite arvamustega, mis leidsid osaliselt kajastust ka töö raames läbiviidud uuringus.

SUMMARY

AUDITORS' AND CLIENTS' AUDIT EXPECTATION GAP IN ESTONIA

Karl-Rein Voodla

Auditing in Estonia has been developing over 30 years while following more advanced countries footsteps. Even though the main purpose of audit procedures development is to maintain highest possible audit quality, rapid and frequent changes may cause audit expectation gap among auditors and their clients. Audit expectation gap can cause issues to auditors' and clients' which can cause additional time expenditures to auditors.

In the first part of the bachelor thesis, the author gave an overview of the audit activity in Estonia and explained legal obligations of auditors and their clients. In addition the author analyzed previous papers on audit expectation gap. The second chapter of the paper was focused on the analysis of the questionnaire results from accountants and interview results from auditors.

The purpose of this paper was to determine audit expectation gap between auditors and clients and whether audit expectation gap can cause problems or not. In addition, authors wished to determine the issues which consume the most time from auditors.

To achieve the goal of the bachelor thesis, author used the combination of quantitative and qualitative research. As the quantitative research, author conducted a study among Estonian accountants who had taken part in audit procedures as clients. For the qualitative research, author conducted interviews with auditors. Interviews were conducted based on semi-structured questions. To compare the results of the questionnaire and the interviews, both were based on previous research studies and authors work experience as auditors' assistant.

Due to the limited response rate from the accountants, it is not possible to extend the results to all other accountants and it limits making far-reaching conclusions. Author received answers to all

of the research questions set in the introduction of this paper. The author concludes that audit expectation gap exists among auditors and accountants in Estonia. Different expectations cause problems which lead to additional time expenditures for auditors. The main expectation gap exists in time related issues and legal obligations of auditors. Clients response time and flawed documentation are the main problems which causes audit procedures to prolong. Severity of the time expenditure for the problems mentioned, depends on the clients field of work. Additional time expenditure with ongoing engagements can set constraints for auditors regarding acceptance of new clients. Additional time expenditures impact on the new engagements is not measurable but it has impact.

In authors opinion, the audit expectation gap can not be fully removed but it can be reduced. To reduce the audit expectation gap regarding legal obligations, author recommends lectures for accountants regarding audit procedures. Accountants get increasingly better the more they practice. To achieve faster and better results during audit procedures, author recommends consistent conversation between auditor and client and to avoid pauses for longer periods. In addition, it is recommended for both parties to monitor amendment of the law and to visit as many conferences as possible.

As the further development of the theme, author sees possibility to research audit expectation gap between company's governing body and auditor as some of them already got refered to in this paper.

KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

Abughazaleh, N., O'Connell, V., Princen, J. (2015). Audit Quality, Auditor Size and Legal Environments. *Quarterly Journal of Finance and Accounting*, 53, 39-65 ja 67-78.

Audiitor ja audiitori kutsetegevus. Kasutatud 14.03.2023
https://www.audiitorkogu.ee/uploads/Abimaterjal_audiitori_ja_audiitori_kutsetegevuse_laiemale_avalikkusele_tutvustamiseks.pdf .

Audiitori teenused. Kasutatud 24.04.2023 <https://www.audiitorkogu.ee/est/audiitori-teenused> .

Audiitorettevõtja kvaliteedikontroll. Kasutatud 14.03.2023 <https://ajn.ee/kvaliteet> .

Audiitorkogust. Kasutatud 19.04.2023 <https://www.audiitorkogu.ee/est/missioon-ja-tegevus> .

Audiitortegevuse järelevalve nõukogust. Kasutatud 22.04.2023 <https://ajn.ee/tekst> .

Audiitortegevuse kutseksam. Kasutatud 14.03.2023 <https://ajn.ee/tekst/eksam> .

Audiitortegevuse Nõukogu põhimäärus, 02.11.1993, 165

Audiitortegevuse seadus. RT I, 05.05.2022, 7.

Baah, K. G., Fogarty, J. T. (2018). What auditors think about audit quality – A new perspective on an Old Issue. *Journal of Managerial Issues*, 30:4, 483-504.

Che, L., Myllymäki, E-R., Svanström, T. (2022). Auditors' self-assessment of engagement quality and the role of stakeholder priority. *Accounting and Business research*, 53:3, 335-375. <https://doi.org/10.1080/00014788.2021.2001638> .

Coffee, C. J. (2019). Why do auditors fail? What might work? What won't? *Accounting and Business Research*, 49:5, 540-56. <https://doi.org/10.1080/00014788.2019.1611715> .

Davidson, A. R., Gist, E. W. (1996). Empirical Evidence on the Functional Relation between Audit Planning and Total Audit Effort. *Journal of Accounting Research*, 34, 111-124. <https://doi.org/10.2307/2491334> .

Ge, R., Zhang, J. J. (2017). Regulatory investigations of audit partners and audit quality improvement. *China Journal of Accounting Studies*, 5:3, 275-293. <https://doi.org/10.1080/21697213.2017.1375647>

Hardies, K. (2019). Auditor independence impairment: bonding between clients and individual engagement partners. *Spanish Journal of Finance and Accounting*, 49:4, 427-451. <https://doi.org/10.1080/02102412.2019.1667177> .

- Howard, B. L. *History of the Auditing world Part 1*. CPA journal. Kasutatud 14.03.2023
<https://www.cpajournal.com/2020/11/25/history-of-the-auditing-world-part-1/>
- Houghton A. K., Jubb, C., Kend, M., Ng, J. (2009). The Future of Audit: Keeping Capital Markets Efficient. *Understanding of the audit and perceptions of the deliverables*. (lk 35-84). ANU press.
- ISA (EE) 200. Audiitorkogu. Kasutatud 14.03.2023
<https://www.auditorkogu.ee/uploads/Kutsetegevuse%20standardid%20%28Kehtib%2015.%20detsembri%202021%20v%C3%B5i%20p%C3%A4rast%20seda%20algavate%20perioodide%20finantsaruannete%20auditite%20%20kohta/ISAE%20200%20%28EE%29%29%20ISA%20315%20kaasnevate%20muudatustega.pdf> .
- ISA (EE) 210. Audiitorkogu. Kasutatud 14.03.2023
<https://www.auditorkogu.ee/uploads/Kutsetegevuse%20standardid%20%28Kehtib%2015.%20detsembri%202021%20v%C3%B5i%20p%C3%A4rast%20seda%20algavate%20perioodide%20finantsaruannete%20auditite%20%20kohta/ISA%20%28EE%29%29%20ISA%20315%20kaasnevate%20muudatustega.pdf> .
- ISA (EE) 220. Audiitorkogu. Kasutatud 14.03.2023
<https://www.auditorkogu.ee/uploads/Standardid%20alates%2001.09.2018/ISA%20%28EE%29%29%20220.pdf>
- ISA (EE) 300. Audiitorkogu. Kasutatud 14.03.2023
<https://www.auditorkogu.ee/uploads/Kutsetegevuse%20standardid%20%28Kehtib%2015.%20detsembri%202021%20v%C3%B5i%20p%C3%A4rast%20seda%20algavate%20perioodide%20finantsaruannete%20auditite%20%20kohta/ISA%20%28EE%29%29%20ISA%20315%20kaasnevate%20muudatustega.pdf>
- ISA (EE) 330. Audiitorkogu. Kasutatud 14.03.2023
<https://www.auditorkogu.ee/uploads/Kutsetegevuse%20standardid%20%28Kehtib%2015.%20detsembri%202021%20v%C3%B5i%20p%C3%A4rast%20seda%20algavate%20perioodide%20finantsaruannete%20auditite%20%20kohta/ISA%20%28EE%29%29%20ISA%20315%20kaasnevate%20muudatustega.pdf>
- Kindlustandvate töövõtude rahvusvaheline raamistik (EESTI). Kasutatud 28.04.2023
<https://www.auditorkogu.ee/uploads/Standardid%20alates%2001.09.2018/Framework%20%28EE%29%29%20muudetud.pdf>.
- Lennox S. C., Pittmann A. J. (2011). Voluntary Audits versus Mandatory Audits. *The accounting review*, 86:5, 1655-1678.
- Lennox, C. (2012). Are large auditors more accurate than small auditors ? *Accounting and Business Research*, 29:3, 217-227. <https://doi.org/10.1080/00014788.1999.9729582> .
- Mahieux, L. (2022). Auditors' Incentives and Audit Quality: Non-Audit Services versus Contingent Audit Fees. *European accounting review*.
<https://doi.org/10.1080/09638180.2022.2066011> .

- Masoud, N. (2017). Audit expectation gap among Undergraduate Accounting Students at Jordanian Universities. *The Journal of Private Equity*, 20:2, 73-89.
- McDaniel L. S. (1990). The effects of time pressure and audit program structure on audit performance. *Journal of Accounting Research*, 28:2, 267-285.
<https://doi.org/10.2307/2491150>.
- Oxford learners dictionary. Kasutatud 19.04.2023 <https://www.oxfordlearnersdictionaries.com>
- Palmrose, Z. V. (1989). The relation of Audit Contract type to Audit Fees and Hours. *The Accounting Review*, 64:3, 488-499.
- Raamatupidamise seadus. RT I, 05.05.2022, 27.
- Ruhnke, K., Schmidt, M. (2014). The audit expectation gap: existence, causes and the impact of changes. *Accounting and Business Research*, 44:5, 572-601.
<https://doi.org/10.1080/00014788.2014.929519>.
- Roosimägi-Raudsepp, L. (2015). Auditi ajalugu ja areng [Magistritöö, Tallinna Tehnikaülikool]. TalTech Raamatukogu Digikogu.
<https://digikogu.taltech.ee/et/Item/0a20420c-3da5-4f84-937a-406d0122ec24>
- Svanberg, J., Öhman, P. (2016). Does Ethical Culture in Audit Firms Support Auditor Objectivity? *Accounting in Europe*, 13:1, 65-79.
<https://doi.org/10.1080/17449480.2016.1164324>.
- Transkribeeritud intervjuude tekstid.
<https://drive.google.com/drive/folders/14mPvqNssM2i6WoKBtl4I6aM7m-4ztqhk?usp=sharing>

LISAD

Lisa 1. Autori koostatud küsimustik raamatupidajatele

Küsitlus raamatupidajatele teemal "Audiitori ja kliendi erinevad ootused auditi käigule"

Tere! Mina olen Karl-Rein Voodla ning ma õpin Tallinna Tehnikaülikoolis. Ma kirjutan hetkel oma bakalaureusetööd teemal "Audiitori ja kliendi erinevad ootused auditi käigule" ning seoses sellega soovin raamatupidajate arvamust audiitorkontrolli käigus esinenud ootustele ja probleemidele. Küsitlus võtab aega kuni 10 minutit. Küsimustikule vastamine on anonüümne.

Ette tänades, Karl

Teie tööstaaž raamatupidajana *

- 1-2 aastat
- 3-5 aastat
- 6-10 aastat
- 11-
- Õpin raamatupidajaks, praktikant

Kas te töötate ühes ettevõttes või osutate raamatupidamisteenust mitmele ettevõttele? Palun valige sobiv näide *

- 1 ettevõtte
- 2-3 ettevõtet
- 4-5 ettevõtet
- 6 või enam ettevõtet
- Muu (Enam ei tööta jms)

Kas Teie portfellis on ettevõtteid, mis peavad läbima ülevaatusse või auditi? *

- Jah
- Ei

Ülevaatusse või auditi protsessiga seonduvad üldised küsimused ja ootused

Küsimustele vastamisel palun lähtuda lõppenud või lõpusirgel olevast ülevaatusse või auditi protsessist.

Kui suur oli ülevaatusse või auditi vajav ettevõtte Teie portfellis - Juhul kui portfellis * on mitu audiitorkontrolli läbivat ettevõtet, siis lähtuda ettevõttest, mille audiitorkontrolli käigus esines Teie hinnangul kõige enam probleeme.

- Ülevaatusse kohustuse piiri peal olev ettevõtte - Väike ettevõtte
- Auditi piiri peal olev ettevõtte - Väike ettevõtte
- Keskmine ettevõtte (1 ületab: varad 20 miljonit eurot; müügitulu 40 miljonit eurot; töötajate arv 250)
- Suur ettevõtte (2 ületab: varad 20 miljonit eurot; müügitulu 40 miljonit eurot, töötajate arv 250)
- Tegemist on aktsiaseltsiga - audit kohustuslik
- Tegemist on börsiettevõttega - audit kohustuslik
- Krediitiasutuse nõue või hangetel osalemise nõue
- Muu: Vabatahtlik ülevaatus/audit; Muude kohustuste tõttu ülevaatus/audit

Kui kaua kestis aastalõpu ülevaatuse või auditi protsess ühel ettevõttel ? *
(Audiitorile esimeste dokumentide saatmisest kuni allkirjastatud aruandeni)

- Kuni 1 nädal
- Kuni 2 nädalat
- Kuni kuu
- Kuni 2 kuud
- Enam kui 2 kuud

Kas antud protsessi pikkus on Teie hinnangul õiglane ? *

- Jah
- Pigem Jah
- Nii ja naa
- Pigem Ei
- Ei

Kas audiitor esitas piisavalt täpsed dokumentide soovid töövõtu alguses ? *

- Jah
- Pigem Jah
- Pigem Ei
- Ei
- Ei oska öelda

Lisa 1 järg

Kui kaua kulus teil aega audiitorile vastamiseks ? Täiendavad dokumentide soovid, lisaküsimused *

- Kuni 24 tundi
 - 2-3 päeva
 - Kuni 5 tööpäeva
 - Kuni 2 nädalat
 - Muu
-

Kas Teil oli audiitoriga eriarvamusi ? (Nõutavad dokumendid, majandusaasta aruande lisad, klassifitseerimine jms) *

- Jah
 - Ei
-

Lisa 1 järg

Palun hinnake järgmiste ülevaatuse või auditi protseduuride Teie ootustele vastamist, kus 1-Ei vastanud ootusele, 5 - Vastas täielikult ootusele

*

| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|--|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| Tööprotsessi pikkus | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Täiendav ajakulu raamatupidajale seoses ülevaatuse/auditi protsessiga | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Audiitori vastamiskiirus | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Audiitori abivalmidus | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Audiitorkontrolli läbiva ettevõtte dokumentide korrasolek | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Seadustest tulenevad nõuded majandusaasta aruandele | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Audiitori teadlikkus valdkonnaspetsiifiliste küsimuste osas | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Üldine suhtlus audiitoriga (nt. Sõbralikkus, kirj vahetuste/vestluste suhtluskeel) | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

Kas audiitorkontroll jäi mingil põhjusel venima ning aruande väljastamise kuupäev lükkus selle tõttu edasi ?

*

Jah

Ei

Ülevaatus või auditi protsessi pikenedamine

Mis põhjusel võttis auditi läbiviimise protsess kauem aega ? - Võib valida mitu.
Ebasobilike vastusevariantide korral suunduda järgmise küsimuse juurde

- Audiitorist tingitud põhjustel
- Juhatusest tingitud põhjustel
- Raamatupidajast tingitud põhjustel
- Väliste osapoolte tõttu (Kinnisvara hindaja, maksuamet, pank)
- Muu (Auditi protsessis osaleja haigestumine, seaduse muudatused jms)

Juhul kui küsimusele "Mis põhjusel võttis auditi läbiviimise protsess kauem aega?" ei olnud sobivaid vastusevariante, siis palun kirjutage vabas vormis oma vastus. Juhul kui sobivad vastusevariandid olid olemas, siis võib antud küsimuse vahele jätta

Teie vastus

Audiitorkontrolli vajalikkus ja avatud küsimus

Kas audiitor peaks Teid teavitama toimunud või toimuvatest seadusemuudatustest ? *

- Jah
- Ei

Kas Te hindate audiitori rolli vajalikuks finantssüsteemis ? *

- Jah
- Pigem jah
- Nii ja naa
- Pigem Ei
- Ei

Kas Teie hinnangul peaks audiitor olema pigem kontrolliva funktsiooni täitja või nõustaja rollis ? - Palun valige sobiv vastusevariant *

- Ainult kontrolliv
- Pigem kontrolliv
- Kontroll ja nõustaja paralleelselt
- Pigem nõustaja
- Ainult nõustaja

Kui Teil jäi küsimustikku täites midagi segaseks või soovite mõnda punkti täpsustada, siis palun kirjutage vabas vormis oma vastus. Lisaks võite kirjutada, kas Teil on ettepanekuid või soovitusi, mis muudaksid ülevaatuse/auditi protsessi nii kliendi kui ka audiitori jaoks sujuvamaks

Teie vastus

Lisa 2. Autori koostatud küsimustik raamatupidajatele alternatiiv

Audiitorkontrolliks valmisolek

Juhul kui Teie portfellis olev ettevõtte peaks vajama audiitorkontrolli, kuidas Te hindate oma valmisolekut? *

- Täiesti valmis
- Pigem valmis
- Pigem ei ole valmis
- Ei ole valmis
- Ei oska hinnata

Lisa 3. Autori koostatud poolstruktureeritud intervjuuküsimused audiitoritele

1. Tööstaaž vandeaudiitorina
2. Kas Teie kliendiks soovib tulla üha enam uusi ettevõtteid, millel on vaja esmakordset ülevaatuset või auditit ?
3. Kas Teil on olnud kliendiga eriarvamusi ?
4. Kui tihti selliseid eriarvamusi esineb ? Kas pigem tihti või harva ?
5. Kas eriarvamusi esineb pigem uute või vanade klientidega ?
6. Kui tihti pöörduvad kliendid Teie poole konsultatsiooni saamiseks ? – Kas pigem tihti või harva ?
7. Kas pikenenud ülevaatuset või auditi protsess avaldab mõju audiitori töötundidele/ajakulule ?
8. Kas ja kuidas oleks teie hinnangul võimalik vähendada ülevaatuset või auditi ajakulu pidades silmas kliendipoolseid tegevusi ?
9. Kuidas on pidevad seadusemuudatused ülevaatuset või auditi ajakulule mõju avaldanud ?
10. Kas audiitoritele tehakse piisavalt koolitusi, et seadusemuudatustega kaasas käia ?
11. Kas kliendid on teadlikud seadusemuudatustest või on vaja muutustele viidata ?
12. Ma loetlen Teile probleeme, mis võivad auditi käigus esineda, palun hinnake antud probleemide mõju auditi ajakulule viiepalli süsteemis, kus 1-väheoluline mõju ja 5-suur mõju:
 - Esialgu sujuv protsess, aga seejärel klient ei vasta 2 nädalat
 - Väliste osapoolte järgi ootamine – Panga audiitorpäring, saldokinnitused, maksuametis probleemid jms
 - Kliendi poolt saadetud andmetes on oluliselt väärkajastamisi
 - Juhatus ei allkirjasta lõpetamise dokumente (Juhtkonna kinnituskiri, majandusaasta aruanne jms ning on vaja koostada uued dokumendid ja vaadata üle bilansipäevajärgsed sündmused)
 - Töö käigus tuvastatud vara või kohustus, mis võib vajada välist hindajat (kinnisvarainvesteering, krüptovara jms)
 - Klient ootab nõustamist konkreetsel teemal, nt korrektne kajastamine
 - Klient-ettevõtte juhatuse eriarvamused (märkusega aruanne või puhas aruanne näiteks Üks juhatuse liige tahab parandada, teine on nõus märkusega)
 - Seaduse muudatused ning täiendavad nõuded aruannetele
 - Valdkonaspetsiifiliste küsimuste lahendamine
13. Kas lisaks intervjuu käigus esitatud probleemidele on veel midagi, mis võib auditi protsessi ajakulu tõsta?
14. Võttes arvesse intervjuu käigus arutatud teemasid, kas auditi töövõtude käigus ilmnenuid probleemidest tekkinud täiendav ajakulu võib ka kaudselt mõju avaldada audiitorite vähesusele teenuse osutajate seas ?

Lisa 4. Autori koostatud tabel erinevatest probleemidest ajakulule

| Väide | Audiitor 1, hinnang | Audiitor 2, hinnang | Audiitor 3, hinnang | Audiitor 4, hinnang | Keskmine hinnang |
|--|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|------------------|
| Väliste osapoolte järgi ootamine – Panga audiitorpäring, saldokinnitused, maksuametis probleemid jms | 3 | 2 | 5 | 2 | 3 |
| Töö käigus tuvastatud vara või kohustus, mis võib vajada välist hindajat (kinnisvarainvesteering, krüptovara jms) | 4 | 3 | 5 | 2 | 3,5 |
| Esiialgu sujuv protsess, aga seejärel klient ei vasta 2 nädalat | 4 | 5 | 5 | 4 | 4,5 |
| Kliendi poolt saadetud andmetes on oluliselt väärkajastamisi | 4 | 4 | 3 | 5 | 4 |
| Juhatus ei allkirjasta lõpetamise dokumente (Juhtkonna kinnituskiri, majandusaasta aruanne jms ning on vaja koostada uued dokumendid ja vaadata üle bilansipäevajärgsed sündmused) | 3 | 3 | 3 | - | 3 |
| Klient ootab nõustamist konkreetsel teemal, nt korrektne kajastamine | 3 | 1 | 3 | 2 | 2,25 |
| Klient-ettevõtte juhatuses eriarvamused (märkusega aruanne või puhas aruanne -> Üks tahab parandada, teine on nõus märkusega) | 5 | 2 | 3 | 3 | 3,25 |
| Seaduse muudatused ning täiendavad nõuded aruannetele | 2 | 3 | 4 | 3 | 3 |
| Valdkonnaspetsiifiliste küsimuste lahendamine | 3 | 2 | 4 | 4 | 3,25 |
| Keskmine hinnang | 3,44 | 2,78 | 3,89 | 3,13 | - |

Lisa 5. Lihtlitsents

Lihlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks¹

Mina, Karl-Rein Voodla (*autori nimi*)

1. Annan Tallinna Tehnikaülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose „Audiitori ja kliendi erinevad ootused auditi käigule“,
(*lõputöö pealkiri*)

mille juhendaja on Ester Vahre,
(*juhendaja nimi*)

1.1 reprodutseerimiseks lõputöö säilitamise ja elektroonse avaldamise eesmärgil, sh Tallinna Tehnikaülikooli raamatukogu digikogusse lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;

1.2 üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tallinna Tehnikaülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas Tallinna Tehnikaülikooli raamatukogu digikogu kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.

2. Olen teadlik, et käesoleva lihtlitsentsi punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.

3. Kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest ning muudest õigusaktidest tulenevaid õigusi.

11.mai 2023 (kuupäev)

¹ Lihlitsents ei kehti juurdepääsupiirangu kehtivuse ajal vastavalt üliõpilase taotlusele lõputööle juurdepääsupiirangu kehtestamiseks, mis on allkirjastatud teaduskonna dekaani poolt, välja arvatud ülikooli õigus lõputööd reprodutseerida üksnes säilitamise eesmärgil. Kui lõputöö on loonud kaks või enam isikut oma ühise loomingu tegevusega ning lõputöö kaas- või ühisautor(id) ei ole andnud lõputööd kaitsvale üliõpilasele kindlaksmääratud tähtjaks nõusolekut lõputöö reprodutseerimiseks ja avalikustamiseks vastavalt lihtlitsentsi punktidele 1.1. ja 1.2, siis lihtlitsents nimetatud tähtaja jooksul ei kehti.