

Tilintarkastajien näkemyksiä muuttuvasta tilintarkastus- laista

Markus Tavio



Tekijä Markus Tavio	
Koulutusohjelma Liiketalous	
Opinnäytetyön nimi Tilintarkastajien näkemyksiä muuttuvasta tilintarkastuslaista	Sivu- ja liitesivumäärä 41 + 4
<p>Vuosi 2016 on tilintarkastuksessa muutoksien aikaa. Ensimmäisessä vaiheessa uusi tilintarkastuslaki (1141/2015) korvasi vanhan tilintarkastuslain 1.1.2016 alkaen. Kyseessä oli tilintarkastajajärjestelmän kokonaisuudistus, joka koostui kahdesta osasta: tutkintouudistuksesta sekä tilintarkastajien valvonnan uudistamisesta. Tätä lakia täydennettiin vielä 19.8.2016 voimaan astuneella lailla tilintarkastuslain uudistamisella (622/2016).</p> <p>Tämän opinnäytetyön tavoitteena on tutkia vuoden 2016 aikana voimaan tulleita tilintarkastuslain uudistuksia sekä selvittää, miten haastatellut tilintarkastajat kokevat 19.8.2016 voimaan astuneet tilintarkastuslain uudistukset, sekä miten haastateltavat kokevat lakiuudistuksen näkyvän heidän päivittäisessä työssä tai tilintarkastajan työssä yleisesti.</p> <p>Opinnäytetyön teoreettisessa osuudessa käydään läpi lakisäätetyn tilintarkastuksen vaatimukset, tilintarkastusprosessi vaiheittain sekä uudistetun tilintarkastuslain keskeisimmät uudistukset. Myös EU:n tilintarkastusdirektiivi ja -asetus sekä 1.1.2016 voimaan tulleet tilintarkastuslain muutokset käydään työssä pääpiirteittäin läpi.</p> <p>Opinnäytetyö toteutettiin empiirisenä tutkimuksena, jossa tutkimusotteena on kvalitatiivinen tutkimus. Aineisto kerättiin henkilökohtaisilla- ja lomakehaastatteluilla. Aineistonkeruumenetelmäksi valikoitui puolistrukturoitu teemahaastattelu. Sekä henkilökohtaisten haastatteluiden, että sähköpostin välityksellä saatujen vastausten tulokset tullaan tarkastelemaan ja esittämään yhdessä, koska kaikki haastattelut olivat samankaltaisia, eikä tarvetta näin ollen ole esittää tuloksia erikseen.</p> <p>Tutkimustulosten perusteella uuden tilintarkastuslain vaikutukset näkyvät eniten isoimmissa tilintarkastusyhteisöissä, kun taas pienempien tilintarkastusyhteisöjen ja yksittäisten tilintarkastajien työssä muutokset ovat vähäisempiä. Suuremmat vaikutukset isommissa tilintarkastusyhteisöissä johtuvat siitä, että lakimuutoksen ohessa säädettiin myös useita niiden tilintarkastusta koskevien lakien säännöksiä, joilla pantiin täytäntöön PIE-yhteisöjen EU-asetukseen sekä EU:n tilintarkastusdirektiiviin tehdyt muutokset.</p> <p>Vastausten perusteella haastateltujen omaan työhön lakiuudistuksella ei juurikaan tule olemaan vaikutusta, koska haastateltujen tarkastuskohteet koostuvat pienemmistä yhteisöistä. Suurimmat lakiuudistuksen tuomat muutokset tulevat näkymään PIE-yhteisöjen tilintarkastajien työmäärän kasvuna. Vähäisenä vaikutuksena päivittäiseen työhönsä vastaajat näkivät uuden tilintarkastuskertomuksen sekä asunto-osakeyhtiöiden toimintakertomuksen vaatimat lisätyöt.</p>	
Asiasanat Tilintarkastus, tilintarkastuslaki, tilintarkastaja, lakimuutokset, PIE-yhteisö.	

Sisällys

1	Johdanto	1
1.1	Tavoitteet ja rajaukset	1
1.2	Tutkimuksen rakenne	2
1.3	Keskeiset käsitteet	2
2	Lakisääteinen tilintarkastus	4
2.1	Tilintarkastusvelvollisuus	5
2.2	Tilintarkastajan kelpoisuus	6
3	Tilintarkastusprosessi	7
3.1	Suunnitteluvaihe	7
3.2	Toteutusvaihe	10
3.3	Päättämisvaihe	15
4	Tilintarkastuslaki ja sen muutokset 2016	17
4.1	EU: tilintarkastusdirektiivi ja -asetus osana tilintarkastuslakia	17
4.2	Tilintarkastuslain merkittävimmät muutokset 1.1.2016	17
4.3	Tilintarkastuslain toinen uudistus 19.8.2016	19
4.3.1	Tilintarkastuskertomus	19
4.3.2	Tilintarkastuksen kohde	20
4.3.3	Yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lisäsäännökset	21
4.3.4	Seuraamusjärjestelmä	23
5	Tutkimuksen toteutus	25
5.1	Tutkimuksen tavoitteet	25
5.2	Tutkimusmenetelmät	25
5.3	Aineiston keruu	26
6	Tulokset	28
6.1	Peruskysymykset	28
6.2	Tilintarkastajien näkemyksiä lakiuudistuksesta	29
6.3	Tilintarkastajien mielipiteet lakiuudistuksesta kokonaisuutena ja sen heijastuminen tilintarkastajien työhön	33
7	Pohdinta	35
7.1	Tulosten tarkastelu ja johtopäätökset	35
7.2	Tutkimustulosten luotettavuus	36
7.3	Opinnäytetyön ja oman oppimisen arviointi	37
	Lähteet	39
	Liitteet	42
	Liite 1. Haastattelukysymykset	42
	Liite 2. Yksittäisen osakeyhtiön uudistettu tilintarkastuskertomusmalli	43

1 Johdanto

Vuosi 2016 on tilintarkastuksessa muutoksien aikaa. Ensimmäisessä vaiheessa uusi tilintarkastuslaki (1141/2015) korvasi vanhan tilintarkastuslain 1.1.2016 alkaen. Kyseessä oli tilintarkastajajärjestelmän kokonaisuudistus, joka koostui kahdesta osasta: tutkintouudistuksesta sekä tilintarkastajien valvonnan uudistamisesta. Tätä lakia täydennettiin vielä 19.8.2016 voimaan astuneella lailla tilintarkastuslain uudistamisella (622/2016). Muutokset tulevat voimaan asteittain lain voimaantulopäivästä alkaen. Samalla säädettiin myös useita muiden tilintarkastusta koskevien lakien säännöksiä. Näillä muutoksilla pantiin täytäntöön tilintarkastusta koskeva, yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen (jatkossa PIE-yhteisö) EU-asetukseen sekä EU:n tilintarkastusdirektiiviin tehdyt muutokset.

Tämän opinnäytetyön tavoitteena on tutkia vuoden 2016 aikana voimaan tulleita tilintarkastuslain uudistuksia sekä selvittää, miten haastatellut tilintarkastajat kokevat 19.8.2016 voimaan astuneet tilintarkastuslain uudistukset, sekä miten haastateltavat kokevat lakiuudistuksen näkyvän heidän päivittäisessä työssä tai tilintarkastajan työssä yleisesti.

1.1 Tavoitteet ja rajaukset

Opinnäytetyöni tavoite on tutkia vuoden 2016 aikana voimaan tulleita tilintarkastuslain uudistuksia sekä selvittää, miten haastatellut tilintarkastajat kokevat 19.8.2016 voimaan astuneet tilintarkastuslain uudistukset, sekä miten haastateltavat kokevat lakiuudistuksen näkyvän heidän päivittäisessä työssä tai tilintarkastajan työssä yleisesti. Tutkimuksella pyritään löytämään vastaus seuraaviin kysymyksiin:

1. Miten tilintarkastajat näkevät tilintarkastuslain uudistuksen?
2. Miten tilintarkastuslain lakimuutos näkyy tilintarkastajien työssä?

Tutkimus on rajattu selvittämään tilintarkastajien mielipiteitä 19.8.2016 voimaan astuneesta tilintarkastuslain uudistuksesta. Tästä syystä tilintarkastajien haastattelu keskittyy nimenomaan kyseiseen muutokseen. Vuoden 2016 alussa voimaan tullutta tilintarkastuslakia käydään läpi tämän työn teoriaosuudessa.

Tutkimus toteutetaan kvalitatiivisella, eli laadullisella menetelmällä, koska tämä menetelmä soveltuu parhaiten kuvaamaan tilintarkastajien suhtautumista lakimuutokseen. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa lähtökohtana on todellisen elämän kuvaaminen. Lisäksi kvalitatiivisessa tutkimuksessa tapauksien määrä on yleensä rajattu määrällisesti pieneen, mutta pyrkimys on analysoida kyseiset tapaukset mahdollisimman kokonaisvaltaisesti. (Heikkilä 2014, 15.)

Aineisto kerätään sekä henkilökohtaisilla, että sähköpostihaastatteluilla ja aineistokeruumenetelmänä on puolistrukturoitu teemahaastattelu. Suurin osa haastattelukysymyksistä käsittelee PIE-yhteisöjä koskevia muutoksia, koska lakimuutos koskee pitkälti näitä.

1.2 Tutkimuksen rakenne

Opinnäytetyön johdannossa on kuvattu lyhyesti tutkimuksen tausta, tavoitteet ja rajaukset. Lisäksi johdannossa on esitelty tutkimusmenetelmän valinta perusteluineen sekä tutkimuksen rakenne. Johdannon lopuksi käsitellään vielä keskeiset käsitteet.

Tutkimuksen teoriaosuus, eli viitekehys jakautuu kolmeen pääluukuun. Luvuissa kaksi ja kolme on käyty läpi lakisääteinen tilintarkastus, tilintarkastusvelvollisuus, tilintarkastajan kelpoisuus, sekä kuvataan tilintarkastusprosessi vaiheittain. Luku neljä esittelee tilintarkastuslaissa vuonna 2016 tapahtuneita uudistuksia.

Teoriaosuutta seuraa empiirinen osuus. Tässä luvussa on kuvattu tutkimuksen tavoitteet, valitut tutkimusmenetelmät sekä aineiston keruumenetelmät.

Luvussa kuusi on kuvattu tutkimustulokset. Tässä luvussa haastattelun tulokset on jaoteltu kysymystyyppittäin peruskysymyksiin, tilintarkastajien näkemyksiin lakiuudistuksesta sekä siihen, kuinka tilintarkastajat näkevät lakiuudistuksen vaikuttavan heidän omaan työhön tai tilintarkastajien töihin yleisesti.

Viimeinen luku koostuu pohdinnasta. Pohdintaosuudessa käydään läpi tutkimustulokset johtopäätöksinen sekä käsitellään tutkimuksen luotettavuutta. Pohdintaosuus päättyy tutkimuksen johtopäätöksiin sekä oman oppimisen arviointiin.

1.3 Keskeiset käsitteet

Keskeisiä käsitteitä tässä opinnäytetyössä ovat tilintarkastuslaki, laki tilintarkastuslain muuttamisesta sekä PIE-yhteisö. Nämä käsitteet on määritelty tässä luvussa.

Tilintarkastuslaki (1141/2015) on tilintarkastusta säätelevä yleislaki. Lakia sovelletaan kirjanpitolaissa säädettyjen kirjanpitovelvollisten yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastukseen, sekä toimeen, joka säädetään muussa laissa tai asetuksessa tilintarkastajan tehtäväksi. (Tomperi 2016, 13.)

Laki tilintarkastuslain muuttamisesta (622/2016) on 19.8.2016 voimaan astunut tilintarkastuslain uudistus. Muutokset tulevat asteittain voimaan lain voimaantulopäivästä alkaen. (HE 70/2016.)

PIE-yhteisö (Public Interest Entity) tarkoittaa yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä. Suomessa PIE-yhteisöjä ovat julkisen kaupankäynnin kohteena olevat yhteisöt, luottolaitokset, sekä vakuutusyhtiöt. (Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336.)

2 Lakisääteinen tilintarkastus

Tilintarkastuksesta puhuttaessa tarkoitetaan tilinpäätöksen, kirjanpidon ja hallinnon sekä toimintakertomuksen tarkastusta, jonka suorittaa hyväksytty tilintarkastaja. (Tomperi 2016, 6.) Hyväksytyllä tilintarkastajalla tarkoitetaan tilintarkastajan HT-perustutkinnon ja/tai KHT/JHT-erikoitumistutkinnon suorittanutta luonnollista henkilöä. Myös tilintarkastusyhteisö voidaan valita yhteisön tilintarkastajaksi. (Oy Tuokko Ab 2016.) Tilintarkastajatutkintoja käsitellään myöhemmin tässä työssä kappaleessa 4.2.

Tilintarkastus perustuu tilintekovelvollisuuteen, joka on joko lakisääteinen tai perustuu sopimukseen. Esimerkiksi osakeyhtiössä hallitus on velvollinen esittämään osakkaille tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa osakeyhtiö- ja kirjanpitolain edellyttämät tiedot. (Tomperi 2016, 6; Leppiniemi 2014, 429.)

Tilintarkastus palvelee ensisijaisesti eri osapuolten välisen luottamuksen säilymistä. Tilintarkastajalta edellytettäviä ominaisuuksia ovat riippumattomuus, korkea ammattitaito sekä salassapitovelvollisuus. Tilintarkastuksen aikana käytetty informaatio on tarvittaessa pystyttävä todistamaan. Informaatiolle voidaan myös asettaa kriteerit, jotta sitä voidaan verrata. (Tomperi 2016, 10.)

Tilintarkastus on keskeinen osa avoimen ja oikean tilinpäätösraportoinnin varmistamisessa sekä luotettavuuden takaamisessa pääomamarkkinoilla. Tilintarkastajien tilinpäätöksestä antamat tiedot ovat tärkeitä sekä julkisen kaupankäynnin kohteena oleville yrityksille, että myös muille yhteisöille, tehden tilintarkastuksesta myös tärkeän osan yritysten ohjaus- ja hallintojärjestelmää. Ensisijaisesti tilintarkastaja toimii tarkastettavan yhteisön jäsenten intressissä, mutta myös muut sidosryhmät, kuten viranomaiset ja velkojat hyötyvät tilintarkastuksesta. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2016.)

Suoritettuaan tilintarkastuksen, tulee tilintarkastajan antaa lausunto tilinpäätöksestä. Lausunnossaan tilintarkastaja ottaa kantaa siihen, onko tarkastettu tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sen mukaan, mitä sovellettavat tilinpäätösnormistot edellyttävät. Koska edellä mainittu lausunto on yhteinen kaikille tilintarkastuksille, ei se näin ollen anna täyttä varmuutta esimerkiksi tilintarkastetun yhteisön tulevaisuuden toimintaedellytyksistä eikä siitä, miten taloudellisesti tai tehokkaasti toimiva johto on yhteisön asioita hoitanut. (IFAC2016, 223.)

Tärkein tavoite tilintarkastuksessa on tilinpäätöksen käyttäjien luottamuksen lisääminen tilinpäätökseen. Käytännössä tämä tavoite toteutuu sillä, että tilintarkastaja pystyy anta-

maan lausunnon suorittamastaan tilintarkastuksesta. Lausunnossa tilintarkastaja ottaa kantaa tilintarkastuslaissa säädettyihin kohtiin, jotka käydään läpi tämän opinnäytetyön myöhemmässä vaiheessa. (Halonen & Steiner 2010, 441.)

2.1 Tilintarkastusvelvollisuus

Kirjanpitovelvollisia yhteisöjä ja säätiöitä koskee tilintarkastusvelvollisuus. Muun muassa osakeyhtiöt, avoimet yhtiöt, asunto-osakeyhtiöt, kommandiittiyhtiöt ja osuuskunnat sekä yhdistykset ja säätiöt ovat tilintarkastusvelvollisia. Tilintarkastuslain 1141/2015 2 luvun 2 §:n mukaan ovat nämä yhteisöt pääsääntöisesti velvollisia tilintarkastajan valitsemiseen ja tilintarkastuksen toimittamiseen. Sen sijaan yksityiset elinkeinoharjoittajat ja maatalousyrittäjät eivät kuulu tilintarkastusvelvollisuuden piiriin. Julkisyhteisöjen, kuten valtion, kuntien ja seurakuntien lakisääteistä tilintarkastusta säätelevät tilintarkastuslain sijaan erilliset erityislait. (Tomperi 2016, 15; Tilintarkastuslaki 2015.)

Jos yhtiöjärjestyksessä tai säännöissä ei erikseen edellytetä, voivat tilintarkastuslain mukaan pienet yhteisöt jättää tilintarkastajan valitsematta, jos enintään yksi seuraavista seikoista on täytynyt sekä päättyneellä, että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella: (Tomperi 2016, 15; Tilintarkastuslaki 2015.)

- ”taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa;
- liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 euroa; tai
- palveluksessa on keskimäärin yli kolme henkilöä.” (Tilintarkastuslaki 2015).

Tilintarkastuslain (1141/2015) 2 luvun 5 § sääntelee yhteisön tai säätiön vaatimuksista valita päävastuulliseksi tilintarkastajaksi KHT-tilintarkastaja. KHT-tilintarkastaja tulee valita, jos kyseessä on PIE-yhteisö tai jos päättyneellä tilikaudella yhteisössä tai säätiössä on täytynyt vähintään kaksi seuraavista edellytyksistä: (Tilintarkastuslaki 2015.)

- ”taseen loppusumma ylittää 25 000 000 euroa;
- liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 50 000 000 euroa; tai
- yhteisön tai säätiön palveluksessa on keskimäärin yli 300 henkilöä.” (Tilintarkastuslaki 2015).

Useat avustusten myöntäjätahot, kuten esimerkiksi TEKES tai Ulkoministeriö, sekä tietyt osakeyhtiölain tilanteet kuitenkin edellyttävät tilintarkastajan antamia lausuntoja, huolimatta lakisääteisestä tilintarkastuksesta vapautumisesta. (ST-Akatemia 2016, 37.)

2.2 Tilintarkastajan kelpoisuus

Jokaista lakisääteiseen tilintarkastajan tehtävään valittavaa tilintarkastajaa koskee tilintarkastuslain määrittämät yleiset tilintarkastajan vähimmäiskelpoisuusvaatimukset. Tilintarkastuslain 1 luvun 2 §:n mukaan ” Tilintarkastajana ei voi toimia henkilö, jolle on määrätty edunvalvoja, jonka toimintakelpoisuutta on rajoitettu, joka on vajaavaltainen taikka joka on konkurssissa tai liiketoimintakiellossa”. (Tilintarkastuslaki 2015). Lisäksi on säädetty että ”jos tilintarkastajaksi on valittu yksi tai useampi luonnollinen henkilö, on vähintään yhdellä heistä oltava asuinpaikka ETA-valtiossa”. (Tilintarkastuslaki 2015).

Usein tilintarkastajan kelpoisuusvaatimukset jaetaan yleisiin sekä erityisiin kelpoisuusvaatimuksiin. Vaikka tämä jaottelu on teoreettinen, auttaa se hahmottamaan kelpoisuusvaatimuksia sekä helpottaa niiden soveltamista. Yleisiin kelpoisuusvaatimuksiin kuuluvat sellaiset kelpoisuusvaatimukset, jotka jokaisen tilintarkastajan on täytettävä kaikissa tarkastuskohteissa, riippumatta niiden erityisvaatimuksista tai koosta. Erityiset kelpoisuusvaatimukset puolestaan viittaavat sellaisiin vaatimuksiin, jotka tulee täyttää tietyntilaisissa tilintarkastuskohteissa. Erityiset kelpoisuusvaatimukset riippuvat yleensä tarkastettavan kohteen toimialasta tai vielä yleisemmin koosta. Esimerkiksi KHT-tilintarkastaja on valittava tiettyjen raja-arvojen ylittyessä yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastajaksi. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 176.)

3 Tilintarkastusprosessi

Tilintarkastus on kolmivaiheinen prosessi, jossa noudatetaan tiettyjä työvaiheita ja toimenpiteitä sisältävää etenemistapaa. Nämä työvaiheet ovat tilintarkastuksen suunnittelu, toteutus ja päättäminen. Noudattamalla edellä mainittuja vaiheita, varmistetaan kaikkien tarpeellisten työvaiheiden toteutuminen asianmukaisella ja riittävällä tavalla.

(Halonen & Steiner 2010, 53-54.)

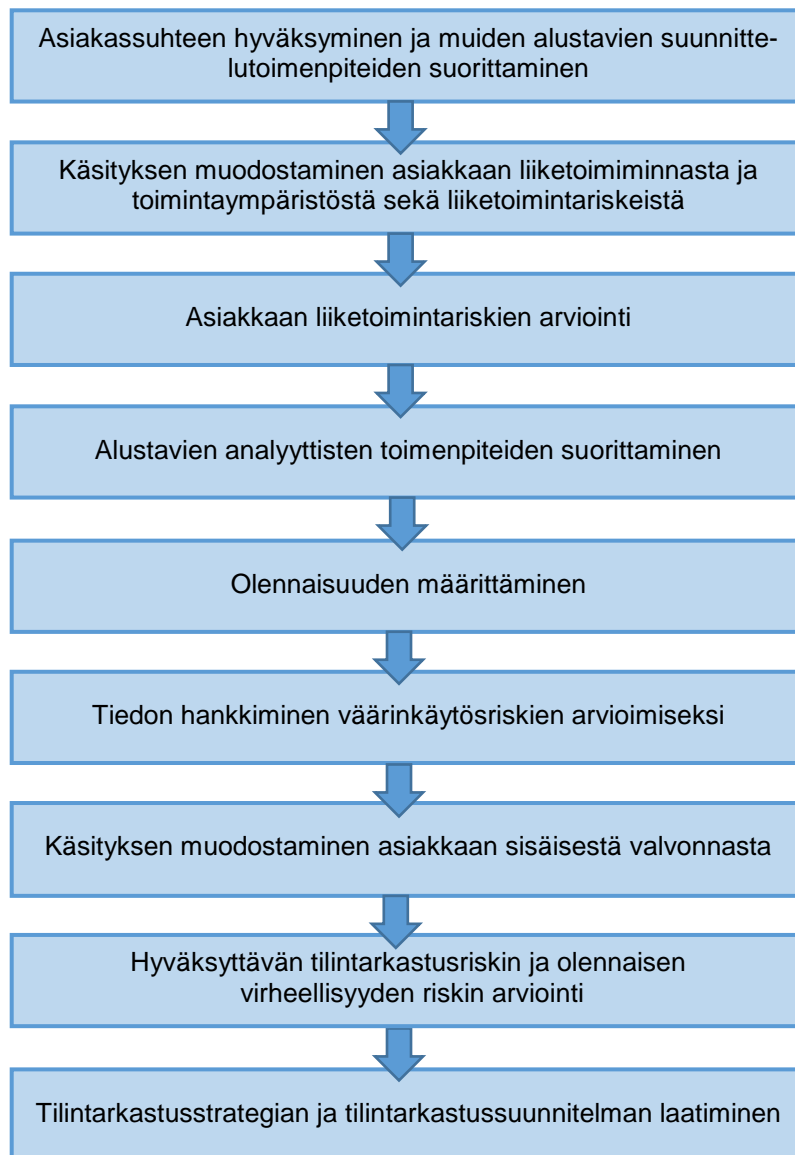
3.1 Suunnitteluvaihe

Tilintarkastajan tulee suunnitella huolellisesti tilintarkastuksensa. Suunnittelulla varmistetaan, että tilintarkastaja kiinnittää tärkeisiin kohteisiin asianmukaista huomiota, havaitsee mahdolliset ongelmat ja saa tätä kautta työn valmiiksi aikataulun mukaan. Lisäksi suunnittelu auttaa tilintarkastustiimin jäsenten tehtäväjakoja sekä jäsenten tekemien tarkastushavaintojen läpikäyntiä. (Tomperi 2016, 40.)

Suunnittelutoimenpiteiden laajuuteen ja luonteeseen vaikuttaa yhteisön koko ja rakenne, toimeksiantohenkilöiden aikaisempi kokemus yhteisöstä sekä mahdollisesti muuttuvat olosuhteet toimeksiannon aikana. (IFAC 2016, 400.) Tilintarkastuksen suunnittelun ja arvioituihin tilintarkastajan toimenpiteiden riskeihin vastaamisen ohjeistusta ja vaatimuksia ohjaa ISA-standardit 300 & 330. Suunnittelu on tilintarkastuksen toistuva prosessi, joka yleensä alkaa nopeasti edellisen tilintarkastuksen loputtua, jatkuen siihen saakka, kunnes suoritettavana oleva toimeksianto on saatu päätökseen. Jotta tilintarkastuksen suunnittelusta saadaan riittävä, on tätä varten arvioitava olennaisuutta sekä määrällisestä että laadullisesta näkökulmasta. Suunnitelman yksityiskohtaisuus ja laajuus riippuvat tarkastettavan kohteen koosta, tarkastuksen vaativuustasosta sekä siitä, miten hyvin tilintarkastaja tuntee tarkastettavan kohteen ja sen toimintamallin. (Tomperi 2016, 40.)

Kuviossa 1 kuvataan tilintarkastuksen suunnittelun eri vaiheet. Ensimmäinen vaihe tilintarkastuksen suunnittelussa ja koko tilintarkastusprosessissa on uuden asiakassuhteen hyväksyminen tai jo olemassa olevan asiakassuhteen jatkaminen. Tämä on yksi tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön tärkeimmistä päätöksistä. Toimenpiteillä, mitkä nykyisistä asiakkaista säilytetään jatkossakin asiakkaina ja ketkä hyväksytään uusiksi asiakkaisiksi, on tarkoitus arvioida ja tunnistaa tilintarkastajalle ja tilintarkastusyhteisölle toimeksiantoon liittyvät riskit. Vuosittain tehtävällä toimeksiannon riskien arvioinnilla on tarkoituksena varmistaa, että tilintarkastajan riippumattomuusvaatimukset ja eettiset vaatimukset täyttyvät. Virheellisistä asiakasvalinnoista voi seurauksena olla maksamattomia tilintarkastuspalkkioita, laskuttamattomia työtunteja tai jopa vahingonkorvausvaatimuksia. Lisäksi tarkastus-

tiimin jäsenille voi muodostua ylimääräisiä paineita sekä maineen kärsimyksiä. (Halonen & Steiner 2010, 116-117.)



Kuvio 1. Tilintarkastuksen suunnittelun vaiheet (mukaillen Halonen & Steiner 2010, 116)

Suunnitteluvaiheessa tilintarkastaja muodostaa käsityksen tilintarkastettavan yhteisön liiketoiminnasta ja sen toimintaympäristöstä. Käsitystä muodostettaessa tulee ottaa huomioon toimialaan, sääntelyyn ja muihin ulkoisiin tekijöihin liittyvät tekijät. Tällaisia tekijöitä ovat muun muassa yhteisön omistus- ja hallintorakenteet, tehdyt ja tulevat investoinnit sekä yhteisön tapa mitata ja tarkastella taloudellista tulosta. (IFAC 2016, 413.) Osa toimintaympäristöä on yhteisön sisäinen valvonta, jonka tarkastuksessa tilintarkastajan tulee arvioida, miten toimiva johto on hallintoelinten valvonnanalaisena aikaansaanut ja pitänyt yllä eettistä käyttäytymistä ja rehellisyyttä edistävää kulttuuria. Lisäksi tulee arvioida millaisen perustan yhdessä tarkastettavat, eri elementeissä esiintyvät valvontaympäristön

vahvuudet antavat muille osa-alueille sisäisessä valvonnassa sekä miten valvontaympäristön mahdolliset puutteellisuudet vaikuttavat muihin osa-alueisiin. (IFAC 2016, 414.)

Alustavien analyttisten toimenpiteiden suunnittelemisessa tilintarkastaja yrittää tunnistaa mahdollisia viitteitä tilintarkastukseen vaikuttavista seikoista. Tunnistettavat tavallisuudesta poikkeavat liiketoimet, tapahtumat, summat, suhdeluvut tai kehityssuunnat voivat auttaa olennaisen virheellisyden riskin tunnistamisessa. (IFAC 2016, 432.)

Suunnitteluvaiheessa tilintarkastaja on veloitettu arvioimaan ja määrittämään tilintarkastukselle olennaisuusrajan. Olennaisuudella tarkoitetaan tilinpäätöksessä olevia olennaisia virheitä tai puutteita, jotka todennäköisesti vaikuttaisivat tilinpäätöksen käyttäjien tekemiin tilinpäätökseen perustuviin taloudellisiin päätöksiin yksittäisinä tai yhteissummaltaan. Arvioidessaan olennaisuutta, tulee tilintarkastajan tapauskohtaisesti ottaa huomioon tarkastukseen vaikuttavat olosuhteet ja niihin vaikuttavat virheellisyden luonne tai suuruus sekä yhdistelmä näistä. Käsitys tilinpäätösinformaation käyttäjäryhmien yleisistä tarpeista määrittävät arviot siitä, mikä tilinpäätöksen käyttäjille on olennaista. Koska on mahdollista, että tilinpäätöksen käyttäjien tarpeet vaihtelevat huomattavasti, ei tässä tapauksessa oteta huomioon virheellisyden vaikutuksia tietyille yksittäiselle käyttäjälle. (Halonen & Steiner 2010, 132-133.)

Tilintarkastajan määrittämän olennaisuuden perustana on hänen käsityksensä tilinpäätösinformaation käyttäjien tarpeista. Olennaisuuden määrittämisen yhteydessä tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaa sekä tekee käyttäjistä seuraavia oletuksia ISA 320.4:n mukaan: (IFAC 2016, 463-464.)

- käyttäjillä on liiketoiminnasta, taloudellisista toiminnoista sekä kirjanpidosta kohtuullinen tietämys. Lisäksi heillä on halukkuutta tutkia kohtuullisen huolellisesti tilinpäätöksen sisältämiä tietoja
- käyttäjät ymmärtävät, että tilinpäätöksen laadinnassa, esittämisessä ja tilintarkastuksessa käytetään olennaisuustasoja
- määritettäessä sellaisia lukuja, jotka perustuvat arvioiden ja harkinnan käyttöön sekä tulevaisuuden tapahtumien huomion ottamiseen, käyttäjät tiedostavat näiden luontaiset epävarmuustekijät
- käyttäjien tilinpäätökseen sisältyvien tietojen perusteella tekemät taloudelliset päätökset ovat järkeviä.

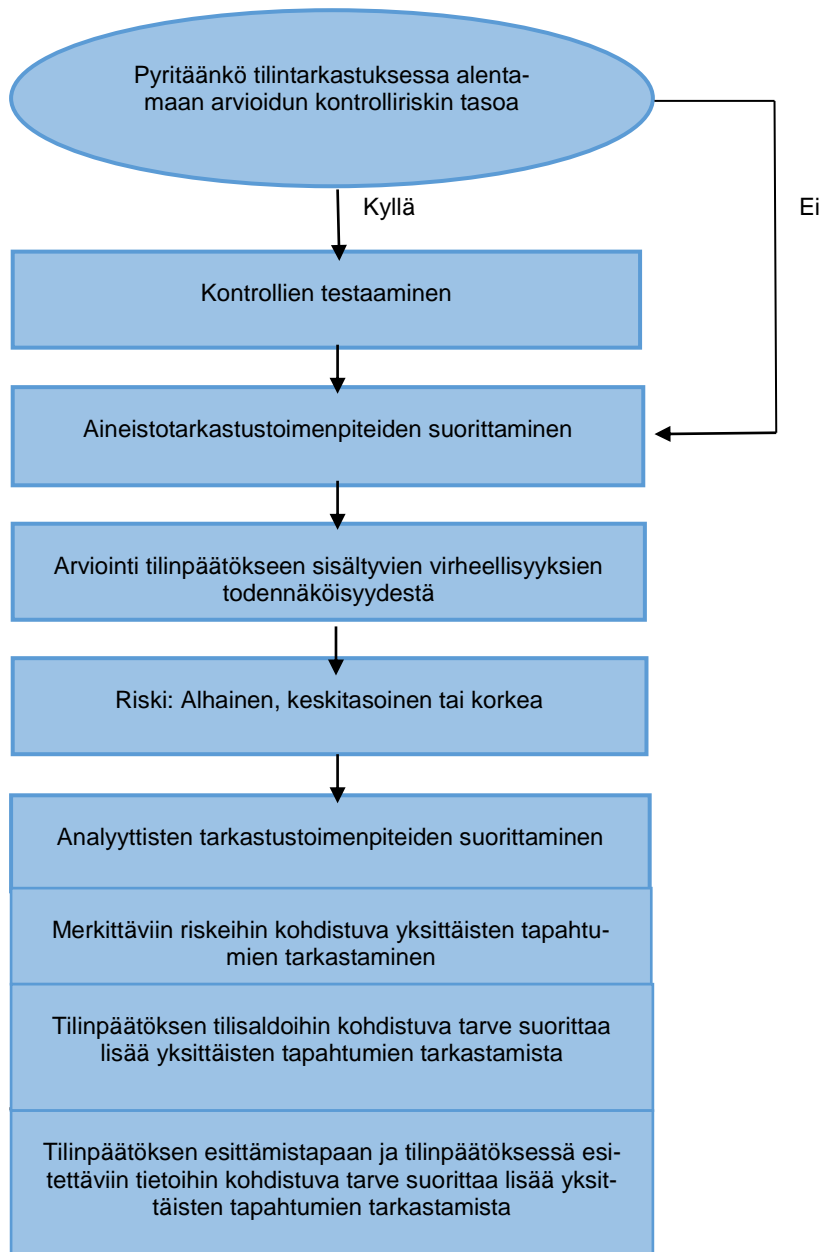
Osa suunnitteluvaihetta on tilintarkastuksen kokonaisstrategian ja tilintarkastussuunnitelman laatiminen. Kokonaisstrategian laatiminen auttaa tilintarkastajaa tekemään päätöksiä

muun muassa tilintarkastuksen yksittäisillä alueilla käytettävien resurssien määrästä ja sisällöstä sekä miten näitä käytetään ja johdetaan. Esimerkiksi tarkastettavan yhteisön varaston inventoinnin todentaminen saattaa kokonsa puolesta vaatia huomattavan määrän resursseja, jolloin tilintarkastajan tulee arvioida, kuinka monta tarkastustiimin jäsentä osoitetaan havainnoimaan inventointia. (IFAC 2016, 401-402.) Kokonaisstrategian pohjalta tilintarkastaja laatii yksityiskohtaisen tilintarkastussuunnitelman. Suunnitelmassa määritellään tilintarkastuksessa suoritettavien toimenpiteiden ajoitus, luonne ja laajuus. Suunnitelma pitää sisällään kannanottotasolla kuvaukset suunnitelluista riskienarviointitoimenpiteistä sekä muista tilintarkastuksen toimenpiteistä. Tilintarkastajan tulee päivittää yksityiskohtaista tilintarkastussuunnitelmaa ja kokonaisstrategiaa sitä mukaan, kun tarkastuksessa ilmenee uusia havaintoja. Suunnittelua tapahtuu siis koko tilintarkastuksen ajan. (Halonen & Steiner 2010, 233-234.) Tilintarkastuksen kokonaisstrategian ja tilintarkastussuunnitelman laatiminen liittyvät läheisesti toisiinsa. Koska toisessa tapahtuva muutos saattaa aiheuttaa muutoksia myös toiseen, eivät ne välttämättä ole vain peräkkäisiä tai erillisiä prosesseja. (IFAC 2016, 402.)

3.2 Toteutusvaihe

Tilintarkastuksen toteutusvaiheessa tarkastustoimenpiteet suoritetaan lähtökohtaisesti edellisessä vaiheessa suunnitellulla tavalla, mutta niitä voidaan tarvittaessa muuttaa tarkastuksen aikana. Jotta tilintarkastaja saisi vastauksia olennaisen virheellisyyden riskeihin, tulee hänen suorittaa tiettyjä riskeihin kohdistuvia toimenpiteitä sekä tilinpäätös-, että kannanottotasolla. Suoritettavat toimenpiteet perustuvat jo suunnitteluvaiheessa luotuun kokonaisnäkemykseen yhteisöstä sekä sen toimintaympäristöstä ja sisäisestä valvonnasta. (Halonen & Steiner 2010, 230.)

Tilinpäätöstason olennaisen virheellisyyden riskeihin vastatakseen tulee tilintarkastajan toteuttaa tilintarkastajan muodostamaan kokonaisnäkemykseen perustuvia toimenpiteitä, joihin voi ISA 330.5:n mukaan kuulua: (IFAC 2016, 473.) valvonnan lisääminen, tiimin täydentäminen kokeneemmalla henkilöstöllä tai erityisasiantuntijalla, toimeksiantotiimin skeptisyyden säilymisestä huolehtiminen, tilintarkastustoimenpiteiden ennalta arvaamattomuuden lisääminen sekä tilintarkastustoimenpiteiden luonteen, ajoituksen tai laajuuden yleiset muutokset, kuten esimerkiksi aineistotarkastustoimenpiteiden suorittaminen tilikauden lopussa, tilikauden aikaisten toimenpiteiden sijaan. (IFAC 2016, 479.) Kuviossa 2 käydään läpi tilintarkastuksen toteutuksen eri vaiheita.



Kuvio 2. Tilintarkastuksen toteutusvaihe (mukaillen Halonen & Steiner 2010, 232)

Muodostaessaan kokonaisvaltaisen käsityksen valvontaympäristöstä, tilintarkastaja voi paremmin luottaa sisäiseen valvontaan sekä yhteisön sisällä syntyneeseen tilintarkastusevidenssiin. ISA 200 määrittää tilintarkastusevidenssin seuraavasti: ” Informaatio, jota toimeksiannon suorittaja käyttää johtopäätöksensä tekemiseen. Evidenssi sisältää sekä relevantteihin tietojärjestelmiin sisältyvän informaation, jos sellaista on, että muun informaation”. (IFAC 2016, 150). Kokonaisvaltaisen käsityksen kautta tilintarkastaja voi esimerkiksi suorittaa joitakin yleensä tilikauden lopussa suoritettavia tilintarkastustoimenpiteitä jo tilikauden aikana. Jos valvontaympäristössä kuitenkin havaitaan puutteellisuuksia, voi tilintarkastaja reagoida valvontaympäristön tehottomuuteen keskittämällä tilintarkastustoimenpiteiden suorittamisen tilikauden aikaisen suorittamisen sijasta tilikauden loppuun,

hankkia aineistotarkastustoimenpiteiden avulla enemmän tilintarkastusevidenssiä tai lisätä tarkastuksen kohteena olevien toimipaikkojen määrää. Tällaiset seikat vaikuttavat merkittävästi siihen, onko tilintarkastajan valitsema yleinen lähestymistapa esimerkiksi aineistolähtöinen, eli aineistotarkastustoimenpiteitä painottava vai yhdistetty lähestymistapa, jossa käytetään aineistotarkastustoimenpiteiden lisäksi kontrollien testausta. (IFAC 2016, 479-480.)

Tilinpäätöstason lisäksi tilintarkastajan tulee arvioida tilinpäätöksen olennaisuuden virheellisyden riskiä myös kannanottotasolla. ”Kannanotot ovat toimivan johdon esittämiä, tilinpäätökseen sisältyviä nimenomaisia tai muita väittämiä, joita tilintarkastaja käyttää arvioidessaan erityyppisiä mahdollisia virheellisyyksiä, joita saattaa esiintyä” (IFAC 2016, 411).

ISA 315:n mukaan kannanotot jakautuvat kolmeen ryhmään ja voivat muodoltaan olla seuraavia:

Tilintarkastettavan kohteena olevan ja tilikauden aikana toteutuneita erilaisia liiketapahtumia sekä muita tapahtumia koskevat kannanotot:

- ”tapahtuminen – kirjatut liiketapahtumat ja muut tapahtumat ovat toteutuneet ja kuuluvat yhteisölle
- täydellisyys – kaikki liiketapahtumat ja muut tapahtumat, jotka olisi pitänyt kirjata, on kirjattu
- oikeellisuus – kirjattuihin liiketapahtumiin ja muihin tapahtumiin liittyvät luvut ja muut tiedot on kirjattu asianmukaisesti
- katko – liiketapahtumat ja muut tapahtumat on kirjattu oikealle tilikaudelle
- luokittelu – liiketapahtumat ja muut tapahtumat on kirjattu oikeille tileille”. (IFAC 2016, 448-449).

Tilien saldoja tilikauden lopussa koskevat kannanotot:

- ”olemassaolo – varat, velat ja oma pääoma ovat olemassa
- oikeudet ja velvoitteet – yhteisö hallitsee varoja tai sillä on määräysvalta niitä koskeviin oikeuksiin, ja velat ovat yhteisön velvoitteita
- täydellisyys – kaikki varat, velat ja oma pääoma, jotka olisi pitänyt kirjata, on kirjattu
- arvostaminen ja kohdistaminen – varat, velat ja oma pääoma esitetään tilinpäätöksessä asianmukaisina määrinä ja arvostamisesta tai kohdistamisesta johtuvat oikaisut on kirjattu asianmukaisesti”. (IFAC 2016, 449).

Kannanotot, jotka koskevat esittämistapaa ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja:

- tapahtuminen sekä oikeudet ja velvoitteet – tilinpäätöksessä esitetyt liiketapahtumat, muut tapahtumat ja muut seikat ovat toteutuneet ja kuuluvat yhteisölle
- täydellisyys – kaikki tiedot, jotka tilinpäätöksessä olisi pitänyt esittää, on esitetty
- luokittelu ja ymmärrettävyys – taloudellinen informaatio on esitetty ja kuvattu asianmukaisesti, ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot on ilmaistu selkeästi
- oikeellisuus ja arvostus – taloudellinen ja muu informaatio on esitetty tilinpäätöksessä oikein ja asianmukaisina määrinä”. (IFAC 2016, 449).

Tilintarkastajalla on mahdollisuus käyttää kannanottoja joko edellä kuvatulla tavalla, tai tuoda ne esille jollakin muulla tavalla. Edellytys kannanottojen käyttämisessä on, että kaikki edellä mainitut kohdat otetaan huomioon. (IFAC 2016, 449.)

Tilintarkastajan suunnittelemat ja suorittamat tilintarkastustoimenpiteet tulee olla luonteeltaan, laajuudeltaan ja ajoitukseltaan sellaisia, että niillä pystytään vastamaan ja ne perustuvat oletettuihin olennaisen virheellisyysriskien kannanottotasolla. Suunnitellessaan suoritettavia tilintarkastustoimenpiteitä kannanottotasolla, tulee tilintarkastajan huomioida se, mihin olennaisen virheellisyysriskistä tehdyt arviot perustuvat tilin saldon, kunkin liiketapahtuman lajin ja tilinpäätöksessä olevan tiedon osalta. Lisäksi tulee arvioida toimintariski, eli näiden erityiset ominaispiirteet sekä niiden todennäköinen vaikutus tilinpäätöksen virheellisyyteen. Kontrolliriskiä arvioidessa tulee tilintarkastusevidenssin avulla selvittää, onko relevantit kontrollit huomioitu ja toimivatko ne tehokkaasti. Hankittavan tilintarkastusevidenssin tulee olla sitä vakuuttavampaa, mitä suuremmaksi tilintarkastaja on riskin arvioinut. (IFAC 2016, 474.)

Tilintarkastajan tulee suorittaa suunnitteluvaiheessa tehdyn arvioinnin pohjalta tarpeellinen määrä relevanttien kontrollien toiminnan testausta varmistuakseen näiden tehokkuudesta ja voidakseen määrittellä lopullisen kontrolliriskin. Kontrollien tehokkaan toimimisen varmistamiseksi tulee tilintarkastajan suorittaa yhdessä tiedustelujen kanssa myös muita tilintarkastustoimenpiteitä hankkimalla tarkastusevidenssiä muun muassa kontrollien relevanteista soveltuvuuksista tarkastettavalle tilikaudelle, selvittää kuka niitä on soveltanut ja ovatko testattavat kontrollit muista epäsuorista kontroleista riippuvaisia. (IFAC 2016, 475.) Huolimatta kontrollien testauksen erilaisesta tarkoituksesta, voidaan testausta suorittaa myös niin sanotulla yhdistelmätestillä. Tällöin tilintarkastaja voi esimerkiksi suunnitella testin, jossa yhdistyy samaa tapahtumaa koskevia yksityiskohtia ja kontroleja. Testissä tilintarkastaja tutkii esimerkiksi tietyn laskun hyväksyntää ja vertaa tätä aineistotarkastuksen tilintarkastusevidenssiin. (IFAC 2016, 484.)

Aineistotarkastustoimenpiteet ovat tilintarkastustoimenpiteitä, joita tilintarkastaja suorittaa havaitakseen olennaisia virheitä kannanottotasolla. Olennaisen virheen arvioidusta riskistä riippumatta, tilintarkastajan velvollisuuksiin kuuluu aina suunnitella ja suorittaa jokaiseen olennaiseen tilin saldoon, tilinpäätöksessä esitettävään tietoon ja liiketapahtumien lajiin kohdistuvia aineistotarkastustoimenpiteitä. Tämä vaatimus tarkoittaa sitä, että tilintarkastajan suorittamassa riskienarvioissa ei tekoajankohtana välttämättä kaikkia olennaisen virheellisuuden riskejä aina tunnisteta ja suoritettava riskienarviointi perustuu aina tilintarkastajan harkintaan. Toisaalta sisäisen valvonnan luontaiset rajoitteet tekevät sen, että vaikka sisäinen valvonta olisi toimiva ja hyvin suunniteltu, pienentää tämä tilinpäätöksen olennaisen virheen riskiä, mutta ei kuitenkaan kokonaan poista sitä. (Halonen & Steiner 2010, 246.)

Kirjanpidon tarkastuksessa tilintarkastajan tavoite on selvittää, täyttääkö yhteisön kirjanpito kirjanpitolain vaatimukset ja antaako kirjanpito luotettavaa informaatiota yhteisön tilinpäätöksen laatimisen kannalta. Tilintarkastaja voi varmistua kirjanpidon oikeellisuudesta kiinnittämällä huomiota esimerkiksi seuraaviin asioihin: kirjanpitoon kirjatut liiketapahtumat ovat todellisia, kirjaukset perustuvat päivätyihin ja numeroituihin asianmukaisesti hyväksytyihin tositteisiin ja kirjausketju (audit trail) on todennettavissa. Kuitenkin, kirjanpidon tarkastuksessa tilintarkastaja huomioi tarkastettavan kohteen olosuhteet harkintansa mukaan, minkä pohjalta kirjanpidon tarkastuksen sisältö ja laajuus määräytyvät. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 228-230.)

Toimintojen tarkastamisessa tilintarkastajan tavoitteena on saada riittävä tilintarkastusevidenssi sisäisen valvonnan toimivuudesta ja tarkoituksenmukaisuudesta. Yleensä tämä omia erityispiirteitä sisältävä tilikauden aikainen tarkastus suoritetaan toimintakohtaisesti ja se kohdistetaan myös toimintoon sisältyviin tapahtumiin ja asiakirjoihin, esimerkiksi tositteisiin. Tarkastuksen alueet voi olla esimerkiksi myyntitoiminnot ja -saavat, ostotoiminnot ja -velat, varasto, palkkahallinto ja -laskenta sekä rahavarojen hallinto ja maksuliikenne. (Tomperi 2016, 57.) Jotta tilintarkastusprosessi olisi helpommin hallittavissa, jaetaan tarkastuksen alueet vielä pienempiin osiin. Lopuksi jokaisesta osa-alueesta saadut tulokset yhdistetään yhdeksi kokonaisuudeksi, josta tilintarkastaja tekee tarkastukseen tarvittavat johtopäätökset. Periaatteessa jokaisella liiketoimintaprosessin tapahtumalla on joko suoraan tai epäsuorasti vaikutus tilinpäätökseen. Oikeastaan liiketoimintaprosessien tapahtumat siis muodostavat tilinpäätöksen. (Halonen & Steiner 2010, 271.)

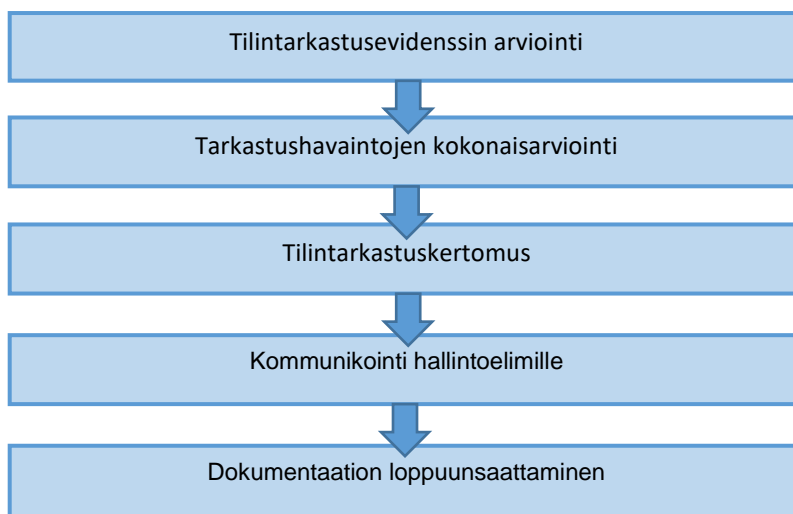
Tilintarkastuslain mukaan hallinnon tarkastus on tilinpäätöksen sekä tilikauden aikaisen kirjanpidon tarkastuksen ohella yksi tilintarkastuksen osa-alue. Nämä osa-alueet menevät usein päällekkäin toistensa kanssa, eivätkä täten ole erillisiä tarkastuskohteita. Nykyises-

sä tilintarkastuslaissa ei ole määritelty hallinnon tarkastukselle tavoitteita tai sisältöä. Hallinnon tarkastus on enemmän laillisuustarkastusta, kuin tarkoituksenmukaisuustarkastusta, eikä siinä näin ollen ole arviointikriteerinä johdon toiminnan tuloksellisuus. Tilintarkastajan tehtävä on yleisen huolellisuus- ja lojaliteettivelvollisuuden noudattamisen valvominen. Käytännössä tilintarkastajan on tapauskohtaisesti arvioitava, ilmeneekö hallinnon tarkastuksessa sellaisia yritysjohtoon toimenpiteitä, joihin hänen tehtävänsä on puuttua. Tilintarkastajan tulee pystyä perustella laillisuusnäkökulmasta toimenpiteet, joihin hän on puuttunut. (Halonen & Steiner 2010, 428.)

Muiden tilintarkastustoimenpiteiden tarkoitus on vastata tilintarkastajan suunnitteluvaiheessa tunnistamiin ja arvioimiin olennaisen virheellisuuden riskeihin. (Halonen & Steiner 2010, 233.)

3.3 Päättämisvaihe

Viimeinen vaihe tilintarkastusprosessissa on tilintarkastuksen päättämisvaihe (kuvio 3). Tämä vaihe koostuu pitkälti tilintarkastajan raportoinnista, jota säätelee tilintarkastuslaki. Tilintarkastajan kirjallisia lakisäätteisiä raportteja ovat tilintarkastuskertomus, tilinpäätösmerkintä sekä tilintarkastuspöytäkirja. (Tilintarkastuslaki 2015.)



Kuvio 3. Tilintarkastuksen päättämisvaihe (mukaillen Halonen & Steiner 2010, 441)

Tilintarkastajan tulee viimeistään päättämisvaiheessa arvioida hankkimansa tilintarkastusevidenssin ja suorittamiensa tarkastustoimenpiteiden perusteella, millä tasolla arviot olennaisen virheellisuuden riskistä ovat. Tilintarkastusprosessin kumuloituvasta ja iteratiivisesta luonteesta johtuen, etukäteen suunniteltujen tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus tai laajuus saattaa muuttua hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella. Tästä

johtuen tilintarkastajan tulee ammatillista harkintaa käyttäen hankkia mahdollisesti lisää tarkastusevidenssiä, jos tilintarkastusriski ei tarkastajan mielestä ole riittävän alhaisella tasolla. Tavoitteena on saada tarkastusriski kohtalaisella varmuudella hyväksyttävän alhaiselle tasolle, jolloin tilintarkastaja saa lausuntonsa perustaksi kohtuullisia johtopäätöksiä. (Halonen & Steiner 2010, 443.)

Keskeinen osa hyvää tilintarkastustapaa on tilintarkastustyön dokumentointi. Tilintarkastajan tulee dokumentoida suorittamansa tilintarkastus, eli laatia niin kutsutut työpaperit. Dokumentointi esimerkiksi auttaa tilintarkastustiimiä tarkastuksen suunnittelussa ja toteuttamisessa sekä pitää tallessa sellaisia asioita, joilla on tulevaisuudessa suoritettavissa tarkastuksissa merkitystä. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 290-291.) Lisäksi dokumentoinnista hyötyy kyseiseen tilintarkastukseen vihkiytymätön tilintarkastuskokemusta omaava tilintarkastaja, joka laadittujen työpapereiden avulla pystyy saamaan käsityksen tilintarkastuksessa suoritettujen toimenpiteiden tärkeimmistä kohdista sekä muista tilintarkastuksen merkittävistä seikoista. (IFAC 2016, 289.)

Osa tilintarkastuksen päättämisvaihetta on tilintarkastushavaintojen läpikäynti sekä arviointi näiden vaikutuksesta tilinpäätökseen. Tarkastuksen aikana tilintarkastaja laatii virheellisyksinä pitämiensä havaintojen pohjalta yhteenvedon, johon kootaan kaikki tarkastajan mielestä olennaiset virheet, sekä tarkastellaan niiden vaikutusta tilinpäätöksen aikaisemmin laadittuja olennaisuusrajoja apuna käyttäen. Tällaisia virheellisyyksiä voi aiheutua esimerkiksi jonkin olennaisen luvun poisjäännistä tai virheellisestä tilinpäätöksen laatimisperiaatteesta. Jos havaittujen virheiden luonteesta sekä esiintymisolosuhteista voidaan olettaa virheellisyyksiä olevan vielä havaittuja enemmän ja nämä voisivat yhdessä olla olennaisia, tulee tilintarkastajan harkita tilintarkastuksen kokonaisstrategian ja tilintarkastussuunnitelman tarkistamista. Yleensä todetuista virheellisyyksistä informoidaan toimivaa johtoa, jotta havaittuihin virheellisyyksiin pystytään reagoimaan. (Halonen & Steiner 2010, 446-447.)

Tilintarkastajan on annettava päivätty ja allekirjoitettu tilintarkastuskertomus kultakin tilikaudelta. Tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastaja raportoi suoritettujen tilintarkastuksen tuloksista. Tilintarkastuskertomus voi olla vakiomuotoinen, mukautettu, ehdollinen tai kielteinen. 19.8.2016 voimaan astuneessa tilintarkastuslain uudistuksessa säädettiin monia tilintarkastuskertomuksen sisällön muutoksia. (Tilintarkastuslaki 2015.) Muutoksia käsitellään tarkemmin myöhemmin tässä opinnäytetyössä kappaleessa 4.3.

4 Tilintarkastuslaki ja sen muutokset 2016

Tilintarkastusta säätelee tilintarkastuslaki. Jollei toisin muualla laissa säädetä, sovelletaan tätä yleislakia kirjanpitolaissa säädettyjen kirjanpitovelvollisten yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastukseen. (Tomperi 2016, 13.) Lisäksi laissa tilintarkastuslain muuttamisesta (622/2016) 1 luvun 1 §:n mukaan lakia sovelletaan ”toimeen, muussa laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastajan tehtäväksi tai jonka perusteella tilintarkastaja antaa kirjallisen lausunnon viranomaisen tai tuomioistuimen käyttöön” (Laki tilintarkastuslain muuttamisesta 2016).

4.1 EU: tilintarkastusdirektiivi ja -asetus osana tilintarkastuslakia

Yksityisen sektorin tilintarkastuksen sääntely on Euroopan unionissa perustunut jo pitkään yhä voimassa olevaan tilintarkastusdirektiiviin. 16.4.2014 Euroopan parlamentti ja neuvosto määräsivät säädökset tilintarkastussääntelyn uudistamisesta. (HE 70/2016.) Uudistus sai alkunsa finanssikriisistä, jonka jälkeen haluttiin tarkemmin määrittellä tilintarkastajan roolia, tiukentaa riippumattomuussäännöksiä ja edistää tilintarkastuksen laatua. (Kihn, Leponiemi, Oulasvirta, Vahtera & Wacker 2015, 94.) Uudistuksessa yhdistettiin tilintarkastusasetus ja muutosdirektiivi, jotka muodostavat jatkossa uudenlaisen sääntelykokonaisuuden koko tilintarkastusalalle. Uusi lainsäädäntö astui voimaan EU-maissa 17.6.2016, johon mennessä myös jäsenmaiden kansallinen lainsäädäntö tuli saattaa vastaamaan säädösten vaatimuksia. (HE 70/2016.) Suomessa laki pohjautuu marraskuussa 2015 julkaistuun Työ- ja elinkeinoministeriön työryhmän ehdotukseen EU-sääntelyn muutoksista tilintarkastuslainsäädäntöön, mutta se tuli voimaan kuitenkin vasta 19.8.2016. (KPMG Oy Ab 2016; Laki tilintarkastuslain muuttamisesta 2016.) Uudella sääntelyllä pyritään muun muassa edistämään tilintarkastuspalveluiden sisämarkkinoita, vähentämään hallinnollisia rasitteita, lisäämään tilintarkastusmarkkinoiden kilpailua ja tilintarkastajien riippumattomuutta sekä parantamaan sijoittajien suojaa. (HE 70/2016.)

Euroopan unionin säädökset määrittää tarkkaan uuden EU-direktiivin koskemaan tiettyjä lakisääteisiä tilinpäätösten ja konsernitilinpäätösten tilintarkastuksia. Direktiivi on kuitenkin minimidirektiivi ja ellei erikseen ole kielletty, voivat jäsenvaltiot kansallisesti määrätä direktiivin säännöistä tiukempia. (HE 70/2016.)

4.2 Tilintarkastuslain merkittävimmät muutokset 1.1.2016

Uusi tilintarkastuslaki (1141/2015) astui voimaan 1.1.2016 korvaten samalla vanhan tilintarkastuslain (459/2007). Kyseessä oli tilintarkastajajärjestelmän kokonaisuudistus, joka koostui kahdesta osasta: tutkintouudistus sekä tilintarkastajien valvonnan uudistaminen.

Lisäksi lakiin lisättiin pieniä osia EU:n muutosdirektiivistä ja tilintarkastusasetuksesta, jotta näistä johtuvat muutokset saadaan helposti sisällytettyä jälkikäteen lakiin. (HE 70/2016.)

Tutkintouudistus toi tilintarkastuslakiin uudet tutkinnot ja nimikkeet. Jatkossa tilintarkastajilla on yksi yhteinen perustutkinto, eli tilintarkastajatutkinto. Tämän tilintarkastajatutkinnon suorittaneista käytetään jatkossa nimikettä HT-tilintarkastaja. Tutkinnon suorittamisen edellytyksenä on lähtökohtaisesti korkeakoulututkinto sekä alaan liittyvät opinnot ja käytännön kokemus. Perustutkinnon lisäksi on mahdollista suorittaa sekä yksityisen että julkisen sektorin erikoistumistutkinnot. Yksityisen sektorin, eli PIE-yhteisön tilintarkastajan erikoistumistutkinnon suorittaneista käytetään jatkossa ammattinimikettä KHT-tilintarkastaja. Julkisen sektorin erikoistumistutkinnon suorittaneiden ammattinimike on jatkossa JHT-tilintarkastaja. Näihin tilintarkastuksen erikoistumistutkintoihin osallistumisen edellytyksenä on lähtökohtaisesti perustutkinnon vaatimusten lisäksi ylempi korkeakoulututkinto. (Suomen Tilintarkastajat 2016 a.)

Muutokset olivat vähäisempiä jo ennen uudistusta alalla toimineille tilintarkastajille. Entisistä HTM-tilintarkastajista tuli automaattisesti uuden tilintarkastuslain mukaisia HT-tilintarkastajia. KHT-tilintarkastajien ammattinimike puolestaan säilyi ennallaan uuden lain myötä. HT-tilintarkastajan pätevyys sisältyy automaattisesti uuteen KHT-ammattinimikkeeseen. Uudet ammattinimikkeet astuivat voimaan tilintarkastajakohtaisesti rekisteröitymällä tilintarkastajarekisteriin 31.3.2016 mennessä. Entisten JHTT-tilintarkastajien tulee suorittaa siirtymäkoee siirryttäessä uuteen järjestelmään. JHT-siirtymäkokeen suoritettuaan entinen JHTT-tilintarkastaja saa uuden järjestelmän mukaisen JHT-tilintarkastaja ammattinimikkeen. Myös uuteen JHT-ammattinimikkeeseen sisältyy automaattisesti HT-tilintarkastajan pätevyys. (Suomen Tilintarkastajat 2016 a.)

Toinen merkittävä lakiuudistus oli uudelleenorganisointi tilintarkastajien valvonnassa. Tilintarkastajien hyväksyntä ja valvonta on siirtynyt 1.1.2016 alkaen Keskuskauppakamarilta ja Kauppakamarilta Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastusvalvonnalle. Tilintarkastusvalvonnan tehtävänä on järjestää vuosittaiset tilintarkastajatutkinnot sekä valvoa tilintarkastuksen laatua. Tilintarkastusvalvonnan ratkaisutoiminnassa toimii itsenäinen tilintarkastuslautakunta, jonka tehtävänä on muun muassa tilintarkastuksen yleinen ohjaus ja kehittäminen, huomautusten ja varoitusten antaminen, hyväksymisten peruuttaminen, muutoksen hakuun ja oikaisuvaatimukseen liittyvät ratkaisut sekä tarkoituksenmukaisella tavalla edistää tilintarkastuslaissa tilintarkastusvalvonnalle säädettyjen tehtävien hoitoa. Lisäksi Patentti- ja rekisterihallituksen tehtäviin kuuluu tilintarkastuslakiin perustuvien tilintarkastajarekisterin ja tilintarkastajatutkintorekisterin ylläpito sekä tilintarkastuksen yleinen ohjaus ja kehittäminen. (Suomen Tilintarkastajat 2016 a.; PRH 2016.)

4.3 Tilintarkastuslain toinen uudistus 19.8.2016

1.1.2016 voimaan tullutta tilintarkastuslakia päivitettiin 19.8.2016 voimaan astuneella lailla tilintarkastuslain muuttamisesta (622/2016). Muutokset tulevat voimaan asteittain lain voimaantulopäivästä alkaen. Uudistettuun tilintarkastuslakiin säädetty keskeisimmät muutokset koskevat tilintarkastuskertomusta, tilintarkastuksen kohdetta, PIE-yhteisöjen lisäsäännöksiä sekä seuraamusjärjestelmää. EU:n tilintarkastusdirektiivi oli alun perin pantava käytäntöön jäsenmaissa jo 17.6.2016, jolloin myös tilintarkastusta koskeva PIE-yhteisöjen EU-asetus astui voimaan. Samalla säädettiin myös useita muiden tilintarkastusta koskevien lakien säännöksiä. Näillä muutoksilla pantiin täytäntöön tilintarkastusta koskevat PIE-yhteisöjen EU-asetukseen sekä EU:n tilintarkastusdirektiiviin tehdyt muutokset. (Suomen Tilintarkastajat 2016 b.)

Seuraavassa käydään läpi tilintarkastustyön kannalta tilintarkastuslain uudistuksen tuomat tärkeimmät muutokset.

4.3.1 Tilintarkastuskertomus

Tilintarkastajan antamiin lausuntoihin tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta tuli lakiuudistuksessa useita muutoksia. Ensimmäisen kerran muutoksia sovelletaan 31.12.2016 päätyviltä tilikausilta suoritettavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin. Laissa tilintarkastuslain muuttamisesta säädetään, että tilintarkastuskertomuksessa annettava lausunto siitä:

- ”antaako tilinpäätös noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikean ja riittävän kuvan yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta
- täyttääkö tilinpäätös lakisääteiset vaatimukset
- onko toimintakertomus laadittu toimintakertomuksen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti ja
- ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot yhdenmukaisia.” (Laki tilintarkastuslain muuttamisesta 2016).

Uutena säädöksenä tilintarkastuskertomukseen tulee sisällyttää tilintarkastukseen perustuvat lausumat, joita yhtiökokouksen, muun yhteisön tai säätiön toimielimet edellyttävät. Tilintarkastajan oli jo ennen lakiuudistusta tilintarkastuslain (1141/2015) 3 luvun 5 §:n mukaan huomautettava tilintarkastuskertomuksessa, jos tarkastettavan yhteisön tai säätiön vastuuvollinen henkilö on syyllistynyt sellaiseen tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa yhteisöä tai säätiötä kohtaan seurata vahingonkorvausvelvollisuus tai rikkonut näitä koskevaa lakia, yhtiösopimusta, yhtiöjärjestystä tai sääntöjä. (Tilintarkastuslaki 2015.) Lisäyk-

senä tähän lakiuudistuksessa lisättiin säädös tilintarkastajan antamista lisätiedoista. Laki tilintarkastuslain muuttamisesta (622/2016) 3 luvun 5 §:n mukaan ”tilintarkastuskertomuksessa on annettava tarpeelliset tiedot seikoista, joihin tilintarkastaja kiinnittää erityistä huomiota sekä tiedot seikoista, jotka voivat antaa olennaista aihetta epäillä yhteisön tai säätiön kykyä jatkaa toimintaansa.” (Laki tilintarkastuslain muuttamisesta, 2016).

Tilintarkastajien tulee antaa yhteinen tilintarkastuskertomus, jos yhteisössä tai säätiössä on vähintään kaksi tilintarkastajaa. Lakiuudistuksessa säädettiin uutena säännöksenä, että jos tilintarkastajat eivät ole yksimielisiä tilintarkastuslain mukaisesta huomautuksesta, lausunnosta tai lausumasta, tulee tilintarkastuskertomuksessa kunkin esittää selkeästi oma kantansa, sekä erimielisyyden syyn. Lisäksi kirjanpitolaissa määritelty PIÉ-yhteisön tilintarkastajan tulee tällaisessa tapauksessa laatia Euroopan unionin tilintarkastusasetuksen mukaisesti lisäraportti tilintarkastusvaliokunnalle. (Laki tilintarkastuslain muuttamisesta, 2016.)

Uudistettuun tilintarkastuslakiin on lisätty säädös puutteellisen tilintarkastuskertomuksen ilmoittamisesta. Jos tilintarkastuskertomukselle annetut säännökset eivät täyty, voi tilintarkastuslautakunta julkistaa verkkosivuillaan ilmoituksen tästä. Ilmoituksessa tulee mainita tilintarkastuskertomus sekä sen antanut tilintarkastaja. (Laki tilintarkastuslain muuttamisesta 2016.)

Suomen Tilintarkastajat ry on laatinut uuden sääntelyn vaatimukset täyttävät tilintarkastuskertomusmallit yksittäiselle osakeyhtiölle, osakeyhtiö-konsernille sekä listatulle osakeyhtiölle. Mallien laadinnassa on huomioitu sidosryhmien ja yhdistyksen jäsenten kommentteja. Yhdistys tulee lisäksi julkaisemaan loppuvuodesta 2016 eri säätiö- ja yhteisömuodoille laadittuja tilintarkastusmalleja. (Suomen Tilintarkastajat 2016 c.) Liitteessä 2. on esitelty Suomen Tilintarkastajat ry:n julkaisema, 9.9.2016 päivätty yksittäisen osakeyhtiön tilinpäätös malli, jossa toimintakertomus ei ole tarkastuksen kohteena. Mallia tehtäessä oletus on ollut, ettei tarkastettava kohde laadi konsernitilinpäätöstä eikä ole PIÉ-yhteisö. (Suomen Tilintarkastajat 2016 c.)

4.3.2 Tilintarkastuksen kohde

Uudistetun tilintarkastuslain mukaan tilintarkastuksen kohteena on yhteisön tai säätiön tilikauden kirjapito, tilinpäätös sekä hallinto. Uudessa laissa on poistettu toimintakertomus tilintarkastuksen kohteesta, mutta laki tilintarkastuslain muuttamisesta (622/2016) 3 luvun 5§:n 4 momentin mukaan ”tilintarkastuskertomuksessa on lisäksi todettava, onko tilintarkastaja tilintarkastuksen yhteydessä saamiensa tietojen perusteella havainnut olennaisia

virheellisyyksiä toimintakertomuksessa, sekä ilmoitettava näiden virheellisyyksien luonteesta.” (Laki tilintarkastuslain muuttamisesta, 2016). Näin tilintarkastuskertomukseen sisällytetään lausunta toimintakertomuksesta EU-direktiivin ja uuden tilintarkastuslain edellyttämällä tavalla. Tilintarkastuskertomuksen tapaan laki koskee 31.12.2016 ja sen jälkeen päättyvien tilikausien tilintarkastuksia. (Suomen Tilintarkastajat 2016 d.)

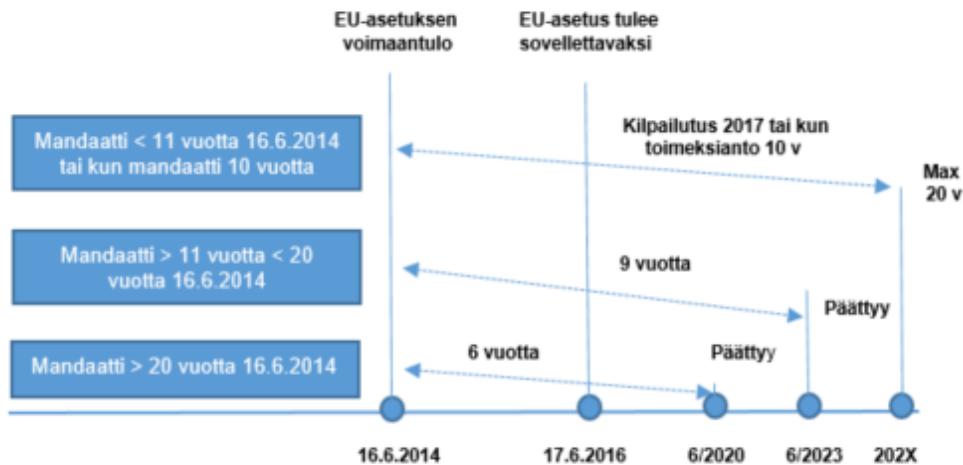
4.3.3 Yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lisäsäännökset

EU:n tilintarkastusasetuksen muutoksien myötä tilintarkastuslain uudistukset ulottuivat koskemaan yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä, eli PIE-yhteisöjä. Tilintarkastusasetuksen piirissä on Euroopan Unionin jäsenvaltiot sekä ETA-maat, joihin kuuluvat Islanti, Liechtenstein ja Norja. Säännökset koskevat 17.6.2016 tai sen jälkeen alkavia tilikausia. (Suomen Tilintarkastajat 2016 e.)

Kirjanpitolain 30.12.1997/1336 1 luvun 9 §:n mukaan Suomessa PIE-yhteisöjä ovat:

- ”suomalainen yhteisö, jonka liikkeeseen laskema osake, velkakirja tai muu arvopaperi on kaupankäynnin kohteena arvopaperimarkkinalain (746/2012) 2 luvun 5 §:ssä tarkoitetulla säännellyllä markkinalla;
- luottolaitostoiminnasta annetun lain (610/2014) 1 luvun 7 §:ssä tarkoitettu luottolaitos; ja
- vakuutusyhtiölain (521/2008) 1 luvun 1 §:ssä tarkoitettu vakuutusyhtiö”. (Kirjanpitolaki 1997).

Lakiuudistuksessa PIE-yhteisöihin tuli sovellettavaksi tilintarkastusrotaatiot, eli säännökset tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön vaihtamisesta. Lähtökohtaisesti olevan kymmenen vuoden enimmäisajan jälkeen tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö voi jatkaa yhteisön tilintarkastajana ainoastaan siinä tapauksessa, että tilintarkastus on kilpailutettu EU:n tilintarkastusaseuksen mukaisesti. Kilpailutuksen jälkeen toimikausien yhteenlaskettu enimmäiskesto on kaksikymmentä vuotta. Poikkeuksellisesti toimikausien enimmäiskesto saa olla kaksikymmentäneljä vuotta, jos säädetty enimmäiskesto on jo saavutettu tai vähintään kaksi tilintarkastajaa tai tilintarkastusyhteisöä on samanaikaisesti valittuna ja nämä antavat yhteisen tilintarkastuskertomuksen. (Laki tilintarkastuslain muuttamisesta, 2016; Suomen Tilintarkastajat 2016 e.) Kuviossa 4 on esitelty Suomen Tilintarkastajat ry:n laattima kuvio tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen sallituista enimmäiskestoista PIE-yhteisöissä.



Kuvio 4. Tilintarkastajan toimikausien enimmäiskesto PIE-yhteisöissä (mukaan Suomen Tilintarkastajat ry 2016 e)

Muiden kuin tilintarkastuspalvelujen tarjoamiselle PIE-yhteisöille tuli lakiuudistuksessa rajoituksia, joita säädetään EU:n tilintarkastusasetuksen 5:ssä artiklassa. Tilintarkastaja tai samaan ketjuun lukeutuva tilintarkastusyhteisö ei saa suorittaa tiettyjä, kiellettyjä palveluita tarkastuksessa olevalle PIE-yhteisölle. Kielto koskee myös PIE-yhteisöjen emo- ja tytäryhtiöitä, jos nämä sijaitsevat EU-alueella. Myös EU:n ulkopuolisiin emo- ja tytäryhtiöihin kohdistuu tiettyjä palvelurajoituksia. Kiellettyjä palveluja ovat esimerkiksi kirjanpito, palvelut joihin liittyy tarkastuskohteen päätöksentekoon tai johtamiseen osallistuminen sekä sisäinen tarkastus. Palvelujen tarjoamiskielto on voimassa tarkastuksen kohteena olevan asiakkaan tilikauden alusta, päättyen tilintarkastuskertomuksen antamisajankohtaan. Poikkeuksena tästä on taloudellisten tietojen valvontaan ja/tai laatimiseen liittyvien riskienhallinnan tai sisäisen valvonnan menettelyjen tai taloudellisten tietojen tietoteknisien järjestelmien suunnittelua ja toteutusta koskevat palvelut, joita ei tilintarkastusasiakkaalle saa tarjota myöskään tarkastuksessa olevan tilikauden edeltävältä tilikautena. (Asetus PIE-yhteisöjen lakisääteisen tilintarkastuksen erityisvaatimuksista 537/2014/EU.)

EU:n tilintarkastusasetus antaa kuitenkin option sallia joitakin joustoja. Suomessa on hyödynnetty näitä uudistetussa tilintarkastuslaissa säädettyjä joustoja sallimalla tiettyjen arvonmääritys- ja veropalvelujen tarjoaminen. Edellytyksenä näiden palvelujen tarjoamiselle on se, ettei tarjottavilla palveluilla ole tarkastettavaan tilinpäätökseen suoraa vaikutusta tai niiden vaikutus erikseen tai yhdessä on vain vähäinen. (Asetus PIE-yhteisöjen lakisääteisen tilintarkastuksen erityisvaatimuksista 537/2014/EU; Suomen Tilintarkastajat 2016 e.)

Yhä edelleen on kuitenkin paljon sellaisia palveluja, joita ei nimenomaisesti ole kielletty ja ovat tilintarkastajan tarjottavana yleinen riippumattomuussääntely huomioiden. Tällaisia ovat esimerkiksi Due Dilligence -palvelut yrityskaupoissa, tilinpäätösstandardien tulkinta sekä myynnin ja asiakaspalvelumallien kehittäminen. Tilintarkastusvaliokunta voi myöntää luvan muiden kuin kiellettyjen palvelujen tarjoamiselle tarkastuskohteelle arvioituaan tilintarkastajan riippumattomuuden uhkia ja toteutettuja varotoimia. Vuodesta 2020 alkaen sovelletaan sallituille palveluille tilintarkastuspalkkioiden keskiarvosta laskettavaa palkkakattoa. Tällöin palveluista maksettavat kokonaispalkkiot saavat olla enintään 70 prosenttia tarkastettavan yhteisön kolmen edellisen peräkkäisen tilikauden lakisääteisistä tilintarkastuksista maksettujen palkkioiden keskiarvosta. (Asetus PIE-yhteisöjen lakisääteisen tilintarkastuksen erityisvaatimuksista 537/2014/EU; Laki tilintarkastuslain muuttamisesta, 2016: Suomen Tilintarkastajat 2016 e.)

4.3.4 Seuraamusjärjestelmä

EU:n tilintarkastusdirektiivi edellyttää, että jäsenvaltioilla on tehokkaat tutkinta- ja seuraamusjärjestelmät puutteellisesti suoritettujen tilintarkastusten ehkäisemiseksi, havaitsemiseksi ja korjaamiseksi. Tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön luvan peruuttaminen tulee myös sisältyä seuraamuksiin. Luvan peruuttamisen edellytyksenä on, että tilintarkastaja ei ole korjannut menettelyään varoituksesta huolimatta. Tilintarkastajan luvan peruuttaminen on voimassa vähintään kolme vuotta siitä hetkestä, kun luvan peruuttamista koskeva päätös tuli lainvoimaiseksi. Suomessa entisen tilintarkastuslain seuraamusjärjestelmään oltiin melko tyytyväisiä, mutta se ei täyttänyt kaikkia EU-direktiivin vaatimuksia. Vaikka direktiivin mukaan toimivaltaisen viranomaisen tulee voida puuttua tilintarkastajan moitittavaan toimintaan kieltämällä jatkamasta tai toistamalla tätä toimintaa, ei hallituksen lakiesityksessä kuitenkaan nähty aiheelliseksi lisätä tästä erillistä pykälää, koska käytännön mukaisesti on katsottu seuraamuksiin kuuluvan jo ennestään olennaisena piirteenä seuraamuksen perustana olevan toiminnan kieltäminen tai jatkaminen. (HE 70/2016.)

Uutena säädöksenä lakiin lisättiin tilintarkastuslautakunnan mahdollisuus kieltää määräajaksi tilintarkastusyhteisön hallintoelimissä toimiminen. Tilintarkastuslautakunnalla on mahdollisuus kieltää tilintarkastajaa tai tilintarkastusyhteisön muuta osakasta osallistumasta tilintarkastusyhteisöön kuuluvan yhtiöoikeudellisen elimeen, jos tämä on hallintoelimen jäsenenä osallistunut EU:n tilintarkastusasetuksen tai tilintarkastuslain taikka molempien säännösten vastaiseen päätöksentekoon. Määräaikainen kieltäminen on maksimissaan kolme vuotta. EU-direktiivin edellyttämä taloudellinen seuraamus on säädetty tilintarkastuslautakunnan mahdollisuudella määrätä seuraamusmaksu siinä tapauksessa, että tilintarkastaja rikkoo tilintarkastuslain uutta säädöstä tarkastetun yhteisön palvelukseen

siirtymisessä. Valtiolle maksettavan seuraamusmaksun enimmäissumma on 50 000 euroa ja se saadaan määrätä siinä tapauksessa, että esitys tilintarkastuslautakunnalle on tehty viiden vuoden kuluessa rikkomuspäivästä. (Laki tilintarkastuslain muuttamisesta, 2016.)

5 Tutkimuksen toteutus

Tämä opinnäytetyö on toteutettu empiirisenä tutkimuksena, jossa tutkimusotteena on kvalitatiivinen tutkimus. Aineisto kerättiin henkilökohtaisilla- ja lomakehaastatteluilla. Aineistonkeruumenetelmäksi valikoitui puolistrukturoitu teemahaastattelu. Sekä henkilökohtaisten haastatteluiden, että sähköpostin välityksellä saatujen vastausten tulokset tullaan tarkastelemaan ja esittämään yhdessä, koska kaikki haastattelut olivat samankaltaisia, eikä tarvetta näin ollen ole esittää tuloksia erikseen. Tässä luvussa käydään läpi tutkimuksen tavoitteet, käytetyt tutkimusmenetelmät sekä aineiston keruumenetelmät.

5.1 Tutkimuksen tavoitteet

Tutkimuksen tärkein tavoite oli selvittää tilintarkastajien näkemyksiä muuttuvasta tilintarkastuslaista. Lisäksi selvitettiin, kuinka tilintarkastajat uskovat lakimuutoksen näkyvän tulevaisuudessa omassa- sekä tilintarkastajien työssä yleisesti.

5.2 Tutkimusmenetelmät

Järkevä kohderyhmä sekä oikea tutkimusmenetelmä ovat onnistuneen tutkimuksen edellytykset. Tutkimus on luova prosessi, joka voidaan jaotella teoreettiseen- ja empiiriseen tutkimukseen. Teoreettisessa kirjoituspöytätyössä käytetään hyväksi valmista tietomateriaalia, kun taas empiirinen tutkimus perustuu tutkijan tekemiin havaintoihin. Empiirisessä tutkimuksessa voidaan testata jonkin teoriajohteisen hypoteesiin toteutumista käytännössä. Empiirisessä tutkimuksessa tutkimusongelmana voi olla myös syiden selvittäminen johonkin ilmiöön tai käyttäytymiseen tai ratkaisun löytäminen jonkin asian oikeanlaiseen toteuttamiseen. Edellä mainittujen esimerkkien väliin mahtuu paljon erilaisen vaihtoehtoja, joille yhteinen tavoite on tutkimusongelmasta johdettuihin kysymyksiin vastaaminen. (Heikkilä 2014, 12.)

Kvalitatiiviselle, eli laadulliselle tutkimukselle on tyypillistä, että haastateltavat valitaan tarkkaan harkiten, aineisto kootaan todellisissa, luonnollisissa tilanteissa, sekä se, että tapaukset ovat ainutlaatuisia. Tutkija ei määrää mikä on tärkeää, vaan haastattelijan pyrkimyksenä on odottamattomien seikkojen paljastaminen aineiston yksityiskohtaisen ja monitahoisen tarkastelun avulla. (Hirsijärvi, Remes & Sajavaara 2009, 165.) Kvalitatiivisessa tutkimuksessa lähtökohtana on todellisen elämän kuvaaminen ja se auttaa selvittämään prosenttiosuuksiin ja lukumääriin liittyviä kysymyksiä. Tutkimuksella voidaan helpottaa tutkimuskohteen ymmärtämistä sekä sen käyttäytymisen ja päätöksiensä selittämistä. Yleensä kvalitatiivisessa tutkimuksessa tapauksien määrä on rajattu määrällisesti pienen, mutta pyrkimys on analysoida kyseiset tapaukset mahdollisimman kokonaisvaltai-

sesti. Kvalitatiivista tutkimusta varten tietoja voidaan kerätä lomakehaastatteluilla, avoimilla keskustelunomaisilla haastatteluilla, ryhmäkeskusteluilla tai tiettyyn aihealueeseen painottuvilla teemahaastatteluilla. Laadullisessa tutkimuksessa aineiston keruuta ei suoriteta niin strukturoidusti kuin määrällisessä tutkimuksessa ja usein aineisto on tekstimuodossa. Edellä mainituista eroista huolimatta, ei näiden kahden tutkimusotteen välillä kuitenkaan voi tehdä selvää rajaa. (Heikkilä 2014, 15-16; Hirsijärvi ym. 2009, 161.)

Kirjallisuudessa haastattelutyyppinä on jaoteltu moniin eri ryhmiin. Yleensä haastattelujen erotteluun vaikuttaa se, kuinka strukturoitu ja muodollinen haastattelutilanne on. Toisena ääripäänä on täysin strukturoitu haastattelu ja toisena täydellisen vapaa, eli strukturoimaton haastattelu. (Hirsijärvi ym. 2009, 208.)

Lomakehaastattelu, eli strukturoitu haastattelu tapahtuu ennalta määriteltujen kysymysten ja vastausvaihtoehtojen mukaan. Tavoitteena on saada jokaiseen kysymykseen vastaus haastattelijan määräämässä järjestyksessä. Lomakehaastattelussa ei voi kysyä mitä tahansa, vaikka tämä olisikin hyödyllistä tietää, vaan siinä kysytään kysymyksiä, jotka ovat ongelmanasettelun ja tutkimuksen tarkoituksen kannalta merkittäviä. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 74-75.)

Puolistrukturoitu haastattelu, eli teemahaastattelu on välimuoto lomake- ja avoimesta haastattelusta. Avoimuudessaan tämä haastattelumuoto on lähellä täysin strukturoimatonta syvähaastattelua. Teemahaastattelun tyypillinen piirre on, että vaikka haastattelun aihepiirit ovat tiedossa, puuttuu kysymysten tarkat muodot ja esitysjärjestys. (Hirsijärvi ym. 2009, 208; Tuomi & Sarajärvi 2009, 75.) Hirsijärvi & Hurme (2001, 48) mukaan teemahaastattelussa ei ole oleellista haastattelukertojen määrä tai aiheen käsittelyn syvällisyys, vaan haastattelun eteneminen tiettyjen teemojen varassa.

5.3 Aineiston keruu

Haastattelupyynnö lähetettiin yhteensä kymmenelle tilintarkastajalle, joista seitsemän suostui haastateltavaksi. Jo etukäteen oli tiedossa, että osa haastattelupyynnön saanneista tilintarkastajista olivat erittäin kiireisiä ja kieltäytyneet vetosivatkin aikataulullisiin syihin. Alun perin tarkoitus oli haastatella kaikkia seitsemää haastatteluun suostunutta tilintarkastajaa henkilökohtaisesti, mutta lähinnä aikataulullisista syistä tästä tavoitteesta piti tinkiä. Lopulta suoritetuista haastatteluista neljä oli henkilökohtaisia haastatteluja ja kolme sähköpostilla saatuja vastauksia. Kaikille haastateltaville lähetettiin 19.8.2016 haastattelulomake (liite 1.), jotta haastateltavat saisivat rauhassa tutustua etukäteen kysymyksiin. Henkilöhaastattelut tehtiin pääkaupunkiseudulla sijaitsevan Tilintarkastusyhteisön tiloissa

ja kaikki haastattelut toteutettiin elo – lokakuussa 2016. Haastateltavat, haastattelujen ajankohdat sekä niiden kestot on esitelty alla olevassa taulukossa 1. Etukäteen haastattelujen kestoiksi oli arvoitu 15 – 30 minuuttia. Vastauksien laajuudesta riippuen, haastattelujen kestot vaihtelivat 13 minuutin ja 35 minuutin välillä. Tässä opinnäytetyössä ei julkaista tilintarkastajien nimiä ja vastaukset esitetään niin, ettei niistä pysty päättämään vastaajaa.

Taulukko 1. Henkilökohtaiset haastattelut.

Haastateltava	Haastattelupäivä	Haastattelun kesto
Tilintarkastaja 1	22.9.2016	Sähköpostihaastattelu
Tilintarkastaja 2	27.9.2016	Sähköpostihaastattelu
Tilintarkastaja 3	4.10.2016	24 min.
Tilintarkastaja 4	8.10.2016	Sähköpostihaastattelu
Tilintarkastaja 5	12.10.2016	13 min.
Tilintarkastaja 6	14.10.2016	33 min.
Tilintarkastaja 7	28.10.2016	35 min.

Sähköpostihaastattelujen haastattelupäiväksi on merkitty päivä, jolloin täytetty haastattelulomake on lähetetty haastattelijalle.

Haastatteluvastauksista ja tutkijan omista muistiinpanoista koostuvaa tutkimusaineistoa syntyi yhteensä noin 15 sivua. Haastatteluhetkellä saadut vastaukset sekä muut huomiot kirjattiin tietokoneelle ja tarvittaessa tutkija pystyi kysymään tarkentavia kysymyksiä haastateltavilta. Tällä tavalla varmistettiin, että kaikki tarpeellinen tieto myös dokumentoitiin. Aineisto analysoitiin lukemalla tulostetut vastaukset useaan kertaan läpi sekä luokittelemalla haastatteluvastaukset kysymyksittäin. Tämän jälkeen vastauksista merkittiin tärkeimmät kohdat erivärisillä alleviivauskynillä. Näin vastauksista pystyttiin luomaan mahdollisimman kokonaisvaltainen käsitys sekä etsimään mahdollisia yhtäläisyyksiä ja eroja.

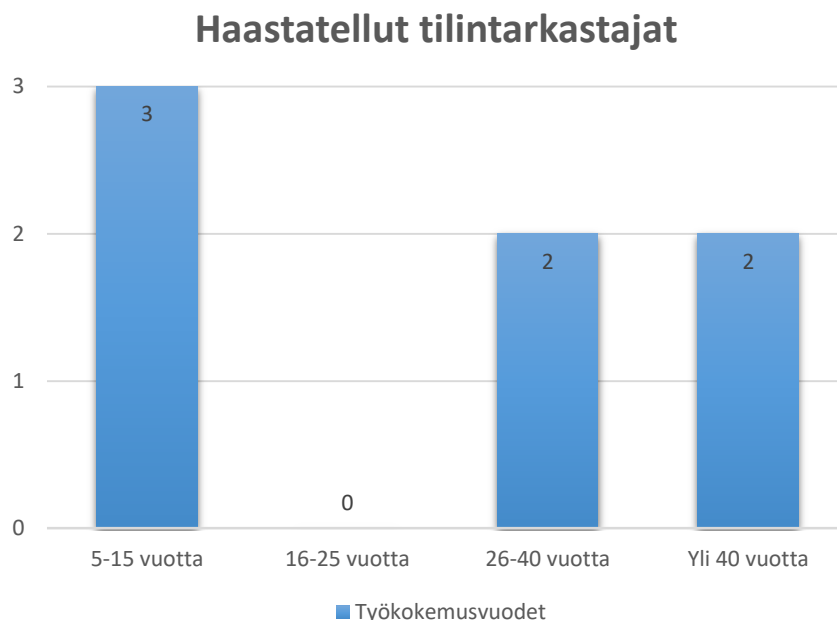
Aineiston analysoinnissa käytettiin laadulliseen tutkimukseen hyvin soveltuvaa induktiivista sisällönanalyysia. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 91.) Sisällönanalyysi voi olla teorialähtöinen, eli deduktiivinen tai aineistolähtöinen, eli induktiivinen. Aineistolähtöinen sisällönanalyysi koostuu kolmesta vaiheesta, jotka ovat aineiston pelkistäminen, aineiston ryhmittely sekä teoreettisten käsitteiden luominen. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 108-113.)

6 Tulokset

Tutkimuksen tulokset käydään läpi haastattelulomakkeen mukaisessa järjestyksessä. Vastausten analysoinnin tueksi esitetään myös suoria lainauksia tilintarkastajien haastatteluilta. Haastattelukysymykset ja kysymysten esitysjärjestys olivat kaikille samat. Olin varautunut esittämään kysymykset tarvittaessa eri järjestyksessä siinä tapauksessa, että joku haastateltavista ei olisi tuntenut lakimuutoksen sisältöä juuri lainkaan. Tällöin haastattelutilanteen mukaan valittu kysymysjärjestys olisi mahdollisesti auttanut haastateltavaa lakimuutoksien ymmärtämisessä ja sisäistämisessä. Tässä tapauksessa kaikki haastateltavat tunsivat lakimuutoksen sisällön vähintään kohtalaisesti, jolloin kysymysten esitysjärjestystä ei ollut tarvetta muuttaa.

6.1 Peruskysymykset

Ensimmäisenä tilintarkastajilta kysyttiin heidän suorittamaa tilintarkastustutkintoa sekä työkokemusta tilintarkastusalalta. Seitsemästä haastatellusta tilintarkastajasta haastatteluhetkellä neljä oli KHT-tilintarkastajia ja kolme HT-tilintarkastajia. Haastateltujen kokemus tilintarkastusalalta vaihteli viidestä vuodesta yli neljäänkymmeneen vuoteen. Vastausten suuresta hajautumisesta johtuen, on kuviossa 5 esitetyt tulokset jaoteltu työkokemusten pituuksien perusteella neljään kategoriaan: 5-15 vuotta, 16-25 vuotta, 30-40 vuotta ja yli 40 vuotta.



Kuvio 5. Haastateltujen työkokemus tilintarkastuksesta

Haastateltujen tilintarkastajien työtehtäviin kuului lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi muitakin tehtäviä, kuten erityistarkastuksia, erilaisia konsultointitehtäviä, liiketoiminnan sekä veroneuvonta. Haastateltujen tilintarkastajien päätehtävät muodostuivat kuitenkin lakisääteisestä tilintarkastuksesta.

6.2 Tilintarkastajien näkemyksiä lakiuudistuksesta

Tilintarkastajilta kysyttiin, kuinka hyvin he tuntevat hallituksen 28.4.2016 tekemän esityksen (HE 70) tilintarkastuslain lakimuutoksesta. Haastattelukysymysten tekovaiheessa hallituksen esitys oli kyseisestä aiheesta laajin ja pisimmälle viety saatavilla oleva lähde. Pääasiassa vastaukset tähän kysymykseen olivat melko lyhyitä. Kaikki haastateltavat olivat tietoisia lakimuutoksesta ja yhtä vastaajaa lukuun ottamatta haastateltavat olivat lukee neet läpi joko hallituksen esityksen tilintarkastuslain muuttamisesta tai haastatteluvaiheessa jo julkaistun lain tilintarkastuslain muuttamisesta. Yksi haastatelluista kertoi perehtyneensä hallituksen esityksen ns. rinnakkaisteksteihin, jossa voimassa oleva tilintarkastuslaki on esitetty pykälä pykälältä rinnakkain. Samalla haastateltava ihmetteli, että hallituksen esityksessä mainitaan, että

Ehdotetut lait on tarkoitettut tulemaan voimaan 17 päivänä kesäkuuta 2016, jolloin direktiivi on pantava jäsenvaltioissa täytäntöön ja asetus astuu voimaan”, mutta itse laki 622/2016 Laki tilintarkastuslain muuttamisesta on julkaistu Suomen Sääädöskoelmassa Helsingissä 16 päivänä elokuuta 2016.”

Eräs toinen haastateltava totesi lukeneensa uuden tilintarkastuslain läpi, mutta piti sitä hankalasti hahmotettavana, koska mukana on paljon viittauksia vanhan tilintarkastuslain sekä muiden lakien eri kohtiin.

Seuraavaksi haluttiin selvittää, kokevatko vastaajat tarpeellisiksi hallituksen esityksessä mainitut tilintarkastuskertomukseen suunnitellut muutokset. Esityksen mukaan tilintarkastuskertomuksessa olisi jatkossa ilmoitettava muun muassa lisätiedot seikoista, joihin tilintarkastaja kiinnittää erityistä huomiota sekä mitä tilintarkastusstandardeja on käytetty. Lisäksi tiedusteltiin, miten vastaajat arvioivat muutoksien näkyvän tulevaisuudessa heidän päivittäisessä työssä. Kysymysten tekovaiheessa minulle oli muodostunut käsitys, että lakimuutos tulisi vaikuttamaan huomattavasti enemmän tilintarkastuskertomuksen osalta myös pienissä tilintarkastusyhteisöissä, mitä tämänhetkisten tietojen mukaan todellisuudessa vaikuttaisi tapahtuvan. Vastaajista neljä koki, että muutos ei näkyisi päivittäisessä työssä tulevaisuudessa millään lailla, koska uudistus tulee vaikuttamaan vain PIE-yhteisöjen tilintarkastuksiin, eikä kenenkään vastaajan tarkastuskohteisiin kuulunut PIE-yhteisöjä. Yksi näistä vastaajista tosin totesi, että voi olla ajan kysymys, koska tätä sään-

nöstä laajennetaan koskemaan myös pieniä yhteisöjä. Eräs toinen vastaaja näki, että muutokset eivät näy päivittäisessä työssä juurikaan, koska sääntelyssä ei ole varsinaisia materiaalisia muutoksia aikaisempaan nähden, vaan muutokset on nähtävä lähinnä harmonisointina EU:n lainsäädäntöön. Eräs haastateltava arvioi, että standardeihin viittaaminen ei todennäköisesti tuottane lisätyötä, koska voidaan käyttää jotakin ”vakioilmaisua” ja lisäksi vielä:

Varsinkin toiminnan jatkuvuuden edellytyksiin liittyvä kommentointi on erityisen hankala. Vaarana on aiheuttaa vahinkoa tilintarkastuskohteelle. Tilintarkastaja ei voi toimia ennustajana. Vaatii enemmän harkintaa, mitä kertomukseen kirjoittaa.

Neljännessä haastattelukysymyksessä kysyttiin tilintarkastajien mielipidettä siitä, että tilintarkastuslain uudistuksen myötä on Tilintarkastuslautakunnalla jatkossa oikeus julkistaa verkkosivuillaan ilmoitus siitä, että tilintarkastajan antama tilintarkastuskertomus ei täytä siitä annettuja sääntöjä. Lisäksi ilmoituksessa tullaan julkaisemaan kyseisen tilintarkastuskertomuksen antaneen tilintarkastajan nimi. Tämä haastattelukysymys nostatti esiteityistä kysymyksistä eniten tunteita. Vastaajista kuusi teilasi uudistuksen täysin ja vain yksi vastaaja puolsi lakimuutosta seuraavasti:

En ymmärrä miksi tätä ollaan yleisesti niin vastaan. Jos on mokannut, niin kuuluukin sille listalle ja jos ei ole mitään salattavaa, niin kaikki on hyvin.

Kuusi muuta vastaaja eivät ymmärtäneet lakiuudistusta alkuunkaan. Kaksi vastaajista ihmetteli, miksi tällainen julkinen häpäiseminen kohdistetaan juuri tilintarkastajiin, eikä ulotu esimerkiksi (vakuutus)lääkäreihin, virkamiehiin tai asianajajiin. Toinen vastaajista ei pitänyt vastaavaa menettelyä millään muullakaan alalla hyväksyttävänä. Yksi vastaajista epäili vuoden 2016 alusta lähtien tilintarkastajien valvonnasta vastaavan Patentti- ja rekisterihallituksen asiantuntemusta. Esimerkkinä hän mainitsi nykyisin tilintarkastajien valvonnasta vastaavan PRH:n tilintarkastuslautakunnan, jossa ei nykyään ole yhtään tilintarkastajaa. Aikaisemmin kokoonpanoon on kuulunut yksi KHT-tilintarkastaja ja yksi silloinen HTM-tilintarkastaja. Yksi vastaaja taas piti uudistusta hölmönä ja oli sitä mieltä, että mahdollisten ongelmien ilmetessä, pitäisi asia yrittää hoitaa sisäpiirissä ja jos tämä ei auta, vasta sitten mahdollisesti julkaista sääntöjenvastaisen tilintarkastuskertomuksen antaneen tilintarkastajan nimi. Yksi haastatelluista tilintarkastajista vertasi uudistusta Stasin kaltaisen poliisivaltion toimiin ja epäili lisäksi uudistuksen loukkaavan yksityisyyden suojaa. Vastaaja lisäsi vielä että ”mustan listan” lukijalla ei tule olemaan tietoa, miksi tilintarkastaja on sinne joutunut ja korosti olennaisuusperiaatteen roolia tässä, koska tilintarkastus ei ole koskaan täydellinen. Eräs vastaaja kommentoi Tilintarkastuslautakunnan oikeutta julkistaa

verkkosivuillaan virheellisestä tilintarkastuskertomuksesta tilintarkastajan nimen kanssa seuraavasti:

Minusta tämän tyyppinen häpeäpaalu ja jalkapuu kirkonmäellä ei kuulu nykyaikaan. Tilintarkastus tehdään kenttäolosuhteissa usein vaativissa olosuhteissa ja kiireellä. Kertomus on sen hetken lapsi. Vaarana on, että jälkikäteen, täydellisellä tietämyksellä ja virkamiestyönä tapahtuva arviointi voi johtaa liiaksi muodollisiin seikkoihin ja itse materiaallinen lopputulos unohtuu.

Eräs toinen tilintarkastaja vastasi näin:

Tämä kohta herättää kysymyksiä, kenen ilmoituksesta lautakunta ottaa käsittelyyn, että jonkin kertomus ei täyty siitä annettuja määräyksiä. Ketä tällainen palvelee ja mitä tällä haetaan? Jos kertomukset ovat määrämuotoisia, tulisi kaikesti tulkittavaksi "kamit". Jos tarkoituksena olisi, että laaduntarkastuksessa näitä valvotaan, onko kertomus oikein laadittu, ei mielestäni ole hyväksyttävää, että yhden henkilön ilmoituksesta päädyttäisiin ratkaisuun, jotta tilintarkastuslautakunnalla olisi oikeus päättää julkistamisesta vääränlaisesta kertomuksesta. Vähintäänkin tarkastajan tulisi saada antaa vastine asialle.

Viidennessä haastattelukysymyksessä vastaajilta kysyttiin, kokevatko he hyvänä PIE-yhteisöjä koskevan lakiuudistuksen, jossa rajoitetaan tilintarkastusyhteisöjä muiden kuin tilintarkastuspalvelujen tarjoamista ja ostamista. Vastaajista yksi oli uudistusta vastaan ja kaksi ei osannut ottaa asiaan ollenkaan kantaa. Loput vastaajat piti uudistusta periaatteessa hyvänä, mutta kolmen mielestä uudistus ei käytännössä voi toimia. Heidän mukaansa suuret yhtiöt pystyvät kuitenkin kiertämään sääntöä esimerkiksi perustamalla konsultointiyhtiöitä. Yksi haastatelluista vastasi seuraavasti:

Suomessa tilintarkastustoimeksianto on varsinkin pk-yrityksissä ollut elinikäinen pesti. Maailmalla sääntelyyn on jo kauan sisältynyt tilintarkastajan vaihtamispakko määräajoin. Kannatan kyllä tilintarkastajan vaihtamispakkoa. Muiden kuin tilintarkastuspalveluiden tarjoamisessakaan en näe kovinkaan suurta muutosta, koska tilintarkastajalle luontevimmat verotukseen liittyvät palvelut ovat edelleen sallittuja.

Kuudes kysymys koski tilintarkastuslakiin lisättävää sisäistä menettelyä, jonka tarkoitus on varmistaa tilintarkastajan palveluksessa oleville henkilöille mahdollisuutta nimettömästi ilmoittaa tilintarkastusta koskevan sääntelyn rikkomisepäilyistään. Vastauksista voidaan todeta, että yksikään vastaajista ei pitänyt lakimuutosta varauksettomasti positiivisena asiana. Yksi vastaaja totesi uudistuksen oleva hyvä isoille tilintarkastusyhteisöille, mutta

pienempiin sillä ei ole mitään vaikutusta. Vastauksissa ihmeteltiin sitä, miten tässä on otettu huomioon se, että ilmoittaja ei välttämättä tunne kaikkia asiaan liittyviä seikkoja mikä voi puolestaan johtaa väärinymmärryksiin tai että mitä jos ilmoituksia tehdään vain työsuhteen päättymisen yhteydessä, mikä voi lisäksi olla vielä hyvin riittävä. Lisäksi mahdollisten ilmoitusten todettiin olevan kateellisten ja ilkeiden ihmisten temmellyskenttä, joka vain tulee lisäämään riitoja. Samassa yhteydessä eräs haastateltava totesi asian kuuluvan tilintarkastusyhteisön sisäisen valvonnan ratkaistavaksi. Yksi haastateltava piti uudistusta varsin omituisena lisäyksenä tilintarkastuslakiin ja totesi vielä seuraavasti:

Kun tällaisia ilmoituksia rupeaa sisäisesti ilmaantumaan, niin varmasti sillä on vaikutusta tilintarkastuksen ilmapiiriin. Ymmärrän sääntelyä kuitenkin jollakin tasolla. Arthur Andersen kaatui aikanaan Enron-skandaalin seurauksena ja yhtiö luopui toimiluvastaan vapaaehtoisesti 2002. Taustalla oli juuri se, että yhtiö harjoitti Enroniin nähden hyvin laajaa ja tuottoisaa konsultointia. Kun tilintarkastustiimi raportoi toimiston johdolle riskeistä ja muista ongelmista, niin heidän suunsa tukittiin johdon toimesta sillä perusteella, että toimiston konsulttitulot olivat niin suuret, että niitä ei haluttu vaarantaa. Tällä historialla on varmasti ollut vaikutuksensa sääntelyyn maailmalajuisesti.

Seuraavaksi tilintarkastajilta kysyttiin, onko uudistettuun tilintarkastuslakiin säädetyt tilintarkastajaa koskeva 1-2 vuoden karenssiaika tiettyjen johtavien tehtävien vastaanottaminen tarkastetusta yhteisöstä 50.000,00 €:n uhkasakolla tarpeellisia ja oikeanlaisia. Vastausten perusteella voidaan todeta, että haastatelluista tilintarkastajista kolme piti säädettyä vuoden karenssiaikaa oikean pituisena tilintarkastajan riippumattomuuden varmistajana. Vastaajista kaksi oli sitä mieltä, että karenssiaika on tarpeeton ja kaksi haastatelluista piti säädettyä karenssiaikaa ylimitoitettuna. Ihmetystä vastaajissa herätti se, mitä haittaa siitä on, jos tilintarkastaja siirtyy asiakkaan palvelukseen ja miksi esimerkiksi yritysjohtajat voivat vaihtaa työpaikkaa päivässä, mutta tilintarkastajien pitäisi kärvistellä kaksikin vuotta. Yksi vastaajista totesi näin:

Tuntuu oudolta. Mielestäni tässä sidotaan turhaan ammattilaista. Lyhyen karenssiajan ymmärrän, mutta jopa kahden vuoden karenssiaika on kohtuuton. Tästä heijastuu ajatus, että isot tilintarkastusyhteisöt yrittää sitoa valinnanvapautta valita työnantaja.

Vastausten perusteella selvitettiin, että haastatelluista yksi piti säädettyä uhkasakkoa sopivan suuruisena. Kiinteän suuruinen uhkasakko koettiin muiden vastaajien keskuudessa ongelmalliseksi varsinkin pienempien toimijoiden kannalta, mutta yleisesti suuruuden arviointiin määräytyneen isompien toimijoiden mukaan. Vastaajista eräs tarkastelisi uhkasakon

suuruutta tapauskohtaisesti aina sen mukaan, onko siirtymisestä aiheutunut jollekin vahinkoa.

Viimeinen lakiuudistusta koskeva tarkennettu kysymys koski PIE-yhteisöjen tilintarkastajan toimikausien enimmäiskeston nostamista kilpailutuksen jälkeen jopa kahteenkymmeneen neljään vuoteen. Tilintarkastajilta kysyttiin mielipidettä uudistuksen tarpeellisuudesta sekä siitä, vaarantuuko uudistuksessa tilintarkastajan riippumattomuus tarkastettavaa yhteisöä kohtaan. Analysoiduista vastauksista kävi ilmi, että toimikausien enimmäiskeston nostamista ei pidetty tarpeellisena. Yksi vastaajista piti PIE-yhteisöjen valvontaa jo nyt sellaisella tasolla, ettei tilintarkastajan toimikausien kestolla ole merkitystä. Riippumattomuuden vaarantuminen nähtiin uudistuksessa yleiseksi ongelmaksi. Eräs vastaajista totesi, että rajoitukset ovat toivottavia, koska joissakin tapauksissa tilintarkastustoimeksiannot ovat olleet lähes elinikäisiä ja tällaisissa tapauksissa riippumattomuuden ja puolettomuuden vähentymisen vaara on todellinen. Eräs vastaaja lähestyi asiaa seuraavasti:

Riippumattomuus voi vaarantua, jos tarkastaa 24 vuotta, mutta toisaalta vastuunalainen tilintarkastaja ja työryhmä muuttuu, joten jos sama yhtiö laskuttaa ja henkilöt vaihtuu, ei riippumattomuus mielestäni vaarannu. Onko yrityksellä velvollisuus ilmoittaa miten kauan on ollut sama tilintarkastaja, kuka tätä valvoo tai esim. kilpailutusta? Jos tätä pykälää rikotaan, mitkä on seuraamukset? Tosin tilintarkastuslaki tulee varmaan muuttumaan seuraavan 10 vuoden sisällä.

6.3 Tilintarkastajien mielipiteet lakiuudistuksesta kokonaisuutena ja sen heijastuminen tilintarkastajien työhön

Kysyttäessä haastateltujen mielipidettä tilintarkastuslain muutoksista kokonaisuutena, voidaan todeta, ettei haastatellut pitäneet lakimuutosta tarpeellisena. Kolme haastateltavaa tosin totesi että, koska uudistukset koskevat lähinnä PIE-yhteisöjä, voi lakiuudistus hyödyntää näitä jossain määrin. Yksi vastaaja näki lakiuudistuksen vaikutuksen kokonaisuudessaan näin:

En näe, että laki toisi juurikaan muutoksia käytännössä sovellettuun hyvään tilintarkastustapaan. Siinä on kirjattu lakiin täsmällisesti asioita ja vaatimuksia, jotka ovat eläneet ammatissa hyvän tilintarkastustavan perusteella. Hyvästä tilintarkastustavasta on vastaavasti nykypäivänä runsaasti yksityiskohtaisia vaatimuksia standardeissa.

Yleinen toive vastaajien keskuudessa oli, että nyt säädettyyn lakiin ei hetkeen koskettaisi ja annettaisiin näin työrauha tilintarkastajille. Eräs haastatelluista muotoili vastauksensa seuraavasti:

Lainsäädännön muuttaminen on ollut mielestäni turhan aikaista. Edelliset muutokset tulivat voimaan vuoden 2016 alusta. Lainsäädännön muutokset olisi voitu jaksottaa järkevämmin. Tosin edellistä, vuonna 2015 valmisteltua muutosta motivoitiin mm. tilintarkastuksen auktorisoinnin ja valvonnan muutoksilla.

Uhkana nähtiin hallinnolliseen puoleen käytetyn ajan jatkuva kasvaminen itse tilintarkastustyön kustannuksella. Tätä kautta epäiltiin yksin toimivan tilintarkastajan mahdollisuuksia selvittää säädettyistä dokumentoinneista niille asetetuissa määräajoissa. Kaksi vastaajaa näki todella huolestuttavana seikkana sen, että yleinen pyrkimys nykyisin on mennä muoto ennen laatua-periaatteella.

Tilintarkastajilta tiedusteltiin, kuinka he uskovat lakimuutoksen vaikuttavan omaan- tai tilintarkastajien työhön yleisesti. Kolme haastateltavista näki, että uudistus ei vaikuta omaan työhön millään lailla. Tosin yksi näistä vastaajista totesi, että uudet, pidemmät tilintarkastuskertomukset lisäävät työtä, mutta ei silti kokenut tämän vaikuttavan omaan työhön. Lopuista vastauksista kävi ilmi, että muutokset eivät ole niin suuria, kuin etukäteen luultiin. Vastauksien perusteella voidaan todeta, että tilintarkastajan työn kannalta suurimmat muutokset koskevat PIE-yhteisöjä, joissa työtaakka ja tätä myötä kustannukset kasvavat tulevaisuudessa. Vastaajista kolme eivät kokeneet, että lakiuudistus tulisi näkyvästi merkittävästi heidän omassa työssään. Vastauksista omaan työhön vaikuttavista seikoista uuden, pidemmän tilintarkastuskertomuksen lisäksi eräs haastateltava vastasi lakiuudistuksen vaikuttavan hänen työssään lähinnä asunto-osakeyhtiöiden tarkastuksissa toimintakertomusten osalta seuraavasti:

Miten siihen (toimintakertomus) tulisi suhtautua ja raportoida. Toimintakertomus ei ole tilintarkastuksen kohteena, mutta silti siitä tulee lausua, onko se laadittu säännösten mukaisesti. Standardien mukaan on tullut myös kommunikoida hallintoelinten kanssa merkittävistä havainnoista, ja nyt tämä tulisi esille myös kertomuksessa. Tämä ilmeisesti edellyttää johdolle raportointia myöskin silloin, kun mitään merkittävää ei ole havaittu. Tämä saattaa aiheuttaa tulevaisuudessa riitatilanteita, jos tilintarkastaja kirjoittaa kertomukseen, että on ilmoittanut johdolle merkittävistä havainnoista, ja häneltä ei löydy dokumenttia tästä, ja johto väittää toisin. Esim.jos olisi saanut asian tietoon, olisi johto toiminut toisin ja voisi hakea korvauksia tilintarkastajalta.

7 Pohdinta

Tässä luvussa tarkastellaan aineiston perusteella saatuja tuloksia sekä tehdään johtopäätöksiä. Lisäksi luvussa käsitellään tutkimuksen luotettavuutta sekä arvioidaan opin-
näytetyöprosessia ja omaa oppimista.

7.1 Tulosten tarkastelu ja johtopäätökset

Tämän opin-
näytetyön tavoite oli tutkia tilintarkastuslain uudistuksen kannatusta haastatte-
luun valikoitujen tilintarkastajien keskuudessa. Tutkimuksella pyrittiin löytämään vastaus
seuraaviin kysymyksiin:

1. miten tilintarkastajat näkevät tilintarkastuslain uudistuksen?
2. Miten tilintarkastuslain lakimuutos näkyy tilintarkastajien työssä?

Tutkimuksessa kysyttiin tilintarkastajien mielipiteitä 19.8.2016 voimaan astuneen tilintar-
kastuslain keskeisimmistä uudistuksista. Tutkimustulosten perusteella voidaan todeta, että
haastatellut tilintarkastajat näkivät tilintarkastuslain uudistuksen lähtökohtaisesti kielteise-
nä. Merkittäviksi asioiksi lakiuudistuksessa haastateltavien henkilöiden näkökulmasta
nousi uudistettu tilintarkastuskertomus sekä Tilintarkastuslautakunnan oikeus julkistaa
verkkosivuillaan tilintarkastajan nimellä sääntöjen vastaisesti annettu tilintarkastuskerto-
mus.

Uudistettu tilintarkastuskertomus koettiin vastaajien keskuudessa turhaksi sääntelyksi ja
vaikutuksen todettiin olevan tilintarkastuksen kannalta lopulta pieni.

Tilintarkastuslautakunnan oikeus julkistaa verkkosivuillaan ilmoitus siitä, että tilintarkasta-
jan antama tilintarkastuskertomus ei täytä siitä annettuja sääntöjä sai haastatellut tilintar-
kastajat varpailleen. Yleisesti nähdään herätti varsinkin se, että ilmoitukseen lisätään tarkas-
tuksen suorittaneen tilintarkastajan nimi. Vastaajat olivat sitä mieltä, että tällainen ei kuulu
nyky aikaan eikä ole suotavaa millään muullakaan alalla.

Tutkimuksesta kävi myös ilmi, että uuden tilintarkastuslain vaikutukset näkyvät eniten
isoimmissa tilintarkastusyhteisöissä, kun taas pienempien tilintarkastusyhteisöjen ja yksit-
täisten tilintarkastajien työssä muutokset ovat vähäisempiä. Suuremmat vaikutukset
isommissa tilintarkastusyhteisöissä johtuvat siitä, että lakimuutoksen ohessa säädettiin
myös useita niiden tilintarkastusta koskevien lakien säännöksiä, joilla pantiin täytäntöön
PIE-yhteisöjen EU-asetukseen sekä EU:n tilintarkastusdirektiiviin tehdyt muutokset.

Tilintarkastajilta kysyttiin, miten tilintarkastuslain lakimuutos vaikuttaa heidän omaan päivittäiseen työhön. Vastauksista voidaan todeta, että haastateltujen omaan työhön lakiuudistuksella ei juurikaan tule olemaan vaikutusta, koska haastateltujen tarkastuskohteet koostuvat pienemmistä yhteisöistä. Suurimmat lakiuudistuksen tuomat muutokset tulevat näkymään PIE-yhteisöjen tilintarkastajien työmäärän kasvuna. Vähäisenä vaikutuksena päivittäiseen työhönsä vastaajat näkivät uuden tilintarkastuskertomuksen sekä yhden vastaajan osalta asunto-osakeyhtiöiden toimintakertomuksen vaatimat lisätyöt.

Mahdollisuuksina haastatellut tilintarkastajat näkivät uudistuksen mahdollisesti poistavan alalta ne, jotka eivät kunnioita luotuja säännöksiä. Uhkina vastaajat näkivät tilintarkastuslain jatkuvan uudistamisen ja sitä myötä kärsivän tilintarkastustyön. Vastauksissa toivottiin tilintarkastusta ohjattavan tulevaisuudessa enemmän itse toimintaan keskittyväksi ja tilintarkastajan omaan harkintaan perustuvaksi. Vastaajat kokivat tällä hetkellä uudistuksen ajavan tilintarkastusta siihen suuntaan, että laitetaan rukseja listoihin loputtomasti ilman, että selviää, mitä lopulta on edes tehty.

Johtopäätöksenä voidaan todeta, että vaikka tilintarkastuslaki on viime aikoina muuttunut pariin otteeseen, ei se tutkimuksen perusteella vaikuta juurikaan muiden kuin PIE-yhteisöjen tilintarkastajien työskentelyyn. Tilintarkastuslaki saattaa elää myös jatkossa, sillä Työ- ja elinkeinoministeriö on asettanut huhtikuussa 2016 virkamiestyöryhmän selvittämään lisämuutostarpeita tilintarkastuslakiin. EU-säännöstöjen käyttöönottoprosessin myötä ovat tietyt yksittäiset kansalliset muutostarpeet nousseet esille. Nämä eivät olleet mukana eduskunnan tuoreimmassa, elokuussa hyväksytyssä tilintarkastuslaissa. Työryhmän selvittettäviä asioita ovat muun muassa tilintarkastuksen rajat, hallinnon tarkastus tilintarkastuksen kohteena sekä toimintakertomuksesta luopumisen vaikutukset riippuen siitä, tehdäänkö myös kirjanpitolakiin vastaavat muutokset vai säilytetäänkö toimintakertomusta koskeva sääntely. Työryhmän määräaika päättyy vuodenvaihteessa. (Jokinen 2016, 16.)

7.2 Tutkimustulosten luotettavuus

Vaikka tutkimuksessa pyritään välttämään virheiden syntymistä, vaihtelevat kuitenkin tulosten luotettavuus ja pätevyys. Tästä johtuen kaikissa tutkimuksissa pyritään arvioimaan tehdyn tutkimuksen luotettavuutta. Tutkimuksen luotettavuutta mitataan kahdella käsitteellä, jotka ovat validiteetti ja reliabiliteetti. (Hirsijärvi ym. 2009, 231.)

Validiteetti kuvaa sitä, kuinka hyvin on onnistuttu mittaamaan sitä mitä piti mitata. Kysely- ja haastattelututkimusten mittaukseen vaikuttaa ensisijaisesti se, ovatko kysymykset onnistuneita, eli saadaanko niiden avulla ratkaisu tutkimusongelmaan. (Heikkilä 2014, 177.)

Tutkimuksen reliabiliteetti on tulosten toistuvaa mittausta. Reliabiliteetti voidaan siis määrittää kyvyksi tuottaa ei-sattumanvaraisia tuloksia. Jos vähintään kaksi tutkijaa päätyy samanlaiseen mittaustulokseen tai jos samaa asiaa tutkitaan useampaan kertaan ja lopputulos on aina sama, voidaan tutkimusta pitää reliabiliteettina. (Heikkilä 2014, 178.)

Tutkimusta voidaan pitää validina, koska haastattelukysymyksien avulla saatiin vastaukset kahteen muodostettuun tutkimusongelmaan. Kysymyksiä voidaan pitää onnistuneina, koska vastausten perusteella kaikki vastaajat tulkitsivat kysymykset oikein, eikä vääriä vastauksia ilmennyt.

Tutkimusta voidaan pitää myös reliabiliteettina, koska kaikki vastaajat olivat tilintarkastuksen asiantuntijoita ja omasivat vahvan kannan tutkittavasta aiheesta. Näin ollen voidaan olettaa, että vastaukset olisivat samanlaisia asiaa toista kertaa tutkittaessa.

7.3 Opinnäytetyön ja oman oppimisen arviointi

Opinnäytetyöprosessini käynnistyi vuoden 2016 keväällä opinnäytetyön aiheen miettimisellä ja itse kirjoittaminen alkoi loppukesästä. Olin suuntautumisopinnoissani sekä työharjoittelussa suuntautunut tilintarkastukseen, joten oli luontevaa, että myös opinnäytetyöni käsittelee tilintarkastusta. Tilintarkastuslain uudistus ei ollut minulle entuudestaan juurikaan tuttu, joten aiheeseen perehtyminen vaati aikaa. Työn tekemistä helpotti tilintarkastustyön kohtalainen tuntemus entuudestaan.

19.8.2016 voimaan astuneen tilintarkastuslain lakimuutoksen lähteenä pääasiassa käyttämäni eduskunnan 27.6.2016 hyväksymä hallituksen esitys laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta (70 /2016) oli melko haastava tulkittava. Lisäksi käyttämäni teoria-aineiston lähteet olivat osittain vanhentuneita, mikä aiheutti lisätyötä. Mutta varsinkin lain hyväksymisen jälkeen julkaistiin joitakin aihetta käsitteleviä artikkeleita, joista oli apua tutkimuksen teossa.

Opinnäytetyön kirjoittaminen alkoi aikataulullisista syistä aavistuksen suunniteltua myöhemmin, mutta valmistui lopulta lähes alkuperäisessä aikataulussa. Lisäksi käytin kyselyn toteuttamiseen ja tutkimustulosten analysointiin paljon aikaa, saadakseni tuloksista mahdollisimman luotettavia ja käyttökelpoisia.

Opinnäytetyötä tehdessäni olen oppinut paljon tilintarkastuslain muutoksista sekä ylipääntään tilintarkastuksesta. Myös opinnäytetyön tekemisen monivaiheinen prosessi on opet-

tanut muun muassa suunnittelun merkityksen. Riittäväällä suunnittelulla tutkimus tukee oikeita ja tarkoituksenmukaisia asioita tutkittavasta aiheesta.

Mielestäni opinnäytetyö onnistui hyvin ja se vastaa asetettuihin tutkimuskysymyksiin. Myös tuloksia pidän luotettavina, koska ne perustuvat tilintarkastusalan ammattilaisilta saatuihin vastauksiin.

Lähteet

Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista ja komission päätöksen 2005/909/EY kumoamisesta (EU) N:o 537/2014.

Halonen, K. & Steiner, M-L. 2010. Tilintarkastusprosessi käytännössä. WSOYpro Oy. Helsinki.

HE 70/2016. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.

Luettavissa: <http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2016/20160070>. Luettu: 2.9.2016.

Heikkilä, T. 2014. Tilastollinen tutkimus.9, uudistettu painos. Edita Publishing Oy. Helsinki.

Hirsijärvi, S. & Hurme, H. 2001. Tutkimushaastattelu. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki University Press. Helsinki.

Hirsijärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. 15., uudistettu painos. Kustannusosakeyhtiö Tammi. Helsinki.

Horsmanheimo, P. & Steiner, M-L. 2008. Tilintarkastus – Asiakkaan opas. 3. painos. WSOYpro Oy. Helsinki.

IFAC 2016. The International Federation of Accountants. Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet. The International Federation of Accountants. New York, USA.

Jokinen, J. 2016. Tilintarkastuksen rajat. Tilisanomat, 35, 6, s. 16.

Kihn, L-A., Leponiemi, U., Oulasvirta, L., Vahtera, V. & Wacker, J. 2015. Tilintarkastuksen ja arvioinnin symposium. Tampere University Press. Tampere.

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336.

KPMG Oy Ab 2016. EU:n tilintarkastusuudistus. Luettavissa:
<https://home.kpmg.com/fi/fi/home/palvelut/tilintarkastus-ja-varmennuspalvelut/eun-tilintarkastusuudistus.html>. Luettu: 14.11.2016.

Laki tilintarkastuslain muuttamisesta 19.8.2016/622.

Leppiniemi, J. 2014. Tilinpäätäjän käsikirja. 2., uudistettu painos. Talentum media Oy. Helsinki.

Oy Tuokko Ab 2016. Uusi tilintarkastuslaki voimaan 1.1.2016. Luettavissa:
<http://www.tuokko.fi/uusi-tilintarkastuslaki-voimaan-1-1-2016/>. Luettu: 3.11.2016.

PRH 2016. Patentti- ja rekisterihallitus. Tilintarkastusvalvonta.
Luettavissa: <https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta.html>. Luettu: 15.9.2016.

ST-Akatemia Oy 2016. Tilintarkastajan raportointi. ST-Akatemia Oy. Helsinki.

Suomen Tilintarkastajat ry 2016 a. Tilintarkastuslaki 1.1.2016 alkaen.
Luettavissa: <http://www.suomentilintarkastajat.fi/yhdistys/edunvalvontaa-ja-saantelyhankkeita/tilintarkastuslaki-1.1.2016-alkaen>. Luettu: 15.9.2016.

Suomen Tilintarkastajat ry 2016 b. Uudistunut tilintarkastuslaki tullut voimaan.
Luettavissa: <http://www.suomentilintarkastajat.fi/yhdistys/edunvalvontaa-ja-saantelyhankkeita/tilintarkastuslain-uudistus/uudistunut-tilintarkastuslaki-tullut-voimaan>.
Luettu: 17.9.2016.

Suomen Tilintarkastajat ry 2016 c. Tilintarkastuskertomus uudistuu.
Luettavissa: <http://www.suomentilintarkastajat.fi/yhdistys/hyva-tilintarkastustapa/tilintarkastuskertomus-uudistuu>. Luettu: 2.11.2016.

Suomen Tilintarkastajat ry 2016 d. Keskeisimmät muutosehdotukset tilintarkastuslakiin.
Luettavissa: <http://www.suomentilintarkastajat.fi/yhdistys/edunvalvontaa-ja-saantelyhankkeita/tilintarkastuslain-uudistus/keskeisimmat-muutosehdotukset-tilintarkastuslakiin-he-70-2016>. Luettu: 23.9.2016.

Suomen Tilintarkastajat ry 2016 e. Muiden kuin tilintarkastuspalvelujen tarjoaminen PIE-tilintarkastusasiakkaalle sekä firmarotaatio.

Luettavissa: <http://www.suomentilintarkastajat.fi/yhdistys/ajankohtaista/tilintarkastusalan-uutisia/muiden-kuin-tilintarkastuspalvelujen-tarjoaminen-pie-tilintarkastusasiakkaalle-seka-firmarotaatio>. Luettu: 22.9.2016.

Tilintarkastuslaki 18.9.2015/1141.

Tomperi, S. 2016. Tilintarkastus. Normeista käytäntöön. Edita Publishing Oy. Helsinki.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2009. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Kustannusosakeyhtiö Tammi. Helsinki.

Työ- ja elinkeinoministeriö 2016. Tilintarkastus. Luettavissa: <http://tem.fi/tilintarkastus>. Luettu: 17.8.2016.

Liitteet

Liite 1. Haastattelukysymykset

1. Millainen tutkinto- ja työkokemus sinulla on tilintarkastuksen parista?
2. Miten hyvin tunnet hallituksen 28.4.2016 tekemän esityksen tilintarkastuslain lakimuutoksesta?
3. Esityksen mukaan tilintarkastuskertomuksen rakenteeseen on tulossa suuria muutoksia. Jatkossa olisi ilmoitettava muun muassa lisätiedot seikoista, joihin tilintarkastaja kiinnittää erityistä huomiota sekä mitä tilintarkastusstandardeja on käytetty. Koetko muutokset tarpeellisiksi? Entä miten arvioit niiden näkyvän päivittäisessä työssäsi?
4. Uudessa laissa Tilintarkastuslautakunnalla olisi oikeus julkistaa verkkosivuillaan ilmoitus siitä, että tilintarkastajan antama tilintarkastuskertomus ei täytä siitä annettuja sääntöjä. Ilmoituksessa mainittaisiin myös tilintarkastaja. Mitä mieltä olet tästä?
5. Lakimuutoksessa yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksissa tulee sovellettavaksi uusia säännöksiä tilintarkastusyhteisölle muiden kuin tilintarkastuspalvelujen tarjoamisesta ja ostamisesta. Onko tämä mielestäsi hyvä uudistus?
6. Tilintarkastuslakiin ollaan esittämässä lisäyksenä sisäistä menettelyä, jolla varmistetaan tilintarkastajan palveluksessa oleville henkilöille mahdollisuutta ilmoittaa nimettömästi tilintarkastusta koskevan sääntelyn rikkomisepäilyistään. Mitä ajatuksia tämä herättää?
7. Lakiuudistuksessa päävastuullinen tilintarkastaja ei 50.000,00 €:n uhkasakolla saisi 1-2 vuoden sisällä tarkastuksesta ottaa vastaan tarkastetusta yhteisöstä tiettyjä johtavia tehtäviä. Onko karenssiaika ja sakko mielestäsi tarpeellisia ja oikean suuruisia?
8. Uudessa laissa yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajan toimikausien enimmäiskesto on nostamassa kymmeneen vuoteen ja kilpailutuksen jälkeen toimikausi voi olla jopa kaksikymmentäneljä vuotta. Onko uudistus mielestäsi tarpeellinen? Vaarantuuko uudistuksessa mielestäsi tilintarkastajan riippumattomuus tarkastettavaa yhteisöä kohtaan?
9. Mitä mieltä olet nyt esitetyistä tilintarkastuslain muutoksesta kokonaisuutena? Mitä uhkia/mahdollisuuksia näet lakimuutoksessa?
10. Miten uskot lakimuutoksen vaikuttavan omaan työhösi tai tilintarkastajien työhön yleisesti?
11. Haluatko tuoda esille jotain muuta tilintarkastuslain uudistukseen liittyen?

Liite 2. Yksittäisen osakeyhtiön uudistettu tilintarkastuskertomusmalli

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. Käsitteemme mukaan olemme hankkineet lausuntonamme 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 lausuntonamme. 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 virheellisuuden 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.

Kommunikoidimme hallintoelinten kanssa muun muassa tilintarkastuksen suunnitellusta 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 informaation¹. Tilinpäätöstä koskeva lausuntomme ei kata muuta informaatiota.

Velvollisuutenamme on lukea toimintakertomukseen sisältyvä informaatio tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä ja tätä tehdessämme arvioida, onko toimintakertomukseen 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*]