

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Kadri Rehkli

**ÜHISAUDIT JA SELLE RAKENDAMISE VÕIMALUSED**

**EESTIS**

Magistritöö

Juhendaja: professor Lehte Alver

Tallinn 2017

## SISUKORD

ABSTRAKT .....	3
SISSEJUHATUS .....	4
1. ÜHISAUDITI OLEMUS JA ANALÜÜSI LÄHTEKOHAD .....	7
1.1. Ühisauditi definitsioon ja tutvustus .....	7
1.2. Ühisauditi rakendamine Euroopas .....	10
1.3. Ühisauditi võimalused ja probleemid .....	12
1.3.1. Audiitorite valimine ja rotatsioon .....	12
1.3.2. Kohustuste ja tasu jaotus, „kaasasõitja efekt“ .....	18
1.4. Ühisauditi rakendamise mõjud .....	21
1.4.1. Auditituru struktuur ja koondumine suure neliku ümber .....	21
1.4.2. Audiitorteenuse hind auditeeritavale ettevõttele .....	26
1.4.3. Auditi kvaliteet .....	33
2. ÜHISAUDITI RAKENDAMISE VÕIMALUSED EESTIS .....	38
2.1. Eesti audititurg .....	38
2.2. Metoodika .....	40
2.3. Uurimistulemused ja nende analüüs .....	43
2.3.1 Audiitorkogu esindajate seisukohad ja nende analüüs .....	43
2.3.2. Rahandusministeeriumi esindaja seisukohad ja nende analüüs .....	46
2.3.3 Eesti vandeaudiitorite seisukohad ja nende analüüs .....	48
2.4. Ühisauditi Eestis rakendamise võimaluste analüüs .....	59
KOKKUVÕTE .....	68
SUMMARY .....	71
VIIDATUD ALLIKAD .....	74
LISAD .....	78
Lisa 1. Euroopa Liidu ja selle riikide auditituru struktuur .....	78
Lisa 2. Eesti auditituru struktuur .....	79
Lisa 3. Intervjuu Audiitorkogu esindajatega: Märt-Martin Arengu ja Angelika Ruubel .....	80
Lisa 4. Intervjuu rahandusministeeriumi esindajaga: Kurmet Ojamaa .....	83
Lisa 5. Küsimustik vandeaudiitoritele .....	86

## **ABSTRAKT**

Töö pealkiri on: Ühisaudit ja selle rakendamise võimalused Eestis

Magistritöö eesmärk oli esmalt välja selgitada Audiitorkogu, rahandusministeeriumi ja vandeaudiitorite hinnangud ühisauditi rakendamise võimalikkuse ja mõjude kohta Eesti auditituru kontsentratsioonile, auditi hinnale ja selle kvaliteedile, seejärel hinnata nii kohustusliku kui ka vabatahtliku ühisauditi sobivust ning võimalikke rakendamise viise Eesti audititurul.

Eesmärkide saavutamiseks teostati intervjuud Audiitorkogu ja rahandusministeeriumi esindajatega ning viidi läbi küsitlus Eesti vandeaudiitorite seas. Uuringu käigus jõuti tulemuseni, et kohustusliku ühisauditi rakendamine Eestis ei ole otstarbekas Eesti auditituru väiksuse tõttu. Vabatahtliku ühisauditi rakendamist peetakse Eesti tingimustes võimalikuks. Selle rakendamisega kaasnevad küll täiendavad kulutused, kuid audiitorfirmad võivad leida võimaluse nende negatiivse mõju vähendamiseks. Sellisel juhul aitab ühisaudit tugevdada väikeste audiitorfirmade konkurentsivõimet ning auditi kvaliteeti läbi „nelja silma printsiibi“. Samas võib ühisaudit Eestis toimida kahe audiitorfirma või audiitorfirmade grupi omavahelise kokkuleppena teostatava töö jagamisel, kuid kliendi jaoks on tegemist tavaauditiga.

Olulisim lahendust vajav probleem on ühisauditis osalevate audiitorfirmade omavaheliste kokkulepete ja koostöö raamistiku koostamine, mis on kulukas, kuid ühisauditi toimimise seisukohast kriitilise tähtsusega.

Võtmesõnad: audit, ühisaudit, auditituru kontsentratsioon, auditi kvaliteet, auditi tasu, audiitortegevus

## SISSEJUHATUS

Eestis on esindatud neli maailma suurimat audiitorfirmat: Deloitte, Ernst&Young, KPMG ja PriceWaterhouseCoopers (edaspidi: suur nelik). Euroopa Liidu riikides on nimetatud audiitorfirmad turuliidrite seas. Euroopa Komisjon tõstatas 2010. aastal probleemi Euroopa auditituru liigse koondumise üle suure neliku ümber. Hiljutine majanduslangus ning tuntud investeerimispanka pankrott viitasid ohule, et ka audititurg võib veelgi koonduda. Suurte audiitorfirmade ootamatul tegevuse lõpetamisel võivad kaduda ka klientide andmed ning audititurg monopoliseeruda. Lahendina on välja pakutud ühisaudit kui üks võimalus, et vähendada auditituru koondumist suure neliku ümber, luua soodsad olud väiksematele audiitorfirmadele turuosa kasvatamiseks, parandada auditite kvaliteeti ning suurendada vandeaudiitorite sõltumatust. Välja pakutud instrument tekitas laia diskussiooni. 2016. aastal jõustus Euroopa parlamendi ja nõukogu määrus, mis kehtestas nõuded ja kohustused avaliku huvi üksuste auditeerimisele. Teiste seas kehtestati nõuded avaliku huvi üksuste audiitori rotatsiooniajale, mis võib olla kahe või rohkema sõltumatu audiitori kaasamisel ehk ühisauditi kasutamisel pikem.

Autorile teadaolevalt ei ole Eestis varasemalt ühisauditi ja selle rakendamise võimalusi uuritud.

Magistritöö eesmärk on välja selgitada Audiitorkogu, rahandusministeeriumi ja vandeaudiitorite hinnangud ühisauditi rakendamise võimalikkuse ja mõjude kohta Eesti auditituru kontsentratsioonile, auditi hinnale ja selle kvaliteedile. Ühtlasi hinnata nii kohustusliku kui ka vabatahtliku ühisauditi sobivust ning võimalikke rakendamise viise Eesti audititurul. Eesmärgini jõudmiseks püstitati järgnevad uurimisülesanded. Esmalt leitakse Audiitorkogu ja rahandusministeeriumi esindajate seisukohad ühisauditi erinevate rakendamise viiside toetamise või mitte toetamise kohta. Seejärel leitakse audiitorfirmade esindajate hinnangud ühisauditi sobivuse ja mõjude kohta Eestis. Ühtlasi leitakse, kas küsitletud audiitorfirmad osaleksid võimaluse korral ühisauditis koostöös endast väiksema, suurema või sama suure audiitorfirmaga.

Magistritöö autor püstitas hüpoteesi: Ühisauditi kasutamine Eestis on võimalik ning positiivse mõjuga Eesti auditituru kontsentratsioonile ja auditite kvaliteedile.

Uurimisülesannete täitmiseks kasutati kahte uurimismeetodit: teemaintervjuud ning ankeetküsitlust. Uuringu raames viis autor läbi intervjuud Audiitorkogu presidendi ning rahandusministeeriumi ettevõtluse ja arvestuspoliitika osakonna juhatajaga, leidmaks nimetatud institutsioonide seisukohad ühisauditi sobivuse ja võimaluste kohta Eesti audititurule. Samuti küsitleti Eesti vandeaudiitoreid ankeetküsitluse teel leidmaks praktiseerijate seisukohad Eesti auditituru, selle konkurentsivõimaluste ja ühisauditis osalemise võimaluste kohta.

Magistritöö koosneb kahest peatükist. Esimeses peatükis defineeritakse lugeja jaoks ühisaudit ning tutvustatakse ühisauditi rakendamise kogemust Prantsusmaal, mis on ainus riik Euroopas, kus ühisaudit on teatud ettevõtetele kohustuslik. Seejärel leitakse magistritöö analüüsi lähtekohad. Selleks võrreldakse autorite seisukohti ühisauditi rakendamise võimaluste ja probleemide kohta. Lähemalt käsitletakse ühisauditi mõju auditituru kontsentratsioonile ehk koondumisele suurimate audiitorfirmade ümber, ühisauditi mõju auditi tasule ning viimasena selle mõju auditi kvaliteedile. Eeldatakse, et ühisaudit vähendab auditituru kontsentratsiooni ning tagab väiksematele audiitorfirmadele konkurentsivõime. Eeldatakse ka, et ühisaudit tõstab auditi hinda, kuid kompenseerib hinnatõusu kvaliteedi tõusuga. Järgnevalt analüüsitakse seni teostatud uuringute põhjal, kas need eeldused vastavad tõele.

Teises peatükis käsitletakse ühisauditi rakendamise võimalusi Eestis. Peatüki esimeses jaotises käsitletakse Eesti auditituru struktuuri ja turuosade jaotumist audiitorfirmade vahel viimastel aastatel. Seejärel viiakse läbi uuring, kasutades kahte meetodit: teemaintervjuu ning ankeetküsitlus. Järgmises jaotises analüüsitakse eraldi kõiki autori läbi viidud uuringute tulemusi. Peatüki viimases jaotises analüüsitakse tervikuna ühisauditi erinevate tavapärase rakendamise viiside võimalikkust ja sobivust Eesti audititurule esimeses peatükis käsitletud teemade lõikes. Samuti analüüsitakse autori teostatud uuringutest selgunud täiendavaid ühisauditi rakendamise viise ja nende sobivust Eesti audititurule. Viimasena antakse soovitusel ühisauditi rakendamise parimate viiside kohta Eestis ning kirjeldatakse võimalikke täiendavaid uurimisküsimusi.

Magistritöö temaatika võib huvi pakkuda nii Audiitorkogule kui ka rahandusministeeriumile. Eelkõige võivad ühisauditi rakendamise viisid Eestis huvi pakkuda vandeaudiitoritele ning auditit vajavatele ettevõtetele.

# 1. ÜHISAUDITI OLEMUS JA ANALÜÜSI LÄHTEKOHAD

Käesoleva magistritöö esimeses peatükis defineeritakse ühisaudit ja tutvustatakse ühisauditi rakendamise kogemust Prantsusmaal, mis on ainus riik Euroopas, kus ühisaudit on teatud ettevõtetele kohustuslik. Seejärel võrreldakse autorite seisukohti ühisauditi rakendamise võimaluste, probleemide ja mõjude kohta auditituru kontsentratsioonile, auditi hinnale ja kvaliteedile.

## 1.1. Ühisauditi definitsioon ja tutvustus

Ühisauditit (inglise k *joint audit*) võib defineerida kui auditeerimisviisi, kus auditi viivad läbi mitu üksteisest sõltumatut audiitorit. Audiitoraruanne väljastatakse ühiselt ning vastutus aruande eest võetakse ühiselt.

Teadusartikli *Joint Audit: Issues and Challenges for Researchers and Policy Makers* autorite N. Ratzinger-Sakel, S. Audoussat-Coulier, J. Kettunen ja C. Lesage hinnangul hõlmab audiitorite koostöö järgmist:

- ühist auditiprotsessi planeerimist;
- jagatud ülesandeid ning töökorraldust;
- vastastikust kvaliteedikontrolli;
- ühiselt välja antud audiitoraruannet kõigi audiitorite allkirjadega;
- ühist vastutust avaldatud auditiarvamuse eest.

Sarnaselt ühisauditile leidub ka teisi auditeerimisviise, kus auditiprotsessis osaleb rohkem kui üks audiitor. Ühisauditit ei tohiks siiski segamini ajada sarnaste ingliskeelsete terminitega *double audit*, kus auditit teostatakse mitu korda või *dual audit*, kus audiitorid väljastavad vaid enda kontrollitud tööloigu kohta auditi arvamuse ja vandeaudiitori aruande. (2013, 176-177)

2002. aastal leidis aset ühe maailma viie suurima sekka kuulunud audiitorettevõtte Arthur Andersen skandaal. Seoses auditeeritava energiaettevõtte Enroni ootamatu pankrotiga

leiti, et Arthur Andersen ei ole täitnud kvaliteedinõudeid ning on hävitanud Enroniga seotud dokumente, andes välja puhta järeldusotsuse. Skandaalijärgselt ei suutnud audiitorettevõtte püsima jääda ning lõpetas tegevuse. (Nelson et al, 2008, 281)

2008. aastal kuulutas suuruselt maailma viies investeerimispank Lehman Brothers välja pankroti. See oli väga ootamatu, sest tavapärased välditakse suurte finantsinstitutsioonide pankrotistumist nende ühinemiste kaudu teiste finantsinstitutsioonidega. Lehman Brothersi pankrotti on hinnatud Ameerika Ühendriikides aset leidnutest suurimaks. (Chitru et al. 2012, 235-236)

Samal ajal Lehman Brothersi pankrotiga algas üleilmne finantskriis. Auditivaldkonnas hakati pärast Enroni ning Arthur Anderseni juhtumit uurima auditituru koondumist suure neliku (*Big 4*) ümber. Kriis tõstas küsimuse, kuidas toimida situatsioonis, kus üks neljast suurimast audiitorettevõttest lõpetab samuti tegevuse. Kui suur nelik muutub suureks kolmikuks (*Big 3*), tähendab see konkurentsi ning valikuvõimaluste märgatavat vähenemist. (Ratzinger-Sakel et al. 2013, 175-176) Ühtlasi vähendaks uus skandaal usaldust audiitorite ning auditeeritud finantsaruannete kvaliteedi vastu.

2010. aasta oktoobris, kui maailmamajandus oli finantskriisist toibumas, avaldas Euroopa Komisjon publitseeringu „Roheline raamat. Auditi poliitikavaldkond: kriisi õppetunnid“ (Green Paper...). Nimetatud publitseeringus pakuti välja soovitusi auditituru toimimise parendamiseks eesmärgiga tekitada avalikku diskussiooni. Teiste seas oli üheks soovitusena vabatahtliku ühisauditi kasutamine börsil noteeritud ettevõtete auditeerimisel. 2011. aasta novembris väljastatud pressiteates „Taastades usaldust finantsaruannetes: Euroopa Komisjon seab sihiks luua kvaliteetsem, dünaamilisem ja avatum audititurg“ soovib Euroopa Komisjon otseselt vabatahtliku ühisauditi kasutamise võimaluse lisamist Euroopa Liidu auditialastesse regulatsioonidesse (Proposal for...). Ühisaudit on pressiteates seotud audiitorite rotatsiooniga. Tavapärase rotatsiooniperioodi asemel võiksid ettevõtted kasutada pikemat perioodi, kuid vaid juhul kui kasutatakse ka ühisauditit. Euroopa Komisjon märgib, et ka auditi kvaliteet on tõenäoliselt ühisauditi korral kõrgem.

2016. aastal jõustunud Euroopa parlamendi ja nõukogu määrus nr 537/2014 sätestab täiendavad nõuded avaliku huvi üksuste auditeerimiseks. Teiste seas määratakse kohustuslikuks audiitori rotatsiooni ajaks 10 aastat, teatud juhtudel kuni 20 aastat ning ühisauditi kasutamisel võib auditilepingu kestuseks kujuneda kuni 24 aastat. Nimetatud määrus on terves Euroopa Liidus, sealhulgas ka Eestis, otsekohalduv.



Suurettevõtted valivad tavaliselt auditi teostamiseks ühe suure neliku audiitori. Audiitori vahetusel või audiitorettevõtte tegevuse lõpetamisel tekib audiitorfirmade vahel info kadumise risk. Ühisauditi rakendamine välistaks selle, kuna auditiprotsessis osaleb kaks audiitorettevõtet. Lisaks info kadumise riskile võib ühisauditi rakendamine kätkeada endas veel mitmesuguseid võimalusi ja probleeme, samuti nii negatiivseid kui ka positiivseid tagajärgi.

Kahe audiitorettevõtte koostöö võib olla hea võimalus kompetentsuse jagamiseks, eriti spetsiifiliste tegevusalade puhul. Samas on keeruline määratleda täpselt võrdne töömaht mõlemale audiitorile ning võib esineda „kaasasõitja efekt“, kus üks audiitor laseb teisel enamuse tööst teha, samal ajal ise panustamata.

Arvatakse, et ühisaudit tõstab finantsaruannete ja auditiprotsessi kvaliteeti, aga mõjub negatiivselt audititasude suurusele ja audiitorettevõtete endi kuludele. Samuti arvatakse, et ühisaudit vähendab auditituru kontsentratsiooni olukorras, kus suure neliku firmad omavad märkimisväärset turuosa kodumaiste audiitorettevõtete kõrval ning võrdsustab nende võimalusi osaleda suuremate organisatsioonide auditeerimisel.

Euroopa Liidu riikides esineb ühisaudit nii kohustuse kui võimalusena. Prantsusmaal on ühisaudit börsiettevõtetele kohustuslik alates aastast 1966 ning konsolideeritud majandusaasta aruannetele kohustuslik alates aastast 1984 (Francis et al. 2006, 5). Taanis oli ühisaudit börsiettevõtetele 75 aasta vältel kuni 2004. aastani kohustuslik. Alates 2005. aastast on ühisaudit vabatahtlik. (What do we know..., 11)

Eestis ei kasutata autorile teadaolevalt praegu erasektoris ühisauditit. Samas Eestis on esindatud neli kõige suuremat audiitorettevõtet: Deloitte, Ernst&Young, KPMG ja PriceWaterhouseCoopers ning Euroopa Komisjoni viidatud riskid audititurul ning esitatud soovitusel kehtivad ka Eestile. Autorile teadaolevalt ei toeta ühisauditi ideed Eestis ei rahandusministeerium, ega ka Audiitorkogu. Nimetatud institutsioonide põhjendusi ühisauditi mittetoetamisele ei ole võimalik avalikest allikatest leida.

Euroopa parlamendi määrus 537/2014 sätestab, et avaliku huvi üksused võivad rotatsiooniperioodi pikendamiseks kasutada ühisauditit. Käesoleva magistr töö eesmärk on esmalt välja selgitada erialakirjanduses leiduvad seisukohad ja uurimused ühisauditi negatiivsete ning positiivsete külgede ja mõjude osas. Seejärel uurida Audiitorkogu ning vandeaudiitorite seisukohti ühisauditi rakendamise võimaluste kohta Eestis ning analüüsida ühisauditi sobivust Eesti audititurule. Kui selgub, et ühisauditi positiivsed omadused on

olulisema mõjuga kui negatiivsed, siis oleks Eestis otstarbekas juba praegu siseriiklikult ühisauditi kasutamist julgustada.

## 1.2. Ühisauditi rakendamine Euroopas

Mõnes riigis on ühisaudit kohustuslik teatud ettevõtetele, mõnes soovituslik ning mõnes riigis ühisauditi ei kasutata. Teemakäsitluse paremaks mõistmiseks tutvustatakse järgnevalt ühisauditi rakendamisviisi Prantsusmaal, mis Euroopa riikidest ainsana kohaldab kohustuslikku ühisauditi konsolideeritud majandusaasta aruannetele.

Prantsusmaal on ühisaudit kohustuslik börsiettevõtetele ning ettevõtetele, kes omavad tütarettevõtteid ning on kohustatud koostama konsolideeritud majandusaasta aruande. Mitme audiitori kasutamine börsiettevõtete finantsaruannete puhul muudeti kohustuslikuks 1966. aastal, kuid oli vabatahtlikult kasutusel ka varem. Kui 1984. aastal hakati Euroopas koostama konsolideeritud majandusaasta aruandeid, siis laienes ühisauditi nõue ka nendele. (Francis et al. 2006, 5)

Ühisauditi esmaseid kasutuselevõtmise põhjusi on kaks. Esiteks vähendab kahe audiitori koostöö audiitori eksimuse riski ning eksimusest põhjustatud ebameeldivuste esinemist kliendi jaoks. Näiteks audiitori eksimuse tõttu võib majandusaasta aruande kinnitamine hilineda, kuid ettevõttele võib tähendada see maine langust aruande tarbijate – nii investorite, koostööpartnerite kui ka klientide silmis. Teiseks vähendab kahe sõltumatu audiitori koostöö võimalust ebasobivate kliendisuhete kujunemiseks, mis võiks olla ohuks audiitori iseseisvusele, hindamisvõimele ning audiitoraruande kvaliteedile. Selle meetme läbi loodeti hoida ning isegi suurendada Prantsusmaa audiitorfirmade prestiiži ning usaldatavust. Ühisauditi kohustuslikkus tuleneb Prantsusmaa auditifirmade hirmust kaotada osa või lausa enamik kohalikust turust välismaistele suurtele auditifirmadele. 1984. aastal, kui tekkis vajadus konsolideeritud finantsaruannete auditi järele, ei olnud Prantsusmaa firmadel sellist kogemust. Samas suurenes välismaiste suurettevõtete turuosa pidevalt tänu varasemale konsolideeritud finantsaruannete auditi kogemusele. Kuna audiitor valitakse aastateks, pole kaotatud klienti võimalik järgmisel aastal tagasi võita (Ibid., 5)

Prantsusmaal võib ühisauditis osalevate audiitorite arv olla ka suurem ametlikult nõutud kahest. Näiteks BNP Paribasel, kes tegutseb finantssektoris, on alates 1994. aastast

alates olnud pidevalt kolm üksteisest sõltumatut audiitorit. Iga audiitori määravad Prantsusmaal omanikud maksimaalselt kuueks aastaks. (What you need to..., 6)

Võrreldes Prantsusmaa audititurgu Ühendkuningriigi, Saksamaa, Hispaania ja Itaaliaga ning Euroopa Liidu keskmisega, võib näha, et Prantsusmaa audiitorfirmade hulk on märkimisväärselt suurem kui teistes nimetatud riikides. Samuti on suure neliku audiitorfirmadel väiksem ja kohalikel firmadel suurem turuosa kui muudes nimetatud riikides ning Euroopa Liidus keskmiselt. (Lisa 1) Selle üheks põhjuseks võib olla ühisauditi kasutamine ning audiitorite rotatsioon. Väiksematel audiitorfirmadel on tänu ühisauditile võimalus osaleda teise audiitorina töövõttudes, milleks neid ei oleks muidu valitud. Seeläbi omandatakse kogemusi ning ollakse võimelised konkureerima teiste audiitorfirmadega ning pakkuma veelgi professionaalsemat teenust. Samuti on Prantsusmaal suure neliku audiitorfirmadele olulise positsiooni turul saavutanud ka viies audiitorfirma Mazars, osutades teenuseid suurematele Prantsusmaa ettevõtetele (nn CAC 40) (Impact assessment..., 20).

Riigis audiitorteenust pakkuvad väikefirmad on loonud ühenduse „*Option Initiatives Audit*“, mis seisab auditi ning ühisauditi edendamise eest. Nimekirja kuulub 80 audiitorfirmat ning -ühendust. Ühenduse põhieesmärk on ühisauditi kasutuselevõtt terves Euroopas, nagu pakkus välja Euroopa Komisjon. Selle saavutamiseks on seatud palju alameesmärke, sealhulgas auditituru kontsentreerituse vähendamine, mis tähendab rohkem teenust pakkuvaid ettevõtteid, rohkem konkurentsi ning seeläbi kõrgemat auditi kvaliteeti. Samuti soovib ühendus jätkuvalt audiitorite iseseisvuse kindlustamise eest seista, mis on kasulik nii ettevõtetele, otsustajatele kui ka aruande tarbijatele. (Objectives...) Sellise ühenduse loomine ning ühisauditi propageerimine näitab, et Prantsusmaa väikeaudiitorid on rahul kohustusliku ühisauditi nõudega ning peavad seda oluliseks konkurentsi tihendamise teguriks.

Taanis oli ühisaudit börsiettevõtetele 75 aasta vältel kuni 2004. aastani kohustuslik. Alates 2005. aastast on ühisaudit vabatahtlik. Taanis reguleeriti ühisauditi vastutuse määra mitte aga tööülesannete ning auditi tasu jagunemist. Audiitorid küll vastutasid ühiselt, kuid tihti tegi suurem partner kuni 80% tööst ning ka tasu jaotus sama määra järgi. Kohustusliku ühisauditi kaotamise tingis auditite liiga kõrge hind. (What do we know..., 11)

### **1.3. Ühisauditi võimalused ja probleemid**

Järgnevas kahes jaotises vaadeldakse võimalusi, mida ühisauditi kasutamine nii kliendile kui ka audiitorfirmale pakuvad ning kõige tõenäolisemaid probleeme, mis sellega kaasneda võivad. Audiitorite rotatsioon on kehtestatud säilitamiseks audiitori professionaalset sõltumatust ja skeptitsismi ning vältimaks liiga familiaarseid suhteid ettevõtte juhtkonnaga. Samas on audiitori vahetamine keerukas protseduur ning pikem rotatsiooniaeg võimaldab seda edasi lükata. Euroopa parlamendi määruse kohaselt pikendab ühisauditi kasutamise kohustusliku rotatsiooni aega. Ühisauditi kasutamisega on seotud aga mitmed võimalused ja probleemid. See annab võimaluse väiksematele audiitorfirmadele osaleda rohkemates ning mahukamates auditi töövõttudes ning omandada uusi kogemusi. Samas on ühisauditi tööülesannete ja tasu jaotamine keeruline ning audiitorite vastutus ei ole alati võrdselt jaotatud.

#### **1.3.1. Audiitorite valimine ja rotatsioon**

Audiitori roll on anda ettevõtte omanikele ja avalikkusele objektiivset tagasisidet ettevõtte tulemuslikkuse ning majandusaasta aruande usaldusvääruse kohta. Seeläbi parendatakse üldist finantsturgude usaldusväärust, toimimist ning stabiilsust. (537/2014)

Audiitori valivad ettevõtte omanikud. Ettepaneku audiitori valimiseks teeb omanikele auditikomitee, mille liikmed on valinud nõukogu või kõrgem juhtkond. Auditikomitee roll on olla „nõuandev organ raamatupidamise, audiitorkontrolli, riskijuhtimise, sisekontrolli ja auditeerimise, järelevalve teostamise ja eelarve koostamise valdkonnas ning tegevuse seaduslikkuse osas.“ (Audiitortegevuse seadus, § 96) Eestis on auditikomitee olemasolu kohustuslik kõigis avaliku huvi üksustes (Audiitortegevuse seadus, § 99) milleks on börsil noteeritud ettevõtted, krediidasutused, kindlustusandjad ning suured äriühingud, mille „näitajatest vähemalt kaks ületavad:

- a) müügitulu või tulu 66 000 000 eurot,
- b) varad bilansipäeva seisuga 33 000 000 eurot,
- c) keskmine töötajate arv 1000 inimest,“

või avaliku sektori üksuse enamusosaluses või mõju all olevad äriühingud, mille „näitajatest vähemalt kolm ületavad:

- a) müügitulu või tulu 14 000 000 eurot,

- b) varad bilansipäeva seisuga kokku 7 000 000 eurot,
- c) keskmine töötajate arv 200 inimest,
- d) nõukogu liikmete arv 8 inimest.“ (Audiitortegevuse seadus, §13)

2016. ja 2017. aastal on ettevalmistamisel uus Audiitortegevuse seadus, mis viib avaliku huvi üksuse määratluse Euroopa Komisjoni minimaalse lubatuga vastavusse. Käesoleva magistritöö kirjutamise ajal ei ole seadus veel vastu võetud ega jõustunud. Edaspidi peaksid Eestis avaliku huvi üksustena olema määratletud vaid börsil noteeritud ettevõtted, krediidiasutused ja kindlustusandjad. (Jõustused ELi määruse..., 2016)

Paljudes riikides valitakse auditikomitee soovitusel suurettevõtte audiitoriteks samuti suured audiitorettevõtted. Võimalikke põhjuseid on palju. Almer et al. (2014) viis läbi uuringu avaliku huvi üksuste auditikomiteede seas, kasutades küsimustikus Likerti skaalat. Küsimustikus paluti vastajatel hinnata, kuidas väide mõjutab nende otsust audiitori valimisel (7- suurendab, 4-neutraalne, 1-vähendab). Uuringust selgus, et kõige olulisemateks teguriteks audiitori valikul on audiitorfirma tuntus majandusharuspetsiifiliste ja tehniliste teadmiste ning kogemuste poolest. Vastavate väidete keskmine tulemus oli 6,74 ning 6,50 7-astmelisel skaalal. Samale järeldusele on jõudnud ka varasemad uuringud ning neid omadusi peetakse auditi kvaliteedi üheks lähtepunktiks. Auditikomiteede liikmete seas valitses arvamus, et veendumata konkreetse majandusharu kogemuste olemasolus, ei hakata audiitorfirmat võimaliku kandidaadina kaalumagi. Oluliseks peavad auditikomiteede liikmed ka audiitorfirmade kui koostööpartnerite omadusi. Audiitorfirma võimalusi saada valituks suurendavad ka suutlikkus kiirelt reageerida ning tähelepanu juhtida raamatupidamislike väärkajastamiste ilmnemisel, keskmise tulemusega 6,68 ning audiitorfirma kättesaadavus, keskmise tulemusega 6,48. Viimast tulemust põhjendati sellega, et pigem eelistatakse kohalikke audiitorfirmasid, kellel on esindused samas piirkonnas, kus ettevõtte peakontor tegutseb. Tänu lähedal asuvatele kontoritele on töökorraldus mõlemale osapoolle efektiivsem ja mugavam. Audiitori valimise eest vastutavad isikud on kohalikul tasandil tõenäoliselt kursis konkurentide või koostööpartnerite kogemustega teatud audiitorfirma kasutamisel. Kohalikus mitteformaalses keskkonnas on info jagamine osapoolte vahel vahetum ning ettevõttel tekib nägemus audiitorfirma tööprotsessist. (Almer et al. 2014, A33-A35) Ettevõtted valivad seega audiitori, kellel on kogemusi nende majandusharus ning kes on kohalikus ettevõtluskeskkonnas tuntud ja tunnustatud. Sellest võib järeldada, et suurettevõtted valivad audiitori suure neliku seast eelkõige just seetõttu, et suurel nelikul on kogemused ja

teadmised paljudest olulistest majandusharudest. Seetõttu valitakse neid üha uuesti ning väiksematel ja keskmise suurusega audiitorfirmadel ei ole võimalust kogemusi omandada, et suurematele firmadele konkurentsi pakkuda.

2016. aastal jõustusid Euroopas erinõuded avaliku huvi üksuste auditeerimisel. Euroopa parlamendi ja nõukogu määruse nr 537/2014 eesmärk on parendada auditi kvaliteeti ning audiitorite sõltumatust. Määrusega keelati audiitorfirmadel osutada auditeeritavatele ettevõtetele teatud lisateenuseid: finants-, maksu- ja töötasude arvestuse teenust, personalijuhtimise teenust ja õigusteenust. Keelatud teenuste alla kuuluvad ka muud eelpool nimetatud valdkondadega seotud teenused, näiteks maksunõustamine või ettevõtte kohtuvaidluses esindamine. (537/2014, art 5)

Ühtlasi kehtestati avaliku huvi üksustele kohustuslik audiitori rotatsioon iga 10 aasta järel. Nimetatud nõue hakkas kehtima vaid uutele lepingutele, mis on sõlmitud pärast määruse jõustumist. (537/2014, art 17) Eelnevate lepingute puhul kehtestati üleminekusätted:

1. Auditilepingut, mis on kestnud üle 20 järjestikuse aasta, ei sõlmita ega pikendata alates 2020. aastast.
2. Auditilepingut, mis on kestnud järjestikku 11–20 aastat, ei sõlmita ega pikendata alates 2023. aastast. (537/2014, art 41)

Määruse artikkel 17 kirjeldab sätete kohaldumist ning erandeid. Liikmesriigid võivad kehtestada maksimaalseks audiitorteenuste lepingute kestuseks vähem kui kümme aastat, aga võivad ka sätestada, et lepingut võib teatud juhtudel pikendada:

1. Kuni 20 aastat, kui vastavalt määruse 537/2014 artiklis 16 punktides 2–5 sätestatud nõuetele on läbi viidud avalik hankemenetlus.
2. Kuni 24 aastat ühisauditi rakendamisel, kui rohkem kui üks vandeaudiitor või audiitorfirma on ühiselt auditi läbi viinud ning ühiselt auditiarvamuse ja aruande esitanud. (537/2014, art 17, p 4; 2006/43/EÜ, art 28, p 3)

Alates 2016. aastast algava auditilepingu maksimaalseks kestuseks on Euroopa Liidu riikides sätestatud seega 10 kuni 20 aastat, kuid ühisauditi rakendamisel võib auditilepingu maksimaalseks kestuseks olla kuni 24 aastat, mis on küll väike, kuid võib olla oluline vahe ettevõttele, mis soovib audiitoriga pikemat kliendisuhet. Audiitori vahetus rotatsiooni korras või muul põhjusel on keerukas nii ettevõttele, auditikomiteele kui ka uuele audiitorile.

Aastatega välja kujunenud kliendisuhe võib mõjutada audiitori iseseisvat otsustusvõimet. Arel et al (2005) on välja toonud kolm põhilist olukorda, mis võivad

mõjutada auditi kvaliteeti ning mis võivad olla lahendatavad kohustusliku auditi rotatsiooniga.

Esiteks võivad auditi kvaliteeti negatiivselt mõjutada audiitori liigselt lähedased suhted ettevõtte juhtkonnaga. Enroni ja Andersen'i juhtumi puhul kohtuti ning suheldi tööväliselt ja külastati ka auditivälisel perioodil üksteise kontoreid mitmesuguste ürituste ajal. Audiitor võib liigselt lähedaste suhete puhul kaotada professionaalse skeptitsismi ning mitte suuta tuvastada olulisi probleeme. Samuti võib juhtkond audiitorit säärasel juhul mõjutada kaastundlikkusele. 2003. aastal koostatud uuring näitas, et keskmine audiitorlepingute järjestikune kestus Ameerika Ühendriikide „*Fortune 1000*“ firmade puhul (Fortune ajakirja koostatud nimekiri Ameerika Ühendriikide 1000 suurimast ettevõttest) oli 22 aastat. 10% nendest lepingutest olid kestnud juba 50 aastat. Teisest küljest peetakse head läbisaamist juhtkonna ning audiitori vahel oluliseks. (Ibid., 36-37) Seega peab audiitor informatsiooni kogumise eesmärgil saavutama juhtkonnaga usaldusliku suhte, kuid seejuures säilitama iseseisvuse ning professionaalse skeptitsismi.

Teiseks võib pikaajaline samade ülesannete täitmine eelnevatel aastatel tehtud töö põhjal tekitada audiitoris või auditimeeskonnas petlikku kindlustunnet. Probleem võib ilmnedu pigem vähese töökogemusega auditimeeskonna liikmete seas, kes toetuvad liigselt eelmistel perioodidel koostatud auditi tööpaberitele ja täidavad need sarnaselt varasematele versioonidele. Selliselt võivad neil jääda märkamata mõned olulised muutused ettevõttes või selle finantsaruannetes. Sarnaselt tehnilistele tööpaberitele võivad audiitorid jääda ka liigselt toetuma eelmiste perioodide hinnangutele juhtkonna otsuste vastavuses või mittevastavuses finantsarvestuse raamistikuga. Audiitori vahetusel on uuel audiitoril kohustus kõik protsessid ning otsused uuesti testida ning hinnata, tänu millele võidakse leida probleeme, mis eelmisel audiitoril olid märkamata jäänud. Teisest küljest tähendab võimalus kasutada eelmiste aastate tööpabereid ja kogemust audiitorfirmadele tööjõu ning tööaja kokkuhoidu. Mitmeaastane koostöö võimaldab ka audiitoril ettevõtte protsesse paremini mõista, mis jällegi aitab kaasa auditi kvaliteedile. (Ibid., 37-38)

Kolmas ning Arel et al. hinnangul siintoodust mõjukaim põhjus audiitori rotatsiooni vajalikkusele on audiitori käsitlemine mitte audiitori kui kohustusliku auditi läbiviija, vaid audiitori kui ettevõtjana ja audiitorfirma käsitlemine ettevõttena, mis loodab kliente ja rahakäivet hoida ning kasumit suurendada. 2003. aastal läbi viidud uuringu käigus tuli välja, et 67% peab umbes 50% enda klientidega pidevalt läbirääkimisi auditilepingu hinna ning

tingimuste üle. Teades, et auditileping on tähtajaline ning pärast seda jätkab rotatsiooni käigus ettevõtte auditeerimist teine audiitorfirma, võib audiitor tunda vähem survet kliendi rahulolu tagamisel ning rohkem survet enda teostatud töö kvaliteedi tagamises. Uuringud on näidanud, et kohustuslik audiitori rotatsioon suurendab audiitorfirma väljastatud korrektsete vandeaudiitori aruannete tõenäosust. Kliendisuhete hoidmiseks võib audiitor tunda alateadlikku vajadust ettevõtte juhtkonnale meelepärane olla, isegi kui ka eksisteerib püüd jääda objektiivseks. Selle tulemuseks võivad olla ebakvaliteetne järeldusotsus ja tegelikkusele mittevastavad aruanded. Arel et al. eksperimentaalne uuring näitas, et olukorras, kus ei eksisteeri kohustuslikku rotatsiooni, oli audiitor suurema tõenäosusega valmis nõustuma juhtkonnaga raamatupidamisalase küsimuse korral kui audiitor, kes teostas auditit rotatsiooni tõttu viimast aastat. Samas kliendi rahulolu tagamine on oluline ka rotatsiooninõude olemasolu korral, kuigi lühema, fikseeritud perioodi jooksul. Samuti võib viimasel aastal teostatava auditi korral olla audiitori tähelepanu ning panus auditi tulemusse väiksem, kuna kliendisuhete lõppemine on teada. (Ibid., 38)

Magistritöö autor nõustub, et audiitori rotatsioon on teatud aja möödudes vajalik säilitamiseks audiitori iseseisvust. Kahtlemata kujuneb aastate ja aastakümnete jooksul välja aina usalduslikum kliendisuhe, kui koostöö sujub ning audiitoritel on aja jooksul välja töötatud toimiv süsteem kliendi äritegevuse ning aruannete kontrollimiseks. Kuid mõlemad osapooled peavad endiselt jääma professionaalseks. Ühisaudit kui kohustusliku rotatsiooni edasi lükkamise vahend vähendaks autori hinnangul teatud juhtudel eelpool toodud probleemide mõju ning seega oleks ühisaudit pikema rotatsiooniperioodi kasutamisel põhjendatud. Ühisauditi puhul on autori hinnangul liigselt lähedase kliendisuhete kujunemine ebatõenäolisem, sest auditiprotsessi on haaratud rohkem kui kaks osapoolt. Mitme audiitori osalemisel on samuti väiksem tõenäosus, et midagi olulist jääb audiitoril märkamata. Siiski võivad mõlemad ühisauditi partnerid jääda liigselt lootma eelmiste aastate tööle või teisele osapoolle. Probleem võib olla isegi suurem, kuivõrd ühisauditi puhul vastutatakse ühiselt ning võib tekkida petlik mulje, et teine osapool kindlasti kontrollib kõiki tööülesandeid piisavalt ning suunab vajadusel täiendavat tähelepanu puudujääkidele.

Suurettevõtetal on tavaline praktika mitte valida audiitorfirmasid, kes auditeerivad nende tähtsaimat konkurenti. Samuti ei ole võimalik valida audiitorfirmat, kes osutab ettevõttele näiteks maksunõustamise teenust või muid eelnevalt loetletud auditisuhetes keelatud teenuseid. Ühisauditi korral, kui ettevõtetal on tarvis osta teenust kahelt sõltumatult



audiitorilt, ei pruugi ettevõttel olla võimalik valida mõlemaks audiitorfirmaks üks suurest nelikust. Valikuvabaduse puudumine on teravam probleem spetsiifilistes valdkondades, kuna ei pruugi olla piisavalt valdkonnas pädevaid audiitoreid. (Ratzinger-Sakel et al. 2013, 180) Samas annab taoline olukord võimaluse suurde nelikusse mittekuuluvatele keskmise ja väikse suurusega audiitorfirmadele osaleda ühe audiitorina avaliku huvi üksuste auditeerimisel. Ka Euroopa Komisjon toob määruse 537/2014 ühe põhjendusena välja, et mitme audiitori üheaegne koostöö ühisauditi korral „tugevdaks kutsealast skeptitsismi ning aitaks tõsta auditi kvaliteeti“. Ühtlasi annaks ühisaudit võimaluse väiksematele audiitorfirmadele osaleda avaliku huvi üksuste auditeerimisel, omandades seeläbi kogemusi ning suutlikkust ka spetsiifilisemates valdkondades. Ettevõtetele tähendaks ühisaudit audititeenuste turul suuremat valikut. (537/2014, 20)

Audiitori vahetus eeldab toimivat kommunikatsiooni eelneva ning uue audiitori vahel. Audiitor peab esimesel auditiaastal ettevõtte tegevusi, selles toimuvaid protsesse ning ka ärioloogikat väga lühikese aja jooksul terviklikult mõistma. Järgnevatel aastatel on võimalus toetuda varasemale kogemusele ning kogutud informatsioonile. Kuigi informatsioon on eelmise audiitori talletatud, ei pruugita seda teisele audiitorfirmale kui konkurendile üle anda. Ühisauditi korral, kui audiitorid vahetuvad erinevatel aastatel, on kogu auditi informatsiooni säilimine ja teadmiste järjepidevus tagatud. Samas järjepidevus on tagatud ainult siis, kui mõlemad ühisauditis osalenud audiitorid ei vahetu samal aastal. (Ratzinger-Sakel et al. 2013, 179) Kui audiitorid siiski vahetuvad samal aastal, on situatsioon sarnane tavaolukorras audiitori vahetusele või isegi keerukam, kuna uuel audiitoril on vajalik infot koguda kahest eri allikast.

Ettevõtted valivad endale tavaliselt audiitori, kellel on teadmised ja kogemused nende valdkonnast ning kes on kohalikul tasandil tuntud. Suurte tegevusmahtudega ettevõtte puhul on selleks tavaliselt üks suure neliku audiitorfirmadest, sest väiksematel puudub taoline kompetents. Ühtlasi pole väiksematel audiitorfirmadel ka võimalust kogemusi hankida. Audiitori kohustuslik rotatsioon kätkeb endas nii positiivseid kui ka negatiivseid külgi. Ettevõtte jaoks on ilmselt kõige selgem probleem uue audiitori leidmine ning kogu audiitori vahetuse protsess. Seetõttu võivad ettevõtted kaaluda ühisauditi kasutamist kui viisi kohustuslikku audiitori rotatsiooni edasi lükata. See pakub ka väiksematele audiitorfirmadele võimaluse kogemusi hankida, sest erinevate asjaolude tõttu ei pruugi ettevõttel olla võimalik palgata kahte suure neliku audiitorit.

### 1.3.2. Kohustuste ja tasu jaotus, „kaasasõitja efekt“

Mitme sõltumatu spetsialisti koostöö ühise eesmärgi nimel eeldab igas valdkonnas põhjalikku ettevalmistust, koostöövalmidust ning suutlikkust lahendada erimeelsusi. Audiitoritel on vajalik kokkuleppele jõuda auditiplaanis, ülesannete sisus, nende täitmise jaotuses ning eelkõige audititasu õiglasel jaotuses mõlema osapoole vahel, sest auditi järelendusotsuse eest võetakse ühiselt vastutus.

Kui kaks audiitorit teostavad auditi ühiselt ning jagavad ühiselt vastutust, eeldatakse ja peetakse loomulikuks, et ülesannete ning vastutuse jaotus on võrdne. Prantsuse finantsturgude organisatsioon AMF (*Autorité des Marchés Financiers*) täidab sarnast rolli Prantsusmaal kui Finantsinspektsioon Eestis. AMF on audiitoritele suunatud hea tava koodeksis välja toonud, et ühisaudit peaks läbi viidama võrdsetel alustel. Reaalsuses on audiitorite panus ning tehtud töö eest saadav tasu ühisauditites tihti ebavõrdne. (Deng et al 2014, 1032) Ebavõrdsus väljendub enim erineva suurusega audiitorfirmade koostöös.

Kahe suure neliku audiitorfirma koostöö on tõenäoliselt võrdsematel alustel jaotatud kui ühe suure neliku ja ühe mitte suure neliku audiitorfirma koostöö. Mahukate auditite puhul on suurel firmal võimalik rohkem tööjõudu panustada kui väikesel firmal. Sarnaselt tööjaotusele võib ka vastutuse ulatus varieeruda, kuigi vastutus peaks ühisauditi definitsiooni ja eesmärgi järgi olema võrdne. Audiitorid jaotavad omavahel tööülesanded ning auditi lõpus, kui ülesanded on täidetud, teostab kumbki audiitor teise tööle kontrolli. Seejärel kinnitab kumbki audiitor enda allkirjaga terve aruande, mitte vaid osa. Sellele vaatamata võib kohus pidada vaidluse käigus audiitorit, kelle ülesandeks oli vaidluse all oleva tööloigu, näiteks, varude auditeerimine rohkem vastutavaks kui audiitorit, kes lihtsalt kontrollis teise tööd. (Ibid.) Suurem partner võib kannatada rohkem maine- ning materiaalsel kahju kohtuasjas ka firma tuntuse ning suuremate ressursside olemasolu pärast. AMF tuvastas 2007. aastal, et ettevõtte Marionnaud finantsaruannetes aastatel 2002–2004 võib olla väärkajastamisi. Ettevõtte audiitoriteks olid KPMG suurest nelikust ning Cofirec, kes ei kuulu suurde nelikusse. Kohus otsustas, et KPMG vastutab väärkajastamiste eest finantsaruannetes täies mahus, kuna Cofirec kui väike audiitorfirma ei oleks saanud „ressursside ja võimete piiratusel tõttu“ finantsaruannetest auditi käigus väärkajastamist leidagi. (Lobo 2013, 3) Seega suure neliku audiitorfirmadele võib olla vastumeelne koostöö väiksema audiitorfirmaga. Viimasena mainitud kohtuotsuse taustal ei ole välistatud, et kohus peaks ühte suurest nelikust vastutavaks ka siis, kui süü lasub võrdselt mõlemal audiitorfirmal või isegi siis, kui süü lasuks

rohkem väiksemal audiitorfirmal. Nii tegeliku vastutuse ebavõrdne jagunemine kui ka jõudluse erinevus on mõlemad põhjuseks, et ühisauditi korral tegelik töökoormus ja tasu jaguneb auditipartnerite vahel ebavõrdselt. (Guo et al 2016, 4)

AMF koostas ülevaate Prantsusmaal teostatud ühisauditite ja kohustuste jaotuse kohta, mis näitab, kuivõrd erinevad võivad olla auditifirmade panused ühisauditis. Ülevaade sisaldab Prantsusmaa CAC 40 indeksis olevate suurfirmade kohta avaldatud andmeid neid auditeerinud firmast. 2009. aastal oli suurimate erinevustega Michelin (91% PwC, 9% Corévisse), Axa (83% PwC, 17% Mazars), Peugeot (75% PwC, 25% Mazars). Sarnaseid erinevusi leidsid teadlased ka väiksemate ettevõtete auditeerimises: Fromagerie Bel (90% Deloitte, 10% Scacchi), Havas (87% Constantin, 13% AEG Finances), Ingenico (85% KPMG, 15% CGEC). AMF märgib samas, et kui nimetatud osalused on konsolideeritud grupi finantsaruannete kohta, siis emaettevõtte tasandil on osalused pigem võrdsemad ning mitte niivõrd erinevad. Siiski näiteks Axa puhul oli emaettevõtte tasandil ebavõrdsus isegi suurem (86% PwC, 14% Mazars) ning Peugeot puhul vaid veidi väiksem (71% PwC, 29% Mazars). Nimetatud CAC 40 ehk Prantsusmaa suurimate ettevõtete üks audiitor oli alati suurest nelikust. (Survey of fees...) Kuigi AMF püüdleb siiski võrdsemate jaotuste poole, on Guo et al (2016) leidnud, et rangelt võrdse töökoormuse nõudmine ei aita kaasa väiksemate audiitorfirmade turuosa suurenemisele ega suure neliku firmade turuosa vähenemisele. Magistritöö autor nõustub selle väitega. Esiteks on kohustusliku ühisauditi korral suurel ning väikesel partneril keeruline rolle jagada, kui ühisaudit peaks olema alati võrdne. Väiksemal partneril on keeruline või pea võimatu firma tööjõu piiratuse tõttu suures ühisauditis osaleda, mistõttu tõenäoliselt neid ei valitaks. Vabatahtliku ühisauditi puhul oleks olukord samasugune. Teiseks, kui kehtestataks range võrdsuse nõue, peaks selle täitmist ka kontrollima, mida on võrdlemisi keeruline teha, sest kontrollija peaks olema kursis jaotuse põhjustega. Nõude mittetäitmisel peaks rakendama sanktsioone, et edaspidi võrdsus tagada. Sanktsioonid aga vähendaks audiitorfirmade soovi ühisauditis osalemiseks. Seega võiks võrdsuse nõue olla pigem üks soovituslikest juhtnööridest ühisauditi läbiviimisel.

Väiksemal partneril on keeruline suuremahulises ühisauditis osaleda ka Lobo et al (2013) hinnangul, sest töötajate arv ja ajaressurss on piiratum kui suures auditifirmas. Auditi käigus tuvastatud veale viitamine, selle parandamise jälgimine ning viimaks kontrollimine nõuab väiksemalt auditipartnerilt rohkem pingutust kui suuremalt. Vigade esinemisel ja parandamisel pikeneb seega auditi aeg, sest muid tööülesandeid ei saa väheste töötajate tõttu

kellelegi delegeerida. Samas vigade mitteparandamisest tuleneva auditi ebaõnnestumise ning hilisemate võimalike kohtuprotsesside käigus kannab väiksem auditipartner tõenäoliselt palju vähem mainekahju ning kohtuprotsessi kulusid kui suurem partner. Ühtlasi on iga klient audiitorfirma jaoks oluline tuluallikas. Nendel põhjustel võib ilmned „kaasasõitja efekt”<sup>1</sup>. See väljendub selles, et ühisauditi korral võib väiksemal audiitorettevõttel kaduda motivatsioon nõuda kliendilt tuvastatud vea parandamist, sest see nõuab neilt lisaressursse ja võib kahjustada sidemeid auditeeritava ettevõttega. Vea parandamata jätmisel kannab vastutust ja mainekahju tõenäolisemalt suurem audiitorettevõtte, mistõttu väiksemal audiitorfirmal võib tekkida dilemma: milleks panustada täiendavalt ressursse, kui tulemus on sama. Suuremale audiitorfirmale mõjub see olukord stiimulina märkamaks tõenäolisemalt väärkajastamisi. See omakorda võib vastupidiselt ootustele tähendada isegi auditeeritud ettevõtete finantsaruannete paremat läbipaistvust ning kõrgemat auditikvaliteeti. (Ibid., 7, 23) Ehkki väiksem osapool teeb oodatust vähem, kompenseerib suurem osapool selle enda teostatava täiendava tööga ning teeb isegi palju rohkem kui kokku lepitud kartuses, et väiksem osapool teeb kokku lepitust tunduvalt vähem.

Samas kahe suurde nelikusse kuuluva audiitorettevõtte koostöö ei pruugi omada sama efekti. Nende koostöö võib jällegi viia vangi dilemma<sup>2</sup> lahenduseni. See tähendab, et kumbki suure neliku audiitor ei pruugi väärkajastamisele tähelepanu juhtida, kuna hilisem vastutus jaguneb nende vahel võrdselt ning omab seetõttu väiksemat negatiivset mõju kui koostöös mitte suurde nelikusse kuuluva audiitoriga. (Ibid., 7, 23) Kahe suure audiitori koostöö on nende endi jaoks eelnevat arvesse võttes püstitatud võrdsematele alustele ning risk, et teine osapool ei tee erinevatel põhjustel piisavalt kvaliteetset tööd, väiksem. Ühesuurused audiitorfirmad vastutavad tõenäoliselt võrdselt.

Kuigi seadusandjad pooldavad ühisauditi korral kohustuste ja tasu võrdset jaotust, näitavad uuringud, et reaalsuses jagunevad kohustused erinevalt. Ühe suure ning ühe väikese audiitorfirma koostöös langeb suuremale audiitorile tõenäoliselt suurem vastutus vaatamata võimalikule võrdsele kohustuste jaotusele. See muudab suure ja väikese audiitori koostöö suurele audiitorile vastutusrikkamaks, väiksemale audiitorile kergemaks. Väiksem audiitor ei

---

<sup>1</sup> Ing.k. *free-rider effect* – Kui kõik grupiliikmed pingutavad ühise eesmärgi nimel ning jagavad eesmärgist saadavat kasu, võib osal grupiliikmetest kaduda motivatsioon pingutamiseks, kuna eesmärk täidetakse ka ilma nende panuseta. (Stanford...)

<sup>2</sup> Vangi dilemma – Üks mänguteooria vorme. Situatsioon, kus grupi liikmed peavad valima enda ja kogu grupi heaolu vahel teadmata, mida valivad teised grupi liikmed. Grupi jaoks on parim, kui kõik valivad grupi heaolu enda heaolu üle, kuid see toimib ainult siis kui kõigi valik on sama. Parim tulemus on võimalik saavutada vaid koostööd tehes. (Stanford...)

kaota selle tõttu midagi, küll aga võidab kogemusi. Üldsusele võib see tähendada kõrgemat auditikvaliteeti, aga ei pruugi. Magistritöö autori hinnangul võib kohustusliku ühisauditi korral kahe suure neliku koostöö olla nende endi jaoks küll mugavam ja väiksema riskiga, kuid erineva suurusega audiitorfirmade koostöö on üldsuse jaoks parem. Samas muutub sellises situatsioonis küsitavaks ühisauditi vajalikkus, kui „kaasasõitja efekti“ esinemise kartuses suurem osapool enamuse tööst ise ära teeb ja väiksem osapool panustab võrdlemisi vähem. Detailsemalt arutletakse auditituru struktuuri, auditi hinna ja auditikvaliteedi üle ühisauditi tähenduses järgmistes jaotistes.

## **1.4. Ühisauditi rakendamise mõjud**

Ühisauditi rakendamisega kaasnevad potentsiaalsed mõjud mitmes valdkonnas. Järgnevates jaotistes vaadeldakse kolme enim uuritud ühisauditi rakendamise mõju. Auditivaldkonna Rohelise Raamatu ning sellele järgnenud auditialase määruse koostamise üheks ajendiks oli avaliku sektori hinnang auditituru struktuurile. Leiti, et audititurg on liialt koondunud Suure Neliku ümber ning see võib tulevikus probleeme tekitada. Euroopa Komisjon peab ühisauditit ning sellega kaasnevat soovituslikku väikeste ning keskmiste audiitorfirmade suuremat kaasatust turul valitsevale vähesele konkurentsile positiivseks mõjuks. Ühisauditi kasutamine toob endaga tõenäoliselt kaasa lisaks turustruktuuri muutustele ka mõju auditi tasule ning kvaliteedile. Levinud on arvamus, et ühisaudit on kallim, kuid kvaliteetsem kui tavaaudit.

### **1.4.1. Auditituru struktuur ja koondumine suure neliku ümber**

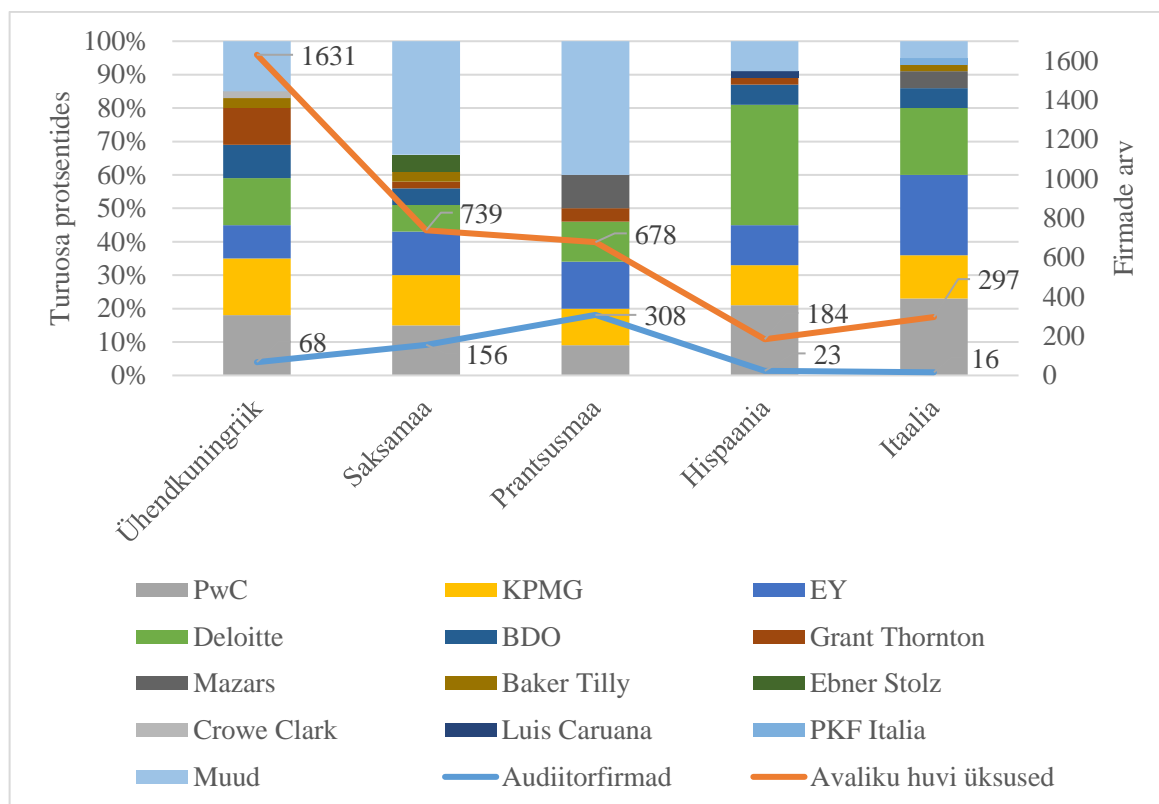
1980ndatel aastatel tegutses audititurul kaheksa suuremat audiitorfirmat, nn suur kaheksa (*Big Eight*). Peat Marwick International ühines Klynweld Main Goerdeleriga 1987. aastal. Sellele järgnesid Ernst & Whinney ühinemine Arthur Youngiga ning Touche Ross ühinemine Deloitte, Hanskins & Sellsiga 1989. aastal. Kaheksa suurima firma asemel jäi alles kuus. 1998. aastal vähenes firmade arv viieni ning pärast Arthur Anderseni hääbumist jäi alles suur nelik. (Ballas, Fafaliou 2008, 486)

Auditituru kontsentratsiooniks ehk koondumiseks suure neliku ümber peetakse magistritöös olukorda, kus vähesed audiitorfirmad auditeerivad suurt osa kohustuslikku auditit vajavatest ettevõtetest.

Auditituru liigsele koondumisele vähese arvu suurte audiitorfirmade ümber on tähelepanu pööranud paljud teadlased ning seadusandjad. Selline olukord võib väljenduda väheses konkurentsisis ning auditihinna monopoliseerumises, aga ka vähenenud auditikvaliteedis. (Ratzinger-Sakel et al. 2013, 186).

Joonisel 1 on toodud auditituru jagunemine audiitorfirmade lõikes Euroopa viies riigis. Audiitorfirmad on nimeliselt välja toodud, kui nende turuosaga on vähemalt 2%. Väiksema turuosaga audiitorfirmad on koondatud ühise nimetaja „Muud“ alla. Samuti on toodud iga riigi auditeeritavate avaliku huvi üksuste ning audiitorfirmade arv.

Hispaanias ja Itaalias oli 2016. aastal nii avaliku huvi üksuste kui ka audiitorfirmade arv väike võrreldes teistega ning suure neliku firmadel on 80% turuosast. Niivõrd suur turukontsentratsioon ning vähene audiitorfirmade arv on tõenäoliselt omavahel seotud – uutel ja väiksetel audiitorfirmadel on turule sisenemine keeruline, kuid kontsentratsioon ei vähene, kui uusi firmasid ei lisandu. Ühendkuningriigis on auditeeritavate avaliku huvi üksuste arv rohkem kui kahekordne võrreldes Saksamaa ja Prantsusmaaga, kuid audiitorfirmade arv pea 2,5 korda väiksem kui Saksamaal ning pea 5 korda väiksem kui Prantsusmaal. Suure neliku turuosaga on võrdluses olevaist riikidest väikseim Prantsusmaal (46%) ning Saksamaal (51%). Alla 2% turuosaga audiitorfirmad moodustavad Prantsusmaal kokku 40% turuosast ja Saksamaal 34%. Kuigi Saksamaal on võrreldes Prantsusmaaga 9% võrra rohkem auditeeritavaid avaliku huvi üksusi, on audiitorfirmade arv 2 korda väiksem. Prantsusmaa audiitorfirmade suurem arv ja turu väiksem kontsentratsioon 2016. aastal võrreldes teiste joonisel toodud riikidega võib tuleneda kohustuslikust ühisauditi nõudest.



Joonis 1. Audituru struktuur Ühendkuningriigis, Saksamaal, Prantsusmaal, Hispaanias ja Itaalias 2016. aastal.

Allikas: Lisa 1

Kermiche ja Piot (2014) analüüsisid lähemalt Prantsusmaa audituru struktuuri muutusi, võrreldes omavahel kahte perioodi:

1. 1997–2003, kontsentratsiooniperiood, mil kuue suurima audiitorfirma asemel jäi alles neli;
2. 2003–2009, stabiilsusperiood, mil audituru kontsentratsioon jäi perioodi jooksul samale tasemele.

Uuringus analüüsiti andmeid Prantsusmaa ühisauditi kohuslaste audiitori valikutel ning vaadeldi eraldi suure neliku, keskmise suurusega audiitorfirma ja kohaliku väikese audiitorfirma kombinatsioone. Esmalt leiti kombinatsioonide esinemise tõenäosused ning seejärel auditisuhte muutmise – suhte säilitamise või uue suhte algatamise ehk atraktiivsuse – tõenäosused.

Prantsuse avaliku huvi üksused valisid aastatel 1997–2003 sarnaselt teistes riikides asuvatele üksustele audiitoriks 80% tõenäosusega suure neliku audiitori. Kuid erinevalt teistest riikidest peavad Prantsuse ettevõtted valima ka teise audiitori ning selleks on

omakorda 80% tõenäosusega valitud audiitorfirma, kes ei kuulu suurde nelikusse. (Kermiche, Piot 2014, 16-17) Seega toetab ühisauditi rakendamine väiksemate audiitorfirmade kaasatust ning vähendab suure neliku domineerimist.

Kontsentratsiooniperioodi jooksul, aastatel 1997–2003, parendasid kõik suure neliku audiitorfirmad enda turupositsioone. Keskmised audiitorfirmad parendasid enda positsioone vaid siis, kui teostasid ühisauditi koos suure neliku audiitorfirmaga. Kohalikud väikesed audiitorfirmad kaotasid turuosa, eriti teostades ühisauditi koos teise väikese audiitorfirmaga. Sellisel juhul kaotasid nad peaaegu poole senistest klientidest suure neliku audiitorfirmadele. (Ibid., 16-17)

Stabiilsusperioodil, aastatel 2003–2009, on turg liikunud võrdluses eelneva perioodiga pigem väiksemate audiitorfirmade poole. Kuigi suure neliku audiitorfirmade turuosa endiselt suureneb, olles partnerid teise suure neliku või keskmise suurusega audiitorfirmale, siis suure neliku ja väikefirma partnerluses on nad turuosa kaotanud. Enim on turuosa võitnud keskmise suurusega firmad. Mitte suurde nelikusse kuuluvate audiitorühingute valimise suurenemine näitab, et ühisauditi korral on Prantsusmaa audititurg neile avatum. Siinkohal ei ole võimalik välistada, et keskmiste ja väiksemate audiitorfirmade valimine võib olla tingitud usalduse kaotusest suure neliku vastu pärast Arthur Anderseni skandaali või valiti neid majanduskriisi aastatel kulude kokkuhoiu eesmärgil. (Ibid., 16-17)

Prantsusmaal on enim levinud suure neliku ja mitte suure neliku audiitori kombinatsioon. Analüüsist selgub, et suure neliku/suure neliku ja suure neliku/keskmise audiitorfirma kombinatsiooni pikaajaline eesmärk on peamiselt klientide hoidmine – säilitamise tõenäosus on nende kombinatsioonide puhul võrreldes kontsentratsiooniperioodiga tõusnud. Kohaliku väikese audiitorfirma pikaajaline eesmärk ükskõik millises kombinatsioonis on uusi kliente leida – nende valimise tõenäosus ehk atraktiivsus on võrreldes kontsentratsiooniperioodiga tõusnud. Kuigi kohalikud audiitorfirmad tegutsevad stabiilsusperioodil paremini, mängivad keskmise suurusega audiitorfirmad Prantsusmaa audititurul siiski olulisemat rolli. Seda võib seletada asjaoluga, et neil on laiemad võimalused avaliku huvi üksuste auditi teostamiseks, näiteks rohkem tööjõudu või laiem spetsiifiliste teadmiste pagas. (Ibid., 16-17)

Seega väidavad Kermiche ja Piot (2014) antud uuringu tulemuste põhjal, et ühisauditi kasutamine leevendab suurde nelikusse kuuluvate audiitorfirmade domineerimist ning auditituru kontsentratsiooni. (Ibid., 16-17) Magistr töö autori hinnangul pakub ühisaudit



kahtlemata audiitorfirmadele võimalust osaleda suurema hulga ettevõtete auditeerimises, sest kohustusliku ühisauditi korral ei ole ettevõtetal muud valikut kui tellida audit kahe audiitorfirma käest üheaegselt. Kõik, keda on seni auditeerinud suur nelik, ei telli suure töenäosusega ühisauditit ainult kahe suure neliku audiitorfirma käest. See tähendab, et väike osa suure neliku turuosast liigub keskmistele või väikestele audiitorfirmadele. Vabatahtlik ühisaudit tõenäoliselt niivõrd turukontsentratsioonile ei mõju, kuivõrd kohustuslik ühisaudit. Kuid siiski ka ühe ühisauditi kasutamine tähendab veel ühe audiitorfirma kaasamist ning seeläbi auditituru kontsentratsioon väheneb.

Guo, Koch ja Zhu (2016) uurisid, kuidas mõjutaks ühisauditi kasutusele võtmine riigi auditituru struktuuri. Selleks koostati mudel, mis iseloomustaks kõige paremini klientide nõudlust Prantsusmaa audititurul. Eeldati, et klientidele on olulised kolm tegurit: auditifirma erialane kogemus vajalikul alal; kliendi ja auditifirma sobivus ehk kliendi suurus ning auditi tasu. Mudelit kasutati kolme stsenaariumi korral Ühendkuningriigi andmetel: kohustuslik ühisaudit; kohustuslik ühisaudit, kus üks audiitoritest peab olema mitte suurest nelikust; ühisaudit, kus on reguleeritud võrdne töökoormus. Leiti, et ühisauditi kasutamine muudab auditituru struktuuri võrreldes tavapärase auditi kasutamisega.

Esimese stsenaariumi korral kehtestatakse Ühendkuningriigis kohustuslik ühisaudit samal viisil nagu Prantsusmaal. Leiti, et sellisel juhul väikeste audiitorfirmade turuosa kasvab, kuid seda pigem klientide arvu kui klientide bilansimahu ja seega teostatavate auditiprotseduuride mahu mõistes. Samas ei tähenda see kõigi kuue suurima audiitorfirma turuosa langust: üks suure neliku firma ning üks tugev keskmine firma säilitasid enda turuosa klientide arvu poolest ning isegi kasvatasid turuosa klientide mahu mõistes. See tuleneb nende auditifirmade populaarsusest suurl klientide hulgas juba tavaauditi kasutamisel. Teise stsenaariumi puhul, kui kohustusliku ühisauditi nõudega kaasneb ka kohustus kaasata auditisse vähemalt üks mitte suure neliku audiitor leiti, et auditituru kontsentratsioon väheneb, kuid mitte nii palju kui oodata võiks. Suurim audiitorfirma keskmistest võitis enim turuosa, sest ta oli kõige lähedasem valik suurele nelikule, kuid kõigi teiste turuosad jäid sarnaseks esimese stsenaariumiga. Kolmanda stsenaariumi korral, kus võrdne tööjaotus muudetakse kohustuslikuks, väheneks üllatuslikult võrreldes esimese stsenaariumiga väikeste audiitorfirmade turuosa ning suureneks suure neliku turuosa nii klientide arvu kui mahu mõistes, olles sarnane tavaauditi turuosadele. (Ibid., 16-18) Seega lisaregulatsioonide seadmine kohustuslikule ühisauditile vähendab loodetavat positiivset efekti auditituru

konsentratsioonile. Avaliku huvi üksused eelistaksid teise audiitorina näha väikest audiitorfirmat ainult siis, kui suuremal firmal on lubatud teostada protsentuaalselt rohkem auditiprotseduure. Vastasel juhul eelistaksid nad kahte suure neliku firmat. (Ibid., 18-19)

Paljude autorite kui ka seadusandjate hinnangul on auditituru konsentratsioon ja koondumine suure neliku ümber probleem. Nii Kermiche ja Piot (2014) kui ka Guo, Koch ja Zhu (2016) hindavad teostatud uuringute tulemuste põhjal kohustusliku ühisauditi mõju auditituru konsentratsiooni vähendamisele ja konkurentsi suurendamisele positiivseks, sest ühisauditi käigus on turule haaratud suurem hulk audiitorfirmasid. Need tulemused kinnitavad ka Euroopa Komisjoni väidet (537/2014), et ühisaudit on lahendus auditituru kontsentreeritusele Suure Neliku audiitorfirmade ümber. Samas täiendavate regulatsioonide kehtestamine, nagu ühe mitte suure neliku audiitori nõue ja töökoormuse võrdsuse nõue, pigem vähendavad ühisauditi positiivset efekti auditituru konsentratsioonile.

Magistritöö autori hinnangul tuleks enne ühisauditi kehtestamist analüüsida, kas auditituru koondumine suure neliku ümber on riigis probleem, mida soovitakse lahendada. Lisaks sellele on vajalik kaaluda ka muid tegureid, näiteks kvaliteedikontrollisüsteemi olemasolu ja toimimine, täiendkoolituste olemasolu ja nendel osalemine ning audiitorite omavaheline kommunikatsioon jagamaks kogemusi ja teadmisi. Kui nimetatud tegurid on riigis puudulikud või vähepopulaarsed, siis tasub kaaluda kohustusliku ühisauditi rakendamist, mis vähendaks eelkõige auditituru konsentratsiooni ning tõstaks auditite kvaliteeti läbi audiitorite kogemuste ja teadmiste kasvu. Teisalt, kui probleem ei ole märkimisväärne või sellele on leitud lahendused teiste meetmete rakendamise läbi, ei ole kohustusliku ühisauditi rakendamine riigis otstarbekas ja tasub kaaluda vabatahtliku ühisauditi kui täiendava võimaluse kasutamist audititurul. Ka ühe vabatahtliku ühisauditi kasutamisel on üks audiitorfirma rohkem kaasatud.

#### **1.4.2. Audiitorteenuse hind auditeeritavale ettevõttele**

Ühisauditit käsitlevates materjalides peetakse selle rakendamisega kaasnevaks peamiseks negatiivseks küljeks teenuse hinda. Eeldatakse, et kahelt audiitorilt samaaegselt teenuse ostmisel küsib kumbki audiitor sama hinda, mida tavapärase auditi puhul.

Ühisauditi definitsiooni järgi vastutavad mõlemad audiitorid audiitoraruande eest ühiselt ja võrdsel määral. Selle põhjal võib pidada ühisauditi kõrgema hinna eeldust

põhjendatuks – kuigi tehtud töö võib olla väiksema mahuga, siis miks peaksid audiitorfirmad leppima ühise vastutuse korral väiksema auditi hinnaga? Käesolevas jaotises võrreldakse uuringute tulemusi: kas ja kui palju on ühisaudit ettevõtte jaoks kulukam kui tavaaudit.

Auditi hind tuleneb peamiselt auditimeeskonna töötatud tundide arvust, sest audiitorfirma suurim sisend on tööjõud. Võib eeldada, et suurematel ettevõtetel on rohkem tehinguid ning nende auditeerimine on seetõttu ajamahukam. Ettevõtte üheks lihtsaimaks suuruse näitajaks on selle bilansimaht. Gonthier-Besacier ja Schatt uuring Prantsusmaa ühisauditi hinna kujunemise teguritest kinnitas hüpoteesi, et auditi hind on korrelatsioonis uuringus olevate ettevõtete bilansimahuga. Suurema bilansimahuga ettevõtete auditi tasu on suurem. (Gonthier-Besacier, Schatt 2007, 8-9, 21)

Lisaks töötatud tundidele on teine hinnakujunduse tegur audiitorfirmade vastutus ja auditi risk, mis on samuti seotud ajakuluga. Rahvusvahelises auditeerimise standardis ISA (EE) 200 (13c) on auditi risk defineeritud järgnevalt: „risk, et audiitor avaldab mitteasjakohase auditiarvamuse olukorras, kus finantsaruanded on oluliselt väärkajastatud. Auditi risk on olulise väärkajastamise ja avastamisriski funktsioon“. Seega audiitor peab riski realiseerumise vältimiseks kontrollima piisavas mahus ettevõtte finantsaruandeid. Mida kõrgemaks hinnatakse risk, seda rohkem peab audiitor aega panustama.

Ettevõtete auditeerimisel eristatakse nelja põhilist lähenemist (A risk based..., Auditi planeerimine...):

1. Klassikaline ehk kirjepõhine ehk substantiivne lähenemine (*Transactions based approach, substantive procedures approach*). Auditi käigus kontrollitakse ilma konkreetse fookuseta detailselt paljusid raamatupidamislikke kandeid ning kontode saldosisid.
2. Bilansipõhine lähenemine (*Balance sheet approach*). Detailed kannete ja saldode kontrollid viiakse läbi peamiselt bilansikontodega, hõlmates vähesel määral ka kasumiaruandekontosid.
3. Süsteempõhine lähenemine (*Systems-based approach*). Sisekontrolli süsteemide toimimist hinnates leitakse finantsaruannete osad, kus sisekontroll on nõrk. Detailed kannete ja kontode saldode kontrollid viiakse läbi vaid nendes alades.
4. Riskianalüüsi põhine lähenemine (*Risk-based approach*). Auditi käigus pööratakse enim tähelepanu finantsaruannete osadele, kus võib tahtlikult või tahtmatult esineda ettevõtte äririskist tingitud väärkajastamisi. See lähenemine on välja

kujunenud 1.–3. lähenemise baasil ning sisaldab endas elemente kõigist lähenemistest.

Rahvusvahelise auditeerimise standard ISA (EE) 315 määrab põhiliseks auditi lähenemiseks riskianalüüsi põhise lähenemise. Standard kohustab audiitoreid aru saama majandusüksusest, selle keskkonnast ja sisekontrollist, ning sellele toetudes tuvastama ja hindama majandusüksuse finantsaruannetes esinevaid olulise väärkajastamise riske.

ISA (EE) 315 (1) kohaselt on äririsk „risk, mis tuleneb märkimisväärsetest tingimustest, sündmustest, oludest, tegevustest või tegematajätmistest, mis võiksid ebasoodsalt mõjutada majandusüksuse suutlikkust saavutada oma eesmärgid ja täide viia oma strateegiad, või mis tuleneb mitteamajakohaste eesmärkide ja strateegiate kehtestamisest“.

Ettevõtete finantsaruannete auditeerimine toimub keskkonnas, kus üks osapool võib konkurentsi tõttu olla huvitatud mittetäieliku informatsiooni avaldamisest. Audiitorite ülesanne on veenduda, et olulises osas avaldatakse õige info. Seega on loomulik, et ettevõtte äririsk ning seda puudutav informatsiooni asümmeetria mõjutavad auditi tasu. Ettevõtte äririski suurenedes tõuseb ka auditi tasu, sest kui juhtkond ei avalda piisavalt teavet, peab auditimeeskond pingutama informatsiooni hankimise eesmärgil ning sellega kaasneb suurem ajakulu. (Morgan, Stocken 1995, 14-16) Ühtlasi tähendab suurem äririsk tõenäoliselt ka keerukamate või erialaspetsiifilisemate tehingute esinemist, mistõttu auditi meeskond peab olema pädev ka ettevõtte tegutsemisvaldkonna detailides ja auditi ajakulu suureneb, mis toob kaasa kõrgema hinna auditeeritavale ettevõttele.

Auditi tasu suurus võib sõltuda ka audiitorfirma valikust. Paljudes allikates mainitakse suure neliku preemiat (Thinggaard, Kiertzner 2008, Audoussert-Coulier 2015). Ettevõtted, kes valivad audiitorfirmaks ühe suurest nelikust, maksavad teenuse eest rohkem kui väikest audiitorfirmat valides. Sellele olukorrale viidatakse kui „suure neliku efektile“ ning suure neliku preemia võrdub hinnavahega, mida ettevõtte on valmis suure neliku audiitori eest rohkem maksma. Väideldakse, et suur nelik pakub kvaliteetsemat teenust tänu koolitatud meeskonnale ning aastate jooksul välja kujunenud infrastruktuurile. Arvatakse ka, et pidev püüdlus pakkuda kvaliteetset teenust tuleneb vajadusest luua ja hoida mainet ning kaubamärgi tuntust. Ettevõtted, kes soovivad samasugust kvaliteedimärki enda ettevõtte finantsaruannetele, on nõus maksma kõrgemat hinda. Samas väidetakse ka, et kõrgem hind on tingitud suurest turukontsentratsioonist ja vähesest konkurentsist just suurte ettevõtete seas, kes on nõus valima ainult suure neliku audiitori. Teisalt jällegi peaks tänu suure neliku

audiitorfirmade heale infrastruktuurile, väljatöötatud lahendustele ning süsteemidele esinema mastaabiefekt ning hind olema keskmisest madalamgi. (Audoussset-Coulier 2015, 351-352) Suure neliku audiitorfirma valimine on mõnel juhul tingitud ka teisest riigis paikneva emettevõtte valikutest. Kuna suure neliku firmad on paljudes riikides esindatud, kasutatakse ka kõigi grupi välisriikides asuvate tütarettevõtete auditeerimiseks sama audiitorfirmat. Seega võib suure neliku preemia väljenduda ka võimaluses kasutada sama firmat kogu maailmas.

Kui tavaauditi korral esineb suure neliku preemia, siis tekib küsimus, kas ühisauditi puhul esineb see samuti ning kas kahe suure neliku firma kasutamisel esineb preemia kahekordselt? Audoussset-Coulier (2015) uuris suure neliku preemia esinemist ühisauditi korral kahel esimesel aastal pärast seda, kui Prantsusmaal ühisaudit kohustuslikuks muudeti. Uuringust selgus, et vähemalt ühe suure neliku audiitorfirma kasutamine tõi endaga kaasa kõrgema hinna kui ainult mitte suure neliku audiitorfirmasid kasutades. See tulemus kinnitas suure neliku preemia esinemist. Samas selgus ka, et hinnaerinevus puudus ühe suure neliku ja ühe mitte suure neliku audiitorfirma või kahe suure neliku audiitorfirma vahel. Seega kahe suure neliku audiitorfirma kasutamine ei too endaga kaasa kahekordset suure neliku preemiat. Audoussset-Coulier (2015) oponeerib nende tulemuste põhjal Euroopa Komisjoni soovitusel kasutada ühte suure neliku ja ühte mitte suure neliku audiitorfirmat väites, et ebavõrdse suuruse ja võimekusega firmade kombinatsioonis jääb suurem paratamatult liidri rolli ning seega ei ole tagatud ühisauditi üks peamisi eesmärke lisaks turukontsentratsiooni vähendamisele – „nelja silma printsiibi“ toimimine. Seetõttu soovitab antud artikli autor teenusepartneriteks valida võrdsed audiitorfirmad. Neil, kes vajavad ettevõtte omapära tõttu – näiteks kontsern on esindatud paljudes riikides; keerukad ja spetsiifilisi teadmisi nõudvad tehingud – suure neliku auditorit, soovitab artikli autor valida ühe asemel kaks suure neliku auditorit. Auditi hind ei ole kõrgem, kuid auditi kvaliteet tõenäoliselt on. (Ibid., 368-373) Need soovitused on vastuolus jaotises 1.3.2. leituga. Audoussset-Coulier (2015) seisukohale, et ebavõrdse suuruse ja võimekusega audiitorfirmade koostöö ei ole „nelja silma printsiibi“ mittetoimimise tõttu niivõrd tulemuslik, oponeerib Lobo et al. (2013) seisukoht, et suurem audiitor teeb igal juhul ettenähtust põhjalikumalt tööd kartuses, et väiksem audiitor jätab midagi tegemata ning seeläbi on kogu audit kõrgema kvaliteediga. Samuti leiab Audoussset-Coulier (2015) kahe suure neliku auditori koostöö olevat kvaliteetsem eelpool nimetatust, kuid Lobo et al. (2013) leiab, et nende koostöö korral võib auditi kvaliteet olla madalam, kui mõlemad auditorid vastutavad võrdsel määral ning jäta seetõttu mõnele väärkajastamisele

tähelepanu pööramata. Magistritöö autori arvates on siinkohal tegemist pigem eetilise küsimusega ning Lobo et al. (2013) eeldab, et audiitorid teevad teise audiitori ja üldsuse seisukohast negatiivseid valikuid ja käituvad ebaeetiliselt. Autor leiab, et suurema tõenäosusega ei toimi „nelja silma printsiip“ kui et audiitorid käituksid viisil, mis on vastuolus üldise hea tavaga.

Kohustuslikku ühisauditiit on tavaliselt keeruline võrrelda tavaauditiga *ceteris paribus*. Taani olud on teadlastele pakkunud harukordse võimaluse uurida ühisauditi kaotamise mõju auditi hinnale. Thinggaard ja Kiertzner (2008) analüüsisid ühisauditi hindu Taanis aastal 2002, kui ühisaudit oli veel börsiettevõtetele kohustuslik. Siiski oli avalikkusele juba teada, et ühisaudit muutub alates 2005. aastast vabatahtlikuks. Poolte vaatluse all olevate 126 avaliku huvi üksuse puhul teostas üks auditipartner suuremas mahus auditiprotseduure kui teine. Valimisse lisati vaid sellised kombinatsioonid, kus ülesannete maht oli jagatud võrdselt. Uuringust selgus, et suuremate ettevõtete puhul kujunes ühisauditi koguhind kliendi jaoks odavamaks kui tavaauditi puhul. Autorid seletasid tulemust audiitorfirmade vahelise konkurentsiga. Oli teada, et alates 1. jaanuarist 2005. aastal pole ühisaudit Taani ettevõtetele enam kohustuslik ning tõenäoliselt kasutavad ettevõtteid edaspidi kahe audiitori asemel ühte. Seetõttu konkureerisid senised auditipartnerid ainuaudiitori positsiooni pärast, mis viis ühisauditi hinna madalamaks tavaauditi hinnast. Samasugust tulemust ei leitud väiksemate ettevõtete seas. Selle põhjuseks võib olla asjaolu, et suuremate ettevõtete auditeerimine tähendab audiitori jaoks rohkem või spetsiifilisemaid tööülesandeid, mis viib auditihinna kõrgemaks. Seega suuremad kliendid toovad tõenäoliselt tulevikus suurema tulu, mille pärast tasub konkureerida. (Thinggaard, Kiertzner 2008, 151-154)

Need tulemused ühtivad Lesage et al. (2012) aastatel 2002–2010 läbi viidud uuringuga, milles ei leitud samuti tõendeid, et Taanis oleks ühisauditi kasutamise korral kõrgemad auditi- või kogutasud võrreldes tavaauditiga. Siiski võivad Taani oludes kohustuslike ühisauditite madalamad hinnad olla tingitud ühisauditi kohustuslikkuse kaotamisest, mistõttu leitud tulemus ei kehti tõenäoliselt teiste riikide kohta, kus kohustusliku ühisauditi nõuet alles planeeritakse sisse viia. Vabatahtliku ühisauditi hind ei ole tavaauditi hinnast suurem tõenäoliselt seetõttu, et märkimisväärse hinnaerinevuse olemasolul valitaks kahe audiitori asemel siiski pigem üks.

Euroopa Komisjoni määruse 537/2014 juurde kuuluvas seletuskirjas on kirjeldatud ühisauditi potentsiaalset mõju auditi hinnale. Tuginedes audiitorfirma Mazars koostatud

uuringutele ning Prantsuse Audiitorkogu kulusimulatsioonidele väidavad Euroopa Komisjoni ametnikud, et auditi hind tõuseb äriüksuse jaoks vaid 10–15%. Hind ei kahe- ega kolmekordistu kahe või enama audiitori koostööl, sest kõikidele auditiprotseduuridele ei rakendata „nelja silma printsiipi“. Küll aga leidub tegevusi ning protseduure, milles peavad osalema kõik ühisauditi partnerid. Nendeks on peamiselt auditi alguses strateegia loomine ning auditi tulemuste analüüsimises osalemine. Teiseks täiendavaks kuluallikaks on ühisauditi partnerite omavaheline kommunikatsioon ja koordineerimine auditi läbiviimisel. Mazars hindas koordineerimiskulude suurenemiseks 2,5–5% kogu auditi kulust. (Impact assessment..., 250-251)

Suure neliku hinnang kulude suurenemisele on märgatavalt erinev mitte suurde nelikusse kuuluva Mazarsi hinnangust. Ernst & Young Lõuna-Euroopa ja Prantsusmaa juht väitis, et ühisauditite kulu on pea 20% suurem tavaauditi kulust. Selle arvamuse peamiseks põhjuseks on suurema arvu inimeste kaasatus koosolekutel. Samas ei ole kummagi nimetatud hinnangu järeldamise metodoloogiat avalikustatud ning audiitorfirmade seisukoht võib olla ka mõjutatud iseenda ärihuvidest. (André et al. 2015, 246) Magistritöö autor nõustub, et auditi kulud tõusevad, sest absoluutselt kõiki ülesandeid ei ole võimalik ära jagada ning teine osapool teostab partneri tööle ka kontrolli. Seega auditi kulud tõusevad kindlasti, kuid küsimus on selles, kas kulude tõus jääb audiitorfirmade kanda või kas ja millisel määral kajastub see auditi tasus kliendi jaoks.

Lisaks auditimeeskonna töötatud tundidele võib auditi hinda mõjutada ka regulatiivne keskkond, mistõttu ei pruugi tavaauditi ning ühisauditi hinna võrdlus anda oodatud tulemusi.

André et al. (2015) võrdlesid Prantsusmaa ühisauditite hindu aastatel 2007–2011 Itaalia ning Ühendkuningriigiga, kus ühisauditit kehtestatud ei ole. Itaalia auditisüsteem on oma olemuselt sarnane Prantsusmaaga, mis seab ootuse, et auditi hind on mõlemas riigis sama, kui ühisaudit ei avalda hinnale mõju. Ühendkuningriigis eeldatakse auditi hind olevat kõrgem tugeva õigussüsteemi ning sellest tuleneva investorite kaitstuse tõttu. André et al. võtsid 2015. aastal valminud uuringus arvesse riikidevahelised regulatiivsed erisused ning koostasid regressioonanalüüsi valimi võrreldavate parameetritega äriühingutest. Uuringu tulemustest selgus, et Prantsusmaal on kõrgemad auditi hinnad kui Ühendkuningriigis või Itaalias. Hinnaerinevus ei ole seega mõjutatud regulatiivse keskkonna teguritest. Samuti ei ole André et al. (2015) hinnangul leitud hinnaerinevus mõjutatud hüpoteesist, et Prantsusmaal läbi viidud auditid on tänu „nelja silma printsiibile“ kvaliteetsema tulemusega. Nii Prantsusmaal

kui ka Ühendkuningriigis ei ole kasumijuhtimine<sup>3</sup> oluliselt erinev, mis tähendab sama tasemega kvaliteeti mõlemas riigis teostatavate auditite puhul. See tulemus ühtib ka teiste uuringutega ning kinnitab magistritöö autori hinnangut, et auditi hind tõuseb ühisauditi kasutamisel.

Auditi hind on nii tavaauditi kui ka ühisauditi puhul mõjutatud paljudest teguritest, nagu auditeeritava äriühingu olemus, auditimeeskonna töötatud tundide arv, regulatiivse keskkonna eripärad või suure neliku preemia. Ühisauditi hinda keskkonnas, kus ühisaudit on kohustuslik, on võrdlemisi keeruline võrrelda tavaauditi hinnaga. Esiteks kui ühes riigis, näiteks Prantsusmaal, on ühisaudit konsolideeritud majandusaasta aruannetele kohustuslik, siis ei ole võimalik leida samast riigist võrreldavaid andmeid sama perioodi tavaauditi kohta, kuna seda ei teostata. Kogudes võrdlusandmeid teistest riikidest, peab arvestama erinevustega regulatiivses keskkonnas. Ühe riigi siseselt on võimalik auditi hinna uuringuid teostada vaid juhul, kui riigis parasjagu kohustuslik ühisaudit kehtestatakse või kaotatakse. Taanis kaotati kohustusliku ühisauditi nõue alates 2005. aastast ning selgus, et ühisauditi hind oli viimastel aastatel tavaauditi hinnast madalam. Tõenäoliselt oli selle põhjuseks audiitorfirmade soov saada äriühingu poolt valitud ainuaudiitoriks järgmisteks aastateks – lühiajaline allahindlus pika kliendisuhete hoidmise nimel. Ühisauditi kehtestamise esimesi aastaid Prantsusmaal on analüüsitud suure neliku preemia esinemise alusel. Suure neliku preemia esineb ka ühisauditi puhul, kuid kahe suure neliku audiitorfirma valimisel võib näha vaid ühekordset preemiat, mitte kahekordset, nagu võiks eeldada. Põhjaliku riikidevahelise uuringu on koostanud André et al. (2015), mille tulemustest selgus, et auditi hind on tõepoolest kohustusliku ühisauditi korral kõrgem kui tavaauditi korral.

Auditi hind on lähedalt seotud auditi kvaliteediga. Ühiskonnas on üldlevinud arusaam, et kõrgema kvaliteedi eest tuleb rohkem maksta. Ühisauditi kasutamisel ei pruugi see eeldus tõele vastata.

---

<sup>3</sup> Ingl.k *earnings management*. Tekkepõhine raamatupidamine põhineb osaliselt juhtkonna hinnangutel. Hinnangud annavad võimaluse näidata ettevõtte majandusaasta tulemust vastavalt vajadusele suuremana või väiksemana, jäädes sealjuures lubatud seaduste piiresse (Varik 2015, 9-10).



### 1.4.3. Auditi kvaliteet

Ühisauditi kasutusele võtmise üheks enimlevinumaks põhjenduseks on auditi kvaliteedi tõus. Magistritöös vaadeldakse auditi kvaliteeti kui ühisauditi tähtsaimat mõju ning tuuakse välja autorite seisukohti vaatlemaks, kas ühisauditi nõudega ikka kaasneb alati loodetud auditi ja audiitoraruande kvaliteedi tõus.

Äriühingute ning eriti avaliku huvi üksuste majandusaasta aruannete tarbijaid on palju: omanikud, kliendid ning avaliku huvi üksuste puhul ka teatud huvigrupid. Majandustulemuste usaldusväärse tagavad vannutatud audiitorid audiitorkontrolli käigus. Kvaliteetne audititeenus pakub usaldusväärset aruande tarbijatele ning seeläbi panustab turgude nõuetekohasesse toimimisse. Võib väita, et kõik auditivaldkonnaga seotud regulatsioonid on jõustatud lõppeesmärgiga tagada auditi võimalikult kõrge kvaliteet. (EL määrus 537/2014)

Auditi kvaliteedile ei ole omistatud ühtset ja täielikku definitsiooni. See tuleneb paljudest teguritest ning sellel võib finantsaruannete tarbijate jaoks erinev tähendus olla. Siiski võib auditi kvaliteeti käesoleva magistritöö autori hinnangul enim kirjeldada sellega, et auditikontrolli käigus audiitor veendub olulises osas äriühingute finantsaruannete õigsuses ning aruanne annab selle tarbijale täieliku ülevaate kõnealuse äriühingu tulemustest ja tegevusest. Kuna auditi kvaliteedil puudub ühtne definitsioon, on keeruline välja selgitada ja väita, kas üks audit on kvaliteetsem kui teine. (Concept release..., 6)

Rahvusvaheline auditeerimise ja kindlustandvate standardite nõukogu (IAASB – International Auditing and Assurance Standards Board) on kaardistanud auditikvaliteedi võtmeelemendid järgmiselt (Overview of Audit..., 4):

- sisendid: audiitorfirma sisemisest keskkonnast tulenevad väärtused, eetika ja suhtumine, samuti audiitorite teadmised, oskused ja kogemused ning auditiprojektile pühendatud aeg;
- protsess: auditiprotsessid ja kvaliteedikontrolli protseduurid ning nende mõju auditile;
- väljundid: vandeaudiitori aruanne ning muud auditiga seotud dokumendid;
- suhtlus kliendiga ning suhtlust mõjutav keskkond ja kontekst;
- kontekst: regulatiivne keskkond.

Nimetatud elemendid on omavahel seotud ning kvaliteetse auditi tagamiseks on vajalik kõikide elementide toimimine. Toetudes nendele võtmeelementidele on 2016. aastal Euroopa Raamatupidajate Föderatsioon (*Federation of European Accountants*) koostanud nimekirja olulisimatest auditi kvaliteedi mõõdikutest. Hinnanguid andis üheksa organisatsiooni, kelle

hulgas oli nii seadusandjaid, järelevalveorganisatsioone, kui ka auditifirmasid. Olulisemateks auditi kvaliteedi mõõdikuteks valiti: auditimeeskonna koolitustundide arv liikme kohta (8 organisatsiooni 9st); organisatsioonisisese hoiakud töövõtu kvaliteedi osas; väline järelevalve (mõlemad 6 organisatsiooni 9st); auditimeeskonna liikmete arv audiitorfirma partneri kohta; kogemus aastates; audiitorfirma partneri töökoormus; auditimeeskonna valdkonnaspetsiifiline kogemus (kõik 5 organisatsiooni 9st). (Ibid., 5)

Euroopa Komisjon väidab, et ühisauditi kasutusele võtmine parendaks üldist auditite kvaliteeti ning vähendaks vigade esinemise ohtu suuresti tänu „nelja silma printsibile“. Lisaks sellele saavad mõlemad ühisauditi partnerid koostöö käigus õppida üksteise teadmistest, kogemustest eriti keeruliste või mahukate äriüksuste auditeerimisel. Ka ühisauditi partnerite vahel tekkiv diskussioon võib olla edasiviiv jõud, mille käigus tuvastatakse kitsaskohti ning leitakse lahendusi ja ideid edasiseks arenguks nii käesoleva auditi kui ka edaspidise tegevuse puhul. (Impact assessment, 182)

Suure neliku audiitorfirmad väidavad, et ühisaudit mõjub auditi kvaliteedile pigem negatiivselt ja kohustuste jaotamise vajadus mitme audiitori vahel tekitab probleeme. Keskised ning väikesed audiitorfirmad pooldavad ühisauditit ning leiavad, et koostöö võimaldab mõlemal osapoolel teadmisi täiendada ning kogemusi saada, mis omakorda aitab kaasa auditi kvaliteedi tõusule. (Ibid., 88-89) Kuna enim esile tõstetud auditi kvaliteedi mõõdik oli koolituse ja kogemuse maht auditimeeskonna liikme kohta, siis võib pidada väikeste ja keskmiste audiitorfirmade hinnangut tõepäraseks. Suure ja väikese audiitori koostöös teostab tegelikkuses suurem osapool tihti oluliselt rohkem auditiprotseduure. Siinkohal võib vaielda, kas väiksema osapooli kaasatus on piisav, et teadmiste ja kogemuste täiendamise kaudu auditi kvaliteeti tõsta.

Teadlased on uurinud nii vabatahtliku kui ka kohustusliku ühisauditi mõju auditi kvaliteedile. Uuringute tulemused varieeruvad kvaliteedi tõusust kvaliteedi languseni.

Rootsis kasutavad osa avaliku huvi üksustest ühisauditit vabatahtlikult. Zerni et al. (2012) kasutasid kahte eraldi valimit (börsiettevõtted ning eraettevõtted), et testida püstitatud hüpoteese. Nad leidsid mõlema valimi puhul, et majandusaasta aruanded on kahe audiitori kasutamisel konservatiivsemad võrreldes ühe suure neliku audiitori või ühe mitte-suure neliku audiitori kasutamisega. Konservatiivsus tähendab, et hinnangud tulevikus realiseeruvate kulude kohta kajastatakse varem kui tulude kohta. Ühtlasi leiti, et mõlema valimi puhul esineb ühisauditi kasutamisel vähem tuludega manipuleerimist, ehk ettevõttel on vähemal

määral ebatavalisi tekkepõhised tulused kui tavaauditi puhul. Mõlemad tulemused toetavad üksteist ning viitavad paremale auditi kvaliteedile. (Zerni et al. 2012, 4-15) Lisaks eelpool toodule võib vabatahtlikku ühisauditit Rootsis siduda ka eraettevõtete parema krediidireitingu ja paremate maksejõuetuse riskiprognosidega, võrreldes ühe suure või mitte suure neliku audiitoriga tavaauditiga. (Ibid., 26-27)

Taanis aastatel 2002–2010 läbi viidud uuringus, mis hõlmas 582 börsiettevõtet, püstitasid Lesage et al. (2012) Euroopa Komisjoni seisukoha ning teiste huvitatud isikute hinnangute põhjal hüpoteesi, et ühisaudit parendab auditi kvaliteeti. Koostades mudeli valimis olevate ettevõtete ebatavaliste muude tulude ja kulude muutumise põhjal selgus, et muutused ühisauditi või tavaauditi korral ei ole statistiliselt olulised ning seega hüpotees ei kehti. Kasutades sama mudelit Prantsusmaa ning Saksamaa andmete analüüsimiseks selgus, et hüpotees ei kehti ka nende riikide puhul ning esines oodatust lausa vastupidine tulemus. See on Lesage et al. (2012) hinnangul aga märk ühisauditite läbiviimise suuremast konservatiivsusest, mis võib mõne audiitori ning riskikartlike investorite seisukohast olla pigem soositav. (Lesage et al. 2012, 24, 31-33)

Andre et al. (2015) leidsid võrreldes Prantsusmaa äriühingute ebaloomulike tekkepõhiste tulude ja kulude muutumist Itaalia ja Ühendkuningriikide äriühingutega, et kohustusliku ühisauditiga Prantsusmaal on nimetatud näitajad teiste riikidega samal tasemel, mis viitab ka samale auditi kvaliteedile. Seega ei ole Andre et al. (2015) hinnangul ühisauditi ning auditi kvaliteedi vahel positiivset seost.

Kui kõik eelnevad uuringud on baseerunud olemasolevate andmete analüüsil, siis Deng et al. (2014) kasutasid esimestena teoreetilist lähenemist välja selgitamiseks ühisauditi mõju auditi kvaliteedile. Auditi kvaliteet sõltub Deng et al. (2014) hinnangul audiitorite kombinatsioonidest ning audiitorfirmade tehnoloogilisest võimekusest. Nad uurisid analüütilises mudelis auditi tõendusmaterjali täpsust järgmiste ühisauditi kombinatsioonide põhjal: üks suure neliku audiitor, kaks suure neliku audiitorit, üks suure neliku ja üks väike audiitor. Vaatluse all oleva auditi täpsusena mõistetakse valemis muutujat, millise hoolsusega kogub audiitor auditi tõendusmaterjali ja mis sõltub vaid audiitori enda otsustusest. Vähesel täpsusega tõendusmaterjali kogumine tähendab ebakvaliteetset alusinfot, mille põhjal väljastatakse audiitori arvamus äriühingu majandusaasta aruannete korrektsuse kohta. Seega on kvaliteetne tõendusmaterjal auditi kvaliteediga võrdelises seoses. (Deng et al. 2014, 1031-1039)

Kui kõik eelpool toodud kolm kombinatsiooni rakendaksid täpselt ühesugust täpsust ja hoolsust, oleks kahe auditipartneri korral auditi kvaliteet kõrgem. Tegelikus elus on kahe partneri puhul täpsus negatiivselt mõjutatud nii asjaolust, et vea puhul jaotatakse rahaline vastutus mõlema auditipartneri vahel kui ka „kaasasõitja efektist“. Väiksemal auditipartneril on väiksem tehnoloogiline võimekus, mistõttu võib suurema firmaga samal tasemel tööülesannete täitmine vajada üle jõu käivat pingutust. Lihtsam ning ilmselt ka soodsam on infosüsteemide ning tehnoloogiliste lahenduste arendamise pealt kokku hoida ning „sõita kaasa“ suure neliku firmaga. Teine osapool teadvustab kirjeldatud olukorda, kuid kuna suurem lõppvastutus langeb suurele audiitorile, peab see enda kaitseks rakendama algselt kokku lepitust rohkem ressursse, et vähendada auditi üldist väärkajastamise riski. Seega panustab väiksem audiitorfirma vähem kui poole võrra tavapärasest panusest ning suure neliku audiitorfirma rohkem kui poole, kuid need panused ei pruugi Deng et al. (2014) hinnangul võrduda 100%-ga nagu võrdluseks oleva ühe suure neliku audiitorfirma puhul. Kahe suure neliku audiitorfirma koostöös sellist situatsiooni ette ei tule, sest mõlemad on sarnase võimekusega ning vastutus on võrdsemalt jagunenud. Tõenäoliselt ei esine „kaasasõitja efekti“ ning võib eeldada, et nende panus võrdub ühe suure neliku audiitorfirma panusega. (Ibid., 1041-1043)

Kuigi „nelja silma printsiip“ võib olla kasulik, on ühe suure neliku ja ühe mitte suure neliku audiitori kombinatsioon Deng et al. (2014) hinnangul pigem nõrgema auditi kvaliteediga kui vaid ühe suure neliku audiitori teostatud töö. Nimetatud kombinatsioonis esinev „kaasasõitja efekt“ võib tähendada väiksema auditipartneri ebatäpsemat informatsiooni käsitlust auditi käigus ning hooletust tööülesannete täitmisel. Väiksem partner panustab suurema partneri kõrval vähem aega ning hoolsust, kuna suurem teeb enamiku tööst, teenib enamiku tasust ning võtab enamiku riskist. (Ibid., 1049-1050)

Antud jaotises toodud empiiriliste ja analüütiliste uuringute tulemused on kohati vasturääkivad, kuid viitavad audiitorite paari valikule kui tähtsamaile aspektile ühisauditi kvaliteedi loodetavas tõusus. Empiirilistes uuringutes on auditi kvaliteedi näitajana enamasti kasutatud ebatavalisi tekkepõhiseid tuluseid, sest nii tulude üle- kui ka alakajastamine mõjutab ettevõtte aruande kvaliteeti negatiivselt. Vabatahtlikes oludes leiti empiirilistele uuringutele toetudes ühes uuringus, et ühisaudit pigem tõstab auditi kvaliteeti ning teises, et auditi kvaliteet jääb samaks. Kohustuslikes oludes aga leiti empiirilises uuringus, et auditi kvaliteet ei muutu. Selgus, et auditi kvaliteet võib isegi langeda ühe suure neliku ning ühe mitte suure

neliku audiitori koostöös. Tegu on ebavõrdsete ressurssidega partneritega ning sellest tulenevalt võib ilmnedda „kaasasõitja efekt“.

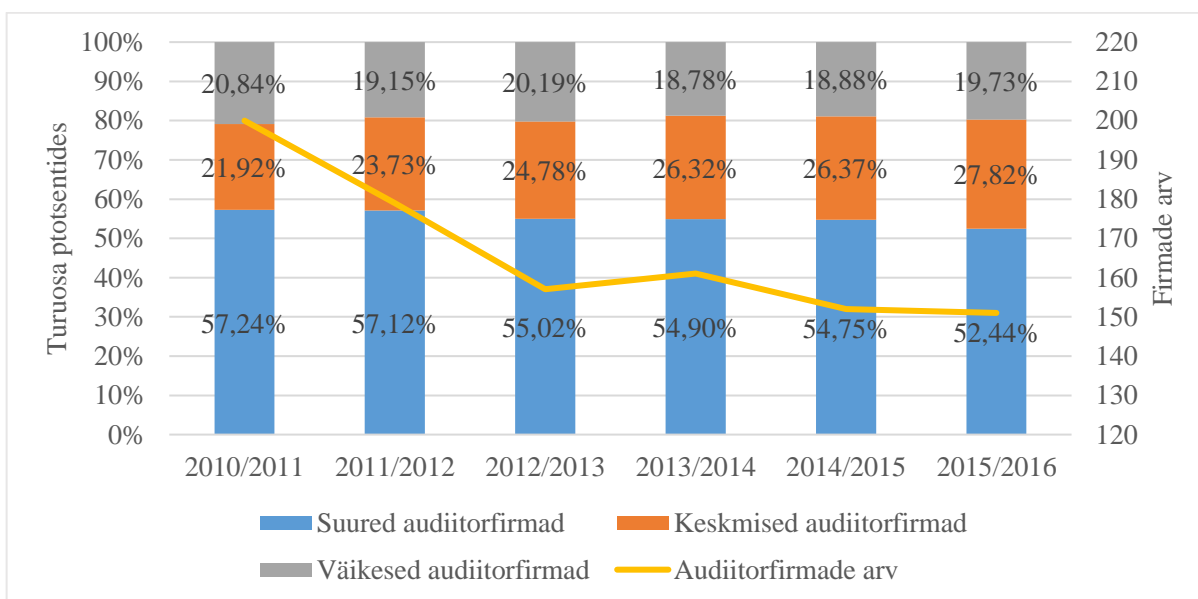
Magistritöö autori arvates taandub ühisauditi kvaliteedi hindamine lisaks „nelja silma printsiibi“ rakendumisele ka „kaasasõitja efekti“ esinemise tõenäosusele. Autori hinnangul mõjub „nelja silma printsiip“ ning ühisauditi sisemine kvaliteedikontroll auditi kvaliteedile positiivselt, kuid „kaasasõitja efekti“ näol on tegemist pigem eetilise küsimusega. Miks eeldatakse, et audiitor ei täida töökohustusi enda parimate teadmiste ja oskuste kohaselt ning käitub ebaeetiliselt? Teine osapool võib küll sellist käitumist ennetades teostada ettenähtust põhjalikumaid auditiprotseduure ning kontrolli, kuid see pigem tõstab ühisauditi kvaliteeti. Ühisauditi definitsiooni kohaselt vaatavad mõlemad ühisauditis osalenud audiitorid teise töö üle ning see peaks olema tegur, mis motiveerib audiitoreid pigem rohkem pingutama, mis jällegi tähendab kõrgemat kvaliteeti.

## 2. ÜHISAUDITI RAKENDAMISE VÕIMALUSED EESTIS

Teises peatükis käsitletakse esmalt Eesti audituru struktuuri ja iseärasusi aastatel 2010–2015. Seejärel määratakse uuringute teostamise meetoodika. Järgmisena esitatakse autori läbi viidud uuringute tulemused ja nende analüüs. Viimasena analüüsitakse ühisauditi rakendamise võimalusi Eestis.

### 2.1. Eesti auditurg

Aastatel 2010–2015 on Eestis audiitorfirmade arv vähenenud 200-lt 151-le. Enim vähenes audiitorfirmade arv 2010–2012 (200-lt 157-le) ning aastatel 2013–2015 on vähenemine toimunud stabiilsemas tempos. Audiitortegevuse turu kogukäive on aastatel 2010–2015 keskmiselt 5% aastas kasvanud, jõudes 20-lt miljonilt 2010. aastal 26 miljonini 2015. aastal. (Järelevalve aastaraamat 2015–2016, 30, Joonis 2)



Joonis 2. Audituru struktuur Eestis aastatel 2010-2016.

Allikas: Lisa 2

Suurte audiitorfirmade hulka kuulub Eestis lisaks suure neliku firmadele ka Grant Thornton (Audiitorkogu kokkuvõte...). Nende viie firma turuosa oli majandusaastal 2010/2011 57,24% ja on viimase viie aasta jooksul langenud ligikaudu 5% võrra aastas kuni 52,44%-ni 2015/2016 majandusaastal. Suuruselt keskmiste audiitorfirmade (järgnevad 25, suuruselt 6. kuni 30.) turuosa tõusis neil aastatel ligikaudu 6% võrra, vastavalt 21,92%-lt 27,81%-ni. Ülejäänud väikeste audiitorfirmade turuosa tõusis ligikaudu 1% võrra, vastavalt 18,88%-lt 19,73%-ni. Turuosa leiti jagades segmendi summaarne käive kogu summaarse käibega. Ehkki suurte firmade protsentuaalne turuosa langes, tõusis kõikide segmentide kogukäive. Viie aasta jooksul on enim tõusnud keskmiste audiitorfirmade kogukäive, ligikaudu 43%. Väikeste audiitorfirmade kogukäive tõusis ligikaudu 20% ja suurte audiitorfirmade kogukäive ligikaudu 15%. Võrreldes 2015/2016 majandusaastat sellele eelnevaga, tõusis enim keskmiste audiitorfirmade käive 10,17% ning väikeste audiitorfirmade käive 9,14%. (Järelevalve aastaraamat 2015–2016, 28-29; Järelevalve aastaraamat 2012–2014, 10, Joonis 2) Selline trend näitab, et turu kontsentratsioon suurte audiitorfirmade ümber Eestis väheneb igal aastal. Keskmistel ja väikestel audiitorfirmadel on võimalusi enda käivet ning turuosa igal aastal suurendada. Enim on turuosa võitnud keskmise suurusega ettevõtted, kes võivad tulevikus pakkuda konkurentsi suure neliku audiitorfirmadele. Märkimisväärne on ka, et Audiitortevõtte järelevalve nõukogu loeb suurte firmade sekka ka ühe mitte suure neliku audiitorfirma. See asjaolu näitab samuti, et keskmistel firmadel on Eestis võimalik suure nelikuga konkureerida.

Eestis teostatavate auditite kvaliteeti kontrollib kvaliteedikontrolli korra alusel Audiitorkogu juhatus Audiitortevõtte järelevalve nõukogu juhtimise all. Kontrollitakse audiitorfirmade töö vastavust audiitortevõtte õigusaktidele, juhenditele ja soovitudele ning audiitorfirmadele väljastatakse vastavalt „roheline“, „kollane“ või „punane“ tulemus<sup>4</sup>. Perioodil 01.07.2015–30.06.2016 vastas 41-st lõpetatud kvaliteedikontrollist nõuetele 21, kes said „rohelise“ tulemuse, 12 juhul oli tulemus „kollane“ ning 8 juhul „punane“. Aastatel 2011–2016 on kontrollis osalenute „rohelise“ tulemuse tähtsus tõusnud ning „kollaste“ ja „punaste“ tähtsus langenud. Osalt on selle põhjuseks „punase“ tulemusega audiitorfirmadelt tegevusloa äravõtmine, kuid osalt ka audiitortevõtte kvaliteedi tõus. (Järelevalve aastaraamat 2015–2016, 15-18) Kvaliteedi tõus võib tuleneda nii kvaliteedikontrolli käigus saadud

---

<sup>4</sup> „Roheline“ – kvaliteet vastab nõuetele, võimalik täiustamine.

„Kollane“ – kvaliteet on vastuvõetav, esinesid puudused ja täiustamine nõutav.

„Punane“ – kvaliteedis esinesid märkimisväärsed puudused. (Järelevalve aastaraamat 2015–2016)

otsestest tähelepanekutest ja tagasisidest kui ka audiitorite endi initsiatiivist läbi täiendkoolituste. Mida täpsemini järgivad audiitorid enda töös kehtestatud õigusakte ja juhendeid, seda kindlam võib olla ka auditeeritava aruande kvaliteedis. Seega võib järeldada, et läbi kvaliteedikontrolli parendatakse üldist auditite kvaliteeti Eestis.

## 2.2. Metoodika

Magistritöö eesmärk on välja selgitada, millised on Audiitorkogu esindajate ning vandeaudiitorite seisukohad ühisauditi kasutamise võimalikkusest ning otstarbekusest Eestis. Ühtlasi kõrvutatakse nimetatud seisukohti varasemate empiiriliste ja teoreetiliste uuringutega ning hinnatakse ühisauditi võimalikkust Eestis. Eesmärgini jõudmiseks kogutakse andmeid Audiitorkogu ja rahandusministeeriumi esindajalt ja Eesti vandeaudiitoritelt.

Audiitorkogu on Eesti vandeaudiitorite kutseühendus. Magistritöö autori hinnangul omavad Audiitorkogu ja rahandusministeeriumi esindajad parimat ülevaadet kogu Eesti audititurust ning on tänu sellele pädevad andma hinnangut ühisauditi sobivuse või mitesobivuse kohta üldisesse Eesti auditituru keskkonda. Eesti vandeaudiitorite hinnanguid uuritakse nende personaalse seisukoha leidmiseks ühisauditi rakendamise võimalustest Eestis. Lisaks sellele soovib magistritöö autor teada saada, kas vandeaudiitorid oleksid võimaluse korral ühisauditis osalemisest huvitatud.

Audiitorkogu ja rahandusministeeriumi esindajatelt info kogumiseks peab magistritöö autor sobivaimaks meetodiks intervjuud. Magistritöö teemat on maailmas võrdlemisi vähe uuritud ja autorile teadaolevalt ei ole Eestis ühisauditi teemat varem käsitletud. Intervjuu annab uurijale võimaluse koguda informatsiooni vahetult. Intervjueeritaval on võimalik oma seisukohti võimalikult vabalt väljendada ja põhjendada ning uurijal vastuseid täpsustada. Ka võib intervjueeritav avada teemat rohkem kui uurija oskab ette näha ning vastused on võimalik paigutada laiemasse konteksti. Samas on intervjuul ka negatiivseis külgi. See on ajaliselt mahukas uurimisvorm ning intervjueeritav võib olla motiveeritud andma sotsiaalselt soovitavaid vastuseid. (Hirsjärvi 2005, 192-194) Kuna ühisaudit on Eestis vähe uuritud temaatika, võib intervjuu käigus selguda aspekte, mis on käesoleva magistritöö jaoks oluliseks täienduseks. Uurimuslikke intervjuusid on kolme liiki (Ibid., 194–197):

1. struktureeritud intervjuu ehk ankeetintervjuu, kus küsimused on eelnevalt kindlaks määratud;



2. teemaintervjuu, kus teemad ja alateemad on kindlaks määratud, kuid küsimused ei ole detailselt kindlaks määratud;
3. avatud intervjuu, mille teema ja küsimused selguvad vestluse käigus.

Magistritöös kasutatakse teemaintervjuud. Põhilised käsitletavad küsimused on autor ette valmistanud, kuid intervjuueeritavale antakse võimalus iga vastust põhjendada, mis võib viia uute plaaniväliste küsimusteni ning teemakäsitlusteni. Intervjuud viiakse läbi Audiitorkogu presidendi Märt-Martin Arenguga ja rahandusministeeriumi ettevõtluse ja arvestuspoliitika juhataja Kurmet Ojamaaga. Intervjuu käigus saadud vastused laiendatakse kogu organisatsiooni seisukohtadeks.

Peale Audiitorkogu ja rahandusministeeriumi esindajatega intervjuu läbiviimist selgitatakse välja vandeaudiitorite personaalsemad seisukohad ühisauditi võimaluste, probleemide ja mõjude kohta Eesti auditituru kontsentratsioonile, auditi hinnale ja kvaliteedile. Ühtlasi soovitakse leida vandeaudiitorite hinnangud ühisauditis osalemise ja selle toetamise või mittetoetamise kohta. Sobivaim uurimismeetod selleks on ankeetküsitlus. Ankeetküsitlusega on võimalik paluda vastata rohketele küsimustele ning haarata paljusid vastajaid. Saadud andmete töötlemine on võrdlemisi kiire ning mugav. Samas ei ole võimalik kindlaks määrata vastajate hoolsust küsimustele vastamisel. (Ibid. 182) Andmete kogumise vorme küsitluse teel on kahte liiki (Ibid., 183-184):

1. Posti- ja võrguküsitlus, mida on lihtne vastajateni edastada ning vastajatel endil vastata. Suurim miinus on kadu: paljusid ankeete ei pruugita tagastada. Kao tõenäosus on väiksem kui küsitlus puudutab sihtrühmale olulist teemat.
2. Kontrollitud küsitlus, kus uurija jagab küsitlused isiklikult laiali ja/või kogub isiklikult kokku. Selline viis tõstab vastamise tõenäosust, kuid on ajamahukam.

Magistritöös kasutatakse võrguküsitlust, mis on autori hinnangul ajaefektiivne ning vähimate kuludega. Küsitluse valim hõlmab kõiki Eesti vandeaudiitoreid, sest küsitluse eesmärk on leida nii väikeste, keskmiste kui suurte audiitorfirmade esindajate seisukohad ühisauditi kohta.

Võrguküsitlus on koostatud Google Forms küsitluskeskkonnas. See jaguneb kolmeks jaotiseks:

1. jaotis: Küsitluse autori ning teema tutvustus. Taustaküsimused.
2. jaotis: Hinnangud ühisauditiga seotud võimalustele, probleemidele ja mõjudele auditituru kontsentratsioonile, auditi hinnale ja kvaliteedile.

3. jaotis: Hinnangud ühisauditi pooldamisele või mitte pooldamisele. Põhjendused neile hinnangutele.

Esimeses jaotises tutvustab magistritöö autor käsitletavat teemat. Vastajatele tuuakse ühisauditi mõiste tutvustus, et autor ja vastajad mõistaksid seda üheselt. Samas jaotises palutakse vandeaudiitoritel vastata taustaküsimustele. Esimeses küsimuses palutakse valida vandeaudiitori töökohaks oleva audiitorfirma suurus. Audiitorfirmad on jaotatud suuruse järgi nelja gruppi: ühe vandeaudiitoriga audiitorfirma; kahe kuni viie vandeaudiitoriga audiitorfirma; rohkem kui viie vandeaudiitoriga audiitorfirma, kuid mitte suure neliku firma; suure neliku firma. Kuna töös on audiitorfirma suurus oluline, aitab nimetatud küsimus autoril tõlgendada vastuseid 2. ja 3. jaotises. Ühtlasi palutakse vastajal esimeses jaotises märkida, kas ta on ühisauditi mõistet varem kuulnud või mitte ning kas vastaja audiitorfirma on kunagi avaliku huvi üksusi auditeerinud. Nimetatud küsimused annavad jällegi taustainfot vastaja kohta ning võivad aidata küsitluse tulemusi tõlgendada.

Teises ja kolmandas jaotises palutakse vandeaudiitoritel hinnata väiteid 5-pallisel Likerti skaalal. Teises jaotises toodud väited põhinevad magistritöö esimesel peatükil, milles tuuakse mitmesuguste eelnevate uuringute tulemusi ühisauditi võimaluste, probleemide ja mõjude kohta. Kolmandas jaotises palutakse vastajal hinnata, kas ta on võimalusel nõus osalema ühisauditis koos enda audiitorfirmast suurema/väiksema/sama suurusega audiitorfirmaga ning kas vastaja pooldab vabatahtlikku ja/või kohustuslikku ühisauditit. Samuti palutakse küsimustiku viimases osas vandeaudiitoritel vastata, kas nad teeksid teiste vandeaudiitorite või audiitorfirmadega koostööd ka muul viisil kui ühisaudit ning kui jah, siis millisel viisil. Võimalik on valida nelja vastusevariandi vahel või lisada enda vastus eraldi reale. Küsimustik on üles ehitatud selliselt, et vastaja annab teises jaotises enda hinnangud ühisauditi potentsiaalsete mõjude kohta ning läbi selle kujuneb vastaja arvamus kolmandas jaotises toodud väidete kohta.

Küsitlus saadeti kõigi audiitorfirmade e-mailile ning neil paluti vastata küsimustele nädala jooksul. Tähtajaks laekus 32 vastust. Ankeetküsitluse tulemusi töödeldakse ja analüüsitakse Microsoft Excel andmetöötlusprogrammis.

## **2.3. Uurimistulemused ja nende analüüs**

### **2.3.1 Audiitorkogu esindajate seisukohad ja nende analüüs**

Magistritöö autor viis läbi intervjuu Audiitorkogu presidendi Märt-Martin Arengu ja metodoloogiaspetsialisti Angelika Ruubeliga. Intervjuu eesmärk oli teada saada Audiitorkogu seisukoht ühisauditi rakendamise võimalike viisidega Eestis. Intervjuu on leitav lisast 3.

Esimene intervjuu käigus esitatud küsimus selgitas välja, kas Audiitorkogus on varasemalt ühisaudit kui üks auditeerimise viis arutluse all olnud. Intervjueeritavate sõnul ei ole Eestis ühisauditit varem kasutatud ning viimase kahe Audiitortegevuse seaduse täiendamise ajal ei ole ühisauditi peale mõeldud. Nad sõnasid, et peamiselt on Eesti turgu peetud liiga väikeseks ning ühisauditiga kaasnevat bürookraatlikku koormust liiga suureks. Samal ajal on leitud, et olulist lisandväärtust ühisaudit tõenäoliselt ei too. Ei ole teada, et ühisauditit kasutataks laialdaselt Eestiga sarnastes või Eestile lähedalasuvates riikides. Magistritöö autori hinnangul võib pidada põhjendatuks, et kaheldava lisandväärtuse, aga kindlasti lisanduvate kulude olemasolul on ühisaudit jaotises 1.1. defineeritud kujul Eesti audititurul jäetud tähelepanuta.

Vestluse käigus põhjendasid intervjueeritavad täiendavalt nimetatud seisukohta. Nad täpsustasid, et ühisauditi kohustuse lisamine väikestele ettevõtetele ei oleks otstarbekas, sest nende tehingute mahud on väikesed ning tõenäoliselt ei ole nad nõus ka veidi kõrgemat auditi tasu maksuma. Nende sõnul on suuri ettevõtteid, kelle puhul võib ühisauditi rakendamist kaaluda, Eestis üsna vähe ning avaliku huvi üksusi jääb prognoositavalt alles umbes 30. Keskmise suurusega ettevõtte on Eesti mastaabis, võrreldes Prantsusmaa keskmise suurusega ettevõttega, niivõrd väike, et kohustuste ja tasu jaotamine võrdsetel alustel oleks keeruline või lausa võimatu. Teatud tööülesanded on kindlasti võimalik kahe audiitori vahel jaotada, kuid tõenäoliselt peaksid audiitorid auditis osalema rohkem kui 50% ulatuses, kusjuures tasu ei saa olla kuigi palju kõrgem 50%-st tavaauditi tasust. Vastasel korral keskmise suurusega ettevõtted keelduksid vabatahtlikult ühisauditi valimisest muid aspekte kaalumata. Seega peaks ühisaudit endas kätkeva kasu kõigi osapoolte jaoks.

Intervjueeritavatelt küsiti, kuidas mõjub nende hinnangul 2016. aastal jõustunud auditi piirmäärade tõus Eesti audititurule ning millisel määral mõjutab see väikeaudiitorite konkurentsivõimet. Intervjueeritavad tõdesid, et piirmäärade muutusest mõjutatud

majandusaasta ei ole intervjuu toimumise ajal veel lõppenud, mistõttu ei saa teha lõplikke järeldusi. Siiski väitsid intervjueritavad, et Audiitorkogu hinnangul suured audiitorfirmad ei kaota ega võida turuosa. Keskmiste ja väikeste audiitorfirmade turuosa parimal juhul on samal tasemel eelmise aastaga, kuid võib tulla ka kuni 15% vähenemine. Seega auditi piirmäärade tõus mõjutab siiski kõige rohkem väikeseid ja mõningal määral ka keskmisi audiitorfirmasid. Kui viimasel kuuel aastal on keskmiste ja väikeste audiitorfirmade turuosa olnud tõusvas trendis, siis ilmselt järgmisel või ka ülejäärgmisel aastal võib näha vastupidist trendi.

Eesti mõistes on oluline, et kõik vandeaudiitorid oleksid võimelised Rahvusvaheliste auditeerimise standarditele vastavaid töövõtte korrektset teostama. Intervjueritavate sõnul toetab Audiitorkogu viise, kuidas väikeaudiitorid saaksid ise enda konkurentsivõimet ja auditi kvaliteeti parandada. Ühe vandeaudiitoriga audiitorfirmadele võivad olla halduskulud liigselt koormavad. Siinkohal soovib Audiitorkogu väikestel audiitorfirmadel vajaduse ja soovi korral ühineda. Ühtlasi pakkusid intervjueritavad välja, et ühisaudit võiks olla viis ühendada vandeaudiitoreid, kes on spetsialiseerunud erinevatele valdkondadele ning võiksid teha koostööd vastavalt auditeeritava ettevõtte spetsiifikale. Kuid see eeldaks nende sõnul ka piisavalt suuri turunišše, mille jaoks Eesti võib jällegi liialt väikeseks jääda.

Intervjuu teises pooles paluti intervjueritavatel kommenteerida mõningaid väiteid ühisauditi kohta. Esmalt paluti intervjueritavatel hinnata ühisauditi mõju vandeaudiitoritele uute kogemuste omandamisele ning turule sisenemise ja turuosa suurenamise võimalusele. Intervjueritavad nõustusid, et kindlasti pakub ühisaudit võimalusi uute kogemuste omandamiseks läbi mitme audiitori koostöö. Samas leidsid intervjueritavad, et turule sisenemiseks ühisaudit võimalusi ei paku. Paljud uued vandeaudiitorid, kes loovad enda audiitorfirma, omavad varasemat töökogemust ning kontakte suure neliku või mõnes muus auditifirmas. Tõenäoliselt leiavad nemad endale kliente läbi endise tööandja, endiste kolleegide või tutvuste kaudu, sest suurematel audiitorfirmadel on koostööpartnerid olemas, kelleks on tihti endised töötajad. Turuosa suurendamisele võib intervjueritavate hinnangul ühisaudit siiski positiivselt mõjuda. Ühisaudit võib olla tegur, tänu millele võib mõni väike või väiksem keskmine audiitorfirma kasvada ning haarata tugevama turupositsiooni.

Järgmisena paluti intervjueritavatel kommenteerida ühisauditi mõju auditi kuludele ning kvaliteedile. Intervjueritavad leidsid, et tõenäoliselt auditi kulud kasvavad. Kvaliteeti kommenteerides leidsid intervjueritavad, et kvaliteet tõuseb läbi „nelja silma printsiibi“ rakendamise ning teadmine, et ka teine osapool vastutab tehtud töö eest, paneb audiitorit

rohkem pingutama. Samuti märkisid intervjueeritavad, et läbi iga üksiku auditi kvaliteedi tõusu tõuseb ka üldine auditite kvaliteet.

Seejärel paluti anda hinnang väitele, et kaks ühisauditi osapoolt peaksid alati võrdselt ühisauditisse panustama, nagu ühisauditi definitsioon ette näeb. Intervjueeritavad pigem ei nõustunud selle väitega, sest mainitud panustamise võrdsust on väga keeruline kontrollida. Pannes audiitoritele seadusega kohustuse jaotada tööülesanded ja tasu võrdselt, peaks olema seda võimalik ka kontrollida.

Viimasena paluti intervjueeritavatel välja tuua võimalikud positiivsed ning negatiivsed mõjusid ühisauditi rakendamisel ning nende hinnang ühisauditi kasutusele võtmise kohta Eestis. Intervjueeritavad pidasid positiivseteks mõjudeks teabe jagamist audiitorfirmade vahel ning audiitorfirmade turuosa suurenemist, kus mõni väikefirma võiks areneda tugevaks keskmiseks Eesti turul. Peamiseks negatiivseks mõjukuks peeti auditi hinna tõusu ning liigset bürokraatiat. Hinnatõus ei kajastuks eeldatavalt audiitorfirma kasumis vaid tõenäoliselt kasutatakse suurenenud haldus- ja bürokraatiakulude katteks. Audiitorkogu ei poolda eelnevale toetudes kohustusliku ühisauditi rakendamist Eestis, kuid vabatahtliku ühisauditi toetamine on võimalik, kui ühisauditi kasutusele võtmisega ei kaasneks olulisi kulusi ning lisakohustusi. Intervjueeritavad ei osanud kohe öelda, kas ühisauditi kasutusele võtmisega on vajalik standardisse lisada täiendavaid punkte, näiteks rollide ja vastutuse jaotust, või mitte. Kui ühisauditi kasutusele võtmine Eestis oleks lihtne, siis Audiitorkogu peab vabatahtliku ühisauditit Eesti turul lisavõimaluseks.

Magistritöö autori hinnangul olid Audiitorkogu esindajate vastused ja seisukohad ootuspärased ning pakkusid välja ka uusi ettepanekuid. Ootuspärane oli kohustusliku ühisauditi mittetoetamine Eesti turu väiksuse ning kaasnevate täiendavate kulude tõttu. Audiitorkogu esindajate vastustest võib välja lugeda, et väikeaudiitorite kvaliteedi hoidmine ning tõstmine on nende jaoks oluline ning muutub veelgi olulisemaks pärast auditi piirmäärade tõusu, mis eeldatavasti puudutab enim just väikeseid audiitorfirmasid. Nad leidsid, et ühisaudit kindlasti aitab kaasa kvaliteedi tõusule läbi uute kogemuste omandamise, „nelja silma printsiibi“ ning vastastikuse kontrolli, kuid tõenäoliselt kaasnevad ühisauditi kasutusele võtmisega kulusid nii riigile regulatsioonide täiendamisel kui ka kliendile, kes maksab kinni kahe audiitori koostööst tulenevad täiendavad kulusid koordinatsioonile. Samas väitsid Audiitorkogu esindajad, et vabatahtliku ühisauditi vastu nad ei ole, kui selle rakendamine oleks lihtne ning ei tooks endaga kaasa täiendavaid kulusi. Huvitava mõttena

pakuti välja, et ühisaudit võiks olla üks viis, kuidas ühendada eri valdkondadele spetsialiseerunud audiitoreid, kes teostaksid auditi ühiselt. Magistritöö autor peab seda mõtet potentsiaalselt kõige perspektiivikamaks ühisauditi rakendamise võimaluseks Eesti oludes ning arutleb selle variatsioonide üle jaotises 2.4.

### **2.3.2. Rahandusministeeriumi esindaja seisukohad ja nende analüüs**

Intervjuu rahandusministeeriumi seisukohtade leidmiseks ühisauditi võimalikkuse ja võimaluste kohta Eestis viidi läbi ettevõtluse ja arvestuspoliitika juhataja Kurmet Ojamaaga.

Esmalt küsiti intervjuueeritavalt, kas rahandusministeeriumis on ühisaudit kunagi arutluse all olnud, missugusele järeldusele seejuures jõuti ning millised olid ühisauditi poolt- ja vastuargumendid. Intervjuueeritav sõnas, et ühisauditi rakendamist Eesti oludes on üsna põhjalikult kaalutud ning rahandusministeerium jõudis järeldusele, et ühisaudit oleks ettevõtetele liigne rahaline koormus. Ta täpsustas, et ühte majandusaasta aruannet kontrollitakse juba minimaalselt kolm korda. Esmalt koostavad raamatupidajad aastaaruande, seejärel kontrollivad seda siseaudiitorid, seejärel vandeaudiitor, võib-olla teostatakse ka spetsiifilisemaid auditeid, näiteks projektiauditid või osanike endi tellitud auditid ning viimasena kontrollitakse audiitori töö kvaliteeti kvaliteedikontrollis. Intervjuueeritav sõnas, et keskmiselt auditeeritakse ühte majandusaasta aruannet seega minimaalselt kolm korda ning sellele veel ühe kontrolli lisamine ühisauditi sisemise kontrollimehhanismi näol oleks liigne. Ühtlasi tõi ta välja, et Taani kolleegide kogemuse kohaselt ei ole ühisaudit endaga positiivseid muutuseid kaasa toonud ning on pigem tõstnud auditite hinda ja võimaldanud väikestele audiitorfirmadele kergema toimetuleku, tehes suurte audiitorfirmadega koostööd ja teostades ainult väikese osa auditi tööst. See seisukoht ühtib Audiitorkogu esindajate seisukohaga, et kohustuslik ühisaudit on ettevõtetele liigselt koormav.

Järgmisena paluti intervjuueeritaval hinnata, kas Eestis on audituru kontsentratsioon ja selle koondumine suure neliku ümber probleemiks. Intervjuueeritav leidis, et audituru kontsentratsioon Eestis on kindlasti probleem, nagu ka mujal maailmas. Ta märkis, et Eesti auditurust on 95% suurima 15 audiitorfirma käes, kuigi iga-aastaselt veidi langevas trendis. Audiortegevuse järelevalve nõukogu aastaraamatus märgiti suurima 30 audiitorfirma turuosaks ligi 80%, kuid see võib olla tingitud teistsugusest turuosa leidmise meetodikast. Siiski on mõlemad näitajad küllaltki kõrged. Kuivõrd ühisauditi rakendamise põhiline

motivatsioon on Euroopa institutsioonide sõnul olnud auditituru kontsentratsiooni vähendamine, siis see vastus kinnitab, et ka Eestis on probleem esindatud ning ühisaudit võib olla üks võimalik lahendus, mis leevendaks auditituru kontsentratsiooni.

Magistritöö autor küsis järgmisena, mida arwab intervjueeritav ühisauditi kontseptsiooni rakendamisest Eestis mingil alternatiivsel kujul kui klassikalisel. Näiteks pakkus autor välja ka Audiitorkogu esindaja pakutud vandeaudiitorite spetsialiseerumise. Autor täpsustas, et spetsialiseerumine võiks toimuda nii ärivaldkondade kui ka arvestusala valdkondade lõikes. Intervjueeritav sõnas, et ühisauditi rakendamine vabatahtlikkuse alusel on realistlikum kui kohustuslikkuse alusel ning nõustus, et Eesti kontekstis peaks leidma erilahenduse, mis sobiks Eesti turu iseärasustega. Intervjueeritav lausus, et audiitor peab olema pädev väga paljudes valdkondades ning see on väikeaudiitorite jaoks katsumus. Ta nõustus autoriga, et spetsialiseerumine tooks endaga tõenäoliselt kaasa väikeaudiitorite kvaliteedi tõusu läbi sisemise kontrollimehhanismi. Ühtlasi nõustus ta, et auditi hind ei pea tingimata tõusma, sest valdkonnas pädev audiitor võib sama töö teha ära kiiremini ja seega odavamalt kui audiitor, kes ei tunne valdkonda peensusteni ning kulutab rohkem aega tehingute õigsuse tuvastamiseks.

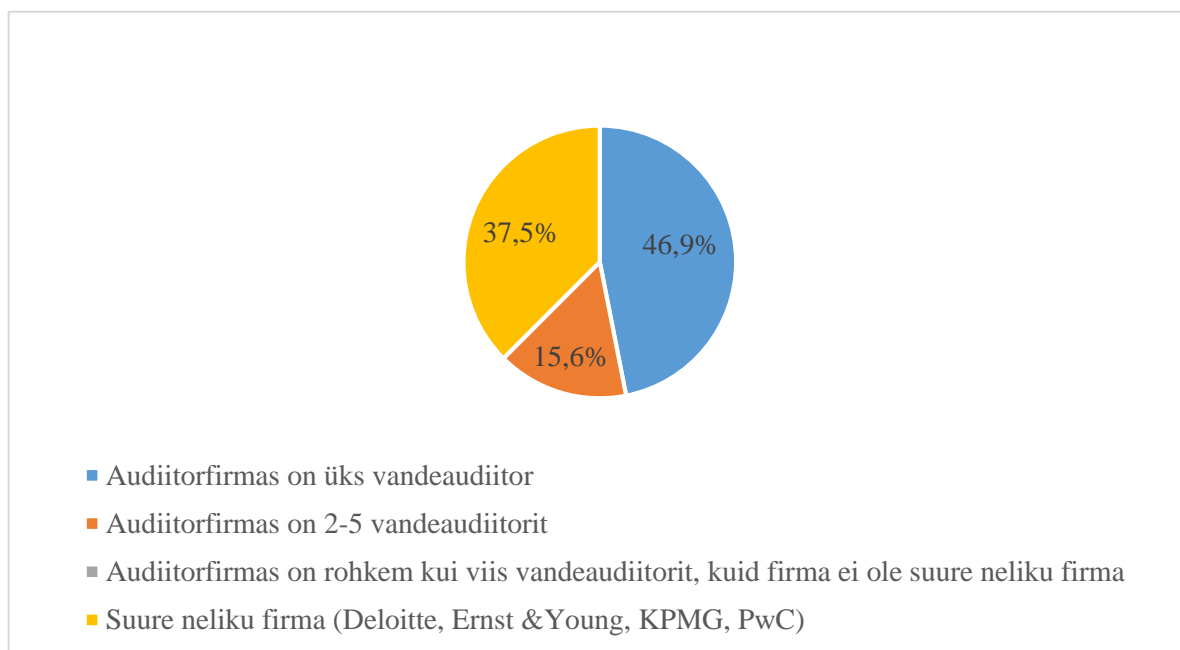
Viimasena paluti intervjueeritaval hinnata praeguse regulatiivse raamistiku piisavust nii kohustusliku kui ka vabatahtliku ühisauditi kasutusele võtmiseks. Intervjueeritav kinnitas, et praegusel hetkel ei ole ühisaudit Eestis otseselt keelatud, ehkki ka selle lubamine ei ole otseselt sõnastatud. Siiski leidis ta, et ühisaudit võiks vajada suurema õiguskindluse tarvis eraldi regulatsiooni. Samuti tuleks üle vaadata ja vajadusel täpsustada AudS §-d 45-55, et need töötaksid selgelt ka ühisauditi kontekstis. Magistritöö kirjutamise ajal on Audiitortegevuse seaduses käsitletud audiitorina ühte audiitorfirmat või vandeaudiitorit. Näitena tõi intervjueeritav välja lepingu sõlmimise paragrahvi 55 lõige 1, mis praegu sätestab, et „Audiitorteenuse osutamiseks sõlmib audiitorettevõtja kliendiga kirjalikus vormis audiitorteenuse osutamise lepingu“ (AudS, §55 lg 1), kuid vajaks täpsustamist, sest ühisauditi korral sõlmitakse vähemalt kolmepoolne leping kliendi ja kahe või rohkem audiitorfirma vahel. Teise näitena tõi ta välja paragrahvi 49, mis lubab vandeaudiitoril kaasata „eksperdi, abilise või muu isiku, kes tegutseb tema juhtimisel“ (AudS, §49 lg 1). Samuti vajavad intervjueeritava sõnul audiitorfirmade endi vahel kokku leppimist ja välja töötamist ühisauditi metoodika ja korralduslikud detailid nagu dokumentide säilitamine, töökorraldus ja –jaotus,

tasu ja vastutuse jaotus ja muu, mis võimaldaks kahel või rohkemal audiitorfirmal probleemivabalt ja tulemuslikult koos töötada.

Magistritöö autori jaoks olid rahandusministeeriumi seisukohad osaliselt ootuspärased ning pakkusid ka uusi teadmisi. Üllatav oli, et rahandusministeerium on ühisauditi kasutamist Eestis põhjalikult kaalunud. Seejuures nende seisukoht, et kohustusliku ühisauditi rakendamine Eestis ei ole otstarbekas, oli ootuspärane. Intervjueeritav põhjendas, et ühisaudit on koormav, kuid selle mõju auditi kvaliteedi tõusule ei ole kindel. Samas on positiivne, et rahandusministeeriumi esindaja peab samuti perspektiivikaks ühisauditi võimalikku rakendamist läbi audiitorite spetsialiseerumise. Magistritöö autori jaoks oli oluline informatsioon, et kuigi ühisaudit Eestis otseselt keelatud ei ole, on regulatiivsete iseärasuste tõttu ühisauditi teostamine keerukas ning vajab Audiitoritegevuse seaduse täpsustamist.

### 2.3.3 Eesti vandeaudiitorite seisukohad ja nende analüüs

Eesti vandeaudiitorite seisukohtade välja selgitamiseks kasutati ankeetküsitlust. Küsimustiku esimeses osas esitati taustaküsimusi, et saada teada küsimustikule vastaja audiitorfirma suurus ning tema senine informeeritus ühisauditist. Esmalt paluti vandeaudiitoritel märkida, millise suurusega audiitorfirmas nad töötavad (Joonis 3).

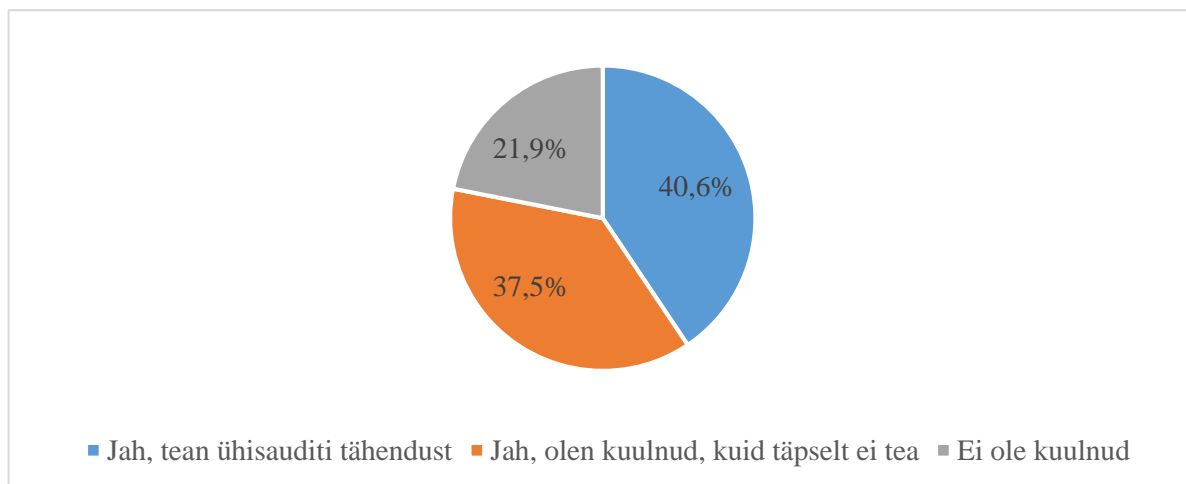


Joonis 3. Küsitlusele vastajate jagunemine audiitorfirma suuruse järgi  
Allikas: Autori koostatud küsitluse vastuste põhjal



Tänu nendele vastustele on võimalik hinnata, kas eri suurusega audiitorfirmades töötavad vandeaudiitorid omavad erinevaid seisukohti. Küsitlusele vastas enim, 46,9%, üksikaudiitoreid, mis on ootuspärane. 37,5% vastajatest töötasid suure neliku firmas ning 15,6% vastajatest töötasid audiitorfirmas, kus on kaks kuni viis vandeaudiitorit.

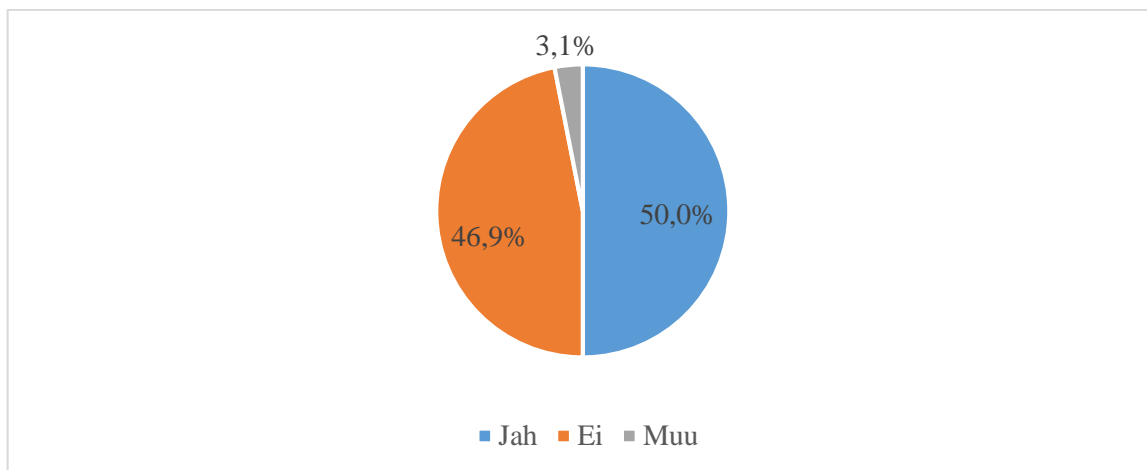
Järgmisena paluti vandeaudiitoritel vastata, kas nad on ühisauditi mõistega varem kokku puutunud (Joonis 4).



Joonis 4. Küsitlusele vastajate jagunemine ühisauditi teadlikkuse järgi  
Allikas: Autori koostatud küsitluse vastuste põhjal

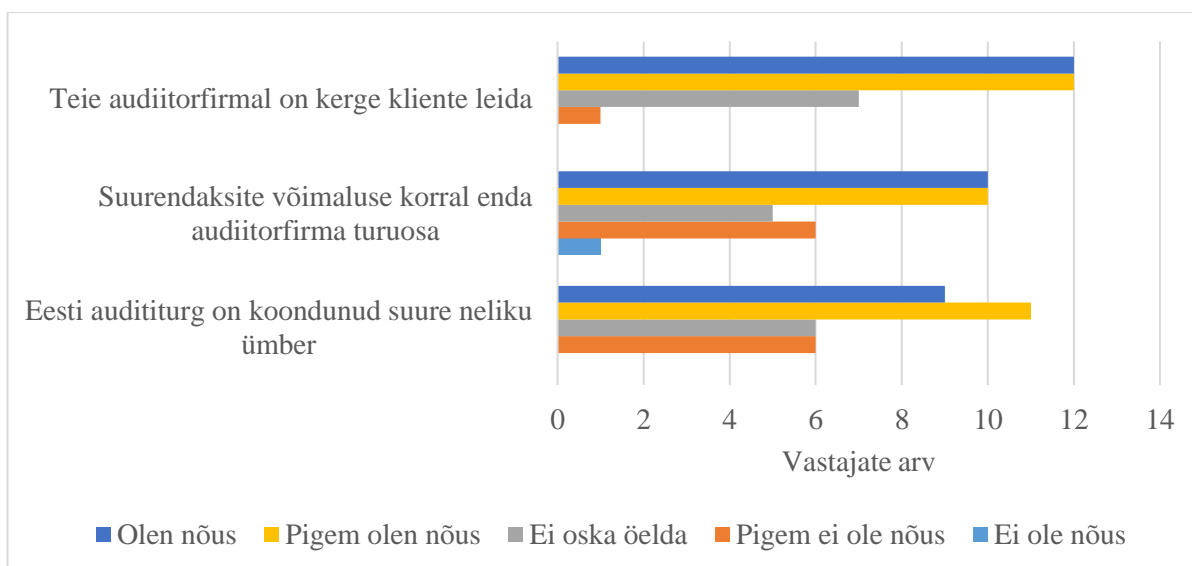
Ligi 80% vastajatest teadsid ühisauditi tähendust või olid sellest kuulnud. Samas 21,9% vastajatest ei olnud ühisauditi mõistet kordagi kuulnud. Enamiku neist (4 vastajat 7-st) moodustasid suure neliku audiitorfirmas töötavad vandeaudiitorid. Enim teadsid ühisauditi tähendust väikeaudiitorid (8 vastajat 13-st). Väikeaudiitorid võivad olla rohkem kursis audititurul toimuvaga. Samas võisid küsimustikule pigem vastata vandeaudiitorid, kes on andud temaatikaga varem kokku puutunud.

Kolmanda taustaküsimusena paluti vandeaudiitoritel vastata, kas nad on viimase viie aasta jooksul auditeerinud avaliku huvi üksust (Joonis 5). Kuna ühisauditi mainitakse pigem avaliku huvi üksuste kontekstis, annab see võimaluse uurida, kas erineva kogemusega audiitoritel on eri seisukohad. Pooled vastanutest on ning veidi alla poole ei ole. Üks vastaja täpsustas, et ta on küll ise auditeerinud viimase viie aasta jooksul avaliku huvi üksust, aga mitte tema audiitorfirma. Lisaks suure neliku firmadele vastas antud küsimusele „jah“ ka kaks üksikaudiitorit ning kaks audiitorit, kes töötavad 2–5 vandeaudiitoriga audiitorfirmas.



Joonis 5. Küsitlusele vastajate jagunemine ühisauditi teadlikkuse järgi.  
Allikas: Autori koostatud küsitluse vastuste põhjal

Küsimustiku teises jaotises paluti vandeaudiitoritel hinnata nõusolekut väidetega Eesti auditituru ning ühisauditi mõjude kohta auditi hinnale ja kvaliteedile. Esmalt paluti vandeaudiitoritel vastata, kas neil on kerge endale kliente leida ning kas nad võimalusel suurendaksid enda ettevõtte turuosa. Selleks esitati väited: „Teie audiitorfirmal on kerge kliente leida“ ja „Suurendaksite võimaluse korral enda audiitorfirma turuosa“. Seejärel paluti neil hinnata, kas Eesti audititurg on koondunud suure neliku ümber. (Joonis 6)

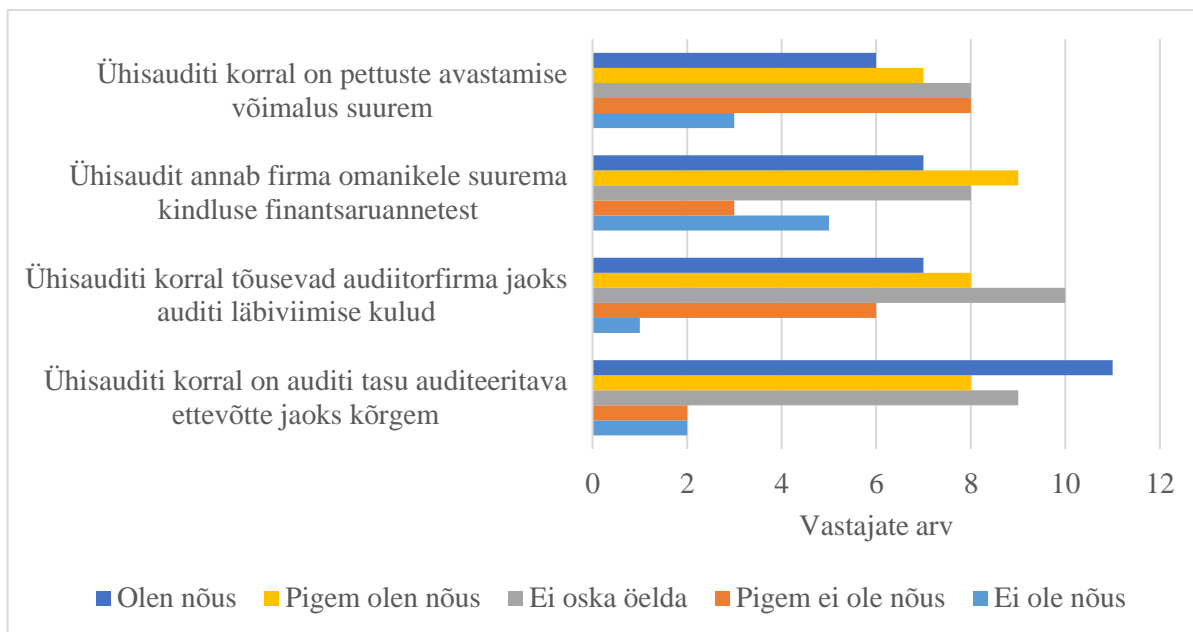


Joonis 6. Vastajate hinnangud Eesti auditituru kontsentratsioonile ning enda audiitorfirma turuosale  
Allikas: Autori koostatud küsitluse vastuste põhjal

Valdav enamus, 24 vastajat, väitis, et neil on kerge või pigem kerge kliente leida. Vaid ühel vastajal on pigem raskem kliente leida. Üks vastaja kommenteeris, et kliendid leiavad ise tema juurde ning teine kommenteeris, et kliendid teevad valiku tihti ainult hinna põhjal ning sellisel juhul ei osutu tema audiitorfirma valituks. Samas vastas järgmisele küsimusele 7 üksikaudiitorit, et nad ei suurendaks või pigem ei suurendaks enda ettevõtte turuosa. See näitab, et paljudel üksikaudiitoritel on kliendiportfell täis ning kuigi klientide leidmine oleks nende hinnangul pigem lihtne, nad sellega ei tegele. Üks vastaja kommenteeris, et portfelli maht on täpselt paras. Kliendiportfelli suurendamine tähendaks vajadust täiendava tööjõu järele ning üksikaudiitorid eelistavad tõenäoliselt pigem senisel viisil jätkata.

Ühtlasi paluti vandeaudiitoritel hinnata Eesti auditituru koondumist suure neliku ümber. Valdavalt hinnati, et Eesti audititurg on koondunud või pigem on koondunud suure neliku ümber. Huvitav leid oli, et nimetatud väitega pigem ei olnud nõus ainult üksik- ja väikeaudiitorid. Suure neliku audiitorid valdavalt nõustusid, et Eesti audititurg on koondunud suure neliku ümber. Üks vastaja kommenteeris, et tema hinnangul on suured ettevõtted koondunud suure neliku ümber, aga arvuliselt on pigem rohkem väiksemaid ettevõtteid ka väikeste ja keskmiste audiitorfirmade ümber koondunud. Nendest vastustest võib järeldada, et vandeaudiitorid on pigem rahul enda audiitorfirma turuosa ja paiknemisega Eesti audititurul.

Järgmisena paluti vastajatel hinnata väiteid ühisauditi kvaliteedi ning hinna kohta (Joonis 7). Kvaliteedile hinnangute saamiseks esitati väited: „Ühisauditi korral on pettuste avastamise võimalus suurem“ ning „Ühisaudit annab firma omanikele suurema kindluse finantsaruannetest“.



Joonis 7. Vastajate hinnangud ühisauditi kvaliteedile ja hinnale  
Allikas: Autori koostatud küsitluse vastuste põhjal

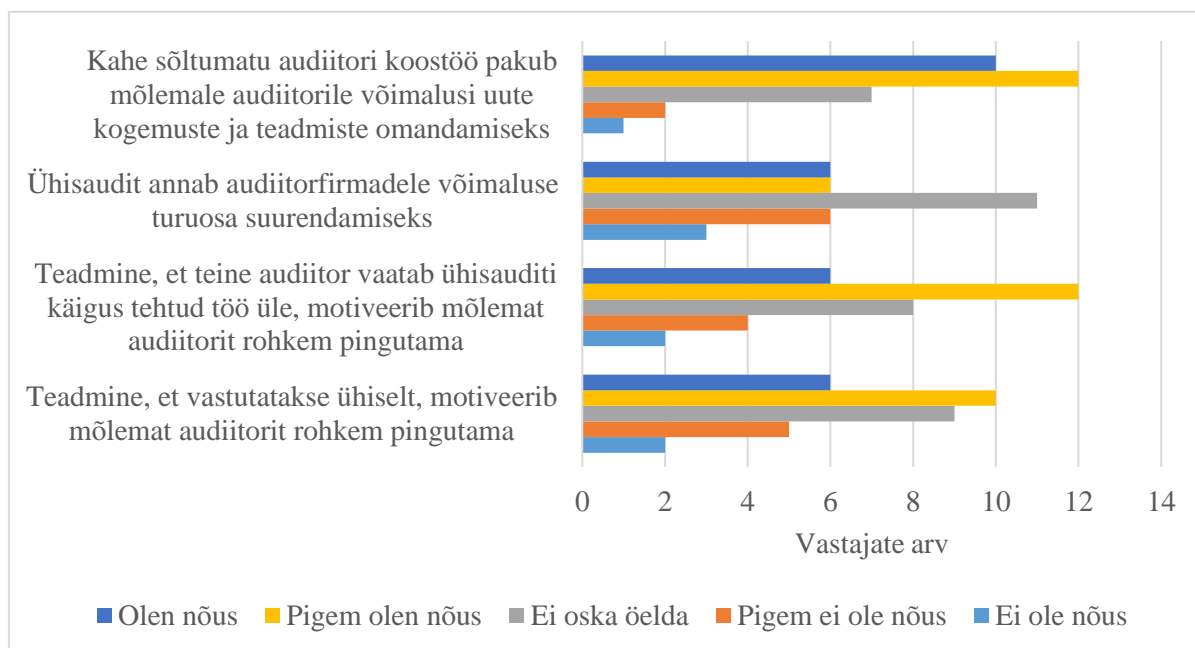
Pettuste avastamise suurema võimalusega ühisauditi puhul nõustus või pigem nõustus 13 vastajat, 8 ei osanud öelda ning 11 vastajat pigem ei nõustunud või ei nõustunud. Nõustumise põhjenduseks toodi „nelja silma printsiipi“ ning erinevate kogemuste ja süsteemide koos rakendamist. Mittenõustumise põhjenduseks toodi, et kehtivad standardid on endiselt samad. Väitega, et ühisaudit annab firma omanikele suurema kindluse finantsaruannetest, nõustus või pigem nõustus 16 vastajat ning 5 vastajat ei nõustunud üldse. Mittenõustumise põhjuseks toodi, et kindlus on ikka sama, aga aruandele võib ühisaudit pakkuda lisandväärtust. Nõustumise põhjuseks toodi, et mitme valdkonna spetsialistid teevad koostööd ning seetõttu on aruande kvaliteet kõrgem. Vastused jagunesid siiski mõlema väite puhul üsna võrdselt olenemata sellest, kas vastaja teadis eelnevalt ühisauditi tähendust või mitte.

Ühisauditi mõjule auditi tasu ja omahinna kohta hinnangute saamiseks esitati väited: „Ühisauditi korral tõusevad audiitorfirma jaoks auditi läbiviimise kulud“ ja „Ühisauditi korral on auditi tasu auditeeritava ettevõtte jaoks kõrgem“. Audiitorite hinnangud olid pigem nõustuvad, kuigi mõlema väite puhul oli küllaltki suur nende tähtsus, kes ei osanud arvamust avaldada. Auditi tasu tõusu auditeeritava ettevõtte jaoks peetakse veidi tõenäolisemaks kui auditi läbiviimise kulude tõusu. See on huvitav, sest autor eeldas auditi tasu olevat kooskõlas

auditi kuludega audiitorfirma jaoks. Ühe põhjusena võivad vastajad mitte lugeda enda töötundide maksumust auditi läbiviimise kulude hulka.

Samas üks vastaja põhjendas auditi läbiviimise kulude tõusu kahe audiitorfirma vahelise tööprotsessi meetoodika väljatöötamisega. Tema sõnul hõlmab see esmalt ootuste, suhtluse ja kvaliteedi juhtimist, sest ühise vastutuse korral peab ühisauditi kvaliteet rahuldama mõlemaid osapooli. Autor nõustub selle kommentaariga, sest kõik nimetatud aspektid on ühisauditi tulemuslikkuse nimel olulised, kuid leiab samuti, et sellised kulud peaksid aastatega vähenema, sest järgmisel aastatel on võimalik kasutada juba välja töötatud meetoodikat. Vastupidiselt eelnevale leiavad kaks vastajat, et kuigi ühisauditi kasutusele võtmine suurendab auditi läbiviimise kulusid, ei suurene auditi tasu ettevõtte jaoks, sest klient ostab turuhinnaga auditi. Vabatahtliku ühisauditiga riikides on uuringud näidanud, et ühisauditite tasu ei ole oluliselt kõrgem just sel põhjusel. Autori arvates on ühisauditi puhul oluline küsimus, kas ja kuidas leiavad audiitorid võimaluse läbiviimise kulude tõusu negatiivse mõju vähendamiseks läbi tulude kasvu või täiendava väärtuse lisandumisel.

Järgmisena paluti vastajatel anda hinnangud audiitorite võimaluste ja nende motivatsiooni kohta ühisauditi tingimustes (Joonis 8). Selleks esitati väited: „Kahe sõltumatu audiitori koostöö pakub mõlemale audiitorile võimalusi uute kogemuste ja teadmiste omandamiseks“ ja „Ühisaudit annab audiitorfirmadele võimaluse turuosa suurendamiseks“.



Joonis 8. Vastajate hinnangud ühisauditi võimalustele ja audiitorite motivatsioonile  
Allikas: Autori koostatud küsitluse vastuste põhjal

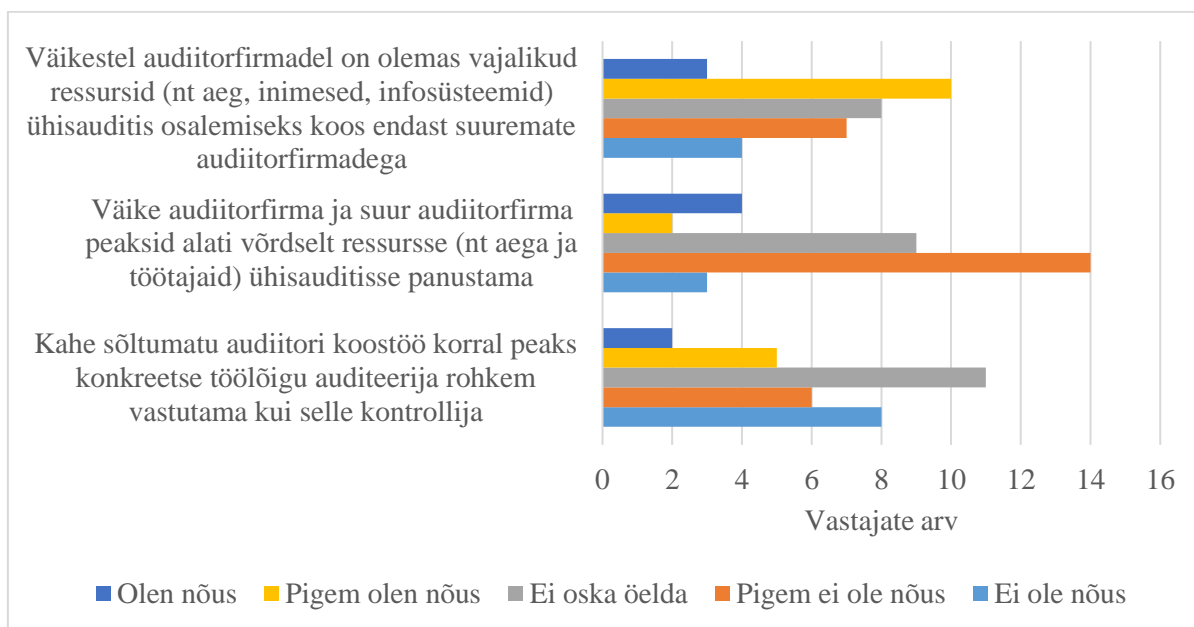
Valdavalt nõustuti, et ühisaudit pakub hea võimaluse teineteiselt õppimiseks. Sellega nõustus või pigem nõustus lausa 22 vastajat 32-st ehk ligi 70%. 3 vastajat, kes ei nõustunud või pigem ei nõustunud selle väitega, olid kõik suure neliku audiitorid. Põhjuseks toodi, et auditite ajasurve tõttu on lihtsam majasiseselt tööd koordineerida ning arvati, et pigem õpib ühisaudititest väiksem osapool, sest suure neliku firmadel, kellel on juba regioonipõhiselt välja töötatud sisemised kvaliteedistandardid, oleks väikestelt firmadelt tõenäoliselt vähem õppida. Vastused on ootuspärased, sest suure neliku audiitoritel on firmasiseselt kogemused ja teadmised paljude auditite läbiviimise järel olemas.

Ühisauditi mõju kohta audiitorfirmade turuosa suurendamisel ei osanud paljud vastajad hinnangut anda ning nii nõustuvad kui mittenõustuvad hinnangud jagunesid üsna võrdselt. Üks üksikaudiitor hindas ühisauditit heaks võimaluseks auditeerida suurt klienti, kelle mahud tavaauditi puhul käivad üksikaudiitorile üle jõu.

„Kaasasõitja efekti“ esinemisest kirjutatakse ühisauditi kvaliteedi hindamisel palju. Et leida Eesti audiitorite hinnangud selle ohu esinemisele esitati väited: „Teadmine, et teine audiitor vaatab ühisauditi käigus tehtud töö üle, motiveerib mõlemat audiitorit rohkem pingutama“ ning „Teadmine, et vastutatakse ühiselt, motiveerib mõlemat audiitorit rohkem pingutama“. Valdavalt nõustuti või pigem nõustuti, et mõlemad olukorrad motiveerivad mõlemat audiitorit rohkem pingutama (vastavalt 18 vastajat 32-st ja 16 vastajat 32-st), samas mitu vastajat ei osanud hinnangut anda (vastavalt 8 ja 9 vastajat 32-st). Vaid 2 vastajat ei olnud esitatud väidetega nõus ning vastavalt 4 ja 5 vastajat ei olnud pigem nõus. Mittenõustumise põhjendustena kommenteeris üks vastaja, et töö peab igas olukorras kvaliteetselt tehtud olema ning teine tõstatas küsimuse, et ühise vastutuse korral ehk just ei pingutata piisavalt. Viimane kommentaar kirjeldab „kaasasõitja efekti“ esinemist. Eeldades, et vastajad on oma hinnangute andmisel ausad, võib järeldada, et enamik vastajatest teevad oma tööd alati kvaliteetselt. See, et keegi teine vaatab nende töö üle, võib-olla motiveerib audiitoreid enda senist tööprotsessi kriitilise pilguga hindama ja pakub neile võimaluse kohe selle ja tehtud töö kohta tagasisidet saada. Mõlemad olukorrad on kasulikud nii efektiivsuse kui ka kvaliteedi tõusu seisukohast. Siiski ei tasu jätta tähelepanuta, et vastajate hinnangud võivad erineda reaalses situatsioonis sellest, mida arvatakse praegu ning oht „kaasasõitja efekti“ esinemisele, kuigi ebatõenäoline, jääb alati alles.

Sellele järgnevalt paluti audiitoritel hinnata koostöö ja vastutuse jagunemist (Joonis 9). Selleks esitati väited: „Väikestel audiitorfirmade on olemas vajalikud ressursid (näiteks aeg,

inimesed, infosüsteemid) ühisauditis osalemiseks koos endast suuremate audiitorfirmadega“, „Väike audiitorfirma ja suur audiitorfirma peaksid alati võrdselt ressursse (näiteks aega ja töötajaid) ühisauditisse panustama“ ja „Kahe sõltumatu audiitori koostöö korral peaks konkreetse tööloõigu auditeerija rohkem vastutama kui selle kontrollija“.



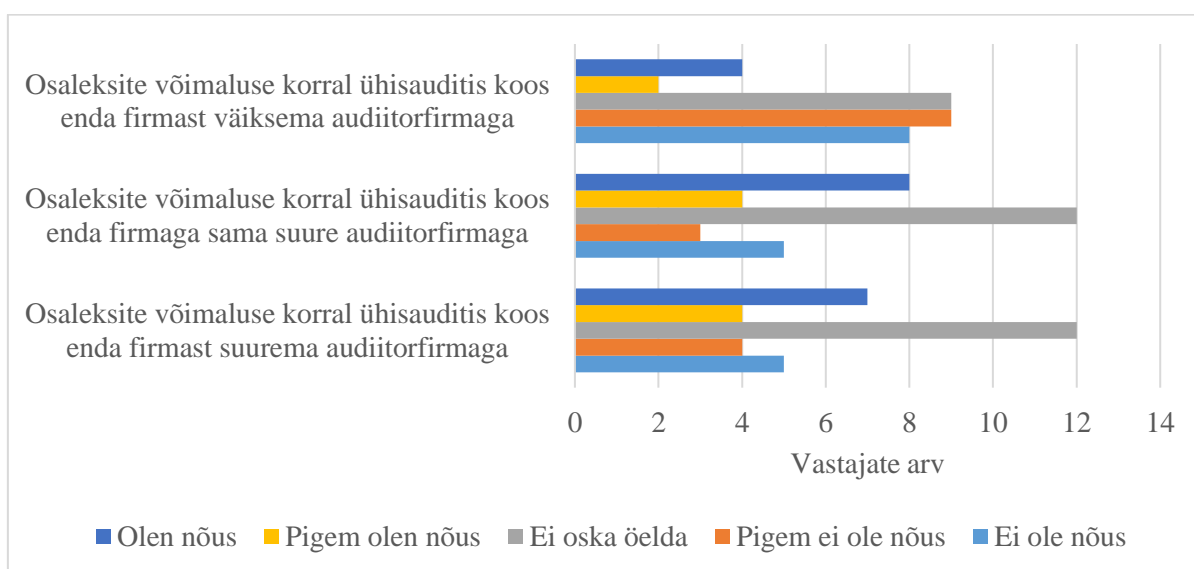
Joonis 9. Vastajate hinnangud ühisauditis osalemiseks vajalikele ressurssidele ja audiitorite vastutusele

Allikas: Autori koostatud küsitluse vastuste põhjal

Esimese väite hinnangud jagunesid ootuspäraselt. Väikeste audiitorfirmade esindajad pigem nõustusid ning suure neliku audiitorid pigem ei nõustunud. Suure neliku audiitorid lähenevad väitele enda vaatevinklist ning leiavad, et väikeaudiitoril on keeruline suure nelikuga koostööd teha. Väikeste audiitorfirmade esindajad kujutavad tõenäoliselt ühisauditiit pigem sama suure või veidi suurema audiitorfirmaga ette ning seepärast hindavad enda ressursside olemasolu piisavaks. Teise väitega nõustusid või pigem nõustusid vaid 6 vastajat 32-st ning 14 vastajat 32-st pigem ei nõustunud. Leidsid vastajaid, kes arvasid, et väikeaudiitoritel pole piisavalt ressursse ühisauditis osalemiseks, kuid sellele vaatamata peaksid mõlemad osapooled võrdselt panustama. Ka leidsid vastajaid, kes leidsid, et väikeaudiitoritel on võimekus olemas, kuid ühisaudit ei pea alati võrdne olema. Mitu vastajat kommenteeris, et tööjaotus on kokkuleppe küsimus. Kolmanda väitega ei nõustunud 8 vastajat 32-st ja pigem ei nõustunud 6 vastajat. 11 vastajat ei osanud hinnangut anda. Vaid 2 vastajat nõustusid väitega täielikult. See tähendab, et vastajad peavad pigem õigeks vastutuse võrdset jagunemist.

Vastuste selline varieerumine on seletatav kui vastajad arvaksid, et mõlemad audiitorfirmad peaksid võrdse panustamise kõrval ka võrdselt vastutama. Et eelmise väite puhul nõustuti pigem ebavõrdse tööjaotusega, jääb siinkohal vastuseta küsimus, kas vastajate arvates peaks vastutus olema võrdne ainult võrdse või ka ebavõrdse töökoormuse puhul? Autor arvab, et nii töökoormuse kui ka vastutuse jaotamine on vajalik audiitorfirmadel endil kokku leppida.

Järgmisena paluti audiitoritel hinnata enda valmisolekut osalemaks ühisauditis koos enda firmast väiksema, enda firmaga sama suure või enda firmast suurema audiitorfirmaga (Joonis 10).



Joonis 10. Vastajate hinnangud ühisauditis osalemise tõenäosusele koostööpartneri suuruse järgi

Allikas: Autori koostatud küsitluse vastuste põhjal

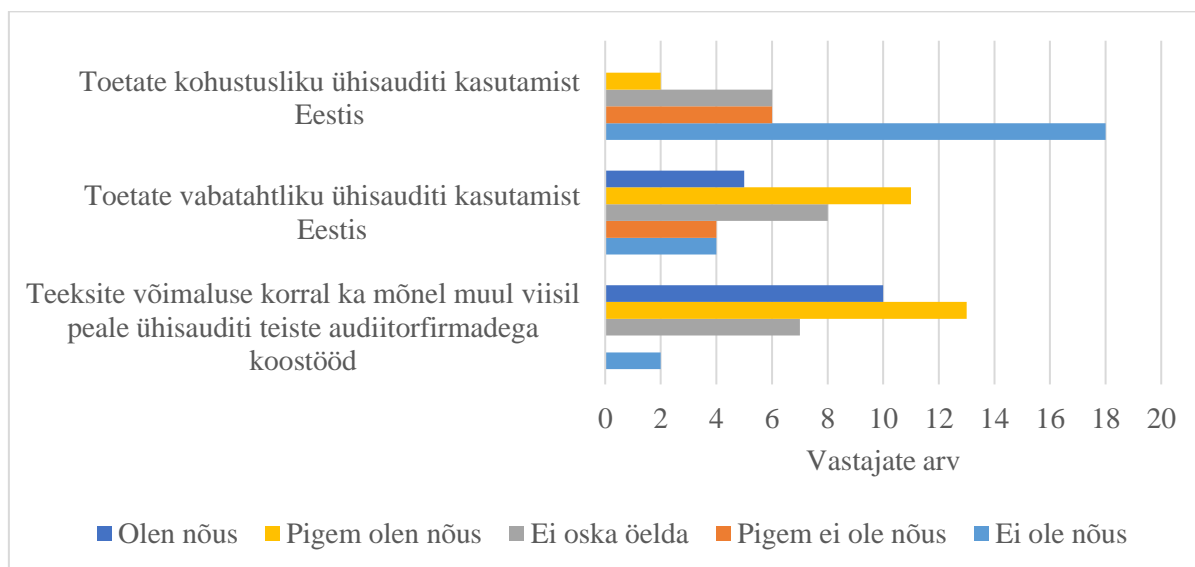
Vaid väike osa vastanutest on nõus või on pigem nõus tegema koostööd endast väiksema audiitoriga (6 vastajat 32-st). 9 vastajat ei oska öelda ning 17 vastajat koostööd ei teeks või pigem ei teeks. Enda firmaga sama suure audiitorfirmaga on nõus ühisauditis osalema 8 vastajat ja pigem nõus 4 vastajat 32-st. Enda firmast suurema audiitorfirmaga on nõus ühisauditis osalema ühe võrra vähem, 7 vastajat 32-st, ja pigem nõus samuti 4 vastajat. Nii teise kui ka kolmanda väite puhul ei oska lausa 12 vastajat arvamust avaldada. Üks suure neliku audiitorist vastaja, kes oli nõus kahe esimese väitega, kommenteeris, et oleks huvitav näha, kuidas ühisaudit toimiks. Teine vastaja, kes on üksikaudiitor, nõustuks ühisauditis osalema vaid siis, kui kaasaudiitor on süsteemne ja pädev. Ootuspäraselt ei ole väikeaudiitorid ühe erandiga vastu sama suurte firmadega koostööd tegema. 2–5 vandeaudiitoriga



audiitorfirmad teeksid pigem koostööd endast suuremate firmadega. Suures nelikus töötavate audiitorite hinnang on pigem neutraalne ja pigem ei olda nõus ühisauditis osalemisega. Seega võib järeldada, et Eesti turul võiksime ühisauditi puhul kõige tõenäolisemalt näha just väikeaudiitorite omavahelist koostööd.

Sellele järgnevalt paluti vastajatel anda üldised hinnangud ühisauditi toetamise või mittetoetamise kohta Eestis ning teiste (Joonis 11). Sellest esitati vastajatele väited: „Toetate kohustusliku ühisauditi kasutamist Eestis“, „Toetate vabatahtliku ühisauditi kasutamist Eestis“ ning 24 vastajat 32-st ehk 75% ei poolda kohustusliku ühisauditi kasutusele võtmist Eestis. Vabatahtliku ühisauditi kasutamist pooldab 5 vastajat ja pigem pooldab 11 vastajat 32-st. 8 vastajat ei oska arvamust avaldada ning 8 vastajat ei poolda ja pigem ei poolda. See on ootuspärane tulemus ning ühtib nii Audiitorkogu, rahandusministeeriumi kui ka autori seisukohtadega.

Viimase väitena esitati audiitoritele: „Teeksite võimaluse korral ka mõnel muul viisil peale ühisauditi teiste audiitorfirmadega koostööd“. 23 vastajat 32-st nõustusid ja pigem nõustusid. 7 vastajat ei osanud öelda ning vaid 2 vastajat arvas, et nemad ei teeks teiste audiitoritega koostööd.

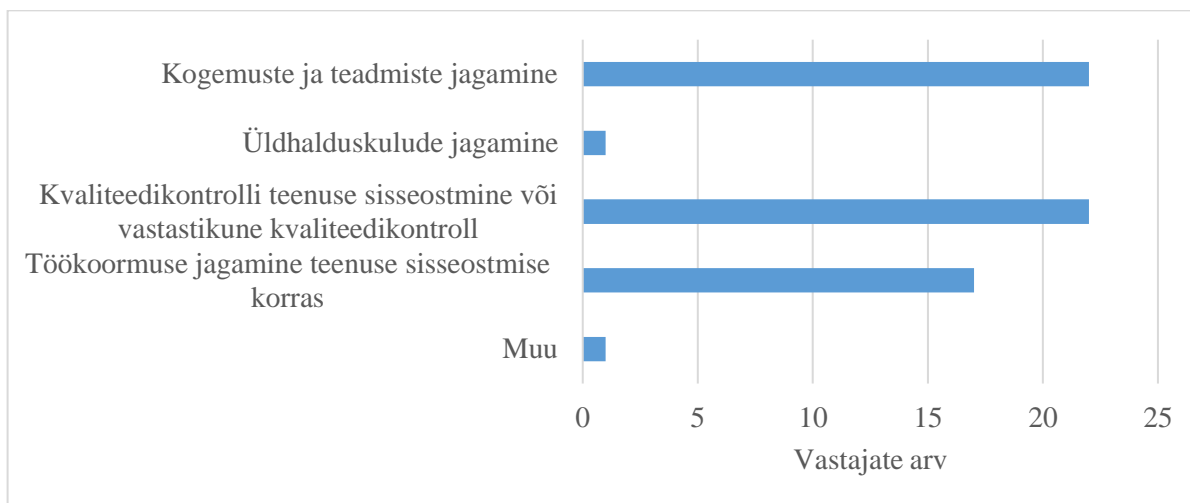


Joonis 11. Vastajate hinnangud ühisauditi toetamisele Eestis ning koostöö tegemisele teiste audiitorfirmadega

Allikas: Autori koostatud küsitluse vastuste põhjal

Viimase väite täpsustusena paluti audiitoritel märkida, millistel viisidel nad teeksid kõige tõenäolisemalt teiste audiitorfirmadega koostööd (Joonis 12). Vastajad võisid valida

mitu vastusevarianti. Enim eelistati kogemuste ja teadmiste jagamist ning kvaliteedikontrolli sisse ostmist või vastastikust kvaliteedikontrolli (22 vastajat 32-st ehk 73,3%).



Joonis 12. Vastajate hinnangud koostöö tegemise viisidele teiste audiitorfirmadega  
Allikas: Autori koostatud küsitluse vastuste põhjal

Võimalust teenuse sisse ostmise korras töökoormust jagada kasutaks 17 vastajat ehk 56,7%. Üldhalduskulusid jagaks vaid üks vastaja. Üksikaudiitorid vastasid eranditult kõik, et nad ostaksid kvaliteedikontrolli teenust sisse või teostaksid teise audiitorfirmaga vastastikust kvaliteedikontrolli. 9 üksikaudiitorit 15-st jagaksid töökoormust teene sisse ostmise korras ning 10 jagaks kogemusi ja teadmisi. 2–5 vandeaudiitoriga audiitorfirmades töötavad vastajad jagaksid kõik kogemusi, 5-st kolm ostaks kvaliteedikontrolli teenust ning 2 jagaksid töökoormust. Suure neliku 12-st vastajast 7 jagaks kogemusi, 6 jagaks töökoormus ning 4 kvaliteedikontrolli teenust. Üks vastanu valis vastusevariandi „Muu“ ning kirjutas, et teeks teise audiitorfirmaga koostööd ühtsete tööpaberite väljatöötamisel. Vastustest võib järeldada, et väikeaudiitorite jaoks on teostatavate auditite kvaliteet väga oluline. See oli magistritöö autori jaoks küll ootuspärane, kuid siiski ka veidi üllatav, et kõigil vastanutest on valmisolek teha sellisel viisil koostööd. Firmasisene kvaliteedikontroll annab audiitoritele võimaluse veenduda, et välja töötatud süsteemid toimivad, kõik on korrektselt dokumenteeritud, audit on teostatud kvaliteetselt ning Audiitorkogu kvaliteedikontroll läbitakse „roheline“ tulemusega. Autorile teadaolevalt küsivad väikeaudiitorid keerulistes situatsioonides küll üksteiselt nõu, kuid regulaarselt ei konsulteerita.

Küsimustiku lõpus anti vastajatele võimalus avaldada täiendavalt arvamust ühisauditi kohta. Üks üksikaudiitorist vastaja kommenteeris, et 90ndatel sattus ta situatsiooni, kus kaalus ühisauditi kasutamist. Ettevõtte, mida ta auditeeris, oli üks Eesti suurimaid ning ka olulisuse piirmäärad olid kõrged. See tähendas, et auditi mõistes ebaolulised tehingud olid keskmise Eesti ettevõtte mõistes olulised. Audiitor kommenteeris, et peamine ajend ühisauditi kasutamisel oli vastutuse jagamine auditeeritava ettevõtte suuruse tõttu. Toona leidis ta ka teise audiitori ning tehti ühine auditipakkumine, kuid vaid paari häälega valiti audiitoriks teine audiitorfirma. Kommenteerija kirjutas, et sarnastes situatsioonides on vabatahtlik ühisaudit väikeaudiitoritele väärtuslik meetod ning Eesti audititurul põhjendatud.

## **2.4. Ühisauditi Eestis rakendamise võimaluste analüüs**

Magistritöös käsitletakse põhjalikumalt ühisauditi mõju kolmele näitajale: audituru kontsentratsioonile, auditi hinnale ning auditi kvaliteedile. Kuigi kõiki neid näitajaid vaadeldakse ka eraldi, on need siiski omavahel tihedalt soetud ning moodustavad ühtse terviku. Järgnevalt analüüsitakse ühisauditi võimalikke rakendamise viise Eestis nii nimetatud näitajate lõikes kui ka tervikuna.

Kohustuslikku ühisauditit ei toeta Audiitorkogu, rahandusministeerium ega ka vandeaudiitorid. Väikestele auditit vajavatele ettevõtetele on kohustuslik ühisaudit ainult koormaks ja täiendavaks kuluks, sest nende majandustegevust kajastavate näitajate väiksuse tõttu on tõenäoliselt keeruline jagada auditi protseduurid võrdselt kahe audiitori vahel. Avaliku huvi üksusi, kes mujal maailmas ühisauditi sihtgrupiks, jääb Eestis peagi vaid umbes 30. Ühtlasi on Eestis rakendatud teostatud auditite kvaliteedikontroll, mille käigus veendutakse teostatud auditite korrektsuses. Seega kvaliteet on tagatud läbi muude meetmete ning ühisauditi rakendamisest võidaksid vaid mõned keskmise suurusega audiitorfirmad, keda võib-olla tulevikus kaasatakse. Teisalt kaasneksid kohustusliku ühisauditiga tõenäoliselt kõrgem tasu ettevõtetele ning kulutused kokkulepete ja koostöö raamistiku väljatöötamisele. Ka võivad avaliku huvi üksused tunda kohustusliku ühisauditi kehtestamist kui riigi ebavajalikku sekkumist erasektorisse. Sellest tulenevalt võib järeldada, et kohustusliku ühisauditi rakendamisel Eestis perspektiiv puudub.

Vabatahtlikku ühisauditisse suhtutakse positiivsemalt ning seda nähakse pigem võimaluse kui kohustusena. Siiski on vajalik enne selle soovitamist ka vabatahtliku ühisauditi

sobivust Eesti oludesse kriitiliselt hinnata. Autori läbi viidud küsitluse tulemustest selgus, et kõige meelsamini ja tõenäolisemalt teeksid omavahel koostööd väikeaudiitorid ning peamiselt just üksikaudiitorid. Autor on Eesti auditituru väiksuse tõttu samal arvamusel ning selle pärast on järgnev arutluskäik keskendunud pigem vabatahtlikule ühisauditile, mida teostavad väikeaudiitorid.

Eesti auditituru kontsentratsioon suurimate audiitorfirmade ümber on rahandusministeeriumi esindaja sõnul problemaatiline nagu mujal riikideski. Samas võib näha trendi, kus väikeste ning keskmiste audiitorfirmade turuosa on viimastel aastatel küll vähesel määral, kuid pidevalt tõusnud. 2016. aastal toimunud auditi piirmäärade tõus mõjutab tõenäoliselt enim väikeseid audiitorfirmasid ja selle järgselt on oodata nende turuosa langust. Kontsentratsioon väheneks, kui väikesed ja keskmised audiitorfirmad kasvaksid ning suurendaksid enda turuosa. Selleks on mitu varianti: kogemuste ja teadmiste täiendamine, uue audiitori assistendi või teise vandeauditori värbamine, turundus, kuid ka ühisauditis osalemine. Teadmisi on võimalik iseseisvalt täiendada, kuid kogemusi vaid töö käigus. Uue assistendi värbamine eeldab tema koolitamist, mis on ajakulukas. Teise vandeauditoriga ühise audiitorfirma loomine või kahe audiitorfirma ühinemine ei pruugi sobida neile, kes on aastaid üksinda töötanud. Ka vandeauditorite küsitluse tulemused näitasid, et üllatavalt ei ole väikeaudiitorid enda audiitorfirma turuosa suurendamisest otseselt huvitatud, kuigi soovi korral oleks kliente pigem lihtne leida. Turundus viib jällegi täiendavate töötajate vajaduseni. Ühisaudit pakuks võimalust osaleda rohkem auditites, panustades vähem kui 100% töötundide arvuga. Ühtlasi õpiksid mõlemad audiitorid nii üksteise kogemustest kui ka töövõtetest ning omaksid suuremat kliendibaasi. Vastastikune teostatud töö üle vaatamine toimiks kvaliteedikontrolli ning kvaliteeti tõstva mehhanismina.

Ühisauditi mõju auditi kvaliteedile käsitlevate uuringute järeldused nii kinnitavad kui ka lükkavad seda ümber. Vabatahtlikes oludes on Rootsis tõestatud ühisauditi positiivne mõju auditi kvaliteedile, kuid Taanis ei leitud sellist seost. Kajastatud uuringutes kasutati auditi kvaliteedi hindamiseks aastaaruandes olevate ebatavaliste tulude ja kulude olemasolu ja tähtsust. Magistritöö autorile teadaolevalt ei ole üheski uuringus kasutatud kvaliteedi määräjana siseriiklikku kvaliteedikontrolli. Seetõttu on keeruline hinnata, kas vabatahtliku ühisauditi korral Eestis auditi kvaliteet pareneks või mitte.

Kvaliteedi küsimust seotakse tihti audiitorite paari valiku ja „kaasasõitja efektiga“. Kui ühisauditit teostavad ebavõrdse suurusega audiitorfirmad, siis võib väiksemal partneril

tekkida motivatsioon vähem hoolsalt tööd teha, kuid saada selle eest juba eelnevalt kokku lepitud töötasu. Kohtupraktika näitab, et vastutab rohkem see, kellelt on võtta ehk see, kes on suurem. See võib, aga ei pruugi kaasa tuua auditi üldist kvaliteedi langust. Teine ja suurem ühisauditi osapool tõenäoliselt teadvustab endale, et „kaasasõitja efekt“ võib esineda ning teostab seetõttu ise suuremal määral auditiprotseduure. Siinkohal lähevad teadlaste järeldused lahku. Lobo et al. (2013) väidab, et suurem teostab niivõrd palju rohkem auditiprotseduure, et auditi kvaliteet on rohkem kui 100% tavaauditi kvaliteedist, Deng et al. (2014) aga väidab, et suurem panustab küll rohkem, kuid siiski mitte piisavalt ning auditi kvaliteet on lausa kehvem tavaauditist. Võrdse suurusega audiitorfirmade puhul jällegi võivad mõlemad loota, et teine teeb natuke rohkem tööd, aga kui ei tee, siis pole ka viga, sest vastutus jaguneb võrdselt. Magistritöö autor leiab, et auditi kvaliteedi küsimus on pigem eetilise: miks eeldatakse, et audiitor teeb nõutust vähem tööd või jätab midagi tegemata? Teadmine, et teine audiitor vaatab töö üle ja teadmine, et ka teine vastutab solidaarselt tehtud töö eest, peaks audiitorit hoopis motiveerima paremini ja hoolsamalt tööd tegema. Autori läbi viidud uuringu alusel võib järeldada, et Eesti audiitorid pigem pingutavad koostöö korral rohkem ning sellest tulenevalt võiks auditi kvaliteet kahe audiitori koostöö korral olla pigem kõrgem kui jääda samaks või olla madalam.

Audiitorite panustamise motivatsiooni kõrval võib välja tuua, et väikestel audiitorfirmadel ei pruugi olla piisavalt ressursse, panustamiseks suure audiitorfirma kõrval mahukasse auditisse panustada. Nende infosüsteemid ei pruugi olla kõige kaasaegsemad ning äkilise tegevusmahtude tõusu juures ei pruugi neil olla aega kõigi ülesannetega piisavalt tegeleda. Infosüsteemide probleemi lahendaks autori hinnangul E-dok tarkvara (E-dok) kasutamine, kuid seda vaid selliste audiitorfirmade puhul, kes ei ole ise endale tarkvara loonud. Autori läbi viidud küsitluse tulemustest selgus, et väikeste audiitorfirmade esindajad pidasid enda tehnilist võimekust ühisauditis osalemiseks üsna heaks, kuid suure neliku audiitorid mitte. Võttes arvesse nii väikeaudiitorite motivatsiooni kvaliteetset tööd teostada kui ka nende tehnilist võimekust, võib „kaasasõitja efekti“ esinemine Eesti tingimustes olla küll võimalik, kuid autori arvates pigem ebatõenäoline.

Keskmise auditikohuslasest Eesti ettevõtte väiksuse tõttu ei ole tõenäoliselt võimalik kohustusi ja tasu võrdselt kahe audiitorfirma vahel jagada. See toob endaga kaasa olukorra, kus üks osapool teostab rohkem tööülesandeid kui teine. Sellises olukorras ei saa lähtuda ka auditi tasu ning tõenäoliselt vastutuse võrdsest jagamisest. Seega peavad ühisauditis osalevad

audiitorfirmad omavahel töö, tasu ja vastutuse jaotuse väga selgelt kokku leppima. Kokkulepete raamistiku väljatöötamine on ajamahukas ning seega oluline kulu audiitorfirmadele, kuid koostöö toimimiseks vajalik. Raamistiku väljatöötamise kulukus on autori arvates olulisim takistus vabatahtliku ühisauditi rakendamisel.

Kahe audiitori koostöö korral võib enamiku auditi protseduuridest küll ära jagada, kuid mitte täielikult. Kõik kaks või rohkem ühisauditis osa võtvad audiitorit osalevad auditi planeerimises, juhtkonnaga kohtumisel ning auditi kokkuvõtete tegemisel. Nende täiendavate tegevuste ning eelmises lõigus nimetatud kokkulepete raamistiku välja töötamise tõttu on ühisauditi hind audiitorfirma jaoks tõenäoliselt kõrgem kui näiteks 50% või muu kokku lepitud tööjaotuse protsent tavaauditist.

Rootsis läbi viidud uuringu kohaselt on vabatahtlik ühisaudit kõrgema hinnaga kui ühe audiitorfirma (nii mitte suure neliku kui ka suure neliku) teostatud audit. Zerni et al (2009) hinnangul on kliendid valmis vaba turu konkurentsias maksma kõrgemat hinda ühisauditi tegeliku või ka kliendi tajutava kõrgema kvaliteedi tõttu. Magistritöö autori hinnangul on Eesti turul audiitoritel, kes soovivad ühisauditit pakkuda, hinna seadmise mõistes peamiselt kaks varianti.

Esimese variandina võiksid audiitorid leida ühisauditist lisandväärtust loova elemendi ning sellega põhjendada ühisauditi kõrgemat hinda. See tähendab, et klient maksab küll auditi eest rohkem, kuid auditist saadav väärtus on samuti suurem. Kliendi jaoks võib selliseks lisandväärtuseks olla esmajärjekorras auditi kõrgem kvaliteet läbi ühisauditi sisemise kontrollimehhanismi või ühisauditit teostavate audiitorite võimalik spetsialiseerumine kliendi valdkonnale. Viimane nimetatud on üks täiendavatest variantidest, kuidas ühisaudit võiks Eesti audititurule sobituda. Spetsialiseerumise võimalikkusele viitasid Audiitorkogu esindajad, kuid juhtisid samas tähelepanu, et Eesti audititurg võib jääda spetsialiseerumiseks siiski küllalt väikeseks. Autori hinnangul võiks spetsialiseerumine toimuda ärivaldkondades, mis on Eestis enim arenevad: näiteks infotehnoloogia sektor. Eestit reklaamitakse kui e-riiki ning Eestist saab alguse palju edukaid *start-up*'e ehk iduettevõtteid, kes kasvades ületavad auditi piirmäärad ning vajavad finantsaruannete auditit. Et nende ettevõtete tehingud on küllaltki spetsiifilised, uudsed ning võib-olla ka ebastandardsed, soovivad nad leida audiitorfirma, kes oleks varem selliste tehingutega kokku puutunud. Samuti võivad sellised iduettevõtted teha tehinguid ning omada tüdarettevõtteid või filiaale paljudes riikides ning jõuliselt laieneda, mis eeldab, et audiitor omaks kogemusi ka rahvusvahelise maksunduse

ning siirdehindade vallas. Esmalt küsivad sellised iduettevõtted auditipakkumist tõenäoliselt mõnelt suure neliku audiitorfirmalt, sest peavad seda kindlaks valikuks, neile ei öelda ära ning tõenäoliselt on keegi sarnane iduettevõtte seda soovitanud. Siinkohal oleks huvitatud väikestel ja keskmistel audiitorfirmadel võimalik ühiselt spetsialiseeruda Eesti infotehnoloogia iduettevõtete audititele ning konkureerida suure nelikuga. Vandeaudiitoreid või audiitorfirmasid võib ühisauditis osaleda ka rohkem kui kaks, vajadusel isegi viis või kuus. Iga audiitor võiks olla spetsialiseerunud kitsamale valdkonnale, mis toetaks kogu audiitorfirmade grupi spetsialiseerumist nimetatud iduettevõtjate infotehnoloogia auditile. Selline grupp võib tõusta eelistatuimaks auditi läbiviijaks Eesti iduettevõtete maastikul. Lisandväärtus kliendi jaoks võiks olla lisaks audiitorkontrollile ka aja- ja asjakohane nõustamine, millised ettevõtte tehingud, süsteemid või protsessid ei ole pikas perspektiivis jätkusuutlikud, sest audiitorite grupp on pidevalt auditeerinud ka teisi sama valdkonna kasvavaid ettevõtteid ning omab vastavaid kogemusi. Kui suured kontsernid ei pruugi soovida, et nende audiitor on sama, kes nende konkurendil, siis väikesed ja keskmised kiirelt kasvavad ettevõtted võivad seda just positiivseks pidada.

Teise variandina võiksid ühisauditi teostada soovivad audiitorid leida viisi, kuidas vähendada täiendavate kulude negatiivset mõju ja hoida ühisauditi hinda samal tasemel tavaauditiga. Suure neliku firmade puhul võib kasuteguriks olla auditiväliste teenuste müük või kliendisuhete hoidmine, kuid suure nelikud audiitorfirmad ei ole tõenäoliselt Eestis ühisauditis osalemisest huvitatud. Väiksemate audiitorfirmade puhul võib selliseks kasuteguriks olla:

- Võimalus osaleda rohkem ja suuremate ettevõtete auditites ning läbi selle täiendada olemasolevaid teadmisi ja kogemusi nii äri- kui ka tehinguvaldkondades.
- Võimalus jagada vastutust suurte ettevõtete auditite puhul. Auditi risk võib suure ettevõtte puhul realiseeruda ka alla olulisuse piirmäära jäävatelt tehingutelt. Et üksikaudiitori jaoks võib see olla liiga riskantne, eelistab ta suuremaid ettevõtteid mitte auditeerida. Ühisaudit annaks tänu jagatud vastutusele väikeaudiitoritele parema võimaluse osaleda suurte ettevõtete auditites.
- Vastastikune kvaliteedikontroll. Läbi teise osapoole kontrolli saavutavad audiitorid kindlustunde töö kvaliteedi kohta juba auditi käigus. Tänu sellele võib tavapärase kvaliteedikontrolli läbimine olla veelgi lihtsam.

- Väiksem ajakulu tänu vandeaudiitorite või audiitorifirmade spetsialiseerumisele. Eelmises lõigus kirjeldatud vandeaudiitorite ja/või audiitorfirmade spetsialiseerumine võib toimida ka selliselt, et audiitorfirmad leiavad viisi kulude kokkuhoiuks. Kui audiitor puutub kokku valdkonnaga, millele ta ei ole otseselt spetsialiseerunud ning mis võib sisaldada tema jaoks uutset tehingut, võib kuluda täiendavalt aega tehingu või tehingute sisu mõistmisele, regulatsioonide uurimisele ning selle kontrollimisele. Audiitor, kes on taoliste valdkondadele spetsialiseerunud, kulutab tõenäoliselt vähem aega. Kui auditi viivad läbi mitu spetsialiseerunud audiitorit või audiitorfirmat, võib auditiprotseduuride ajakulu olla isegi sama suurusjärgu võrra väiksem kui on ühisauditi koordineerimise ja täiendava bürokraatia tõttu lisanduv ajakulu.

Sellest tulenevalt ei pruugi ühisaudit olla kõrgem hinnaga kui tavaaudit, kuid võib pakkuda kliendile lisandväärtust ning ühiskonnale kõrgema kvaliteediga auditeid.

Ühisauditit ja selle sobivust Eesti audititurule võib vaadelda eelnevast ka veidi erinevas kontekstis. Ühisaudit kui meetod ei pruugi tähendada, et kogu auditi teostavad ja selle eest vastutavad kaks audiitorit ühiselt. Eesti mõistes võib see ka seda tähendada, et audiitorfirmad teevad omavahel koostööd, kuid audit tellitakse ühelt audiitorfirmalt, kes sõlmib kliendiga lepingu ja võtab kogu vastutuse kliendi ees. Koostöö võib endas sisaldada: töökoormuse jagamist ostes teiselt audiitorfirmalt sisse kokkulepitud mahus auditiprotseduuride teostamist; töökoormuse jagamist ostes teiselt audiitorfirmalt sisse mõne spetsiifilise valdkonna kogemust; ostes teiselt audiitorfirmalt sisse kvaliteedikontrolli teenust või pakkudes vastastikku kvaliteedikontrolli teenust. See võimaldaks audiitorfirmadel auditeerida senisest suuremaid ettevõtteid ning näiteks auditeeritava ettevõtte kasvamisel ei peaks väikeaudiitor suurenenud ja üle jõu käivate tehingumahtude tõttu kliendist loobuma.

Autori koostatud küsimustiku tulemustest selgus, et paljud vastajad ning kõik üksikaudiitoritest vastajad teeksid teiste audiitorfirmadega koostööd just kvaliteedikontrolli eesmärgil. Ligi pooled vastajatest ostaksid teiselt audiitorfirmalt sisse teenust töökoormuse jagamiseks. Autori hinnangul pakub see audiitorfirmadele samad võimalused nagu eelpool kirjeldatud, kuid vaid vastutust ei saa ühisauditile sarnaselt jagada. Audiitorfirma, kes sõlmib kliendiga lepingu, võtab kogu auditi eest vastutuse. Võib eksisteerida võimalus, et kahe audiitorfirma vaheline leping määrab nende omavahelise vastutuse ning tööprotseduuride teostaja kannab auditi riski realiseerumisel samuti teatud vastutust, kuid selle võimaluse uurimine jääb magistriltöö autori valdkonnast välja.



Nii vabatahtliku ühisauditi kui ka teistsuguses ühisauditi vormis koostöö tegemisel on audiitoritel vajalik välja töötada kokkulepete ja koostöö raamistik ning süsteem, kuidas audit läbi viiakse. Eestis on välja töötatud auditite läbiviimise infosüsteem E-dok. E-dokis on võimalik auditit planeerida, leida auditi aluseks olevad olulisuse määrad, määrata igale tööülesandele teostaja ja ülevaataja. E-dok infosüsteem on pilvepõhine, mis tähendab, et see on kasutajatele kättesaadav reaalsajas internetis. Süsteemis on võimalik ka kõigile tööülesannetele lisada juhendid. Autori hinnangul lihtsustaks selle süsteemi kasutamine oluliselt mitme vandeaudiitori või audiitorfirma koostööd mistahes eesmärgil. E-dok aitaks ka kaasa või saaks lausa sellesse süsteemi luua ka kogu koostöö raamistiku, sealhulgas auditi strateegia kindlaksmääramine, tööülesannete jagamise ulatus, audititasude jagunemine, vastutus, tähtsajad, ning kuidas jõutakse kokkuleppele, kui kahe osapoolte arvamused auditi lõpptulemuse kohta lahknevad.

Ühisauditi kasutamist Eestis ükski regulatsioon otseselt ei keela. Samas võiks rahandusministeeriumi esindaja sõnul luua eraldi ühisauditi regulatsioon ning oleks tarvis täpsustada Audiitortevuse seadust, kus on praegusel hetkel vandeaudiitor defineeritud kui „audiitorettevõtja“, kuid seda mõistet peaks täpsustama, et ühe audiitorettevõtja asemel võib olla ka kaks või rohkem. Konkreetsemaid Audiitortevuse seaduse muudatusettepanekuid käesolevas magistritöös ei käsitleta.

Samas Audiitortevuse seaduse paragrahv 49 lubab vandeaudiitoril kaasata „eksperdi, abilise või muu isiku, kes tegutseb tema juhtimisel“ (AudS, §49 lg 1). Seniks, kuni mitme audiitori ühine auditi läbiviimine ei ole Audiitortevuse seaduse muudes paragrahvides määratletud, saavad audiitorid paragrahv 49 alusel teha koostööd käesoleva jaotise pooltes kirjeldatud auditi- või kvaliteedikontrolliteenuse sisse ostmise viisil.

Käesoleva magistritöö peamised tulemused ja järeldused on järgnevad:

Eesti audititurg on koondunud suurimate audiitorfirmade ümber sarnaselt muudele riikidele, kuid väikeaudiitorid pigem ei tunneta seda. Neil on võrdlemisi kerge kliente leida ning osa neist ei ole huvitatud ka kliendibaasi suurendamisest. Siiski on peamiselt väikeaudiitorid valmis sama suurte audiitorfirmadega ühisauditis osalema.

Ühisauditi kvaliteeti käsitlevad uuringud on vasturääkivad. Peamiseks kvaliteeti tõstvaks teguriks on „nelja silma printsiip“, peamiseks kvaliteeti langetavaks teguriks „kaasasõitja efekt“. Eesti vandeaudiitoritest arvas enamik, et ühine vastutus ning teise audiitori kontroll tehtud tööle motiveerivad mõlemat audiitorit rohkem pingutama. Autor

leiab, et tegu on pigem eetilise küsimusega ning ei tohiks eeldada, et audiitorid käituvad ebaeetiliselt. Sellest lähtuvalt peaks ühisauditi kontseptsioon tõstma ka auditi kvaliteeti läbi „nelja silma printsiibi“.

Vabatahtliku ühisauditi hind on uuringute järgi kõrgem kui tavaauditi hind. Eesti oludes on audiitoritel võimalik kliendile pakkuda lisandväärtust või leida viis, kuidas kulusid või nende negatiivset mõju vähendada.

Ühisauditi puhul oleks lisandväärtus kliendi jaoks kõrgem kvaliteet läbi sisemise kvaliteedikontrollimehhanismi või ühisauditit teostavate audiitorfirmade grupi spetsialiseerumine Eestis enim arenevatele ärivaldkondadele, näiteks arenevad infotehnoloogia iduettevõtted. Kindlale valdkonnale spetsialiseerumise läbi on võimalik arenevale kliendile auditi käigus pakkuda ka aja- ja asjakohast nõustamist.

Kulusid või nende negatiivset mõju võib vähendada samuti audiitorfirmade spetsialiseerumine erinevatele äri- või tehinguvaldkondadele. Audiitoril, kes on valdkonnale spetsialiseerunud, kulub tõenäoliselt vähem aega selle valdkonna auditeerimiseks kui audiitoril, kelle ampluaa on lai. Kulude negatiivset mõju võib audiitorfirma jaoks vähendada ka suurenev kliendiportfell, ühisauditi sisemine kvaliteedikontrollimehhanism ja võimalus jagada vastutust suurte klientide auditeerimisel.

Eestis võib ühisaudit tähendada ka koostööd, kus üks audiitorfirma ostab teiselt teenust auditiprotseduuride ja kvaliteedikontrolli teostamiseks või mõne spetsiifilisema valdkonna või tehingu auditeerimiseks. Selliselt vastutab küll kliendiga lepingu sõlminud audiitor, kuid tasub uurida võimalust vastutust jagada teenust pakkuvate audiitoritega.

Audiitortegevuse seadus vajab mõningaid muudatusi, et ühisauditit teostavad audiitorfirmad saaksid mitmekesi kliendiga lepingu sõlmida või vastutust jagada. Seni on audiitorfirmadel võimalik koostööd teha AudS paragrahv 49 alusel, sõlmides ise kliendiga lepingu, kuid ostes teenust teiselt audiitorilt.

Suurim väljakutse on ühisauditis osalevatele audiitoritele kokkulepete ja koostöö raamistiku koostamine ning süsteemi loomine koostöö edukaks läbiviimiseks. Auditi infosüsteem E-dok võimaldab juba praegu edukalt koos töötamist, kuid kokku on vajalik leppida auditi strateegia, tööülesannete jagamine, tasud, vastutus, tähtajad, auditi arvamuse kujunemine.

Kohustusliku ühisauditi rakendamine Eestis ei ole riigi väiksuse tõttu mõistlik ning ükski huvigrupp ei toeta seda. Vabatahtliku ühisauditi kasutamist peetakse huvigruppide

hinnangul Eesti audititurule lisavõimaluseks ning sellest tulenevalt pigem toetatakse, kui selle kasutusele võtmine on lihtne.

Vabatahtliku ühisauditi rakendamine on autori hinnangul Eesti audititurul võimalik instrumendina, mis parendaks väikeste audiitorfirmade konkurentsivõimet ning tagaks auditite jätkuva kvaliteedi. Autori arvates sobiks Eesti oludesse parimate ühisauditi rakendamise viisidena esiteks väikeaudiitorite võimalus suure ettevõtte auditeerimisel kaasata auditisse ka teine audiitor. Teiseks võimaluseks võiks kujuneda sellest huvitatud audiitorite spetsialiseerumine valitud äri- või tehinguvaldkondadele. See pakub väikestele audiitorfirmadele võimaluse grupeeruda ning ka grupina spetsialiseeruda mõnele Eestis kiirelt arenevale valdkonnale, näiteks arenevad infotehnoloogia iduettevõtted. Ettevõtted saaksid lisaks kvaliteetsele audiitorkontrollile ka aja- ja asjakohast nõustamist, millised ettevõtte tehingud, süsteemid või protsessid ei ole pikas perspektiivis jätkusuutlikud. Kui audiitorfirmade grupp töötab välja süsteemse koostöö raamistiku ning kasutab efektiivseid infosüsteeme, näiteks E-dok Exceli arvutusprogrammi asemel, ei pruugi auditi hind olla kõrgem tavaauditist. Teadvustades sihtgrupile sellise auditeerimise võimaluse olemasolu, suudaks kirjeldatud audiitorfirmade grupp konkureerida Eesti juhtivate audiitorfirmadega.

Autor soovib seadusandjatel reguleerida ühisauditi kasutamine ja võimaldada Audiitortegevuse seaduses kahe või enama audiitorfirma osalemine ühises auditis. Seniks on ühisauditi rakendamise võimalus omavahelise koostööna olemas läbi teenuse sisse ostmise, kus üks audiitorfirma sõlmib kliendiga lepingu ja võtab kogu vastutuse. Omavahelise tasu ja vastutuse jagamine toimub audiitorfirmade vahel. Selline ühisauditi rakendamise viis oleks uudne lahendus Eesti audititurul ning see võiks autori hinnangul edukas olla.

Magistritöös käsitletud teema edasiseks uurimiseks pakub autor välja järgmised suunad. Eesti mõistes vajaks põhjalikumat uurimist, kuidas väikeaudiitorite koostööd peale ühisauditi veel muudel viisidel edendada, et parendada nende konkurentsivõimet ning tagada jätkuvalt kõrge auditite kvaliteet. Autori läbi viidud küsitluse tulemustest selgus, et väikeaudiitorid teeksid teiste audiitorfirmadega kõige meelsamini koostööd auditi kvaliteedi tagamisel ning jagaksid omavahel teadmisi ja kogemusi.

Põhjalikumat uuringut vajaks ka ühisauditi kokkulepete ja koostöö raamistiku välja töötamine audiitorfirmade jaoks, mis hõlmaks endas juhiseid, kuidas leppida kokku auditi strateegia, tööülesannete jagamine, tasude ja vastutuse jagunemine ning auditi arvamuse kujunemine.

## KOKKUVÕTE

Magistritöö eesmärk oli välja selgitada Audiitorkogu, rahandusministeeriumi ja vandeaudiitorite hinnangud ühisauditi rakendamise võimalikkuse ja mõjude kohta Eesti auditituru kontsentratsioonile, auditi hinnale ja kvaliteedile. Ühtlasi oli eesmärk hinnata nii kohustusliku kui ka vabatahtliku ühisauditi sobivust ning võimalikke rakendamise viise Eesti audititurul. Eesmärgini jõudmiseks viidi läbi intervjuud Audiitorkogu presidendi ning rahandusministeeriumi ettevõtluse ja arvestuspoliitika osakonna juhatajaga. Läbi anonüümse ankeetküsitluse küsitleti Eesti vandeaudiitoreid. Ankeetküsitlus saadeti 147 audiitorfirma meiliaadressile ning tähtajaks laekus 32 vastust.

Esimeses peatükis defineeriti ühisaudit ning käsitleti eriala teadlaste seisukohti ühisauditi rakendamise võimaluste, probleemide ja mõjude kohta auditituru kontsentratsioonile, auditi hinnale ja kvaliteedile. Teises peatükis esitati uuringute tulemused ja analüüsisiti neid. Viimasena analüüsisiti ühisauditi rakendamise võimalusi Eestis.

Magistritöö autor püstitas hüpoteesi: Ühisauditi kasutamine Eestis on võimalik ning positiivse mõjuga Eesti auditituru kontsentratsioonile ja auditite kvaliteedile. Hüpotees leidis osaliselt kinnitust. Kohustusliku ühisauditi rakendamine Eestis ei ole riigi väiksuse tõttu otstarbekas ning ükski uuritud huvigruppidest ei toeta seda.

Vabatahtliku ühisauditi kasutamist peetakse uuringus käsitletud huvigruppide hinnangul Eesti audititurule lisavõimaluseks ning sellest tulenevalt pigem toetatakse. Vabatahtliku ühisauditi rakendamisega kaasnevad küll täiendavad kulutused, kuid audiitorfirmad võivad leida võimaluse nende negatiivse mõju vähendamiseks. Eesti oludes on audiitoritel võimalik kliendile pakkuda lisandväärtust või leida viis, kuidas kulusid või nende negatiivset mõju vähendada. Lisandväärtus kliendi jaoks võib olla ühisauditi kõrgem kvaliteet läbi ühisauditi sisemise kvaliteedikontrollimehhanismi. Ühtlasi võib lisandväärtus olla ühisauditit teostavate audiitorfirmade grupi spetsialiseerumine Eestis enim arenevatele äri- ja tehnikakondadele, näiteks arenevad infotehnoloogia iduettevõtted. Kulusid või nende negatiivset mõju võib vähendada audiitorfirmade spetsialiseerumine äri- või tehninguvaldkondadele, aga ka suurenev kliendiportfell, ühisauditi sisemine kvaliteedikontrolli

mehhanism ja võimalus jagada vastutust suurte klientide auditeerimisel. Sellisel juhul aitab ühisaudit tugevdada väikeste audiitorfirmade konkurentsivõimet ning auditi kvaliteeti läbi „nelja silma printsiibi“.

Audiitortevuse seadus vajab mõningaid muudatusi, et ühisauditit teostavad audiitorfirmad saaksid mitmekesi kliendiga lepingu sõlmida või vastutust jagada. Seniks võib ühisaudit Eestis oludes tähendada ka koostööd, kus üks audiitorfirma ostab teiselt teenust auditiprotseduuride ja kvaliteedikontrolli teostamiseks, mõne spetsiifilisema valdkonna või tehingu auditeerimiseks. Ka võib koostöö toimuda läbi spetsialiseerumise äri- või tehinguvaldkondadele. Selliselt vastutab küll kliendiga lepingu sõlminud audiitor ning omavahelise tasu ja vastutuse jagamine toimub audiitorfirmade vahel.

Suurim väljakutse on ühisauditis osalevatele audiitoritele kokkulepete ja koostöö raamistiku koostamine ning süsteemi loomine koostöö edukaks läbiviimiseks. Auditi infosüsteem E-dok võimaldab juba praegu edukalt koos töötamist, kuid kokku on vajalik leppida auditi strateegia, tööülesannete jagamine, tasud, vastutus, tähtajad, auditi arvamuse kujunemine.

Autori arvates sobiks Eestis oludesse parimate ühisauditi rakendamise viisidena:

1. väikeste audiitorfirmade võimalus suure ettevõtte auditeerimisel kaasata auditisse ka teine audiitorfirma ja
2. väikeste audiitorfirmade spetsialiseerumine äri- või tehinguvaldkondadele ning spetsialiseerunud audiitorfirmade grupeerumine.

Autor soovib seadusandjatel reguleerida ühisauditi kasutamist ning võimaldada Audiitortevuse seaduses kahe või rohkem audiitorfirma osalemine ühises auditis.

Magistritöö tulemused võimaldavad lugejal mõista ühisauditi rakendamise võimalusi Eestis. Uurimise tulemusena leiti, et kohustuslik ühisaudit ei ole Eestis otstarbekas. Vabatahtlikku ühisauditi võib rakendada nii tavapärasel kui ka sellest erineval viisil, näiteks läbi audiitorite spetsialiseerumise. Märgitud viise ei saa siiski kohaldada kõigile Eesti audiitoritele, vaid ainult neile, kes oleksid ühisauditis osalemisest huvitatud. Eesti audititurul on oluline kõigi osaliste konkurentsivõime ja jätkuvalt kõrge kvaliteedi tagamine ning ühisaudit on üks vahend selle eesmärgi täitmiseks.

Magistritöö eesmärk on autori hinnangul saavutatud. Ühisauditi rakendamise võimalused Eestis on kaardistatud ning on leitud, et kohustuslik ühisaudit Eestis mastaabis ei

ole otstarbekas, kuid vabatahtliku auditi kasutamine mitmes pakutud vormis võiks olla lisavõimaluseks Eesti audititurul osalevatele pooltele.

Käsitletud teema edasiarendusena võiks uurida põhjalikumalt, kuidas väikeaudiitorite koostööd edendada, et parendada nende konkurentsivõimet ja tagada jätkuvalt kõrge auditite kvaliteet. Ühtlasi tekib audiitorfirmadel praktiline vajadus koostöö ja kokkulepete raamistiku ehk ühisauditi teostamise metodoloogia järele.

## **SUMMARY**

### **JOINT AUDIT AND POSSIBLE WAYS OF APPLICATION OF JOINT AUDIT IN ESTONIA**

Kadri Rehkli

World's four largest auditing firms are also represented in Estonia: Deloitte, Ernst & Young, KPMG and PriceWaterhouseCoopers (hereinafter: the Big4). The mentioned firms have the highest positions and largest market shares in most of the European Union countries. The European Commission raised the issue in 2010: excessive concentration of the audit market around the Big4. The recent economic downturn and the bankruptcy of a well-known investment bank pointed to the risk that the audit market could converge even more and result in the loss of client data and monopolization of audit market. Joint audit was proposed as a solution to that problem: a way of reducing the audit market concentration, creating a favourable climate for smaller audit firms to grow their market share, improve the quality of audits and to increase the independence of certified auditors.

The aim of this Master's thesis is to identify the positions of the Board of Auditors, Ministry of Finance and sworn auditors regarding joint audit application and the possible impact in Estonia. The aim is to also evaluate the possible ways of implementation of both compulsory and voluntary joint audit in the Estonian setting. In order to meet the set objectives, two interviews with both the representative of the Board of Auditors and of the Ministry of Finance and an online survey among Estonia's audit firms were conducted.

The main results and conclusions of this research were as follows. Estonian auditing market is rather concentrated around the major auditing firms, like in other countries, but small auditors do not feel it. It is relatively easy for them to find clients and some of them are

not interested in increasing the client base. However, mainly small audit firms are willing to participate in a joint audit with an audit firm with the same size as they are.

Previous studies on joint audit quality are inconsistent. The main factor for enhancing the quality is "four-eye principle", and "free-rider effect" might be the main factor for lower quality. Most of the auditors thought that common responsibility and the fact that another auditor checks the work conducted by the first auditor, would motivate both auditors for more effort. The author considers that it is more of an ethical issue, and one should not expect auditors to behave unethically. Consequently, the concept of joint audit should raise the quality of the audit through the "four eyes principle".

Voluntary joint audit can be of higher cost. In Estonian circumstances, auditors can provide added value to the customer or find a way to neutralize or reduce costs. Added value for the customer could be higher quality through joint audit's internal quality control or benefits from audit firms' specialization in the most emerging business areas, such as developing information technology start-ups. Through specialization to certain areas auditors would also be able to offer adequate counselling to the client besides auditing. The costs may also be reduced or neutralized through specialization in different areas of business or transactions. The costs may also be neutralized by the growing client base, an internal quality control mechanism of joint audit and the possibility to share responsibility when auditing large clients.

Joint audit in Estonian conditions could also involve cooperation between two or more audit firms through buying audit or internal control services from one another. That way the auditor who signed the audit contract takes full responsibility for the shared work but it might be possible to share the responsibility internally between two or more audit firms.

The law of Auditors Act needs some adjustments to specify that instead of one audit firm there might be two or more, but before those changes are implemented, auditors can cooperate as described in the previous paragraph. The biggest challenge for participating auditors is creating a framework for cooperation and agreements. This is crucial for a successful joint audit. The auditing program "E-dok" provides a sufficient platform for auditing process, but there are a number of other aspects to agree on: audit strategy, job sharing, remuneration, responsibilities, deadlines and the formulation of the joint audit opinion.



The author suggests that the best two ways of application for joint in audit in Estonian setting is firstly an option for small auditors to involve a second auditor in case of large clients to share workload and responsibility. The second way would be auditor firm's or auditor firms group's specialization in chosen business or transaction areas.

The results of this Master's thesis allow the reader to understand the possibilities of implementation of joint audits in Estonia. Research has also proposed the implementation of joint audits in other ways apart from the usual compulsory and voluntary joint audits. Those ways cannot be applied to all Estonia's auditors, but only to those who are interested in participating in joint audit. It is important for all parties of Estonia's auditing market to continue their competitiveness and high quality. Joint audit is only one instrument for achieving this purpose.

## VIIDATUD ALLIKAD

Almer, E. D., Philbrick, D. R., Rupley, K. H. (2014). What Drives Auditor Selection? – *Current Issues in Accounting*, vol 8 no 1, pp. A26 - A42.

Arel, B., Brody, R. G., Pany, K. (2005). Audit Firm Rotation and Audit Quality. – *CPA Journal*, vol. 75 no. 1, pp. 36 - 39.

Audiitorkogu kokkuvõte aastast 2016. Audiitorkogu kodulehekülj.  
<https://www.audiitorkogu.ee/est/news.audiitorkogu-kokkuvote-aastast-2016>  
(28.03.2017)

Audiitortegevuse seadus. Vastu võetud Riigikogus 27. jaanuaril 2010. a - RT I 2010, 9, 41;  
RT I, 30.12.2015, 8.

Auditi planeerimine: Riskianalüüsipõhine audit, protsessianalüüs, kirjepõhine audit. Loeng.  
[http://www.avalikteenistus.ee/public/Jurgen/Jurgen\\_materjalid/1.3\\_Auditi\\_planeerimine\\_Riskid\\_ST.pdf](http://www.avalikteenistus.ee/public/Jurgen/Jurgen_materjalid/1.3_Auditi_planeerimine_Riskid_ST.pdf) (26.02.2017)

Audoussert-Coulier, S. (2015). Audit Fees in a Joint Audit Setting. – *European Accounting Review*, vol. 24 no. 2, pp. 347 - 377.

Ballas, A. A., Fafaliou, I. (2008). Market Shares and Concentration in the EU Auditing Industry: the Effects of Andersen's Demise. – *International Advances in Economic Research*, vol. 14 no. 4, pp 485 – 497.

Concept release on audit quality indicators. (2015) Public Company Accounting Oversight Board.  
[https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket%20041/Release\\_2015\\_005.pdf](https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket%20041/Release_2015_005.pdf) (04.03.2017)

Deng, M., Lu, T., Simunic, D. A., Ye, M. (2014). Do Joint Audits Improve or Impair Audit Quality? – *Journal of Accounting Research*, vol. 25 no. 5, pp. 1029 - 1060.

E-dok tarkvara.  
<https://e-dok.rik.ee/> (23.04.2017)

EU Auditor Market Share: 2016. Audit Analytics.  
<http://www.auditanalytics.com/blog/eu-auditor-market-share-2016/> (11.03.2017)

- Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiiv 2006/43/EÜ, 17. mai 2006. a.  
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/PDF/?uri=CELEX:02006L0043-20140616&from=EN> (24.01.2017)
- Euroopa Parlamendi ja Nõukogu määrus (EL) nr 537/2014, 16. aprill 2014. a. – Euroopa Liidu Teataja L 158/77, 27. mai 2014.  
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0537&from=ET> (22.01.2017)
- Francis, J. R., Richard, C., Vanstraelen, A. (2006) Assessing France's Joint Audit Requirement: Are Two Heads Better Than One? – *Tööversioon*.
- Green Paper: Audit Policy: Lessons from the Crises. European Commission.  
[http://ec.europa.eu/internal\\_market/consultations/docs/2010/audit/green\\_paper\\_audit\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/audit/green_paper_audit_en.pdf) (30.12.2015)
- Gonthier-Besacier, N., Schatt, A. (2006). Determinants of Audit Fees for French Quoted Firms. – *Managerial Auditing Journal*, vol. 22 no. 2, pp.139 – 160.
- Hirsjärvi, S., Remes, P., Sajavaara, P. (2005). Uuri ja kirjuta. Tallinn: Medicina.
- Impact assessment. Commission staff working paper. European Commission.  
[http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/reform/impact\\_assesment\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/impact_assesment_en.pdf) (03.03.2017)
- ISA 200 <https://www.audiitortegevus.ee/lr1/web/guest/isa-200> (03.03.2017)
- ISA 315 <https://www.audiitortegevus.ee/lr1/web/guest/isa-315> (03.03.2017)
- Jõustusid ELi määruse muudatused avaliku huvi üksuste kohustuslikule auditile. 17.06.2016. Pressiteade. Rahandusministeerium. <http://www.fin.ee/tana-joustusid-eli-maaruse-muudatused-audiitoritele/> (21.01.2017)
- Järelevalve aastaraamat 2012-2014. Audiitortegevuse järelevalve nõukogu.  
[https://www.audiitortegevus.ee/lr1/c/document\\_library/get\\_file?uuid=6c9f1a48-ceb5-409a-8c9a-e503c3b18422&groupId=10240](https://www.audiitortegevus.ee/lr1/c/document_library/get_file?uuid=6c9f1a48-ceb5-409a-8c9a-e503c3b18422&groupId=10240) (28.03.2017)
- Järelevalve aastaraamat 2015-2016. Audiitortegevuse järelevalve nõukogu.  
[https://www.audiitortegevus.ee/lr1/c/document\\_library/get\\_file?uuid=62b80eaf-8272-4481-9d77-e1a6a3ca8fe9&groupId=10240](https://www.audiitortegevus.ee/lr1/c/document_library/get_file?uuid=62b80eaf-8272-4481-9d77-e1a6a3ca8fe9&groupId=10240) (28.03.2017)
- Kermiche, L., Piot, C. (2014). Is Joint-Audit Regulation Likely to Mitigate the Audit Market Concentration in the Long Run? The French Experience. – SSRN Electronic Journal.  
<https://ssrn.com/abstract=2398455> (14.02.2017)
- Lesage, C., Ratzinger-Sakel, N., Kettunen, J. (2012). Struggle over Joint Audit: on behalf of Public Interest? – *Tööversioon*.

- Lobo, G., Paugam, L., Zhang, D., Casta, J-F. (2013). Effect of joint auditor pair on conservatism: Evidence from impairment tests. – *Comptabilité sans Frontières..The French Connection*.  
<https://halshs.archives-ouvertes.fr/hal-00993007> (28.01.2017)
- Morgan, J., Stocken, P. (1995). The effects of Endogenous Information Acquisition about Business Risk on Audit Pricing.  
<http://faculty.haas.berkeley.edu/rjmorgan/audit.pdf> (26.02.2017)
- Nelson, K. K., Price, R. A., Rountree, P. R. (2008). The market reaction to Arthur Andersen's role in the Enron scandal: Loss of reputation or confounding effects? – *Journal of Accounting and Economics*, vol. 46., pp. 279-293.
- Objectives. Option Initiatives Audit.  
<http://www.blog-audit.com/EN/objectifs/> (02.04.2017)
- Overview of Audit Quality Indicators Initiatives. (2016). Federation of European Accountants.  
[https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/1607\\_Update\\_of\\_Overview\\_of\\_AQIs.pdf](https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/1607_Update_of_Overview_of_AQIs.pdf) (05.03.2017)
- Proposal for Regulation of the European Parliament and of the Council on Specific Requirements Regarding Statutory Audit of Public-Interest Entities. European Commission.  
[http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/reform/regulation\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/regulation_en.pdf) (30.12.2015)
- Ratzinger-Sakel, N. V. S., Audoussert-Coulier, S., Kettunen, J., Lesage, C. (2013). Joint Audit: Issues and Challenges for Researchers and Policy-Makers. – *Accounting in Europe*, vol. 10 no. 2, pp. 175 - 199.
- A Risk based approach to auditing financial statements. (2008). Student accountant.  
[http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-students/2012s/sa\\_feb08\\_pine.pdf](http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-students/2012s/sa_feb08_pine.pdf) (26.02.2017)
- Stanford Encyclopedia of Philosophy.  
<https://plato.stanford.edu/> (29.01.2017)
- Survey of fees paid to statutory auditors and their networks for 2009 by CAC 40 and EURO STOXX 50 companies and by a sample of 40 companies in the B and C compartments of Euronext. Autorité des Marchés Financiers. [http://www.amf-france.org/technique/multimedia?docId=workspace://SpacesStore/d4211b64-f7fb-454f-96ac-832312d1536c\\_en\\_1.0\\_rendition](http://www.amf-france.org/technique/multimedia?docId=workspace://SpacesStore/d4211b64-f7fb-454f-96ac-832312d1536c_en_1.0_rendition) (28.01.2017)
- Taastades usaldust finantsaruannetesse: Euroopa Komisjon seab sihiks luua kvaliteetsem, dünaamilisem ja avatum audititurg. Euroopa Komisjon.  
[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-11-1480\\_et.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-1480_et.htm) (01.11.2016)

- Thinggaard, F., Kiertzner, L. (2008). Determinants of Audit Fees: Evidence from a Small Capital Market with a Joint Audit Requirement. – *International Journal of Auditing*, no. 12, pp. 141 - 158.
- Varik, K. (2015). Kasumijuhtimine Eesti ettevõtetes. – Magistritöö.  
[https://dspace.emu.ee/bitstream/handle/10492/1922/Kristi\\_Varik\\_MA2015.pdf?sequence=1](https://dspace.emu.ee/bitstream/handle/10492/1922/Kristi_Varik_MA2015.pdf?sequence=1) (16.04.2017)
- Zerni, M., Haapamäki, E., Järvinen, T., Niemi, L. (2012). Do Joint Audits Improve Audit Quality? Evidence from Voluntary Joint Audits. – *European Accounting Review*, iFirst article, pp. 1-35.
- Guo, Q., Koch, C., Zhu, A. (2016). Joint audit, audit market structure, and consumer surplus. – *Tööversioon*.  
<http://ifas.xmu.edu.cn/ueditor/net/upload/file/20161130/6361609590704158026956261.pdf> (28.01.2017)

# LISAD

## Lisa 1. Euroopa Liidu ja selle riikide audituru struktuur

Riik või üksus	Audiitor-firmad	Auditeeritavad avaliku huvi üksused	PwC	KPMG	EY	Deloitte	BDO	Grant Thornton	Mazars	Baker Tilly	Ebner Stolz	Crowe Clark	Luis Caruana	PKF Italia	Muud
Euroopa Liit	1175	5747	17%	15%	15%	14%	6%	5%	3%	2%	0%	0%	0%	0%	23%
Ühendkuningriik	68	1631	18%	17%	10%	14%	10%	11%	0%	3%	0%	2%	0%	0%	15%
Saksamaa	156	739	15%	15%	13%	8%	5%	2%	0%	3%	5%	0%	0%	0%	34%
Prantsusmaa	308	678	9%	11%	14%	12%	0%	4%	10%	0%	0%	0%	0%	0%	40%
Hispaania	23	184	21%	12%	12%	36%	6%	2%	0%	0%	0%	0%	2%	0%	9%
Itaalia	16	297	23%	13%	24%	20%	6%	0%	5%	2%	0%	0%	0%	2%	5%

Allikas: EU Auditor Market Share: 2016

## Lisa 2. Eesti audituru struktuur

Näitaja/Majandusaasta	2010/ 2011	2011/ 2012	2012/ 2013	2013/ 2014	2014/ 2015	2015/ 2016
Suured audiitorfirmad	57,24%	57,12%	55,02%	54,90%	54,75%	52,44%
Keskised audiitorfirmad	21,92%	23,73%	24,78%	26,32%	26,37%	27,82%
Väikesed audiitorfirmad	20,84%	19,15%	20,19%	18,78%	18,88%	19,73%
Audiitorfirmade arv	200	179	157	161	152	151

Allikad: Järelevalve aastaraamat 2012-2014; Järelevalve aastaraamat 2015-2016

### **Lisa 3. Intervjuu Audiitorkogu esindajatega: Märt-Martin Arengu ja Angelika Ruubel**

Aeg: 06.04.2017

Koht: Audiitorkogu kontor, aadressil Tartu mnt 50 Tallinn

**Intervjueerija:** Kas Audiitorkogus on ühisaudit kunagi arutluse all olnud? Millisele järeldusele jõuti ning mis olid toonased poolt- ja vastuargumendid?

**Intervjueeritav I:** Viimased kaks Audiitortegevuse seaduse ümberkirjutamise vooru on olnud ühisaudit punkt, millest on mööda mindud seda kordagi kaalumata. Eestis on audiitorfirmasid väga palju klassikalise struktuuri järgi: suured, keskmised, väikesed. Potentsiaalset sihtgruppide ehk avaliku huvi üksusi jääb alles peale sel suvel jõustuvaid muudatusi ainult 30. Lisaks nendele ka börsiettevõtted, keda on ligi 10. Tundub, et seni on kõik tajunud seda pigem bürokraatiat ja koormust lisavana ja lisandväärtust mittelisavana, et nende jaoks hakata ühisauditi raamistikku ehitama. Samas just hiljuti kuulsin, et üks Ida-Euroopa riik on ühisauditit sisse toomas ja nemad näevad seda pigem turul toimuva konsolideerumisena ühe-inimese firmade vahel. Väikefirmad on turul tihti liiga väikesed, et päris üksi hakkama saada. Kui ühisaudit võimaldaks seda saavutada, kaaluks Audiitorfirma seda rohkem. Ühisauditi kohustuse lisamine väikestele ettevõtetele igal juhul ei toimiks. Kui, siis peaks kõigi osapoolte jaoks seal selge kasu välja joonistuma. Näiteks kesk-suur Eesti omanikega aktsiaselts, mis vajab auditit, maksab oma auditi eest muidu 6000 eurot, ega ta ei taha üle 6000 euro maksta. Küsimus on, kas kaks audiitorit on nõus tegema kumbki 3000 euro eest selle auditi ära. Prantsusmaa mastaabis on auditi tasu pigem viie-, kuue- või seitsmekohaline number ning seal on võimalik vastutusvaldkondi jagada. Mulle tundub Eesti oludes, et Eesti on ühisauditi jaoks liiga väike. Aga ega ühisaudit ei pea olema selline nagu teised on teinud. Äkki ühisaudit Eesti kontekstis võiks midagi muud olla.

**Intervjueerija:** Uuringud on näidanud, et ühisauditist loodetakse küll „nelja silma printsiibi“ rakendumist, kuid kui erineva suurusega audiitorfirmad teevad koostööd, siis tihtipeale jagunevad tööülesanded ja tasu lõpuks ebavõrdselt. Väiksem audiitorfirma on pigem „kaasasõitja“ ja kuigi ühisauditi mõiste kohaselt nad peaksid võtma ühise vastutuse, siis suurem vastutust võib langeda suuremale osapooltele, kellel on sügavamad taskud. Seega suure ja väikese audiitorfirma kombinatsioon ei pruugigi kvaliteeti tõsta.



### **Lisa 3 järg.**

**Intervjueeritav I:** Pigem oleks Eesti mõistes oluline, kuidas saavutada Eesti turul väikeste praktiseerijate kriitiline suurus, et olla võimeline Rahvusvahelisele auditeerimise standardile vastavaid töövõtte korrektselt tegema.

**Intervjueeritav II:** Suures audiitorifirmas on olemas maksuspetsialist, IT-audiitor jne. Ja siis on väiksem firma, kellel on kaks võimalust. Esimene, kas kasvada ja inimesi juurde võtta või teine, spetsialiseeruda näiteks IT-le. Joint audit pakuks võimaluse, et mitu erinevat väikeaudiitorit teeksid koos auditeid, kes on spetsialiseerunud erinevale valdkondadele.

Intervjueeritav I: Aga see eeldaks piisavalt suuri turunišše. See oleks sarnane aktuaaridele, keda kaasatakse kindlustusseltside audititesse.

**Intervjueerija:** Kuidas hindate auditi piirmäärade tõusu mõju Eesti audititurule? Millisel määral mõjutab see väikeaudiitorite turuosa ja konkurentsivõimet?

**Intervjueeritav I:** Seda me praegu ei tea. Me teame, et suured firmad suurt kukkumist üle ei ela. Kui räägime aastast, siis räägime juulist juunini. Selle perioodi numbrite seas peab piirmäärade tõusu mõju avalduma. Suured firmad ei kuku ega tõuse. Mis toimub väikeste ja keskmiste firmadega, seda saame teada kuskil augustis. Tunne on, et kui läheb väga hästi, siis turg on eelmise aastaga tasa ja kuni 15% kukkumine võib ka tulla. Tõsi on see, et auditi piirmäärade tõus mõjutab väikeseid audiitorfirmasid rohkem, mis teeb nende elu keerulisemaks. Kui kellelgi on soov ühineda, et üldhalduskulusid väiksemaks saada, siis me soovime seda teha.

**Intervjueerija:** Kuidas kommenteerite järgnevaid väiteid? Ühisaudit pakub võimalusi uute kogemuste omandamiseks ja annab võimaluse väikestele audiitorfirmadele turule sisenemiseks või turuosa suurendamiseks.

**Intervjueeritav I:** Nõus. Uute kogemuste omandamiseks kahtlemata pakub ühisaudit võimalusi. Turule sisenemiseks, võimalik. Suurematel audiitorfirmadel on tavaliselt oma koostööpartnerid olemas, kelleks on tihti endised töötajad. Kui on vaja kliendile kedagi soovitada, siis ta soovitab neid. Pigem arvan, et see lukustab paarid. Tõenäoliselt töötavad endised kolleegid ka koos edasi.

**Intervjueerija:** Ühisaudit tõstab auditi kulusid.

**Intervjueeritav I:** Arvan küll.

### **Lisa 3 järg.**

**Intervjuerija:** Ühisaudit tõstab konkreetse teostatava auditi kvaliteeti („nelja silma printsiip“, mõlemad osapooled pingutavad rohkem).

**Intervjueritav I:** Nõus, tõstab kvaliteeti. Kui mõlemad vastutavad, et mina vastutan selle töö eest, mis sina oled teinud, paneb rohkem vastutama. Iga konkreetse auditi kvaliteedi tõusu läbi tõuseb ka üleüldine.

**Intervjuerija:** Väike audiitorfirma ja suure neliku firma peaksid alati võrdselt ühisauditsisse panustama.

**Intervjueritav I:** Ei oska öelda. Kui meil oleks ühisaudit, siis kas peaks olema kõik võrdne, ei oska öelda. Sellise regulatsiooniga on ka nii, et kui seadusesse kirjutada, et kõik peab olema võrdne, siis kuidas seda kontrollida. Seda väidet niivõrd ei toeta.

**Intervjuerija:** Millised võimalused ja positiivsed tagajärjed kaasneksid teie hinnangul ühisauditi kasutamisega Eestis?

**Intervjueritav I:** Paar tugevat keskmist tuleks juurde ja toimuks teabe ülekallumine ning ühelt osapoolelt teisele minemine.

**Intervjuerija:** Millised probleemid ja negatiivsed tagajärjed kaasneksid teie hinnangul ühisauditi kasutamisega Eestis?

**Intervjueritav I:** Toimub hinnatõus. Audiitorfirma seisukohast on see muidugi tore, aga usun et marginaali ei parandata, vaid bürokraatia sööks selle ära.

**Intervjuerija:** Millisel seisukohal olete täna vabatahtliku ja/või kohustusliku ühisauditi kasutamise suhtes Eestis?

**Intervjueritav I:** Kohustuslikku kindlasti ei poolda. Vabatahtlikku, võib-olla. Seal on küsimus, kas piisaks kui seadusesse kirjutada, et ühisaudit on võimalik, või oleks vaja mingit lisastandardite vastuvõtmist. Mingi rollijaotus ja vastutus peaks standardis kirjas olema. Kui aga ühisauditi kasutusele võtmine oleks lihtne, siis miks mitte, see oleks turule lisavõimalus, mitte kohustus.

## **Lisa 4. Intervjuu rahandusministeeriumi esindajaga: Kurmet Ojamaa**

Aeg: 19.04.2017

Koht: rahandusministeerium, aadressil Endla 13 Tallinn

**Intervjuerija:** Kas rahandusministeeriumis on ühisaudit kunagi arutluse all olnud? Millisele järeldusele jõuti ning mis olid toonased poolt- ja vastuargumendid?

**Intervjueritav:** Jah. Oleme selle valdkonna põhjalikult läbi mõelnud. Ühte majandusaasta aruannet auditeeritakse Eestis praegu mitu korda: esmalt panevad aruande kokku raamatupidajad, seejärel vaatavad (nende olemasolul) aruannet siseaudiitorid, järgmiseks auditeerib raamatupidamise aastaaruannet vandeaudiitor, kes kaasab ilmselt sõltumatu vaate saamiseks kollegi ning tõenäoliselt toimuvad ka spetsiifilised auditid, kui on kasutatud nt Euroopa Liidu struktuurivahendeid. Kindlasti võib sinna juurde lisada avaliku järelevalve raames korraldatava kvaliteedikontrolli protseduurid. Absoluutse miinimumina on aruanne täna üle vaadatud kolm korda.

Ühisauditi korral tuleks see sama aruanne üle vaadata veel ühel vandeaudiitoril, kes annab sõltumatu hinnangu. Kui palju me võiks seda veel tahta? Küsimus on tegelikult efektiivsuses. Küsimus ka selles, kas need kulud, mis sellega kaasnevad, on ühiskonnale vastuvõetavad või mitte ning kas protseduurid üleüldse, mida me auditi mõiste all tunneme, on sellise kujul piisavad või mitte. Mis töö see küll on, mille kohta me juba vaikimisi ütleme – selleks, et töö enam vähem tehtud saaks, tuleb seda teha kolm korda. Olen üsna skeptiline sellise sõnumi ühiskondliku aktsepteerimise ja ühiskondliku kasu suhtes.

Ühisauditit on erinevates riikides praktiseeritud ja uuritud. Prantslased on rahul sellega, kuidas ühisaudit Prantsusmaal toimib, kuid järeldused ühisauditi osas on olnud vasturääkivaid. On olnud häid näiteid, kuid ka selliseid, et ühisauditist mingit kasu ei tõuse. Taanis kaotati ühisaudit ca 12 aastat tagasi ning Taani ametnike järeldused olid, et kvaliteedi tõusu ühisauditiga ei kaasnenud. Küll aga toimus kaks muutust: esiteks audititasud tõusid ja väiksem auditpartner leidis hõlpsa teenimisvõimaluse.

Ühisauditi puhul on olulisim küsimus, kas kvaliteet kasvab või mitte. Kvaliteediks on vajalik kaks tegurit: kompetents ja sõltumatus. Need kaks komponenti on meil alati vaatluse all ning need peavad üheaegselt olemas olema. Kuidas kaks audiitorettevõtjat panustavad ühte audiitoraruandesse, kui üks on ühel arvamusel ja teine on teisel arvamusel. Seejärel, kuidas

vastutus jaguneb ning kuidas informatsioonivahetus ja kommunikatsioon toimub kahe või mitme audiitorettevõtja vahel. Kui auditi läbiviijaid on rohkem kui üks, siis õnnestub auditi sees luua sisekontrolli mehhanism, kus üks osapool vaatab teise osapoole töö üle ning see on ühisauditi peamine väärtustloova olemuse tunnus.

Eestis on auditeid tehtud alates 90ndate keskpaigast. Nendes riikides, kus auditit on kauem tuntud, on ettevõtetel aastakümneid sama audiitor, isegi keskmiselt üle 70 aastat. Eestis on ettevõtetel üks audiitor maksimaalselt 30 aastat saanud olla.

**Intervjuerija:** Ühisauditi kasutamise motivatsiooniks on peamiselt välja toodud auditituru kontsentratsiooni vähendamine, väikeaudiitorite turuosa suurendamine. Kas auditituru kontsentratsioon on teie hinnangul Eestis probleemiks?

**Intervjueritav:** Jah. Kindlasti, nagu ka mujal maailmas. Järelevalve aastaraamatus on välja toodud audiitorfirmade turuosad gruppide kaupa. Suurima 15 audiitorettevõtja käes on üle 85% audititurst, mis on tugev kontsentreerumine. Ühtlasi on probleemiks audiitorite teenuse kvaliteedi tagamine, et auditi käigus teostataks kõik vajalikud protseduurid kindluse saamiseks.

**Intervjuerija:** Kui mõelda ühisauditist teise nurga alt, kas ühisaudit võiks toimida moel, mis annaks väikeaudiitoritele võimalusi ja kasu ning aitaks nende kvaliteeti tõsta, näiteks erinevate audiitorite spetsialiseerumine ärivaldkonniti või spetsialiseerumine vara- ja tehingugruppidele, mis võimaldaks audiitoritel koostööd teha ning auditisse panustada just enda tugevate külgedega.

**Intervjueritav:** Jah, see on suund, mis Eestis võiks toimida. Vabatahtliku ühisauditi puhul oleks see võimalik. Audiitorfirmad peavad olema pädevad väga erinevates valdkondades. Nad peavad aru saama ettevõtte spetsiifikast, peavad omama teadmisi nii raamatupidamise kui maksunduse vallas ning neid teadmisi ka täiendama. Kui erinevatele valdkondadele spetsialiseerunud audiitorid teevad koostööd, siis kvaliteet oleks tõenäoliselt kõrgem. Vabatahtliku ühisauditi tellib klient, kes tajub selle lisaväärtust.

**Intervjuerija:** Milliseid muudatusi peaks vabatahtliku ühisauditi lubamisel regulatsioonidesse sisse viima?

**Intervjueritav:** Seadusandlik raam ei keela Eestis ühisauditit. Kuigi seda pole otseselt seaduses ka mainitud, võib täna ühisauditit siiski osutada. Ühisauditi seisukohast on tähtsaim välja töötada metoodika, mis alustel jagatakse tööülesanded, vastutus, tasu ning kuidas ühisauditeid praktiliselt läbi viia. Ühtlasi on ühisauditi puhul vajalik kliendiga sõlmida vähemalt kolmepoolne leping sõltuvalt osalevatest audiitorfirmadest. See on audiitorfirmade sisemine vajadus ning metoodika tuleb neil endil välja töötada. Kahtlemata on tegemist märkimisväärsete kuludega, mida keegi otseselt kinni ei maksa. Audiitortegevuse seaduse § 49 annab vandeaudiitorile võimaluse kaasata kutsetegevusse eksperdi, abilise või muu isiku, kes tegutseb tema juhtimisel. See on üsna sarnane (kuigi mitte ühisaudit) välja pakutud ühisauditi lahendusega, kus on mitu erinevatele valdkondadele spetsialiseerunud audiitorit, kes teevad tihedat koostööd. Ühisaudit võiks vajada suurema õiguskindluse tarvis eraldi regulatsiooni. Samuti tuleks üle vaadata ja vajadusel täpsustada AudS §-d 45-55, et need töötaksid selgelt ka ühisauditi kontekstis.

## Lisa 5. Küsimustik vandeaudiitoritele

Lugupeetud vandeaudiitor!

Olen Tallinna Tehnikaülikooli üliõpilane. Kirjutan oma magistritööd teemal: „Ühisaudit ja selle rakendamise võimalused Eestis“. Palun Teie abi küsimustiku täitmisel. Kõik vastused on anonüümsed ning neid kasutatakse ainult magistritöö raames.

Ühisaudit (inglise k *joint audit*) on auditeerimisviis, kus auditi viivad läbi mitu üksteisest sõltumatut audiitorit. Audiitoraruanne väljastatakse ühiselt ning vastutus aruande eest võetakse ühiselt.

Audiitorite koostöö hõlmab endas:

- ühist auditiprotsessi planeerimist;
- jagatud ülesandeid ning töökorraldust;
- vastastikust kvaliteedikontrolli;
- ühiselt välja antud audiitoraruannet kõigi audiitorite allkirjadega;
- ühist vastutust avaldatud auditiarvamuse eest.

Küsimustele vastamine võtab kuni 10 minutit.

1. Millise suurusega audiitorfirmas töötate?

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

2. Kas olete varasemalt kursis ühisauditi tähendusega?

- Jah, tean ühisauditi tähendust
- Jah, olen kuulnud, kuid täpselt ei tea
- Ei ole kuulnud

3. Teie audiitorfirma on viimase 5 aasta jooksul auditeerinud avaliku huvi üksust?

- Jah
- Ei
- Muu...

## Lisa 5. järg

Palun andke hinnangud väidetega nõustumise või mittedõustumise kohta 5-palli skaalal

Väide	Ei ole nõus	Pigem ei ole nõus	Ei oska öelda	Pigem olen nõus	Olen nõus	Kommentaar
4. Teie audiitorfirmal on kerge kliente leida						
5. Suurendaksite võimaluse korral enda ettevõtte turuosa						
6. Eesti audititurg on koondunud suure neliku ümber						
7. Kahe sõltumatu audiitori koostöö pakub mõlemale audiitorile võimalusi uute kogemuste ja teadmiste omandamiseks						
8. Ühisaudit annab audiitorfirmadele võimaluse turuosa suurendamiseks						
9. Ühisauditi korral tõusevad audiitorfirma jaoks auditi läbiviimise kulud						
10. Ühisauditi korral on auditi tasu auditeeritava ettevõtte jaoks kõrgem						
11. Ühisaudit annab firma omanikele suurema kindluse finantsaruannetest						
12. Ühisauditi korral on pettuste avastamise võimalus suurem						
13. Teadmine, et teine audiitor vaatab ühisauditi käigus tehtud töö üle, motiveerib mõlemat audiitorit rohkem pingutama						
14. Teadmine, et vastutatakse ühiselt, motiveerib mõlemat audiitorit rohkem pingutama						
15. Väikestel audiitorfirmadel on olemas vajalikud ressursid (nt aeg, inimesed, infosüsteemid) ühisauditis osalemiseks koos endast suuremate audiitorfirmadega						

## Lisa 5. järg

16. Väike audiitorfirma ja suur audiitorfirma peaksid alati võrdselt ressursse (nt aega ja töötajaid) ühisauditisse panustama						
17. Kahe sõltumatu audiitori koostöö korral peaks konkreetse tööloigu auditeerija rohkem vastutama kui selle kontrollija						

**Palun andke hinnangud väidetega nõustumise või mittenõustumise kohta 5-palli skaalal ja palun võimaluse korral põhjendage enda hinnanguid.**

Väide	Ei ole nõus	Pigem ei ole nõus	Ei oska öelda	Pigem olen nõus	Olen nõus
18. Osaleksite võimaluse korral ühisauditis koos enda firmast <b>väiksema</b> audiitorfirmaga					
Võimalusel palun põhjendage enda valikut:					
19. Osaleksite võimaluse korral ühisauditis koos enda firmaga <b>sama suure</b> audiitorfirmaga					
Võimalusel palun põhjendage enda valikut:					
20. Osaleksite võimaluse korral ühisauditis koos enda firmast <b>suurema</b> audiitorfirmaga					
Võimalusel palun põhjendage enda valikut:					
21. Toetate kohustusliku ühisauditi kasutusele võtmist Eestis					
Võimalusel palun põhjendage enda valikut:					
22. Toetate vabatahtliku ühisauditi kasutusele võtmist Eestis					
Võimalusel palun põhjendage enda valikut:					
23. Teeksite võimaluse korral ka mõnel muul viisil peale ühisauditi teiste audiitorfirmadega koostööd					



## **Lisa 5. järg**

24. Millisel viisil teeksite teiste vandeaudiitorite või audiitorfirmadega koostööd?

- Kogemuste jagamine
- Üldhalduskulude jagamine
- Kvaliteedikontrolli teenuse sisseostmine või vastastikune kvaliteedikontroll
- Töökoormuse jagamine teenuse sisseostmise korras (nt ühe osa auditiprotseduuride teostamine)
- Muu...

25. Kui Teil tekkis veel mõtteid seoses ühisauditiga, siis palun kirjutage need siia: