

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Majandusarvestuse instituut

Juhtimisarvestuse õppetool

Kätlin Soon

**AUDIITORETTEVÕTJATE HINNANGUD
KVALITEEDIKONTROLI SÜSTEEMILE EESTIS**

Magistritöö

Juhendaja: dotsent Margus Tinitis

Tallinn 2016

Olen koostanud töö iseseisvalt.

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

Kätlin Soon

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 132603

Üliõpilase e-posti aadress: katlin.soon@hotmail.com

Juhendaja dotsent Margus Tinitis:

Töö vastab magistritööle esitatud nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(ametikoht, nimi, allkiri, kuupäev)

SISUKORD

ABSTRAKT	4
OLULISED MÕISTED JA LÜHENDID	5
SISSEJUHATUS	6
1 AUDITI KVALITEET JA AUDIITORTEGEVUSE KVALITEEDIKONTROLL	8
1.1 Audiitortevuse kvaliteedikontrolli väljakujunemise olulisemad sündmused ja kvaliteedikontrolli reguleerivad õigusaktid	8
1.2 Auditi kvaliteedi ja kutseühendusesisese kvaliteedikontrolli alased uurimused	12
1.3 Kvaliteedikontrolli korraldus ja teostamine Eestis	16
1.4 Kvaliteedikontrolli tulemused aastatel 2011-2014 ja nende analüüs.....	21
2 UURIMISMEETODI VALIK JA SELLE RAKENDAMINE	27
2.1 Uurimismeetodi valik ja valimi koostamine	27
2.2 Küsimustiku ülesehitamine ja läbiviimine.....	30
3 UURIMISTULEMUSED JA NENDE ANALÜÜS.....	33
3.1 Küsitluse tulemused vastajate tunnuste, auditi kvaliteedi ja kvaliteedikontrolli kohta ning nende analüüs	33
3.2 Küsitluse tulemused kvaliteedikontrolli komisjoni kohta ja nende analüüs...	49
3.3 Intervjuu tulemus ja selle analüüs.....	56
3.4 Kokkuvõtte uurimuse tulemustest.....	58
KOKKUVÕTE	63
SUMMARY	67
VIIDATUD ALLIKAD	70
LISAD.....	73
Lisa 1. Küsitlus: audiitorettevõtjate arvamus kutseühendusesisest kvaliteedikontrollist	73
Lisa 2. Intervjuu Audiitortevuse järelevalvenõukogu esimehe Siim Tammeriga.	77

ABSTRAKT

Magistritöö eesmärk on selgitada välja, millised on audiitorettevõtjate ja Audiitortevõttevuse järelevalvenõukogu hinnangud kvaliteedikontrolli eesmärgi, meetodika ja teostamise kohta. Samuti hinnata kasutusel oleva kvaliteedikontrolli meetodika ja korralduse tõhusust, tuua välja Eestis hetkel kasutusel oleva kvaliteedikontrolli meetodika nõrkused ja tugevused.

Saavutamaks püstitatud eesmärgi, töötas magistritöö autor läbi teemakohase kirjanduse. Töö eesmärgini jõudmiseks viis autor läbi küsitluse audiitorettevõtjate seas, kellel perioodil 2011–2014 teostati kvaliteedikontroll. Küsitlus saadeti 95 audiitorettevõtja meiliaadressile, neist 31 audiitorettevõtja esindaja vastas. Peale selle viidi Audiitortevõttevuse järelevalvenõukogu esimehe Siim Tammeriga läbi intervjuu, et uurida, milline on tema nägemus auditi kvaliteedikontrolli eesmärgist ning kasutatava meetodika ja korralduse tõhususest.

Uurimuse tulemusena selgus, et küsitluses osalenud audiitorettevõtjate ja Audiitortevõttevuse järelevalvenõukogu esimehe Siim Tammeri hinnangul on Audiitorkogu kvaliteedikontrolli peamine eesmärk auditi kvaliteedi tõus ja kvaliteedikontrolli on kindlasti vaja. Ilmnes, et mitmed audiitorettevõtjad ei osanud näha kvaliteedikontrolli tulemusi kui vahendit audiitorite prestiiži tõstmiseks, sest nende arvates ei ole kvaliteedikontrolli tulemused huvigruppidele avalikud. Lisaks selgus, et audiitorettevõtjate arvates ei ole standardite ja õigusaktide vastavuse kontroll parim viis auditi kvaliteedi hindamiseks. Nende hinnangul tuleks kontrollimisel kasutada rohkem riskipõhist lähenemist. Uurimuse tulemused näitavad, et audiitorettevõtjad tunnetavad mõningast ohtu nende kvaliteedikontrolli komisjoni liikmete suhtes, kes on aktiivselt turul tegutsevad ettevõtjad. Positiivse asjaoluna selgus, et iga-aastased Audiitorkogu koolitused aitavad kaasa parema auditi kvaliteedi saavutamisele.

Võtmesõnad: audit, kvaliteedikontroll, audiitortevõttevus, kvaliteedikontrolli tulemused

OLULISED MÕISTED JA LÜHENDID

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

Audiitorkogu on 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

ISQC 1 (*International Standard on Quality Control 1*) - Rahvusvaheline kvaliteedikontrolli standard 1

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

ROSC (*Report on the Observance of Standards and Codes*)

SISSEJUHATUS

Audiitorite peamine ülesanne on anda sõltumatu osapoolena omanikele ja mitmetele teistele huvigruppidele kindlus, et auditeeritud ettevõtte finantsaruanded on olulises osas kajastatud asjakohaselt ja tõepäraselt. Audiitorite töö on seotud erinevate riskidega, nagu potentsiaalsete konfliktide märkamata jätmine ning ebatäpse või isegi vale informatsiooni andmine huvigruppidele. Audiitorite tööd võib pidada väärtuslikuks, kui avalikkus saab kindlustunnet auditi raportite täpsusest ja objektiivsusest, seega on oluline töö järjepidevalt kõrge kvaliteet. Audiitorkogu teostab audiitorettevõtjatele iga-aastaselt kvaliteedikontrolli, mille tulemused avalikustatakse audiitortevõtte registris. Siiski ei ole informatsiooni, kas kvaliteedikontrolli tulemused näitavad audiitorettevõtjate hinnangul tegelikku auditi kvaliteeti ning kas kasutatav kontrollimeetodika on eesmärgipärane.

Magistritöö eesmärk on selgitada välja, millised on audiitorettevõtjate ja Audiitortevõtte järelevalvenõukogu hinnangud kvaliteedikontrolli eesmärgi, meetodika ja teostamise kohta. Samuti hinnata kasutusel oleva kvaliteedikontrolli meetodika ja korralduse tõhusust, tuua välja Eestis hetkel kasutusel oleva kvaliteedikontrolli meetodika nõrkused ja tugevused. Läbi viidud uuringu raames küsitleti Audiitorkogu kvaliteedikontrolli kogemusega audiitorettevõtjaid. Lisaks intervjueriti Audiitortevõtte järelevalvenõukogu esimeest Siim Tammerit, saamaks hinnangut ka auditi järelevalvet teostavalt organilt.

Magistritöö koosneb kolmest peatükist. Esimese peatüki esimeses jaotises kirjeldatakse auditi ajaloo olulisemaid sündmusi, mis on seotud auditi kvaliteedikontrolliga nii Ameerika Ühendriikides kui ka Euroopas. Selles peatükis vaadeldakse lähemalt, kuidas on auditi kvaliteeti defineeritud, milliseid uurimusi on seoses kvaliteedikontrolliga läbi viidud ning missugused on nende uurimuste tulemused. Peatüki kolmandas osas, mis keskendub Eesti kvaliteedikontrolli korraldusele, selgitatakse, milline on praegu kasutusel olev meetodika ja kuidas viiakse läbi auditi kvaliteedikontrolli. Peatüki viimane jaotis annab ülevaate auditi kvaliteedikontrolli tulemustest aastatel 2011–2014. Antud periood valiti seetõttu, et vastavalt

2010. aastal vastu võetud audiitortevuse seadusele on kvaliteedikontrolli tulemused avalikud ning kättesaadavad.

Teise peatüki esimeses osas selgitatakse, millist metoodikat uuringus kasutati ning kuidas koostati valim. Uurimismeetodid on valitud lähtuvalt magistritöö eesmärgist ning nendeks on võrguküsitlus ja teemaintervjuu. Teise peatüki teises osas kirjeldatakse küsimustiku ülesehitust ning küsimuste koostamise protsessi. Samuti selgitatakse, millist keskkonda kasutati küsitluse läbiviimisel ja kuidas andmeid analüüsiti.

Magistritöö kolmas peatükk keskendub kogutud andmetele, nende analüüsile ning kokkuvõtete tegemisele. Analüüsitakse küsitlusele vastanud 31 audiitorettevõtja vastuseid ning audiitortevuse järelevalvenõukogu esimehe Siim Tammeri antud intervjuus ilmnenuid seisukohti. Kolmanda peatüki esimeses osas tuuakse välja vastajate hulk nii audiitorettevõtjate suuruse kui ka kvaliteedikontrolli tulemuste alusel ajavahemikus 2011–2014. Lisaks analüüsitakse selles alapeatükis audiitorettevõtjate hinnangut kvaliteedikontrolli eesmärgile, praegu kasutatavale metoodikale ning tulemustele. Peatüki teine jaotis keskendub kvaliteedikontrolli teostava komisjoni pädevusele, objektiivsusele, sõltumatusele ja suhtumisele kontrollitavatesse ning nende analüüsile. Kolmandas alapeatükis analüüsitakse Audiitortevuse järelevalvenõukogu esimehe Siim Tammeri antud intervjuu tulemusi.

Teema on aktuaalne, kuna pärast 2010. aasta audiitortevuse seaduse kehtima hakkamist on kvaliteedikontrolli tulemused avalikud. Selle seaduse alusel on nüüdseks juba piisavalt kvaliteedikontrolle tehtud ning on hea aeg teha kokkuvõtteid. Lisaks sellele ei ole Eestis varasemalt täielikult auditi kvaliteedikontrollile keskendunud uurimusi koostatud. Magistritöö võib pakkuda huvi Audiitortevuse järelevalvenõukogule, Audiitorkogule ning samuti audiitorettevõtjatele. Esimesed saavad küsitluse tulemustest tagasisidet, kuidas hindavad kontrollitavad kvaliteedikontrollis kasutatavat metoodikat ning millised on peamised nõrkused ja tugevused nii kvaliteedikontrolli läbiviimise protsessis kui ka komisjoni töös. Tulemusi saab Audiitortevuse järelevalvenõukogu kasutada selleks, et muuta kvaliteedikontrolli teostamise protsess veelgi efektiivsemaks. Audiitorettevõtjatele annab magistritöö ülevaate, missugune on küsimustikule vastanud audiitorettevõtjate üldine nägemus Audiitorkogu kvaliteedikontrollist ning kuidas ja mida võiks vastajate arvates selles protsessis täiustada.

1 AUDITI KVALITEET JA AUDIITORTEGEVUSE KVALITEEDIKONTROLL

1.1 Audiitortevuse kvaliteedikontrolli väljakujunemise olulisemad sündmused ja kvaliteedikontrolli reguleerivad õigusaktid

Auditi ajaloost on pikemalt kirjutanud oma magistritöös Roosimägi-Raudsepp (2015). Käesoleva magistritöö antud peatükk keskendub auditi ajaloo suurematele ja tähtsamatele sündmustele, mis mõjutasid oluliselt auditi kvaliteedikontrolli kujunemist.

Kutseühendusesisese ülevaatusena alustati Ameerika ühendriikides juba 1960ndatel, kui suured rahvusvahelised korporatsioonid soovisid kindlust, et audiitorid ja raamatupidajad erinevates kontorites lähtuvad oma töös samadest standarditest. 1977. aastal lõi AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*) ühtse kutseühendusesisese programmi. Kuigi liikmesus oli vabatahtlik, oli see esimene kord, kui kõik ühendusse kuulunud ettevõtted tunnistasid ühtsete standardite (*GAAS- Generally Accepted Accounting Standards*) järgimist. Kutseühendusesisene ülevaatus saavutas kiirelt edu. Organisatsiooni tunnustati kui ranget ja konkreetsete tulemustega ühendust. Ainus argument, miks organisatsioon ei suutnud audiitoritele täielikku järelevalvet tagada, oli asjaolu, et ühendusse kuulumine oli vabatahtlik. (Bunting 2004) Kutseühendusesisese kontrolli läbiviijad olid audiitorid, kes ka ise liitu kuulusid. Iga audiitorettevõtja sai ise valida, keda ta soovib oma ettevõtte kontrolli läbiviijaks. Selline süsteem kestis kuni 2004. aastani ja tekitas palju kriitikat ning kahtlusi, et valides endale ise ülevaatajaid, saab audiitorettevõtja otseselt mõjutada auditi kvaliteedikontrolli tulemust. Audiitorettevõtjad vältisid teadlikult kontrollijaid, kes olid nende kohta varasemalt ebasoodsat arvamust avaldanud. (Lennox Pittman 2010, 85)

Vajadus rangemaks järelevalveks tekkis siis, kui lisaks audiitorteenuste osutamisele kasvas audiitori kui konsultandi roll. 2000. aastaks ületasid konsulteerimisteenused audiitorteenuste tulu kõigis suuremates audiitorettevõtjates Ameerika Ühendriikides.

Audiitortegevuse järelevalve ja avalikkus hakkasid kahtlema, kas audiitorettevõtjad suudavad jääda sõltumatuks aastaaruande auditis, kui nende otsene müügitulu sõltub konsultatsiooniteenuste tuludest. Auditite kvaliteet seati kahtluse alla pärast mitmeid suuri finantsskandaale, nagu Sunbeam, Waste Management, Xerox, Adelphia, Enron ja WorldCom. (Teck-Hang, Ali 2008) Nende suurte korporatsioonide kokkuvarisemine tõi kaasa ka kriisi audiitorite töö usaldusvääruses (Boynton Johnson, 2006, 157). Samuti pani Enroni pankrotistumine 2001. aastal ja Arthur Anderseni audiitorettevõtte kokkuvarisemine 2002. aastal kahtlema suure neliku (*Big 4*) auditi kvaliteedis (Francis 2004, 346). Tulemuseks olid mitmed kohtuvaidlused ja ühiskonnapoolne kriitika (Teck-Hang, Ali 2008).

Peale Enroni skandaali tehti mitmeid muutuseid auditi kvaliteedi täiustamiseks. Üheks olulisemaks tähtsuseks saab lugeda *Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002* – laiemalt tuntakse seda kui Sarbanes-Oxley akt (2002). Tegemist on dokumendiga, milles toodi välja olulised valdkonnad, mida peaks muutma auditi praktikas ja audiitorettevõtte juhtimises. Aktis määratleti kokku 11 olulist auditiga seotud valdkonda, mis pakkusid eelkõige avalikke huve esindavaid lahendusi. (Seletuskiri...2009, 1) Peamistena võiks välja tuua järgmised (Ibid.):

1. USA-s loodi PCAOB (*Public Company Accounting Oversight Board*);
2. välisaudiitori sõltumatuse saavutamine, et vältida huvide konflikte;
3. tegevjuhtkonna vastutuse määratlemine raamatupidamise aastaaruande koostamisel;
4. välisaudiitorite ja auditikomitee vahelise suhtluse tihendamine;
5. välisaudiitorite rotatsiooni põhimõtted;
6. finantsturgude analüütikute sõltumatuse saavutamine, taastamaks investorite usaldust turgude vastu.

PCAOB erines kutseühendusesisestest kvaliteedikontrollist (*peer review*) peamiselt selle poolest, et kontrollijad valisid PCAOB ise, mitte audiitorettevõtjad. Kvaliteedikontrolli läbiviijad ei olnud turul aktiivselt tegutsevad audiitorid, kuid omasid keskmiselt 12-aastast töökogemust audiitortegevuses. Kutseühendusesisese kvaliteedikontrolli alusel anti kontrolli lõpus välja aruanne (modifitseeritud, modifitseerimata või vastupidise arvamusega) ning avaldati kõik leitud puudused iga töövõtu kohta eraldi. (Lennox, Pittman 2010, 87)

Finantsskandaalid tõid muutusi ka Euroopasse. 17. mail 2006. aastal võeti vastu Euroopa Parlamendi ja järelevalvenõukogu direktiiv 2006/43/EÜ, mis käsitleb raamatupidamise aastaaruannete ja konsolideeritud aruannete kohustuslikku auditit ning

millega muudeti nõukogu direktiive 78/660/EMÜ ja 83/349/EMÜ ning tunnustati kehtetuks nõukogu direktiiv 84/253/EMÜ. Direktiivi 2006/43/EÜ vastuvõtmise peamiseks eesmärgiks oli kohustusliku auditi nõuete ühtlustamine. Auditeerimise kutsekvalifikatsioonid, mille direktiivijärgsed vannutatud audiitorid omandasid, loeti samaväärseks ehk võrdseks. Sellega loodi alus kutsetegevuse ühtsetele põhimõtetele ja kvaliteedistandarditele. Direktiivi kohaselt pidid kõik tunnustatud audiitorid ja audiitorühingud olema kantud registrisse, mis oli avalikkusele kättesaadav ja mis sisaldas põhilist teavet vannutatud audiitorite või audiitorühingute kohta. (Seletuskiri...2009, 2)

Direktiivi eesmärk oli tagada kõigi Euroopa Liidu õiguse alusel nõutavate kohustuslike auditite järjepidevalt kõrge kvaliteet. Kõik kohustuslikud auditid tuli seetõttu läbi viia rahvusvaheliste auditeerimisstandardite alusel. (Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiiv 2006/43/EÜ) Korrapärane kontroll on hea vahend kohustuslike auditite järjepidevalt kõrge kvaliteedi saavutamiseks (Seletuskiri...2009, 2). 2010. aasta alguses võeti Eestis vastu audiitortegevuse seadus, mis põhines Euroopa Parlamendi ja järelevalvenõukogu direktiivil 2006/43/EÜ. Seaduse alusel rakenduvad kvaliteedikontrolli nõuded audiitorettevõtjatele tulenevad rahvusvahelisest kvaliteedikontrolli standardist, rahvusvahelisest auditeerimisstandardist 220 ja eetikakoodeksist.

Rahvusvahelise auditeerimisstandardi 220 (*ISA 220-International Standard on Auditing 220*) järgi on audiitorettevõtja kohustus luua kvaliteedikontrolli süsteemid, poliitika ja protseduurid. Rahvusvaheline kvaliteedikontrolli standard (*ISQC 1- International Standard on Quality Control 1*) täpsustab, et ettevõtte peab kehtestama poliitika ja protseduurid, millega nõutakse töövõtu kvaliteedi kontrollülevaatus, mis annab objektiivse hinnangu töövõtumeeskonna otsustele ja kokkuvõtetele, milleni aruande formuleerimisel jõuti. Vandeaudiitor peab nõudma töövõtu kvaliteedi kontrollülevaatus börsinimekirja kantud majandusüksuste finantsaruannete kõikide auditite suhtes, tegema kindlaks, kas töövõtu kvaliteedi kontrollülevaatus tuleks läbi viia muude töövõttude suhtes ja mitte väljastama audiitoraruannet enne töövõtu kvaliteedikontrolli ülevaatus (ISA 220, p. 19). Samuti nõuab rahvusvaheline kvaliteedikontrolli standard lõpetatud töövõttude perioodilist kontrollimist eesmärgiga anda ettevõttele kindlus kvaliteedikontrollisüsteemi tulemuslikust toimimisest. Selliseid kvaliteedikontrolle võib läbi viia nii ettevõtte väliselt kui ka siseselt, kui kontrolli teostajad ei ole seotud kontrollitava töövõtuga. (ISQC 1)

Auditi kvaliteedikontroll on peamiselt tagasiulatu, mis tähendab, et kontrolle teostatakse peamiselt pärast auditit, hõlmates nii meeskonnasisest töövõttu kui ka sõltumatu osapoole ehk kutseühenduse kontrolli. Audiitortevust reguleerivad õigusaktid on muutunud vabatahtlikust kohustuslikuks ning kasvanud on ka kontrollide sagedus. Vaadates seda suunda on selge, audiitorettevõtjate kvaliteedikontrolli järelevalve täidab olulist rolli auditi puuduste väljatoomises just välises kvaliteedikontrollis. (Bedard *et al* 2008).

Praegu on Eestis audiitorettevõtjate järelevalvemudeliks seirav kutseühendusesisene ülevaatus (*monitored peer review*). 2010. aasta audiitortevuse seaduse kohaselt jaotub järelevalve kolme tasandi vahel. Esimesed kaks tasandit moodustavad Audiitorkogu organid: juhatus ja järelevalvenõukogu. Juhatus allub järelevalvealases tegevuses järelevalvenõukogule, olles üheks oluliseks mehhanismiks ja tööorganiks, millega viiakse järelevalvealast tegevust kutseühendusesiseselt ellu. (Audiitortevuse järelevalvenõukogu aastaraamat 2010) Audiitortevuse järelevalvenõukogu on audiitortevuse seaduse alusel loodud Audiitorkogu sõltumatu järelevalveorgan, mis tegeleb muu hulgas kutseühendusesisese kvaliteedikontrolli, distsiplinaarmenetluse ning kaebuste menetlemise ja uurimisega (audiitortevuse seadus § 121). Kolmandaks tasandiks on rahandusministeerium, kelle roll riiklikus järelevalves on kindlustada, et Audiitorkogu täidab järelevalvelisi ülesandeid kooskõlas avaliku huviga. Analooget ülesehitusega on audiitortevuse avalik järelevalve näiteks Saksamaal. (Audiitortevuse järelevalvenõukogu aastaraamat 2010)

Kutsetevuse kvaliteedikontrolli nõue tuleneb audiitortevuse seadusest. Audiitortevuse seaduse § 1 punkti 8 alusel reguleeritakse seadusega siseaudiitorite, vandeaudiitorite, vandeaudiitorite ühingute ja Audiitorkogu üle järelevalve teostamise aluseid. Audiitorkogu eesmärk on tagada kutsetevuse kõrge kvaliteet, hea maine ja usaldusväärsus, kutsetevuse hea tava kujundamine ja ühtlustamine, järelevalve korraldamine, täiendusõppe korraldamine ja kutsealaste õiguste kaitsmine (audiitortevuse seadus, §102 lg 1). Audiitorkogu teostatavad kvaliteedikontrollid põhinevad eelneval andmete kogumisel ja riskianalüüsil (audiitortevuse seadus, § 137 lg 2).

Kvaliteedikontrolli kehtiva läbiviimise korra on kinnitanud audiitortevuse seaduse alusel audiitortevuse järelevalvenõukogu 14. juuni 2011. aasta otsusega. Kvaliteedikontrolli objektiks on kontrolliperioodil osutatud audiitorteenus, mis tegevusaruande ja läbipaistvusaruande koostamise, esitamise ja avaldamise korra kohaselt tuleb tegevusaruandes

kajastada. Samuti audiitorettevõtja kohustused seoses kvaliteedikontrollisüsteemiga audiitorteenuste suhtes koos relevantsete eetikanõuetega. (kvaliteedikontrolli kord...)

Kvaliteedikontrolli korraldust on lähemalt kirjeldatud selle peatüki kolmandas jaotises.

1.2 Auditi kvaliteedi ja kutseühendusesisese kvaliteedikontrolli alased uurimused

Auditi kvaliteeti on uuritud üsna palju. Üheks esimeseks oli DeAngelo, kes defineeris auditi kvaliteeti läbi tõenäosuse, et audiitor avastab auditi käigus rikkumise ja raporteerib leitud rikkumisest (1981). Ta leidis, et audiitorid, kes ei ole sõltumatud, raporteerivad väiksema tõenäosusega kliendi puudustest ning kahjustavad seeläbi auditi kvaliteeti. Samuti oli DeAngelo üks esimesi uurijaid, kes avastas, et auditi kvaliteet sõltub audiitorettevõtja suurusest. Ta leidis, et ükski klient ei ole suurele audiitorettevõttele nii oluline, et hävitada oma reputatsioon ning anda välja vale audiitorotsus. Samas väike audiitorettevõtja, kellel on ainult üks klient, saab rohkem kasu, kui jätkab kliendi auditeerimist ka juhul, kui annab välja vale või ebatäpse audiitoraruande, sest vastasel juhul võiks ta kliendi kaotada. (DeAngelo 1981) Mõned aastad hiljem defineeris Palmrose (1988) auditi kvaliteeti läbi audiitori vastu algatatud kohtuprotsessi. Ta leidis, et juhul kui audiitori vastu on algatatud kohtuprotsess, ei ole audit kvaliteetne (Palmrose, 1988). Watkins *et al* uurisid auditi kvaliteeti, defineerides seda kui suhet audiitorettevõtte kontrolli tiheduse ja audiitorettevõtja maine vahel (2004). Auditi kvaliteeti on uuritud ka lähtuvalt audiitorettevõtja suurusest. Eshleman ja Guo jõudsid oma uurimuses järelduseni, et suure neliku (*Big 4*) ettevõtted pakuvad kõige kõrgemat auditi kvaliteeti, keskmise suurusega ettevõtjate kvaliteet järgneb neile ning väikeste ettevõtjate auditi kvaliteet on kõige halvem (2014).

J. V. Carcello *et al* uurisid, kuidas tajuvad auditi kvaliteeti erinevad huvigrupid: raamatupidajad, vandeaudiitorid, ja raamatupidamise aastaaruande kasutajad (investorid ja kreditorid) (1992). Uurimuses kasutas ta küsitlust, mis koosnes 41 erinevast väitest, määramaks auditi kvaliteeti. Väiteid oli audiitorettevõtjate, auditi meeskonna, kliendi suhtluse, auditi tasu jm kohta. Küsimustele vastamiseks kasutas ta Likerti viiekohalist skaalat, kus vastajad pidid hindama oma nõustumist esitatud väidetega. Vastajate arvates määrasid auditi kvaliteedi eelkõige auditi meeskonna ja audiitorettevõtte kogemus kliendiga töötamisel, kliendi

tegevusvaldkonna tundmine, audiitorettevõtja vastamine kliendi vajadustele ja vastavus kehtivate standardite ja regulatsioonidega. (Carcello *et al* 1992)

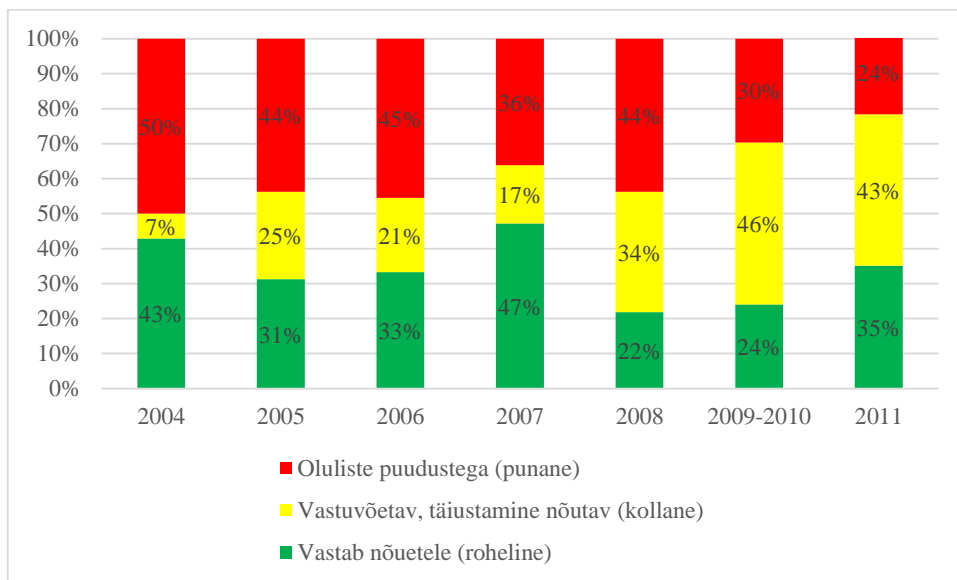
Võib öelda, et auditi kvaliteet ei ole üheselt mõistetav ning seda saab defineerida erinevate nüansside kaudu. Seega võivad ka audiitorite käsitlused auditi kvaliteedist tugineda erinevatele alustele. Magistritöö autor arvab, et erinevused auditi kvaliteedi käsitlustes ilmnevad ka audiitorite seas. Erinevused audiitorettevõtjate auditi kvaliteedis on kinnitust leidnud kvaliteedikontrolli tulemustes, mida käsitletakse lähemalt esimese peatüki neljandas jaotises.

Kutseühendusesisene ülevaatus (*peer review*) muutus Ameerika Ühendriikides kohustuslikuks 1970. aastatel ja selle eesmärk oli tagada auditi kvaliteet, tuues välja audiitorettevõtja puudused klientide auditeerimisel, ja anda audiitorettevõtjatele tagasisidet, et kontrollitavad audiitorettevõtted saaksid oma töös parandusi teha. Seda nähti pigem kui tulevikku suunatud (*forward-looking*), mitte niivõrd karistavat meetet. (Castella *et al* 2009) Oma uuringus leidsid Castella *et al*, et auditi järelvalve ja avalikkus saavad kutseühendusesisese ülevaatuse tulemusi kasutada oma otsuste tegemisel (Ibid.). See tõi kaasa kutseühendusesisese ülevaatuse uuenenud lähenemise – läbipaistvuse. Samas tekitas läbipaistvus palju vaidlusi informatsiooni osas, mida kvaliteedikontrolli raport peaks sisaldama ja kas avalikustatud konkreetsed puudused peaksid olema isikustatud audiitorettevõtjate lõikes (Bunting 2004). Oma uurimuses leidis Nagy, et kvaliteedikontrolli puuduste avalikustamine mõjub audiitorettevõtjatele negatiivselt ja nad kaotavad olulise osa oma turuosast, kuid selline avalikustamine tagab klientidele audiitorettevõtjate usaldusväarsuse (2014). Houghton ja Jubb leidsid oma uurimuses, et mõistlik oleks avalikustada infot audiitorettevõtja auditi kvaliteedi kohta kas audiitori aruandes või majandusaasta aruande mõnes muus osas (2003).

Tulenevalt Castella *et al* uurimusest on kvaliteedikontrolli tulemused olulised üldsusele, kes nende põhjal otsuseid saab teha (2009). Kindlasti sooviksid mõned auditi kliendid teada, milline on auditi kvaliteet teenust pakkuvates audiitorettevõtjates ja kas see vastab standarditele. Audiitortegevuse register on kättesaadav aadressil www.auditortegevus.ee, sealt saab avalikkus infot kvaliteedikontrolli tulemuste kohta (hinnang „roheline“, „kollane“ või „punane“). See on positiivne, kuna kõigil huvilistel on võimalus tulemusi vaadata. Üheks negatiivseks küljeks auditi kvaliteedikontrolli tulemuste avaldamises võib pidada seda, et ettevõtted, kes soovivad audiitorettevõtjatelt ainult auditi otsust ning ei soovigi reaalse auditi läbiviimist, saavad avalikustatud tulemuste alusel validagi audiitorettevõtja, kelle kvaliteedis

on kontroll leidnud puuduseid. Selliste ettevõtete jaoks lihtsustab kvaliteedikontrolli tulemuste avalikustamine audiitori valimist. Magistritöö autori arvates on Eestis kvaliteedikontrolli tulemuste avalikustamise nõue küll täidetud, kuid registri leidmine on keeruline ja nõuab info otsijalt selle asukoha tundmist.

Varasemalt on auditi kvaliteedikontrolli analüüsinud Rämmel, kes uuris oma magistritöös audiitortegevuse arengut Eestis, võrreldes seda Soome ja Suurbritannia omadega (2014). Magistritöö teises peatükis käsitles ta põgusalt audiitoritele teostatud kvaliteedikontrolle Eestis, Soomes ja Suurbritannias. Oma töös tõi ta välja kvaliteedikontrolli tulemused Eestis perioodil 2004–2011, mille alusel leidis, et auditite kvaliteedikontrolli tulemused neis riikides on järkjärgult paranenud (Rämmel 2014). Kokkuvõtet auditi kvaliteedikontrolli tulemustest Eestis illustreerib joonis 1.



Joonis 1. Audiitorettevõtjate kvaliteedikontrollide tulemused Eestis aastatel 2004–2011

Allikas: (autori koostatud M. Rämmel magistritöö andmete alusel)

Jooniselt on näha, et kvaliteedikontrolli tulemused aastate lõikes on paranenud. Nõuetele vastavate ja vastuvõetavate osakaal on suurenenud ning oluliste puudustega kvaliteedikontrollide osakaal vähenenud. Kindlasti ei saa väita, et tulemused just auditi kvaliteedis neil aastatel paranesid. Olulist rolli omavad ka kvaliteedikontrolli läbiviimise meetodid, mille nõuded on aja jooksul läinud rangemaks.

Lisaks ilmnes Rämmeli magistritöös, et Soomes ja Suurbritannias avalikustatakse kvaliteedikontrollis tuvastatud eksimused ning kontrollijate edasised soovitusid (2014). Eestis

avalikustatakse detailsed puuduste loetelud ainult kontrollitavate audiitorettevõtjate valitud isikutele, mistõttu isegi kõigi töötajateni leitud puudused ei pruugi jõuda. Rämmel leiab, et peale auditi klientide, kes avalikustatud infot kasutada saaksid, oleks see oluline ka audiitorettevõtjatele endale, kes nende alusel saaksid oma töös parandusi teha saaksid. (Ibid.)

2016. aasta alguses valmis uuring Eesti raamatupidamise, finantsaruandluse ja auditeerimise valdkonna õiguslikus raamistikus ja tavades toimunud muutustest aastatel 2004-2014. Aruanne on jätk 2004. aastal Maailmapanga koostatud auditeerimise ja raamatupidamise standardite ja eeskirjade järgimise kohta Eestis (ROSCi aruanne- *Report on the Observance of Standards and Codes*). 2004. aasta uuringu läbiviijad hindasid Eesti raamatupidamise ja auditeerimise tavasid, keskendudes raamatupidamise ja auditeerimisvaldkonna õigusliku raamistiku tugevustele ja nõrkustele. Analüüsiiti nii raamatupidamise ja auditeerimisvaldkonna kohustuslikke nõudeid kui ka tegelikke tavasid (Changes in Estonian Legal Framework...). 2004. aastal toodi ROSC aruandes välja järgmised probleemid auditi kvaliteedis (ROSC aruanne, 16):

1. puudulik ja ebapiisav auditi dokumentatsioon;
2. vähesed audiitorid kaalutlevad pettuse riski raamatupidamise aastaaruandes;
3. audiitorid alustavad auditi protseduure substantiivsete testidega ning ei pööra piisavalt tähelepanu sisekontrollisüsteemidele kliendi ettevõttes;
4. seotud osapoolte ebapiisav kajastamine raamatupidamise aastaaruandes;
5. mõned audiitorid ei osale aasta-aastalt varude inventuuris, kuigi varud on olulised raamatupidamise aastaaruandes;
6. mõned audiitorid ei küsi pankade kinnituskirju, kuigi asjaolud seda nõuaksid.

Samas Maailmapanga aruandes leiti, et erinevused audiitorite tehnilistes oskustes mõjutasid oluliselt auditi kvaliteeti. Uuringus tuvastati, et avaliku huvi üksuseid auditeeritavates audiitorettevõtjates auditi kvaliteet tõusis, samas kui väikeste ja keskmise suurusega audiitorettevõtjates see langes. Peamiseks põhjuseks olid väikesed ühe audiitoriga audiitorettevõtjad, kellel puudus oskus rahvusvahelisi auditeerimisstandardeid (ISA) korrektselt rakendada. (Changes in Estonian Legal Framework...)

Seega on auditi kvaliteeti põgusalt ka varem uuritud. Mitmete uurimuste tulemused viitavad, et auditi kvaliteedis esineb puudusi. Magistritöö autor kasutab uurimuste tulemusi, et nende abil küsimustik koostada, neid oma uurimuse tulemustega võrrelda ning jõuda selgusele, milline on audiitorettevõtjate hinnangud Audiitorkogu kvaliteedikontrolli rollile Eestis.

1.3 Kvaliteedikontrolli korraldus ja teostamine Eestis

Kutseühendusesisese kvaliteedikontrolli käigus on Audiitorkogu eesmärgiks kvaliteedikontrollile allutatud isiku kontrolliperioodil osutatud audiitorteenuse õigusaktidele ning nende alusel kinnitatud standarditele või antud juhenditele ja soovitustele vastavuse kontrollimine (audiitortevuse seadus, § 136 lg 1). Võib öelda, et audiitortevuse seaduse alusel on Audiitorkogu kvaliteedikontrolli eesmärk standardite ja seaduse vastavuse kontrollimine, mitte niivõrd auditi kui terviku hindamine. Magistritöö autor leiab, et vastavuse kontroll on küll oluline, kuid rohkem võiks pöörata tähelepanu iga töövõtu sisule ja hinnata, kas väljastatud auditi otsus on õige. Ka audiitortevuse seaduse § 50 lg 3 järgi on audiitorteenuse osutaja eesmärk kogutud tõendusmaterjali põhjal vandeaudiitori aruandes arvamust avaldada. Seega võiks ka kvaliteedikontrolli käigus hinnata rohkem, kas tõendusmaterjal, millel alusel arvamuseni jõuti, on piisav ning kas tõendusmaterjalil põhinev arvamus on õige. Võib juhtuda, et mõne standardiga ettenähtud punkti täitamata jätmine ei ole auditi kui terviku mõistes oluline ja ei muuda auditi kui terviku kvaliteeti halvemaks. Näiteks nõuab rahvusvaheline auditeerimisstandard 220 (ISA 220), et audiitor peab lisama auditi dokumentatsiooni kokkuvõtte sõltumatuse nõuetele vastavuse kohta. Juhul kui audiitor ei ole auditi dokumentatsiooni seda kokkuvõtet lisanud, ei saa ju väita, et auditi kvaliteet on puudulik. Samuti ei saa väita, et audiitor ei ole sõltumatu. Seega sisuliselt ei ole tegu puudusega, kuid vastavuse kontrolli seisukohalt ei vasta audiitorettevõtja tõendusmaterjalid standardis kehtestatud nõudele.

Kvaliteedikontrollile allutatud isiku korraline kvaliteedikontroll teostatakse sagedusega vähemalt üks kord kuue aasta jooksul. Tegevusloa andmise järel teostatakse kvaliteedikontrollile allutatud isiku korraline kvaliteedikontroll kahe aasta jooksul tegevusloa andmise ajast arvates. (audiitortevuse seadus, § 137) Puuduliku kvaliteedikontrolli tulemuste korral vähendab niisugune sagedus audiitorettevõtjate motivatsiooni tegevuse lõpetamiseks ning uue juriidilise keha loomiseks. Tegevusloa andmise järel peab uus audiitorettevõtja kas juba esimese või vähemalt teise tegutsemisaasta järel kvaliteedikontrolli läbima ning seega ei ole võimalust kontrollist kõrvale hoida.

Audiitorettevõtja suhtes, kes on avaliku huvi üksusega sõlminud kliendilepingu, samuti vandeaudiitori suhtes, kes osutab selles üksuses audiitorteenust avaliku sektori üksuses töötades, teostatakse korralist kvaliteedikontrolli vähemalt kord kolme aasta jooksul sellele avaliku huvi üksusele vandeaudiitori aruande väljastamisest arvates (audiitortevuse seadus, § 137). Kvaliteedikontrolli sageduse suurendamise või vähendamise otsustab Audiitorkogu juhatus, lähtudes töörühma töötulemustest. Audiitorkogu juhatusel on õigus audiitortevuse seaduse raames kvaliteedikontrolli nimisagedust suurendada sageduseni vähemalt üks kord ühe aasta jooksul, kui töörühma töö tulemusel tuvastatakse olulisi rikkumisi, mis ei ole siiski piisavad, et teha ettepanekut Rahandusministeeriumile tegevusloa peatamiseks või lõpetamiseks. (audiitortevuse seadus, § 142 lg 1-2) Nimisageduse suurendamist tuleb pidada igal juhul õigustatuks, kui kvaliteedikontrollis esinesid märkimisväärsed puudused. (kvaliteedikontrolli kord...) Kvaliteedikontrolli suurendatud sagedust võib Audiitorkogu juhatus vähendada pärast sellist kvaliteedikontrolli, mille käigus ei tuvastata olulisi rikkumisi (audiitortevuse seadus, § 142 lg 3).

Kvaliteedikontrolli valimi koostab juhatus, kes vormistab selle kohta oma otsuse, näidates selles muu hulgas ära kvaliteedikontrolli kontrolli- ja läbiviimise perioodi. Valimi suurus ei tohi korralise kvaliteedikontrolli kontrolliperioodi kohta olla väiksem kui 1/5 audiitorettevõtjatest jooksva aasta 1. mai seisuga. Korralise kvaliteedikontrolli valimisse lülitatakse kõik isikud, kellel on suurendatud kvaliteedikontrolli nimisagedust, kvaliteedikontroll on jäänud läbimata või on järelevalvenõukogu vastava ettepaneku juhatusele teinud. (kvaliteedikontrolli kord..., 3)

Korralise kvaliteedikontrolli valimisse lülitatakse suurema tõenäosusega isikud, kelle puhul (kvaliteedikontrolli kord..., 3-4):

1. tegevusaruandes esitatud andmete õigsuses on põhjust kahelda;
2. klientidelt või kolmandatelt isikutelt on saabunud põhjustatud andmeid ja teavet, et audiitorteenuses esineb puudusi;
3. on varem järelevalve käigus tuvastatud audiitorteenuse osutamisel puudusi;
4. audiitorteenuse osutamiseks kasutatud ressursside kogus ja kvaliteet, mis on esitatud tegevusaruandes, võib klientide arvu ja spetsiifikat arvestades olla ebaadekvaatne, arvestades tavapäraselt sarnaste klientide nõuetekohaseks teenindamiseks vajalikke ressursse;
5. esineb muu mõjuv põhjus, mis on juhatuse poolt põhjustatud.

Audiitorkogu juhatusel on seega antud volitused vähendada või suurendada kvaliteedikontrolli sagedust. Positiivsena võib välja tuua asjaolu, et valimi koostamisel ei kasutata ainult matemaatilist lähenemist ning seadusega sätestatud intervalle, vaid arvestatakse ka muid kvalitatiivseid asjaolusid, mida kirjeldati ülalpool.

Kvaliteedikontrolli viib läbi Audiitorkogu juhatus moodustatud kvaliteedikontrolli töörühm. Töörühmade juhtidest vähemalt üks kolmandik, kuid mitte rohkem kui neli, peavad olema Audiitorkogu juhatus liikmed. Töörühma juht peab olema läbinud Rahandusministeeriumi korraldatud erikoolituse kvaliteedikontrolli alal. Töörühma liikmel peab olema vandeaudiitori kutsetegevuse ja rahandusalaste aruannete koostamise kogemus või ta peab olema arvestuse, rahanduse või õiguse asjatundja. (§ 138 lg 3) Audiitorkogu juhatus valib töörühma liikmed selliselt, et oleks välditud huvide konflikt töörühma liikme ning kontrolli või menetluse objekti või sellega seotud isikute vahel (audiitortegevuse seadus, § 139 lg 1).

Niisiis teostavad kvaliteedikontrolli osaliselt turul aktiivselt tegutsevad audiitorid, kes on Audiitorkogu juhatus liikmed. Olles aktiivselt tegutsevad vandeaudiitorid konkureerival turul tõstatub küsimus, kas selline olukord võib mõjutada ka kvaliteedikontrolli tulemusi. Kompetentsile mõjub aktiivne töö kindlasti positiivselt, kuid samas võib kontrollitavatel tekkida kahtlus Audiitorkogu juhatus liikme objektiivsuse ja sõltumatuse kohta. Aheneva turu tingimustes võivad kontrollitavatel tekkida kahtlused, kas kvaliteedikontrolli tulemused on objektiivsed või soovitakse kvaliteedikontrolli abil konkurenti kõrvaldada või konkurenti mainet kahjustada. Magistritöö autor uurib töö viimases peatükis, kuidas suhtuvad sellesse asjaollu audiitorettevõtjad, kelle suhtes kontroll läbi viiakse, ning milliseid ohte nad tajuvad.

Kvaliteedikontrolli teostamise käigus hinnatakse (audiitortegevuse seadus, § 140):

1. kehtestatud või kinnitatud vandeaudiitori kutsetegevuse standardite ja käesoleva seadusega sätestatud nõuete täitmist;
2. audiitorteenuse osutamiseks kasutatud ressursside kogust ja kvaliteeti;
3. sisekontrolli kui süsteemi ja selle toimivust;
4. muid toiminguid ja protseduure, mis on vajalikud järelevalve eesmärkide saavutamiseks või ülesannete täitmiseks.

Audiitorkogu kvaliteedikontrolli tulemuseks on vandeaudiitori koostatud enesehinnang ja töörühma poolt täidetud kontroll-lehed (kvaliteedikontrolli kord...,8). Magistritöö autor analüüsis Kvaliteedikontrollikorra lisasid 5–11, milleks olid kvaliteedikontrolli käigus

kasutatavad detailsed kontroll-lehed. Neid oli väga erinevaid, näiteks auditeerimiseeskirja, auditeerimise ja ülevaatus standardite ja kvaliteedikontrolli ning eetikakoodeksi kontroll-lehed. Kontroll-lehed on üles ehitatud vastavuse kontrollimiseks. Näiteks auditeerimisstandardite vastavuse kontrollimisel on väidetena kajastatud kõik rahvusvahelise auditeerimisstandardi punktid, mis sisaldavad sõna „peab“. Väidete kohaldumist hinnatakse neljaastmelisel skaalal: nõue täidetud, nõue osaliselt täidetud, nõue täitmata ja nõue mitteasjakohane. Selliseid vastavuse hindamisi oli näiteks auditeerimisstandardite kontroll-lehel 757 rida, mida kvaliteedikontrolli meeskond täitma pidi (kvaliteedikontrolli kord lisa 7). See on väga mahukas protseduur ning tõstatab küsimuse, kas selline lähenemine ei ole liialt bürokraatlik. Ei saa ju väita, et kõikide nõuete täitmine standardites tagab kvaliteetse auditi. Samas on auditeerimisstandardite järgimine kõigile audiitorettevõtjatele kohustuslik ning peegeldab mingis mõttes auditi kvaliteeti, kuna nõuab audiitorilt erinevatele asjaoludele tähelepanu pööramist ja protseduuride täitmist. Siiski ei ole auditi töövõttud sarnased, kuna ettevõtted on erineva suuruse ning tegevusvaldkondadega ja selle tõttu läheneb audiitor ka igale töövõtule individuaalselt ehk riskipõhiselt. Autori arvates ei tohiks auditi kvaliteedikontrolli läbi viies käsitleda kõiki töövõtte ühtselt, kehtestada kõigile täpselt ühesuguseid tingimusi ega nõuda kõikide protseduuride ühtset järgimist. Kvaliteedikontrolli teostamisel võiks kontrollitavatele läheneda samuti riskipõhiselt ning hinnata, millised on konkreetse töövõtu riskikohad, millised protseduurid teostati ning kas arvamus, milleni auditi tulemusel jõuti, on põhjendatud ja asjakohane. Ei saa väita, et praegu kasutusel olev kvaliteedikontrolli meetod jõuaks väärade tulemuseni, kuid igale kontrollitavale töövõtule individuaalselt lähenemine oleks vähem bürokraatlik ning suure tõenäosusega sama efektiivne.

Kvaliteedikontrolli läbiviimine protokollitakse ja selle allkirjastavad kõik töörühma liikmed ning isik, kelle suhtes kvaliteedikontroll läbi viiakse, või teda esindama volitatu. Töörühma töö tulemuste kohta esitab töörühma juht Audiitorkogu juhatusel töörühma aruande, millele kirjutavad alla kõik töörühma liikmed. (audiitortevõtte seadus, § 140) Audiitorkogu juhatus peab andma asjaosalisele Audiitorkogu liikmele võimaluse selgitada kvaliteedikontrolli erinevaid külgi ja seisukohti. Töörühma aruande põhjal tehtud Audiitorkogu juhatusel otsus tehakse asjaga seotud Audiitorkogu liikmele viivitamata teatavaks ning on viimasele teda puudutavas osas täitmiseks kohustuslik. (audiitortevõtte seadus, § 141) Kutseühendusesisene kvaliteedikontroll lõpetatakse juhatusel otsusega. Kvaliteedikontroll loetakse juhatusel otsusega läbituks või see jääb läbimata. Kvaliteedikontroll jääb läbimata, kui

kvaliteedikontrolli töörühmal oli temast mitteolevatel põhjustel takistatud vajalike kvaliteedikontrolli protseduuride sooritamise või eksisteerisid sellised piirangud, mis ei võimaldanud põhjendatud kindlusega kontrollida audiitorteenuse vastavust õigusaktidele ning nende alusel kinnitatud standarditele või antud juhenditele ja soovitudele. (kvaliteedikontrolli kord...)

Vastavalt kvaliteedikontrolli korra § 23 lõikele 2 teeb Audiitorkogu juhatus sõltuvalt kvaliteedikontrolli tulemustest kvaliteedikontrollile allutatud isiku osutatud audiitorteenuse vastavuse kohta õigusaktidele ning nende alusel kinnitatud standarditele või antud juhenditele ja soovitudele ühe alljärgneva otsuse (kvaliteedikontrolli kord...):

1. audiitorteenuse kvaliteet vastab nõuetele, võimalik täiustamine (roheline);
2. audiitorteenuse kvaliteet on vastuvõetav, esinesid puudused ja täiustamine nõutav (kollane);
3. audiitorteenuse kvaliteedis esinesid märkimisväärsed puudused, oluline täiustamine nõutav (punane).

Magistritöö autor leiab, et Eestis kasutataval süsteemil on mitmeid puuduseid. Esiteks teostavad kvaliteedikontrolli Audiitorkogu juhatuse liikmed, kes ise tegutsevad aktiivselt auditi turul. Sellises olukorras võib juhtuda, et kontrollija saab auditi kvaliteedikontrolli käigus konfidentsiaalset informatsiooni, mida hiljem oma huvides ära kasutada, näiteks hinnapakkumiste tegemisel kliendile. Samamoodi saab kontrollija mõjutada otseselt oma konkurenti kvaliteedikontrolli tulemust ning oma konkurenti mainet. Teiseks puuduseks peab autor kvaliteedikontrolli metoodikat, mis keskendub peamiselt vastavuse kontrollimisele. Oma töös peavad kõik audiitorettevõtjad lähtuma küll auditeerimise ja muudest standarditest, kuidas kas vastavuse kontrollimine annab kõige objektiivsema ja täpsema tulemuse auditi kvaliteedikontrollis?

1.4 Kvaliteedikontrolli tulemused aastatel 2011-2014 ja nende analüüs

Siinne alapeatükk annab ülevaate, millised olid auditi kvaliteedikontrolli tulemused aastatel 2011–2014.

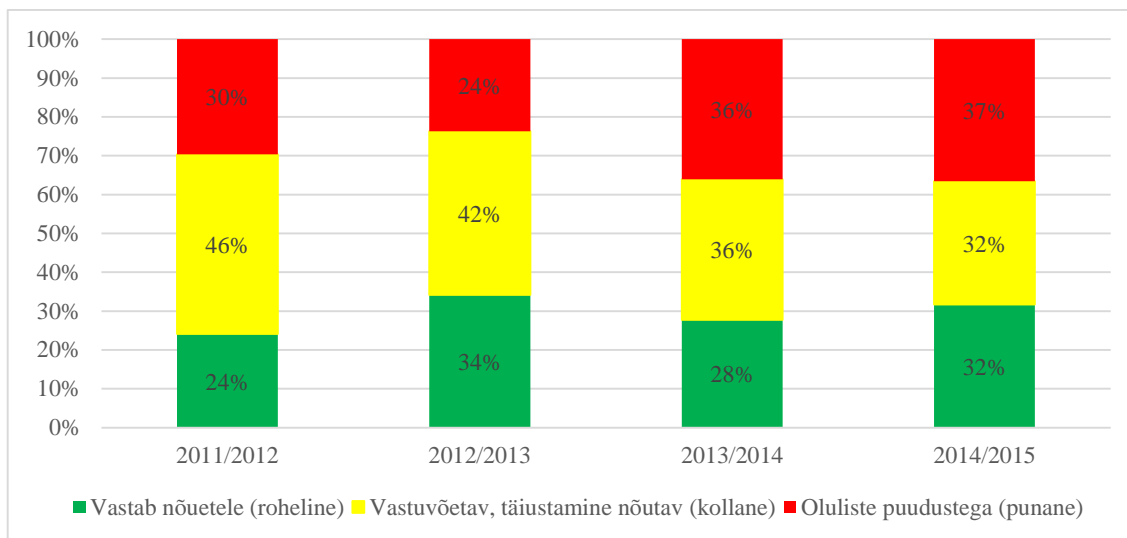
Auditi kvaliteedikontrolli tulemused on kajastatud audiitorettevõtjate portaalis (<https://www.auditortegevus.ee/lr1/web/guest/valisaudit/register>). Portaal on iga audiitorettevõtja kohta avaldatud kvaliteedikontrolli teostamise aeg ja kontrolli tulemus. Rohkem informatsiooni läbiviidud kvaliteedikontrollide kohta portaal ei sisalda. Samas annab Audiitorkogu iga-aastaselt välja audiitortegevuse järelevalvenõukogu aastaraamatuid, kus antakse üldistatud informatsiooni konkreetsel majandusaastal toimunud kvaliteedikontrollide kohta. Aastaraamatus on kirjas, milline oli antud majandusaastal kvaliteedikontrolli valimi suurus, mitu kvaliteedikontrolli realselt teostati, kuidas tulemused audiitorettevõtjate hulgas jagunesid ning milliseid puuduseid kontrolli käigus tuvastati. 2011.–2014. majandusaastal teostatud kvaliteedikontrolli tulemused on kajastatud tabelis 1.

Tabel 1. Audiitorkogu kvaliteedikontrolli tulemused 2011–2014

Kvaliteedikontrolli number	Kontrollitav periood	Kvaliteedikontrolli valimi suurus	Läbiviidud kvaliteedikontrollid	Tulemus „roheline“	Tulemus „kollane“	Tulemus „punane“
1	01.07.2011-30.06.2012	55	54	13	25	16
2	01.07.2012-30.06.2013	44	38	13	16	9
3	01.07.2013-30.06.2014	42	36	10	13	13
4	01.07.2014-30.06.2015	42	41	13	13	15

Allikas: (Audiitortegevuse järelevalvenõukogu aastaraamat 2014-2015, 17)

Tabel kajastab audiitorettevõtjate arvu, keda vastaval perioodil kvaliteedikontroll hõlmas, ning esitab kvaliteedikontrolli tulemuste jaotuse. Tabelis sisalduvate andmete põhjal koostati kokkuvõttev joonis 2, mis kajastab kontrolli tulemusi protsentuaalselt.

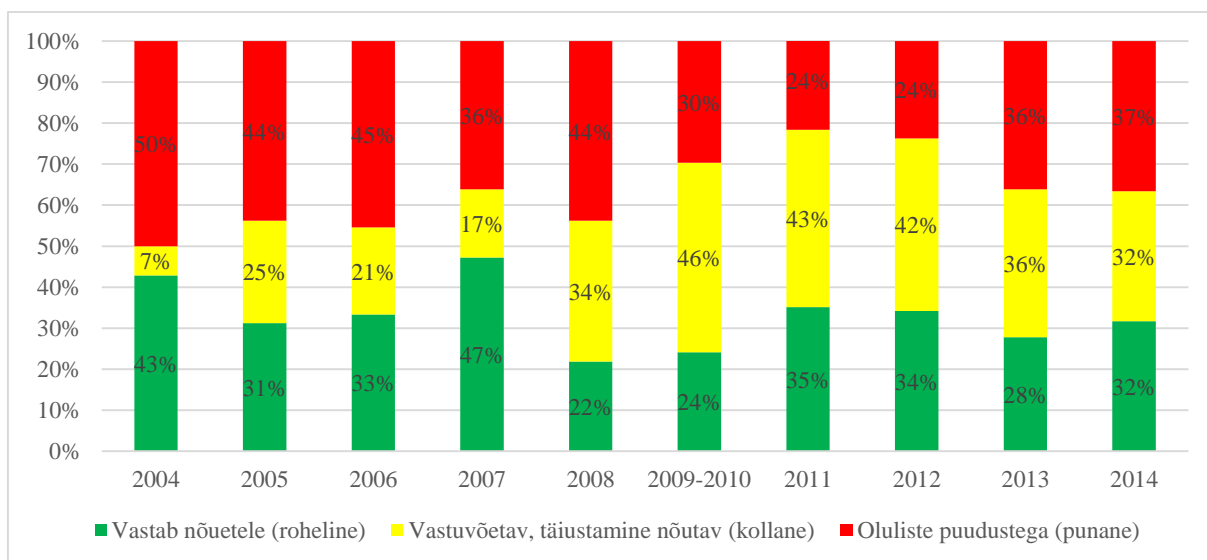


Joonis 2. Kvaliteedikontrolli tulemused protsentuaalselt perioodil 2011–2014

Allikas: (autori koostatud)

Jooniselt 2 on näha, et kvaliteedikontrolli tulemused on aastate lõikes muutunud, kuid ühtset muutumise suunda paremuse ega halvemuse poole andmete põhjal välja tuua ei saa. Üheks kvaliteedikontrolli tulemuste struktuuri püsivust mõjutavaks teguriks võib pidada asjaolu, et kuni 2013/2014. majandusaastani ei ole kutsetegevuse puuduliku kvaliteedi tuvastamisel tegeletud järjepidevalt ei piisavate parandusmeetmete ega asjakohaste sanktsioonide rakendamisega. Nimetatud vajakajäämine on kindlasti etendanud suurt rolli selles, et kvaliteedikontrolli tulemustes pole seni näha pööret paremuse poole. (Audiitorkogu järelevalvenõukogu aastaraamat 2012–2014) Alles 2013/2014. majandusaastal võeti kvaliteedikontrolli tulemusel tegevuslitsentsid ära ühelt audiitorettevõtjalt ja 2014/2015 juba kolmelt audiitorettevõtjalt (Changes in Estonian Legal Framework...). Kuigi esimesed litsentsid võeti ära 2013/2014. majandusaastal, on jooniselt 2 näha, et 2014/2015. aastal on „punaste“ osakaal hoopis suurenenud, mis annab tõestuse, et puuduliku kvaliteediga audiitorettevõtjaid on rohkem tuvastatud. Kindlasti omab tähtsust ka auditi teostamise sagedus kord kuue aasta jooksul (mõningal juhul ka tihedamalt), mis tähendab, et kõik audiitorettevõtjad ei ole veel valimisse sattunud ning nende tulemused ei kajastu ka kvaliteedikontrolli resultaadis. Seega ei pruugi tulemused anda täielikku ülevaadet turul valitsevast olukorrast, kuna kõigis audiitorettevõtjates ei ole kontrolli teostatud.

Selleks, et saada paremat ülevaadet kvaliteedikontrolli tulemuste muutuste kohta ajas, on koostatud joonis 3.



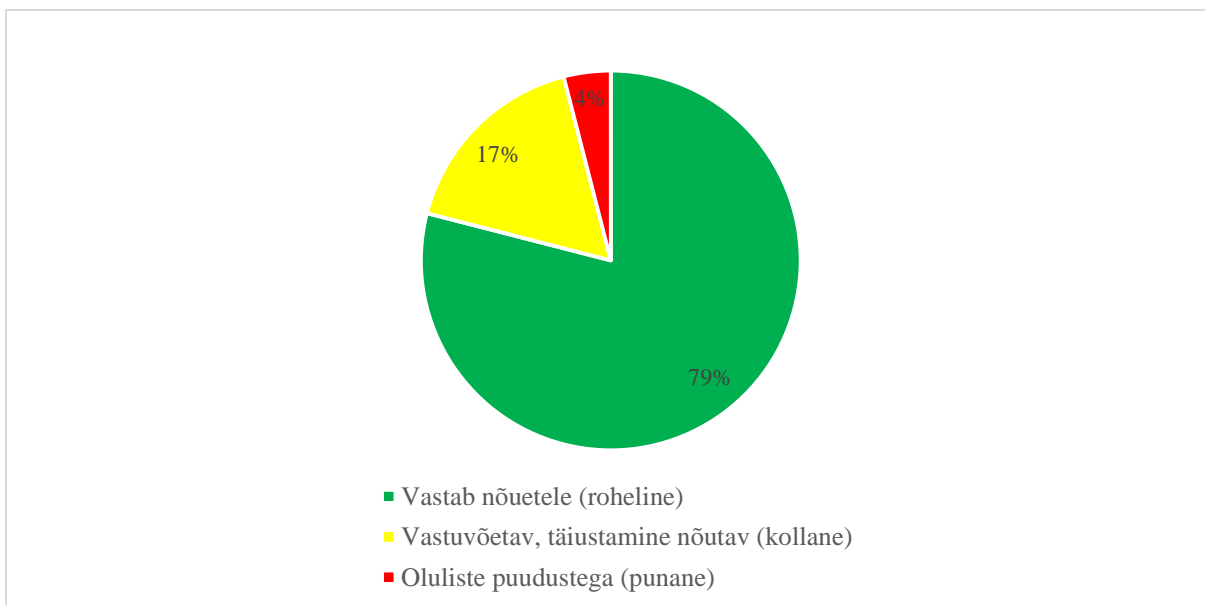
Joonis 3. Kvaliteedikontrolli tulemused protsentuaalselt perioodil 2004–2014

Allikas: (autori koostatud)

Jooniselt 3 on näha kvaliteedikontrolli tulemusi aastatel 2004–2014. Nendest selgub, et kvaliteedikontrolli tulemused on aasta-aastalt paremaks muutunud. On näha, et „punaste“ osakaal on muutunud järk-järgult väiksemaks. „Kollaste“ hulk on järsult kasvanud perioodil 2009–2010. Muutused tulemustes võivad olla seotud ka kvaliteedikontrolli teostamisel kasutatavate meetoditega, mis võivad kontrolli tulemusi otseselt mõjutada. Seega ei saa joonise põhjal teha põhjapanevaid järeldusi turul tegutsevate audiitorettevõtjate kohta, vaatamata sellele annab joonis ülevaate antud perioodil valitsenud auditi kvaliteedist.

Joonisel 3 kujutatud olukord võib siiski anda liiga sünge ülevaate üldisest auditi kvaliteedi olukorrast ja klientidele pakutavast teenusest. Joonisel 4 on kajastatud audiitorettevõtjate müügitulu jaotus perioodil 2010–2015 vastavalt kvaliteedikontrolli tulemustele 2014/2015. Audiitorkogu on audiitorettevõtjad jaotanud käibe suuruse alusel neljal vaadeldaval perioodil ning moodustati kolm gruppi (Audiitortegevuse järelevalvenõukogu aastaraamat 2014–2015, 30):

1. käibe suuruse järgi kohal 1–5 olevad audiitorettevõtjad ehk suured audiitorettevõtjad;
2. käibe suuruse järgi kohal 6–30 olevad audiitorettevõtjad ehk keskmise suurusega audiitorettevõtjad;
3. käibe suuruse järgi kohal 31 ja enam ehk väikese suurusega audiitorettevõtjad.



Joonis 4. Audiitorettevõtjate müügitulu jaotus perioodil 2010–2015 vastavalt kvaliteedikontrolli tulemustele 2014/2015

Allikas: (Audiitortevõtmise järelevalvenõukogu aastaraamat 2014–2015, 38)

2016. aastal teostatud uuringus toodi välja, et 2014/2015. majandusaastal said „kollase“ ja „punase“ hinnangu kvaliteedikontrollis ainult väikesed ja keskmise suurusega ettevõtted (Changes in Estonian Legal Framework...). Suure neliku ettevõtjate auditi kvaliteet vastas nõuetele ehk auditi kvaliteedis ei esinenud olulisi puudusi. Jooniselt on näha, et „punaste“ ja „kollaste“ osa kogu audiitorettevõtjate müügitulus on küllalt väike. Samuti on „punase“ hinnangu saanud audiitorettevõtjad korduvas kvaliteedikontrollis ja mõjutavad seega mitme aasta tulemusi (Changes in Estonian Legal Framework...). Võib öelda, et üldine turusituatsioon on hea. Enamik auditi kliente saavad siiski kvaliteetset teenust. Selle juures mängivad kindlasti rolli ka suure neliku ettevõtted, kelle käes on läbi aastate olnud enamik auditi turust ning kes teenivad ka suurimat müügitulu. Eshleman ja Guo jõudsid oma uurimuses tulemuseni, et suure neliku ettevõtted pakuvad kõige kõrgemat auditi kvaliteeti, keskmise suurusega ettevõtjate kvaliteet järgneb neile ning väikeste ettevõtjate auditi kvaliteet on kõige halvem (2014). Ka Eestis läbiviidud kvaliteedikontrolli tulemused kinnitavad seda jaotust.

Audiitortevõtmise järelevalve aastaraamatutes on kirjeldatud peamised puudused, mis auditi kvaliteedikontrollide käigus on avastatud. „Kollase“ ja „punase“ hinnangu saanud audiitorettevõtjate puudustena on näiteks välja toodud järgmised asjaolud: (Audiitortevõtmise järelevalvenõukogu aastaraamatud 2012–2014):

- puudub nõuetekohane audiitorteenuse osutamise leping;
- auditifaile ei ole jõutud kokku panna 60 päeva jooksul;
- täitmata on audiitori kohustused seoses pettusega;
- pole käidud varude inventuuris;
- valimikontrolli pole rakendatud nõutavalt;
- arvestushinnangutega pole tehtud nõuetekohast tööd;
- valitud on vale raamistik, näiteks auditi asemel on viidud läbi ülevaatus;
- finantsaruandluse raamistik ei ole aktsepteeritav – ei ole koostatud konsolideeritud aruandeid seal, kus nad peaksid olema koostatud, ning on konsolideeritud ettevõtted, mis reeglite järgi konsolideerimisele ei kuulu;
- auditi dokumentatsioon on puudulikult vormistatud – ei selgu, kes, millal ja mida tegi, millised olid järeldused;
- kasutatakse tööpaberite standardvorme, ilma neid konkreetsele töövõtule kohandamata;
- riskihindamise protseduurid puudulikult teostatud – tööpaberite täitmine piirdub „linnutamisega” ja kõigis töövõttudes on „linnutatud“ ühtemoodi;
- ebapiisavad protseduurid, veendumaks, kas ettevõtte on jätkuvalt tegutsev;
- vale audiitori aruande tüüp, probleemid sõnastusega, asjaolu rõhutava lõigu ebaõige kasutamine.

Audiitortegevuse järelevalvenõukogu aastaraamatutes välja toodud puudused on väga erinevat tüüpi. Esineb puuduseid, mis on seotud vale lähenemise valimisega, näiteks vale töövõtu raamistik, samuti puuduseid, mis on seotud ebapiisava dokumentatsiooniga ning protseduuride täitamata jätmisega. Puudused, mis on välja toodud, on pigem sisulised ning ka tegelikult olulised auditi otsuse väljaandmiseks. Nende täitamata jätmine seab kahtluse alla, kuidas jõuti audiitori otsuse formuleerimiseni ning millel otsus tugineb. Ülalpool kirjeldatud audiitortegevuse järelevalvenõukogu väljatoodud puuduste puhul ei saa ette heita standardite vastavuse kontrolli käigus tuvastatud ebaolulisi nõudeid, kuna magistritöö autori hinnangul on puudused sisulised ning annavad alust arvata, et selliste puuduste esinemine auditi töövõtus võib viidata auditi puudulikule kvaliteedile.

Kõrvutades kvaliteedikontrolli puuduseid, mis toodi välja 2004. aastal ROSC aruandes ja audiitortegevuse järelevalvenõukogu aastaraamatutes, võib öelda, et võrreldes 2004. aastaga ei ole tulemused oluliselt muutunud, kuna endiselt seistakse silmitsi mitmete samade probleemidega ning paljud 2004. aastal esinenud puudused ilmnevad ka praegu.

Järgnevates peatükkides antakse lähem ülevaade, milline on audiitorettevõtjate endi nägemus kvaliteedikontrolli eesmärgist, selle metoodikast, lähenemisviisist, kontrolli komisjoni liikmetest ja kas audiitorettevõtjad tunnetavad, et Audiitorkogu kvaliteedikontrollist on reaalset kasu nende auditi kvaliteedile.

2 UURIMISMEETODI VALIK JA SELLE RAKENDAMINE

2.1 Uurimismeetodi valik ja valimi koostamine

Magistritöö eesmärk on selgitada välja, millised on audiitorettevõtjate ja Audiitortevuse järelevalvenõukogu hinnangud kvaliteedikontrolli eesmärgi, meetodika ja teostamise kohta. Samuti hinnata kasutusel oleva kvaliteedikontrolli meetodika ja korralduse tõhusust, tuua välja Eestis hetkel kasutuses oleva kvaliteedikontrolli meetodika nõrkused ja tugevused audiitorettevõtjate hinnangul. Uurimistulemuste selgitamiseks kogutakse andmeid nii järelevalvet teostavalt institutsioonilt kui ka audiitorettevõtjatelt. Seega kasutatakse töös empiirilist uurimust.

Uurimismeetodid jaotatakse kaheks: kvalitatiivsed ja kvantitatiivsed meetodid. Nende selgepiiriline eristamine praktikas on küllaltki keeruline. Eelkõige nähakse neid teineteist täiendavate, mitte võistlevate suundadena. (Hirsjärvi *et al* 2005). Kvantitatiivses uurimuses on kesksed järeldused varamatest uurimustest, hüpoteeside esitamine, varasemad teooriad, andmete kogumise kavandamine arvuliseks mõõtmiseks ja andmete korrastamine statistiliselt käsitlevateks ning järelduste tegemine vaatlusandmete statistilisele analüüsile tuginedes. Samas kvalitatiivse uurimise tüüpilisteks joonteks on andmete kogumine loomulikus keskkonnas, teadmiste kogumise instrumendina eelistatakse inimesi, kasutatakse intuiitvset analüüsi, uurimisobjektid valitakse eesmärgipäraselt, uurimus viiakse läbi paindlikult ja juhtumeid käsitletakse ainulaadselt ja vastavalt sellele tõlgendatakse ka andmeid. (Ibid)

Siinses töös kasutatakse nii kvalitatiivset kui ka kvantitatiivset uurimismeetodit. Uurimismeetoditena kasutatakse küsitlust ning intervjuud. Hirsjärvi *et al* hinnangul on intervjuu sobiv meetod, kui soovitakse rõhutada uurimisobjekti kui subjekti, uuritud valdkond on vähe uuritud, tulemusi soovitakse paigutada laiemasse konteksti ja soovitakse saada põhjalikku teavet (2005, 192). Samuti on intervjuu eeliseks asjaolu, et tavaliselt nõustuvad uuritavad uurimuses osalema ning intervjuueeritavaid on võimalik kergesti kätte saada ka siis,

kui soovitakse andmeid täiendada (Hirsjärvi *et al* 2005, 193). Samas on intervjuul ka puuduseid. Intervjuu võtab palju aega ja intervjuu usaldusväärsust võib nõrgendada intervjuueeritava kalduvus anda sotsiaalselt soositavaid vastuseid (Ibid.).

Hirsjärvi jt (2005, 192) jaotavad intervjuud kolme rühma:

1. struktureeritud intervjuu ehk ankeetintervjuu, kus küsimuste ja väidete järjekord on kindlaks määratud;
2. teemaintervjuu, kus intervjuu alateemad on teada, ent küsimused pole eelnevalt täpselt sõnastatud ega järjestatud;
3. avatud intervjuu, kus intervjuueeritav küsib intervjuueeritava mõtete, arvamuste, tunnete ja arusaamade kohta, kui need vestluse kulgedes loomulikult esile tulevad, ka teema võib vestluse käigus muutuda.

Siinses magistritöös kasutatakse teemaintervjuud. Valitud on just see meetod, kuna Audiitorkogu järelevalvenõukogu on eraldi subjekt, soovitakse teada saada otseselt kvaliteedikontrolli teostamise eest vastutava organi seisukohti ning uurimuse tulemused laiendatakse sellele institutsioonile kui tervikule. Teemaintervjuu raames koostas magistritöö autor enne intervjuu läbiviimist küsimused, mis puudutasid kvaliteedikontrolli teostamist Audiitorkogu poolt.

Peale kvaliteedikontrolli eest vastutava Audiitorkogu organi seisukohtade soovitakse töös uurida ka kvaliteedikontrolli läbinud audiitorettevõtjate hinnangut kvaliteedikontrolli eesmärgile, hinnata kasutatava meetodika ja korralduse tõhusust. Teemaintervjuu kasutamine ei ole üsna suure andmemahu tõttu otstarbekas. Levinuim kvantitatiivne andmekogumise viis, kus soovitakse andmeid koguda standardiseeritult ning katseisikud moodustavad valimi suuremast üldkogumist, on küsitlus (Hirsjärvi *et al* 2005, 180). Küsitluse eeliseks intervjuu ees on suure andmemahu kasutamine: uurimisse saab kaasata palju inimesi, esitada rohkelt küsimusi, andmeid saab kiirelt talletada ning hiljem lihtsasti analüüsida (Hirsjärvi *et al* 2005, 182). Samas on ka küsitlusel puuduseid. Küsitluse käigus ei ole võimalik kontrollida, kui tõsiselt vastajad uurimusse suhtuvad ning küsimuste valesti mõistmist on raske avastada. (Hirsjärvi *et al* 2005, 181-182).

Küsitluse andmekogumise viise on kaks (Hirsjärvi *et al* 2005, 183-184):

1. posti- ehk võrguküsitlus, kus ankeet saadetakse uuritavatele, kes selle uurijale tagasi saadavad. Selle viisi eelis on andmete kogumise kiirus ja mugavus. Suurimaks miinuseks on kadu, kus paremal juhul saadakse tagasi 30-40% väljasaadetud

ankeetidest, samas kui ankeet saadetakse piiritletud sihtrühmale ja kui küsimus puudutab neile olulist teemat, võib loota kõrgemat tagastusprotsenti;

2. kontrollitud küsitlus, mida esineb kaht liiki:

- a. informeeritud küsitlus, mis tähendab ankeetide isiklikku üleandmist uuritavale. Ankeete kätte andes räägib uurija uurimuse eesmärgist, täpsustab ankeedi täitmise nõudeid ja vastab küsimustele. Vastajad täidavad ankeedi neile sobival ajal ning tagastavad siis posti teel või toovad kokkulepitud paika.
- b. isiklikult kontrollitud küsitlus, kus uurija saadab ankeedid laiali postiga, aga tuleb neile ise kokkulepitud ajal järele. Sel juhul saab ta kontrollida ankeetide täitmist ning vastamise või uurimusega seotud küsimustest vestelda.

Küllaltki suurearvulise sihtrühma tõttu valiti uurimismeetodiks posti- ehk võrguküsitlus. Magistritöö autor leiab, et kuna audiitorettevõtjaid, kelle arvamust kvaliteedikontrollist soovitakse saada, on piisavalt, siis just võrguküsitlus on kõige väiksema ajakuluga ja mugavaim viis, et andmeid saada.

Kvantitatiivses uurimuses kasutatakse nii tõenäosuslikke kui ka mittetõenäosuslikke valimi koostamise meetodeid. Meetodi valik oleneb uurimuse eesmärgist ja uuritava populatsiooni iseärasustest. Tõenäosuslike valimimeetodite puhul on peamiseks tingimuseks meetodiliselt korraldatud juhuslikkus. Juhuslik valik ei tähenda populatsiooni liikmete suvalist võtmist valimisse, vaid kindlate meetodiliste põhimõtete kasutamist, et kindlustada kogu populatsiooni esindav valim. Mittetõenäosuslike valimeid kasutatakse sotsiaalteaduslikes uurimustes, kus sageli uuritakse varjatud ja raskesti kättesaadavaid elanikkonna grupe, mille suurus pole täpselt teada. Seega ei ole võimalik populatsiooni ette määrata ja pole võimalik kasutada tõenäosusliku valiku põhimõtteid. (Valimi koostamise...)

Magistritöö sihtgrupp on audiitorettevõtjad, kelle seas on läbi viidud Audiitorkogu kvaliteedikontroll. Kõik audiitorettevõtjad on kajastatud audiitortegevuse registris, kuid töö eesmärgiks on küsitleda ainult neid audiitorettevõtjaid, kes on kvaliteedikontrolli läbinud. Seega on üldkogumi määramine küll võimalik, kuid uurida soovitakse kindla tunnusega sihtgruppi. Sellest tulenevalt kasutatakse mittetõenäosuslikku valimit.

Mittetõenäosuslikeks valimiteks on mugavusvalim, ettekavatsetud valim, kvootvalim ja lumepallivalim. Mugavusvalimi puhul toimub liikmete valimine uurija jaoks kergesti kättesaadavatest huvialustest, näiteks pereliikmetest ja töökaaslastest. Mugavusvalimi koostamine pole meetodiliselt eesmärgipärane ega ka strateegiliselt kavandatud. Ettekavatsetud

valimi puhul valib liikmed valimisse uurija, lähtudes oma teadmistest, kogemustest ja eriteadmistest mõne grupi kohta. Populatsioonist püütakse leida kõige tüüpilisemaid esindajaid. Kvootvalim on soovitava struktuuriga valim, mis koostatakse taustandmete (näiteks vanus, sugu, elukoht, rahvus, haridus) põhjal nii, et määratakse kvoodid, kui palju objekte tuleb vaadeldavatest tunnusrühmadest valida. Kvoodid määratakse vastavalt populatsiooni struktuurile. Lumepallivalim põhineb inimeste vaheliste sidemete ärakasutamisel ja nende kaudu uute liikmete populatsiooni lisamisel. (Valimi koostamise...)

Magistritöö eesmärgi täitmiseks sobib kõige paremini ettekavatsetud valim, kuna autor saadab küsimustiku ainult kindlale tunnusele vastavatele audiitorettevõtjatele. Audiitortegevuse registri andmetel on ajavahemikul 2011–2015 teostatud kvaliteedikontrolle 95 audiitorettevõtjale. Seega on valimiks 95 audiitorettevõtjat, kellele küsimustik saadetakse.

2.2 Küsimustiku ülesehitamine ja läbiviimine

Küsimuste aluseks on esimeses peatükis väljatoodud uurimused, mis kajastavad kvaliteedikontrolli ja auditi kvaliteeti erinevatest vaatenurkadest. Selleks, et saada audiitorettevõtjate hinnangut kutseühendusesisesele kvaliteedikontrollile Eestis ning selle meetodika tugevustele ja nõrkustele, esitas autor esimeses peatükis kirjeldatud uurimuste tulemused ja asjaolud, mis võivad autori arvates tekitada enim vastuolusid kogu kontrolliprotsessis, väidetena, et hinnataks nende tähtsust ja olulisust. Väidete koostamiseks töötati läbi juba esimeses peakükis kirjeldatud uurimusi, audiitortegevuse järelevalvenõukogu aastaraamatute informatsiooni ning kvaliteedikontrolli reguleerivaid õigusakte ja standardeid. Väiteid kasutati küsimustikus. Intervjuude käigus formuleeriti väited küsimusteks, et andmed oleksid võrreldavad.

Küsimustikus on kolm mõttelist osa. (Lisa 1) Esimene osa kirjeldab audiitorettevõtjat ja aega, mil ettevõttel kvaliteedikontroll toimus. Audiitorettevõtjad jaotati nelja gruppi. Esimeses grupis on need, kelle ettevõttes töötab ainult üks vandeaudiitor, teise gruppi kuuluvad audiitorettevõtjad, kus töötab kaks kuni viis vandeaudiitorit, kolmandas on niisugused, kus töötab rohkem kui viis vandeaudiitorit ja neljanda grupi moodustavad suure neliku audiitorettevõtjad. Magistritöö autor leiab, et nelja jaotisega grupp annab kõige parema ülevaate Eesti audiitorturust. Kõige suurema osa audiitorettevõtjatest Eestis moodustavad ühe

vandeaudiitoriga ettevõtjad. Suur nelik on käsitletav kui eraldi mõiste ning selle tõttu otsustati ka uurimuse läbiviimisel neid audiitorettevõtjaid käsitleda eraldi. Ühe vandeaudiitoriga audiitorettevõtjate ja suure neliku vahel olevad audiitorettevõtjad jaotati kaheks, kuna mitmed audiitorettevõtjad, keda ei käsitleta kui suurt nelikut, on oma vandeaudiitorite arvult küllaltki suure neliku lähedane, samas kui kahe vandeaudiitoriga ettevõtjad on oluliselt väiksemad.

Küsitluse esimeses osas küsiti ka kvaliteedikontrolli(-de) läbiviimise aastaid ning kvaliteedikontrolli tulemust („roheline, kollane, punane“), et luua seoseid kvaliteedikontrolli tulemuste ja vastuste vahel. Küsimustiku esimese osa lõpus soovitakse teada, milline on audiitorettevõtjate hinnangul kvaliteedikontrolli eesmärk, et võrrelda, kas audiitortegevuse seaduse alusel kajastatud roll ühtib audiitorite arvamusega.

Teises ja kolmandas osas kasutatakse Likerti skaalat, esitades väiteid kutseühendusesisese kvaliteedikontrolli kohta. Sellist jaotust kasutas ka esimeses peatükis kirjeldatud Carcello *et al* uurimus, milles hinnati, kuidas tajuvad auditi kvaliteeti raamatupidajad, audiitorid ja raamatupidamise aastaaruande kasutajad (1992). Hirsjärvi *et al* hindavad küsitluste koostamisel kõige otstarbekamaks Likerti skaalat (2005). Küsitluse teine osa keskendub kvaliteedikontrollile üldiselt, selle eesmärgile, protsessidele ja meetodikale. Selles osas tahetakse teada saada, milline on vastajate arvamus praegu kasutusel oleva kvaliteedikontrolli eesmärgist ja meetodikast, kas vastajad peavad kvaliteedikontrolli tulemusi oluliseks, kas kontrolli tulemusel saadud hinnangud peegeldavad reaalselt auditi kvaliteeti, kas ja kuidas hindavad vastajad Audiitorkogu püüdlusi auditi kvaliteeti tõsta ja turusituatsiooni parandada.

Kolmandas osas uuritakse kvaliteedikontrolli komisjoni tööd. Küsitakse, kas kvaliteedikontrolli komisjoni liikmed on vastajate nägemuse kohaselt objektiivsed, sõltumatud ja pädevad. Samuti esitatakse väited, et hinnata, kas Audiitorkogu juhatuse liikmed komisjoni liikmetena on vastajate arvates sõltumatud ning kas juhatuse liikmed ohustavad kuidagi vastajate äritegevust. Täpsed väited on välja toodud lisa 1.

Küsimustik loodi ankeet.ee keskkonnas. Kaaluti ka teisi variante, kuid ankeet.ee oli kõige lihtsamini kasutatav ning võimaldas hiljem andmeid hõlpsalt töödelda. Küsimustiku päises selgitati küsimustiku eesmärki, sihtgruppi ja hilisemat andmete kasutamist.

Magistritöö üheks eesmärgiks on hinnata kasutusel oleva kvaliteedikontrolli meetoodika ja korralduse tõhusust, tuua välja Eestis hetkel kasutusel oleva kvaliteedikontrolli meetoodika nõrkused ja tugevused. Seda oskasid hinnata need audiitorid, kes on kvaliteedikontrolli läbinud.

Audiitorettevõtja, kes on kvaliteedikontrolli käigus otseselt kokku puutunud nii kvaliteedikontrolli metoodikaga kui ka kontrolli komisjoniga, on pädev andma omapoolset hinnangut kogu kvaliteedikontrolli läbiviimise protsessile. 2010. aastal kehtima hakanud audiitortevuse seaduse alusel oli 15.06.2011 jõustunud kvaliteedikontrolli korra kohaselt uue korra jõustumise järgseks esimeseks kvaliteedikontrolli kontrolliperioodiks ajavahemik 2009. aasta 1. juulist 2011. aasta 30. juunini ja kvaliteedikontrolli läbiviimise perioodiks ajavahemik 2011. aasta 1. juulist 2012. aasta 30. juunini. Läbiviimise periood 1. juulist 30. juunini tuleneb Audiitorkogu majandusaasta kestvusest (audiitortevuse seadus § 119 lg 1). Magistritöö raames käsitletakse 2010. aastast kehtima hakanud audiitortevuse seaduse alusel teostatud kvaliteedikontrolle. Seega on magistritöös vaadeldavaks perioodiks 2011/2012 kuni 2014/2015 läbiviidud kvaliteedikontrollid.

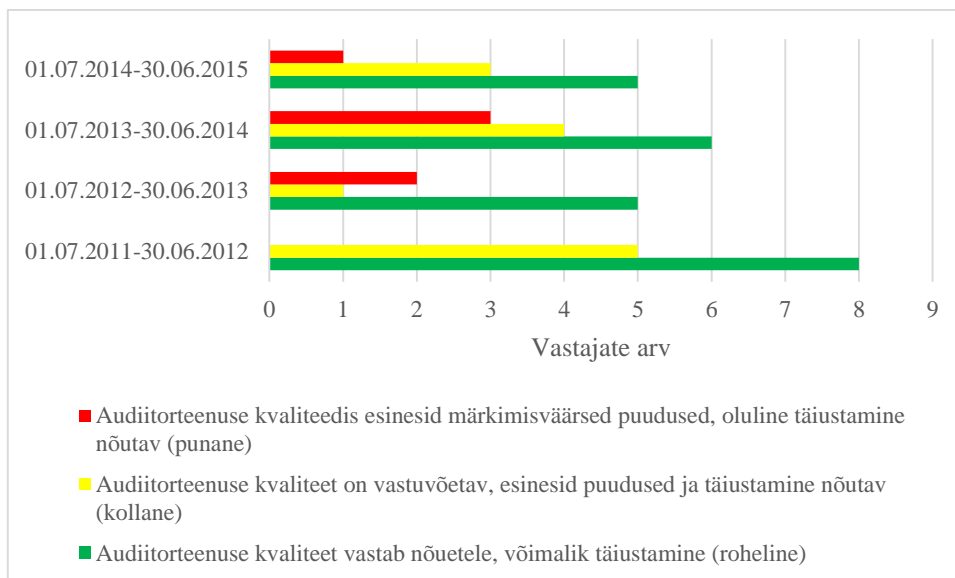
Audiitortevuse seaduse § 156 lõige 5 sätestab, et kvaliteedikontrolli tulemused on avalikud audiitortevuse portaalis. Audiitortevuse portaal on saadaval aadressil www.auditortevus.ee, sealt saab avalikku infot ka kvaliteedikontrolli tulemuste kohta. Kvaliteedikontrolli läbiviimise periood 2011/2012 kuni 2014/2015 on valitud selle tõttu, et vastava perioodi kvaliteedikontrolli tulemused ning audiitorettevõtjate andmed on kergesti kättesaadavad. Audiitorettevõtjate kvaliteedikontrolli tulemused ning kontaktid saadi audiitortevuse registrist. Kokku saadeti kiri 95 audiitorettevõtja e-postile ja vastuseid saadi 31.

Vastuste töötlemiseks kasutati Microsoft Exceli programmi, milles kogutud andmed analüüsimiseks sobivale kujule viidi. Analüüsi ilmestamiseks kasutati mitmeid graafikuid, et saadud vastustes ilmnevad tendentsid selgemini välja tuua.

3 UURIMISTULEMUSED JA NENDE ANALÜÜS

3.1 Küsitluse tulemused vastajate tunnuste, auditi kvaliteedi ja kvaliteedikontrolli kohta ning nende analüüs

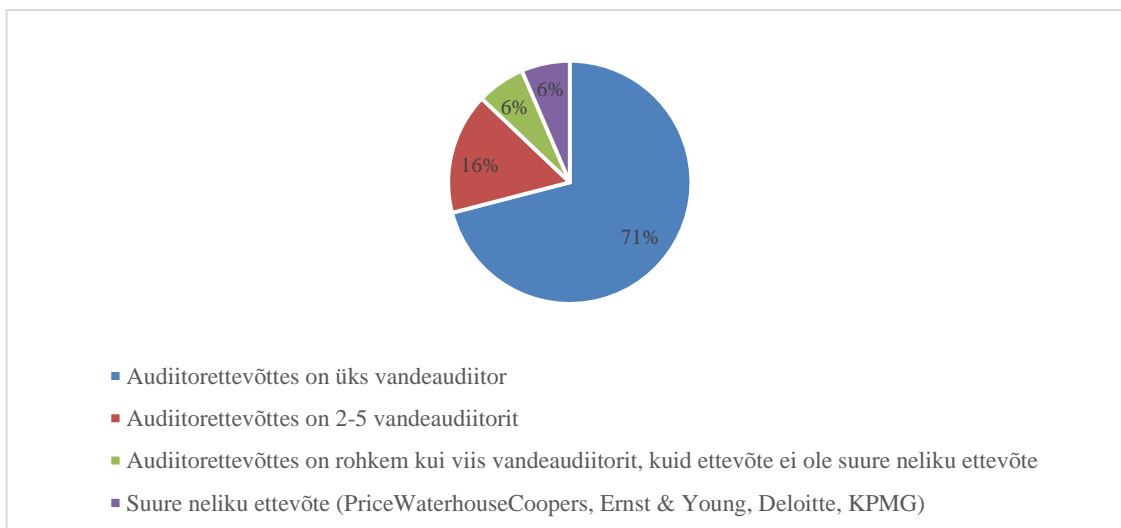
Esmalt soovis autor teada, millal toimus(-id) vastajal kvaliteedikontrollid, et teha kindlaks kui suur kogemus on vastajal Audiitorkogu kvaliteedikontrolliga ning millise(-d) hinnangu(-d) vastaja sai. Sellele küsimusele sai vastaja valida mitu vastusevarianti. See tulenes sellest, et näiteks „punase“ hinnangu saanud audiitorettevõtjad on kvaliteedikontrolli objektiks ka järgneval Audiitorkogu majandusaastal, kus hinnatakse, kas „punase“ hinnangu põhjustanud puudused on kõrvaldatud ning kas audiitorettevõtja pakub kvaliteetsemat teenust. Mitme valikuvariandi teiseks põhjuseks võivad olla ka avaliku huvi üksust auditeerivad audiitorettevõtjad, kellel viiakse kvaliteedikontroll läbi vähemalt kord kolme aasta jooksul. Vastused kvaliteedikontrolli toimumise aja ning hinnangute kohta on toodud joonisel 5. Jooniselt on näha, et vastanute hulgas on nii neid, kelle auditi kvaliteet vastab nõuetele, kui ka neid, kelle auditi kvaliteedis esines märkimisväärseid puuduseid. „Audiitorteenuse kvaliteet vastab nõuetele, võimalik täiustamine (roheline)“ hinnangu olid vaadeldaval perioodil saanud 24 vastajat ehk 56% vastajatest, „audiitorteenuse kvaliteet on vastuvõetav, esinesid puudused ja täiustamine nõutav (kollane)“ hinnangu 13 ehk 30% vastajatest ning „audiitorteenuse kvaliteedis esinesid märkimisväärsed puudused, oluline täiustamine nõutav (punane)“ hinnangu 6 vastajat ehk 14% kõikidest vastajatest. Eeltoodust võib järeldada, et vastajatel on Audiitorkogu kvaliteedikontrolliga kogemus ning nad saavad seega hinnata kogu kvaliteedikontrolli läbiviimise protsessi ja on sobivad uurimuse läbiviimiseks.



Joonis 5. Vastajate kvaliteedikontrolli tulemused aastate lõikes

Allikas: (Autori koostatud joonis küsitluse põhjal)

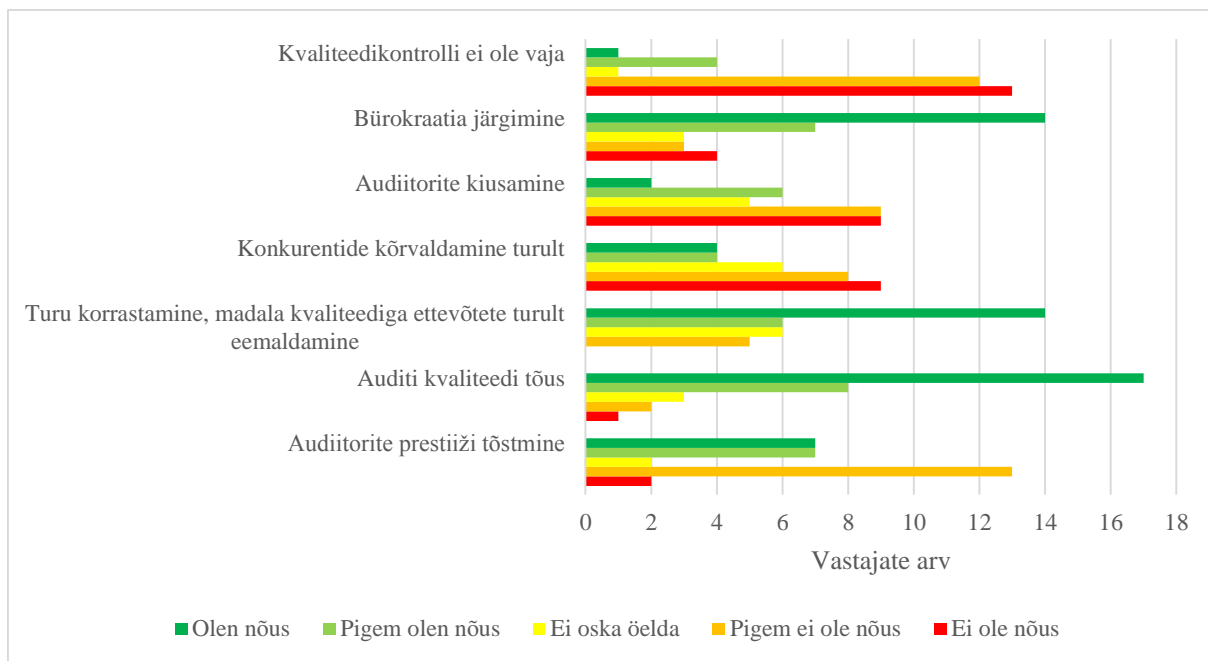
Järgnevalt soovis autor teada, millise suurusega audiitorettevõtjas vastaja töötab, et selgitada välja, kas küsimustiku vastamisel ilmevad erinevused eri suurusega audiitorettevõtjate seas. Tulemustest selgub, et 71% vastajatest (ehk 22 vastajat) töötab audiitorettevõtjas, milles oli üks vandeaudiitor, 16% (5 vastajat) audiitorettevõtjas, milles oli kaks kuni viis vandeaudiitorit, 6% (2 vastajat) vastajatest töötasid audiitorettevõtjas, kus oli rohkem kui viis vandeaudiitorit, kuid ettevõtte ei olnud suure neliku ettevõtte, ning sama palju oli ka vastajaid suure neliku audiitorettevõtjatest. Kokkuvõtte tulemusi illustreerib joonis 6. Seega on uurimuses esindatud väga erineva suurusega audiitorettevõtjad. Siiski võib öelda, et uurimuses avaldub kõige enam nende audiitorettevõtjate arvamusi, kus töötab üks vandeaudiitor. See oli ka ootuspärane, kuna selliseid audiitorettevõtjaid on Eestis kõige rohkem.



Joonis 6. Vastajad audiitorettevõtja suuruse järgi

Allikas: (Autori koostatud joonis küsitluse põhjal)

Järgnevalt soovis autor selgitada välja, milline on audiitorite arvates kvaliteedikontrolli eesmärk. Vastavalt audiitortegevuse seadusele on Audiitorkogu kvaliteedikontrolli eesmärgiks audiitorettevõtjate kontrolliperioodil osutatud audiitorteenuse vastavuse kontrollimine õigusaktidele ning nende alusel kinnitatud standarditele. Küsimustiku järgmine küsimus uuriski, milline on vastajate arvamus auditi kvaliteedikontrolli eesmärgist. Kokkuvõtet vastustest kajastab joonis 7.



Joonis 7. Vastajate arvamus kvaliteedikontrolli eesmärgist

Allikas: (Autori koostatud joonis küsitluse põhjal)

Tulemused näitavad, et 81% vastajatest (25 vastajat) olid täiesti nõus või pigem nõus väitega, et auditi kvaliteedikontrolli eesmärgiks on auditi kvaliteedi tõus, sealhulgas nõustusid kõik „punase“ hinnangu saanud audiitorettevõtjad selle väitega 100%-liselt. 68% ehk 21 vastajat nõustusid kas osaliselt või täielikult, et eesmärgiks on bürokratia järgimine. Samas seitse vastajat pigem ei olnud nõus või üldse ei olnud selle väitega nõus, nende seas ka suures nelikus töötavad audiitorid. Kommentaarina lisas ühe vandeaudiitoriga audiitorettevõtja vastaja, et tegemist ongi ainult bürokratiaga ning tegelikku auditi sisu ei hinda keegi. Toodi välja, et kvaliteedikontrolli käigus ollakse liialt kinni formaalsetes protseduurides ning bürokratlises küsimustikes, mis ei ole Eesti mastaape arvestades asjakohased. Selgituseks lisati, et enamik Eesti ettevõtjatest on väikese või keskmise suurusega ning nemad lähtuvad oma aruandluses üldjuhul Raamatupidamise Toimkonna juhenditest, mis on kohaldatud väikese ja keskmise suurusega ettevõtete jaoks. Seega võiks ka auditi läbiviimine juhinduda standarditest, mis on kohaldatud väikeste ja keskmise suurusega ettevõtete auditeerimiseks. On üllatav, et kvaliteedikontrolli ühe tähtsaima eesmärgina nähakse bürokratia järgimist.

Kolmandana oluliseks kvaliteedikontrolli eesmärgiks peeti audituru korrastamist ja madala kvaliteediga ettevõtete turult eemaldamist – selle väitega nõustus 65% vastajatest (20 vastajat). Suure neliku vastaja lisab kommentaarina, et eesmärk on veenduda, et auditi kvaliteet

vastab seatud miinimumnõuetele ning madala kvaliteediga ettevõtete eemaldamine turult on pigem tagajärg kui eesmärk. Väitega, et kvaliteedikontrolli eesmärk on konkurentide turult kõrvaldamine, enamik vastajaid ei nõustunud. Seega võib öelda, et kvaliteedikontrolli eesmärgina nähakse pigem auditi turu korrastamist kui konkurentide eemaldamist.

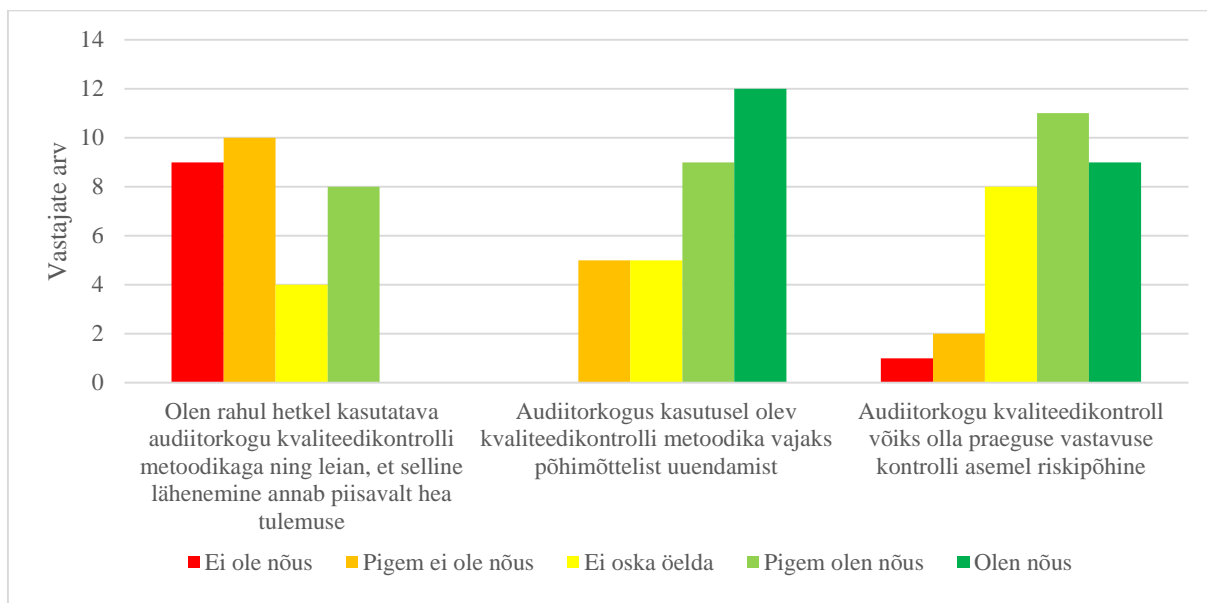
81% vastajatest (25 vastajat) ehk suurem enamus vastajatest ei nõustunud väitega, et kvaliteedikontrolli pole vaja. Seega on enamik vastajatest nõus, et auditi kvaliteedikontroll on vajalik ja kontrole tuleks jätkuvalt teostada. Umbes pooled vastajatest leiavad, et auditi kvaliteedikontrolli eesmärk ei ole audiitorite kiusamine, samas kui umbes neljandik vastajatest on selle väitega osaliselt või täielikult nõus ning neljandik ei osanud selles küsimuses seisukohta võtta. Analüüsides vastuseid detailsemalt, ei saa eraldi välja tuua, et seisukohad kvaliteedikontrolli vajalikkuse suhtes ega arvamus, et kontrolli eesmärk on audiitoreid kiusata, oleks seotud audiitorettevõtjate suuruse või kvaliteedikontrolli tulemustega.

Kõige enam lahknesid vastajate hinnangud selle osas, mil määral on kvaliteedikontrolli eesmärk audiitorite prestiiži tõstmine. 45% vastajatest (14 vastajat) olid selle väitega pigem nõus või täiesti nõus, samas kui 48% vastajatest (15 vastajat) ei olnud väitega osaliselt või üldse nõus. Väitega mitte nõustunud vastaja lisas kommentaariks, et audiitorit otsitakse peamiselt hinna, mitte maine järgi. Võib öelda, et umbes poolte vastajate jaoks on kvaliteedikontrolli tulemus oluline audiitorettevõtja maine indikaator.

Kogutud andmed näitavad, et vastajate arvates on kvaliteedikontrolli peamised eesmärgid auditi kvaliteedi tõusu tagamine, bürokraatia järgimine ja auditi turu korrastamine. Vastustest ilmneb, et paljude (68% vastajate) arvates on bürokraatia järgimine üks olulisemaid eesmärke. Sellest võib järeldada, et nende vastajate arvates tehakse kvaliteedikontrolli vaid selle tõttu, et audiitortegevuse seadusega sätestatud nõue täita. Positiivse asjaoluna võib välja tuua, et 81% arvates on kvaliteedikontroll vajalik. Võrreldes kvaliteedikontrolli seadusjärgset eesmärki vastajate hinnangutega, võib öelda, et need suures osas kattuvad. Ka seadus kehtestab kvaliteedikontrolli kui kutseühenduse kontrollmehhanismi, mis näitab kontrolli vajalikkust. Standarditele ning muudele juhenditele vastavuse kontrollimine näib vastajate hinnangul bürokraatia järgimisena.

Järgnevalt esitati vastajatele väiteid auditi kvaliteedi ning Audiitorkogu teostatava kvaliteedikontrolli kohta, et uurida täpsemalt, milline on vastajate arvamus Audiitorkogu kvaliteedikontrollist, selle metoodikast, tulemustest ning millised on vastajate ootused Audiitorkogu suhtes seoses kvaliteedikontrolliga.

Uuriti, mida arvavad vastajad Eestis kasutusel olevast kontrollimise meetodikast. Sooviti teada saada, mil määral ollakse praeguse meetodikaga rahul või arvatakse, et seda tuleks muuta. Selle selgitamiseks esitati järgmised väited: „Olen rahul hetkel kasutatava Audiitorkogu kvaliteedikontrolli meetodikaga ning leian, et selline lähenemine annab piisavalt hea tulemuse“, „Audiitorkogus kasutusel olev kvaliteedikontrolli meetodika vajaks põhimõttelist uuendamist“ ja „Audiitorkogu kvaliteedikontroll võiks olla praeguse vastavuse kontrolli asemel riskipõhine“. Tulemused nende kolme väite kohta on esitatud joonisel 8.



Joonis 8. Vastajate arvamus kvaliteedikontrolli meetodika kohta

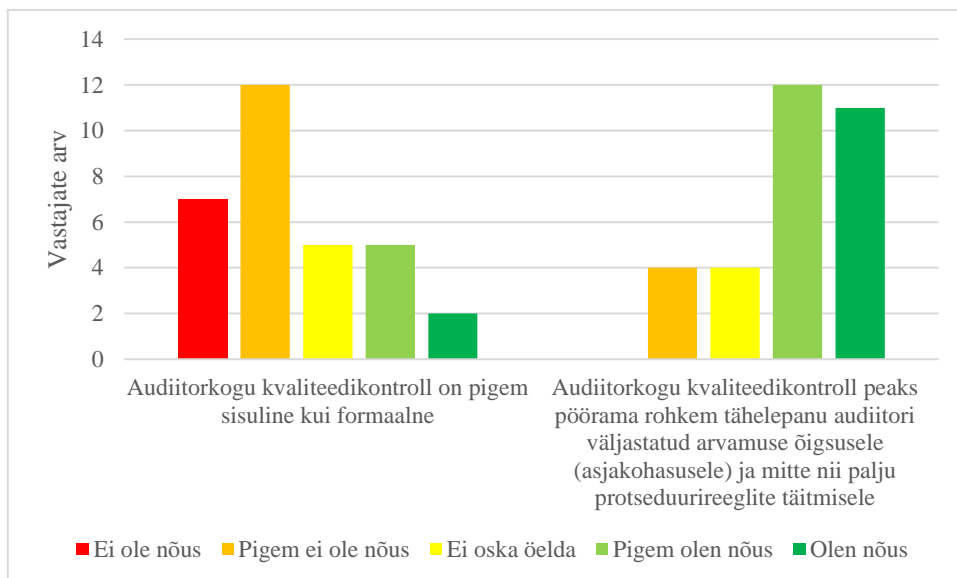
Allikas: (Autori koostatud joonis küsitluse põhjal)

Tulemustest selgus, et üle poole ehk 61% vastajatest (19 vastajat) ei ole täielikult või osaliselt rahul auditi kvaliteedi kontrollimisel kasutatava meetodikaga, samas 26% vastajatest (8 vastajat) on selle väitega pigem nõus. Täpsemalt selgus, et 14 vastajat 19-st, kes ei olnud selle väitega nõus või pigem ei olnud nõus, olid ühe vandeaudiitoriga audiitorettevõtjate töötajad. Siinjuures võib kindlasti mängida rolli suuremate audiitorettevõtjatega võrreldes suurem „punaste“ ja „kollaste“ osakaal kvaliteedikontrolli tulemustes, mistõttu võidi väljendada ka suuremat pettumust. 68 % vastajates (21 vastajat) leiab, et praegu Audiitorkogus kasutusel olev kvaliteedikontrolli meetodika vajaks põhimõttelist uuendamist, 16% (5 vastajat) vastajate arvates ei ole muudatuseks pigem vajadust ning 16% (5 vastajat) ei oska selles küsimuses seisukohta võtta. „Punase“ ja „kollase“ hinnangu saanud ühe vandeaudiitoriga audiitorettevõtja, kes pigem selle väitega nõustub, lisab kommentaariks, et rohkem tuleks panna

rõhku auditi sisule kui vormile. Suure neliku vastaja, kes samuti selle väitega nõustub, arwab, et meetodika vajaks uuendamist, kuid alles pärast seda, kui kõik audiitorettevõtjad on praeguse meetodikaga kontrollitud. Tulemused näitavad, et vastajate arvates võiks praegust kvaliteedikontrolli meetodikat muuta ning muuta audiitortevõtte seaduses sätestatud vastavuse kontroll sisulisemaks kontrolliks. Küsimuse vastused on seotud ka joonisel 7 toodud väitega, et kvaliteedikontrolli eesmärgina nähakse 68% vastajate hinnangul bürokraatia järgimist. Ka selle väite puhul toodi kommentaarina välja, et liialt keskendutakse vastavuse kontrollile. Eelneva põhjal võib väita, et peamine põhjus kontrolli muutmiseks on kasutusel olev vastavuse kontrolli kasutamine, mis vastajate hinnangul ei näita kõige tulemuslikumalt auditi kvaliteeti.

Üpriski suur hulk 65% (20 vastajat) on vastajaid, kes leiavad, et Audiitorkogu kvaliteedikontroll võiks praeguse vastavuse kontrolli asemel olla riskipõhine. 10% vastajate (2 vastaja) arvates ei ole aga põhjust kontrollimeetodikas suuri muutuseid teha. Siiski on selle väite puhul kaheksa vastajat (25% kõigist vastajatest), kes selles küsimuses seisukohta ei võta. Audiitorettevõtjad, kes selle väite puhul vastasid „ei oska öelda“, lisasid kommentaarina, et nende arvates peaks vastavuse kontroll kindlasti jääma, kuid rohkem tuleks arendada riskipõhist lähenemist. Seega leitakse, et auditi kvaliteedi hindamisel tuleks kasutada rohkem riskipõhist lähenemist ja kontrollida neid nõudeid, mis konkreetse töövõtu puhul on asjakohased, mitte rakendada ühtselt kõikide standardite kõiki nõudeid iga töövõtu kvaliteedi hindamisel.

Uurimaks, milline võiks kvaliteedikontrolli meetodika oma sisult olla, esitas autor järgmised väited: „Audiitorkogu kvaliteedikontroll on pigem sisuline kui formaalne“ ja „Audiitorkogu kvaliteedikontroll peaks pöörama rohkem tähelepanu audiitori väljastatud arvamuse õigsusele (asjakohasusele) ja mitte nii palju protseduurireeglite täitmisele“. Hinnangud väidetele on toodud joonisel 9.



Joonis 9. Vastajate arvamus kvaliteedikontrolli metoodika sisu kohta

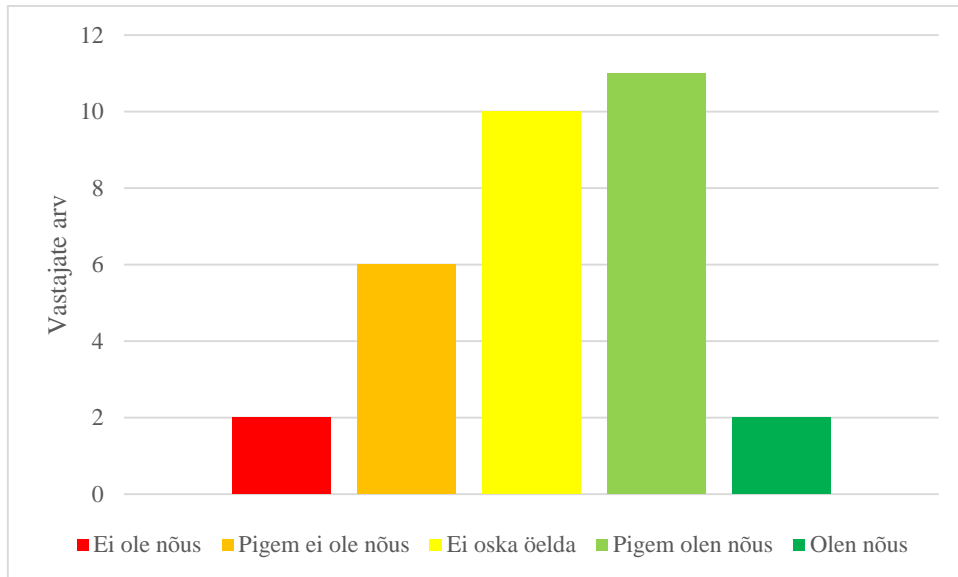
Allikas: (Autori koostatud joonis küsitluse põhjal)

Tuleb välja, et 61% vastajatest ehk 19 vastaja arvates on kvaliteedikontroll pigem või täielikult formaalne kui sisuline. Samas 22% vastajatest ehk 7 vastajat selle väitega ei nõustu ning nende arvates on praegu kasutusel olev metoodika pigem sisuline kui formaalne. Kommentaaridena lisas enama kui viie vandeaudiitoriga ettevõtte vastaja, kelle arvates on kontroll pigem formaalne kui sisuline järgmist: „Kvaliteedikontroll hindab parimal juhul tehniliste oskuste olemasolu. Puudu jääb tehnilise tervikkvaliteedi hindamise tasemest. Selleks napib nii oskustest kui ka arusaamisest. Tegemist ei oleks nagu standardiseeritud vajadusepõhise kutseteenuste-lahendustega, vaid "vaid asjaomasetele mõistetava nõiakunstiga". Enamik kvaliteedikontrolli teostajatest ei oska audiitorteenuste vajadust selgitada teisiti kui "on seadusega nõutud". Seega on ka tänase kvaliteedikontrolli hetketase parimal juhul "vastavuse kontroll", milles ei suudeta eristada olulist ebaolulisemast.“ Ka teine enama kui viie vandeaudiitoriga audiitorettevõtja töötaja arvab, et kontrolliküsimustikud on vaja viia vastavusse väike- ja keskmise suurusega ettevõtete standarditega. Selle väite puhul ei saa eristada ühe ja mitme vandeaudiitoriga audiitorettevõtjaid, kuna etteheiteid liigsele bürokraatia järgimisele on teinud kõikide audiitorettevõtjate töötajad. Mõlemast kommentaarist ilmneb, et vastajate hinnangul on Audiitorkogu kontroll pigem formaalne kui sisuline ning liialt mahukas protsess.

74% vastajatest oli osaliselt või täielikult nõus, et Audiitorkogu kvaliteedikontroll peaks pöörama rohkem tähelepanu audiitori väljastatud arvamuse õigsusele (asjakohasusele) ja mitte

nii palju protseduurireeglite täitmisele. Võrdselt 13% vastajatest ehk 4 vastajat ei olnud pigem selle väitega nõus või ei osanud arvamust avaldada. Selle väitega pigem mitte nõus olnud vastajad kommenteerisid, et arvamuse õigsust ei saa eelistada protseduurireeglite täitmisele, kuna protseduurireeglid on mõeldud just selleks, et tagada õige arvamuse avaldamine. Siiski arvas enamik vastajatest, et kvaliteedikontroll peaks pigem hindama arvamuse õigsust kui standardite vastavusreeglite täitmist. Kommentaarina lisati veel järgmist: „Suure neliku ettevõtted koostavad ainult pabereid, kuid sisuliselt ei saa mõni assistent auditeeritavast ettevõttest üldse aru. Kvaliteedikontrolli sellisel tasemel ei ole vaja. Palju efektiivsema tulemuse annab näiteks iga viie aasta jooksul uuesti eksami sooritamine, et audiitorite teadmiseid kontrollida. Kolme töövõtu põhjal hinnata audiitorite taset on väär. Ühe tööpaberi puudumine ei tähenda veel audiitori madalat kvalifikatsiooni ja vastupidi“. Nende kahe väite vastustest tuleb selgelt välja, et vastajad on küllaltki rahulolematud praeguse süsteemiga. Kommentaaris toodi välja, et ka kvaliteedikontrolli teostajad ise põhjendavad kontrolli käigus küsitud küsimusi viidates peamiselt seadusele ning standarditele. Siiski ei saa komisjonile seda põhjendust pahaks panna, kuna hetkel ongi seadusega niisugune lähenemine ette nähtud. Siinkohal võiks avalikkuse ees auditi kvaliteedi eest vastutav Rahandusministeerium mõelda mõne muu lähenemise kasutamisele. Magistritöö raames paluti auditi kvaliteedikontrolli kohta arvamuse avaldust ka Rahandusministeeriumi esindajalt, kuid seda ei saadud. Väite kommentaaris ilmnis, et audiitorettevõtjad leiavad, et standardite vastavuse järgimine on küll oluline, ent selle osakaal kogu kontrolliprotsessis on liialt suur.

Järgnevalt uuriti, kas Audiitorkogu kvaliteedikontrolli tulemusel audiitorettevõtjatele antud hinnang „Audiitorteenuste kvaliteet vastab nõuetele, võimalik täiustamine (roheline)“ näitab vastajate arvates ka tegelikku auditi kvaliteeti. Selleks esitas autor väite, „Roheline“ hinnang garanteerib kvaliteetse teenuse“. Tulemust illustreerib joonis 10.

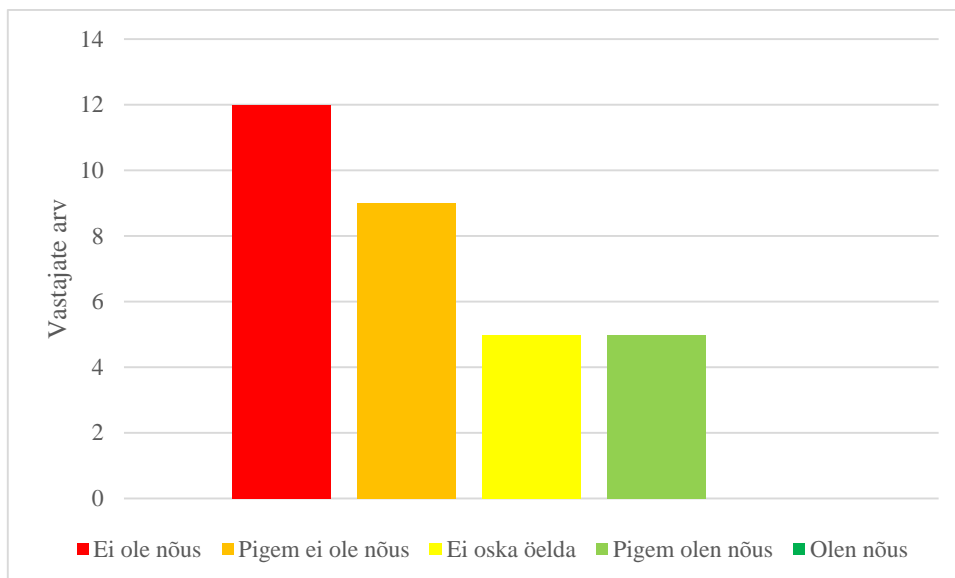


Joonis 10. Vastused väitele „,Roheline“ hinnang garanteerib kvaliteetse teenuse“

Allikas: (Autori koostatud joonis küsitluse põhjal)

42% vastajatest (13 vastajat) oli selle väitega täiesti või pigem nõus, 26% vastajatest (8 vastajat) ei olnud selle väitega osaliselt või täielikult nõus ning 32% vastajatest (10 vastajat) ei osanud oma hinnangut anda. Huvitava asjaoluna selgus, et kõik vastajad, kes selle väitega ei nõustunud, olid ühe vandeaudiitoriga audiitorettevõtjad. Seda võib põhjendada asjaoluga, et 75% ühe vandeaudiitoriga audiitorettevõtjatest ei olnud rahul kvaliteedikontrolli praegu kasutatava meetodikaga ja nende hinnangul pannakse rõhku peamiselt vormile kui sisule – seetõttu ei näita ka „roheline“ hinnang nende arvates auditi kvaliteeti ega kvaliteetse teenuse pakkumist. Nad ei arva, et pakuvad ebakvaliteetset teenust, vaid et kvaliteedikontrolli vorm ei ole õiglane ja seega ei näita standardite vastavuse kontroll tegelikku auditi kvaliteeti.

Eelneva väitega on osaliselt seotud ka järgmine: „Audiitorettevõtja suurusest sõltub tema auditi kvaliteet – mida suurem on audiitorettevõtja, seda kvaliteetsemat teenust ta osutab“. Tulemused on joonisel 11.

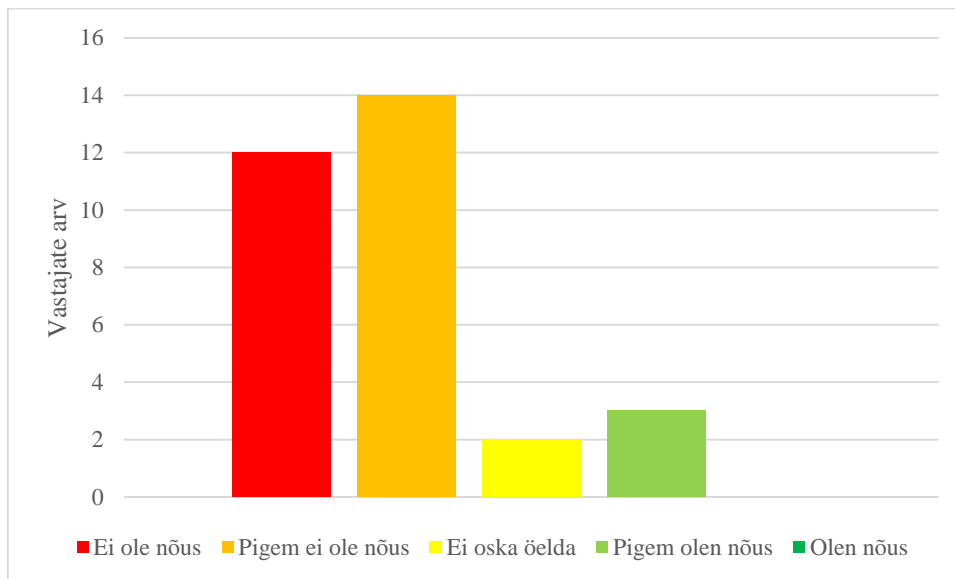


Joonis 11. Vastused väitele „Audiitorettevõtja suurusest sõltub tema auditi kvaliteet – mida suurem on audiitorettevõtja, seda kvaliteetsemat teenust ta osutab“

Allikas: (Autori koostatud joonis küsitluse põhjal)

21 audiitorit ehk 68% audiitoritest ei olnud pigem või üldse nõus väitega, et audiitorettevõtja suurusest sõltub tema kvaliteet. Nendest 18 vastajat olid audiitorettevõtjatest, kus töötab ainult üks vandeaudiitor. 5 vastajat ehk 16% vastajatest ei osanud sellele väitele hinnangut anda ning sama palju oli ka neid, kes arvasid, et suurem audiitorettevõtja osutab kvaliteetsemat teenust. Kommentaaridena lisati, et olukord on hoopis vastupidi, sest suurtes ettevõtetes töötab palju assistente, kellel jääb vajaka isegi raamatupidamise algteadmistest. Ka mõlemad suure neliku vandeaudiitorid pigem ei nõustunud selle väitega. Toodi välja, et kvaliteetsemad on need audiitorettevõtjad, kellel on võimalus kolleegidega aru pidada ja nõu küsida. Seega tõsteti ka selle väite hinnangutes esile sisulist lähenemist. Leiti, et suurtes ettevõtetes pannakse palju rõhku nõuetest tulenevale dokumenteerimisele, kuid kontrollitava ettevõtte sisust võib siiski jääda puudulik arusaam. Samas ei saa väita, et suured audiitorettevõtjad pakuksid selle tõttu ebakvaliteetset teenust. Üldiselt kehtib nendes ettevõtetes nõndanimetatud mitme silma printsiip, mis tähendab, et töö vaatavad üle ka väga kogunud audiitorid, kelle peamine ülesanne ongi hinnata, kas töö sisu ning vorm on piisavad, et selle põhjal arvamust avaldada. Väikestes ühe vandeaudiitoriga ettevõtjates teostavad auditit algusest lõpuni samad vandeaudiitorid ning puuduste ilmnemisel ei pruugi need välja tulla enne, kui alles kvaliteedikontrolli käigus.

Järgnevalt uuriti, kuidas suhtuvad audiitorettevõtjad väitesse, et „punase“ hinnangu saanud audiitorettevõtjatelt tuleks audiitorettevõtja litsents koheselt ära võtta, et auditi turgu korrastada. Tulemusi illustreerib joonis 12.



Joonis 12. Vastused väitele „Punase“ hinnangu saanud audiitorettevõtjatelt tuleks audiitorettevõtja litsents koheselt ära võtta“

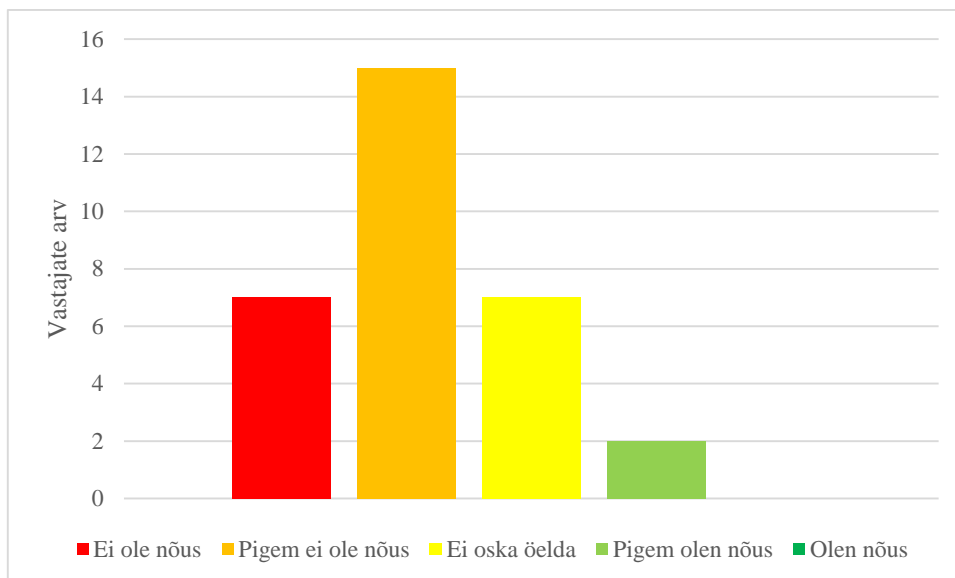
Allikas: (Autori koostatud joonis küsitluse põhjal)

84% vastajatest (26 vastajat) leiab, et „punase“ hinnangu saanud audiitorettevõtjatelt ei tuleks audiitorettevõtja litsentsi koheselt ära võtta. 22 küsitluses osalenud ühe vandeaudiitoriga audiitorettevõtjast 20 on arvamusel, et litsentsi ei tuleks väikestelt ära võtta, üks leiab, et seda tuleks teha ning üks ei oska seisukohta võtta. Kommetaariks on nende poolt lisatud, et „punane“ hinnang tähendab, et tööpaberid ei ole vormistatud vastavalt standardile ja kõik võivad eksida. Veel leitakse, et Audiitorkogu peaks pakkuma rohkem tuge „punase“ hinnangu saanud ettevõtjale. Üks vastaja, kes on „punase“ mitmel aastal järjest saanud, nendib, et Audiitorkogu ei tegele „punastega“ üldse ja pigem on kvaliteedikontrolli praeguse aja eesmärk litsentsi äravõtmine, mitte kvaliteedi tõstmine. Teine „punase“ hinnangu saanu arwab nii: „Kvaliteedikontrolli kontrollküsimustik auditi kohta sisaldab ca 800 küsimust – sealjuures ei tehta vahet, kas tegu on vormilise või sisulise puudusega. Iga puuduse eest kirjutatakse ränk miinus. Näiteks kui lepingus on üks sõna valesti. Piisaks ju tähelepanu juhtimisest asjaolule ja lepingu õigest vormistusest järgmisel aastal. Minul konkreetselt arvestati see täie mahuga veaks. Sain ettekirjutuse, kuna kontrolli tulemusel leiti puudused tööpaberites. Kas see teeb mu tööpaberid automaatselt korda? Ei, tegelen sellega pidevalt, otsin materjale teistelt audiitoritelt,

sest Audiitorkogult ei ole saanud selle viimase seaduse kehtimise ajal ühtegi normaalset tööpaberite komplekti näidist. Iga audiitor peab ise oma jalgratta leiutama.“ Suuremad audiitorettevõtjad leiavad, et litsentsi äravõtmine ei tohiks olla üldjuhul esmane meede. Kui audiitorettevõtjal on jõudu ja tahtmist ennast parandada, siis peaks selleks võimaluse saama. Samas ollakse ka arvamusel, et kaks „punast“ hinnangut võiks tähendada, et audiitorettevõtja ei saa edasi tegutseda.

Huvitava asjaoluna võib vastustest esile tõsta, et ühe vastaja hinnangul tõstaks auditi kvaliteeti ühtsete tööpaberite kasutusele võtmine. Tulenevalt audiitortegevuse seadusest peab iga audiitorettevõtja lähtuma auditis audiitortegevuse seadusest ning auditeerimise standarditest ja nende põhjal saab iga ettevõtja endale ise tööpaberid välja töötada. Ühtsete tööpaberite väljatöötamine võib põhjustada Audiitorkogule ka probleeme. Juhul kui kvaliteedikontroll kontrollib audiitorettevõtjat, kes töötab näiteks Audiitorkogu koostatud tööpaberite alusel, ning kontrolli käigus leitakse puuduseid, võib kontrollitav lükata kogu vastutuse Audiitorkogule, viidates just etteantud tööpaberitele. Võib juhtuda, et ühtsete tööpaberite lahtreid hakatakse lihtsalt täitma, hindamata protseduuride riskitasemeid ja protseduuride vajalikkust. Magistritöö autor leiab, et kuna audiitorettevõtjad peavad oma töös lähtuma standarditest ning auditeerimisel kasutatakse peamiselt riskipõhist auditi, siis peaks iga audiitorettevõtja suutma vastavalt kliendi keerukusele oma dokumendid vormistada. Seda enam, et eelnevalt on vastajate poolt ette heidetud liigset bürokraatiat kvaliteedikontrolli teostamisel. Siiski usub autor, et ka praegu Audiitorkogu kodulehel avalikustatud metodoloogiakomisjoni väljatöötatud näidispõhjad aitavad kaasa auditi kvaliteedi tõusule ning Audiitorkogule ei saa ette heita tegevusetust ega vähest abi.

Tulenevalt Castella jt uurimusest kvaliteedikontrolli tulemuste avalikustamise kohta, esitati küsitluses järgmine väide: „Audiitorkogu kvaliteedikontrolli tulemusena tuvastatud konkreetsed puudused (näiteks puudused protseduuride teostamisel) võiksid olla avalikud isikute (audiitorettevõtjate) kaupa“. Tulemused on esitatud joonisel 13.

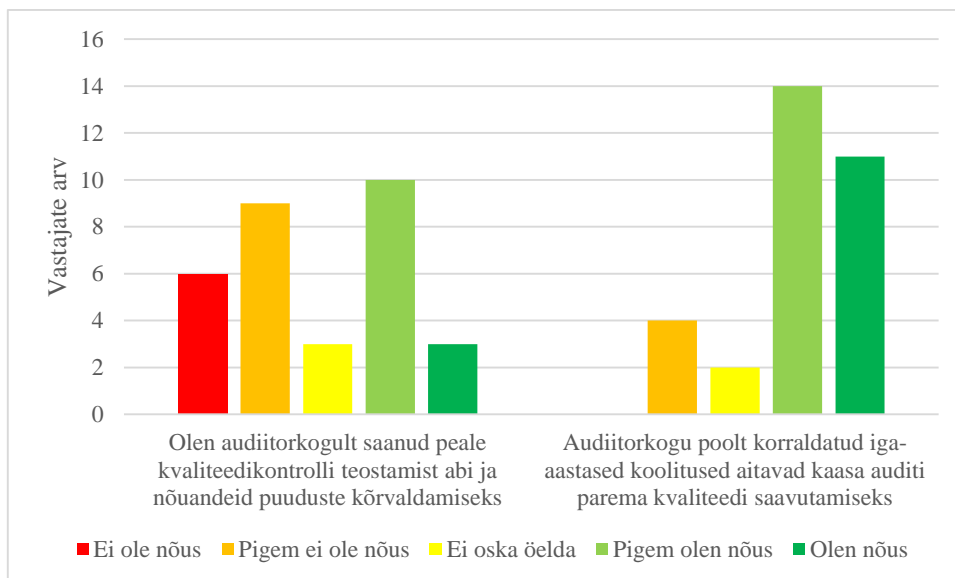


Joonis 13. Hinnangud väitele „Audiitorkogu kvaliteedikontrolli tulemustena tuvastatud konkreetsed puudused (näiteks puudused protseduuride teostamisel) võiksid olla avalikud isikute (audiitorettevõtjate) kaupa“

Allikas: (Autori koostatud joonis küsitluse põhjal)

Kvaliteedikontrolli tulemusel tuvastatud puuduste avalikustamisega on pigem nõus 2 vastajat ehk 6% vastajatest, 22 vastajat ehk 71% vastajatest ei ole selle väitega pigem või üldse nõus. Kommentaarina pigem mitte nõustunud vastaja arvas, et mitteasjatundlik lugeja võib puudusi valesti tõlgendada. Hinnangud sellele väitele olid ootuspärased, kuna puuduste väljatoomine võib audiitorettevõtjate mainet kahjustada ning nad võivad selle tulemusena oma kliente kaotada. Samas aitaks isikute kaupa puuduste väljatoomine kaasa audiitorite omavahelisele suhtlusele ja kogemuste jagamisele. Juhul kui kvaliteedikontrolli tulemused oleksid avalikud, saaksid audiitorid, kellel esines auditi kvaliteedis puudusi, saada abi teistelt ettevõtjatelt, kellel esinesid samad probleemid, küsides nõu, kuidas olukorda lahendada ja puuduseid kõrvaldada. Esimeses peatükis selgus, et nii Soomes, Suurbritannias kui ka Ameerika Ühendriikides on konkreetsed puudused audiitorettevõtjate lõikes avalikustatud. Magistritöö autor leiab, et ka Eestis võiks sellist lähenemist kaaluda.

Järgnevalt hinnati Audiitorkogult saadud abi ja nõuandeid seoses auditi kvaliteedi parandamisega ning kuidas iga-aastased Audiitorkogu korraldatavad koolitused aitavad kaasa auditi kvaliteedi tõusule. Tulemused on joonisel 14.



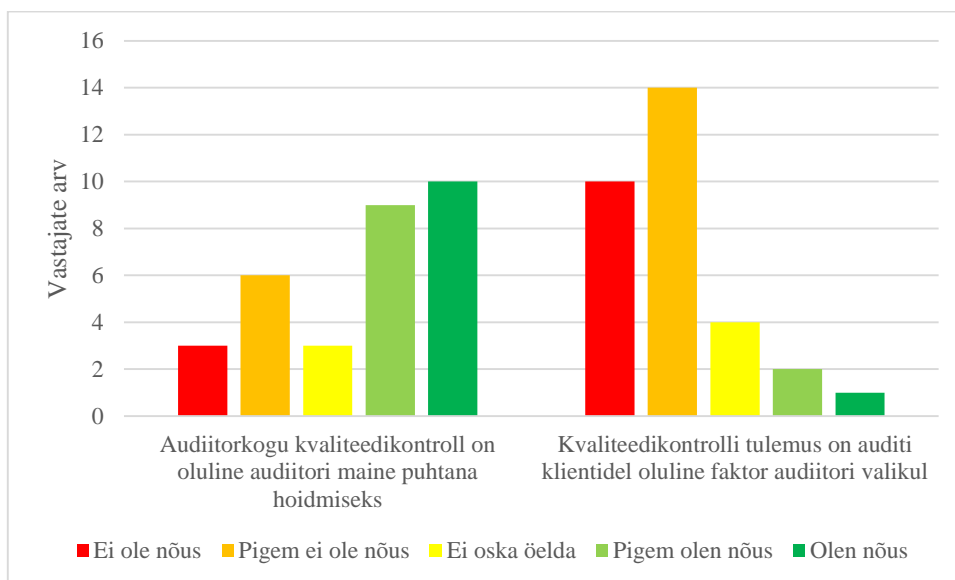
Joonis 14. Hinnangud Audiitorkogu pakutava abi ja nõuannete ning läbiviidavate koolituste kohta

Allikas: (Autori koostatud joonis küsitluse põhjal)

Esimese väite puhul on näha, et vastused on jagunenud umbes pooleks. Tuleb aga arvesse võtta, et nende hulgas, kes väitsid, et nad ei ole või pigem ei ole peale kvaliteedikontrolli teostamist saanud Audiitorkogult abi ja nõuandeid, võis olla ka vastajaid, kes ei pruukinudki abi vajada, kuna nende audit oli kvaliteetne. 13 vastajat ehk 42% vastajatest on seda abi saanud. Seega ei saa tulemuste põhjal väita, et Audiitorkogu abi ning nõuandeid kontrollitavatele ei paku. Siiski mainis „punase“ hinnangu saanud audiitorettevõtja eelnevalt, et abi ja nõuandeid ta Audiitorkogult saanud ei ole ning heitis ette, et Audiitorkogu pöörab „punase“ hinnagu saanud audiitorettevõtjatele liialt vähe tähelepanu. Teise väite puhul on 25 vastajat ehk 81% vastajatest nõus või pigem nõus väitega, et Audiitorkogu korraldatud iga-aastased koolitused aitavad kaasa parema auditi kvaliteedi saavutamisele. Siin ilmneb huvitav lahkeli. Esimesel juhul väitsid umbes pooled, et ei ole Audiitorkogult abi saanud, kuid teise väite puhul leiti, et koolitused on auditi kvaliteedile kaasa aidanud. Tuleb välja, et ka koolitused aitavad auditi kvaliteeti parandada, kuid vastajad ootavad lisaks koolituste läbiviimisele ka personaalsemat abi ja nõuandeid.

Selleks, et uurida, kas audiitorid tunnetavad kvaliteedikontrolli mõju ka nende mainele ning kas tulemused ka klientideni jõuavad, esitati järgmised väited: „Audiitorkogu kvaliteedikontroll on oluline audiitori maine puhtana hoidmiseks“ ja „Kvaliteedikontrolli

tulemus on auditi klientidel oluline faktor audiitori valikul⁴. Vastajate tulemused on esitatud joonisel 15.



Joonis 15. Kvaliteedikontrolli olulisus audiitori mainele ja klientide saamisel

Allikas: (Autori koostatud joonis küsitluse põhjal)

61% vastajatest ehk 19 vastajat arvab, et kvaliteedikontroll on oluline audiitori maine puhtana hoidmisel. 29% ehk 24 vastajat ei tunnetanud, et kvaliteedikontroll kuidagi audiitori mainet mõjutaks. Audiitorettevõtjad, kus töötas kaks või rohkem audiitorit ja suure neliku audiitorid olid kõik nõus või pigem nõus, et kvaliteedikontrolli tulemus on oluline audiitorettevõtja mainele. „Punase“ hinnangu saanud audiitorettevõtja, kus töötab üks vandeaudiitor, kommenteeris, et kliendid ei tunne mingitki huvi selle vastu, mida ja miks audiitorettevõtjas kontrollitakse ning klientidel puudub info kvaliteedikontrolli tulemuse kohta. Tuli välja väga huvitav fakt, et audiitorettevõtjad ise ei ole kõik teadlikud, et kvaliteedikontrolli tulemused on avalikud, ning arvavad, et klientidel puudub nende andmetele ligipääs.

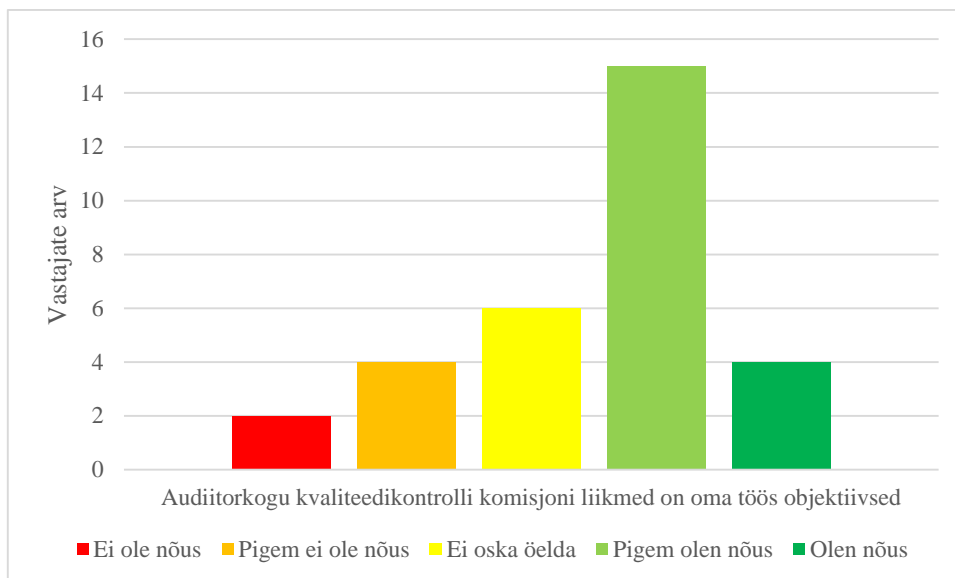
77% vastajatest ehk 24 vastajat leidis, et kvaliteedikontrolli tulemus ei ole klientidele oluline faktor audiitori valikul. Kommentaaridena lisati, et kvaliteedikontrolli tulemused on klientidele raskesti kättesaadavad, ainuke kriteerium, mille järgi audiitor valitakse, on hind ning auditi pakkumistel ei ole kvaliteedikontrolli tulemuse kriteeriumit kunagi vaja läinud. Selle küsimuse puhul leidsid vastajad, et kvaliteedikontrolli tulemused on raskesti kättesaadavad. Ülaltoodud väite põhjal võib öelda, et kui isegi kõik audiitorid ei tea, et kvaliteedikontrolli tulemused on avalikud, siis suure tõenäosusega ei ole sellega kursis ka kliendid. On huvitav, et

mitmed audiitorid tõid peamise valikukriteeriumina välja auditi maksumuse ning leidsid, et auditi kvaliteedil on audiitori valikule minimaalne tähtsus, kuigi nii kvaliteedikontrolli objektiks kui ka klientidele pakutav teenus on tegelikult täpselt sama – audit. Seega võib väita, et vastajate arvates ei olene auditi kvaliteedist kuidagi audiitori valik. Tulenevalt Castella jt uurimusest oleksid kvaliteedikontrolli tulemused olulised üldsusele, kes nende põhjal otsuseid saaks teha (2009). Autori hinnangul võiks Audiitorkogu kvaliteedikontrolli tulemustel olla laiem mõju kui ainult ühendusesisene kontroll, mille tulemused ei mõjuta praktiliselt üldse audititurgu ja on peamiselt kutseühendusesiseseks kasutamiseks. Muutes auditi kvaliteedi nähtavaks ka neile, kes audiitorettevõtjatelt teenust ostavad, võiksid auditeeritavad ettevõtted kasu saada. Kuna rahandusministeeriumi ülesanne on kindlustada, et Audiitorkogu täidab järelevalvelisi ülesandeid kooskõlas avaliku huviga, leiab autor, et kvaliteedikontrolli tulemused võiksid olla näiteks osa riiklike hangete läbiviimisel. See tähendab, et riiklike hangete üks kriteerium võiks olla „roheline“ hinnang kvaliteedikontrollis. See tõstaks auditi kvaliteedikontrolli kindlasti olulisemale kohale ning motiveeriks audiitorettevõtjaid pakkuma kvaliteetsemat teenust. Riiklikud ettevõtted saaksid kindlust, et pakutav teenus vastab kvaliteedile ja riigi rahalisi vahendeid kasutatakse parimal võimalikul viisil.

3.2 Küsitluse tulemused kvaliteedikontrolli komisjoni kohta ja nende analüüs

Selleks et uurida, kas Audiitorkogu kvaliteedikontrolli komisjoni liikmetel on vastajate arvates seos kontrolli tulemustega, esitati erinevaid väiteid, mis olid seotud kvaliteedikontrolli läbiviijate objektiivsuse, sõltumatuse, pädevuse ja suhtumisega kontrollitavatesse. Peamine põhjus selle uurimiseks oli asjaolu, et kvaliteedikontrolli komisjoni liikmetena osalevad kontrollis ka Audiitorkogu juhatuse liikmed, kes on aktiivselt tegutsevad vandeaudiitorid.

Kõigepealt uuriti, kas vastajate arvates on kvaliteedikontrolli komisjoni liikmed oma töös objektiivsed. Tulemused on esitatud joonisel 16.

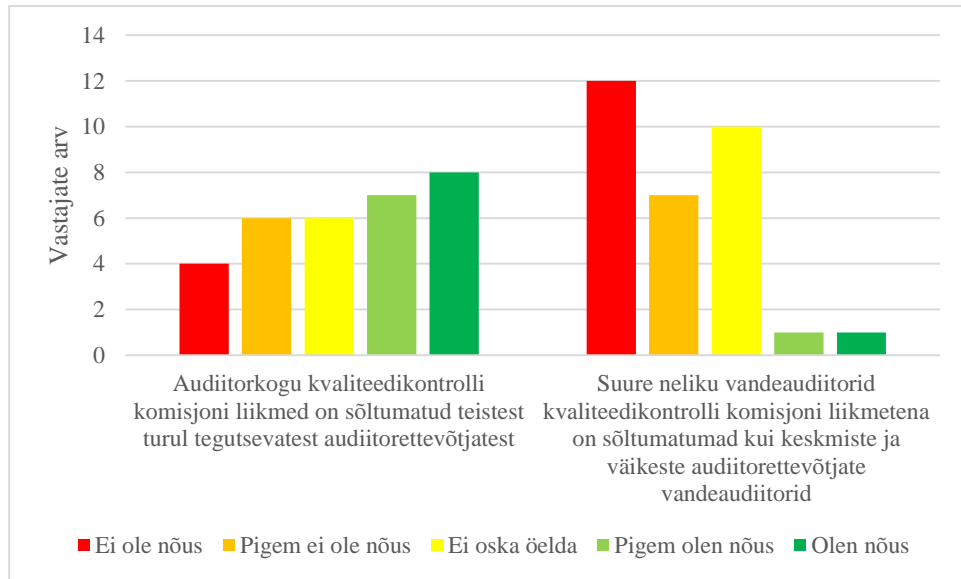


Joonis 16. Hinnang väitele: „Audiitorkogu kvaliteedikontrolli komisjoni liikmed on oma töös objektiivsed“

Allikas: (Autori koostatud joonis küsitluse põhjal)

61% vastajatest (19 vastajat) oli selle väitega osaliselt või täielikult nõus, 19% vastajatest (6 vastajat) pigem või üldse ei nõustunud selle väitega ning sama palju oli ka vastajaid, kes ei osanud seda väidet hinnata. Vastaja, kes selle väitega ei nõustunud, lisas, et esimesel korral, kui tal kvaliteedikontroll teostati, oli komisjon objektiivne, kuid teisel korral mitte, kuid enam ei täpsustatud. Siiski oli üle poole vastajatest nõus, et kontrollijad on oma töös neutraalsed.

Järgnevalt uuris autor, milline on vastajate hinnang kontrollkomisjoni sõltumatusele. Selleks esitati järgmised väited: „Audiitorkogu kvaliteedikontrolli komisjoni liikmed on sõltumatud teistest turul tegutsevatest audiitorettevõtjatest“ ja „Suure neliku vandeaudiitorid kvaliteedikontrolli komisjoni liikmetena on sõltumatamad kui keskmiste ja väikeste audiitorettevõtjate vandeaudiitorid“. Teine väide esitati, et hinnata, kas vastajate arvates esineb erinevusi Audiitorkogu juhatuse liikmete töös, sõltuvalt audiitorettevõtjast, kus juhatuse liige töötab. Vastused on joonisel 17.



Joonis 17. Hinnangud kvaliteedikontrolli komisjoni sõltumatuse kohta

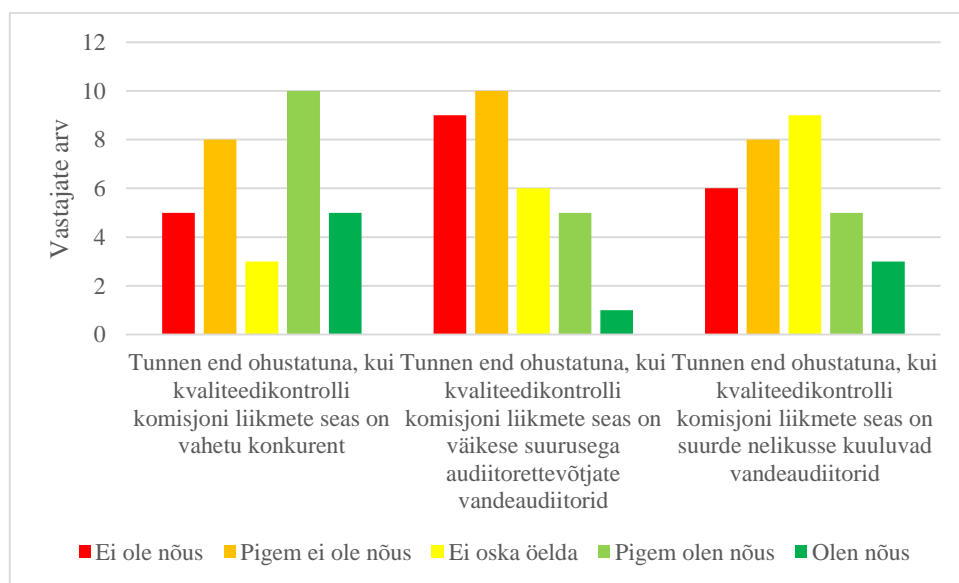
Allikas: (Autori koostatud joonis küsitluse põhjal)

Tulemustest nähtub, et vastajate arvamused Audiitorkogu kvaliteedikontrolli komisjoni liikmete sõltumatuse kohta teistest turul tegutsevatest audiitorettevõtjatest erinevad. 49% ehk 15 vastajat on selle väitega nõus või pigem nõus, samas kui 32% ehk 12 vastajat sellega osaliselt või üldse ei nõustu. Kommentaarina lisas väitega pigem mitte nõustunud vastaja, et komisjoni kaasatakse liikmeid teistest audiitorettevõtjatest ja selle tõttu ei saa nad kõik olla sõltumatud, samas ametnikud, kes seda tööd igapäevaselt teevad, on sõltumatud. Vastaja kommentaar viitab just sellele, et kvaliteedikontrolli töörühma liikmed ei ole turul aktiivselt tegutsevad ning ei konkureeri kontrollitavatega, samas kui Audiitorkogu juhatuse liikmed seda on. Seega võib öelda, et vastajate hinnangul ei ole kõik komisjoni liikmed täielikult sõltumatud ning peamine sõltumatust määrav asjaolu on turul kontrollitavatega konkureerivad kontrollkomisjoni liikmed.

Selleks et uurida, kas vastajate arvates esineb erinevusi suure neliku ning väikeste ja keskmise suurusega audiitorettevõtjate sõltumatuses esitati järgmine väide: „Suure neliku vandeaudiitorid kvaliteedikontrolli komisjoni liikmetena on sõltumatumad kui keskmiste ja väikeste audiitorettevõtjate vandeaudiitorid“. Selgus, et 61% audiitoritest (19 vastajat) selle väitega ei nõustunud või pigem ei nõustunud ning ainult 6% (2 vastajat) olid selle väitega osaliselt või täielikult nõus. Üks vastajatest, kes väitega täielikult nõustus, oli suure neliku audiitorettevõtja töötaja. Kahjuks ei lisanud ta oma põhjendust, miks ta arvas, et suure neliku audiitorid kvaliteedikontrolli komisjoni liikmetena on sõltumatumad. Kommentaari lisas

vastaja, kes ei olnud selle väitega nõus, tema selgitas, et kõik audiitorettevõtjad konkureerivad ühel turul ning suure neliku audiitorid tahavad hoopis väikestele läbi kvaliteedikontrolli „ära teha“, et oma üleolekut näidata. Kogutud andmetest saab järeldada, et vastanud audiitorid tunnetavad siiski mõningast ohtu turul konkureerivate kvaliteedikontrolli komisjoni liikmete sõltumatuse suhtes, kuid suurte ja väiksemate audiitorettevõtjate vahelist erinevust pigem välja tuua ei saa.

Selleks, et uurida täpsemalt, millised kvaliteedikontrolli komisjoni liikmed ohustavad vastajate hinnangul kontrollitavaid enim, esitati väited, mille tulemused on toodud joonisel 18.

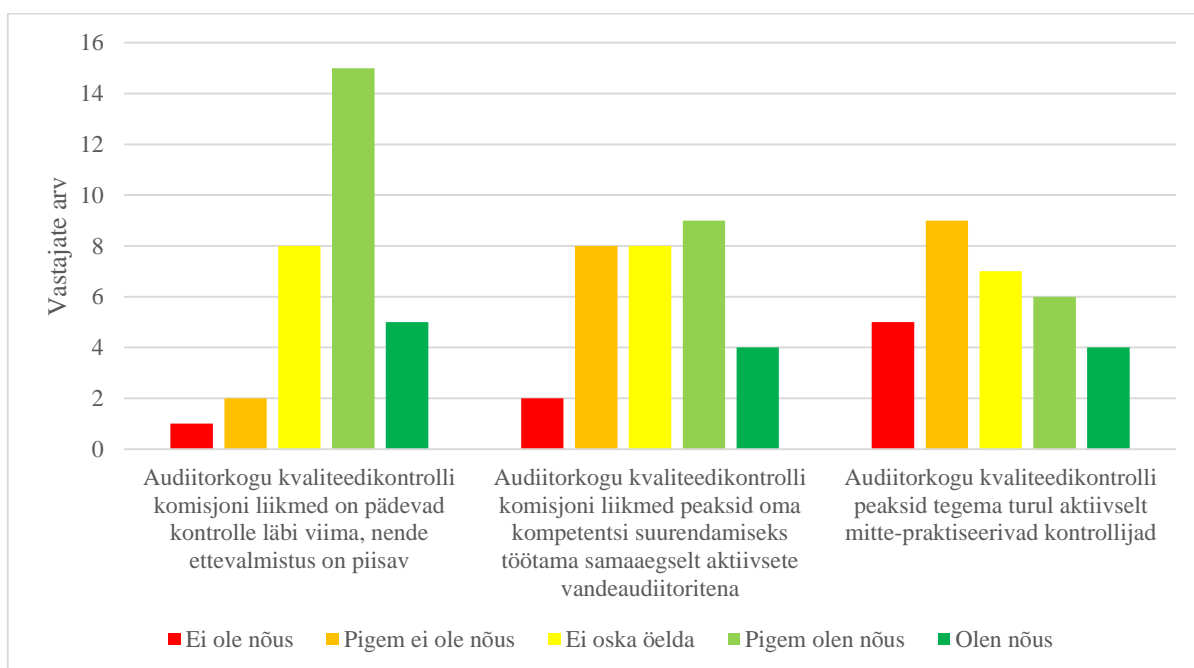


Joonis 18 Kontrollitavate tajutav oht sõltuvalt kvaliteedikontrolli komisjoni liikme töökohast
Allikas: (Autori koostatud joonis küsitluse põhjal)

48% vastajatest (15 vastajat) tundis end ohustatuna, kui kvaliteedikontrolli komisjoni liikmete seas oli nende vahetu konkurent, samas kui 42% (13 vastajat) seda ohtu ei tunnetanud. Vastused jagunesid peaaegu pooleks. Tulemuste detailsemal analüüsimisel selgus, et selle väite puhul ei saa välja tuua seost vastajate audiitorettevõtjate suuruse ega kvaliteedikontrolli tulemuste vahel. Väite erinevate hinnangute põhjus ei ole teada, kuna vastajad ei kommenteerinud seda täpsemalt. Graafikul välja toodud teise väite puhul, kus tuli anda hinnang ohule, mida tajutakse, kui keegi kvaliteedikontrolli komisjoni liikmetest töötab ühe vandeaudiitoriga audiitorettevõtjas, leidis 61% vastajatest (19 vastajat) et nad üldse või väga vähe tunnetavad ohtu. Neist 15 vastajat olid ühe vandeaudiitoriga ettevõtjad. Seda väidet koostades eeldas magistritöö autor, et just ühe vandeaudiitoriga ettevõtjad võiksid tunnetada

ohtu oma ärile ja kliendibaasile, kui neid kontrollib vahetu konkurent ehk teine ühe vandeaudiitoriga ettevõtja. See oletus siiski kinnitust ei leidnud. Viimase väite puhul paluti hinnata tajutavat ohtu ärilisele tegevusele, kui komisjoni liikmed on suurde nelikusse kuuluvad vandeaudiitorid. 16% ehk 8 vastajat tundsid end suure neliku vandeaudiitoritest ohustatuna, samas 45% ehk 14 vastajat ohtu ei tunnetanud. Kommentaarina lisis vastaja, kes jäi oma hinnangus neutraalseks, et oht seostub konkreetse isikuga. Vastaja, kes selle väitega pigem nõus oli, tõi välja, et kvaliteedikontrolli käigus pääseb vahetu konkurent klientidega seotud konfidentsiaalsete andmete juurde, mis puudutab auditi maksumust ja nii võib kontrollkomisjoni liige saada turul konkurentsieelise.

Selleks et uurida, kas vastajate hinnangul on kontrollkomisjoni liikmed pädevad, esitati järgmised väited: „Audiitorkogu kvaliteedikontrolli komisjoni liikmed on pädevad kontrolle läbi viima, nende ettevalmistus on piisav“, „Audiitorkogu kvaliteedikontrolli komisjoni liikmed peaksid oma kompetentsi suurendamiseks töötama samaaegselt aktiivsete vandeaudiitoritena“ ja „Audiitorkogu kvaliteedikontrolli peaksid tegema turul aktiivselt mittepraktiseerivad kontrollijad“. Tulemusi illustreerib joonis 19.

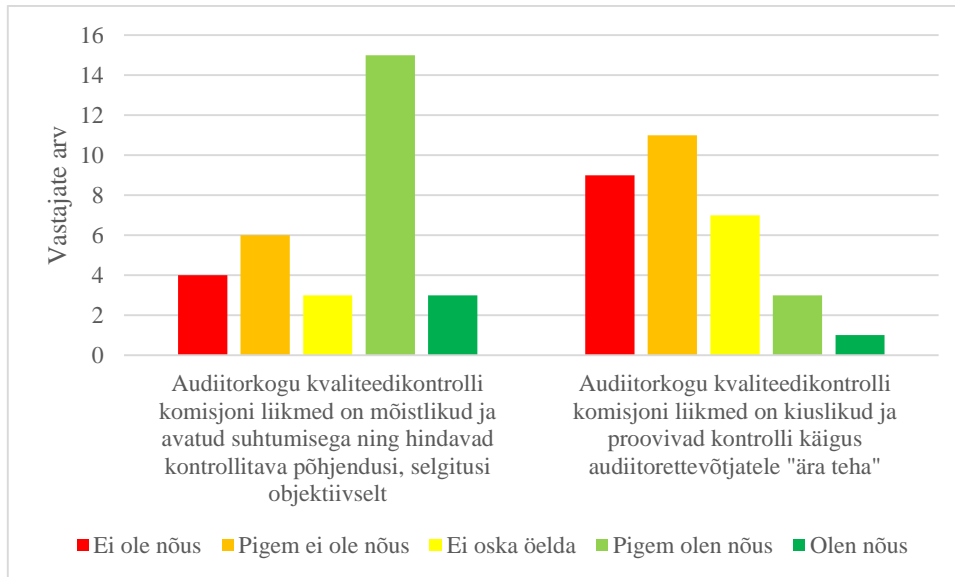


Joonis 19. Hinnangud kvaliteedikontrolli komisjoni liikmete pädevuse kohta

Allikas: (Autori koostatud joonis küsitluse põhjal)

65% vastajatest (20 vastajat) oli nõus, et Audiitorkogu kvaliteedikontrolli komisjoni liikmed on pädevad kontrolle läbi viima ning nende ettevalmistus on piisav. Vastaja, kes selle väitega ei nõustunud, leidis, et kvaliteedikontrolli komisjoni liikmed ei ole majandustehingute sisus pädevad, mistõttu võiks erapooletute ekspertidena komisjoni kaasata suurte kogemustega ettevõtete pearaamatupidajaid. 42% vastajatest leidis, et kvaliteedikontrolli komisjoni liikmed peaksid oma kompetentsi suurendamiseks olema praktiseerivad vandeaudiitorid, 32% vastanutest olid aga vastupidisel arvamusel. Vastaja, kes väitega pigem ei nõustunud, kommenteeris, et komisjoni liikmed peaksid omama varasemat töökogemust, kuid selleks, et tagada objektiivne kvaliteedikontroll, ei tohiks kontrollijad aktiivselt turul tegutseda. Vastaja, kes oli selle väitega nõus, kommenteeris, et auditimaailm on kiiresti muutuv ja juba mõni aasta aktiivsest audiitoritööst eemal olnud inimesel võib olla keeruline teha otsuseid õigetel alustel. Jooniselt on näha, et ka viimase väite hinnangud sarnanevad graafikul oleva teise väite tulemustega. Kogutud andmetest võib järeldada, et vastajate hinnangul on kvaliteedikontrolli teostava komisjoni liikmed pädevad kontrolle teostama. Arvamused lahknevad peamiselt küsimuses, kas komisjoni liikmed peaksid olema praktiseerivad või mittepraktiseerivad vandeaudiitorid. See on huvitav, kuna eelnevalt tõid vastajad välja, et aktiivne osalemine auditi turul mõjutab nende sõltumatust. Jooniselt 17 selgus, et umbes kolmandik vastajatest (32%) leidis, et audiitorettevõtjaid ei ole sõltumatud teistest urul tegutsevatest audiitorettevõtjatest, samas kui 42% vastajatest leidis, et kvaliteedikontrolli komisjoni liikmed peaksid oma kompetentsi suurendamiseks olema praktiseerivad vandeaudiitorid. Siinkohal ilmneb lahkeli, et aktiivselt turul praktiseeriv audiitorettevõtja võib olla oht kvaliteedikontrolli komisjoni sõltumatusele, samas aitab see aga kaasa konkreetse komisjoniliikme kompetentsile.

Viimaste väidetena uuriti kontrollkomisjoni liikmete suhtumist kontrollitavatesse. Tulemused on joonisel 20.



Joonis 20. Hinnangud kvaliteedikontrolli komisjoni suhtumise kohta kontrollitavatesse
Allikas: (Autori koostatud joonis küsitluse põhjal)

58% vastajatest (18 vastajat) olid täielikult või osaliselt nõus, et Audiitorkogu kvaliteedikontrolli komisjoni liikmed on mõistlikud ja avatud suhtumisega ning hindavad kontrollitava põhjendusi, selgitusi objektiivselt. 32% vastajatest (10 vastajat) ei olnud selle väitega nõus. Vastaja, kes oli selle väitega pigem nõus, kommenteeris, et põhjendused kuulatakse küll ära, kuid oma arvamust nad üldjuhul ei muuda. Sellega nõustus ka teine vastaja, kes kirjutas, et kontrollitavate selgitustele tuleb alati vastus, et kahjuks ei saa nad kontrollitava põhjendusi arvesse võtta. Vastaja, kes selle väitega nõustus, lisas, et ollakse mõistvad ja kuulatakse ära, kuid järeldused johtuvad siiski bürokraatiast. Väitega nõustunud ja mittenõustunud vastajate kommentaaridest tuleb välja, et kontrollitavad kuulatakse küll ära, kuid selgitusi võetakse arvesse harva.

65% vastajatest (20 vastajat) ei nõustunud graafikul kajastatud teise väitega, et Audiitorkogu kvaliteedikontrolli komisjoni liikmed on kiuslikud ja proovivad kontrolli käigus audiitorettevõtjatele nii-öelda ära teha. Selle väitega nõustus 13% vastajatest ehk 4 vastajat. Kommentaare oma arvamuse põhjendamiseks ei lisatud.

3.3 Intervjuu tulemus ja selle analüüs

Intervjuu viidi läbi Audiitortevuse järelevalvenõukogu esimehe Siim Tammeriga, et uurida, milline on Audiitortevuse järelevalvenõukogu nägemus auditi kvaliteedikontrolli eesmärgist ning kasutatava meetodika ja korralduse tõhususest. Läbiviidud intervjuu on esitatud lisa 2.

Sarnaselt küsitlusele uuriti intervjuus kõigepealt, milline on Audiitortevuse järelevalvenõukogu esimehe hinnangul kvaliteedikontrolli eesmärk. Intervjueerija esitas samad väited, mis olid ka küsimustikus, ning palus intervjueeritaval kõiki väiteid kommenteerida. Intervjuu tulemusena ilmses, et Audiitortevuse järelevalvenõukogu esimehe hinnangul on peamiseks kvaliteedikontrolli eesmärgiks auditi kvaliteedi tõus. Rutiinne kontroll aitab osal audiitorettevõtjatest oma auditi kvaliteeti parandada ning teistel seda jätkuvalt nõutaval tasemel hoida. Kvaliteedikontrolli kõrvaltulemitena toob intervjueeritav välja auditituru korrastamise, madala kvaliteediga ettevõtjate turult eemaldamise ja audiitorite prestiiži tõstmise. Ka küsitluse tulemusel selgus (joonis 7), et 65% vastajatest nõustus, et auditituru korrastamine ning madala kvaliteediga ettevõtjate turult eemaldamine on üheks kvaliteedikontrolli eesmärgiks. Toodi välja, et madala kvaliteediga ettevõtjate turult eemaldamine on pigem tagajärg kui eesmärk omaette – sama arvas ka Audiitortevuse järelevalvenõukogu esimees. Tema hinnangul on ka audiitorite prestiiži tõstmine üks kõrvaltulemitest. Küsimustikule vastajate arvamused jagunesid selles osas umbes pooleks: 45% vastajatest oli selle väitega nõus ja 48% pigem või üldse ei nõustunud. Järelevalvet teostava organi esindaja hinnangul võiks kvaliteetne audit suurendada audiitorite töö usaldusväärust, samas kui küsimustikule vastajad arvasid, et auditi klientide puhul on peamiseks valikukriteeriumiks hind ning kvaliteedikontrolli tulemused auditeeritavate ettevõtetele ei jõuagi.

Intervjueeritav ei nõustunud, et kvaliteedikontrolli eesmärk on ülevaate saamine turul tegutsevatest audiitorettevõtjatest, audiitorite hirmuvalitsuse all hoidmine ning bürokraatia järgimine. Esimesel juhul ei pidanud intervjueeritav seda väidet kvaliteedikontrolli eesmärgiks, kuid lisa, et kontrolli käigus saab siiski hea ülevaate turul tegutsevate audiitorettevõtjate osutatud audiitorteenuse kvaliteedist. Audiitorite hirmuvalitsuse all hoidmise kohta toob ta välja, et lisaks kontrollimisele nõustatakse kontrollitavaid erinevates audiitorteenust puudutavates aspektides, aidates neil tulevikus kvaliteetsemat ja efektiivsemat teenust pakkuda. Seega peaks komisjon kvaliteedikontrolli käigus kontrollitavatele ka tuge pakkuma. See on

huvitav asjaolu, kuna küsimustikus kommenteeriti mitmel juhul, et Audiitorkogu suhtlus kontrollitavatega on pigem tagasihoidlik ning erilist toetust kontrollitavad sealt saanud ei ole. Siiski hindasid küsimustikus osalejad kõrgelt Audiitorkogu korraldatavaid koolitusi, mis küsimustikus osalejate hinnangul (81% puhul vastajatest) aitavad kaasa auditi kvaliteedi tõusule (joonis 14). Bürokratia järgimist ei pidanud intervjueeritav mingil juhul kvaliteedikontrolli eesmärgiks. 68% vastajatest ehk 21 vastajat arvasid, et bürokratia järgimine on üks kvaliteedikontrolli eesmärke. Liigset bürokratia järgimist toodi küsimustikus mitmel puhul välja ja leiti, et vastavuse kontroll ei ole Eesti mastaape arvestades asjakohane ning lähtuda võiks rohkem riskipõhisusest.

Audiitortegevuse järelevalvenõukogu esimees näeb kvaliteedikontrolli vajalikkust. Ta leiab, et oluline on hoida turu üldine kvaliteet võimalikult kõrgel tasemel. Lisaks nendib ta, et kvaliteedikontrolli üks eesmärk on kindlasti audiitorteenuse õigusaktidele ning nende alusel kinnitatud standarditele või antud juhenditele ja soovitudele vastavuse kontrollimine. Ta tõdeb, et audiitorteenuse osutamise eesmärk on asjakohase aruande väljastamine, mille tagab kutsetegevuse standardite järgimine. Just standardite nõuetele vastavuse järgimine oli peamine kvaliteedikontrolli läbiviimise kriitika koht ning mitmed küsitlusele vastajad tõid välja vastavuse kontrolli liialt suure osakaalu kogu kvaliteedikontrolli teostamises.

Järgnevalt uuris intervjueerija, kas ja kuidas on intervjueeritav rahul hetkel kvaliteedikontrollis kasutatava meetodikaga. Intervjueeritava hinnangul on kasutatav meetodika sobiv ja eesmärgipärane. Samas ei nõustunud sellega suur hulk küsitluses osalenud audiitorettevõtjatest (65% vastajatest). Siiski toob Audiitorkogu järelevalvenõukogu esimees välja, et meetodikat tuleks ajakohastada vastavalt muutustele ning tulevikus ei ole välistatud ka kvaliteedikontrolli riskipõhisemaks muutmine. Küsitlusest selgus, et audiitorettevõtjad ei ole praegu kasutatava meetodikaga suures osas rahul ning oodatakse, et see muutuks. Positiivse asjaoluna võib intervjueeritava vastusest tuua esile selle, et Audiitorkogu järelevalve on riskipõhisele lähenemisele üleminekut kaalunud ning muutuseid ei välistata. Siiski ei ole teada, millal riskipõhisele lähenemisele plaanitakse üle minna. Praegusel hetkel uue lähenemise väljatöötamisega veel aktiivselt ei tegeleta.

Viimase nelja aasta kvaliteedikontrolli tulemusi kommenteerides leidis Audiitortegevuse järelevalvenõukogu esimees, et tulemus on järjest paranev. 2014. aasta arvutuste alusel on vaid 4% „punase“ tulemusega audiitorettevõtjaid kogu turumahust, kui võtta aluseks audiitorettevõtjate käive. Tulemused on esitatud ka joonisel 4. „Punaste“ tükiarv võib

seejuures olla aastate lõikes samal tasemel, kõiki audiitorettevõtjaid ei ole veel kontrollitud. Ta lisas, et 2015/2016. majandusaasta lõpuks on vähemalt ühel korral kontrollitud kõiki audiitorettevõtjaid.

Intervjueeritava sõnul korraldab Audiitorkogu igal aastal koolitusi, mis peaksid aitama auditi kvaliteeti parandada. Intervjueeritav ei nõustu, et kvaliteedikontrolli konkreetset tulemusel peaksid olema avaldatud isikute kaupa. Tema sõnul on puudused seotud konfidentsiaalsete dokumentidega, mis võivad rikkuda nii audiitorettevõtjate kui ka auditeeritavate õigusi. Üldistatud kujul tehakse kontrolli käigus avastatud puudujäägid teatavaks näiteks koolitustel, et teised audiitorettevõtjad saaksid sarnaseid vigu vältida.

Intervjuu lõpetuseks uuris intervjueerija Audiitortevuse järelevalvenõukogu esimehe arvamust kvaliteedikontrolli teostava komisjoni kohta. Intervjueeritav leidis, et kvaliteedikontrolli meeskond on oma töös objektiivne, pädev ning sõltumatu. Ka Audiitorkogu juhatuse liikmete sõltumatuses ei näinud ta puudusi. Positiivse teadmisenägel selgus intervjuus, et uue auditeeritavate seaduse jõustumisel 2017. aastal ei osale turul tegutsevad vandeaudiitorid järelevalvetulemuste otsustamisel. See peaks suurendama komisjoni sõltumatust audiitorettevõtjate silmis ning lisama usaldusväärust ka kvaliteedikontrolli tulemustele.

3.4 Kokkuvõte uurimuse tulemustest

Uurimuse tulemusena selgus, et nii küsitluses osalenud audiitorettevõtjate kui ka Audiitorkogu järelevalvenõukogu esimehe Siim Tammeri hinnangul on kvaliteedikontrolli peamiseks eesmärgiks auditi kvaliteedi hoidmine piisaval tasemel ning kvaliteedi tõus. Intervjuus tõi intervjueeritav ühe eesmärgina välja auditeeritavate õigusaktidele ning standarditele vastavuse kontrolli, et tagada kutsetevuse standardite järgimine. Ka kvaliteedikontrolli teostamise meetodika on üles ehitatud standardite vastavuse kontrollile. Siiski ei nõustunud sellise lähenemisega suurem osa küsitluses osalenud audiitorettevõtjaid. Nende hinnangul ei ole standardite ja õigusaktide vastavuse kontroll parim viis auditi kvaliteedi hindamiseks. Leitakse, et auditi kvaliteedi hindamisel tuleks kasutada rohkem riskipõhist lähenemist ja kontrollida neid nõudeid, mis konkreetse töövõtu puhul on asjakohased, mitte rakendada ühtselt kõikide standardite kõiki nõudeid iga töövõtu kvaliteedi hindamisel. Leitakse, et sõltuvalt auditeeritavate ettevõtete suurusest võiksid ka audiitorettevõtjad

juhinduda auditi läbiviimisel standarditest, mis on kohaldatud väikeste ja keskmise suurusega ettevõtete auditeerimiseks. Vastavuse kontroll seostub küsitluses osalenud audiitorettevõtjatele peamiselt bürokraatia järgimisega, kuna nende hinnangul ei keskenduta mitte auditi töövõtu sisule, vaid pigem vorminõuete täitmisele. Samas leiab suurem enamik küsitluses osalenud audiitorettevõtjaid (81% vastajatest), et kvaliteedikontrolli on vaja, mis on positiivne. Sellega nõustub ka Audiitorkogu järelevalvenõukogu esimees Siim Tammer.

Audiitorite prestiiži tõstmine kvaliteedikontrolli eesmärgina tekitas küsimustiku vastajate hulgas erimeelsusi. 45% vastajatest oli sellega nõus ja 48% pigem või üldse ei nõustunud. Selgus, et küsitluses osalenud audiitorettevõtjate arvates on auditi klientide puhul peamiseks valikukriteeriumiks hind ning kvaliteedikontrolli tulemused auditeeritavate ettevõtetenäi ei jõuagi. Vastajate hulgas leidis audiitoreid, kes arvasid, et kvaliteedikontrolli tulemused ei ole auditeeritavatele ettevõtetele üldse kättesaadavad. See näitab, et kuigi kvaliteedikontrolli tulemused on audiitortegevuse portaalis avalikud, ei tea isegi audiitorettevõtjad ise, et see info on kõigile huvilistele avalik. Võib-olla peaksid tulemused olema lihtsamini leitavad või peaks konkreetne viide kvaliteedikontrolli tulemustele olema kas Audiitorkogu või Audiitortegevuse kodulehel, sest kui isegi audiitorettevõtjad ise ei ole kvaliteedikontrolli tulemuste leidumusest teadlikud, siis ei oska ka teised huvigrupid seda infot hankida. Ka järelevalvet teostava organi esindaja hinnangul võiks kvaliteetne audit suurendada audiitorite töö usaldusväarsust, kuid see saab toimuda ainult juhul, kui vastav info jõuab auditeeritavate ettevõtetenäi.

Küsimustiku tulemusena selgus, et 61% vastajatest ei ole kas osaliselt või üldse rahul auditi kvaliteedi kontrollimisel kasutatava meetodikaga ja 68% vastajatest leiab, et praegu Audiitorkogus kasutusel olev kvaliteedikontrolli meetodika vajab põhimõttelist uuendamist. Nagu juba eelpool kirjeldatud, arvasid audiitorettevõtjad, et vastavuse kontrolli asemel tuleks kasutada rohkem riskipõhist lähenemist. 74% vastajatest leidis, et Audiitorkogu kvaliteedikontroll peaks pöörama rohkem tähelepanu audiitori väljastatud arvamuse õigsusele ja mitte nii palju protseduurireeglite täitmisele. Leiti, et tööpaberite vormistamine ei tohiks olla olulisem kui põhjendatud audiitorotsuse väljastamine. Toodi välja, et auditi kvaliteedi meetodika uuendamine võiks siiski toimuda alles seejärel, kui kõiki audiitorettevõtjaid on praeguse meetodika alusel kontrollitud. Intervjuust selgus, et kõik audiitorettevõtjad saavad praegu kasutusel oleva meetodika alusel kontrollitud 2015/2016. majandusaastal. Siim Tammer selgitas, et Audiitorkogu järelevalvenõukogu hinnangul ei ole välistatud kontrollide

riskipõhisem lähenemine, mida taotlesid ka küsitluses osalenud audiitorettevõtjad. Eeltoodust lähtuvalt võiks Audiitortevõttegevuse järelevalvenõukogu alustada uue meetodika väljatöötamist, kuna ka küsitluses osalenud audiitorettevõtjad leidsid, et praegune meetod ei ole parim viis auditi kvaliteedi tõstmiseks ja riskipõhine kvaliteedikontroll oleks efektiivsem.

Kuigi leiti, et auditi kvaliteedikontrolli läbiviimise meetodikat võiks uuendada, oli 42% vastajatest arvamusel, et „roheline“ hinnang tagab ka praegu kvaliteetse teenuse. See näitab, et kuigi praeguse kvaliteedikontrolli meetodikaga ei olda rahul (68% vastajatest), leiavad nad, et Audiitorkogu määratud „roheline“ hinnang näitab auditi tegelikku kvaliteeti. Vastajad, kes selle väitega ei nõustunud, olid 75% ühe vandeaudiitoriga audiitorettevõtjad, kelle hinnangul pannakse rohkem rõhku vormile kui sisule – seetõttu ei näita ka „roheline“ hinnang nende arvates auditi kvaliteeti ega kvaliteetse teenuse pakkumist. Selgus ka, et 84% vastajate arvates ei tule „punase“ hinnangu saanud audiitorettevõtjatelt koheselt litsentsi ära võtta. Toodi välja, et audiitorettevõtjatele peaks siiski andma võimaluse end parandada, samas oldi aga seisukohal, et kaks „punast“ hinnangut võiks tähendada litsentsi äravõtmist.

Oma uurimuses leidis DeAngelo, et auditi kvaliteet sõltub audiitorettevõtja suuruselt (1981). Eshleman ja Guo täpsustasid oma uurimuses, et suure neliku ettevõtjad pakuvad kõrgeimat auditi kvaliteeti, keskmise suurusega ettevõtjate kvaliteet järgneb neile ning väikeste ettevõtjate auditi kvaliteet on kõige halvem (2014). Nendest tulemustest lähtuvalt uuriti siinses töös, kas audiitorettevõtjate arvates sõltub auditi kvaliteet audiitorettevõtja suuruselt. Suurem osa küsitluses osalenud audiitorettevõtjatest ehk 68% vastanutest leidis, et audiitorettevõtja suuruselt ei sõltu auditi kvaliteet ja suurem audiitorettevõtja ei paku kvaliteetsemat teenust kui väike audiitorettevõtja. Toodi välja, et suure neliku audiitorettevõtjad keskenduvad liialt oma töö dokumenteerimisele ja pööravad vähem rõhku kontrollitavast ettevõtte arusaamisele. See võib olla ka põhjuseks, miks osa vastajatest arvab, et „roheline“ hinnang ei näita alati kvaliteetset auditit.

Nii Audiitorkogu järelevalvenõukogu esimehe kui ka küsitluses osalenud audiitorettevõtjate arvates ei peaks konkreetsed puudused isikute kaupa olema avalikud. Audiitorettevõtjate arvates võivad puudused avaldada negatiivset mõju nende kliendibaasile ning nad võivad oma kliente kaotada. Ka Nagy leidis oma uurimuses, et kvaliteedikontrolli puuduste avalikustamine mõjub audiitorettevõtjatele negatiivselt ja nad kaotavad olulise osa oma turuosast, kuid avalikustamine tagab klientidele audiitorettevõtjate usaldusväarsuse (2014). Audiitorettevõtjate vastus oli ootuspärane, kuid on huvitav, et ka Audiitortevõttegevuse

järelevalvenõukogu esimees ei toonud välja, et konkreetsete puuduste avaldamine võiks auditeeritavatele kuidagi huvi pakkuda. Autori hinnangul võiks Audiitorkogu kvaliteedikontrolli tulemustel olla laiem mõju kui ainult ühendusesisene kontroll, mille tulemused ei mõjuta praktiliselt üldse auditurigu ja on peamiselt kutseühendusesiseseks kasutamiseks. Muutes auditi kvaliteedi nähtavaks ka neile, kes audiitorettevõtjatelt teenust ostavad, võiksid auditeeritavad ettevõtted kasu saada. Kuna rahandusministeeriumi ülesanne on kindlustada, et Audiitorkogu täidab järelevalvelisi ülesandeid kooskõlas avaliku huviga, leiab autor, et kvaliteedikontrolli tulemused võiksid olla näiteks osa riiklike hangete läbiviimisel. See tähendab, et riiklike hangete võitmisel võiks üks kriteerium olla kvaliteedikontrolli „roheline“ hinnang. See tõstaks auditi kvaliteedikontrolli kindlasti olulisemale kohale ning motiveeriks audiitorettevõtjaid pakkuma kvaliteetsemat teenust. Riiklikud ettevõtted saaksid kindlust, et pakutav teenus vastab kvaliteedile ja riigi rahalisi vahendeid kasutatakse parimal võimalikul viisil.

Audiitorettevõtjate abistamise peamise meetmena toob Siim Tammer välja iga-aastaselt korraldatavad koolitused ning kvaliteedikontrolli raames toimuva konsultatsiooni. 81% audiitorettevõtjate hinnangul aitavad Audiitorkogu koolitused kaasa parema auditi kvaliteedi saavutamisele. Küsimuse puhul, kas audiitorettevõtjad on peale kvaliteedikontrolli teostamist saanud abi ja nõuandeid puuduste kõrvaldamiseks, jagunevad vastused umbes pooleks. Selle põhjal ei saa siiski väita, et Audiitorkogu abi ei paku, kuna vastajate hulgas võis olla audiitorettevõtjaid, kes ei pruukinudki abi vajada. Mõni audiitorettevõtja tõi eraldi välja, et Audiitorkogult ta oma puuduste kõrvaldamiseks mingisugust abi saanud ei ole. Lisaks võiks esile tõsta, et kvaliteedikontrolli parandamise peamise meetmena toob intervjueeritav välja ainult koolitused, kuid mitte Audiitorkogu väljatöötatud tööpaberid, mis oli mõne küsitluses osalenud audiitorettevõtja jaoks peamine kvaliteedikontrolli parandamise meede. Nagu juba eelnevalt kirjeldatud, ei leia ka magistritöö autor, et ühtsete tööpaberite väljatöötamine aitaks oluliselt auditi kvaliteeti parandada. Siiski usub autor, et ka praegu Audiitorkogu kodulehel avalikustatud metodoloogiakomisjoni väljatöötatud näidispõhjad ja koolitused aitavad kaasa auditi kvaliteedi tõusule ning Audiitorkogule ei saa ette heita tegevusetust ega vähest abi.

Magistritöös uuriti ka, milline on vastajate hinnangul kvaliteedikomisjoni roll auditi kvaliteedikontrolli tulemustes ning kas ja kuidas saavad komisjoni liikmed nende arvates tulemusi mõjutada. Audiitorkogu järelevalvenõukogu esimees leidis, et kvaliteedikontrolli komisjoni liikmed on oma töös objektiivsed, pädevad ja sõltumatud. 61% küsitlusele

vastanutest leidis, et komisjoni liikmed on oma töös objektiivsed. Audiitorettevõtjate arvamused komisjoni sõltumatuse küsimuses seevastu lahknesid. Peamine põhjus, miks küsitlusele vastajad kahtlesid kvaliteedikomisjoni liikmete sõltumatuses, oli just asjaolu, et komisjoni liikmeteks on Audiitorkogu juhatuse liikmed, kes on turul aktiivselt tegutsevad. Küsitluses uuriti, kas suure neliku vandeaudiitorid on komisjoni liikmetena objektiivsemad kui keskmiste ja väikeste audiitorettevõtjate vandeaudiitorid. 61% vastajatest (19 vastajat) selle väitega ei nõustunud. Tulemustest saab järeldada, et vastanud audiitorid tunnetavad siiski mõningast ohtu turul konkureerivate kvaliteedikontrolli komisjoni liikmete sõltumatuse suhtes, kuid suurte ja väiksemate audiitorettevõtjate vahelist erinevust pigem välja tuua ei saa.

65% vastajatest leidis, et Audiitorkogu kvaliteedikontrolli komisjoni liikmed on pädevad kontrolle läbi viima ning nende ettevalmistus on piisav. 42% vastajatest uskus, et kvaliteedikontrolli komisjoni liikmed peaksid oma kompetentsi suurendamiseks olema praktiseerivad vandeaudiitorid, 32% vastanutest olid aga vastupidisel arvamusel. Kogutud andmetest võib järeldada, et vastajate hinnangul on kvaliteedikontrolli teostava komisjoni liikmed pädevad kontrolle teostama. Arvamused lahknevad peamiselt küsimuses, kas komisjoni liikmed peaksid olema praktiseerivad või mittepraktiseerivad vandeaudiitorid. Eelnevalt töid vastajad välja, et aktiivne osalemine auditi turul mõjutab nende sõltumatust. Umbes kolmandik vastajatest leidis, et audiitorettevõtjaid ei ole sõltumatud teistest turul tegutsevatest audiitorettevõtjatest, samas kui 42% vastajatest leidis, et kvaliteedikontrolli komisjoni liikmed peaksid oma kompetentsi suurendamiseks olema praktiseerivad vandeaudiitorid. Siinkohal ilmneb lahkeli, et aktiivselt turul praktiseeriv audiitorettevõtja võib olla oht kvaliteedikontrolli komisjoni sõltumatusele, samal ajal aitab see aga kaasa konkreetse komisjoniliikme kompetentsile. Positiivse teadmisenäidetena avaldati intervjuus, et uue audiitortegevuse seaduse jõustumisel 2017. aastal ei osale turul tegutsevad vandeaudiitorid järelevalvetulemuste otsustamisel. See peaks audiitorettevõtjate jaoks tagama komisjoni sõltumatuse ning suurendama kvaliteedikontrolli tulemuste usaldusväarsust.

KOKKUVÕTE

Magistritöö eesmärk oli selgitada välja, millised on audiitorettevõtjate ja Audiitortevõtte järelevalvenõukogu hinnangud kvaliteedikontrolli eesmärgi, meetodika ja teostamise kohta. Audiitortevõtte seaduse alusel on kutseühendusesisene kvaliteedikontrolli kohustus pandud Audiitortevõtte järelevalvenõukogule, kes teostab seda Audiitorkogu kvaliteedikontrolli komisjoni kaudu. Magistritöös hinnati kasutusel oleva kvaliteedikontrolli meetodika ja korralduse tõhusust, lähtudes audiitorettevõtjate seisukohtadest ning tuues välja Eestis hetkel kasutusel oleva kvaliteedikontrolli meetodika nõrkused ja tugevused.

Töö eesmärgini jõudmiseks viis autor läbi küsitluse audiitorettevõtjate seas, kellel perioodil 2011–2014 teostati kvaliteedikontroll. Küsitlus viidi läbi Ankeet.ee veebikeskkonnas. Palve küsitluse täitmiseks saadeti 95 audiitorettevõtja meiliaadressile, neist 31 audiitorettevõtja esindaja vastas. Küsitlus oli anonüümne, küll aga identifitseeriti vastajad nii audiitorettevõtjate suuruse kui ka kvaliteedikontrolli tulemuste alusel. Audiitorettevõtjate suurus määratleti ettevõttes töötavate vandeaudiitorite arvu järgi. Küsitluses osalenud audiitorettevõtjad esindasid nii ühe vandeaudiitoriga audiitorettevõtjaid kui ka nn suure neliku audiitorettevõtjaid. Kvaliteedikontrolli tulemuste järgi oli vastajate hulgas erinevatel aastatel nii „roheline“, „kollane“ kui ka „punane“ hinnangu saanud audiitorettevõtjaid. See näitab, et saadud vastused on mitmekülgsed ja esindavad erinevaid turul tegutsevaid audiitorettevõtjaid ning et vastajatel on piisav kogemus, saamaks hinnata kogu kvaliteedikontrolli läbiviimise protsessi. Lisaks viidi Audiitortevõtte järelevalvenõukogu esimehe Siim Tammeriga läbi intervjuu, et uurida, milline on tema nägemus auditi kvaliteedikontrolli eesmärgist ning kasutatava meetodika ja korralduse tõhususest.

Vastajate hinnangutes kajastusid järgmised kvaliteedikontrolli teostamise tugevused:

- Audiitorkogu kvaliteedikontrolli peamine eesmärk on auditi kvaliteedi tõus ja kvaliteedikontrolli on kindlasti vaja, sest see aitab osal audiitorettevõtjatest oma auditi kvaliteeti parandada ning teistel seda jätkuvalt nõutaval tasemel hoida;

- Audiitorettevõtjad hindavad kõrgelt Audiitorkogu iga-aastaseid koolitusi ning nende arvates aitavad koolitused kaasa auditi kvaliteedi tõusule;
- Audiitorettevõtjate hinnangul on kvaliteedikontrolli komisjoni liikmed pädevad ja objektiivsed kontrolle teostama;

Uurimus tõi välja ka mitmeid kvaliteedikontrolli puudusi ja asjaolusid, millega küsitluses osalenud audiitorettevõtjate esindajad ei olnud rahul või mis autori hinnangul olid küsimusi tõstatavad. Neist võib esile tuua järgmised:

- Auditi kvaliteedikontroll on üles ehitatud standardite vastavuse kontrollile. Sellise lähenemisega ei olnud rahul suurem osa (61%) küsitluses osalenud audiitorettevõtjatest. Leiti, et auditi kvaliteedi hindamisel tuleks kasutada rohkem riskipõhist lähenemist ja kontrollida neid nõudeid, mis konkreetse töövõtu puhul on asjakohased, mitte rakendada iga töövõtu kvaliteedi hindamisel kõikide standardite kõiki tingimusi. Vastavuse kontroll seostub küsitluses osalenud audiitorettevõtjatele peamiselt bürokraatia järgimisega, kuna nende hinnangul ei keskenduta mitte auditi töövõtu sisule, vaid pigem vorminõuete täitmisele.
- 74% vastajatest oli seisukohal, et Audiitorkogu kvaliteedikontroll peaks pöörama rohkem tähelepanu audiitori väljastatud arvamuse õigsusele ja mitte nii palju protseduurireeglite täitmisele. Leiti, et tööpaberite vormistamine ei tohiks olla olulisem kui põhjendatud audiitori arvamuse väljastamine.
- Audiitorite prestiiži tõstmine kvaliteedikontrolli eesmärgina tekitas küsimustikule vastajate hulgas erimeelsusi. Selgus, et umbes poolte audiitorettevõtjate arvates on auditi klientide puhul peamiseks valikukriteeriumiks hind ning kvaliteedikontrolli tulemused auditeeritavate ettevõtetele ei jõuagi.
- Kuigi Audiitorkogu iga-aastaseid koolitusi hindasid vastajad kõrgelt, olid mitmed „punase“ hinnangu saanud audiitorettevõtjad seisukohal, et Audiitorkogu pakutav personaalne tugi ei ole piisav;
- Audiitorettevõtjate hinnangul ei peaks kvaliteedikontrolli tulemusel avastatud konkreetsed puudused muutuma isikute (audiitorettevõtjate) kaupa avalikuks, kuna selle informatsiooni kasutajad võivad seda valesti mõista;
- Audiitorettevõtjate arvamused komisjoni sõltumatuse küsimuses lahknesid. Peamine põhjus, miks küsitlusele vastajad kahtlesid kvaliteedikomisjoni liikmete sõltumatuses, oli asjaolu, et komisjoni liikmeteks on Audiitorkogu juhatuse liikmed, kes on turul

aktiivselt tegutsevad. Audiitorid tunnetavad mõningast ohtu turul konkureerivate kvaliteedikontrolli komisjoni liikmete sõltumatuse suhtes.

Enamuse audiitorettevõtjate hinnangul saaks nii kvaliteedikontrolli metoodikat kui ka komisjoni tööd muuta paremaks ning efektiivsemaks. Selleks, et muuta auditi kvaliteedikontrolli protsessi paremaks ning viia kvaliteedikontrolli tulemusi auditeeritavatele ettevõtetele lähemale, soovib autor teha järgmisi samme:

- Praegust kvaliteedikontrolli metoodikat tuleks muuta. Audiitortevõtmise seaduses sätestatud vastavuse kontroll võiks muutuda sisulisemaks kontrolliks. Ühe lahendusena pakub autor välja riskipõhise kontrolli. Selle käigus saaks hinnata, millised on konkreetse töövõtu riskikohad, millised protseduurid teostati ning kas arvamus, milleni auditi tulemusel jõuti, on põhjendatud ja asjakohane. Ei saa väita, et praegu kasutusel olev kvaliteedikontrolli meetod jõuaks väärade tulemustele, kuid igale kontrollitavale töövõtule individuaalselt lähenemine oleks vähem bürookraatlik ning suure tõenäosusega sama efektiivne.
- Autori hinnangul võiksid kvaliteedikontrolli tulemused olla lihtsamini leitavad ning Audiitorkogu või Audiitortevõtmise kodulehel peaks olema konkreetne viide kvaliteedikontrolli tulemustele.
- Autori hinnangul võiks Audiitorkogu kvaliteedikontrolli tulemustel olla laiem mõju kui ainult ühendusesisene kontroll, mille tulemused ei mõjuta praktiliselt üldse audititurgu ja on peamiselt kutseühendusesiseseks kasutamiseks. Kvaliteedikontrolli tulemused võiksid olla näiteks osa riiklike hangete läbiviimisel. See tähendab, et riiklike hangete võitmisel võiks üks kriteerium olla kvaliteedikontrolli „roheline“ hinnang. See tõstaks auditi kvaliteedikontrolli kindlasti olulisemale kohale ning motiveeriks audiitorettevõtjaid pakkuma kvaliteetsemat teenust. Riiklikud ettevõtted saaksid kindlust, et neile pakutakse heakvaliteedilist auditit ja riigi rahalisi vahendeid kasutatakse parimal võimalikul viisil.
- Kvaliteedikontrolli tulemusel tuvastatud konkreetsed puudused võiksid olla Soome, Suurbritannia ja Ameerika Ühendriikide eeskujul avalikud.
- Võttes eeskujuna Ameerika Ühendriikide avaliku huvi üksuste arvestusalase järelevalve nõukogult (PCAOB), võiksid kvaliteedikomisjoni liikmed olla audititurul mittetegutsevad vandeaudiitorid, kes omavad pikaajalist kogemust finantssektoris.

Magistritöö tulemused annavad võimaluse mõista kvaliteedikontrolli olemust Eestis ning näha võimalikke arengusuundi. Kvaliteedikontrolli süsteem on üldiselt siiski audiitorite poolt aktsepteeritud ja aidanud oluliselt kaasa audiitortevuse kvaliteedi tõusule. Samas on selles süsteemis terve hulk lähenemisi, mida oleks vajalik ja mida on ka võimalik edasi arendada.

Käesoleva magistritöö edasiarendusena võiks peale uue audiitortevuse seaduse jõustumist 2017. aastal ja uue kvaliteedikontrolli metoodika kasutuselevõttu viia läbi uurimuse jätk, et analüüsida, kuidas on audiitorettevõtjate hinnangud muutunud.

SUMMARY

AUDITORS' EVALUATION OF THE MONITORED PEER REVIEW SYSTEM IN ESTONIA

Kätlin Soon

Auditors' main purpose is to give objective and independent assurance to a number of stakeholders, that the audited financial statements offer true and fair value of their financial position. Auditing is related to various risks, such as unnoticed potential misstatements or giving inaccurate or false information to stakeholders. Auditing is related to various risks, such as unnoticed potential misstatements or giving inaccurate or false information to stakeholders. Auditors work has a great value if auditor's report provides accurate, objective and independent information to the public and therefore it is essential to produce consistent high-quality work. The Estonian Board of Auditors performs each year quality controls to auditing companies which results are revealed in auditors activities register. However there is no information whether the results of the quality control reveal actual audit quality of the auditing company and if the used control methods are effective.

The aim of the Master's thesis is to evaluate audit companies representatives and the Auditors' Supervisory Board opinion of monitored peer review purpose, methods and process. Also to evaluate based on the research results the effectiveness of the auditors monitored peer review methods and bring out strengths and weaknesses of the current Estonian monitored peer review.

In order to achieve the objective an online survey questionnaire was conducted. The participants were audit firms, who have passed the monitored peer review during 2011-2014. The questionnaire was sent to 95 audit firms by e-mail. The total number of respondents was 31. The respondents were identified by their size, related to sworn auditors number, and the

results of monitored peer review during 2011-2014. Feedback showed the diversity of the audit companies and respondents' experiences with peer reviews.

The results revealed that both audit companies and Auditors' Supervisory Board found that the main purpose of quality control performed by Estonian Board of Auditors is to raise the quality of audit. They also found that monitored peer review is necessary in order to maintain or raise the audit quality for different audit companies. Respondents agreed that Estonian Board of Auditors annually organized trainings help to raise audit quality. They were also satisfied with the competency and objectivity of the peer review committee.

Survey results revealed several deficiencies and various other circumstances which bothered audit companies representatives. The author of the thesis brings out the following interesting findings:

- Estonian peer review use compliance method to verify audit quality. 61% of the respondents are not satisfied with the compliance method. They find that during quality control more risk-based approach should be used. The respondents associate the compliance method with bureaucracy and it does not reflect the actual audit quality.
- 74% of the respondents agree that the Estonian Board of Auditors quality control should pay more attention to auditors' report rather than following the rules of procedure by filling the audit working papers.
- The results of the assertion about monitored peer review purpose as tool to raise auditors' prestige varied. The survey revealed that the respondents believe that the main criteria for choosing an audit company is the price and the results of the peer review are not available for audit clients.
- Audit companies who obtained "red" assessment as a result of quality control, complain about insufficient communication between them and Estonian Board of Auditors.
- The respondents think that the detailed results of the peer review should not be public.
- The answers about independence of a quality control committee members varies. Some respondents question committee members' independence, because some members are Estonian Board of Auditors sworn auditors who are actively working.

According to the respondents the results of the survey revealed that both quality control methods and committee work can be more effective and improved. In order to improve the process of quality control, the author of the thesis suggests the following:

- more risk-based methods should be used;
- the reference of the results of the quality control should be found easily via webpage www.auditorkogu.ee or www.auditortegevus.ee;
- peer review results could be one part of the public procurement process;
- peer review committee members should be inactive sworn auditors, who have sufficient experience in auditing.

The results of the Master thesis help to understand the monitored peer review system in Estonia and to see the possible ways of development. Generally the monitored peer review system is accepted by auditors and materially helped to raise audit quality in Estonia. However the system has several approaches which should and can be develop.

VIIDATUD ALLIKAD

- Audiitorkogu järelevalvenõukogu aastaraamat 2010. Audiitorkogu kodulehekül. <http://audiitorkogu.ee/?p=202&sd=2ee71ec9fa150ec784c25eb778dc5269> (30.03.2016)
- Audiitorkogu järelevalvenõukogu aastaraamat 2011. Audiitorkogu kodulehekül. <http://audiitorkogu.ee/?p=202&sd=2ee71ec9fa150ec784c25eb778dc5269> (30.03.2016)
- Audiitorkogu järelevalvenõukogu aastaraamat 2012-2014. Audiitorkogu kodulehekül. <http://audiitorkogu.ee/?p=202&sd=2ee71ec9fa150ec784c25eb778dc5269> (30.03.2016)
- Audiitorkogu järelevalvenõukogu aastaraamat 2014-2015. Audiitorkogu kodulehekül. <http://audiitorkogu.ee/?p=202&sd=2ee71ec9fa150ec784c25eb778dc5269> (30.03.2016)
- Audiitorkogu kvaliteedikontrolli kord. Kinnitatud audiitortegevuse järelevalvenõukogu poolt 14. juuni 2011.a. otsusega- Audiitorkogu kodulehekül. <http://www.audiitorkogu.ee/docs/Korrad/kvaliteedikontrollikord> (02.05.2016)
- Audiitorkogu kvaliteedikontrolli kord. Lisa 7. Kinnitatud audiitortegevuse järelevalvenõukogu poolt 14. juuni 2011.a. otsusega- Audiitorkogu kodulehekül. <http://www.audiitorkogu.ee/?p=188&sd=30bc5e71e5585dfec8484ed8a96fecae> (07.04.2016)
- Audiitortegevuse register. <https://www.audiitortegevus.ee/lr1/web/guest/valisaudit/register> (05.05.2016)
- Audiitortegevuse seadus. Vastu võetud Riigikogus 27. jaanuaril 2010.a RT I 2010, 9,41. Redaktsiooni jõustumise kp: 01.01.2015 <https://www.riigiteataja.ee/akt/123122014008?leiaKehtiv>
- Bedard, C. B., Donald, R. D., Curtis, M. B., Jenkins, J. G. (2008). Risk Monitoring and Control in Audit Firms: A Research Synthesis.- *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, no. 1, pp. 187-218.
- Boyton, W. C., Johnson, R., N. (2006) Modern auditing: assurance services and the integrity of financial reporting. 8th ed. New York: John Wiley & Sons Inc.
- Bunting, R. L. (2004). Transparency: The New Peer Review Watchword.- *CPA Journal*, vol. 74, pp. 6-9.
- Carcello, J. V., Hermanson, R. H., McGrath, N. T. (1992). Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers and Financial Statement Users- *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, no.1, pp. 1-15.
- Castella, J. R., Jensen, K. L., Knechel, W. R. (2009). Is Self-Regulated Peer Review Effective at Signaling Audit Quality?- *The Accounting Review*, no.3, pp. 713-735.

- Changes in Estonian Legal Framework and Practices of Accounting and Auditing during 2004-2014. Rahandusministeerium. <http://www.fin.ee/doc.php?113375> (31.03.2015)
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality.- *Journal of Accounting & Economics*, vol 3, pp. 183-199.
- Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiiv 2006/43/EÜ. Vastu võetud Euroopa Parlamendis ja Euroopa Liidu nõukogus 17.05.2006. – ET L 157/87. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:ET:PDF> (10.02.2016)
- Eshleman, J. D., Guo, P. (2014). Do Big 4 Auditors Provide Higher Audit Quality After Controlling for the Endogenous Choice of Auditor? - *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 33, pp. 197-219.
- Francis, J. R., (2004) What do we know about audit quality?- *The British Accounting review*, no. 36, pp. 345-368.
- Hirsjärvi, S., Remes, P., Sajavaara, P. (2007). Uuri ja kirjuta. Tallinn: Medicina
- Houghton, K., Jubb, C. A. (2003). Auditor Selection: What Influences Decisions by Listed Companies?- *Australian Accounting Review*, no. 13, pp. 67-72.
- International Standard on Auditing 220. Quality Control for an Audit of Financial Statements. (21.03.2016)
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a010-2010-iaasb-handbook-isa-220.pdf>
- International Standard on Quality Control 1. Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements (21.03.2016)
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a007-2010-iaasb-handbook-isqc-1.pdf>
- Kutseühendusesisese kvaliteedikontrolli tähelepanekute üldistatud kokkuvõte. Audiitorkogu kodulehekülg. (02.12.2015)
<http://www.auditorkogu.ee/docs/Koolitus/Doc090614.pdf>
- Lennox, C., Pittman, J. (2010). Auditing the Auditors: Evidence on the recent reforms to the external monitoring of audit firms.- *Journal of Accounting and Economics*. no 49, pp. 84-103.
- Nagy, A. L. (2014). PCAOB Quality Control Inspection Reports and Auditor Reputation.- *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, no. 33, pp. 87-104.
- Palmrose, Z. V. (1988). An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality. *Accounting Review*, vol. 63 Issue 1, pp. 55-73.

- Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC)- Republic of Estonia. The World Bank. (2004)
http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2006/02/03/000090341_20060203135625/Rendered/PDF/350830EE0rosc1aa1est.pdf (31.03.2016)
- Roosimägi-Raudsepp, L. (2015). Auditi ajalugu ja areng. TTÜ Majandusarvestuse instituut. 97 lk. (Magistritöö)
- Rämmel, M. (2014). Audiitortegevuse areng Eestis: võrdlus Soome ja Ühendkuningriigiga. TTÜ Majandusarvestuse instituut. 125 lk. (Magistritöö)
- Seletuskiri audiitortegevuse seaduse eelnõu juurde. Rahandusministeerium. (2009).
http://www.koda.ee/failid/AUTS_uus_SK.pdf
- Tammer, S. Audiitortegevuse järelevalvenõukogu esimees. Autori intervjuu. Üleskirjutus (06.05.2016).
- Teck-Hang, L., Ali, A. M. (2008). The Evolution of Auditing: An Analysis of the Historical Development. – *Journal of Modern Accounting and Auditing*, no. 43, pp. 5-13.
- Valimi koostamise meetodid. Tartu Ülikool.
http://dspace.utlib.ee/dspace/bitstream/handle/10062/27764/valimi_koostamise_meetodid.html (04.04-2016)
- Watkins, A. L., Hillison, W., Morecroft. S. E. (2004). Audit quality: A Synthesis of Theory and Empirical Evidence.- *Journal of Accounting Literature*, no 23, pp.153–193.

LISAD

Lisa 1. Küsitlus: audiitorettevõtjate arvamus kutseühendusesisesest kvaliteedikontrollist

Audiitorettevõtjate arvamus kutseühendusesisesest kvaliteedikontrollist

Küsitluse eesmärgiks on uurida audiitorettevõtjate arvamust Audiitorkogu läbiviidava kvaliteedikontrolli kohta. Küsitlus on suunatud audiitorettevõtjatele, kellel on alates 2010. aasta auditiortegevuse seaduse kehtima hakkamisest Audiitorkogu kvaliteedikontroll läbi viidud.

Küsitlus on enamjaolt valikvastustega ja selle täitmine võtab aega umbes 10 minutit. Kõik vastused on anonüümsed ja andmeid kasutatakse vaid magistritöö raames.

1 Mis aasta(-te)l viidi teie ettevõttes Audiitorkogu poolt läbi kvaliteedikontroll ning millise hinnangu (roheline, kollane, punane) saite? (valige kõik sobivad) *

	Audiitorteenuse kvaliteet vastab nõuetele, võimalik täiustamine (roheline)	Audiitorteenuse kvaliteet on vastuvõetav, esinesid puudused ja täiustamine nõutav (kollane)	Audiitorteenuse kvaliteedis esinesid märkimisväärsed puudused, oluline täiustamine nõutav (punane)
01.07.2011-30.06.2012	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
01.07.2012-30.06.2013	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
01.07.2013-30.06.2014	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
01.07.2014-30.06.2015	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

2 Millise suurusega audiitorettevõtjas töötate? *

- Audiitorettevõttes on üks vandeaudiitor
- Audiitorettevõttes on 2-5 vandeaudiitorit
- Audiitorettevõttes on rohkem kui viis vandeaudiitorit, kuid ettevõtte ei ole suure neliku ettevõtte
- Suure neliku ettevõtte (PriceWaterhouseCoopers, Ernst & Young, Deloitte, KPMG)

Lisa 1 järg

3 Mis on Teie arvates auditi kvaliteedikontrolli eesmärgiks? Hinnake väiteid valides skaalalt sobivaim variant. *

	Ei ole nõus	Pigem ei ole nõus	Ei oska öelda	Pigem olen nõus	Olen nõus	Kommentaar
Audiitorite prestiiži tõstmine	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Auditi kvaliteedi tõus	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Auditituru korrastamine, madala kvaliteediga ettevõtete turult eemaldamine	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Konkurentide kõrvaldamine turult	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Audiitorite kiusamine	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Bürokraatia järgimine	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Kvaliteedikontrolli ei ole vaja	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	

Lisa 1 järg

4

Järgnevalt on toodud väited audiitorkogu teostatavast kvaliteedikontrollist ja auditi kvaliteedist. Valige sobivaim variant. *

	Ei ole nõus	Pigem ei ole nõus	Ei oska öelda	Pigem olen nõus	Olen nõus	Kommentaar
Olen rahul hetkel kasutatava audiitorkogu kvaliteedikontrolli metoodikaga ning leian, et selline lähenemine annab piisavalt hea tulemuse	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Auditorkogus kasutusel olev kvaliteedikontrolli metoodika vajaks põhimõttelist uuendamist	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Auditorkogu kvaliteedikontroll võiks olla praeguse vastavuse kontrolli asemel riskipõhine	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Auditorkogu kvaliteedikontroll on pigem sisuline kui formaalne	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Auditorkogu kvaliteedikontroll peaks pöörama rohkem tähelepanu audiitori väljastatud arvamuse õigsusele (asjakohasusele) ja mitte nii palju protseduurireeglite täitmisele	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
"Roheline" hinnang garanteerib kvaliteetse teenuse	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Auditorettevõtja suurusest sõltub tema auditi kvaliteet- mida suurem on auditorettevõtja, seda kvaliteetsemat teenust ta osutab	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
"Punase" hinnangu saanud auditorettevõtjatel tuleks auditorettevõtja litsents koheselt ära võtta	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Auditorkogu kvaliteedikontrolli tulemustena tuvastatud konkreetsed puudused (näiteks puudused protseduuride teostamisel) võiksid olla avalikud isikute (auditorettevõtjate) kaupa	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Olen auditorkogult saanud peale kvaliteedikontrolli teostamist abi ja nõuandeid puuduste kõrvaldamiseks	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Auditorkogu poolt korraldatud iga-aastased koolitused aitavad kaasa auditi parema kvaliteedi saavutamiseks	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Auditorkogu kvaliteedikontroll on oluline audiitori maine puhtana hoidmiseks	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Kvaliteedikontrolli tulemus on auditi klientidel oluline faktor audiitori valikul	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	

Lisa 1 järg

5 Järgnevalt on toodud väited kvaliteedikontrolli teostava komisjoni kohta. Valige sobivaim variant. *

	Ei ole nõus	Pigem ei ole nõus	Ei oska öelda	Pigem olen nõus	Olen nõus	Kommentaar
Auditorkogu kvaliteedikontrolli komisjoni liikmed on oma töös objektiivsed	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Auditorkogu kvaliteedikontrolli komisjoni liikmed on sõltumatud teistest turul tegutsevatest audiitorettevõtjatest	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Suure neliku vandeaudiitorid kvaliteedikontrolli komisjoni liikmetena on sõltumatumad kui keskmiste ja väikeste audiitorettevõtjate vandeaudiitorid	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Tunnen end ohustatuna, kui kvaliteedikontrolli komisjoni liikmete seas on vahetu konkurent	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Tunnen end ohustatuna, kui kvaliteedikontrolli komisjoni liikmete seas on väikese suurusega audiitorettevõtjate vandeaudiitorid	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Tunnen end ohustatuna, kui kvaliteedikontrolli komisjoni liikmete seas on suurde nelikusse kuuluvad vandeaudiitorid	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Auditorkogu kvaliteedikontrolli komisjoni liikmed on pädevad kontrolle läbi viima, nende ettevalmistus on piisav	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Auditorkogu kvaliteedikontrolli komisjoni liikmed peaksid oma kompetentsi suurendamiseks töötama samaaegselt aktiivsete vandeaudiitoritena	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Auditorkogu kvaliteedikontrolli peaksid tegema turul aktiivselt mitte-praktiseerivad kontrollijad	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Auditorkogu kvaliteedikontrolli komisjoni liikmed on mõistlikud ja avatud suhtumisega ning hindavad kontrollitava põhjendusi, selgitusi objektiivselt	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	
Auditorkogu kvaliteedikontrolli komisjoni liikmed on kiuslikud ja proovivad kontrolli käigus audiitorettevõtjatele "ära teha"	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	

6 Kui Teil tekkis veel mõtteid seoses Auditorkogu kvaliteedikontrolliga, siis kirjutage need siia:

Lisa 2. Intervjuu Audiitortegevuse järelevalvenõukogu esimehe Siim Tammeriga

Intervjueerija: Mis on Teie arvates auditi kvaliteedikontrolli eesmärgiks? Palun kommenteerige järgnevat väidet. 1) Auditi kvaliteedi tõus

Intervjueeritav: Kvaliteedikontrolli läbiviimine aitab tagada nõutavat audiitorteenuse kvaliteeti, ning oludes, kus kvaliteet on alla nõutava, seda ka tõsta. Kvaliteedikontrolli tulemusena teatud audiitorettevõtjate töö kvaliteet kindlasti paraneb, teistel aitab see kvaliteeti nõutaval tasemel hoida. Kontrollijate poolt tehakse kvaliteedikontrolli käigus kontrollitavale mitmeid ettepanekuid kvaliteedi parandamiseks, samuti edastavad kontrollitavad rikkumiste korral Audiitorkogule suuremate rikkumiste osas meetmed, st kuidas plaanivad edaspidi tegutseda ja rikkumised kõrvaldada.

Intervjueerija: 2) audituru korrastamine, madala kvaliteediga ettevõtjate turult eemaldamine

Intervjueeritav: Pigem oleks õige öelda, et audituru korrastamine on kvaliteedikontrolli üheks kõrvaltulemiks, kuna kvaliteedikontrolli esmaseks eesmärgiks on teatava nõutava kvaliteedi olemasolu kontrollimine. Kui kvaliteet ei ole piisav ja kontrollitav seda ka ei paranda, ei ole ka sellisel isikul kohta vastaval turul. Turul saavad tegutseda vaid aktsepteeritava teenusekvaliteedi piiresse jäävad isikud.

Intervjueerija: 3) audiitorite prestiiži tõstmine

Intervjueeritav: Pigem ka üheks kõrvaltulemiks, kuna kontrollitud kõrge kvaliteediga audiitorteenuse osutamine suurendab kindlasti audiitorite töö usaldusväärsust ja tõstab prestiiži.

Intervjueerija: 4) ülevaate saamine turul tegutsevatest audiitorettevõtjatest

Intervjueeritav: Ei ole kvaliteedikontrolli otseseks eesmärgiks, samas saab kvaliteedikontrolli käigus hea ülevaate turul tegutsevate audiitorettevõtjate poolt osutatud audiitorteenuse kvaliteedist.

Intervjueerija: 5) audiitorite hirmuvalitsuse all hoidmine

Intervjueeritav: Ei ole kindlasti kvaliteedikontrolli eesmärgiks, lisaks kontrollimisele nõustatakse kontrollitavaid erinevates audiitorteenust puudutavates aspektides, aidates neil tulevikus teenust kvaliteetsemalt ja efektiivsemalt osutada. Kvaliteedikontrolli korra kohaselt on kvaliteedikontrolli töörühma töö sisuks lisaks osutatud audiitorteenuse kontrollimisele luua ja hoida käigus vähemalt kahepoolne koostöövorm kutsetegevusalasest konsultatsiooniks.

Intervjueerija: 6) kvaliteedikontrolli ei ole vaja

Lisa 2 järg

Intervjueeritav: Kindlasti on vaja, lisaks avalikes huvides läbiviidava kontrolli vajadusele (eesmärgiks hoida turu üldine kvaliteet võimalikult heal tasemel) on ka kontrollitavatele vajalik järelevalve tagasiside ning hinnang nende tööle, et vajadusel edaspidi tõsta osutatava teenuse kvaliteeti ning suurendada töö efektiivsust. Kvaliteedikontrolli üheks eesmärgiks on kindlasti audiitorteenuse õigusaktidele ning nende alusel kinnitatud standarditele või antud juhenditele ja soovitudele vastavuse kontrollimine. Eeltoodu tuleneb sellest, et audiitorteenuse osutamise eesmärgiks on asjakohase aruande väljastamine, mille tagab kutsetegevuse standardite järgimine.

Intervjueerija: 7) bürokraatia järgmine

Intervjueeritav: Kindlasti ei ole kvaliteedikontrolli eesmärgiks.

Intervjueerija: Kas ja kuidas olete rahul hetkel kvaliteedikontrollis kasutatava meetodikaga?

Mis on teie arvetes hetkel suurimad puudused ja tugevused selles meetodikas?

Intervjueeritav: Kasutatav meetodika on sobiv ja eesmärgipärane praegu läbi viidava kvaliteedikontrolli esimese kuueaastase tsükli puhul. Vajadusel meetodikat ajakohastatakse edaspidi tulenevalt muutunud oludest. Ei ole välistatud ka kvaliteedikontrolli kontrollide riskipõhisemaks muutmine.

Intervjueerija: Milline on hetkeolukord auditi turul, vaadates eelneva nelja aasta kvaliteedikontrolli tulemusi alates uue audiitortegevuse seaduse kehtima hakkamisest? „Punaste“ arv aasta-aastalt ei vähene. Miks? Milliseid samme on astunud, et olukorda parandada?

Intervjueeritav: Tulemus on järjest paranev, eelmise, 2014. aasta arvutuste kohaselt on „punase“ tulemusega audiitorettevõtjaid vaid 4% kogu turumahust, kui võtta aluseks audiitorettevõtjate käive. Tükiarv (n-ö kehva kvaliteediga ehk punased) võib seejuures olla samal tasemel, kuid kvaliteedi tugevuse ja turu mahu osas on pilt muutunud paremaks. Kindlasti tegeleme ka nende kehvema kvaliteediga ettevõtjatega intensiivselt edasi. „Punase“ tulemusega audiitorettevõtjad on riskipõhiselt ka järgmise aasta kvaliteedikontrollis ning seni ei ole veel kõiki audiitorettevõtjaid kontrollitud (järgmise majandusaasta lõpuks on vähemalt ühel korral kontrollitud kõiki audiitorettevõtjaid). Seetõttu võib „punaste“ arv aastaid võrreldes olla numbriliselt ühtlasem ning muutused selle pinnalt kohe silma ei torka. Samas on mitmed „punase“ tulemusega ettevõtjad ise tegevusloast loobunud või juhtudel, kui ettevõtjal on

Lisa 2 järg

korduvad ja olulised rikkumised, mida ta ei ole soovinud kõrvaldada, on Audiitorkogu, tulenevalt audiitortegevuse seaduse § 87 lõigust 5, teinud ettepaneku Rahandusministeeriumile audiitorettevõtja tegevusloa kehtetuks tunnistamiseks.

Intervjueerija: Kuidas saaks Audiitortegevuse järelevalvenõukogu aidata “punase” ja “kollase” saanud ettevõtjaid? Milliseid samme on juba tehtud, milliseid võiks rakendada?

Intervjueeritav: Audiitorkogu korraldab oma liikmetele iga-aastaselt koolitusi, ettevõtjaid nõustatakse ka kontrollide käigus. Audiitortegevuse järelevalvenõukogu saab lisaks kvaliteedikontrolli menetluse käigus nõustamisele avalikustada üldistatud kujul järelevalve käigus tuvastatud olulisemaid rikkumisi, et edaspidi selliseid rikkumisi välditaks.

Intervjueerija: Kas Audiitorkogu kvaliteedikontrolli tulemusel tuvastatud konkreetsed puudused võiksid olla avalikud isikute kaupa? Miks nii arvate? Teised saaksid nende vigadest õppida ja vigu vältida.

Intervjueeritav: Isikute (st audiitorettevõtjate) kaupa on avalik järelevalve lõpptulemus. Konkreetsed puudused on seotud erinevate konfidentsiaalsete dokumentidega ja selle avaldamine võib rikkuda nii audiitorettevõtjate kui nende klientide õigusi. Seetõttu on järelevalve dokumendid ja info konfidentsiaalne. Tulemusi võib avaldada üldistatud kujul või pädevatele asutustele. Üldistatud kujul rikkumisi avaldades, nt koolitustel, saab Audiitorkogu kaasa aidata teistel samu vigu vältida. Seda koolitustel ka tehakse.

Intervjueerija: Kas Audiitorkogu kvaliteedikontrolli teostav meeskond on objektiivne, pädev?

Intervjueeritav: Kvaliteedikontrolli meeskond on objektiivne ja pädev.

Intervjueerija: Kas Audiitorkogu juhatuse liikmed kontrollkomisjoni liikmetena on sõltumatud ja objektiivsed?

Intervjueeritav: Enne kvaliteedikontrolli läbiviimist deklareerivad kõik töörühma liikmed oma sõltumatust kontrollitavast ja tema juhatuse liikmetest. Juhatuse tööd kvaliteedikontrolli läbiviimisel kontrollib Audiitortegevuse järelevalvenõukogu.

Intervjueerija: Kas oleks mõeldav luua sõltumatu kvaliteedikontrolli organ, mille liikmed ei oleks turul aktiivselt tegutsevad vandeaudiitorid? Praegusel juhul on Audiitorkogu juhatuse liikmed kontrollitavatega turul konkureerivad audiitorid.

Intervjueeritav: Planeeritava uue audiitortegevuse seaduse jõustumisel 2017. aastal ei osale enam turul tegutsevad vandeaudiitorid järelevalvetulemuste otsustamisel.