

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Daria Trikhno

**О критериях выбора аудиторской фирмы (на примере
Эстонских компаний)**

Audiitorettevõtja valikukriteeriumidest (Eesti firmade näitel)

Magistritöö

Juhendaja: professor Jaan Alver

Tallinn 2017

Olen koostanud töö iseseisvalt.

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

Daria Trikhno.....

Üliõpilase kood: 163655

Üliõpilase e-posti aadress: daria.trihno@gmail.com

Juhendaja professor Jaan Alveri arvamus:

Töö vastab uurimistööle esitatud nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(ametikoht, nimi, allkiri, kuupäev)

СОДЕРЖАНИЕ

| | |
|--|----|
| СОДЕРЖАНИЕ..... | 2 |
| АННОТАЦИЯ..... | 4 |
| ВВЕДЕНИЕ..... | 5 |
| 1. О влиянии факторов на решение о выборе и ротации аудитора | 8 |
| 1.2. Выбор аудитора..... | 9 |
| 1.2.1. Кто выбирает аудитора? | 16 |
| 1.2.2. Ответственность за выбор аудитора..... | 17 |
| 1.3. Регулирование и ротация аудитора..... | 17 |
| 1.4. Критерии выбора аудиторских фирм на примере предыдущих исследований . | 19 |
| 1.5. О проведении добровольного аудита на предприятии..... | 22 |
| 2. Описание выбора стратегии исследования | 25 |
| 2.1. Используемая стратегия исследования..... | 25 |
| 2.2. Составление популяции | 25 |
| 3. Результаты исследования и выводы | 28 |
| 3.1. Демографические данные респондентов..... | 28 |
| 3.2. Процесс выбора аудитора | 31 |
| 3.3. Факторы, влияющие на выбор аудиторской фирмы | 41 |
| 3.4. Проверка гипотез и выводы исследования..... | 48 |
| ЗАКЛЮЧЕНИЕ..... | 51 |
| LÜNIKOKKUVÕTE | 54 |
| SUMMARY | 57 |
| ЛИТЕРАТУРА | 59 |

| | |
|--|----|
| ПРИЛОЖЕНИЯ | 62 |
| Приложение 1. Анкета, предоставленная аудиторам и представителям фирм для заполнения..... | 62 |

АННОТАЦИЯ

Тема магистерской работы – о критериях выбора аудиторской компании на примере Эстонских предприятий.

При написании работы автор поставил две задачи для достижения цели. В первую очередь, автор проанализировал проведённые ранее исследования на тему выбора аудитора и какие факторы влияют на выбор. В том числе были проанализированы ответы фирм, которые проводят аудит добровольно. Второй задачей было проведение опроса среди аудиторов, бухгалтеров, финансовых руководителей, членов правления и членов совета компаний и анализ полученных мнений. Цель магистерской работы, выяснить какие факторы влияют на выбор аудиторских компаний. Для достижения цели, автор магистерской работы использовал опросник, на который было получено 156 ответов. Из полученных результатов выяснилось, что самыми важными факторами при принятии решения являются: стоимость, качество аудиторских услуг и понимание аудитором сферы деятельности, в которой работает предприятие. В тоже время выяснилось, что по мнению аудиторов на выбор влияет стоимость, качество услуги и рекомендации аудиторской фирмы третьей стороной.

Ключевые слова: аудит, выбор аудитора, факторы влияющие на выбор

ВВЕДЕНИЕ

Тема магистерской работы «О критериях выбора аудиторской фирмы на примере Эстонских компаний». Ранее проведенные исследования предоставляют автору работы возможность провести собственное исследование на примере эстонских фирм и сопоставить полученные данные с предыдущими результатами.

Зачастую распространено мнение, что главным критерием выбора аудитора или аудиторского бюро, особенно в случае, когда проведение аудита установлено законом, а компании не имеют собственного интереса в данном виде услуги, решающим фактором является стоимость. Однако цена (особенно низкая) может влиять на качество услуги, и эта зависимость может вызывать сомнение в верности отчетов. С другой стороны, существует мнение, что раз компании обязаны нанимать аудиторскую фирму, то они могут руководствоваться критериями, повышающими ценность предоставляемой услуги. Такими ценностями могут быть: предыдущий опыт в сфере деятельности, возможность долгосрочного сотрудничества, дополнительные услуги (консультации по налогообложению, помощь юристов).

Тема актуальна, потому что результаты работы дадут возможность аудиторам увидеть точку зрения клиента и узнать его мнение. Следовательно, в дальнейшем поможет улучшить или модифицировать предоставляемую услугу так, чтобы клиент ее ценил еще больше. В последствии, полученная информация может помочь аудиторам укрепить позицию на рынке. Не всегда, при работе с клиентом аудитор может выяснить (узнать для себя), что же именно главное для клиента. Ведь предоставление услуг не является основным источником успеха, и для поддержания долгосрочных отношений необходимо быть для клиента ценным партнером и доступным, не смотря на загруженность.

До 1995 года еще не существовало комплексной и хорошо определенной теории на тему выбора аудиторской фирмы. В этом году авторы одной научной статьи провели

и опубликовали, основываясь на данных изучения рынка в Великобритании, исследование о выборе внешнего аудитора фирмами на Мальте (Beattie & Fearnley, 1995).

Автор магистерской работы провёл исследование среди эстонских компаний с целью проследить, схож ли подход к выбору аудиторов в Эстонии с ранее проведенными исследованиями, и найти какие факторы являются главными у фирм, для которых аудит обязательный.

Целью магистерской работы выявление факторов, влияющих на выбор аудиторского предприятия на примере Эстонских компаний. В своей работе автор, опираясь на предыдущие исследования, проводит опрос среди Эстонских фирм, для которых аудит является обязательным и сотрудников аудиторских бюро.

Исходя из предыдущих исследований, можно заключить, что при выборе аудитора основным фактором является «качество услуги», которое ожидает клиент (Baldacchino & Cardona, 2011). В статье авторы отметили, что критерий качества является не точным и его можно связать с различными качествами услуги, в том числе и с размером компании. Для клиентов прежде всего основным определителем качества является доступность аудитора и возможность долговременного сотрудничества. Стоимость услуг не была на первом месте в списке основных критериев, которые влияют на выбор клиента, но была одним из трех самых важных пунктов (Almer, Philbrick, & Rupley, 2013).

На основе изложенного можно поставить следующие гипотезы:

Гипотеза 1: Стоимость услуги является самым важным критерием при выборе аудиторской фирмы как для клиента, так и для аудитора.

Гипотеза 2: По мнению клиентов, долговременное сотрудничество и возможность как можно больше уделять времени клиенту, находятся в числе самых важных факторов (на втором и третьем месте) при принятии решения о выборе аудитора.

Гипотеза 3: По мнению респондентов, качество услуг аудиторских фирм из «Большой четвёрки» и остальных аудиторских фирм, находятся на одинаковом уровне.

Если эти гипотезы подтвердятся, то можно будет сделать вывод, что клиенты выбирают аудитора не только по стоимости его услуг. В первую очередь они верят, что они будут важными для аудитора и им будут уделять время. И то что, компании хотят долговременного сотрудничества с аудиторскими фирмами.

Объектом исследования являются Эстонские фирмы и филиалы зарубежных фирм с дочерними предприятиями в Эстонии, для которых аудит является обязательным.

Автор на основании списка из газеты (*Äripäev* топ 500) предприятий с самым большим оборотом в 2016 году, выбрал респондентов для своего опросника. Опросник был разослан как на общий электронный адрес, так и напрямую руководителям, финансовым управляющим и бухгалтерам. Если на сайте предприятия указывались электронные адреса членов совета или членов правления, то и им была отправлена анкета.

Опросник был разослан как большим, так и небольшим аудиторским фирмам. В 2016 году в Эстонии была зарегистрирована 151 аудиторская фирма, среди которых есть акционерные общества, общества с ограниченной ответственностью и частные предприниматели.

Автор магистерской работы поставил 3 гипотезы, которые в ходе исследования были проверены. Исследование было проведено с помощью опросника, состоящего из 16 вопросов. Опросник был разослан всем фирмам, в том числе и аудиторским фирмам, попавшим в выборку.

1. О влиянии факторов на решение о выборе и ротации аудитора

Год от года ужесточаются законы и прочие нормативные акты как для бухгалтерской отчётности, так и для аудиторской проверки. После ряда корпоративных скандалов в США, связанных с нарушениями в управлении корпорациями и составлении финансовой отчетности в компаниях *Enron*, *Tyco International*, *Adelphia*, *Peregrine Systems* и *World-Com*, которые привели к многомиллионным убыткам инвесторов этих корпораций в 2002 году был принят Акт Сарбейнса-Оксли. Этот закон является самым масштабным в Америке законодательным актом о ценных бумагах (*SEC*), принятый после закона о фондовых биржах 1934 года. Закон изменил порядок предоставления отчетности. Были введены новые требования к компаниям в отношении объема информации, раскрываемой в финансовой отчетности.

Положения Акта Сарбейнса-Оксли и нормативных актов *SEC* в отношении аудиторских компаний, направлены на обеспечение независимости внешних аудиторов от фирм, финансовую отчетность которых они проверяют, и устранение возможных конфликтов интересов. Для этого в закон был внесен ряд поправок, запрещающих аудиторским фирмам, которые осуществляют подтверждение финансовой отчетности компаний-эмитентов, оказывать этим предприятиям дополнительные услуги. В перечне были указаны услуги: по ведению бухгалтерского учёта, подготовки финансовой отчетности, финансовых консультаций, по внедрению системы внутреннего аудита; управленческие, кадровые, брокерские, юридические и другие услуги, не имеющие непосредственного отношения к аудиту.

Негативным фактором влияния Акта Сарбейнса-Оксли можно назвать значительный рост затрат компаний на услуги аудиторов. Акт Сарбейнса-Оксли вызвал для множества компаний необходимость полностью изменить методы составления отчётности. Такие изменения не происходят без затрат, но по мнению числа аналитиков преимущества уже многократно перевешивают расходы. Многие компании выиграли от изменений, несмотря на то, что стандарты отчётности в целом стали более строгие.

Несмотря на трудности и высокие расходы первоначального применения требований Акта Сарбейнса-Оксли, создание эффективной системы внутреннего контроля предприятий, жесткие требования к составлению и аудиту финансовой отчетности привели к прозрачности деятельности компаний и повышению устойчивости фондового рынка. Положительным фактором является значительное возрастание роли внутреннего аудита в компаниях.

1.2. Выбор аудитора

При процессе выбора аудитора важно знать, что на конечное решение влияют: характеристика бизнеса клиента, особенности предполагаемой аудиторской фирмы и аудируемая сфера деятельности. Значительные изменения в одном (или более) из трёх критериев, которые были приведены выше, может повлиять на деловые отношения между клиентом и аудитором.

Принадлежность проверяемой компании к определенной сфере деятельности может привести к ограничению возможности выбора аудитора. Сложная экономическая среда и динамика законодательной базы может определить специализацию аудиторов в определенных сферах деятельности, вклад в развитие профессиональной компетентности, специализированных знаний в конкретной области и косвенным образом качество аудита (Brown & Knechel, 2013).

Для того, чтобы обосновывать свои решения, заинтересованным лицам (клиенты, поставщики, заказчики, банки и другие) необходимо иметь высококачественную и достоверную информацию, касающуюся финансового положения фирмы и результатов ее работы (Nau, Knechel, & Wong, 2006). Основываясь на годовой бухгалтерской отчетности, такая информация способствует снижению информационной искаженности между руководителями и заинтересованными агентами (Jensen & Meckling, 1976). Информация может быть использована, как инструмент для контроля за осуществлением обязательств по договору между фирмой и ее бизнес-партнерами.

Для уменьшения информационной искаженности, проводится проверка аудитором финансовой отчетности, как независимого и объективного специалиста (Livnat & Sasson, 1984). Аудитор при проверке должен оценить, соответствует ли предоставленная отчетность предприятия применяемым рамкам составления

отчётности. Рамки предоставления отчётности в свою очередь подразделяются на 2 категории. В первой категории аудитор должен выразить своё мнение по поводу того, что финансовая отчетность составлена в соответствии со всеми важными аспектами и с применяемыми стандартами бухгалтерского учёта. Вторая категория обязывает аудитора убедиться в том, что отчётность даёт достоверное представление о состоянии предприятия (ISA 200, 2009).

Процесс выбора аудитора должен способствовать высокому уровню обеспечения прозрачности финансовой отчётности (Guedhami, Pittman & Saffar, 2013). В рамках этого процесса необходимо учитывать удовлетворение нужд основных пользователей финансового отчёта, а также ряд ограничений в отношении профессиональной этики и другие специфические критерии. Такими критериями являются: размер фирмы, опыт аудитора и его квалификация, а также стоимость аудиторской услуги (Brown & Knechel, 2013).

Также есть Кодекс этики профессиональных бухгалтеров (IESBA, 2017), который устанавливает ряд основных принципов, для соблюдения аудиторами, когда они соглашаются на предоставлении услуги по проведению аудита. Для обеспечения высококачественной аудиторской услуги, аудитор должен придерживаться ряда принципов, которые в свою очередь преследуют цель объективности, целостности, независимости, компетентности, конфиденциальности и профессионального поведения (Ibid.).

Основные факторы, влияющие на выбор аудитора:

а) Стоимость аудиторской услуги;

Стоимость аудиторских услуг может изменяться в зависимости от клиента, объёма работы и аудиторского риска. Определяющим фактором является сложность аудита. В исследовании (Baettie & Fearnley, 1995) было найдено, что стоимость аудиторских услуг наиболее частый критерий при выборе нового аудитора. Тем не менее исследования показывают, что имеется тенденция на снижении цены за первый и последующие предоставляемые услуги со стороны аудиторской фирмы. Главной причиной является привлечение потенциальных клиентов и удержание их на протяжении нескольких лет (Baldacchino & Cardona, 2011). При выборе аудитора, руководство фирмы должно быть осторожно, потому что если аудиторская фирма предлагает плату меньше, чем ее собственные затраты при проведении аудита, то это

может означать, что после того как аудитор создаст устойчивые отношения с клиентом, то стоимость услуги со временем может возрасти.

Во многих предыдущих исследованиях, автор магистерской работы столкнулся с противоречивыми данными. В некоторых говорится, что при выборе аудитора стоимость услуг не является определяющим фактором (Baldacchino & Cardona, 2011). В других, напротив, утверждается, что это самый главный критерий (Addams & Davis, 1994). Дело в том, что приоритеты, расставляемые фирмами, во многом зависят и от размера фирмы. Чем больше компания, тем легче она может справиться с расходами на аудиторские услуги и может себе позволить более квалифицированного аудитора, но при этом объём работы увеличится. Если имеем дело с биржевой фирмой, то очень часто для руководства важно, какая фирма будет предоставлять услуги по аудиту. Инвесторы и акционеры, скорее всего будут доверять крупным аудиторским фирмам с хорошей репутацией (Chow & Rice, 1982). Для небольших аудиторских фирм из-за нехватки рабочей силы, знаний в специфической области, будет не целесообразным приниматься за аудит. И наоборот, небольшие фирмы, которые заказывают аудит по собственному желанию или исходя из законодательства, не могут позволить себе аудиторов из «Большой четвёрки» из-за стоимости их услуг.

В одном из проведенных ранее исследований выяснилось, что клиенты становятся менее чувствительными к стоимости услуги, как только они смогут увидеть результат и ценность, приобретаемые от проведения аудита (Baldacchino & Cardona, 2011). В своем исследовании авторы говорят, что специалисты должны затрачивать время на то, чтобы узнать клиента лучше и лучше узнать потребности клиента. В другом исследовании (Addams & Davis, 1994) авторы выяснили, что стоимость услуг не единственная причина для получения или возвращения клиента. Главными причинами являются: удовлетворение потребностей клиента, предоставление дополнительной ценности предприятию и соответствие его ожиданиям.

б) Компетентность аудитора;

С развитием международных стандартов и изменением законодательств всё больше усложняются правила бухгалтерского учета. В столь быстро меняющемся и развивающемся мире аудиторы обязаны обладать высокой квалификацией для продолжения обеспечения уровня обслуживания, ожидаемого от них. В разделе 130.1 пункта А, Эстонского Кодекса Этики (Eetikakoodeks) (*переведенного с международного*

«*Code of Ethics for Professional Accountants*») говорится чтобы профессиональные бухгалтеры «сохраняли свои профессиональные знания и умения на уровне, который позволит обеспечить клиентов или работодателей компетентным и профессиональным обслуживанием».

Как выяснилось из результатов исследования важных характеристик для аудиторской фирмы, (Baettie & Fearnley, 1995), клиент ожидает от партнера и помощников аудитора, чтобы они были технически компетентными. В исследовании (Baldacchino & Cardona, 2011) связанным с опытом аудитора, было найдено, что клиенты требуют, чтобы аудитор, предоставляющий им свои услуги, имел определенный уровень опыта в сфере деятельности фирмы. В своём докладе (Sukhraj, 2007) председатель комитета по финансовой отчетности «*Hundred Group of Finance Directors*» Кен Левер, сказал: «Рост усложнения отчетности ведет к более широкому использованию аудиторскими фирмами технических навыков».

в) *Качество предоставляемой услуги и размер предприятия;*

Как и в любой другой покупке или заказе, в конечном итоге при выборе определенного аудитора, клиент обязательно обращает внимание на качество, предоставляемой услуги которое он получает. Понятие качества аудита очень часто ассоциируется с обнаружением и сообщением об ошибке в финансовой отчетности (DeAngelo, 1981). Принимая во внимание сложность в поиске и измерении показателя качества аудита, автор магистерской работы пришел к выводу, что размер аудиторской фирмы может быть использован в качестве косвенного показателя качества. Смысл такого подхода состоит в том, что чем больше аудиторская фирма, тем больше она может потерять клиентов и их доверие, а, следовательно, и дохода, если ошибка не будет обнаружена. В следствии этого, клиенты могут сменить аудитора. Можно предположить, что чем больше аудиторская фирма, тем более строгие методы и подход направлены на выявление мошенничества и других неправомерных действий, с целью сохранения своей репутации (Francis & Wilson, 1988).

Распад *Arthur Andersen*, наряду с чередой слияний на рынке аудиторских услуг, привёл к тому, что осталось только четыре действительно глобальные фирмы. Слияние компаний привело к увеличению дискуссий среди тех, кто считает, что качество аудита сопоставимо с размером аудиторской фирмы, а также споров, о том, есть ли прямая связь между компаниями *Big 4* и лучшим качеством услуги (Aguilar & Barbadillo, 2003). В

статье (Hawkes, 2006), Стив Маслин, глава аудиторского отдела в фирме *Grant Thornton*, отметил: «Я устал от продолжительных заявлений Большой Четвёрки о том, что они предоставляют услуги лучшего качества, чем кто-либо другой. Клиент поменял аудиторскую фирму. Мы переняли клиента от фирмы из «Большой Четвёрки» и обнаружили проблемы в отчётности».

По мнению автора, еще не доказано, что фирмы не из «Большой Четвёрки» предоставляют не высококачественные услуги. Выводы о качестве не должны делаться исходя из размеров аудиторской фирмы. Клиенты должны выбирать аудитора, исходя из того, способен ли он предоставлять уровень качества, который они желают.

г) Месторасположение аудиторской фирмы;

Если говорить о месторасположении аудиторской фирмы, то в больших странах таких как США, Россия, Китай месторасположение аудиторского офиса имеет определённое значение, оказывая влияние на выбор аудиторской компании. Эстония по размерам страна небольшая и месторасположение аудитора не имеет большого значения для клиентов. Расстояние небольшое и поэтому для аудиторских фирм поездки к клиенту являются обычной практикой.

д) Взаимоотношения между клиентом и аудитором;

В то время, как экономические факторы играют важную роль в процессе выбора аудиторской компании, клиенты при принятии решения все больше уделяют внимание на другие, например, поведенческие факторы. Исследование о принятии решений о смене аудитора на Мальте (Baldacchino & Cardona, 2011) находит подтверждающие доказательства важности отношений между клиентом и аудитором. У Мальтийских компаний «значительное ухудшение отношений» становится самой главной причиной при смене аудитора.

Автор магистерской работы из собственного опыта знает, что аудиторские фирмы очень дорожат своими клиентами, несмотря на то, что аудит является обязательным, а не добровольным для некоторого числа предприятий. Автор сталкивался с негативным мнением о том, что главная цель аудитора найти ошибку в отчётности предприятия. Каждая точка зрения имеет право быть, но по мнению автора, она не всегда является корректной. Аудиторы стараются приложить как можно больше усилий, чтобы клиент понимал важность проводимого аудита и что он проводится для пользы всего предприятия. Очень важно, чтобы клиент понимал это и шёл на сотрудничество.

Литература указывает на то, что клиент хочет, чтобы с ним контактировали не только при проведении ежегодного аудита. Финансовый директор «*JumpTV*», Крисс Буш сказал, что: «Некоторые аудиторские партнёры руководствуются и управляют своими отношениями с клиентами только по книге, а этим отношениям, как правило, не хватает химии» (Krell, 2006).

Инвестиции в хорошие отношения между аудитором и клиентом могут быть долгосрочно выгодными для фирмы, тем самым помогая улучшить лояльность клиентов (Kuenzel & Krolikowska, 2007). Авторы заключают, что хорошие отношения способствуют дальнейшему удержанию клиентов, что в свою очередь влияет на прибыльность предприятия. Для укрепления отношений аудиторской фирме советуют воспользоваться как формальными, так и неформальными ситуациями для передачи знаний, которые представляют ценность для клиента.

е) Дополнительные услуги.

Аудиторы известны тем, что предлагают ряд дополнительных услуг помимо аудита, включающие в себя оказание консультационных, юридических услуг и консультаций по налогообложению. В исследованиях (Baettie & Fearnley, 1995) и (Baldacchino & Cardona, 2011) авторы нашли, что возможность фирмы предоставлять дополнительные услуги влияют на выбор аудитора. Клиенты видят дополнительную ценность для предприятия в том, что можно получить несколько услуг у одной фирмы, и им не потребуется искать специалистов в других компаниях. Такое сотрудничество поможет сэкономить время и становится финансово выгодным. Автору работы известны случаи, когда клиент приобретает несколько услуг у аудиторской фирмы, и получает эти услуги по более выгодной цене.

В 2014 году, Khurram Bhatti партнер аудиторской фирмы «*Grant Thornton*» из Объединённых Арабских Эмират, в своей статье для журнала «*Ethical boardroom magazine*» (Bhatti, 2014), которая позже была опубликована на официальном сайте компании рассказывал, как найти правильного внешнего аудитора. По мнению автора, так как советы, перечисленные ниже были даны от фирмы, входящей в ТОП 10 крупнейших аудиторских фирм мира, они могут представлять общее мнение и остальных аудиторов, касаясь данного вопроса. Интерес представляет то, что сами аудиторы считают важными при принятии решения о выборе их услуг.

В практической части своей работы, автор проанализировал ответы от аудиторов, практикующих в Эстонии и сравнил схожести и различия ответов с другими исследованиями.

Khurram Bhatti рекомендовал следующие шаги при принятии решения о выборе аудитора:

I. Бренд;

Есть причина почему фирмы из ТОП 10 являются такими успешными. При выборе одной из таких фирм, не нужно будет объяснять кому-то свой выбор. Если компания выберет наименее признанную фирму (и менее дорогую), то есть риск, что финансовый отчёт со стороны будет просматриваться с чуть большим скептицизмом, нежели если бы он был проверен аудитором из ТОП 10, которые имеют годы опыта и репутацию.

II. Связь и взаимодействие с аудитором;

Частое и открытое общение с внешним аудитором имеет важное значение для аудиторского комитета. От внешнего аудитора можно получить дополнительную информацию для улучшения исполнения своих обязанностей по контролю за процессами в компании. Качество и успешность этого взаимодействия предоставляют возможность для оценки эффективности аудиторов.

Для обеспечения данными о продвижении внешнего аудита (планировка, промежуточный и окончательный аудит), аудитор должен встречаться с аудиторским комитетом фирмы на регулярной основе. Такая взаимосвязь должна быть сосредоточена на ключевых вопросах, так как своевременный обмен информацией поможет снизить риск искажения финансовой отчётности.

III. Независимость, объективность, профессиональный скептицизм;

Код этики известен как аудиторская «Библия». Аудиторский комитет должен очень тщательно изучить выбранного аудитора, для подтверждения того, что он не зависит от нанимающей его фирмы и сможет быть независимым в своём мнении. Аудитор должен проявлять высокий уровень объективности и профессиональный скептицизм, а техническая компетентность аудитора, не является показателем высококачественного аудита.

IV. Опыт работы.

Важный аспект состоит в том, что имеет ли аудиторская фирма достаточно знаний и опыта в отрасли клиента. Как правило, клиенты пользуются услугами одной аудиторской фирмы из года в год, так как это удобно как для самих аудиторов, так и для клиентов. Такой подход очень простой и, следовательно, менее дорогой. Однако компании должны помнить об обязательной ротации аудитора.

Надлежащим образом спланированная и проведённая аудиторская проверка, даёт представление об эффективности систем внутреннего контроля, позволяет выявить недостатки и сообщить об обнаруженных ошибках руководству (Knechel, Niemi, Sundgren, 2008). При исправлении ошибок, найденных аудитором, руководство может улучшить процессы внутреннего контроля.

1.2.1. Кто выбирает аудитора?

Из опыта работы автор считает, что в зависимости от размера фирмы, в выборе аудитора участвуют не только руководители фирм и финансовые управляющие, но и главные бухгалтера компаний, они чаще всего контактируют с аудитором. Исходя из рекомендаций бухгалтеров может быть сделан выбор аудиторской фирмы.

Лиц, которые могут участвовать в выборе аудитора можно подразделить на 3 группы:

1) главные бухгалтеры организаций;

В фирмах с небольшим количеством работников, главные бухгалтера участвуют в выборе аудитора. Им важно проверить, правильно ли работают они сами и их подчиненные, нет ли ошибок в бухгалтерском и налоговом учете. Их волнует тщательность проверки и качество работы аудитора, и, следовательно, они заинтересованы в высоком уровне профессиональной компетентности.

2) владельцы организаций;

Им необходимо проконтролировать менеджеров и проверить, не допускают ли они ошибок или мошенничества. Кроме того, их волнует оценка финансовых и правовых рисков, которые могут быть недопустимо высокими при некомпетентном или непорядочном руководстве организацией.

3) сама организация, которая осуществляет выбор аудиторской компании посредством тендера или отбора конкурсного предложения.

В данном случае выбор аудиторской компании производит тендерная комиссия. Решающее значение имеет цена аудиторских услуг: кто из аудиторских фирм предложит самую низкую цену, тот и выиграл. При этом не всегда принимаются во внимание качественные характеристики. Не стоит забывать, что для выполнения ряда аудиторских процедур необходимо определенное время, и если процедуры проведены не в полном объеме, с нарушением требований правил аудиторской деятельности, то заключение, выданное по результатам такого аудита, может быть признано недостоверным.

1.2.2. Ответственность за выбор аудитора

Через громких скандалов стала инициатором изменений по всему деловому миру, которые также привели к изменению способов выбора внешних аудиторов (Baldacchino & Cardona, 2011). Акт Сарбейнса-Окслей был подписан 30 июля 2002 года в США. Одним из изменений, осуществляемых в рамках этого закона стало то, что выбор внешнего аудитора больше не должен входить в компетенцию руководства компании. Выбор должен проводиться напрямую через аудиторский комитет и членов совета. Данное правило можно применить к компаниям, представляющим общественный интерес или биржевым фирмам. В свою очередь ответственность за выбор аудиторской фирмы в небольших компаниях несут руководители фирмы.

1.3. Регулирование и ротация аудитора

В настоящее время в Эстонии аудит регулируется при помощи международных стандартов *ISA (International Standard on Auditing)*, кодекса этики (*Code of Ethics for Professional Accountants*), а Эстонским законом об аудите (*Audiitortevuse seadus*). В дополнение есть международные нормы и стандарты, предусмотренные *International Federation of Accountants (IFAC, 2017)*, которые необходимо соблюдать в соответствии с Законом об аудиторских услугах.

Согласно Эстонскому закону (*Audiitortevuse seadus, 2010*) в § 91 и 92, начиная с 01.01.2016 при проведении аудита действуют критерии изображённые на Рисунке 1.

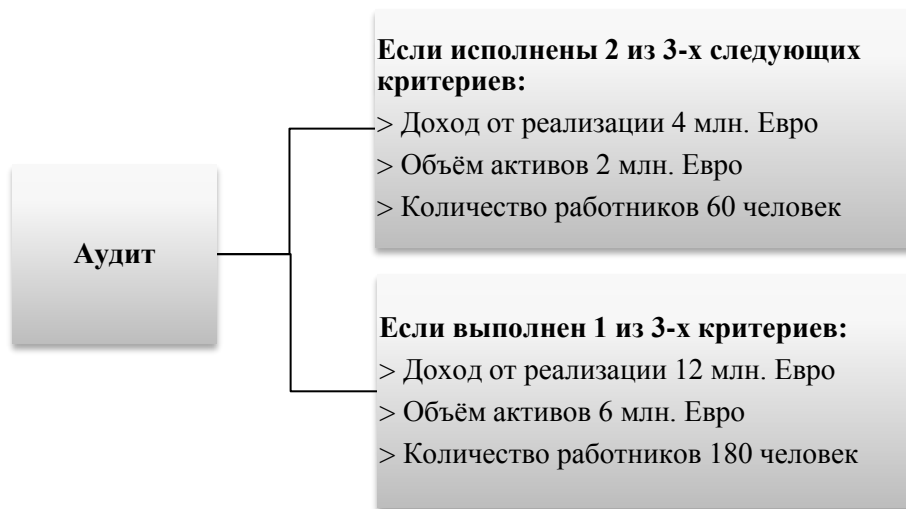


Рисунок 1. Обязательные критерии для проведения аудита

Источник: (составлено автором на основании Audiitortegevuse seadus)

На Рисунке 2 автор привёл минимальные требования для проведения обзора на предприятии.

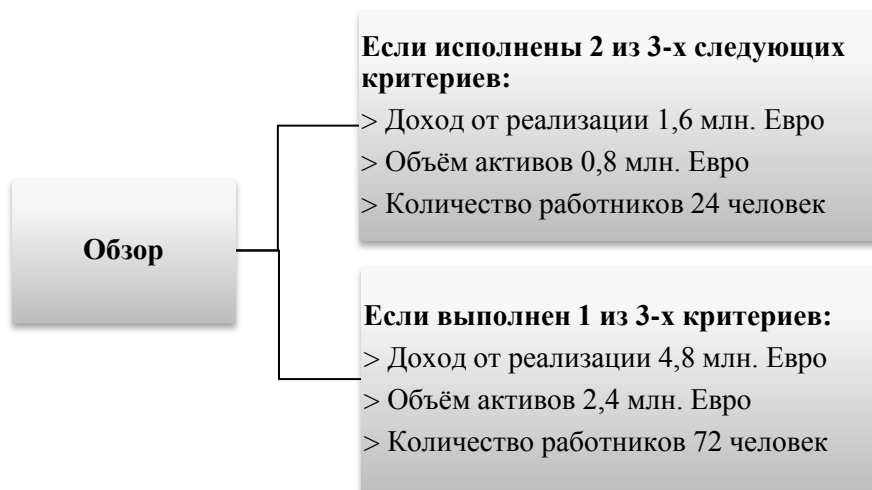


Рисунок 2. Обязательные критерии для проведения обзора

Источник: (составлено автором на основании Audiitortegevuse seadus)

Из приведённых критериев обязательных для проведения аудита и обзора, по закону должны быть соблюдены по меньшей мере 2 из 3-х. И дополнительно в некоторых случаях если выполнен один из трёх критериев, это также может означать обязанность проводить аудит в компании. Помимо вышеприведённых критериев как для предприятий, существует не менее важные критерии так и для аудиторской фирмы. Данным условием является обязательная ротация аудитора.

Согласно Эстонскому закону (Audiitortegevuse seadus § 59 часть 3) для предприятий представляющие общественный интерес, ведущий аудитор должен меняться по истечению 7 лет. Но в Эстонии есть примеры, где у биржевой фирмы, аудиторская фирма не менялась на протяжении 10 лет. Например, в США и Великобритании есть множество предприятий, у которых аудитор не менялся на протяжении 30 или даже 50 лет.

О ротации аудитора есть два мнения; есть те, кто считают, что аудитора нужно время от времени менять. В то же время практика показывает, что становится всё больше тех, кто ценят долгосрочные отношения с одной аудиторской фирмой (Raimla, 2015). В одной магистерской работе (Ottosson & Jönsson, 2015), авторы сравнивают мнения инвесторов из Европы и США по поводу обязательной ротации аудитора. Из полученных 684 ответов, большинство респондентов выразились против обязательной ротации аудитора.

Для предприятий, представляющих общественный интерес, по закону является обязательным иметь аудиторский комитет, который обязан назначать и отзываться аудиторскую фирму. В большинстве случаев проводится независимый конкурс в рамках свободной конкуренции, аудиторского закона и международного аудиторского закона об этике (Ibid.). По мнению автора работы, в международной аудиторской фирме, как правило есть несколько ведущих партнёров, которые в свою очередь могут меняться по истечению обязательного срока ротации аудитора. По данной причине клиентам не обязательно менять свою аудиторскую фирму

1.4. Критерии выбора аудиторских фирм на примере предыдущих исследований

Критерии выбора аудитора также исследовались и в других работах, например, в статье «*What Drives Auditor Selection*» (Almer, Philbrick, & Rupley, 2013). Отличительной

характеристикой этой статьи от других, является то, что авторы сделали упор на влияния Акта Сарбейнс-Оксли. Упомянутый ранее акт делает упор на том, что комитет по аудиту компании, должен быть ответственен за выбор, оплату и осмотр работы аудитора (Sarbanes-Oxley Act, 2002). Однако, как отмечено в статье, и 10 лет спустя после выпуска акта, независимость работы внешних аудиторов остается под вопросом.

В статье не уточняется, какие компании были выбраны для проведения исследования, однако можно смело предположить, что раз главной темой являлся Акт Сарбейнса-Оксли, то и результаты работы касаются только предприятий, действующих в США.

Из 15 факторов, которые были исследованы в указанной статье, только 9 являются теми, которые увеличивают шансы на выбор конкретного аудитора. Самыми важными факторами являются:

- хорошие знания об индустрии, в которой работает компания;
- партнер вовремя находит финансовые/бухгалтерские ошибки и занимается ими;
- у аудиторской компании хорошая репутация относительно технической стороны при проведении работы;
- доступность партнёра и активность в дискуссиях с представителями компании;
- высококачественное предложение аудитора (на проведение аудита).

Все факторы перечислены в порядке убывания их значимости для компании (из результатов работы).

Как и следовало ожидать, качество знаний и навыков аудитора являются наиболее значимыми для компании, и играют решающую роль при выборе аудитора. Исходя из результата возникает следующий вопрос – как, клиент оценивает качество знаний аудитора в той или иной сфере? На начальной стадии выбора предприятие не знает о его предыдущих и действующих клиентах и не может судить о качестве предоставляемой услуги, даже в том случае, если аудитор уже работает с похожими компаниями в одной и той же сфере. Какую-то часть информации можно получить из предложения от аудитора, в котором могут быть указаны аудируемые компании, а также в процессе личных встреч и переговоров. Автор считает, что действительную и существенную информацию о качестве можно получить только через личные связи. Например, знакомство с членом правления той фирмы в которой выбранный аудитор уже

предоставляет свои услуги, или другие косвенные связи. С другой стороны, надо учитывать факт, что исследования были проведены в больших компаниях, где есть аудиторский комитет, занимающийся выбором аудитора. Следовательно, у них может быть больше времени для анализа будущего аудитора, нежели в Эстонии, где выбором в небольших фирмах занимаются члены правления и главный бухгалтер. Названные лица могут не иметь достаточных данных, времени, и других факторов для полного анализа аудиторской фирмы.

Вторым по значимости фактором выбора аудитора, является его доступность и активность в проведении аудита. Во-первых, при выборе аудитора, компания может руководствоваться только личными качествами главного партнёра. Очень часто саму работу проводит менеджер по проекту, который может оказывать услугу совсем другого качества, чем выбранный аудитор. Следовательно, это может вызвать разочарование от проделанной работы, так как компания может получить совсем отличающийся результат от того который изначально ожидался. Именно по этой причине, активность самого партнёра в дискуссии и решении проблем, а также его оценка работы и полученных результатов могут быть решающими при выборе аудитора. Однако, как и в первой группе факторов, можно предположить, что о реальной активности партнёра в работе компания сможет судить только после проведения аудиторской проверки. Изначальные заверения могут оказаться только рекламой, которая используется при выборе аудитора. Доступность аудитора может также подразумевать его месторасположение, и играть значительную роль только в случае большой страны. В Эстонии месторасположение аудитора, играет меньшую роль, и скорее всего под доступностью имеется ввиду его участие в работе, а также время реагирования на различные проблемы.

Исходя из результатов работы «*What Drives Auditor Selection*» (Ibid.), цена предоставляемой услуги влияет на выбор аудитора. В случае маленьких компаний, роль последнего фактора может быть значительной. Однако, как заметили и авторы, цена не всегда позитивно коррелируется с качеством услуги, и именно на это указывают результаты выше приведённого исследования. В исследовании стоимость услуги не числится в списке наиболее важных факторов в выборе аудитора. Следовательно, это понимают даже те люди, которые занимаются выбором аудитора в компании.

1.5. О проведении добровольного аудита на предприятии

Ранее автор говорил о фирмах, для которых проведение аудита обязательно согласно закону. Обычно это были большие фирмы или филиалы крупных предприятий, находящихся в Эстонии. У таких фирм нет возможности выбора, закон обязывает проведение внешнего аудита. Но есть предприятия добровольно заказывающие аудиторскую услугу. Речь идёт о фирмах, не подпадающих по закону под обязанность аудита или обзора. Если предприятие не обязано проводить аудит, то обычно мы имеем дело с малым предприятием. Автора заинтересовал вопрос, почему фирмы, которые не обязаны проводить аудит, добровольно заказывают услуги аудиторов? Далее рассматриваются научные статьи, которые были написаны на тему добровольного аудита на предприятиях.

Рассмотрим подробнее, почему малые и среднего размера предприятия, для которых аудит не обязателен, нанимают внешних аудиторов для проверки деятельности фирмы. Малые предприятия систематически отличаются от более крупных компаний в ряде направлений, которые влияют на их желание добровольно нанять аудитора. Во-первых, у малых предприятий обычно один владелец и поэтому существует возможность искажения информации между руководством и потенциальными инвесторами (например, перед покупкой фирмы). Проблемы фирм могут возникнуть из-за равенства голосов между владельцами и конфликтов интересов между ними (Niskanen, Karjalainen, & Niskanen, 2011). Во-вторых, если используется финансирование со стороны банка, то кредитор не является акционером, и у него есть требования к активам фирмы (Blackwell, Noland, & Winters, 1998). Главное отличие небольших фирм от крупных состоит в том, что с большей вероятностью они будут финансированы со стороны собственного капитала. Заёмные средства будут составлять небольшую долю, или помощь банка не будет вообще задействована (Berger & Udell, 1998). В-третьих, предприятия очень малы по определению, и вероятнее всего у них не будет достаточно ресурсов для подготовки финансовой отчетности по всем стандартам. В большинстве случаев, такие фирмы приобретают бухгалтерские услуги со стороны (Collis & Jarvis, 2000). Помимо предоставления гарантий для кредиторов, необходимость для проведения добровольного аудита заключается в обеспечении уверенности в достоверности

финансовой отчётности для владельца фирмы, выявление ошибок и возможных налоговых рисков.

Спрос на проведение аудита увеличивается из-за искажения информации и конфликта интересов между инвесторами и руководством (владельцами) фирмы (Collis, 2010). Не удивительно, что подавляющее большинство предыдущих исследований о спросе на аудит были сфокусированы на фирмах с наемными руководителями.

Из результатов проведённого интервью (Seow, 2001) можно выделить некоторые управленческие потребности для добровольного аудита, помимо тех, которые были рассмотрены ранее. Например, респонденты называли такие потребности как:

- безопасность поставок;
- размер фирмы и развитие;
- тяжелое финансовое положение;
- необходимость консультаций и внутренний контроль;
- необходимость сосредоточения на основной деятельности;
- безопасность;
- репутация фирмы как для клиентов, так и для налоговых служб.

Согласно другому исследованию (Chow, 1982) было обнаружено, что размер фирмы, количество кредитных договоров имели положительную корреляцию к проведению аудита. Это указывает, что очень часто потребность в аудите вызвана заинтересованностью с внешней стороны.

В исследовании, проведенном в Финляндии (Ojala, Collis, Kinnunen, Niemi, & Troberg, 2016) в период с 2008 по 2010 год, из 149 тысяч малых предприятий, для которых аудит был не обязателен, добровольно проводили аудит в среднем 50 тысяч фирм. В своем исследовании авторы использовали регрессионный анализ для более детального изучения положений компаний, которые проводили аудит и тех, которые этого не делали.

В результате, авторы выяснили следующие причины для проведения добровольного аудита:

- фирма не испытывает экономического затруднений;
- руководство имеет потребность в достоверности налоговой отчетности;
- рост компании;

- руководству необходимо обеспечить безопасную поставку товаров от поставщиков.

Автор работы попробовал выяснить специфические причины для понимания мотивов небольших предприятий при проведении добровольного аудита. В опросник был добавлен вопрос, касающийся проведения необязательного аудита. Полученные ответы рассматриваются в третьем разделе работы.

2. Описание выбора стратегии исследования

2.1. Используемая стратегия исследования

В исследовании магистерской работы использовался теоретический способ исследования. Для сбора информации о критериях на основе которых выбирают аудитора предприятия, больше всего по мнению автора подходит теоретическое исследование. В проводимом опроснике от респондентов собирались данные в стандартизированном виде и на основе собранной информации автор пытался описывать, сравнивать и объяснять полученные данные.

В использовании опросника есть недостатки, о которых автору известно. Несмотря на это, автор считает, что опросник наилучший способ для сбора мнения и точки зрения респондентов. Недостаток опросника в том, что невозможно узнать, насколько честно были даны ответы на вопросы, серьёзно ли опрашиваемые воспринимают вопросы, понимают ли отвечающие одинаково вопрос и дополнительно полученные ответы могут быть поверхностными. Так же оставленных без ответа число вопросов может быть велико.

Для сбора данных, был сделан опросник в электронной форме на сайте *Google Forms*. Автор выбрал именно эту форму, так как можно удобно делать рассылку на электронный почтовый адрес и полученные ответы удобны для дальнейшей обработки.

2.2. Составление популяции

Целью магистерской работы было узнать, какие факторы влияют на выбор аудиторской фирмы. Больше всего в выборе аудитора в крупных фирмах участвуют управляющие, владельцы фирм и члены правления. Автор также предположил, что косвенно участвуют бухгалтеры, так как при проведении аудита постоянное общение

происходит между аудитором и бухгалтером фирмы. Исходя из этого, руководство фирмы, может спрашивать совет и мнение бухгалтера об аудиторах, поэтому целевой группой респондентов были выбраны и бухгалтеры.

По мнению автора, помимо критериев самих фирм, выбирающих аудитора, было бы интересно узнать мнение самих аудиторов. Какое их мнение о том, что в первую очередь влияет на выбор клиента. Было решено включить в выборку аудиторские фирмы, как большие международные, так и малые, а также практикующие аудит частные физические лица. Аудиторским фирмам был разослан такой же опросник, как и предприятиям. Опросник составлен так, что когда респондент указывал должность в компании, последующие вопросы автоматически указывались для той группы, в которую входил отвечающий. Опросник с вопросами и с разделением представлен в Приложении 1.

Для определения количества выборки автор использовал Top 500 список самых крупных фирм в Эстонии по версии газеты *Äripäev*. В данном списке приводятся данные о 500 фирм с наибольшим оборотом. На примере предыдущих научных исследований автор был осведомлен о низком проценте отвечающих (33% ответов из 100 разосланных анкет) и было решено разослать опросник всем фирмам из списка.

В выборку аудиторских фирм попали все фирмы, практикующие аудит в Эстонии. Выборка была сделана на основе данных с сайта *audiitorikogu*, где имеется база данных аудиторов. Опросник был разослан аудиторам, перечисленным в списке, то есть в 151 аудиторскую фирму.

Опрос проходил в форме заочного анкетирования. Автор использовал два источника получения ответов. Во-первых, автор разместил анкету в электронной среде *Google Forms* и попросил её заполнить участников форума информационного портала, который специализируется на вопросах бухгалтерского учета и налогообложения (www.rmp.ee). Во-вторых, опросник был отправлен на электронные почтовые адреса, если такие указывались на официальной домашней странице фирмы, руководителей, членам правления, главным бухгалтерам. Если не было почтового адреса, то опросник был отправлен на общий адрес с просьбой переслать его перечисленным ранее лицам. Автор знал о риске малого процента полученных ответов, отправленных на общий электронный адрес. Опрос в электронной среде *Google Forms* проходил в период с 13 февраля по 31 марта 2017 года.

Всего было получено 156 ответов на анкету. Анкета состояла из трех частей, включающих 16 вопросов. В первой части собирались демографические данные, такие как: пол, возраст, опыт работы, должность и количество работников в фирме. Вторая часть анкеты была посвящена данным компании, в которой работают респонденты. Автор выяснил, кто участвует в выборе аудитора, входит ли фирма в концерн, участвуют ли отвечающие в выборе аудитора, и какая аудиторская фирма проводит аудит (для респондентов аудиторов, эти вопросы были пропущены). В третьей части автор попросил выразить своё мнение о факторах, влияющих на выбор аудитора.

Для обработки ответов использовалась программа *Microsoft Excel*, в которой данные были подготовлены для последующего анализа.

3. Результаты исследования и выводы

3.1. Демографические данные респондентов

В первой части анализа, автор решил выяснить общие показатели респондентов – возраст и пол. Из 156 человек, ответивших на анкету, число мужчин составило 35,3%, а женщин 64,7% от общего числа респондентов; 37% респондентов по возрасту входили в категорию от 41 до 50 лет, то есть явились доминирующей возрастной группой (Рисунок 3). В эту категорию входили 23 мужчины и 34 женщины.

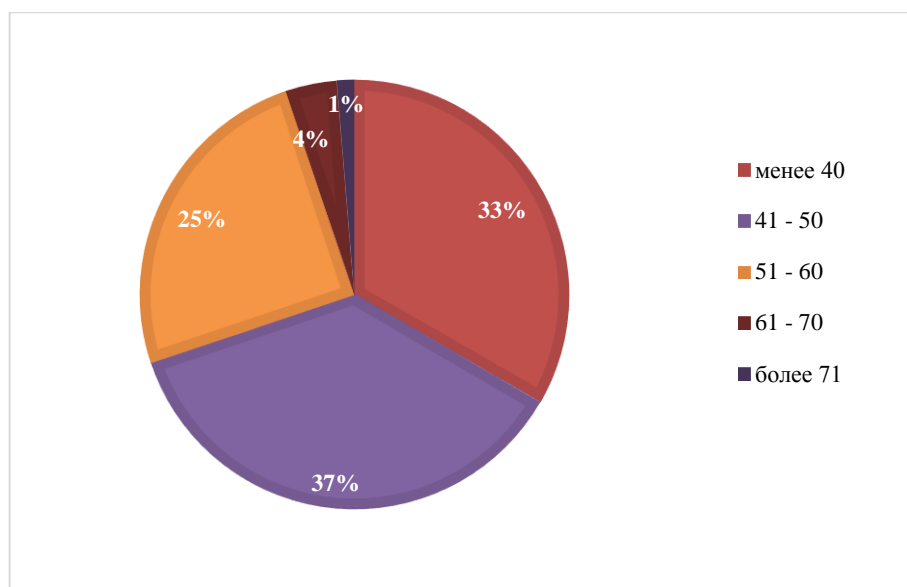


Рисунок 3. Возраст ответивших респондентов

Источник: (Составлено автором на основании проведённого опросника)

Самое большое количество ответов поступило от бухгалтеров и членов правления - обе группы составили по 24% (37 человек). Остальная часть ответивших разделилась еще на крупные группы - аудиторов 22% (35 человек) и финансовых директоров 21% (33 человека). Занимавших должность члена совета в общей сложности было 3 человека. Из

оставшихся 7% (11 человек), 5 человек указали, что они главные бухгалтера концерна; 5 человек занимали одновременно несколько должностей, такие как член правления и финансовый руководитель, один ответивший занимал должность в комитете по аудиту (рис. 4).

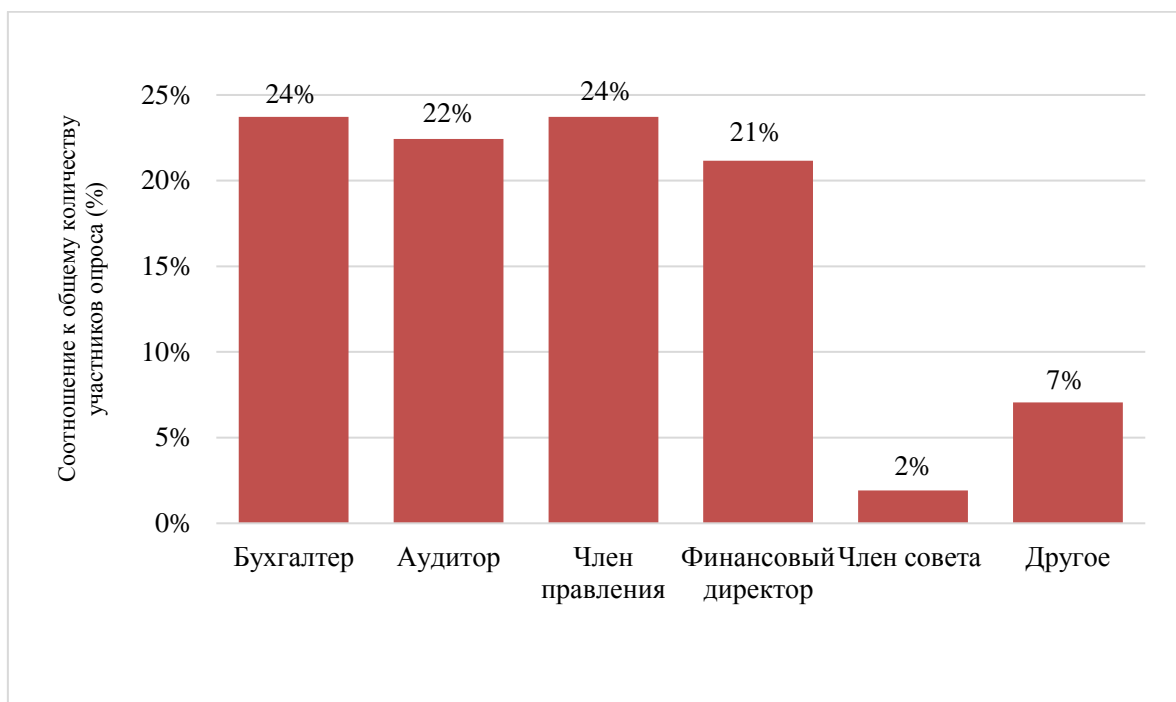


Рисунок 4. Должности ответивших респондентов

Источник: (Составлено автором на основании проведённого опросника)

Автор работы выяснил стаж работы респондентов. Отвечающим было предложено ответить на вопрос «Опыт работы в финансовой, бухгалтерской или аудиторской области» и выбрать варианты ответов в зависимости от количества проработанных лет. Если никакой из предложенных вариантов не подходил, то можно было выбрать вариант «Другое». Из полученных ответов выяснилось, что 54,5% или 85 респондентов имеют опыт в сфере финансов, бухгалтерии или аудита более 15 лет. Из их числа 25 человек занимают должность аудитора, 20 человек финансового директора, 18 человек бухгалтера и 13 человек члена правления (рис. 5). Опыт работы от 11 до 15 лет из общего числа ответивших имели 12,8% или 20 человек. Семь респондентов выбрали ответ «Другое». Среди поступивших ответов были такие как: опыт работы в

предложенных областях отсутствует (4 человека) и 3 человека указали опыт работы от 20 до 25 лет.

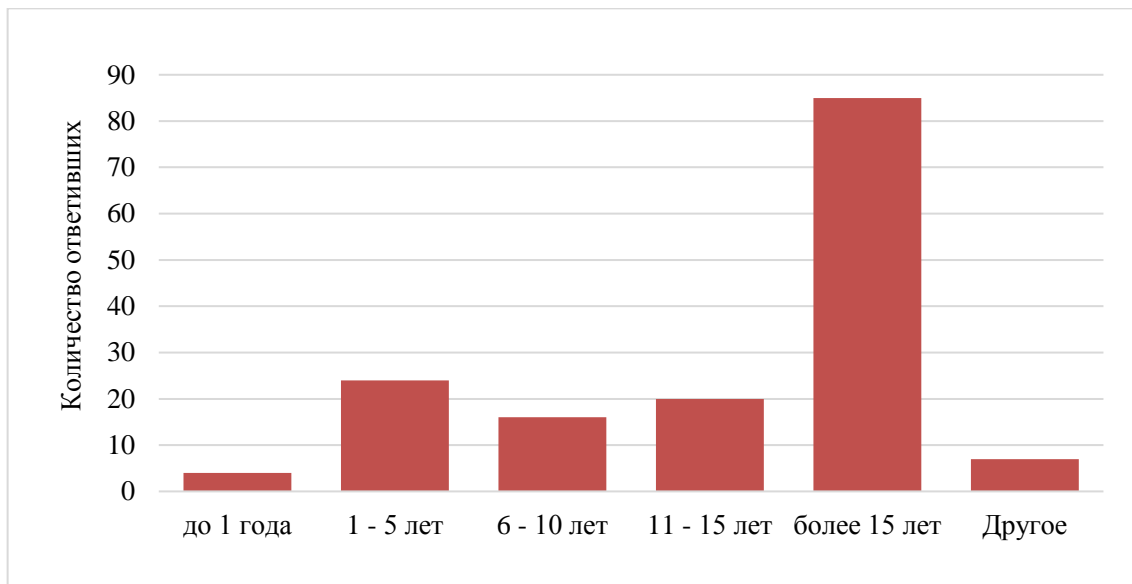


Рисунок 5. Опыт работы респондентов в финансовой, бухгалтерской или аудиторской области.

Источник: (Составлено автором на основании проведённого опросника)

Многолетний опыт работы в одной из областей увеличивает качество и достоверность полученных ответов. Чем больше опыт работы, тем более вероятно, что человек мог соприкоснуться с работой аудиторов. Следовательно, иметь более реалистичную и обдуманную позицию при выражении своего мнения по поводу рассматриваемых вопросов. Можно предположить, что если бухгалтер напрямую не участвует в выборе аудитора, то несмотря на это у него была возможность работать с ними. Из вышесказанного можно сделать вывод, что респонденты имеют достаточную компетентность, чтобы выразить своё мнение о факторах, влияющих на выбор аудитора.

В следующем разделе автор детально проанализировал, кто является аудитором в фирме, кто участвует при выборе аудитора, и является ли фирма частью концерна. Рассматриваются причины по которым предприятия проводят добровольный аудит.

3.2. Процесс выбора аудитора

В одном из вопросов анкеты респондентам было предложено ответить на вопрос «Является ли фирма, в которой вы работаете обязанной проводить аудит?». На вопрос поступил 121 ответ от представителей фирм. Из которых 16 респондентов отметили, что их фирма не обязана проводить аудит, 3 человека ответили, что не обязана, но проводит аудит по другим причинам и 102 респондента ответили, что предприятие обязано проводить аудит. Для последующего анализа автор выбрал ответы 105 респондентов.

Автор работы уделяет больше внимания на ответы респондентов, которые принимают участие в выборе аудитора. Для определения количества людей, в анкете был задан вопрос «Принимаете ли вы участие в выборе аудитора?», на который можно было выбрать два варианта ответа. В результате автор выяснил, что из 105 респондентов, 50 человек не участвуют в выборе аудитора и 55 человек принимают непосредственное участие. Удельный вес которых составляет 48% и 52% соответственно.

Из общего количества принимающих участие в процессе выбора аудитора, т.е. 55 респондентов, женщины составляют 49% и мужчины 51%, то есть гендерное представительство отвечающих сбалансировано.

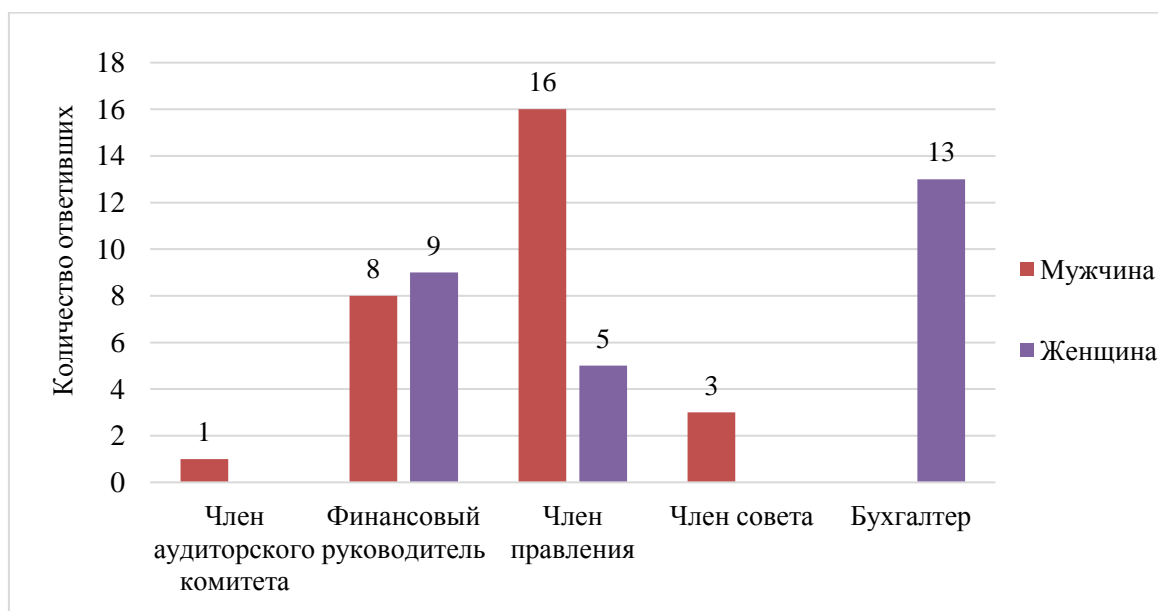


Рисунок 6. Профессия респондентов по гендерному признаку

Источник: (Составлено автором на основании проведённого опросника)

На Рисунке 6 представлены ответы респондентов, принимающих участие в выборе аудитора, по занимаемой должности и полу. Как видно из столбчатой диаграммы, наиболее часто участвуют в выборе аудитора бухгалтеры (13 человек), члены правления (21 человек) и финансовые руководители фирм (17 человек). Из полученных ответов профессию бухгалтера занимают только женщины, члены правления разделились на 16 мужчин и 5 женщин, а среди финансовых руководителей 8 мужчин и 9 женщин. Ранее в разделе 1.3 автор уже предположил, что в выборе аудитора участвуют не только члены правления, аудиторский комитет и члены совета, но также и бухгалтеры. Как подтверждают ответы, в выборе могут участвовать как напрямую, так и косвенно бухгалтера компаний. Руководители компаний интересуются мнением бухгалтеров, так как при проведении аудита бухгалтера работают напрямую с аудиторами.

В ранее приведённых исследованиях (Almer, Philbrick, & Rupley, 2013; Baldacchino & Cardona, 2011), автор не встречал упоминаний о том, что помимо таких факторов как оплата, репутация аудиторской фирмы, опыт аудитора, есть еще дополнительный фактор - влияние мнения бухгалтеров. Следует отметить если предыдущий опыт работы с определенным аудитором не оставил приятных впечатлений и уверенности в компетентности его работы, поэтому в дальнейшем это может повлиять на решение фирмы при выборе аудитора.

Среди всех аудиторских фирм, как больших, так и малых, существует очень жесткая конкуренция за клиентов. Аудиторские фирмы зачастую очень ценят своих крупных клиентов и стараются поддерживать с ними хорошие отношения. Целью аудиторской фирмы, помимо предоставления высококачественной услуги, может являться и сохранение долговременных отношений с клиентом.

Далее рассматриваются ответы всех респондентов, которые участвуют в выборе аудитора и тех, кто не принимает прямого участия в процессе выбора. На Рисунке 7 представлены ответы 105 участников опроса, у которых была возможность выбрать несколько вариантов ответа.

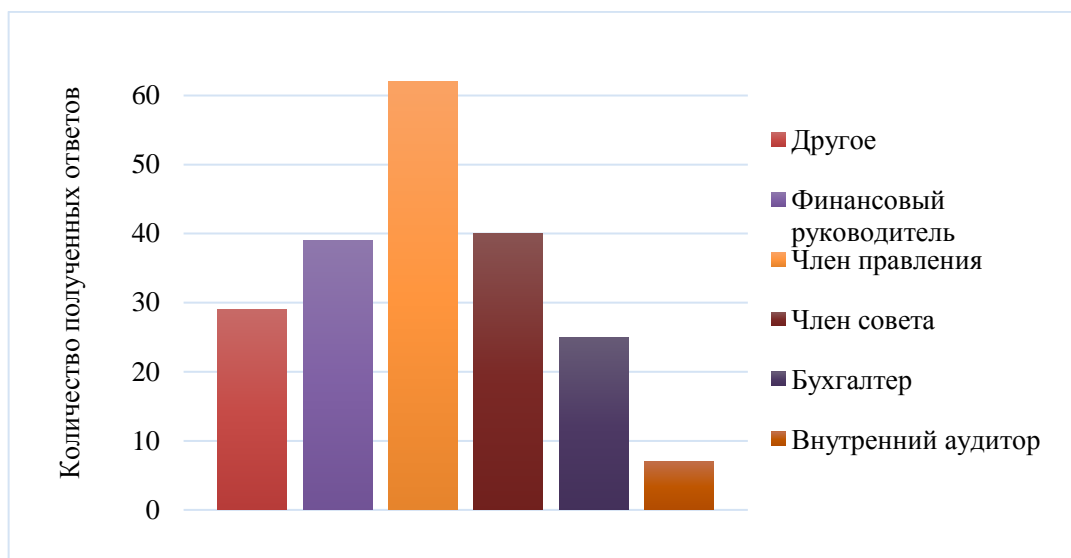


Рисунок 7. Участвующие в выборе аудитора на предприятии

Источник: (Составлено автором на основании проведённого опросника)

При составлении Рисунка 7, автор исходил из того, что максимальное количество ответов по каждому фактору равняется числу респондентов. То есть, каждый фактор мог быть выбран максимально 105 раз. По результатам ответов автор может сделать вывод, что чаще всего на предприятии в выборе аудитора участвуют член правления, член совета или финансовый руководитель. Бухгалтер участвовал в выборе аудитора в 12% случаев из максимально возможного количества ответов. Со стороны респондентов ответ на вопрос «Другое» был выбран 29 раз (или 14%). Из них чаще всего был выбран ответ, что выбор осуществлялся со стороны концерна. В остальных случаях (2% ответов) было указано, что выбор делается аудиторским комитетом, внутренним аудитором, общим собранием и владельцами фирмы, то есть, как предполагал и автор, данные институции являются не характерными для эстонских компаний (что напрямую сказывается на их участие в выборе).

На предыдущий вопрос среди вариантов ответа не было возможности выбора о том, что процесс выбора аудитора происходит на уровне концерна. Вместо этого было решено задать отдельный вопрос, который звучал следующим образом: «Фирма, в которой Вы работаете принадлежит концерну?». Отвечающие могли выбрать между ответами да или нет. Из 105 респондентов - 83 человека указали, что фирма, в которой они работают, являются частью концерна.

В большинстве случаев, если предприятие является частью концерна, то аудитор выбирается на уровне концерна. Для международных компаний, у которых дочерние предприятия расположены в нескольких странах (а также и для аудиторов) очень удобно, когда аудит всего концерна проводится одной аудиторской фирмой. Большим фирмам и концернам аудиторские услуги обычно оказывают предприятия из «Большой четвёрки». Большая аудиторская фирма имеет больше опыта, ресурсов и возможностей для проверки отчётности крупной компании. Для концерна необходимо чтобы все важные аспекты его деятельности были проверены аудитором и ни одна мелочь не была упущена. Использование одной компании гарантирует одинаковый подход к методу проверки. В свою очередь аудиторы могут опираться на проверенную отчётность дочерних предприятий если работа была сделана такой же аудиторской фирмой, так как это предоставляет уверенность в методике проверки (например, при консолидации).

Далее рассматриваются ответы 105 респондентов на вопросы «Входит ли ваша фирма в концерн?» и «Кто проводит аудит на предприятии?» (Рисунок 8).

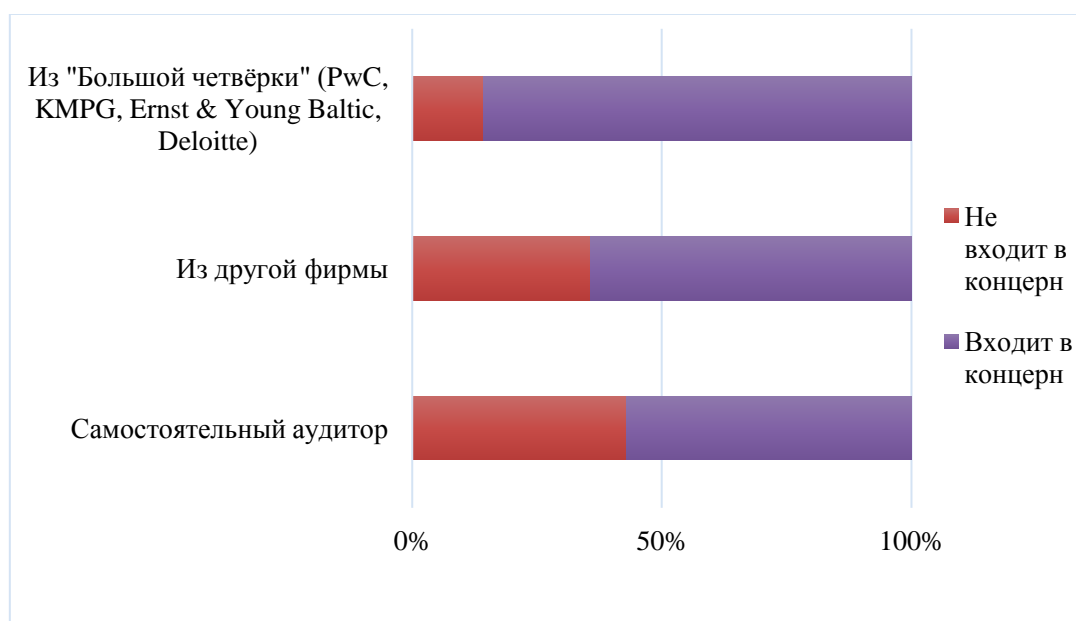


Рисунок 8. Анализ ответов на вопрос «Входит ли ваша фирма в концерн, и кто проводит аудит в фирме?»

Источник: (Составлено автором на основании проведённого опросника)

Из общего количества ответивших 22% респондентов указали, что их фирма не входит в концерн. В трёх случаях аудиторские услуги предоставляет самостоятельный

аудитор, в 10 случаях аудит проводится со стороны небольшой аудиторской фирмы, и в 10 случаях со стороны аудиторской фирмы, входящей в «Большую четвёрку». Фирмы, которые принадлежат концерну составляют 78% (82 респондента) от общего количества ответивших. Из 105 человек 60 респондентов указали, что аудиторскую услугу предоставляют фирмы из «Большой четвёрки». В 22% случаях из 82 общего числа респондентов аудит проводит другая аудиторская фирма. Некоторые респонденты дополнительно указали названия фирм, которые предоставляют услуги аудита. Среди таких фирм были: *BDO*, *Grant Thornton Baltic*, *HLB Expertus Audit OÜ*. В четырёх случаях аудит проводится со стороны самостоятельного аудитора. На основе ответов можно выделить тенденцию, что большинство концернов выбирают аудиторов из «Большой четвёрки». Такой выбор может быть из-за того, что они выбирают репутацию, хороший имидж и исходя из этих факторов уверенность в качестве работы, которая традиционно ожидают от таких компаний.

Автор может заключить, что чем больше фирма, тем большую аудиторскую фирму она предпочтёт. Выбор возможен по нескольким причинам. Например, из - за желания получить более высококвалифицированных аудиторов, большинство из которых имеют международные аттестации и опыт работы в сфере деятельности предприятия. Более детально факторы, по которым предприятия выбирают аудиторские фирмы рассматриваются в разделе 1.2.

Из проведённого анализа полученных ответов можно сделать выводы, что некоторые характеристики компании могут влиять на тип выбираемой аудиторской фирмы. В малых фирмах, где количество работников варьируется от 0 до 9 человек, вероятнее всего аудиторская проверка будет осуществлена со стороны самостоятельного аудитора (рис. 9). Как показано на Рисунке 9, фирмы в которой количество работников не превышало 9 человек, чаще всего пользовались услугами самостоятельного аудитора. На рис. 9 видно, что чем больше предприятие, тем реже проводится аудит со стороны самостоятельного аудитора. Автор считает, что это обусловлено как размером фирмы, сложностью аудита, так и возможной нехваткой человеческого ресурса.

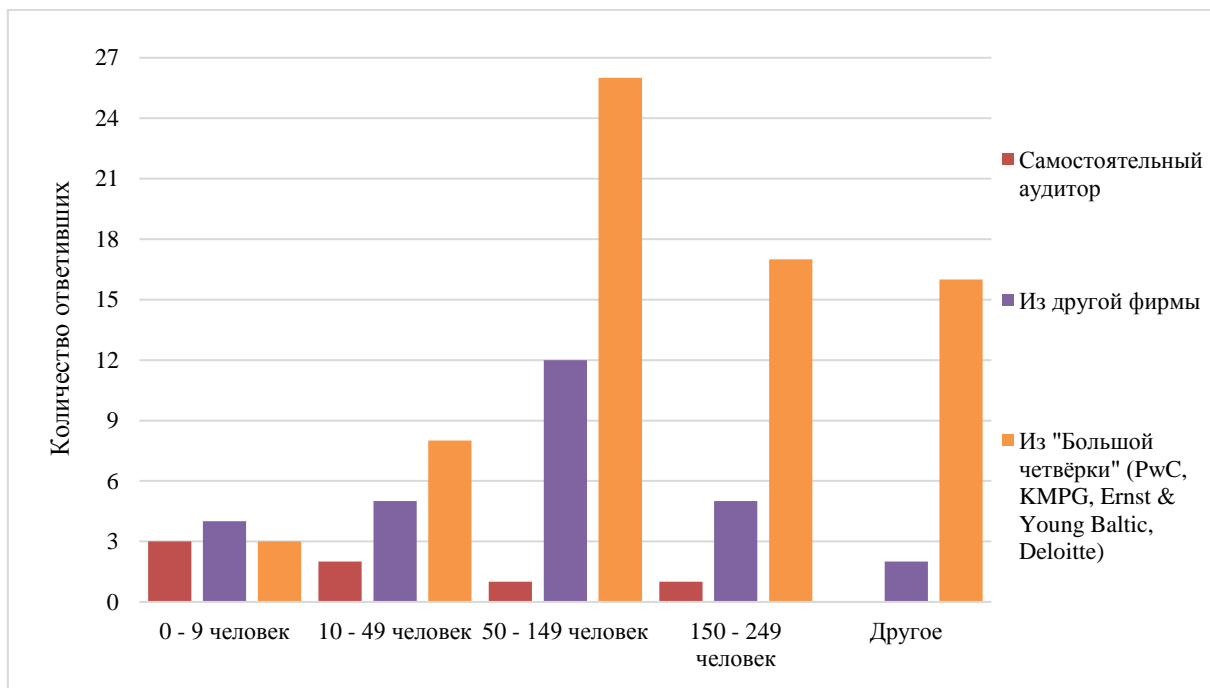


Рисунок 9. Количество работников на предприятии, и их аудитор

Источник: (Составлено автором на основании проведённого опросника)

Фирмы, в которых количество работников превышает 50 человек, с большей вероятностью будут пользоваться услугами фирм из «Большой четвёрки». В 26 фирмах, у которых количество сотрудников от 50 до 149 человек, аудиторскую проверку осуществляют предприятия «Большой четвёрки» (рис. 9). В оставшихся 12 компаниях из данной категории, аудит проводился со стороны аудиторской фирмы среднего размера (*BDO, Grant Thornton Baltic, HLB Expertus Audit OÜ*). Один респондент ответил, что аудиторскую проверку осуществляет самостоятельный аудитор.

Если респондент отвечал на вопрос о количестве работников фирмы «Другое», то обычно указывали, что на таких предприятиях работает более 250 человек. Ответов от больших фирм с общим количеством работников от 150 человек и более, поступило от 41 респондента. Из 41 респондента 33 указали, что аудиторские услуги предоставляют фирмы из «Большой четвёрки». Оставшиеся 8 респондентов ответили, что аудит фирмы проводится другой аудиторской фирмой. По мнению автора, для Эстонии больше характерны фирмы среднего размера, где количество сотрудников варьируется от 50 до 150 человек, количество более крупных предприятий не велико. Исходя из этого поступило не большое количество ответов на опросник от крупных фирм. С увеличением

количества сотрудников в фирме и размером самой фирмы пропорционально увеличивается размер аудиторской фирмы. Из этого можно заключить, что имеется позитивная связь между количеством сотрудников в фирме (размером компании) и размером аудиторской фирмы.

Как уже было замечено ранее, размер фирмы клиента может повлиять на размер аудиторской фирмы которую клиент выберет. В теоретической части своей работы автор нашёл подтверждение, что клиенты через размер аудиторской фирмы оценивают качество её услуг. На основе этого был добавлен в опросник вопрос, уточняющий у респондентов, согласны ли они с утверждением «Чем больше или знаменитей аудиторская фирма, тем её услуги являются высококачественней». Из общего количества ответивших (156 ответов), 71 респондент (46% от ответивших) указали, что не согласны с утверждением. Согласились с утверждением 46 респондентов или 29% из общего числа респондентов. Не смогли ответить на вопрос 27 человек и 12 человек указали как вариант ответа «Другое». Удельный вес указанных ответов составил 17% и 8% соответственно. Как выяснилось основная масса респондентов не поддерживает выше указанное предположение о связи двух факторов. Автор решил рассмотреть и сравнить ответы с данными о профессии респондентов (рис. 10).

Исходя из ответов респондентов на утверждение «Чем больше или знаменитей аудиторская фирма, тем её услуги являются высококачественней» выяснилось, что с утверждением согласны 9% бухгалтеров, 8% финансовых управляющих и 6% аудиторов. Не согласных с утверждением было больше, среди них были 11% бухгалтеров, 11% членов правления, 10% аудиторов и 8% финансовых управляющих. Если рассматривать ответы по группам, то стоит отметить, что соотношение согласных и не согласных с утверждением наиболее равны среди бухгалтеров и финансовых директоров. Среди аудиторов и членов правления чётко выражено противоположное мнение, что не имеется связи между качеством и размеров аудиторской компании. Если принять во внимание, что в компании главным образом с аудитором соприкасаются бухгалтера и финансовые директора, то можно прийти к выводу, что в целом активно задействованные в аудите представители компании делятся в равной степени относительно рассматриваемого вопроса. Тогда как пассивные (в данном случае автор имеет в виду членов правления) представители в основном не согласны с мнением, как и сами аудиторы. Из этого можно сделать вывод, что компании при выборе аудитора в 50% случаев, были бы согласны

выбрать и работать с аудитором из «Большой четвёрки», так как связывают их с предполагаемым более лучшим качеством работы. Не смогли выразить своего мнения на предложенное утверждение 17% респондентов и 8% респондентов прокомментировали утверждение более детально (выбрали вариант ответа «Другое»).

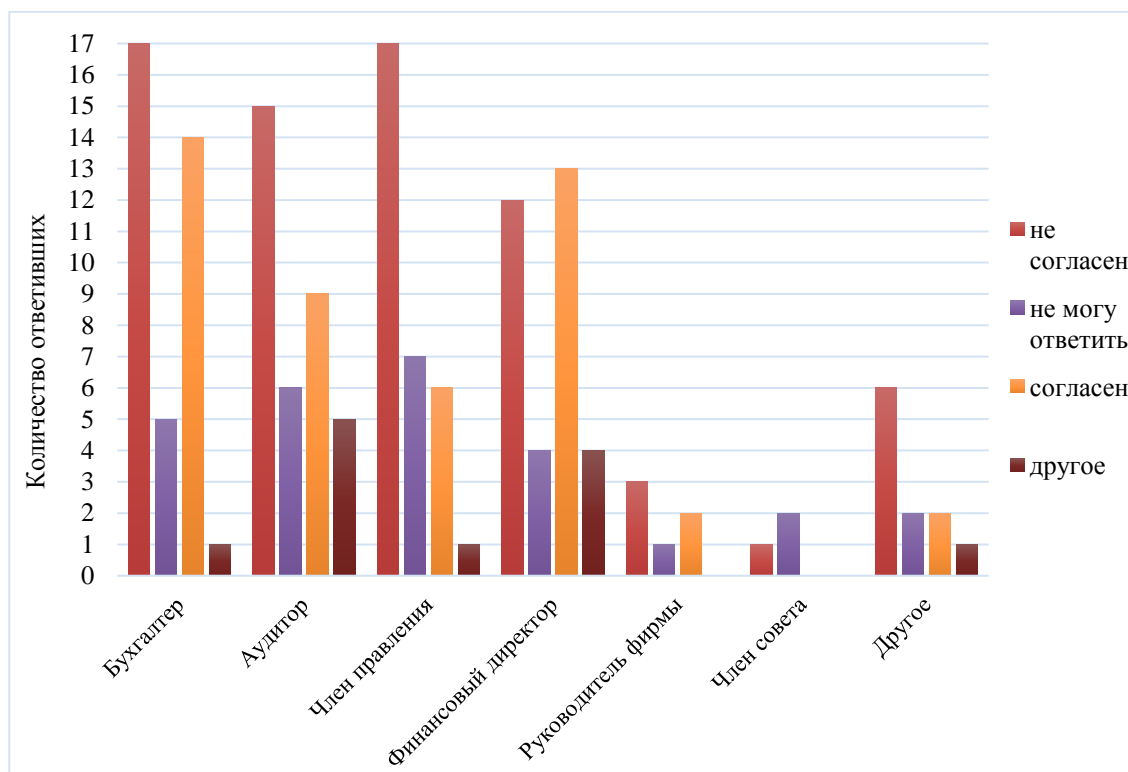


Рисунок 10. Мнение респондентов о влиянии размера фирмы на качество услуг
 Источник: (Составлено автором на основании проведённого опросника)

При выборе ответа «Другое» респонденты указывали несколько интересных пояснений, которые автор решил привести в своей работе. Ответ респондента, занимающий должность аудитора: «Не всегда так, т.к. даже большие фирмы ошибаются». Другой аудитор указал, что качество зависит от имени сертифицированного аудитора, который подписывает отчёт. Член правления одной из фирм ответил, что: «Большим аудиторским фирмам легче предоставить высококачественную услугу, т.к. в их распоряжении находится большое количество людей с знаниями и опытом. Но у маленьких фирм есть больше времени, чтобы вникнуть в важную для предприятия проблему». Финансовый руководитель выразил такое мнение: «Чем больше аудиторская фирма, тем высококачественнее её услуги, а

отчётность внушает доверие у широкого круга читателей». Среди остальных ответов указывалось, что согласны с утверждением, по их мнению, стоимость услуг будет значительно выше. Среди ответов также было и такое мнение, что нельзя однозначно ответить на вопрос, т.к. и небольшие фирмы делают высококачественную работу, а у больших аудиторских фирм бывают большие просчёты.

В конечном итоге, не согласных с утверждением было больше, чем тех, кто согласился с ним. К большой аудиторской фирме ожидания клиентов всегда повышены, а пользователи относятся к отчету доверительнее. Если аудиторская фирма из «Большой четвёрки» совершит ошибку, то это скажется на её репутации возможно и на последующем продолжении деятельности. За многолетнюю аудиторскую практику было немало случаев, когда одна совершённая ошибка приводила к непоправимым последствиям (например, случай с *Enron*).

В одном из вопросов анкеты автор поинтересовался важна ли хорошая репутация для аудиторской фирмы. Из общего количества (156 ответов) респондентов, для 85% опрошенных хорошая репутация аудиторской фирмы является важным фактором. 5% ответивших считают, что это не важно и 10% не имели мнения по этому вопросу. Далее рассматриваются ответы респондентов относительно размера фирмы, в которой они работают.

Автор при анализе ответов от компаний разделил ответы больших и небольших фирм (всех остальных). Всего было получено 89 ответов от больших предприятий с количеством работников от 50 и более человек. Для 82 респондентов из 89 человек репутация аудиторской фирмы, была очень важной при выборе аудитора; не смогли выразить своего мнения 6 респондентов (или 7%). Из 67 фирм с количеством работников от 0 до 49 человек, 51 респондент (или 76%) ответили, что репутация важна при выборе аудитора. По мнению 7 респондентов (10% от общего количества) репутация не влияла на решение о выборе аудитора. На основе данных можно предположить, что маленькие компании менее критичны к репутации аудитора, и могут выбрать аудитора, исходя из других критериев, которые считают более приоритетными (например, цена услуги).

Исходя из полученных ответов можно сделать вывод, что чем больше фирма, тем важнее для неё не только качество предоставляемой услуги, но и репутация. У больших фирм отчётность чаще просматривается со стороны третьих лиц, если аудиторская компания, проводившая проверку, имеет плохую репутацию, то отчётность может

вызывать недоверие и сомнения в достоверности предоставляемых данных. Для небольших фирм, у которых редко внешние пользователи просматривают отчётность, репутация аудиторской фирмы может не влиять на решение о выборе и они могут быть заинтересованы только в подтверждении отчётности.

Автор работы ранее упомянул, что анкета была отправлена 500 компаниям и 151 аудиторской фирме. Те респонденты, которые выбрали, что они работают аудитором, автоматически перенаправлялся к общим вопросам (Приложение 1, Jaotis 3). Рассматриваемые вопросы в следующей части работы были заданы только представителям фирм.

Данных о том, являются ли предприятия обязанными проводить аудит не было представлено в статье Ägiräev, откуда была сделана выборка предприятий. В магистерской работе рассматриваются только те фирмы, для которых аудит обязателен. В последующем анализе, автор решил добавить уточняющий вопрос, определяющий ответы которые не подходят для анализа. Дополнительный вопрос, который был задан звучал так «Обязана ли ваша фирма проводить аудит?».

Как уже было замечено ранее всего на вопрос ответили 121 человек. На вопрос положительно ответили 102 респондента или 84% от общего количества человек. Представители из 16 фирм ответили, что их фирма не обязана проводить аудит. Оставшиеся 3 респондента указали, что их фирма проводит аудит по другим причинам. Ранее в своей работе в разделе 1.5. автор рассмотрел на примере предыдущих исследований причины, по которым предприятие, не обязанное проводить аудит, решает его провести. В своём исследовании автор выяснил у респондентов причину, по которой их фирмы проводят добровольный аудит.

Если респонденты на вопрос «Обязана ли ваша фирма проводить аудит?» отвечали «Да», то им было предложено заполнить подразделение (Приложение 1, Jaotis 4), с дополнительными вопросами, касающиеся предприятия, в котором работают отвечающие. При ответе «Нет», респондент переходил к подразделению (Приложение 1, Jaotis 5), где уточнялось его мнение о критериях выбора аудитора. В последствии ответы этой группы были убраны из анализа так как, предприятия не проводили аудит в фирме. При выборе третьего варианта «Нет, но проводит аудит по другим причинам» респондентам было предложено выбрать причины, по которым проводят добровольный аудит.

На опросник поступило три ответа от компаний, которые проводят добровольный аудит. Автор понимает, что ответы троих респондентов не могут быть спроецированы на всю популяцию и не могут отражать мнение других. Однако, исходя из того, что в Эстонии редко могут встречаться фирмы, добровольно заказывающие аудиторские услуги, автор привел их ответы в работе.

На примере предыдущих исследований, автор поинтересовался, по какой причине представители фирм заказывают добровольный аудит. У опрашиваемых людей имелась возможность выбрать несколько вариантов ответа на вопрос о причинах проведения добровольного аудита (Приложение 1, Jaotis 2.1.). Двое из трёх ответивших проводят добровольный аудит с целью дальнейшего получения финансирования и предотвращения рисков (налоговых/финансовых/внутреннего контроля/других). Один из трёх респондентов заказывает услугу для того чтобы предотвратить риски (налоговых/финансовых/внутреннего контроля/других). В отличие от ранее проведённых исследований (Ojala, Collis, Kinnunen, Niemi, & Troberg, 2016; Seow, 2001) ни один из троих отвечающих не выбрал ответ «Для повышения доверия клиентов и партнёров». Нельзя сделать вывод, что их выбор даёт индикацию о том, что руководство не думает о своих клиентах и партнёрах. Возможно, что через укрепление других сторон, они могут прийти к такому же результату. Фирма показывает клиентам своё финансовое положение, хорошую позицию на рынке, тем самым повышая доверие как клиентов - партнёров, так и кредиторов.

3.3. Факторы, влияющие на выбор аудиторской фирмы

В этой главе рассматриваются, какие критерии важны для фирм при выборе аудиторской компании и мнение аудиторских фирм, о факторах, которые влияют на выбор. Приводится сравнение схожестей и различий между ответами аудиторов и представителей фирм.

На рисунке 11 приводятся ответы всех 156 респондентов принимавших участие в опросе на вопрос о факторах, которые, по их мнению, влияют на выбор аудиторской фирмы. Респонденты могли выбрать среди девяти ответов, которые были предложены, или дополнительно оставить свой комментарий, также они могли выбрать несколько вариантов ответов. При составлении Рисунка 11, автор исходил из того, что

максимальное количество ответов по каждому фактору равняется числу респондентов. Из этого следует, что каждый ответ мог быть выбран максимально 156 раз. Далее проанализированы ответы обеих сторон, которые участвует в выборе аудитора, тех кто не принимает участие и также ответы аудиторов.



Рисунок 11. Факторы, влияющие на выбор аудитора

Источник: (Составлено автором на основании проведённого опросника)

Тремя самыми важными факторами при выборе аудитора являются качество услуг (78% от максимально возможного количества ответов), стоимость аудиторских услуг (75% ответивших) и понимание аудитора о сфере деятельности предприятия (55% ответивших). В первую очередь по мнению, как аудиторов, так и самих клиентов, именно эти факторы оказывают влияние на выбор внешнего аудитора. Наименьшее влияние на выбор оказывали: возможность предоставления дополнительных услуг (21% ответивших), аудиторская фирма была кем-то рекомендована (23% от максимально возможного количества ответов) и возможность для долговременного сотрудничества (29% ответов). Интересно, что респонденты считают важными знания в сфере деятельности, но в меньший приоритет ставят опыт работы, что в реальной ситуации

являются связанными факторами. Подводя итоги на основании ответов, можно сделать вывод, что качество услуги, которое предоставляет аудиторская фирма является самым важным при принятии решения. Далее, рассматриваются ответы отдельных групп – представителей фирм и аудиторов.

На Рисунке 12, представлено мнение 35 аудиторов о факторах, которые имеют наибольшее влияние на выбор внешнего аудитора и мнение только 55 представителей компаний, которые принимают участие в выборе аудитора.

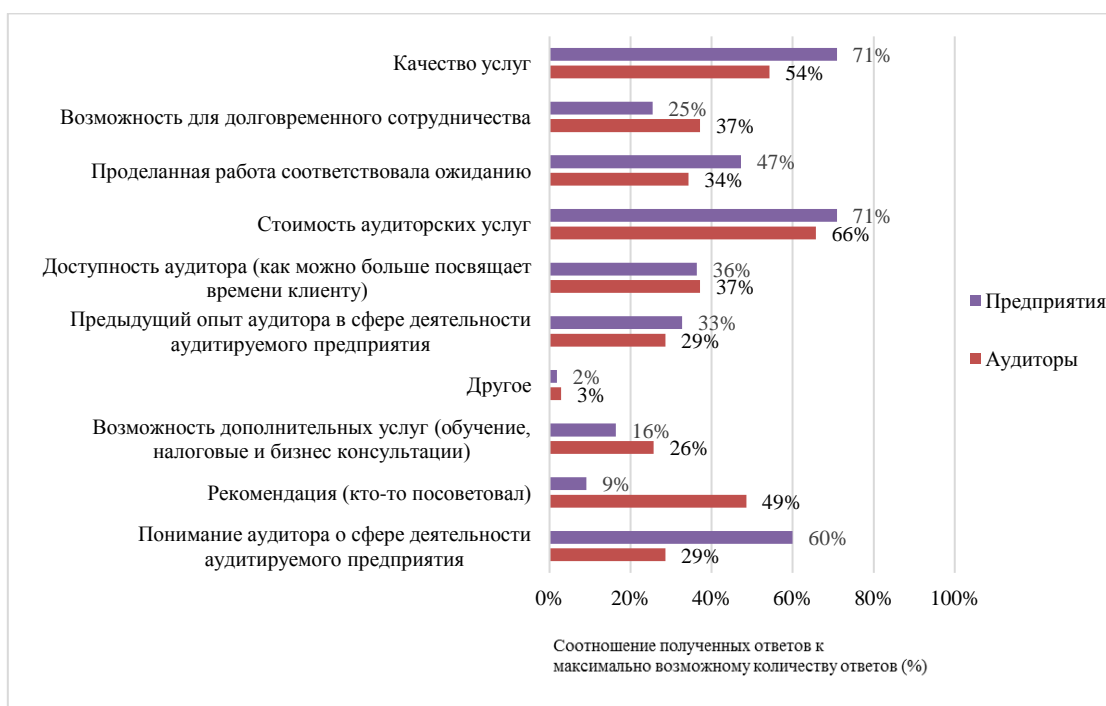


Рисунок 12. Факторы влияющие на выбор аудиторской фирмы

Источник: (Составлено автором на основании проведенного опросника)

При составлении Рисунка 12, автор исходил из того, что максимальное количество ответов по каждому фактору равняется числу респондентов. То есть, каждый ответ мог быть выбран максимально 35 и 55 раз соответственно.

В основном сравнивая ответы как аудиторов, так и представителей фирм, можно сделать вывод, что в целом наблюдается схожесть ответов, но также имеются и различия, которые автор рассмотрит более детально. На рис. 12 видно, что стоимость аудиторских услуг является важным критерием, по мнению аудиторов. Такой фактор был выбран 23 раза, что составляет 66% от максимально возможного количества ответов. Среди

аудиторских фирм очень большая конкуренция и стоимость услуги может быть решающей. К наиболее важным факторам, влияющим на выбор аудиторской фирмы, участники (аудиторы) опроса отнесли: качество услуг (54%), аудиторская фирма была рекомендована (49%), возможность для долговременного сотрудничества (37%) и доступность аудитора (37%). По мнению аудиторов, чем высококачественней предоставляемая услуга, тем больше вероятность что предприятие будет заинтересованно в долговременном сотрудничестве и клиенты рекомендуют аудитора своим знакомым. Наименьшее влияние на выбор клиентов по мнению аудиторов оказывали: возможность дополнительных услуг (9 ответов из 35), предыдущий опыт работы (10 ответов из 35) и понимание аудитора о сфере деятельности предприятия (10 ответов из 35). Удельный вес ответов составляет 26%, 29% и 29% соответственно, от максимально возможного количества ответов. По мнению автора, возможность предоставления дополнительных услуг не ожидается от небольших аудиторских фирм. Чаще всего, если клиент нанимает аудиторскую фирму, то о дополнительных услугах он не задумывается из-за отсутствия надобности. Предыдущий опыт работы и понимание о сфере деятельности предприятия, не были выбраны как решающие факторы, потому что в процессе работы, аудитор должен понять особенность каждого предприятия. Отсутствие опыта и знаний в области деятельности клиента не мешает предоставлению услуг, так как обычно понимание о сфере деятельности клиента приобретает в процессе работы.

С мнением аудиторов относительно факторов, по которым клиенты делают свой выбор уже ознакомились ранее. Как видно из предоставленного анализа, представители фирм не смогли выбрать один решающий фактор, по которому они выбирают аудиторскую фирму (рис. 12). В этом вопросе качество и стоимость аудиторских услуг (39 ответов по каждому фактору из 55 возможных) разделили первое место по важности. На втором месте было понимание аудитора о сфере деятельности предприятия (33 ответа из 55 возможных) и на третьем месте проведённая работа соответствовала ожиданию. Если сравнить полученные данные с ранее проведёнными исследованиями описанными в разделе 1.2., то можно отметить схожесть результатов. В исследовании (Addams & Davis, 1994) стоимость аудиторских услуг была самым важным фактором при выборе аудитора. Тогда как в другом исследовании (Baettie & Fearnley, 1995) авторы заключили, что стоимость услуги была одним из трёх критериев, влияющих на выбор.

Первое место по критерию, на который обращают внимание фирмы разделили стоимость услуги и качество. Как уже было замечено ранее, качество услуг некоторые клиенты связывают с размером аудиторской фирмы. По данным предоставленным на рис. 10 видно, что 46 респондентов согласны с утверждением, что чем больше аудиторская фирма, тем выше качество её услуг. Вторым фактором, влияющим на выбор, являлось понимание аудитора о сфере деятельности предприятия, этот ответ был выбран 33 раза из 55 возможных. Несмотря на то, что понимание о сфере деятельности влияло на выбор компаний, опыт работы в такой же сфере деятельности не имел сильного влияния. Опыт работы был выбран 18 раз из 55 возможных. Найденные результаты схожи с исследованием (Baldacchino & Cardona, 2011), авторы которого нашли, что клиенты требуют от аудитора, предоставляющего им свои услуги, определенный уровень опыта в той отрасли, где работает предприятие. Из полученных ответов в проведенном исследовании в рамках магистерской работы, стоимость и качество аудиторских услуг, имеют наибольшее влияние при выборе аудитора в Эстонских компаниях.

Среди факторов, которые имели наименьшее влияние на выбор аудиторской фирмы были выбраны такие как: рекомендация (5 ответов из 55 возможных); возможность дополнительных услуг была выбрана 9 раз из 55 возможных и возможность для долгосрочного сотрудничества 14 раз из 55 возможных. По мнению автора, на рекомендацию клиенты обращают меньше внимание так как оценка аудиторской фирмы может быть сделана не объективно и быть последствием взаимоотношений между клиентами. Возможность дополнительных услуг не была решающим фактором, потому что у больших компаний имеется необходимый штат сотрудников, а у маленькой фирмы нет свободного денежного ресурса или надобности в приобретении услуг.

При сравнении ответов, полученных от респондентов, занимающих должность аудитора и представителей фирм, которые участвуют в выборе аудиторской фирмы, видны схожести и различия в выборе ответов. В обеих группах стоимость и качество услуг были выбраны наиболее влиятельными факторами. Мнения разделились при выборе третьего по значимости фактора. По мнению аудиторов, на выбор клиентов влияют рекомендации третьих сторон, в то время как на решение о выборе в фирме влияют, имеющиеся у аудитора знания о сфере деятельности предприятия, которое он будет проверять. Рекомендация клиента может влиять на небольшие фирмы, где выбор

аудитора является менее конфиденциальной процедурой. Для крупных предприятий такой подход не применим, так как процедура зачастую проходит в форме тендера или при совещании владельцев компаний.

Далее сравниваются ответы на предложенные факторы на основании гендерного признака. Из 90 респондентов как предприятий, участвующих в выборе аудитора, так и аудиторов, женщины составляли 55, а мужчины – 35 респондентов. При составлении Таблицы 1, автор исходил из того, что максимальное количество ответов по каждому фактору равняется числу респондентов. То есть, женщины могли выбрать каждый ответ максимально 55 раз, а мужчины 35 раз.

Таблица 1. Факторы влияющие на выбор аудиторской фирмы по гендерному признаку (соотношение полученных ответов к максимально возможному количеству ответов)

| Фактор | Женщины | Мужчины |
|---|----------------|----------------|
| 1. Понимание аудитора о сфере деятельности аудируемого предприятия | 40% | 60% |
| 2. Предыдущий опыт аудитора в сфере деятельности аудируемого предприятия | 33% | 29% |
| 3. Доступность аудитора (как можно больше посвящает времени клиенту) | 42% | 29% |
| 4. Стоимость аудиторских услуг | 67% | 71% |
| 5. Прделанная работа соответствовала ожиданию | 44% | 40% |
| 6. Рекомендация (кто-то посоветовал) | 31% | 14% |
| 7. Другое | 2% | 3% |
| 8. Возможность дополнительных услуг (обучение, налоговые и бизнес консультации) | 16% | 26% |
| 9. Возможность для долговременного сотрудничества | 27% | 34% |
| 10. Качество услуг | 56% | 77% |

Источник: (Составлено автором на основании проведённого опросника)

Полученные ответы показывают, что мужчины в первую очередь обращают внимание на качество услуг (77% в сравнении с 56%) и только потом на стоимость аудиторских услуг (71% в сравнении с 67%). Для них также важно, чтобы у аудитора были знания в сфере деятельности предприятия, в то время как для женщин при принятии решения, данный фактор является менее решающим. Из общего количества женщин 16% считают, что возможность предоставления аудиторской фирмой дополнительных услуг не влияет на принятие решения, в то время как для мужчин этот фактор имел большее значение (26%). Только 14% мужчин выбрало, что рекомендации влияют на их мнение при принятии решения. На женщин и на их выбор рекомендация имела большее влияние (31% из общего числа).

Исходя из результатов, автор работы может сделать вывод, что женщины более эмоциональны и больше подвержены влиянию внешних факторов, из чего следует, что их решения в большей степени зависят от рекомендаций окружающих. Например, из общего количества женщин для 42%, возможность аудитора посвящать как можно больше времени клиенту находится на четвёртом месте среди всех факторов. По своей природе женщины общительнее и лучше идут на контакт, поэтому эти поведенческие факторы могут влиять на процесс принятия решения, в то время, как только для 29% мужчин доступность аудитора имела значение при принятии решения.

На основе приведённых результатов (Таблица 1), можно заключить, что женщины относятся чувствительнее к цене на предлагаемую услугу. На их решения в меньшей степени влияет возможность предоставления дополнительных услуг и предыдущий опыт аудитора в сфере деятельности предприятия. Мужчины в первую очередь обращают на качество получаемой услуги и из-за большей самостоятельности и уверенности в принятых решениях, чья-то рекомендация может повлиять только на 14% мужчин.

Помимо вопросов о факторах, влияющих на решение о выборе аудитора, автор поинтересовался у респондентов, важно ли чтобы аудитор владел русским языком. Из общего количества опрошенных (156 человек) 123 респондента ответили, что, по их мнению, это не важно. Оставшиеся 33 респондента ответили, что знание языка важно. В опроснике автор работы не спрашивал о национальности отвечающих и поэтому трудно предположить, с чем могут быть связаны такие ответы. Автор работы считает, что это может быть связано со спецификой конкретного предприятия. Например, владение русским языком может быть важно для российского филиала фирмы в Эстонии, где большинство работников русскоговорящие, или для фирмы, где большинство персонала является русскоговорящими. Важным может быть и родной язык бухгалтера.

Дополнительно был задан вопрос относительно пола аудитора. Из 156 респондентов для 154 человек это было не важно. Для одного человека важно чтобы была женщина и для одного важно, чтобы был мужчина. Можно сделать вывод, что пол аудитора не играет значимую роль при осуществлении выбора, главное – это качество предоставляемой услуги по хорошей цене.

3.4. Проверка гипотез и выводы исследования

В магистерской работе автор выдвинул три гипотезы.

Гипотеза 1: Стоимость услуги является самым важным критерием при выборе аудиторской фирмы как для клиента, так и для аудитора.

При тестировании первой гипотезы по мнению большинства клиентов, которые принимают участие в выборе аудитора (39 ответов из 55 возможных), стоимость аудиторской услуги является самым важным фактором при выборе аудитора. Вероятно, небольшие компании могут руководствоваться ценой, в том случае, когда для них будет важно только подтверждение отчёта. В случае же компаний «Большой четвёрки», где качество работы, как принято считать, в целом всегда высокое, цена также может стать важной в «борьбе за клиента». Но, также стоит отметить, что качество разделило первое место со стоимостью аудиторских услуг. Исходя из этого автор делает вывод, что клиенты пытаются найти оптимальное решение (чтобы качество услуг соответствовало их стоимости).

Из 35 аудиторов 23 указали на стоимость услуги как на важнейший фактор при выборе аудитора. Это составляет 66% от максимально возможного количества ответов (рис. 12). В опросе принимали участие как небольшие, так и большие аудиторские фирмы. Среди аудиторских фирм очень большая конкуренция, поэтому стоимость предлагаемых услуг по мнению аудиторских фирм влияет на выбор клиентов. Возможно именно ценой на услугу, они считают возможно привлечь клиента. Автор считает, что первая гипотеза нашла своё частичное подтверждение.

Гипотеза 2: По мнению клиентов, долговременное сотрудничество и возможность как можно больше уделять времени клиенту, находятся в числе самых важных факторов (на втором и третьем месте) при принятии решения о выборе аудитора.

Из полученных ответов (рис. 12) возможность для долговременного сотрудничества была выбрана респондентами 14 раз из 55 возможных. И то, что аудитор должен уделять как можно больше времени клиенту было на 5 месте из 9 факторов (20 раз из 55 возможных). Автор считает, что вторая гипотеза не нашла своего подтверждения. Полученные результаты стали для автора неожиданными, так как построение долгосрочных отношений важно для обеих сторон. На важность этого фактора указывают и предыдущие исследования, указанные в первой части

магистерской работы. При высоком темпе работы, аудитор не всегда может уделить достаточно внимания каждому клиенту, поэтому автор посчитал, что клиенты могут стараться выбирать аудитора исходя из того, сколько времени будет им уделено. Однако, результаты опроса указывают на то, что фактор не входит в число самых распространённых.

Гипотеза 3: По мнению респондентов, качество услуг аудиторских фирм из «Большой четвёрки» и остальных аудиторских фирм, находятся на одинаковом уровне.

В предыдущих исследованиях было найдено, что размер аудиторской фирмы был показателем качества аудиторской услуги. Из проведённого опроса выяснилось, что из общего количества ответивших (156 человек) 71 респондент был не согласен с приведённым утверждением и 46 человек согласились. Результаты указывают, что большинство респондентов не считает размер компании гарантом высококачественной услуги. С утверждением согласились 46 респондентов, не смогли ответить на вопрос 27 человек и 12 человек указали как вариант ответа «Другое». Среди ответов было мнение, что размер аудиторской фирмы не всегда гарантирует предоставление высококачественной услуги. Малые фирмы также предоставляют аудиторские услуги высокого качества. По мнению автора, размер фирмы может быть косвенным показателем качества услуг, так как в случае плохо сделанной работы, потеря репутации больше влияет на крупную аудиторскую компанию, чем на небольшую фирму. Автор считает, что третья гипотеза частично подтвердилась.

Из полученных ответов на опросник было выяснено, что репутация аудиторской фирмы является важным фактором при выборе аудитора. На репутацию обращают внимание как большие, так и малые предприятия. Однако, в небольших компаниях некоторые респонденты посчитали, что репутация аудиторской фирмы не важна. Мнение скорее связано с тем, что финансовая отчётность больших фирм просматривается чаще со стороны внешних пользователей отчётов (особенно если это биржевая фирма), а отчетам небольших компаний уделяется меньшее внимания.

Из проведённого опроса также выяснилось, что из 156 человек трое респондентов добровольно заказывают аудиторскую услугу. Двое из трёх ответивших заказывают аудит с целью дальнейшего получения финансирования и предотвращения рисков (налоговых/финансовых/внутреннего контроля/других). Один из трёх респондентов заказывает аудиторскую услугу желая предотвратить риски. Автор понимает, что ответы

троих респондентов не могут быть спроецированы на всю популяцию и не могут отражать мнение других.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Целью магистерской работы было выявление факторов, влияющих на выбор аудиторского предприятия на примере Эстонских компаний. В качестве научно-исследовательского метода автор использовал опрос. Для тестирования выдвинутых гипотез был проведён опрос среди аудиторов, бухгалтеров, членов правления, членов совета и финансовых руководителей эстонских компаний. Среди 156 ответивших было 35 аудиторов, 37 бухгалтеров, 37 членов правления, 33 финансовых директора, а также респонденты, занимающие другие должности.

Исходя из цели магистерской работы, были выдвинуты три гипотезы.

Первая гипотеза: Стоимость услуги является самым важным критерием при выборе аудиторской фирмы как для клиента, так и для аудитора – частично подтвердилась. Для тестирования этой гипотезы автор проанализировал наиболее часто выбранные варианты ответов. По мнению клиентов, стоимость и качество услуг были выбраны 39 раз из 55 возможных, следовательно, эти факторы были на первом месте по частоте выбора. Из 35 ответивших аудиторов 23 респондента выбрали стоимость услуги как наиболее важный фактор. Такой выбор может быть обусловлен тем, что среди аудиторских фирм очень большая конкуренция, и возможно именно ценой на услугу, они считают возможно привлечь клиента.

Вторая гипотеза: По мнению клиентов, долговременное сотрудничество и возможность как можно больше уделять времени клиенту, находятся в числе самых важных факторов (на втором и третьем месте) при принятии решения о выборе аудитора – не нашла подтверждения. Долговременное сотрудничество было выбрано лишь 14 раз 55 респондентами. Возможность уделять дополнительное время клиенту – была выбрана 20 раз из 55 возможных. Полученные результаты стали для автора неожиданными, так как построение долгосрочных отношений важно для обеих сторон. На важность этого фактора указывают и предыдущие исследования, указанные в первой части магистерской работы. При высоком темпе работы, аудитор не всегда может уделить достаточно внимания каждому клиенту, поэтому автор посчитал, что клиенты могут

стараться выбирать аудитора исходя из того, насколько много времени будет им уделено. Однако, результаты опроса указывают на то, что фактор не входит в число самых распространённых.

Третья гипотеза: По мнению респондентов, качество услуг аудиторских фирм из «Большой четвёрки» и остальных аудиторских фирм, находятся на одинаковом уровне – нашла частичное подтверждение. Из общего количества ответивших, (156 человек) 71 респондент был не согласен с приведённым утверждением и 46 человек согласились. Результаты указывают, что большинство респондентов не считают размер компании гарантом высококачественной услуги.

Из полученных ответов выяснилось, что мнения мужчин и женщин при выборе факторов, которые влияют на принятие решения, отличаются. Исходя из результатов, автор сделал вывод, что так как женщины более эмоциональны и подвержены влиянию внешних факторов, на их решения в большей степени влияет мнение окружающих. По своей природе женщины общительнее и лучше идут на контакт, поэтому поведенческие факторы могут влиять на выбор. Например, для женщин рекомендация аудиторской фирмы имела большее влияние, чем на мужчин. Также для 42% женщин, возможность аудитора посвящать как можно больше времени клиенту находилась на четвёртом месте среди всех факторов. На выбор женщин в меньшей степени влияют возможность предоставления дополнительных услуг и предыдущий опыт аудитора в сфере деятельности предприятия. Мужчины в первую очередь обращают внимание на качество получаемой услуги и из-за большей самостоятельности и уверенности в принятых решениях, они реже обращают на рекомендации. По мнению 67% женщин больше всего на принятие решения влияет стоимость предоставляемых услуг, в то время как для 77% мужчин является самым важным качеством услуги.

На основе полученных ответов можно заключить, что как для аудиторов, так и для представителей фирм, решающими факторами при выборе аудитора являются стоимость и качество предоставляемой услуги. Для 29% опрошенных (49 респондентов из 156 человек), качество услуги зависело от размера фирмы и ее известности. В действительности есть несколько примеров, что не всегда качество имеет положительную корреляцию с размером фирмы. Репутация аудиторской фирмы очень важна для предприятий, в частности для крупных. У таких предприятий есть очень много сторонних пользователей отчёта (инвесторы, кредиторы, клиенты, поставщики), для

которых отчёт, проверенный фирмой с хорошей репутацией, предоставляет уверенность в верности отчёта.

Из проведённого исследования выяснилось, что для 85% опрошенных хорошая репутация является важным аспектом при выборе аудиторской фирмы; 5% ответивших считают, что это не важно и 10% не имели мнения по этому вопросу. Чем больше фирма, тем важнее для неё не только качество предоставляемой услуги, но и репутация. Если аудиторская компания, проводившая проверку, имеет плохую репутацию, тогда сама отчётность может вызывать недоверие и сомнения в предоставляемом отчёте. И наоборот, для небольших фирм, у которых редко внешние пользователи просматривают отчётность, более важным является просто получение проверенного отчёта.

В работе представлено мнение как аудиторов, так и представителей компаний. Аудиторы могут использовать результаты магистерской работы для лучшего понимания потребностей клиента и для расширения своих знаний о критериях выбора. В дальнейшем это поможет обеим сторонам улучшить взаимопонимание и предоставит дополнительную возможность для долговременного сотрудничества. Следовательно, в дальнейшем поможет улучшить или модифицировать предоставляемую услугу так, чтобы клиент ее ценил еще больше. В последствии, полученная информация может помочь аудиторам укрепить позицию на рынке. Тема работы может быть развита дальше. Например, возможно провести интервью с представителями аудиторских фирм и компаний, заказывающих услугу. Узнать более открытое мнение обеих сторон, уточнить все возникшие вопросы или неточности, которые при помощи опросника могут быть не озвучены.

LÜHIKOKKUVÕTE

AUDIITORETTEVÕTJA VALIKUKRITEERIUMIDEST (EESTI FIRMAD NÄITEL)

Daria Trikhno

Audiitorettevõtja valik on pikk protsess, kus klient teeb oma otsuse audiitori kaasamiseta. Audiitorile on omakorda huvitav teada, kuidas otsus tehakse. Kas vaadatakse ainult teenuste maksumust või võetakse arvesse ka muid kriteeriume? Millised need on? Nendele küsimustele püüdis magistritöö autor oma töös vastuseid leida.

Magistritöö eesmärk oli Eesti firmade näitel välja selgitada, millised tegurid mõjutavad audiitorfirma valimist. Paljud uuringud on käsitlenud seda, millised tegurid mõjutavad klientide otsust. Uuringutes on enamasti jõutud järeldusele, et kliendi otsust mõjutavad töö kvaliteet, pikaajalised suhted, audiitori kättesaadavus ja teenuste maksumus. Varem tehtud uuringute põhjal ei olnud viimane tegur küll kõige mõjukam, aga ta oli üks kolmest kõige olulisemast tegurist. Magistritöö autor töötab auditi valdkonnas ja seepärast oli huvitav uurida varasemate uuringute põhjal, mis mõjutab kliendi otsustamist.

Töö eesmärgini jõudmiseks tegi autor küsitluse audiitorettevõtjate, raamatupidajate, finantsjuhtide, juhatuse liikmete ja nõukogu liikmete seas. Küsitlus toimus *Google* veebikeskkonnas. Palve küsimustiku täitmiseks oli saadetud 500 ettevõttele ja 151 audiitorettevõtja meiliaadressile. Vastasid 35 audiitorettevõtjat ja 130 ettevõtte esindajat. Küsitlus oli anonüümne, küll aga identifitseeriti vastajad nende ameti alusel. Vastajate hulgas oli nii suurte firmade (kellel on üle 250 töötaja) kui ka väikeste ettevõtete esindajaid. Küsitletud audiitorettevõtjad olid nii suured firmad, kui ka iseseisvad audiitorid. See näitab saadud vastuste laia spektrit, need esindavad erinevaid turul tegutsevaid äriühinguid ja audiitorettevõtjaid ning vastajatel on piisav kogemus arvamuse avaldamiseks.

Töö käigus said vastuse sissejuhatuses märgitud kolm hüpoteesi. Küsitlusest selgus, et audiitorteenuste maksumus on kõige olulisem kriteerium nii audiitorite arvates kui ka klientide jaoks, mille järgi valitakse audiitorit. Teenuste maksumus oli audiitorite hulgas valitud 23 korda 35 võimalikust ja kliendid valisid nii teenuste maksumuse kui ka teenuste kvaliteedi 39 korda 55 võimalikus. Väitega nõustus suurem osa vastanutest. Seega hüpotees nr 1 „Klientide ja audiitorite arvamusel on teenuste maksumus kõige olulisem tegur, mis mõjutab audiitori valikut“ – leidis osalise kinnituse. Teine hüpotees väitis, et kõige olulisemate tegurite hulgas (teisel ja kolmandal kohal), mis mõjutavad ettevõtete otsust, on võimalus pikaajaliste suhete loomiseks ja audiitori kättesaadavus. Saadud vastustest selgus, et pikaajalise suhte loomise võimalus oli 7. kohal ja audiitori kättesaadavus 5. kohal 9 tegurist. Seega teine hüpotees ei leidnud kinnitust. Kolmas hüpotees väitis, et audiitorettevõtjad „Suurest nelikust“ ja audiitorid muudest firmadest pakuvad ühesuguse kvaliteediga teenuseid – leidis osalise kinnituse. Vastanud 156 inimesest 71 ei olnud väitega nõus. Väitega nõustus 46 inimest. Vastajate arvates ei pruugi audiitorettevõtja suurus garanteerida kõrge kvaliteediga teenuseid.

Küsitluse tulemustest selgus, et ettevõtete esindajad, kes osalevad audiitori valimise protsessis ja audiitorettevõtjad on mõnevõrra erineval arvamusel. Audiitorettevõtjate arvates peaksid kõige mõjukamad tegurid olema teenuste maksumus, tehtud töö kvaliteet ja kellegi soovitus (audiitor oli soovitatud). Ettevõtjate esindajad arvasid, et kõige olulisemad tegurid on teenuste kvaliteet, teenuste hind ja audiitori teadmised ettevõtte tegutsemisvaldkonnast.

Oma analüüsis klassifitseeris autor vastajad ka soo järgi. Neid, kes osalevad audiitori valimisel või on audiitorid oli 90, nendest 55 naist ja 35 meest. Saadud tulemused näitasid, et meeste ja naiste arvamus erineb. Autor tegi järelduse, et naised on emotsionaalsemad kui mehed ja nende arvamus võivad mõjutada mitmesugused välistegurid. Samas naised on rohkem seltskondlikud ja leiavad paremini kontakti teistega. Need tegurid võivad mõjutada naiste otsust. Tehtud uuringust selgus näiteks, et kui audiitorfirmat oli soovitatud, mõjutas see 31% naise ning ainult 14% mehe arvamus. Samuti 42% naistel oli audiitori kättesaadavus (et kulutaks rohkem aega kliendile) oluline, kuid see tegur mõjutas ainult 29% mehe arvamus. Kõige vähem mõjutavad naiste otsust lisateenuste võimalus ja audiitori eelmine kogemus auditeeritava ettevõtte valdkonnas.

Magistritöö tulemused annavad audiitorettevõtjatele võimaluse mõista nende klientide seisukohti ja seda, millised tegurid on nende jaoks olulised. Audiitorid võivad magistritööd kasutada auditeeritavate äriühingutega pikaajaliste suhete sisseseadmiseks ja hoidmiseks.

Käesoleva magistritöö edasiarendusena võiks teha intervjuud kõige suuremate ettevõtete ja audiitorettevõtjate esindajatega

SUMMARY

FACTORS INFLUENCING THE SELECTION OF AUDITOR IN ESTONIA

Daria Trikhno

The aim of this Master's thesis is to find factors that are important in the selection of external auditor for companies based in Estonia. In order to achieve the objective author conducted an online survey – questionnaire. The questionnaire was sent to the following respondents: personnel of audit firms, accountants, board members and chief financial officers. The audit firms were selected from the list published on Estonian Association of Auditors' website. Total number of selected audit companies accounted to 151. The other group of respondents – auditor's client firms – were selected from the list of 500 companies that was published by the local Estonian business newspaper and represents Estonian organizations with the largest turnover in 2016 (*Äripäev Top 500*). The questionnaire was sent to 651 firms by e-mail. The total number of respondents accounted to 156, 35 of whom were auditors and 121 – independent business entities.

Later author analyzed the answers of the respondents. Only those responses were selected for further evaluation that came from the audited companies. The results showed that for the clients the main factors that influence the selection of an auditor is the quality of services (39 answers from the total of 55), service fee (39 from the total of 55) and the auditor's understanding of the business environment where the client operates (33 from the total of 55). It can be concluded that according to auditors the most important factor in the selection process are the audit fee, audit quality and third party recommendation.

Additionally, author analyzed the role of the gender and its influence on the process of external auditor selection. It can be assumed that male-respondents believe that the quality, price and understanding of the business environment where entity operates are the most

important factors, when selection an auditor. Female, on the other hand prioritize price over quality, and believe that availability of an auditor is an important factor. In addition, some behavioral specifics influence the described process. Women were more likely to base their opinion and decisions on the recommendations from someone their know, men were less likely to admit of making the decision using someone else opinion. Additional services like consultancy were less likely to appeal to female, since only 16% compared to 26% of male, chose this factor for its importance in the process.

In the beginning of the work, author defined three hypotheses. The first was – “When client chooses an auditor, the audit fee is the most important factor in the decision process”. This hypothesis found a confirmation, since according to the entities it is the most popular factor that influences the final decision. The second hypothesis stated, “Long-term cooperation and the availability of auditor will be in the top three most important factors, by the clients (accordingly second and third most valued factor)”. The second hypothesis did not find a confirmation, since 14 respondents thought of long-term relationship during the valuation of a possible candidate and only 20 (of 55) considered availability of an auditor. The third hypothesis stated “Respondents find the work provided by the "Big Four" auditor is the same quality as work of lesser-known auditors. From the answers, (156 respondents) 71 respondents did not agree with the statements and only 46 agreed, that is why third hypothesis found the partial confirmation.

In conclusion, the results show that for the Estonian companies: audit fee, quality of audit (this partly can be measured by the reputation of company), understanding of business and clients operations were the most important factors. Other interesting facts that were found were that companies are indifferent to the auditor’s gender and some responses stated the importance of knowledge of Russian language (21% of the responses) which can be attributed to historical factors and business ties with the neighboring country. Overall results of the work are in accordance with the results of the previous analyzes that were conducted in the same area.

JLITEPATYPA

- Addams, H. L., & Davis, B. (1994). Privately held companies report reasons for selecting and switching auditors. *CPA Journal*, pp. 38–45.
- Almer, E.D., Philbrick, D., & Rupley, K. (2013). What drives auditor selection ? *American Accounting Association*, 26–42.
- Audiitortegevuse seadus*. Vastu võetud Riigikogus 27. jaanuaril 2010.a RT I 2010, 9,41.
Redaktsiooni jõustumise kp: 18.01.2016
<https://www.riigiteataja.ee/akt/130122015008>
- Baldacchino, P., & Cardona, C. (2011). Factors Influencing First-Time External Auditor Selection in Malta. *The UIP journal of accounting research and audit practices*, pp. 45–69.
- Beattie, V., & Fearnley, S. (1995). The Importance of Audit Firm Characteristics and the Drivers of Auditor Change in UK Listed Companies. *Accounting and Business Research*, pp. 227–239.
- Berger, A. N., & Udell, G. F. (1998). The economics of small business finance: The roles of private equity and debt markets in the financial growth cycle. *Journal of Banking & Finance*, pp. 613–673.
- Bhatti, K. (2014). *Finding the right external auditor*. Grant Thornton: <http://www.grantthornton.ae/page/finding-the-right-external-auditor> (04.03.2017)
- Blackwell, D. W., Noland, T. R., & Winters, D. B. (1998). The Value of Auditor Assurance: Evidence from Loan Pricing. *Journal of Accounting Research*, pp. 57–70.
- Brown, S., & Knechel, W. (2013). Auditor-Client Compatibility and Audit Firm Selection. *Journal of Accounting Research*, pp. 725–775.
- Chow, C. W. (1982). The Demand for External Auditing: Size, Debt and Ownership Influences. *Accounting Review*, pp. 272.
- Collis, J., & Jarvis, R. (2000). *How owner-managers use accounts*. The Institute of Chartered Accountants: <http://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/research-and-academics/publications-and-projects/financial-reporting-publications/how-owner-managers-use-accounts.ashx> (22.02.2017)
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, pp.183–199.
- Eetikakoodeks*. Audiitortegevuse portaal: <https://www.audiitortegevus.ee/lr1/web/guest/eetikakoodeks;jsessionid=kTGVYxhQG>

1pySRMRNsGC0KXTbc3YWTy2M1hq32J8dKs4QpOvn1Z1!-1492177909!757141566!1488018112351?p_p_id=54_INSTANCE_1Ye6&p_p_lifecycle=0&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-2&p_p_c
(25.02.2017)

Francis, J., & Wilson, E. (1988). Auditor Changes: A Joint Test of Theory Relating to Agency Costs and Auditor Differentiation. *Accounting Review*, pp. 663–682.

Hawkes, A. (2006). *Big Four and Beyond: Is bigger better?* AccountancyAge: <https://www.accountancyage.com/aa/analysis/1775440/big-four-beyond-is-bigger>
(25.02.2017)

Hay, D. C., Knechel, W., & Wong, N. (2006). Audit Fees: A Meta-analysis of the Effect of Supply and Demand Attributes. *Contemporary Accounting Research*, pp. 141–191.

IESBA. (2017). Ethics Standards Board for Accountants: <https://www.audiitortegevus.ee/lr1/web/guest/eetikakoodeks> (08.03.2017)

Jensen, M., & Meckling, W. (1976). THEORY OF THE FIRM: MANAGERIAL BEHAVIOR, AGENCY COSTS AND OWNERSHIP STRUCTURE. *Journal of Financial Economics*, pp. 305–360 .

Keating, E., Fischer, M., Gordon, T., & Greenlee, J. (2003). *The relation between auditor selection and adverse audit findings: examination of nonprofits subject to the single audit act*. Harvard web site: <http://ksghome.harvard.edu/ekeatin/papers/adverse%20selection.pdf> (21.02.2017)

Krell, E. (2006). The NEW Dynamics of Auditor Selection. *Business Finance*, pp. 24–29.

Kuenzel, S., & Krolikowska, E. (2007). *Client loyalty: play the loyalty card.*, AccountancyAge: <https://www.accountancyage.com/aa/feature/1774320/client-loyalty-play-loyalty-card> (25.02.2017)

Niskanen, M., Karjalainen, J., & Niskanen, J. (2011). Demand for Audit Quality in Private Firms: Evidence on Ownership Effects. *International Journal of Auditing*, pp. 43–65.

Ojala, H., Collis, J., Kinnunen, J., Niemi, L., & Troberg, P. (2016). The Demand for Voluntary Audit in Micro-Companies: Evidence from Finland. *International Journal of Auditing*, pp. 267–277.

Patrice Muller, S. D., Julius, J., Gagliardi, D., & Marzocchi, C. (01.11.2016). *European commission.*, https://ec.europa.eu/jrc/sites/jrcsh/files/annual_report_-_eu_smes_2015-16.pdf (22.02.2017)

Raimla, T. (09.09.2015). *Börsifirma ei pea audiitorit vahetama.*, Äripäev: <http://www.aripaev.ee/arvamused/2015/09/09/pwc-tiit-raimla-borsifirma-ei-pea-audiitorit-vahetama> (05.03.2017)

Seow, J.-L. (2001). The demand for the UK small company. *International Small Business Journal*, pp. 61.

Sukhraj, P. (2007). Hundred Group: auditors are „too combative“, AccountancyAge: <https://www.accountancyage.com/aa/news/1781790/hundred-group-auditors-combative> (25.02.2017)

International Standard on Auditing 200. Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance With International Standards on Auditing. <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf>

Collis, J. (2010). Audit exemption and the demand for voluntary audit: A comparative study of the UK and Denmark. *International Journal of Auditing*, pp. 211–231

Ottosson, J., Jönsson, F. (2015). Mandatory Rotation of Audit Firms – A study on the investors' view-points in the EU and the US. Jönköping International Business School. 40 lk. (Magistritöö)

Aguilar, N. G., Barbadillo, E. R. (2003). Do Spanish Firms Change Auditor to Avoid a Qualified Audit Report?. *International Journal of Auditing*, pp. 37–53

Knechel, R. W., Niemi, L., Sundgren, S. (2008). Determinants of Auditor Choice: Evidence from a Small Client Market. *International Journal of Auditing*, pp. 65–88

Chow, C., W., Rice, S., J. (1982). Qualified Audit Opinions and Auditor Switching. *The accounting review*, pp. 326

Sasson, B., Livnat, J. (1984). Auditor Selection: An Incentive-Signalling Approach. *Accounting & Business Research*, pp. 301–309

Guedhami, O., G., Pittman, J., A., Saffar, W. (2014). Auditor Choice in Politically Connected Firms. *Journal of Accounting Research*, pp. 107–162

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1. Анкета, предоставленная аудиторам и представителям фирм для заполнения.

Ankeetküsitlus

Lugupeetud vastaja !

Olen Tallinna Tehnikaülikooli tudeng ja teen magistritöö jaoks uuringut. Uuringu eesmärk on saada teada, millised faktorid on olulised audiitorfirma valimisel.

Käesolev küsimustik on anonüümne ja selle täitmine võtab aega maksimaalselt 5 minutit.

Teie sugu *

mees

naine

Teie vanus *

alla 40

41 - 50

51 - 60

61 - 70

üle 71

Teie firma töötajate arv *

- 0 - 9 inimest
- 10 - 49 inimest
- 50 - 149 inimest
- 150 - 249 inimest
- Muu...

Teie töökogemus auditi/ raamatupidamise/finants valdkonnas *

- kuni 1 aasta
- 1 - 5 aastat
- 6 - 10 aastat
- 11 - 15 aastat
- üle 15 aasta
- Muu...

Teie ametikoht *

- Raamatupidaja
- Audiitor
- Juhatuseliige
- Finantsjuht
- Firmajuht
- Nõukogu liige
- Muu...

Jaotis 1

Kirjeldus (valikuline)

Teie ettevõtte on auditikohustuslane *

- Jah
- Ei
- Ei ole, aga viib läbi auditi muudel põhjustel

Jaotis 2.1

Kirjeldus (valikuline)

Mis põhjustel lasete end auditeerida *

- Finantseerimise põhjusel (laen või muu)
- Mainet/ brändi tugevdamiseks
- Klientide ja tarnijate usalduse tõstmiseks
- Riskide maandamiseks (maksud/finantsaruandlus/sisekontroll/muu)
- Muu...

Jaotis 2.2

Kirjeldus (valikuline)

Te osalete audiitori valimise protsessis *

Jah

Ei

Teie ettevõttes audiitori valimisel osalevad: *

Juhatuse liige

Raamatupidaja

Finantsjuht

Nõukogu

Siseaudiitor

Muu...

Teie firmat teenindav audiitor on *

- Suurest nelikust (PwC, KMPG, Ernst & Young Baltic, Deloitte)
- Muust firmast
- Iseseisev audiitor
- ei tea/ei oska öelda
- Muu...

Firma, kus Te töötate, kuulub Kontserni *

- Jah
- Ei

Jaotis 3

Kirjeldus (valikuline)

Mida tuntum/suurem on audiitorettevõtte, seda kvaliteetsem on teenus *

- ei ole nõus
- olen nõus
- ei oska öelda
- Muu...

Audiitori valikut mõjutavad (valida võib mitu varianti) *

- Teenuste kvaliteet
- Audiitori kättesaadavus (audiitor kulutab võimalikult palju aega kliendi peale)
- Audiitori tehtava töö vastavus ootusele
- Pikaajalise suhte loomise võimalus
- Audiitori teenuste maksumus (tasustamine)
- Lisateenuste võimalus (koolitused, maksu ja äri nõustamine)
- Audiitori arusaamine auditeeritava ettevõtte majandustegevusest
- Audiitori eelnev töökogemus auditeeritava ettevõtte valdkonnas
- Kellegi soovitus (audiitorfirma oli soovitatud)
- Muu...

Oluline on et audiitor oleks *

- Naine
- Mees
- pole oluline

Oluline on et audiitor oskaks vene keelt *

- Jah
- Ei

Audiitorfirma hea reputatsioon *

- on oluline
- ei ole oluline
- ei oska öelda