

Tilintarkastuslain muutokset tilintarkastajien näkökulmasta

Tuomas Rantanen

Opinnäytetyö

Marraskuu 2016

Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala

Tradenomi (AMK), liiketalouden tutkinto-ohjelma

Konsultoiva taloushallinto

Tekijä(t) Rantanen, Tuomas	Julkaisun laji Opinnäytetyö, AMK	Päivämäärä Marraskuu 2016
	Sivumäärä 61	Julkaisun kieli Suomi
		Verkojulkaisulupa myönnetty: x
Työn nimi Tilintarkastuslain muutokset tilintarkastajien näkökulmasta		
Tutkinto-ohjelma Liiketalouden tutkinto-ohjelma		
Työn ohjaaja(t) Erica Svärd		
Toimeksiantaja(t) Tilintarkastus Riuttanen Oy		
<p>Tiivistelmä</p> <p>Tutkimusaihe syntyi keväällä 2016, jolloin uudistunut tilintarkastuslaki oli juuri astunut voimaan. Vuoden alussa voimaan tulleen lakimuutoksen suurimmat yksittäiset asiat olivat tutkintojärjestelmän sekä valvonnan uudistuminen. EU-lainsäädännöstä oli kuitenkin tuloillaan vielä lisää uudistuksia, jotka tuli implementoida jäsenmaiden lainsäädäntöön viimeistään kesäkuussa 2016. EU:n tilintarkastusasetuksen mukaiset muutokset astuivat Suomessa voimaan lopulta 19.8.2016. Näkyvimät muutokset koskivat yleisen edun kannalta merkittäviä, niin kutsuttuja PIE-yhteisöjä, toimintakertomusta, tilintarkastuskertomusta sekä tilintarkastajien sanktioita. Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää, mitä lakimuutoksia on tullut, miten muutokset ovat vaikuttaneet tilintarkastajien työhön ja kuinka muutokset tulevat vaikuttamaan tulevaisuudessa.</p> <p>Tutkimus on luonteeltaan kvalitatiivinen. Aineistonkeruumenetelmänä käytettiin teema-haastattelua, johon valikoitui harkinnanvaraisella otannalla neljä Jyväskylässä toimivaa KHT-tilintarkastajaa. Haastattelut litteroitiin ja analysoitiin sisällönanalyysillä.</p> <p>Tutkimustulosten mukaan suurimmat muutokset liittyivät tilintarkastusprosessiin ja raportointiin, PIE-yhteisöihin, tutkintojärjestelmän uudistumiseen, tilintarkastajien valvontaan sekä seuraamuksiin rikkeistä. Esille nousivat myös tilintarkastusvelvollisuuden alarajat, sekä se, ettei hallintoa ole tarkastuskohteena määritelty laissa riittävän tarkasti.</p> <p>Johtopäätöksinä voidaan todeta, että etenkin PIE-yhteisöihin sekä tilintarkastuskertomukseen kohdistuvia muutoksia ei vielä ole sisäistetty, koska muutokset astuvat voimaan myöhemmin. Kaikki muutokset ovat lähinnä vain lisänneet tilintarkastajien hallinnollista taakkaa. Lakiin kaivataan vielä hiukan tarkennuksia, etenkin hallinnon ja toimintakertomuksen tarkastamisen osalta.</p>		
<p>Avainsanat (asiasanat) tilintarkastus, tilintarkastuslaki, tilintarkastusasetus, tilintarkastuskertomus, toimintakertomus, PIE, yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö</p>		
Muut tiedot		

Author(s) Rantanen Tuomas	Type of publication Bachelor's thesis	Date November 2016 Language of publication: Finnish
	Number of pages 61	Permission for web publication: x
Title of publication The Changes of the Auditing Law from Auditors' Point of View		
Degree programme Business Administration		
Supervisor(s) Svärd Erica		
Assigned by Tilintarkastus Riuttanen Oy		
Abstract <p>The topic of the study was decided in the spring of 2016 and it was inspired by the new auditing act that had come into force at the beginning of the year. The most significant reforms in the new law were in the qualification requirements system and in the supervision. However, yet a set of further reforms were due to come from the legislation of the European Union. These changes had to be implemented in June 2016 at the latest. The EU changes of the auditing decree finally took effect in Finland on the 19th Aug. 2016. The most significant changes concerned public-interest entities, so called PIEs, annual reports, auditing reports and the auditors' sanctions. The aim of study was to examine the nature of the changes and how they affected the auditors' work as well as their future impact.</p> <p>The study was carried out as qualitative research. In-depth interviews were used in the data collection, and the respondents, four authorized public accountants working in the Jyväskylä area, were selected by using purposive sampling. The interviews were transcribed and analysed with content analysis.</p> <p>According to the results, the major changes were related to the process of auditing, reporting, the PIEs, reforms related to the qualifications, supervision of the auditors and sanctions. The results also highlighted issues, such as the minimum requirements of an auditing obligation and the fact that the concept of administration as subject to audit was not defined with sufficient accuracy in the law.</p> <p>In conclusion, it can be stated that the changes concerning PIEs and the auditing report have not yet been fully embedded in the system because these changes will take effect later. All the changes have primarily only increased the administrative burden of the auditors. Adjustments to the law are especially required with regard to auditing administration and annual reports.</p>		
Keywords/tags (subjects) Auditing, the law of auditing, auditing regulation, auditing report, annual report, PIE, public-interest entities		
Miscellaneous		

Sisältö

1	Johdanto	3
2	Tutkimusasetelma	4
	2.1 Tutkimusongelma ja -kysymykset	4
	2.2 Tutkimusmenetelmät	6
3	Uusi tilintarkastuslaki	11
	3.1 Yleistä tilintarkastuksesta	11
	3.2 Taustaa lain muutokselle.....	13
	3.3 Tilintarkastajan kelpoisuus ja yhteisöjen velvollisuus toimituttaa tilintarkastus	14
	3.4 Tilintarkastuksen sisältö ja suoritettua tilintarkastuksesta annettavat raportit	16
	3.5 Tilintarkastajaa koskevat muut säännökset	20
	3.6 Yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajaa ja tilintarkastusta koskevat erityissäännökset	23
	3.7 Tilintarkastajien hyväksyminen ja rekisteröinti	24
	3.8 Tilintarkastajien valvonta ja seuraamukset rikkomuksista	27
4	Tutkimustulokset	29
	4.1 Tutkimuksen toteutus	29
	4.2 Tilintarkastusprosessi ja raportointi.....	30
	4.3 PIE-yhteisöt.....	32
	4.4 Tutkintojärjestelmän uudistuminen.....	36
	4.5 Tilintarkastajien valvonta ja seuraamukset rikkomuksista	37
	4.6 Muita esille nousseita asioita	39
5	Johtopäätökset	41
6	Pohdinta	47
	Lähteet	52
	Liitteet	56

Kuviot

Kuvio 1. Tilintarkastuksen vaiheet laajemmin.	12
Kuvio 2. Tilintarkastuskertomuksen muutokset	17

1 Johdanto

Tutkimusaihe syntyi keväällä 2016, jolloin uudistunut tilintarkastuslaki oli juuri astunut voimaan. Uuden lain valmistelu alkoi jo vuonna 2007, lähes heti edellisen tilintarkastuslain astuessa voimaan. Hallitus alkoi tällöin valmistelemaan tutkintojärjestelmän uudistusta. (Horsmanheimo & Steiner 2016, 110–111.)

Tammikuun 2016 lakimuutoksen suurimmat uudistukset koskivat tilintarkastusjärjestelmää sekä tilintarkastajien valvonnan uudistumista (Tilintarkastuslaki 1.1.2016 alkaen 2015).

EU-lainsäädännöstä oli kuitenkin tulossa vielä lisää uudistuksia tilintarkastuslakiin. Euroopan parlamentti ja Euroopan neuvosto antoivat vuonna 2014 direktiivin tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisäätteisestä tilintarkastuksesta sekä asetuksen yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisäätteistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista. EU:n jäsenmaiden sekä Euroopan talousalueen maiden tuli saattaa muutokset kansallisella tasolla voimaan viimeistään 17.6.2016. (HE 254/2014.) Kuitenkin, muutokset astuivat Suomessa voimaan vasta 19.8.2016. Suurimmat muutokset liittyivät PIE-yhteisöihin (yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö), tilintarkastuskertomukseen, tilintarkastuksen kohteisiin sekä tilintarkastajien seuraamuksiin rikkomuksista. Osassa muutoksista on kansallisia siirtymäsäännöksiä. (Lait voimaan 19.8.2016.)

Lain muutoksia ja sen vaikutuksia tutkitaan tässä työssä tilintarkastajien näkökulmasta. Muutokset ovat sen verran tuoreita, että edes kaikilla tilintarkastajilla ei ole tarkkaa tietoa kaikista lain muutoksista. Tämä tutkimus selvittää muutoksia, jotka toivottavasti siten avautuvat myös tilintarkastajille.

Tutkimuksen tavoitteena on siis selvittää uudessa tilintarkastuslainsäädännössä tapahtuneita muutoksia sekä sitä, miten muutokset ovat käytännössä vaikuttaneet tai tulevat vaikuttamaan tilintarkastajiin ja heidän työhönsä. Muutoksia on tullut paljon, mutta niiden käytännön vaikutukset eivät liene suuria.

Tutkimuksen aihe on erittäin ajankohtainen, ja muutoksia on mielekästä tutkia heti tuoreeltaan. Näin vältetään mahdollisilta virhetulkinnoilta ja säädökset saadaan otettua yrityksissä käyttöön lain vaatimassa järjestyksessä ja aikataulussa.

2 Tutkimusasetelma

Tässä luvussa käydään läpi tutkimusongelma ja -kysymykset sekä tutkimusote ja tutkimusmenetelmät. Luvussa arvioidaan myös tutkimuksen luotettavuutta. Lisäksi esitellään opinnäytetyön toimeksiantaja sekä aiemmat aiheeseen liittyvät tutkimukset.

2.1 Tutkimusongelma ja -kysymykset

Tutkimuksen perustana on tutkimusongelman löytäminen ja selkeä määrittely (Eskelinen & Karsikas 2014, 15). Opinnäytetöissä tutkimuksen kohde on jokin reaali maailman ilmiö, jota on mahdollista tutkia monesta eri näkökulmasta. Tutkimuskohteeseen liittyy aina jokin sellainen ongelma, johon tutkimuksen avulla selvitetään vastaus tai ratkaisu. (Kananen 2010, 16, 18.)

Opinnäytetyön tutkimuksen lähtökohta on se, että uusi tilintarkastuslaki astui Suomessa voimaan 1.1.2016. Lisäksi EU-lainsäädännön kautta tilintarkastuslakiin tuli lisää muutoksia 19.8.2016. Opinnäytetyön tutkimusongelma on: mitä muutoksia uusi tilintarkastuslaki on aiheuttanut tilintarkastajien näkökulmasta? Tutkimusongelmaan etsitään ratkaisua seuraavien tutkimuskysymysten avulla:

- mitä muutoksia uudessa laissa on vanhaan lakiin verrattuna,
- miten muutokset ovat käytännössä vaikuttaneet tilintarkastajien työhön ja
- miten uusi laki tulee vaikuttamaan tulevaisuudessa.

Opinnäytetyön kirjoittaja on työskennellyt toimeksiantajayrityksen palveluksessa ensin harjoittelijana ja sen jälkeen tilintarkastusassistenttina alkuvuodesta 2016. Lakimuutos on vielä melko uusia asia, mutta aihetta on mielekästä tutkia jo tässä vaiheessa. Tutkimus antaa tuoretta tietoa lain muutoksista ja sen vaikutuksista tilintarkastajien työhön, jolloin myös tilintarkastajat voivat hyödyntää sitä työssään.

Aiemmat tutkimukset

Uusi tilintarkastuslaki astui Suomessa voimaan 1.1.2016. Laki on siis suhteellisen uusi, minkä vuoksi aihetta ei ole vielä kovin paljon tutkittu. Tilintarkastuslaki uudistui edellisen kerran vuonna 2007. Myös tästä lakimuutoksesta tehtiin muutamia tutkimuksia. Kuitenkin suoraan tilintarkastuslakiin keskittyviä tutkimuksia on tehty varsin vähän. Seuraavassa esitellään kolme tämän opinnäytetyön aihetta lähellä olevaa tutkimusta.

Ensimmäinen tutkimus on Marika Vänntilän opinnäytetyö *Uuden tilintarkastuslain tuomat muutokset tilintarkastajien työhön ja toimenkuvaan* vuodelta 2009.

Tutkimuksessa selvitettiin vuoden 2007 tilintarkastuslain muutoksen vaikutuksia tilintarkastajien näkökulmasta. Teoriaosuus käsittelee lakiuudistuksen syitä, uutta lakia ja sen muutoksia vanhaan nähden sekä yleisesti tilintarkastusta. Tutkimusote on laadullinen. Aineistonkeruumenetelmänä käytettiin puolistruktuoitua teemahaastattelua. Tutkimustuloksissa kerrotaan ISA-standardien muuttaneen eniten tilintarkastajien työtä. Työläänä haastatteluun osallistuneet kokivat myös tiukentuneet raportointi- ja dokumentointisäädökset. Maallikkotilintarkastajien tulee myös suorittaa tilintarkastajan tutkinto. Yhteenvedona silloinen lakiuudistus lisäsi tilintarkastajien työtaakkaa. (Vänntilä 2009.) Tutkimus antoi hyviä näkökohtia myös omaa opinnäytetyötäni varten.

Toinen tutkimus on Kaisa Peltolan opinnäytetyö *Suomalainen*

tilintarkastusjärjestelmä muutoksen alla vuodelta 2014. Opinnäytetyön aihe on tilintarkastusjärjestelmä Suomessa. Siinä tutkittiin vuoden 2007 lakimuutoksia ja sen lisäksi myös sitä, mitä muutoksia lakiin on vielä tulossa. Teoriaosuudessa esitellään tilintarkastusjärjestelmään ja valvontaan liittyviä muutosehdotuksia. Tutkimuksessa käytettiin kvalitatiivista tutkimusmenetelmää ja aineistonkeruumenetelmänä kyselylomaketta sekä haastattelua. Suurin osa tutkimukseen osallistuneista tilintarkastajista ei kokenut aiempien muutosten vaikuttaneen heidän työhönsä merkittävästi, mutta tulevat muutokset koettiin positiivisiksi. (Peltola 2014.)

Kolmas tutkimus on Jaakko Pellisen pro gradu -tutkielma *Uudistuvan tilintarkastuslain vaikutus riippumattomuuteen suomalaisten PIE-yhtiöiden lakisääteisessä tilintarkastuksessa* vuodelta 2016. PIE-yhteisöillä tarkoitetaan yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä, kuten esimerkiksi pankkeja ja vakuutusyhtiöitä. Tutkielmassa esitellään Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen 537/2014 tuomia muutoksia tilintarkastuslakiin ja ylipäänsä tilintarkastusalalle. Asetus tuli sulauttaa lainsäädäntöön, ja sitä täytyi alkaa noudattaa kaikissa EU:n jäsenmaissa 17.6.2016. Aihetta käsitellään tilintarkastajien riippumattomuuden näkökulmasta. Muutoksista kirjoittaja toteaa seuraavaa:

Yksittäisistä säännöksistä merkittävimpiä muutoksia riippumattomuuden kannalta tullevat olemaan tilintarkastusyhteisön pakollinen rotaatio, tiettyjen muiden kuin tilintarkastuspalveluiden tarjoamisen kieltäminen, sallituille muille palveluille asetettava palkkiokatto sekä tarkastusvaliokunnan roolin vahvistuminen.

Tutkimusmenetelmä on laadullinen ja aineistonkeruumenetelmänä on haastattelu. Tutkimustulosten mukaan muutokset saattavat onnistuessaan parantaa riippumattomuuden toteutumista, mutta heikoimmillaan muutoksilla voi olla jopa negatiivinen vaikutus tilintarkastuksen operatiiviseen toimintaan. (Pellinen 2016.)

2.2 Tutkimusmenetelmät

Tutkimusote

Tutkimusongelmaan etsitään ratkaisua eri menetelmien kokonaisuudella, jota kutsutaan tutkimusotteeksi. Tutkimusote koostuu sekä analyysi-, että tiedonkeruumenetelmistä. Tutkimusotteen valintaan vaikuttaa se, millainen tutkimusongelma on luonteeltaan. (Kananen 2015, 63.)

Yksi tutkimusotteista on laadullinen tutkimus. Laadullisella tutkimuksella pyritään saamaan selvyys yksittäisestä ilmiöstä tai tapauksesta (Koskinen, Alasuutari & Peltonen 2005, 31). Tutkimusotteen ja -menetelmien valinnassa tulee olla huolellinen, jotta ote tavoittaa tutkimuskohteen (Kananen 2015, 70).

Tämän opinnäytetyön tutkimusongelman luoteen vuoksi lähestymistavaksi ja tutkimusotteeksi sopii parhaiten kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus.

Opinnäytetyön aiheena on tilintarkastuslain muutokset, joten aihetta on erittäin vaikeaa, ellei mahdotonta lähestyä kvantitatiivisin tutkimusmenetelmin. Kananen (2010, 41; 2015, 71) mukaan kvalitatiivinen tutkimus soveltuu käytettäväksi erityisesti silloin, kun ilmiöstä halutaan saada syvälinen ymmärrys.

Aineistonkeruumenetelmä

Aineistonkeruumenetelmien avulla kootaan tietoaaineisto, jonka avulla tutkimusongelma ratkaistaan (Kananen 2015, 80). Kvalitatiivisessa tutkimuksessa aineistoa kerätään sen verran, että ongelmaan saadaan ratkaisu (Kananen 2008, 38-39). Kerättyä tietoa tulee analysoida koko aineistonkeruun ajan, jotta voidaan päätellä, milloin aineistoa on kerätty riittävästi (Kananen 2015, 146).

Laadullisessa tutkimuksessa käytetään tiedonkeruumenetelminä muun muassa haastatteluja, havainnointia sekä erilaisia dokumentteja (Eskola & Suoranta 1998, 15). Tiedonkeruumenetelmän valintaan vaikuttavat esimerkiksi tutkittava ilmiö sekä halutun tiedon tarkkuus (Kananen 2010, 48).

Tämän opinnäytetyön tutkimusongelman ratkaisemiseen soveltuu parhaiten teemahaastattelu. Teemahaastattelu on puolistruktuoitu haastattelumenetelmä. Teemahaastattelun runko koostuu erilaisista tutkimusongelmaan liittyvistä aiheista eli teemoista. Teemat tulisi valita niin hyvin, että ilmiötä tarkastellaan mahdollisimman laaja-alaisesti. Haastattelu etenee laaditun rungon ja aiheesta tehtävien tarkentavien kysymysten mukaisesti. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 75.) Tutkimuksessa voidaan teemahaastattelujen tukena käyttää myös muita dokumentteja.

Tässä tutkimuksessa teemahaastattelu on siis luonteva valinta aineistonkeruumenetelmäksi. Haastattelu etenee ennalta mietittyjen teemojen mukaan, jolloin pyritään varmistamaan se, että ilmiöstä käydään läpi kaikki osa-alueet. Haastateltavien valinnassa käytetään harkinnanvaraista otantaa.

Haastateltaviksi on valittu kokeneita, auktorisoituja tilintarkastajia, joilla on kokemusta ja asemansa puolesta kompetenssia kertoa tutkittavasta ilmiöstä. Haastattelut suoritetaan yksilöhaastatteluina, jolloin jokaisen haastateltavan näkemykset saadaan huomioitua ja analysoitua parhaiten.

Analyysimenetelmät

Tutkimuksen kaikki teemahaastattelut äänitetään, jonka jälkeen äänitteet litteroidaan. Litteroinnissa on Kananen (2010, 59; 2015, 161) mukaan kolme eri tasoa, joista tässä opinnäytetyössä käytetään tarkinta, eli sanatarkkaa litterointia.

Analysoinnissa käytetään aineistolähtöistä sisällönanalyysiä, tarkemmin sanottuna lukemista, tiivistämistä ja teemoittelua. Teemoittelulla (eli klusteroinnilla) tarkoitetaan aineiston lajittelua ja järjestelyä teemoittain. (Silius 2005.) Lukemalla aineistoa tutkijan tulee erottaa tutkimuksen kannalta oleelliset asiat usein suurestakin aineistosta. Kun aineistoa on paljon, pelkkä lukeminen ei riitä, vaan aineistoa täytyy myös tiivistää. Tiivistämisen avulla kokonaisuus on mahdollista hahmottaa parhaiten. (Kananen 2015, 129.) Analysoinnin tuloksena saadaan vastaus tutkimusongelmaan.

Tutkimuksen luotettavuus

Arvioitaessa tämän opinnäytetyön tutkimuksen luotettavuutta, käytetään arvioinnissa ainoastaan laadullisen tutkimuksen luotettavuuden arviointikriteerejä, koska tutkimuksessa on käytetty vain kvalitatiivisia tutkimusmenetelmiä. Laadullisen tutkimuksen luotettavuuden arviointi poikkeaa määrällisen tutkimuksen arvioinnista, koska käytössä ei ole samantyyppistä arviointikriteeristöä, kuten kvantitatiivisen tutkimuksen arvioinnissa. Mittarit, joita tieteellisten tutkimusten luotettavuuden arvioinnissa käytetään, on tehty määrällisille tutkimuksille. (Kananen 2014, 145.)

Näin ollen kvalitatiivisen tutkimuksen luotettavuutta tulee arvoida muilla tavoilla. Kananen (2015, 352) toteaaakin, ettei reliabiliteetin (tutkimustulokset toistuvat, jos koe tehdään uudelleen samoilla menetelmillä) ja validiteetin (mitataan tutkimusongelman kannalta oikeita asioita) käsitteitä voi suoraan soveltaa

kvalitatiiviseen tutkimukseen. Käytettävään arviointimenetelmään vaikuttaa tutkimusasetelma.

Laadullisessa tutkimuksessa tutkijan tulee jatkuvasti miettiä ja kyseenalaistaa tekemiään ratkaisuja ja näin ollen ottaa kantaa sekä työn kannattavuuteen, että luotettavuuteen. Laadullisessa tutkimuksessa tärkein luotettavuuden kriteeri on itse tutkija, ja tästä syystä luotettavuutta tulee arvioida koko tutkimusprosessista. (Eskola & Suoranta 1998, 208, 211.)

Koskinen, Alasuutari ja Peltonen (2005, 256–257) esittelevät naturalistisen tutkimusotteen, jonka mukaan kvalitatiivisen tutkimuksen luotettavuuden arvioinnissa käytetään muun muassa seuraavia kriteerejä: luotettavuutta, siirrettävyyttä, riippuvuutta ja sitä, että tutkimus on suoritettu objektiivisesti. Luotettavuudella tarkoitetaan sitä, että esimerkiksi haastatteluista tehdyt tulokset tarkistetaan vielä haastateltavalta, jolloin vältetään tutkijan tekemiltä virhetulkinnoilta (Kananen 2008, 126). Luotettavuutta voidaan parantaa myös triangulaatiolla, eli eri menetelmien, teorioiden ja tietolähteiden yhdistelmällä (Tuomi & Sarajarvi 2009, 143–144). Tässä opinnäytetyössä käytetään aineistotriangulaatiota, eli haastattelujen lisäksi hyödynnetään myös muita aineistoja.

Laadullinen tutkimus pyrkii ymmärtämään ilmiötä. Siirrettävyydellä tarkoitetaan sitä, että voiko tutkimuksen tuloksia hyödyntää myös muissa tutkimuksissa. Siirrettävyys on kuitenkin aina siirtäjän vastuulla, vaikka alkuperäinen tutkija voikin helpottaa asiaa tarkalla ilmiön lähtötilanteen ja oletusten kuvauksella. (Kananen 2015, 353.)

Tutkimuksen riippuvuus voidaan varmistaa kaikkien valintojen perusteluilla ja hyvällä dokumentaatiolla. Näin muut tutkijat voivat varmistaa tehtyjen valintojen ja ratkaisujen oikeellisuuden ja virheettömyyden. (Koskinen, Alasuutari & Peltonen 2005, 257.) Alkuperäinen aineisto tulee myös pitää tallessa, jotta aineiston aitous ja tulosten luotettavuus voidaan tarvittaessa todentaa. (Kananen 2014, 153; 2008, 126.)

Luotettavuutta voidaan parantaa myös saturaation eli kylläntymisen avulla (Tuomi & Sarajärvi 2009, 87). Tässä opinnäytetyössä tehdään teemahaastatteluja. Tässä tapauksessa saturaatiolla tarkoitetaan sitä, että haastateltavien vastauksen alkavat toistaa itseään, eli uusia aiheita ei enää nouse esiin. Haastatteluja tuleekin tehdä sen verran, että saturaatio on saavutettu.

Toimeksiantajan esittely

Opinnäytetyön toimeksiantaja on Vilho Riuttasen vuonna 1997 perustama jyväskyläläinen tilintarkastusyhteisö Tilintarkastus Riuttanen Oy. Yhtiön päätoimiala on tilintarkastuspalvelut. (Kiviluoma 2016.)

Vuodesta 2009 alkaen Tilintarkastus Riuttanen Oy on kuulunut Sys Audit Oy:n muodostamaan konserniin. Molemmat, sekä Sys Audit Oy että Tilintarkastus Riuttanen Oy ovat nykyään vuoden 2016 tilintarkastuslain muutoksen mukaisia tilintarkastusyhteisöjä. Tilintarkastus Riuttanen Oy:n nykyisenä toimitusjohtajana toimii KHT Anssi Tikkanen. (Kiviluoma 2016.)

Konserni tarjoaa lakisääteisten tilintarkastuspalveluiden lisäksi muun muassa IT- ja sisäistä tarkastusta sekä neuvontaa muun muassa taloushallinnossa, verotuksessa, yritysjärjestelyissä ja sukupolvenvaihdoksissa. Yhtiöt suorittavat myös erityistarkastuksia ja antavat erilaisia tilintarkastajilta saatavia lausuntoja. (SYS Audit Oy 2016.)

Konserni työllistää tällä hetkellä vakituisesti 16 henkilöä. Konsernilla on toimipisteet Jyväskylässä ja Kuopiossa sekä myös Helsingissä, Iisalmessa ja Suonenjoella. (SYS Audit Oy 2016.) Tilintarkastus Riuttanen Oy:n liikevaihto oli elokuun 2015 tilinpäätöksessä sadan euron tarkkuudella 1 250 900 euroa, taseen loppusumman ollessa 476 500 euroa (Tilintarkastus Riuttanen Oy 2015).

3 Uusi tilintarkastuslaki

Luvussa käydään ensin yleisesti läpi, mitä tilintarkastus on ja miksi sitä suoritetaan. Sen jälkeen käydään läpi sekä tammikuun (1.1.2016) että elokuun (19.8.2016) lakimuutosten syyt. Tämän jälkeen selvitetään, mitä muutoksia jo kumottuun vuoden 2007 tilintarkastuslakiin on tullut vuoden 2016 lakiuudistusten myötä.

3.1 Yleistä tilintarkastuksesta

Tilintarkastuksen tarkoitus on varmistaa kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon lainmukaisuus. Lisäksi tilintarkastuksessa tulee varmistua siitä, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan yhtiön taloudellisesta asemasta. (Riistama 2000, 12.)

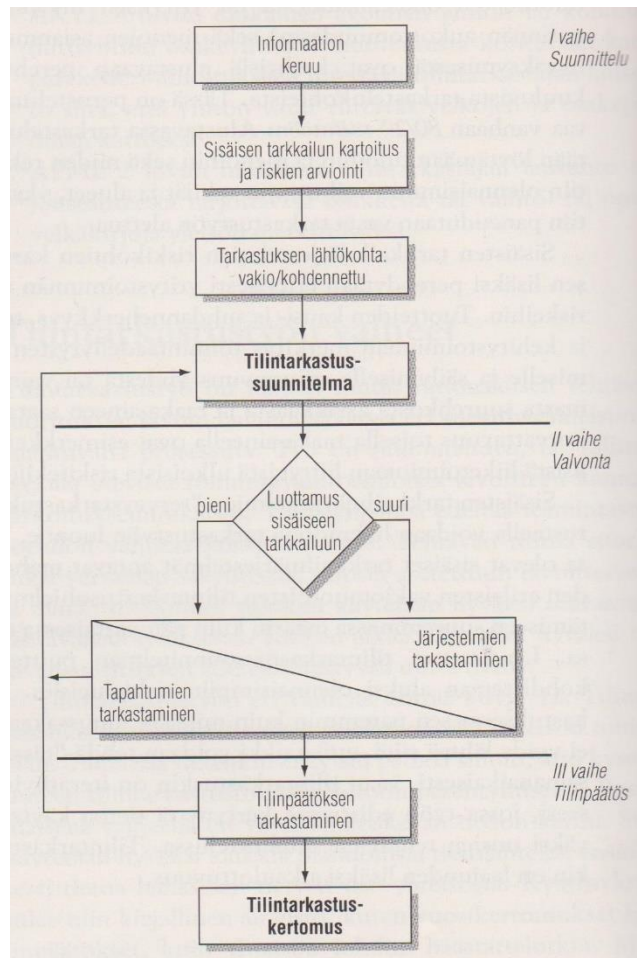
Tilintarkastuksen teorian mukaan lähtökohta tilintarkastukselle on tilintekovelvollisuus osapuolten kesken tai julkinen tilintekovelvollisuus.

Tilintarkastus keskittyykin selvittämään, onko tilintekovelvollisuus täytetty, ja samalla varmistetaan tilinteon yhteydessä annettavan informaation luotettavuus. (Halonen & Steiner 2009, 14.)

Horsmanheimon ja Steinerin (2016, 166) mukaan kaikki kirjanpitovelvolliset yhteisöt ja säätiöt valitsevat lähtökohtaisesti itselleen tilintarkastajan. Pienissä, laissa määritellyt rajat alittavissa yhteisöissä ei kuitenkaan tarvitse suorittaa tilintarkastusta. Tilintarkastusvelvollisuudesta on vapautettu myös aloittavat pienet yritykset vuonna 2013 tehdyllä lain muutoksella (1046/2013), jolleivät ne ylitä tilintarkastuslain rajoja tilintarkastusvelvollisuudesta.

Itse tilintarkastustyö jakautuu muutamaan eri työvaiheeseen. Tilintarkastusprosessi alkaa toimeksiannon vastaanottamisella (+ johdon vahvistuskirjeen vastaanottamisella), jonka myötä tilintarkastusta aletaan suunnitella. Tämän jälkeen suoritetaan varsinainen tarkastustyö, raportointi, sekä laadunvalvonta.

(Tilintarkastus 2002, 9–10.) Tilintarkastusprosessin vaiheet on esitelty tarkemmin kuviossa 1.



Kuvio 1. Tilintarkastuksen vaiheet laajemmin (Riistama 2000, 74)

Tilintarkastuksen tarkoituksena on ISA 200 -standardin mukaan lisätä aiottujen käyttäjien luottamusta tilinpäätöstä kohtaan. Tavoitteena onkin, että tilintarkastaja voisi antaa lausunnon siitä, että tilinpäätös on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan. Näin luottamus on mahdollista saavuttaa. (ISA 200 2016, 215.) Riskiperusteisessa tarkastuksessa tilintarkastajan tulee saada kohtuullinen varmuus siitä, ettei tilinpäätökseen sisälly olennaista virhettä. Tällöin ammatillisen skeptisyyden ja harkinnan lisäksi tilintarkastajan tulee suorittaa tarkastustoimenpiteet siten, että virheellisyyden riski jää hyväksyttävän alhaiselle tasolle. (Halonen & Steiner 2009, 42.)

Tilintarkastajan on myös huolellisesti dokumentoitava kaikki tekemänsä tarkastukset. Dokumentoinnin tulee käsittää suunnittelu ja tehdyt tarkastustoimenpiteet sekä selvittää, miten on päästy johtopäätöksiin, joiden mukaan tilintarkastuksesta

annetaan kertomus. Dokumentoinnin perusteella tulee pystyä selvittämään, että tarkastus on suoritettu hyvää tilintarkastustapaa noudattaen. (Tilintarkastus 2002, 11.)

Hyvällä tilintarkastustavalla tarkoitetaan tilintarkastajilla yleisessä käytössä olevia, ammatilliseen harkintaan perustuvia käytänteitä ja menettelytapoja, jotka ohjaavat tilintarkastustoimeksiannon suorittamista. Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu myös ammattieettisten periaatteiden noudattaminen. Ammattieettiset periaatteet ovat tulleet Suomeen kansainvälisen tilintarkastajaliitto IFACin laatimista ja julkaisemista tilintarkastusta koskevista eettisistä säännöistä. Hyvä tilintarkastustapa muodostuukin kotimaisen lainsäädännön määräysten lisäksi IFACin julkaisemista ISA-standardeista, tuomioistuinten päätöksistä sekä vanhan lain aikaisten tilintarkastuslautakuntien ratkaisuksista, ohjeista ja lausunnoista. (Virtamo 2015.)

3.2 Taustaa lain muutokselle

Uusi tilintarkastuslaki (1141/2015) astui voimaan 1.1.2016. Samalla monet muut lait, kuten esimerkiksi kirjanpitolaki muuttui. Tilintarkastajajärjestelmää koskeva sääntely on 1.1.2016 alkaen keskitetty tilintarkastuslakiin. Uuden lain valmistelu alkoi jo vuonna 2007, lähes heti silloisen uuden tilintarkastuslain astuessa voimaan. Lain hyväksymisen yhteydessä eduskunta edellytti, että hallitus alkaa valmistelemaan tilintarkastajien tutkintovaatimusten kokonaisuudistusta. Vuoden 2016 alusta voimaan tulleen tilintarkastuslain suurin muutos oli tilintarkastusjärjestelmän uudistus, jossa tilintarkastajien hyväksymis- ja valvontaorganisaatiot muuttuivat. (Horsmanheimo & Steiner 2016, 110–111.)

Kansallisen tason tilintarkastajajärjestelmää haluttiin yksinkertaistaa, yhtenäistää ja keskittää. Esityksessä huomioitiin myös vastaava kehitys Pohjoismaissa ja muualla EU:ssa sekä kansainvälisen toimintakehyksen järjestelmälle asettamat uudet vaatimukset. Työ- ja elinkeinoministeriön lokakuussa 2014 asettama työryhmä valmisti tilintarkastusreformiin liittyviä säännösmuutoksia. Vuoden 2014 tilintarkastusdirektiivin muutos ja tilintarkastusasetus julkistettiin marraskuussa 2015. Lisäksi työ- ja elinkeinoministeriön asetus tilintarkastajan

hyväksymisedellytyksistä (1442/2015) julkaistiin 7.12.2015, ja se astui tilintarkastuslain tavoin voimaan 1.1.2016. (Horsmanheimo & Steiner 2016, 112, 114.)

Perusteluna uudistukselle mainitaan maailmantalouden kriisistä johtuvan EU:n kiinnostuksen kasvu tilintarkastusta, tilintarkastajia ja näiden valvontaa kohtaan. 16.4.2014 Euroopan parlamentti ja Euroopan neuvosto antoivat direktiivin tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisäätteisestä tilintarkastuksesta annetun direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta (2014/56/EU) sekä asetuksen yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisäätteistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista ja komission päätöksen (2005/909/EY) kumoamisesta (537/2014). Uudistuneet säännökset piti sulauttaa EU:n jäsenmaiden, sekä Euroopan talousalueen maiden kansallisiin lainsäädäntöihin viimeistään 17.6.2016. Moniin kohtiin sisältyy kuitenkin kansallisia siirtymäaikoja ja optioita. (HE 254/2014.) Direktiivin pohjalta hallitus teki esityksen (70/2016), jonka myötä lakiuudistus (622/2016) astui voimaan Suomessa vasta 19.8.2016 (Lait voimaan 19.8.2016). Tilintarkastuksen kohteen (L 1141/2015, 3. luku 1 §) ja tilintarkastuskertomuksen (L 1141/2015, 3. luku 5 §) osalta uutta lainsäädäntöä aletaan soveltaa ensimmäisen kerran 31.12.2016 päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin (L 622/2016).

3.3 Tilintarkastajan kelpoisuus ja yhteisöjen velvollisuus toimituttaa tilintarkastus

Tilintarkastajan kelpoisuuden osalta lakiin tuli pieni lisäys. Tilintarkastajana ei vanhan lain mukaan voinut toimia henkilö, joka on vajaavaltainen, konkurssissa tai liiketoimintakiellossa tai jonka toimintakelpoisuutta on rajattu. Uuteen lakiin tuli lisäys, jonka mukaan myöskään henkilö, jolla on edunvalvoja, ei voi toimia tilintarkastajana. (L 1141/2015, 2. luku, 1 §; L 459/2007, 3 §.)

Uusi tilintarkastuslaki ei tuonut muutoksia tilintarkastusvelvollisuuden rajoihin. Jo vuoden 2007 lakimuutoksen yhteydessä luovuttiin yleisestä tilintarkastusvelvollisuudesta. Esimerkiksi pienten yhtiöiden ja osuuskuntien

lakisääteisestä tilintarkastusvelvollisuudesta luovuttiin, ja elinkeinoharjoittajien osalta siitä oli luovuttu jo ennen vuoden 2007 lakimuutosta. (Peltola 2014, 15.) Tilintarkastusvelvollisuudesta on vapautettu myös aloittelevat, uudet yhtiöt, elleivät rajat selvästi ylity. Tilintarkastaja tulee kuitenkin valita, mikäli yhteisön omat säännöt niin vaativat.

Tilintarkastus ei ole pakollista yhteisöissä, joissa on tilikaudella ja sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittynyt enintään yksi seuraavista rajoista:

- 1) taseen loppusumma suurempi kuin 100 000 euroa,
 - 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto enemmän kuin 200 000 euroa tai
 - 3) palveluksessa keskimäärin useampi kuin kolme henkilöä.
- (Tuomi-Sorjonen 2016, 161).

Tilintarkastusvelvollisuuden rajoista on jo pitkään ollut paljon keskustelua eri medioissa. Esimerkiksi Elinkeinoelämän keskusliiton (Tilintarkastajien tutkimus ja valvonta -työryhmän raportti (EK-2013-99) 2013) mukaan tulevaisuudessa olisi mietittävä tilintarkastusvelvollisuuden alarajojen nostamista.

Tilintarkastusvelvollisuuden rajat ovat Suomessa aika matalat, ja sen vuoksi pienenkin yhtiön täytyy valita tilintarkastaja. Yritysten tulisi aiempaa enemmän saada itse päättää, haluavatko he tarkastuttaa tilinpäätöksensä. Nykyisillä alarajoilla rajoitetaan epäasianmukaisesti yritysten mahdollisuutta päättää tilintarkastuksesta. Turun kauppakamarin (Lausunto tilintarkastajien hyväksymiseen ja valvontaan 2015, 4) kanta on, että rajoja olisi tarvittaessa nostettava siten, että lopputulos olisi sekä kustannustehokas että eri sidosryhmien ja elinkeinoelämän kokonaisedun mukainen.

Edellistä suuremmissa yhtiöissä laki voi velvoittaa KHT-tilintarkastajan valitsemista. Jos seuraavista rajoista ylittyy päättäneellä tilikaudella vähintään kaksi, on yhteisössä valittava KHT-tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, jossa päävastuullinen tilintarkastaja on KHT-tilintarkastaja:

- 1) taseen loppusumma on yli 25 miljoonaa euroa,
- 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto on yli 50 miljoonaa euroa tai
- 3) yhteisön tai säätiön palveluksessa on keskimäärin useampi kuin 300 henkilöä.

KHT-tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, jossa päävastuullinen tilintarkastaja on KHT-tilintarkastaja, on valittava myös silloin, mikäli kyseessä on yleisen edun kannalta merkittävästä yhteisöstä. Samat edellä mainitut rajat koskevat myös konsernien tilintarkastusta. Uudesta laista jätettiin samalla pois vanhassa laissa ollut 7 § JHTT-tilintarkastajan valitseminen. (L 1141/2015, 2. luku, 5–6 §; L 459/2007, 5-7 §.)

3.4 Tilintarkastuksen sisältö ja suoritetusta tilintarkastuksesta annettavat raportit

Tilintarkastuksen sisältö kokee elokuussa 2016 voimaan tulleen lakiuudistuksen (622/2016) myötä suuren muutoksen. Uuden lain mukaan tilintarkastus käsittää yhteisön tai säätiön tilikauden kirjanpidon, tilinpäätöksen sekä hallinnon tarkastamisen. Näin ollen toimintakertomusta ei tarvitse enää tarkastaa 31.12.2016 jälkeen päättyviltä tilikausilta. Toimintakertomukseen kuitenkin kohdistetaan tarkastustoimenpiteitä kansainvälisen käytännön sekä EU-direktiivien mukaisesti. (Fraktman 2016.)

Jo vanhan lain (459/2007, 12 §) sanamuoto konsernien tilintarkastuksesta kuului: “Emoyrityksen tilintarkastajan on tarkastettava myös konsernitalinpäätös sekä varmistuttava siitä, että konserniin kuuluvien yritysten tilintarkastajat ovat suorittaneet tilintarkastuksen asianmukaisesti.” Lisäyksenä uudessa laissa on kohta, jonka mukaan emoyhtiön tilintarkastajan tulee toteuttaa korjaustoimenpiteet ja mahdollisesti tehdä ilmoitus tilintarkastusvalvonnalle, mikäli hän ei pysty tarkistamaan konsernin tilinpäätöstä tai varmistumaan konsernin muiden yhtiöiden tilintarkastusten asianmukaisuudesta. (L 1141/2015, 3. luku, 1–2 §.)

Suoritetusta tarkastuksesta on edelleen annettava päivätty ja allekirjoitettu tilintarkastuskertomus. Tilintarkastuskertomukseen on kuitenkin tulossa merkittäviä muutoksia niin sisällöllisesti, kuin myös rakenteellisesti. Muutoksen taustalla ovat lainsäädännön lisäksi ISA-standardien 260, 570, 700, 701, 705, 706 ja 720 muutokset. Muutoksilla pyritään aiempaa informatiivisempaan ja merkityksellisempään tilintarkastuskertomukseen. (Tilintarkastuskertomus uudistuu 2016.) Muutokset

koskevat osaltaan kaikkia yhteisöjä, mutta eniten ne vaikuttavat niin kutsuttujen PIE-yhteisöjen tilinpäätöksistä annettaviin kertomuksiin. PIE-yhteisöjen kertomuksessa otetaan kantaa muun muassa olennaisuuteen sekä tilintarkastuksen kannalta merkittävimpiin seikkoihin ja kerrotaan, mitä toimenpiteitä tilintarkastaja on suorittanut kyseisten seikkojen johdosta (Savtschenko 2016). Ensimmäisen kerran uudistunut kertomusmalli on käytössä 31.12.2016 päättyviltä tilikausilta (L 622/2016).

Seuraavassa kuviossa tilintarkastuskertomuksen muutokset on eritelty yhteisötyypeittäin:

Mikä muuttuu?

Ei-PIE, ei toimintakertomusta	Ei-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 'laajempänä'
-	-	<ul style="list-style-type: none"> Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat
-	-	<ul style="list-style-type: none"> 2017: Toimeksiantoa koskevat tiedot, vahvistus tarkastusvaliokunnalle annetusta raportista, ilmoitus kielletyistä palveluista ja muista palveluista,

Kuvio 2. Tilintarkastuskertomuksen muutokset (Tilintarkastuskertomus uudistuu 2016)

Tilintarkastuskertomuksessa on yksilöitävä tarkastettava tilinpäätös, kerrottava mitä tilinpäätössäännöstöä tilinpäätöksen laatimisessa on noudatettu sekä ilmoitettava,

mitä tilinpäätösstandardeja on noudatettu. Lisäksi tulee mainita tilintarkastajan toimipaikka. (L 1141/2015, 3. luku, 5 §.)

Kertomuksessa tulee myös mainita, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan säätiön tai yhteisön taloudellisesta asemasta ja toiminnan tuloksesta, täyttääkö se lainsäädännön vaatimukset, onko toimintakertomus laadittu sovellettavien säännösten mukaisesti, ovatko toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ristiriidattomia ja onko toimintakertomus sisällöltään sellainen, ettei se sisällä olennaisia virheitä (Fraktman 2016). Jos näin ei ole, täytyy tilintarkastajan antaa vakiomuotoisen kertomuksen sijaan joko varauman sisältävä tai kielteinen lausunto tai jopa jättää lausunto antamatta kokonaan. Mahdollista on tehdä myös erillinen tilintarkastuspöytäkirja tilanteesta riippuen. Tilintarkastuskertomuksen antamisen yhteydessä tilintarkastajan tulee antaa tilintarkastusmerkintä tilinpäätökseen. (L 1141/2015, 3. luku, 4–5 §.) Suomen Tilintarkastajat ry:n julkaisema yksittäisen osakeyhtiön tämänhetkinen tilintarkastuskertomusmalli on tämän opinnäytetyön liitteenä 2.

Säännös yhteisön toimielinten jäsenten väärinkäytöksistä ja laiminlyönneistä pysyi vanhan lain mukaisena. Hallinnon tarkastustuksella tarkoitetaan sitä, että tilintarkastajan tulee varmistua siitä, että yhtiön johdossa olevat henkilöt ovat noudattaneet olennaisia lakeja (esim. osakeyhtiölakia) ja säännöksiä (Hertsu 2016). Tilintarkastajan on lausuttava tilintarkastuskertomuksessa, mikäli johtoon kuuluva henkilö on syyllistynyt sellaiseen tekoon tai laiminlyöntiin, josta mahdollisesti seuraa vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä kohtaan, tai jos kyseinen henkilö on rikkonut yhteisön (tai säätiön) omia sääntöjä, tai sitä koskevaa lainsäädäntöä. Lisäksi kertomuksessa on mainittava havaituista olennaisista virheistä ja niiden luonteesta, seikoista, jotka erityisesti kiinnittävät tilintarkastajan huomion, tai siitä, jos on syytä epäillä yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. (L 1141/2015, 3. luku, 5 §; L 459/2007, 15 §.)

Kuten aiemmin tässä luvussa olevasta taulukosta kävi ilmi, näiden seikkojen lisäksi PIE-yhteisöjen tilintarkastuskertomukseen tuli lisäksi muitakin uudistuksia. Tornainen (2016, 51) muun muassa mainitsee, että ISA 700 standardin mukaan PIE-

yhteisöjen kertomukseen tulee sisällyttää selostus tilintarkastuksen kannalta keskeisimmistä seikoista (Key Audit Matters) ja niiden tarkastamisesta. PIE-yhteisöjen tilintarkastuskertomukseen tulee vaatimuksia myös EU:n tilintarkastusasetuksen kymmenennestä artiklasta (Tilintarkastuskertomus uudistuu 2016). Kyseisen artiklan mukaan PIE-yhteisön kertomukseen tulee sisällyttää seuraavat asiat:

- tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön valinnut taho sekä valitsemispäivä,
 - toimeksiannon kesto,
 - kuvaus merkittävimmistä arvioiduista olennaisen virheellisyyden riskeistä, tilintarkastajan toiminta riskien johdosta sekä keskeisimmät havainnot,
 - selvitys, missä määrin katsottiin voitavan havaita sääntöjenvastaisuudet sekä väärinkäytökset,
 - vahvistus ristiriidattomuudesta lisäraportin kanssa,
 - vahvistus tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön riippumattomuudesta ja
 - selvitys annetuista lisäpalveluista, jollei niistä ole mainittu toimintakertomuksessa tai tilinpäätöksessä sekä vahvistus siitä, ettei kiellettyjä lisäpalveluita ole tarjottu.
- (Regulation (EU) No 537/2014 of the European Parliament and of the Council, Article 10, 2014).

Jos yhteisöllä on vähintään kaksi tilintarkastajaa, tulee heidän antaa yhteinen tilintarkastuskertomus. Jos he ovat asioista eri mieltä, kukin ilmoittaa kertomuksessa oman kantansa ja erimielisyyden syyn. (L 1141/2015, 3. luku, 5 §.)

Uuden lain myötä tilintarkastusta valvovien toimielinten valta kasvoi.

Tilintarkastuslautakunta voi esimerkiksi julkaista verkkosivuillaan ilmoituksen, mikäli tilintarkastajan antama tilintarkastuskertomus ei täytä siitä annettuja säännöksiä.

Lisäksi yleisen edun kannalta merkittävästä yhteisöstä tilintarkastajan tulee laatia tarkastusvaliokunnalle Euroopan unionin tilintarkastusasetuksen 11 artiklassa tarkoitettu lisäraportti. Lisäraportti tulee luovuttaa myös yhtiön vastaavalle toimielimelle, viimeistään tilintarkastuskertomuksen luovuttamisen yhteydessä. (L 1141/2015, 3. luku, 5 a §, 6 §.)

Lisäraportissa tulee kertomuksen ohessa mainita paljon erilaisia tarkastukseen liittyviä asioita. Lisäraportissa pitää olla muun muassa seuraavat asiat:

- ilmoitus tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön riippumattomuudesta,
- päävastuullinen tilintarkastaja tai päävastuulliset tilintarkastajat,

- jos on nimetty useampi tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, tehtäväjako,
 - kuvaus tarkastuksen laajuudesta ja ajankohdasta,
 - kuvaus tarkastettavan yhteisön johtavan toimielimen kanssa käydystä viestinnästä,
 - menetelmäkuvaus,
 - kuvaus käytetyistä olennaisuusrajoista,
 - toiminnan jatkuvuuden arviointi sekä yhteenveto kaikista takauksista, tukikirjeistä, julkisista tukitoimista ja muista tukitoimista,
 - puutteet sisäisessä taloudellisessa valvonnassa,
 - merkittävät puutteet lain, säädösten tai yhteisön omien järjestysten ja sääntöjen noudattamisessa,
 - ilmoitus käytetyistä arvostusmenetelmistä,
 - ilmoitukset merkittävistä ongelmista, merkittävistä seikoista, jotka ovat ilmenneet tilintarkastuksen aikana tai joista on johdon kanssa keskusteltu sekä esiin tulleista muista asioista, jotka ovat merkityksellisiä taloudellisen raportoinnin prosessin valvonnan kannalta,
 - ilmoitettava, onko tarkastettava yhteisö toimittanut kaikki pyydetyt selvitykset ja asiakirjat ja
 - selvitys mahdollisen konsernitilinpäätöksen laajuudesta.
- (Regulation (EU) No 537/2014 of the European Parliament and of the Council, Article 11, 2014.)

Kuten edellisestä huomataan, EU:n tilintarkastusasetuksen implementoinnin myötä PIE-yhteisöjen raportoinnista tuli entistäkin monimutkaisempaa. Tosin samalla ne antavat tarkempaa tietoa lukijalleen.

3.5 Tilintarkastajaa koskevat muut säännökset

Tilintarkastajan tulee noudattaa ammattieettisiä periaatteita. Ammattieettisillä periaatteilla tarkoitetaan, että tilintarkastaja suorittaa työnsä ammattitaitoisesti, objektiivisesti sekä rehellisesti ja hänen tulee myös ottaa yleinen etu huomioon. (Halonen & Steiner 2009, 32.) Ammattieettisten periaatteiden lisäksi tilintarkastajan tulee noudattaa hyvää tilintarkastustapaa sekä ylläpitää ja kehittää ammattitaitoaan. Tilintarkastajan tulee noudattaa myös tarkastettavan yhteisön toimielimeltä saamia ohjeita, jolleivät ohjeet ole ristiriidassa lakien, asetusten, direktiivien, ISA- tai muiden standardien, hyvän tilintarkastustavan tai yhteisön omien sääntöjen kanssa. (L 1141/2015, 4. luku, 1–3 §.)

Tilintarkastajan tulee olla myös riippumaton tarkastettavaa yhteisöä kohtaan.

Tilintarkastajan tulee toimillaan varmistaa riippumattomuus. Riippumattomuuden

puuttuessa tilintarkastajan tulee luopua tai kieltäytyä vastaanottamasta toimeksiantoa. Toimeksianto voidaan kuitenkin ottaa vastaan, mikäli riippumattomuuden varmistaviin toimenpiteisiin on ryhdytty tai riippumattomuutta uhkaavat tekijät voidaan arvioida merkityksettömiksi. (L 1141/2015, 4. luku, 6 §.)

Riippumattomuuden varmistaviin toimenpiteisiin tulee ryhtyä ainakin, mikäli:

- tilintarkastajalla on etuuksia tarkastettavassa yhteisössä tai säätiössä,
- tilintarkastajalla on yhteisöön tai säätiöön jokin muu kuin tavanomaiseksi katsottava liikesuhde,
- tarkastuskohteena on tilintarkastajan oma yritys tai liiketoiminta,
- tilintarkastajalla on menossa oikeusprosessi tarkastuskohteeseen liittyen,
- tilintarkastajalla on läheinen suhde (esim. sukulaisuussuhde) yhteisön johtoon kuuluvaan henkilöön tai henkilöön, joka on jollain lailla osallistunut tarkastuskohteena olevaan asiaan asiakasyrityksen palveluksessa ollessaan tai
- joku painostaa tilintarkastajaa.

(Korkeamäki 2008, 19.)

Riippumattomuutta uhkaavat tekijät koskevat myös tilintarkastusyhteisöä, jossa tilintarkastaja työskentelee. Päävastuullisen tilintarkastajan lisäksi tekijät koskevat myös niitä henkilöitä, jotka joko toteuttavat tai valvovat toimeksiannon toteutumista (L 1141/2015, 4. luku, 6 §).

Jos tilintarkastaja ei ole riippumaton, hän on esteellinen. Tilintarkastaja on esteellinen suorittamaan toimeksiantoa, mikäli:

- hän on joko tarkastettavan yhteisön (tai säätiön), samaan konserniin kuuluvan yhteisön tai kirjanpitolain 1. luvun 8 §:ssä mainitun osakkuusyrityksen yhtiömies, hallituksen tai hallintoneuvoston jäsen, toimitusjohtaja tai vastaava,
- tilintarkastaja hoitaa yhteisön tai säätiön varojenhoitoa, kirjanpitoa tai niiden valvontaa,
- tilintarkastaja on joko yhteisön (tai säätiön) tai sellaisen henkilön palveluksessa, joka on yhteisössä (tai säätiössä) johtavassa asemassa,
- hän on voittoa tavoittelevan organisaation osakas, tai hänellä on jokin muu oikeus osakkeeseen,
- tilintarkastajalla, hänen puolisoillaan taikka tilintarkastajaan suoraan alenevassa sukulaisuussuhteessa olevalla henkilöllä on vakuuksia, lainoja tai muita etuuksia yhteisöltä tai säätiöltä tai joltain sen johtoon kuuluvalla henkilöltä. Tilintarkastajan puolison tai häneen suoraan alenevassa sukulaisuussuhteessa olevan henkilön etuuksilla on vaikutusta vain silloin, kun kyseisiä etuuksia ei voida pitää merkityksettöminä.
- Yhteisöllä, säätiöllä tai sen johtoon kuuluvalla henkilöllä on vastaavia etuuksia (kuin edellisessä kohdassa) tilintarkastajalta,

- yhteisön tai säätiön johtoon kuuluva henkilö tai taloudesta huolehtiva tai taloutta valvova henkilö on tilintarkastajan puoliso, veli, sisar tai tilintarkastajaan suoraan ylenevässä tai alenevassa sukulaisuussuhteessa tai
- säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisön päävastuullinen tilintarkastaja on ottanut vastaan yhteisön johtotehtävän tai talouden hoitoon tai valvontaan liittyvän tehtävän ja tällaiseen tehtävään siirtymisestä on kulunut vähemmän aikaa kuin kaksi vuotta.

Lisäksi tilintarkastajan on luovuttava toimeksiannosta kohtuullisessa ajassa siitä, kun tilintarkastaja sai tietää olevansa esteellinen. (L 1141/2015, 4. luku, 7 §.)

Tilintarkastajaa koskee myös salassapitovelvollisuus suorittamistaan toimeksiannoista saamistaan tiedosta. Salassapitovelvollisuuden voi rikkoa ainoastaan sellaisissa asioissa, jotka:

- ovat tulleet yleiseen tietoon,
- viranomainen tai vastaava taho (esim. veroviranomainen tai poliisi) on oikeutettu saamaan tietoonsa,
- se taho, jota salassapito koskee, antaa suostumuksensa siihen, että tietoja saa kertoa eteenpäin tai
- tilintarkastajan tulee lain nojalla ilmoittaa jostain asiasta eteenpäin tai lausua siitä jotain.

(Korkeamäki 2008, 21–22.)

Edellä mainitut asiat löytyivät myös vanhasta laista. Uusina asioina lakiin kirjattiin, että tilintarkastajan on pidettävä asiakkaistaan asiakasrekisteriä (säilytettävä 10 vuotta) ja tehtävistään tilintarkastuskansiota (L 1141/2015, 4. luku, 8–10 §).

Kyseisiä lain kohtia tulee soveltaa viimeistään 1.1.2017 (L 622/2016).

Tilintarkastuskansioon tulee koota kaikki tarkastuksen kannalta merkityksellinen tieto (tilintarkastusdirektiivin artiklan 22 b ja EU:n tilintarkastusasetuksen artiklojen 6–8 mukaisesti) sekä muut tiedot, jotka ovat tilintarkastuskertomuksen sekä PIE-yhteisöistä annettavan lisäraportin tukena. Tilintarkastuskansio on suljettava viimeistään 60 päivän kuluttua tilintarkastuskertomuksen allekirjoittamisesta. Käytännössä kansion sulkemisella tarkoitetaan sitä, ettei siihen voi sen sulkemisen jälkeen enää lisätä tai poistaa aineistoa, eikä myöskään lisätä tai poistaa merkintöjä. Jos tilintarkastukseen kohdistuu myöhemmin selvityksiä ja kansion aineistoa

mennään tuolloin muokkaamaan (kansion sulkemisen jälkeen), voidaan sitä pitää erittäin vakavana rikkeenä. (Ajankohtaiskatsaus, tilintarkastus 2016.) 60 päivän määräaika ei kuitenkaan ole säännöksen tavoitteiden toteutumisen kannalta olennaista, joten muutaman kuukaudenkaan ylityksestä tuskin aiheutuu suuria sanktioita (Torniainen 2016, 52).

Uuden lain myötä kiristettiin myös säännöksiä siitä, kuinka tilintarkastaja voi siirtyä asiakasyrityksensä palvelukseen. Torniainen (2016, 52) esittelee artikkelissaan hallituksen esityksen, jonka mukaan tilintarkastaja voisi siirtyä tarkastamansa yhtiön johtoon tai valvontaelimeen vasta vuoden kuluttua tarkastuksesta. Yleisen edun kannalta merkittäviin yhteisöihin siirtyminen voisi tapahtua vasta kahden vuoden kuluttua tarkastuksesta. Lakimuutos toteutui esityksen mukaisena.

Tilintarkastus tulee suorittaa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti ottaen huomioon tarkastettavan yhteisön toiminnan laajuus ja monimutkaisuus. Toimintatavat tämän varmistamiseksi on kirjattava ylös. Työnantajan on myös järjestettävä työntekijöille sisäinen menettely, jolla voidaan nimettömästi ilmoittaa tilintarkastusta koskevan sääntelyn rikkomisepäilyistä. (L 1141/2015, 4. luku, 12–13 §.) Säännöksiä sovelletaan viimeistään 1.1.2017 (L 622/2016).

3.6 Yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajaa ja tilintarkastusta koskevat erityissäännökset

Lain viides luku on kokenut suuren muutoksen. Luvun nimessä aiemmin ollut julkisen kaupankäynnin kohteena oleva yritys on muutettu julkisen edun kannalta merkittäväksi yhteisöksi, eli niin kutsutuksi PIE-yhteisöksi.

Viidennen luvun osalta lakimuutos kumpuaa jo aiemmin mainitusta, EU:n vuonna 2014 julkaisemasta tilintarkastusasetuksesta. Isoimmat muutokset asetus aiheuttaa PIE-yhteisöjen tarkastusvaliokuntien vastuuseen ja tehtäviin, tilintarkastajien raportointiin, sekä tilintarkastusyhteisöjen pakolliseen rotaatioon eli kiertoon. Lisäksi kaikkia oheispalveluita ei saa enää tarjota ja osaan tulee palkkiokatto. (Hyryläinen 2015; Afterman 2016.)

Julkisen edun kannalta merkittävässä yhteisössä tilintarkastajan toimikausi on enintään 10 vuotta. Tämän jälkeen toimi tulee kilpailuttaa EU:n tilintarkastusasetuksen mukaisesti, mutta vanha tilintarkastaja voidaan edelleen valita jatkamaan, mikäli hänen yhteenlaskettu toimikausiensa kesto ei ylitä 20 vuotta. Toimikautta voidaan siinä tapauksessa pidentää 24 vuoteen, mikäli tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisöjä on valittu enemmän kuin yksi ja tilintarkastajat allekirjoittavat yhteisen tilintarkastuskertomuksen. (Afterman 2016; Simons 2014.)

Lakiin kirjattiin myös säännös muiden kuin tilintarkastuspalvelujen tarjoamisen rajoittamisesta. Nykyään tilintarkastusyhteisö ei saa tarjota muita oheispalveluja, kuin vero- ja arvonmäärityspalveluja, kunhan niiden merkitys tarkastettavaan tilinpäätökseen on vähäinen. (Hyryläinen 2016; Lait voimaan 19.8.2016.) Tarjottavien veropalvelujen tulee liittyä joko verolomakkeiden täyttämiseen, julkisten tukien tai verokannustimien yksilöintiin, avustamiseen verotarkastuksessa, välillisten, välittömien tai laskennallisten verojen laskentaan tai veroneuvontaan (L 1141/2015, 5. luku, 3 §; Karttunen & Torniainen 2015, 16).

Tilintarkastusyhteisön tarjoamiin muihin palveluihin asetettiin palkkiokatto. PIE-yhteisön oman tilintarkastusyhteisön tarjoamien oheispalvelujen palkkiot eivät jatkossa saa ylittää 70 prosenttia PIE-yhteisön maksamien viimeisen kolmen vuoden tilintarkastuspalkkioiden keskiarvosta. Tästä johtuen lain noudattaminen alkaa käytännössä vuonna 2020. Poikkeuslupaa palkkiokaton noudattamatta jättämiseen voi hakea tilintarkastusvalvonnasta enintään kahden seuraavan tilikauden ajaksi, mikäli tarkastettavassa yhteisössä on meneillään suuria muutoksia, kuten esimerkiksi listautuminen pörssiin tai yritysjärjestelyt. (Karttunen & Torniainen 2015, 17.) Yksittäinen jäsenmaa voi asettaa myös 70 prosenttia alemman palkkiokaton niin halutessaan (Simons 2014).

3.7 Tilintarkastajien hyväksyminen ja rekisteröinti

Tilintarkastajien hyväksyntä siirtyi uuden lain myötä tilintarkastusvalvonnalle, joka on ollut vuoden 2016 alusta lähtien Patentti- ja rekisterihallituksen alaisuudessa. Tilintarkastusvalvonta ylläpitää rekisteriä kaikista tutkintoon osallistuneista

henkilöistä (Tilintarkastajatutkintorekisteri) sekä hyväksytyistä tilintarkastajista ja tilintarkastusyhteisöistä (Tilintarkastajarekisteri). (L 1141/2015, 6. luku, 8–9 §; Tilintarkastus 2016.)

Uuden lain myötä on puhuttu paljon tilintarkastusjärjestelmän uudistumisesta. Yksityisen ja julkisen sektorin erilliset järjestelmät lakkautettiin vuoden alussa, ja samalla siirryttiin tilintarkastuslaissa säänneltyyn uuteen järjestelmään (Horsmanheimo & Steiner 2016, 110). Uusi tilintarkastusjärjestelmä tarkoittaa käytännössä sitä, että jokaisen tilintarkastajaksi pyrkivän tulee ensin suorittaa HT-tutkinto, eli niin sanottu perustutkinto. Tämän jälkeen on mahdollisuus suorittaa vielä yksityisen (KHT) tai julkisen sektorin (JHT) tilintarkastuksen erikoistumistutkinnot. (Uudistunut tilintarkastuslaki tullut voimaan 2016; Vahtera 2016.) Kaikki tutkinnot järjestetään vähintään kerran vuodessa (L 1141/2015, 6. luku, 4 §).

HT-tilintarkastajan hyväksymisedellytyksissä mainitaan muun muassa korkeakoulutututkinnon suorittamisesta (tai vähintään seitsemän vuoden työkokemus laskentatoimen tehtävistä) ja tarvittavista opinnoista, vaadittavasta työkokemuksesta (kolme vuotta alan työkokemusta tai vähintään 15 vuotta ammattimaista laskentatoimen, rahoituksen tai oikeudellisen alan työkokemusta) ja HT-tutkinnon suorittamisesta. Lisäksi luetellaan yleiset vaatimukset, jotta henkilö voi toimia tilintarkastajana. Henkilöä ei myöskään ole voitu viimeisen kolmen vuoden aikana tuomita sakkoihin tai viimeisen viiden vuoden aikana vankeusrangaistukseen sellaisesta rikoksesta, jonka perusteella hän ei ole sopiva tilintarkastajaksi. HT-, KHT- tai JHT-tilintarkastajaksi on hyväksyttävä myös ETA-valtiossa hyväksytty tilintarkastaja, mikäli EU:lla on kyseisen maan kanssa sopimus ammattipätevyyden vastavuoroisesta tunnustamisesta (L 1141/2015, 6. luku, 2 §.)

KHT- ja JHT-tilintarkastajien hyväksymisedellytykset poikkeavat hiukan edellisestä. Molemmat erikoispätevyytutkinnot vaativat ylempää korkeakoulututkintoa tai vähintään viiden vuoden työkokemusta HT-tilintarkastajana (tai seitsemän vuoden työkokemus ammattimaisesta laskentatoimen, rahoituksen tai oikeudellisen alan tehtävistä). JHT-tilintarkastajaksi pyrkivän on lisäksi suoritettava tehtävän

edellyttämät laskentatoimen ja oikeustieteen opinnot tai vaihtoehtoisesti vähintään 13 kuukauden käytännön kokemuksen julkishallinnon ja -talouden tehtävistä. (L 1141/2015, 6. luku, 3 §.)

Tutkintoon osallistuakseen tulee saada tilintarkastusvaliokunnalta osallistumislupa. Lupa on voimassa myöntämivuoden jälkeen viisi vuotta eteenpäin. HT-tutkintoon myönnetään osallistumislupa, kunhan työkokemusta tilintarkastuksesta tai sen vastineesta puuttuu enintään 12 kuukautta (katso hyväksymisedellytykset). Myös KHT-tutkintoon tulee myöntää osallistumislupa, kun hyväksymisedellytyksissä mainitusta työkokemuksesta puuttuu enintään 12 kuukautta. Vastaava määrä JHT-tutkintoon pyrkivällä on kuusi kuukautta. Kuhunkin tutkintoon osallistuakseen tulee henkilöllä olla hyväksymisedellytyksissä mainitut opinnot tai sen vastineet suoritettuna. (L 1141/2015, 6. luku, 4 §.)

Ennen 1.1.2016 voimaan tullutta lakia rekisteriin hyväksytyt tilintarkastajat ja yhteisöt voivat jatkaa toimintaansa pienin muutoksin. HTM-tilintarkastajien nimike muuttui vuoden alusta HT-tilintarkastajaksi, kun taas KHT-tilintarkastajan nimike pysyi ennallaan. Niiden JHTT-tilintarkastajien, joilla on HT-pätevyys, nimike muuttui JHT-tilintarkastajaksi ja muiden osalta vanha nimike jäi voimaan, kunnes henkilö suorittaa JHT-siirtymäkokeen tai HT-tutkinnon. Kaikki HTM- ja KHT-yhteisöt ovat uuden lain myötä tilintarkastusyhteisöjä. JHTT-yhteisöjen hyväksyminen on voimassa vain seuraavat viisi vuotta, eikä uusia JHTT-yhteisöjä enää hyväksytä. (Mähönen 2015, 27-28; Tilintarkastuslaki 1.1.2016 alkaen 2015.)

Hyväksyminen tilintarkastajaksi on pysyvä. Lukuun ottamatta sanktiointia hyväksyminen lakkautetaan vain tilintarkastajan omasta pyynnöstä, kuoleman johdosta tai maksujen laiminlyönnistä. Hyväksymisedellytyksissä tapahtuneista muutoksesta sekä tilintarkastajarekisterin tietojen muutoksista on kuitenkin ilmoitettava tilintarkastusvalvonnalle viivytyksettä. (L 1141/2015, 6. luku, 7 §, 10 §.)

3.8 Tilintarkastajien valvonta ja seuraamukset rikkomuksista

Tilintarkastajien valvontatehtävät siirtyivät vuoden 2016 alusta Patentti- ja reskiterihallitukselle. Tilintarkastusvalvonta toimii PRH:n pääjohtajan alaisuudessa. Nykyisen tilintarkastusvalvonnan perustamisen yhteydessä lakkautettiin vanhan lain mukaiset tilintarkastuslautakunta (TILA), kauppakamareiden tilintarkastusvaliokunnat (TIVA), valtion tilintarkastuslautakunta (VALA), sekä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunta (JHTT-lautakunta). (Tilintarkastuslaki 1.1.2016 alkaen 2015.)

Tilintarkastusvalvonta siis valvoo tilintarkastajia ja tilintarkastusyhteisöjä sekä näiden toimintaa. Tilintarkastusvalvonnan tehtäviksi on määritetty seuraavat asiat:

- tilintarkastajatutkintojen järjestäminen,
- tilintarkastajien hyväksyminen,
- tilintarkastajien valvonta, että he toimivat lainsäädännön mukaisesti, sekä ylläpitävät ja kehittävät ammattitaitoaan,
- tilintarkastuksen laadunvalvonta ja sen kehittäminen,
- tilintarkastuksen yleinen ohjaus ja kehittäminen,
- osallistuu kansainväliseen valvontayhteistyöhön ja mahdolliseen tietojen vaihtoon ja
- muut lakisääteiset tehtävät.

(L 1141/2015, 7. luku, 2–3 §; Tilintarkastusvalvonta 2016.)

Tilintarkastusvalvonnan lisäksi vuoden 2016 alussa perustettiin myös uusi tilintarkastuslautakunta. Tilintarkastuslautakunta toimii tilintarkastusvalvonnan alaisuudessa, mutta antaa itsenäisesti ratkaisuja moniin asioihin.

Tilintarkastuslautakunnan ratkaisulta ulottuu asioihin, jotka koskevat tilintarkastuksen yleistä ohjausta ja kehittämistä, hallinnollisia seuraamuksia, oikaisuvaatimuksia tai muutoksenhakua hallinto-oikeuden päätökseen.

Tilintarkastuslautakunta myös edistää tilintarkastusvalvonnan tehtävien hoitamista. (L 1141/2015, 7. luku, 4 §.)

Tilintarkastuslautakunnan toimikausi on kolme vuotta. Lautakuntaan kuuluvat puheenjohtaja, varapuheenjohtaja, 5–8 jäsentä ja kaksi pysyvää asiantuntijaa. Kaikkien tulee olla hyvin tilintarkastukseen perehtyneitä, ja ainakin pysyvien jäsenten on oltava tilintarkastajia. Pysyvillä asiantuntijoilla ei kuitenkaan ole päätösvaltaa

lautakunnassa. (Tilintarkastuslaki 1.1.2016 alkaen 2015.) Lautakunta on päätösvaltainen, kun läsnä on joko puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja ja vähintään kolme muuta jäsentä tai varajäsentä. Vähintään yhdellä paikalla olevista jäsenistä tulee olla suoritettuna ylempi korkeakoulututkinto oikeustieteestä. Päätökset tehdään yksinkertaisella äänten enemmistöllä. (L 1141/2015, 7. luku, 7 §.) Tilintarkastuslautakunnan päätöksistä voi valittaa Helsingin hallinto-oikeuteen ja edelleen korkeimpaan hallinto-oikeuteen (Tilintarkastuslaki 1.1.2016 alkaen 2015).

Tilintarkastusvalvonnalla on laissa määriteltyjä erinäisiä valvontaetuuksia. Salassapitovelvollisuudesta huolimatta tilintarkastajan on toimitettava tilintarkastusvalvonnalle sen pyytämät asiakirjat viipymättä. Sama sääntö koskee myös tilintarkastuksen kohdetta. Tilintarkastajan asianajajalta tai vastaavalta valvonnalla ei kuitenkaan ole oikeutta pyytää tai tarkastaa mitään materiaalia. Jos tilintarkastaja ei täytä velvollisuuttaan antaa valvonnalle sen pyytämiä tietoja, voi valvonta määrätä tilintarkastajalle uhkasakon, edellyttäen, että laiminlyönti ei ole vähäinen. (L 1141/2015, 8. luku, 1–2 §, 4 §, 7 §.)

Tilintarkastusvalvonta voi myös pyytää tilintarkastajan toimipaikassa tämän toimintaa ja hallintoa koskevaa materiaalia siinä laajuudessa kuin on tarpeen. Valvonta voi käyttää ulkopuolista asiantuntijaa valvonnan kannalta merkityksellisen, erityistä asiantuntemusta vaativan asian selvittämiseksi. Valvonta voi velvoittaa tilintarkastajan maksamaan ulkopuolisen asiantuntijan palkkion, mikäli asiantuntijan käyttämiselle on jokin tilintarkastajan toiminnasta johtuva syy. (L 1141/2015, 8. luku, 3 §, 8 §.)

Tilintarkastusvalvonnan asettaman uhkasakon lisäksi tilintarkastuslautakunta voi määrätä tilintarkastajille erinäisiä seuraamuksia säädösten rikkomisesta. Pienimpiä seuraamuksia ovat huomautus ja varoitus. Huomautus annetaan huolimattomasta menettelystä tai merkitykseltään vähäisestä rikkeestä. Jos katsotaan, ettei huomautus riitä, annetaan varoitus. Varoituksen jälkeen tilintarkastajan on muutettava toimintaansa tai hänen hyväksymisensä voidaan peruuttaa kokonaan. (L 1141/2015, 10. luku, 1–2 §; Tilintarkastuslautakunta 2016.)

Huomautuksen, varoituksen ja hyväksymisen peruuttamisen lisäksi uusina seuraamuksina lakiin on kirjattu määräaikainen toimintakielto, kielto toimia tilintarkastusyhteisön hallintoelimissä, sekä seuraamusmaksu (Lait voimaan 19.8.2016; Uudistunut tilintarkastuslaki tullut voimaan 2016).

Määräaikainen toimintakielto voidaan määrätä, mikäli varoituksen antamisen jälkeen tilintarkastaja ei muuta toimintaansa, mutta hyväksymisen peruutus olisi liian ankara seuraamus. Kielto toimia tilintarkastusyhteisön hallintoelimessä edellyttää, että henkilö on osallistunut kyseisen hallintoelimen jäsenenä sellaisen päätöksen tekoon, joka rikkoo lakia tai säännöksiä. (L 1141/2015, 10. luku, 3–4 §.)

Seuraamusmaksu taas voidaan määrätä silloin, kun tilintarkastaja rikkoo vuoden (yleisen edun kannalta merkittävässä yhteisöissä kahden vuoden) määräaikaan siirtyessään tilintarkastusasiakkaansa palvelukseen. Seuraamusmaksu määräajan rikkomisesta on enintään 50 000 euroa. Seuraamusmaksua ei kuitenkaan määrätä, mikäli kukaan ei tee rikkomuksesta esitystä tilintarkastuslautakunnalle viimeistään viiden vuoden kuluttua rikkeen tapahtumisesta. (Uudistunut tilintarkastuslaki tullut voimaan 2016.)

Uusia seuraamuskäytänteitä sovelletaan rikkeisiin, jotka ovat tapahtuneet lain voimaantulon (19.8.2016) jälkeen. Ennen sitä tapahtuneet asiat käsitellään vanhan lain mukaisesti. (L 622/2016.)

4 Tutkimustulokset

Luvun alussa käydään läpi tutkimuksen toteutusta. Tämän jälkeen esitellään haastattelussa esille nousseet vuoden 2016 lakiuudistusten merkittävimmät muutokset tilintarkastajien näkökulmasta.

4.1 Tutkimuksen toteutus

Tutkimuksen tavoitteena oli saada vastaus tutkimusongelmaan: mitä muutoksia uusi tilintarkastuslaki on aiheuttanut tilintarkastajien näkökulmasta. Tutkimusta varten

suoritettiin teemahaastatteluja. Teemahaastattelun runko on tämän opinnäytetyön liitteenä (liite 1). Haastatteluihin osallistui yhteensä neljä Keski-Suomessa toimivaa KHT-tilintarkastajaa. Haastateltavista käytetään koodeja H1, H2, H3 ja H4. H1 on yksityisyrittäjä, H2 on kansainvälisestä tilintarkastusyhteisöstä, H3 on kotimaisesta tilintarkastuskonsernista ja H4 on kotimaisesta, kansainvälistä yhteistyötä tekevästä tilintarkastusyhteisöstä. Haastatteluun osallistuneiden vastaukset vaihtelivat hiukan sen mukaan, millaisia asiakkaita kyseisellä tilintarkastajalla tai tilintarkastusyhteisöllä pääasiassa on. Myös yrityksen koko vaikutti hiukan vastauksiin. Samat asiat kuitenkin nousivat lähes joka haastattelussa esille, mutta näkökulmat saattoivat vaihdella. Haastatteluja tehtiin siihen asti, kunnes saturaatio saavutettiin.

4.2 Tilintarkastusprosessi ja raportointi

Toimintakertomus

Toimintakertomus nousi esille joka haastattelussa. Toimintakertomusta ei lain (L 1141/2015, 3. luku, 1 §) mukaan tarvitse enää tarkastaa 31.12.2016 jälkeen päätyviltä tilikausilta. Kuitenkin jos toimintakertomus on laadittu, on siitä lausuttava tilintarkastuskertomuksessa. Näin ollen sen siis joka tapauksessa joutuu tarkastamaan. Lain kohdan merkitys ei siis ole vielä auennut edes kaikille tilintarkastajille. H1:n mukaan uusi tilintarkastusmalli on erikoinen, kun aluksi sanotaan ettei toimintakertomus kuulu ollenkaan tarkastuksen piiriin, mutta kuitenkin se täytyy käydä läpi ja huomauttaa siinä mahdollisesti olevista virheistä. Myös H3:n mukaan kyseinen lain kohta on aika epäselvä. H2 on myös samaa mieltä ja kertoo, ettei lakiuudistuksella tule juurikaan olemaan vaikutusta käytännön tarkastustyöhön. H4:n mukaan muutos juontaa juurensa kansainvälisestä käytännöstä, kun ulkomailla toimintakertomusta ei juurikaan ole tapana tarkastaa. Toimintakertomushan ei edes kuulu tilinpäätökseen vaan on erillinen dokumentti, joka Suomessa usein kuitenkin yhdistetään tilinpäätöksen kanssa. Yksi vaihtoehto H4:n mukaan olisikin se, että toimintakertomus rajattaisiin kokonaan tarkastuksen ulkopuolelle, mutta jos siitä täytyy tilintarkastuskertomuksessa lausua jotain, on olettamus, että jotain on myös tarkastettu. Asian pitäisikin olla joko tai: joko tarkistetaan ja lausutaan tai ei tarkasteta eikä myöskään lausuta.

Tilintarkastuskertomus

Näkyvin uudistus lakimuutoksessa on tilintarkastuskertomuksen uudistuminen.

Ensimmäisen kerran uudistunut kertomusmalli on käytössä 31.12.2016 päättyviltä tilikausilta (L 622/2016). Muutoksella pyritään siihen, että

tilintarkastuskertomuksesta tulisi informatiivisempi ja lukijoiden tulisi saada siitä aiempaa enemmän merkityksellisempää tietoa päätöksiensä tueksi.

(Tilintarkastuskertomus uudistuu 2016). Lähtökohtaisesti haastateltavat eivät ole ottaneet muutosta vastaan positiivisesti. H3 näkee kertomuspohjan muuttamisen lähinnä kertaluonteisena, hallinnollista taakkaa lisäävänä toimenpiteenä, kun taas

H2:n mielestä kertomusta ei voi aiempaan tapaan kopioida vuodesta toiseen vain päiväystä muuttamalla, vaan uudistuksen myötä kertomus yksilöityy ja

kertomukseen tulisi vuosittain nostaa aina uusia asioita ja havaintoja. H3:n mukaan uudessa, niin kutsutussa perustilintarkastuskertomuksessa kirjoitetaan koko ajan

enemmän siitä, mikä on kenenkin vastuulla ja mitä kenenkin olisi pitänyt tehdä. Itse tarkastuksen lopputulosta on uudessa kertomusmallissa varsin vähän. H3 ja H4

lisäävät vielä, että aiempi kertomusmalli, jossa kerrottiin, mitä on tarkastettu, mitä havaintoja oli tehty ja otettiin kantaa voitonjakoon, antaa lukijalle enemmän kuin se,

mikä on kenenkin vastuulla ja mitä kenenkin olisi pitänyt tehdä. H1:n mukaan parasta uudistuneessa kertomuksessa on se, että se alkaa lausunnolla, mutta yhtyy muiden

mielipiteisiin siinä, että uusi kertomusmalli on liian pitkä. H4 kuitenkin on sitä mieltä, että uusi kertomusmalli on aiempaa informatiivisempi, mutta pohtii myös samalla,

ymmärtääkö asiakas että tämän myötä tilintarkastus vie enemmän aikaa ja sen hinta tulee nousemaan. H2 mainitsee vielä, että PIE-yhteisöjen kertomukseen tuli vielä

lisää säännöksiä EU:sta ja että PIE-yhteisöjen kertomukseen tulee sisällyttää muun muassa kuvaus KAMeista (Key Audit Matters). Suomen Tilintarkastajat ry.

(Tilintarkastuskertomus uudistuu 2016) on määritellyt KAMit seuraavasti: "Kuvaus

merkittävimmistä arvioiduista olennaisen virheellisyyden riskeistä, yhteenveto siitä, miten tilintarkastaja on toiminut näiden riskien johdosta ja näihin riskeihin liittyvät

keskeiset havainnot." H1 muisti vielä, että PIE-yhteisöjen tilintarkastuskertomuksessa tulee mainita myös tilintarkastustyhteisölle maksetut palkkiot.

Perustilintarkastuskertomus piteni sekin jo huomattavasti, mutta PIE-yhteisöistä annettava kertomus paisui jo lähes viiden sivun mittaiseksi. Muutos lisää tilintarkastajien hallinnollista taakkaa, mutta aiheuttaa tuskin suuria ongelmia. Muutosta ei kuitenkaan ole otettu vastaan positiivisesti.

Tilintarkastuskansio

Vuoden 2017 alusta tilintarkastajien on pidettävä tekemistään toimeksiannoista tilintarkastuskansiota. Tilintarkastuskansioon tulee koota kaikki tarkastuksen kannalta merkityksellinen tieto. Kansio tulee sulkea viimeistään 60 päivää tilintarkastuskertomuksen allekirjoittamisesta, eikä siihen saa tehdä sulkemisen jälkeen minkäänlaisia muutoksia. (L 1141/2015, 4. luku, 10§.) H2:n mukaan muutos ei aiheuta juurikaan muutoksia toimintaan, koska lähtökohtaisesti vastaavat tiedot on pitänyt olla dokumentaatiopaketissa jo aiemminkin. Myös aikaraja kuulostaa H2:n mielestä riittävältä, koska etenkin keväisin töitä ei voi jättää pitkäksi aikaa loju- maan. Töitä on paljon, ja vanhat toimeksiannot tulee saattaa loppuun mahdollisim- man nopeasti. H3 taas näkee lain ongelmakohtana kansion luotettavalla tavalla sul- kemisen, etenkin sähköisten aineistojen kohdalla. H3:n mukaan hallituksen esityksen mukainen kanta paperiaineistojen sulkemiseen on se, että kansion päälle laitetaan lappu, johon kirjoitetaan sulkemispäivä. Tässä ei nähdä ongelmaa, mutta kuinka voi- daan täysin luotettavasti sulkea sähköinen aineisto? Kuitenkin aina joku tietää salasa- nalla suojatun asiakirjan salasanan ja tiedostoa voidaan pyytää avaamaan, viimeisim- män muokkauspäivän pystyy ohittamaan sillä, että boottaa tietokoneen ja muuttaa päivämäärän ja niin edelleen. Asiaan kuitenkin luultavasti löydetään jokin ratkaisu. H3:n mukaan aikarajat tulevat todennäköisesti ”paukkumaan”, mutta siitä ei onneksi pitäisi aiheutua suuria seuraamuksia.

4.3 PIE-yhteisöt

Rotaatiot

Kertomuksen ohella yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastukseen tuli suuria uudistuksia elokuun lakimuutoksessa. PIE-yhteisöille tuli käyttöön tilintarkastusrotaatiot, eli heidän on vaihdettava tilintarkastajaa kymmenen vuoden

välein. Kilpailutuksen myötä sama tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö voi jatkaa toimessa vielä toiset kymmenen vuotta, ja jos kertomuksen allekirjoittaa kaksi tilintarkastajaa, voi toimikausi jatkua maksimissaan 24 vuotta, kunnes tilintarkastajaa on pakko vaihtaa. (Afterman 2016; Simons 2014.) Kaikki haastateltavat kokevat rotaatiot hyvänä asiana. Perusteluna tälle haastateltavat sanoivat muun muassa, että ajan mittaan tilintarkastajan ja asiakkaan suhde voi kehittyä liian läheiseksi ja tilintarkastuksen objektiivisuus voi heikentyä. H4:n mielestä kymmenen vuotta tuntuu liian pitkältä, seitsemän vuotta olisi sopiva kuten säätiöilläkin on. Rotaatiota ei myöskään nähdä ongelmana, kuten H1 mainitsi, niin tilintarkastusyhteisön sisällä voidaan vaihtaa päävastuullista tilintarkastajaa ja tilintarkastusyhteisöt voivat vaihtaa asiakkaita keskenään. H4 kuitenkin toteaa, että hänestä pelkkä päävastuullisen tilintarkastajan vaihto yhteisön sisällä ei ole riittävää. Päävastuullinen tilintarkastaja kuitenkin vain tarkistaa, että assistentit ovat tehneet työn oikein, ja pahimmassa tapauksessa vain kirjoittaa nimensä kertomukseen käymättä edes työpapereita läpi. Näin päävastuullisen tilintarkastajan vaihdolla ei olisi mitään merkitystä, vaan yhteisön pitäisi vaihtua, jotta ongelmat havaitaan. H4 sanoo lisäksi, että vaikka yhteisö vaihtuisi, sama henkilö ei saisi jatkaa päävastuullisena myös tässä uudessa yhteisössä, kuten ulkomailla on tapahtunut. Tilintarkastaja on siis vaihtanut yhteisöä ja vienyt asiakkaat mukanaan. Tällaisessa menettelyssä kaikki näyttää paperilla hyvältä, mutta tilintarkastuskertomuksen allekirjoittaja on sama, eikä silloin mikään käytännössä muutu.

Toisaalta H3:n mukaan ison yhtiön tilintarkastuksen opettelu on pitkä prosessi ja tämän takia tilintarkastajan vaihto on iso satsaus sekä tilintarkastajalta että asiakkaalta, jonka täytyy opettaa uudelle tarkastajalle järjestelmien käyttöä ja muita käytännön asioita. Uusi tarkastaja ei luonnollisestikaan tunne yhtiötä niin hyvin kuin yhtiössä monta vuotta toiminut tarkastaja.

Lisäpalvelut

PIE-yhteisöille tarjottaviin lisäpalveluihin tuli lakiuudistuksen myötä tarkennuksia ja rajoituksia. Vain tiettyjä vero- ja arvonmäärittämissä palveluissa voidaan uuden lain mukaan tarjota asiakkaalle. (Hyryläinen 2016; Lait voimaan 19.8.2016.)

H4:n mielestä tiettyjä palveluita, kuten neuvontaa fuusion tai jakautumisen toteuttamisessa tai liiketoiminta- tai yrityskaupan kirjaamisessa, kannattaisi asiakaspalvelun kannalta antaa asiakkaalle, koska ne voidaan hoitaa asiantuntevasti, nopeasti ja kustannustehokkaasti. Kuitenkin H4 kertoo vielä, että niin kutsuttujen ”big four” -yhteisöjen isoimmat lisätuotteet ovat juuri vero- ja arvonmäärittäminen, eli ne, jotka lopulta jätettiin lakiin. ”Big four” -yhteisöillä tarkoitetaan tilintarkastusalan neljää suurinta toimijaa, jotka ovat KPMG Oy Ab, Deloitte Oy, Ernst & Young Oy eli EY ja PricewaterhouseCoopers Oy eli PwC.

Muuten haastateltavat pitävät uudistusta hyvänä, koska laki rajaa nyt ne palvelut, joita asiakkaalle voidaan antaa ilman, että tilintarkastajan riippumattomuus vaarantuu. H2 toteaa:

Aiemmin se raja on voinut olla aika häilyvä, että mitä palveluita voidaan tarjota ja mitä ei ilman, että riippumattomuus vaarantuu. Toisen mielestä eihän tässä mitään [viitaten tilintarkastajan antamaan palveluun] ja toinen on sitä mieltä, että ei missään nimessä voida tarjota sitä palvelua.

Tämän ongelman pitäisi poistua lakimuutoksen myötä. Jos sallittuja palveluita laajennettaisiin, olisi H1:n mukaan vaarana se, että tilintarkastaja tarkastaisi omien neuvojensa mukaan tehtyjä toimia. H3:n ja H4:n mukaan aiemmin lisäpalvelujen suorittamisen rajanvetona olikin juuri se, ettei sellaisia palveluita saanut tarjota, joiden mukaisia toimia tulisi itse tarkastamaan. Toisaalta H4:n mukaan rajoitukset voivat jopa aiheuttaa sen, että jotkut toimistot eivät enää tarjoaisikaan tilintarkastuspalveluita, koska kielletyistä oheispalveluista saadaan parempi kate, kuin itse tilintarkastuksesta. Kun siis yhteisö ei ole asiakkaan tilintarkastaja, se voi tarjota asiakkaalle mitä palveluita tahansa. H4 lisää vielä, että ennen uuden lain voimaan tuloa osa toimistoista tarjosi riippumattomuuden vaarantaviakin lisäpalveluita sillä perusteella, että toimistossa joku muu kuin päävastuullinen tilintarkastaja myi asiakkaalle palvelun. Sen jälkeen päävastuullinen tarkastaa tilinpäätöksen, mutta tällöin mahdollisista virheistä ei varmastikaan kukaan raportoisi. Tällöin liikutaan niin sanotulla harmaalla alueella.

Palkkiokatto

Lisäpalveluille asetettiin uudessa lainsäädännössä palkkiokatto. Lisäpalveluista maksettavat palkkiot eivät saa jatkossa ylittää 70:tä % kolmen edellisvuoden tilintarkastuspalkkioiden määrästä. Tästä johtuen lain noudattaminen alkaa käytännössä vasta vuonna 2020. (Karttunen & Torniainen 2015, 17.)

Haastateltavien kesken oli havaittavissa pientä erimielisyyttä vastauksissa. H4 on sitä mieltä, että isojen yhtiöiden kohdalla palkkiokatto voisi toimia. H2 näki uudistuksen hyvänä asiana: "Aiemmin jotkut toimistot ovat tehneet tarjouskilpailuissa tarjouksia, joissa itse tilintarkastuksen hinta on ollut ihan naurettava, ja oheispalveluilla ja lisämaksuilla on sitten tehty se tulos." H4 lisää vielä: "Tilintarkastushan lain mukaan pitää maksaa vähintään sen hinnan mikä se, mitä se kustannus on. Miten on mahdollista, että kolme big four -yhtiöä tekee tappiota tilintarkastuksella?"

Palkkiokaton myötä tilintarkastuspalvelun hinnan on siis melkein pakko nousta lähes oikealle tasolle, jotta oheispalveluistakin saataisiin riittävä kate. H1 taas näkee palkkiokaton keinotekoisena eikä ymmärrä miksi palkkioita pitää rajoittaa säännöksillä. Liike-elämässä yritykset käyvät kauppaa keskenään, ja H1:n mielestä palvelun saadakseen tulisi maksaa se hinta, minkä palveluntarjoaja määrittää. H3:n mukaan lain suuntaus on hyvä ja sillä pyritään siihen, että tarkastaja tekisi vain tilintarkastusta. H3 ja H4 kertovatkin, että joidenkin yhtiöiden kohdalla asia on mennyt siten, että asiakkaan oheispalveluista maksamat palkkiot ovat olleet reilusti tilintarkastuspalkkiota suuremmat, jolloin tilintarkastaja on asiakkaalle enemmänkin konsultti kuin tilintarkastaja. Palkkiokatto myös hillitsee H3:n mukaan kiellettyjen palveluiden tarjoamista.

H2 ei näe, että työtä tehtäisiin huonommin, vaikka palkkiokatto tulisi täyteen, koska tilintarkastusalan katteet ovat melko suuret ja itse tilintarkastuksen hintaa voidaan kuitenkin nostaa. H3 pohtii sitä, että katto on siinä mielessä hölmö, että jos jokin järjestely on lähes valmis, se pitäisi lopettaa, kun katto tulee täyteen. H3 kannattaa jonkinlaisia lainsäädännöllisiä rajoja, mutta haluaisi niihin jonkinlaista liukuvuutta.

4.4 Tutkintojärjestelmän uudistuminen

Kaikki haastateltavat pitävät tutkintojärjestelmän uudistumista hyvänä asiana. Entisistä HTM-tilintarkastajista tuli HT-tilintarkastajia, ja KHT-tilintarkastajien nimike pysyi ennallaan. JHTT-tilintarkastajat säilyivät JHTT:nä, tai jos heillä oli HT-pätevyys, heistä tuli JHT-tilintarkastajia. JHTT:ille järjestetään myös siirtymäkokeita, jonka läpäistyään heistä tulee JHT-tilintarkastajia. (Mähönen 2015, 27-28; Tilintarkastuslaki 1.1.2016 alkaen 2015.) H4 näkee julkishallinnon tarkastajien uudistuksen hyvänä asiana, koska kaikilla JHTT-tilintarkastajilla ei ole ollut osaamista tehdä HT-tilintarkastajan pätevyyttä vaativia tarkastuksia ja silti osa heistä on joutunut tekemään niitä. Säädöksen myötä kyseinen ongelma poistuu.

Tutkinnot on nyt jaoteltu niin, että kaikki tekevät ensin niin sanotun perustutkinnon, eli HT-tutkinnon. Tämän jälkeen voi erikoistua joko KHT- tai JHT-tilintarkastajaksi, kunhan vaadittavat kelpoisuudet koulutuksesta ja työkokemuksesta on suoritettu. H2:n mukaan uudistus kaventaa KHT- ja HT-tilintarkastajien välistä kuilua. H3 on samaa mieltä ja lisää, että aiemmassa järjestelmässä oli turhaa pitää eri tasoisia tarkastajia, kun kaikki kuitenkin käytännössä tekivät samoja töitä.

Aiemmin HTM-tenttiin päästäkseen tilintarkastusassistentilta vaadittiin vähintään viiden vuoden ja sittemmin kolmen vuoden työkokemus tilintarkastuksesta. Nykyään HT-tenttiin saa osallistua jo kahden vuoden työkokemuksella. Vaikka tentin läpäisisi heti ensimmäisellä kerralla, HT-pätevyyden voi saada kuitenkin nykyiseen tapaan vasta kolmen vuoden työkokemuksen jälkeen. Haastateltavat pitivät kahden vuoden aikaa lyhyenä, mutta H2 ja H3 ovat sitä mieltä, että osa on valmis tenttiin jo silloin, ja tällä tavoin vertauskuvallisesti jyvät erotellaan akanoista. H1 lisää, että assistentti saa olla todella hyvä, jos hän on kahden vuoden työkokemuksella kypsä tilintarkastajaksi. H4 mainitsee sen, että työkokemusaikaa laskettiin aikanaan viidestä vuodesta kolmeen vuoteen sen takia, kun pelättiin tilintarkastajien loppuvan kesken. Näin tarkastajille saatiin auktorisointi jo aiemmin. H4 näkee kehityksen menevän tässä suhteessa huonompaan suuntaan, jos asiaa mietitään tilintarkastajien kumulatiivisen osaamisen kannalta. Myös H1 ja H3 kannattavat sitä, että työkokemusta tarvitsisi olla hieman enemmän, esimerkiksi aiempi kolme vuotta. Toisaalta H3 ei kuitenkaan näe

pahana sitä, että tentin läpäisisi jo kahden vuoden työkokemuksella, kunhan vain pitää mielessä sen, että vielä on paljon opittavaa.

H4 ottaa kantaa myös KHT-puoleen. Tällä hetkellä KHT-tutkinnon voi suorittaa sen jälkeen, kun on ensin suorittanut ylemmän korkeakoulututkinnon tai kauppatieteen maisterin tutkinnon ja tämän jälkeen hankkinut muutaman vuoden alan työkokemusta. H4 on sitä mieltä, että tosiasiansa tällaisella työkokemuksella ja osaamisella ei kuitenkaan ole mitään mahdollisuutta tarkastaa suuria yhtiötä, kuten esimerkiksi Nokiaa tai Wärtsilää. H4 pohtikin sitä, pitäisikö KHT-pätevyyden saadakseen olla jonkinlainen kirjanpidon osaamisvaatimus, jonka päälle toimialaosaaaminen sitten kumuloituu. Myös H4 pitää kuitenkin kaksiportaista tutkintomallia hyvänä uudistuksena.

HT-tenttiä pidetään haastavana ja kokonaisvaltaisena osaamisen mittarina. Haastateltujen mielestä pienemmistä toimistosta saa yleensä paremmat lähtökohdat osallistua HT-tenttiin kuin "big four" -toimistoista. Pienemmissä toimistoissa assistentit saavat tehdä kokonaisia tarkastuksia itse, kun taas "big fourilla" assistentit tekevät usein vain yhtä osaa tarkastuksesta, esimerkiksi ostoreskontraa. H2 on pahoillaan siitä, kun "pienempien toimistojen assareiden tarvitsee opetella paljon ulkoa heille turhaa tietoa, esim IFRS, kun ne ei juurikaan sitä työssään tarvitse". H1 kuitenkin pohtii IFRS:n tasoittaneen toimistojen välisiä eroja, koska vaikka pienemmistä toimistoista saa paremman kuvan kokonaisuudesta, "big four" -toimistoilla assistentit saavat enemmän tietoa kansainvälisestä tilinpäätöskäytännöstä.

4.5 Tilintarkastajien valvonta ja seuraamukset rikkomuksista

Valvonta

Tilintarkastajien valvonta siirtyi vuoden 2016 alusta kokonaan Patentti- ja rekisterihallituksen alaisuuteen. Entiset tilintarkastajien valvonnasta vastanneet toimielimet lakkautettiin, ja tilalle perustettiin PRH:n alaiset tilintarkastusvalvonta ja tilintarkastuslautakunta. Kaikki haastateltavat pitivät hyvänä asiana sitä, että valvonta on kokonaan yhden viranomaisen alaisuudessa ja että paikalliset

valvontaelimet on lakkautettu. Näin valvonta on aiempaa yhdenmukaisempaa. Aiemmin laadunvalvojat tunsivat tarkastajia, ja näin ollen laadunvalvonta saattoi olla leppumpaa. Säädöksen myötä laadunvalvontatarkastukset tasalaatuistuvat ja ovat kaikkia kohtaan aiempaa oikeudenmukaisempia.

Seuraamukset rikkomuksista

Laissa oli jo aiemminkin seuraamuksina huomautus, varoitus ja auktorisoinnin poisto. (L 1141/2015, 10. luku, 1–2 §). Nykyään on lisäksi mahdollista määrätä myös seuraamusmaksu tai määräaikainen kieltä toimia tilintarkastajana eli väliaikainen auktorisoinnin poisto. (Lait voimaan 19.8.2016; Uudistunut tilintarkastuslaki tullut voimaan 2016).

Etenkin seuraamusmaksua pidetään erittäin kovana sanktiona. Seuraamusmaksu voi olla maksimissaan 50 000 euroa, mikäli tilintarkastaja siirtyy asiakkaansa palvelukseen ennen jäädyttelyjakson loppumista (PIE-yhteisöissä kaksi vuotta ja muissa yhtiöissä vuosi tilintarkastuksen päättymisestä). H4 ymmärtää muutoksen pörssiyhtiöiden kohdalla, mutta pk-sektorin yrityksiin pitäisi H4:n mukaan voida siirtyä vapaasti. H2 kertoo:

Aikaisemmin etenkin "big four" -yhtiöissä näkyi keväisin sellanen irtisanoutumisiikki, kun tarkastajat siirtyivät tarkastamaansa yhtiöön esim. controllereiksi tai talouspääliköiksi, eikä siinä mitään sen kummempaa ollut. Laki enemmänkin suojaa tilintarkastusyhteisöjä.

H1:n mielestä seuraamusmaksu on kohtuuton, ja hän painottaa vielä sitä, että harvaa alaa on näin tarkkaan lailla säädelty. H4:n mielestä sanktion kohdistusta tulisi tarkentaa, ettei se ainakaan koskisi assistentteja.

H4 esittää mielenkiintoisen ajatuksen, että jos siirtyminen tapahtuisikin toisin päin:

Se että jos siirtyy yhtiön talousjohdosta sinne yhtiön tilintarkastajaks, niin siellähän se isoin riski on. Ja sit kun ajatellaan näin, että niinkun tavallaan säähän pääset omia töitä tarkastamaan. Siellähän se on periaatteessa tilintarkastuksen puolella, mut sitä ei ole sanktioitu, se on vaan omavalvonnan puolella se, että ethän sä nyt voi tehdä sitä.

Tätä olisikin hyvä pohtia tarkemmin, olisiko tätä myös syytä säädellä lailla.

Määräaikainen toimintakielto saa myös suurta vastustusta. H3:n mielestä voitaisiin mieluummin ottaa auktorisointi kokonaan pois tai antaa esimerkiksi jokin vakava varoitus. Uusi sanktio tuntuu vieraalta, eikä vaikuta järkevältä uudistukselta. H1:stäkin kyseinen sanktio kuulostaa kohtuuttomalta. Hän pohtiikin, että jos kyseinen sanktio osuisi omalle kohdalle, niin yksityisyrittäjänä se käytännössä tarkoittaisi liiketoiminnan lopettamista. Vanhat asiakkaat ovat menneet muualle ja mistä sitten saisi uudet asiakkaat kun toimintakielto päättyy. H2 ja H4 ovat samaa mieltä. H1:n mukaan tilintarkastusyhteisössä asia on helpompi järjestää, kun henkilö voi toimintakiellonkin aikana tehdä avustavia tehtäviä, kunhan joku muu allekirjoittaa kertomukseen. H4 pohti, että onko säännös jopa perustuslain vastainen, koska siinä viedään henkilöltä elinkeino.

PRH myös julkistaa nettisivuillaan seuraamuksia saaneita tilintarkastajia. H3:n mukaan on huono asia, jos nimi joutuu listalle, mutta usko, etteivät ainakaan pk-sektorin yhtiöt juurikaan seuraa listaa. PIE-yhteisöissä listaa saatetaan H3:n mukaan tutkia aktiivisemmin, joten siinä tapauksessa listalla voi olla vaikutusta.

4.6 Muita esille nousseita asioita

Seuraaviin asioihin tilintarkastajat kaipaavat selkeyttä, tarkennuksia tai muutoksia. Alla käsiteltävät asiat eivät ole uuden lakimuutoksen myötä muuttuneet, mutta niitä on pohdittu paljon, ja luultavasti niihin tulee muutoksia tulevaisuudessa.

Hallinnon tarkastaminen

Uuden lain mukaan tilintarkastus käsittää yhteisön tai säätiön tilikauden kirjanpidon, tilinpäätöksen sekä hallinnon tarkastamisen. Tarkastuskohteena hallintoa ei sen tarkemmin ole määritelty. H4 sanoo: "Se on minusta naurettava, että niin kun perusolettamus voisi olla, että me ilman hallinnon tarkastusta voisimme tarkastaa tilinpäätöksen. Meidän on pakko katsoa hallinto, jotta me tiedetään, mitä siellä kirjanpidossa pitäisi olla." H2 ja H3 haluaisivat kuitenkin lakiin tarkennuksen, mitä hallinnon tarkastuksen tulisi pitää sisällään. H3 toteaa:

Periaatteessa se tiedetään, mitä se on, mutta siinä on niin paljon semmosia kohtia, joista on epäselvyyttä, että kuuluuko tää

tilintarkastajalle vai ei. Se on ihan hyvä, että se pohditaan ja otetaan lainsäädäntöön tai jätetään kokonaan pois. Hallinto on hyvin laaja, tosiaan mihin vedetään se raja, mitä kaikkea tilintarkastajan pitää tehdä, niin sen tarkentaminen on hyvä asia.

H4 taas näkee asian niin, että tilintarkastajien ammatikunnan tulee tietää miten hallinto tarkastetaan, eikä kohtaa tarvitse sen kummemmin tarkentaa.

Hallinnon tarkastuksen kokonaan pois jättämistä on pohdittu paljon. H4:n mielestä se ei ole mahdollista, kun hallinto on kuitenkin pakko tarkastaa, jotta nähdään päätökset, koska niillä on vaikutuksia tilinpäätökseen ja kirjanpitoon. H3 on vähän toisella kannalla, mutta kertoo, että monien mielestä hallinnon tarkastamisen pois jääminen tuntuisi hyvin erikoiselta, ja ymmärtää senkin näkökannan. H3 pohtii myös sitä, että jos tilintarkastaja ei tarkastaisi hallintoa, mikä instanssi sitten valvoisi hallinnon toimintaa vai valvoisiko mikään. Sekin tuntuisi erikoiselta, jos hallinnolla ei olisi minkäänlaista valvontaa.

Tilintarkastusvelvollisuuden rajat

Tilintarkastusvelvollisuuden alarajoista on ollut keskustelua eri medioissa. Myös muutama haastateltava otti kantaa kyseisiin rajoihin.

Tämänhetkisen lainsäädännön mukaan tilanne on seuraava. Tilintarkastus ei ole pakollista yhteisöissä, joissa on tilikaudella ja sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittynyt enintään yksi seuraavista rajoista:

- taseen loppusumma suurempi kuin 100 000 euroa,
 - liikevaihto tai sitä vastaava tuotto enemmän kuin 200 000 euroa tai
 - palveluksessa keskimäärin useampi, kuin kolme henkilöä.
- (Tuomi-Sorjonen 2016, 161).

H4:n mielestä nykyiset rajat ovat järkevät. Pienet yhtiöt teettävät vapaaehtoisia tarkastuksia muutenkin, koska ne näkevät, että siitä on hyötyä, kun asiat katsotaan läpi. Myös esimerkiksi rahoittajat voivat vaatia tarkastusta.

H3 pohtii, kuinka alarajoille käy. EU-lainsäädännössä sallittaisiin liikevaihdon alarajan nostaminen jopa kahdeksaan miljoonaan euroon ja Yhdysvalloissa rajat ovat tätäkin korkeammat. Jos alaraja nousisi EU:n sallimiin lukemiin, miten varmistetaan kirjanpidon laatu esimerkiksi sellaisissa yhtiöissä, joiden liikevaihto on viisi miljoonaa? H3 kertoo esillä olleesta, mahdollisesta pienten yhtiöiden kevyemmästä, niin sanotusta "review" -tarkastuksesta. Tämä voisi H3:n mukaan olla hyvä ja järkevä asia. Nykyinen tilintarkastusmalli on pienille yhtiöille kohtuuton, ja aiheuttaa niille suuren hallinnollisen taakan, kun pieni yhtiö ei oikeasti tarvitsisi niin laajaa tarkastusta. H3:n mielestä kirjanpitolaista tuleva liikevaihdon alaraja 700 000 euroa olisi järkevä kokoluokka myös tilintarkastuksen puolella, kunhan sen alle jäävien toiminta varmistettaisiin joko aiemmin mainitulla kevyemmällä tarkastuksella tai sitten lakiin pitäisi tulla heille velvoite käyttää auktorisoitua tilitoimistoa.

H4:n mielestä puheet siitä, että pieniä yhtiöitä ei tarkastettaisi ollenkaan, eivät ole kansantaloudellisesti ollenkaan järkeviä. Hyvä tarkastus säästää hänen mukaansa enemmän rahaa kuin siitä maksettava hinta. Jos myöhemmin selviääkin, että monen vuoden tilinpäätökset olisivat väärin, niiden avaaminen ja korjaaminen ei todellakaan olisi mitään halpaa.

5 Johtopäätökset

Luvussa pohditaan ratkaisua tutkimusongelmaan ja vastauksia tutkimuskysymyksiin. Luvussa esitellään myös tutkimustuloksista tehdyt tulkinnat.

Johtopäätökset

Tutkimuksella haettiin vastausta seuraavaan tutkimusongelmaan: mitä muutoksia uusi tilintarkastuslaki on aiheuttanut tilintarkastajien näkökulmasta?

Tutkimusongelmaan etsittiin ratkaisua seuraavien tutkimuskysymysten avulla:

- mitä muutoksia uudessa laissa on vanhaan lakiin verrattuna,
- miten muutokset ovat käytännössä vaikuttaneet tilintarkastajien työhön ja
- miten uusi laki tulee vaikuttamaan tulevaisuudessa.

Uudistunut tilintarkastuslaki toi mukanaan paljon ja osin suuriakin muutoksia vanhaan lakiin verattuna. Haastattelujen myötä tilintarkastajien näkökulmasta lakiuudistuksen keskeisimmät muutokset ovat seuraavat:

- toimintakertomuksen poisjäänti tarkastuskohteista,
- tilintarkastuskertomuksen uudistuminen (kaikki yhteisöt + PIE-yhteisöt),
- PIE-yhteisöjen rotaatiot, kielto tarjota kaikkia oheispalveluita ja palkkiokatto,
- tutkintojärjestelmän uudistuminen,
- valvonnan uudistuminen ja
- seuraamukset rikkeistä.

Kaikki muutokset eivät kuitenkaan ole suuresti vaikuttaneet tai tule juurikaan vaikuttamaan tilintarkastajien työhön.

Toimintakertomusta ei lain (1141/2015, 3. luku, 1 §) mukaan tarvitse enää tarkastaa 31.12.2016 jälkeen päättyviltä tilikausilta, mutta jos sellainen on tehty, siitä tulee kuitenkin lausua tilintarkastuskertomuksessa. Kuitenkin Suomessa suurin osa yrityksistä on pieniä ja keskisuuria yrityksiä. Niiden osalta lain edellytykset toimintakertomuksen laatimiseen eivät useinkaan täyty, mutta jos toimintakertomus jätetään laatimatta, tulee sen edellyttämät tiedot esittää tilinpäätöksen liitetiedoissa. H1:n ja H4:n mukaan 95 prosenttia yrityksistä onkin sellaisia, joiden ei lain mukaan edes tarvitse laatia toimintakertomusta. Näin ollen tilintarkastajat suurimmalta osaltaan välttyvät toimintakertomuksen tarkastamiselta. Uusi lain kohta siis ihmetyttää, muttei sillä juurikaan ole käytännön vaikutusta tilintarkastuksen suorittamiseen. Toisaalta liiketoimintaa harjoittavien yhtiöiden lisäksi esimerkiksi säätiöt sekä asunto- ja kiinteistöosaakeyhtiöt laativat usein toimintakertomuksen. Näiden osalta toimintakertomuksen tarkastaminen tulee luultavasti jatkumaan aiempaan tapaan, eikä lakimuutoksella tule käytännössä olemaan vaikutusta kyseisten yhteisömuotojen tilintarkastuksiin.

Tilintarkastuskertomus uudistui monelta osin lakiuudistuksen seurauksena. Uutta kertomusmallia aletaan käyttää 31.12.2016 jälkeen päättyviltä tilikausilta. Suurin asia on luultavasti kaikkien kertomuspohjien päivittäminen uudenaikaiseksi. Kertomuksessa on aiempaa enemmän lausuntoja, joten sekin lisää jonkin verran tilintarkastajien hallinnollista taakkaa. Perustilintarkastuskertomuksesta puhuttaessa muutoksella ei

ole järin suuria käytännön vaikutuksia, vaikka kertomuksesta tuleekin monisivuinen. PIE-yhteisöistä annettava kertomus on sen verran pitkä, että sen vaikutus hallinnolliseen taakkaan on huomattavasti suurempi. Asioiden taustaselvitys lisääntyy väkisinkin. Lausuntojen suuresta määrästä johtuen myös tarkastuksen työmäärä voi jonkin verran lisääntyä.

PIE-yhteisöille tulivat tilintarkastajan kiertovaatimukset eli rotaatiot. Rotaatiot tulevat lisäämään sekä asiakkaan että tilintarkastajien hallinnollista taakkaa etenkin rotaatiovaiheessa. Toisaalta pitkään samaa yhtiötä tarkastanut tilintarkastaja tuntisi yhtiön ongelmakohdat ja järjestelmät, mutta asiakkaan ja tarkastajan suhde voi kehittyä liian läheiseksi, eikä tilintarkastaja silloin välttämättä suorita tarkastusta niin tarkkaan ja objektiivisesti kuin pitäisi. Lähtökohtaisesti lakiuudistuksen ainakin pitäisi parantaa tilintarkastajien riippumattomuuden säilymistä. Sama tarkoitus on myös kiellolla myydä asiakkaalle muita kuin merkitykseltään vähäisiä vero- ja arvonmäärittämyspalveluja, mikäli asiakkaalle toimitetaan myös tilintarkastus. Kiellolla luultavasti saadaan jossain määrin estettyä se, ettei kukaan tarkastaisi toimia, jotka on itse ohjannut tekemään tietyllä tavalla.

PIE-yhteisöjen lisäpalveluille asetettu palkkiokatto tulee tekemään sen, että tarjouskilpailuissa kaikkien on tarjottava tilintarkastusta lähempänä sen oikeaa hinta, eikä tilintarkastusta voida enää käyttää niin sanottuna sisäänheittotuotteena. Lisäpalvelujen tarjoamisesta säädetty kielto viimeistään yhdessä palkkiokaton kanssa hillitsee tilintarkastuksen myymistä alihintaan, koska silloin katetta ei saataisi mistään. Tämän myötä myös pienemmillä toimijoilla on realistinen mahdollisuus osallistua tarjouskilpailuun ja voittaa niitä aiempaa enemmän. Palkkiokatto voi osaltaan hiukan heikentää tilintarkastustoimistojen asiakaskohtaista kannattavuutta, mutta ne ovat yksitistäpauksia. Kokonaisuuteen niillä ei ole suurta vaikutusta.

Tilintarkastuskansio aiheuttaa 1.1.2017 alkaen lisää hallinnollisen taakan kasvua. Kansioon tulee siis koota kaikki oleellinen tilintarkastusta koskeva tieto ja siihen liittyvät dokumentit. Käytännössä samat tiedot on pitänyt olla dokumentaatioissa mukana jo aiemminkin. Suurin huolenaihe onkin se, kuinka kansio saadaan luotettavalla tavalla suljettua. Paperiaineistoissa riittää lappu sulkemispäivästä

kansion päällä, mutta miten tapahtuu sähköisen aineiston sulkeminen? Tämä voi tulla aiheuttamaan ongelmia, mutta asiaan mitä luultavimmin löydetään jokin järkevä ratkaisu. Hallinnollinen taakka hiukan lisääntyy aluksi, mutta ei tämäkään muutos ole mitenkään ylivoimainen tilintarkastajien kannalta.

Tutkintojärjestelmän uudistus helpottaa huomattavasti tilintarkastusassistenttien asemaa. Jos assistentti kykenee pääsemään HT-tentistä läpi niin vähäisellä, kuin kahden vuoden työkokemuksella, auttaa se häntä työuralla paljon eteenpäin. Tilintarkastuksen laatu tulee tuskin nykyisestä millään tasolla heikentymään, koska auktorisoinnin saa tentin läpäisemisestä huolimatta vasta kolmen vuoden työkokemuksen jälkeen. Assistentin on sitä helpompi saada töitä, mitä aiemmin hän läpäisee HT-tentin. Lisäksi erikoistuminen KHT- tai JHT-tilintarkastajaksi muuttui järkeväksi siltä osin, että erikoistuminen voi tapahtua vasta sen jälkeen, kun työkokemusta (ja samalla myös osaamista) pitäisi olla riittävästi ja valmiudet aidosti riittävät tarkastamaan suuria yhtiöitä.

Tilintarkastajien valvonta siirtyi kokonaan yhden viranomaisen, Patentti- ja rekisterihallituksen alaisuuteen. Tämän myötä valvonta ja muun muassa tilintarkastajien laaduntarkastukset tasalaatuistuvat ja tulevat olemaan aiempaa objektiivisempia kuin paikallisten kauppakamarien aikaan. Haastateltava H4 kertoo esimerkkejä siitä, missä asioissa valvonnassa on isoja ongelmia ja puutteita, mutta mihin ei kiinnitetä ollenkaan huomiota. Esimerkiksi tiedossa on tapauksia, joissa äiti omistaa tilitoimiston, ja poika suorittaa tilintarkastuksia. Äiti on ohjannut omat asiakkaansa pojalleen. Näitä on tietysti valvonnassa hankalaa havaita, mutta väärinkäytöksen riskit sekä riipumattomuuden toteutumatta jääminen ovat enemmän kuin mahdollisia. Toinen huolestuttava esimerkki on auktorisoitujen tilintarkastajien työmäärä verrattuna käytävissä olevaan aikaan. H4 ottaa esimerkkinä luvut, että tilintarkastajalla on vuodessa käytössään noin 1200 työtuntia ja auktorisoidulla tarkastajalla voi olla päävastuullaan yli 1500 yhtiötä. Yhtälöstä on helposti laskettavissa, ettei työaika mitenkään riitä kaikkien yhtiöiden tarkkaan läpikäymiseen, vaan osa yhtiöistä menee "seulasta läpi" pelkällä tilintarkastuskertomuksen allekirjoittamisella. Isojen yhtiöiden tarkastus ja dokumentointi kuitenkin hoidetaan hyvin, koska tarkastajien laadunvalvonta

kohdistuu etenkin ”big four” -yhteisöissä niihin. H4:n mielestä laadunvalvonnan pitäisikin joskus keskittyä pieniin yhtiöihin, koska juuri niissä on yleisempää esimerkiksi mainittu toiminta. Valvontaa kyllä on, mutta valvonnan uudelleenkohdistamista voisi olla hyvä pohtia.

Tilintarkastajille tuli uuden lainsäädännön myötä myös uusia sanktioita. Seuraamusmaksu siitä, että tilintarkastaja siirtyy niin sanotun jäädyttelyjakson aikana asiakkaansa palvelukseen, on yksityishenkilölle kohtuuton (jos langetettu maksu on enimmäismäärän suuruinen eli 50000 euroa). Luultavasti kukaan ei tämän myötä uskalla siirtyä asiakkaansa palvelukseen liian aikaisin, mikä tietysti hiukan heikentää tilintarkastajien mahdollisuuksia vaihtaa työpaikkaa. Ongelma tuskin kuitenkaan on mitenkään laaja. Toisena uutena sanktiona tuli määräaikainen auktorisoinnin poisto, mikä ei tilintarkastajien näkökulmasta vaikuta ollenkaan järkevältä. Määräaikainen toimintakielto tarkoittaa tilintarkastusalalla käytännössä lopullista ammatinharjoittamisen lopettamista. Kiellon loppumisen jälkeen henkilön on erittäin vaikeaa tulla takaisin markkinoille, kun asiakkaat ovat menneet muualle ja nimi on PRH:n julkisella sanktioita saaneiden listalla. Tilintarkastusyhteisöissä asia on jollain tasolla mahdollista järjestää, kun päävastuullisuuksia voidaan sisäisesti siirtää, mutta yksityisyrittäjien on käytännössä mahdotonta tehdä paluuta, ainakaan kovin äkkiä.

Myös aiemmin mainittu PRH:n julkinen lista sanktioita saaneista tilintarkastajista on erittäin ikävä niiden tilintarkastajien kannalta, joiden nimi sinne päättyy. On aika erikoista, että yhden ammattikunnan edustajien virheistä ja etenkin sanktioista tulee julkisia. Kukaan ei voi mistään nähdä sitä, jos esimerkiksi kirjanpitäjä tai rakennusmies tekee jonkin vakavan virheen. Miksi sitten tilintarkastajien virheistä täytyy tehdä julkisia? Lista ei ainakaan millään tavalla paranna tilintarkastajien asemaa, päinvastoin. Listan järkevyyteen olisi hyvä ottaa kantaa tulevaisuudessa.

Lisäksi yleisesti on ollut paljon keskustelua tilintarkastusvelvollisuuden alarajojen nostosta. Jos tilintarkastusvelvollisuuden alarajoja nostetaan, on tärkeää, että myös alarajoja pienempien yhtiöiden tilinpäätösten ja kirjanpidon luotettavuus varmistetaan jollain tavalla. Mahdollisia varmistustapoja voisivat olla esimerkiksi

kevennetty tarkastus tai lainsäädännöllinen velvoite käyttää auktorisoitua tilitoimistoa.

Esillä on ollut myös hallinto ja etenkin se, tulisiko hallinnon tarkastamista laissa tarkentaa tai jättää se kokonaan tarkastuskohteiden ulkopuolelle. Etenkin H4:n mukaan hallinto on pakko tarkastaa, että voidaan varmistua kirjanpidon oikeellisuudesta. Tämä pitää täysin paikkansa, joten olisi erittäin kummallista, jos hallinto jätettäisiin tarkastuskohteiden ulkopuolelle. Jos niin kuitenkin käy, tulee käymään lähes samalla tavalla kuin toimintakertomuksen kanssa. Vaikka ne eivät tarkastuskohteiden joukossa olisikaan, täytyy ne kuitenkin tarkistaa. Hallinnon tarkastus kuuluu olennaisena osana tilintarkastukseen, joten sitä ei täysin voida jättää pois tarkastuskohteista. Hallinnon tarkastukseen voisi tulla hiukan tarkennusta, esimerkiksi jonkinlainen lista lakiin, mitä pitää vähintään tarkistaa. Tämä selkiyttäisi tilintarkastajien työtä huomattavasti.

Tutkimusongelmaan löydettiin siis ratkaisu. Muutoksia on tullut aika paljon, mutta niillä ei juurikaan ole ollut tai tule olemaan kovinkaan suuria muutoksia tilintarkastajien toimintaan. Konkreettisin muutos on ollut tutkintojärjestelmän uudistus, joka tosin suurimmaksi osaksi vaikuttaa tilintarkastusassistentteihin eli tuleviin tilintarkastusalan ammattilaisiin. Myös uudet seuraamukset saattavat tulevaisuudessa aiheuttaa pieniä hankaluuksia, mutta niihin totutaan ajan myötä. Yhteistä suurimmalle osalle muutoksista on tilintarkastajien hallinnollisen taakan lisääntyminen. Mikään muutos ei ainakaan ole helpottanut tilintarkastajien työtä, mutta ei myöskään aiheuttanut ylitsepääsemättömiä ongelmia. Eniten työtä tulee luultavasti lisäämään PIE-yhteisöistä annettava tilintarkastuskertomus, johon tulee paljon lausuntoja ja muun muassa kuvaus merkittävimmistä arvioituista olennaisen virheellisyyden riskeistä ja niihin liittyvät havainnot (Key Audit Matters).

6 Pohdinta

Luvun alussa pohditaan, kuinka tilintarkastajat ovat omaksuneet voimaan tulleet muutokset sekä sitä, mitä ongelmia laissa vielä on. Sen jälkeen käydään läpi tutkimusprosessia ja esitellään jatkotutkimusaiheet. Lopuksi tarkastellaan tutkimuksen luotettavuutta.

Pohdinta

Tutkimustulokset osoittavat, että tilintarkastajat ovat sisäistäneet paremmin ne muutokset, jotka koskevat muita kuin pelkästään PIE-yhteisöjä. PIE-yhteisöjen rotaatioista, oheispalvelujen tarjoamiskielloista ja palkkiokatoista tiedetään se, että sellaiset tulivat lakiin, mutta tarkempia tietoja esimerkiksi rotaation vuosimääristä, sallituista lisäpalveluista ja palkkiokaton suuruudesta ei kaikilla haastatelluilla vielä ollut. Tämä selittyy suurimmaksi osaksi sillä, että haastatelluilla ei yhtä lukuunottamatta (H4) ole asiakkaina PIE-yhteisöjä, jolloin kyseisiin lain kohtiin ei juurikaan ole tutustuttu sen tarkemmin. Lisäksi osa muutoksista (kuten tilintarkastuskertomus) tulee voimaan vasta myöhemmin, joten aikaa lain sisäistämiseen vielä on, ja Suomen Tilintarkastajat ry. julkaisee viimeiset ja viralliset uudet tilintarkastuskertomuspohjat hiukan myöhemmin, joten osa tilintarkastajista tutustuu niihin paremmin vasta sen jälkeen. Uudet muutokset laissa aiheuttavat tilintarkastajille lähinnä vain hallinnollisen taakan lisääntymistä eli taustatyöt lisääntyvät jonkin verran.

Tilintarkastuskertomuksesta on pyritty tekemään aiempaa informatiivisempi ja sellainen, josta saa enemmän tietoa päätöksenteon tueksi (Tilintarkastuskertomus uudistuu 2016). Kertomus on kuitenkin pidentynyt entisestään, eikä asiaan perehtymätön ihminen välttämättä täysin ymmärrä kaikkia lausuntoja, saati niiden merkitystä. PIE-yhteisöjen tilintarkastuskertomukselle on jopa löydettävissä lukuohjeita internetistä, kuten esimerkiksi Savtschenkon (2016) hyvät ohjeet. Lausuntojen viidakossa olisikin hyvä miettiä, onko tilintarkastuskertomus jo liian monimutkainen tavalliselle ihmiselle. Vielä tulisikin pohtia, mikä oikeasti on tilintarkastuksen perimmäinen idea ja mikä olisi asiakkaan kannalta tärkeintä tietoa, jonka hän haluaisi kertomuksesta lukea? Nämä asiat tulisi mielestäni saattaa

tasapainoon luotaessa uutta tilintarkastuskertomusta, ottaen tietysti myös EU-lainsäädäntö huomioon.

Lakiin olisi hyvä tehdä vielä muutamia tarkennuksia esimerkiksi toimintakertomukseen liittyen. Toimintakertomus ei lain mukaan enää kuulu tarkastuskohteisiin (L 1141/2015, 3. luku, 1 §). On aika kummallista, että jos yhteisö on laatinut toimintakertomuksen, tilintarkastaja voisi jättää sen kyseisen säännöksen perusteella tarkastamatta, mutta hänen täytyisi kuitenkin lausua siitä kertomuksessa jotakin. Tilintarkastuslaissa (L 1141/2015, 3. luku, 5 §) mainitaan, että tilintarkastajan tulee tilintarkastuskertomuksessa ilmoittaa onko toimintakertomus ladittu säännösten mukaisesti. Eli toimintakertomus on kuitenkin pakko tarkastaa, mikäli sellainen on laadittu. Kyseinen lainkohta ei täysin auennut tutkijalle, eikä se myöskään ole selvinnyt kaikille tilintarkastajillekkaan.

Samanlaista epäselvyyttä on havaittavissa myös hallinnon tarkastamisessa. Laissa olisikin hyvä täsmällisesti määritellä, mitä kaikkea hallinnon tarkastukseen tarkalleen ottaen kuuluu. Kaikki tarkastajat tietävät suunnilleen, kuinka hallinto tulee tarkastaa, mutta alan luonteen vuoksi olisi kaikkien edun mukaista asettaa laissa minimivaatimukset hallinnon tarkastamiselle. Tämä selkiyttäisi huomattavasti monen tarkastajan työtä. Ajatus siitä, että hallinto jätettäisiin kokonaan tarkastuskohteiden ulkopuolelle, kuulostaisi todella kummalliselta, koska kuka tällöin valvoisi hallintoa riittäväällä tavalla? Miten silloin voitaisiin varmistaa kirjanpidon ja tilinpäätöksen oikeellisuus, mikäli hallinnon päätöksiä ei käytäisi läpi? Käytännössä hallinnon jääminen kokonaan tarkastuksen ulkopuolelle ei ole mahdollista.

Tutkimusprosessi

Tutkimusprosessi saatiin vietyä läpi suunnitelmien mukaan, eikä ongelmia oikeastaan ollut. Tutkimuksessa käytettiin tutkimusotteena laadullista tutkimusta.

Aineistonkeruumenetelmänä oli teemahaastattelu, johon osallistujat valikoituivat harkinnanvaraisella otannalla. Haastateltaviksi valittiin kokeneita, auktorisoituja tilintarkastajia, joilla oli kokemusta ja asemansa puolesta kompetenssia kertoa tutkittavasta ilmiöstä. Haastattelut suoritettiin yksilöhaastatteluina, jolloin jokaisen

haastateltavan näkemykset saatiin analysoitua parhaiten. Haastattelut litteroitiin ja aineisto analysoitiin sisällönanalyysin keinoin teemoittelemalla, lukemalla ja tiivistämällä. Haastattelujen lisäksi tutkija sai käyttöönsä lisämateriaalia toimeksiantajalta.

Jatkotutkimusaiheet

Tutkimuksen pohjalta nousi esille muutama jatkotutkimusaihe. Tutkimusta varten haastatelluista tilintarkastajista (tai tilintarkastusyhteisöillä jossa he työskentelevät) vain yhdellä on asiakkaana PIE-yhteisöjä. Pellinen (2016) on tutkinut uudistuneen lainsäädännön vaikutusta tilintarkastajan riippumattomuuten PIE-yhtiöiden lakisääteisessä tilintarkastuksesta. Suoraan ei kuitenkaan ole tutkittu sitä, miten lakiuudistus on käytännön tasolla vaikuttanut sellaisiin tilintarkastajiin ja tilintarkastusyhteisöihin, joilla on asiakkanaan paljon ja suuriakin yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä. Tätä olisi mielenkiintoista tutkia tarkemmin. Vastaavanlaisen tutkimuksen voisi tehdä esimerkiksi pelkästään niin kutsutuille “big four” -tilintarkastusyhteisöille ja mahdollisesti esimerkiksi tämän tutkimuksen pohjalta verrata eroja pienempiin tilintarkastusyhteisöihin.

Toinen mahdollinen jatkotutkimusaihe olisi esimerkiksi tutkia vuoden tai parin kuluttua, kuinka muun muassa vuonna 2017 voimaan astuvat muutokset ovat todellisuudessa vaikuttaneet tilintarkastajiin ja heidän työhönsä. Tällöin voidaan selvittää, kuinka esimerkiksi ongelmallinen tilintarkastuskansion luotettavalla tavalla sulkeminen on toteutettu ja kuinka esimerkiksi uudet sanktiot ovat toimineet. Myös esimerkiksi tutkintouudistuksen toteutumisesta saadaan konkreettista tietoa, onnistuiko muutos käytännössä kuten haluttiin vai onko siinä ollut jotain ongelmia.

Tutkimuksessakin lain ongelmakohtiksi nousseita hallinnon tarkastusta, sekä tilintarkastusvelvollisuuden rajoja voisi myös tutkia tarkemmin. Mikä olisi optimaalinen liikevaihdon alaraja ja kuinka rajan alle jäävien tilinpäätöksen oikeellisuus varmistettaisiin luotettavimmin? Miten hallinnon tarkastusta tulisi kehittää vai tulisiko se jättää kokonaan pois? Nämä ovat mielenkiintoisia kysymyksiä tulevaisuutta ajatellen.

Tutkimuksen luotettavuus

Arvioitaessa tämän opinnäytetyön tutkimuksen luotettavuutta, tulee arvioinnissa käyttää ainoastaan laadullisen tutkimuksen luotettavuuden arviointikriteerejä, koska tutkimuksessa on käytetty pelkästään kvalitatiivisia tutkimusmenetelmiä (Kananen 2014, 145). Näin ollen reliabiliteetti (tutkimustulokset toistuvat, jos koe tehdään uudelleen samoilla menetelmillä) ja validiteetti (mitataan tutkimusongelman kannalta oikeita asioita) -käsitteitä ei voida suoraan soveltaa arvioitaessa laadullisen tutkimuksen luotettavuutta (Kananen 2015, 352).

Laadullisen tutkimuksen luotettavuutta tuleekin arvioida muun muassa seuraavilla kriteereillä: luotettavuus, riippuvuus, objektiivisuus ja siirrettävyys (Koskinen, Alasuutari & Peltonen 2005, 256-257). Laadullisessa tutkimuksessa tärkein luotettavuuden kriteeri on itse tutkija ja tästä syystä luotettavuutta tulee arvioida koko tutkimusprosessista. (Eskola & Suoranta 1998, 211.)

Tutkimuksen luotettavuus varmistettiin sillä, että haastattelujen ja analysoinnin jälkeen tutkimustulokset lähetettiin sähköpostilla luettavaksi vastaajille, jolloin he saivat kommentoida, että tutkija oli varmasti ymmärtänyt oikein, mitä haastateltava oli tarkoittanut. Riippuvuuden varmistamiseksi tutkimusmenetelmän, aineistonkeruumenetelmien ja analyysimenetelmien valinnat perusteltiin huolellisesti. Alkuperäinen tutkimusaineisto on säilytetty ja dokumentointi on suoritettu huolellisesti. Tutkimus suoritettiin objektiivisesti, huomioiden tutkimuksen näkökulma, jonka mukaan asioita tuli tutkia tilintarkastajien näkökulmasta. Siirrettävyydellä tarkoitetaan sitä, voiko tutkimustuloksia hyödyntää vastaavissa tutkimuksissa. Tutkimus eteni suunnitelmien mukaan ja luotettavuuden arvioinnin perusteella tutkimusta myös voidaan pitää luotettavana. Tutkijan käsityksen mukaan tuloksia on tätä myöden mahdollista hyödyntää tulevilla tutkimuksilla.

Tutkimuksen luotettavuutta voidaan parantaa myös triangulaatiolla, eli eri menetelmien, teorioiden ja tietolähteiden yhdistelmällä (Tuomi & Sarajärvi 2009, 143–144). Opinnäytetyössä käytettiin aineistotriangulaatiota, eli haastattelujen

lisäksi hyödynnetään myös muita aineistoja, kuten esimerkiksi asiantuntijoiden artikkeleita ja toimeksiantajan antamaa lisämateriaalia.

Tutkimuksen luotettavuus paranee entisestään saturaation avulla (Tuomi & Sarajärvi 2009, 87). Opinnäytetyössä tehtiin teemahaastatteluja. Tutkimuksessa saturaatiolla tarkoitetaan sitä, että haastateltavien vastaukset alkoivat toistaa itseään, eli uusia aiheita ei enää noussut esiin. Samat asiat nousivatkin lähes joka haastattelussa esille, mutta näkökulmat vaihtelivat tilintarkastajan työpaikan koosta, asiakaskunnasta ja kansainvälisyydestä riippuen.

Edellä esitettyjen perusteiden valossa tutkimus on saatu toteutettua onnistuneesti ja tutkimusta voidaan kaikilta osin pitää luotettavana.

Lähteet

Afterman, A. 2016. European audit reform: how it could affect U.S. companies. The CPA Journal, 86, 2, 54-55. Viitattu 1.10.2016. <https://janet.finna.fi>, Business Source Elite.

Ajankohtaiskatsaus, tilintarkastus. 2016. Sys Audit Oy. Yhtiön sisäinen materiaali.

Eskelinen, H. & Karsikas, S. 2014. Tutkimusmetodiikan perusteet. Tampere: Tammertekniikka.

Eskola, J. & Suoranta, J. 1998. Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Tampere: Vastapaino.

Fraktman, M. 2016. Uudistunut tilintarkastuslaki pähkinänkuoressa. Suomen Tilintarkastajat ry:n tilintarkastusasiantuntijan artikkeli. Artikkelit Balanssi Online. Julkaistu 5.9.2016. Viitattu 3.10.2016. <http://www.balanssionline.fi/lue/tilintarkastus/Tilintlaki013>.

Halonen, K. & Steiner, M. 2009. Tilintarkastusprosessi käytännössä. Helsinki: WSOYpro.

HE 254/2014. Hallituksen esitys eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi. Viitattu 15.9.2016. <http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2014/20140254>.

Hertsi, A. 2016. Pörssiyritysten johto pitää kiinni hallinnon tarkastuksesta. Kauppalehden artikkeli. Julkaistu 17.6.2016. Viitattu 25.9.2016. <http://www.kauppalehti.fi/uutiset/porssiyhtioiden-johto-pitaa-kiinni-hallinnon-tarkastuksesta/WwWAdj8n>.

Horsmanheimo, P. & Steiner, M-L. 2016. Tilintarkastus – asiakkaan opas. Helsinki: Talentum Pro. Viitattu 15.9.2016. <https://janet.finna.fi/>, Talentum Verkkokirjajhyllly.

Hyryläinen, T. 2015. Tilintarkastusalan sääntely etenee – rotaatio pakolliseksi. PWC:n uutishuone, KHT-tilintarkastajan artikkeli. Julkaistu 10.12.2015. Viitattu 25.9.2016. <https://uutishuone.pwc.fi/tilintarkastusalan-saantely-etenee-rotaatio-pakolliseksi/>.

Hyryläinen, T. 2016. Tilintarkastusalan sääntelyuudistus voimassa. PWC:n uutishuone, KHT-tilintarkastajan artikkeli. Julkaistu 23.8.2016. Viitattu 25.9.2016. <https://uutishuone.pwc.fi/tilintarkastusalan-saantelyuudistus-voimassa/>.

ISA 200. 2016. Julkaisussa Kansainväliset tilintarkastusalan standardit: Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille ja Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2015. Alkuperäinen julkaisu englanniksi: Kansainvälinen tilintarkastajaliitto IFAC 2015. Käännös: Suomen Tilintarkastajat ry. 2016. Helsinki: ST-Akatemia, 214–242.

Kananen, J. 2008. Kvali. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulun julkaisuja.

Kananen, J. 2010. Opinnäytetyön kirjoittamisen käytännön opas. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulun julkaisuja.

- Kananen, J. 2014. Laadullinen tutkimus opinnäytetyönä: miten kirjoitan kvalitatiivisen opinnäytetyön vaihe vaiheelta. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulun julkaisuja.
- Kananen, J. 2015. Opinnäytetyön kirjoittajan opas: Näin kirjoitan opinnäytetyön tai pro gradun alusta loppuun. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulun julkaisuja.
- Karttunen, J. & Torniainen, T. 2015. Tilintarkastuksen EU-Reformin kansallinen toimeenpano. Oy KPMG Ab:n asiantuntijoiden artikkeli. Balanssi 6/2015, 13–17.
- KHT-yhdistys. 2002. Tilintarkastus. Helsinki: KHT-Media.
- Kiviluoma, S. 2016. Henkilökohtainen tiedonanto 20.10.2016.
- Koskinen, I., Alasuutari, P. & Peltonen, T. 2005. Laadulliset menetelmät kauppatieteissä. Tampere: Vastapaino.
- L 13.4.2007/459. Tilintarkastuslaki (kumottu, vanha laki). Valtion säädöstietopankki Finlex. Viitattu 11.10.2016. <http://www.finlex.fi>, ajantasainen lainsäädäntö.
- L 18.9.2015/1141. Tilintarkastuslaki. Valtion säädöstietopankki Finlex. Viitattu 11.10.2016. <http://www.finlex.fi>, ajantasainen lainsäädäntö.
- L 2016/622. Laki tilintarkastuslain muuttamisesta. Valtion säädöstietopankki Finlex. Viitattu 23.9.2016. <http://www.finlex.fi>, ajantasainen lainsäädäntö.
- Lait voimaan 19.8.2016. 2016. Kansainvälisen tilintarkastusyhteisö RSM Finland Oy:n artikkeli. Julkaistu 9.8.2016. Viitattu 22.9.2016. <http://www.rsm.global/finland/fi/news/lait-voimaan-1982016>.
- Lausunto tilintarkastajien hyväksymiseen ja valvontaan. 2015. Turun kauppakamarin julkaisu. Julkaistu 6/2015. Viitattu 11.10.2016. <http://www.turku.chamber.fi/wp-content/uploads/2015/06/Tilintarkastuslain-uudistaminen.pdf>.
- Mähönen, J. 2015. Tilintarkastus tiukempaan valvontaan. Turun yliopiston professorin artikkeli. Tilisanomat 4/2015, 26–29.
- Pellinen, J. 2016. Uudistuvan tilintarkastuslain vaikutus riippumattomuuteen suomalaisten PIE-yhtiöiden lakisäätteisessä tilintarkastuksessa. Pro gradu -tutkielma. Tampereen yliopiston johtamiskorkeakoulu, kauppatieteiden tutkinto-ohjelma. Viitattu 19.9.2016. <http://urn.fi/URN:NBN:fi:uta-201606171927>.
- Peltola, K. 2014. Suomalainen tilintarkastusjärjestelmä muutoksen alla. Opinnäytetyö, AMK. Satakunnan ammattikorkeakoulu, liiketalouden koulutusohjelma. Viitattu 19.9.2016. <http://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-2014052610125>.
- Regulation (EU) No 537/2014 of the European Parliament and of the Council. 2014. Julkaistu 16.4.2014. Viitattu 6.10.2016. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:02014R0537-20140616>.
- Riistama, V. 2000. Tilintarkastus. 3. p. Helsinki: WSOY.
- Savtschenko, C. 2016. Lukuopas: Näin luet uutta tilintarkastuskertomusta. KHT-tilintarkastajan artikkeli. Balanssi 4–5/2016, 57–65.

- Silius, K. 2005. Sisällönanalyysi. Tampereen teknillisen yliopiston julkaisu. Julkaistu 15.4.2005. Viitattu 27.9.2016.
http://matwww.ee.tut.fi/hmopetus/hmjatkosems04/liitteet/JOS_hypermedia_Silius150405.pdf.
- Simons, P. 2014. European audit reform for PIEs: a closer look. KPMG:n ylemmän tason kumppanin artikkeli. The KPMG Difference Magazine 6/2014, 16-18. Viitattu 7.10.2016. https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/be_KPMG-Difference-June-2014-06-24.pdf.
- SYS Audit Oy. 2016. Yrityksen internet -sivut. Viitattu 4.11.2016. <http://sysaudit.fi/>.
- Tilintarkastajien tutkinnot ja valvonta -työryhmän raportti (EK-2013-99). 2013. Elinkeinoelämän keskusliiton julkaisu. Julkaistu 18.3.2013. Viitattu 11.10.2016. <https://ek.fi/ajankohtaista/2013/03/18/tilintarkastajien-tutkinnot-ja-valvonta-tyoryhman-raportti-ek-2013-99/>
- Tilintarkastus Riuttanen Oy. 2015. Yrityksen julkinen tilinpäätösmateriaali.
- Tilintarkastuskertomus uudistuu. 2016. Suomen Tilintarkastajat ry:n internetsivut. Viitattu 18.10.2016. <http://www.suomentilintarkastajat.fi/yhdistys/hyva-tilintarkastustapa/tilintarkastuskertomus-uudistuu>.
- Tilintarkastuslaki 1.1.2016 alkaen. 2015. Suomen Tilintarkastajat ry:n internetsivut. Viitattu 25.9.2016. <http://www.suomentilintarkastajat.fi/yhdistys/edunvalvontaa-ja-saantelyhankkeita/tilintarkastuslaki-1.1.2016-alkaen>.
- Tilintarkastuslautakunta. 2016. Patentti- ja rekisterihallituksen internet-sivut. Viitattu 6.10.2016. <https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastuslautakunta.html>
- Tilintarkastusvalvonta. 2016. Patentti- ja rekisterihallituksen internet-sivut. Viitattu 6.10.2016. <https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta.html>
- Torniainen, T. 2016. Tilintarkastuksen EU-reformin kansallinen toimeenpano loppusuoralla. KHT-tilintarkastajan artikkeli. Balanssi 3/2016, 48–52.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2009. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. 5. p. Jyväskylä: Tammi.
- Tuomi-Sorjonen, P. 2016. Kirjanpito, tilinpäätös ja verotus. 2. p. Helsinki: Sanoma Pro.
- Tilintarkastus. 2016. Työ- ja elinkeinoministeriön internetsivut. Viitattu 25.9.2016. <http://tem.fi/tilintarkastus>.
- Uudistunut tilintarkastuslaki tullut voimaan. 2016. Julkaistu 19.8.2016. Suomen Tilintarkastajat ry:n internetsivut. Viitattu 25.9.2016. <http://www.suomentilintarkastajat.fi/yhdistys/edunvalvontaa-ja-saantelyhankkeita/tilintarkastuslain-uudistus/uudistunut-tilintarkastuslaki-tullut-voimaan>.
- Vahtera, V. 2015. Tilintarkastajatutkintojen ja tilintarkastajien valvonnan uudistuminen. Julkaisussa Tilintarkastuksen ja arvioinnin symposium: näkökulmia tilintarkastuksen uudistumiseen ja standardeihin, 19–33. Tampere: Tampere University Press.

Virtamo, P. 2015. Hyvä tilintarkastustapa. Veroasiantuntijan artikkeli. Helsingin seudun kauppakamarin julkaisu. Julkaistu 1.9.2015. Viitattu 11.10.2016. <http://jasentiedote.fi/fi/jasentiedote/helsingin-seudun-kauppakamari/2015/11/hyva-tilintarkastustap/>.

Vänttilä, M. 2009. Uuden tilintarkastuslain tuomat muutokset tilintarkastajien työhön ja toimenkuvaan. Opinnäytetyö, AMK. Laurea-ammattikorkeakoulu, liiketalouden koulutusohjelma. Viitattu 19.9.2016. <http://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-200902261531>.

Liitteet

Liite 1. Teemahaastattelun runko

Haastateltavan nimi, tehtävänimike, koulutus ja työkokemus

Syyt lakimuutokselle

Tilintarkastuksen sisältö

- toimintakertomuksen tarkastaminen / poisjääminen

Raportointi

- PIE vs muut

Ilmoitusvelvollisuus (epäilyksistä ilmoittaminen)

PIE-yhtiöt

- rotaatiot
- oheispalvelujen tarjoaminen
- palkkiokatto

Tilintarkastusjärjestelmän uudistus

- perus- ja erikoistumistutkinnot

Tilintarkastajien valvonnan uudistuminen

Seuraamukset rikkeistä

Johtopäätökset

- vaikeimmat / hankalimmat muutokset
- käytännön tason muutokset
- työmäärän kasvu?
- onko laki helpottanut työtä, jos niin miltä osin?
- ongelmat / vielä kehitettävät asiat?
- muita mielipiteitä

Liite 2. Tilintarkastuskertomuspohja: Yksittäinen osakeyhtiö, joka ei laadi konsernitilinpäätöstä eikä ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö (käytössä ensimmäisen kerran 31.12.2016 päättyvillä tilikausilla)

- Tämä tilintarkastuskertomusmalli on laadittu uudistetun ISA 700:n liitteessä olevan esimerkin 3 ja tilintarkastuslain muutoksen 622/2016 pohjalta.
- Uudistettua ISA 700:aa sovelletaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päätyvän tilikauden tilintarkastuksiin. Tilintarkastuslain siirtymäsäännösten mukaan toimintakertomuksen tarkastusta ja tilintarkastuskertomusta koskevia pykälää sovelletaan 31.12.2016 päättyvillä tilikausilla.
- Tämä malli on tehty oletuksella, että tarkastuskohde ei ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, eikä se laadi konsernitilinpäätöstä.
- Tässä mallissa toimintakertomus ei ole tilintarkastuksen kohteena. Toimintakertomuksesta annettavat lausunnot perustuvat tilintarkastuslain muutokseen. ISA 720 mukainen muu informaatio -kappale ja toimintakertomuksesta annettavat lausunnot on yhdistetty samaan kappaleeseen.
- Tämä malli on tehty sillä oletuksella, että tilintarkastajan velvollisuuksien kuvaus esitetään kokonaisuudessaan tilintarkastuskertomuksessa otsikon Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa alla. ISA 700:n mukaan tämä kuvaus voidaan esittää tilintarkastuskertomuksessa, sen liitteenä tai viranomaisen nettisivuilla.

TILINTARKASTUSKERTOMUS

X Oy:n yhtiökokoukselle

Tilinpäätöksen tilintarkastus

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet X Oy:n (y-tunnus 123456-7) tilinpäätöksen tilikaudelta 1.1.–31.12.2016. Tilinpäätös sisältää taseen, tuloslaskelman, rahoituslaskelman ja liitetiedot.

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti ja täyttää lakisääteiset vaatimukset.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen Suomessa noudatettavan hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Hyvän tilintarkastustavan mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia yhtiöstä niiden Suomessa noudatettavien eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat suorittamaamme tilintarkastusta ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tilinpäätöstä koskevat hallituksen ja toimitusjohtajan velvollisuudet

Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti ja täyttää lakisääteiset vaatimukset. Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat myös sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka ne katsovat tarpeelliseksi voidakseen laatia tilinpäätöksen, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä.

Hallitus ja toimitusjohtaja ovat tilinpäätöstä laatiessaan velvollisia arvioimaan yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa ja soveltuviissa tapauksissa esittämään seikat, jotka liittyvät toiminnan jatkuvuuteen ja siihen, että tilinpäätös on laadittu toiminnan jatkuvuuteen perustuen. Tilinpäätös laaditaan toiminnan jatkuvuuteen perustuen, paitsi jos yhtiö aiotaan purkaa tai sen toiminta lakkauttaa tai ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin tehdä niin.

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

Tavoitteenamme on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä, sekä antaa tilintarkastuskertomus, joka sisältää lausuntomme. Kohtuullinen varmuus on korkea varmuustaso, mutta se ei ole tae siitä, että olennainen virheellisyys aina havaitaan hyvän tilintarkastustavan mukaisesti suoritettavassa tilintarkastuksessa. Virheellisyyksiä voi aiheutua väärinkäytöksestä tai virheestä, ja niiden katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella.

Hyvän tilintarkastustavan mukaiseen tilintarkastukseen kuuluu, että käytämme ammatillista harkintaa ja säilytämme ammatillisen skeptisyyden koko tilintarkastuksen ajan. Lisäksi:

- tunnistamme ja arvioimme väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskit, suunnittelemme ja suoritamme näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä ja hankimme lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin riski siitä, että virheestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, sillä väärinkäytökseen voi liittyä yhteistoimintaa, väärentämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai virheellisten tietojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.
- muodostamme käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäksemme suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta emme siinä tarkoituksessa, että pystyisimme antamaan lausunnon yhtiön sisäisen valvonnan tehokkuudesta.

- arvioimme sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta sekä johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kohtuullisuutta.
- teemme johtopäätöksen siitä, onko hallituksen ja toimitusjohtajan ollut asianmukaista laatia tilinpäätös perustuen oletukseen toiminnan jatkuvuudesta, ja teemme hankkimamme tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, esiintyykö sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Jos johtopäätöksemme on, että olennaista epävarmuutta esiintyy, meidän täytyy kiinnittää tilintarkastuskertomuksessamme lukijan huomiota epävarmuutta koskeviin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin tai, jos epävarmuutta koskevat tiedot eivät ole riittäviä, mukauttaa lausuntomme. Johtopäätöksemme perustuvat tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä hankittuun tilintarkastusevidenssiin. Vastaiset tapahtumat tai olosuhteet voivat kuitenkin johtaa siihen, ettei yhtiö pysty jatkamaan toimintaansa.
- arvioimme tilinpäätöksen, liitetiedot mukaan lukien, yleistä esittämistapaa, rakennetta ja sisältöä ja sitä, kuvastaako tilinpäätös sen perustana olevia liiketoimia ja tapahtumia siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan.

Kommunikoimme hallintoelinten kanssa muun muassa tilintarkastuksen suunnittelusta laajuudesta ja ajoituksesta sekä merkittävistä tilintarkastushavainnoista, mukaan lukien mahdolliset sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet, jotka tunnistamme tilintarkastuksen aikana.

Muut raportointivelvoitteet

Muu informaatio

Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat muusta informaatiosta. Muu informaatio käsittää toimintakertomukseen sisältyvän informaation. Tilinpäätöstä koskeva lausuntomme ei kata muuta informaatiota.

Velvollisuutenamme on lukea toimintakertomukseen sisältyvä informaatio tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä ja tätä tehdessämme arvioida, onko toimintaker-

tomukseen sisältyvä informaatio olennaisesti ristiriidassa tilinpäätöksen tai tilintarkastusta suoritettaessa hankkimamme tietämyksen kanssa tai vaikuttaako se muutoin olevan olennaisesti virheellistä. Velvollisuutenamme on lisäksi arvioida, onko toimintakertomus laadittu sen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti.

Lausuntonamme esitämme, että toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ovat yhdenmukaisia ja että toimintakertomus on laadittu toimintakertomuksen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti.

Jos teemme suorittamamme työn perusteella johtopäätöksen, että toimintakertomukseen sisältyvässä informaatiossa on olennainen virheellisyys, meidän on raportoitava tästä seikasta. Meillä ei ole tämän asian suhteen raportoitavaa.

[Muita alaotsikoita tarpeen mukaan]

[Tilintarkastajan toimipaikka ja päiväys]

[Tilintarkastajan allekirjoitus]

[Tilintarkastajan osoite]

Tämä tilintarkastuskertomusmalli on tehty sillä oletuksella, että muu informaatio käsittää pelkästään toimintakertomukseen sisältyvän informaation. Jos yhtiö laatii jonkin muun dokumentin, esimerkiksi vuosikertomuksen, joka on ISA 720:n mukaista muuta informaatiota, tulee tätä kohtaa muokata.

(Tilintarkastuskertomus uudistuu 2016.)