

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Majandusarvestuse instituut

Juhtimisarvestuse õppetool

Kristiina Sarapuu

**HUVIGRUPPIDE SEISUKOHAD VANDEAUDIITORI JA
AUDIITORETTEVÕTJA KOHUSTUSLIKU ROTATSIOONI
RAKENDAMISE KOHTA AVALIKU HUVI ÜKSUSTES**

Magistritöö

Juhendaja: dotsent Margus Tinitš

Tallinn 2016

Olen koostanud töö iseseisvalt.

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

Kristiina Sarapuu

Üliõpilase kood: 162347TARM

Üliõpilase e-posti aadress: kristiina.sarapuu@gmail.com

Juhendaja dotsent Margus Tinits arvamus:

Töö vastab magistritööle esitatud nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(ametikoht, nimi, allkiri, kuupäev)

SISUKORD

ABSTRAKT.....	4
SISSEJUHATUS.....	6
1. AUDIITORITE SÕLTUMATUS	10
1.1. Audiitorite sõltumatuse nõue	10
1.2. Audiitorettevõtjat esindava vandeaudiitori ja audiitorettevõtja rotatsioon.....	14
1.3. Kohustusliku rotatsiooni reguleerimine	18
2. VARASEMAD UURINGUD JA UURIMISMETOODIKA VALIKU PÕHJENDUS.....	23
2.1. Varasemad uuringud erinevate riikide näidetel.....	23
2.2. Kasutatud uurimismeetodid.....	27
3. UURIMISE TULEMUSED JA JÄRELDUSED.....	33
3.1. Kohalike omavalitsuste seas tehtud küsitluse vastuste analüüs	33
3.2. Börsiettevõtjate seas tehtud küsitluse vastuste analüüs	48
3.3. Avaliku huvi üksuste auditeerimisega kokku puutunud vandeaudiitorite seas tehtud küsitluse vastuste analüüs	60
3.3. Vandeaudiitorite aruannete analüüs.....	70
3.4. Hüpoteeside kontrollimine ja järeldused	73
KOKKUVÕTE.....	79
SUMMARY	83
VIIDATUD ALLIKAD	85
LISAD	89
Lisa 1. Lühendid	89
Lisa 2. Kohalike omavalitsuste vastused ankeetküsitlusele	90

Lisa 3. Börsiettevõtjate vastused ankeetküsitlusele	95
Lisa 4. Kohalike omavalitsuste audiitorettevõtjad ja vandeaudiitorite aruanded 2005-2014	100
Lisa 5. Börsiettevõtjate audiitorettevõtjad ja vandeaudiitorite aruanded 2005-2014.....	102
Lisa 6. Vandeaudiitorite vastused ankeetküsitlusele	104

LÜHENDID

AHÜ – Avaliku huvi üksus

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants

AudS – Audiitortegevuse seadus

EL – Euroopa Liit

GAO - Government Accountability Office

KOV – Kohalik omavalitsus

PCAOB – Public Company Auditor Oversight Board

POB - Public Oversight Board

SEC - US Securities and Exchange Commission

SOX – Sarbanes Oxley Act

USA – Ameerika Ühendriigid

ABSTRAKT

Audiitorite sõltumatuse tagamiseks on aina enam hakatud reguleerima kohustusliku finantsauditiga seotud nõudeid. Erilist rõhku on pandud avaliku huvi üksuste auditeerimisele. Mitmesugustest nõuetest ajendatuna on magistritöö eesmärk välja selgitada avaliku huvi üksuste auditeerimisega seotud huvigruppide arvamus audiitorettevõtjat esindava vandeaudiitori ja audiitorettevõtja kohustusliku rotatsiooni kohta. Eesmärgini jõudmiseks koostati huvigruppidele ankeetküsitlus. Huvigruppide määratleti uurimisobjektina börsiettevõtjad, kohalikud omavalitsused ja avaliku huvi üksuste auditeerimisega kokku puutuvad vandeaudiitorid. Lisaks uuriti, kas kohalikele omavalitsustele peaks uuest Euroopa Liidu reformist tulenevalt rakenduma audiitorettevõtja kohustuslik rotatsioon. Mõnede väidete tõestamiseks analüüsiti ka börsiettevõtjate ja kohalike omavalitsuste vandeaudiitorite aruandeid.

Magistritöö uuringu tulemustest järeldati, et küsitlustele vastanud huvigruppide hinnangul on audiitorettevõtjat esindava vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon efektiivne lahendus audiitori sõltumatuse tagamiseks. Suur osa vastanutest uskus, et ka audiitorettevõtja kohustuslikul rotatsioonil on positiivne mõju, kuid pigem auditi kvaliteedile üldisemalt. Vastuste analüüsist selgus huvigruppide nõustumine, et avaliku huvi üksused on olemuselt pigem liiga erinevad rakendamaks neile ühesuguseid nõudeid, näiteks audiitorettevõtja kohustusliku rotatsiooni näol. Huvigruppide vastustest ja kohalike omavalitsuste vandeaudiitorite aruannete analüüsist tulenevalt järeldati, et audiitorettevõtja kohustusliku rotatsiooni rakendamine kohalikele omavalitsustele ei ole õigustatud.

Võttesõnad: audiitorite sõltumatus, vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon, audiitorettevõtja kohustuslik rotatsioon, auditi kvaliteet

SISSEJUHATUS

Viimastel aastakümnetel on aina enam hakatud reguleerima kohustusliku finantsauditiga seotud nõudeid. Suuresti tuleneb see sellest, et on avastatud mitmeid finantspettusi, mille toimumise võimalikkuses süüdistatakse audiitoreid. Usutakse, et pikaajalise kliendi ja audiitori töösuhte tõttu kaob audiitori sõltumatus ning auditi kvaliteet langeb. Seetõttu on hakatud otsima lahendust audiitori sõltumatuse tagamiseks ning auditi kvaliteedi tõstmiseks.

Erilist rõhku on hakatud panema avaliku huvi üksustele kohaldatavatele auditeerimise nõuetele. Mitmete huvigruppide jaoks on avaliku huvi üksuste finantsaruannete õigsus ja korrektsus väga oluline. Ajendatuna viimasel ajal vastu võetud määrustest, kehtestatud regulatsioonidest ning nendest tulenevatest muutustest avaliku huvi üksuste auditeerimisele ongi valitud käesoleva magistritöö teema.

2014. aastal võttis Euroopa Liit vastu määruse 537/2014, mis käsitleb avaliku huvi üksuste kohustusliku auditi erinõudeid. Kui varem oli avaliku huvi üksustel kohustus vahetada vähemalt iga 7 aasta tagant audiitorettevõtjat esindavat vandeaudiitorit ning audiitorettevõtja võis samaks jääda, siis uue määruse kohaselt peab avaliku huvi üksus vahetama ka audiitorettevõtjat vähemalt iga 10 aasta tagant (võimalus pikendada 20 aastani). Määruse peavad Euroopa Liidu liikmesriigid kohaldama 2016. aasta 17. juuniks ning seetõttu on käesolev teema ka aktuaalne. On oluline uurida praegust olukorda ning tulevasi muudatusi, et hinnata, mida see endaga kaasa võib tuua.

Magistritöö raames on küsitletud erinevaid huvigruppe, et välja selgitada temaatikaga seotud inimeste arvamus audiitorite sõltumatusest ja selle valdkonna reguleerimise võimalustest. Tulemuste analüüsi põhjal antakse hinnang, kas uute regulatsioonide rakendamine on õigustatud. Magistritöö autorile teadaolevalt ei ole Eestis avaliku huvi üksuste huvigruppide seas varem tehtud küsitlust audiitorettevõtjat esindava vandeaudiitori ega ka audiitorettevõtja kohustusliku rotatsiooni osas. Mõlemas nõudes nähakse tõhusat

moodust auditi kvaliteedi parendamiseks, kuid reaalsuses ei ole sellele veel selgeid ja usaldusväärseid kinnitusi leitud.

Magistritöö eesmärk on välja selgitada avaliku huvi üksuste auditeerimisega seotud huvigruppide arvamus audiitorettevõtjat esindava vandeaudiitori ja audiitorettevõtja kohustusliku rotatsiooni kohta ning uurida, kas audiitorettevõtja kohustusliku rotatsiooni rakendamine kõikidele avaliku huvi üksustele (defineerituna kehtiva Audiitortevõtmise seaduse alusel) on õigustatud. Euroopa Liidu direktiivi kohaselt kuuluvad avaliku huvi üksuste alla vaid börsiettevõtjad, krediitiasutused ja kindlustusandjad, kuid liikmesriikidel on oma nägemuse põhjal võimalik sinna lisada veel olulise ühiskondliku tähtsusega üksusi.

Magistritöö käigus taheti esialgselt välja selgitada, kas Eesti kehtiva Audiitortevõtmise seaduse kohaselt kohalike omavalitsuste sinna kategooriasse määratlemine on põhjendatud, kuna avaliku huvi üksused on oma olemuselt erinevad ning uued regulatsioonid suure tõenäosusega kasvataksid kohalike omavalitsuste halduskulusid. Magistritöö kirjutamise ajal avaldati 17.03.2016 uue Audiitortevõtmise seaduse eelnõu, mis muudab avaliku huvi üksuse määratlust. Eelnõuga tehtava muudatuse kohaselt määratletakse 2017. aasta 1. jaanuarist avaliku huvi üksustena vaid need üksused, kelle suhtes Euroopa Liidu direktiiv seda nõuab: börsiettevõtjad, kindlustusandjad ning krediitiasutused. Magistritöö autor töö suunda ei muutnud, kuna tahtis siiski välja selgitada, kas kohalikele omavalitsustele kohustusliku rotatsiooni rakendamine oleks õigustatud või mitte.

Magistritöö eesmärgi täitmiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

- 1) välja uurida mitmesuguste autorite poolt varem esitatud seisukohad ning tehtud uuringud audiitorite sõltumatusel ja audiitorettevõtjat esindava vandeaudiitori ning audiitorettevõtja kohustuslikust rotatsioonist;
- 2) tuua välja kohustuslikku rotatsiooni nõudvad regulatsioonid nii Euroopa Liidus kui ka Ameerika Ühendriikides;
- 3) küsitleda börsiettevõtjate ja kohalike omavalitsuste finantsjuhte ja pearaamatupidajaid ning avaliku huvi üksuste auditeerimisega kokku puutuvaid vandeaudiitoreid;
- 4) analüüsida börsiettevõtjate ja kohalike omavalitsuste vandeaudiitori aruandeid.

Börsiettevõtjad valiti uurimisobjektiks, kuna varem tehtud teiste riikide uuringud põhinevad valdavas osas just neil ning taheti selgitada välja Eesti börsiettevõtjate arvamus. Lisaks börsiettevõtjatele tehti küsitlus ka kohalike omavalitsuste seas, kuna kehtiva

Audiitortegevuse seaduse kohaselt peaks nendele kehtima kõik avaliku huvi üksustele rakendatavad piirangud ja kohustused. Samas on nad oma olemuselt erinevad näiteks börsiettevõtjatest, kuna toimub pidev võimu vahetus ning mängus on ka poliitika. Kolmanda huvigrupina küsitleti avaliku huvi üksuste auditeerimisega kokkupuutuvaid vandeaudiitoreid, kuna nad on väga otseselt mõjutatud avaliku huvi üksuste auditeerimise kohustuslike lisanõuetega.

Magistritöös on püstitatud järgmised hüpoteesid:

Hüpotees 1: huvigruppide arvates on audiitorettevõtjat esindava vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon efektiivne lahendus audiitori sõltumatuse tagamiseks ja auditi kvaliteedi parendamiseks;

Hüpotees 2: huvigruppide arvates ei ole audiitorettevõtja kohustuslik rotatsioon efektiivne lahendus audiitori sõltumatuse tagamiseks ja auditi kvaliteedi parendamiseks;

Hüpotees 3: huvigruppide arvates on avaliku huvi üksused olemuselt pigem liiga erinevad kehtestamiseks neile võrdseid piiranguid audiitorettevõtja kohustusliku rotatsiooni näol;

Hüpotees 4: vahetult enne ja pärast audiitorettevõtja rotatsiooni on vandeaudiitori märkusega aruannete väljastamise tõenäosus suurem.

Magistritöö piiranguks on rotatsioonide reaalse mõju hindamise keerukus, kuna audiitorettevõtjat esindava vandeaudiitori rotatsioon on Eestis kohustuslik olnud alles 2010. aastast alates ning audiitorettevõtja kohustuslik rotatsioon jõustub alles 2017. aasta alguses koos uue Audiitortegevuse seadusega. Tulevikus on võimalik tööd edasi arendada ning hinnata täpsemalt rotatsiooni mõju auditi kvaliteedile, kui kohustuslik rotatsioon on kehtinud juba pikemat aega.

Magistritöö koosneb kolmest suuremast jaotisest. Jaotises 1 käsitletakse audiitori sõltumatuse nõuet üldisemalt ning kuidas see on olnud ajendiks mitmesuguste regulatsioonide ja seaduste muutmisele. Sellest tulenevalt on vaadeldud audiitori sõltumatuse ja auditi kvaliteedi parendamise võimalikke lahendusi. Lisaks käsitletakse detailsemalt audiitorettevõtjat esindava vandeaudiitori ja audiitorettevõtja kohustusliku rotatsiooni eeliseid ja puuduseid ning esitatakse mitmesuguste autorite arvamusi. Esimese jaotise lõpus on toodud ülevaade, millised rotatsiooni nõuded on tänaseks jõustunud ja millised on üsna pea jõustumas ning on hinnatud nende mõju auditi kvaliteedile.

Jaotises 2 on antud ülevaade varem tehtud uuringutest riikides, kus teatud

kohustusliku roatsiooni nõue on praegu kehtiv või on varem kehtinud. Tuuakse näiteid Kanadast, Hispaaniast, Itaaliast ja Austraaliast. Lisaks mitmesugustele uuringutele kohustusliku rotatsiooni kogemustega riikides toob autor välja ka selliseid uuringu võimalusi, millest saaks järeldada kohustusliku rotatsiooni võimalikke tagajärgi. Jaotise 2 teises pooles tutvustatakse käesolevas magistritöös kasutatud uurimismeetodeid. Täpsemalt kirjeldatakse valimi koostamist ning küsimustike loomise etappi.

Jaotises 3 võetakse kokku huvigrupidelt saadud vastused ning esitatakse nende põhjal tehtud analüüs. Esmalt esitatakse eraldi alajaotistes kohalike omavalitsuste, börsiettevõtjate ja vandeaudiitorite vastuseid ankeetküsitlustele ning võrreldakse huvigruppide vastuseid omavahel. Lisaks küsimustike vastustele analüüsitakse ka kohalike omavalitsuste ja börsiettevõtjate vandeaudiitorite aruandeid. Jaotise lõpus kontrollitakse hüpoteese ning tehakse saadud tulemustest järeldused.

1. AUDIITORITE SÕLTUMATUS

1.1. Audiitorite sõltumatuse nõue

Audiitori peamine eesmärk on saada põhjendatud kindlus finantsaruannete õigsuse ja usaldusväärsuse kohta. Audiitori ülesanne on avaldada arvamust selle kohta, kas finantsaruanded tervikuna on vabad pettusest või veast tingitud olulisest väärkajastamisest. Kuna suurem osa auditi tõendusmaterjalist on pigem veenva kui kinnitava iseloomuga, siis ei ole audiitoril võimalik saavutada kindluse absoluutset taset. (Rahvusvaheline auditeerimise standard 200) Võimalikult suure kindluse tagamiseks on oluline, et audiitor oleks oma töös täielikult erapooletu ja sõltumatu, millest ajendatuna on hakatud arutama erinevaid lahendusi selle tagamiseks. Käesolevas magistritöös on käsitletud audiitorite sõltumatuse ja auditi kvaliteediga seonduvaid peamisi murekohti ning analüüsitud audiitorettevõtjat esindava vandeaudiitori (edaspidi audiitor) ja audiitorettevõtja (edaspidi audiitorfirma) kohustusliku rotatsiooni võimalikku mõju nendele.

Viimastel aastakümnetel oleme olnud tunnistajateks mitmetele rahvusvahelistele finantsskandaalidele (Enron, WorldCom, jne) ja selle tagajärjel on audiitorite sõltumatus kahtluse alla seatud (Garcia-Sanchez *et al* 2014, 223). Üks kuulsamatest finantsskandaalidest on Enroni pettuse ilmsiks tulek, millega oli seotud ka tema audiitorfirma Arthur Andersen. Pettuse võimalikkuse peamiseks põhjuseks peetakse pikaajalist kliendi ja audiitorfirma vahelist töösuhet, millest tulenevalt ei suutnud audiitorfirma oma iseseisvust ja sõltumatust säilitada. Arvatakse, et pikaajalised kliendi ja audiitorfirma vahelised töösuhted mõjuvad auditi kvaliteedile negatiivselt, kuna tekib liiga lähedane läbisaamine, mille tagajärjel ei pruugi audiitor märgata olulisi väärkajastamisi või soovib neid varjata. (Ardiana)

Samas ei ole näiteks Joseph V. Carcello ja Albert L. Nagy oma uuringutes leidnud tõestust sellele, et pikaajaline audiitorfirma ja kliendi töösuhe vähendaks finantsaruannete ja auditi kvaliteeti. Vastupidi, nende uuring näitab, et hoopis lühiajaline audiitorfirma ja kliendi töösuhe vähendab auditi kvaliteeti. (2004)

Magistritöö autor arvab, et audiitorfirma liiga pikaajaline ühe kliendi auditeerimine vähendab auditi kvaliteeti, kuid seda sama teeb ka liiga lühike periood. Nende vastandlike seisukohtade uurimiseks on käesoleva magistritöö raames küsitud huvigruppidele arvamust audiitorfirma ja kliendi töösuhte pikkuse mõju kohta auditi kvaliteedile. Tulemused on esitatud 3. jaotises.

Mayhew ja Pike hinnangul tekivad audiitorite sõltumatuse probleemid hoopis seetõttu, et puudub ühine arusaam, kelle heaks audiitorid töötavad – kas üldsuse või kliendi jaoks? (2004)

Pärast suuremate finantsskandaalide ilmsiks tulekut on hakatud mõtlema lahendustele, mis tagaksid audiitorite erapooletuse ja sõltumatuse ning annaksid ühiskonnale suurema kindlustunde. Audiitori erapooletuse ja sõltumatuse parendamiseks on asjatundjad pakkunud välja mitmesuguseid lahendusi. Ameerika Ühendriikide *Government Accountability Office* (edaspidi GAO) on oma uuringutes jõudnud järeldusele, et avaliku huvi üksuste (edaspidi AHÜ) audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni efektiivsuse kohta pole põhjanevaid tõendeid ning on esitanud mitu muud lahendust audiitori sõltumatuse ja auditi kvaliteedi parendamiseks (GAO 2004):

- 1) AHÜ-de auditikomiteedele kohustus korraldada perioodiliselt avalik konkurss audiitoriteenuste saamiseks, kus ka ametis olev audiitorfirma võib oma pakkumise teha;
- 2) kohustus perioodiliselt vahetada auditi projektijuhti;
- 3) mõne teise audiitorfirma perioodiline abi AHÜ-de auditikomiteedele majandusaasta aruande vandeaudiitori aruande üle vaatamisel;
- 4) mõni teine audiitorfirma koostab pettuste või väärkajastamiste kontrollimiseks auditi AHÜ-de protsesside kohta, milles on kõige suurem oht väärkajastamiste esinemisele.

Magistritöö autori hinnangul on eelnevalt loetletud lahendustest kindlasti kasu audiitori sõltumatuse tagamisele ning auditi kvaliteedi tõstmisele. Mõne teise audiitorfirma abi kasutamisel saaks aruannetele alternatiivse hinnangu ilma audiitorfirmat või audiitorit vahetamata ning samas ei peaks ka tegema täielikku ühisauditit. Selle lahendusega kaasneks aga auditi hinna küsimus, kuna teise audiitorfirma abi suurendaks auditikulusid.

Suuremat rõhku on hakatud panema just erinõuete rakendamisel AHÜ-de auditeerimisele, kuna nende aruannete väärkajastamise mõju ühiskonnale on kõige suurem. EL direktiivi 2006/43/EÜ põhjal on AHÜ-ks börsiettevõtjad, krediidasutused ja

kindlustusandjad. Liikmesriikidel on õigus nimetada nendele lisaks veel üksusi, kes peaksid selle mõiste alla kuuluma, näiteks „ettevõtja, kes on olulise ühiskondliku tähtsusega selle tegevuse iseloomu, suuruse või töötajate arvu tõttu“. (EL 2006/43/EÜ artikkel 1)

Sellest tulenevalt defineeritakse kehtivas Audiitortevõtmise seaduses (edaspidi AudS) esmakordselt AHÜ mõiste. AudS § 13 lg 1 kohaselt on AHÜ-ks kõik börsiettevõtjad, krediitiasutused, kindlustusandjad, ministriumid ning kohaliku omavalitsuste (edaspidi KOV) üksustest need, mille elanike arv on üle 10 000 inimese või mille varad on kokku üle 20 000 000 euro. AHÜ-ks nimetatakse ka juriidilist isikut (välja arvatud riik), mille raamatupidamise või konsolideerimisgrupi näitajatest vähemalt kaks ületavad alljärgnevat tingimusi (AudS § 13 lg 2):

- müügitulu või tulu 66 000 000 eurot;
- varad bilansipäeva seisuga kokku 33 000 000 eurot;
- keskmine töötajate arv 1000 inimest.

Lisaks määratletakse AHÜ-ks ka äriühing, sihtasutus, mittetulundusühing või muu isik, mis on avaliku sektori üksuse enamusosalusega või valitseva mõju all ning mille raamatupidamise või konsolideerimisgrupi näitajatest vähemalt kolm ületab alljärgnevat tingimusi (AudS § 13 lg 3):

- müügitulu või tulu 14 000 000 eurot;
- varad bilansipäeva seisuga kokku 7 000 000 eurot;
- keskmine töötajate arv 200 inimest;
- nõukogu liikmete arv 8 inimest.

Magistritöö käigus soovib autor selgitada välja, kas KOV-id kuuluvad sinna nimistusse õigustatult.

Avalikkuse huvides peavad auditimeeskondade liikmed olema auditi klientidest sõltumatud. Kutseliste arvestusekspertide eetikakoodeksi peatükk 290 toob välja hulganisti ohutegureid audiitori sõltumatuse mõjutamiseks. Eetikakoodeks näeb ohtu audiitorfirma juhtivtöötajate pikaajalises seotuses auditi kliendiga, kuna see võib tekitada huvide konflikti või motiveerida omahuvi. Eetikakoodeksi kohaselt sõltub ohu suurus järgnevatest teguritest (Kutseliste arvestusekspertide eetikakoodeks):

- kui kaua on isik olnud auditimeeskonna liige;
- isiku roll auditimeeskonnas;
- ettevõtja struktuur;

- kas kliendi juhtkond on muutunud;
- kas kliendi arvestus- ja aruandluslaste küsimuste olemus või keerukus on muutunud.

Audit Analytics on Ameerika Ühendriikides (edaspidi USA) teinud mitmeid uuringuid kliendi ja audiitorfirma töösuhte pikkuse kohta ning on järeldanud, et pikaajalised audiitorfirma töösuhted AHÜ-dega on USA-s tavaline nähtus ning suured firmad ei kipu audiitorfirmat eriti vahetama. (Shepard 2010) Kate Iannelli (2012, 20) esitab oma artiklis *“Mandatory Audit Firm Rotation: Explaining the Key Numbers”* audiitorfirmade kliendilepingute pikkusest huvitavat statistikat. Ligi 175 ettevõttel S&P 500¹ ettevõtjate hulgast on leping sama audiitorfirmaga olnud 25 või rohkem aastat. 16,1% Russell 1000² ettevõtjatest on sama audiitorfirmaga leping kestnud 40 või rohkem aastat ning 8 ettevõtjat nende hulgast ei ole audiitorfirmat vahetanud viimase sajandi jooksul. 2014. aastal lõppes üks teadaolevalt pikemaid audiitorfirma ja kliendi vahelisi töösuhteid, kui Unilever vahetas pärast 124 aastat audiitorfirma PricewaterhouseCoopers’i KPMG vastu. Seda arvatavasti peatselt jõustuvate uute Euroopa Liidu (edaspidi EL) regulatsioonide tõttu audiitorfirma töövõtu pikkusele (Pakaluk 2015).

Audiitorite sõltumatuse tagamiseks ja auditi kvaliteedi parendamiseks on välja pakutud palju erinevaid lahendusi, kuid suurt rõhku on pandud audiitorfirma kohustuslikule rotatsioonile, uskudes, et see on hea lahendus. Käesoleva magistritöö raames uuriti huvigruppidele erinevate alternatiivsete lahenduste kohta audiitorite sõltumatuse ja auditi kvaliteedi parendamiseks. Alternatiividena pakuti lahendusi, mida on esitatud teaduslikes artiklites ning rakendatud mitmetes riikides - audiitori kohustuslik rotatsioon, audiitorfirma kohustuslik rotatsioon, audiitori määramine erapooletu kolmanda isiku poolt või auditeeritavale üksusele sama audiitorfirma või audiitori poolt auditiväliste teenuste osutamise keelamine. Tulemused on esitatud 3. jaotises.

¹ Börsiindeks, mille moodustavad 500 suurima turukapitalisatsiooniga USA ettevõtte aktsiad

² Turukapitalisatsiooniga kaalutud börsiindeks

1.2. Audiitorettevõtjat esindava vandeaudiitori ja audiitorettevõtja rotatsioon

Daugherty *et al* 2013a hinnangul annaks perioodiline audiitorfirma vahetus finantsaruannetele värske pilgu ja minimeeriks audiitori ja kliendi vahelise lähedase töösuhte tekkimise võimaluse. *Public Oversight Board* (edaspidi POB) liige John Biggs on öelnud, et kui Arthur Andersen oleks 1996. aastal teadnud, et uus audiitorfirma tuleb nende asemele Enronit auditeerima, oleks nad kindlasti tahtnud kõik dokumendid korda ajada. Biggs on veendunud, et kui Enroni puhul oleks toimunud audiitorfirma kohustuslik rotatsioon, ei oleks nii ulatuslikku finantsskandaali kunagi toimunud. (PCAOB 2011)

Juba 1976. aastal avaldas USA senat nn Metcalf'i raporti, mis kritiseeris audiitorite kompetentsust ning soovitas kohustuslikku rotatsiooni (Nashwa 2004, 22-23). Metcalf'i raport väljendas suurt muret auditiväliste teenuste osas, kus audiitor pakub lisaks kohustuslikule auditile ka nõustamise teenust. Samas rõhutas raport ka kliendi ja audiitorfirma pikaajalise töösuhte ohtlikkust, kuna audiitoril võib olla raske täielikult sõltumatuks jääda. (PCAOB 2011)

1978. aastal andis *American Institute of Certified Public Accountants* (edaspidi AICPA) loodud *The Commission on Auditor's Responsibilities* (rohkem tuntud kui *the Cohen Commission*) välja omapoolse raporti, kus esitatakse erinevaid ettepanekuid audiitorite sõltumatuses tõstmiseks, millest üheks on audiitorfirma rotatsioon. Audiitorfirma rotatsiooni peamise eelistena töid nad välja audiitori suurenenud stiimuli kliendi juhtkonna survele vastu hakkamiseks piiratud ametiaja tõttu ning uue audiitori alternatiivse hinnangu. Samas tundsid nad muret, et audiitorfirma rotatsioon suurendaks märkimisväärselt auditi kulusid, kuna audiitoritel on vaja pidevalt uusi kliente tundma õppida ja kliendi protsessidest põhjalik ülevaade saada. (ibid.)

Luminita Ionescu (2014) on oma artiklis audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni kohta esitanud väite, et märkusega vandeaudiitori aruandeid esineb rohkem eelneval aastal enne rotatsiooni ning kohe järgmisel aastal pärast rotatsiooni toimumist. Selle väite paikapidavust on uuritud ka käesoleva magistritöö raames Eesti börsiettevõtjate ja KOV-ide näitel. Tulemused on esitatud jaotises 3.3.

Johan Ottosson ja Fredrik Jönsson on kirjutanud oma magistritöö teemal “*Mandatory Rotation of Audit Firms – A Study on the Investors’ View-points in the EU and the US*”. Oma töös võrdlevad nad EL-i ja USA investorite arvamusi audiitorfirma kohustuslikust rotatsioonist. Võrdlus põhineb Euroopa Komisjoni “*Green Paper on Audit Policy*” ja *Public Company Auditor Oversight Board*-i (edasipidi PCAOB) “*Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation*” avalikele aruteludele, kus mõlemas seati kahtluse alla audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni rakendamise vajalikkus. (2015) PCAOB sai oma avalikule arutelule 684 vastust (Comment Letters for Docket 037), ning enamik neist olid audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni vastu (PCAOB Flash Report 2012).

Ottosson ja Jönsson selekteerisid PCAOB-ile saadetud kommentaaridest välja üksnes investorite vastused (20) ning nende analüüsimisest selgus, et kõik 20 USA investorit olid täielikult audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni vastu. Kõik vastanud nõustusid, et audiitori sõltumatus ja auditi kvaliteet on äärmiselt olulised, kuid arvasid, et audiitorfirma kohustuslik rotatsioon seda ei taga. Mitu investorit rõhutasid, et audiitori sõltumatuse peaks tagama ettevõtte auditikomitee, eriti seetõttu, et 2002. aastal vastu võetud *Sarbanes Oxley Act*-iga (edasipidi SOX) anti auditikomiteedele suurem vastutus. Enamik investoritest ei nõustunud, et audiitorfirma ja kliendi pikaajaline töösuhe vähendaks audiitori sõltumatust. Pigem arvatakse, et pikk suhe ainult parendab auditi kvaliteeti, kuna audiitoril on ettevõtja struktuurist, protsessidest ja meetoditest detailne ülevaade. Usuti, et pikaajaline suhe audiitorfirmaga on audiitori teinud kompetentsemaks ja andnud juurde palju teadmisi, mis omakorda on kaasa aidanud kõrge kvaliteediga auditi saavutamiseks. Mõned investorid kommenteerisid, et kuna audiitorid peavad AICPA eetikakoodeksi kohaselt olema oma töös sõltumatud ja objektiivsed, siis ei olegi nende sõltumatuse tagamiseks rohkem regulatsioone vaja. (Ottosson, Jönsson 2015) Lisaks tõid investorid välja järgnevad väited audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni kohta (Ottosson, Jönsson 2015):

- pärast audiitorfirma rotatsiooni toimuv kvaliteedi langus kaaluks üle kohustuslikust rotatsioonist saadava kasu;
- audiitorfirma kohustuslik rotatsioon kasvataks auditi riski ja ebaõnnestumist paariks aastaks pärast rotatsiooni toimumist;
- audiitorfirma sunnitud rotatsioon ei too soovitud tulemusi;
- auditikulud suureneksid audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni rakendudes;
- väikesel turul tegutseval ettevõtjal tekib oht, et pärast audiitorfirma

kohustuslikku rotatsiooni ei saa nad endale enam audiitorfirmat, kellel oleks piisavad teadmised konkreetsest valdkonnast;

- audiitori kohustuslikust rotatsioonist piisab – annab uue vaate aruannetele, kuid samas auditi kvaliteet jääb samaks.

EL sai oma avalikule arutelule 688 vastust. Ottosson ja Jönssön selekteerisid sealt välja 22 investori kommentaarid, millest vaid 2 olid audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni poolt ja lisasid, et ideaalis võiks audiitorfirma rotatsioon toimuda iga 5 aasta tagant. (Ottosson, Jönssön 2015) USA-s audiitorite ja finantsjuhtide seas tehtud GAO (2004) uuringutest audiitorfirma roteerumise mõistliku aja kohta selgus, et eelistati pigem natukene pikemat roteerumise intervalli (vt Tabel 1).

Tabel 1. Audiitorite ja finantsjuhtide hinnang audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni perioodi mõistlikust pikkusest

Aastate arv	Protsent vastajatest
Kolm või neli aastat	1%
Viis kuni seitse aastat	33%
Kaheksa kuni kümme aastat	47%
Rohkem kui 10 aastat	19%

Allikas: (Autori koostatud GAO (2004, 42) aruande alusel)

Ülejäänud teemades kattusid EL-i investorite kommentaarid suures osas USA investorite kommentaaridega. Audiitori sõltumatust peetakse äärmiselt oluliseks, kuid ei usuta, et audiitorfirma kohustuslik rotatsioon oleks õige lahendus selle tagamiseks. Jällegi arvati, et audiitori rotatsioonist piisab, kuigi tunti muret, kas audiitori rotatsioon ka realselt toimub või on see puhtalt formaalsus ehk paberi pealt vaadates oleks justkui audiitor vahetunud, kuid tegelikult viib auditi läbi ikka sama audiitor. (Ottosson, Jönssön 2015)

Huvitavaks teeb Ottossoni ja Jönssoni uuringu see, et nii EL kui ka USA liiguvad sama eesmärgi poole – kindlustada audiitorite sõltumatus ja parendada auditi kvaliteeti. Kuid kui Euroopa Komisjon otsustas 2014. aastal vastu võtta uue määruse 537/2014, millega EL-i liikmesriikide AHÜ-dele saab kohustuslikuks (määrus jõustub 2016. aastal) audiitorfirma vahetamine vähemalt 10 aasta tagant, siis USA keeldus audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni rakendamisest. (ibid.) 2013. aastal võeti USA-s vastu õigusakt, mille raames keelatakse PCAOB-l nõudmast AHÜ-delt audiitorfirma kohustuslikku vahetamist (Audit Integrity and

Job Protection Act).

Magistritöö autori hinnangul oleks EL võinud oodata audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni rakendamisega, kuna on möödunud liiga vähe aega sellest, kui 2006. aastal võeti vastu direktiiv 2006/43/EÜ, millega EL tegi kohustuslikuks audiitori rotatsiooni vähemalt iga 7 aasta tagant. EL oleks võinud oodata kauem, et hinnata, kas audiitori kohustuslik rotatsioon on olnud piisavalt efektiivne ja oodatud tulemustega.

On olemas ka neid akadeemikuid ja audiitoreid, kes ei nõustu isegi sellega, et audiitori kohustuslik rotatsioon oleks lahendus audiitori sõltumatuse ning auditi kvaliteedi tagamiseks. Sõltumatuse ohu vähendamiseks on alternatiivselt välja pakutud näiteks (1) auditimeeskonna juhtivtöötaja rotatsioon, (2) töö üle vaatamine kutselise arvestuseksperdi poolt, kes ei olnud auditi meeskonna liige ning (3) regulaarsed sõltumatud töövõtu kvaliteedikontrollid. (Kutseliste arvestuseksperide eetikakoodeks) Alternatiivina on veel välja pakutud siseaudiitorite laialdasema kasutamise ning siseaudiitori ja välisaudiitori parema omavahelise kommunikatsiooni arendamise, mis tõstaksid märksa efektiivsemalt auditi kvaliteeti (Ardiana).

AICPA on andnud mõista, et toetab täielikult KOV-ide auditeerimise kvaliteedi ja efektiivsuse tõstmist, kuid arvavad, et audiitorfirmade kohustuslik rotatsioon ei oma kohe kindlasti sellist mõju. Nende hinnangul võib audiitorfirmade kohustuslik rotatsioon viia järgmiste tagajärgedeni (Briefing Paper...):

- auditi ebaõnnetumiste kasv;
- suurenenud alustamise kulud;
- suurenenud raskused tähtaegadest kinnipidamisel;
- kliendi spetsiifiliste teadmiste kadu;
- suurenenud tõenäosus, et pettused jäävad avastamata.

Samas usuvad mõned autorid, et KOV-e, kus audiitorfirmade rotatsioon on kohustuslik, seostatakse kõrgema auditi kvaliteediga. (Elder et al 2015)

Magistritöö autor nõustub osaliselt AICPA seisukohtadega, kuid arvab, et see sõltub paljudest asjaoludest. Eestis ei mõjuks audiitorfirmade kohustuslik rotatsioon erinevatele KOV-idele ühte moodi nende suuruse ja olemuse tõttu. Suuremate KOV-ide tundmaõppimiseks kulub audiitoritel kindlasti rohkem aega ja väiksemate puhul ei pruugi kohustuslikul rotatsioonil negatiivset mõju olla.

Negatiivsetest väidetest hoolimata valivad mõned ettevõtjad ise vabatahtliku

audiitorfirma rotatsiooni teatud aja tagant. Ajavahemikus 1910-1954 vahetas E.I. du Pont de Nemours & Company oma audiitorfirmat pea iga aasta tagant. Aastatel 1911-1928 vahetas du Pont audiitorfirmat iga aasta (v.a. üks erand, kui audiitorfirma Haskins & Sells jäeti ka teiseks järjestikuseks aastaks organisatsioonisiseste muudatuste tõttu). Ettevõtte president tõi põhjenduseks, et iga-aastase auditi eesmärk on kontrollida aruannete korrektsust täiesti erapooletute isikute poolt ja seetõttu peaks auditit teostama firma, kellega ei ole konkreetse aruandeaasta jooksul olnud mingeid kokkupuuteid. (Zeff 2003)

Välja on tulnud ka teooriaga, miks suured ettevõtjad peaksid tahtma oma audiitorfirmat vabatahtlikult vahetada. Audiitorfirma vahetusega soovivad suured ettevõtjad anda signaale heast käitumisest ning sellega vältida tulevaste uute regulatsioonide rakendamist. Hispaanias tehtud uuringust selgus, et suured ettevõtjad vahetasid audiitorfirmat tihti sel hetkel, kui vastavate regulatsioonide osas toimusid debaadid ning sooviti hakata midagi muutma. Kui suured ettevõtjad, kellele ühiskond rohkem tähelepanu pöörab, suudavad näidata läbi vabatahtliku rotatsiooni, et muretsemiseks pole põhjust, siis ei tunta vajadust mõelda välja uusi regulatsioone, kuidas suurte ettevõtjate käitumist veel rohkem reguleerida. (Garcia-Sanchez *et al* 2014)

Magistritöö autor näeb vabatahtliku rotatsiooni peamiste põhjustena pigem rahulolemastust ametis oleva audiitorfirmaga või teenuste liiga kallist taset ning soovi saada odavam pakkumine.

Audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni kohta leidub väga vastakaid arvamusi. Mõned usuvad, et see on parim lahendus audiitorite sõltumatuse tagamiseks ja auditi kvaliteedi tõstmiseks. Samas arvavad teised, et see nõue tooks nii audiitoritele kui ka AHÜ-dele üksnes negatiivseid tagajärgi. Hoolimata vastakatest arvamustest on maailmas juba mitmeid seadusi ja regulatsioone, mis kohustavad AHÜ-del audiitorfirmat teatud aja tagant vahetama.

1.3. Kohustusliku rotatsiooni reguleerimine

2001. aasta Enroni skandaal muutis suhtumist ettevõtjate juhtimisse ja audiitoritesse. Loomulikult olid juba varem ilmsiks tulnud mitmesugused finantsskandaalid ja -pettused, kuid kui sellesse keerisesse olid sattunud impeeriumi mõõtu Enron ning üks suuremaid audiitorfirmasid Arthur Andersen, siis oli see äratuskõneks paljudele ning kohe asuti tegutsema. (Ennis, Allen 2005)

2002. aasta 30. juulil võeti USA kongressis vastu *Sarbanes Oxley Act* (SOX), mille eesmärgiks oli pakkuda investoritele paremat kaitset edendades sisemisi kontrole ning tugevdades audiitori sõltumatust. SOX § 203 audiitori sõltumatusest nõuab juhtiva audiitori kohustuslikku vahetamist vähemalt iga 5 aasta tagant (varasema 7 asemel) ning auditikomiteede kohustusteks on veenduda, et rotatsioon realselt toimub. (*Sarbanes Oxley Act of 2002*) See nõue kehtib USA AHÜ-dele. Lisaks võttis *US Securities and Exchange Commission* (edaspidi SEC) 2003. aastal vastu lisa regulatsiooni, et nn mahajahtumise (ing. k. *cooling off*) periood kestab 5 aastat (varasema 2 asemel) ehk pärast rotatsiooni toimumist tohib sama audiitor klienti uuesti auditeerida 5 aasta möödudes (Laurion *et al* 2015).

Hiljutistest uuringutest selgub, et 78% finantsjuhtidest väidavad, et SOX-i rakendamise kulu ületab selle kasu (Anandarajan *et al* 2008, 112). Kui suurem osa uuringutest on keskendunud tavaliselt audiitori kohustusliku rotatsiooni mõju hindamisele auditi kvaliteedile, siis 2009. aastal tehti uuring, kus uuriti SOX-i mõju audiitoritele, kes on sunnitud kliente vahetama. Uuringu käigus saadeti küsimustikud 370-le audiitorile. Hüpotees oli, et audiitori rotatsioonil on otsene negatiivne mõju kliendispetsiifilistele teadmistele ning otsene positiivne mõju audiitori sõltumatusele ja auditi kvaliteedile. Uuringus osalejad uskusid, et audiitori rotatsioonil on otsene negatiivne mõju, kui audititiimi võtmeisik peab roteerima ning temaga kaovad ka spetsiifilised teadmised kliendist. See toob omakorda kaasa auditi kvaliteedi languse. Teine hüpotees oli, et audiitori kohustuslik rotatsioon mõjutab audiitori elu kvaliteeti neljal võimalikul viisil- ümberasumine, ümbertreenimine, lahkumine ja/või ulatuslik pendelränne. Uuringus osalejad olid kindlad, et rotatsiooni kohustuslikkuse tõttu peavad nad oma karjääri jooksul kindlasti ümber õppima, et saavutada piisavad teadmised erinevate valdkondade klientide auditeerimiseks. Täiendavalt lisati, et uue kliendi tundma õppimiseks kulub keskmiselt 2,5 aastat – 93% vastanutest kinnitasid, et kulub vähemalt 2, kui mitte rohkem. (Daugherty *et al* 2013b)

2006. aastal võttis EL vastu direktiivi 2006/43/EÜ, mille eesmärk oli ühtlustada kohustusliku auditi nõudeid. Direktiivi artikkel 42 näeb ette liikmesriikide kohustuse tagada, et AHÜ-de kohustusliku auditi eest vastutavad audiitorid vahetuvad hiljemalt seitse aastat pärast ametisse nimetamist ja lubatakse jälle sama kliendi auditeerimises osaleda kahe aasta möödumisel. (EL 2006/43/EÜ)

Uue direktiivi vastu võtmisest ajendatuna uuendati 2010. aastal ka Eesti Audiitortegevuse seadust (edaspidi AudS). Kehtiv AudS § 59 ütleb, et audiitorettevõtjat

esindav vandeaudiitor võib AHÜ vandeaudiitori aruande allkirjastajaks olla kuni seitsmel järjestikusel aastal (Audiitortegevuse seadus § 59 lg 3). Audiitori kohustusliku rotatsiooni nõue on Eestis kehtinud ligi 6 aastat ehk esimesed kohustuslikud rotatsioonid on juba toimunud, kuna võeti arvesse ka seda, kui kaua enne nõude rakendumist oldi sama klienti juba auditeeritud.

Viidates eelnevalt esitatud kohustusliku rotatsiooni mõjudele audiitoritele enestele (ümberasumine, ümbertreenimine, lahkumine ja/või ulatuslik pendelränne), siis autori hinnangul ei tohiks Eestis nii suurt mõju neile olla, v.a. piirkondades, kus tegutseb ainult üks audiitorfirma. Suurem mõju on audiitori rotatsioonil suuremates riikides, kus on võimalus, et audiitori kohustusliku rotatsiooni tõttu peab audiitor uude kohta kolima, et tööd jätkata, kuna ta on varem keskendunud ainult ühe valdkonna auditeerimisele. Teise võimalusena peab hakkama sõitma pikki vahemaasid kliendi juurde. Kaugel kliendi juures käimisega kaasnevad loomulikult ka kõrgemad auditikulud.

Kui paljud EL liikmesriigid alles harjuvad audiitori kohustusliku rotatsiooniga, siis nüüd seisavad EL-i audiitorid ning AHÜ-d silmitsi veel suurema mõjuga muutustega. EL viis läbi auditi reformi, mille raames võeti vastu uus määrus 537/2014, mis käsitleb AHÜ-de kohustusliku auditi erinõudeid. Määruse 537/2014 artikkel 7 kohaldab AHÜ-dele järgmise nõude: Vandeaudiitori või audiitorühingu algse lepingu kestus ega ka algse lepingu ja uuendatud või pikendatud lepingute kestus kokku ei tohi ületada kümmet aastat. Pärast lepingu maksimaalse kestuse lõppu ei tohi vandeaudiitor või audiitorühing sama AHÜ-d auditeerida järgneva nelja aasta jooksul. Liikmesriikidel on õigus sätestada lepingu maksimumkestust järgmiselt (EL 537/2014):

- kuni 20 aastani, kui viiakse läbi kohustusliku auditi hankemenetlus;
- kuni 24 aastani, kui on lepingu perioodi jooksul tehtud ühisaudit ning esitatud ühine auditi aruanne.

Määrus 537/2014 jõustub 2016. aasta 17. juunist (EL 537/2014). AudS ja sellega seondult teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu kohaselt peaks AHÜ-de audiitorfirmade kohustuslik rotatsioon Eestis jõustuma 1. jaanuaril 2017. Eelnõu alusel võivad AHÜ-d audiitorfirmaga sõlmitud lepingut pikendada algsele 10 aastale lisaks veel täiendavaks 10 aastaks ehk kokku kuni 20 aastaks. (Audiitortegevuse seaduse... 17.03.2016) Määruse 537/2014 artikkel 17 lõige 4 lubab peale esimese 10-aastase lepinguperioodi lõppu lepingu tähtaega pikendada maksimaalselt 20 aastani, kui enne esimese perioodi lõppu viiakse läbi

avalik valikumenetlus, mis vastab määruse tingimustele ning mille eest vastutab AHÜ auditikomitee. Rahandusministeerium nõustub, et sellise võimaluse kasutamine on mõistlik. (Konsultatsioonidokument... 2015)

Määruse 537/2014 rakendamise keerukus seisneb kindlasti selle üleminekukorras. Juhul kui (PricewaterhouseCoopers 2015):

- praegune leping audiitorfirmaga on kehtinud rohkem kui 20 aastat (leping sõlmitud enne 16.06.1994), siis lepingut ei ole võimalik uuendada pärast 17. juunit 2020;
- praegune leping audiitorfirmaga on kehtinud 11-20 aastat (leping sõlmitud vahemikus 17.06.1994 – 16.06. 2003), siis lepingut ei ole võimalik uuendada pärast 17. juunit 2023;
- praegune leping audiitorfirmaga on kehtinud vähem kui 11 aastat (leping sõlmitud pärast 17.06.2003), siis leping võib jääda kehtima, kuni maksimum perioodi lõpuni. Reaalsuses tähendab see, et kui kliendileping on sõlmitud vahemikus 16.06.2003 - 17.06.2006, siis peaks rotatsioon toimuma 17. juuniks 2016. Kui kliendileping on sõlmitud pärast 17.06.2006, siis peab roteerumine toimuma sel hetkel, kui lubatud töövõtu periood täitub.

Huvigrupid, keda see määrus puudutab, tõdevad, et määruse rakendamise muudab keerukaks üleminekukord ning liikmesriikide õigus reegleid mingil määral muuta. Neid määrusest tulenevaid reegleid ja keerukat üleminekukorda peavad kindlasti silmas pidama AHÜ-de auditikomiteed. (Movsisjana 2015)

Direktiivi 2006/43/EÜ alusel on AHÜ-deks, kellele esitatud nõuded kehtima hakkavad börsiettevõtjad, krediitiasutused ja kindlustusandjad. Kuid liikmesriikidel on õigus nimetada nendele lisaks näiteks „ettevõtja, kes on olulise ühiskondliku tähtsusega selle tegevuse iseloomu, suuruse või töötajate arvu tõttu“. (EL 2006/43/EÜ artikkel 1) Eesti on seda võimalust varem kasutanud ning kehtivas AudS-is on AHÜ-na määratletud veel mitmed KOV-id, erinevad juriidilised isikud ja ministeeriumid (täpsem loetelu esitatud magistr töö jaotises 1.1). Rahandusministeerium on aga esitanud soovi praegune AHÜ definitsioon üle vaadata, kuna uue AudS-iga (jõustub 1. jaanuar 2017) kaasnevad kõigile AHÜ-dega seotud osapooltele varasemast suuremad halduskulud (Konsultatsioonidokument... 2015).

Uuest seadusest tulenevate muudatuste vastutus lasub AHÜ juhtorgani ja auditikomitee liikmetele, kuna nemad peavad vastutama audiitori valiku, rotatsiooninõuete

täitmise ja teenuse osutamise piirangute jälgimise eest. AHÜ kohustusliku auditi läbiviimine muutub palju kulukamaks ning suureneb ka auditikomiteede koormus ja vastutus. Sellest tulenevalt on uue AudS eelnõus tehtud muudatused ning eelnõu kohaselt määratletakse edaspidi AHÜ-na ainult need, kelle suhtes EL direktiiv seda nõuab: börsiemitendid, kindlustusandjad ning krediitiasutused. Kui kehtiva seaduse kohaselt kuuluvad sinna alla ka KOV-id, siis ei arvata, et see määratluse jätkuv laiendamine enam põhjendatud oleks. (Audiitortevuse seadus ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri 2016)

Magistritöö autor nõustub selle seisukohaga ning tahab seda kinnitada huvigruppide hulgas tehtud küsitluste vastuste ning vandeaudiitori aruannete analüüsiga. Tulemused on esitatud kolmandas jaotises.

EL on võrreldes USAga püüdnud AHÜ-de auditeerimist rohkem reguleerida. Nii EL kui ka USA puhul on kõigile AHÜ-dele keeruline samasuguseid nõudeid kohustusliku rotatsiooni näol rakendada, kuna EL liikmesriigid on oma olemuse ja süsteemide poolest väga erinevad, nagu ka USA osariigid. Magistritöö lisas 1 on esitatud ülevaade hetkel Ameerika Ühendriikides, Euroopa Liidus ja Eestis kehtivatest ja varsti jõustuvatest regulatsioonidest vandeaudiitori ja audiitorettevõtja kohustuslikust rotatsioonist.

EL-i ja USA regulatsioonidele lisaks on praegu (või minevikus olnud) audiitorfirma rotatsioon kohustuslik näiteks järgmistes riikides: Itaalias, Brasiilias, Singapuris, Austrias, Hispaanias, Hollandis ja Kanada (GAO 2003). Järgmises jaotises on esitatud näiteid mõnes nendes riikides tehtud uuringutest audiitorfirma kohustuslikust rotatsioonist.

2. VARASEMAD UURINGUD JA UURIMISMETOODIKA VALIKU PÕHJENDUS

2.1. Varasemad uuringud erinevate riikide näidetel

Audiitorfirmade kohustuslik rotatsioon ulatub juba 20. sajandi algusesse, kui 1923. aastal kehtestas Kanada oma riiklikele pankadele nõude, et korraga auditeerivad neid kaks audiitorfirmat, kuid samad firmad ei tohi üle 2 aasta koos auditeerida, ehk üks neist peab roteerima minimaalselt pärast 2. aastat. See nõue kehtis üle 60 aasta, kuni 1991. aastal Bank Act muutmisega muudeti kahe audiitorfirma nõue ühe audiitorfirma peale ning kohustuslik rotatsioon kaotati täielikult. Audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni nõudest loobumise peamise põhjusena toodi välja liiga suured kulud ja võrdlemisi väike kasu ning Kanada tundis, et nad on maailmas üksi sellise süsteemiga. (GAO 2003) Kahjuks ei õnnestunud autoril leida avalikke uuringuid sellise rotatsiooni toimimise efektiivsuse kohta Kanadas.

Ajavahemikus 1989-1995 oli Hispaanias audiitorfirma rotatsioon kohustuslik iga 9 aasta tagant. 1995. aastal leiti, et kohustuslikku audiitorfirma rotatsiooni ei ole mõtet jätkata, kuna nende peamine eesmärk, audiitorfirmade konkurentsi suurendamine, oli juba saavutatud ning muud erilist mõju sellel regulatsioonil ei nähtud. (GAO 2003) Ruiz-Barbadillo *et al* 2009 on uurinud vandeaudiitorite aruandeid kahel erineval perioodil Hispaanias – 1991-1994, kui audiitorfirma kohustuslik rotatsioon oli jõus ning 1995-2000, kui rotatsioon ei olnud enam kohustuslik. Peamine rõhk nende uuringus seisnes kohustusliku rotatsiooni mõjul audiitori käitumisele. Audiitoritel võib kujuneda dilemma, et ühelt poolt riskitakse oma maine langusega, kui ei hinnata kliendi aruandeid õigesti. Teiselt poolt tekib risk kaotada klient, kui audiitor väljastab märkusega aruande. (Ruiz-Barbadillo *et al* 2009) Varasematest uuringutest on selgunud, et kui audiitor annab ettevõtja aruannetele märkuseta otsuse, on suurem tõenäosus, et klient jätkab audiitoriga töösuhet (Antle, Nalebuff 1991). Ruiz-Barbadillo *et al* 2009 uuringu tulemused näitavad, et audiitorfirmade kohustuslik rotatsioon vähendab audiitorite stiimulit oma maine kaitsmiseks ning ei leita mingisugust kinnitust sellele, et audiitorfirma kohustuslik rotatsioon oleks seotud märkusega vandeaudiitori aruannete

väljastamise suurema tõenäosusega.

Juba 1975. aastast alates on Itaalias kehtiv kohustuslik audiitorfirma rotatsioon börsiettevõtjatele. Esialgselt oli minimaalseks kliendilepingu pikkuseks 3 aastat ning pärast kolme aastat võis ettevõtja valida endale uue audiitorfirma või jätkata samaga, kuid sama audiitorfirma ei tohtinud auditeerida rohkem kui 9 järjestikusel aastal. Pärast maksimaalse kliendilepingu pikkuse täitumist tohtis sama audiitorfirma klienti uuesti auditeerida pärast 3 aasta möödumist. IOSCO *Standing Committee* kinnitusele on see kogemus Itaaliale hea olnud ning investoritel on olemas vajalik kindlustunne. Regulatsiooni viimane versioon kaotas võimaluse ametisoleva audiitorfirma muutmise iga kolme aasta tagant. Kõige uuema seaduse kohaselt ei ole Itaalias pärast kliendilepingu sõlmimist võimalik audiitorfirmat vahetada järgneva 9 aasta jooksul. (GAO 2003, 83)

Itaalia kohustusliku audiitorfirma rotatsiooni ja selle mõju kohta auditi kvaliteedile on Cameran teinud uuringu, kus juureldakse auditi kvaliteedi muutumise üle auditeerimise perioodi lõikes. Eeldatakse, et auditeerimise kvaliteet peaks olema kõrgeim viimase 3-aastase perioodi jooksul, kuna selle lõppedes muutuvad võimalikud pretensioonid ja kohtujuhtumid tõenäolisemaks seoses uue audiitori nimetamisega. (Cameran *et al* 2016)

Hüpoteesi tõestamiseks uuriti Itaalia börsil noteeritud firmasid (v.a. finantsasutusi) perioodil 1985-2004. Peamiseks auditi kvaliteedi hindamise vahendiks kasutati ebaloomulikku käibekapitali kajastamist (ing.k. *abnormal working capital accruals*), mille puhul eeldati, et see peaks olema konservatiivsemalt kajastatud viimase 3-aastase perioodi jooksul. (ibid.) Konservatiivsuse printsiibi kohaselt tuleb raamatupidamise aruandeid koostada ettevaatlikult ja kaalutletult, et vältida tulude ülehindamist ja kulude alahindamist (RTJ 1 2011, 9). Uuringu teinud autorid leidsid, et börsiettevõtjad kajastavad tulusid ja kulusid viimase 3-aastase perioodi jooksul õigeaegsemalt, kui esimese kahe perioodi jooksul, kuna teavad, et audiitorid on viimase 3-aastase perioodi ajal valvsamad. Tulemused näitavad, et audiitorid muutuvad samuti ettevaatlikumaks, kui nad teavad, et neil ei ole enam võimalust kliendilepingut pikendada. Uurimuse tulemusi täiendati ka ettevõtja aktsiaootluse testiga, kust selgus, et viimase 3-aastase perioodi jooksul tunnetasid investorid tootluse kvaliteeti paremana. (Cameran *et al* 2016)

Võrreldes uuringutega börsiettevõtjatest, on KOV-idele suunatud uuringuid audiitorfirma rotatsiooni kohta tehtud märkimisväärselt vähem.

Austraalias tehti uuring, mis käsitles audiitorfirma rotatsiooni mõju tulude kvaliteedile (ing. k. *earnings quality*) KOV-ides. Tulude kvaliteet seisneb nende kajastamise õigsuses ja vastavuses standarditega. Austraalia KOV-idel on kohustus iga 6 aasta tagant korraldada hankemenetlus (ing. k. *tendering*), pärast mida saavad nad otsustada, kas jätkavad sama audiitorfirmaga või valivad uue. (Adrian *et al* 2012)

Tulude kvaliteeti seostatakse tulude manipuleerimisega (ing. k. *earnings management*) ehk kõrgem tulude kvaliteet võrdub vähesema tulude manipuleerimisega. KOV-idel on kaks peamist huvigrupi, kes neid kontrollivad ja mõjutavad. Ühelt poolt on kõrgemad valitsusasutused, kes teostavad järelevalvet KOV-ide üle ning teiselt poolt on KOV-ide teenuseid tarbivad inimesed. Sellest tulenevalt on KOV-idel huvi näidata kõrgematele riigiasutustele ehk kontrollijatele, et nad pakuvad kõrge lisandväärtusega teenuseid ja tarbijatele näidata, et nad teevad seda madala hinnaga. Neil on huvi näidata, et nad tegutsevad pigem nullkasumiga, kui kõrge kasumiga. Amortisatsioon on üks peamistest meetoditest kasumi manipuleerimiseks, kuna amortiseeruvad varad moodustavad märkimisväärse osa KOV-ide bilansist ning nende säilitamine ja hooldamine on üks peamistest operatiivsetest tegevustest. (ibid.)

Uuringu käigus püstitati kolm hüpoteesi (Adrian *et al* 2012):

- Hüpotees 1: tulude kvaliteet on esimesel aastal pärast hankemenetlust kõrgem nendel KOV-idel, kes audiitorfirmat vahetasid;
- Hüpotees 2: tulude kvaliteet nende KOV-ide puhul, kes vahetasid audiitorfirmat, ei muutu märkimisväärselt järgnevatel perioodidel vahepeal:
 - (a) esimesel aastal pärast hankemenetlust ning vahepealsetel aastatel;
 - (b) vahepealsetel aastatel ja aastal enne hankemenetlust;
 - (c) esimestel ega ka viimastel aastatel pärast hankemenetlust.
- Hüpotees 3: KOV-ide jaoks, kes vahetasid oma audiitorfirmat, on tulude kvaliteet kõrgem:
 - (a) esimesel aastal pärast hankemenetlust võrreldes vahepealsete aastatega;
 - (b) vahepealsetel aastatel võrreldes aastaga enne hankemenetlust;
 - (c) esimestel aastatel pärast hankemenetlust võrreldes hilisemate aastatega.

Kolmest hüpoteesist sai täielikult kinnitust üksnes esimene hüpotees, et tulude kvaliteet on esimesel aastal pärast hankemenetlust kõrgem ehk tulude manipuleerimise tase on väiksem nendel KOV-idel, kes oma audiitorfirmat vahetasid. (Adrian *et al* 2012) See

järeldus on vastuolus eelnevalt esitatud Cameran *et al* 2016 Itaalia börsiettevõtjate uuringu tulemustega. Nende uuringute võrdlusest selgub, et börsiettevõtjad kajastavad tulusid ja kulusid vahetult enne kliendilepingu lõppemist konservatiivsemalt, kuid KOV-idel on tulud kajastatud konservatiivsemalt just esimesel aastal pärast uue kliendilepingu sõlmimist.

Lisaks said Austraalia KOV-ide uuringus kinnitust ka teise hüpoteesi punktid a) ja b) ehk nende KOV-ide jaoks, kes vahetasid oma audiitorfirmat, ei toimu märkimisväärseid muudatusi tulude kvaliteedis võrreldes esimest aastat pärast hankemenetlust ja järgnevaid aastaid ning võrreldes vahepealseid aastaid ja aastat enne hankemenetlust. (Adrian *et al* 2012)

Sama uuringu tulemused ei kinnita, et uutel audiitoritel läheb palju aega, enne kui suudavad teha efektiivse auditi uue kliendi juures. Kliendi spetsiifika puudumise kompenseerib nn värske pilk. Samuti ei selgu tulemustest, et audiitorid üritaksid lepingu lõppemise lähenedes kliendile võimalikult meelega järele olla. Üks võimalikest põhjendustest sellele on, et kohalike omavalitsuste auditeerimise kulud on madalad. See ei paku ametisolevale audiitorile eriti stiimulit, kuna tulu on väike. (ibid.)

Magistritöö autori hinnangul ei saa sellist üldistust teha kõikidele audiitorfirmadele. Võimalik, et Big4³ audiitorfirmad on pigem huvitatud börsil noteeritud ja teiste suuremate ettevõtjate auditeerimisest, kuid väiksematele audiitorfirmadele on ka väiksemad töövõttud olulised.

Lisaks erinevatele juba kohustusliku rotatsiooni kogemustega riikides tehtud uuringutele on palju auditi kvaliteedi hindamisi tehtud ka mujal. Kuna kõrget auditi kvaliteeti nähakse audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni väljundina, siis saab nende uuringute põhjal hüpoteetiliselt järeldada, kas rotatsioon parendaks auditi kvaliteeti. Levinumad uurimismeetodid auditi kvaliteedi hindamiseks (Vanstraelen 2000):

- pretensioonide arv audiitorfirma vastu;
- vandeaudiitori aruanded enne ja pärast audiitorfirma vahetust;
- audititeenuste hinnad;
- auditiaruannete kasutajate arvamused.

Käesoleva magistritöö raames on audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni võimalikku mõju hinnatud vandeaudiitorite aruannete analüüsimisega ning finantsauditiga lähedalt seotud huvigruppide arvamuste põhjal.

³ PricewaterhouseCoopers, Deloitte, Ernst & Young, KPMG

2.2. Kasutatud uurimismeetodid

Magistritöö raames on kasutatud peamiselt kvantitatiivset meetodit, kuid osaliselt on kasutatud ka kvalitatiivsele meetodile omaseid võtteid. Hirsjärvi *et al* 2007 ütleb, et kui soovitakse uurida kellegi suhtumist või seisukohti millessegi küsitluse kaudu, on tegemist kvantitatiivse uurimisega. Täpsemalt on antul juhul tegemist ülevaateuurimisega, kuna inimeste rühmalt kogutakse andmeid standardiseeritud viisil ning kogutud materjali põhjal püütakse kirjeldada, võrrelda ja seletada nähtusi. (Hirsjärvi *et al* 2007, 125) Samas on ka kvalitatiivne uurimismeetod suunatud inimeste kogemuste, arusaamade ja tõlgenduste mõistmisele, kuid sel juhul kasutatakse pigem meetodeid, mis võimaldavad säilitada uuringus osalejate keelekasutuse ja eripära ning on terviklikud ja detailide rohked (Laherand 2008, 24).

Küsimustike kasutamisel on puudusi, millest autor on teadlik. Sellest hoolimata on autor arvamusel, et küsitlus on parim moodus huvigruppide arvamuste ja seisukohtade kogumiseks. Küsitluse puudustena on Laherand toonud välja, et ei ole võimalik teada, kui tõsiselt vastajad küsimustesse suhtuvad, kas vastajad saavad küsimustest üheselt aru ning lisaks võivad saadud tulemused olla pinnapealsed. Samuti võib kadu ehk vastuseta jäänud küsimustike hulk olla üsna suur. (ibid. 182)

Andmete kogumine tehti e-küsitlusena küsitluskeskkonnas. Autor uuris eelnevalt, milliseid keskkondi on varem kasutatud ning milline sobiks käesoleva töö raames kõige paremini. Võimalike variantidena kaaluti ankeet.ee ja Google Forms keskkondi. Autor otsustas ankeet.ee kasuks, kuna see on eesti keelne, seal on võimalus lihtsalt küsimustikke koostada, saata meeldetuletusi vastajatele ning vastuste põhjal erinevaid raporteid koostada, mis hõlbustavad hilisemat andmete analüüsi.

Töö käigus määrati esmalt üldvalim (AHÜ-d ning vandeaudiitorid) ning sellest valiti omakorda esinduslik valim ehk väljavõttekogum. (Hirsjärvi *et al* 2007, 167)

Küsitluse eesmärk oli saada ülevaade audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni rakendamisest mõjutatud huvigruppide arvamustest ja seisukohtadest. Kõige enam on sellest mõjutatud AHÜ-de finantsjuhid ja pearaamatupidajad, kes finantsauditiga kokku puutuvad ning vandeaudiitorid, kes auditeerivad AHÜ-sid. Magistritöö esimeses jaotises on seletatud, mis on AHÜ-d kehtiva AudS kohaselt ning sellest määratlusest lähtus ka autor. Autor otsustas keskenduda neist vaid kahele- börsiettevõtjad ja KOV-id. Börsiettevõtjad valiti seetõttu, et enamik varasemaid uuringuid on tehtud just börsiettevõtjatele põhinedes ja nii on võimalik

tulemusi võrrelda. EL direktiivi alusel ei ole liikmesriigid kohustatud KOV-e AHÜ-dena määratlema, vaid see on olnud Eesti oma vaba valik. Sellest ajendatuna valiti KOV-id uurimisobjektiks, kuna taheti hinnata, kas omavalitsustele on kõrgendatud auditeerimishinnad mõistlikud. Uuriti, kas KOV-ide arvamused on sarnased teiste huvigruppidega ning kas nende põhjal võib järeldada, et auditeerimise erinõuded kohalduvad neile põhjendatult.

Kohaliku omavalitsuse korralduse seaduse § 16 kohaselt valitakse KOV-ide volikogu iga 3 aasta tagant ja § 27 kohaselt valitakse KOV-i vallavanem või linnapea kuni kolmeks aastaks. See näitab, et KOV-ides toimub pidev võimuvahetus ja magistrirühma autori arvates erinevad oma olemuselt näiteks börsiettevõtjatest.

Börsiettevõtjate nimekiri võeti NASDAQ kodulehelt, selekteerides Balti turu põhinimekirjast välja ettevõtted, kelle koduturuna oli 31.12.2014 seisuga märgitud TLN. Kokku oli neid 15. (NASDAQ OMX Tallinna börs) Börsil noteeritud ettevõtjate loetelu seisuga 31.12.2014 on esitatud tabelis 2.1.

Tabel 2.1. Tallinna börsil noteeritud ettevõtjad seisuga 31.12.2014

Arco Vara	Silvano Fashion Group
Baltika	Skano Group
Ekspress Grupp	Tallink Grupp
Harju Elekter	Tallinna Kaubamaja Grupp
Merko Ehitus	Tallinna Vesi
Nordecon	Pro Kapital Grupp
Olympic Entertainment Group	Trigon Property Development
PRFoods	

Allikas: (NASDAQ OMX Tallinna börs)

Küsimustikud saadeti põhiliselt börsiettevõtjate kodulehtedelt leitud üld e-mailiaadressitele, palvega edastada see finantsjuhile või pearaamatupidajale. Autor oli teadlik riskist, et üld e-mailidele saadetud küsimustike vastamise protsent ei pruugi olla kõrge.

KOV-ide seast valiti AudS põhjal välja need KOV-ide üksused, mille haldusterritooriumil bilansipäeva seisuga elab üle 10 000 inimese või mille raamatupidamise või konsolideerimisgrupi raamatupidamise aastaaruandes bilansipäeva seisuga esitatud varad on kokku on üle 20 000 000 euro. Aluseks võeti 2014. aasta majandusaasta bilansipäeva seisud.

Kokku leiti 39 KOV-i üksust, mis vähemalt ühe eelnevalt nimetatud piiridest ületas. Tabelis 2.2. on esitatud loetelu nendest KOV-idest, kelle varade maht oli 31.12.2014 bilansipäeva seisuga vähemalt 20 000 000 eurot.

Tabel 2.2. Üle 20 mln varade mahuga KOV-id, seisuga 31.12.2014

Kohalik omavalitsus	Varad 31.12.2014 (mln EUR)	Kohalik omavalitsus	Varad 31.12.2014 (mln EUR)
Anija vald	21,3	Põltsamaa linn	22,6
Audru vald	23,6	Põlva vald	52,2
Haapsalu linn	66,3	Pärnu linn	244,7
Harku vald	82,7	Rae vald	83,1
Hiiu vald	22,5	Rakvere linn	65,9
Jõelähtme vald	21,2	Rapla vald	28,4
Jõhvi vald	53,8	Saku vald	42,5
Keila linn	36,9	Saue vald	30,8
Kiili vald	22	Sillamäe linn	49,7
Kiviõli linn	30,8	Suure-Jaani vald	20,8
Kohila vald	25,3	Tallinna linn	1 409,7
Kohtla-Järve linn	95,3	Tapa vald	25,5
Kose vald	32,1	Tartu linn	325,5
Kuressaare linn	98,5	Türi vald	40,4
Lüganuse vald	32,2	Valga linn	52,9
Maardu linn	53,8	Viimsi vald	89,9
Mäetaguse	21,5	Viljandi linn	43,4
Märjamaa vald	32,8	Võru linn	48,2
Narva linn	211,2	Väike-Maarja vald	20,3
Paide linn	73,7		

Allikas: (Riigi majandusaasta koondaruanne 2014)

Tabelis 2.3. on esitatud loetelu nendest KOV-idest, kelle elanike arv oli 01.01.2015 seisuga vähemalt 10 000.

Tabel 2.3. Üle 10 000 elaniku arvuga KOV-id, seisuga 01.01.2015

Kohalik omavalitsus	Elanike arv (in)	Kohalik omavalitsus (in)	Elanike arv (in)
Haapsalu linn	10 581	Rakvere linn	16 134
Harku vald	13 268	Saue vald	10 092
Jõhvi vald	12 217	Sillamäe linn	14 339
Kohtla-Järve linn	37 453	Tallinna linn	434 357
Kuressaare linn	13 832	Tartu linn	97 079
Maardu linn	15 788	Valga linn	13 321
Narva linn	61 159	Viimsi vald	18 163
Pärnu linn	41 255	Viljandi linn	18 257
Rae vald	15 137	Võru linn	12 919

Allikas: (Siseministeerium 2015)

Vandeauditorite seast valiti välja need, kes on AHÜ-de auditeerimisega kokku puutunud. AudS § 158 kohaselt on AHÜ-ga kliendilepingulises suhtes olev audiitorettevõtja kohustatud koostama ja esitama Audiitorkogule iga-aastaselt läbipaistvusaruande, mis sisaldab andmeid audiitorettevõtja vandeauditori kutsetegevuse praktika kohta käesoleval perioodil. Sellest lähtuvalt võeti Audiitorkogu kodulehelt nimekiri audiitorettevõtjatest, kes on perioodi 1. juuli 2014 kuni 30. juuni 2015 kohta esitanud läbipaistvusaruande ehk auditeerinud mõnda AHÜ-d (Audiitorettevõtjate...). Audiitorettevõtjate nimekiri on esitatud tabelis 2.4.

Tabel 2.4. AHÜ-sid auditeerinud audiitorettevõtjad perioodil 01.07.2014-30.06.2015

AMC Audit OÜ	Ectus Finance OÜ
Assertum Audit OÜ	Ernst & Young Baltics AS
Audest Audiitorteenuste OÜ	Grant Thornton Baltics OÜ
Audiitorbüroo ELSS AS	HLP Expertus KLF OÜ
Audiitorbüroo KLEA OÜ	KL Partners OÜ
BDO Eesti AS	KPMG Baltics OÜ
Deloitte Audit Eesti AS	PricewaterhouseCoopers AS
E-audit OÜ	Villems & Partnerid OÜ

Allikas: (Audiitorettevõtjate...)

Küsimustikud saadeti eelnevalt mainitud audiitorettevõtjate kodulehtedelt leitud vandeauditorite e-maili aadressidele, palvega, et küsimustik edastataks ka teistele audiitoritele, kes on AHÜ-de auditeerimisega kokku puutunud.

Kõigi kolme huvigrupi küsimustikud olid sarnaselt üles ehitatud, kuid esines üksikuid erinevusi küsimustes vastavalt huvigrupile. Küsimustike suurema osa moodustasid väited, millele huvigrupid said vastata Likert skaalale tuginedes. Likert skaala puhul on vastajal valida viie alternatiivse vastusevariandi vahel: (1) täiesti nõus, (2) pigem nõus, (3) ei oska öelda, (4) pigem ei ole nõus, (5) ei ole üldse nõus. (Boone, Boone 2012)

Likert skaala valiti just seetõttu, et see on üks paremaid mooduseid inimeste uskumuste, arvamuste ja seisukohtade hindamiseks. Likert skaala teisteks positiivseteks omadusteks on selle lihtsus ning sundimatus, ehk inimesed ei pea valima vaid kahe kindla vastusevariandi vahel. Loomulikult on Likert skaalal ka oma puudused. Võib juhtuda, et vastajad proovivad vältida „ekstreemseid“ vastuseid ja ei vasta täiesti ausalt, ehk valivad „pigem nõus“ või „pigem ei ole nõus“, mitte „täiesti nõus“ või „üldse ei ole nõus“. Kuna valida on vaid 5 vastusevariandi vahel, siis ei pruugi need väljendada vastaja tõelist seisukohta. (Advantages of... 2013) Lahtiste küsimustega saaks parema ülevaate vastajate tõelistest seisukohtadest, kuid nende küsimuste riskiks on, et vastajatel ei ole aega pikemalt kirjutada ning jätavad siis küsimustiku üldse täitmata.

Lisaks eelnevalt esitatud Likert skaala vastusevariantidele oli ka küsimusi, kus vastusevariantideks olid: (1) pooldan täielikult, (2) pooldan osaliselt, (3) ei oska hinnangut anda, (4) ei poolda eriti ning (5) täielikult vastu. Mõningate tegurite olulisuse määramisel olid järgnevad võimalikud vastusevariandid: (1) äärmiselt oluline, (2) oluline, (3) ei oska hinnangut anda, (4) vähe oluline, (5) ei ole üldse oluline. Peale Likert skaala küsimustele esitati ka lihtsamaid jah/ei küsimusi ning mõned tavalised valikvastustega küsimused. Pea iga küsimuse või väite juures oli vastajatel võimalus lisada kommentaare ning ankeedi lõpus oli võimalik kirjutada lisakommentaare küsimustikuga seoses (tagasiside küsimustikule, täiendavaid kommentaare teemaga seenduvalt jne).

Küsimuste moodustamisel lähtuti peamiselt väidetest, mis teaduslikes artiklites on esitatud audiitorite sõltumatuse ja audiitorfirmade kohustusliku rotatsiooni kohta. Küsitlus oli huvigruppidele vastamiseks avatud perioodil 02.04.2016-25.04.2016. Selle aja jooksul saadeti vastajatele ka meeldetuletusi.

Lisaks küsitlusele viidi magistritöö raames läbi ka andmete analüüs, kus uuriti KOV-ide ja börsiettevõtjate majandusaasta aruandeid ning vandeaudiitori aruandeid. Uuringu eesmärgiks oli teada saada, kas vahetult enne või pärast audiitorfirma (vabatahtlikku) rotatsiooni väljastatakse suurema tõenäosusega märkusega aruanne. Uuring toetub varem

tehtud uuringutele ja teaduslikele artiklitele, kus väideti, et audiitorid on vahetult enne rotatsiooni toimumist konservatiivsemad, kuna nende maine on ohus (täpsem kirjeldus jaotises 2.1). Kuna need rotatsioonid on toimunud vabatahtlikult, siis ei saa väita, et samad tulemused on ka audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni puhul, kuid tulemustest on siiski võimalik teha järeldusi.

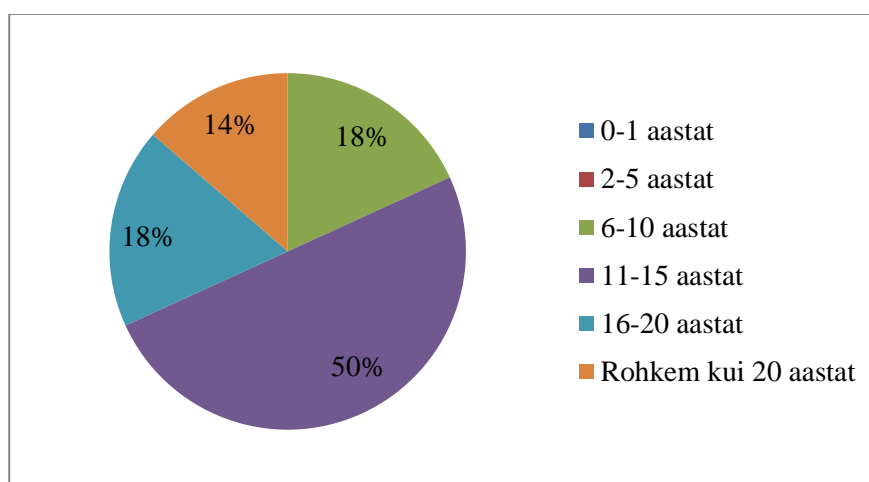
Uuringu tegemisel kasutati kõikide KOV-ide (kes kuuluvad AHÜ mõiste alla kehtiva AudS kohaselt) ja börsiettevõtjate majandusaasta aruandeid ning vandeaudiitori aruandeid. Majandusaasta aruanded koos vandeaudiitori aruannetega võeti KOV-ide kodulehtedelt ja NASDAQ Tallinna börsi lehelt. Uuringu tegemise takistuseks oli, et KOV-ide kõik majandusaasta aruanded ja vandeaudiitori aruanded ei olnud kättesaadavad. KOV-idele saadeti ka e-kirju palvega, et nad saadaksid puuduolevad audiitorite aruanded. Järgmises jaotises on esitatud küsimustikele saadud vastuste analüüs ning tulemused, mille põhjal saab magistritöös püstitatud hüpoteese kas tõestada või ümber lükata.

3. UURIMISE TULEMUSED JA JÄRELDUSED

3.1. Kohalike omavalitsuste seas tehtud küsitluse vastuste analüüs

Küsitluse peamine eesmärk oli teada saada KOV-ide finantsauditiga kokkupuutuvate finantsjuhtide või pearaamatupidajate arvamus audiitori sõltumatusest, AHÜ-de auditeerimisest ning audiitorfirma kohustuslikust rotatsioonist. Valimisse jäänud 39-st KOV-ist vastasid küsimustikule 22 ehk u 56%. KOV-ide ankeetküsitluse küsimused ja vastused on esitatud lisa 2.

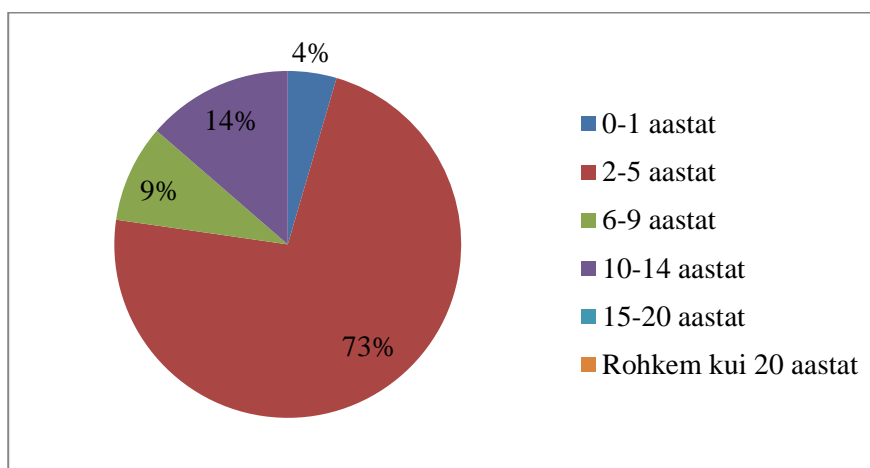
Küsimustiku alguses uuriti, kui kaua on KOV-ide vastajad finantsauditiga kokku puutunud ning kui kaua on ametisolev audiitorfirma nende KOV-i auditeerinud. Selgus, et 50% KOV-i vastanutest (11) on finantsauditiga kokku puutunud üle 11 aasta. 18% ehk 4 vastajat olid finantsauditiga kokku puutunud rohkem kui 16 aastat ning 14% (3) üle 20 aasta. Vastustest selgus, et kõik KOV-ide vastajad on finantsauditiga kokku puutunud juba vähemalt 6 aastat. Tulemused on esitatud joonisel 1. Vastajate pikaajaline kokkupuude finantsauditiga lisab vastustele usaldusväärust, kuna neil on selles vallas jõudnud välja kujuneda oma arusaamad ja seisukohad.



Joonis 1. KOV-ide vastanute kokkupuude finantsauditiga (aastates)

Allikas: (Autori koostatud lisa 2 alusel)

Küsimusele, kui kaua on ametis olev audiitorfirma nende AHÜ-d auditeerinud, vastasid 72,73% (16) KOV-idest 2-5 aastat. Selgus, et vastanutest ei ole kellelgi praeguse audiitorfirmaga leping kestnud üle 14 aasta. Vastused on illustreeritud joonisel 2.



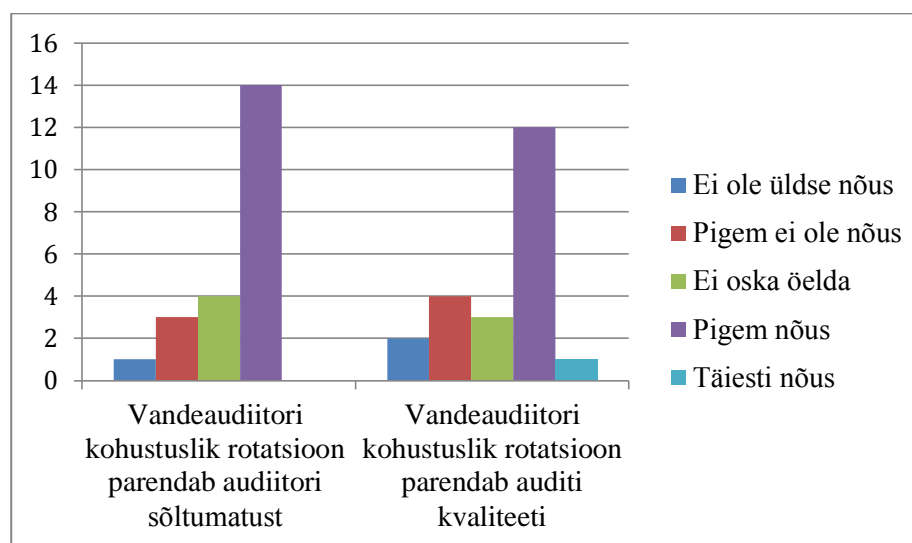
Joonis 2. KOV-ide ametis oleva audiitorfirmaga kehtinud lepingu pikkus (aastates)

Allikas: (Autori koostatud lisa 2 alusel)

2010. aastal vastu võetud AudS-i kohaselt on teatud KOV-idel kohustus vahetada audiitorettevõtjat esindavat vandeaudiitorit vähemalt iga 7 aasta tagant. KOV-idel paluti hinnata, mil määral nad nõustuvad küsimustikes esitatud väidetega vandeaudiitori rotatsiooni kohustuslikkusest. Nende vastuste põhjal otsustatakse, kas magistritöö esimene hüpotees „huvigruppide arvates on audiitorettevõtjat esindava vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon efektiivne lahendus audiitori sõltumatuse tagamiseks ja auditi kvaliteedi parendamiseks“ peab paika.

Esimese väitega „vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon parendab audiitori sõltumatust“ olid üle poole KOV-i vastanutest pigem nõus. Samas mitte ükski KOV-i vastanutest ei öelnud, et oleks audiitori sõltumatuse väitega täielikult nõus. Üle poole KOV-i vastajatest olid pigem nõus ka väitega, et vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon parendab auditi kvaliteeti. Inimesed, kes olid selle näitega pigem nõus tõid põhjenduseks, et igal vandeaudiitoril on oma nägemus. Mainiti ka, et vandeaudiitori vahetus ei pruugi anda olulist muutust, kui audiitorettevõtja ei vahetu. Selle põhjuseks võib olla arvamus, et vandeaudiitori rotatsioon toimub justkui ainult paberil, kuid tegelikult on endine audiitor ikka auditiga seotud.

Huvitava punktina võib välja tuua, et üks KOV-i vastanutest, kes oli pigem nõus väitega, et vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon parendab audiitori sõltumatust, ei olnud üldse nõus väitega, et see parendab ka auditi kvaliteeti. Lisakommentaarina kirjutati, et kogu auditi meeskond peaks muutuma, mitte ainult juhtiv audiitor. KOV-ide vastustest saab järeldada, et vandeaudiitori kohustuslikku rotatsiooni nähakse eelkõige audiitori sõltumatuse tagajana. Auditi kvaliteet võib paraneda selle käigus, kuid ei pruugi. KOV-ide seisukohti illustreerib joonis 3.



Joonis 3. KOV-ide arvamus vandeaudiitori kohustusliku rotatsiooni mõjust audiitori sõltumatusele ja auditi kvaliteedile

Allikas: (Autori koostatud lisa 2 alusel)

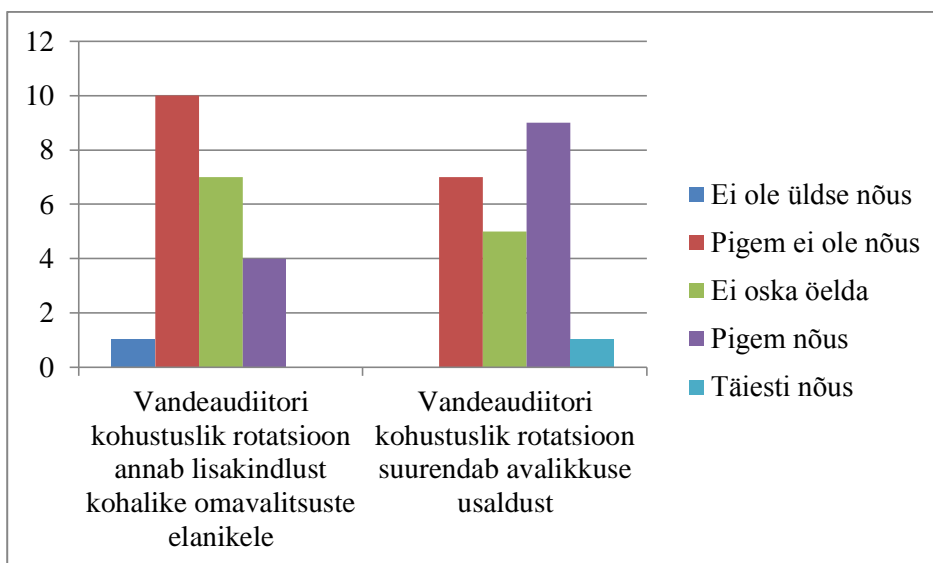
Järgnevalt uuriti, kas KOV-ide arvates suurendab vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon auditikulusid. Selle väite puhul KOV-idel ühist suunda vastustel välja ei kujunenud. Võrdselt oli neid, kes olid väitega pigem nõus ja pigem ei olnud nõus – mõlemaid 31,82% (7). Osad vastanutest olid täiesti kindlad, et vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon suurendaks auditikulusid. Lisa kommentaarina kirjutati, et vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon võib suurendada auditikulusid, kuid ei pruugi. Sellest vastusest võib järeldada, et pigem arvatakse, et see tõesti võib kaasa tuua auditikulude kasvu, kuid ei saa üldistusi teha, kuna sõltub väga palju audiitoritest enestest, kui ka AHÜ-dest. Autori hinnangul ei tohiks vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon KOV-ide auditikulusid suurendada, kuna ainult juhtiva vandeaudiitori vahetudes ei tohiks suurendada ka KOV-ide töökoormus. Lisaks peavad

audiitorid arvestama, et KOV-idel on väga piiratud eelarve auditi eest tasumiseks.

Magistritöö esimeses jaotises esitatud väidete kohaselt on vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon kasulik, sest annab finantsaruannetele värske pilgu, kuna igal audiitoril on oma nägemus. Taheti teada, kas KOV-id nõustuvad selle väitega. Vastustest selgus, et üle poolte ehk 55% (12) KOV-idest olid väitega pigem nõus ja 13,64% (3) täiesti nõus. Oli ka neid, kes ei osanud küsimusele vastata, kuid neid, kes pigem või üldse ei olnud väitega nõus, oli vaid üksikuid. Üks vastanutest, kes pigem ei olnud väitega nõus kommenteeris, et kõik oleneb siiski audiitori isiksusest. Üldiselt võib järeldada, et KOV-ide arvates on vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon suure tõenäosusega kasulik, sest annab aruannetele värske pilgu.

Finantsaudit on loodud andma lisakindlust majandusaasta aruandes esitatud andmetele. Vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon on kehtestatud auditi kvaliteedi tõstmiseks ning veel tugevama lisakindluse andmiseks, kuna see peaks tagama audiitorite sõltumatuse. Sellest ajendatuna taheti teada, kas KOV-ide arvates annab vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon lisakindlust KOV-ide elanikele ning kas see suurendab üldiselt avalikkuse usaldust. Peaaegu pooled vastajatest ehk 45% (10) pigem ei olnud nõus, et see annab lisakindlust KOV-ide elanikele. Mõned (18,18%) vastanutest olid pigem nõus, kuid üsna suur osa (31,82%) vastanutest ei osanud seisukohta võtta. Üks vastajatest, kes pigem ei olnud väitega nõus lisas kommentaari, et audiitoril võtab uue kliendi tundma õppimine aega kuni 2 aastat.

Sellest tulenevalt võib järeldada, et rotatsioon ei lisa kindlustunnet juurde, kuna muretsetakse, et uus audiitor ei tunne klienti piisavalt hea auditi teostamiseks. Avalikkuse usalduse tõstmise küsimusega olid rohkemad vastajatest (41%) pigem nõus. Samas oli 31,82% neid, kes pigem ei olnud selle väitega nõus ja 22,73% ei osanud seisukohta võtta. Tulemustest saab järeldada, et KOV-ide finantsjuhtidel ja pearaamatupidajatel ei ole eriti usku sellesse, et vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon KOV-i elanike usaldust suurendab ja lisakindlust annab. Samas on need seisukohad osaliselt vastuolus, kuna KOV-ide elanikud kuuluvad samuti avalikkuse alla. Seisukohtade ebakõla võib tuleneda sellest, et vastajate hinnangul ei ole KOV-ide elanikud huvitatud nende majandusaasta aruannetest. Tulemused on esitatud joonisel 4.



Joonis 4. KOV-ide arvamus lisakindlustuse andmisest ja usalduse suurendamisest vandeaudiitori kohustusliku rotatsiooni kaudu

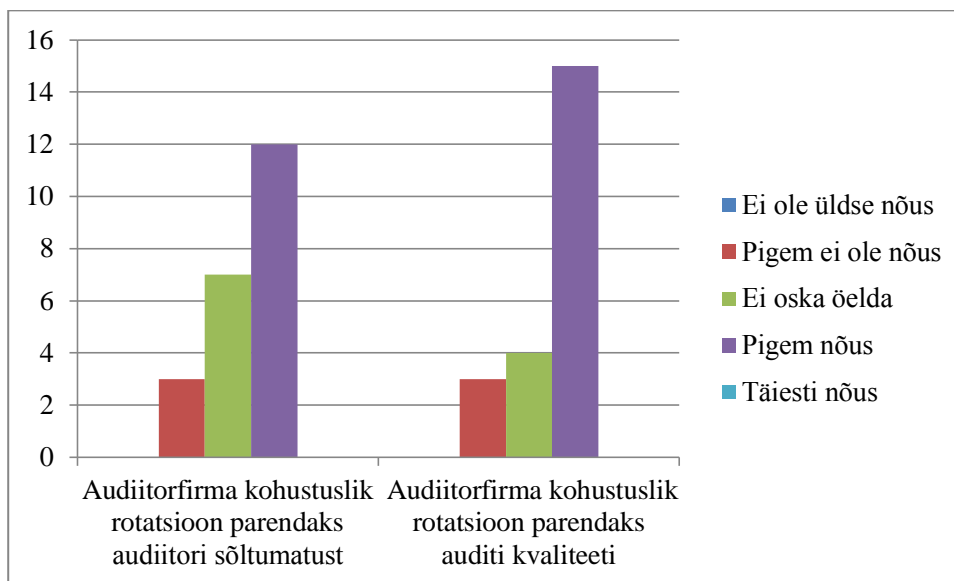
Allikas: (Autori koostatud lisa 2 alusel)

2017. aasta alguses jõustub Eestis uus AudS, mille kohaselt on AHÜ-del kohustus vahetada audiitorfirmat vähemalt iga 10 aasta tagant (erijuhtudel kuni 20 aasta tagant). Sellest tulenevalt taheti välja uurida KOV-ide arvamus, kuidas nende arvates võiks audiitorfirma kohustuslik rotatsioon auditile mõjuda. Nendest vastustest tulenevalt jõutakse järeldusele, kas magistritöö hüpotees 2 „huvigruppide arvates ei ole audiitorettevõtja kohustuslik rotatsioon efektiivne lahendus audiitori sõltumatuse tagamiseks ja auditi kvaliteedi parendamiseks“ saab kinnitust.

Kuna audiitorfirma kohustuslik rotatsioon ei ole veel jõustunud ning vastajad pidid mõtlema hüpoteetilisel, kuidas nende arvates see mõjuda võiks, siis on järgnevad küsimused esitatud tingivas kõneviisis.

Väited audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni kohta püstitati sarnaselt nagu eelnevalt esitatud väited vandeaudiitori kohustusliku rotatsiooni kohta. Esmalt uuriti KOV-idelt, mil määral nad nõustuvad väidetega, et audiitorfirma kohustuslik rotatsioon parendaks auditi kvaliteeti või audiitori sõltumatust. Mõlema väite puhul olid KOV-ide vastused sarnased. Mitte keegi vastanutest ei valinud nende väidete puhul variante „ei ole üldse nõus“ või „täiesti nõus“. 68% (15) vastanutest olid pigem nõus, et audiitorfirma kohustuslik rotatsioon parendaks auditi kvaliteeti ning 55% (12) olid pigem nõus, et see parendaks audiitori sõltumatust. Kui vandeaudiitori kohustusliku rotatsiooni puhul usuti pigem, et see parendab

audiitori sõltumatust, kuid sellel on väiksem mõju auditi kvaliteedile, siis audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni vastustest on näha, et usutakse pigem positiivsesse mõjusse auditi kvaliteedile. Põhjus, miks audiitorfirma kohustuslikus rotatsioonis nähakse rohkem võimalust auditi kvaliteeti parendamiseks võib tuleneda sellest, et kui üks audiitorfirma on klienti juba pikalt auditeerinud, võivad nad usalduse tekkimisel kontrolle vähendada ning väärkajastamised võivad jääda märkamata. KOV-ide vastuste tulemused on esitatud joonisel 5.



Joonis 5. KOV-ide arvamus audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni mõjust audiitori sõltumatusele ja auditi kvaliteedile

Allikas: (Autori koostatud lisa 2 alusel)

Küsimustikuga uuriti, kas KOV-i vastajad usuvad, et audiitorfirma kohustuslik rotatsioon suurendaks väikeste audiitorfirmade võimalusi. Magistr töö autorile pakkus see huvi, kuna palju on räägitud, et enamikke AHÜ-sid auditeerivad Big4 audiitorettevõtjad. Vastustest selgus, et vaid 9,09% (2) KOV-i vastanutest olid selle väitega täiesti nõus ning 31,82% (7) pigem nõus. Üsna suur osakaal vastajatest (36,36%) ei osanud küsimusele vastata ning valisid „ei oska öelda“ variandi. See võib tuleneda sellest, et KOV-ide auditeerijateks on juba praegugi peamiselt väiksemad audiitorfirmad ning selles osas ei tohiks audiitorfirma kohustuslik rotatsioon KOV-ide auditeerimisele mõju avaldada.

Kui enne uuriti KOV-idelt, kas vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon suurendab auditikulusid, siis nüüd küsiti sama audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni kohta. KOV-ide puhul kippusid vastused minema pooleks, kuid rohkemad nõustusid, et audiitorfirma

kohustuslik rotatsioon suurendaks auditikulusid. Magistritöö autor on üllatunud, et KOV-idest nii paljud usuvad, et audiitorfirma kohustuslik rotatsioon pigem suurendaks auditikulusid. Üldjuhul vahetavad KOV-id audiitorfirmasid nii tihti, et kohustuslik rotatsioon mõjutaks KOV-e minimaalselt.

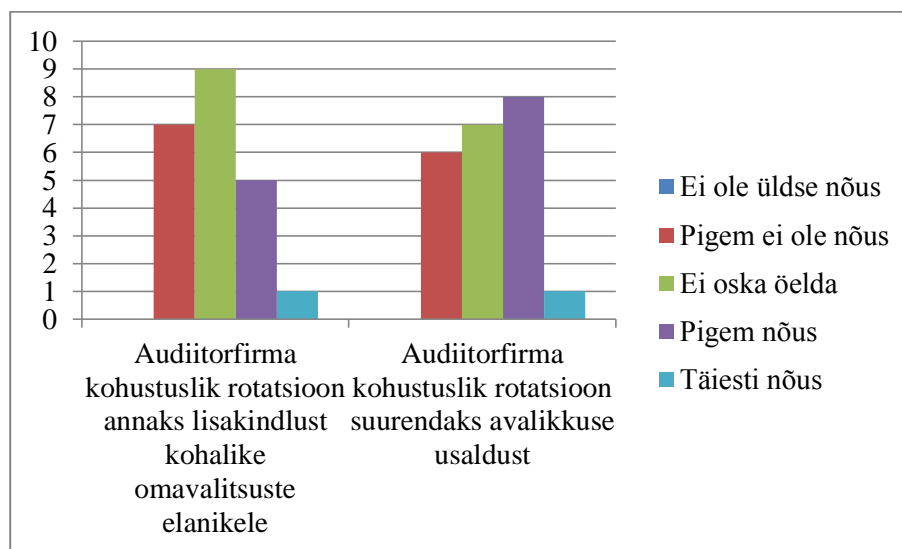
Magistritöö esimeses jaotises räägiti palju audiitorfirma ja kliendi vahelise töösuhte pikkusest ja selle mõjust auditi kvaliteedile. Mõned autorid on öelnud, et audiitorfirma ja kliendi pikaajaline töösuhe mõjutab audiitori sõltumatust ning seetõttu ka auditi kvaliteet langeb. Teiste arvates jällegi suudab audiitorfirma, kes on klienti pikalt auditeerinud, tagada parema auditi kvaliteedi.

Nendest aruteludest ja arvamustest ajendatuna esitati KOV-idele järgmine väide: „auditi kvaliteet on seda parem, mida kauem on auditeerijaks olnud sama firma“. 50% (11) KOV-i vastanutest olid väitega pigem nõus ja 9,09% (2) täiesti nõus. 18,18% (4) vastanutest pigem ei olnud nõus ning 1 vastanutest ei olnud üldse nõus, et auditi kvaliteet on seda parem, mida kauem on auditeerijaks olnud sama firma. Üks vastanutest, kes selle väitega eriti nõus ei olnud lisas, et ta peab oma vastusega silmas seda, et auditeerijal on võimalik auditeeritavast kiirem ülevaadet saada, kui ta ei tee seda esmakordselt ehk selles osas on auditi kvaliteet parem, kui auditeerijaks on sama firma. Üks vastanutest, kes oli väitega pigem nõus kommenteeris, et kvaliteet sõltub siiski konkreetsest audiitorist, mitte firma nimest. Kuna enamjaolt on KOV-idel ühe audiitorfirma tööaeg lühike, siis võivad nad eeldada, et kui ei peaks nii tihti audiitorfirmat vahetama, oleks auditi kvaliteet parem.

Audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni rakendamise üks eesmärk on anda lisakindlust ja suurendada usaldust. Seetõttu uuriti KOV-idelt, kas nende arvates annaks audiitorfirma kohustuslik rotatsioon lisakindlust KOV-ide elanikele ning suurendaks avalikkuse usaldust. Nagu ka vandeaudiitori kohustusliku rotatsiooni puhul, ei osanud ka siin suur osa vastanutest arvamust avaldada. 41% (9) vastanutest ei osanud öelda, kas audiitorfirma kohustuslik rotatsioon annaks lisakindlust KOV-ide elanikele ning 31,82% (7) vastanutest ei osanud öelda sama avalikkuse usalduse suurendamise kohta. 31,82% (7) vastanutest pigem ei ole nõus KOV-i elanikele lisakindluse andmise väitega, 22,73% (5) pigem nõustusid sellega ning vaid 1 inimene nõustus täielikult. 36,36% (8) vastanutest olid pigem nõus, et rotatsioon suurendaks avalikkuse usaldust ning üks vastaja oli selle väitega täiesti nõus.

Vastustest võib järeldada, et pigem arvatakse, et audiitorfirma kohustuslik rotatsioon suurendaks avalikkuse usaldust, kuid KOV-i elanikele lisakindluse andmise osas kaheldakse.

Nagu ka vandeaudiitori kohustusliku rotatsiooni vastustest selgus, on KOV-ide vastused vähesel määral vastuolus. Kui arvestada, et KOV-ide elanikud kuuluvad samuti avalikkuse alla, siis on üllatav, et vastused sedavõrd erinevad. Täpsemad tulemused on kajastatud joonisel 6.



Joonis 6. KOV-ide arvamus lisakindlustuse andmisest ja usalduse suurendamisest audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni kaudu

Allikas: (Autori koostatud lisa 2 alusel)

Daugherty *et al* 2013a hinnangul annaks perioodiline audiitorfirma vahetus finantsaruannetele värske pilgu. Üsna paljud KOV-i vastanutest uskusid, et vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon annaks finantsaruannetele värske pilgu, kuid veel rohkemad usuvad, et seda teeks audiitorfirma kohustuslik rotatsioon. 18,18% (4) KOV-i vastanutest olid väitega täiesti nõus ning üle poolte ehk 59% (13) olid pigem nõus. Mitte ükski vastanutest ei märkinud arvamusel „ei ole üldse nõus“.

Magistritöö jaotises 1.2. on esitatud POB liikme John Biggs'i väide, et kui audiitorfirma Arthur Andersen oleks teadnud, et keegi teine tuleb pärast neid Enronit auditeerima, oleksid nad kindlasti olnud hoolivamad ja tahtnud kõik paberid korda ajada. Arvatakse, et teadmise audiitori töö üle vaatamisest teise audiitorfirma poolt (järgmine auditeerija pärast rotatsiooni), muudaks audiitorfirmad hoolivamaks. Kui uus audiitorfirma avastaks nende tegemata jäetud töö või vead, võivad audiitorit ähvardada pretensioonid või lausa kohus.

KOV-ide vastajad pigem uskusid, et see tõesti muudab audiitorid hoolivamaks. 13,64% (3) vastajatest olid sellega täiesti nõus ning 45,45% (10) pigem nõus. Üks vastajatest ei olnud selle väitega üldse nõus. KOV-ide arvamused kattuvad Cameran *et al* 2016 uuringust selgunud tulemustega, mille kohaselt audiitorid muutuvad ettevaatlikumaks ja konservatiivsemaks, kui nad teavad, et neil ei ole enam võimalust kliendilepingut pikendada ning järgmine kord auditeerib juba uus audiitor.

Teadmine, et audiitori töö vaadatakse üle teise audiitorfirma poolt pärast rotatsiooni võib eelkõige motiveerida neid auditoreid, kes on ühte klienti juba väga kaua auditeerinud. Nad võivad olla paratamatult aja jooksul hakanud klienti rohkem usaldama ja võimalik, et kontrollid ei ole enam nii tugevad. Võib juhtuda, et sel perioodil annab audiitor suurema tõenäosusega asjaolu rõhutava või märkusega aruande, kuna ei taha riskida aruannetele parema tulemuse andmisega, kui need tegelikult väärt oleksid.

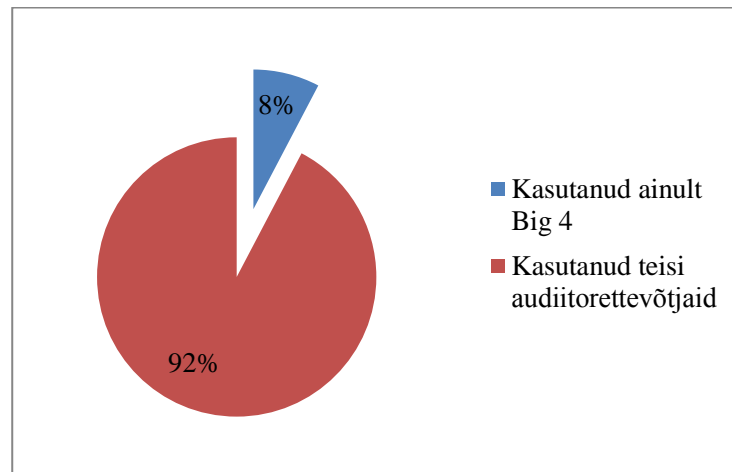
Selle tendentsi uurimiseks analüüsis magistritöö autor vandeaudiitori aruandeid KOV-ide ja börsiettevõtjate baasil vahemikus 2005-2014. Tulemused on esitatud jaotises 3.3.

Viimase väitena audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni kohta taheti teada, kas KOV-ide arvates suurendaks see auditikomiteede töökoormust. Üksikud KOV-i vastajad ei olnud väitega üldse või eriti nõus ning 36,36% (8) vastajatest olid pigem nõus. Üllatavalt ei osanud üle poole vastajatest (55%) hinnangut anda. Ühe kommentaarina lisati, et KOV-ide puhul on auditikomitee auditeerimisega minimaalselt hõlmatud ning 99% ulatuses on auditiga seotud raamatupidamise eest vastutav isik. On võimalus, et mõned vastajad tõlgendasid väidet valesti, kuna autor ei soovinud rõhutada auditikomiteede seost auditiprotsessi enesega vaid pigem uue audiitori valimisega audiitorfirma kohustuslikust rotatsioonist tulenevalt.

Tavaliste valikvastustega küsimustes taheti audiitorfirma kohustusliku rotatsiooniga seondult teada, kui kaua läheb KOV-ide arvates audiitorfirmal hinnanguliselt aega uue AHÜ tundmaõppimiseks. Rohkem kui pooled KOV-idest ehk 55% (12) arvasid, et audiitoril läheb uue AHÜ tundma õppimiseks umbes 1-2 aastat. Keegi vastanutest ei uskunud, et audiitoril läheks AHÜ tundma õppimiseks aega vähem kui pool aastat. 13,64% (3) vastanutest arvasid, et aega läheb üle 2 aasta. KOV-ide vastused on ootuspärased, kuna KOV-idel on palju eripärasid, mille tõttu on nende tundmaõppimine aeganõudev.

Magistritöö autor uuris, kui paljusid KOV-e (valimi hulka kuuluvatest 39 KOV-idest) on perioodil 2005-2014 auditeerinud Big4 ettevõtjad ning kui paljusid väiksemad firmad. Magistritöö autor eeldas, et valdavalt auditeerivad KOV-e väiksemad audiitorfirmad, kuna

Big4 ei ole nendest huvitatud. Uuringu aluseks olevad andmed on esitatud lisa 4. Uuringust selgus, et vaid 8% KOV-idest on auditeeritud Big4 ettevõtja poolt. KOV-ide audiitorite protsentuaalne jaotus on esitatud joonisel 7.



Joonis 7. KOV-ide auditeerijad perioodil 2005-2014

Allikas. (Autori koostatud lisa 4 alusel)

KOV-idelt uuriti sellise tendentsi võimalikke põhjuseid. 86% vastanutest väitsid, et auditihinnad on liiga kõrged ning seetõttu ei ole võimalik Big4 ettevõtjat palgata. 9,09% vastanutest arvasid, et väiksemad audiitorfirmad pakuvad kliendikesksemat teenust. Mitte keegi ei toonud põhjusena välja, et nad eelistaksid audiitoreid oma kohalikust omavalitsusest. Üks vastajatest tõdes, et kuna KOV-id peavad audiitori leidmiseks tegema riigihanke, siis tavaliselt võidab kõige madalama hinna pakkuja. Lisaks ei paku 90% KOV-idest Big4 ettevõtjatele huvi, kuna on liiga väikesed ning nende rahalised võimalused on väga piiratud. Sellele kommentaarile täiendavalt tõdeti, et see sõltub jällegi KOV-i suurusest. Lisaks kommenteeriti, et oodatakse aega, kus riigihankega audiitorit valides ei peaks otsustama vähima hinna põhjal.

Sellest võib järeldada, et KOV-idel on soov, et neid auditeeriks ka Big4 audiitorettevõtjad, kuid nad ei osutu peaaegu kunagi valituks, kuna Big4 audiitorettevõtjad pakuvad liiga kõrget hinda. Big4 audiitorettevõtjaid huvitavad pigem suuremad omavalitsusüksused, nagu Tallinna linn.

Kui KOV-e auditeerivad peamiselt väiksemad audiitorfirmad, siis börsiettevõtjaid auditeerivad valdavalt Big4 audiitorettevõtjad. Sellest tulenevalt küsiti KOV-idelt, kas nende

arvates puuduvad väiksematel audiitorfirmadel ressursid börsiettevõtjate auditeerimiseks. Enamik vastajatest oli väitega pigem nõus (41%) või täiesti nõus (18%).

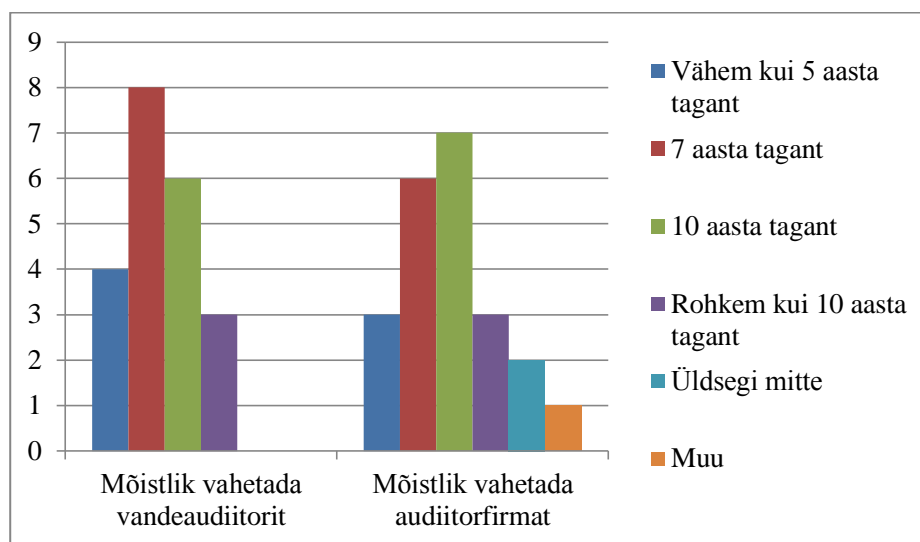
Magistritöö jaotises 1.2. on räägitud E.I. du Pont de Nemours & Company audiitorfirma vabatahtlikust rotatsioonist. Ajavahemikus 1911-1928 vahetas du Pont audiitorfirmat igal aastal. Põhjenduseks toodi, et iga-aastase auditi peaks teostama firma, kellega ei ole konkreetse aruandeaasta jooksul olnud mingisugust kokkupuudet. Sellest ajendatuna küsiti Eesti KOV-idelt, kas nad sooviksid vabatahtlikult audiitorfirmat vahetada, tingimusel, et audiitorfirma rotatsioon ei ole kohustuslik. 41% (9) KOV-i vastanutest vahetaksid vabatahtlikult audiitorfirmat, 45% (10) ei vahetaks. Variandi „Muu“ all toodi välja, et see on volikogu otsustada ning raamatupidajatel ei ole selles osas sõnaõigust. Tõdeti ka, et õiglane oleks leida audiitorfirma riigihankega kogu konsolideerimisgrupi asutustele. Kindlasti tulenevad vastused paljuski sellest, kui rahul ollakse oma praegu audiitorfirmaga.

Järgnevalt uuriti mitme aasta tagant oleks KOV-ide arvates mõistlik audiitorit vahetada ning mitme aasta tagant audiitorfirmat. Kõige rohkem KOV-i vastajaid ehk 36,36% (8) uskusid, et audiitorit oleks mõistlik vahetada 7 aasta tagant, kuid audiitorfirma vahetuses pidasid 31,82% (7) mõistlikuks 10 aasta tagust rotatsiooni. 18,18% vastanutest (4) arvasid, et audiitorit võiks vahetada vähem kui 5 aasta tagant ning audiitorfirma vahetamise kohta arvasid sama 13,64% vastanutest (3). 13,64% vastanutest (3) uskusid et audiitorit peaks vahetama rohkem kui 10 aasta tagant. Kui audiitori vahetamise puhul ei vastanud keegi, et audiitorit ei tuleks üldse vahetada, siis audiitorfirma vahetamise puhul arvasid 9,09% vastanutest (2), et audiitorfirmat ei oleks mõistlik kunagi vahetada.

Kommentaari lahtrisse kirjutati lisaks, et ühest vastust ei ole võimalik anda nendele küsimustele, kuna see oleneb väga paljudest asjaoludest. Üks vastanutest kommenteeris, et kõik on suhteline ning võimaluse korral vahetaks praegu kohe audiitorfirmat. Mõned vastajatest arvasid, et audiitorfirma vahetamine võiks olla seotud KOV valitsemisperioodiga ehk iga 4 aasta tagant. Teised lisisid, et neil juba ongi selline süsteem rakendatud. Üks vastanutest tõdes, et neil valitakse audiitorfirma iga 3 aasta tagant vähempakkumise teel ning senine kogemus on näidanud, et vandeaudiitorid on väga asjatundlikud ja ilmutanud täielikku sõltumatust.

Tulemustest selgub, et kõige mõistlikumaks peetakse vahetada vandeaudiitorit iga 7 aasta tagant (täpselt nii nagu kehtiv Eesti AudS ette näeb) ja audiitorfirmat iga 10 aasta tagant (täpselt nii nagu tulevikus Eesti AudS AHÜ-delt hakkab nõudma). Autor peab mõistlikuks

ettepanekut vahetada audiitorfirmat KOV-i valitsemisperioodist sõltuvalt. Igal valitsusel on omad nõudmised audiitorile ning audiitorite jaoks oleks arvatavasti lihtsam, kui uue valitsuse valimisega vahetuks ka audiitorfirma. KOV-ide arvamuste tulemused on esitatud joonisel 8.



Joonis 8. KOV-ide arvamus vandeaudiitori ja audiitorfirma mõistlikust rotatsiooni perioodist
Allikas: (Autori koostatud lisa 2 alusel)

Kolmanda teemana taheti KOV-idelt teada, kui palju nad nõustuvad väidetega AHÜ-de auditeerimise kohta. Esiteks taheti teada, kas nende arvates peaks AHÜ-dele määrama audiitori erapooletu kolmas osapool, et saavutada audiitori sõltumatus kliendist. Üle poolte KOV-i vastanutest ei olnud selle väitega nõus. 18,18% (4) vastanutest ei olnud väitega üldse nõus ning 45,45% (10) pigem ei olnud nõus. Mõned vastajatest (18,18%) olid väitega ka pigem nõus, kuid mitte ükski vastanutest ei olnud väitega täielikult nõus. Üks vastanutest, kes valis vastusevariandi „ei oska öelda“ põhjendas seda sellega, et see sõltub, millistel alustel audiitor määratakse. Vastustest võib järeldada, et KOV-id soovivad ise audiitorit valida, kuna nemad peavad audiitoriga koostööd tegema ning soovivad parimat kvaliteeti. Erapooletu kolmas osapool võib KOV-i eelistuste ja eripäradega mitte kursis olla ning valik ei pruugi üksuse jaoks parima audiitori valimist tähendada.

Kehtiv AudS sätestab kõikidele AHÜ-dele (AudS definitsiooni kohaselt) samad nõuded. Samas on AHÜ-d oma olemuselt üsna erinevad ning Rahandusministeerium on väljendanud soovi AHÜ mõiste üle vaadata. Sellest tulenevalt tahtis magistritöö autor teada, kas KOV-ide arvates on AHÜ-d olemuselt liiga erinevad kehtestamiseks neile võrdseid

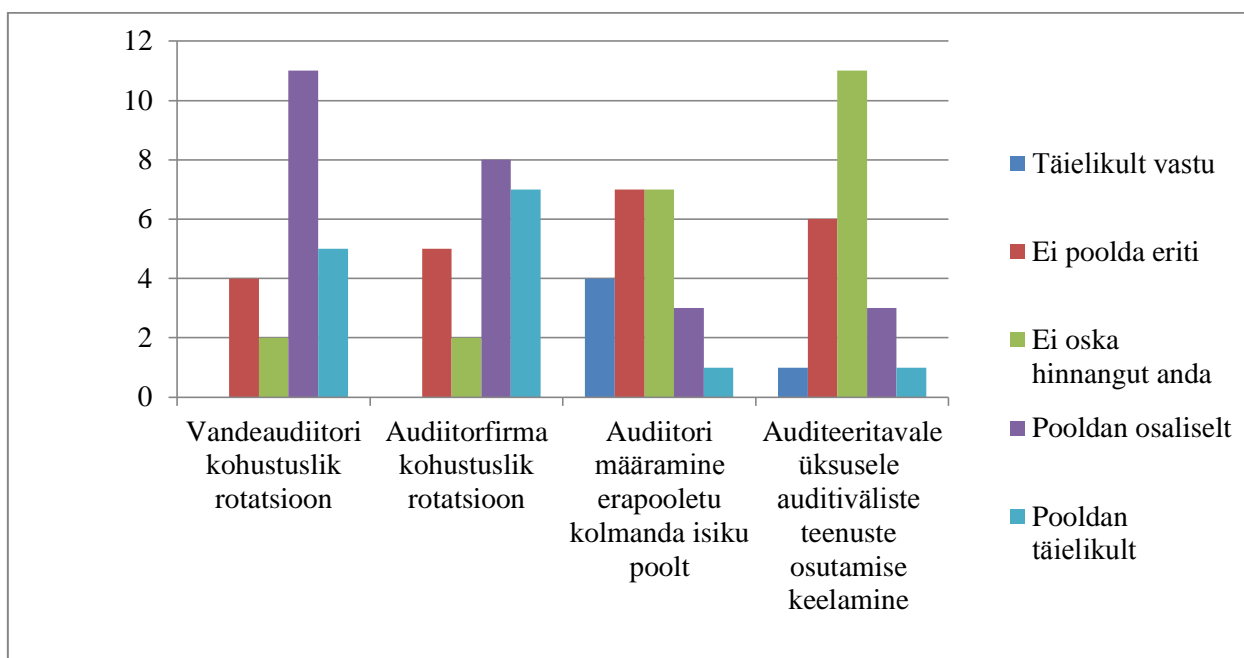
piiranguid (kohustusliku rotatsiooni, auditiväliste teenuste pakkumise osas, jne). Üle poolte KOV-i vastanutest (55%) pigem nõustusid väitega ning 4,55% nõustusid täielikult. Mitte ükski vastanutest ei märkinud, et ei ole väitega üldse nõus. Tulemustest võib järeldada, et KOV-ide finantsjuhid ja pearaamatupidajad pigem ei usu, et KOV-idele peaksid AudS kohaselt kehtima samad regulatsioonid, kui näiteks börsiettevõtjatele või kindlustusandjatele. KOV-ide erinevus seisneb peamiselt vastandlike huvidega parteide esindatuses KOV-ide volikogus. Lisaks toimub KOV-ides võimu vahetus väga tihti ja sellest tulenevalt võidakse vahetada ka audiitorfirmat koos valitsuse ja volikoguga.

Mitmesuguste autorite ja huvigruppide seisukohtadest on jäänud mulje, et audiitori kohustuslikku rotatsiooni suhtutakse leebemalt kui audiitorfirma kohustuslikku rotatsiooni, kuna esimesel ei ole nii suurt mõju AHÜ-dele. Üle poolte KOV-i vastajatest (55%) ei osanud selles osas seisukohta võtta. Põhjenduseks võib olla, et kuna KOV-id ei ole audiitorfirma kohustuslikku rotatsiooni kogenud, siis ei oska nad ette kujutada, milline mõju sellel olla võiks. 27,27% (6) vastanutest olid väitega pigem nõus, mis näitab, et üle veerandi vastanutest usuvad, et audiitorfirma kohustuslikul rotatsioonil on arvatavasti suurem mõju, kui vandeaudiitori rotatsioonil.

Magistritöö esimeses jaotises on räägitud audiitorfirma ja kliendi vahelise töösuhte pikkusest ja selle mõjust audiitori sõltumatusele ning auditi kvaliteedile. Arvatakse, et audiitori sõltumatus väheneb, mida pikem on audiitorfirma ja kliendi suhe ning audiitorid ei pruugi väärkajastamisi märgata või ei taha neid avalikustada. Sellest tulenevalt uuriti, kas KOV-ide arvates on pettuste esinemise tõenäosus seda suurem, mida kauem on üks audiitorfirma AHÜ-d auditeerinud. Rohkem kui pooled vastanutest ei olnud selle väitega nõus ehk KOV-id pigem ei näe audiitorfirma ja kliendi pikas töösuhtes erilist ohtu. Kommentaarina lisati, et see on üksnes võimalus ning ei sõltu audiitorfirma lepingu lühi- või pikaajalisusest. Sellise arvamuse põhjuseks võib olla, et kuna KOV-idel ei ole üldjuhul eriti pikkasid kliendisuhteid audiitorfirmadega, siis ei oska nad selles ka ohtu näha.

Audiitori pikaajalise töösuhte kohta kliendiga uuriti lisaks, et kas KOV-ide arvates vandeaudiitori professionaalne objektiivsus kahaneb, kui kujuneb välja pikaajaline töösuhe kliendiga. Lausa 72,73% (16) KOV-i vastanutest kaldusid mitte nõustuma selle väitega ning 4,55% (1) ei olnud üldse nõus, et pikk töösuhe vähendaks vandeaudiitori professionaalset objektiivsust. Need vastused toetavad eelmist küsimust ja näitavad, et KOV-idel ei ole eriti kogemust pikaajalise audiitorfirma töösuhtega ning seetõttu ei näe nad selles ka ohtu.

KOV-idelt uuriti ka alternatiivsete lahenduste kohta, mida saaks rakendada audiitorite sõltumatuse tagamiseks ja auditi kvaliteedi tõstmiseks. Kõige vastumeelsemaks kujunes KOV-idele audiitori määramine erapooletu kolmanda isiku poolt. Samas selle alternatiivi eelisenä mainiti, et see annaks võimaluse ka väiksematele audiitorfirmadele. Kõige rohkem pooldasid KOV-id vandeaudiitori kohustuslikku rotatsiooni ja audiitorfirma kohustuslikku rotatsiooni. 50% KOV-i vastanutest pooldasid vandeaudiitori kohustuslikku rotatsiooni osaliselt ning 22,73% täielikult. 36,36% vastanutest pooldasid audiitorfirma rotatsiooni osaliselt ning peaaegu sama paljud pooldasid seda täielikult. KOV-ide vastused on illustreeritud joonisel 9.

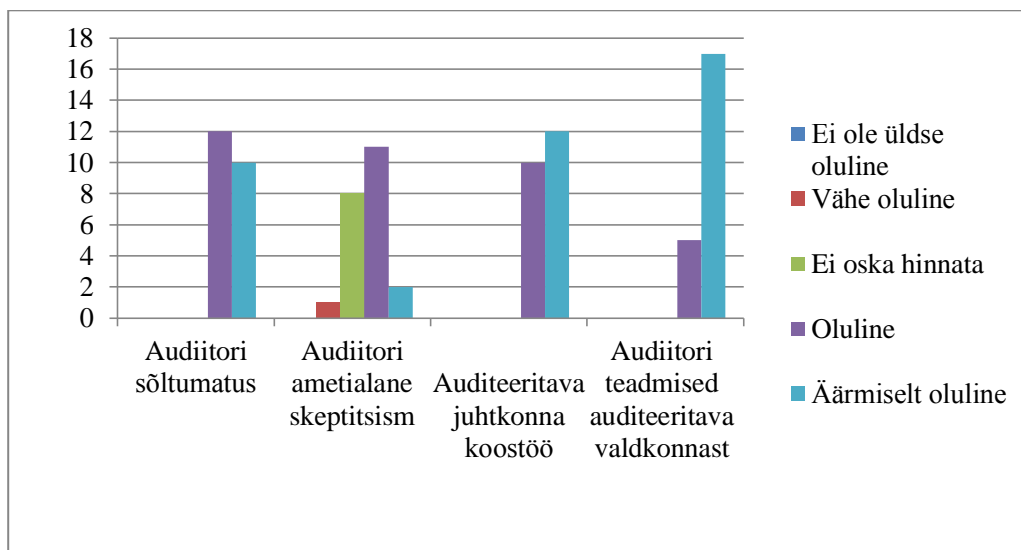


Joonis 9. KOV-ide arvamus audiitorite sõltumatust ja auditi kvaliteeti tagavatest alternatiivsetest lahendustest

Allikas: (Autori koostatud lisa 2 alusel)

Et saaks hinnangut anda, kuidas rotatsioonid mõjutavad auditi kvaliteeti, uuriti KOV-ide käest, millised tegurid on kõige tähtsamad kvaliteetse auditi saavutamiseks. KOV-ide arvates olid kõige tähtsamaks audiitori teadmised auditeeritavast valdkonnast. Täpsemad vastuste tulemused on esitatud joonisel 10. Nende vastuste põhjenduseks võib olla, et kuna KOV-e auditeerides on vajalikud spetsiifilised teadmised KOV-ide, siis on teadmised auditeeritavast valdkonnast KOV-ide jaoks auditi kvaliteedi mõõdikuks. Äriühingute

loogikaga on enamik audiitoreid kursis, kuid vähesed audiitorid tunnevad KOV-ide spetsiifikat ja seetõttu võivad neile tihti sattuda asjatundmatud audiitorid.



Joonis 10. KOV-ide arvamus kvaliteetse auditi saavutamise teguritest

Allikas: (Autori koostatud lisa 2 alusel)

Enamik KOV-i vastanutest on finantsauditiga juba pikalt kokku puutunud ja see teeb nende vastused usaldusväärseks. KOV-e küsitleti audiitori sõltumatus, vandeaudiitori- ja audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni ning AHÜ-de auditeerimise teemadel. KOV-id pigem uskusid, et vandeaudiitori kohustuslikul rotatsioonil on positiivne mõju audiitori sõltumatusele ja auditi kvaliteedile. See oli ka töö üks hüpoteesidest ning leidis siinkohal osaliselt kinnitust. KOV-id uskusid, et vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon võib pigem tõsta avalikkuse usaldust, kuid KOV-ide elanikele lisakindlust eriti ei anna. Selle vastuse põhjenduseks võib eeldada, et KOV-ide elanikud ei ole lihtsalt majandusaasta aruannetest huvitatud.

KOV-ide vastustest selgus, et nad pigem uskusid audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni positiivsesse mõjusse auditi kvaliteedile. Sarnaselt vandeaudiitori kohustusliku rotatsiooniga arvasid nad, et see pigem suurendaks avalikkuse usaldust, kuid KOV-ide elanikele lisakindlust ei annaks. Vastanud KOV-ide arvamusid kattusid Cameral *et al* 2016 uuringu tulemustega, mille kohaselt muutuvad audiitorid ettevaatlikumaks ja konservatiivsemaks, kui nad teavad, et nende leping kliendiga hakkab lõppema ja seda ei ole võimalik pikendada.

Vastanud KOV-id pigem ei näe ohtu audiitorfirma ja kliendi pikas töösuhtes. Nad ei usu, et vandeaudiitori professionaalne objektiivsus kahaneb, kui kujuneb välja pikaajaline töösuhe kliendiga. Samuti ei arva vastanud KOV-id, et audiitorfirma ja kliendi suhte pikkus on seotud pettuste esinemise tõenäosusega. Üle poolte KOV-i vastanutest kaldusid arvama, et auditi kvaliteet on seda parem, mida kauem on auditeerijaks olnud sama firma. Samas vastasid 68% KOV-ideist, et nad on pigem nõus audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni positiivse mõjuga auditi kvaliteedile. Need vastused lähevad osaliselt vastuollu, kuid kõiki vastuseid üldpildina vaadates saab aru, et vastanud KOV-id pigem ei näe ohtu kliendi ja audiitorfirma pikaajalises töösuhtes.

Üle poolte KOV-ide vastanutest pigem nõustusid väitega, et AHÜ-d on olemuselt liiga erinevad, et rakendada neile üheseid nõudeid. Suurim erinevus võib olla audiitorite valimise protsess, kus KOV-idel on selleks eelarvest väga vähe raha eraldatud ja seetõttu ei ole neil võimalust endale meelepärast audiitorfirmat valida. KOV-ide olemuse erinevus tuleneb ka sellest, et nende juhtimine võib olla poliitiliselt kallutatud ning audiitoritel on neid raske auditeerida. KOV-ide sagedane võimuvahetus tagab üldjuhul ka sagedase audiitorfirma vahetuse.

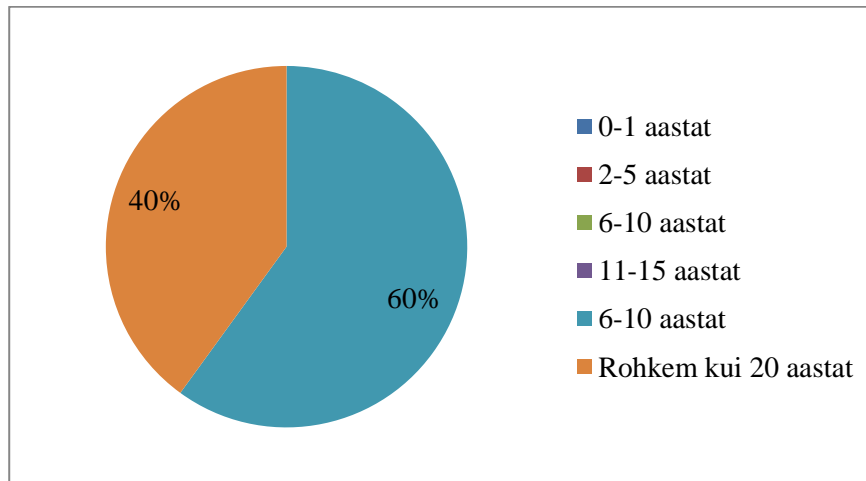
AHÜ-de olemuse erinevuse väite tõestamine oli ka magistritöö üks hüpoteesidest, mis siinkohal osaliselt kinnitust sai.

3.2. Börsiettevõtjate seas tehtud küsitluse vastuste analüüs

Börsiettevõtjatele saadetud küsitluse peamine eesmärk oli teada saada nende finantsauditiga kokkupuutuvate finantsjuhtide või pearaamatupidajate arvamus audiitori sõltumatuses, AHÜ-de auditeerimisest ning audiitorfirma kohustuslikust rotatsioonist. Valimisse jäänud 15-st börsiettevõtjast vastas küsimustikele 5 ehk u 33%. Autor on teadlik börsiettevõtjatelt saadud vastuste madalast protsendist, kuid otsustas neid andmeid siiski kasutada analüüsi eesmärgil. Vastuste vähesuse tõttu ei ole võimalik teha statistiliselt usaldusväärseid üldistusi kogu valimile, kuid uurimus näitab, milliseid seisukohti börsiettevõtjatel on. Börsiettevõtjate ankeetküsitluse küsimused ja vastused on esitatud lisas 3.

Küsimustiku alguses uuriti, kui kaua on börsiettevõtjate vastajad finantsauditiga kokku puutunud, et vastajate kohta lisainfot saada. 3 vastajat (60%) on finantsauditiga kokku puutunud 6-10 aastat ning 2 vastajat (40%) rohkem kui 20 aastat. Sarnaselt KOV-ide

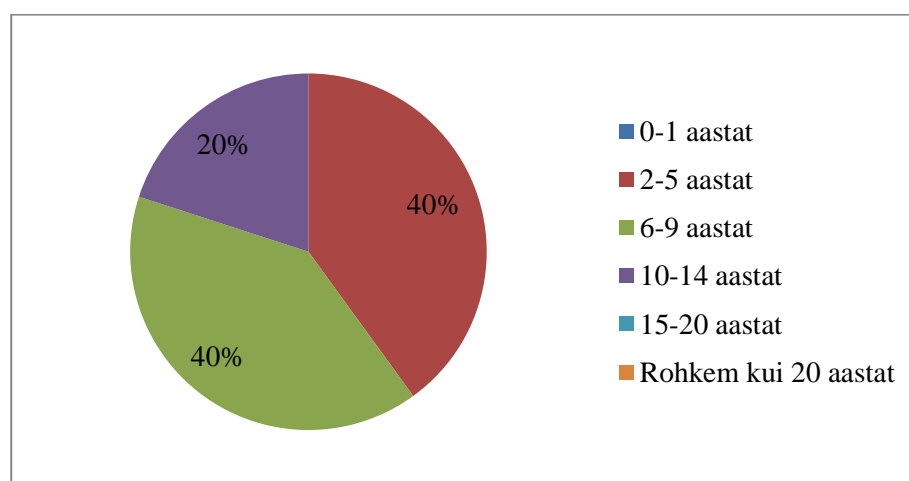
vastajatest on ka kõik börsiettevõtjate vastanud finantsauditiga kokku puutunud vähemalt 6 aastat. Vastanute arv on küll väike, aga kõigi vastajate pikaajaline kokkupuude finantsauditiga lisab saadud vastustele usaldusväarsust. Börsiettevõtjate vastanute kokkupuudet finantsauditiga illustreerib joonis 11.



Joonis 11. Börsiettevõtjate vastanute kokkupuude finantsauditiga (aastates)

Allikas: (Autori koostatud lisa 3 alusel)

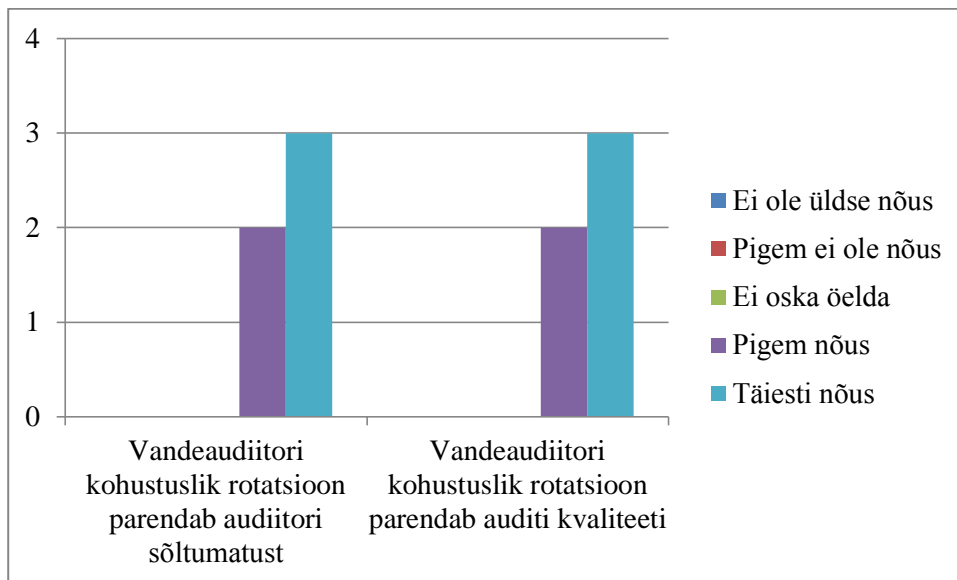
Börsiettevõtjate vastanutest pea pooltel on leping praeguse audiitorfirmaga olnud 2-5 aastat ning sama paljudel 6-9 aastat, ning vaid ühel vastanutest 10-14 aastat. Sarnaselt KOV-ide vastanutega ei ole kellelgi praeguse audiitorfirmaga leping kestnud üle 14 aasta. Börsiettevõtjate vastused on esitatud joonisel 12.



Joonis 12. Börsiettevõtjate ametis oleva audiitorfirmaga kehtinud lepingu pikkus (aastates)

Allikas: (Autori koostatud lisa 3 alusel)

2010. aastal vastu võetud AudS kohaselt tohib börsiettevõtjate audiitorettevõtjat esindav vandeaudiitor aruande allkirjastajaks olla kuni seitsmel järjestikusel aastal. Börsiettevõtjatel paluti hinnata, mil määral nad nõustuvad küsimustikus esitatud väidetega vandeaudiitori kohustusliku rotatsiooni kohta. Kui KOV-id pigem arvasid, et see parandab audiitori sõltumatust rohkem, kui auditi kvaliteeti, siis börsiettevõtjate vastanud nõustused võrdselt mõlema väitega. 2 vastanut pigem nõustused, et vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon parandab audiitori sõltumatust ja auditi kvaliteeti ning 3 vastajat olid nende väidetega täielikult nõus. Börsiettevõtjate vastustest saab järeldada, et vandeaudiitori kohustuslikus rotatsioonis nähakse positiivset mõju auditile. Vastused kajastatud joonisel 13.

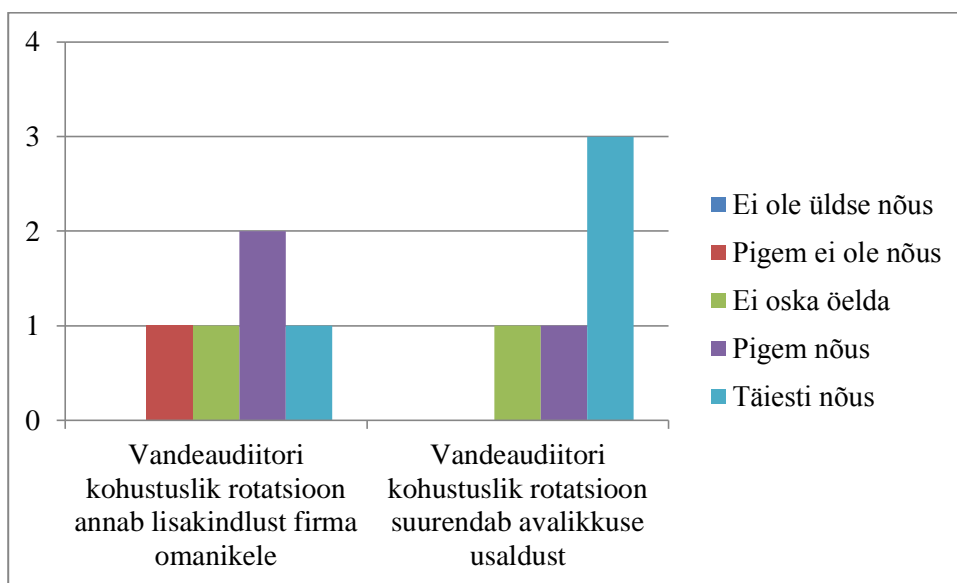


Joonis 13. Börsiettevõtjate arvamus vandeaudiitori kohustusliku rotatsiooni mõjust audiitori sõltumatusele ja auditi kvaliteedile

Allikas: (Autori koostatud lisa 3 alusel)

Järgnevalt küsiti börsiettevõtjatelt, kas nende arvates suurendab vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon auditikuluseid. Autori hinnangul ei tohiks sellel suurt mõju auditikuludele olla, kuna ülejäänud audititiim jääb samaks ning alati on võimalus eelnevalt vandeaudiitorilt infot küsida. Börsiettevõtjate vastanud samuti pigem ei olnud selle väitega nõus, kuid üks vastanu oli täiesti nõus. Auditikulud võivad vandeaudiitori kohustusliku rotatsiooni puhul suurened, kui pärast rotatsiooni toimumist vahetab eelnev vandeaudiitor audiitorfirmat ning lahkub koos kliendispetiifiliste teadmistega. Sellest tulenevalt võib kliendi tundmaõppimisele rohkem aega kuluda.

Vandeaudiitori kohustusliku rotatsiooni rakendamise üks eesmärk on suurema kindluse andmine erinevatele huvigruppidele. Sellest ajendatuna küsiti börsiettevõtjatelt, kas nende arvates annab vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon lisakindlust firma omanikele ning suurendab üldiselt avalikkuse usaldust. Börsiettevõtjate vastanud olid mõlema väitega pigem nõus, kuid rohkem usuti vandeaudiitori kohustusliku rotatsiooni positiivsesse mõjusse avalikkuse usalduse suurendamisele. KOV-ide vastustega võrreldes on börsiettevõtjatel palju rohkem usku, et vandeaudiitori kohustuslikul rotatsioonil on positiivne mõju avalikkuse usaldusele. Börsiettevõtjate vastused on esitatud joonisel 14.



Joonis 14. Börsiettevõtjate arvamus lisakindlustuse andmisest ja usalduse suurendamisest vandeaudiitori kohustusliku rotatsiooni kaudu

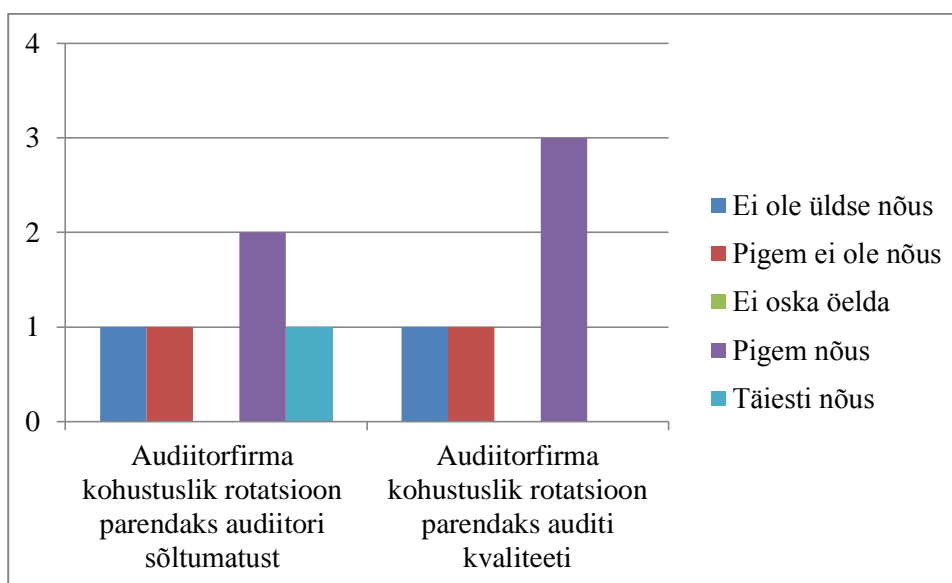
Allikas: (Autori koostatud lisa 3 alusel)

Börsiettevõtjate vastustest selgub, et nende arvates on vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon kasulik, kuna annab aruannetele värske pilgu ja alternatiivse hinnangu. 4 vastajat olid väitega täiesti nõus ning üks pigem nõus. Vandeaudiitori kohustuslikku rotatsiooni pigem pooldatakse, kuna erinevatel vandeaudiitoritel on erinev visioon ja vahel on hea alternatiivset lähenemist näha. Lisaks ei tohiks auditi kvaliteet vandeaudiitori rotatsiooni tõttu halveneda.

EL võttis vastu uue määruse 537/2014, mis käsitleb AHÜ-de kohustusliku auditi erinõudeid ning kohustab neil vahetada vandeaudiitorit või audiitorühingut vähemalt 10 aasta tagant. Sellest tulenevalt uuriti börsiettevõtjatelt, kuidas nende arvates võiks audiitorfirma kohustuslik rotatsioon mõjuda auditi kvaliteedile ja audiitori sõltumatusele. Kuna

audiitorfirma kohustuslik rotatsioon ei ole veel jõustunud ning vastajad pidid mõtlema hüpoteetiliselt, kuidas nende arvates see mõjuda võiks, siis on järgnevad küsimused esitatud tingivas kõneviisis.

Esmalt küsiti börsiettevõtjatelt, mil määral nad nõustuvad väidetega, et audiitorfirma kohustuslik rotatsioon parendaks audiitori sõltumatust või auditi kvaliteeti. 2 vastanut olid pigem nõus, et audiitorfirma kohustuslik rotatsioon parendaks audiitori sõltumatust ning üks vastanu oli täiesti nõus. 3 vastanut olid ka pigem nõus, et audiitorfirma kohustuslik rotatsioon parendaks auditi kvaliteeti. 1 vastanu ei olnud kummagi väitega üldse nõus ning 1 pigem ei olnud nendega nõus. Vastanu, kes ei olnud väidetega üldse nõus kommenteeris, et see sõltub konkreetse audiitorfirma akrediteeringust (näiteks kas rahvusvaheline firma või mitte). Kui vandeaudiitori kohustusliku rotatsiooni vastustest selgus, et kõik börsiettevõtjate vastanud olid pigem selle poolt, siis audiitorfirma küsimuste puhul läksid nende vastused lahku ja oli ka neid, kes üldse ei usu audiitorfirma rotatsiooni positiivsesse mõjusse. Tulemused on esitatud joonisel 15.



Joonis 15. Börsiettevõtjate arvamus audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni mõjust audiitori sõltumatusele ja auditi kvaliteedile

Allikas: (Autori koostatud lisa 3 alusel)

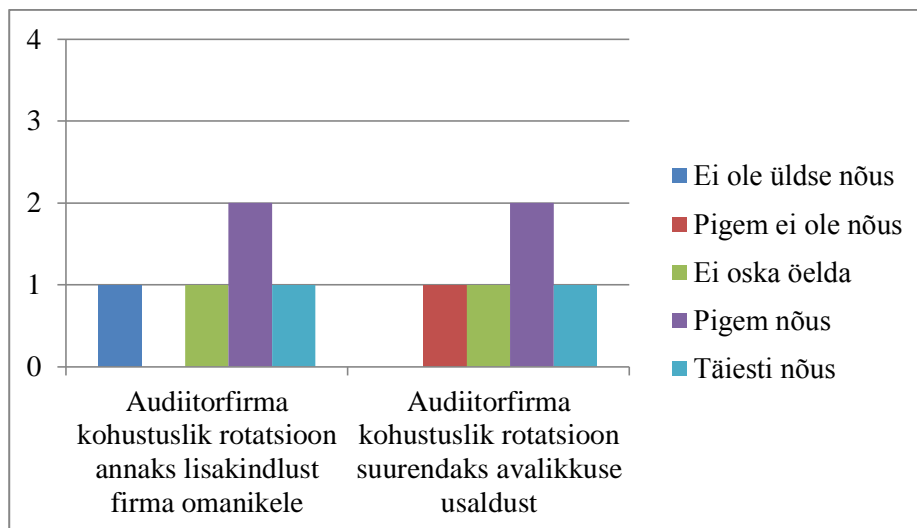
Küsimustikuga uuriti, kas börsiettevõtjad usuvad, et audiitorfirma kohustuslik rotatsioon suurendaks väikeste audiitorfirmade võimalusi. Kuna autori tehtud uuringust selgus, et enamikke börsiettevõtjaid auditeerivad Big4 audiitorettevõtjad, siis sooviti teada,

kas rotatsioon võiks seda tendentsi muuta. Börsiettevõtjatest oli neid, kes uskusid, et audiitorfirma rotatsiooni kohustuslikkus suurendaks väikeste auditifirmade võimalusi, kuid enamik kaldusid seda mitte uskuma. Väideti, et väikesed audiitorfirmad ei saa tegutseda samas kliendisegmendis, kus rahvusvahelised tipptegijad (ehk Big4). Eeldatavalt mõeldi selle all, et väikestel audiitorfirmadel puuduvad sellised ressursid ja teadmised, kui rahvusvahelistel audiitorfirmadel.

Magistritöö jaotises 1.2. kirjeldatud Ottossoni ja Jönssöni (2015) uuringust selgus, et USA investorid kalduvad mitte uskuma audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni positiivsesse mõjusse. Investorid arvavad, et auditikulud suureneksid kohustusliku rotatsiooni rakendudes. Käesoleva magistritöö autori küsimustike vastustest selgus, et 2 (40%) börsiettevõtjate vastanut on täiesti nõus, et audiitorfirma kohustuslik rotatsioon suurendaks auditikulusid ning 2 (40%) vastanut pigem ei ole nõus. Börsiettevõtjate puhul põhjendati mitte nõustumist sellega, et tavaliselt teevad audiitorfirmad kliendi saamiseks suure allahindluse (audiitorfirma on valmis ennast alla omahinna müüma), kus hind fikseeritakse kliendile mitmeks aastaks. USA investorite ja Eesti börsiettevõtjate vastuste erinevus võib tuleneda sellest, et USA börsiettevõtjad on harjunud, et neil on sama audiitorfirma mitukümmend aastat ning neile tundub igasugune muutus kulukas.

Carcello ja Nagy (2004) esitatud uuringust jaotises 1.2. selgus, et lühiajaline audiitorfirma ja kliendi töösuhe vähendab auditi kvaliteeti. Sellest tulemusest ajendatuna küsiti börsiettevõtjatelt, kas auditi kvaliteet on nende arvates seda parem, mida kauem on auditeerijaks olnud sama firma. Börsiettevõtjad kaldusid väitega pigem mitte nõustuma. Magistritöö autorile tuli seesugune tulemus üllatusena, kuna Eesti börsiettevõtjate audiitorfirmasid vaadates on näha, et väga paljud on sama audiitorfirma kliendid olnud isegi ligi 20 aastat. Autor eeldas, et selle põhjuseks on, et usutakse pikaajalise töösuhte positiivsesse mõjusse auditi kvaliteedile, kuid börsiettevõtjate vastustest seda ei väljendu. Erinevalt börsiettevõtjatest nõustusid selle väitega rohkem kui pooled KOV-i vastanutest.

Audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni rakendamise üks eesmärk on anda lisakindlust ja suurendada usaldust. Seetõttu uuriti börsiettevõtjatelt, kas nende arvates annaks audiitorfirma kohustuslik rotatsioon lisakindlust firma juhtidele ning suurendaks avalikkuse usaldust. Nagu ka vandeaudiitori kohustusliku rotatsiooni puhul, usuti natukene rohkem audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni positiivsesse mõjusse avalikkuse usalduse suurendamisel. Tulemused on esitatud joonisel 16.



Joonis 16. Börsiettevõtjate arvamus lisakindlustuse andmisest ja usalduse suurendamisest audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni kaudu

Allikas: (Autori koostatud lisa 3 alusel)

Daugherty *et al* 2013a hinnangul annaks perioodiline audiitorfirma vahetus finantsaruannetele värske pilgu. Börsiettevõtjad nõustuvad selle väitega suures osas. Börsiettevõtjatele esitati väide, et audiitorfirma kohustuslik rotatsioon oleks kasulik, kuna annaks aruannetele värske pilgu. 2 vastajat (40%) olid väitega pigem nõus ning 2 (40%) olid täiesti nõus. Börsiettevõtjate arvamus kattub ka KOV-ide vastanutega, kellest 59% olid selle väitega pigem nõus ja 18,18% olid täiesti nõus. Vastused on ootuspärased, kuna audiitorfirma rotatsioonist tulenevalt auditeerib AHÜ üksust uus sõltumatu firma.

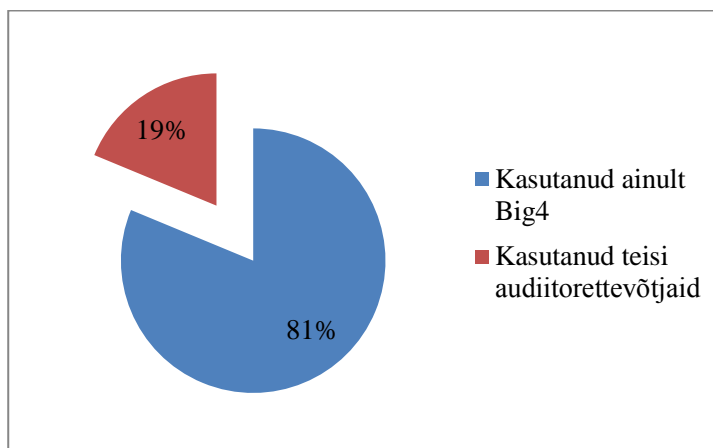
Cameran *et al* 2016 uuringust Itaalia börsiettevõtjate seast selgus, et audiitorid muutuvad ettevaatlikumaks ja konservatiivsemaks, kui nad teavad, et pärast lähenevat rotatsiooni vaatab nende töö üle uus audiitor. Börsiettevõtjad pigem nõustuvad sellega- 2 (40%) vastajat on väitega pigem nõus ja 1 (20%) on täiesti nõus. Vastanud KOV-ide ja börsiettevõtjate arvamusid kattusid Cameran *et al* 2016 uuringuga.

Uue AudS-i eelnõu kohaselt suureneb AHÜ-de auditikomiteede koormus, kuna nemad peavad vastutama audiitori valiku, rotatsiooninõuete täitmise ja teenuse osutamise piirangute jälgimise eest. Sellest tulenevalt küsiti börsiettevõtjatelt, kas nad nõustuvad esitatud väitega. Börsiettevõtjad ei uskunud eriti, et audiitorfirma kohustuslik rotatsioon suurendaks auditikomiteede töökoormust. Lisati, et auditikomiteede tegevus on tegelikkuses seni suuresti formaadi täitmine ning tegelikult puudub sellel sisuline väljund.

Audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni ühe puudusena on erinevad autorid esitanud uue kliendi tundmaõppimise pika aja. Magistritöö esimeses jaotises esitatud Daugherty *et al* 2013b tehtud uuringus kinnitasid 93% vastanud audiitoritest, et uue avaliku huvi üksuse tundmaõppimiseks kulub vähemalt 2 aastat, kui mitte rohkem. Seetõttu taheti, et börsiettevõtjad hindaksid, kui kaua nende arvates võiks audiitorfirmal minna aega uue AHÜ tundma õppimiseks.

4 börsiettevõtjate vastanutest uskusid, et aega läheb 1-2 aastat. „Muu“ vastusevariandi valinu täpsustas, et selleks peaks kuluma üks auditiperiood, sest kui tehakse vaheaudit, siis selle käigus peaks kliendist pildi ette saama. Börsiettevõtjate vastused kattuvad suures osas KOV-i vastanutega. Vastanud huvigruppide arvamuste erinevus võrreldes USA audiitorite vastustega võib tuleneda sellest, et USA AHÜ-d on suuremad ja keerulisema olemusega, kui Eesti omad.

Magistritöö autor uuris, kui paljusid börsiettevõtjaid on vahemikus 1996-2014 auditeerinud Big4 audiitorettevõtjad. Uuringu aluseks olevad andmed on esitatud lisa 5. Uuringust selgus, et ligi 81% börsiettevõtjatest on audiitorfirmana kasutanud Big4 ettevõtjat ning ainult 19% börsiettevõtjatest on kasutanud ka teisi audiitoreid. Seda tendentsi illustreerib joonis 17.



Joonis 17. Börsiettevõtjate auditeerijad perioodil 2005-2014

Allikas: (Autori koostatud lisa 5 alusel)

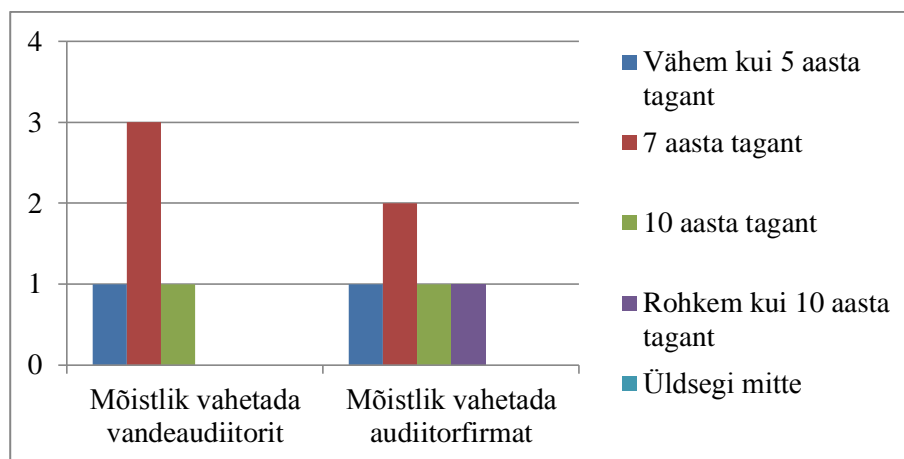
Börsiettevõtjatel uuriti sellise tendentsi võimalikke põhjuseid. Kaks vastajat tõdesid, et nende arvates pakuvad need audiitorfirmad suuremat kindlust ning mõnes mõttes on tegemist ka turundusliku aspektiga börsiettevõtjate jaoks, kui ettevõtja audiitoril on tuntud

kaubamärk. Kaks vastajat tõid põhjusena välja selle, et Big4 ettevõtjatel on suuremad ressursid ning kompetents auditi sooritamiseks. Samuti täiendav kindlus tellijatele, laenuandjatele ja hankijatele, kui audiitorfirma tegutseb väljaspool Eestit. Välismaised investorid ei tea Eesti auditooreid, kuid rahvusvahelise Big4 audiitorettevõtjatega seda probleemi ei esine. Sellest saab järeldada, et börsiettevõtjate puhul ei too lisakindlust mitte audiitorfirma kohustuslik rotatsioon vaid pigem see, kui börsiettevõtjate auditeerijaks on rahvusvaheliselt tunnustatud firma.

Magistritöö autori uuringust selgus, et kui KOV-e auditeerivad peamiselt väiksemad audiitorfirmad, siis börsiettevõtjaid auditeerivad valdavalt Big4 audiitorettevõtjad. Sellest tulenevalt küsiti, kas börsiettevõtjate arvates puuduvad väiksematel audiitorfirmadel ressursid börsiettevõtjate auditeerimiseks, et kinnitada uuringu tulemuste põhjuseid. 60% börsiettevõtjate vastanutest olid väitega pigem nõus ning 20% täiesti nõus.

Magistritöö jaotises 1.2. on kirjutatud audiitorfirma vabatahtlikust rotatsioonist, kus toodi näiteks firma, kes on vahetanud audiitorfirmat iga-aastaselt. Sellest ajendatuna sooviti Eesti börsiettevõtjatelt küsida, kas nad sooviksid vabatahtlikult audiitorfirmat vahetada, tingimusel, et audiitorfirma rotatsioon ei ole kohustuslik. Börsiettevõtjate puhul jagunesid vastused peaaegu pooleks – 40% vastanutest vahetaksid audiitorfirmat vabatahtlikult, kuid 60% vastanutest ei näe sellel põhjust. Vastuseid mõjutab kindlasti börsiettevõtjate rahulolu ametis oleva audiitorfirmaga.

Börsiettevõtjatelt uuriti, mis aja tagant oleks AHÜ-del mõistlik vahetada vandeaudiitorit ja millal audiitorfirmat. KOV-idele sarnaselt arvasid enamus vastanud börsiettevõtjatest, et vandeaudiitorit oleks mõistlik vahetada iga 7 aasta tagant. Audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni mõistliku aja kohta valiti aga väga erinevaid vastusevariante ning ühest arvamust välja ei kujunenud. Börsiettevõtjate vastustest võib järeldada, et praeguse vandeaudiitori kohustusliku rotatsiooni vahetamise nõudega iga 7 aasta tagant ollakse harjunud ja nähakse selles positiivset mõju auditile. Börsiettevõtjate vastused on esitatud joonisel 18.



Joonis 18. Börsiettevõtjate arvamus vandeaudiitori ja audiitorfirma mõistlikust rotatsiooni perioodist

Allikas: (Autori koostatud lisa 3 alusel)

Kolmas suurem osa küsimusi keskendus üldisemalt AHÜ-de auditeerimisele. Esiteks sooviti teada, kas börsiettevõtjate arvates peaks AHÜ-dele määrama audiitori erapooletu kolmas osapool audiitori sõltumatuse saavutamiseks. Enamik vastanutest ei nõustunud selle väitega. Selle küsimuse puhul kattusid börsiettevõtjate vastused KOV-ide vastustega ning mitte ükski vastanutest ei öelnud, et oleks selle väitega täiesti nõus.

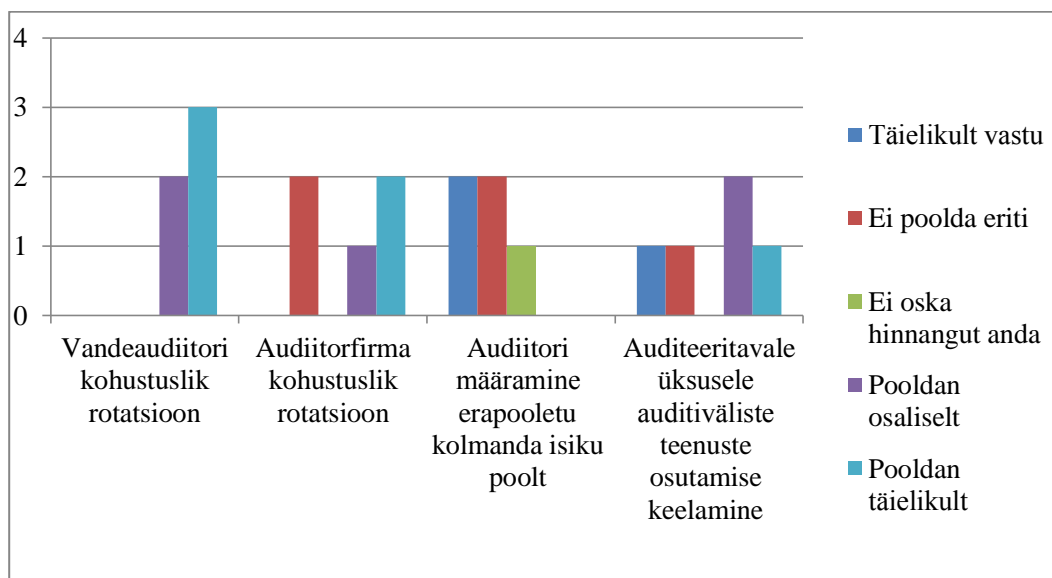
Kehtiva AudS kohaselt AHÜ-dena defineeritud üksused on magistritöö autori arvates oma olemuselt üsna erinevad. Sellest tulenevalt on püstitatud ka töö neljas hüpotees ning taheti tõestada, et KOV-ide määratlemine AHÜ-dena ei ole põhjendatud ja audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni rakendamine neile ei oleks õigustatud. Magistritöö kirjutamise käigus jõudis Rahandusministeerium juba samale järeldusele ning uue seaduse eelnõu kohaselt eemaldatakse KOV-id AHÜ-de määratlusest.

Sellest hoolimata tahtis autor teada ka huvigruppide arvamust, et hüpoteesi paikapidavust tõestada. Börsiettevõtjate puhul jagunesid vastused enam-vähem pooleks, kuid pigem kalduti väitega nõustuma. Üks nõustumise põhjus võib olla see, et börsiettevõtjaid auditeerivad peamiselt Big4 audiitorettevõtjad, aga näiteks KOV-e väiksemad audiitorettevõtjad.

Magistritöö jaotises 1.1. on esitatud Ardiana arvamus, et pikaajalised kliendi ja audiitorfirma vahelised töösuhted mõjuvad auditi kvaliteedile negatiivselt, kuna tekib liiga lähedane läbisaamine, mille tagajärjel võib audiitor varjata olulisi väärkajastamisi või neid üldse mitte märgatagi. Sellest tulenevalt küsiti börsiettevõtjatelt arvamust pettuste esinemise

tõenäosuse ja vandeaudiitori professionaalse objektiivsuse kohta. 3 (60%) börsiettevõtjate vastanud pigem nõustasid, et pettuste esinemise tõenäosus on seda suurem, mida kauem on üks audiitorfirmat AHÜ-d auditeerinud. Samaselt vastasid börsiettevõtjad ka väite kohta, et vandeaudiitori professionaalne objektiivsus kahaneb, kui kujuneb välja pikaajaline suhe kliendiga. Nendest vastustest saab järeldada, et vastanud börsiettevõtjad pigem näevad ohtu audiitori ja kliendi pikaajalises suhtes, kuid KOV-ide vastustest selgus, et nemad pigem ei näe selles ohtu. Vastuste erinevus võib tuleneda sellest, et börsiettevõtjatel on kogemus pikaajaliste töösuhetega oma audiitorfirmaga, kuid KOV-ide ja audiitorfirmade töösuhed on pigem lühemat laadi ja nad ei oska pikaajalises töösuhtes ohtu näha.

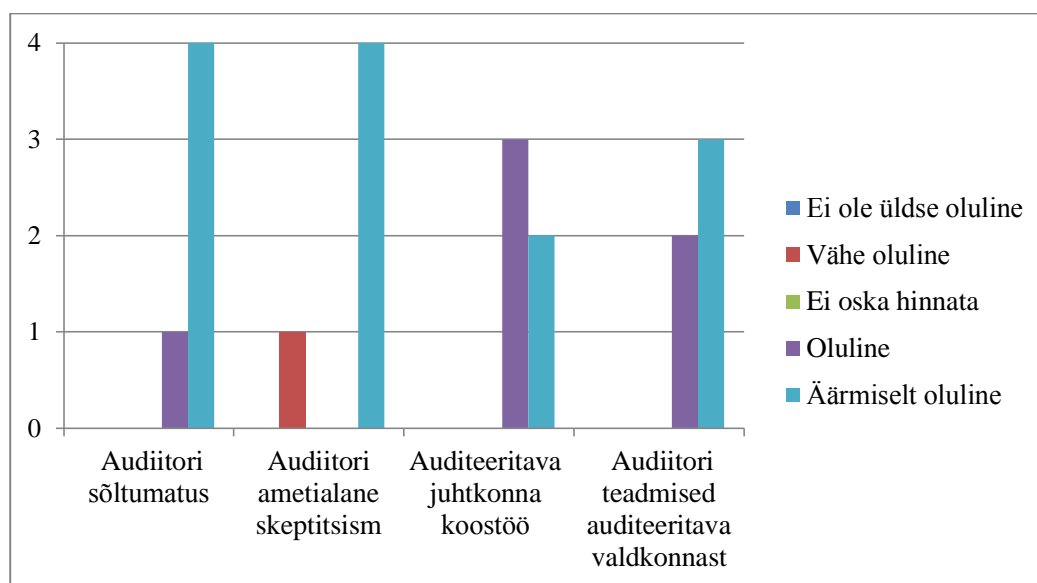
Börsiettevõtjatele esitati mõned lahenduste võimalused audiitorite sõltumatuse tagamiseks ja auditi kvaliteedi tõstmiseks ning neil paluti hinnata, kas nad pooldavad neid või mitte. Börsiettevõtjad pooldasid kõige rohkem vandeaudiitori kohustuslikku rotatsiooni, teisena audiitorfirma kohustuslikku rotatsiooni, kolmandana auditeeritavale üksusele auditiväliste teenuste osutamise keelamise ning mitte keegi vastanutest ei pooldanud audiitori määramist erapooletu kolmanda isiku poolt. Audiitori määramisel erapooletu kolmanda isiku poolt nähakse arvatavasti ohtu, et valitud audiitorfirma ei pruugi vastata AHÜ-de ootustele. Börsiettevõtjate seisukohad kattusid KOV-ide eelistustega. Börsiettevõtjate vastused on esitatud joonisel 19.



Joonis 19. Börsiettevõtjate arvamus audiitorite sõltumatust ja auditi kvaliteeti tagavatest alternatiivsetest lahendustest

Allikas: (Autori koostatud lisa 3 alusel)

Andmaks hinnangut rotatsioonide mõjust auditi kvaliteedile uuriti börsiettevõtjate käest, millised on kõige olulisemad tegurid kvaliteetse auditi saavutamiseks. Kui KOV-ide jaoks oli kõige tähtsam tegur audiitori teadmised auditeeritava valdkonnast, siis börsiettevõtjad pidasid kõige tähtsamaks audiitori sõltumatust. Põhjus võib jällegi tuleneda sellest, et äriühingu auditeerimisega on enamik audiitoreid kursis ning börsiettevõtjad selle pärast muretsema ei pea, kuid KOV-ide spetsiifikat paljud ei tunne. Börsiettevõtjate vastused on esitatud joonisel 20.



Joonis 20. Börsiettevõtjate arvamus kvaliteetse auditi saavutamise teguritest

Allikas: (Autori koostatud lisa 3 alusel)

Börsiettevõtjate kõik vastajad on finantsauditiga kokku puutunud vähemalt 6 aastat. Nende vastustest ankeetküsitlusele selgus, et börsiettevõtjad pigem usuvad, et vandeaudiitori kohustuslikul rotatsioonil on positiivne mõju auditile ja audiitori sõltumatusele. Peamise eelisena näevad nad, et vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon annab aruannetele värske pilgu alternatiivse hinnangu näol. Audiitori sõltumatuse ja auditi kvaliteedi tõstmise erinevatest variantidest näevad nad just vandeaudiitori kohustuslikku rotatsiooni kõige parema lahendusena.

Auditorfirma kohustusliku rotatsiooni puhul läksid börsiettevõtjate vastused lahku. Oli neid, kes usuvad, et sellel võib olla positiivne mõju audiitori sõltumatusele ja auditi kvaliteedile, kuid oli ka neid vastanuid, kes olid sellele täielikult vastu. Börsiettevõtjad pigem

ei uskunud, et see suurendaks väikeste audiitorfirmade võimalusi, kuna nad ei saa tegutseda samas kliendisegmendis rahvusvaheliste tipptegijatega.

Börsiettevõtjate vastustest selgus, et nende arvates on audiitorfirma ja kliendi pikaajaline töösuhe riskantne ning see võib mõjutada auditi kvaliteeti negatiivselt. Nad pigem uskusid, et audiitorfirma ja kliendi pika töösuhte puhul võib audiitori professionaalne objektiivsus kahaneda ja pettuste esinemise tõenäosus suurened. Samuti usuvad nad, et audiitorid muutuvad ettevaatlikumaks ja hoolivamaks, kui nad teavad, et audiitorfirma vahetus on tulemas.

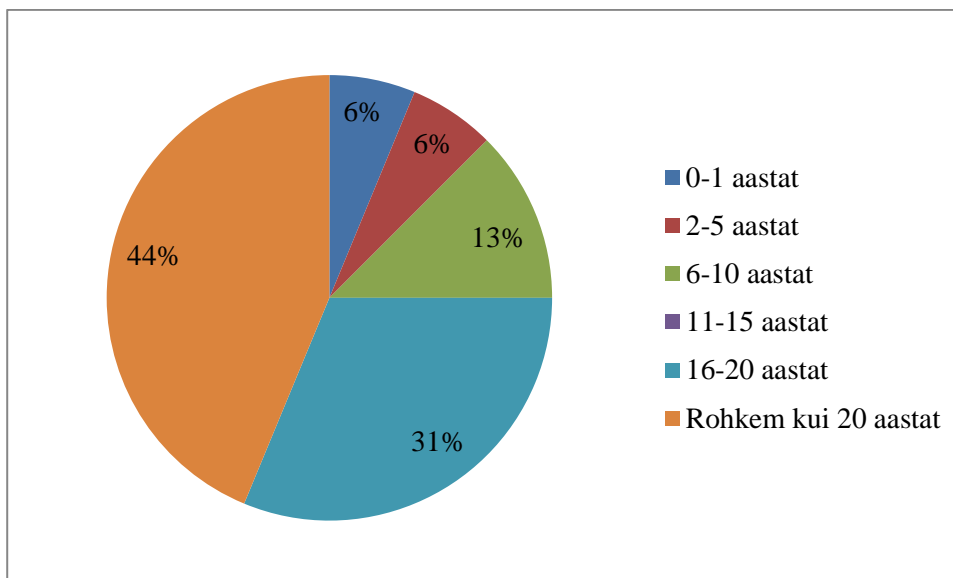
Magistritöö autori uuringust selgus, et ainult 19% börsiettevõtjatest on kasutanud ka teisi audiitorettevõtjaid peale Big4-i. Börsiettevõtjate arvates pakuvad Big4 audiitorettevõtjad suuremat kindlust ning neil on suuremad ressursid auditi teostamiseks. Börsiettevõtjate jaoks on oluline ka turunduslik aspekt. Välismaiste investorite usaldus on suurem, kui auditeerijaks on olnud rahvusvaheline audiitorettevõtja, kuna nad ei tunne Eesti audiitorettevõtjaid.

Börsiettevõtjad pigem nõustusid väitega, et AHÜ-d on oma olemuselt liiga erinevad, et neile ühesuguseid nõudeid rakendada. Antud väide oli ka magistritöö üks hüpoteesidest. Börsiettevõtjate vastused kattusid KOV-ide vastustega ning saab järeldada, et magistritöös püstitatud hüpotees 4 sai pigem kinnitatud.

3.3. Avaliku huvi üksuste auditeerimisega kokku puutunud vandeaudiitorite seas tehtud küsitluse vastuste analüüs

Juhtivate audiitorite ja audiitorfirmade kohustuslik rotatsioon mõjutab väga otseselt AHÜ-sid auditeerivaid audiitoreid. Sellest tulenevalt taheti teada, mida arvavad AHÜ-de auditeerimisega kokku puutuvad audiitorid praegu kehtivast vandeaudiitori rotatsiooni kohustuslikkusest ning tulevases audiitorfirmade kohustuslikust rotatsioonist. Vandeaudiitoritele saadetud küsimustikelt saadi vastused 16-lt vandeaudiitorilt. Kõik vandeaudiitoritelt saadud vastused on esitatud lisa 6.

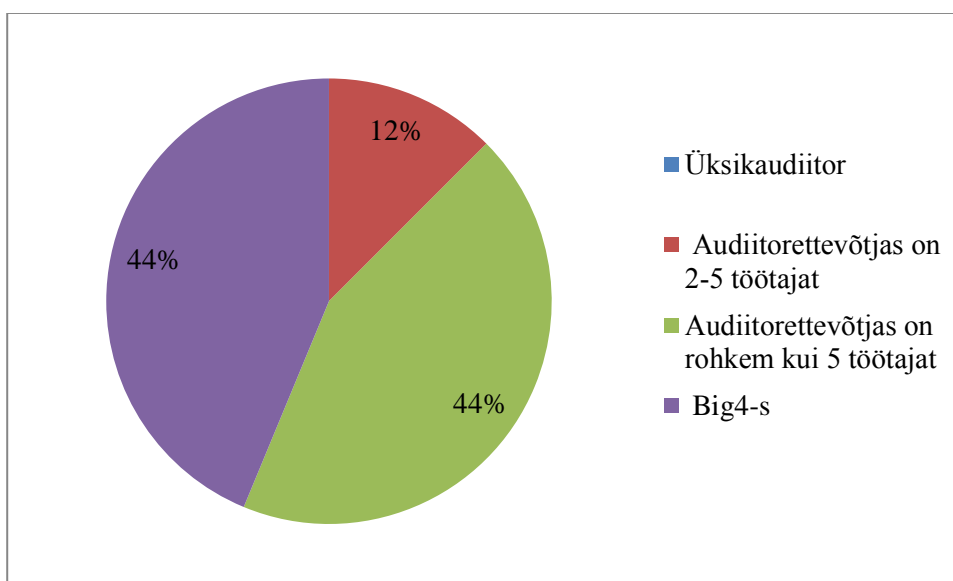
Küsitlusele vastanute seas olid enamjaolt audiitorid, kes on vandeaudiitorina tegutsenud juba üle 16 aasta, 7 audiitorit juba üle 20 aasta. Pikaajaline kogemus vandeaudiitorina lisab vastustele usaldusväärust ja lubab nende põhjal teha rohkem üldistusi. Vastused on esitatud joonisel 21.



Joonis 21. Vandeaudiitorite vastanute tegutsemisaeg vandeaudiitorina (aastates)

Allikas: (Autori koostatud lisa 6 alusel)

Saamaks paremat ülevaadet vastanud audiitoritest ja nende igapäeva tööst, küsiti neilt millises audiitorettevõtjas nad töötavad. Ligi pooled vastanutest töötavad Big4 audiitorettevõtjates ning ülejäänud audiitorettevõtjates, kus on rohkem kui 5 töötajat aga ei kuulu Big4 hulka. Seda oli oodata, kuna AHÜ-sid auditeerivad enamjaolt suuremad audiitorettevõtjad. Audiitorite vastused esitatud joonisel 22.

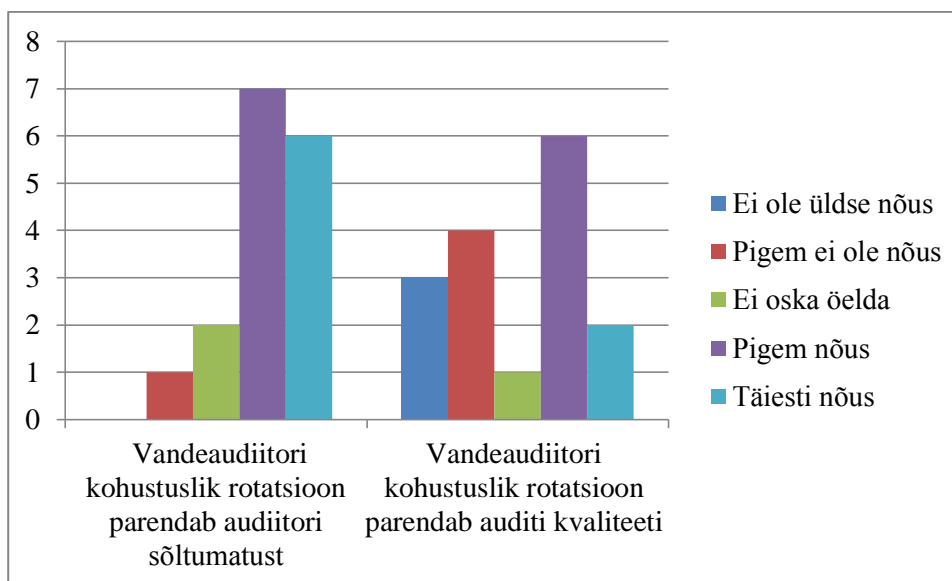


Joonis 22. Vandeaudiitorite vastused küsimusele „kui suures audiitorettevõtjas töötate?“

Allikas: (Autori koostatud lisa 6 alusel)

Sarnaselt KOV-ide ja börsiettevõtjate küsimustikele sooviti AHÜ-de auditeerimisega kokkupuutuvate vandeaudiitorite käest küsida arvamust praegu kehtivast vandeaudiitori kohustuslikust rotatsioonist. Enamik vastanutest pigem nõustusid, et vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon parendab audiitori sõltumatust. 43,75% vastanutest olid väitega pigem nõus ja 37,50% täiesti nõus. 37,50% vastanutest olid pigem nõus, et vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon parendab auditi kvaliteeti ning 12,50% olid täiesti nõus. Teise väitega oli rohkem neid, kes pigem või üldse ei olnud sellega nõus.

KOV-ide vastustele sarnaselt tuli ka vandeaudiitorite vastustest välja, et üsna palju on neid, kelle arvates see parendab audiitori sõltumatust, kuid ei parenda auditi üldist kvaliteeti. Arvati, et Eesti suguses väikeriigis on ilmselt audiitorfirma vahetus tähtsam. Magistritöö autori arvates võib vastuste põhjendus olla, et kuna vandeaudiitori kohustusliku rotatsiooniga jääb audititiim siiski samaks ja muutub ainult juhtiv audiitor, siis suure tõenäosusega sellel auditi kvaliteedi muutmisele erilist mõju ei ole. Vandeaudiitorite vastused on esitatud joonisel 23.



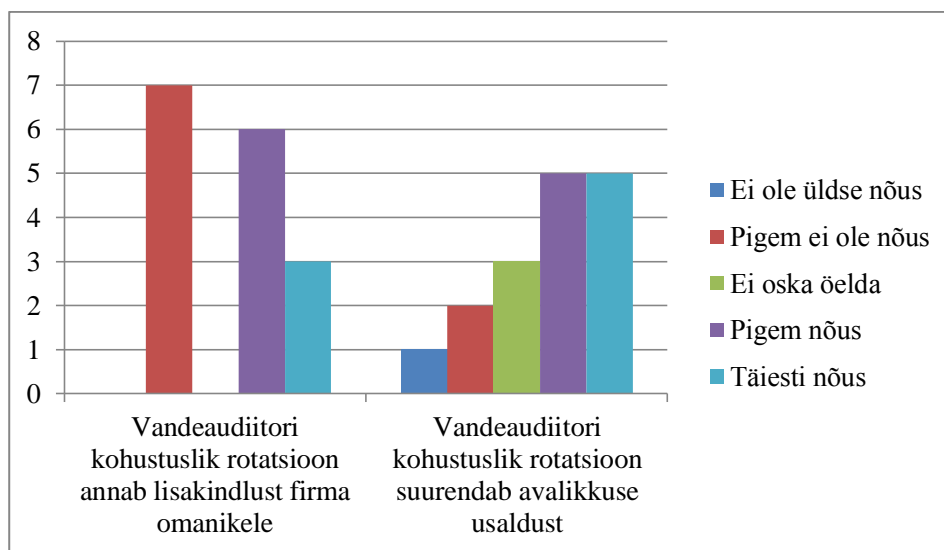
Joonis 23. Vandeaudiitorite arvamus vandeaudiitori kohustusliku rotatsiooni mõjust audiitori sõltumatusele ja auditi kvaliteedile

Allikas: (Autori koostatud lisa 6 alusel)

Palju on räägitud rotatsioonide kohustuslikkuse mõjust auditikuludele, kuna pärast rotatsiooni toimumist läheb aega kliendiga tutvumisele ning arvestuspõhimõtete ja protsesside tundma õppimiseks. Pigem on sellest räägitud audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni

kontekstis, kuna kui roteerub üksnes vandeaudiitor, siis jäävad teadmised kliendist siiski firmasse. Küsitlusest selgus, et audiitorite arvates on pigem just vandeaudiitori kohustuslikul rotatsioonil suurem mõju auditikulude tõusmisele. Samas on auditikulude suurenemise kohta audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni puhul öeldud, et nii ei pruugi juhtuda, kui audiitorfirma leitakse hankega. Autori hinnangul läheb see vastuollu enamlevinud seisukohaga, et just audiitorfirma kohustuslik rotatsioon suurendab auditikulusid.

Kohustusliku rotatsiooni temaatika on üles kerkinud suuresti sellest, et erinevatele huvigruppidele on vaja lisakindlust anda, et AHÜ-d kajastavad oma finantstulemusi korrektselt. Audiitoritelt uuriti selle kohta, kas nende arvates annab audiitorite kohustuslik rotatsioon lisakindlust firma omanikele ning suurendab avalikkuse usaldust. Umbes pooled vastanutest uskusid, et sellel on firma omanikele kindlustunnet andev toime, kuid samas ülejäänud vastajad sellesse eriti ei uskunud. Rohkem usuti, et audiitori kohustuslik rotatsioon suurendab avalikkuse usaldust. See arvamus kattub börsiettevõtjate vastustega. Täpsemad tulemused vandeaudiitorite vastustest on esitatud joonisel 24.



Joonis 24. Audiitorite arvamus vandeaudiitori rotatsiooni kohustuslikkuse mõjust firma omanikele ja avalikkusele

Allikas: (Autori koostatud lisa 6 alusel)

Vandeaudiitori kohustusliku rotatsiooni positiivse küljena nähakse tavaliselt seda, et see annab aruannetele värske pilgu, kuna uuel audiitoril võib olla häid ideid, kuid ülejäänud audititiim jääb samaks ja sellega säilitatakse auditi kvaliteedi tase. Vastanud audiitorid

nõustusid ülekaalukalt selle väitega, et vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon on kasulik, kuna annab aruannetele värske pilgu – 43,75% vastanutest olid pigem nõus ning sama paljud olid ka täiesti nõus, vaid 2 vastajat ei osanud oma seisukohta öelda.

Lisaks vandeaudiitori kohustuslikule rotatsioonile küsiti vandeaudiitorite arvamust ka peagi AHÜ-dele jõustuva audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni kohta. Sarnaselt vandeaudiitori kohustusliku rotatsiooni vastustele arvavad vandeaudiitorid, et audiitorfirma kohustuslikul rotatsioonil on audiitori sõltumatuse parendamisele natukene rohkem mõju, kui auditi kvaliteedi parendamisele.

Vandeaudiitorid võivad olla skeptilised auditi kvaliteedi parendamise väite osas, kuna paljud autorid ja huvigrupid on väljendanud muret, et audiitorfirma kohustuslik rotatsioon vähendab auditi kvaliteeti kliendispetsiifiliste teadmiste kadumise tõttu.

Audiitoritelt taheti teada, kas uut klienti auditeerima minnes saadakse eelmiselt audiitorfirmalt piisavalt olulist infot auditeeritava kliendi kohta või ei toimu nende vahel info jagamist. Tulemustest selgus, et vastused jagunesid pooleks – 50% vastanutest olid pigem nõus, 43,75% pigem ei olnud nõus ning 6,25% ei olnud üldse nõus. Ligi 71% Big4-s töötavatest vastanud audiitoritest olid väitega pigem nõus ehk võib järeldada, et Big4 ettevõtjate vahel on info jagamine parem. Eelnevalt audiitorfirmalt uue kliendi kohta taustinfo saamine teeb kliendi spetsiifika tundmaõppimise perioodi lihtsamaks ja kiiremaks.

Just kliendispetsiifiliste teadmiste kadu on olnud üks suurematest murekohtadest audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni teemaga seoses. Seetõttu uuriti audiitoritelt, kas nende hinnangul on auditi kvaliteet seda parem, mida kauem on auditeerijaks olnud sama audiitorfirma, lähtudes sellest, et mida kauem on sama audiitorfirma olnud, seda paremad kliendi-spetsiifilised teadmised peaksid neil olema. Vastajad kaldusid pigem mitte nõustuma selle väitega, tuues välja, et mingist hetkest hakkab aeg teistpidi töötama ehk kvaliteet hakkab langema. Vaid 25% vastanutest olid väitega pigem nõus.

Magistritöö esimeses jaotises räägitakse audiitori ja kliendi pika töösuhte mõjust audiitori sõltumatusele ning sellest tulenevalt ka pettuste esinemise tõenäosuse kasvule. Vastanud audiitorid ei usu eriti, et pika audiitorfirma ja kliendi vahelise töösuhte puhul on pettuste esinemise tõenäosus suurem, kuna nad ei näe nende vahel seost. Samas ligi pooled vastanutest usuvad, et audiitori professionaalne objektiivsus pigem kahaneb, kui kliendiga kujuneb välja pikaajaline töösuhe. Üks vastanutest, kes oli väitega pigem nõus, usub, et pikema aja jooksul on see tõesti tõenäoline.

Audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni temaatikaga seoses tõstatakse pidevalt kliendi-spetsiifiliste teadmiste puudumise probleem ning kliendiga tutvumise perioodi pikkus. Audiitoritelt taheti teada, kui kaua hinnanguliselt võib vandeaudiitoril uue AHÜ tundmaõppimiseks kuluda pärast audiitorfirma rotatsiooni. 56,25% vastanutest ütlesid, et 1-2 aastat. Mõne vastanu hinnangul (12,5%) kulub selleks alla poole aasta, kuid mõne hinnangul (6,25%) rohkem kui 2 aastat.

Need vastused kattuvad suures osas teiste huvigruppide vastustega, kuid erinevad näiteks USA audiitorite seas tehtud küsitluse vastustest. Vastuste erinevus tuleneb suure tõenäosusega sellest, et USA AHÜ-d on palju suuremad ja keerukamad ning nende tundmaõppimiseks kulub rohkem aega.

Lisaks taheti teada, mitme aasta tagant oleks audiitorite hinnangul AHÜ-del mõistlik vahetada vandeaudiitorit ning mitme aasta tagant audiitorfirmat. Ligi 62,5% vastanutest arvasid, et vandeaudiitorit oleks mõistlik vahetada 7 aasta tagant ning 68,75% vastanutest arvasid, et audiitorfirmat võiks vahetada 10 aasta tagant. Üks vastanutest uskus, et audiitorfirmat ei ole üldse mõistlik vahetada. Lisaks kommenteeriti vandeaudiitori vahetamise mõistliku aja kohta, et kui audiitor töötab lähtudes standarditest ja eetikakoodeksist, ei peaks tekkima mingeid probleeme auditi kvaliteedi ega sõltumatusega.

See põhjendus kattub magistritöö jaotises 1.2. esitatud USA investorite kommentaaridega, et kuna audiitorid peavad AICPA eetikakoodeksi kohaselt olema oma töös sõltumatud ja objektiivsed, siis ei olegi nende sõltumatuse tagamiseks rohkem regulatsioone vaja. Audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni kohta kommenteeriti, et see peaks olema aktsionäri/osaniku otsus, kui ta tunneb, et olemasolev audiitor ei suuda pakkuda enam seda, mida neil vaja oleks.

Audiitorfirma kohustuslik rotatsioon peaks ametis olevale audiitorile andma motivatsiooni oma tööd paremini teha vahetult enne rotatsiooni, kuna järgmine audiitorfirma, kes klienti auditeerima tuleb vaatab eelneva töö üle ning vale hinnanguga vandeaudiitori aruanded võivad lõppeda pretensioonide või kohtujuhtumiga. Vastanud audiitorite arvamusel lähevad selles küsimuses lahku. Vandeaudiitorite vastuste põhjus võib olla, et suur osa audiitoreid teevad oma tööd alati võimalikult hästi ning nende töö kvaliteet ei sõltu sellest, kas see on kliendi juures esimene või viimane aasta.

Audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni negatiivse mõjuna on mainitud ka auditikomiteede töökoormuse kasvu. Auditikomiteede töökoormus suureneb lisahanke

tegemise arvelt ning koostöö kujunemine uue audiitorfirmaga on aeganõudev. Sellest tulenevalt uuriti ka audiitorite käest nende arvamust selle väite paikapidavusest. Oli neid, kes uskusid, et see suurendaks auditikomiteede töökoormust, kuid rohkem (ligi 50%) oli neid, kes sellesse ei uskunud. Võttes arvesse varem börsiettevõtjate mainitud väidet, et seni on auditikomiteede tegevus pigem olnud formaadi täitmine, siis see võib põhjendada, miks üle poolte vandeaudiitorite vastanutest pigem ei ole nõus, et auditikomiteede töökoormus suureneks audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni rakendudes.

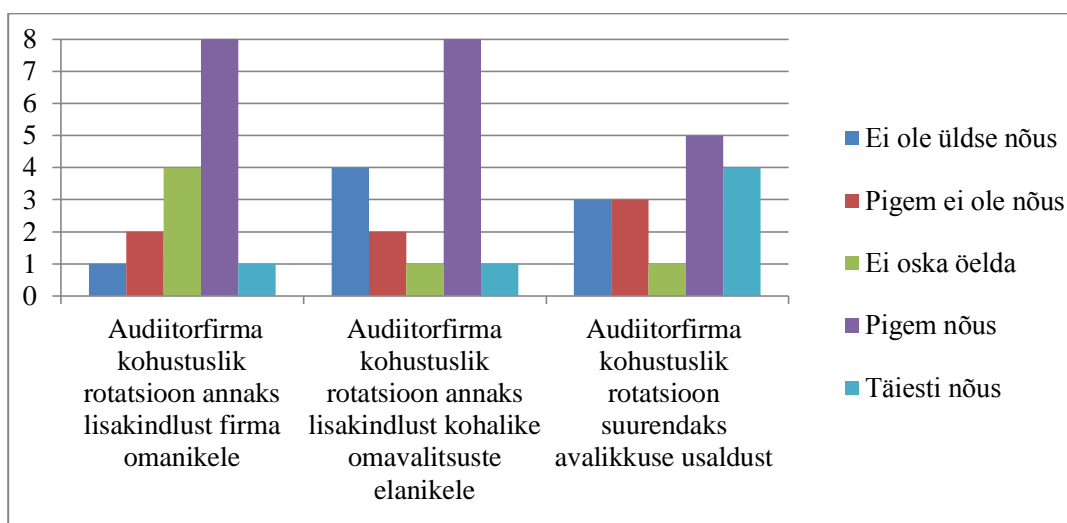
Erinevatelt enamike KOV-ide auditeerimisest on börsiettevõtjate auditeerimiseks vaja palju ressursse. Ressurside all mõistetakse lisaks töötajatele ka kogemust ning teadmisi konkreetsest valdkonnast. Audiitorfirma kohustusliku rotatsiooniga on tahetud tekitada ka paremaid konkurentsitingimusi, eriti väiksemate audiitorfirmade jaoks, kuid väiksematel audiitorfirmadel võivad puududa vajalikud ressursid börsiettevõtjate auditeerimiseks. Ligi 70% vastajatest olid selle väitega nõus, et väiksematel audiitorfirmadel puuduvad ressursid börsiettevõtjate auditeerimiseks. Kõik Big4-s töötavad audiitorid olid väitega pigem nõus või täiesti nõus ja usuvad, et ainult Big4 ettevõtjatel on ressursse börsiettevõtjate auditeerimiseks.

Varem mainitud autori enese koostatud uuringu põhjal eelistavad ligi 81% börsiettevõtjatest audiitorina Big4 audiitorfirmat. Audiitorite hinnangul on selle peamine põhjus see, et huvigruppide arvates pakuvad need audiitorfirmad suuremat kindlust (56,25% vastanutest) ning neil on suuremad ressursid auditi sooritamiseks (25% vastanutest). Oluliseks peetakse ka nime tuntust ning rõhutati, et Big4 audiitorettevõtjate taga on rahvusvahelise võrgustiku tugi, sh koolitused, metodoloogia ja auditi tarkvara. Mitmesugused autorid on väljendanud arvamust, et audiitorfirma kohustuslik rotatsioon suurendaks väikeste audiitorfirmade võimalusi, kuid vastanud audiitorid pigem kalduvad mitte uskuma seda.

Nagu audiitori kohustusliku rotatsiooni temaatika on üles kerkinud peamiselt sellest, et erinevad huvigrupid vajavad rohkem kindlust aruannete õige kajastamise kohta, siis samal põhjusel kerkis üles ka audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni idee. Vastanud vandeaudiitorid usuvad suures osas, et audiitorfirma kohustuslikul rotatsioonil on usalduse ja kindlustunde tõstmisele positiivne mõju. Kõige rohkem on nõustujaid väitega, et audiitorfirma kohustuslik rotatsioon suurendaks avalikkuse usaldust. Avalikkuse jaoks võib usaldust kasvatada puhtalt see, kui nähakse, et midagi on seadustega reguleeritud ja ainuüksi sellega ollakse juba rahul.

KOV-ide elanikele lisakindluse andmise väitega nõustujaid on üsna kaalukalt, kuid on ka neid, kes ei ole selle väitega üldse nõus, põhjusena, et äärealadel on sageli uut

audiitorfirmat keeruline leida. Autori nõustub nende vastanutega, kes väitega pigem nõus ei olnud. Suure tõenäosusega huvituvad KOV-ide elanikud majandusaasta aruannetest vähe ja ei ole üldse kursis, kes nende KOV-i auditeerib. EL-is ja USA-s kogutud investorite kommentaaridest, mis on esitatud magistriöö jaotises 1.2. olid pea kõik audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni vastu ning ei uskunud selle positiivsesse mõjusse. Seetõttu on huvitav näha, et Eesti audiitorid pigem usuvad, et sellel on positiivne mõju firma omanike lisakindluse tagamisele. Tulemused on esitatud joonisel 25.



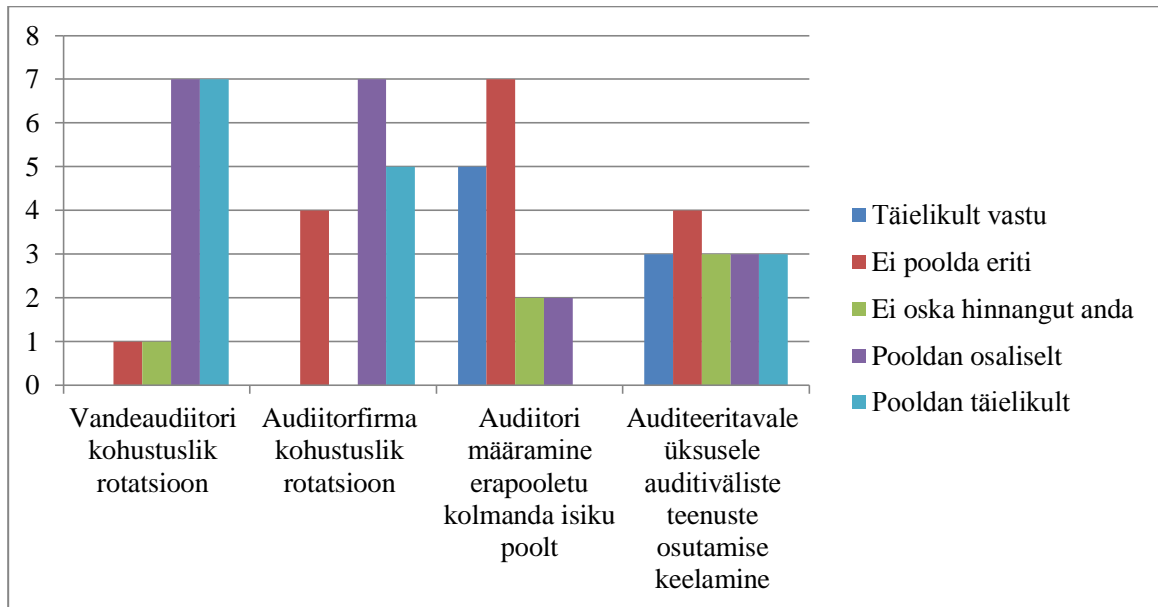
Joonis 25. Audiitorite arvamus audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni mõjust lisakindluse ja usalduse andmisele

Allikas: (Autori koostatud lisa 6 alusel)

Audiitoritelt uuriti arvamust ka AHÜ-de auditeerimise kohta üldisemalt. EL-i uuest määrusest tulenevalt ei peaks KOV-id kuuluma AHÜ-de alla ning neile ei peaks rakenduma audiitorfirma kohustuslik rotatsioon. Seetõttu taheti teada, kas audiitorite arvates on AHÜ-d olemuselt liiga erinevad kehtestamiseks neile võrdseid piiranguid näiteks kohustusliku rotatsiooni näol. Rohkem kui pooled vastanutest pigem nõustusid selle väitega ning saab järeldada, et tõesti on võimalus, et nende erineva olemuse tõttu ei ole õigustatud neile ühesuguste piirangute määramine.

Audiitoritelt uuriti ka alternatiivsete lahenduste kohta, mida saaks rakendada audiitorite sõltumatuse tagamiseks ja auditi kvaliteedi tõstmiseks. Autor pakkus ühe lahendusena välja audiitori määramise AHÜ-dele erapooletu kolmanda isiku poolt, kuid selle väitega nõustusid vaid 12,5% vastanutest. Mitte ükski Big4 ettevõtjas töötavatest audiitoritest

ei nõustunud sellise väitega. Audiitorite arvamused erinevate lahenduse kohta on esitatud joonisel 26.

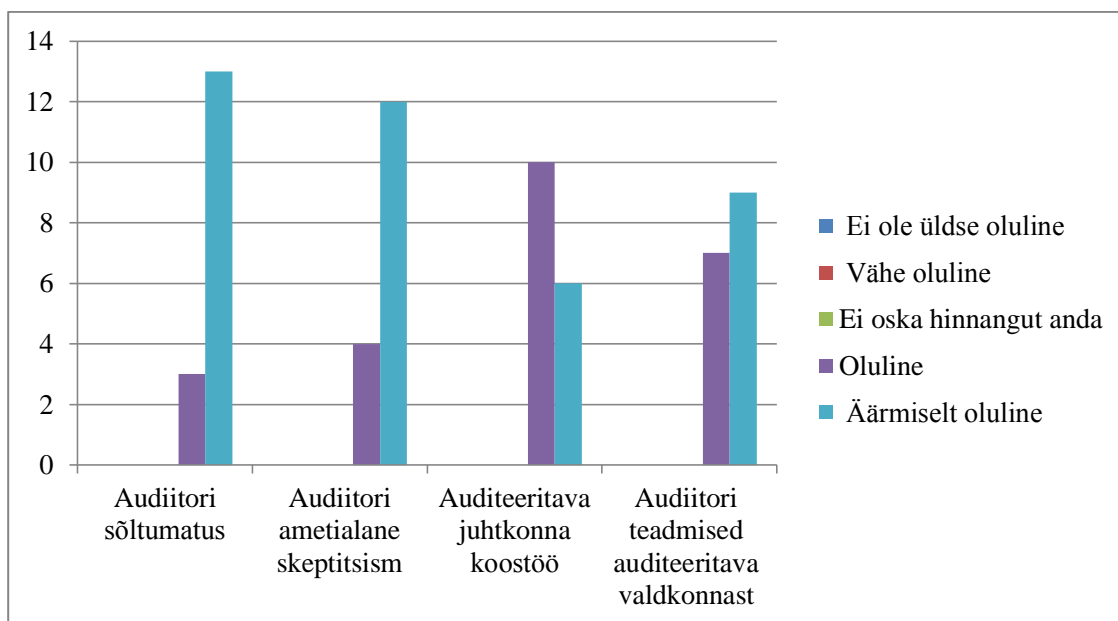


Joonis 26. Audiitorite arvamus audiitori sõltumatuse tagamise ja auditi kvaliteedi parendamise alternatiividest

Allikas: (Autori koostatud lisa 6 alusel)

Kõige rohkem pooldatakse vandeaudiitori kohustuslikku rotatsiooni ja teisena audiitorfirma kohustuslikku rotatsiooni. Kõige vastumeelsemalt suhtutakse audiitori määramisele erapooletu kolmanda isiku poolt. Nii KOV-ide kui ka börsiettevõtjate vastused kajastasid sama arvamust.

Et saaks hinnangut anda rotatsioonide mõjust auditi kvaliteedile uuriti audiitorite käest, millised tegurid on kõige tähtsamad kvaliteetse auditi saavutamiseks. 13 ehk üle 80% vastanutest pidasid audiitori sõltumatust äärmiselt oluliseks ja kõige tähtsamaks kvaliteetse auditi saavutamise teguriks. Sellele järgnesid audiitori ametialane skeptitsism, audiitori teadmised auditeeritava valdkonnast ning auditeeritava juhtkonnapoolne koostöö. Vandeaudiitorite arvamus audiitori sõltumatuse olulisusest vastab nende teiste vastuste tulemustele, et nad näevad vandeaudiitori kohustuslikku rotatsiooni pigem positiivsena, kuna see parendab audiitori sõltumatust. Vandeaudiitorite vastuste tulemusi kvaliteetse auditi saavutamise teguritest illustreerib joonis 27.



Joonis 27. Audiitorite arvamus kvaliteetse auditi saavutamise teguritest

Allikas: (Autori koostatud lisa 6 alusel)

Küsitlusele vastanute seas olid peamiselt audiitorid, kes on vandeaudiitorina tegutsenud üle 16 aasta ning 44% lausa rohkem kui 20 aastat. Pea pooled vastanutest töötavad Big4 audiitorettevõtjas.

Audiitoritelt saadud vastustest selgub, et nad suhtuvad üsna positiivselt vandeaudiitori kohustuslikku rotatsiooni. Usutakse, et see tõenäoliselt tagab audiitori sõltumatus ja parendab auditi kvaliteeti, kuna annab aruannetele värske pilgu. Audiitorid ei uskunud, et auditi kvaliteet on seda parem, mida kauem on auditeerijaks olnud sama audiitorfirma ning nad ei näe ka audiitorfirma ja kliendi pikas töösuhtes erilist riski pettuste esinemise tõenäosuse suurenemiseks.

Arvatakse, et audiitorfirma kohustuslik rotatsioon suurendaks avalikkuse usaldust ning mingil määral annaks lisakindlust KOV-ide elanikele ja firma omanikele. Enamik arvas, et väiksematel audiitorfirmadel puuduvad ressursid börsiettevõtjate auditeerimiseks ehk neid võiks pigem auditeerida Big4 audiitorettevõtjad. Lisaks olid audiitorid enamjaolt nõus, et AHÜ-d on olemuselt liiga erinevad, et neile võrdseid piiranguid kehtestada audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni näol. Järeldused on tehtud audiitoritelt saadud vastuste põhjal ning neid ei saa täielikult üldistada koguvalimile.

3.3. Vandeaudiitorite aruannete analüüs

Magistritöö jaotises 1.2. on esitatud Luminita Ionescu väide, et märkusega vandeaudiitori aruandeid esineb rohkem eelneval aastal enne rotatsiooni ning kohe järgmisel aastal pärast rotatsiooni toimumist. Sellest tulenevalt on püstitatud ka üks magistritöö hüpoteesidest: vahetult enne ja pärast audiitorettevõtja rotatsiooni on vandeaudiitori märkusega aruannete väljastamise tõenäosus suurem.

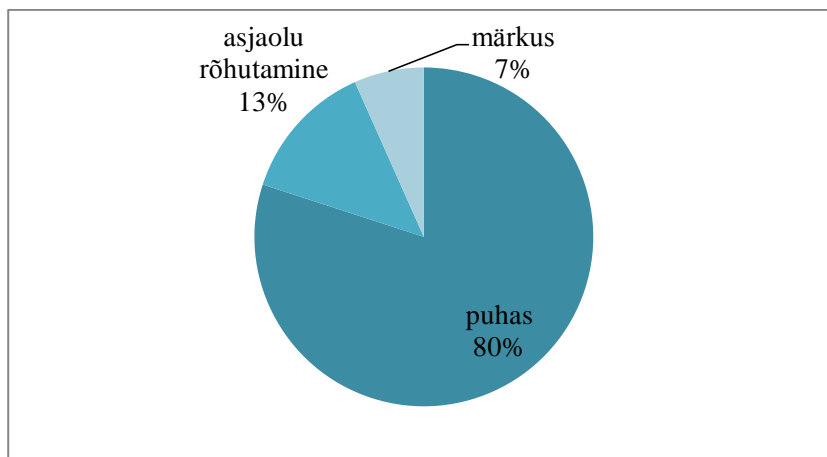
Ka teistest magistritöös kirjeldatud uuringutest on selgunud, et audiitorid on konservatiivsemad vahetult enne kliendi lepingu lõppemist. Uus audiitorfirma vaatab eelnevalt tehtud töö üle ning pretensioonide ja kohtujuhtimite oht on suurem, kui nad peaksid avastama, et varasem audiitor on andnud vale hinnangu ettevõtte aruannetele. Magistritöö autor kontrollis selle väite paikapidavust Eesti börsiettevõtjate ja KOV-ide näol. Uuringu aluseks võeti börsiettevõtjate ja KOV-ide vandeaudiitorite aruanded ajavahemikus 2005-2014. Täpsemad andmed esitatud lisades 4 ja 5.

Börsiettevõtjate analüüs on tehtud nende vandeaudiitorite aruannete põhjal, mis olid kättesaadavad NASDAQ Tallinna börsi lehel. Mõned varasemate aastate aruanded on puudu, kuna firmad läksid börsile erinevatel aegadel.

Magistritöö autori uurimus ei leidnud börsiettevõtjate puhul kinnitust, et märkusega vandeaudiitori aruandeid esineb rohkem eelneval aastal enne rotatsiooni ning kohe järgmisel aastal, pigem vastupidi. 93% vandeaudiitori aruannetest börsiettevõtjatele aastal enne (vabatahtliku) rotatsiooni toimumist olid puhtad, millest 13% olid asjaolu rõhutamisega. Vaid 7% (mille moodustas tegelikult ainult 1 otsus) vandeaudiitori aruannetest olid märkusega.

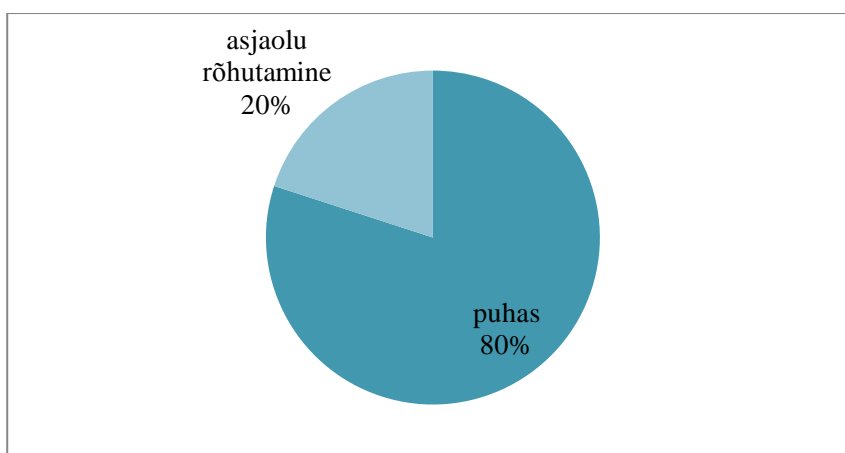
Kõik börsiettevõtjate vandeaudiitori aruanded pärast (enamasti vabatahtliku) rotatsiooni toimumist olid puhtad. 20% nendest vandeaudiitori aruannetest olid asjaolu rõhutamisega, kuid ei esinenud ühtegi märkusega aruannet aastal pärast audiitorfirma vahetamist.

Märkuste väljastamise vähesus rotatsiooni vahetus läheduses võib olla tingitud sellest, et audiitorid on kogu aeg konservatiivsed ja ettevaatlikud ning märkuste väljastamine ei ole kuidagi seotud sellega, kas leping kliendiga on just sõlmitud või hakkab leping lõppema. Börsiettevõtjate vandeaudiitorite aruannete analüüsi tulemused aastal enne ja aastal pärast rotatsiooni on esitatud joonistel 28 ja 29.



Joonis 28. Vandeaudiitori aruanded börsiettevõtjatele aastal enne rotatsiooni (aastatel 2005-2014)

Allikas. (Autori koostatud lisa 5 alusel)

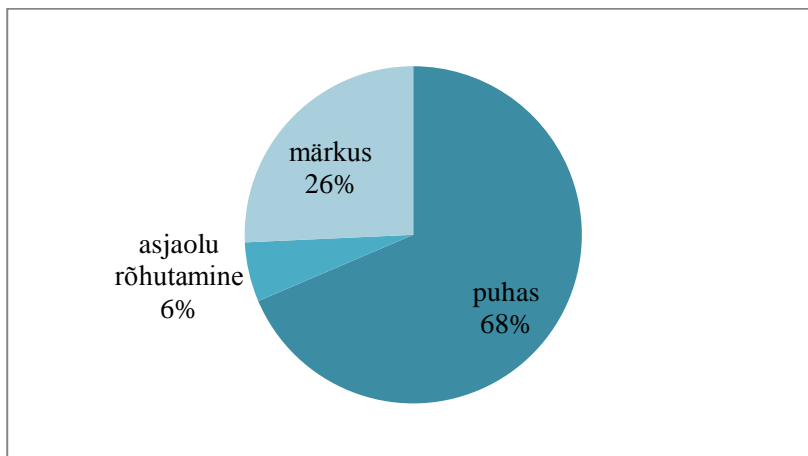


Joonis 29. Vandeaudiitori aruanded börsiettevõtjatele aastal pärast rotatsiooni (aastatel 2005-2014)

Allikas. (Autori koostatud lisa 5 alusel)

KOV-ide analüüsi puhul võeti aluseks KOV-ide kodulehtedelt leitavad majandusaasta aruanded ja vandeaudiitori aruanded. Paljude KOV-ide kodulehekülgedel olid dokumendid puudulikud ning mitmed aruanded puudusid täielikult. Puuduvate aruannete saamiseks kontakteeruti KOV-ide raamatupidajatega e-maili teel. Saadud tulemusi ei saa üldistada audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni mõjule, kuna see analüüs on tehtud peamiselt vabatahtliku rotatsiooni tingimustes, kuid sellest hoolimata on võimalik hinnata, millised võivad olla kohustusliku rotatsiooni tulemused.

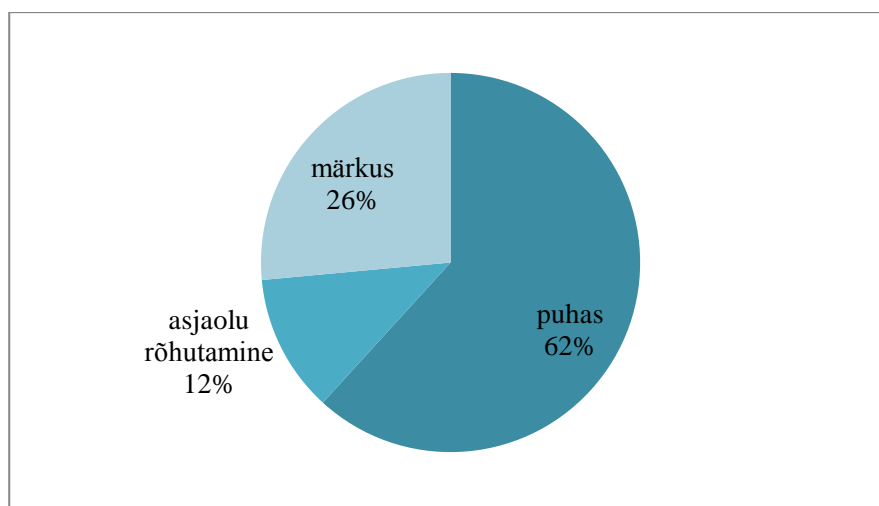
KOV-ide finantsaruannetele väljastasid audiitorid rohkem märkusega aruandeid, kui börsiettevõtjatele. 74% vandeaudiitori aruannetest aastal enne (enamasti vabatahtlikku) rotatsiooni olid puhtad, millest 6% olid asjaolu rõhutamisega. Vaid 26% aruannetest vahetult enne rotatsiooni olid märkusega. Tulemused on esitatud joonisel 30.



Joonis 30. Vandeaudiitori aruanded KOV-idele aastal enne rotatsiooni (aastatel 2005-2014)

Allikas: (Autori koostatud lisa 4 alusel)

Üllataval kombel on KOV-ide vandeaudiitorite aruannetest aastal pärast vabatahtlikku rotatsiooni samuti täpselt 26% märkusega (joonis 31).



Joonis 31. Vandeaudiitori aruanded KOV-idele aastal pärast rotatsiooni (aastatel 2005-2014)

Allikas: (Autori koostatud lisa 4 alusel)

Järelikult väljastatakse KOV-ide aruannetele rohkem märkusega aruandeid, kui börsiettevõtjatele. Sellest hoolimata ei pea paika väide, et vahetult enne ja pärast rotatsiooni on suurem tõenäosus märkusega vandeaudiitori aruanneteks ehk hüpotees 4 „vahetult enne ja pärast audiitorettevõtja rotatsiooni on vandeaudiitori märkusega aruannete väljastamise tõenäosus suurem“ ei saanud magistritöö uuringus kinnitust.

Uuringust selgub, et Eesti KOV-ide puhul on väga tavaline, et audiitorfirmat vahetatakse iga paari aasta tagant. Sellest tulenevalt ei usu magistritöö autor, et KOV-ide auditeerimist oleks vaja eraldi reguleerida audiitorfirma kohustusliku rotatsiooniga, kuna enamik KOV-e vahetavad audiitorfirmat iga valitsusaja lõppedes ehk 3 aasta tagant, kui mitte tihedamini.

3.4. Hüpoteeside kontrollimine ja järeldused

Magistritöö eesmärgi saavutamise hindamiseks püstitati 4 hüpoteesi.

Hüpotees 1: huvigruppide arvates on audiitorettevõtjat esindava vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon efektiivne lahendus audiitori sõltumatuse tagamiseks ja auditi kvaliteedi parendamiseks.

Hüpoteesi tõendamiseks küsiti huvigruppidele mitmesuguseid küsimusi audiitorettevõtjat esindava vandeaudiitori kohustusliku rotatsiooni kohta. Kõik vastanud huvigrupid pigem arvasid, et audiitorettevõtjat esindava vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon on efektiivne lahendus audiitori sõltumatuse tagamiseks. Audiitoritel ei olnud eriti suurt usku, et see parendaks üldist audit kvaliteeti, kuid kõik vastanud huvigrupid uskusid, et vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon on kasulik, kuna annab aruannetele värske pilgu alternatiivse hinnangu näol. Vandeaudiitori kohustuslikus rotatsioonis nähakse pigem head vahendit avalikkuse usalduse suurendamiseks, kuid ei usuta, et see annaks erilist lisakindlust KOV-ide elanikele ja firma omanikele.

Audiitori sõltumatuse tagamiseks ja auditi kvaliteedi parendamiseks pakuti magistritöö käigus välja erinevaid alternatiive ning kõik huvigrupid eelistasid vandeaudiitori kohustuslikku rotatsiooni teiste valikute hulgast. Seega võib öelda, et hüpotees 1 leidis kinnitust.

Hüpotees 2: huvigruppide arvates ei ole audiitorettevõtja kohustuslik rotatsioon efektiivne lahendus audiitori sõltumatuse tagamiseks ja auditi kvaliteedi parendamiseks.

Hüpotees püstitati mitmesuguste autorite uuringutele põhinedes, kus valdavalt arvati, et audiitorettevõtja kohustuslik rotatsioon ei ole efektiivne lahendus audiitori sõltumatuse tagamiseks ning pigem halvendab auditi kvaliteeti.

Audiitorettevõtja kohustusliku rotatsiooni kohta olid huvigruppidel eri arvamused. KOV-id ja vandeaudiitorid pigem uskusid, et audiitorettevõtja kohustuslik rotatsioon parendaks auditi kvaliteeti, kuid audiitori sõltumatuse tagamiseks nii hea lahendus ei ole. Vastanud huvigrupid pigem usuvad, et audiitorfirma kohustuslikul rotatsioonil on positiivne mõju avalikkuse usalduse suurendamisele ja lisakindluse andmisel firma juhtidele, kuid ei usuta eriti, et see annaks lisakindlust KOV-ide elanikele. Kaldutakse valdavalt uskuma, et kohustuslikul rotatsioonil puudub positiivne mõju väikestele audiitorfirmadele ning see ei parenda konkurentsi tingimusi. Küsimustikele vastanud huvigrupid ei usu, et audiitorfirma kohustuslikul rotatsioonil oleks auditikomiteede töökoormusele negatiivne mõju. Pigem selgus vastustest, et auditikomiteed on kui formaadi täitmiseks ning reaalne sisuline väljund suures osas puudub.

Huvigruppide vastustest saab järeldada, et teine hüpotees peab ainult osaliselt paika. Oli neid vastajaid, kes tõesti ei näe audiitorfirma kohustuslikus rotatsioonis efektiivset lahendust audiitorite sõltumatuse ja auditi kvaliteedi tagamiseks, kuid rohkem oli neid, kes uskusid selle positiivsesse mõjusse. Magistritöö autori jaoks on see üllatav, kuna varem teiste autorite poolt tehtud uuringutest tuli välja, et valdav enamus on audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni vastu ning sellest tulenevalt oli püstitatud ka hüpotees 2.

Hüpotees 3: huvigruppide arvates on avaliku huvi üksused olemuselt pigem liiga erinevad kehtestamiseks neile võrdseid piiranguid audiitorettevõtja kohustusliku rotatsiooni näol.

EL-i direktiivi kohaselt kuuluvad AHÜ-de alla vaid börsiettevõtjad, krediidiasutused ja kindlustusandjad. Eesti on oma äranägemise põhjal lisanud sellesse määratlusse ka näiteks KOV-id. Sellest tulenevalt püstitati kolmas hüpotees.

Huvigrupid pigem nõustusid väitega, et AHÜ-d on olemuselt liiga erinevad, et neile kehtestada ühesuguseid piiranguid audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni näol. Üle poolte KOV-i vastanute pigem nõustusid selle väitega. Vandeaudiitoritest pooled nõustusid ning börsiettevõtjatest nõustusid üle poolte vastanute. Tulemustest selgus, et enamik huvigruppidest ei usu, et kõikidele AHÜ-dele peaksid audiitoritegevuse seaduse kohaselt kehtima samad regulatsioonid.

KOV-ide vandeaudiitorite aruannete analüüsist on näha, et nad vahetavad audiitorfirmasid iga paari aasta tagant, kui mitte tihedamalt ning väga harva on sama audiitorfirma auditeerijaks rohkem kui 3 aastat järjest. See näitab, et KOV-id on oma olemuselt teistsugused, kui näiteks börsiettevõtjad. Kohustusliku rotatsiooni rakendamisel ei ole arvatavasti samasugust mõju, kuna KOV-id vahetavad audiitorfirmat juba praegu tihedamini, kui uuest seadusest tulenevalt hakatakse nõudma.

Huvigruppide vastustest ja vandeaudiitorite aruannete analüüsist võib järeldada, et hüpotees 3 sai tõestatud.

Hüpotees 4: vahetult enne ja pärast audiitorettevõtja rotatsiooni on vandeaudiitori märkusega aruannete väljastamise tõenäosus suurem.

Börsiettevõtjate vandeaudiitorite aruannete puhul esines aastal vahetult enne audiitorfirma rotatsiooni vaid 7% märkusi (mille tegelikult moodustas ainult üks märkus) ning aastal vahetult pärast rotatsiooni toimumist ei ole väljastatud ühtegi märkusega vandeaudiitori aruannet. KOV-ide puhul esines aastal vahetult enne, kui ka pärast rotatsiooni toimumist 26% märkusega aruandeid. See uuring viidi läbi enamasti vabatahtliku rotatsiooni tingimustes ehk seda ei saa täielikult üldistada kohustusliku rotatsiooni tingimustele, kuid võib siiski järeldada, et Eestis selline väide audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni tingimustes suure tõenäosusega paika ei peaks. Samas uskusid kõik KOV-id ja börsiettevõtjad, et audiitorid muutuvad hoolivamaks teades, et audiitorfirma vahetus on tulemas. Vandeaudiitorid ise selle väitega pigem ei nõustunud.

Püstitatud hüpotees Eesti KOV-ide ja börsiettevõtjate vandeaudiitorite aruannete põhjal kinnitust ei saanud.

Lisaks esitatud hüpoteesidele saab magistritöö käigus tehtud uuringute alusel väita järgnevat:

- vastanud KOV-id pigem ei näe audiitorfirma ja kliendi pikaajalises töösuhtes ohtu ja ei usu, et pettuste tõenäosus on seda suurem, mida kauem on auditeerijaks olnud sama audiitorfirma. Enamik vastanud börsiettevõtjatest ja vandeaudiitoritest aga pigem näevad ohtu audiitorfirma ja kliendi pikaajalises töösuhtes;
- vastanud KOV-id ja börsiettevõtjad pigem usuvad, et kui audiitor on teadlik lähenevast audiitorfirma rotatsioonist, siis see muudab audiitorid hoolivamaks, kuna järgnev firma vaatab tehtud töö üle. Vastanud vandeaudiitorid pigem ei kippunud selle

väitega nõustuma, arvatavasti seetõttu, et suur osa audiitoreid teevad alati oma tööd võimalikult hästi ja nende töö kvaliteet ei sõltu audiitorfirma rotatsioonist;

- vaid 8% AHÜ-na määratletud KOV-idest on auditeeritud Big4 audiitorettevõtjate poolt;
- vastanud KOV-id eelistavad väiksemaid audiitorettevõtjaid, kuna Big4 audiitorettevõtjate auditihinnad on liiga kõrged ning väiksemad audiitorettevõtjad pakuvad kliendikesksemat teenust;
- vaid 19% börsiettevõtjatest on kasutanud teisi audiitorettevõtjaid peale Big4-i;
- vastanud börsiettevõtjad eelistavad Big4 audiitorettevõtjaid, kuna nad pakuvad suuremat kindlust ja neil on suuremad ressursid auditi teostamiseks;
- vastanute hinnangul puuduvad väiksematel audiitorettevõtjatel ressursid börsiettevõtjate auditeerimiseks;
- KOV-ide kui ka börsiettevõtjate vastanutest pooled oleksid valmis vabatahtlikult audiitorfirmat vahetama ning pooled ei oleks nõus seda tegema;
- enamike vastanute arvates on mõistlik vahetada vandeaudiitorit 7 aasta tagant;
- enamike vastanute arvates on mõistlik vahetada audiitorfirmat 10 aasta tagant, kuid on ka neid, kelle arvates audiitorfirmat ei ole üldse mõistlik vahetada;
- vastanud huvigruppide hinnangul läheb audiitoritel uue AHÜ tundma õppimiseks keskmiselt 1-2 aastat, kuid see sõltub siiski individuaalsest kliendist ja audiitorfirmast enesest;
- kõige vastumeelsemaks kujunes kõikidele vastanud huvigruppidele audiitori sõltumatus tagamise lahendus audiitorfirma määramisel erapooletu kolmanda isiku poolt;
- vastanud börsiettevõtjate ja vandeaudiitorite hinnangul on auditi kvaliteedi kõige tähtsamaks teguriks audiitori sõltumatus, KOV-ide hinnangul aga audiitori teadmised auditeeritavast valdkonnast;
- vastanud vandeaudiitoritest pooled saavad uut klienti auditeerima minnes olulist infot eelnevalt audiitorilt. Vastustest selgus, et Big4-is töötavad vandeaudiitorid pigem saavad olulisu infot eelnevalt audiitorilt, kuid väiksemad audiitorfirmad eriti ei saa.

Uuringust selgus, et küsitluses osalenud huvigruppide arvamused vandeaudiitori kohustusliku rotatsiooni osas kattuvad. Enamik vastanutest nõustusid, et vandeaudiitori

kohustuslik rotatsioon on efektiivne lahendus audiitori sõltumatuse tagamiseks ja on kasulik, kuna annab aruannetele värske pilgu.

Audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni kohta oli autorile üllatusena samuti üsna hea tagasiside huvigrupidelt, kuid samas nähti selles ka negatiivseid külgi ja kõik ei olnud veendunud, et see tooks kaasa oodatud lisakindluse ja usalduse kasvu. Vastustest selgus, et huvigruppide hinnangul aitab vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon pigem audiitori sõltumatuse tagamisel ning audiitorfirma kohustuslik rotatsioon on pigem kasulikum auditi kvaliteedi parendamiseks. See on loogiline, kuna üksnes vandeaudiitori rotatsiooniga proovitaksegi pigem säilitada audiitori sõltumatus, kui üks audiitor ei tohi liiga kaua sama klienti auditeerida.

Kõik küsimustikele vastanud huvigrupid pigem nõustusid, et väiksematel audiitorfirmadel puuduvad ressursid ja teadmised börsiettevõtjate auditeerimiseks. Börsiettevõtjate hinnangul pakuvad Big4 audiitorettevõtjad suuremat kindlust välisinvestoritele, kuna neil on tuntud kaubamärk. See põhjendab, miks börsiettevõtjaid auditeerivad valdavalt Big4 audiitorettevõtjad.

Küsimustikule vastanud KOV-id pigem ei näe ohtu audiitorfirma ja kliendi pikaajalises töösuhtes. Lisaks ei usu nad, et vandeaudiitori professionaalne objektiivsus kahaneb, kui ollakse ühte klienti auditeerinud juba pikka aega. KOV-ide vastustega ei nõustu aga börsiettevõtjad ja vandeaudiitorid, kes pigem ei usu, et auditi kvaliteet oleks seda parem, mida kauem on auditeerijaks olnud sama audiitorfirma. Autori hinnangul võib põhjuseks olla, et KOV-id ei ole audiitorfirma pikaajalise töösuhte olemusega kursis, kuna enamjaolt vahetavad nad audiitorfirmasid väga tihti. Seetõttu ei oska nad eelnevalt loetletud tegurites ka ohtu näha.

Küsimustikele saadud vastustest selgub, et KOV-ide arvamused pigem kalduvad erinema börsiettevõtjate ja vandeaudiitorite arvamusest. Magistritöö autori hinnangul on selle peamine põhjus KOV-ide teistsugune olemus võrreldes börsiettevõtjatega ning puuduv kogemus audiitorfirma pikaajaliste töösuhetega.

Magistritöö autori hinnangul on praegu kehtiv vandeaudiitori kohustusliku rotatsiooni nõue KOV-idele õigustatud, kuna kui mingitel asjaoludel on KOV-i auditeerijaks sama audiitorfirma juba 7 aastat, siis juhtiva audiitori sõltumatuse tagamiseks on kohustuslik rotatsioon põhjendatud. Lisaks ei kasvata vandeaudiitori kohustusliku rotatsiooni nõue KOV-ide halduskoormust. Audiitorfirma kohustuslik rotatsioon aga ei oleks magistritöö autori

hinnangul põhjendatud, kuna KOV-ide vandeaudiitorite aruannete analüüsist on näha, et nad vahetavad oma audiitorfirmasid juba piisavalt tihti.

Käesolevat magistritööd oleks võimalik edasi arendada, kui audiitorfirma kohustuslik rotatsioon on jõustunud ning esimesed kohustuslikud rotatsioonid toimunud. Samuti oleks võimalik uurida huvigruppide arvamusi audiitorfirma reaalse kohustusliku rotatsioon tingimustes ning võrrelda neid käesolevas magistritöös esitatud seisukohtadega. Uurimisse saaks kaasata ka teised huvigrupid, näiteks kindlustusandjad ja krediitiasutused.

KOKKUVÕTE

Magistritöö eesmärk oli välja selgitada avaliku huvi üksuste auditeerimisega seotud huvigruppide arvamus audiitorettevõtjat esindava vandeaudiitori ja audiitorettevõtja kohustusliku rotatsiooni kohta. Magistritöö eesmärk püstitati uuest Euroopa Liidu reformist tulenevalt, mis kohustab avaliku huvi üksusi vahetama oma audiitorettevõtjat teatud aja tagant. Lisaks taheti välja selgitada, kas audiitorettevõtja kohustusliku rotatsiooni rakendamine kõikidele avaliku huvi üksustele kehtiva Audiitortevuse seaduse kohaselt on põhjendatud, kuna Euroopa Liidu määruse kohaselt ei kuulu sinna nimistusse näiteks kohalikud omavalitsused, kuid Eesti Audiitortevuse seaduses on need määratletud kui avaliku huvi üksused.

Eesmärgini jõudmiseks tutvuti esmalt mitmesuguste autorite poolt esitatud seisukohtadega audiitorite sõltumatusest ning vandeaudiitori ja audiitorettevõtja kohustusliku rotatsiooni eeliste ja puudustega. Artiklitest selgub, et valdavas osas suhtutakse vandeaudiitori kohustuslikku rotatsiooni positiivselt, kuid ollakse audiitorettevõtja kohustusliku rotatsiooni vastu. Usutakse, et pärast audiitorettevõtja kohustuslikku rotatsiooni toimub auditi kvaliteedi langus ja see kaalub üle rotatsioonist saadava kasu.

Magistritöö esimeses jaotises koostati ülevaade kohustuslikku rotatsiooni nõudvatest regulatsioonidest nii Euroopa Liidus kui ka Ameerika Ühendriikides. Rohkem keskenduti Euroopa Liidu auditi reformile, millest tulenevalt peavad kõik Euroopa Liidu liikmesriikide avaliku huvi üksused hakkama vahetama oma audiitorettevõtjat vähemalt iga 10 aasta tagant.

Direktiiv 2006/43/EÜ määratleb avaliku huvi üksusteks, kellele kohustuslik rotatsioon kehtima hakkaks, börsiettevõtjad, krediitiasutused ja kindlustusandjad. Eesti on varem kasutanud võimalust lisada sinna nimistusse veel üksusi, kes on olulise ühiskondliku tähtsusega. Uue Audiitortevuse seaduse eelnõu kohaselt, mis väljastati 17.03.2016 määratletakse edaspidi avaliku huvi üksustena ainult need, kelle suhtes Euroopa Liidu direktiiv seda nõuab. See otsus ühtib magistritöö autori ühe hüpoteesiga, et avaliku huvi üksused on olemuselt liiga erinevad, et neile rakendada ühesuguseid piiranguid.

Magistritöö eesmärgi täitmiseks küsitleti börsiettevõtjate ja kohalike omavalitsuste finantsjuhte ja pearaamatupidajaid ning avaliku huvi üksuste auditeerimisega kokku puutuvaid vandeaudiitoreid. Börsiettevõtjad valiti uurimisobjektiks, kuna enamik varem tehtud uuringutest põhinevad just neil ning nende majandusaasta aruannete õigsusest on huvitatud kõige rohkem huvigruppe. Kohalikud omavalitsused valiti uurimisobjektiks, kuna Euroopa Liit ei määratle neid avaliku huvi üksustena, kuid kehtiva Audiitortegevuse seaduse järgi kuuluvad nad avaliku huvi üksuste määratluse alla ning sellest tulenevalt taheti välja selgitada, kas nad kuuluvad sinna põhjendatult. Avaliku huvi üksuste auditeerimisega kokkupuutuvad vandeaudiitorid valiti uurimisobjektiks, kuna nad on väga otseselt mõjutatud avaliku huvi üksustele rakendatavatest lisanõuetest.

Küsimustikele vastasid 22 kohaliku omavalitsuse esindajat, 5 börsiettevõtja esindajat ning 16 avaliku huvi üksuste auditeerimisega kokku puutuvat vandeaudiitorit. Küsimustikele saadud vastuste põhjal ei ole võimalik teha statistiliselt usaldusväärseid üldistusi kõikidele huvigruppidele, kuid sellest hoolimata saab järeldada, millised on vastanute seisukohad.

Magistritöö eesmärgist lähtuvalt oli püstitatud esimene hüpotees, mis väidab, et huvigruppide arvates on audiitorettevõtjat esindava vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon efektiivne lahendus audiitori sõltumatuse tagamiseks ja auditi kvaliteedi parendamiseks. Ligi 63% KOV-ide vastanutest pigem uskusid, et vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon parendab audiitori sõltumatust ning umbes sama paljud uskusid, et see parendab ka auditi kvaliteeti. Börsiettevõtjate vastanutest olid kõik selle väitega pigem nõus või täiesti nõus ning vandeaudiitoritest vaid mõned kahtlesid väite tõesuses. Vastanud huvigrupid uskusid, et vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon on kasulik, kuna annab aruannetele värske pilgu ning sellel võib olla positiivne mõju avalikkuse usalduse suurendamisele. Huvigruppide vastustest lähtuvalt saab väita, et esimene hüpotees sai kinnitust.

Magistritöös püstitatud teine hüpotees väidab, et huvigruppide arvates ei ole audiitorettevõtja kohustuslik rotatsioon efektiivne lahendus audiitori sõltumatuse tagamiseks ja auditi kvaliteedi parendamiseks. Vastanud huvigrupid suhtusid audiitorettevõtja kohustuslikku rotatsiooni negatiivsemalt, kui vandeaudiitori kohustuslikku rotatsiooni, kuid sellest hoolimata oli üsna palju neid, kes näevad audiitorettevõtja kohustuslikus rotatsioonis efektiivset lahendust auditi kvaliteedi parendamiseks. See tulemus tuli magistritöö autorile üllatusena, kuna varasemates artiklites esitatud seisukohad olid peamiselt negatiivsed audiitorettevõtja kohustusliku rotatsiooni suhtes. Kõige positiivsemalt suhtusid

audiitorettevõtja kohustuslikku rotatsiooni kohalike omavalitsuste vastanud, mis võib tuleneda sellest, et nad on harjunud audiitorettevõtjate pideva vahetamisega, sest üldjuhul toimub vahetus iga 3 aasta tagant.

Kolmas hüpotees väitis, et huvigruppide arvates on avaliku huvi üksused olemuselt pigem liiga erinevad kehtestamaks neile võrdseid piiranguid kohustusliku rotatsiooni näol. Küsitletud huvigrupid pigem nõustusid selle väitega. Üle poolte KOV-i ja börsiettevõtete vastanutest pigem nõustusid selle väitega ning vandeaudiitoritest nõustusid pooled vastanutest. Täpsemalt taheti tõestada, et kohalikud omavalitsused ei kuulu sinna avaliku huvi üksuse määratlusse põhjendatult ning neile ei peaks rakenduma audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni nõue.

KOV-ide vandeaudiitorite aruandeid analüüsid oli näha, et nad vahetavad audiitorettevõtjat üldjuhul iga 3 aasta tagant, kui mitte tihedamini. See näitab, et KOV-id on oma olemuselt erinevad näiteks börsiettevõtjatest, kuna kohalike omavalitsuste audiitorettevõtjate vahetus toimub tavaliselt pea iga 3 aasta tagant ning võimuvahetusega koos. Autori hinnangul ei oleks audiitorettevõtja kohustusliku rotatsiooni rakendamisel KOV-idele erilist mõju, kuna nad vahetavad audiitorettevõtjat juba praegu tihedamini, kui uuest seadusest tulenevalt hakatakse nõudma. Pigem on tegu üle reguleerimisega ning ebavajalike lisakontrollide rakendamisega.

Huvigruppide vastustest ja vandeaudiitori aruannete analüüsist võib järeldada, et hüpotees 3 sai kinnitust.

Viimase hüpoteesina taheti tõestada, et vahetult enne ja pärast audiitorettevõtja rotatsiooni on audiitori märkusega vandeaudiitori aruande väljastamise tõenäosus suurem. Selle hüpoteesi testimiseks analüüsiti kohalike omavalitsuste ja börsiettevõtjate vandeaudiitorite aruandeid. Nii kohalike omavalitsuste kui ka börsiettevõtjate vandeaudiitorite aruanded vahetult enne ja pärast (enamasti vabatahtlikku) rotatsiooni olid peamiselt puhtad ning ei saa väita, et märkusega aruannete väljastamise tõenäosus on nendel perioodidel suurem. Sellest tulenevalt ei leidnud neljas hüpotees kinnitust.

Magistritöö autori sõnul võib uuringu tulemustest järeldada, et küsitlustele vastanud huvigruppide hinnangul on audiitorettevõtjat esindava vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon efektiivne lahendus audiitori sõltumatuse tagamiseks. Huvigrupid suhtuvad üsna positiivselt ka audiitorettevõtja kohustuslikku rotatsiooni ning näevad selles auditi kvaliteedile positiivset mõju, kuid samas on neid, kes on sellele täielikult vastu. Audiitorettevõtja kohustuslik

rotatsioon ei ajenda audiitoreid väljastama märkusega aruandeid vahetult enne ja pärast rotatsiooni toimumist. Huvigrupid pigem nõustusid, et avaliku huvi üksused on oma olemuselt erinevad ning neile ei ole mõistlik kõigile rakendada ühesuguseid nõudeid. Huvigruppide vastustest ja kohalike omavalitsuste vandeaudiitorite aruannete analüüsist tulenevalt saab järeldada, et audiitorettevõtja kohustusliku rotatsiooni rakendamine võib olla efektiivne lahendus auditi kvaliteedi parendamiseks, kuid mitte Eesti kohalikele omavalitsustele. Magistritöö autor toetab kavandatavat seadusemuudatust, mille kohaselt pole ette nähtud audiitorettevõtja kohustusliku rotatsiooni rakendamine kohalikele omavalitsustele.

Magistritöö autor peab vajalikuks tulevikus seda teemat edasi arendada, kui audiitorettevõtja kohustuslik rotatsioon Euroopa Liidu liikmesriikide avaliku huvi üksustele on jõustunud ning esimesed kohustuslikud rotatsioonid on toimunud. Lisaks võiks uurida ka teiste huvigruppide, näiteks kindlustusandjate ja krediidiasutuste arvamust sellest temast.

SUMMARY

INTEREST GROUPS' OPINION ON THE IMPLEMENTATION OF SWORN AUDITOR AND AUDIT FIRM MANDATORY ROTATION IN PUBLIC-INTEREST ENTITIES

Kristiina Sarapuu

In recent decades the requirements of statutory financial audit have been increasingly regulated. Mostly it stems from the fact, that there has been discovered several financial frauds and auditors are blamed on their occurrence possibility. Particular emphasis has been put to the requirements applicable for the public-interest entities. For many interest groups' the accuracy and relevancy of public-interest groups' financial reports is highly important.

The topic of this master's thesis is chosen because of the recently accepted regulations and other changes for public-interest entities' auditing. The aim of this thesis is to find out what the interest groups' think of implementation of sworn auditor and audit firm mandatory rotation to public-interest entities. Also the author wanted to investigate, if the implementation of audit firm mandatory rotation to all public-interest entities is reasonable.

In order to reach the objective of this thesis the following research tasks were carried out:

- 1) to examine the opinion of various authors and previous studies based on auditor independence, sworn auditor and audit firm mandatory rotation;
- 2) bring out the regulations which require mandatory rotation in European Union and in United States of America;
- 3) survey the chief financial officers and chief accountants of publicly listed companies and local government, and the sworn auditors who are auditing public-interest entities;

4) to analyse the auditors' reports of publicly listed companies and local governments.

The publicly listed companies were chosen as the object of study because most recent studies have been conducted based on their opinion. Secondly, the local governments were chosen as the object of study, because according to European Union directive they do not belong under public-interest entities but Estonia has defined them as public-interest entities. Sworn auditors were chosen, because they are closely affected by the audit firm mandatory rotation requirement.

All interest groups answered, that they find the mandatory rotation of sworn auditor effective way for ensuring auditor independence. They see mandatory rotation of sworn auditor as a good tool to improve public trust, but they do not think that it would give much additional security for local governments' residents and owners of companies.

Interest groups' did not agree on the opinion of mandatory audit firm rotation. The local governments and publicly listed companies believed, that it is a good way to improve audit quality, but it does not have so much effect on auditor independence. Answered auditors are afraid that the client specific knowledge will get lost with audit firm rotation.

The answered interest groups' mostly believe, that the public-interest entities are too different by nature to implement the same regulations for all of them. Also from the analyse of local governments' and publicly listed companies' auditor opinions showed, that local governments change their audit firm very often, but on the other hand some publicly listed companies have had the same auditor firm for twenty years. Local governments' administration changes almost after every 3 years and often they change also the audit firm on these occasions.

According to the answers collected from the interest groups' it can be said, that in their opinion the mandatory rotation of sworn auditor is an effective way to enhance auditor independence and it could stay as the regulation for local governments.

Based on the interest groups' answers and audit reports analyse it can be concluded, that the mandatory rotation of audit firm can be an effective way to improve audit quality, but it is not the best solution for Estonian local governments. The author of this thesis supports the proposed amendment of law, based on what the mandatory rotation of audit firm will not be implemented for the local governments.

VIIDATUD ALLIKAD

- Adrian, C., Wright, S., Butcher, K. (2012). Audit Firm Rotation in the Public Sector: Implications for Earnings Quality. - *Financial Markets & Corporate Governance Conference*. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1969387 (21.04.2016)
- Advantages of Using Likert Scale. SmartSurvey (2013). <https://www.smartsurvey.co.uk/blog/advantages-of-using-likert-scale-questions/> (13.04.2016)
- Anandarajan, A., Kleinman, G., Palmon, D. (2008) Auditor Independence Revisited: The Effects of SOX on Auditor Independence. – *International Journal of Disclosure and Governance*. Vol. 5, No. 2. pp. 112-125.
- Antle, R., Nalebuff, B. (1991). Conservatism and Auditor-Client Negotiations. – *Journal of Accounting Research*. Vol. 29, No.1. pp. 31-54.
- Ardiana, P. A. The Role of External Audit Improving Firm's Value: Case of Indonesia. *Udayana University*. http://www.rieb.kobe-u.ac.jp/tjar/conference/5th/CA-1_PutuAgusARDIANA.pdf (24.03.2016)
- Audiitorettevõtjate läbipaistvusaruanded. 1. juuli 2014 – 30. juuni 2015. Audiitorkogu. <http://www.audiitorkogu.ee/?p=201&sd=52b3344f878884c26aa6e59b7bc31c6d> (15.12.2015)
- Audiitortegevuse seadus. Vastu võetud Riigikogus 27. jaanuaril 2010.a – RT I 2010, 9, 41. <https://www.riigiteataja.ee/akt/13275292>
- Audiitortegevuse seaduse ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu. Vastu võetud 17.03.2016. Rahandusministeerium. Eelnõude infosüsteem. <http://eelroud.valitsus.ee/main/mount/docList/7baa5e67-6888-4608-acd0-27a666faddb9#LZrKwamm> (17.04.2016)
- Audiitortegevuse seaduse ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri. Rahandusministeerium. Eelnõude infosüsteem. <http://eelroud.valitsus.ee/main/mount/docList/7baa5e67-6888-4608-acd0-27a666faddb9#LZrKwamm> (04.05.2016)
- Audit Integrity and Job Protection Act 2013. The House of Representatives. 8.07.2013. H.R.1564 — 113th Congress. <https://www.congress.gov/113/bills/hr1564/BILLS-113hr1564rfs.pdf>

- Boone, H. N., Boone, D. A. (2012). Analyzing Likert Data. – *Journal of Extension*. Vol. 50, No. 2. <http://www.joe.org/joe/2012april/tt2.php> (13.04.2016)
- Briefing Paper on Audit Firm Rotation – AICPA Position. American Institute of CPAs. <http://www.aicpa.org/Advocacy/State/Documents/AuditFirmRotation.pdf> (19.04.2016)
- Cameran, M., Prencipe, A., Trombetta, M. (2016). Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality: Evidence from the Italian Setting. – *European Accounting Review*. Vol 25, No. 1. pp. 35-58.
- GAO (2003). Public Accounting Firms. Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation. - United States General Accounting Office. <http://www.gao.gov/new.items/d04216.pdf> (12.04.2016)
- GAO (2004). Mandatory Audit Firm Rotation Study. Study Questionnaires, Responses, and Summary of Respondents' Comments. – United States General Accounting Office. <http://www.gao.gov/assets/250/241492.pdf> (29.03.2016)
- Garcia-Sanchez, I. M.m Gallego-Alvarez, I., Rodriguez-Dominguez, L., Cuadrado-Ballesteros, B., Garcia-Rubio, R. (2014). Rotation of Auditing Firms and Political Costs: Evidence from Spanish Listed Companies. – *International Journal of Auditing*, pp. 223-232.
- Carcello, J. V., Nagy, A. L. (2004). Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting. - *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol 23, pp. 55-69.
- Daugherty, B., Dickins, D., Higgs, J., Tatum, K. (2013a). The Question of Mandatory Audit Firm Rotation – Would Investors Benefit? - *The CPA Journal*. Vol. 83, No. 1. pp. 28-33.
- Daugherty, B., Dickins, D., Hatfield, R. C., Higgs, J. (2013b). Mandatory Audit Partner Rotation: Perception of Audit Quality Consequences. – *Current Issues in Auditing*. Vol. 7, No. 1. pp. P30-P35.
- Elder, R. J., Lowensohn, S., Reck, J. L. (2015). Audit Firm Rotation, Auditor Specialization, and Audit Quality in the Municipal Audit Context. – *Journal of Government & Nonprofit Accounting*. Vol. 4, No. 1. pp. 73-100.
- Ennis, K. L., Allen, P. W. (2005). Corporate Management Should Voluntarily Establish Audit Firm Rotation as an Internal Control. – *Journal of Accounting and Finance Research*. Vol. 13, No.1, pp. 117-125.
- Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiiv 2006/43/EÜ. Vastu võetud Euroopa Parlamendis ja Euroopa Liidu Nõukogus 17.05.2006. – ET L 157/87. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0043&from=GA>
- Euroopa Parlamendi ja Nõukogu määrus (EL) nr 537/2014. Vastu võetud Euroopa Parlamendis ja Euroopa Liidu Nõukogus. 16.04.2014. ET L 158/77. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0537&from=ET>

- Hirsjärvi, S., Remes, P., Sajavaara, P. (2007). Uuri ja kirjuta. Tallinn: Medicina.
- Iannelli, K. (2012). Mandatory Audit Firm Rotation: Explaining the Key Numbers. *NACD Directorship*.
- Ionescu, L. (2014). The Effect of Mandatory Partner Rotatsion on Audit Quality. *Economics, Management and Financial Markets*. Vol. 9, No. 1. pp. 124-129.
- Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus. Vastu võetud Riigikogus 02. Juuni 1993.a - RT I 1993, 37, 558. <https://www.riigiteataja.ee/akt/126032013006> (10.04.2016)
- Konsultatsioonidokument. Auditidirektiivi ja –määruse kohaldamine. (2015). Rahandusministeerium. Eelnõude infosüsteem. <http://eelvoud.valitsus.ee/main/mount/docList/7baa5e67-6888-4608-acd0-27a666faddb9#LZrKwamm> (16.04.2016)
- Kutseliste arvestusekspertide eetikakoodeks (Eesti). Eesti Audiitorkogu <http://www.auditorkogu.ee/docs/ISA/Standardid2010/EetikakoodeksEE2010.pdf> (27.03.2016)
- Laherand, M. (2006). Kvalitatiivne uurimisviis. Tallinn: Infotrükk.
- Laurion, H., Lawrence, A., Ryans, J. (2015). U.S. Audit Partner Rotations. *Haas School of Business*. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2515586 (07.04.2016)
- NASDAQ OMX Tallinna börs. <http://www.nasdaqbaltic.com/market/?pg=mainlist> Market: TLN. (10.01.2016)
- Nashwa, G. (2004). Auditor Rotation and the Quality of Audits. – *The CPE Journal*. Vol. 74, No. 12. pp. 22-26.
- Mayhew, B. W., Pike, J. E. (2004). Does Investor Selection of Auditors Enhance Auditor Independence. – *Accounting Review*. Vol. 79, No. 3. pp. 797-822.
- Movsisjona, A. (2015). Euroopa Liidu auditirform – globaalse audiitorteenuste turu ümbermõtestamine. – KPMG Baltics OÜ. https://www.kpmg.com/EE/et/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Foorum/Documents/foorum-kevad2015/foorum_kevad2015_amovsisjana.pdf (08.04.2016)
- Ottosson, J., Jönsson, F. (2015). Mandatory Rotation of Audit Firms – A study on the investors' view-points in the EU and the US. Jönköping International Business School. 40 lk. (Magistritöö)
- Pakaluk, J. (2015) An Auditor Merry-go-Round. *Audit Analytics*. <http://www.auditanalytics.com/blog/an-auditor-merry-go-round/> (28.03.2016)
- PCAOB (2011). Concept Release on Auditor Independence and Audit firm Rotation. Release No. 2011-006. PCAOB Rulemaking Docket Matter No. 37. http://pcaobus.org/rules/rulemaking/docket037/release_2011-006.pdf (30.03.2016)

- PCAOB Flash Report. (2012). Current Status of the PCAOB's Auditor Rotation Dialogue. <http://www.protviviti.com/en-US/Documents/Regulatory-Reports/PCAOB/PCAOB-Flash-Report-Auditor-Rotation-040412.pdf> (02.04.2016)
- PricewaterhouseCoopers (2015). EU Audit Reform – Mandatory Firm Rotation. <http://www.pwc.com/gx/en/audit-services/publications/assets/pwc-fact-sheet-1-summary-of-eu-audit-reform-requirements-relating-to-mfr-feb-2015.pdf> (05.01.2016)
- Raamatupidamise Toimkonna Juhend 1. (2011). Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted. <https://www.riigiteataja.ee/aktiis/3100/1201/2005/RTJ%201.pdf> (05.05.2016)
- Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 200 – sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega. (2009). Eesti Audiitorkogu <http://www.auditorkogu.ee/docs/ISA/Standardid2010/isa200ee.pdf> (24.03.2016)
- Riigi majandusaasta koondaruanne 2014. Rahandusministeerium. <http://www.fin.ee/riigi-raamatupidamine> (03.01.2016)
- Ruiz-Barbadillo, E., Gomez-Aguilar, N., Carrera, N. (2009). Does Mandatory Audit Firm Rotation Enhance Auditor Independence? Evidence from Spain. – *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol. 28, No. 1. pp.113-135.
- Sarbanes Oxley Act of 2002. PUBLIC LAW 107–204. Vastu võetud 30. juuli 2002. http://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf (07.04.2016)
- Shepard, J. (2015) Auditor Tenure and Auditor Rotation Among the Russell 3000. *Audit Analytics*. <http://www.auditanalytics.com/blog/auditor-tenure-and-auditor-rotation-among-the-russell-3000/> (28.03.2016)
- Siseministeerium 2015. Elanike arv kohalikes omavalitsustes aastate lõikes alates 2009. aastast. Seisuga 01.01.2015. <https://www.siseministeerium.ee/et/tegevusvaldkonnad/rahvastikutoimingud/rahvastikustatistika> (04.01.2016)
- Zeff, S. A. (2003). Du Pont's Early Policy on the Rotation of Audit Firms. – *Journal of Accounting and Public Policy*. Vol. 22, No. 1. pp. 1-18.
- Vanstraelen, A. (2000). Impact of Renewable Long-Term Audit Mandates on Audit Quality. – *The European Accounting Review*. Vol 9, No. 3. pp.419-442.

LISAD

Lisa 1. Kehtivad ja tulevikus jõustuvad regulatsioonid vandeaudiitori ja audiitorettevõtja kohustuslikust rotatsioonist

	Kehtivad			Tulevad	
	Ameerika Ühendriigid	Euroopa Liit	Eesti	Euroopa Liit	Eesti
Regulatsiooni/ seaduse nimi	Sarbanes Oxley Act	2006/43/EÜ	Audiitortevuse seadus	2014/537/EÜ	Audiitortevuse seadus
Vastu võetud/ võetakse vastu	30.07.2002	17.05.2006	27.01.2010	16.04.2014	01.01.2017
Vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon	5 aasta tagant	7 aasta tagant	7 aasta tagant	7 aasta tagant	7 aasta tagant
Audiitorettevõtja kohustuslik rotatsioon	-	-	-	10 aasta tagant (võimalus pikendada maksimaalselt 24 aastani)	10 aasta tagant (võimalus pikendada maksimaalselt 24 aastani)
Mahajahtumise periood (ing. k. <i>cooling off</i>)	5 aastat	2 aastat	2 aastat	4 aastat	4 aastat

Allikas: (Autori koostatud Sarbanes Oxley Act of 2002, 2006/43/EÜ, 2014/537/EÜ, Audiitortevuse Seaduse ja Audiitortevuse seaduse ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu põhjal)

Lisa 2. Kohalike omavalitsuste vastused ankeetküsitlusele

1. Mitu aastat olete kokku puutunud finantsauditiga?

Vastusevariant	Vastanute arv	Osatähtsus %
0-1 aastat	0	0%
2-5 aastat	0	0%
6-10 aastat	4	18,18%
11-15 aastat	11	50%
16-20 aastat	4	18,18%
Rohkem kui 20 aastat	3	13,64%

2. Mitu aastat olete olnud oma praegu audiitorettevõtja klient?

Vastusevariant	Vastanute arv	Osatähtsus %
0-1 aastat	1	4,55%
2-5 aastat	16	72,73%
6-9 aastat	2	9,09%
10-14 aastat	0	0%
15-20 aastat	0	0%
Rohkem kui 20 aastat	0	0%
Muu	0	0%

3. 2010. aastal vastu võetud Audiitortegevuse seaduse kohaselt on teatud avaliku huvi üksustel kohustus vahetada vandeaudiitorit vähemalt iga 7 aasta tagant. Palun hinnake, mil määral nõustute allpool esitatud väidetega vandeaudiitori rotatsiooni kohustuslikkuse ning selle mõju kohta auditi kvaliteedile.

Väide	Vastanute arv				
	Ei ole üldse nõus	Pigem ei ole nõus	Ei oska öelda	Pigem nõus	Täiesti nõus
Vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon parendab audiitori sõltumatust	1	3	4	14	0
Vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon parendab auditi kvaliteeti	2	4	3	12	1
Vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon suurendab auditikuluseid	1	7	4	7	3
Vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon annab lisakindlust kohalike omavalitsuste elanikele	1	10	7	4	0
Vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon on kasulik, kuna annab aruannetele värske pilgu	1	2	4	12	3
Vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon suurendab avalikkuse usaldust	0	7	5	9	1

Allikas: (Autori koostatud ankeetküsitluse vastuste alusel)

Lisa 2 järg

4. 2014. aastal võttis Euroopa Liit vastu uue määruse, mille kohaselt on kõikidel Euroopa Liidu liikmesriikide avaliku huvi üksustel kohustus vahetada audiitorettevõtjat (edaspidi audiitorfirma) vähemalt iga 10 aasta tagant. Määrus rakendub esmakordselt aruandeaastast, mis algab pärast 2016. aasta 17-ndat juunit. Palun hinnake, mil määral nõustute allpool esitatud väidetega audiitorfirma rotatsiooni kohustuslikkuse ning selle võimaliku mõju kohta auditi kvaliteedile.

Väide	Vastanute arv				
	Ei ole üldse nõus	Pigem ei ole nõus	Ei oska öelda	Pigem nõus	Täiesti nõus
Audiitorfirma kohustuslik rotatsioon parendaks auditi kvaliteeti	0	3	4	15	0
Audiitorfirma kohustuslik rotatsioon parendaks audiitori sõltumatust	0	3	7	12	0
Audiitorfirma kohustuslik rotatsioon suurendaks väikeste audiitorfirmade võimalusi	0	5	8	7	2
Audiitorfirma kohustuslik rotatsioon suurendaks auditikulusid	1	7	2	10	2
Auditi kvaliteet on seda parem, mida kauem on auditeerijaks olnud sama firma	1	4	4	11	2
Audiitorfirma kohustuslik rotatsioon annaks lisakindlust kohalike omavalitsuste elanikele	0	7	9	5	1
Audiitorfirma kohustuslik rotatsioon oleks kasulik, kuna annaks aruannetele värsket pilgu	0	1	4	13	4
Teadmine, et audiitori töö vaadatakse üle teise audiitorfirma poolt (järgmine auditeerija pärast rotatsiooni), muudaks audiitorfirmad hoolivamaks	1	3	5	10	3
Audiitorfirma kohustuslik rotatsioon suurendaks avalikkuse usaldust	0	6	7	8	1
Audiitorfirma kohustuslik rotatsioon suurendaks auditikomiteede töökoormust	1	1	12	8	0

Allikas: (Autori koostatud ankeetküsitluse vastuste alusel)

Lisa 2 järg

5. Järgnevalt palun hinnake mil määral nõustute allpool esitetud väidetega avaliku huvi üksuste auditeerimise kohta

Väide	Vastanute arv				
	Ei ole üldse nõus	Pigem ei ole nõus	Ei oska öelda	Pigem nõus	Täiesti nõus
Audiitori peaks avaliku huvi üksusele määrama erapooletu kolmas osapool	4	10	4	4	0
Väiksematel audiitorfirmadel puuduvad ressursid börsiettevõtjate auditeerimiseks	0	1	8	9	4
Avaliku huvi üksused on olemuselt liiga erinevad kehtestamiseks neile võrdseid piiranguid (kohustuslik rotatsioon, auditivälised teenused, jne)	0	4	5	12	1
Vandeaudiitori kohustusliku rotatsiooni mõju avaliku huvi üksustele on palju väiksem kui audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni oma	1	3	12	6	0
Pettuste esinemise tõenäosus on seda suurem, mida kauem on üks audiitorfirma avaliku huvi üksust auditeerinud	3	10	2	7	0
Vandeaudiitori professionaalne objektiivsus kahaneb, kui kujuneb välja pikaajaline suhe kliendiga	1	16	1	4	0

6. Kui kaua hinnanguliselt võib vandeaudiitoril uue avaliku huvi üksuse tundmaõppimiseks kuluda pärast audiitorfirma rotatsiooni?

Vastusevariant	Vastanute arv	Osatähtsus %
Alla poole aasta	0	0%
Pool aastat kuni 1 aasta	7	31,82%
1-2 aastat	12	54,55%
Rohkem kui 2 aastat	3	13,64%
Muu	0	0%

Allikas: (Autori koostatud ankeetküsitluse vastuste alusel)

Lisa 2 järg

7. Uuringute põhjal eelistavad vaid ligi 8% kohalikest omavalitsustest audiitorina “Big 4” (PwC, E&Y, KPMG, DELOITTE) audiitorfirmat. Mis võib olla selle peamiseks põhjuseks? (uuring tehtud autori poolt magistritöö kirjutamise käigus)

Vastusevariant	Vastanute arv	Osatähtsus %
Auditihinnad liiga kõrged	19	86,36%
Eelistatakse audiitoreid oma kohalikust omavalitsusest	0	0%
Väiksemad audiitorfirmad pakuvad kliendikesksemat teenust	2	9,09%
Muu	1	4,55%

Muu: Ei ole kursis

8. Kas vahetaksite vabatahtlikult audiitorfirmat?

Vastusevariant	Vastanute arv	Osatähtsus %
Jah	9	40,91%
Ei	10	45,45%
Muu	3	13,64%

Muu: õiglane on leida riigihankega audiitor kogu konsolideerimisgrupi asutustele

Muu: volikogu otsustada

9. Mitme aasta tagant oleks mõistlik vandeaudiitorit vahetada?

Vastusevariant	Vastanute arv	Osatähtsus %
Vähem kui 5 aasta tagant	4	18,18%
7 aasta tagant	8	36,36%
10 aasta tagant	6	27,27%
Rohkem kui 10 aasta tagant	3	13,64%
Üldsegi mitte	0	0%
Muu	1	4,55%

Muu: See oleneb väga paljudest asjaoludest, ühest vastust minu arvates ei saa olla

Allikas: (Autori koostatud ankeetküsitluse vastuste alusel)

Lisa 2 järg

10. Mitme aasta tagant oleks mõistlik audiitorfirmat vahetada?

Vastusevariant	Vastanute arv	Osatähtsus %
Vähem kui 5 aasta tagant	3	13,64%
7 aasta tagant	6	27,27%
10 aasta tagant	7	31,82%
Rohkem kui 10 aasta tagant	3	13,64%
Üldsegi mitte	2	9,09%
Muu	1	4,55%

Muu: See oleneb väga paljudest asjaoludest, ühest vastust minu arvates ei saa olla

11. Hinnake vandeaudiitori sõltumatuse tagamise võimalusi 5 palli skaalal.

Vastusevariant	Vastanute arv				
	Täielikult vastu	Ei poolda eriti	Ei oska hinnangut anda	Pooldan osaliselt	Pooldan täielikult
Vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon	0	4	2	11	5
Audiitorfirma kohustuslik rotatsioon	0	5	2	8	7
Audiitori määramine erapooletu kolmanda isiku poolt	4	7	7	3	1
Auditeeritavale üksusele auditiväliste teenuste osutamise keelamine	1	6	11	3	1

12. Kui oluliseks peate järgnevaid tegureid kvaliteetse auditi saavutamiseks?

Vastusevariant	Vastanute arv				
	Ei ole üldse oluline	Vähe oluline	Ei oska hinnangut anda	Oluline	Äärmiselt oluline
Audiitori sõltumatus	0	0	0	12	10
Audiitori ametialane skeptitsism	0	1	8	11	2
Auditeeritava juhtkonna koostöö	0	0	0	10	12
Audiitori teadmised auditeeritava valdkonnast	0	0	0	5	17

13. Lisakommentaariid küsimustikuga seoses

- Ootan aega, kus riigihankega audiitorit valides, ei peaks otsustama vähima hinna järgi;
- Meil on audiitorfirmat valitud iga 3 aasta järel vähempakkumise teel. Senine kogemus on, et vandeaudiitor on väga asjatundlik ja ilmutanud täielikku sõltumatust.

Allikas: (Autori koostatud ankeetküsitluse vastuste alusel)

Lisa 3. Börsiettevõtjate vastused ankeetküsitlusele

1. Mitu aastat olete kokku puutunud finantsauditiga?

Vastusevariant	Vastanute arv	Osatähtsus %
0-1 aastat	0	0%
2-5 aastat	0	0%
6-10 aastat	3	60%
11-15 aastat	0	0%
16-20 aastat	0	0%
Rohkem kui 20 aastat	2	40%

2. Mitu aastat olete olnud oma praegu audiitorettevõtja klient?

Vastusevariant	Vastanute arv	Osatähtsus %
0-1 aastat	0	0%
2-5 aastat	2	40%
6-9 aastat	2	40%
10-14 aastat	1	20%
15-20 aastat	0	0%
Rohkem kui 20 aastat	0	0%
Muu	0	0%

3. 2010. aastal vastu võetud Audiitortegevuse seaduse kohaselt on teatud avaliku huvi üksustel kohustus vahetada vandeaudiitorit vähemalt iga 7 aasta tagant. Palun hinnake, mil määral nõustute allpool esitatud väidetega vandeaudiitori rotatsiooni kohustuslikkuse ning selle mõju kohta auditi kvaliteedile.

Väide	Vastanute arv				
	Ei ole üldse nõus	Pigem ei ole nõus	Ei oska öelda	Pigem nõus	Täiesti nõus
Vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon parendab audiitori sõltumatust	0	0	0	2	3
Vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon parendab auditi kvaliteeti	0	0	0	2	3
Vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon suurendab auditikuluseid	0	2	2	0	1
Vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon annab lisakindlust firma omanikele	0	1	1	2	1
Vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon on kasulik, kuna annab aruannetele värske pilgu	0	0	0	1	4
Vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon suurendab avalikkuse usaldust	0	0	1	1	3

Allikas: (Autori koostatud ankeetküsitluse vastuste alusel)

Lisa 3 järg

4. 2014. aastal võttis Euroopa Liit vastu uue määruse, mille kohaselt on kõikidel Euroopa Liidu liikmesriikide avaliku huvi üksustel kohustus vahetada audiitorettevõtjat (edaspidi audiitorfirma) vähemalt iga 10 aasta tagant. Määrus rakendub esmakordselt aruandeaastast, mis algab pärast 2016. aasta 17-ndat juunit. Palun hinnake, mil määral nõustute allpool esitatud väidetega audiitorfirma rotatsiooni kohustuslikkuse ning selle võimaliku mõju kohta auditi kvaliteedile.

Väide	Vastanute arv				
	Ei ole üldse nõus	Pigem ei ole nõus	Ei oska öelda	Pigem nõus	Täiesti nõus
Audiitorfirma kohustuslik rotatsioon parendaks auditi kvaliteeti	1	1	0	3	0
Audiitorfirma kohustuslik rotatsioon parendaks audiitori sõltumatust	1	1	0	2	1
Audiitorfirma kohustuslik rotatsioon suurendaks väikeste audiitorfirmade võimalusi	2	1	1	0	1
Audiitorfirma kohustuslik rotatsioon suurendaks auditikulusid	0	2	1	0	2
Auditi kvaliteet on seda parem, mida kauem on auditeerijaks olnud sama firma	0	3	1	1	0
Audiitorfirma kohustuslik rotatsioon annaks lisakindlust firma omanikele	1	0	1	2	1
Audiitorfirma kohustuslik rotatsioon oleks kasulik, kuna annaks aruannetele värske pilgu	1	0	0	2	2
Teadmine, et audiitori töö vaadatakse üle teise audiitorfirma poolt (järgmine auditeerija pärast rotatsiooni), muudaks audiitorfirmad hoolivamaks	1	0	1	2	1
Audiitorfirma kohustuslik rotatsioon suurendaks avalikkuse usaldust	0	1	1	2	1
Audiitorfirma kohustuslik rotatsioon suurendaks auditikomiteede töökoormust	2	1	1	1	0

Allikas: (Autori koostatud ankeetküsitluse vastuste alusel)

Lisa 3 järg

5. Järgnevalt palun hinnake mil määral nõustute allpool esitetud väidetega avaliku huvi üksuste auditeerimise kohta

Väide	Vastanute arv				
	Ei ole üldse nõus	Pigem ei ole nõus	Ei oska öelda	Pigem nõus	Täiesti nõus
Audiitori peaks avaliku huvi üksusele määrama erapooletu kolmas osapool	2	1	1	1	0
Väiksematel audiitorfirmadel puuduvad ressursid börsiettevõtjate auditeerimiseks	0	1	0	3	1
Avaliku huvi üksused on olemuselt liiga erinevad kehtestamiseks neile võrdseid piiranguid (kohustuslik rotatsioon, auditivälised teenused, jne)	0	2	0	2	1
Vandeaudiitori kohustusliku rotatsiooni mõju avaliku huvi üksustele on palju väiksem kui audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni oma	0	2	0	2	1
Pettuste esinemise tõenäosus on seda suurem, mida kauem on üks audiitorfirma avaliku huvi üksust auditeerinud	1	0	1	3	0
Vandeaudiitori professionaalne objektiivsus kahaneb, kui kujuneb välja pikaajaline suhe kliendiga	1	0	1	2	1

6. Kui kaua hinnanguliselt võib vandeaudiitoril uue avaliku huvi üksuse tundmaõppimiseks kuluda pärast audiitorfirma rotatsiooni?

Vastusevariant	Vastanute arv	Osatähtsus %
Alla poole aasta	0	0%
Pool aastat kuni 1 aasta	0	0%
1-2 aastat	4	80%
Rohkem kui 2 aastat	0	0%
Muu	1	20%

Muu: Üks auditiperiood, kui tehakse vaheaudit siis selle käigus peaks ikkagi ettevõttest pildi ette saama.

Allikas: (Autori koostatud ankeetküsitluse vastuste alusel)

Lisa 3 järg

7. Uuringute põhjal eelistavad vaid ligi 81% börsiettevõtjatest audiitorina “Big 4” (PwC, E&Y, KPMG, DELOITTE) audiitorfirmat. Mis võib olla selle peamiseks põhjuseks? (uuring tehtud autori poolt magistritöö kirjutamise käigus)

Vastusevariant	Vastanute arv	Osatähtsus %
Usutakse, et need audiitorfirmad pakuvad suuremat kindlust	2	40%
Suuremad ressursid auditi sooritamiseks	2	40%
Suuremad firmad eelistavad suuremaid audiitorfirmasid	0	0%
Muu	1	20%

Muu: Ettevõtte spetsiifilise valdkonna kogumus ja kompetents. Lisaks täiendav kindlus tellijatele, laenuandjatele, hankijatele kui tegutsetakse väljaspool Eestit. Keegi ei tea /tunne Eesti audiitoreid, kuid rahvusvahelise nn Big 4-ga seda probleemi ei ole.

8. Kas vahetaksite vabatahtlikult audiitorfirmat?

Vastusevariant	Vastanute arv	Osatähtsus %
Jah	2	40%
Ei	3	60%
Muu	0	0%

9. Mitme aasta tagant oleks mõistlik vandeaudiitorit vahetada?

Vastusevariant	Vastanute arv	Osatähtsus %
Vähem kui 5 aasta tagant	1	20%
7 aasta tagant	3	60%
10 aasta tagant	1	20%
Rohkem kui 10 aasta tagant	0	0%
Üldsegi mitte	0	0%
Muu	0	0%

Allikas: (Autori koostatud ankeetküsitluse vastuste alusel)

Lisa 3 järg

10. Mitme aasta tagant oleks mõistlik audiitorfirmat vahetada?

Vastusevariant	Vastanute arv	Osatähtsus %
Vähem kui 5 aasta tagant	1	20%
7 aasta tagant	2	40%
10 aasta tagant	1	20%
Rohkem kui 10 aasta tagant	1	20%
Üldsegi mitte	0	0%
Muu	0	0%

11. Hinnake vandeaudiitori sõltumatuse tagamise võimalusi 5 palli skaalal.

Vastusevariant	Vastanute arv				
	Täielikult vastu	Ei poolda eriti	Ei oska hinnangut anda	Pooldan osaliselt	Pooldan täielikult
Vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon	0	0	0	2	3
Audiitorfirma kohustuslik rotatsioon	0	2	0	1	2
Audiitori määramine erapooletu kolmanda isiku poolt	2	2	1	0	0
Auditeeritavale üksusele auditiväliste teenuste osutamise keelamine	1	1	0	2	1

12. Kui oluliseks peate järgnevaid tegureid kvaliteetse auditi saavutamiseks?

Vastusevariant	Vastanute arv				
	Ei ole üldse oluline	Vähe oluline	Ei oska hinnangut anda	Oluline	Äärmiselt oluline
Audiitori sõltumatus	0	0	0	1	4
Audiitori ametialane skeptitsism	0	1	0	4	0
Auditeeritava juhtkonna koostöö	0	0	0	3	2
Audiitori teadmised auditeeritava valdkonnast	0	0	0	2	3

13. Lisakommentaariid küsimustikuga seoses

- Lisan, et oman kogemust nii auditeerijana kui auditeeritavana.

Allikas: (Autori koostatud ankeetküsitluse vastuste alusel)

Lisa 4. Kohalike omavalitsuste audiitorettevõtjad ja vandeaudiitorite aruanded 2005-2014

	2014	2013	2012	2011	2010
Anija vald	-	MS Audit OÜ puhas	-	FIE Ellen Pärm puhas	FIE Ellen Pärm -
Audru vald	Klea OÜ puhas	Klea OÜ puhas	Klea OÜ puhas	Klea OÜ puhas	Kivistik Consult puhas
Haapsalu linn	E-Audit OÜ puhas	E-Audit OÜ puhas	-	-	-
Harku vald	Grant Thornton puhas	-	-	-	-
Hiiu vald*	ELSS AS puhas	-	-	-	-
Jõelähtme vald	HLB Expertus KLF puhas	Grant Thornton puhas	Grant Thornton asjaolu rõhutamine	HLB Expertus KLF puhas	HLB Expertus KLF puhas
Jõhvi vald	Audest Auditorteenuste OÜ -	Baker Tilly puhas	Baker Tilly puhas	Audest Auditorteenuste OÜ märkus	Audest Auditorteenuste OÜ märkus
Keila linn	Audest Auditorteenuste OÜ asjaolu rõhutamine	-	-	-	-
Kiili vald	Assertum Audit OÜ puhas	AMC Audit OÜ asjaolu rõhutamine	AMC Audit OÜ asjaolu rõhutamine	AMC Audit OÜ asjaolu rõhutamine	AMC Audit OÜ asjaolu rõhutamine
Kiviõli linn	ELSS OÜ puhas	ELSS AS puhas	ELSS AS puhas	ELSS AS puhas	-
Kohila vald	BDO Eesti AS puhas	BDO Eesti AS puhas	-	BDO Eesti AS puhas	-
Kohtla-Järve linn	Grant Thornton -	Audest Auditorteenuste OÜ puhas	Audest Auditorteenuste OÜ puhas	Audest Auditorteenuste OÜ puhas	Audest Auditorteenuste OÜ puhas
Kose vald	AMC Audit OÜ puhas	AMC Audit OÜ puhas	AMC Audit OÜ asjaolu rõhutamine	Mercur-Audit OÜ puhas	Mercur-Audit OÜ puhas
Kuressaare linn	Assertum Audit OÜ -	Assertum Audit OÜ puhas	KMRA Auditortbüroo OÜ puhas	KMRA Auditortbüroo OÜ märkus	KMRA Auditortbüroo OÜ asjaolu rõhutamine
Lüganuse vald**	ELSS AS puhas	-	-	-	-
Maardu linn	Grant Thornton puhas	Grant Thornton -	Grant Thornton puhas	Grant Thornton puhas	-
Mäetaguse vald	Audest Auditorteenuste OÜ -	ELSS AS -	-	-	-
Märjamaa vald	ELSS AS puhas	ELSS AS puhas	ELSS AS märkus	ELSS AS puhas	ELSS AS puhas
Narva linn	Audest Auditorteenuste OÜ puhas	Audest Auditorteenuste OÜ puhas	Audest Auditorteenuste OÜ puhas	Audest Auditorteenuste OÜ -	Rimess OÜ märkus
Paide linn	Audest Auditorteenuste OÜ puhas	Audest Auditorteenuste OÜ puhas	Audest Auditorteenuste OÜ puhas	BDO Eesti AS puhas	-
Pärnu linn	Grant Thornton puhas	Grant Thornton puhas	Grant Thornton puhas	Grant Thornton märkus	Rimess OÜ märkus
Põltsamaa linn	BDO Eesti AS puhas	BDO Eesti AS puhas	BDO Eesti AS puhas	BDO Eesti AS puhas	BDO Eesti AS puhas
Põlva vald	BDO Eesti AS puhas	BDO Eesti AS puhas	BDO Eesti AS puhas	BDO Eesti AS puhas	BDO Eesti AS puhas
Rae vald	ELSS AS puhas	ELSS AS märkus	BDO Eesti AS puhas	BDO Eesti AS puhas	BDO Eesti AS puhas
Rakvere linn	BDO Eesti AS puhas	BDO Eesti AS -	-	-	-
Rapla vald	Assertum Audit OÜ puhas	Assertum Audit OÜ puhas	KMRA Auditortbüroo OÜ märkus	KMRA Auditortbüroo OÜ märkus	Rimess OÜ märkus
Saku vald	Audest Auditorteenuste OÜ puhas	Assertum Audit OÜ puhas	KMRA Auditortbüroo OÜ puhas	KMRA Auditortbüroo OÜ puhas	OÜ Arvur Audit (M.Tinits) puhas
Saue vald	BDO Eesti AS puhas	BDO Eesti AS puhas	BDO Eesti AS puhas	-	-
Sillamäe linn	Audest Auditorteenuste OÜ puhas	Audest Auditorteenuste OÜ puhas	Audest Auditorteenuste OÜ puhas	Audest Auditorteenuste OÜ puhas	Audest Auditorteenuste OÜ puhas
Suure-Jaani vald	-	-	OÜ Infora puhas	OÜ Infora puhas	-
Tallinna linn	KPMG puhas	Ernst & Young puhas	Ernst & Young puhas	Ernst & Young puhas	Ernst & Young puhas
Tapa vald	Audest Auditorteenuste OÜ puhas	Audest Auditorteenuste OÜ asjaolu rõhutamine	Audest Auditorteenuste OÜ märkus	Audest Auditorteenuste OÜ märkus	Mercur-Audit OÜ puhas
Tartu linn	Grant Thornton puhas	Grant Thornton puhas	KPMG puhas	KPMG puhas	KPMG puhas
Türi vald	Audest Auditorteenuste OÜ puhas	Audest Auditorteenuste OÜ puhas	Grant Thornton puhas	-	-
Väike-Maarja vald	PKF Estonia OÜ puhas	PKF Estonia OÜ puhas	ELSS AS puhas	ELSS AS puhas	ELSS AS puhas
Valga linn	E-Audit OÜ -	Audest Auditorteenuste OÜ -	Auditortbüroo Fides OÜ puhas	Auditortbüroo Fides OÜ puhas	Auditortbüroo Fides OÜ puhas
Viimsi vald	BDO Eesti AS puhas	BDO Eesti AS puhas	BDO Eesti AS puhas	Grant Thornton asjaolu rõhutamine	Rimess OÜ puhas
Viljandi linn	Grant Thornton puhas	Grant Thornton puhas	Grant Thornton märkus	Grant Thornton märkus	-
Võru linn	BDO Eesti AS puhas	BDO Eesti AS puhas	Grant Thornton puhas	Grant Thornton puhas	Grant Thornton puhas

Allikas: (Autori koostatud KOV-ide vandeaudiitorite aruannete alusel)

Lisa 4 järg

	2009	2008	2007	2006	2005
Anija vald	FIE Ellen Pärm	-	-	-	-
Audru vald	Kivistik Consult puhas	Kivistik Consult puhas	Kivistik Consult puhas	Kivistik Consult puhas	-
Haapsalu linn	-	-	-	-	-
Harku vald	-	-	-	-	-
Hiiu vald*	-	-	-	-	-
Jõelähtme vald	HLB Expertus KLF puhas	HLB Expertus KLF märkus	-	-	-
Jõhvi vald	Audest Audiitorteenuste OÜ märkus	Audest Audiitorteenuste OÜ märkus	Audest Audiitorteenuste OÜ märkus	-	-
Keila linn	-	-	-	-	-
Kiili vald	AMC Audit OÜ märkus	-	-	-	-
Kiviõli linn	ELSS AS puhas	ELSS AS märkus	ELSS AS märkus	Audest Audiitorteenuste OÜ märkus	-
Kohila vald	-	-	-	-	-
Kohtla-Järve linn	Audest Audiitorteenuste OÜ puhas	Audest Audiitorteenuste OÜ märkus	Audest Audiitorteenuste OÜ märkus	-	-
Kose vald	Mercur-Audit OÜ asjaolu rõhutamine	Demos Audit OÜ puhas	Osatühing Roland puhas	Osatühing Roland puhas	-
Kuressaare linn	KMRA Audiitorbüro OÜ märkus	KMRA Audiitorbüro OÜ asjaolude rõhutamine	-	-	KMRA Audiitorbüro OÜ
Lüganuse vald**	-	-	-	-	-
Maardu linn	-	-	-	-	-
Mäetaguse vald	-	-	-	-	-
Märjamaa vald	ELSS AS puhas	-	-	-	-
Narva linn	Audest Audiitorteenuste OÜ märkus	Audest Audiitorteenuste OÜ märkus	Audest Audiitorteenuste OÜ märkus	-	-
Paide linn	-	-	-	-	-
Pärnu linn	Rimess OÜ märkus	KPMG puhas	KPMG puhas	KPMG	KPMG puhas
Põltsamaa linn	BDO Eesti AS puhas	BDO Eesti AS puhas	BDO Eesti AS puhas	-	-
Põlva vald	BDO Eesti AS puhas	BDO Eesti AS puhas	-	-	-
Rae vald	BDO Eesti AS puhas	-	-	-	-
Rakvere linn	-	-	-	-	-
Rapla vald	Rimess OÜ puhas	Rimess OÜ märkus	Rimess OÜ puhas	-	-
Saku vald	OÜ Arvur Audit (M.Tinits) puhas	OÜ Arvur Audit (M.Tinits) asjaolude rõhutamine	Margus Tinits märkus	Margus Tinits puhas	Margus Tinits puhas
Saue vald	-	-	-	-	-
Sillamäe linn	-	-	-	-	-
Suure-Jaani vald	-	-	-	-	-
Tallinna linn	Ernst & Young puhas	Ernst & Young puhas	Ernst & Young puhas	Ernst & Young puhas	Ernst & Young märkus
Tapa vald	Mercur-Audit OÜ asjaolu rõhutamine	-	-	-	-
Tartu linn	KPMG puhas	KPMG puhas	KPMG puhas	KPMG märkus	PwC märkus
Türi vald	-	-	-	-	-
Väike-Maarja vald	ELSS AS puhas	ELSS AS puhas	ELSS AS puhas	ELSS AS puhas	ELSS AS puhas
Valga linn	Audiitorbüro Fides OÜ puhas	Audiitorbüro Fides OÜ puhas	Audiitorbüro Fides OÜ puhas	-	-
Viimsi vald	Alliott Kangust OÜ märkus	A. Kangust & Partnerid OÜ märkus	A. Kangust & Partnerid OÜ märkus	A. Kangust & Partnerid OÜ	Rein Volt puhas
Viljandi linn	-	-	-	-	-
Võru linn	ELSS AS märkus	ELSS AS märkus	ELSS AS märkus	ELSS AS märkus	-

Allikas: (Autori koostatud KOV-ide vandeaudiitorite aruannete alusel)

*moodustati 30.10.2013

**moodustatud Püssi linna, Maidla valla ja Lüganuse valla ühinemisel 01.01.2014

Lisa 5. Börsiettevõtjate audiitorettevõtjad ja vandeaudiitorite aruanded 2005-2014

	2014	2013	2012	2011	2010
Arco Vara	PwC puhas	PwC asjaolu rõhutamise	PwC asjaolu rõhutamise	KPMG puhas	KPMG puhas
Baltika	PwC puhas	PwC puhas	PwC puhas	PwC asjaolu rõhutamise	PwC puhas
Ekspress Grupp	Deloitte asjaolu rõhutamise	PwC asjaolu rõhutamise	PwC asjaolu rõhutamise	PwC asjaolu rõhutamise	PwC märkus
Harju Elekter	KPMG puhas	KPMG puhas	KPMG puhas	KPMG puhas	KPMG puhas
Merko Ehitus	PwC puhas	PwC puhas	PwC puhas	PwC puhas	PwC puhas
Nordecon	KPMG asjaolu rõhutamise	KPMG asjaolu rõhutamise	KPMG asjaolu rõhutamise	KPMG puhas	KPMG puhas
Olympic Entertainment Group	PwC puhas	PwC puhas	PwC puhas	PwC puhas	PwC puhas
PRFoods	PwC puhas	PwC puhas	PwC puhas	PwC puhas	Rimess OÜ puhas
Pro Kapital Grupp	Deloitte asjaolu rõhutamise	Deloitte puhas	Deloitte puhas	Deloitte puhas	Deloitte märkus
Silvano Fashion Group	PwC puhas	PwC puhas	PwC puhas	Deloitte asjaolu rõhutamise	KPMG puhas
Skano Group	PwC puhas	PwC puhas	PwC puhas	PwC puhas	PwC puhas
Tallink Grupp	KPMG puhas	KPMG puhas	KPMG puhas	KPMG puhas	KPMG puhas
Tallinna Kaubamaja Grupp	PwC puhas	PwC puhas	PwC puhas	PwC puhas	PwC puhas
Tallinna Vesi	PwC asjaolu rõhutamise	PwC asjaolu rõhutamise	PwC asjaolu rõhutamise	PwC asjaolu rõhutamise	PwC puhas
Trigon Property Development	PwC asjaolu rõhutamise	PwC asjaolu rõhutamise	PwC asjaolu rõhutamise	PwC asjaolu rõhutamise	PwC asjaolu rõhutamise

Allikas: (Autori koostatud börsiettevõtjate vandeaudiitorite aruannete alusel)

Lisa 5 järg

	2009	2008	2007	2006	2005
Arco Vara	Ernst & Young	Ernst & Young	Ernst & Young	Ernst & Young	-
	puhas	puhas	puhas	puhas	-
Baltika	PwC	PwC	PwC	PwC	PwC
	puhas	puhas	puhas	puhas	puhas
Ekspress Grupp	PwC	PwC	PwC	PwC	-
	märkus	märkus	puhas	märkus	-
Harju Elekter	KPMG	KPMG	KPMG	KPMG	KPMG
	puhas	puhas	märkus	puhas	puhas
Merko Ehitus	PwC	PwC	PwC	PwC	PwC
	puhas	puhas	puhas	puhas	puhas
Nordecon	KPMG	KPMG	KPMG	KPMG	-
	puhas	puhas	puhas	puhas	-
Olympic Entertainment Group	PwC	KPMG	KPMG	KPMG	-
	puhas	puhas	puhas	puhas	-
PRFoods	Alliot Kangust OÜ	-	-	-	-
	puhas	-	-	-	-
Pro Kapital Grupp	Deloitte	-	-	-	-
	asjaolu rõhutamine	-	-	-	-
Silvano Fashion Group	KPMG	KPMG	KPMG	KPMG	PwC
	puhas	puhas	puhas	puhas	puhas
Skano Group	PwC	PwC	PwC	PwC	KPMG
	puhas	puhas	puhas	puhas	puhas
Tallink Grupp	KPMG	KPMG	KPMG	Ernst & Young	-
	puhas	puhas	puhas	puhas	-
Tallinna Kaubamaja Grupp	PwC	Ernst & Young	Ernst & Young	Ernst & Young	PwC
	puhas	märkus	puhas	puhas	puhas
Tallinna Vesi	PwC	PwC	Deloitte	Deloitte	Deloitte
	puhas	puhas	puhas	puhas	puhas
Trigon Property Development	PwC	PwC	PwC	PwC	KPMG
	asjaolu rõhutamine	puhas	puhas	puhas	puhas

Allikas: (Autori koostatud börsiettevõtjate vandeaudiitorite aruannete alusel)

Lisa 6. Vandeaudiitorite vastused ankeetküsitlusele

1. Kui kaua olete tegutsenud vandeaudiitorina?

Vastusevariant	Vastanute arv	Osatähtsus %
0-1 aastat	1	6,25%
2-5 aastat	1	6,25%
6-10 aastat	2	12,5%
11-15 aastat	0	0%
16-20 aastat	5	31,25%
Rohkem kui 20 aastat	7	43,75%

2. Kui suures audiitorettevõtjas töötate?

Vastusevariant	Vastanute arv	Osatähtsus %
Üksikaudiitor	0	0%
Auditorettevõtjas on 2-5 töötajat	2	12,5%
Auditorettevõtjas on rohkem kui 5 töötajat	7	43,75%
Big 4 (PwC, E&Y, KPMG, DELOITTE)	7	43,75%
Muu	0	0%

3. 2010. aastal vastu võetud Auditortegevuse seaduse kohaselt on teatud avaliku huvi üksustel kohustus vahetada vandeaudiitorit vähemalt iga 7 aasta tagant. Palun hinnake, mil määral nõustute allpool esitatud väidetega vandeaudiitori rotatsiooni kohustuslikkuse ning selle mõju kohta auditi kvaliteedile.

Väide	Vastanute arv				
	Ei ole üldse nõus	Pigem ei ole nõus	Ei oska öelda	Pigem nõus	Täiesti nõus
Vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon parendab audiitori sõltumatust	0	1	2	7	6
Vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon parendab auditi kvaliteeti	3	4	1	6	2
Vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon suurendab auditikuluseid	0	6	1	6	3
Vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon annab lisakindlust firma omanikele	0	7	0	6	3
Vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon on kasulik, kuna annab aruannetele värske pilgu	0	0	2	7	7
Vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon suurendab avalikkuse usaldust	1	2	3	5	5

Allikas: (Autori koostatud ankeetküsitluse vastuste alusel)

Lisa 6 järg

4. 2014. aastal võttis Euroopa Liit vastu uue määruse, mille kohaselt on kõikidel Euroopa Liidu liikmesriikide avaliku huvi üksustel kohustus vahetada audiitorettevõtjat (edaspidi audiitorfirma) vähemalt iga 10 aasta tagant. Määrus rakendub esmakordselt aruandeaastast, mis algab pärast 2016. aasta 17-ndat juunit. Palun hinnake, mil määral nõustute allpool esitatud väidetega audiitorfirma rotatsiooni kohustuslikkuse ning selle võimaliku mõju kohta auditi kvaliteedile.

Väide	Vastanute arv				
	Ei ole üldse nõus	Pigem ei ole nõus	Ei oska öelda	Pigem nõus	Täiesti nõus
Audiitorfirma kohustuslik rotatsioon parendaks auditi kvaliteeti	1	4	2	8	1
Audiitorfirma kohustuslik rotatsioon parendaks audiitori sõltumatust	1	3	2	6	4
Audiitorfirma kohustuslik rotatsioon suurendaks väikeste audiitorfirmade võimalusi	2	5	4	5	0
Uut ettevõtet auditeerides saadakse eelmiselt audiitorfirmalt piisavalt olulist infot auditeeritava kliendi kohta	1	7	0	8	0
Audiitorfirma kohustuslik rotatsioon suurendaks auditikuluseid	0	6	3	4	3
Auditi kvaliteet on seda parem, mida kauem on auditeerijaks olnud sama firma	1	7	4	4	0
Audiitorfirma kohustuslik rotatsioon annaks lisakindlust firma omanikele	1	2	4	8	1
Audiitorfirma kohustuslik rotatsioon annaks lisakindlust kohalike omavalitsuste elanikele	4	2	1	8	1
Audiitorfirma kohustuslik rotatsioon oleks kasulik, kuna annaks aruannetele värske pilgu	0	1	0	11	4
Teadmine, et audiitori töö vaadatakse üle teise audiitorfirma poolt (järgmine auditeerija pärast rotatsiooni), muudaks audiitorfirmad hoolivamaks	1	6	4	5	0
Audiitorfirma kohustuslik rotatsioon suurendaks avalikkuse usaldust	3	3	1	5	4
Audiitorfirma kohustuslik rotatsioon suurendaks auditikomiteede töökoormust	3	5	3	4	1

Allikas: (Autori koostatud ankeetküsitluse vastuste alusel)

Lisa 6 järg

5. Järgnevalt palun hinnake mil määral nõustute allpool esitetud väidetega avaliku huvi üksuste auditeerimise kohta

Väide	Vastanute arv				
	Ei ole üldse nõus	Pigem ei ole nõus	Ei oska öelda	Pigem nõus	Täiesti nõus
Audiitori peaks avaliku huvi üksusele määrama erapooletu kolmas osapool	5	7	2	1	1
Väiksematel audiitorfirmadel puuduvad ressursid börsiettevõtjate auditeerimiseks	0	4	1	4	7
Avaliku huvi üksused on olemuselt liiga erinevad kehtestamiseks neile võrdseid piiranguid (kohustuslik rotatsioon, auditivälised teenused, jne)	0	5	3	6	2
Vandeaudiitori kohustusliku rotatsiooni mõju avaliku huvi üksustele on palju väiksem kui audiitorfirma kohustusliku rotatsiooni oma	0	1	4	10	1
Pettuste esinemise tõenäosus on seda suurem, mida kauem on üks audiitorfirma avaliku huvi üksust auditeerinud	3	6	4	3	0
Vandeaudiitori professionaalne objektiivsus kahaneb, kui kujuneb välja pikaajaline suhe kliendiga	1	5	3	6	1

6. Kui kaua hinnanguliselt võib vandeaudiitoril uue avaliku huvi üksuse tundmaõppimiseks kuluda pärast audiitorfirma rotatsiooni?

Vastusevariant	Vastanute arv	Osatähtsus %
Alla poole aasta	2	12,5%
Pool aastat kuni 1 aasta	4	25%
1-2 aastat	9	56,25%
Rohkem kui 2 aastat	1	6,25%
Muu	0	0%

Allikas: (Autori koostatud ankeetküsitluse vastuste alusel)

Lisa 6 järg

7. Uuringute põhjal eelistavad vaid ligi 81% börsiettevõtjatest audiitorina “Big 4” (PwC, E&Y, KPMG, DELOITTE) audiitorfirmat. Mis võib olla selle peamiseks põhjuseks? (uuring tehtud autori poolt magistritöö kirjutamise käigus)

Vastusevariant	Vastanute arv	Osatähtsus %
Usutakse, et need audiitorfirmad pakuvad suuremat kindlust	9	56,25%
Suuremad ressursid auditi sooritamiseks	4	25%
Suuremad firmad eelistavad suuremaid audiitorfirmasid	1	6,25%
Muu	2	12,5%

Muu: nime tuntus ja ka ressursid auditi sooritamiseks

Muu: kõik eelloetletud variandid

8. Mitme aasta tagant oleks mõistlik vandeaudiitorit vahetada?

Vastusevariant	Vastanute arv	Osatähtsus %
Vähem kui 5 aasta tagant	0	0%
7 aasta tagant	10	62,5%
10 aasta tagant	5	31,25%
Rohkem kui 10 aasta tagant	0	0%
Üldsegi mitte	0	0%
Muu	1	6,25%

Muu: Kui audiitor töötab lähtudes standarditest ja eetikakoodeksist, ei peaks tekkima mingeid probleeme auditi kvaliteedi ega sõltumatusega.

9. Mitme aasta tagant oleks mõistlik audiitorfirmat vahetada?

Vastusevariant	Vastanute arv	Osatähtsus %
Vähem kui 5 aasta tagant	0	0%
7 aasta tagant	2	12,5%
10 aasta tagant	11	68,75%
Rohkem kui 10 aasta tagant	1	6,25%
Üldsegi mitte	1	6,25%
Muu	1	6,25%

Muu: vt eelmist punkti. See peaks olema aktsionäri/osaniku otsus, kui ta tunneb, et olemasolev audiitor ei suuda pakkuda enam seda, mida neil vaja oleks.

Allikas: (Autori koostatud ankeetküsitluse vastuste alusel)

Lisa 6 järg

10. Hinnake vandeaudiitori sõltumatuse tagamise võimalusi 5 palli skaalal.

Vastusevariant	Vastanute arv				
	Täielikult vastu	Ei poolda eriti	Ei oska hinnangut anda	Pooldan osaliselt	Pooldan täielikult
Vandeaudiitori kohustuslik rotatsioon	0	1	1	7	7
Audiitorfirma kohustuslik rotatsioon	0	4	0	7	5
Audiitori määramine erapooletu kolmanda isiku poolt	5	7	2	2	0
Auditeeritavale üksusele auditiväliste teenuste osutamise keelamine	3	4	3	3	3

11. Kui oluliseks peate järgnevaid tegureid kvaliteetse auditi saavutamiseks?

Vastusevariant	Vastanute arv				
	Ei ole üldse oluline	Vähe oluline	Ei oska hinnangut anda	Oluline	Äärmiselt oluline
Audiitori sõltumatus	0	0	0	3	13
Audiitori ametialane skeptitsism	0	0	0	4	12
Auditeeritava juhtkonna koostöö	0	0	0	10	6
Audiitori teadmised auditeeritava valdkonnast	0	0	0	7	9

12. Lisakommentaariid küsimustikuga seoses

Allikas: (Autori koostatud ankeetküsitluse vastuste alusel)