

TILINTARKASTUSRAPORTOINNIN MUUTOKSET TILINTARKASTAJAN NÄKÖKULMASTA

Jyväskylän yliopisto
Kauppakorkeakoulu

Pro gradu -tutkielma

2017

Samu Lampinen
Laskentatoimi
Jukka Pellinen



JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO

TIIVISTELMÄ

| | |
|---|-----------------------------|
| Tekijä Lampinen Samu Juho Petteri | |
| Työn nimi Tilintarkastusraportoinnin muutokset tilintarkastajan näkökulmasta | |
| Oppiaine Laskentatoimi | Työn laji Pro gradu -työ |
| Aika (pvm.) 19.11.2017 | Sivumäärä 56 |
| Tiivistelmä - Abstract | |
| <p>Tilintarkastuslainsäädännössämme tapahtui merkittävä muutos vuonna 2016. Merkittävimmät muutokset koskivat tilintarkastajien hyväksymistä, valvontaa, tilintarkastusraportointi, tilintarkastajien tarjoamien palvelujen rajoituksia ja tilintarkastusvelvollisuuden rajoja. Tämän tutkimuksen tavoitteena on tutkia auktorisoitujen tilintarkastajien kokemuksia ja näkemyksiä erityisesti tilintarkastusraportoinnissa tapahtuneista muutoksista. Uudistuneen raportointikäytännön lisäksi tämä tutkimus kohdistuu tilintarkastajien käsityksiin raportoinnin kehittämistarpeista.</p> <p>Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena tutkimuksena, jonka aineisto koostui viidestä haastattelusta. Haastattelut toteutettiin teemahaastatteluina, joissa haastateltiin KHT - tilintarkastajia. Tämän tutkimuksen teoreettisena viitekehyksenä toimivat lakimuutoksen valmisteludokumentit, tilintarkastuslainsäädäntö, -normisto ja tilintarkastuksen käytäntöä koskeva teoria.</p> <p>Tästä tutkimuksesta on mahdollista muodostaa käsitys KHT - tilintarkastajien kokemuksista ja näkemyksistä muuttuneesta tilintarkastusraportoinnista. Ennen lainsäädännön muutosta uskottiin, että tilintarkastajien työmäärä ja vastuut tulisivat lisääntymään merkittävästi. Lainsäätäjien tavoitteena oli muuttaa tilintarkastuskertomukset informatiivisemmiksi ja samalla madaltaa kynnyistä mukautetun tilintarkastuskertomuksen antamiselle.</p> <p>Tutkimuksen tulosten perusteella tilintarkastajien työmäärä ei kuitenkaan ole merkittävästi lisääntynyt uusien raportointivastuiden myötä. Myöskään vastuiden ei ole koettu juuri lisääntyneen. Haastateltujen tilintarkastajien näkemysten mukaan tilintarkastuskertomusten informatiivisuuden lisäämiseen liittyvä tavoite on onnistuttu saavuttamaan. Vastaavasti mukautettua tilintarkastuskertomusta ei tilintarkastajien mukaan ole muuttuneen lainsäädännön seurauksena helpompaa antaa.</p> | |
| Asiasanat Tilintarkastuslainsäädäntö, tilintarkastusraportointi, tilintarkastuskertomus | |
| Säilytyspaikka Jyväskylän yliopiston kirjasto | |

TUTKIMUKSESSA KÄYTETYT LYHENTEET

Big Four = PwC, EY, KPMG ja Deloitte

EU = Euroopan Unioni

IAASB = International Auditing and Standards Board

IESBA = The International Ethics Standards Board for Accountants

IFAC = International Federation of Accountants

ISA = International Standards on Auditing

ISQC = International Standards on Quality Control

KAM = Key Audit Matter (= tilintarkastuksen kannalta olennainen seikka)

PIE - yhteisö = Julkisen edun kannalta merkittävä yhteisö

LIITTEET

Liite 1 Teemahaastattelurunko

SISÄLLYS

| | | |
|-------|--|----|
| 1 | JOHDANTO..... | 6 |
| 1.1 | Tutkimuksen taustaa | 6 |
| 1.2 | Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimusongelma..... | 7 |
| 1.3 | Tutkimuksen rakenne | 8 |
| 2 | TILINTARKASTUS..... | 10 |
| 2.1 | Tilintarkastuksen tarkoitus ja tavoite | 10 |
| 2.2 | Tilintarkastuksen sääntely..... | 12 |
| 2.3 | Tilintarkastaja | 13 |
| 2.4 | Tilintarkastuksen toteutus..... | 15 |
| 2.5 | Tilintarkastuksen teorioita..... | 17 |
| 2.5.1 | Agenttiteoria..... | 17 |
| 2.5.2 | Informaatioteoria | 18 |
| 2.5.3 | Vakuutusteoria..... | 18 |
| 2.5.4 | Muita teorioita..... | 19 |
| 3 | TILINTARKASTUSLAINSÄÄDÄNNÖN MUUTOKSET | 20 |
| 3.1 | Lainsäädännön muutosten tausta | 20 |
| 3.1.1 | Tilintarkastusasetus (EU) N:o 537/2014..... | 22 |
| 3.1.2 | Tilintarkastuksen muutosdirektiivi 2014/56/EU | 26 |
| 3.1.3 | ISA-standardien muutokset | 29 |
| 3.2 | Tilintarkastusraportointi..... | 30 |
| 3.2.1 | Tilintarkastuskertomus..... | 31 |
| 3.2.2 | Lausunnot ja muu informaatio | 32 |
| 3.2.3 | PIE -yhteisöjen tilintarkastuskertomusten lisävaatimukset .. | 33 |
| 3.3 | Tutkimuksia tilintarkastusraportoinnista | 34 |
| 3.3.1 | Tilintarkastusraportoinnin vaikutuksia | 34 |
| 3.3.2 | Tilintarkastusraportoinnin muutokset | 35 |
| 4 | AINEISTO JA MENETELMÄ..... | 37 |
| 4.1 | Metodologia..... | 37 |
| 4.2 | Menetelmä | 38 |
| 4.3 | Analysointi..... | 40 |
| 5 | TUTKIMUKSEN TULOKSET..... | 42 |
| 5.1 | Yleistä aineistosta..... | 42 |
| 5.2 | Tulokset | 43 |
| 5.2.1 | Kokemukset tilintarkastusraportoinnin muutosten vaikutuksista..... | 43 |
| 5.2.2 | Uusien tilintarkastuskertomusten informatiivisuus | 44 |
| 5.2.3 | Tilintarkastusraportoinnin kehittäminen jatkossa..... | 46 |
| 6 | JOHTOPÄÄTÖKSET JA ARVIOINTI..... | 49 |
| 6.1 | Johtopäätökset..... | 49 |
| 6.2 | Tutkimuksen rajoitukset ja jatkotutkimusaiheet..... | 51 |

| | |
|-------------------------------------|----|
| LÄHTEET | 53 |
| LIITE 1: TEEMAHAASTATTELURUNKO..... | 56 |

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen taustaa

Tilintarkastus on yhteisöjen ja säätiöiden tilinpäätöksen ja kirjanpidon, eli taloudenpidon, sekä hallinnon tarkastamista. Tilintarkastuksen tavoitteena on kohtuullisen varmuuden saavuttaminen siitä, että yhteisön tilinpäätös ei sisällä olennaista virhettä ja, että tilinpäätös antaa olennaisesti oikean ja riittävän käsityksen yhteisön tai säätiön toiminnasta ja taloudellisesta tilasta. Tarkastustyötä säätelevät useat lait. Ensisijaisesti tilintarkastajaa Suomessa velvoittavat tilintarkastuslainsäädäntö, EU-asetukset sekä kansainväliset ISA -standardit, jotka määrittelevät hyvän tilintarkastustavan. Lisäksi vaatimuksia tilintarkastajalle asettavat mm. tarkastuksen kohteeseen liittyvät yhteisölait, kirjanpitolaki sekä verolainsäädäntö. (Suomen Tilintarkastaja 2017c).

Euroopan Unioni on pyrkinyt harmonisoimaan EU-alueen tilintarkastuslainsäädäntöjä tällä vuosituhanella. Harmonisoinnin ajureina ovat toimineet rahoitusmarkkinoiden nopea globalisoituminen ja pyrkimys luoda EU-alueelle yhtenäinen tilintarkastusmarkkina. Lisäksi finanssikriisi on aiheuttanut poliittisia paineita tilintarkastuksen sääntelyn tiukentamiselle. Vuonna 2010 Euroopan komissio käynnisti kuulemisen tilintarkastuslainsäädännön muuttamiseksi julkaisemalla vihreän kirjan: 'Tilintarkastuspolitiikka: kriisin opetukset'. (Euroopan komissio 2010). Kuuleminen johti siihen, että Euroopan parlamentti ja komissio antoivat vuonna 2014 tilintarkastusasetuksen ja tilintarkastuksen muutospäätöksiin. Nämä määräisivät EU-maat tekemään muutoksia tilintarkastuslainsäädäntöihinsä. (Euroopan parlamentti ja neuvosto 2014a). Lisäksi IAASB uudisti ISA - standardeja. Näin ollen myös Suomen tilintarkastuslainsäädäntö muuttui siirtymäajan jälkeen vuonna 2016.

Tilintarkastuksen tavoite on tuottaa lisäarvoa yhteisöille ja säätiöille sekä näiden sidosryhmille tuottamalla luotettavaa informaatiota ja joissakin tapauksissa konsultointiapua tarkastuksen kohteelle (Suomen Tilintarkastajat ry 2017d). Suomi pyrki hyödyntämään jäsenvaltio-optioita EU-asetuksen ja muutospäätöksiin implementoinnissa osaksi lainsäädäntöä. Tarkoituksena oli pyrkiä välttämään ylimääräistä, ja jopa turhaa, sääntelyä. (Tilintarkastuslain muutokset - työryhmä 2015 45-46). Tästä huolimatta lainsäädännön muutokset lisäsivät tilintarkastusalan sääntelyä, tilintarkastajien vastuuta sekä asettivat uusia vaatimuksia tilintarkastukselle. Uusi tilintarkastuslainsäädäntö nostikin esiin mielipiteitä sekä puolesta että vastaan.

1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimusongelma

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää tilintarkastusalan ammattilaisten näkemyksiä ja kokemuksia uudistuneen lainsäädännön vaikutuksista heidän työtehtäviinsä. Aiheen laajuuden takia tutkimuksessa keskitytään tutkimaan tilintarkastusraportoinnissa tapahtuneita muutoksia.

Erityisesti Suomen Tilintarkastajat ry:n julkaisemassa Balanssi-lehdessä käytiin vilkasta keskustelua lainsäädännön muutoksista. Osa kirjoittajista nosti esiin huolen, että lisääntynyt sääntely kääntyy itseään vastaan. Esimerkiksi lisääntyneet tilintarkastajien dokumentointivaatimukset kasvattavat tilintarkastuksen työmäärää, joka saattaa johtaa tilintarkastajan huomioon kiinnittymiseen epäolennaisiin asioihin tai lisätä muiden virheiden riskiä. Esimerkiksi Troberg (2016) näkee uudistuneessa tilintarkastuslainsäädännössä useita ongelmia. Tilintarkastusraportointiin liittyen hän nostaa esiin suurimmaksi huoleksi, että lukija hukkuu informaation määrään ja tästä syystä jättää tilintarkastuskertomuksen lukemisen kesken. Lisäksi Troberg epäilee, että varsinkin alkuvaiheessa lukija saattaa tulkita tilinpäätöksen virheelliseksi ja pitää tarkastettua yritystä riskialttiina ennen kuin uusiin tilintarkastuskertomusmalleihin totutaan. Benita Gullkvist (2016) kertoo tilintarkastusraportoinnin muutosten seurauksia Iso-Britanniassa ja Hollannissa selvittäneestä tutkimuksesta. Gullkvist kertoo, että tutkimuksen mukaan tilintarkastajilla on uudistuksen myötä edessään pitkä oppimisprosessi liittyen erityisesti KAM:eihin sekä siihen, miten riskeistä tulisi tilintarkastuskertomuksessa raportoida niiden muuttuessa.

Toiset taas näkivät muutokset positiivisena uudistuksena. Timo Ritakallio näkee, Matti Remeksen (2016) haastattelussa, uudistuvan tilintarkastuskertomuksen uutena arvokkaana työkaluna sijoittajille. Remes kertoo Ritakallion toivovan, että tilintarkastajat kertoisivat lisäinformaatiota rohkeasti tilintarkastuskertomuksissa. Myös Petri Kettunen kertoo Tarja Sviilin (2016) tekemässä haastattelussa suhtautuvansa positiivisesti tilintarkastuskertomuksen uudistukseen. Hän korostaa sijoittajien ja muiden sidosryhmien saavan enemmän informaatiota tarkastettavan yhtiön tilinpäätöksestä. Kettunen kertoo myös uskovansa, että uudistus parantaa erityisesti sijoittajien asemaa. Toisena merkittävänä seikkana hän kertoo, että uudistuneessa tilintarkastuskertomuksessa avataan laajemmin, mitä toimenpiteitä tilintarkastajat ovat tehneet tarkastusta suorittaessaan.

Tilintarkastusraportointi on tilintarkastajan ainoa tapa kertoa tarkastettavan yhteisön tilintarkastuksesta yhteisön johdon ulkopuolelle tai osakkeenomistajille. Raportoinnin merkityksestä kertoo esimerkiksi Ittosen (2010) tutkimus, jonka mukaan tilintarkastusraportointi tuottaa merkittävää informaatiota tarkastettavan yhteisön osakkeenomistajien lisäksi rahoittajille ja kaikille muille sidosryhmille. Hänen mukaansa tilintarkastusraportointi voi vaikuttaa kahdella tavalla jopa tarkastettavan yhteisön osakekurssiin. Ensinnäkin tilintarkastuskertomuksessa saattaa olla informaatiota, jolla on suoria vaikutuksia yhteisön tulevien kassavirtojen suuruuteen ja/tai niihin liittyviin riskeihin. Toiseksi tilintar-

kastuskertomuksessa saattaa olla maininta tarkastettavan yhteisön toiminnan jatkuvuuteen liittyen. (Ittonen 2010, 39). Toisaalta tilintarkastajalla saattaa olla korkea kynnyks antaa mukautettu tilintarkastuskertomus. Tätä tutkivat Ojala ym. (2017) selvittäessään tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan pohjautuvaa päätöksentekoa arvioitaessa pienten ja keskisuurten yritysten toiminnan jatkuvuutta. Tutkimuksen mukaan Suomessa yksi yleisin pienten ja keskisuurten yritysten tilintarkastuskertomuksen mukauttamisen syy on toiminnan jatkuvuuteen liittyvä epävarmuus. Ojala ym. (2017) haastattelivat tutkimukseensa auktorisoituja tilintarkastajia Tampereen alueelta. Haastattelujen mukaan tilintarkastajat näkevät tilintarkastuskertomuksen mukauttamisen toiminnan jatkuvuuteen liittyvillä seikoilla olevan riski sekä heille itselleen että heidän asiakkaalleen. Tilintarkastajalle itselleen aiheutuva riski liittyy tilanteeseen, jossa tämä jättää raporttoimatta olemassa olevasta toiminnan jatkuvuuteen liittyvästä epävarmuudesta. Tällaisen tilanteen seurauksena saattaa olla sanktioita tilintarkastajalle itselleen. Toisaalta haastatellut tilintarkastajat näkivät mahdollisena, että mukautettu tilintarkastuskertomus voi pahimmillaan aiheuttaa asiakkaan toiminnan päätymisen. (Ojala ym. 2017, 153–155). Muun muassa edellä mainitut tutkimukset osoittavat, kuinka suuri merkitys tilintarkastusraportoinnilla voi olla.

Tämän tutkimuksen tutkimuskysymyksiä ovat:

- Miten lainsäädännön muutokset näkyvät käytännössä tilintarkastusraportoinnissa?
- Onko uudistunut tilintarkastusraportointi informatiivisempaa? ja;
- Miten asiantuntijat kehittäisivät tilintarkastusraportointia?

Tämä tutkimus siis pyrkii olemaan kartoittava ja kuvaileva. Vuonna 2016 tapahtuneet tilintarkastuslainsäädännön muutokset ovat verrattain tuoreita ilmiöitä, joten niistä ei ole vielä laajasti saatavilla tutkimustietoa. Lisäksi tilintarkastusta käsittelevissä tutkimuksissa selvitetään harvoin itse tilintarkastajien näkemyksiä. Tässä tutkimuksessa selvitetään kokeneiden tilintarkastajien kokemuksia tapahtuneesta ilmiöstä ja kartoitetaan alalla työskentelevien ammattilaisten näkemyksiä suunnista, joihin alan raportointia pitäisi kehittää. Tutkimuksen tavoitteena on siis kartoittaa lainsäädännön muutosten vaikutuksia tilintarkastajien raportointiin ja mahdollisia uusia hypoteeseja tilintarkastusraportoinnin kehittämiseksi sekä ylipäätään valaista vähän tutkittua aihetta. Lisäksi tutkimus pyrkii kuvailemaan lainsäädännön muutoksesta seuranneita tapahtumia ja näistä seuranneita tilanteita sekä dokumentoimaan nämä. (Hirsjärvi ym. 2009, 137–139).

1.3 Tutkimuksen rakenne

Tutkimuksen aluksi käydään läpi aiheen teoriaviitekehys. Tässä tutkimuksessa teoriaviitekehysten muodostavat tilintarkastusta säätelevät lait, normit, säännöt ja tilintarkastuksen käytäntöjä selittävät teoriat. Aluksi käydään läpi tilintarkastuksen yleisiä asioita, kuten, miksi tilintarkastus toteutetaan ja, mikä

sen tavoite on. Tämän jälkeen perehdytään tilintarkastuksen sääntelyyn, jonka yhteydessä käydään läpi lyhyesti, miten tilintarkastusalaa koskeva moninainen sääntely muodostuu. Seuraavaksi tutkimuksessa käsitellään, mitä vaatimuksia tilintarkastajaksi hyväksyttävälle on asetettu ja, mitä vaaditaan tilintarkastajalta, jotta tämä saa suorittaa lakisääteisiä tilintarkastuksia. Tämän jälkeen käsitellään itse tilintarkastuksen käytännön toteutusta lyhyesti, jotta saadaan muodostettua käsitys tilintarkastuksen olennaisista seikoista. Luvun lopuksi tutustutaan vielä lyhyesti tilintarkastuksen käytäntöä selittäviin teorioihin.

Tutkimuksen seuraavassa luvussa, joka on teoriaviitekehyksen toinen osa, käydään läpi tilintarkastuslainsäädäntöä ja siinä tapahtuneita muutoksia. Luvun aluksi kerrotaan, mitkä seikat ovat johtaneet Euroopan parlamentin ja neuvoston antamiin tilintarkastusasetukseen ja tilintarkastuksen muutosdirektiiviin. Tämän jälkeen käsitellään itse tilintarkastusasetuksen ja tilintarkastuksen muutosdirektiivin sisällöt. Kun Suomen tilintarkastuslainsäädännön muutosten taustat on käyty läpi, syvennyttään itse muutoksiin lainsäädännössä. Tämä toteutetaan perehtymällä lainsäädännön merkittävimpiin muutoksiin, joita ovat tilintarkastajien valvonnan ja hyväksymisen muuttuminen, tilintarkastajan pakollinen rotaatio, PIE - yhteisöjen tarkastuksen yhteydessä tilintarkastuskerptomukselle asetetut lisävaatimukset, tilintarkastajien tarjoaminen lisäpalvelujen rajoittaminen sekä tilintarkastusrajat. Tämän jälkeen käydään läpi tilintarkastusraportointia käsittelevät ISA - standardien muutokset läpi. Teoriaviitekehyksen lopuksi käydään läpi tilintarkastusraportointia käsittelevää tutkimusta. Ensin perehdytään tilintarkastusraportoinnin vaikutuksia selvittäneisiin tutkimuksiin. Tämän jälkeen tutustaan tutkimuksiin, jotka ovat selvittäneet tilintarkastusraportoinnissa tapahtuneiden muutosten vaikutuksia maailmalla.

Tutkimuksen teoriaviitekehyksen käsittelyn jälkeen käydään läpi tutkimuksen aineisto ja menetelmä. Luvun aluksi perehdytään tähän tutkimukseen liittyvää metodologiaa, jonka jälkeen siirrytään käsittelemään tutkimuksen aineistoa ja sen käsittelymenetelmää. Tämän jälkeen käsitellään tutkimuksen aineiston analysointimenetelmää. Käsiteltävien aiheiden yhteydessä perehdytään myös näihin liittyvään teoriaan.

Tutkimuksen lopuksi tehdään yhteenveto kerätystä aineistosta ja kerrotaan siihen liittyvät yleiset seikat sekä tulokset. Tämän jälkeen tehdään johtopäätökset ja lopuksi arvioidaan tehtyjä johtopäätöksiä sekä saatuja tutkimustuloksia.

2 TILINTARKASTUS

2.1 Tilintarkastuksen tarkoitus ja tavoite

Tilintarkastuksen perustan luo yksilöiden tai ryhmien tarve saada informaatiota, jonka oikeellisuutta ja luotettavuutta nämä eivät itse pysty varmentamaan. Tämä tarkoittaa, että esimerkiksi pörssiyritysten omistajat tai valtio eivät pysty varmentamaan tasapuolisesta kohtelusta tai omista eduistaan ilman ulkopuolista taloudellisten lukujen varmennusta. (Riistama 1999, 23–24). Tilintarkastuksella voidaan nähdä neljä päätavoitetta: 1) tarkastuksen kohteen sisäisten kontrollien olemassaolon ja toimivuuden tarkastaminen, 2) likvidien rahavarojen olemassa ja tallella olon varmistaminen, 3) kirjanpidon ajantasaisuuden varmistaminen ja 4) ”likvidien varojen hallinnoinnin arvottaminen” (Riistama 1999, 91–92). Tähän tarpeeseen vastaa lain edellyttämä tilintarkastus. Lakisääteinen tilintarkastus on tilintarkastajan ydintehtävä, johon kuuluu yhteisön tai säätiön kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen ja hallinnon laillisuuden tarkastaminen tilikaudelta. Lakisääteiseksi tilintarkastukseksi voidaan määrittellä myös kaikki se työ, jonka tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö tekee, jotta tilintarkastuksesta voidaan antaa tilintarkastuskertomus ja muut lain määrittämät raportit. (Horsmanheimo ym. 2008, 17). Tilintarkastajan tehtävänä on siis varmistaa, että yhteisön tai säätiön ilmoittamat taloudelliset luvut ovat olennaisesti oikein ja niistä saa olennaisesti oikean käsityksen yhteisön tai säätiön tuloksen muodostumisesta ja taloudellisesta tilasta. Lisäksi tilintarkastaja käy tarkastuksen yhteydessä läpi yhteisön tai säätiön pöytäkirjoja ja sopimuksia, jotta voidaan varmistua hallinnon tekemien päätösten tai toimien laillisuudesta. Tilintarkastus on velvoitettu lakisääteiseksi yhteisöille, jotka täyttävät laissa määritetyt edellytykset sekä kaikille säätiöille. Tilintarkastukset ovat korvaamattomia omistajille, sijoittajille, rahoittajille, verottajalle, valvontaviranomaisille, julkiselle taloudelle ja muille yhteisöjen ja säätiöiden sidosryhmille. Näin ollen tilintarkastajien rooli on tärkeä aina omistajista ja velkojista yhteiskunnalliselle tasolle saakka yleisen luottamuksen säilyttämiseksi sekä esimerkiksi arvopaperipörssien tehokkaan toiminnan mahdollistamiseksi. (Tomperi 2016, 6-8).

Tilintarkastuksen päätavoite on, että tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö pystyy antamaan lausunnon. Lausunnossa kerrotaan antavatko yhteisön tai säätiön tilinpäätös ja kirjanpito olennaisesti oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön tuloksen muodostumisesta ja taloudellisesta tilasta. Lisäksi lausunnossa otetaan kantaa, onko tilinpäätös ja toimintakertomus laadittu voimassa olevien säännösten mukaisesti. Tilintarkastuksen luonteesta johtuen tilintarkastajan ei ole mahdollista hankkia täysin varmaa näyttöä, eli tilintarkastusevidenssiä, tilintarkastuksessa. Näin ollen tarkastajan on tilintarkastusta suorittaessaan käytettävä omaa ammatillista harkintaansa. Tästä syystä tilintarkastuksen päätavoitteena on ”olennaisen” varmuuden hankkiminen. (Tomperi, 2016, 11). Tilintarkastus on samalla myös keskeisessä roolissa varmistamassa, että ti-

linpäättöraportointi on tehty oikein ja avoimesti. Lisäksi tilintarkastajat ovat tärkeässä roolissa tarkastettavien yhteisöjen ja säätiöiden hallinto- ja ohjausjärjestelmässä. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2017).

Edellä mainitut lausunnot tilintarkastaja esittää lakisääteisissä kirjallisissa raporteissa, jotka ovat: tilintarkastuskertomus, -merkintä, -pöytäkirja ja mahdollisesti vapaamuotoinen tilintarkastusmuistio (Horsmanheimo ym. 2008, 309). Tilintarkastajan on annettava tilintarkastuskertomus jokaiselta tilikaudelta ja se on päivättävä sekä allekirjoitettava (Tilintarkastuslaki 3. luku 5§). Tilintarkastuskertomus osoitetaan yhteisön tai säätiön hallitukselle ja se on luovutettava vähintään kaksi viikkoa ennen sitä kokousta, jossa tarkastettua tilinpäätöstä esitetään vahvistettavaksi. Tilintarkastuskertomus on julkinen asiakirja, joka on liitettävä siihen tilinpäätökseen, joka ilmoitetaan rekisteröitäväksi. (Tomperi 2016 155–157).

Tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa antama lausunto voi olla vakiomuotoinen, varauman sisältävä, kielteinen tai ääritapauksessa tilintarkastaja voi kertomuksessa ilmoittaa, että tämä ei voi antaa lausuntoa. Tilintarkastajan jättäessä lausunnon antamatta, on tämän ilmoitettava tähän johtaneesta syystä tai syistä tilintarkastuskertomuksessa. (Tilintarkastuslaki 3. luku 5§). Vakiomuotoinen lausunto tarkoittaa, että tilintarkastaja on pystynyt suorittamaan tarkastuksen ilman hankaluuksia, tilinpäätös ja toimintakertomus antavat oikeat ja riittävät tiedot, niiden laatimisessa on noudatettu voimassa olevaa säännöstöä ja olennaisia virheitä ei havaittu. Varauman sisältävä, eli mukautettu, tilintarkastuskertomus sisältää vakiomuotoiseen kertomukseen kuuluvat asiat, mutta siinä annetaan ehdollinen lausunto. Ehdollinen lausunto tarkoittaa, että tilintarkastaja on havainnut olennaisen virheen tai tämä ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tilintarkastusevidenssiä tilintarkastuskertomuksen tueksi. Kuitenkin niin, että nämä seikat eivät ulotu laajalle osalle tilinpäätöstä. Tilintarkastajan on perusteltava ehdollinen lausunto tilintarkastuskertomuksessa. Jos nämä seikat ulottuvat laajalle, on tilintarkastajan annettava kielteinen lausunto. Kielteisessä lausunnossa tilintarkastajan on selkeästi lausuttava, että tilinpäätös sisältää olennaisen puutteen tai sen on olennaisesti harhaanjohtava. Ääritilanteessa tilintarkastaja saattaa joutua pidättäytymään lausunnon antamisesta kokonaan. Tällaisessa tilanteessa tilintarkastajaa on esimerkiksi rajoitettu niin, että tämä ei ole voinut suorittaa tehtäväänsä tai kerätä riittävää määrää tilintarkastusevidenssiä. (Tomperi 2016, 155–163). Lausunnon lisäksi tilintarkastajan on annettava tilintarkastuskertomuksessa huomautus, jos yhteisön tai säätiön jokin vastuuvollisista henkilöistä tai toimielimistä on toiminut lainvastaisesti. Näiden mahdollisten lain vastaisten tekojen tai laiminlyöntien tulee aiheuttaa tekijälleen vahingonkorvausvastuu yhteisöä tai säätiötä kohtaan. Huomautus on annettava myös tilanteessa, jossa vastuuvollinen on, ”rikkonut yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai sääntöjä.” (Tilintarkastuslaki 3. luku 5§). Tilintarkastuslaki määrää 3. luvun 5 §:ssä lisäksi, että tilintarkastuskertomuksessa on mainittava myös muut lausunnot, joita tarkastuksen kohteen ylin päättävä elin edellyttää sekä kerrottava oleellisista seikoista, jotka saattavat aiheuttaa epäilyn yhteisön tai säätiön kyvyille jatkaa toimintaansa.

Toinen lakisääteinen raportti, jolla tilintarkastaja voi tuoda esiin lausuntojaan, on tilintarkastuspöytäkirja, jonka voidaan ajatella olevan alempiasteinen asiakirja, kuin tilintarkastuskertomus. Toisin kuin tilintarkastuskertomus, on tilintarkastuspöytäkirja luottamuksellinen ja se osoitetaan hallintoneuvostolle, hallitukselle tai toimitusjohtajalle. Tällä raportilla on tarkoitus esittää huomautuksia, jotka koskevat hallituksen, toimitusjohtajan, hallintoneuvoston tai muun vastuuvollisen toimia. Toisin sanoen sillä tiedotetaan luottamuksellisesti vastuuvollista toimielintä. (Riistama 1999, 271–272). Tilintarkastuspöytäkirjaa ei myöskään julkisteta. Pöytäkirjassa huomautetaan sellaisista virheistä, jotka tilintarkastaja on havainnut tarkastustyötä tehdessään. Näiden virheiden on kuitenkin oltava vähäisiä. (Horsmanheimo ym. 2008, 356). Tilintarkastuspöytäkirjalla tilintarkastaja tuo havaitsemansa puutteellisuuden tai virheen asianomaisen toimielimen tietoon, jolloin tällä toimielimellä on vielä mahdollisuus korjata huomautettu seikka. Jos pöytäkirjalla huomautettu seikka korjataan, ei tilintarkastaja raportoi tästä huomautuksesta enää tilintarkastuskertomuksessa. Tilintarkastajan on kuitenkin huomattava, että tilintarkastuspöytäkirja ei vapauta tätä vastuusta. Eli, jos pöytäkirjassa huomautettua seikkaa ei korjata, on tilintarkastajan huomautettava tästä seikasta myös tilintarkastuskertomuksessa. (Tomperi 2016, 165–166). Yleensä tilintarkastuspöytäkirjalla huomautettavat seikat liittyvät vähäisiin virheisiin tai puutteisiin kirjanpidon tai hallinnon käytännön hoidossa (Horsmanheimo ym. 2008, 356).

Edellä kuvattujen raporttien lisäksi tilintarkastajan on lain mukaan annettava tilinpäätösmerkintä. Tilinpäätösmerkinnällä tilintarkastaja kuittaa tilintarkastuksen suoritetuksi luotettavasti. Merkintä tehdään tarkastuksen kohteen alkuperäiseen tasekirjaan. (Tomperi 2016, 155). Tilinpäätösmerkintä on aina samanmuotoinen. Merkintä päivätään ja tilintarkastaja toteaa sillä, että tilintarkastus on suoritettu, tilintarkastuskertomus on annettu ja tarkastuksen kohteena ovat olleet juuri kyseiset tilinpäätös ja toimintakertomus. (Horsmanheimo ym. 2008, 327).

Tilintarkastusmuistio ei ole lakisääteinen raportti, kuten edellä käsitellyt raportit, vaan se on vapaamuotoinen asiakirja. Useimmiten tilintarkastaja huomauttaa muistiolla sellaisista vähäisistä seikoista, joista ei tarvitse huomauttaa tilintarkastuspöytäkirjassa tai -kertomuksessa. (Horsmanheimo ym. 2008, 359–360). Tilintarkastajan oman harkinnan varaan jää, huomauttaako tämä jostakin seikasta muistiolla vai pöytäkirjassa (Tomperi 2016, 168).

2.2 Tilintarkastuksen sääntely

Tilintarkastajia ja tilintarkastusta säätelevät useat lait, asetukset ja standardit. Yleislaki, joka säätelee tilintarkastusta, on tilintarkastuslaki. Tilintarkastuslakia sovelletaan silloin, kun muualla laissa ei säädetä toisin. Lisäksi tilintarkastukseen liittyvää säännöstä on tilintarkastusasetuksessa. Tilintarkastukseen liittyviä säännöksiä on useissa muissakin yhteisölaeissa, kuten esimerkiksi osakeyhtiö-, osuuskunta-, asunto-osakeyhtiö- ja säätiölaissa. Edellä luetellut lait ja ase-

tukset säätelevät tilintarkastusta ja tilintarkastajien toimintaan Suomessa. Näiden lisäksi Euroopan unionin alueella tilintarkastajia ja tilintarkastajien toimintaa säätelevät Euroopan parlamentin ja komission antamat tilintarkastusasetus ja -direktiivi. Euroopan unionin jäsenmaat ovat pyrkineet harmonisoimaan tilintarkastusta säänteleviä lakejaan Euroopan parlamentin ja komission 2014 antaman direktiivin myötä. (Tomperi 2016, 13–14).

Lakien, asetusten ja direktiivien lisäksi tilintarkastusta säätelevät kansainväliset standardit, ammattieettiset periaatteet, viranomaisten päätökset, tuomioistuinten ratkaisut, alan järjestöjen antamat ohjeet ja suositukset sekä tilintarkastuskäytäntö. Näitä noudattamalla tilintarkastaja suorittaa tilintarkastuksen hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Euroopan unionin tilintarkastusdirektiivi määrää, että tilintarkastuksissa on noudatettava tämän hyväksymiä kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja. Nämä standardit ovat kansainvälisen tilintarkastajaliiton, IFAC:n, osana toimiva IAASB -komitean antamia. Nämä standardit tunnetaan ISA- ja ISQC-standardeina. (Suomen Tilintarkastajat ry 2017b). Euroopan unionin hyväksymillä tilintarkastusstandardeilla on samantasoinen velvoittavuus, kuin lailla. Näiden organisaatioiden antamilla standardeilla on ohjeiden ja suositusten taso siihen asti, että EU hyväksyy ne osaksi säännöstöään. (Tomperi 2016, 13–14).

Tilintarkastajien tulee lain mukaan suorittaa tehtävänsä ammattieettisiä sääntöjä noudattaen. Tämä ammattieettinen ohjeistus on IFAC:n osana toimivan IESBA:n laatima ”Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille”. Tämän eettisen ohjeistuksen mukaan tilintarkastajan tehtävä on suoritettava ”ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja ammatillinen kriittisyys säilyttäen sekä huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen.”. Suomessa edellä lueteltu eettinen säännöstö on Suomen Tilintarkastajat ry:n hyväksymä. Lisäksi se on julkaistu kansainvälisten tilintarkastusstandardien yhteydessä suomenkielisenä. (Suomen Tilintarkastajat ry 2017b). Suomen Tilintarkastajat ry on IFAC:n jäsenjärjestönä sitoutunut noudattamaan kansainvälisiä standardeja ja säännöksiä. IFAC:n ja Suomen Tilintarkastajat ry:n lisäksi tilintarkastusstandardeja antaa Suomessa Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry. Julkisyhteisöjen ja -talouksien tilintarkastusten hyvä tilintarkastustapa on Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry:n julkaisemien suositusten määrittelemä. (Tomperi 2016, 13–14).

2.3 Tilintarkastaja

Tilintarkastaja on ammattinimike ja siitä puhuttaessa tarkoitetaan tilintarkastuslain mukaan hyväksyttyä luonnollista henkilöä tai tilintarkastusyhteisöä. Nykyisen, vuonna 2016, voimaan tulleen tilintarkastuslain mukaan hyväksytyt tilintarkastajat ovat: HT-, KHT- ja JHT -tilintarkastajia. HT - tilintarkastaja on tilintarkastajan perustutkinnon suorittanut tilintarkastaja. KHT- ja JHT - tilintarkastajat ovat, HT - tutkinnon lisäksi, suorittaneet tilintarkastajan erikoistutkinnon. KHT-liite tarkoittaa, että tilintarkastaja on suorittanut PIE - yhteisö-

jen tilintarkastajan erikoispätevyyden antavan erikoistumistutkinnon. JHT – tilintarkastajan erikoistumistutkinto tarkoittaa, että tilintarkastaja on suorittanut julkishallinnon ja – talouden tilintarkastajan erikoispätevyyden. (Tomperi 2016, 16–17).

Tilintarkastuslaki asettaa yleiset kelpoisuusvaatimukset tilintarkastajan hyväksymiselle. HT – tilintarkastajaksi hyväksyttävän luonnollisen henkilön on oltava:

- täysivaltainen, henkilö ei saa olla konkurssissa, liiketoimintakiellossa, vajaanvaltainen tai tämän toimintakelpoisuus ei saa olla rajoitettu eikä tällä saa olla määrättyä edunvalvojaa
- henkilö, joka ei ole toiminnallaan osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään
- suorittanut korkeakoulututkinnon tai hankkinut vähintään seitsemän vuoden kokemuksen ammattimaisesta laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä
- suorittanut tilintarkastajan tehtävään edellytetyt laskentatoimen, oikeustieteen ja muut kauppa- ja taloustieteelliset opinnot
- hankkinut vähintään kolmen vuoden työkokemuksen tilinpäätösten tai konsernitilinpäätösten käytännön tilintarkastuksesta tai vähintään 15 vuoden työkokemuksen ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan käytännön työtehtävistä
- suorittanut hyväksytysti tilintarkastajatutkinnon (=HT -tutkinto)
- on antanut tuomioistuimelle tilintarkastajan vakuutuksen suoritettuaan hyväksytysti HT – tutkinnon

(Tilintarkastuslaki 6 luku 2 §).

KHT – tilintarkastajalle tilintarkastuslaki asettaa edellä lueteltujen, HT – tilintarkastajan, vaatimusten lisäksi muita kelpoisuusvaatimuksia:

- hänen on täytynyt suorittaa ylempi korkeakoulututkinto, toimia vähintään viisi vuotta HT – tilintarkastajana tai tällä on oltava vähintään seitsemän vuoden työkokemus ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä
- hänen on täytynyt suorittaa PIE – yhteisöjen tilintarkastajan erikoistumistutkinto, eli KHT-tutkinto, hyväksytysti

JHT – tilintarkastajaksi hyväksyttävän tilintarkastajan on oltava HT – tilintarkastaja ja tämän lisäksi täytettävä seuraavat edellytykset:

- hän on suorittanut ylempään korkeakoulututkinnon, toiminut vähintään viisi vuotta HT – tilintarkastajana tai hänellä on oltava vähintään seitsemän vuotta työkokemusta ammattimaisesta laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä
- hän on suorittanut julkishallinnon ja – talouden tilintarkastajan tehtävän edellyttämät laskentatoimen ja oikeustieteen opinnot tai hänellä on oltava vähintään seitsemän vuotta työkokemusta ammattimaisesta laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä
- hän on suorittanut hyväksytysti julkishallinnon ja – talouden tilintarkastajan erikoistumistutkinnon, eli JHT – tutkinnon

(Tilintarkastuslaki 6 luku 3§).

Tilintarkastajaksi hyväksymisedellytysten lisäksi tilintarkastajan on oltava riippumaton ja esteetön. Riippumattomuudella tarkoitetaan, että tilintarkastaja toimii itsenäisesti suhteessa tilintarkastuksen kohteeseen eikä osallistu millään tavalla tämän päätöksentekoon. Tilintarkastajalla ei saa myöskään olla taloudellisia tai muita etuisuuksia tarkastuksen kohteessa tai tämä ei saa toimia niin, että päätyy tarkastamaan omaa työtään. Tilintarkastaja ei voi toimia riippumattomasti myöskään, jos tämä on osana tilintarkastuksen kohdetta koskevassa oikeudenkäynnissä, tällä on läheinen suhde tarkastettavassa yhteisössä päättävässä asemassa toimivaan henkilöön tai tilintarkastaja kokee painostusta. Tilintarkastajan havaitessa jokin riippumattomuuden vaarantava tekijä, on hänen pidättäydyttävä ottamasta tilintarkastustoimeksiantoa vastaan tai luovuttava ilman aiheetonta viivästystä tehtävästä. Tilintarkastajan on ehdottomasti noudatettava riippumattomuussäännöksiä, sillä muutoin tilintarkastajan valitsijat ja muut tilintarkastusta käyttävät sidosryhmät eivät voi täysin luottaa tehtyyn tilintarkastukseen. Tilintarkastajan ei voida katsoa myöskään olevan riippumaton, jos tämä on esteellinen. Esteellisyydellä tarkoitetaan, että tilintarkastaja toimii tarkastuksen kohteen päättävissä elimissä, kirjanpidon tai varainhoidon valvonnassa tai tällä on palvelussuhde tarkastuksen kohteessa toimivaan henkilöön, jonka tehtäviin kuuluu jokin edellä mainituista. Tilintarkastajan katsotaan olevan esteellinen myös silloin, kun hän suoraan tai välillisesti omistaa tarkastuksen kohdetta tai tällä on laina, vakuus tai muu vastaava etuus tilintarkastuksen kohteelta. Näiden lisäksi tilintarkastaja on esteellinen, jos hänen lähisukulainen tai perheenjäsen toimii edellä luetelluissa tehtävissä tarkastuksen kohteessa. (Tomperi 2016, 21–22).

Edellä lueteltujen vaatimusten lisäksi tilintarkastajan on tehtäviään suorittaessaan täytettävä ammattieettiset periaatteet. Nämä periaatteet ovat Tilintarkastuslain 4 luvun 1 § mukaan: ammattitaitoisuus, rehellisyys, objektiivisuus, ammatillinen kriittisyys ja huolellisuus yleinen etu huomioiden. Lisäksi tilintarkastuslain 4 luku edellyttää, että tilintarkastaja pitää yllä ja kehittää ammattitaitoaan jatkuvasti sekä noudattaa hyvää tilintarkastustapaa tehtäviään suorittaessaan.

2.4 Tilintarkastuksen toteutus

Itse tilintarkastus voidaan kuvata kolmevaiheisena prosessina. Tilintarkastus alkaa suunnitteluvaiheella, jota seuraa toteuttaminen ja tilintarkastuksen viimeinen vaihe on tarkastuksen päättäminen. (Horsmanheimo ym. 2008, 219).

Suunnittelu on tärkeä vaihe tilintarkastusprosessia ja tilintarkastajan onkin toteutettava tämä huolellisesti. Hyvin laadittu suunnitelma varmistaa, että tärkeät kohteet saavat riittävän huomion tarkastuksessa, auttaa havaitsemaan ongelmat ja pitämään työn aikataulussa. Lisäksi suunnitelman pohjalta voidaan jakaa tehtäviä tilintarkastustiimin jäsenille ja hyvin laadittu suunnitelma helpottaa jäsenten tekemän työn läpikäyntiä. (Tomperi 2016, 40). Tilintarkastuksen

suunnittelun alkuun kuuluvia tehtäviä ovat eettisten vaatimusten arviointi, käsityksen muodostaminen toimeksiannon ehdoista sekä tarkastuksen kohteesta ja tämän toimialasta. Lisäksi toteutetaan mahdolliset asiakassuhteen ja toimeksiannon jatkamiseen liittyvät toimet. Näiden toimenpiteiden pohjalta tilintarkastaja laatii kokonaisstrategian, eli yleissuunnitelman, tilintarkastustoimeksiannon suorittamisesta. (Horsmanheimo ym. 2008, 219). Suomessa voimassa olevat tilintarkastusalan suositukset määräävät tilintarkastajan laatimaan yleissuunnitelman. Tähän tulee sisältyä kuvaus tarkastustyön laajuudesta ja sisällöstä. (Kosonen 2005, 167). Kokonaisstrategian, eli yleissuunnitelman pohjalta tilintarkastaja pystyy varmistumaan, että käytössä on vaadittavat resurssit oikea aikaisesti ja oikeassa laajuudessa. ISA – standardien mukaan tilintarkastajan on kokonaisstrategiaa laatiessaan huomioitava: tarkastuksen kohteen toiminnan luonne, kirjanpito- ja sisäinen kontrollijärjestelmä, tarkastuksen riskit ja olennaisuus, tarkastustyön koordinointi, ohjaus ja valvonta sekä muut olennaiset asiat. Tämän pohjalta tilintarkastaja laatii tilintarkastussuunnitelman. Tilintarkastussuunnitelma on yksityiskohtaisempi ja se sisältää tilintarkastustoimenpiteet, jotka tarkastajan on suoritettava saavuttaakseen riittävästi tilintarkastusevidenssiä, jotta tilintarkastusriski saadaan laskettua hyväksyttävälle tasolle. Tilintarkastusriski tarkoittaa, että tilintarkastaja ei huomaa olennaista virhettä tai puutteellisuutta ja antaa vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen. Tilintarkastussuunnitelman on sisällettävä seuraavat seikat: 1) kuvaus olennaisen virheen tai puutteen arviointitoimenpiteistä, 2) kuvaus tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelusta luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta; sekä 3) muut toimenpiteet, joiden suorittamista tilintarkastusstandardit edellyttävät. Tilintarkastussuunnitelma ei ole ”kiveen hakattu”, vaan tilintarkastaja voi, ja tämän pitää, päivittää suunnitelmaa tarpeen vaatiessa. Tilintarkastuksen kokonaisstrategia ja tilintarkastussuunnitelma ja niihin tehdyt mahdolliset muutokset on dokumentoitava. (Tomperi 2016, 41).

Tilintarkastuksen suunnitteluvaihetta seuraa toteuttamisvaihe, jossa noudatetaan laadittua suunnitelmaa. Itse tilintarkastus jakautuu kolmeen osaluueeseen: tilikauden kirjanpito, tilinpäätös ja toimintakertomus sekä hallinto. Näiden osa-alueiden tarkastuksen laajuutta ei määrätä laissa, vaan sen määräytyy tarkastuksen kohteen mukaan. Tilintarkastajan on itse harkintansa mukaan määritettävä toimenpiteiden laajuus niin, että kansainvälisten tilintarkastusstandardien, hyvä tilintarkastustavan ja tarkastuksen kohteen hallintoelinten asettamat vaatimukset täyttyvät. Käytännössä kirjanpidon tarkastuksessa käydään läpi, onko tarkastettavan asiakkaan kirjanpito laadittu kirjanpitosäännösten mukaisesti ja onko kirjanpidon tuottama informaatio oikeaa. Keskeisinä tarkastustoimenpiteinä tarkastetaan, että kirjanpidossa olevien tapahtumien tulee olla todennettavissa, eli kirjausketjun (= audit trail) on oltava aukoton. Lisäksi tilintarkastajan on muodostettava käsitys tietojärjestelmistä, joilla hoidetaan taloudellinen raportointi ja näihin liittyvistä liiketoimintaprosesseista. Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tarkastuksessa keskeistä on, että tilintarkastaja pystyy muodostamaan perustellun käsityksen, noudattaako laadittu tilinpäätös voimassa olevia säännöksiä. Lisäksi tilintarkastajan on selvitettävä, miten tilikauden tulos on muodostunut ja, onko tuloslaskelma laadittu voimassa olevien

säännösten mukaisesti. Tilintarkastajan tulee myös varmistua, että taseen ja tuloslaskelman tiedot perustuvat kirjanpitoon ja, että kaikki lain ja hyvän kirjanpitoavan edellyttämät tiedot on esitetty tilinpäätöksessä. Kolmantena osana tilintarkastaja tarkastaa hallinnon. Hallinnon tarkastus on laillisuustarkastusta. Tarkastuksen tavoitteena on varmistaa, että johto ei ole syyllistynyt vahingonkorvausvelvollisuuden aiheuttavaan tekoon tai laiminlyöntiin tai yhtiöjärjestyksen, -sopimuksen tai sääntöjen rikkomiseen. Käytännössä tilintarkastaja käy läpi tarkastuksen kohdetta koskevan lainsäädännön, yhtiöjärjestyksen, -sopimuksen tai säännöt sekä pöytäkirjoja. (Horsmanheimo ym. 2008, 228–238).

Tilintarkastusprosessin lopuksi suoritetaan päättämisvaihe. Tässä vaiheessa tilintarkastaja käy läpi tarkastustoimenpiteillä saavutetut tulokset ja tekee johtopäätöksen. Näiden johtopäätösten perusteella tilintarkastaja laatii tilintarkastuskertomuksen ja muut asianmukaiset raportit. (Horsmanheimo ym. 2008, 219).

2.5 Tilintarkastuksen teorioita

Tilintarkastuksen laatimiselle on olemassa käytäntöä ohjaava normiperuste, kuten edellisistä kappaleista voi nähdä. Lakisäateisten vaatimusten lisäksi tilintarkastuksen teoria tarjoaa selityksiä kehittyville käytännöille. Näillä teorioilla voidaan havainnollistaa tarve ja erityiset vaatimukset tilintarkastukselle ja myös raportoinnille, jota tämä tutkimus käsittelee. Tässä kohtaa on hyvä huomata, että tilintarkastuksen luonteesta johtuen tilintarkastusteorioilla on yhteys myös alaa koskevaan lainsäädäntöön. (Ittonen 2010, 2). Seuraavissa kappaleissa käydään läpi olennaisimpia tilintarkastukseen liittyviä teorioita.

2.5.1 Agenttiteoria

Agenttiteoria kuvaa selkeästi tilintarkastuksen merkitystä ja tarvetta. Tilintarkastus perustuu tilintekovelvollisuuteen. Toisin sanoen jollakin taholla on velvollisuus toimia tavalla, joka on toisen osapuolen hyväksymä sekä raportoitmaan tälle taholle toimistaan. Tätä tilintekovelvollisuutta on yleensä hyvin vaikea valvoa, sillä esimerkiksi osakeyhtiön osakkeenomistajat eivät saa lain mukaan lukea tai tutustua yhtiön hallituksen pöytäkirjoihin tai tehtyihin sopimuksiin. Näin ollen, esimerkiksi tällaisessa osakeyhtiön tapauksessa, omistajien on mahdoton valvoa itse operatiivisen johdon toimia ja tilintekoa. Tästä johtuen tilintekovelvollisuutta valvomaan valitaan yksi tai useampi tilintarkastaja. (Tomperi 2016, 7).

Agenttiteorian mukaan tarkastuksen kohteen toimivalla johdolla, eli agentilla, on informaatiota, jonka oikeellisuudesta ja paikkansapitävyydestä osakkaat tai muut sidosryhmät, eli päämiehet, eivät pysty varmistumaan. Toisin sanoen toimiva johdon tavoitteena nähdään suoritusten hankkiminen pää-

miehiltä, kuten tavarantoimittajilta, osakkeenomistajilta ja rahoittajilta, mahdollisimman halvalla. Teorian mukaan tilintarkastusta suorittamaan valittu tilintarkastaja palvelee osakkaiden lisäksi myös muita tarkastuksen kohteen sidoryhmiä sekä samalla myös toimivaa johtoa. Tilintarkastaja varmistaa osakkaiden etujen toteutumisen tarkastamalla tilinpäätöksen oikeellisuuden ja hallinnon toimien laillisuuden. Samalla tilintarkastaja tulee valvoneeksi esimerkiksi velkojien, verottajan ja tavarantoimittajien etuja varmentamalla esimerkiksi, että verot on asianmukaisesti maksettu tai varoja ei ole piilotettu. Toisaalta tilintarkastaja antaa myös toimivalle johdolle varmuuden näiden asianmukaisesta toiminnasta, jolloin johtoa ei voida syyttää vilpillisestä toiminnasta, kun tilintarkastuksessa ei havaita puutteita. (Ittonen 2010, 4-6).

2.5.2 Informaatioteoria

Informaatioteoria on osittain päällekkäinen agenttiteorian kanssa. Teorian lähtökohtana on, että tilinpäätösten informaatiota käytetään päätöksenteon perustana. Näin ollen tilintarkastuksen tarpeen luo tarve tarkastetulle ja varmennetulle informaatiolle, jonka perusteella voidaan tehdä laadukkaita päätöksiä. Näin ollen teorian mukaan tilintarkastuksen tarkoitus on varmistaa ja parantaa taloudellisen raportoinnin laatia ja luotettavuutta. Luotettavalla tilintarkastuksella pystytään: pienentämään riskejä, parantamaan päätöksentekoa ja kasvattamaan sijoitustuottoja. (Ittonen 2010, 7-8).

Informaatioteoria puoltaa merkittävästi tilintarkastuksen toteuttamista, sillä esimerkiksi rahoitusmarkkinoiden tehokas toiminta perustuu luottamukseen. Jos myyjien ja ostajien välillä ei vallitse ehdoton luottamus rahoitusmarkkinat eivät kykene toimimaan tehokkaasti, tai ääritapauksessa lainkaan. Tilintarkastajilla on ensiarvoisen tärkeä rooli tämän luottamuksen säilyttämisessä. (Tomperi 2016, 7).

2.5.3 Vakuutusteoria

Tilintarkastuksen vakuutusteorian mukaan ajatellaan, että tilintarkastajalle maksettu palkkio ajatellaan olevan vakuutus, jonka vastineeksi tilintarkastaja varmistaa tarkastamiensa tietojen luotettavuuden (Vuorinen 1995, 107). Toisaalta tämän teorian mukaan tilintarkastus voidaan nähdä myös vakuutuksena toimivalle johdolle (Ittonen 2010, 9).

Ittosen (2010, 9) mukaan on esitetty neljä syytä, joiden mukaan yritysten toimiva johto tai esimerkiksi taloushallinnosta vastaava tilitoimisto haluaa vakuutuksen tilintarkastajalta. Ensimmäiseksi tilintarkastajan palkkaamatta jättäminen nostaa esiin väärinkäytösepäilyjä. Toiseksi lakisääteisen tilintarkastajan suorittamaa tilintarkastusta pidetään vahvempana vakuutuksena, kuin muita mahdollisia toimia. Kolmanneksi sekä toimivalla johdolla että tilintarkastajalla on yhteinen tavoite varmistaa, että heidän tehtävänsä on hoidettu lain edellyttämällä tavalla. Kumpikin taho haluaa ylläpitää hyvää mainetta. Neljänneksi tilintarkastajat nähdään keinona hajauttaa taloudellisia tappioita mahdollisissa konkurssi tilanteissa tai muissa ongelmissa.

Myös vakuutusteorian tapauksessa voidaan nähdä tilintarkastuksen eri teorioiden limittyvän osittain päällekkäisiksi.

2.5.4 Muita teorioita

Muita tilintarkastuksen teorioita ovat esimerkiksi motivaatioteoria ja poliisiteoria. Poliisiteorian mukaan tilintarkastajan päätehtävänä nähdään väärinkäytösten estäjänä ja havaitsijana toimiminen. Tämän teorian mukainen näkemys tilintarkastajasta vahvistuu aina, kun väärinkäytöksiä ilmenee. Tällöin paine tilintarkastajien vastuiden lisääminen väärinkäytöstapauksissa kasvaa. (Ittonen 2010, 3-4). Tämä voidaan havaita myös tässä tutkimuksessa myöhemmin käsiteltävissä lakimuutoksissa.

Motivaatioteoria esittää näkemyksen, jonka mukaan tilintarkastuksella on motivoiva vaikutus tilintarkastuksen kohteessa. Teorian mukaan jo pelkkä tieto siitä, että tilintarkastus suoritetaan lisää huolellisuutta ja tarkkuutta organisaation taloushallinnossa ja toimivan johdon tehtävissä. On kuitenkin hyvä huomata, että tähän motivaatioon vaikuttavat merkittävästi myös tilintarkastajan ja tarkastuksen kohteen väliset suhteet. Motivaatioteoriaan mukaan on mahdollista myös, että lakisääteisen tilintarkastajan nimikkeen omaavan henkilön auktoriteettia pidetään korkeana. Joissain tapauksissa jopa niin korkeana, että tilintarkastajan kommentit ja huomautukset saattavat johtaa tarkastuksen kohteen taloudellisen informaation laadun tai lainmukaisuuden parantamiseen. (Vuorinen 1995, 107-108). Myös tämä teoria on osittain päällekkäinen muiden aiemmin käsiteltyjen teorioiden, erityisesti agenttiteorian, kanssa.

3 TILINTARKASTUSLAINSÄÄDÄNNÖN MUUTOKSET

3.1 Lainsäädännön muutosten tausta

Euroopan komissio julkaisi 13.10.2010 vihreän kirja ”Tilintarkastuspolitiikka: kriisin opetukset”. Tällä kirjalla komission käynnisti laajan julkisen kuulemisen tilintarkastuksen merkityksestä, laajuudesta ja siitä, miten rahoitusvakauden edistämiseksi tilintarkastusta voitaisiin kehittää. Sen seurauksena Euroopan parlamentti ja neuvosto antoivat vuonna 2014 tilintarkastusasetuksen ja tilintarkastuksen muutosdirektiivin. (Euroopan parlamentti ja neuvosto 2014a, 2). Komissio korostaa kirjassaan tilintarkastuksen roolia yhtenä merkittävimmistä tekijöistä taloudellisen vakauden edistämisessä, sillä luotettava tilintarkastus on olennainen osa yleisen luottamuksen ja markkinoiden luottamuksen ylläpitämiseksi. Näin ollen myös Suomen tilintarkastuslainsäädännön muutosten taustalla on Euroopan parlamentin ja neuvoston pyrkimys kehittää EU-alueen tilintarkastuslainsäädäntöä. Tästä syystä seuraavaksi tutkimuksessa esitellään tämä mainittu vihreä kirja.

Vihreässä kirjassa komissio nostaa esiin useita ongelmia, joihin olisi tärkeä kiinnittää huomiota. Suurimmaksi huolenaiheeksi esitetään joidenkin tilintarkastukseen liittyvien sidosryhmien huoli siitä, riittääkö tilintarkastus vastaamaan nykyisen liiketoimintaympäristön vaatimuksiin. Huoli juontaa juurensa tilintarkastuksen odotuskuilun yhdestä muodosta, jossa sidosryhmillä on vaikeuksia ymmärtää tilintarkastuksen rajoituksia. Erityisen haastaviksi käsitteiksi tilintarkastuksen ulkopuolisille sidosryhmille komissio nostaa: ”olennaisuusrajan” ja ”tarkastusotantamenetelmät”. Lisäksi epärealistisia odotuksia kohdistuu helposti tilintarkastajan rooliin väärinkäytösten havaitsemisessa ja yritysjohdon vastuisiin. Tähän liittyen vihreässä kirjassa nostetaan keskusteltavaksi, kuinka pyritään varmistamaan, että tilintarkastukset ja tilintarkastuksettomukset olisivat relevantteja. Eli, kuinka niillä saadaan katettua sekä lakisääteiset tehtävät että sidosryhmien tarpeet ja odotukset. (Euroopan komission 2010, 6-7).

Toisena merkittävänä huolenaiheena komissio nostaa esiin järjestelmäriskin, sillä tilintarkastusmarkkinat ovat vahvasti keskittyneet. Big Four - yhtiöt tekevät EU-maissa yli 90 % pörssiyhtiöiden tilintarkastuksista. Tämä johtuu suurelta osin siitä, että nämä tilintarkastusyhteisöt ovat ainoita, joilla on riittävät resurssit tarkastaa suuria, monimutkaisia ja usein globaalisti toimivia organisaatioita. Toimialan merkittävän keskittymisen seurauksena muodostuu rahoitusmarkkinoiden luottamuskriisin uhka siinä tapauksessa, jos jokin Big Four - yhtiöistä kaatuu tai ajautuu ongelmiin. Vihreässä kirjassa komissio mainitsee, että mahdollisuuksia järjestelmäriskin lieventämiseen on tutkittava. Lisäksi komissio haluaa tutkia mahdollisuutta purkaa esteitä tilintarkastusmarkkinoille

pääsyn tieltä sekä keskustella tilintarkastusyhteisöjen omistussäännöistä ja alala laajalti käytössä olevasta kumppanuusmallista. Ratkaisuksi järjestelmäriskiin Vihreässä kirjassa ehdotetaan yhteistilintarkastusten mallia. Tässä mallissa PIE - yhteisöjen tulisi valita kaksi tilintarkastajaa, jotka yhteistyössä suorittavat tilintarkastuksen ja allekirjoittavat tilintarkastuskertomuksen. Tällä mallilla komission mukaan voitaisiin vähentää alan riippuvuutta Big Four - yhtiöistä ja samalla mahdollistaa pienempien tilintarkastusyhteisöjen pääseminen osaksi pörssiyrityksien tilintarkastuksia. (Euroopan komissio 2010, 16).

Euroopan unionin tavoitteena on ollut yhtenäisten tilintarkastuspalvelumarkkinoiden luominen Euroopan talousalueelle. Euroopan komissio (2010, 5) nostaa myös tämän aiheen tutkittavien joukkoon vihreässä kirjassa. Edellytyksiksi yhtenäisten markkinoiden kehittymiselle mainitaan: yhdenmukaiset säännöt ja Euroopan unionin laajuinen tilintarkastajien toimilupa. Tähän pyrkimykseen pääsemiseksi keskusteltavaksi nostetaan useita aiheita, kuten tilintarkastajan merkitys, tilintarkastusyhteisöjen hallinnointi ja riippumattomuus sekä tilintarkastajien valvonta. Tilintarkastajan rooliin liittyen nostetaan esiin tilintarkastusalan muutokset. Itse tilintarkastuksessa on siirrytty konkreettisesta tulojen, menojen, varojen ja velkojen tarkastamisesta soveltamaan riskilähtöistä toimintamallia. (Euroopan komissio 2010, 6). Tämä tarkoittaa, että tilintarkastaja määrittää tilintarkastuksen olennaisuuden huomioiden tapahtumien ja tilien saldoja sekä näihin liittyviä riskejä. Tämän jälkeen tilintarkastaja painottaa tarkastustoimenpiteitä määrittämänsä olennaisuusrajan mukaan. (Tomperi 2016, 34). Euroopan komission (2010, 6 - 7) mukaan tällaisessa riskilähtöisessä lähestymistavassa tilintarkastuksessa tarkastetaan, onko tilinpäätös laadittu voimassa olevan säännösten mukaisesti, kun tilintarkastuksen varsinainen tehtävä olisi varmistaa, että tilinpäätöksestä saisi oikeat ja riittävät tiedot tarkastuksen kohteen tuloksen muodostumisesta ja taloudellisesta tilasta.

Vihreässä kirjassa komissio nostaa esiin myös huolen tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen riippumattomuudesta. Komission mukaan riippumattomuuden säilyttäminen ja eturistiriitojen välttäminen on hankalaa nykyisen mallin mukaan, jossa tarkastettava yhteisö valitsee tilintarkastajan ja maksaa tämän korvauksen. Tästä seuraa tilanne, jossa tilintarkastajaa vaihdetaan harvoin, jonka seurauksena tarkastettavan yrityksen johdon ja tilintarkastajien välit saattavat kehittyä liian tuttavallisiksi. Lisäksi komissio sanoo, tilintarkastusyhteisöjen tarjoamien oheispalvelujen, kuten esimerkiksi verosuunnittelun tarjoamisen aiheuttavan ongelmia riippumattomuudelle. Vastauksena näihin ongelmiin harkitaan, olisiko mahdollista toteuttaa toimintamalli, jossa tilintarkastajan valinnasta, korvauksesta ja toimeksiannon kestosta vastaisi kolmas osapuoli, kuten esimerkiksi valvontaviranomainen. Myös tilintarkastusyhteisöjen tarjoamien oheispalvelujen mahdollisesti aiheuttamien riippumattomuusongelmien ehkäisemiseksi ehdotetaan muutoksia jo voimassa olevaan tilintarkastusdirektiivin 22. artiklaan, jonka täytäntöönpanossa on huomattavia eroja ympäri Euroopan unionin alueen. (Euroopan komissio 2010, 11-12).

Euroopan komission näkemyksen mukaan tilintarkastajien tiedottamisen ja joidenkin tehtävien laajentaminen olisi nostettava keskusteltavaksi. Tiedottamiseen liittyen tulisi vihreän kirjan mukaan arvioida erityisesti tilintarkastus-

kertomusta. Komission ehdotuksen mukaan pitäisi määritellä selkeästi, mitä tietoja tilintarkastajan on tilintarkastuskertomuksessa esitettävä ja mitkä havainnot tilintarkastajan tulisi sidosryhmille ilmoittaa. Pohdittavaksi on nostettu myös, pitäisikö taseen konkreettisesta tarkastuksesta kertoa tarkemmin. Tilintarkastajien tehtävien laajentamisen ehdotuksen taustalla on komission huomio siitä, että tilintarkastus kohdistuu historiallisiin tietoihin. Tähän liittyen komissio haluaa pohtia mahdollisuutta edellyttää tilintarkastajia arvioimaan yrityksen antamia ennakoivia tietoja, kuten yrityksen talous- ja rahoitusnäkyymiä. (Euroopan komissio 2010, 7-9).

Näiden näkemysten ja esille nostettujen asioiden perusteella on tunnistettavissa kolme pääajuria, jotka johtivat Euroopan Unionin vuonna 2014 antamaan asetukseen jäsenvaltioiden tilintarkastuslainsäädäntöjen muutoksista ja tilintarkastuksen muutosdirektiiviin. Finanssikriisi herätti useita kysymyksiä ja asetti poliittisia paineita rahoitusjärjestelmän vakauden ja läpinäkyvyyden varmistamiseksi ja ylläpitämiseksi. Euroopan unioni on myös pyrkinyt luomaan EU-alueelle yhtenäiset tilintarkastusmarkkinat. Tämän edellytyksenä ovat EU-maiden tilintarkastuslainsäädäntöjen yhtenäistäminen, EU-alueen laajuisen tilintarkastustoimilupajärjestelmän kehittäminen sekä tilintarkastajien hyväksymisen ja valvonnan yhtenäistäminen. Kolmas lakimuutoksen taustalla vaikuttanut ajuri on rahoitusmarkkinoiden nopean globalisoitumisen asettamat vaatimukset tilintarkastukselle luotettavan informaation tuottajana.

3.1.1 Tilintarkastusasetus (EU) N:o 537/2014

Seuraavaksi tutkimuksessa käydään läpi Euroopan parlamentin ja neuvoston antaman tilintarkastusasetuksen (EU) N:o 537/2014 sisältö. Tämän asetuksen mukaan toteutettiin Suomen tilintarkastuslainsäädännön muutoksen PIE - yhteisöjä koskeva osuus.

Euroopan parlamentti ja neuvosto antoivat 16.4.2014 asetuksen N:o 537/2014 tilintarkastuslainsäädännöstä, joka oli seurausta Euroopan komission, aiemmin tutkimuksessa mainitulla, vihreällä kirjalla käynnistämästä julkisesta kuulemisesta. Antamassaan asetuksessa Euroopan parlamentti ja neuvosto esittävät lukuisia perusteluja uudelle asetukselle. Merkittävimpana perusteena Euroopan unionin alueen tilintarkastuslainsäädännön muuttamiselle parlamentti ja neuvosto määrittelevät lakisäätteisten tilintarkastajien merkittävää yhteiskunnallista roolia. Lakisäätteisten tilintarkastajien suorittamiin lakisäätteisiin tilintarkastuksiin on sekä henkilöiden että laitosten pystyttävä luottamaan. Sillä muutoin rahoitusmarkkinoilla on riski ajautua luottamuskriisiin eivätkä rahoitusmarkkinat tällöin pysty toimimaan. Rahoitusmarkkinoiden luottamukseen liittyen parlamentti ja neuvosto mainitsevat, vihreää kirjaa noudatellen, tarpeen PIE - yhteisöjen tilintarkastuksen ja tilintarkastuskertomuksen tarkempaan määrittelyyn ja vaatimusten tiukentamiseen. Näin tilintarkastajat pystyvät paremmin vastaamaan sijoittajien, rahoittajien ja velkojien tarpeeseen ja samalla tilintarkastuksen odotuskuilua saadaan kavennettua. Asetukseen sisältyviä rajoituksia tilintarkastuksesta maksetuista palkkioista, tilintarkastuksen kohteena

olevalle yhteisölle tai säätiölle tarjotuista oheispalveluista ja tilintarkastajan toimikauden kestosta parlamentti ja neuvosto perustelevat myös pyrkimyksellä vahvistaa luottamusta tilintarkastukseen ja kaventaa tilintarkastukseen liittyvää odotuskuilua. Asetukseen sisältyvät määräykset tilintarkastajien valvonnasta ja hyväksymisestä parlamentti ja neuvosto perustelevat pyrkimyksellä luoda Euroopan unionin kattavat yhtenäiset PIE - yhteisöjen tilintarkastusmarkkinat. Tätä varten käytössä olleet, eri EU-maiden välillä hyvinkin kirjavat toimintamallit tilintarkastuksen toteuttamisesta, tilintarkastajien valvonnasta ja hyväksymisestä on yhtenäistettävä. Näin mahdollistetaan myös Euroopan laajuisen tilintarkastajan toimiluvan luominen. Lisäksi myös tähän asetuksen osaluueeseen liittyy yleisen luottamuksen lisääminen, sillä tilintarkastusvalvonnalle asetetaan vaatimus toimia aktiivisemmin PIE - yhteisöjen tarkastusten ja PIE - yhteisöjä tarkastavien tilintarkastajien valvonnassa. (Euroopan parlamentti ja neuvosto 2014a, 1-5).

Euroopan parlamentin ja neuvoston tilintarkastusasetuksen merkittävimmät muutokset koskien PIE - yhteisöjen tilintarkastuksia liittyvät: tilintarkastajan pakolliseen rotaatioon, muiden kuin tilintarkastuspalvelujen tarjoamiseen (= oheispalvelut), tilintarkastuskertomukseen ja tarkastusvaliokunnalle annettavaan tilintarkastuksen lisäraporttiin (KPMG 2015, 1). Lisäksi merkittävä muutos on määräys, jonka mukaan Euroopan unionin jäsenvaltioiden on nimettävä "toimivaltainen viranomainen tai viranomaiset, jotka vastaavat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä tarkastavien tilintarkastajien tilintarkastusyhteisöjen valonnasta." (Tilintarkastuslain muutokset - työryhmä 2015, 14).

Tilintarkastusasetuksen PIE - yhteisöjen tilintarkastajien pakollisen rotaation määräävän osuuden sisältö asettaa minimivaatimukset tilintarkastusyhteisön säännölliselle vaihtamiselle. Asetuksen mukaan tilintarkastusyhteisön on vaihdettava viimeistään 10 toimikauden jälkeen. Sama tilintarkastusyhteisö on kuitenkin mahdollista valita uudelleen julkisen tarjouskilpailun jälkeen. Tällaisen tarjouskilpailun jälkeen uudelleen valittu tilintarkastusyhteisö on vaihdettava viimeistään 10 toimikauden jälkeen. Näin ollen tilintarkastusyhteisö voidaan siis valita yhteensä 20 toimikaudeksi. Jos tarkastettava yhteisö tai säätiö on valinnut kaksi tilintarkastusyhteisöä, jotka ovat yhteistyössä toteuttaneet tilintarkastuksen ja allekirjoittaneet tilintarkastuskertomuksen, voidaan 20 toimikautta peräkkäin jatkaneelle tilintarkastusyhteisölle myöntää vielä neljän toimikauden jatkoaika. Yhteensä tilintarkastusyhteisö voi toimia tietyn PIE - yhteisön tilintarkastajana yhtäjaksoisesti siis enintään 24 toimikautta. Asetuksella ei kuitenkaan ole vaikutusta määräkseen, jonka mukaan tilintarkastusyhteisön päävastuullinen tilintarkastaja on vaihdettava seitsemän toimikauden välein. (KPMG, 2015, 3). Edellä mainittujen enimmäiskestojen täytyttyä on sekä tilintarkastusyhteisöjen että päävastuullisten tilintarkastajien noudatettava niin sanottua jäädyttelyaikaa. Kun tilintarkastusyhteisön toimikausien kesto on saavuttanut enimmäismääränsä, ei tilintarkastusyhteisö saa suorittaa kyseessä olevan PIE - yhteisön tilintarkastusta neljään vuoteen. Vastaavasti, kun tilintarkastusyhteisön päävastuullisten tilintarkastajien toimikausien enimmäiskestot seitsemän vuotta täytyvät, eivät nämä tilintarkastajat saa suorittaa kyseessä

olevan PIE – yhteisön tilintarkastustehtäviä seuraavan kolmen vuoden aikana. (Euroopan parlamentti ja neuvosto 2014a, 14–15).

Euroopan parlamentti ja neuvosto asettivat rajoituksia tilintarkastusyhteisöjen tarkastamilleen PIE – yhteisöille tarjoamille muille palveluille, eli niin sanotuille oheispalveluille. Asetuksessa määritellään, että tilintarkastusyhteisö tai saman tilintarkastusketjun jäsen ei saa tarjota PIE – yhteisölle, tämän EU-alueella toimivalle emoyhteisölle tai EU-alueella toimiville tämän PIE – yhteisön määräysvallassa oleville konserniyrityksille asetuksessa määriteltyjä oheispalveluja. (KPMG 2015, 6). Asetuksen kielteiset oheispalvelut ovat:

- 1) veropalvelut niiden liittyessä verolomakkeiden täyttämiseen, palkkojen veroihin, tulleihin, julkisten tukien ja verokannustimien yksilöintiin,
- 2) tarkastettavan yhteisön johtamiseen tai päätöksentekoon liittyvät palvelut,
- 3) kirjanpito, kirjanpitoaineiston tai tilinpäätöksen laatiminen,
- 4) palkanlaskentapalvelut,
- 5) sisäisen valvonnan tai riskienhallinnan toimintojen suunnittelu ja toteutus niiden liittyessä taloudellisten tietojen laatimiseen ja/tai valvontaan,
- 6) arvonmäärityspalvelut,
- 7) oikeudelliset palvelut niiden liittyessä yleiseen oikeudelliseen neuvontaan, tarkastettavan puolesta käytäviin neuvotteluihin tai asianajamisen luonteisessa roolissa toimimiseen,
- 8) tarkastettavan yhteisön sisäiseen tarkastukseen liittyvät palvelut,
- 9) tarkastettavan yhteisön rahoitukseen, pääomarakenteeseen, pääoman kohdentamiseen ja sijoitusstrategiaan liittyvät palvelut,
- 10) tarkastettavan yhteisön osakkeiden myynnin edistäminen sekä kaupan käynti näillä osakkeilla sekä yhteisön osakkeisiin liittyvien merkintäsitoumusten antaminen
- 11) henkilöresursseihin liittyvät palvelut, kun ne liittyvät toimivaan johtoon, organisaatorakenteeseen tai kustannusten seurantaan. (Euroopan parlamentti ja neuvosto 2014a, 5). Asetuksessa jätetään kuitenkin jäsenvaltiolle päätäntävaltaa joidenkin edellä lueteltujen palvelujen tarjoamiselle. Jäsenvaltioiden on mahdollista sallia joidenkin oheispalvelujen tarjoaminen, jos ne ovat vaikutukseltaan merkityksettömiä tai vähäisiä eikä niillä ole välitöntä vaikutusta yhteisön tilinpäätökseen. Lisäksi tilintarkastusyhteisön tarkastamaltaan yhteisöltä, tämän emoyhteisöltä tai tämän määräysvallassa olevilta yhteisöiltä oheispalveluiden tarjoamisesta saadut palkkiot saavat olla enintään 70 % viimeisten kolmen vuoden tilintarkastuspalkkioiden keskiarvosta. Tällöin tilintarkastusyhteisöjen voidaan sallia tarjota veropalveluja melko laajasti, kunhan ne eivät liity tulleihin tai palkkojen verotukseen. Lisäksi arvonmäärityspalveluita voidaan tarjota niiden liittyessä varmennus-, due diligence- tai pääomamarkkinatransaktioihin liittyviin palveluihin. (KPMG 2015, 6-8).

Toimintakertomuksen osalta EU-asetuksen ja kansainvälisten ISA – standardien asettamat vaatimukset ovat hyvin yhdenmukaiset. Asetuksen ja ISA - standardien mukaan PIE – yhteisöjen tilintarkastuskertomusta on laajennettava. Laajennusten seurauksena tilintarkastuskertomuksessa määritellään tilintarkastajan tilintarkastuksen kannalta merkittävimmiksi arvioimat olennaisen virheellisyyden riskit (= key audit matters). Tilintarkastuskertomuksessa

tulee myös kuvata, kuinka tilintarkastaja on menetellyt näiden riskien kattamiseksi. Lisäksi tulee kertoa mainittuihin riskeihin liittyvistä keskeisistä havainnoista tämän ollessa tilintarkastuksen kannalta merkityksellistä. (KPMG 2015, 11).

PIE – yhteisöjen tilintarkastuskertomuksen yhteydessä tilintarkastajan on luovutettava laatimansa lisäraportti PIE – yhteisöä valvovalle tarkastusvaliokunnalle (KPMG 2015, 13). Tilintarkastajan on luovutettava lisäraportti viimeistään samana päivän, kun tilintarkastuskertomus annetaan. Raportti on annettava kirjallisena ja sen on sisällettävä seuraavat seikat:

- 1) tilintarkastajan ilmoitus riippumattomuudesta,
- 2) päävastuullinen tarkastaja, kun tilintarkastuksen on suorittanut tilintarkastusyhteisö,
- 3) vahvistus riippumattomuudesta, jos tarkastuksessa on käytetty ulkopuolista tilintarkastajaa tai asiantuntijaa,
- 4) kuvailtava tilintarkastuksen kohteen tarkastusvaliokunnan tai vastaavan toimielimen kanssa käydyn viestinnän tiheys, laajuus ja luonne,
- 5) kuvattava tilintarkastuksen laajuus ja ajoitus,
- 6) tilintarkastajien tai tilintarkastusyhteisöjen tehtävänjaon kuvaus, jos toimeksiantoon on valittu useampi kuin yksi tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö,
- 7) kuvattava käytetyt tilintarkastusmenetelmät,
- 8) ilmoitettava tilintarkastuksessa käytetyt olennaisuustasot sekä tekijät, joiden avulla olennaisuustasot on määritelty,
- 9) lueteltava ja perusteltava harkintaan perustuvat tilintarkastuksen aikana havaitut tapahtumat ja olosuhteet, joiden perusteella voidaan olennaisesti epäillä tarkastettavan yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa,
- 10) puutteet, jotka on havaittu laskentajärjestelmissä sekä onko toimiva johto ratkaissut havaitut puutteet,
- 11) tilintarkastuksen aikana havaitut seikat, jotka lakien, asetusten ja/tai yhtiöjärjestyksen noudattamatta jättämiseen tai tätä koskevat epäilyt tilintarkastajan katsoessa nämä tilintarkastusvaliokunnan työn kannalta merkittäviksi,
- 12) tilinpäätöksen eriin sovelletut arvostusmenetelmät sekä tilintarkastajan arvio menetelmistä ja niiden vaikutuksista,
- 13) konsernitilinpäätöksen kyseessä ollessa, konsernin laajuus sekä perusteet, joilla tarkastettava yhteisö on saattanut jättää yhteisöjä yhdistelemättä tilinpäätökseen ja ovatko tähän sovelletut kriteerit säännösten mukaisia,
- 14) erittely konsernitilinpäätöksen tarkastustyöstä, jonka on toteuttanut muut, kuin konsernitilinpäätöstä tarkastavan tilintarkastajan kanssa samaan ketjuun kuuluvat tilintarkastajat,
- 15) onko tarkastettava yhteisö toimittanut kaikki pyydyt selvitykset ja dokumentit,
- 16) ilmoitettava tilintarkastuksen aikana ilmenneistä vaikeuksista, merkittävistä seikoista, joista on kommunikoitu johdon kanssa sekä tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan havaitsemat merkittävät seikat. (Euroopan parlamentti ja neuvosto 2014a, 10–11).

Euroopan unionin tilintarkastusdirektiivissä on merkittävä muutos myös tilintarkastajien hyväksymisessä ja valvonnassa. Direktiivissä määritellään jä-

senvaltioiden tehtäväksi tehokkaan julkisen valvonnan järjestelmän luominen, jolla on mahdollista valvoa läpinäkyvästi, tehokkaasti ja riippumattomasti tilintarkastajia ja tilintarkastusyhteisöjä. Valvontajärjestelmän johdossa tulee toimia riippumattomia tilintarkastusalan kannalta keskeisten alojen asiantuntijoita. Järjestelmän vastuulla on tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen hyväksyminen ja rekisteröinnin valvonta. Lisäksi valvontajärjestelmällä tulee olla valtuudet tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen toiminnan valvomiseen, laaduntarkastamiseen ja - seurantaan sekä tutkinta- ja kurinpitäjärjestelmien valvontaan. Valvontajärjestelmän tulee direktiivin mukaan määrittellä laadunvalvontajärjestelmä, jonka mukaan valvotaan tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen toimintaa. Laaduntarkastuksesta on direktiivin mukaan raportoitava kirjallisesti ja havaittuihin puutteisiin on puututtava sellaisen sanktiojärjestelmän mukaan, jolla voidaan tehokkaasti pyrkiä varmistamaan tilintarkastusten laadukkuus, riippumattomuus ja laillisuus. Lisäksi Euroopan unionin jäsenvaltioiden on tunnustettava toistensa valvontajärjestelmät. Järjestelmän tulee riskianalyysiin perustuen toteuttaa laaduntarkastuksia vähintään kuukausittain muiden kuin PIE - yhteisön tarkastajien tapauksessa, sillä PIE - yhteisöjen tarkastajia säädellään EU:n tilintarkastusasetuksessa. (Tilintarkastuslain muutokset - työryhmä 2015, 13-14).

Euroopan unionin jäsenvaltioiden tuli kahden vuoden siirtymäajan jälkeen implementoida Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus N:o 537/2014 osaksi tilintarkastuslainsäädäntöään viimeistään 17.6.2016 (Euroopan parlamentti ja neuvosto 2014a, 23).

3.1.2 Tilintarkastuksen muutospäätös 2014/56/EU

Seuraavaksi käsitellään Euroopan parlamentin ja neuvoston antama tilintarkastuksen muutospäätös 2014/56/EU. Tämä päätös määritteli Suomen tilintarkastuslainsäädännön muutoksia, jotka koskivat muita, kuin PIE - yhteisöjä.

Euroopan parlamentti ja neuvosto antoivat 16.4.2014 edellä esitellyn asetuksen lisäksi myös tilintarkastuksen muutospäätöksen. Tilintarkastusasetuksen keskittyessä säätämään PIE - yhteisöjen tilintarkastuksia muokkasi muutospäätös pääasiassa muiden, kuin PIE - yhteisöjen lakiesityksiä tilintarkastuksia.

Kuten edellä tilintarkastusasetuksen kohdalla, niin myös muutospäätöksen yhteydessä Euroopan parlamentti ja neuvosto antoivat perustelut uudelle päätökselle. Parlamentin ja neuvoston mukaan päätöksen keskeisenä tarkoituksena on vahvistaa lakiesityksiä tilintarkastuksia suorittavien henkilöiden hyväksymiseen, rekisteröimiseen ja valvontaan liittyviä edellytyksiä. Näiden asioiden edistämiseksi Euroopan unionin jäsenvaltioiden on yhdenmukaistettava toimintamallejaan. Toimintamallien yhdenmukaistamisen seurauksena tilintarkastajiin sovellettavat vaatimukset ovat avoimempia ja ennakoitavampia. Tällöin edistetään tilintarkastajien riippumattomuutta ja objektiivisuutta tilintarkastusten tekemisessä. Näistä syistä Euroopan parlamentti ja neuvosto ovat sitä mieltä, että tilintarkastusstandardien ja tilintarkastajien julkisen valvonnan

harmonisointia Euroopan unionin jäsenvaltioiden välillä on jatkettava. Lisäksi parlamentti ja neuvosto haluavat edistää tilintarkastajien mahdollisuuksia tarjota palvelujaan muissakin Euroopan Unionin jäsenvaltioissa, kuin missä nämä on hyväksytty. (Euroopan parlamentti ja neuvosto 2014b, 3-4).

Parlamentti ja komissio haluavat myös varmistaa tilintarkastusten korkean laadun. Näin ollen parlamentti ja komissio edellyttävät, että tilintarkastajat noudattavat toteuttamisessaan tilintarkastuksissa komission hyväksymiä kansainvälisiä IFAC:n määrittämiä tilintarkastusstandardeja. Direktiivissä mainitaan kuitenkin, että nämä standardit ovat hyvin yleisluonteisia. Näin ollen direktiivi määrää jokaisen Euroopan unionin jäsenvaltion arvioimaan, miten suurten yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastuksiin näitä standardeja sovelletaan. Lisäksi parlamentti ja neuvosto nostavat tärkeäksi seikaksi toimintamallien ja järjestelmien luomisen sille, että mahdollisissa väärinkäytöstilanteissa ilmiantajana toimivan henkilön henkilöllisyys pystytään pitämään salaisena ja tämä pystytään suojaamaan tehokkaasti kostotoimilta. (Euroopan parlamentti ja neuvosto 2014b, 5).

Direktiivin muutoksen merkittävimmät määräykset liittyvät tilintarkastajien valvonnan, hyväksymisen ja rekisteröinnin organisointiin sekä muiden, kuin PIE - yhteisöjen tilintarkastuskertomusten sisältöön ja tarkastusvaliokuntien muodostamiseen. Muutosdirektiivi määrää Euroopan Unionin jäsenvaltiot nimeämään toimivaltaiset viranomaiset, joiden vastuulle tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen valvominen, rekisteröinti ja hyväksyminen asetetaan. Toimivaltaisella viranomaisella on oltavat edellytykset valvoa, että tilintarkastajien jatkuva koulutus pidetään yllä. Lisäksi valvovan viranomaisen on otettava käyttöön menetelmät, joilla voidaan hyväksyä ja tämän jälkeen rekisteröidä toisissa jäsenvaltioissa hyväksytyt lakisääteiset tilintarkastajat. Samalla direktiivi määrää, että jäsenvaltioiden on varmistettava tilintarkastusta suorittavan tilintarkastajan ammatillinen skeptisyyden, riippumattomuuden ja objektiivisuuden säilyminen koko tilintarkastustoimeksiannon ajan. (Euroopan parlamentti ja neuvosto 2014b, 7-10).

Tilintarkastuksen muutosdirektiivi määrää jäsenvaltiot huolehtimaan, että lakisäateinen tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisön puolesta tilintarkastuksen tehnyt päävastuullinen tilintarkastaja noudattaa niin sanottua jäähdyttelyaikaa ennen, kuin siirtyy tilintarkastuksen kohteena olevan yhteisön palvelukseen. Päävastuullisen tilintarkastajan kuuluu noudattaa PIE - yhteisöjen tapauksessa kahden vuoden ja muiden, kuin PIE - yhteisöjen tapauksessa yhden vuoden jäähdyttelyaikaa. Näinä aikoina päävastuullinen tilintarkastaja ei saa ottaa vastaan tilintarkastuksen kohteena olevasta yhteisöstä seuraavia tehtäviä: johtoon kuuluvan avainhenkilön toimi, tarkastusvaliokunnan tai vastaavan toimielimen jäsenen toimi, hallintoelimestä toimivaan johtoon kuuluminen tai yhteisön valvontaelimen jäsenen toimi. Päävastuullisen tilintarkastajan lisäksi, myös tilintarkastusyhteisön osakkaat ja työntekijät, jotka ovat osallistuneet tilintarkastuksen toteuttamiseen ja jotka ovat hyväksytyjä tilintarkastajia, tulee noudattaa vähintään yhden vuoden jäähdyttelyaikaa. (Euroopan parlamentti ja neuvosto 2014b, 11).

Direktiivissä määritellään myös tilintarkastuskertomuksen sisältö muille, kuin PIE - yhteisöille. Asetettujen vähimmäisvaatimusten mukaan tilintarkastuksesta annetussa tilintarkastuskertomuksessa on mainittava tarkastettu yhteisö, ajanjakso, jolta tarkastettu tilinpäätös on laadittu. Kertomuksesta tulee käydä ilmi myös tilinpäätöksen laadinnassa sovellettu säännöstö, kuvaus tilintarkastuksen laajuudesta sekä tähän liittyen vähintään maininta noudatetuista tilintarkastusstandardeista. Näiden jälkeen tilintarkastuskertomuksessa on oltava tilintarkastajan tarkastuslausunto, joka on vakiomuotoinen, varauman sisältävä tai kielteinen. Lausunnosta on selkeästi käytävä ilmi tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön näkemys tilintarkastuksen kohteena olevasta tilinpäätöksestä. Lausunnossa on mainittava: antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti ja täyttääkö tilinpäätös lain mukaiset vaatimukset. Lisäksi, jos lausuntoa ei voida antaa, on tilintarkastuskertomukseen sisällytettävä maininta tähän johtaneista syistä. Lisäksi tilintarkastuskertomuksessa tulee mainita olennaiset seikat, joita tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö haluaa painottaa, mutta jotka eivät estä vakiomuotoisen lausunnon antamista. Kertomuksen on myös sisällytettävä lausuma EU-direktiivin määrittämästä tehdystä työstä. Lopuksi tilintarkastuskertomuksessa on annettava selvitys olennaisista tapahtumista tai olosuhteista, jotka saattavat antaa merkittävän syyn epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa sekä yksilöitävä tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön sijoittumispaikka. Lisäksi direktiivi määrää, että tilintarkastuskertomus on annettava kirjallisena. (Euroopan parlamentti ja neuvosto 2014b, 15–16).

Tilintarkastuksen muutosdirektiivi asettaa määräyksiä pääasiassa muiden, kuin PIE - yhteisöjen tilintarkastuksille. Direktiivi sisältää kuitenkin myös määräyksen, jonka mukaan Euroopan unionin jäsenvaltioiden tulee varmistaa, että jokaisella PIE - yhteisöllä on tarkastusvaliokunta. Tarkastusvaliokunta voi direktiivin mukaan olla erillinen valiokunta tai tilintarkastettavan yhteisön hallinto- ja valvontaelimen valiokunta. Valiokunnan tulee koostua jäsenistä, jotka eivät kuulu tarkastettavan yhteisön toimivaan johtoon, jotka ovat tarkastettavan yhteisön valvontaelimen jäseniä ja/tai yhtiökokouksen tai muun vastaavan elimen nimeämiä jäseniä. Direktiivi edellyttää, että vähintään yhdellä tarkastusvaliokunnan jäsenellä on asiantuntemusta laskentatoimesta ja/tai tilintarkastuksesta. Lisäksi valiokunnan tulee kokonaisuutena omata merkityksellistä asiantuntemusta tarkastettavan yhteisön toimialan kannalta. (Euroopan parlamentti ja neuvosto 2014b, 20–21). PIE - yhteisöjen tarkastusvaliokuntia koskevat säännökset sisällytettiin suomalaisessa lainsäädännössä osakeyhtiölakiin. (Osakeyhtiölaki 623/2016).

Kuten vuoden 2014 tilintarkastusasetus, myös tämä tilintarkastuksen muutosdirektiivin mukaiset säännökset tuli jäsenvaltioiden implementoida osaksi lainsäädäntöään viimeistään 17.6.2016. (Euroopan parlamentti ja neuvosto 2014b, 24).

3.1.3 ISA-standardien muutokset

Kuten aiemmin tutkimuksessa on mainittu, lakisäätöisissä tilintarkastuksissa on noudatettava lakien lisäksi Euroopan unionin hyväksymiä kansainvälisiä ISQC- ja ISA -standardeja. Näin ollen myös Suomen tilintarkastuslain mukaan näitä standardeja on noudatettava tilintarkastuksissa. Määräyksiä tilintarkastajien johtopäätösten tekemisestä ja raportoinnista antavat ISA -standardit 700–799. (Helminen 2017, 11). IAASB (2015a, 2) uudisti vuonna 2016 ISA -standardit 700, 701, 705 ja 706, jotka antavat määräyksiä tilintarkastuksen raportoinnista seuraavasti:

- ISA-700 – Tilintarkastusta koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen
- ISA-701 – Riippumattoman tilintarkastajan kuvaus merkittävimmistä arvioiduista olennaisuuden virheellisyyden riskeistä
- ISA-705 – Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen
- ISA-706 – Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tietyt ja seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet.

Lisäksi IAASB (2015a, 2) uudisti myös standardeja 260 ja 570. ISA-260 antaa määräyksiä tilintarkastajan kommunikoinnista hallintoelinten kanssa ja ISA-570 asettaa määräyksiä tilintarkastuksen kohteen toiminnan jatkuvuuteen liittyen. Näiden lisäksi, saman vuonna, uudistettiin myös ISA-720, joka määrää tilintarkastajan velvollisuuksista tilintarkastetun tilinpäätöksen sisältämien asiakirjojen muun informaation suhteen. Edellä luetellut muutokset tuli ottaa käyttöön tarkastuksissa, joissa tilintarkastuksen kohteen tilikausi on päättynyt 15.12.2016 tai sen jälkeen. (IAASB, 2015b, 2).

IAASB:n (2015a, 1) mukaan näiden uudistusten tavoitteena oli parantaa tilintarkastajien raportoinnin viestintäarvoa ja merkitystä raporttien rakennetta muuttamalla sekä varmistaa, että olennaiset havainnot välitetään tilintarkastusten käyttäjille. Lisäksi haluttiin lisätä tilinpäätösten uskottavuutta määrittelemällä tilintarkastajille asianmukaiset tehtävät, jotka liittyvät muihin tilintarkastettuja tietoja sisältäviin asiakirjoihin sekä siihen, miten tätä tietoa jaetaan. Mainituilla muilla asiakirjoilla viitata asiakirjoihin, jotka sisältyvät tarkastuksen kohteen vuosikertomukseen, mutta ovat muita, kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus. (IAASB 2015b, 1).

Kuten tutkimuksessa aiemmin esiteltyjen EU-asetuksen ja -direktiivin tapauksessa, myös IAASB määritteli ISA -standardien uudistusten yhteydessä perustelut muutoksille. IAASB kertoo standardien muutospaineen tulleen sijoittajilta ja muilta taloudellista raportointia käyttäviltä tahoilta. Nämä tahot ovat toivoneet tilintarkastajien raportoinnin olevan informatiivisempaa ja vastaavan enemmän heidän tarpeitaan. IAASB:n mukaan tilintarkastajien raportoinnin parantaminen olikin erittäin tärkeää tilinpäätösraportoinnin arvon ja tilintarkastusalan merkityksen kehittämiseksi. Tästä syystä IAASB aloitti ISA -standardien kehittämishankkeen, jonka päätavoite oli kehittää tilintarkastusraportoinnin kommunikaatioarvoa yleisen edun hyväksi. (IAASB 2015c, 2).

Standardien uudistuksella oli useita merkittäviä vaikutuksia tilintarkastajien raportointiin. Kaikissa tilintarkastustehtävissä uusina pakollisina muutoksina ovat seuraavat asiat:

- 1) Tilintarkastuskertomuksen lausunto-osuus tulee esittää kertomuksen ensimmäisenä kohtana ja heti tämän jälkeen kertoa lausunnon perustelut, jos laki tai asetus ei toisin määrää,
- 2) Tilintarkastuksen kohteen toiminnan jatkuvuuteen liittyvistä seikoista tulee mainita:
 - a. Kuvaus tilintarkastajan ja toimivan johdon vastuista liittyen toiminnan jatkuvuuteen
 - b. Jos tilintarkastaja havaitsee olennaisen toiminnan jatkuvuutta uhkaavan riskin, tämän tulee lisätä tilintarkastuskertomukseen erillinen osio, jossa tämä riski ja sen vaikutukset kuvaillaan selkeästi
 - c. Tilintarkastajan tulee kyseenalaistaa olennaisista toiminnan jatkuvuuteen liittyvistä riskeistä tai tekijöistä tiedottaminen niin sanotuissa läheltä piti tilanteissa
- 3) Lausunto tilintarkastajan riippumattomuudesta ja toimeksiantoon kuuluvien eettisten velvollisuuksien täyttämistä sekä ilmoittaa tai viitata noudatettuun säännöstöön.
- 4) Kuvaus tilintarkastajan velvollisuuksista ja tilintarkastuksen keskeisistä piirteistä.

Edellä lueteltujen seikkojen lisäksi raportoinnissa säännellyllä markkinapaikalla noteeratun yhteisön tilintarkastuksissa tulee mainita myös:

- 1) Tilintarkastajan kuvaus merkittävimmiksi arvioituista tilinpäätöksen olennaisen virheellisuuden riskeistä sekä näistä tehdyt keskeiset havainnot; ja
- 2) Tilintarkastuskertomuksesta on käytävä ilmi tilintarkastustoimeksiannon vastuullisen tilintarkastusyhteisön partnerin nimi.

(IAASB 2015c, 3).

3.2 Tilintarkastusraportointi

Uudistuneiden tilintarkastuslainsäädännön ja ISA -standardien seurauksena tilintarkastajien raportointivaatimukset laajenivat selvästi. Nykyään Suomessa tilintarkastuskertomuksessa esitettävien tietojen määrä on selkeästi laajempi, kuin vanhan tilintarkastuslainsäädännön mukaisissa kertomuksissa. Uudistuneen tilintarkastuskertomuksen lisäksi tilintarkastajien raportointiin kuuluu edelleen tilinpäätösmerkintä ja tilintarkastuspöytäkirja, jotka käsiteltiin aiemmin tutkimuksessa kohdassa 2.1. Näiden lisäksi tilintarkastajien on laadittava PIE -yhteisöjen tilintarkastuksista lisäraportti, joka osoitetaan tilintarkastuksen kohteen tilintarkastusvaliokunnalle. Lisäraporttia koskeva sääntely implementoitiin Suomen tilintarkastuslakiin EU-asetuksesta sellaisenaan (Tilintarkastuslaki 3. luku 6 §). Lisäraporttia koskevat määräykset käsiteltiin tässä tutkimuksessa kohdassa 3.1.2. Seuraavaksi käydään läpi uudistunut tilintarkastuskertomus ja sille asetetut sisältövaatimukset. Lisäksi käsitellään tarkemmin uudet

lausunnot, olennaisimmiksi arvioidut virheellisyyden riskit ja muu informaatio, jotka uudistuneissa tilintarkastuskertomuksissa on esitettävä.

| Mikä muuttuu? | | |
|--|--|---|
| El-PIE, ei toimintakertomusta | El-PIE, laatii toimintakertomuksen | Listayhtiö |
| <ul style="list-style-type: none"> • Lausunnot • Kertomuksen rakenne • Johdon velvollisuudet • Tilintarkastajan velvollisuudet | <ul style="list-style-type: none"> • Lausunnot • Kertomuksen rakenne • Johdon velvollisuudet • Tilintarkastajan velvollisuudet | <ul style="list-style-type: none"> • Lausunnot • Kertomuksen rakenne • Johdon velvollisuudet • Tilintarkastajan velvollisuudet |
| - | <ul style="list-style-type: none"> • Toimintakertomuksesta annettavat lausunnot (2 kpl) + 'toteamus' • ISA 720 – Muuta informaatiota koskeva kappale | <ul style="list-style-type: none"> • Toimintakertomuksesta annettavat lausunnot (2 kpl) + 'toteamus' • ISA 720 – Muuta informaatiota koskeva kappale 'laajempana' |
| - | - | <ul style="list-style-type: none"> • Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat |
| - | - | <ul style="list-style-type: none"> • 2017: Toimeksiantoa koskevat tiedot, vahvistus tarkastusvaliokunnalle annettusta raportista, ilmoitus kielletyistä palveluista ja muista palveluista, |

(Kuva, Suomen Tilintarkastajat ry, 2016c, 7)

3.2.1 Tilintarkastuskertomus

Uuden tilintarkastuslain, joka sisältää myös ISA -standardien asettamat vaatimukset, määrittämät tilintarkastuskertomukset ja niissä annettavat lausunnot tuli ottaa käyttöön 31.12.2016 tai sen jälkeen päättyvillä tilikausilla. Muutoksen seurauksena tilintarkastuskertomusten sisältövaatimukset ovat laajentuneet ja tämän seurauksena kertomukset ovat muuttuneet 1-sivuisista vähintään 2-3 -sivun pituisiksi tarkastettavasta yhteisöstä riippuen. (Haapala 2017, 3-4). Uudistuneessa tilintarkastuskertomuksessa tulee lain mukaan: yksilöidä tilintarkastuksen kohteena ollut tilinpäätös, ilmoitettava tilinpäätöksen laatimisessa noudatettu tilinpäätössäännöstö, ilmoitettava tilintarkastuksessa noudatetut tilintarkastusstandardit sekä ilmoitettava tilintarkastajan toimipaikka. Tilintarkastajan tulee antaa tilintarkastuskertomuksessa lausunto: 1) ”antaako tilinpäätös noudatetun tilinpäätössäännöstön mukaisesti oikean ja riittävän kuvan yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta tilasta” (Oikeusministeriö 2016, 4). 2) täyttyvätkö tilinpäätökselle asetetut lakisääteiset vaatimukset, 3) noudattaako toimintakertomus sen laatimisessa sovellettua säännöstöä ja 4) ovatko tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa esitetyt tiedot yhdenmukaisia. Tilintarkastajan on lisäksi ilmoitettava tilintarkastuskertomuksessa, jos tämä ei voi antaa lausuntoa. Kertomuksessa on huomautettava, jos tilintarkastaja on havainnut yhteisön tai säätiön yhtiömiehen, hallituksen, hallintoneuvoston tai vastaavan toimielimen jäsenen, puheenjohtajan, varapuheenjohtajan, toimitus-

johtajan tai muun vastuuvollisen syyllistyneen johonkin seuraavista: 1) teko tai laiminlyönti, joka aiheuttaa tekijälleen vahingonkorvausvastuun yhteisöä tai säätiötä kohtaan; tai 2) henkilö on rikkonut yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia, yhtiöjärjestystä, sääntöä tai yhtiösopimusta. Edellä lueteltujen seikkojen lisäksi tarkastuksen kohteena olevan yhteisön tai säätiön yhtiökokous tai muu vastaava toimielin voi edellyttää tilintarkastuskertomuksessa mainittavaksi muita tilintarkastukseen perustuvia lausuntoja. Tilintarkastajan tulee antaa lisätieto tilintarkastuskertomuksessa tarkastusta suorittaessaan havaitsemistaan seikoista, jotka saattavat aiheuttaa olennaisen syyn epäillä yhteisön tai säätiön mahdollisuuksia jatkaa toimintaansa. Kun yhteisö tai säätiö on valinnut useamman kuin yhden tilintarkastajan suorittamaan tilintarkastuksen. On tilintarkastuskertomuksessa huomautettava ja selkeästi eriteltävä, jos tilintarkastajat ovat erimielisiä tilintarkastuskertomuksessa annettavasta lausunnosta. Näiden vaatimusten mukaisen tilintarkastuskertomuksen lisäksi tilintarkastajan tulee PIE – yhteisön tarkastuksen yhteydessä laatia lisäraportti tilintarkastuksesta, joka osoitetaan tilintarkastusvaliokunnalle. (Oikeusministeriö 2016, 4-5).

3.2.2 Lausunnot ja muu informaatio

Tilintarkastuskertomuksessa annettu lausunto kertoo, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan tilintarkastuksen kohteen tuloksen muodostumisesta ja taloudellisesta tilasta sekä täyttääkö tilinpäätös lakisäätteiset vaatimukset. Lain-säädännön muutoksen seurauksena toimintakertomuksesta annettava lausunto muuttuu. Tilintarkastajan tulee lausua, onko toimintakertomus laadittu asetettujen säännösten mukaisesti ja ovatko toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot yhdenmukaiset. Lisäksi tilintarkastajan on tilintarkastuskertomuksessa todettava, onko hän havainnut olennaisia virheellisyyksiä toimintakertomuksessa tilintarkastukseen liittyviä tietoja tarkastaessaan. Tässä yhteydessä tilintarkastajan tulee myös antaa lisätietoja havaittujen virheellisyyksien luonteesta. (Suomen Tilintarkastajat ry 2016c, 6).

ISA 720-standardi antaa määräyksiä tilintarkastuksen muuhun informaatioon liittyen. Kuten ISA -standardien käsittelyn yhteydessä, tutkimuksessa aiemmin todetaan, muulla informaatiolla tarkoitetaan tässä yhteydessä tilintarkastuksen kohteen vuosikertomukseen sisältyvää muuta informaatiota, kuin tilinpäätöstä ja siitä annettua tilintarkastuskertomusta. Lisäksi nämä muut tiedot voivat olla sekä taloudellisia että ei-taloudellisia tietoja. ISA 720:n mukaan Suomessa toimintakertomuksen informaatio on standardin tarkoittamaa muuta informaatiota, joista tilintarkastajan on tietyissä tilanteissa ilmoitettava erillisessä kappaleessa tilintarkastuskertomuksessa. Näitä tilanteita ovat PIE – yhteisöjen tapauksessa tilanteet, jolloin tilintarkastaja on viimeistään kertomuksen antamispäivänä saanut tai odottaa myöhemmin saavansa käyttöönsä muuta informaatiota. Muiden, kuin PIE – yhteisöjen tapauksessa tilanteet, joissa tilintarkastaja on viimeistään kertomuksen antamispäivänä saanut käyttöönsä muuta informaatiota kokonaan tai osittain. Näissä tilanteissa tilintarkastuskertomuksessa on oltava erillinen kappale, jossa kerrotaan muusta informaatiosta ainakin seuraavat asiat:

- Ilmoitus siitä, että tarkastuksen kohteen johto vastaa muusta informaatiosta
- Muun informaation yksilöinti
- Ilmoitetaan, että annettu lausunto, joka koskee tilinpäätöstä, ei sisällä muuta informaatiota tai anna siitä minkäänlaista varmuutta
- Määritellään muuhun informaatioon liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet
- Kun tilintarkastaja on saanut muuta informaatiota ennen tilintarkastuskertomuksen antamista:
 - o Tulee ilmoittaa, onko informaatiossa havaittu olennaisia virheellisyyksiä. Jos on, tulee näistä virheellisyyksistä raportoida

Edellä lueteltujen lausuntojen lisäksi tilintarkastajan ja tarkastuksen kohteen toimivan johdon velvollisuudet kuvataan laajemmin. Tähän kuvaukseen sisällytetään kuvaus toimenpiteistä, jotka tehdään toiminnan jatkuvuuteen liittyen. (Suomen Tilintarkastajat ry 2016c, 7-8).

3.2.3 PIE -yhteisöjen tilintarkastuskertomusten lisävaatimukset

Aiemmin tutkimuksessa kohdassa 3.2.1 käsiteltiin tilintarkastuskertomuksen vaadittu sisältö uudistuneen lainsäädännön mukaan. Tuossa kappaleessa käsiteltyjen asioiden lisäksi tilintarkastuskertomukselle on asetettu lisävaatimuksia, kun tilintarkastuksen kohteena on PIE – yhteisö. Tilintarkastuskertomuksessa on kerrottava:

- Kuka tilintarkastajan on valinnut
- Kuinka kauan valittu tilintarkastaja on yhtäjaksoisesti toiminut kyseessä olevan yhteisön tilintarkastajana
- Kuvaus tilintarkastajan merkittävimmiksi arvioimista olennaisuuden virheellisyyden riskeistä sekä toimet ja havainnot, jotka näihin riskeihin liittyvät
- Selvitys laajuudesta, jossa tilintarkastuksessa katsotaan kyettävän havaita sääntöjen vastaisuudet
- Vahvistus tilintarkastuslausunnon ja tarkastusvaliokunnalle luovutettavan lisäraportin ristiriidattomuudesta
- Vahvistus riippumattomuudesta sekä siitä, että tarkastuksen kohteelle ei ole suoritettu kiellettyjä muita, kuin tilintarkastuspalveluja
- Listaus palveluista, joita tilintarkastaja on tarkastuksen kohteelle suorittanut ja, joita ei ole aiemmin listattu jo toimintakertomuksessa tai tilinpäätöksessä. Tähän listaukseen tulee sisällyttää myös palvelut, jotka on suoritettu tarkastuksen kohteen määräysvallassa olevalle yhteisölle.

(Suomen Tilintarkastajat ry 2016c, 9-10).

Yksi olennaisimmista uudistuksista tilintarkastuskertomuksessa on ISA 701:n mukaiset tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat. Aiemmin tilintarkastuskertomuksille on ollut mahdollista käyttää samaa raportointipohjaa, mutta uudistuneiden tilintarkastuskertomusten tultua voimaan tämä ei enää ole mahdollista. Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat tulee räätälöidä tilintarkastuksen kohteen mukaan ja raportoida yksityiskohtaisesti ne sekä menetelmät,

joilla niiden tarkastus on katettu. (Suomen Tilintarkastajat ry 2016c, 11). Tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen määrittelyssä arvioidaan, ISA 701-standardin mukaan, korkeamman olennaisen riskin osa-alueita, monimutkaisia seikkoja, jotka edellyttävät merkittävää harkintaa tilintarkastajalta sekä tarkastuksen aikana tapahtuneiden merkittävien seikkojen vaikutusta tilintarkastukseen (IAASB 2015a, 5). Näiden seikkojen raportoinnin yhteydessä tilintarkastajan tulee noudattaa huolellisuutta. Tilintarkastuskertomuksessa tulee antaa kuvaus tarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista. Tässä kuvauksessa tulee selostaa syy, miksi seikka on määritelty tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi, miten seikka on huomioitu tilintarkastuksessa sekä viitattava tilinpäätöksen liitetietoihin sen ollessa mahdollista. Tilintarkastajan tulee näistä seikoista raportoidessaan välttää erillisen lausunnon antamista yksittäisestä asiasta, vakiotekstien käyttämistä ja pyrkiä kiinnittämään huomiota seikkoihin, jotka ovat tilinpäätöksen käyttäjän kannalta merkityksellistä informaatiota unohtamatta kuitenkaan seikkojen vertailtavuutta. (Suomen Tilintarkastajat ry 2016c, 11–12).

3.3 Tutkimuksia tilintarkastusraportoinnista

3.3.1 Tilintarkastusraportoinnin vaikutuksia

Tilintarkastusraportoinnin vaikutuksia on tutkittu useissa tutkimuksissa. Ittonen (2010, 39) mukaan tutkimukset osoittavat, että tilintarkastusraportoinnilla on kaksi merkittävää vaikutusta. Ensinnäkin tilintarkastaja saattaa mainita tilintarkastuskertomuksessa seikkoja, joilla voi olla vaikutuksia tarkastuksen kohteen rahavirtojen suuruuteen tai niihin liittyviin riskeihin. Näin ollen tilintarkastuskertomuksella saattaa olla jopa suora vaikutus tilintarkastuksen kohteen osakekurssiin. Toiseksi tilintarkastaja on velvollinen raportoimaan havaitsemansa uhkat tarkastuksen kohteen toiminnan jatkuvuudelle. (Ittonen 2010, 39). Tilintarkastuksella itselläänkin ja sen laadulla on vaikutuksia yhteisöjen toimintaan. Karjalainen (2011) kertoo tutkimuksessaan havainneensa, että Big 4-yhtiöiden ja useamman, kuin yhden vastuullisen tilintarkastajan tarkastamien suomalaisten yksityisyriyten velkapääoman korot olivat matalammat, kuin muilla. Lisäksi hän havaitsi, että puhtaan tilintarkastuskertomuksen saaneilla yrityksillä lainakulut olivat pienemmät, kuin yrityksillä, joille tilintarkastaja oli antanut mukautetun kertomuksen. Toisaalta Ojala ym. (2017) saivat tekemässään haastattelututkimuksessa vaihtelevia vastauksia tilintarkastajilta mukautettujen tilintarkastuskertomusten vaikutuksista. Tutkimuksen mukaan osa haastateltavista oli sitä mieltä, että mukautetulla kertomuksella oli vain vähäisiä vaikutuksia asiakkaan toimintaan. Toisaalta joidenkin haastateltavien mukaan kielteisen tilintarkastuskertomuksen seurauksena saattaa olla jopa tilintarkastuksen kohteen toiminnan päättyminen.

3.3.2 Tilintarkastusraportoinnin muutokset

Tilintarkastusraportoinnin muutoksiin vaikuttivat EU-lainsäädännön muutosten lisäksi muutokset kansainvälisissä tilintarkastusstandardeissa. Dodgson ym. (2017, 9) mukaan ennen uusien standardien asettamista tilintarkastuksen valvojat, PCAOB, IAASB ja FCR, kiinnittivät huomioita polarisoituneisiin tilintarkastuskertomuksiin. Kertomukset olivat monen mielestä muuttuneet hyväksyty/hylätty-muotoisiksi vakiokertomuksista, joilla ei ollut tilintarkastuksen sidosryhmille, erityisesti sijoittajille, juurikaan informaatioarvoa. Muuttaakseen tätä tilannetta ja vahvistaakseen tilintarkastuksen merkitystä ja arvoa tilintarkastuksen valvojat eri puolilla maailmaa alkoivat kehittää tilintarkastusstandardeja, jotka velvoittavat tilintarkastajat käsittelemään tilintarkastusraportoinnissa asiakaskohtaisia seikkoja, eli aiemmin tutkimuksessa mainittuja tilintarkastuksen kannalta olennaisia seikkoja (Dodgson ym. 2017, 9-10).

Vaikka tilintarkastuksen valvojat eri puolilla maailmaa olivat yksimielisiä muutoksen tarpeesta, tulivat muutokset voimaan eri aikoina. Iso-Britanniassa tilintarkastuskertomus uudistui 1.10.2012 tai sen jälkeen alkaville listayhtiöiden tilikausille (Gullkvist, 2016, 52). EU-maissa uudistunut tilintarkastuskertomus tuli ottaa käyttöön 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyvillä tilikausilla PIE -yhteisöjen tarkastuksissa (Dodgson ym. 2017, 14). Kun taas, Yhdysvalloissa uudistus tulee voimaan vuonna 2017 (PCAOB, 2017). Muutosten tuoreudesta johtuen kokemuksia EU-maista tai Yhdysvalloista ei ole vielä ehditty juurikaan kartoittaa. Niinpä niiden vaikutuksia on kartoitettu esimerkiksi Iso-Britanniasta. Gutierrez ym. (2015) tutkimuksen mukaan tilintarkastusraportoinnin uudistumisella ei ollut Iso-Britanniassa merkittävää vaikutusta tilintarkastuksen laatuun tai sijoittajien käyttäytymiseen. Sen sijaan tutkimuksen mukaan laajentuneet raportointivelvoitteet kasvattivat tilintarkastuksen kuluja. Toisaalta Gullkvistin (2016, 56) mukaan tutkimukset ovat osoittaneet sijoittajien suhtautuneen uudistuksiin pääosin positiivisesti. Financial Reporting Council (2015) päätyi vastaaviin tuloksiin selvittäessään uudistuneen tilintarkastusraportoinnin vaikutuksia Iso-Britanniassa tehdyissä tilintarkastuksissa 2014. Selvityksen mukaan muutokset ja muutosten vastaanotto oli pääosin positiivista. Tästä huolimatta tutkimuksessa löytyi myös viitteitä raportointiin, jossa löytyi epätarkkuuksia liittyen tehdyn työn kuvaukseen.

Kuten tässäkin tutkimuksessa mainitaan, tilintarkastusraportoinnin yksi merkittävimmistä muutoksista oli oma osio tilintarkastuksen kannalta keskeisille seikoille tilintarkastuskertomuksessa. Bédard ym. (2014) tutkivat Ranskassa, vuonna 2003, osaksi tilintarkastusraportointia otettuja ”justification of assessment”, eli arvioinnin perusteluja, jotka ovat luonteeltaan hyvin samankaltaisia, kuin tilintarkastuksen kannalta olennaiset seikat. Tutkimuksen mukaan tilintarkastuksen kannalta olennaisten seikkojen ottamisella osaksi tilintarkastusraportointi tilintarkastuksen valvojat pyrkivät kaventamaan informaatio asymmetriaa johdon ja omistajien välillä. Tutkimustulosten mukaan arvioinnin perusteluiden käyttöön ottamisella ei saavutettu merkittäviä hyötyjä. Perusteluilla ei havaittu olevan merkittävää vaikutusta sijoittajiin eikä tilintarkastuksen tehokkuuteen tai kuluihin. Käytännössä ainoa havaittu vaikutus, tutkimuksen

mukaan, on lievästi kasvanut raportointiviive tapauksissa, joissa mainitaan useita perusteluja. Bédard ym. (2014) mainitsee kuitenkin, että tulokset saattavat liittyä ranskalaiseen kulttuuriin tai tilintarkastustapaan, eivätkä tulokset näin ollen ole suoraviivaisesti yleistettävissä. Sirois ym. (2017) tutkivat tilintarkastuksen kannalta olennaisten seikkojen informaatioarvoa tilintarkastuskertomuksissa. Tutkimuksella pyrittiin selvittämään IAASB:n ja PCAOB:n huolta siitä, luottavatko tilintarkastuksia lukevat tahot liikaa tilintarkastuksen kannalta olennaisiin seikkoihin. Valvojien pelkona on, että sijoittajat ja muut tilintarkastuksen sidosryhmät saattavat korvata huolellisen tilinpäätöstietoihin perehtymisen lukemalla lähinnä tilintarkastuksen kannalta olennaiset seikat. Sirois ym. (2017) tutkimuksen mukaan tilintarkastuksen kannalta olennaisten seikkojen listaaminen ja käsitteleminen kiinnittää lukijan huomion tilinpäätöksen olennaisiin osiin ja näin tehostaa tiedon hakemista tilinpäätöksestä.

Ennen vuoden 2016 tilintarkastuslainsäädännön muutoksen täytäntöönpanoa Suomessa tulevista muutoksista käytiin laajaa keskustelua. Erityisesti Suomen tilintarkastajat ry:n, vielä vuonna 2016, julkaisemassa *Balanssi*-lehdessä moni artikkeli käsitteli lainsäädännön uudistusta sekä puolesta että vastaan. Esimerkiksi Remes (2016) kirjoittaa tekemässään haastattelussa Ilmarisen toimitusjohtajan Timo Ritakallion kannustavan tilintarkastajia tekemään entistä informatiivisempia tilintarkastuskertomuksia. Remeksen mukaan Ritakallio näkee uudistuneen laajemman tilintarkastuskertomuksen sijoittajan kannalta uutena ja hyödyllisenä työkaluna. Toisaalta Ritakallio huomauttaa, että tilintarkastuslainsäädännön uudistuksen seurauksena PIE - yhteisöjen tarkastusvaliokuntien työmäärä on lisääntynyt, hänen mielestään, ehkä liiankin paljon. (Remes 2016, 9-11). Vastakkaista näkemystä tilintarkastuslainsäädännön uudistuksen seurauksena tilintarkastajien työn määrän ja vaatimusten lisääntymisestä edustaa Pontus Troberg (2016). Hän kritisoi artikkelissaan erityisesti tilintarkastajien pakkorotaatiota, toimintakertomuksen tarkastukseen liittyvää tulkinnanvaraisuutta, tilintarkastuskertomuksen uudistusta, tilintarkastajien ilmoitusvelvollisuutta väärinkäytöksistä sekä Suomessa sovellettavia tilintarkastusvelvollisuuden rajoja.

4 AINEISTO JA MENETELMÄ

4.1 Metodologia

Tieteellisessä tutkimuksessa pyritään keräämään johtolankoja, joiden pohjalta voidaan tehdä havaintoja. Tämän jälkeen havainnoista pyritään tekemään päätelmiä, jotka vastaavat asetettuun tutkimuskysymykseen. On erittäin tärkeä huomata, että havainnot eivät ole koskaan tuloksia. Sen sijaan havaintoja tulkitsemalla ja analysoimalla pyritään löytämään tutkimustuloksia. Laadullisessa eli kvalitatiivisessa tutkimuksessa ominaista on, että aineistoksi kerättyjä havaintoja voidaan tulkita monella eri tavalla. Tästä syystä tutkijan on annettava tulkintamallit tutkimuksessaan. Tutkijan onkin erittäin tärkeitä määrittellä eksplisiitinen näkökulma, eli teoreettinen viitekehys, josta havaintoja tarkastellaan. Näin tutkija tarkastelee havaintoja aina samasta näkökulmasta. Teoreettisen viitekehysten lisäksi tutkijan tulee määrittää tutkimusmetodi selkeästi, jotta havainnot ja tutkimustulokset voidaan erottaa toisistaan. Tutkimusmenetelmällä tarkoitetaan niitä tutkijan tekemiä toimia, joilla tämä tuottaa havaintoja sekä sääntöjä, jotka määrittävät havaintojen tulkinnan. Tutkimusmenetelmän on myös oltava yhteensopiva teoreettisen viitekehysten kanssa. Tutkimuksen teoreettinen viitekehys on se määräävä tekijä, jonka perusteella tutkijan tulee valita millainen aineisto kerätään ja mitä menetelmää sen analysointiin käytetään. Toisaalta on hyvä huomata, että kerätyn tutkimusaineiston luonne saattaa rajoittaa mahdollisuuksia asettaa teoreettinen viitekehys ja valita tutkimusmetodi. Tässä tutkimuksessa pyritään selvittämään tilintarkastajien näkemyksiä ja kokemuksia vuonna 2016 voimaan tulleen tilintarkastuslainsäädännön muutosten vaikutuksista heidän työhönsä ja toimintaansa. Tutkimuksen tutkimuskysymyksiä ovat:

- 1) Miten lainsäädännön muutokset näkyvät käytännössä tilintarkastusraportoinnissa?
- 2) Onko uudistunut tilintarkastusraportointi informatiivisempaa? ja;
- 3) Miten asiantuntijat kehittäisivät tilintarkastusraportointia?

Lomakekyselyt ja muut vastaavat strukturoidut tutkimusmenetelmät eivät ole toimivia metodeja tämän tutkimuksen kannalta. Tutkimuskysymyksiin vastaamiseksi haastateltavien on saatava omin sanoin kuvailla, mitä merkityksiä he antavat mahdollisille muutoksille tehtävissään sekä miten he kokevat muutokset. Kun tutkitaan merkitysrakenteita, sopivimmaksi tutkimusmenetelmäksi valikoituu tilintarkastajien temahaastattelu. (Alasuutari, 2011 59–64).

Tämän tutkimuksen teoreettisena viitekehysenä toimivat lakimuutoksen valmisteludokumentit, tilintarkastuslainsäädäntö, -normisto ja tilintarkastuksen käytännöt sekä tilintarkastukseen liittyvä olennaiset seikat. Tästä syystä tutkimuksessa on perusteltua käyttää triangulaatiota. Triangulaatio tarkoittaa erilaisten aineistojen, teorioiden ja/tai menetelmien yhdistelyä tutkimuksessa. Sen käyttö on perusteltua, koska tutkimuksessa ei ole yksittäistä teoriaviiteke-

hystä, vaan se muodostuu niiden yhdistelmästä. Lisäksi triangulaatio auttaa korjaamaan tutkimuksen luotettavuusriskiä, sillä se mahdollistaa useampien kuin yhden näkökulman käyttämisen tutkimuksessa. (Eskola & Suoranta 1998, 51–52).

Tämä tutkimus on kartoittava ja kuvaileva. Kartoittavassa tutkimuksessa pyritään selvittämään, mitä tapahtuu, etsimään uusia näkökulmia ja/tai löytämään uusia ilmiöitä, selvittämään vähän tunnettuja tai tutkittuja ilmiöitä ja/tai kehittämään hypoteeseja. Kuvailevassa tutkimuksessa taas tavoitteena on tarkkojen kuvasten esittäminen henkilöistä, tapahtumista tai tilanteista sekä ilmiöiden keskeisten ja kiinnostavien piirteiden dokumentointi. Tämän tutkimuksen tutkimusongelmana on selvittää tilintarkastuslainsäädännön seurauksia tilintarkastajien työssä, ja erityisesti tilintarkastusraportoinnissa. Eli, tutkimuksessa selvitetään ilmiön, tässä tapauksessa lainsäädännön muutoksen, vaikutuksia ja dokumentoidaan sen kiinnostavia ja keskeisiä piirteitä. Samalla pyritään hankkimaan tarkkoja kuvauksia ja uusia näkökulmia ja/tai hypoteeseja ilmiöstä, tapahtumasta ja tilanteesta. Tässä tapauksessa on tärkeitä huomata, että tutkimukseen voi sisältyä useampi, kuin yksi tarkoitus. (Hirsjärvi ym. 2009, 137–139).

4.2 Menetelmä

Tässä tutkimuksessa tutkitaan tilintarkastajien kokemuksia ja näkemyksiä tilintarkastusraportoinnin muutoksista. Tarkemmin sanottuna, pyritään selvittämään, onko tilintarkastajien työ heidän oman kokemuksensa mukaan lisääntynyt, ovatko raportoinnin muutokset toimivia, lisäävätkö muutokset epäolennaiseen keskittymisen riskiä tai tilintarkastusriskiä. Tavoitteena on siis selvittää tilintarkastusalan ammattilaisten kokemuksia, ajatuksia, uskomuksia ja tunteita. Tutkittavat seikat ovat luonteeltaan siis kvalitatiivisia, jolloin lomaketutkimus ei ole mielekäs. Toiseksi haastattelua tutkimusmenetelmänä puoltaa se, että tutkimuksen tavoitteena ei ole saavuttaa esimerkiksi koko väestöä kattavaa laajaa otosta. Lisäksi tavoitteena on selvittää haastateltavien omia näkemyksiä ja kokemuksia. Näin ollen teemahaastattelu on sopivin tutkimusmenetelmä, jolla päästään tutkimaan edellä lueteltuja seikkoja. (Hirsjärvi & Hurme 2000, 35–38).

Teemahaastattelussa liikkeelle lähdetään oletuksesta, että haastateltava on kokenut tutkittavan tilanteen ja, että tutkija on selvittänyt tutkittavan ilmiön merkittäväksi olettamiaan osia. Teemahaastattelun valmisteluvaiheessa tutkija päätyy oletuksiin ja/tai hypoteeseihin edellä kuvatun analyysin pohjalta. Tämän perusteella tutkija rakentaa haastattelurungon, jonka pohjalta tehdään haastattelu, jolla tutkitaan haastateltavien kokemuksia. Teemahaastattelun valintaa tutkimusmenetelmäksi puoltaa myös se, että haastattelussa edetään teemojen mukaan eikä seurata yksityiskohtaisia kysymyksiä. Tällöin haastattelussa voidaan paremmin syventyä haastateltavien omiin tulkintoihin ja heidän itse asioille antamiin merkityksiin. (Hirsjärvi & Hurme 2000, 47–48). Teemahaastattelussa ei ole etukäteen määriteltyä rakennetta, vaan tutkija on määritellyt ainoastaan teemat ja tämä varmistaa, että nämä teemat tulevat käsitellyiksi haastat-

telun aikana. Haastattelun teemat voivat myös vaihdella järjestystä. Haastattelijalla on haastattelutilanteessa lista käsiteltävistä asioista, mutta ei kuitenkaan valmiita kysymyksiä. (Eskola & Suoranta 1998, 63–64).

Tutkimuksen luotettavuuden kannalta olennaisia asioita ovat uskottavuus, siirrettävyys, varmuus ja vahvistavuus. Uskottavuudella tarkoitetaan, että tutkija tarkistaa, että tämän tekemät käsitteellistykset ja tulkinnat ovat vastaavia, kuin haastateltavien. Tutkimuksen on myös tärkeä olla, ainakin jossain määrin siirrettävissä, vaikka tutkimus on luonteeltaan kvalitatiivinen. Tutkimuksen varmuutta pyritään lisäämään sillä, että pyritään huomiomaan ennustamattomat ennakkoehdot. Vahvistavuus taas tarkoittaa, että tutkijan tekemät tulkinnat saavat tukea muista tutkimuksista, joissa on tutkittu vastaavia ilmiöitä. On tärkeä huomioida, että kvalitatiivisessa tutkimuksessa aineiston riittävä kokoa on mahdotonta määritellä. Näin ollen tutkijan on huolehdittava, että ei kerää turhaan liikaa aineistoa. (Eskola & Suoranta 1998, 151–64). Tämän tutkimuksen kannalta tärkeää on saada haastateltaviksi kokeneita tilintarkastajia, joilla on kokemusta työskentelystä vanhan lainsäädännön aikana ja, jotka ymmärtävät lainsäädännön muutosten seuraukset. Näin ollen haastateltaviksi valitaan auktorisoituja KHT-tilintarkastajia, sillä erikoistumistutkinnon suorittaneilla auktorisoiduilla tilintarkastajilla voidaan olettaa olevan riittävä työkokemus. Lisäksi haastateltavia pyritään saamaan sekä Big Four – yhtiöistä että pienemmistä tilintarkastusyhteisöistä, jotta tutkimukseen saadaan kattavuutta.

Tutkimuksen temahaastattelun runko muodostuu seuraavasti. Aluksi selvitetään haastateltavan taustatiedot, kuten koulutus, titteli, asema ja kokemus tilintarkastajana työskentelystä sekä se, onko tarkastaja ollut mukana PIE – yhteisöjen tilintarkastuksissa. Toisena teemana käydään läpi, kuinka muutokset tilintarkastusraportoinnissa ovat vaikuttaneet tilintarkastajien työtehtäviin ja toimenkuvaan. Eli selvitetään tilintarkastajien kokemuksia muuttuneesta raportointisäännöstöstä. Lisäksi selvitetään kokevatko haastateltavat tapahtuneet muutokset positiivisiksi vai negatiivisiksi. Esimerkiksi koetaanko tilintarkastajille asetetut raportointivaatimukset jo liian laajoiksi ja vaativiksi. Tärkeää on myös pyrkiä selvittämään, että koetaanko tilintarkastajan varsinaisen tehtävän jo hämärtyneen tai lisääntyneen työmäärän lisäävän virheiden mahdollisuutta. Kolmantena teemana käydään läpi tilintarkastajien näkemyksiä, miten tilintarkastusraportoinnin informatiivisuus on kehittynyt. Tarkoituksena on keskustella, ovatko tavoitteet saavutettavissa ylipäätään ja, jos ovat, niin pystytäänkö siihen haastateltavien näkemyksen mukaan tehdyillä toimenpiteillä. Lopuksi neljäntenä teemana haastattelussa on tilintarkastajien näkemykset siitä, mihin suuntaan tilintarkastusraportointia tulisi kehittää. Tavoitteena on selvittää tilintarkastusalan kokeneiden ammattilaisten näkemyksiä siitä, mihin suuntaan sääntelyä kannattaisi viedä. Haastattelun loppuun haastateltaville varataan mahdollisuus palata aiemmin käsiteltyihin teemoihin tai täydentää vastauksiaan. Lisäksi haastateltavat saavat lisätä tässä vaiheessa omia ajatuksiaan vapaasti haastattelun aiheeseen.

4.3 Analysointi

Kuten tutkimuksessa aiemmin mainitaan, tämän tutkimuksen teoreettinen viitekehys muodostuu tilintarkastuslainsäädännöstä, -normistosta, -säännöstöstä ja tilintarkastuksen käytännöistä sekä sen olennaisista seikoista ja teorioista. Nämä asettavat rajoitukset ja vaatimukset, joita noudattamalla tilintarkastaja suorittaa ja raportoi tilintarkastuksen siten, että ne täyttävät lakien ja standardien asettamat vaatimukset. Näitä seuraten ja noudattaen tilintarkastajat tekevät lakisääteisiä tilintarkastuksia, jotka raportoidaan tilintarkastuskertomuksella. Tästä syystä tilintarkastusraportointia koskevalla säännöstöllä ja sen muutoksilla on merkittävä vaikutus tilintarkastustyöhön ja tilintarkastajiin itseensä sekä tarkastuksen kohteen muihin sidosryhmiin. Tämän tutkimuksen kannalta olennaisia havaintoja ovat haastateltavien mielipiteet raportointivaatimusten muutosten vaikutuksista ja seurauksista. Näin ollen aineistoa on sopivin lähestyä faktanäkökulmasta. Faktanäkökulman käyttämisessä on tyypillistä, että maailma ja siitä esitetyt väitteet erotetaan selkeästi. Toisin sanoen aineiston analysoinnissa todellisuudesta pyritään tekemään tulkintoja aineiston läpi. Faktanäkökulmaa käytettäessä tyypillistä on myös annetun informaation totuudenmukaisuuden pohtiminen. Faktanäkökulman käyttämisestä tässä tutkimuksessa puoltaa myös sen kolmas ominaispiirre. Sen mukaan faktanäkökulma on hyvin käytännöllinen ja arkiajattelua noudatteleva. Näin ollen se on hyvin käytökelpoinen lähestymistapa, kun tavoitteena on haastateltavien mielipiteiden ja näkemysten selvittäminen. (Alasuutari 2011, 69).

Tutkimusaineiston keräämisen jälkeen seuraa analysointivaihe. Tämän tutkimuksen tapauksessa, kun kyseessä on kvalitatiivinen tutkimus, aineiston analysointitapoja on useita. Laadullisesta analyysistä on erotettavissa neljä pääpiirrettä. Ensinnäkin analyysi voi alkaa jo haastattelutilanteessa tutkijan tehdesä havaintoja haastateltavista ja heidän kuvailemistaan ilmiöistä. Tällöin tutkija voi jo ennen varsinaista aineiston analysointia rakentaa malleja havainnoistaan. Toisen pääpiirteen mukaan aineiston analysointi tapahtuu aineiston ja kontekstin läheisessä yhteydessä. Kolmanneksi tutkijaa käyttää joko induktiivista tai abduktiivista päättelyä analysoinnissa. Induktiivisessa mallissa tutkija lähtee liikkeelle itse aineistosta ja abduktiivisessa omista teorioistaan, joita hän pyrkii todentamaan aineiston avulla. Neljännen pääpiirteen mukaan, laadullisessa tutkimuksessa on vain muutamia standardoituja tekniikoita. Näin ollen työskentelytapoja on useita. (Hirsjärvi & Hurme 2000, 136). Aineiston teemoittelu on tässä tutkimuksessa valittu aineiston analysoinnin lähestymistapa. Teemoittelussa tutkija voi nostaa aineistosta esiin tutkimusongelmaan vastaavia teemoja. Tutkijan on kuitenkin syytä huomata, että teemoittelu vaatii toimiakseen sen, että tutkimuksen teoria ja empiria toimivat vuorovaikutuksessa. Teemoittelu on sopiva analyysimenetelmä, sillä se sopii erityisen hyvin käytännöllisten ongelmien ratkaisuun. (Eskola & Suoranta 1998, 126–128).

Tässä tutkimuksessa analysointia varten aineisto litteroidaan, jonka jälkeen se teemoitellaan. Ennen teemoittelua aineisto luetaan kokonaisuudessaan

vielä läpi, jotta pystytään muodostamaan selkeä kokonaiskäsitelmä kerätystä aineistosta. Näin teemoittelu pystytään tekemään selkeästi ja niin, että se vastaa tehokkaimmin tutkimuskysymyksiin. On kuitenkin huomattava, että tämän tutkimuksen tapauksessa kvalitatiivisen aineiston kyseessä ollessa, raportoinnissa joudutaan tekemään jonkin verran kompromisseja. Lisäksi teorian ja empirian toisiinsa kytkemistä ei saa unohtaa missään tapauksessa. Muutoin aineistosta ei välttämättä ole mahdollista tehdä relevanttia analyysiä tai laadukkaita johtopäätöksiä. (Eskola & Suoranta 1998, 129). Lyhyesti kuvailtuna tämän tutkimuksen aineiston käsittely tapahtuu seuraavasti. Aineisto kerätään, jota seuraa purkaminen. Aineiston purkamisen jälkeen se luetaan ja teemoitellaan. Tämän jälkeen pyritään löytämään yhteyksiä ja lopuksi raportoimaan havainnot ja löydökset. (Hirsjärvi & Hurme 2000, 144).

5 TUTKIMUKSEN TULOKSET

5.1 Yleistä aineistosta

Tutkimukseen haastateltiin viisi KHT - tilintarkastajaa. Haastateltavia rekrytoitiin sekä Big Four - yhtiöistä että pienemmistä tilintarkastusyhteisöistä. Kaikilla haastatelluilla on kokemusta PIE - yhteisöjen tilintarkastuksista, vaikka suurin osa ei tällä hetkellä ole mukana PIE - yhteisöjen tilintarkastustoimeksiannoissa. Haastattelut toteutettiin loka-marraskuun 2017 aikana. Haastattelujen kesto oli keskimäärin 30 minuuttia. Se muodostui neljästä pääkohdasta. Haastateltaviin otettiin yhteyttä sähköpostitse ja haastattelut toteutettiin henkilökohtaisesti haastattelemalla.

| Tilintarkastaja | Asema | Kokemus tilintarkastustehtävistä | Haastattelu pvm | Onko ollut mukana PIE-yhteisöjen tilintarkastuksissa | Onko töissä Big Four-yhtiössä |
|-----------------|----------------------|----------------------------------|-----------------|--|-------------------------------|
| A | KHT | 24 vuotta | 13.10. | Kyllä | Kyllä |
| B | KHT | 30 vuotta | 13.10. | Kyllä | Kyllä |
| C | KHT, toimitusjohtaja | 30 vuotta | 25.11. | Kyllä, mutta ei tällä hetkellä | Ei |
| D | KHT | 28 vuotta | 3.11. | Kyllä, mutta ei tällä hetkellä | Kyllä |
| E | KHT, toimitusjohtaja | 15 vuotta | 7.11. | Kyllä, mutta ei tällä hetkellä | Ei |

Aluksi haastateltavilta tiedusteltiin tutkimuksen kannalta olennaisia taustatietoja, jotka ovat: haastateltavan asema, kokemus vuosina tilintarkastustyöstä sekä se, onko hänellä kokemusta PIE - yhteisöjen tilintarkastuksista.

Taustatietojen selvittämistä seurasi kolme teemaa, joista ensimmäisessä selvitettiin, ovatko uudistuneet tilintarkastusraportointivaatimukset vaikuttaneet haastateltavien työtehtäviin sekä miten he suhtautuvat muutoksiin. Tämän jälkeen tiedusteltiin, näkevätkö haastateltavat uuden tilintarkastuskertomuksen informatiivisempänä, kuin aikaisemman raporttimallin. Samassa yhteydessä tiedusteltiin myös haastateltavien näkemyksiä, nostavatko uudet raportointivaatimukset mahdollisesti tilintarkastuksen hintaa. Lisäksi selvitettiin ovatko lainsäätäjät kokeneiden tilintarkastusammattilaisten näkemysten mukaan onnistuneet tavoitteessaan madaltaa kynnystä mukautetun tilintarkastuskertomuksen antamiseen. Haastattelun kolmantena ja viimeisenä teemana tiedusteltiin tilintarkastajien näkemyksiä siitä, mihin suuntaan tilintarkastusraportointia tulisi heidän mielestään kehittää sekä, ovatko nyt tapahtuneet muutokset askeleita oikeaan suuntaan. Lopuksi haastateltaville annettiin mahdollisuus palata aikaisempiin teemoihin tai kysymyksiin, täydentää vastauksiaan sekä lisätä vapaasti omia kommenttejaan.

5.2 Tulokset

5.2.1 Kokemukset tilintarkastusraportoinnin muutosten vaikutuksista

Kaikki haastatellut tilintarkastajat olivat hyvin yksimielisiä siitä, että tilintarkastusraportoinnin muutoksilla ei ole ollut merkittäviä vaikutuksia käytännön tarkastustyöhön.

”...Vastuuasiat niin hallituksen jäsenillä kuin tilinpäätöksen laatijoilla ja taas sitte tilintarkastajille, ne vastuuasiathan on ollu ihan samat, ei ne oo siitä muuksi muuttunut.”

– Tilintarkastaja D

”...Tilintarkastajan vastuun korostaminen raportoinnissa. Tietysti se on vaan ulospäin. Mikään ei oo ikään kun muuttunu, samat vastuut tässä on käytännössä. Sen niinku esille tuominen raportoinnissa on semmonen suuri muutos...” – Tilintarkastaja E

Muutoksen seurauksena vastuista siis ainoastaan kerrotaan laajemmalle yleisölle, erityisesti PIE – yhteisöjen tilintarkastusten kohdalla.

Merkittävimmit muutoksiksi kaikki haastateltavat mainitsivat tilintarkastuskertomuksen pidentymisen niin PIE – yhteisöjen, kuin ei-PIE – yhteisöjen tilintarkastuksissa. Toisaalta muutokset eivät olleet pienyhtiöiden tapauksissa merkittäviä. Esimerkiksi tilintarkastajat D ja E totesivat, että muutoksilla luultiin olevan suurempi vaikutus:

”Jotenkin olis odottanut, että näihin muutoksiin olis reagoitu enemmän.”

– Tilintarkastaja D

”...Käytännössä se varmaan etukäteen luultiin, että sillä ois isompiki merkitys, mitä sillä sitte oli.” – Tilintarkastaja E

Lisäksi haastateltavat nostivat esille kertomuksen rakenteen muuttumisen sekä laajemmat dokumentointivaatimukset. Uusissa tilintarkastuskertomuksissa on tilintarkastaja B:n mukaan kerrottava laajemmin, mitä toimenpiteitä tilintarkastuksessa on tehty sekä, mihin johtopäätöksiin on näiden toimenpiteiden perusteella päädytty.

”On tavallaan laajemmin kuvattu sitä, mikä on asiakkaan vastuu ja, mikä tilintarkastajan vastuu siinä tekemisissä, et sillä tavalla tekstiä on tullu lisää ja sit taas riipuen siitä, että, jos tarkastuksen yhteydessä tulee esille jotain asioita, niin niiden esittämispaikat ja esittämistapa on muuttunu aikasemmasta.”

– Tilintarkastaja B

Lisäksi tilintarkastajat B ja E mainitsivat, että tilintarkastajan sekä tarkastettavan yhteisön johdon ja hallituksen vastuut tilintarkastukseen liittyen ovat näkyvämmiin ja laajemmin selvitetty uudistuneissa tilintarkastuskertomuksissa.

Enemmän hajontaa haastateltavien näkemyksistä löytyi, kun heiltä tiedusteltiin suhtautumista yksilöityihin tilintarkastuskertomuksiin. Merkittä-

vimmäksi uudistukseksi näissä tilintarkastuskertomuksissa kaikki haastateltavat mainitsivat tilintarkastuksen kannalta olennaiset seikat, eli KAM:t. Esimerkiksi tilintarkastaja C näkee KAM:t hyvänä suuntauksena ja toivoisi näiden laajenevan myös pienyhtiöiden tilintarkastuskertomuksiin.

”...KAM:t key audit matters, niin tota, kyllä se on hyvä suuntaus. Mun mielestä se voisi olla pienyhtiöilläkin nimenomaan, että se olis se asia, mitä siinä kertomuksessa kerrotais. Se vakiohuutoksen kertomuksen antaminen vuodesta toiseen, niin se ei välttämättä tommoselle perusasiakkaalle kerro oikein mitään.” - Tilintarkastaja C

Vastaavasti tilintarkastajat A ja B, jotka ovat tällä hetkellä mukana PIE - yhteisöjen tilintarkastuksissa, kertoivat KAM:ien aiheuttaneen lisätöitä.

”...Kyllähän ne pitää linkittää siihen tehtyyn työhön ja sitä kautta se on sitte tuonu laajempaa tarkastettavaa. Mutta toisaalta onhan KAM:t ollu aikasemminki tarkastuksen kohteena, nyt ne vaan dokumentoidaan tarkemmin.” - Tilintarkastaja A

Teeman lopuksi haastateltavilta kysyttiin, onko tilintarkastusraportoinnin muutokset koettu positiivisiksi vai negatiivisiksi. Tilintarkastajat A ja B, jotka ovat haastateltavista viimeisimpinä olleet mukana PIE - yhteisöjen tilintarkastuksissa, suhtautuivat muutokseen melko neutraalisti nähden muutoksissa sekä positiivisia että negatiivisia vaikutuksia. Vastaavasti tilintarkastaja C on kokenut muutokset ehdottomasti positiivisiksi ja oikeaan suuntaan meneviksi. Lisäksi tilintarkastajat D ja E pitivät muutoksia pääosin positiivisena.

”En nää välttämättä mitään huonoa seikkaa tässä kertomusten uudistamisessa”
- Tilintarkastaja D

5.2.2 Uusien tilintarkastuskertomusten informatiivisuus

Haastattelun seuraavassa teemassa tilintarkastajilta tiedusteltiin heidän näkemyksiään siitä, onko tilintarkastuskertomuksista saatu informatiivisempia. Kaikki haastateltavat totesivat yksimielisesti laajemman dokumentointivaatimuksen lisänneen tilintarkastuskertomusten informatiivisuutta. Erityisesti tilintarkastaja C piti tätä hyvin positiivisena seikkana, sillä informatiivisempi tilintarkastuskertomus tuottaa hänen mukaansa enemmän lisäarvoa kertomuksen lukijalle. Toisaalta tilintarkastajat B ja D huomauttivat, että suurempi informaation määrä ei välttämättä ole pelkästään hyvä asia. Tilintarkastaja B epäili, että informaation suurempi määrä saattaa hämmentää tilintarkastuskertomuksen lukijaa, varsinkin alkuvaiheessa ennen kuin uusiin kertomusmalleihin ehditään tottua.

”Kolikkolahan on aina se kaks puolta. Että jokuhan voi kokee sitte, että ne asiat, mitä saatetaan tuua siihen esille, se saattaa olla, että se hämmentää, että miks nää on tässä. Mutta ehkä sitte, ku sanotaan, että mennään muutamia vuosia eteenpäin, että ne yleistyvät ja niitä tulee julkisuuteen enemmän, että sitte niissä ei oo mitään sen kummosempaa.” - Tilintarkastaja B

Tilintarkastaja D:n mukaan uudet tilintarkastuskertomukset ovat hyvin raskaita lukea ja hän pohtikin seuraavaa.

”Onhan nää menny aika raskaslukusiks, että jaksako kukaan näitä enää lukea. Okei, mutta informatiivisesti se on askel hyvään suuntaan.”

Tämän jälkeen selvitettiin haastateltavien mielipiteitä tilintarkastuksen kannalta olennaisista seikoista, eli KAM:sta. Tilintarkastajat A ja B kertoivat KAM:ien tuoneen lisätöitä kasvaneiden dokumentointivaatimusten kautta, joka on pakottanut tilintarkastajat, heidän mukaansa, pohtimaan tarkemmin, miten asiat tuodaan esille tilintarkastuskertomuksessa. Vastaavasti tilintarkastajat C ja D pitivät KAM:ja hyvänä uudistuksena. Tilintarkastaja C näki KAM:t hyvänä suuntauksena ja toivoisi, että nämä tuotaisiin osaksi myös pienyhtiöiden tilintarkastuskertomuksiin. Tilintarkastaja D:n näkemyksen mukaan KAM:t lisäävät tilintarkastuskertomuksen läpinäkyvyyttä ja informaation määrää.

”Voisin kuvitella, että ne on seikkoja, jotka tuota niin, kuitenkin lisää sitä avoimuutta ja mahdollisuutta parempaan informaatioon. Sehän on loppujenlopuks näissä tilinpäätöksissä aina niinku se keskeinen seikka, että kuinka paljon informaatiota ne antaa ja kuinka läpinäkyviä nää tilinpäätökset on.” – Tilintarkastaja D

Tilintarkastaja E taas suhtautui tähän uudistukseen hyvin neutraalisti todeten, että nämä tekijät ovat olleet aina tilintarkastuksen taustalla, nyt ne vain tuodaan esille uudella tavalla.

Seuraavaksi tiedusteltiin, että pitävätkö haastateltavat riskinä, että tilintarkastajaa alettaisiin pitää ensisijaisena yhteisöä koskevan informaation lähteenä. Suurin osa haastateltavista, tilintarkastajat A, B, C ja D, pitivät tätä mahdollisuutta hyvin epätodennäköisenä.

”...Tilintarkastaja tarkastaa vaan tilinpäätöksen ja se kuvaa yhtiön tilannetta just tietyllä ajan hetkellä. Kertomuksessa ei koskaan oteta kantaa yhtiön tulevaan kehitykseen”
– Tilintarkastaja A

Näin ollen tilintarkastajalla ei ole edellytyksiä ottaa kantaa tarkastettavan yhteisön tai tietyn toimialan tulevaan kehitykseen. Sen sijaan tilintarkastaja E:n näkemyksen mukaan tilintarkastuskertomusten muutokset saattavat mahdollisesti kasvattaa tällaista riskiä. Hänen mukaansa tilintarkastajan rooli yleisön silmissä saattaa muuttua niin, että tilintarkastaja nähdään jollain tavalla tarkastettavan yhteisön osana.

”Onhan se mahdollista, että tuolla yleisön silmissä sitte tilintarkastajan rooli ikään kuin muuttuu, että tulee uudenlainan ajatus tilintarkastajasta yhtiön osana.”
– Tilintarkastaja E

Tämän jälkeen haastateltavilta kysyttiin, ovatko tilintarkastusraportoinnin muutokset heidän näkemystensä mukaan vaikuttaneet tilintarkastusten hintaan tai laatuun. Tähän kaikki haastateltavat vastasivat hyvin yksimielisesti,

että raportoinnin muutoksilla ei ole vaikutusta kumpaankaan. Sen sijaan tilintarkastaja B näki tilintarkastajan ja asiakkaan välisellä sopimuksella olevan merkittävämpi vaikutus erityisesti tilintarkastuksen hintaan. Tilintarkastaja D oli samaa mieltä ja totesi, että tilintarkastuksen hintapaineet tulevat muualta, kuten viranomaisten asettamista vaatimuksista ja tilintarkastusstandardeista.

Yksi tilintarkastuslainsäädännön muutoksen tavoitteista oli madaltaa kynnystä mukautetun tilintarkastuskertomuksen antamiseen. Teeman lopuksi tiedusteltiin haastateltavien näkemyksiä tämän tavoitteen onnistumisesta. Haastateltavista suurin osa oli skeptisiä tämän asian suhteen. He korostivat, että tilintarkastuskertomuksen mukauttaminen on aina haastavaa.

”Mieluummin jumppaan asian kanssa sitte vaikka muutaman kerran, kun annan mukautetun kertomuksen.” – Tilintarkastaja B

Tilintarkastaja B nosti myös esille huolen mukautetun kertomuksen mahdollisista negatiivisista vaikutuksista tarkastettavalle yhteisölle. Tilintarkastaja A oli asiasta samaa mieltä ja totesi lainsäätäjien tavoitteen olevan hyvä, mutta sen soveltamisen käytäntöön olevan hankalaa.

”Ajatus on hyvä, mutta se on se sen sijoittaminen elävään elämään haastavaa. Ennen mukautusta on aina kova pohdinta ja paljon keskustelua asiakkaan kanssa.”
– Tilintarkastaja A

Tilintarkastaja D kertoi myös tilintarkastuskertomuksen mukauttamisen olevan hyvin hankalaa, mutta mainitsi uusien kertomusten mahdollistavan seikkaperäisemmän mukauttamisen. Näin ollen hänen mukaansa ajan kuluessa lainsäätäjien tavoite voi olla mahdollista saavuttaa. Tilintarkastaja C oli samoilla linjoilla todeten, että lainsäädännöllä on hyvin vaikea vaikuttaa tilintarkastuskertomusten mukauttamiskynnykseen. Sen sijaan tilintarkastaja E suhtautui hyvin neutraalisti kysymykseen lainsäätäjien tavoitteen suhteen todeten, että tilintarkastuskertomuksen mukauttaminen saattaa mahdollisesti helpottaa.

5.2.3 Tilintarkastusraportoinnin kehittäminen jatkossa

Haastattelun viimeisenä teemana selvitettiin tilintarkastajien näkemyksiä siitä, mihin suuntaan tilintarkastusraportointia kannattaisi jatkossa kehittää. Tilintarkastajat A ja B totesivat, että raportointia ei saisi missään tapauksessa viedä ainakaan yksityiskohtaisempaan suuntaan.

”Itse näkisin, että toivon mukaan ei ainakaan kovin paljon yksityiskohtaisempaa raportointia enää vaadita, koska siinä on aina se riski sitten, että siitä tulee vähän semmonen tilanne, että sitä yritysjohdolle kuuluvaa vastuuta siirretään tilintarkastajalle. Koska pitää muistaa olennaisuuden periaate, että tilintarkastajalla ei ole mahdollisuutta, ei tarkoituksen mukaista, ei ole resursseja, että me oltais se jatkuvasti toimintaa valvova silmäpari.” – Tilintarkastaja A

Lisäksi tilintarkastaja A taas korosti, että tilintarkastusraportoinnista ei saa missään tapauksessa tulla lukijalleen käsitystä, että kaikki mahdollinen on läpi käyty tarkastuksessa.

”Sen tyyppistä siitä raportoinnista ei saa tulla, että siitä tulee mielikuva, että tarkastaja on kaiken mahdollisen asian käynyt läpi.” – Tilintarkastaja A

Lisäksi haastateltavat A ja B nostivat molemmat tähän liittyen esiin tilintarkastajan roolin, nimenomaan, varmentavana toimijana ja laillisuusvalvojana. Tätä korostaa roolia tulisi heidän mielestään vahvistaa.

Sen sijaan tilintarkastajat C ja D kehittäisivät tilintarkastusraportointia ja erityisesti tilintarkastuskertomusta selkeämpään ja tiiviimpään suuntaan. Tilintarkastaja C näki raportoinnin uudistuksessa erityisesti KAM:t hyvänä asiana ja toivoi näiden tuomista myös pienyhtiöiden tilintarkastuskertomuksiin, sillä se vastaisi hänen mukaansa siihen, mitä pienyritykset tilintarkastajalta toivovat ja odottavat. Toisaalta tilintarkastaja C kritisoi vahvasti uusiin kertomuksiin tuotuja vastuuerittelyjä. Hän ehdotti, että nämä seikat otettaisiin tilintarkastuskertomuksesta kokonaan pois ja korvattaisiin viittauksilla tilintarkastuslakiin ja –standardeihin, joissa hänen mukaansa luetellaan täysin samat asiat.

”...Sieltä otettaisiin pois ne turhat litanniat vastuista, että ne vois mainita siellä lyhyesti, että hallituksen ja tilintarkastajan vastuut löytyvät osakeyhtiö- tai tilintarkastuslaista, tai näin, eikä siinä luetella. Se on puuduttavaa lukea sitä nykystä kertomusta, ku jokaisella toistuu, että siellä kuvataan hallituksen ja tilintarkastajan vastuuta.”
– Tilintarkastaja C

Myös tilintarkastaja D pohti tilintarkastuskertomuksen pituutta. Hänen mukaansa vastuiden jaottelusta kertova teksti pitäisi muuttaa selkeämmäksi, sillä tällä hetkellä se on lakitekstiä, joka on niin vaikealukuista, että keskimääräinen lukija ei todennäköisesti tätä kokonaan ymmärrä.

Tilintarkastaja E ei osannut mainita mitään konkreettisia muutoksia tilintarkastusraportointiin. Sen sijaan hän toivoi, että löydettäisiin mahdollisimman nopeasti toimiva raportointimalli, jota ei tarvitsisi muokata jatkuvasti. Hän korosti jatkuvuuden tärkeyttä, jotta tilintarkastuskertomuksia lukevilla tahoilla on tietämys siitä, millainen vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus on. Tilintarkastaja E kertoo tilintarkastuskertomuksen olevan tietynlainen instrumentti, jota esimerkiksi rahoittajat ja muut sidosryhmät käyttävät päätösten tekonsa tukena. Näin ollen heidän on tärkeä ymmärtää, millainen vakiomuotoinen, niin sanottu, puhdas tilintarkastuskertomus on. Hän nosti esiin huolen, että jatkuvat tilintarkastusraportoinnin muutokset vaikeuttavat tämän ymmärtämistä.

Lopuksi haastateltavilta tiedusteltiin heidän näkemystään siitä, ovatko asiat muutosten seurauksena menneet parempaan suuntaan kuin ennen. Tilintarkastaja A totesi vastaukseksi hyvin lyhyesti:

”Ennen ei ollut paremmin, silloin oli vain erilaista.” – Tilintarkastaja A

Hän selvensi kommenttiaan kertomalla, että maailma on muuttunut ja asiat kehittyneet, jolloin myös tilintarkastuslainsäädännön ja tätä kautta myös tilintarkastusraportoinnin tulee kehittyä. Eli joistakin muutosten negatiivisista vaikutuksista huolimatta, muutosten suunta on pääosin hyvä. Tilintarkastaja B oli vastauksissaan hyvin samoilla linjoilla.

”Lisädokumentointivaatimuksia on tullu lisää, mutta maailma on muuttunu ja tilintarkastuksen pitää muuttua mukana. Asiat on kehittyneet ja niiden pitääkin kehittyä.”
- Tilintarkastaja B

Näin ollen on tilintarkastajien A ja B mukaan on osittain myös hyvä, että lisävaatimuksia on tullut. Tilintarkastaja C oli osittain samoilla linjoilla A:n ja B:n kanssa siitä, että muutokset ovat vieneet pääosin positiiviseen suuntaan. Hän nosti kuitenkin esille mielestään liian tiukaksi muuttuneen tilintarkastuksen valvonnan, joka vie tilintarkastajilta paljon aikaa ja resursseja. Lisäksi tämä aiheuttaa paljon tilintarkastaja C:n näkemyksen mukaan turhaltakin tuntuvia dokumentointivaatimuksia.

”Kyllä mun mielestä pääsääntöisesti kuitenkin on muuttunu ihan hyvään suuntaan. Toi tota tilintarkastajien valvonta on menny liiankin tiukaks, että kun meillä menee paljon aikaa siihen, että täällä juoksee joku valvomassa ja tarkastamassa...” - Tilintarkastaja C

Tilintarkastaja D:n näkemyksen mukaan on sen sijaan menty oikeaan suuntaan. Hän perustelee näkemystään kertomalla, että, mitä enemmän tilintarkastukseen liittyvä asioita kerrotaan auki, sitä helpompaa lukija on ymmärtää kerrottu asia. Näin ollen tulkinnanvaraa jää vähemmän ja virheellisten tulkintojen mahdollisuus ja riski pienenee.

”Uskon, että nää muutokset on perusteellisesti mietittyjä, että uudistukset on hyviä asioita. Mitä enemmän asiaa kerrotaan auki, niin sitä vähemmän jää tulkinnanvaraa.”
- Tilintarkastaja D

Tilintarkastaja E:n näkemys kysymykseen oli hyvin neutraali. Hän totesi vastaukseksi kysymykseen, että: *”ei valittamista sanotaanko näin”*. Tilintarkastaja E kertoi, että tilintarkastusalalla valitetaan paljon, mutta hänen näkemyksensä mukaan siihen ei kannata lähteä. Hänen näkemyksensä mukaan pitää olla mukana muutoksessa ja lisäsi, että tilintarkastusalalla on paljon suurempia haasteita, kuin raportointi. Näistä suuremmista haasteista hän mainitsi digitalisoitumisen ja robotiikan. Haastattelun lopuksi tilintarkastaja E totesikin:

”Aika paljon meidän alalla valitetaan, mutta mitäs, ei mun mielestä kannata lähteä siihen. Pitää olla mukana siinä muutoksen aallossa. Meillä on paljon suurempia haasteita, kun raportointi ja muut ja tää lainsäädännön kehittyminen. Kuitenki tuolla digitaalisuuden ja robotiikan puolella on paljon suurempia haasteita, että sinne kannattaa suunnata enemmän niitä paukkuja ja mietintämyssyä.” - Tilintarkastaja E

6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA ARVIOINTI

6.1 Johtopäätökset

Tämän tutkimuksen tavoitteena oli selvittää KHT – tilintarkastajien näkemyksiä Suomessa vuonna 2016 tapahtuneista tilintarkastusraportoinnin muutoksista. Tähän pyrittiin selvittämällä tilintarkastajien kokemuksia siitä, miten raportoinnin muutokset ovat vaikuttaneet heidän työtehtäviinsä. Lisäksi selvitettiin, ovatko muutokset olleet tilintarkastajien näkemyksen mukaan onnistuneita tiedustelemalla, ovatko tilintarkastuskertomukset muuttuneet informatiivisemmiksi. Lopuksi selvitettiin vielä, miten tilintarkastajat itse kehittäisivät tilintarkastusraportointia. Tutkimuksen aineisto muodostui viiden KHT - tilintarkastajan haastattelusta. Tutkimuksen tavoitteissa onnistuttiin ja saatiin selvitettyä tilintarkastajien näkemys tilintarkastusraportoinnissa tapahtuneista muutoksista, jotka ovat osa laajempaa tilintarkastuslainsäädännön muutosta. Eli, tutkimuksen pohjalta on mahdollista muodostaa käsitys siitä, miten tilintarkastajat kokevat tilintarkastusraportoinnin uudistukset, ovatko uudistuksen tavoitteet heidän mielestään saavutettu ja mihin suuntaan tilintarkastusraportointia kannattaisi kokeneiden ammattilaisten mielestä kehittää.

Kaikki haastatellut tilintarkastajat olivat yksimielisiä siitä, että tilintarkastusraportoinnissa tapahtuneet muutokset eivät ole vaikuttaneet itse tilintarkastustyöhön merkittävästi. Tämä selittyy sillä, että raportointiuudistukset eivät varsinaisesti tuoneet uusia tehtäviä tilintarkastajille, vaan suuremmat muutokset tapahtuivat itse raportin, eli tilintarkastuskertomuksen, rakenteelle ja sisällölle. Näin ollen pahimmat pelot tilintarkastajien työmäärän lisääntymisestä, kuten Troberg (2016) Balanssi-lehdessä epäili, eivät ole toteutuneet. Merkittävimmäksi uudistusta seuranneeksi muutokseksi mainittiin tilintarkastuskertomusten pidentyminen. Enemmän hajontaa vastaajien näkemyksiin tuli tiedusteltaessa heidän näkemyksiään yksilöidyistä tilintarkastuskertomuksista, jotka tulivat uudistuksen myötä pakollisiksi PIE – yhteisöille. Vastauksissa oli havaittavissa eroja sen mukaan, onko haastateltava mukana PIE – yhteisön tilintarkastuksessa. Haastateltavat, jotka ovat mukana näissä toimeksiantoissa, suhtautuivat varovaisemmin uuteen kertomukseen sekä nostivat esille uudistuksen aiheuttaman lisätyön. Vastaavasti tilintarkastajat, jotka eivät ole mukana PIE – yhteisöjen tarkastustiimeissä tällä hetkellä suhtautuivat yksilöityihin tilintarkastuskertomuksiin positiivisemmin. Yksikään haastateltavista ei kuitenkaan kokenut tapahtuneita muutoksia negatiivisiksi, vaan vastaukset vaihtelivat positiivisesta neutraaliin.

Myös tilintarkastusraportoinnin lisääntyneestä informatiivisuudesta valitsi yksimielisyys haastateltavien keskuudessa. Kaikki olivat yksimielisiä, että lisääntyneet dokumentointivaatimukset ovat lisänneet tilintarkastuskertomusten informatiivisuutta. Lainsäädännön muutoksella on siis tältä osin saavutettu sekä Euroopan komission (2010) tavoite että Remeksen (2016) tekemän Timo

Ritakallion haastattelun esiin tuoma sijoittajien toive. Hieman hajontaa oli kuitenkin havaittavissa, kun haastateltavat kertoivat näkemyksensä tarkemmin lisääntyneistä dokumentointivaatimuksista. Osa haastateltavista näki lisääntyneen dokumentoinnin pelkäästään positiivisena seikkana, kun taas Big Four -yhtiöissä työskentelevät haastateltavat pohtivat, hämmentääkö informaation suuri määrä lukijaa. Lisäksi esille nousi näkemys, jonka mukaan tilintarkastuskertomuksista on lisäinformaation myötä tullut melko raskaslukuisia. Tältä osin Trobergin (2016) pelko on tilintarkastusalan ammattilaisten mielestä toteutunut ainakin jossain määrin. Erilaisia näkemyksiä haastateltavien vastauksissa oli havaittavissa myös, kun tiedusteltiin mielipiteitä tilintarkastuksen kannalta olennaisista seikoista, eli KAM:sta. Myös tässä tapauksessa oli havaittavissa eroa vastaajien välillä sen mukaan, ovatko nämä mukana PIE - yhteisöjen tarkastuksissa. Näissä toimeksiannoissa mukana olevat mainitsivat lähinnä KAM:ien mukanaan tuoman lisätyön, kun taas muut suhtautuivat niihin pääosin positiivisesti. Tilintarkastajilla on siis todennäköisesti edessään juuri se oppimisprosessi, josta Gullkvist (2016) kertoi Balanssiin kirjoittamassaan artikkelissa. Haastateltavista suurin osa ei pitänyt todennäköisenä riskiä, että tilintarkastajaa alettaisiin laajentuneen raportoinnin seurauksena pitää ensisijaisena yhteisöä koskevan informaation lähteenä. Toisaalta tähän liittyen yksi haastateltavista näki tämän mahdollisuuden olevan olemassa. Sen sijaan tiedusteltaessa raportoinnin muutosten vaikutuksista tilintarkastusten laatuun ja hintaan kaikki haastateltavat totesivat, että hinnan mahdolliset korotuspaineet tulevat muualta, kuin raportoinnista ja laatuun vaikuttavat enemmän muut tekijät, kuin tilintarkastuksen lopputuotoksen muokkaaminen. Tältä osin tämän tutkimuksen tulokset ovat yhteneväisiä Gutierrez ym. (2016) tutkimuksen mukaan. Vahva yksimielisyys haastateltavien joukossa vallitsi myös kysyttäessä muutosten vaikutuksista tavoitteeseen madaltaa kynnystä antaa tilintarkastuksesta mukautettu tilintarkastuskertomus. Tämän suhteen tutkimustulokset olivat osin samansuuntaisia Ojala ym. (2017) tutkimuksen mukaan. Eli tilintarkastajat näkevät edelleen kynnyksen tilintarkastuskertomuksen mukauttamiselle korkeana. Tämän tutkimuksen tulokset ovat tältä osin yhteneviä myös Ittosen (2010) tutkimuksen kanssa, jonka mukaan tilintarkastusraportoinnilla voi olla tarkastettavalle yhteisölle merkittäviä vaikutuksia, jopa yhteisön osakekurssia ja toiminnan jatkuvuutta myöten. Lisäksi tutkimukseen haastatellut tilintarkastajat olivat sitä mieltä, että tilintarkastuskertomuksen mukauttamiskynnykseen on hyvin hankala vaikuttaa lainsäädännöllä. Tältä osin Euroopan komission (2010) asetama tavoite ei ole täyttynyt.

Eniten hajontaa haastateltavien vastauksiin saatiin, kun haastattelun viimeisenä teemana tiedusteltiin, mihin suuntaan haastateltavat itse kehittäisivät tilintarkastusraportointia. Esiin nousi muun muassa näkemys, että raportointia ei saa viedä enää yksityiskohtaisempaan suuntaan, jotta ei muodostuisi käsitystä, että tilintarkastajat ovat käyneet läpi kaiken tarkastusta suorittaessaan. Lisäksi on vältettävä mielikuvaa, jonka mukaan tilintarkastaja pystyisi ennalakoimaan tarkastettavan yhteisön tai jonkin tietyn toimialan kehitystä. Kehitysehdotuksena raportointiin liittyen esiin nousi myös tilintarkastuskertomusten tiivistäminen ja vastuiden jaottelua koskevan tekstin selkeyttäminen tai jopa

koko tämän tekstiosuuden korvaaminen viittauksilla tilintarkastuslakiin ja –standardeihin. Lisäksi esille nousi toive jatkuvuuden aikaansaamisesta. Eli, pyrittäisiin aikaansaamaan niin hyvä raportointimalli, että sitä ei tarvitsisi jatkuvasti muokata.

Haastattelun lopuksi tiedusteltiin vielä, ovatko tilintarkastusalan asiat menneet parempaan suuntaan tilintarkastusraportoinnin muutosten myötä. Haastateltavat vastasivat tähän hyvin yksimielisesti suhtautuen lievän positiivisesti ja toisaalta ymmärtävästi. Sillä tilintarkastuksille asetetut vaatimukset ovat muuttuneet ja ollen myös tilintarkastuksen on kehityttävä, jotta se voi vastata muuttuneisiin vaatimuksiin. Tämä tutkimus siis ei tarjoa tukea lainsäädännön muutosta kritisoineille tutkimuksille.

Tutkimuksen tulosten mukaan ennen lainsäädännön muutosta pelättyä tilintarkastajien laajaa työmäärän lisääntymisestä tai tehtävien muuttumista ei haastateltavien mukaan ole tapahtunut. Kuitenkaan muutokset eivät olleet haastateltavien mielestä merkittävästi negatiivisia. Toisaalta lakimuutoksen tavoitteina olivat muun muassa tilintarkastuskertomusten muuttaminen informatiivisemmiksi ja madaltaa kynnystä mukautetun tilintarkastuksen kertomuksen antamiselle. Näistä tavoitteista informatiivisuuden lisäämisessä onnistuttiin tutkimuksen mukaan ainakin osittain. Kun taas tilintarkastuskertomuksen muokattamiskynnykseen, ei haastateltavien mukaan ole pystytty käytännössä vaikuttamaan lakimuutoksilla. Ennen tilintarkastuslainsäädännön muutosta keskustelu muutoksista oli vilkasta ja sävyltään pääosin negatiivista. Nyt, kun muutokset ovat tapahtuneet ja tulleet voimaan suhtautuvat tilintarkastajat tämän tutkimuksen mukaan muutoksiin realistisesti ja osin jopa varovaisen positiivisesti. Näin ollen voidaan todeta tämän tutkimuksen mukaan, että lainsäädännön muutokset ovat osittain onnistuneet vaikkakaan kaikkia asetettuja tavoitteita ei ole saavutettu. Lisäksi suurimmat pelot ja uhkakuvat, joista keskusteltiin ennen lainsäädännön muutoksia, eivät ole toteutuneet.

6.2 Tutkimuksen rajoitukset ja jatkotutkimusaiheet

Tämän tutkimuksen aineisto muodostuu viiden KHT – tilintarkastajan haastattelusta. Otanta on varsin pieni ja tästä syystä tutkimuksen tulokset eivät ole yleistettävissä. Toisaalta on kuitenkin muistettava, että tämä tutkimus on luonteeltaan kvalitatiivinen eikä näin ollen pyrikään yleistettävyyteen. On kuitenkin tiedostettava, että laajemmalla haastateltavien otannalla olisi mahdollista saavuttaa kattavampi käsitys tilintarkastajien kokemuksista tilintarkastusraportoinnin muutoksiin liittyen. Tämän tutkimuksen kattavuutta parantavana tekijänä voidaan nähdä se, että tutkimusaineistoon on haastateltu tilintarkastajia sekä Big Four – yhtiöistä että pienimmistä tilintarkastusyhteisöistä. Toisaalta merkittävimmät tilintarkastusraportoinnin muutokset tapahtuivat PIE – yhteisöjen tilintarkastuskertomuksissa. Joten tilintarkastajien näkemyksiä voisi tie-

dustella enemmän Big Four - yhtiöissä työskenteleviltä tilintarkastajilta, jotka ovat mukana PIE - yhteisöjen tilintarkastuksissa.

Tämän tutkimuksen myötä on noussut esiin myös jatkotutkimusaiheita. Yksi lainsäädännön muutokset tavoitteista oli päästä eroon vakiomuotoisista tilintarkastuskertomuksista, jotka eivät tilintarkastusalaa tuntemattomalle kerro juuri mitään. Tähän liittyen tilintarkastusraportoinnin dokumentointivaatimuksia lisättiin. Tällä tavoiteltiin tilannetta, jossa tilintarkastajien kynnys antaa tarkastuksesta mukautettu tilintarkastuskertomus olisi madaltunut. Tämän tutkimuksen perusteella tätä tavoitetta ei kuitenkaan ole saavutettu. Näin ollen yksi jatkotutkimusaiheista olisi selvittää, miten tuota kynnystä olisi mahdollista madaltaa. Lisäksi haastatteluissa nousi esiin näkemys, jonka mukaan PIE - yhteisöjen tilintarkastuksiin tuodut vaatimukset yksilöidyistä tilintarkastuskertomuksista voisi jossain määrin ulottaa koskemaan myös pienyhtiöitä. Jatkotutkimuksena voisi selvittää onko osia yksilöidyistä tilintarkastuskertomuksista mahdollista tai hyödyllistä tuoda pienyhtiöiden tilintarkastuksiin ja, jos on, niin missä laajuudessa.

LÄHTEET

- Alasuutari, P. 2011. Laadullinen tutkimus 2.0. Vastapaino. Tampere
- Bédard, J., Gonthier-Besacier, N. & Schatt, A. 2014. Costs and Benefits of Reporting Key Audit Matters in the Audit Report: The French Experience.
- Dodgson, M., Agoglia, C., Bennet, B. & Cohen, J. 2017. Managing the Auditor-Client Relationship Through Partner Rotations: The Experiences of Audit Firm Partners.
- Euroopan komissio. 2010. Vihreä kirja – Talouspolitiikka: kriisin opetukset
- Euroopan parlamentti ja neuvosto. 2014a. Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 537/2014. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?qid=1511107448860&uri=CELEX:32014R0537>. 11.7.2017
- Euroopan parlamentti ja neuvosto. 2014b. Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/56/EU. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?qid=1511107448860&uri=CELEX:32014L0056>. 19.7.2017
- Eskola, J. & Suoranta, J. 1998. Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Tampere: Vastapaino.
- Financial Reporting Council. 2015. Extended auditor's reports.
- Gullkvist, B. 2016. Uudistunut tilintarkastuskertomus – Kokemuksia Iso-Britanniasta ja Alankomaista. Balanssi. (4-5/2016). S. 52–56.
- Gutierrez, E., Minutti-Meza, M., Tatum, K. & Vulcheva, M. 2015. Consequences of Changing the Auditor's Report: Early Evidence from the UK.
- Haapala, M. 2017. Tilintarkastuskertomus uudistui – uudistunut kertomus annetaan 31.12.2016 tai sen jälkeen päättäneiltä tilikausilta. <http://www.tuokko.fi/tilintarkastuskertomus-uudistui/>. 17.7.2017
- Helminen, M. 2017. Listayhtiöiden tilintarkastuskertomukset: tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ja olennaisuuden esittäminen. Haaga-Helia ammattikorkeakoulu Oy.
- Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2000. Tutkimushaastattelu: teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki: Helsinki University Press.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. Hämeenlinna: Kariston Kirjapaino Oy
- Horsmanheimo, P. & Steiner, M-L. 2008. Tilintarkastus: asiakkaan opas. Helsinki. Talentuma Media cop.
- IAASB. 2015a. New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments. <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IAASB/Audit%20Reporting-At%20a%20Glance-final.pdf>. 24.8.2017
- IAASB. 2015b. ISA 720 (Revised), The Auditors's Responsibilities Relating to Other Information. <https://www.kacr.cz/file/2226/isa-720-revised-at-a-glance.pdf>. 24.8.2017
- IAASB. 2015c. The new auditor's report: Greater Transparency into the Financial Statement Audit.

- <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IAASB/Auditor-Reporting-Fact-Sheet.pdf>. 25.8.2017
- Ittonen, K. 2010. A Theoretical Examination of the Role of Auditing and the Relevance of Audit Reports. Vaasan yliopisto.
- Karjalainen, J. 2011. Audit Quality and Cost of Debt Capital for Private Firms: Evidence from Finland. *International Journal of Auditing* 15: 88-108 (2011).
- Kosonen, L. 2005. Vaarinpidosta virtuaaliaikaan – Sata vuotta suomalaista tilintarkastusta. Lappeenrannan teknillinen yliopisto. *Acta universitatis Lappeenrantaensis* 210.
- KPMG, Tiina Tornianen. 2015. EU:n uuden tilintarkastussäätelyn vaikutuksia käytännössä.
- Oikeusministeriö. 2016. Säädöskokoelma 622/2016 Laki tilintarkastulain muuttamisesta
- Ojala, H., Leppänen, P. & Koskelainen, A-L. 2017. Pienten ja keskisuurten yritysten toiminnan jatkuvuus ja tilintarkastuskertomuksen mukauttaminen : tilintarkastajien ammatillinen harkinta ja raportointi. Teoksessa Kihn, L-A., Leponiemi, U., Oulasvirta, L., Ruohonen, J. & Wacker, J. (2017) *Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*, s. 137–162. Tampere University Press.
- Osakeyhtiölaki 624/2006
- PCAOB. 2017. PCAOB Adopts New Standard to Enhance the Relevance and Usefulness of the Auditor’s Report with additional Information for Investors. <https://pcaobus.org/News/Releases/Pages/auditors-report-standard-adoption-6-1-17.aspx>. 29.8.2017.
- Remes, M. 2016. Sijoittaja toivoo tilintarkastajalta lisätietoa. *Balanssi*. (6/2016). S. 9-11.
- Riistama, V. 1999. *Tilintarkastuksen teoria ja käytäntö*. Porvoo: WSOY - kirjapainoyksikkö.
- Sirois, L-P., Bédard, J. & Bera, P. 2017. The Information Vale of Key Audit Matters in the Auditor’s Report: Evidence from an Eye-tracking Study.
- Suomen Tilintarkastajat ry. 2016a. Tilintarkastuslaki – Tilintarkastajajärjestelmä ja tilintarkastajien valvonta 1.1.2016 lähtien. <https://www.suomentilintarkastajat.fi/tilintarkastus/miksi-tilintarkastus-tehdaan/saantelyhankkeet/tilintarkastuslaki>. 13.7.2017.
- Suomen Tilintarkastajat ry. 2016b. Tilintarkastusvelvollisuus. <https://www.suomentilintarkastajat.fi/tilintarkastus/miksi-tilintarkastus-tehdaan/tilintarkastusvelvollisuus>. 20.7.2017
- Suomen Tilintarkastajat ry. 2016c. Tilintarkastuskertomus uudistuu. <https://www.suomentilintarkastajat.fi/content/download/9278/263241/version/1/file/Tilintarkastuskertomus+uudistuu+13092016.pdf>. 25.8.2017.
- Suomen Tilintarkastajat ry. 2017a. Euroopan unionin PIE-asetuksen soveltaminen Suomessa. <https://www.suomentilintarkastajat.fi/tilintarkastus/kysymyksia-ja-vastauksia/euroopan-unionin-pie-asetuksen-soveltaminen-suomessa>. 13.7.2017.

- Suomen Tilintarkastajat ry. 2017b. Mitä on hyvä tilintarkastustapa. <https://www.suomentilintarkastajat.fi/tilintarkastus/mita-on-hyva-tilintarkastustapa>. 3.8.2017
- Suomen Tilintarkastajat ry. 2017c. Mitä tilintarkastus on? <https://www.suomentilintarkastajat.fi/tilintarkastus/mita-tilintarkastus-on>. 3.8.2017.
- Suomen Tilintarkastajat ry. 2017d. Miksi tilintarkastus tehdään? <https://www.suomentilintarkastajat.fi/tilintarkastus/miksi-tilintarkastus-tehdaan>. 3.8.2017
- Sviili, T. 2016. Petri Kettunen: Vuoropuhelu vie tilintarkastusta eteenpäin. Balanssi (4-5/2016). S. 8-11.
- Tilintarkastajajärjestelmän uudistamista selvittänyt työryhmä. 2012. Tilintarkastajien tutkimukset ja valvonta – työryhmän raportti. Työ- ja elinkeinoministeriö.
- Tilintarkastuslain muutokset – työryhmä. 2015. Vuoden 2014 tilintarkastusdirektiivin muutos ja tilintarkastusasetus. Tilintarkastuslain muutokset – työryhmän mietintö. Työ- ja elinkeinoministeriö.
- Tilintarkastuslaki 18.9.2014/1141
- Tomperi, S. 2016. Tilintarkastus – Normeista käytäntöön. Helsinki. Edita.
- Troberg, P. 2016. Tilintarkastus – teoria, käytäntö vai politiikka?. Balanssi. (6/2016). S. 27-29.
- Työ- ja elinkeinoministeriö. 2016. Tilintarkastuslain muuttamista selvittävä työryhmä. <http://tem.fi/hanke?selectedProjectId=19602>. 24.7.2017
- Työ- ja elinkeinoministeriö. 2017. Tilintarkastus. <http://tem.fi/tilintarkastus>. 3.8.2017
- Vuorinen, E. 1995. Tilintarkastus uudessa kunnalliskulttuurissa. Martinkylä: Vuoricon.

LIITE 1: TEEMAHAASTATTELURUNKO

- Taustatiedot
 - asema
 - kokemus tilintarkastajana
 - oletko/oletko ollut mukana PIE-yhteisöjen tilintarkastuksissa?

- Kokemukset tilintarkastusraportoinnin muutoksista
 - ovatko muutokset vaikuttaneet käytännössä työtehtäviin/tilintarkastuksiin?
 - kuvailisitko mielestäsi merkittävimpiä muutoksia?
 - miten suhtaudut yksilöityihin tilintarkastuskertomuksiin?
 - koetko muutokset pääosin positiivisiksi vai negatiivisiksi?

- Ovatko uudet kertomukset informatiivisempia?
 - miksi/miksi ei?
 - mitä mieltä olet tarkastuksen kannalta olennaisista seikoista (KAM)?
 - pidätkö riskinä, että tilintarkastajaa aletaan pitää yhteisöä koskevan informaation ensisijaisena lähteenä?
 - kohtaavatko muutosten hinta ja laatu, entä tehokkuus?
 - ovatko muutokset madaltaneet kynnystä mukautetun kertomuksen antamiseen?

- Miten tilintarkastusraportointia kannattaisi kehittää mielestäsi?
 - onko mahdollisia osa-alueita, joihin kannattaisi kiinnittää nykyistä enemmän / vähemmän huomiota?
 - miten parannetaan tarkastuksen laatua?
 - ovatko asiat paremmin nyt, kuin ennen?

- Yhteenveto
 - voidaan tarvittaessa palata aiempiin teemoihin
 - mahdollisuus lisätä omia mielipiteitä/näkemyksiä vapaasti