

Saimaan ammattikorkeakoulu
Liiketalous Lappeenranta
Liiketalouden koulutusohjelma
Laskentatoimi

Riika Pylkkänen

Laadunvalvonnan siirtyminen PRH:lle ja sen vaikutus tilintarkastajien työmäärään

Opinnäytetyö 2018

Tiivistelmä

Riika Pyökkänen

Laadunvalvonnan siirtyminen PRH:lle ja sen vaikutus tilintarkastajien työmäärään, 44 sivua, 2 liitettä

Saimaan ammattikorkeakoulu

Liiketalous Lappeenranta

Liiketalouden koulutusohjelma

Laskentatoimi

Opinnäytetyö 2018

Ohjaaja: lehtori Teija Launiainen, Saimaan ammattikorkeakoulu

Tämän tutkimuksen tavoitteena oli selvittää tilintarkastajien laaduntarkastuksiin käyttämän työajan lisääntyminen ulkopuolisen valvontaviranomaisen vaihtuessa. Toisena tavoitteena oli saada selville, miten tilintarkastajien mielipiteet laaduntarkastuksiin ovat muuttuneet viime vuosien aikana, kun tilintarkastuksen laadunvalvonta siirtyi Keskuskauppakamarilta Patentti- ja rekisterihallitukselle.

Tutkimuksen teoriaosuudessa käsitellään tilintarkastuksen yleistä olemusta, tilintarkastuksen sääntelyä sekä merkitystä yhteiskunnalle ja muille sidosryhmille. Lisäksi käydään läpi laadunvalvonnan yleistä merkitystä sekä laaduntarkastusta PRH:n ylläpitämän laadunvalvonnan osana. Teoriaosuuden jälkeen analysoidaan ja käydään läpi tilintarkastajien teemahaastatteluissa ilmi tulleita havaintoja ja pohdintoja. Lopulta nämä kaikki kootaan yhteen.

Tutkimuksessa selvisi, että tilintarkastajien työmäärä laaduntarkastuksissa on lisääntynyt uusien tarkastuksessa lisääntyneiden vaiheiden, puutteellisen viestinnän sekä lisääntyneiden dokumentaatiovaatimusten myötä. Myös laaduntarkastuksen pitkittynyt kesto koettiin työmäärän lisääntymisenä valvojan tarkentavien kysymysten tullessa pitkien aikavälien välein.

Asiasanat: laadunvalvonta, laaduntarkastus, tilintarkastusyhteisö, sisäinen laadunvalvonta, tarkastustyön dokumentointi, ISA-standardit, auktorisoitu tilintarkastaja, tilintarkastuslaki, ISQC 1

Abstract

Riika Pyökkänen

The Transfer of Quality Control to FPR and Effects to Auditors Workload, 44 pages, 2 appendices

Saimaa University of Applied Sciences

Business Administration Lappeenranta

Degree Programme in Business Administration

Specialisation in Accounting

Bachelor's Thesis 2018

Instructor: Ms Teija Launiainen, Senior Lecturer, Saimaa University of Applied Sciences

The objective of this research was to find out whether the work of certified auditors has been increasing in audit quality inspections done by an external source. This is due to the change in 2016 when Finland Chamber of Commerce was replaced by the Finnish Patent and Registration Office in audit quality control.

The research method for this thesis was qualitative. Data were collected by interviewing certified auditors, who have been in quality inspections by both quality controllers. The representative of the Finnish Association of Auditors was interviewed to gain an overview of the researched problem. The empirical part consists the breakdown of the information gathered from the interviews.

The result of the research shows that the workload has increased due to the change of the quality controller. The findings from the interviews show that the most significant effect to the work load are new methods from the quality controller, communication issues and increased documentation demands. The auditors also pointed out the prolonged duration of the quality inspection as an increasing effect on workload on a timely basis.

Keywords: quality control, quality inspection, internal auditing, documentation of the audit work, ISA-standards, certified auditor, auditing act, ISQC 1

Opinnäytetyössä käytetyt lyhenteet

IAASB	International Auditing and Assurance Board
IESBA	International Ethics Standards board for Accountants
IFAC	International Federation of Accountants
ISA-standardit	International Standards on Auditing
ISA 200	Internal Standards of Auditing, Overall objective of the independent auditor
ISQC 1	International Standard on Quality Control
PIE-yhteisö	Public Interest Entity
PRH	Patentti- ja Rekisterihallitus
ST	Suomen Tilintarkastajat
TILA	Tilintarkastuslautakunta
TIVA	Tilintarkastusvaliokunta
VALA	Valtion tilintarkastuslautakunta

Sisällys

1	Johdanto.....	6
1.1	Tutkimuksen tausta ja tavoite	6
1.2	Tutkimusmenetelmä ja teoreettinen viitekehys	7
2	Tilintarkastus.....	9
2.1	Tilintarkastuksen merkitys.....	9
2.2	Tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt.....	9
2.3	Hyvä tilintarkastustapa.....	10
2.4	Tilintarkastajan vastuut ja ammattieettiset periaatteet	10
2.5	Tilintarkastuksen sääntely.....	11
2.5.1	EU:n tilintarkastusdirektiivi	12
2.5.2	Kansainväliset tilintarkastusstandardit.....	13
3	Tilintarkastusvalvonta	15
3.1	Tilintarkastuksen laadunvalvonnan historiaa	15
3.2	Keskuskauppakamari.....	15
3.3	Patentti- ja Rekisterihallitus.....	17
3.4	Kansainvälinen laadunvalvontastandardi ISQC 1	18
3.5	Tilintarkastusvalvonnan tehtävät.....	19
3.6	Ulkoisen valvonnan ennakoiva luonne.....	20
3.7	Sisäinen valvonta ulkoisen valvonnan tukena.....	21
3.8	Muu valvonta	21
4	Laaduntarkastus	23
4.1	Laaduntarkastus lyhyesti	23
4.2	Laaduntarkastuksen tavoitteet	23
4.3	Laaduntarkastusten prosessi ja määräytyminen.....	24
4.3.1	Laaduntarkastus käytännössä PRH:n kannalta.....	25
4.3.2	Tilintarkastusyhteisön laaduntarkastus käytännössä.....	26
4.3.3	PIE-yhteisön laaduntarkastus käytännössä.....	26
4.4	Mahdollisen lisävalvonnan toimenpiteet.....	27
4.5	Muutoksia laaduntarkastusten suorittamisessa	27
4.6	Laaduntarkastusten kehittäminen	28
5	Haastattelut.....	29
5.1	Haastatteluiden tekeminen ja analysoiminen.....	29
5.2	Haastatteluiden tulokset ja tulkinta	29
6	Yhteenveto ja pohdinta	42
	Lähteet.....	46

1 Johdanto

Tilintarkastuksen merkitys kansantaloudellisesti ajateltuna on tärkeä yritysten ja-kaessa tietoa sidosryhmille toimintansa oikeellisuudesta ja laillisuudesta. Myös tilintarkastajien työlle on olemassa ulkopuolinen valvoja ja laadun vahvistaja. Laadunvalvojan vaihtuessa työtavat vaihtuvat ja valvoja kiinnittää huomiota eri asioihin.

Julkinen valvonta kuuluu tärkeänä osana tilintarkastajien valvontaan tilintarkastajan työn laadun varmistajana. Laadunvalvonnalla on tarkoitus tarkastaa tilintarkastustyön laatu ja se, että työ on tehty ammatillisiin sääntöihin nojautuen samalla tuoden tilintarkastajalle vahvistusta oman työnsä laadusta.

Aihe on ajankohtainen ja tärkeä tilintarkastajille ja tilintarkastusyhteisöille, sillä laadunvalvontaan määrittäminen ulkopuolisen valvojan toimesta vie tilintarkastajan työaikaa, joka ei ole laskutettavaa aikaa asiakkaalta ja on täten pois itse tilintarkastustyöstä.

1.1 Tutkimuksen tausta ja tavoite

Laaduntarkastukset ovat puhuttaneet tilintarkastajia ja alalle pyrkiviä viime vuosien aikana, koska valvontaviranomaisen vaihtuessa valvojan toimintatavat muuttuvat. Laaduntarkastuksilla pyritään varmistamaan tilintarkastajan ammatillinen osaaminen, tarkastustyön laatu sekä se, onko tilintarkastaja toiminut työssään hyvää tilintarkastustapaa noudattaen.

Tilintarkastuksen laaduntarkastukseen käytetty aika ei ole asiakkailta laskutettavaa työtä, vaan se tehdään erillisenä toimeksiantona asiakastyön ohella. Tämän myötä laaduntarkastuksiin käytettävä tilintarkastajan työaika on pois toimeksiantojen tarkastuksista. Varsinkin vuoden alussa tilintarkastajien työaika perustuu yhtiöiden tarkastustyöhön.

Laadunvalvonta on laaja kokonaisuus tilintarkastuksessa. Aihe on ajankohtainen sillä laadunvalvonta siirtyi Keskuskauppakamarilta Patentti- ja Rekisterihallitukselle vuoden 2016 alussa. Näin ollen tilintarkastajat ovat olleet lähes kolmen

viime vuoden aikana laaduntarkastuksessa eri valvojan alaisuudessa. Kun ulkopuolinen toimija vaihtuu, myös tarkastustavat muuttuvat. Julkinen ja ulkoinen valvonta kuuluu tärkeänä osana tilintarkastajien valvontaan työn laadun varmistajana.

Opinnäytetyön tutkimuskysymyksinä ovat seuraavana:

- Miten laaduntarkistuksiin käytetty työmäärä on kasvanut tilintarkastuksen laadunvalvonnan siirryttyä Keskuskauppakamarilta Patentti- ja rekisterihallitukselle?
- Miten tilintarkastajien mielipiteet laaduntarkistuksiin ovat muuttuneet tarkastavan tahon vaihtuessa?

1.2 Tutkimusmenetelmä ja teoreettinen viitekehys

Opinnäytetyön tutkimusmenetelmänä käytetään kvalitatiivista eli laadullista tutkimusta. Tilanteessa, jossa tutkittavasta ilmiöstä ei ole paljoa tietoa ennalta, käytetään kvalitatiivista tutkimusotetta (Kananen 2014, 17). Ominaista laadullisen tutkimuksen aineiston keräämiselle on, että aineistonkeruu toteutetaan mahdollisimman luonnollisessa ja todellisessa tilanteessa sekä ihmistä käytetään tiedon keruussa (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2010, 164).

Opinnäytetyön haastattelumuotona olivat teemahaastattelut eli puolistrukturoidut haastattelut. Haastattelumuotona se sijoittuu avoimen haastattelun sekä lomakehaastattelun väliin, ja siinä edetään sovittujen teemojen mukaisesti eikä vastausvaihtoja ole määritetty haastattelijan toimesta etukäteen. Teemahaastattelut eivät myöskään ole yhtä avoimia kuin avoin haastattelu, jossa keskustelun aihe on ennalta määritetty. Teemahaastatteluissa korostuvat haastateltavien tulkinat käsiteltävistä asioista, ja heidän antama merkitys haastateltavasta aiheesta haastattelijan ja haastateltavan vuorovaikutuksessa. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 75)

Opinnäytetyön teoreettisen viitekehyyksen muodostavat käsitteet laadunvalvonta, laaduntarkastus, tilintarkastusyhteisö, sisäinen laadunvalvonta, tarkastustyön dokumentointi, ISA-standardit, auktorisoitu tilintarkastaja, tilintarkastuslaki ja ISQC 1.

Uuden tilintarkastuslain (1141/2015) näkökulmasta tutkittava aihe on nuori, joten aiempia tutkimuksia aiheesta ei ole paljoa tarjolla. Teoriaosuudessa nojaututaan vahvasti alan kirjallisuuteen sekä alan julkaisuihin ja toimijoiden internetsivuilta saataviin ohjeistuksiin. Haastatteluiden tulokset korostuvat työssä, ja niitä tulkitsemalla tehdään johtopäätöksiä tutkimuskysymysten selvittämiseksi.

2 Tilintarkastus

Yrityksen omistajat tarvitsevat luotettavaa tietoa yrityksensä taloudesta ja hallinnosta, mutta toiminnan tarkastamiseen tai valvontaan heillä ei usein ole käytännön mahdollisuutta tai aikaa. Yksityiskohtaisen informaation saamiseen saattaa olla laillisiakin esteitä. Valvonnan sekä tarkastustyön delegoimisella ulkopuoliselle taholle omistajat mahdollistavat riippumattoman varmuuden saamisen yrityksen taloudellisesta tilanteesta. (Korkeamäki 2017, 8.)

Tilintarkastuksen tärkein tehtävä on varmentaa yrityksen tuottamien taloudellisten tietojen luotettavuus. Tämä voi tapahtua lakiin tai sopimukseen perustuen. Tilintarkastuksen ei ole tarkoitus tuottaa uutta tietoa vaan saada kattava varmuus yrityksen tarjoamasta taloudellisesta informaatiosta, jota se tarjoaa sidosryhmille. (Horsmanheimo & Steiner 2017, 23.)

2.1 Tilintarkastuksen merkitys

Kansainvälisen tilintarkastajajärjestön IFAC:n (International Federation of Accountants) IAASB-komitean (International Auditing and Assurance Board) laatiman kansainvälisen tilintarkastusstandardin ISA 200:n mukaan on tarkoitus lisätä tilinpäätöksen käyttäjien luottamusta tilinpäätöksen oikeellisuuteen.

Tilintarkastuksen tavoitteena ja luottamuksen saavuttamiseksi tilintarkastaja antaa lausunnon siitä, onko tilinpäätös, toimintakertomus sekä muut tilinpäätökseen liitettäväksi määrätyt asiakirjat olennaisilta osin laadittu voimassa olevien säännösten mukaisesti ja antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan tarkastuskohteen toiminnasta. Varsinaisen tilintarkastuksen lisäksi tilintarkastajan tulee suorittaa hallinnon tarkastus, jolla selvitetään vastuuvollisten toiminnan lainmukaisuus. (Halonen & Steiner 2010, 13.)

2.2 Tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt

Tilintarkastaja on tilintarkastuslain (1141/2015) mukaan hyväksytty luonnollinen henkilö tai tilintarkastusyritys, joka on lain mukaan oikeutettu tekemään tilintarkastuksia. Suomessa hyväksytyjä tilintarkastajia ovat tilintarkastuslain mukaan tilintarkastuslautakunnan hyväksymät HT-tilintarkastajat, KHT-tilintarkastajat,

JHT-tilintarkastajat sekä tilintarkastusyhteisöt. Pääsääntönä on, että KHT- ja HT-tilintarkastajat tarkastavat yksityisen sektorin yrityksiä, yhteisöjä sekä säätiöitä ja JHT-tilintarkastajat vastaavat julkisen sektorin toimijoista.

Tilintarkastusyhteisö on yritys, joka toimii tilintarkastajana. Tyypillistä ketjuun kuuluville tilintarkastusyhteisöille on, että yhteisöt käyttävät yhteistä toiminimeä sekä jakavat työskentelymenetelmiä, metodologiaa, työvälineitä sekä asiantuntijaresursseja. Tilintarkastusyhteisöt ovat lain mukaan sopivia tarkastamaan yksityisen sekä julkisen sektorin kohteita ja pystyvät nimeämään päävastuulliseksi tilintarkastajaksi kyseiseen tarkastuskohteeseen vaadittavat kelpoisuusehdot täyttävän auktorisoidun tilintarkastajan. (Horsmanheimo & Steiner 2017, 51–53.)

2.3 Hyvä tilintarkastustapa

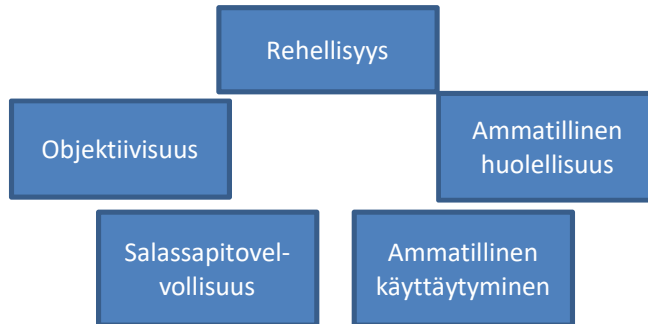
Tilintarkastuslain (1141/2015) mukaan tilintarkastajan tulee noudattaa tarkoitettuja tehtäviä suorittaessaan hyvää tilintarkastustapaa. Hyvään tilintarkastustapaan vaikuttavat muun muassa lait ja asetukset, ISA-standardit ja muut kansainväliset tilintarkastusalan standardit, ammattieettiset periaatteet, viranomaisten päätökset ja tuomioistuinten ratkaisut, tilintarkastusalan keskeisten yhdistysten ohjeet ja suositukset sekä huolellisten ammattihenkilöiden yleisesti noudattama tilintarkastuskäytäntö. (Suomen Tilintarkastajat ry 2017.)

Hyvä tilintarkastustapa on tapaoikeutta, jota noudattaessaan tilintarkastaja toimii voimassa olevien säännösten, määräysten ja periaatteiden mukaan. Hyvä tilintarkastustapa on tilintarkastajan työtä ohjaava normisto, joka määrittelee miten tilintarkastus on ammatillisesti suoritettava ulottuen koskemaan kaikkia tilintarkastuksen soveltamisalaan lukeutuvia tehtäviä. (Blummé 2008, 65–66.)

2.4 Tilintarkastajan vastuut ja ammattieettiset periaatteet

Tilintarkastaja vastaa toiminnastaan toimeksiantajalleen ja sivullisille. Tilintarkastajan tulee suorittaa tehtävänsä lain mukaisesti, mikä on myös hänen omien etujensa mukaista. Tilintarkastajan työssä on erotettava toisistaan eri vastuumuodot, joita ovat moraalinen vastuu, tulosvastuu, rikosvastuu, korvausvastuu sekä ku-

rinpidollinen vastuu. Kuviossa 1. havainnollistetaan tilintarkastajan ammattieettisiä periaatteita, joita tilintarkastajan on tilintarkastuslain (1141/2015) mukaan noudatettava.



Kuvio 1. Tilintarkastajan ammatilliset periaatteet (Mukaillen Horsmanheimo & Steiner 2017, 163)

Ammattieettisiä periaatteita ovat ammatillisuus, rehellisyys, objektiivisuus sekä huolellisuus. IFAC:n eettisen toimikunnan eli IESBA:n (International Ethics Standards Board for Accountants) eettisissä säännöksissä mainitaan myös salassapitovelvollisuus sekä ammatillinen käyttäytyminen (Horsmanheimo & Steiner 2017, 163).

Tilintarkastuslaki sisältää ammattieettisten periaatteiden lisäksi maininnan tilintarkastajan ammattitaidon ylläpitämisestä ja kehittämisestä. Tilintarkastaja on velvollinen jatkuvasti ylläpitämään ja kehittämään ammattitaitoaan. (TTL 4:1§)

2.5 Tilintarkastuksen sääntely

Suurimmaksi osaksi tilintarkastuksen sääntely on kansainvälistä. Maailman eri osissa noudatetaan eri periaatteita ja lakeja, mutta osa tilintarkastuksen sääntelystä on globaalia. Suomessa lainsäädännön kannalta keskeisiä ovat Euroopan unionin säännökset koskien tilintarkastusta. Suomessa tärkein tilintarkastusta säätelevä laki on tilintarkastuslaki (1141/2015).

Uusin tilintarkastuslaki astui vuomaan 1.1.2016. Keskeisimpiä muutoksia lakiin tuli tilintarkastusvalvontaan ja tilintarkastuskertomukseen. Lakimuutoksen myötä

tilintarkastusjärjestelmää koskeva sääntely on keskitetty yhteen tilintarkastuslakiin. Tilintarkastuslain uudistamisen taustalla oli EU:n tilintarkastusreformin lisäksi EU:ssa lisääntynyt mielenkiinto tilintarkastukseen sekä tilintarkastajiin maailmantalouden kriisin myötä. Tilintarkastuslaki on yleisluontoinen, mikä tarkoittaa, että laki väistyy, jos muualla lainsäädännössä säädetään asiasta toisin. Tällaisia täydentäviä säännöksiä on esimerkiksi asunto-osakeyhtiölaissa (1599/2009) sekä osakeyhtiölaissa (624/2006). (Horsmanheimo & Steiner 2017, 116-117, 121.)

2.5.1 EU:n tilintarkastusdirektiivi

Tilinpäätösskandaalit 2000-luvun alussa muuttivat tilintarkastusta koskevaa sääntelyä Euroopassa. Yksi suurimmista tilinpäätösskandaaleista oli Enron-skandaali Yhdysvalloissa, jossa Arthur Andersen –yhtiön tilintarkastajaa syytettiin tietoisesta ja tarkoituksenmukaisesta asiakirjojen hävittämisestä sekä liikevaihdon ja tase-erien manipuloinnista. Skandaalissa korostui tilintarkastajien taloudellisen riippumattomuuden merkitys. Tilintarkastajana toiminut yhtiö oli Enronin tilintarkastaja, joka hoiti samalla sisäisen tarkastuksen sekä konsultoi yritystä. Tilintarkastusyhtiön riippumattomuuden nähtiin olevan suurimpia syitä Enronin konkurssiin. Ilmiäntö yhtiön väärinkäytöksistä tuli yhtiön sisältä. Konkurssin mukana sijoittajat menettivät 74 miljardia dollaria, tuhannet työntekijät menettivät eläkesäästönsä ja työnsä. Enron yhtiön tapaus toimi yhtenä suurena kimmokkeena Sarbanes-Oxley-laille, joka asettaa määräyksiä Yhdysvalloissa pörssinoteerattujen yritysten hallinnosta ja johtamisesta. (Tonge, Greer & Lawton, 2003, 4-22.)

Euroopassa ja muualla maailmaa sijaitsevien yhteisöjen tilintarkastus- ja tilinpäätösdirektiivit ovat keskeisesti vaikuttaneet Suomen tilintarkastuslainsäädäntöön. Vuonna 2008 alkanut finanssikriisi Euroopassa ja USA:ssa sekä 2010-luvun talouskriisi vaikuttivat siihen, että tilintarkastusta koskevaa EU-sääntelyä uudistettiin. Lakisäateistä tilintarkastusta varten annettu yhtiöoikeudellinen tilintarkastusdirektiivi annettiin vuonna 2006 ja myöhemmät muutokset julkaistiin vuonna 2016. Tämä on tilintarkastuksen kannalta tärkein säädös Euroopassa. Tilintarkastusdirektiivi käsittelee tilintarkastajaa koskevia ammatillisia vaatimuksia, ku-

ten tilintarkastajan riippumattomuutta, ammattieettisiä periaatteita, jatkuvaa koulutautumista sekä tilintarkastusalan standardien noudattamista. (Horsmanheimo & Steiner 2017, 130.)

2.5.2 Kansainväliset tilintarkastusstandardit

Tärkeä osa tilintarkastusta sääntelevistä lähteistä koostuu tilintarkastusalan kansainvälisistä standardeista. Tilintarkastusdirektiivin 2006/43/EY mukaan kansainvälisellä tilintarkastusstandardilla tarkoitetaan kansainvälisen tilintarkastajaliiton IFAC:n kansainvälisen tilintarkastus- ja varmennusstandardilautakunnan IAASB:n kautta antamia kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja eli ISA-standardeja (International Standards on Auditing), kansainvälistä laadunvalvontastandardia ISQC 1 (International Standard on Quality Control) sekä muita standardeja.

Standardit pyrkivät ohjaamaan tilintarkastusta asettamalla toimintaperiaatteet tilintarkastuksen eri osa-alueille. Ne ohjeistavat tarkastuksessa sekä työn dokumentoinnissa. EU:ssa ei ole vielä hyväksytty sovellettavaksi sitovalla tavalla yhtään ISA-standardia, joihin TTL 3:3:ssa viitataan. ISA-standardit ovat kuitenkin laajasti käytössä Suomessa ja ne peilaavat hyvää tilintarkastustapaa. Standardien noudattaminen tilintarkastajan työssä arvioidaan osana hyvää tilintarkastustapaa, kunnes standardi on hyväksytty EU:ssa. Pienyritysten tilintarkastuksissa ISA-standardeja ei voida soveltaa kirjaimellisesti, vaan standardia tulee soveltaa suhteellisesti, joustavasti sekä asia ennen muotoa –periaatteen mukaisesti. (Horsmanheimo & Steiner 2017, 160–165.)

Tilintarkastusstandardit koskevat tarkastuksen teknistä suorittamista ja koskevat vain tilinpäätöksen tilintarkastusta, eikä näitä standardeja usein edellytetä erityistarkastuksissa. ISA-standardit antavat ohjeita tarkastuksen suorittamiseen eivätkä huolelliset tilintarkastajat poikkea näistä ilman perusteltua syytä. TTL 3:3.2:n mukaan kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja voidaan soveltaa pienyritysten tilintarkastuksissa, vaikka standardit voidaankin nähdä liian raskaina. ISA-standardien tarkoituksena on yhtenäistää tilintarkastusta ja parantaa sen laatua. Ne nähdään periaatelähtöisinä eli ne eivät tarjoa konkreettisia toimintaoh-

jeita. Jos standardit olisivat hyvin yksityiskohtaisia, olisi niitä vaikeaa soveltaa erilaisissa tilanteissa sekä erikokoisissa yhtiöissä. Tätä kutsutaan standardin skaalautumiseksi. Standardit tarvitsevat tuekseen hyvän tilintarkastustavan mukaisia toimintatapoja, periaatteita sekä tilintarkastajan kokemukseen perustuvaa ammatillista harkintaa. (Laine 2017, 64–66.)

3 Tilintarkastusvalvonta

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastusvalvonnan tehtävät on määritelty tilintarkastuslaissa (1141/2015). Tilintarkastusvalvonta on välittömästi PRH:n pääjohtajan alainen tulosityksikkö. Tilintarkastusvalvonnan tehtävä on päättää tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen hyväksynnästä, rekisteröimisestä sekä valvonnasta. Keskeinen sekä ennakkoon vaikuttava osa tilintarkastusalan valvontaa ovat tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöiden laaduntarkastukset. TTL 9:2:n mukaan tilintarkastusvalvonta toimii yhteistyössä Finanssivalvonnan kanssa. Finanssivalvonta voi tutkia onko tilintarkastaja toiminut tilintarkastuslain nojalla annettujen säännösten mukaisesti. (Horsmanheimo & Steiner 2017, 73.)

3.1 Tilintarkastuksen laadunvalvonnan historiaa

Laaduntarkastukset aloitettiin Suomessa vuonna 1998 mutta tilintarkastuslaki ei velvoittanut laaduntarkastuksia auktorisoiduille tilintarkastajille ennen vuotta 2007. Ennen tätä laadun ylläpitoa tuki hyvän tilintarkastustavan noudattaminen. Tilintarkastajien riippumattomuus puhutti 1990-luvulla, jolloin vaatimukset riippumattomuudesta kasvoivat. Osakkeenomistajat alkoivat epäillä tilintarkastajien tarjoaman konsultoinnin laimentavan kriittisyyttä asiakkaan tilintarkastuksen tarkastustyöhön. Riippumattomuuskeskustelujen myötä tilintarkastajatutkintoja ja pätevyysvaatimuksia sekä tilintarkastuksen laadunvalvontaa alettiin kehittää. (Apajalahti 2017, 14.)

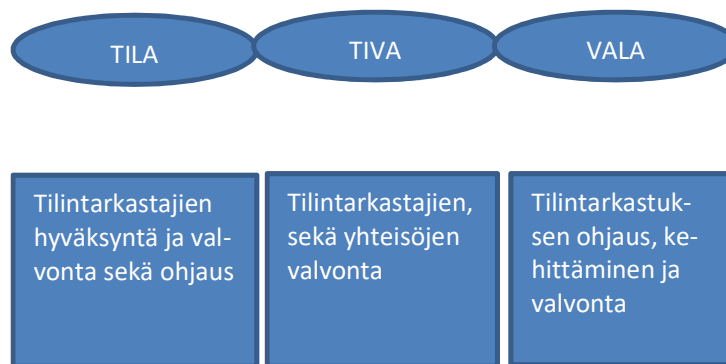
EU:n komissio on tarjonnut laadunvalvonnan vähimmäismääräyksiä vuodesta 2001. Tilintarkastusdirektiivi (2006/43/EY) mainitsee säännöksiä laadunvarmistuksesta. Vuoteen 2009 asti tilintarkastuksen laadunvalvonta oli tilintarkastajayhdistysten ylläpitämää, minkä jälkeen tilintarkastuksen laadunvalvonta siirtyi Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalle. (Heiskanen, Kihn & Näsi 2009, 128)

3.2 Keskuskauppakamari

Keskuskauppakamari koostuu 19 alueellisesta kauppakamarista ympäri Suomen. Keskuskauppakamari pyrkii tukemaan työntekoa, yrittäjyyttä, kilpailua sekä

markkinataloutta Suomessa. Keskuskauppakamari tarjoaa sidosryhmilleen asi-
antuntijapalveluita sekä koulutuspalveluita.

Heinäkuussa 2007 voimaan astunut tilintarkastuslaki (459/2007) määräsi tilintar-
kastuksen laadunvalvonnan Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalle
TILA:lle sekä tilintarkastusvaliokunnalle TIVA:lle. Kolmas yksikkö VALA vastasi
tilintarkastuksen ohjauksesta, kehittämisestä sekä valvonnasta. Kuviossa 2. ku-
vatut valiokunnat tilintarkastuslautakunta eli TILA vastasi tilintarkastajien KHT-
tilintarkastajien hyväksynnästä, valvomisesta sekä ohjauksesta.



Kuvio 2. Keskuskauppakamarin tarkastusvaliokunnat (mukaihen Nevalainen 2011, Tilintarkastajan vastuu ja sen valvonta, Lappeenrannan Teknillinen yliopisto, kandidaatin tutkielma)

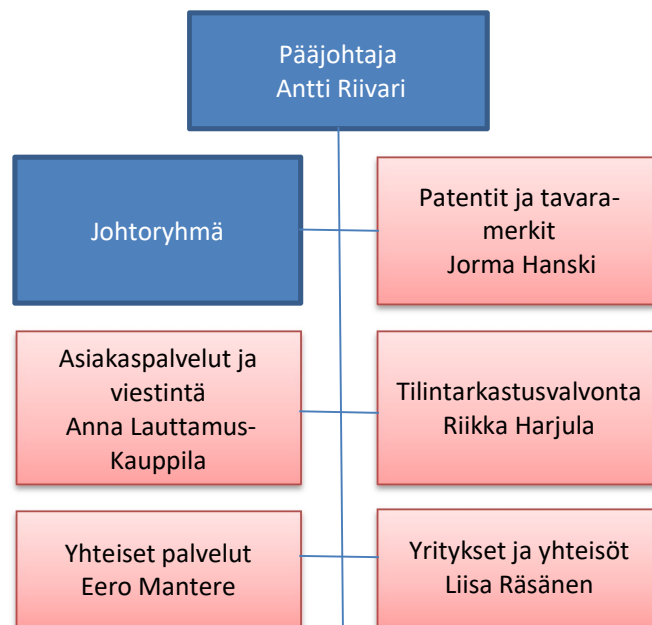
TILA valvoi tutkimalla tilintarkastajiin kohdistettuja kanteluita sekä vastasi jatko-
toimenpiteiden muodostuksesta. TIVA:n eli tilintarkastusvaliokunnan tehtävänä
oli HTM tilintarkastajien hyväksyminen ja tilintarkastusyhteisöjen valvonta. Val-
tion tilintarkastuslautakunnan lyhemmin VALA:n tehtävänä oli antaa lausuntoja
sekä ohjeistuksia tilintarkastuslaista sekä huolehtia tilintarkastuksen yleisestä ke-
hittämisestä. (Heiskanen et al 2009, 125-126; Nevalainen 2011, 16-17.)

Uusi tilintarkastuslaki (1141/2015) sekä julkishallinnon- ja taloudentarkastus laki
(1142/2015) tulivat voimaan 1.1.2016. Nämä kumosivat vanhat tilintarkastuslait
(13.4.2007/459. Tämän myötä tilintarkastuksen tutkintouudistus sekä tilintarkas-
tajien valvonta siirtyi Patentti- ja rekisterihallitukselle. Muutoksen myötä vanhat

tilintarkastuksen valvonnan toimielimet lakkasivat 31.12.2015 (Suomen Tilintarkastajat ry).

3.3 Patenti- ja Rekisterihallitus

PRH eli Patenti- ja Rekisterihallitus on työ- ja elinkeinoministeriön alaisuudessa toimiva virasto, joka perustettiin vuonna 1942. PRH toimii nettobudjetti-periaatteella, jolloin yhtiö kattaa noin 95 % menoistaan palvelutuloillaan. PRH:n toiminnan nähdään jakautuvan viiteen tulosalueeseen (kuvio 3), jotka ovat yritykset ja yhteisöt, patentit ja tavaramerkit, tilintarkastusvalvonta, asiakaspalvelu ja viestintä sekä yhteiset palvelut. Nämä viisi pääaluetta osallistuvat oman toimintansa lainsäädännön kehittämiseen sekä valmistelevat toimialalle kuuluvia lausuntoja, määräyksiä ja ohjeita.



Kuvio 3. Patenti- ja Rekisterihallituksen organisaatiorakenne ja tulosalueet 2018 (mukailen PRH Organisaatiomme)

Yritykset ja yhteisöt -tulosalue kattaa kaupparekisterin ylläpidon sekä säätiörekisterien ylläpidon. Patentit ja tavaramerkit -tulosalue hoitaa kansallisten ja kansainvälisten patenttihakemusten käsittelyä ylläpitää tavaramerkkirekistereitä. Ti-

tilintarkastusvalvonta koostuu tilintarkastajarekisterin sekä tilintarkastajien tutkintorekisterin ylläpidosta. PRH vastaa lisäksi tilintarkastajien auktorisoinneista sekä tilintarkastajien valvonnasta. Asiakaspalvelun ja viestinnän vastuualueina ovat ulkoinen sekä sisäinen markkinointiviestintä sekä asiakasneuvonta. Yhteiset palvelut koostuvat viraston hallinnosta, kuten hallinnon sääntöjen ylläpidosta, ohjeista ja määräyksistä sekä PRH:n henkilöstöhallinnosta. Päätoimien lisäksi Patentti- ja Rekisterihallitus tarjoaa yrityksille monipuolisia koulutuspalveluita, tutkimuspalveluita, kansainvälisiä palveluita sekä kirjastopalveluita.

3.4 Kansainvälinen laadunvalvontastandardi ISQC 1

IFAC:n eli kansainvälisen tilintarkastajaliiton alainen tilintarkastus- ja varmennuslautakunta IAASB käynnisti projektin, joka tulisi vastaamaan tilintarkastuksen laatuvaatimuksia. Tilintarkastuksen laadun ylläpitämiseksi tilintarkastusyhteisöjä varten on kehitetty ISQC 1 (International Standard on Quality Control), joka julkaistiin vuonna 2004 ensimmäisen kerran. Projektin tarkoituksena oli parantaa maiden kansallisia laadunvalvontaa koskevia standardeja sekä ohjeistuksia.

ISQC 1 on laadunvalvontastandardi, joka koskee myös tilintarkastusyhteisöjen muita palveluita kuin tilinpäätöstarkastuksia. Standardissa käsitellään myös tilintarkastusyhteisön sisäistä laadunvalvontajärjestelmää ja siihen kuuluvia velvollisuuksia. (Suomen Tilintarkastajat ry 2017.)

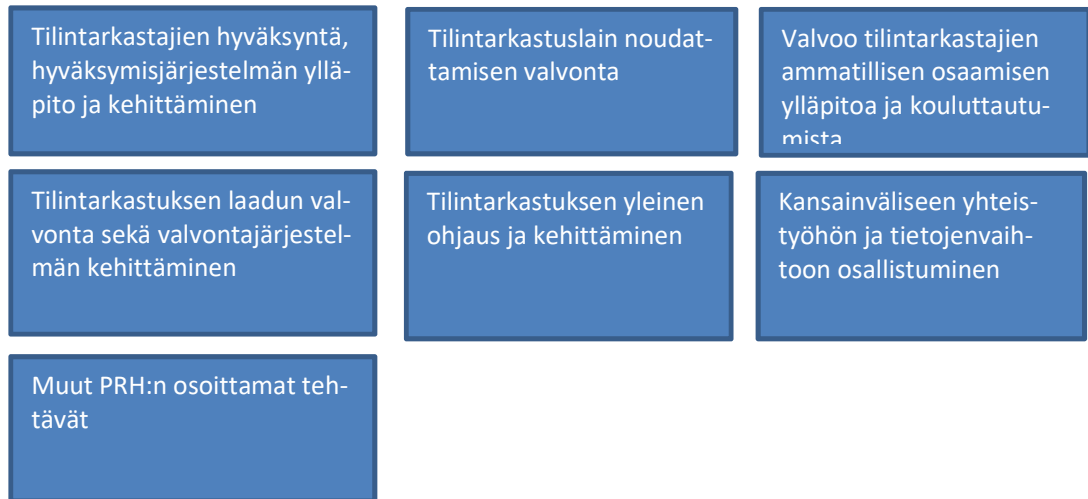
Tilintarkastusyhteisön tavoitteena on luoda ja ylläpitää laadunvalvontajärjestelmä, jonka avulla se saa kohtuullisen varmuuden siitä, että tilintarkastusyhteisö ja sen henkilöstö noudattavat ammatillisia standardeja sekä sovellettavia säädöksiin ja määräyksiin perustuvia vaatimuksia. Sekä, että tilintarkastusyhteisön ja toimeksiannosta vastuullisten henkilöiden antamat raportit ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia. Tilintarkastusyhteisön tulee luoda ja ylläpitää laadunvalvontajärjestelmää, joka koostuu seitsemästä osa-alueesta: laatua koskevat johdon velvoitteet tilintarkastusyhteisössä, relevantit eettiset vaatimukset, asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen, henkilöstöressit, toimeksiannon suorittaminen sekä seuranta. (IFAC 2012, 186–189.)

3.5 Tilintarkastusvalvonnan tehtävät

Tilintarkastusvalvonnan tehtävät ovat määritelty tilintarkastuslaissa (1141/2015, 2§). Tilintarkastusvalvonta on yksi PRH:n tulosalue, joka toimii välittömästi pääjohtajan alaisuudessa. Kuviossa 4 on havainnollistettu tilintarkastusvalvonnan tehtäviä. Tilintarkastusvalvonta päättää tilintarkastajien sekä tilintarkastusyhteisöjen hyväksymisestä ja rekisteröinnistä ja valvonnasta sekä näiden osa-alueiden kehittämisestä. Tilintarkastusvalvonta vastaa myös tilintarkastajien kokeiden järjestämisestä sekä auktorisoinneista sekä tilintarkastajarekistereiden ylläpidosta. Ammattitaidon ylläpitoa ja kehittämistä valvotaan auktorisointien ylläpitoa varten. Tilintarkastusvalvonta valvoo tilintarkastuksen laatua sekä huolehtii, että tilintarkastajat työskentelevät lain säädösten nojalla. Lisäksi laadunvalvonta kehittää jatkuvasti laadunvalvontajärjestelmää ja huolehtii tilintarkastuksen yleisestä kehittämisestä ja ohjauksesta sekä pyrkii osallistumaan kansainväliseen yhteistyöhön. Laadunvalvonta vastaa myös muista Patentti- ja rekisterihallituksen osoittamista työtehtävistä kuten tilintarkastajan määräämisestä yhteisölle tai säätiölle. (Tilintarkastuslaki 1141/2015, 2:8.)

Tilintarkastusvalvonnan johtajan ja tilintarkastuslautakunnan ohjaus sekä kehittämistoimet nähdään päällekkäisinä tehtävinä. Tilintarkastuslain mukaisesti PRH:n tilintarkastusvalvonta on vastuussa tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta sekä kehittämisestä. Tilintarkastuslautakunnan nähdään ratkaisevan yleisiä ohjauksia ja kehittämisiä koskevat tapaukset. Päällekkäisyydellä tarkoitetaan, että tilintarkastusvalvonnan virkamiehillä sekä tilintarkastuslautakunnan jäsenillä on perusteltu syy toimia hyvässä yhteistyössä johdonmukaisen sekä yhdenmukaisen tilintarkastuksen ohjauksen varmistamiseksi.

Osa ohjauksen ja tilintarkastuksen kehittämiseen liittyvistä asiakysymyksistä voi päätyä Helsingin hallinto-oikeuden tai korkeimman oikeuden ratkaistavaksi muutoksenhakuasioiden yhteydessä. Tällaisia tapauksia ovat esimerkiksi tilintarkastusstandardien soveltaminen tarkastuksissa. (Horsmanheimo & Steiner 2017, 76–77.)



Kuvio 4. Tilintarkastusvalvonnan tehtävät (mukaihen tilintarkastuslaki 1141/2015, 7:2§)

Tilintarkastusvalvonnan päällikkönä Patentti- ja rekisterihallituksessa toimii Riikka Harjula. Apunaan tehtävässä hänellä on virkamiehiä, joiden tehtävät tilintarkastusvalvonnassa määräytyvät työjärjestyksessä. Tilintarkastuslaki ei anna suorita ohjeita, kuinka tilintarkastusvalvontaa tulisi suorittaa lainmukaisesti. Näin ollen tilintarkastusvalvonnassa sovelletaan viranomaisuusluonteen vuoksi hallinto-, kieli-, sekä viranomaisten toiminnan julkisuudesta annettuja lain säädöksiä. (Horsmanheimo & Steiner 2017, 70-71; Tilintarkastuslaki 1141/2015.)

3.6 Ulkoisen valvonnan ennakoiva luonne

PRH:n tilintarkastusvalvonnan mukaan tulevaisuudessa tullaan kiinnittämään enemmän huomiota tilintarkastuksen ennakoivaan valvontaan. Laaduntarkastukset ovat osa tilintarkastajien jatkuvaa ja tavanomaista valvontaa. Tilintarkastusvalvontaa on tasapuolistettu niin, että nykyään jokainen tilintarkastaja joutuu määrääjain laaduntarkastukseen. Ennen uudistusta muita kuin PIE-yhteisöjä (Public Intrest Entity) tarkastavissa yhteisöissä laadunvalvontaa on tehty käymällä yksittäisten tilintarkastajien työtä läpi. Suuremmissa tilintarkastusyhteisöissä, jotka tekevät PIE-yhtiöiden tarkastuksia, on keskitytty yhteisön omaan laadunvalvontaan ja sen toimivuuteen.

Jatkossa kaikkia tilintarkastajia kohdellaan tasapuolisemmin. PIE-tilintarkastusyhteisöiden laadunvalvontajärjestelmä käydään läpi kuten ennekin, minkä lisäksi käydään läpi jokaisen yksittäisen tilintarkastajan työtä.

Valvonnalla pyritään tulevaisuudessa alan kehittymiseen sekä varmistamaan tilintarkastajien työn laadun luotettavuus, vaikka muutos kasvattaakin tilintarkastusvalvonnan työmäärää. (Remes 2016.)

3.7 Sisäinen valvonta ulkoisen valvonnan tukena

Ensimmäisinä vuosikymmeninä sisäisten tarkastajien työ keskittyi pääsääntöisesti tilien tarkastamiseen ja työnkuva muistutti laajalti tilintarkastajan työtä. Sisäisen tarkastajan työ on ajansaatossa keskittynyt yrityksen sisäisen toiminnan kehittämiseksi ja tulevaisuuteen katsomiselle.

Perinteisesti hallinto- ja johtamisjärjestelmän keskeisiksi toimijoiksi on nostettu yhtiön hallitus, johtoryhmä, tilintarkastaja sekä riippumaton sisäisen tarkastuksen yksikkö, jonka tarkoitus on raportoida johtoryhmälle sekä hallitukselle. Suomalaisen yhtiöiden kansainvälistyessä ja kasvaessa, sisäiset tarkastajat ovat nousseet tärkeiksi toimijoiksi. Sisäisten tarkastajien tarkoitus on olla riippumattomia asiantuntijoita, jotka haastavat johdon näkemyksiä samalla kehittäen organisaation riskienhallintaa ja sisäistä valvontaa. Parhaimmillaan sisäisen tarkastaja on johdon sekä hallituksen luotettava kumppani, joka kykenee analyttiseen ja kriittiseen ajatteluun riskienhallintaprosesseista sekä kontrolli- ja valvontaympäristöstä. (Rönkkö 2016.)

Sisäisen tarkastajan keskeisenä sidosryhmänä voidaan nähdä yhtiön tilintarkastajat johdon, hallituksen sekä osakkeenomistajien ohella. Tilintarkastajat huomioivat omassa työssään sisäisen tarkastuksen painopistealueita sekä tuloksellisuutta laatiessaan omaa tarkastussuunnitelmaansa (Rönkkö & Lilja 2016).

3.8 Muu valvonta

Tilintarkastusvalvonta valvoo tilintarkastajien toimintaa käsittelemällä kanteluita ja muita yhteydenottoja liittyen tilintarkastajiin ja tilintarkastusyhteisöihin. Tilintarkastusvalvonta seuraa tilintarkastajien toimintaa median, laaduntarkastusten

sekä viranomaisyhteistyön kautta sekä muutenkin oma-aloitteisesti. Tilintarkastusvalvonta ryhtyy valvontaa koskeviin toimenpiteisiin tarvittaessa. (PRH Tilintarkastusvalvonnan työsuunnitelma 2018.)

Tilintarkastusvalvonta toimii myös yhteistyössä Suomen Finanssivalvonnan kanssa. Finanssivalvonnalla on oikeus tutkia, onko tilintarkastaja toiminut tilintarkastuslain ja sen nojalla annettujen säännösten mukaisesti. (Horsmanheimo & Steiner 2017, 75).

4 Laaduntarkastus

Tilintarkastusvalvonta määrää ammatissa toimivia tilintarkastajia laaduntarkastuksiin vähintään joka kuudes vuosi. Laaduntarkastuksien tavoitteina on ennaltaehkäistä virheiden syntymistä, yhdenmukaistaa tilintarkastuksen tasoa sekä varmistaa, että tilintarkastaja on toiminut hyvin tilintarkastustavan mukaisesti.

4.1 Laaduntarkastus lyhyesti

Kun tilintarkastusvalvonta valvoo tilintarkastuksen laatua, se määrää tilintarkastajan laaduntarkastukseen vähintään joka kuudes vuosi. Valvonnassa päätetään laaduntarkastuksen sisällöstä sekä toteuttamistavasta, jossa otetaan huomioon laaduntarkastuksen kohteena olevan tilintarkastajan toimeksiannon laajuus sekä monimutkaisuus. Tilintarkastusvalvonta käsittelee laaduntarkastuksen tulokset ja tekee päätöksen toimenpiteistä, joihin tarkastus antaa aihetta. (TTL 7:9.)

Patentti- ja rekisterihallituksen tekemän laaduntarkastuksen yhtenä tavoitteena on varmistua siitä, että tilintarkastuksen oma laadunvalvonta on kohdallaan sekä toimii asianmukaisella tavalla (Ruuska 2017, 28).

Puhuttaessa ulkoisesta laadunvalvonnasta eli laaduntarkastuksista, on kyse tilintarkastajan työn valvonnasta, jota suorittaa ulkopuolinen tarkastaja. Sillä halutaan edistää tilintarkastuksen työn korkeaa tasoa ja lisätä luottamusta tilintarkastukseen sekä ammatilliseen raportointiin. Laaduntarkastuksen myötä pyritään yhdenmukaistamaan tilintarkastuksen tasoa, ennaltaehkäisemään virheiden syntymistä sekä varmistamaan, että tilintarkastaja on toiminut hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Laaduntarkastusten tavoite on osoittaa, että toiminta on standardien sekä eettisten sääntöjen mukaista. Tilintarkastajien ulkoinen laadunvalvonta nähdään parhaimmillaan ennaltaehkäisevänä sekä ohjaavana toimintona, jonka tarkoitus on parantaa tilintarkastuksen laatua. (PRH 2018a.)

4.2 Laaduntarkastuksen tavoitteet

Tilintarkastuslaki velvoittaa ammatissa toimivat auktorisoidut tilintarkastajat laaduntarkastukseen vähintään joka kuudes vuosi. Tilintarkastusyhteisöillä on oma

sisäinen laadunvalvontansa, jolla pyritään kattamaan ulkoisen laadunvalvonnan tavoitteet ja ennakoimaan mahdollisia uhkia. Patentti- ja rekisterihallituksen ulkoisen laaduntarkastuksen yksi tavoite on saada varmuus siitä, että tilintarkastusyhteisön oma laadunvalvonta toimii asianmukaisella ja sille kuuluvalla tavalla. Toinen ulkoisen laaduntarkastuksen tavoite on saada varmuus siitä, että tilintarkastustyö on tehty tilintarkastuslain sekä muun lainsäädännön vaatimusten mukaan noudattaen hyvää tilintarkastustapaa. Laaduntarkastuksen tavoitteissa keskitytään myös siihen, onko tilintarkastaja kerännyt tarpeeksi tilintarkastusevidenssiä tehtyjen johtopäätöksen tueksi sekä vastaako raportointi tilintarkastajan tarkastuksessa tekemiä havaintoja. (Ruuska 2017, 28–31.)

4.3 Laaduntarkastusten prosessi ja määräytyminen

Tilintarkastajan on tilintarkastuslain mukaan ylläpidettävä tilintarkastustyön laatua ja osallistuttava PRH:n määrittämiin laaduntarkastuksiin. Jos tilintarkastaja on asiakassuhteessa säännellyillä markkinoilla noteeratun yhteisön tarkastajana, eli PIE-yhteisössä, on tarkastusyksi vähintään joka kolmas vuosi. Suomessa PIE-yhteisöjä ovat listayhtiöt, vakuutusyhtiöt sekä pankit. (Tilintarkastuslaki 1141/2015, 7:9§.) Laaduntarkastuksen määrittämiseen ei ole muutoksenhakuoikeutta. Laaduntarkastuksen lopputuloksen perusteella PRH voi antaa suosituksia ja ohjeita tai määrätä laaduntarkastuksen jatkettavaksi. (PRH 2018a.)

Laaduntarkastukseen määrittämiseen tarkoituksena ei ole osoittaa epäilyjä tilintarkastajan ammatillista osaamista tai työn laatua kohtaan, vaan säännöllinen ja ennakoiva valvonta kohdistuu kaikkiin ammatissa toimiviin tilintarkastajiin (Ruuska 2017).

Tilintarkastajan tulee huolehtia työnsä laadusta sekä osallistuttava PRH:n osoittamiin laaduntarkastuksiin. Laaduntarkastukset kohdistuvat kaikkiin ammatissa toimiviin auktorisoituihin tarkastajiin. Laaduntarkastuksia suoritetaan PIE-yhteisöille, eli yleisen edun kannalta merkittävälle yhteisöiden tarkastajille vähintään joka kolmas vuosi ja muiden yhteisöjen tarkastajille vähintään joka kuudes vuosi.

4.3.1 Laaduntarkastus käytännössä PRH:n kannalta

PRH:n virkamiehet toimivat tilintarkastusyhteisöissä toimivien tilintarkastajien tai yksin ammattiaan harjoittavien tilintarkastajien laaduntarkastajina. Laaduntarkastajat käyttävät PRH:n kehittämiä menetelmiä sekä lomakkeita. Tarkoituksena on arvioida tilintarkastustyön laatua.

Laaduntarkastukseen määräämiseen ei ole muutoksenhakuoikeutta, jolloin laaduntarkastukseen määrätyn tilintarkastajan ei ole mahdollista peruuttaa tarkastusta. PRH voi kuitenkin peruuttaa tai siirtää laaduntarkastuksen, jos tilintarkastaja lakkauttaa hyväksymisensä ennen määrättyä laaduntarkastusta tai hänellä ei ole lakisääteistä tilintarkastuksen toimeksiantoa tarkastettavana.

Tilintarkastusvalvonta valitsee etukäteen tarkistuksen kohteeksi yhden toimeksiannon. Tilintarkastajan tulee täyttää etukäteen PRH:n lomake, jolla annetaan laaduntarkastajalle tietoa tarkastettavasta tilintarkastustoimeksiannosta. Tilintarkastaja saa yksityiskohtaiset ohjeet ennen laaduntarkistuksen aloittamista.

PRH pyytää tilintarkastajalta toimeksiantoa koskevan tilintarkastuskansion ja toimeksiantoon liittyviä yksityiskohtaisia tietoja esitietolomakkeella, jonka tilintarkastaja täyttää ennen laaduntarkastusta. Tilintarkastaja toimittaa aineiston PRH:lle pääsääntöisesti sähköisessä muodossa. Laaduntarkastuksen aikana PRH tarvittaessa esittää kysymyksiä tarkastuksen kohteena olevalle tilintarkastajalle. Puutteiden tai virheiden ilmetessä PRH muodostaa laaduntarkastushavainnon. Havainnot käsitellään laadunvarmistuksen yhteisissä kokouksissa.

Ennen virallisen päätöksen tekemistä PRH antaa tilintarkastajalle mahdollisuuden tulla kuuluksi. Tätä varten PRH lähettää tilintarkastajalle laaduntarkastuksen havainnot, joilla voi olla vaikutusta laaduntarkastuksen lopputulokseen. Tähän tilintarkastaja voi vastata lähettämällä kirjallisen vastineen PRH:lle, joka arvioi vastineessa nousseet seikat. Jotta arviointi olisi yhtenevä, PRH käsittelee lopulliset havainnot laadunvarmistusyksikön yhteisessä kokouksessa ja arvioi tarkastustyön kokonaisuuden. Tämän jälkeen PRH tekee päätöksen laaduntarkastuksen tuloksesta. (PRH 2018b.)

4.3.2 Tilintarkastusyhteisön laaduntarkastus käytännössä

Tilintarkastajien laatua tilintarkastusyhteisöissä tarkastetaan käymällä läpi yksittäisiä tilintarkastustoimeksiantoja. Tilintarkastajan tulee dokumentoida yksittäisessä toimeksiannossa tekemänsä työ, josta tulee käydä ilmi mitä tarkastustoimenpiteitä tilintarkastaja on tehnyt ja miksi ja millä keinoilla, sekä tarkastustyön johtopäätökset.

PRH:n virkamiehet pyytävät tilintarkastajilta tarkastuskohteeseen liittyvän tilintarkastuskansion sekä toimeksiantoon liittyviä tietoja. Materiaali toimitetaan PRH:lle sähköisesti ja toimeksiantojen tilintarkastuskansiot ovat tietokoneilla sisältäen tilintarkastajien hyödyntämän tilintarkastusohjelmiston. Laaduntarkastuksen aikana PRH voi esittää tilintarkastustiimeille lisäselvityspyyntöjä koskien tarkastusdokumentaatiosta tehtyjen havaintojen perusteella. Lopuksi PRH esittää tilintarkastajille laaduntarkastuksen havainnot, joita tarkastettavalla on mahdollista kommentoida. Lopuksi PRH:n tilintarkastusvalvonta käsittelee laaduntarkastuksen tulokset ja tekee päätöksen toimenpiteistä, joihin laaduntarkastuksessa on kiinnitetty huomiota. (Ruuska 2017.)

4.3.3 PIE-yhteisön laaduntarkastus käytännössä

PIE-yhteisöjen tilintarkastuksia suorittavat pääsääntöisesti isot tilintarkastusyhteisöt. PRH:n virkamiehet suorittavat tilintarkastusyhteisöjen laaduntarkastuksia yhteisön tiloissa paikan päällä sekä PRH:n omissa toimitiloissa ennen sekä jälkeen kenttätyön. Suurimpien tilintarkastusyhteisöjen laaduntarkastuksen suunnittelu, tarkastus sekä raportointi ajoittuvat usean kuukauden ajalle.

Ennen varsinaista kenttätyötä tilintarkastusyhteisön tiloissa tilintarkastusyhteisöltä pyydetään materiaalia tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmän toimintaperiaatteista, menettelytavoista sekä toteutetusta seurannasta. Näistä voidaan pyytää työn edetessä myös lisää materiaalia laadunvalvontajärjestelmän osa-alueiden testaamiseksi. Tarkastuksessa läpikäytävä aineisto toimitetaan sähköisesti PRH:n virkamiehille. Laaduntarkastuksen lopuksi PRH esittää tilintarkastajille havainnot laaduntarkastuksesta. Tarkastettavalle tarjotaan mahdollisuus kommentoida havaintoja.

Laaduntarkastuksen lopuksi PRH:n tilintarkastusvalvonta myöntää päätöksen laaduntarkastuksen tuloksesta. PRH laatii raportin tarkastuksesta, jossa esitetään laaduntarkastuksen kannalta tärkeimmät päätelmät sekä suositukset. Tämän myötä tilintarkastusyhteisölle myönnetään 12 kuukautta toteuttaa suositukset. (Ruuska 2017.)

4.4 Mahdollisen lisävalvonnan toimenpiteet

Henkilötilintarkastajan laaduntarkastuksessa tulos voi olla joko hyväksytty tai hylätty. Laaduntarkastuksessa hylätyksi tuleminen voi johtua esimerkiksi tarkastustyön ja dokumentoinnin puutteellisuudesta tai tilintarkastuskertomuksessa annettusta virheellisestä lausunnosta. Laaduntarkastusta voidaan jatkaa uusintatarkastuksella, jos kummankaan tulosluokan kriteerit eivät täyty.

Laaduntarkastuksessa hylätyn tuloksen saaneesta tilintarkastajasta voidaan aloittaa tutkinta, jonka myötä tilintarkastuslautakunta voi määrätä tilintarkastajalle tilintarkastuslaissa säädetyn sanktion. Lautakunta voi viime kädessä peruuttaa myös tilintarkastajan auktorisoinnin. (Ruuska 2017.)

Tilintarkastusvalvonta viestittää laaduntarkastuksen tuloksista, tilintarkastusvalvonnan ratkaisukäytännöstä, lakien tulkitsemisesta sekä tilintarkastajia koskevasta ohjeistuksesta. Tilintarkastuslautakunnan tekemät päätökset sekä yhteenvedoraportit tutkinta-asioista julkaistaan jälkikäteen. (PRH Tilintarkastusvalvonnan työsuunnitelma 2018.)

4.5 Muutoksia laaduntarkastusten suorittamisessa

PRH pyrkii osaltaan kehittämään laaduntarkastuksia niin, että kaikki tilintarkastajat ovat laaduntarkastuksen kohteena kolmen tai kuuden vuoden välein. Tilintarkastajilta kerätään valvontatietoilmoituksilla tietoa merkittävistä toimeksiannoista, joista laaduntarkastuksen kohteeksi valitaan yksi toimeksianto. Tilintarkastusvalvonta lähettää tilintarkastajille täytettäväksi toimeksiantolomakkeen, jolla kerätään täydentäviä tietoja laaduntarkastusteen valitusta toimeksiannosta. PRH asetti myös etukäteen painopistealueet laaduntarkastuksissa tarkastettaville tilinpäätöserille vuosille 2017 - 2021. Vuoden 2018 laaduntarkastuksen painopistealueet ovat liikevaihdon tarkastus, vaihto-omaisuuden tarkastus, riskien arviointi

ja suunnitellut toimenpiteet riskeihin vastaamiseksi sekä toimeksiannon olennaisuuden määrittämisen perusteet asiakaskohtaisesti. PRH päivitti laaduntarkastuksen tulosluokkien kriteerit sekä tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöiden sisäistä toimintaa pyrittiin kehittämään. Sisäistä toimintaa tullaan kehittämään tulevaisuudessa dokumentoinnin yhdenmukaistamisella sekä aikataulutamisella. (PRH 2017.)

4.6 Laaduntarkastusten kehittäminen

Jatkuvalla laaduntarkastustoiminnan kehittämällä tulevaisuudessa PRH haluaa varmistaa tilintarkastajien tasapuolisen kohtelun. Tilintarkastustyö, jota PRH laaduntarkastuksessa odottaa näkevänsä, ei saa olla sidoksissa siihen, toimiiko laaduntarkastuksen kohteena oleva tilintarkastaja yksin tai tilintarkastusyhteisössä. Näin ollen tilintarkastustoimeksiannon luonne sekä koko nähdään ratkaisevana. (PRH 2018a.)

Laaduntarkastuksen nähdään parhaimmillaan olevan luonteeltaan rakentavaa kehittämistä, jonka avulla voidaan levittää hyviä tilintarkastuksen käytänteitä eteenpäin. Pahimmillaan laaduntarkastuksen nähdään olevan byrokraattinen rasite. (Ruuska 2017.)

Suomen tilintarkastajat yhdistys käy aktiivista vuoropuhelua PRH:n kanssa, tilintarkastuksen laadunvalvonnan kehittämiseksi, sekä vieden tilintarkastajien palautteita eteenpäin valvojalle.

5 Haastattelut

Tämän työn tutkimuksellinen osuus toteutettiin teemahaastatteluissa, joilla pyrittiin keräämään monipuolisesti näkemyksiä laaduntarkastuksen valvojan vaihtumisesta ja sen aiheuttamasta työmäärästä. Haastattelun tulokset ja niiden analysointi käydään läpi aihepiiri kerrallaan.

5.1 Haastatteluiden tekeminen ja analysoiminen

Tutkimusta varten haastateltiin neljää auktorisoitua KHT-tilintarkastajaa, joista kukin oli ollut vuorollaan Keskuskauppakamarin ja PRH:n henkilökohtaisessa laaduntarkastuksessa tai tilintarkastusyhteisöön kohdistuvassa laaduntarkastuksessa. Viidentenä haastateltavana toimi Suomen Tilintarkastajat ry:ta edustava johtava asiantuntija Risto Ruuska.

Teemahaastattelut toteutettiin Helsingissä haastateltavien työpaikoilla. Neljästä KHT-tilintarkastajan haastattelusta kerätyllä materiaalilla saadaan kattava aineisto, jota voidaan käyttää tutkittavan ongelman analysointiin. Haastattelemalla Suomen Tilintarkastajien yhteisön edustajaa saatiin kattava yleiskuva tutkittavasta asiasta, jolloin jokaisen laaduntarkastukseen määrätyn tilintarkastajan mielipide oli esitettyä. Haastattelut kestivät keskimäärin 45 minuuttia ja niiden aikana nousi esiin usein lisäkysymyksiä, koska haastatteluissa sivuttiin muitakin mielenkiintoisia asioita. Yhtä lukuun ottamatta kaikki haastattelut nauhoitettiin ja litteroitiin jälkikäteen.

Haastatelluilla tilintarkastajilla on laaja kokemus pienistä yhtiöistä PIE-yhteisöihin ja kokemusta alasta 5 vuodesta 20 vuoteen. Opinnäytetyötä varten haastatellut tilintarkastajat esiintyvät työssä nimettöminä. Suoria lainauksia käsitellään mahdollisimman muuttumattomina, ainoastaan kieliasua hiottiin selkeämpään muotoon.

5.2 Haastatteluiden tulokset ja tulkinta

Ulkoisen laadunvalvonnan merkitys tilintarkastuksessa

Haastateltavat tilintarkastajat korostivat ulkoisen laadunvalvonnan tärkeyttä ja uskottavuutta osana toimintaympäristöä, jossa toimitaan ja jonka tarkoituksena

on lisätä luottamusta tilintarkastukseen. Nimenomaan ulkoisen valvonnan tärkeyttä korostettiin, eikä niin, että ammatissa toimivat tilintarkastajat tarkastavat kollegojaan.

Ja nimenomaan ulkoinen laadunvalvonta eikä mitään peer reviewta niiku se on joskus saattanu olla, että toiset tilintarkastajat tarkastavat toisiaan ammatissa toimivia vaan tota on aidosti ulkopuolinen taho siinä.

Suomen Tilintarkastajien edustajan mukaan toiset kokevat ulkoisen valvonnan hyvänä asiana, koska tällöin omasta työstään saadaan palautetta, kun taas toiset kokevat sen raskaaksi. Kenenkään ei kuitenkaan nähdä vastustavan ulkoista valvontaa, vaan on tärkeää, että on ulkopuolinen kontrolli ja valvoja pitää yllä alan tiukkoja pääsyvaatimuksia.

Kaikkien tilintarkastajien tulisi toimia yhteisten sääntöjen mukaan noudattamalla ISA-standardeja. Yhden haastateltavan mukaan yhteistyöllä valvojan kanssa olisi potentiaalia parantaa myös asiakkaiden tilinpäätösten laatua joihin tilintarkastaja voisi osallistua konsultoimalla, jos tilintarkastajilla olisi enemmän yhteistyötä valvojan tahon kanssa.

Muutokset ulkoisen laadunvalvonnan huomiointiin tilintarkastusyhtiön sisällä valvontaviranomaisen vaihtuessa

Valvontaviranomaisen vaihtuminen ei ole tuonut suoria muutoksia, sillä tilintarkastusstandardit eivät ole muuttuneet valvojan vaihtumisen myötä. Haastateltavien yhtiöiden sisällä tilintarkastajia on informoitu tarkastusten kasvaneesta frekvenssistä. Laaduntarkastuksissa tulleista havainnoista ilmoitetaan henkilökunnalle sisäisissä koulutuksissa, jotta huomioista voidaan ottaa opiksi.

Kolme haastateltavaa toi itse esiin, että laatu on tärkeintä tilintarkastuksessa ja omassa työssään ja dokumentointi tulee itsestäänselvyytensä. Tilintarkastuksen laadun ei tule olla laadunvalvojasta lähtöistä.

Sanoisin, et meillä on korkeet laatuvaatimukset nii ei lähde pelkästään siitä, että ulkopuolisesta, ei PRH:sta eikä Keskuskauppakamarista, vaan et se on meidän sisäisissä prosesseissa, et laatu on korkea.

Yhden haastateltavan osalta selvisi, että tilintarkastusyhteisön oma sisäisen laadunvalvonta on lähes vastaavalla tasolla kuin PRH:n valvonta. Valvojan sekä yhteisön osalta on kiinnitetty huomiota samoihin asioihin tarkastuksissa. Valvonnan tiukkenemista on myös korostettu henkilötasolla enemmän ja varmistettu, että toimintatapa on oikea eikä työssä ole epäselvyyksiä.

Yksi haastateltavista toi esiin, että valvojan vaihtuessa tuli lisää toimenpiteitä työhön, jotka eivät palvelleet suoraan tilintarkastusta. Työmäärän lisääntyminen nähtiin vaikuttavan myös tilintarkastuksen laatuun.

Valvontaotteen muuttuminen

Jokainen haastateltavista toi haastatteluissa esiin omalla tavallaan valvontaotteen tiukkenemisen laaduntarkastuksissa. Valvonnan tiukkeneminen nähtiin siinä, että nykyisin jokainen auktorisoitu tilintarkastaja joutuu vuorollaan kohteeksi. Tähän yksi haastateltavista toi esille, että pienemmistä toimistoissa olisi kiinnitetty huomiota siihen, etteivät suurempien toimistojen tilintarkastajat joutuisi yhtä usein laaduntarkastuksen kohteeksi. Tilintarkastaja toi esiin, että valvoja ei välttämättä nykypäivänä anna täyttä arvoa sille, että suuremmissa toimistoissa on sisäinen laadunvalvonta järjestetty ISQC 1:n mukaisesti. Nämä jäisivät ikään kuin katveeseen ja valvoja katsoo jokaisen toimeksiannon läpi itse. Haastateltava toi lisäksi esiin, että käytännön työtä tuotiin Keskuskauppakamarin ajoilta PRH:lle, sillä osa tilintarkastusvalvonnan henkilöstöstä siirtyi yhtiöiden välillä. Tästä kuitenkin myöhemmin siirryttiin siihen, että nykyään laaduntarkastuksia suorittavat vain PRH:n virkamiehet.

Kolme tilintarkastajaa mainitsi valvonnan tiukkenemisen ISA-standardien korostamisella ja että tarkastus on syvällisempää ja tiukempaa kuin ennen. Tarkastusajankohdan kysymykset tilintarkastajilta koskivat usein ISA-standardeja ja sitä, mistä kohtaa työpapereita mikäkin standardin noudatettavuus oli dokumentoitu.

Huolena mainittiin se, ettei nykyinen tarkastaja huomionnut standardien skaalautuvuutta asiakkaan kokoon nähden. Jotkin standardit voivat olla liian raskaita pieniin yhtiöihin, eikä niillä nähdä olevan suurta merkitystä yhtiön tarkastuksessa. Tämä koettiin pahimmillaan niin, että tilintarkastaja koki olevansa vastapuolella, vaikka tarkoituksena olisi yhdessä kehittää valvojan kanssa työnjälkeä.

Myös prosessin pidentynyt kesto tuotiin esiin haastateltavien toimesta.

Kyllä se mun mielestä, ku mä vertaan niihin edellisiin kertoihin nii selvästi sillä tavalla tarkempaa, et se prosessi kesti paljon pidempään ja tuli paljon kysymyksiä ... jollain lailla tuntu et se menee syvemmälle tasolle

Ruuskan mukaan yhdistys on saanut paljon palautetta tiukentuneista laaduntarkastuksista ja siitä, että Keskuskauppakamarin aikana laaduntarkastusten nähtiin olevan enemmän konsultoivaa sekä neuvonantavampaa kuin nykyään. Nyt prosessi nähdään niin, että se työllistää tilintarkastajaa enemmän. Myös laadunvalvonnan tuloksien tiukkuus näkyy arvioinneissa.

Muutokset tarkastusajankohdissa

Tarkastusajankohdat ajoittuivat eri vuodenaikoihin, sillä uudet otokset laaduntarkastukseen määräytyistä tilintarkastajista tehdään joka syksy ja kevät. Yhdellä haastateltavista laaduntarkastuksen määräys tuli tilintarkastajan kiirekaudella alkuvuodesta, toisella keväällä ja kolmannella alkusyksystä kohdistuen tilintarkastusyhteisöön.

Kiirekaudella laaduntarkastuksiin joutuneet olisivat toivoneet, että laaduntarkastuksen alustavien kommenttien ajankohdasta olisi tiedotettu aiemmin, jolloin olisi ollut helpompi ennakoida ja vastausaikaa ollut enemmän. Laaduntarkastajilta olisi toivottu ymmärrystä työn kausiluontoisuudesta. Suomen tilintarkastajien edustajan mukaan laaduntarkastuksissa on ollut yksittäistapauksia, joissa kommentteihin vastausaikaa ei ole myönnetty lisää tilintarkastajan sitä pyydettyäessä. Tätä valvoja oli perustellut tasapuolisuudella valvottavien kesken.

Toimeksiantokohtaisissa tarkastuksissa nähtiin merkittävää muutosta, kun aineistoja toimitettiin valvojalle useassa erässä ympäri vuoden, jonka myötä valvonnan nähtiin olevan pitkäkestoista. Risto Ruuskan ymmärryksen mukaan jatkossa ei olisi yhteneväistä päivää, jolloin laaduntarkastuksien tulokset tulisivat tilintarkastajille vaan olisi mahdollista, että tarkastuksia tehtäisiin pitkin vuotta.

Keskuskauppakamarin laaduntarkastuksen toteutunut kesto

Tilintarkastusyhteisöjen osalta Keskuskauppakamari keräsi keväisin tietoa yhteisön laadunvalvontaprosesseista sekä tarkastettavana olevasta toimeksiannosta. Käytännön kenttätöön Keskuskauppakamari toteutti yhteisön tiloissa loppukesästä, minkä jälkeen syksyn ja talven aikana he viimeistelivät tarkastusta.

Yksittäisen toimeksiannon osalta tarkastuksen nähtiin olevan suoritettu syksyllä ja parhaimmillaan yhdessä päivässä. Laaduntarkastajat tulivat paikanpäälle ja antoivat kommentit heti päivän päätteeksi palautekeskustelussa. Prosessi koettiin selkeänä niin, että laaduntarkastuksen kohteena oleva tiesi koko ajan tapahtumien etenemisestä. Laaduntarkastajat tekivät myös etukäteen työtä ennen varsinaista kenttäjaksoa.

Eniten tilintarkastajien työaika Keskuskauppakamarin prosessissa vei toimeksiannon ennakkomateriaalien keräys, tapaamiset kenttätöön aikana sekä yksittäisten osa-alueiden aineistopyyntöjen toimitus laaduntarkastajille.

PRH:n laaduntarkastuksen toteutunut kesto

Tilintarkastusyhteisön laaduntarkastuksessa PRH pyrki tekemään tarkastustyötä etätöinä etukäteen enemmän, jotta kenttätö olisi ollut lyhyempi ajanjakso. Ilmoitus laaduntarkastukseen määräämisestä saattoi tulla loppupalvesta ja materiaalien toimitus tapahtui keväällä. Valvojalle luovutettiin koko tarkastusaineisto omilla tietokoneilla, jotta se oli helppo irrottaa valvojan käyttöön. Alkusyksystä oli vuorossa kenttätöväihe, joka kesti pari viikkoa, jonka aikana oli palaveria. Päätökset laaduntarkastuksen tuloksista tulivat marras — joulukuussa.

Laaduntarkastuksen aikana valvoja esitti tilintarkastajalle kysymyksiä, joihin tuli vastata ennalta määritettyjen aikarajojen puitteissa. Koko prosessin ajan tilintarkastajan ei kuitenkaan tarvinnut olla valppaana vaan vastaukset kysymyksiin tehtiin valvojan ennalta määrittelemien aikarajojen puitteissa.

Erään haastateltavan yksilökohtaisella tasolla tarkastus kesti lähes vuoden. Ilmoitus kohteeksi joutumisesta tuli alkukevästä ja prosessi päättyi marras-kuussa. Kysymyksiä tuli tarkastuksen eri osa-alueista ympäri vuoden.

Keskuskauppakamarin painopisteet laaduntarkastuksissa

Jokainen haastateltava tilintarkastaja toi esiin, että Keskuskauppakamari korosti tarkastuksissaan yhteisön omia sisäisiä laadunvalvontaprosesseja. Keskuskauppakamarin ote nähtiin konsultoivana, ja laaduntarkastajat auttoivat hiomaan yhteisön omaa laadunvalvontajärjestelmää yhdessä tilintarkastusyhteisön kanssa. Konsultoiva ote huomioitiin yhteisön laadun kehityksenä, joka oli johdettavissa hyvän vuoropuhelun kautta. Myös Ruuskan mukaan Keskuskauppakamarin toiminta kehittyi siihen, että se lähti liikkeelle siitä, että laaduntarkastusta pidettiin ohjaavana sekä ennalta vaikuttavana toimintona siten, että sisäistä laadunvalvontaa korostettiin tilintarkastusyhteisöissä.

Keskitty ehkä enemmän..., että meillä pitää olla ISA-standardien mukainen laadunvalvontajärjestelmä..., et ollaanks me toteutettu se ja toimiiko se ISA-standardien mukaan.

He keskitty tavallaa sen kokonaisuuden valvontaan ja arvioi toimiiko se meidän sisäinen laadunvalvontaprosessi sillä tavalla kuin se pitäis. Nyt he tavallaan enemmän valvoo yksittäisen tilintarkastajan ja toimeksiannon tarkastuksen tasolla.

Valvojan nähtiin korostavan ISA-standardeja, mutta ei niin syvällisesti kuin nykyään. Keskuskauppakamarin korostamista ISA-standardeista keskeisimpiä olivat laadunvalvontastandardit.

Yksi haastateltavista toi esiin, että valvoja korosti tarkastuksen punaista lankaa, jossa tilintarkastaja ymmärtää asiakkaan toimialan, riskit sekä he korostivat laaduntarkastuksessaan erityisesti väärinkäytöksiä ja lähipiiritapahtumia. Tarkastuksissa korostuneet asiat myös kehittyivät ajan kuluessa.

Keskuskauppakamarin nähtiin korostavan myös tilintarkastuksen dokumentoinnin toteutusta.

PRH:n painopisteet laaduntarkastuksissa

Kolme haastateltavista toi esiin PRH:n painopistealueet, joita he korostavat vuosittain tilintarkastuksessa. Painopisteitä vuonna 2018 olivat liikevaihdon tarkastus, vaihto-omaisuuden tarkastus, riskien arviointi, suunnitellut toimenpiteet ris-

keihin vastaamiseksi sekä toimeksiannon olennaisuuden määrittämisen perusteet asiakaskohtaisesti. Painopistealueet koettiin hyvänä muutoksena, sillä niissä nähtiin riskilähtökohtaa taustalla ja ne olivat mielessä tarkastuksen aikana. Yhdessä haastattelussa tuotiin kuitenkin ilmi, että vaikka painopistealueet olivat ennalta määritellyt, eivät ne silti vaikuttaneet tarkastustyöhön enempää. Haastateltavan mukaan korkean laadun tulee olla osa koko työtä, eikä vain ennalta määritellyissä osa-alueissa.

Painopisteinä laaduntarkastuksissa koettiin myös yhteisöön kohdistuvissa tarkastuksissa riskien tunnistus sekä suunnitteluvaihe, jolloin tiettyä riskilähtökohtaa oli nähtävissä taustalla. Tilintarkastuksessa ilmenneisiin väärinkäyttöihin ei kiinnitetä pelkästään huomiota PRH:n puolelta, jolloin huomioksi yhden haastateltavan osalta nousi, milloin tilintarkastaja korvaa poliisin työnkuvallaan.

Toimeksianto nähtiin katsottavan kokonaisuutena läpi ja huomioita tuli myös painopisteiden ulkopuolelta. Huomioita on tullut painopistealueiden ulkopuolelta laajalti, hallinnon tarkastuksesta, johdannaisten kirjanpitokäsittelystä sekä muun muassa pankkivahvistuksista. Tästä syystä voidaan sanoa, että tilintarkastustoimeksianto katsotaan kokonaisuutena läpi tarkastuksessa.

ISA-standardien merkitys nähtiin kasvaneen huomattavasti laaduntarkastusten havainnoissa ja valvojan tarkentavissa kysymyksissä valvottavalle. Kysymyksiä tuli paljon liittyen ISA-standardeihin ja siihen miten ne oli dokumentoitu työpapereihin tarkastuksessa. Koska PRH:n virkamiehet ovat pääsääntöisesti koulutukseltaan juristeja, joka tuli kahden haastateltavan haastattelussa osalta ilmi muun muassa, että standardien lähestymistapa oli erilainen ja teoria korostui, eikä niinkään käytäntö, jolloin olisi voitu ajatella standardien skaalautuvuutta paremmin tarkastettaviin asiakkaisiin. Tämä usein yhdistettiin kokemattomuutena tilintarkastajan ammattiin, sillä tilintarkastusmaailman ei tulisi olla täysin mustavalkoinen ja standardeihin nojautuva, vaan joissakin tapauksissa toivottiin ymmärrettävyyttä standardien skaalautuvuuteen. Tämä nähtiin myös laaduntarkastuksen haasteena valvojan esittäessä kysymyksiä dokumentoinnista.

Ruuskan mukaan valvoja on korostanut eritoten tilintarkastajan harkinnan esiintuomista työpapereiden dokumentaatiossa ja perustelua työssä tehdyille toimenpiteille.

Et avattais enemmän sitä, mihin se oma ammatillinen harkinta perustuu niissä ihan keskeisimmissä asioissa

Harkinnan esiintuominen työpapereissa viittaa dokumentoinnin tärkeyteen ja siihen miten harkintaa on käytetty johonkin toimenpiteeseen tai valintaan.

Haasteet

Haasteina laaduntarkastuksissa ilmeni ajankäyttö, työmäärän lisääntyminen, käytännön haasteet, kommunikointi sekä muun muassa luottamuksellisuus materiaalien toimituksessa.

Eräänä haasteena yksi haastateltavista mainitsi, että isoimmista toimistoista on alettu ottaa yksittäisiä auktorisoituja tilintarkastajia kohteeksi, mikä aiheuttaa käytännön haasteita esimerkiksi kasvaneiden materiaalitoimitusten osalta. Materiaalitoimitusten määrä on näin ollen kasvanut, ja tämä sitoo myös henkilöitä tilintarkastuksen ulkopuolelta kuten IT-henkilöstöä, jotka valmistelevat koneet laaduntarkastajille tarvittavilla tiedostoilla. Koneiden valmistelu nähdään tärkeänä osana tilintarkastajan ja asiakkaan luottamuksellisuuden säilyttämisenä, esimerkiksi GDPR eli EU:n tietosuoja-asetuksen myötä. Valvoja halusi näin ollen kaiken tarkastusmateriaalin itselleen. Kun ennen tietokoneita valmistettiin valvojalle vain joka kolmas vuosi, valmistellaan niitä nykyään monta kertaa vuodessa ja suuremmalla volyyymilla, kun kaikki auktorisoidut tilintarkastajat ovat nyt kohteena. Valvojalla on kuitenkin lakiin perustuva oikeus saada tilintarkastuksessa hyödynnetyt materiaalit ja näin ollen materiaalit tulee toimittaa lain ja säädösten puitteissa.

Jokaisen laaduntarkastuksen alussa PRH lähettää laaduntarkastukseen määrättylle tilintarkastajalle kysymyslomakkeiston, joka tulee täyttää etukäteen toimeksiannon tietojen pohjalta. Kaksi haastateltavaa piti lomakkeen terminologiaa haastavana ja aikaa vievänä, sillä kysymyspatteristo oli suomeksi ja ISA-standardeita tulkitaan usein englanniksi. Kysymyslomakkeisto tuli täyttää tarkkaan muun muassa tarkastuksen strategian pohjalta. Tämän osalta haastatellut olivat olleet

yhteydessä PRH:hon ja saivat ohjeistusta lomakkeen täyttöön. Haasteena kysymyslomakkeiston nosti esiin myös ST:n edustaja. Lomakkeisto oli pääpiirteissään kaikille samanlainen riippumatta laaduntarkastuksen kohteena olleesta toimeksiantosta. Tilintarkastajat ihmettelivät kysymyksien merkityksellisyyttä omaan toimeksiantoonsa nähden ja kokivat, ettei jokaiseen kysymykseen voinutkaan vastata.

Kaksi haastateltavaa toi esiin haasteena sen, että tarkastus tehtiin etänä, jolloin kommunikaatio nähtiin haastavana ja keskusteluyhteys näin ollen ei ollut riittävä. Valvoja esitti valvottavalle kysymyksiä ja määritteli vastausajan, jonka aikana siihen tuli vastata. Kysymyksiä saattoi tulla paljon ja usein ne tulivat pitkän aikajakson jälkeen edellisestä kysymyksestä. Vastausajan määrittely nähtiin välillä valvojan aikataulun joustamattomuutena. Joissakin tapauksissa ST:n mukaan tilintarkastajat kokivat, että ajankohdat eivät olleet hyviä, sillä ne tulivat kiirekaudella alkutalvesta ja näin ollen vastausaika koettiin lyhyeksi. Tilintarkastajia puhututti myös PRH:n pyyntö vastata havaintoluetteloihin yhden A4 sivun mittaisella vastauksella, mikä koettiin pahimmillaan kuulemisoikeuden rajoittamisena.

ST:n edustajan mukaan laaduntarkastuksien pitkittynyt kesto koetaan ongelmana. Valvoja ei ollut ennalta määritellyt prosessin kestoa, mikä koettiin taas epätietoisuutena prosessin etenemisen kannalta.

Kyllähän se tilintarkastajan kannalta oli aika pitkä prosessi kaiken kaikkiaan, et kun oli oman panoksen antanut virkamiehille, oman tietonsa ja havainnot nii kuitenkin aika kauan kesti ennen ku lopullinen tulos tuli

Haasteena mainittiin myös valvojalta tulleet kysymykset, jotka usein perustuivat ISA-standardeihin. Kysyttäessä tästä Ruuskalta, oli hän kuullut vastaavanlaista palautetta tilintarkastajilta. Ruuskan mukaan tämä oli yhdistettävissä valvojan kanssa kommunikointiin ja sen kommunikoinnin haastavuuteen lajina.

Valvojan kysymykset nähtiin työllistävinä tilintarkastusasiakkaan kokoon nähden, jos laaduntarkastuksen kohteena oli pienempi toimeksianto.

Joskus hyvin hyvin tarkkoja kysymyksiä ja ehkei huomioitu sitä yhtiön kokoa riittävästi

Haastateltava tilintarkastaja toi hyvänä huomiona esiin sen, että ISA-standardit ovat kaikille samat tarkastuskohteen koosta riippumatta ja nyt jokainen tilintarkastaja on samalla viivalla. Tämä koettiin positiivisena linjauksena vertailtaessa pienien ja suurien yhteisöjen omaa sisäistä laadun tasoa. Tasapuolisuutta tilintarkastajien kesken on tullut haasteinakin koettujen asioiden myötä.

Mielipiteiden muutokset laaduntarkastuksiin tilintarkastajien keskuudessa

Suomen Tilintarkastajien edustajan mukaan tilintarkastajien kokemus on, että laadunvalvonta on tiukentunut ja valvojan vaatima nykyinen taso nähdään linjan tiukentumisena. Ääripäänä yksittäistapauksina on tullut kommenttia alalla toimivista, että valvonta koetaan älyttömänä ja ajan nähdään kuluvan ISA-standardien dokumentointiin varsinaisen tilintarkastuksen sijasta. Tällaisia kommentteja nähtiin tulevan enemmän pienimmiltä toimijoilta. Ruuskan mukaan myös isommissa tilintarkastustoimistoista on samanlaisia mielipiteitä, sillä laaduntarkastus ei vastannut täysin tilintarkastajan käsitystä siitä, mitä laaduntarkastuksen oletettiin olevan nykyään.

Laaduntarkastuksien frekvenssin kasvaminen on herättänyt myös keskustelua tilintarkastajien keskuudessa, kun nyt kaikki auktorisoidut tilintarkastajat ovat vuorollaan tarkastuksen kohteena. Haastateltavat yhdistivät tämän osana kiristyneeseen ja entistä aktiivisempaan laadunvalvontaan.

Vuoden 2017 osalta aiheena puhututti laaduntarkastusten suorittaja, sillä pienempien yhteisöjen laaduntarkastajana toimivat ammatissa toimivat tilintarkastajat, jotka olivat alihankkijoita muista tilintarkastustoimistoista. Laadunvalvonnan ajateltiin näyttäytyvän erilaisena ja epäilyksiä heräsi, osaako uusi valvoja esittää tarkastettaville samanlaisia kysymyksiä kuin PRH:n virkamiehet osaisivat. Tämä sai yhden haastateltavan tilintarkastajan pohtimaan, ollaanko kuitenkin erilaisen tarkastuksen piirissä, vaikka valvoja on kaikilla sama.

Tiukentunut linja haastateltavien mielestä näkyy pääsääntöisesti laaduntarkastusten tuloksissa. Arvosteluissa on tiukka linja ja ratkaisut ovat pääsääntöisesti varoituksia ja huomautuksia. Uutena asiana tulosten julkaisussa on nimien julkaisu laaduntarkastuksen ratkaisuisissa. Tämän toi esiin jokainen haastateltava haastatteluissa.

Varmaan itsekukin, jos on henkilöitä ketkä haluaa lipsua siitä laadusta, nii varmaan sitten se toimii heillä ainakin pelotteena vahvemmin sitten, kun on julkisena se tieto ja on myös sitten asiakkaiden tiedossa.

Yhteisöiden sisällä on ollut keskustelua nimellisyydestä ja on miten asiakkaat näkevät sen, jos tilintarkastajan sekä tarkastettavan yhtiön nimi joutuu julkisuuteen. Nimellisyys julkisuudessa nähtiin epävarmuustekijänä.

Erään haastateltavan osalta kommunikointi valvojan kanssa nähtiin laaduntarkastuksen kompastuskivenä ja tarkastusten sijoittuminen tilintarkastajan kiirekaudelle vaikutti osaltaan prosessin läpikäynnin mielekkyyteen.

Ruuskan mukaan valvojan kanssa kommunikoiminen saatettiin kokea pelottavaksi, eikä valvojaan uskallettu olla suoraan yhteydessä. Pahimmillaan tämä johti siihen, että tukeudutaan kolleegaan ja asioiden merkitykset muuttuvat todellisesta poikkeavaan.

Toimintatapojen muutoksia

Palautetta valvojalle on saanut antaa ja sitä on myös mennyt Suomen Tilintarkastajat yhdistyksen kautta. PRH on myös kysellyt palautetta. Palaute yhden haastateltavan mielestä nähtiin otettavan vastaan rakentavasti, sillä tilintarkastajat saivat muun muassa kommentoida jatkossa alustavia havaintoluetteloita, alusta poikkeavana.

Toimessa olevia tilintarkastajia ei enää käytetä laaduntarkastuksissa, vaan PRH:n virkamiehet tarkastavat kaikki tilintarkastajat. Tarkastukset tehdään sähköisesti etänä.

Vuonna 2017 ensimmäisellä laaduntarkastuskierroksella PRH järjesti aloitus- sekä loppupalaverit kasvotusten laaduntarkastukseen määrätyn tilintarkastajan kanssa. Nyt näistä on luovuttu. Erään haastateltavan mukaan tämä lisää tasapuolisuutta tilintarkastajien keskuudessa.

Tietyt henkilöt on parempia puhumaan asioita ja sillä tavalla vaikuttamaan valvonnan lopputulokseen niin tietty sitten siinä mielessä se on hyvä asia että, se on tasapuolisempi se prosessi kaikille

Haastateltava kuitenkin peräänkuulutti palaverien tärkeyttä siinä, että kasvotusten on helpompi keskustella niin, etteivät laaduntarkastuksessa tehdyt havainnot ole syntyneet väärinkäsityksistä. Loppupalaveri oli hyvä, sillä siellä pystyi keskustelemaan työstä ja havainnoista, joita laaduntarkastuksessa on tehty.

ST:n mukaan PRH olisi jatkossa järjestämässä yhteisiä tiedotustilaisuuksia laaduntarkastukseen määrätuille tilintarkastajille, jossa PRH:n edustajat käyvät läpi yleisimpiä huomioita, jotka ovat nousseet esiin laaduntarkastuksissa.

Kenelläkään haastateltavista ei ollut tiedossa lähiaikoina tulevia muutoksia kohdistuen PRH:n laaduntarkastuksiin.

Haastateltavien esille tuomat muut huomiot

Yhden haastateltavan mukaan suoria ajankäyttöön tulleita lisäyksiä ei tullut pelkästään valvojan vaihtuessa. Haastateltava näki, että yleisesti kiristynyt sääntely on lisännyt dokumentoitavan työn määrää, mikä ei ole suoraan johdannainen uudesta valvojasta. Yhteisön oman metodologian nähtiin kehittyneen ajankohtaisempaan suuntaan sääntelyiden rinnalla.

Eräs haastateltavista toi esiin uskomuksen, että nyt kun pienienkin tilintarkastustoimistojen tilintarkastajat ovat PRH:n virkamiesten tarkastuksessa, niin dokumentaatiotason rima tulee nousemaan. Yksi haastateltava toi esiin, että ennen ei ehkä ollut yhtä tiukkoja dokumentointiin liittyviä vaatimuksia, jolloin pienemmät tilintarkastusfirmat voittivat asiakastaistoja. Nyt kaikilla on sama valvoja ja samat dokumentaatioperiaatteet, mikä mahdollistaa sen, että kaikki ovat samalla linjalla.

Moni haastateltavista nosti esiin PRH:n tavan tuoda ilmi laaduntarkastuksen tuloksia, joita käsitellään nimellisenä. Tämä koettiin turhana sekä jossakin mielin rangaistusfunktiona tilintarkastajien keskuudessa. Esiin tuotiin, voiko tällä rikkoa tilintarkastajan yksityisyydensuojaa. Kriittisemmillään tällä nähtiin olevan vaikutusta myös asiakkaan liiketoiminnalle, jonka ei toivottaisi nousevan esiin tällä tavalla.

Valvojien kokemus tilintarkastusalasta puhututti myös haastateltavia. Kokemus saattoi näkyä niin, että kohteena olevalta tilintarkastajalta kysyttiin erittäin tarkkoja kysymyksiä, jonka kaksi haastateltavista tulkitsi niin, että kysymykset tulivat

suoraan valvojan tarkastusohjelmasta. Erään haastateltavan mukaan eri tilintarkastustoimistoissa on ollut puhetta eritasoisista virkamiehistä. Nuorempien valvojien nähtiin vertaavan työtä enemmän ISA-standardeihin, kun taas vanhemmat tarkastajat peilasivat alan kokemukseen.

ISA-standardien skaalautuvuudesta tarkastettavien yritysten osalta on ollut keskustelua Suomen tilintarkastajien yhdistyksen ja PRH:n välillä. Keskustelussa on ollut ISA-standardien toimiminen vahvana viitekehyksenä tarkastustyössä.

6 Yhteenveto ja pohdinta

Opinnäytetyön tutkimuskysymykset olivat, miten tilintarkastajien laaduntarkastuksiin käytetty työmäärä on kasvanut laaduntarkastajana toimineen Keskuskauppakamarin vaihduttua PRH:ksi ja miten tilintarkastajien mielipiteet laaduntarkastuksia kohtaan ovat muuttuneet valvontaviranomaisen vaihtuessa.

Tänä päivänä laatu on kasvava käsite alalla kuin alalla, sillä laatua korostetaan niin yhtiöiden sisällä kuin asiakkaiden ja muiden sidosryhmien toimesta. Laatuun tullaan kiinnittämään tulevaisuudessa myös paljon huomiota. Tämä voi tulla näkymään tulevaisuudessa kasvavissa määrin, sillä tilintarkastusasiakkaat haluaivat tietää, miten mahdollinen tuleva tilintarkastaja on suoriutunut aiempien toimeksiantojensa laaduntarkastuksissa.

Laaduntarkastukset sitovat tarkastettavana kohteena olevan tilintarkastajan sekä parhaimmillaan muiden tilintarkastusyhteisöissä työskentelevien aikaa. Tässä tutkimuksessa syntyneiden johtopäätösten avulla voidaan todeta, että valvontaviranomaisen vaihtuessa tilintarkastajien työmäärä laaduntarkastuksen kohteena on kasvanut. Työmäärää ovat lisänneet uudet laaduntarkastuksessa määritellyt työtehtävät, kommunikaatiovaikeudet, tilintarkastustyössä lisääntyneet dokumentaatiovaatimukset sekä työmäärän lisääntymisen aiheuttamat ajankäytölliset haasteet.

Eniten työmäärää lisänneenä yksityiskohtana nähtiin valvojan etukäteen lähettämä kysymyslomakkeisto, joka on vakiomuotoinen lomake kaikille laaduntarkastukseen määrätuille tilintarkastajille. Lomakkeessa kyseltiin tarkkoja kysymyksiä toimeksiannosta ja muun muassa strategiasta, jota tarkastuksessa oli käytetty. Haasteena tässä koettiin eritoten lomakkeen termistö ja kysymyksien kohdentuvuus tarkastettavaan toimeksiantoon.

Kommunikaatio valvojan ja valvottavan välillä koettiin haastavaksi ja kysymyksiä tarkastettavaan toimeksiantoon tuli pitkin vuotta satunnaisin aikaväleihin. Kysymyksistä ei osannut päätellä prosessin etenemistä ja sitä milloin tulokset olisivat valmiina. Läpinäkyvyyttä etenevyydestä olisi kaivattu enemmän. Prosessin läpi-

kulkua olisi toivottu tiedottavan enemmän, jotta tilintarkastajat tietäisivät laaduntarkastuksen prosessin eri vaiheista ja pystyisivät samalla myös valmistautumaan paremmin valvojan tarkentaviin kysymyksiin.

Uuden valvojan lisääntyneiden dokumentaatiovaatimusten nähtiin heijastuvan valvojan kysymyksissä kohteena olevaan toimeksiantoon. Kysymykset kohdistuivat pääsääntöisesti ISA-standardeissa määrättyihin dokumentaatiovaatimuksiin. Kysymykset olivat hyvin spesifejä ja koskivat tiettyjen standardien dokumentaatiota ja niiden tuomista ilmi työpapereissa.

Hyvänä huomiona tähän liittyen eräässä haastattelussa tuli ilmi, että tilintarkastajan dokumentaation tulisi olla täydellisessä maailmassa sellaista, että kysyttävää ei tulisi ja dokumentaation tulisi kantaa itse itsensä. Näin ollen valvojankaan ei olisi tarvetta kysyä dokumentaation täydellisyydestä.

Toisena tutkimuskysymyksenä opinnäytetyössä oli tilintarkastajien mielipiteiden muuttuminen laaduntarkastuksiin valvontaviranomaisen vaihtuessa. Päällimmäisenä huomiona tilintarkastajilla olivat huomiot laaduntarkastuksen tason tiukkenemisestä ja siitä, että uuden valvontaviranomaisen eli PRH:n tavat poikkesivat Keskuskauppakamarin aikaisista menetelmistä. Äärimmäisissä tapauksissa oli tullut tilintarkastajilta kommentteja laaduntarkastusten vastenmielisyydestä perustuen siihen, että aikaa menee enemmän, kun tilintarkastaja keskittyy laaduntarkastusta varten määriteltujen seikkojen dokumentointiin, joten tilintarkastustyö jää taka-alalle. Suomen tilintarkastajien edustajan Risto Ruuskan mukaan tämän tapaisia kommentteja tuli sekä pienistä että isommista tilintarkastusyhteisöistä

Positiivisena asiana nähtiin tilintarkastajien yhdenvertaisuus valvojan edessä, koska PRH:n virkamiehet valvovat kaikkia tilintarkastajia. Kun kaikilla on sama valvoja, on kaikilla myös yhteiset toimintaperiaatteet, eikä kukaan ole eriarvoinen valvojan edessä. ISA-standardit ovat kaikille samat tarkastettavan yrityksen koosta huolimatta.

Tulosten nimellisyys koetaan tilintarkastajien keskuudessa turhana, sillä se voi äärimmillään vaikuttaa myös asiakkaan liiketoimintaan negatiivisesti. Nimelli-

syyttä ei koeta tilintarkastajien mukaan kannusteena parempaan laatuun pysymällä pois julkistettavista laaduntarkastusraporteista vaan pikemminkin pelotteena ja rangaistuksena.

Tilintarkastuksen laadunvalvojan vaihtumisen voidaan siis nähdä lisänneen tilintarkastajien työmäärää ja muuttaneen tilintarkastajien mielipiteitä laaduntarkastuksia kohtaan. Muutos on kuitenkin haasteiden lisäksi tuonut lisää luottamusta ja tasa-arvoisuutta tilintarkastajien keskuudessa, joka ilmenee niin, että jokainen ammatissa toimiva tilintarkastaja on nykyään samanlaisen valvonnan piirissä ol-
len yhdenvertaisia.

Kuviot

Kuvio 1. Tilintarkastajan ammatilliset periaatteet. (Mukaillen Horsmanheimo & Steiner 2017, 163), s. 10

Kuvio 2. Keskuskappakamarin tarkastusvaliokunnat. Mika Nevalainen Lappeenrannan Teknillinen yliopisto (mukaillen Tilintarkastajan vastuu ja sen valvonta, kandidaatin tutkielma), s. 14

Kuvio 3. Patentti- ja Rekisterihallituksen organisaatorakenne ja tulosalueet (mukaillen PRH Kotisivut Organisaatiomme), s. 15

Kuvio 4. Tilintarkastusvalvonnan tehtävät (mukaillen tilintarkastuslaki 1141/2015, 7:2§), s. 18

Lähteet

Apajalahti, A. 2017. Tilintarkastajat jo yli 100 vuotta luottamusta rakentamassa. Profiitti Talous ja tilintarkastus 1/2017, 10-16.

Blumme, N. 2008. Osakeyhtiön tilintarkastus. Helsinki: Talentum Oyj.

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

Heiskanen, J., Kihn, L-A & Näsi, S. 2009. Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen. Tampere: Tampereen yliopistopaino Oy – Juvenes Print.

Hirsjärvi, S. Remes, P. & Sajavaara, P. 2010. Tutki ja kirjoita. Helsinki: Tammi.

Horsmanheimo, P. & Steiner M-L. 2017. Tilintarkastus - Asiakkaan opas. Helsinki: Talentum Media Oy.

IFAC 2012. Kansainväliset tilintarkastusalan standardit: Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille ja Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet. Helsinki: KHT Media Oy.

Kananen, J. 2014. Laadullinen tutkimus opinnäytetyönä: Miten kirjoitan kvalitatiivisen opinnäytetyön vaihe vaiheelta. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulun julkaisuja.

Keskuskappakamarin kotisivut <https://kauppakamari.fi/k2/k3/> Luettu 21.5.2018.

Korkeamäki, A. 2017. Tilintarkastuksen perusteet. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Laine, R. 2017. ISA Meidän – Standardeista, rakkaudella. Profiitti Talous ja tilintarkastus 1.2017.

Nevalainen, M. 2011. Tilintarkastajan vastuu ja sen valvonta. Lappeenrannan teknillinen yliopisto. Laskentatoimi. Kandidaatintutkielma.

PRH 2018. kotisivut https://www.prh.fi/fi/tietoa_prhsta.html Luettu 4.5.2018.

PRH 2016. Mitä on hyvä tilintarkastustapa? <https://www.suomentilintarkastajat.fi/tilintarkastus/mita-on-hyva-tilintarkastustapa> Luettu 28.6.2018.

PRH 2018. Organisaatiomme https://www.prh.fi/fi/tietoa_prhsta/organisaatio_ja_tehtavat/organisaatio.html Luettu 28.6.2018

PRH 2018. Tilintarkastusvalvonnan työsuunnitelma 2018 https://www.prh.fi/stc/attachments/tilintarkastusvalvonta/Tilintarkastusvalvonnan_tyosuunnitelma_2018.pdf Luettu 13.7.2018.

PRH 2017 <http://www.uta.fi/jkk/opiskelu/tilintarkastus/symposium/ohjelma/materiaalit/Harjula,%20Riikka.pdf> Luettu 20.8.2018.

PRH 2018 a https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastuksenlaatu/tilintarkastajien_laaduntarkastus/tilintarkastajan_laaduntarkastus_kaytannossa.html Luettu 10.9.2018.

PRH 2018 b Vuosiraportti laaduntarkastuksista https://www.prh.fi/stc/attachments/tilintarkastusvalvonta/2017_Vuosiraportti_laaduntarkastuksista_05012018.pdf Luettu 18.8.2018.

Remes, M. 2016. Ennakoiva laadunvalvonta kehittää tilintarkastusalaa. *Balanssi* 2/2016, 9-11.

Ruuska, R. 2017. Tilintarkastajiin kohdistuva laaduntarkastus. *Tilisanomat* 4/2017, 28-31.

Ruuska, R. 2018. Suomen Tilintarkastajat ry. Helsinki. Haastattelu 10.10.2018.

Rönkkö, J. 2016. Virheiden etsijästä lisäarvoa tuottavaksi sisäiseksi konsultiksi. *Balanssi* 6/2016, 30–33.

Rönkkö, J. & Lilja, M. 2016. Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden arviointi. *Balanssi* 4/2016, 74–77.

Suomen Tilintarkastajat ry kotisivut <https://www.suomentilintarkastajat.fi/tilintarkastus/miksi-tilintarkastus-tehdaan/saantelyhankkeet/tilintarkastuslaki> Luettu 21.5.2018.

Suomen tilintarkastajat ry, 2017. <https://www.suomentilintarkastajat.fi/tilintarkastus/mita-on-hyva-tilintarkastustapa> Luettu 11.9.2018.

Tilintarkastuslaki 1141/2015.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2009. *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.

Tonge, A., Greer, L. & Lawton, A. 2003. *The Enron Story: You Can Fool Some of the People Some of the Time*. Business Ethics: A European Review: Wiley.

Liite 1. Tilintarkastajien haastattelukysymykset

1. Kuinka kauan olet työskennellyt auktorisoituna tilintarkastajana?
2. Minkä kokoisia asiakkaita teillä on? Onko PIE-yhteisöjä?
3. Miten koette ulkoisen laadunvalvonnan tilintarkastuksessa?
4. Kuinka monessa Keskuskauppakamarin laaduntarkastuksessa olet ollut?
5. Kuinka monessa PRH:n laaduntarkastuksessa olet ollut?
6. Miten teidän yhteisössä laadunvalvontaan on kiinnitetty erilailla huomiota valvontaviranomaisen vaihtuessa?
7. Mitä mieltä olette uudesta valvontaviranomaisesta eli PRH:sta? Onko valvontaote muuttunut ja miten?
8. Onko tarkastusajankohdilla ollut muutoksia?
9. Kauan Keskuskauppakamarilla meni yhden toimeksiannon laaduntarkastuksessa?
10. Entä PRH:lla?
11. Onko PRH:lla olemassa laadunvalvontaan liittyviä suosituksia ja käytätekö niitä tarkastustyössänne? / Oletteko ottaneet niitä enemmän huomioon?
12. Mitä Keskuskauppakamari korosti laaduntarkastuksissa?
13. Mitä PRH korostaa laaduntarkastuksissa?
14. Haasteet, joita ei osannut odottaa
15. Oletko huomannut yleistä mielipiteiden muutoksia laaduntarkastuksia kohtaan tilintarkastajien keskuudessa?
16. Onko ajankäyttöön tullut lisäyksiä?
17. Muuta lisättävää aiheeseen liittyen?

Liite 2. Haastattelukysymykset Suomen Tilintarkastajat ry:n edustajalle

1. Miten tilintarkastajat kokevat ulkoisen laadunvalvonnan tilintarkastuksessa?
2. Ovatko tilintarkastajat alkaneet kiinnittämään laaduntarkastuksiin huomiota erilailla valvontaviranomaisen vaihtuessa?
3. Miten PRH:n valvontaote on muuttunut?
4. Laaduntarkastusajankohdilla muutoksia?
5. Kauan Keskuskauppakamarilla meni yhden toimeksiannon laaduntarkastuksessa?
6. Entä PRH:lla?
7. Onko PRH:lla olemassa laadunvalvontaan liittyviä suosituksia?
8. Mitä Keskuskauppakamari korosti laaduntarkastuksissa?
9. Mitä PRH korostaa?
10. Haasteet, mitä ei osannut odottaa?
11. Onko tilintarkastajien keskuudessa huomattu yleistä mielipiteiden muutosta laaduntarkastuksia kohtaan tarkastusviranomaisen vaihtuessa?
12. Onko PRH muuttanut toimenpiteitään?
13. Ajankäyttöön lisäyksiä?
14. Muuta lisättävää aiheeseen liittyen?