

Tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen kehitys ja toimialakohtaisuus PIE-yhteisöjen tilintarkastuskerto- muksissa

Senja Kempainen



Tekijä Senja Kempainen	
Koulutusohjelma Liiketalouden koulutusohjelma	
Opinnäytetyön nimi Tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen kehitys ja toimialakoh- taisuus PIE-yhteisöjen tilintarkastuskertomuksissa.	Sivu- ja liitesi- vumäärä 44 + 8
<p>Tilintarkastusala on kokenut suuria muutoksia 15.12.2016 päättyneistä tilikausista alkaen. EU:n muutosdirektiivin sekä uusien ja muuttuneiden standardien myötä tilintarkastajat Suomessa ovat velvollisia esittämään tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuskertomuksissa. Muutos on merkittävä ja on kasvattanut tilintarkastuskertomuksen sisältöä ja informaatioarvoa merkittävästi.</p> <p>Tämän tutkimuksen tavoitteena on selvittää, onko tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen määrässä ja aiheissa tapahtunut muutoksia niiden ensimmäiseen esittämismuutteen verrattuna. Tutkimuksessa selvitetään myös, onko tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen aiheissa havaittavissa toimialakohtaisuuksia ja löytyykö Suomen ja Iso-Britannian väliltä toimialakohtaisia yhtäläisyyksiä.</p> <p>Tutkimuksen teoriaosiossa käsitellään tilintarkastusta säätelevät normit Suomessa ja Iso-Britanniassa, esitellään tilintarkastuskertomus ja sitä kohdanneet uudistukset sekä kerrotaan tilintarkastuskertomuksen rakenteesta Iso-Britanniassa. Iso-Britannia valittiin vertailukohteeksi Suomelle, sillä siellä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja vastaavat olennaisen virheellisyyden riskit on esitetty tilintarkastuskertomuksissa jo vuoden 2012 lakimuutoksesta lähtien.</p> <p>Tutkimus toteutettiin kvantitatiivisena tutkimuksena kevään, kesän ja syksyn 2018 aikana. Tutkimusaineistoa olivat kaikkien Helsingin pörssin päälistalla keväällä 2018 olleiden yhteisöjen tilintarkastuskertomukset. Tilintarkastuskertomuksista kerättyä aineistoa verrattiin Milla Helmisen opinnäytetyöhön vuodelta 2017, jotta vuodessa tapahtuneet mahdolliset muutokset saatiin selvitettyä. Iso-Britannian osalta aineistoksi valittiin Mazarsin toteuttaman tutkimuksen tulokset tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista Iso-Britanniassa vuodelta 2016.</p> <p>Tutkimuksessa selvisi, että tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen keskimääräinen lukumäärä tilintarkastuskertomusta kohden laski 0,2 kappaleella 2,7 kappaleeseen. Yleisimmät tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen aiheet Suomessa olivat liikevaihto, liikearvo ja vaihto-omaisuus – aivan kuten edellisenäkin vuotena.</p> <p>Tutkimuksessa selvisi joitakin toimialakohtaisuuksia tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen aiheissa. Esimerkiksi rahoituksen toimialalla yleisimpien keskeisten seikkojen aiheiden joukossa olivat sijoitukset ja rahoitusinstrumentit ja tämä oli havaittavissa myös Iso-Britanniassa.</p> <p>Tutkimuksessa havaittiin, että Suomessa tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen aiheet selkeästi keskittyivät kolmeen yleisimpään aiheeseen, kun Iso-Britanniassa aiheissa oli enemmän vaihtelua.</p>	
Asiasanat tilintarkastus, tilintarkastuskertomus, tilintarkastuksen kannalta keskeinen seikka, toimiala	

Sisällys

1	Johdanto	1
1.1	Tutkimuksen tavoitteet	1
1.2	Teoreettinen viitekehys ja peittomatriisi.....	2
1.3	Tutkimuksen keskeiset käsitteet.....	3
1.4	Tutkimuksen tilaaja Suomen Tilintarkastajat ry.....	4
2	Tilintarkastus.....	5
2.1	Tilintarkastus.....	5
2.2	Tilintarkastusta säätelevät normit.....	6
2.3	Tilintarkastusta säätelevät lait ja normit Iso-Britanniassa	8
2.4	Tilintarkastuksen raportit.....	9
2.4.1	Tilintarkastuskertomus	10
2.4.2	Muut raportit.....	11
2.5	Olellisuus tilintarkastuksessa	12
3	PIE-yhteisöjen tilintarkastuskertomusten erityispiirteet	14
3.1	Muutokset PIE-yhteisöjen tilintarkastuskertomuksiin	14
3.2	Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat.....	15
3.3	Tilintarkastuskertomus Iso-Britanniassa.....	16
4	Tutkimusmenetelmät.....	17
4.1	Kvantitatiivinen tutkimus.....	17
4.2	Tutkimuksen kohde.....	17
4.3	Tutkimuksen toteuttaminen	18
5	Tutkimuksen tulokset.....	21
5.1	Tilintarkastuskertomusten jakautuminen toimialoittain ja tilintarkastusyhteisöittäin	21
5.2	KAM:ien lukumäärän kehitys.....	22
5.3	KAM:ien aiheiden jakautuminen toimialoittain	24
5.4	Vertailu Suomen ja Iso-Britannian välillä	32
6	Pohdinta.....	36
6.1	Johtopäätökset.....	36
6.2	Tutkimuksen luotettavuus	39
6.3	Opinnäytetyöprosessin ja oman oppimisen arviointi.....	40
	Lähteet	42
	Liitteet.....	45
	Liite 1. Listayhtiön tilintarkastuskertomusmalli – Suomen Tilintarkastajat ry	45
	Liite 2. Helsingin pörssin päälistan yhteisöt 21.5.2018.....	49

1 Johdanto

Tilintarkastajat ovat Suomessa saaneet omaksua uusia toimintatapoja viimeisen parin vuoden aikana. EU:n muutosdirektiivin sekä standardiuudistusten myötävaikutuksella Suomessa on 15.12.2016 päättyneistä tilikausista lähtien ollut pakollista nimetä yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuskertomuksiin tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat. Aikaisempaa laajempi tilintarkastuskertomus on kasvattanut tilintarkastajien työmäärää, mutta saanut tilinpäätöksien käyttäjiltä kiitosta.

Aihe on vielä Suomessa tuore ja herättää keskustelua ja mielenkiintoa. Ari-Matti Korkeamäki esitti kirjassaan, Tilintarkastuksen perusteet, oletuksen siitä, että tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen aihepiirit samalla toimialalla toimivien kesken muodostunevat jossain määrin yhteneväisiksi. (Korkeamäki 2017, 107) Tähänkin oletamaan pyritään tässä tutkimuksessa ottamaan kantaa.

1.1 Tutkimuksen tavoitteet

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat tuore asia Suomen talousraportoinnin kentällä – keskeiset seikat tilintarkastuksessa on täytynyt esittää suomalaisien listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksissa keväällä 2017 ilmestyneistä kertomuksista alkaen. Muutos johtui uudistuksista laeissa ja standardeissa ja sen vaikutus oli kansainvälinen.

Milla Helminen tutki ensimmäisiä uusien säännösten mukaisia tilintarkastuskertomuksia sekä niissä esiintyviä keskeisiä seikkoja opinnäytetyössään. Hänen tutkimuksessaan selvitettiin, kuinka monta tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa tilintarkastuskertomuksissa esitettiin ja mitkä niiden aiheet olivat sekä oliko kertomuksissa esitetty olennaisuutta. Suomen Tilintarkastajat ry:n toimeksiannosta tämä tutkimus osaltaan jatkaa Helmisen tutkimusta ja osaltaan pyrkii selvittämään aivan uusia asioita tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen luonteesta.

Tässä tutkimuksessa pyritään saamaan vastauksia kahteen tutkimustavoitteeseen:

1. Onko tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen määrässä ja aiheissa tapahtunut muutosta edellisestä vuodesta ja vaihtelevatko aiheet toimialoittain?
2. Löytyykö Suomessa ja Iso-Britanniassa annettujen tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen aiheiden väliltä toimialakohtaisia yhtäläisyyksiä?

Tämä tutkimus jatkaa Helmisen tutkimusta selvittämällä, onko tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen määrään ja aiheisiin tullut muutoksia edellisestä vuodesta.

Uutta tietoa aiheeseen halutaan tuoda pureutumalla tarkemmin tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen aiheisiin. Tutkimuksessa selvittää, löytyykö tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen aiheiden jakautumisessa havaittavaa toimialakohtaisuutta. Tuloksia verrataan Iso-Britanniassa tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen aiheita selvittäneeseen tutkimukseen ja hahmotellaan, onko tutkimusten tulosten välillä löydettävissä yhtäläisyyksiä.

Vastauksia tutkimustavoitteisiin haetaan kvantitatiivisella tutkimuksella. Tutkimuksen aineistoon kuuluvat kaikkien keväällä 2018 Helsingin pörssin päälistalle kuuluneiden yhtiöiden tilintarkastuskertomukset. Lisäksi aineistoon kuuluu kansainvälisen tilintarkastus-, kirjanpito ja konsultointiyhtiö Mazarsin vuonna 2016 toteuttama tutkimus.

Tutkimusten tavoitteet ovat mielenkiintoisia ja voivat antaa suuntaviivaa listayhtiöiden tilintarkastuskertomusten kehittymisestä Suomessa. Iso-Britannia on erinomainen maa vertailukohteeksi, sillä se on edelläkävijöitä tilintarkastuskertomusten saralla. Tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja vastaavat olennaisen virheellisyyden riskit on siellä esitetty tilintarkastuskertomuksissa jo vuoden 2012 lakimuutoksista lähtien.

1.2 Teoreettinen viitekehys ja peittomatriisi

Tämän tutkimuksen teoreettinen viitekehys jaetaan seuraaviin osa-alueisiin: tilintarkastus, tilintarkastuskertomuksen uudistus ja tutkimusmenetelmät. Tutkimuksen luvussa 2 avataan ensimmäistä osa-aluetta, tilintarkastus. Luvussa käydään läpi tilintarkastus käsitteenä, avataan tilintarkastajaan kohdistuvia vaatimuksia sekä käsitellään lait ja normit, jotka Suomessa vaikuttavat tilintarkastukseen. Koska tutkimuksessa tehdään vertailua Iso-Britannian ja Suomen välillä, käydään läpi myös Iso-Britanniassa tilintarkastukseen vaikuttavia normeja. Luvussa esitellään myös tilintarkastuksen tärkein tuotos, tilintarkastuskertomus, sekä muut tilintarkastuksen raportit.

Teorian toisessa osuudessa, luvussa 3, käsitellään keskeisiä aiheita koko tutkimuksen kannalta. Luvussa esitellään PIE-yhteisöjen tilintarkastuskertomuksia koskevat muutokset ja erityissäännökset sekä avataan koko tutkimuksen kannalta keskeisin käsite – tilintarkastuksen kannalta keskeinen seikka. Osuuden loppuun tarkastellaan tilintarkastuskertomuksen sisältöä Iso-Britanniassa.

Teorian viimeisessä osuudessa, luvussa 4, esitellään tutkimuksessa käytettävä tutkimusmenetelmä, kvantitatiivinen tutkimus. Osuudessa esitellään myös tutkimuksen kohde ja otanta sekä kuvaillaan tutkimuksen toteuttamisen eri vaiheita.

Taulukko 1. Peittomatriisi

Tutkimustavoitteet	Tietoperusta (luvun nro)	Tulokset (luvun nro)	Johtopäätökset (luvun nro)
Tutkimustavoite 1	2.1, 2.2, 2.4, 3.1, 3.2	5.1, 5.2, 5.3	6.1
Tutkimustavoite 2	2.3, 2.4. 3	5.4	6.1

1.3 Tutkimuksen keskeiset käsitteet

Tässä kappaleessa esitellään tutkimuksessa käytettäviä keskeisiä käsitteitä ja lyhenteitä, joiden tuntemisesta on opinnäytetyön lukijalle hyötyä.

ISA-standardit (International Standards on Auditing) ovat Kansainvälisen Tilintarkastajaliiton (The International Federation of Accountants, IFAC) antamia suosituksia. Standardit ohjaavat tilintarkastustyötä lakien ohella. (Tomperi 2018, 14)

Listayhtiöllä tarkoitetaan tässä tutkimuksessa pörssiin listautunutta yhtiötä.

PIE-yhteisöllä tarkoitetaan yleisen edun kannalta merkittävää yhteisöä. PIE on lyhenne englanninkielisestä termistä public interest entity. Suomessa PIE-yhteisöihin lasketaan kuuluvaksi listayhtiöt, luottolaitokset sekä vakuutusyhtiöt. (Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2017, 12-13)

KAM:eilla tarkoitetaan tässä tutkimuksessa tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja. KAM on lyhenne termin englannin kielisestä muodosta: Key Audit Matter. Uusiutuneen lainsäädännön myötä tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat täytyy esittää listayhtiöiden ja PIE -yhteisöjen tilintarkastuskertomuksissa

Toimialoilla tässä tutkimuksessa tarkoitetaan kansainvälisen ICB (Industry Classification Benchmark) -luokitusstandardin mukaisia toimialoja. ICB-luokitus on Iso-Britannialaisen, osakemarkkinoiden datapalveluja tarjoavan FTSE Groupin kehittämä standardi, joka tekee toimialojen välisen vertailun mahdolliseksi ja helpottaa sijoittamista sekä analysointia. Yhtiön toimiala määräytyy sen mukaan, mistä se saa suurimman osan liikevaihdostaan.

Standardin kymmenen toimialaluokkaa ovat: Kulutustavarat, kulutuspalvelut, perusteollisuus, rahoitus, teknologia, teollisuustuotteet- ja palvelut, terveydenhuolto, tietoliikennepalvelut, yleishyödylliset palvelut sekä öljy ja kaasut. (Nasdaq 2016,18)

Big Four -yhteisöllä tarkoitetaan tässä tutkimuksessa neljää suurinta tilintarkastusyhteisöä: PwC, KPMG, Deloitte ja Ernst & Young. Yhteisöt ovat kansainvälisiä ja hallitsevat laajalti etenkin listayhtiöiden tilintarkastuksia.

1.4 Tutkimuksen tilaaja Suomen Tilintarkastajat ry

Suomen Tilintarkastajat ry on tilintarkastajien edunvalvontajärjestö. Tällä hetkellä yhdistykseen kuuluu noin 1450 jäsentä. Jäsenet ovat HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajia ja taloushallinnon ammattilaisia. Erityisesti yhdistys painottaa toiminnassaan alan edunvalvontaa, hyvän tilintarkastustavan ja tilinpäätöskäytännön kehittämistä ja toteutumista Suomessa sekä tilintarkastajien ammatillisen osaamisen kehittämistä ja ammattitaidon ylläpitoa.

(Suomen Tilintarkastajat ry 2018)

Yhdistys perustettiin vuonna 2014, kun KHT-yhdistys ja HTM-tilintarkastajat ry yhdistettiin. Yhdistyksen vuosijulkaisut ”Kansainväliset tilintarkastusalan standardit” ja ”Tilintarkastajan raportointi” ovat suuressa merkityksessä tilintarkastustyön käytännöille Suomessa. ”Kansainväliset tilintarkastusalan standardit” sisältävät globaalin kirjanpidon ammattiorganisaation, IFAC:n (International Federation of Accountants), julkaisemat ohjeet ja standardit Suomen Tilintarkastajat ry:n suomeksi kääntäminä ja kommentoimina. (Korkeamäki 2017, 11)

2 Tilintarkastus

Tässä luvussa tutustutaan tilintarkastukseen ja sitä ohjaaviin lakeihin ja normeihin. Luvussa käydään läpi tilintarkastuksen perustarkoitus ja tutustutaan tilintarkastuksen tuotoksiin, kuten tilintarkastuskertomukseen. Luvun lopuksi esitellään tilintarkastukseen olennaisesti kuuluva käsite, olennaisuus.

2.1 Tilintarkastus

Tilintarkastuksen ensisijainen tavoite on todentaa, että tarkastettavan yhteisön tilinpäätös antaa yhteisön toiminnasta ja taloudellisesta tilanteesta oikean ja riittävän kuvan ja että tilinpäätös on lainmukaisesti laadittu. Tämän lisäksi tilintarkastukseen kuuluu Suomessa johdon toiminnan lainmukaisuuden tarkastus. Suuremmissa yhteisöissä, joissa johto ja omistus ovat eriytyneet, tilintarkastus toimii luotettavana tiedon väylänä yhteisön omistajille. Erityisesti pienempien yhteisöjen tarkastamisessa korostuu myös tilintarkastajan neuvonantajan rooli. (Korkeamäki 2017, 8-9)

Tilintarkastuksen tilaajia ovat yhteisöjen omistajat ja tarkastus tehdäänkin ensisijaisesti heidän etujaan silmällä pitäen. Tilintarkastuksella on kuitenkin myös suurempi yhteiskunnallinen merkitys. Tilintarkastuksessa tuotetaan puolueeton ulkopuolisen tahon näkemys yhteisön tilanteesta. Tämä tuotos helpottaa osaltaan verottajan ja muiden valtion viranomaisten työtä. Tilintarkastus myös lisää yhteisöjen luotettavuutta, mikä helpottaa niiden toimintaa luotonantajien sekä muiden sidosryhmien kanssa. (Korkeamäki 2017, 8)

Tilintarkastajan riippumattomuus tarkastettavasta yhteisöstä on yksi tilintarkastajan ansaitseman luottamuksen perusteista. Tämä tarkoittaa sitä, että tilintarkastajalla tulee olla objektiivinen ja puolueeton suhde tarkastuksen kohteena olevaan yhteisöön, jotta hän voi ottaa toimeksiannon vastaan. Tilintarkastuslaissa on eritelty riippumattomuutta vaarantavia tilanteita. Esimerkiksi läheinen suhde tarkastettavan yhteisön johdossa toimivaan henkilöön tai taloudelliset etuudet kohteessa ovat riippumattomuutta horjuttavia tekijöitä. (Korkeamäki 2017, 24-25)

Tilintarkastusvelvollisia yhteisöjä ovat yritysmuotonsa perusteella lähtökohtaisesti kaikki paitsi yksityisliikkeet. Aivan pienimmissä yhteisöissä tilintarkastajan valinta on vapaaehtoista. Tällaisia tarkastusvelvollisuuden ulkopuolelle jääviä yhteisöjä ovat yhteisöt, joissa on sekä päättäneen, että sitä edeltäneen tilikauden aikana ylittynyt seuraavista rajoista korkeintaan yksi:

- Taseen loppusumma yli 100 000 euroa

- liikevaihto yli 200 000 euroa
- henkilökuntaa keskimäärin yli 3 henkilöä

Holding -yhtiöt, eli yhtiöt, joiden pääasiallisena toimialana on arvopapereiden hallitseminen, ja asunto-osakeyhtiöt, joiden huoneistolukumäärä ylittää 30, ovat aina velvollisia valitsemaan tilintarkastajan, vaikka edellä mainitut rajat eivät täytyisikään. Muita aina tilintarkastusvelvollisia ovat esimerkiksi säätiöt ja perintätoimintaa harjoittavat yhteisöt. Lisäksi yhteisön yhtiöjärjestyksessä voidaan määrätä velvollisuudesta valita tilintarkastaja. Suomen tilintarkastusvelvollisuuden rajat ovat kansainvälisesti erittäin tiukat. (Korkeamäki 2017, 15-16)

Suomi jakaa EU:n tiukimpien tilintarkastusrajojen ykkössijan yhdessä Maltan kanssa. Muissa EU:n jäsenmaissa rajat velvollisuudelle suorittaa tilintarkastus ovat huomattavasti korkeammat. EU:n tilinpäätösdirektiivi näkee tilintarkastuksen mahdollisena rasitteena pien- ja mikroyrityksille ja suosittelee, ettei sen kokoluokan yrityksille asetettaisi tilintarkastusvelvollisuutta. Suomessa on ehdotettu tilintarkastusrajan nostamista niin, että mikroyritykset jäisivät tilintarkastusvelvollisuuden ulkopuolelle. Asiasta ei ole vielä tehty päätöstä. (Tilisanomat 2018)

2.2 Tilintarkastusta säätelevät normit

Tilintarkastustoiminnan perusteet ovat Suomessa tilintarkastuslaissa ja tilintarkastusasetuksessa. Suomen tilintarkastuslaki ja -asetus pohjautuvat EU:n tilintarkastusdirektiiviin ja -asetukseen. EU:n tilintarkastusasetus on suoraan vaikutusvaltaista lainsäädäntöä Suomessa, kun taas tilintarkastusdirektiivi antaa minimivaatimukset kansallisille säännöksille. Ensimmäinen tilintarkastuslaki astui Suomessa voimaan suhteellisen myöhään, vuonna 1995, jonka jälkeen lakia uudistettiin vuonna 2006 EU:n tilintarkastusdirektiivin uudistamisen myötä ja jälleen vuonna 2016 EU:n muutospäätöksen myötä. (Korkeamäki 2017, 9-10) On huomioitava, että kansallisia lakeja noudatetaan aina ensi sijassa, mikäli ne ovat kansainvälisiä ISA-standardeja tai EU:n tilintarkastusdirektiiviä rajoittavampia. (Mazars 2016)

Tilintarkastuslaki on yleislaki, joka kattaa tilintarkastustoiminnan. Laissa säädetään yhteisöjen tilintarkastusvelvollisuudesta. Se sisältää myös tilintarkastajaa koskevia säännöksiä. Näitä ovat säännökset tilintarkastajan raportoinnista, riippumattomuudesta ja esteellisyydestä sekä salassapito- ja vahingonkorvausvelvollisuudesta sekä tilintarkastajien hyväksymisestä ja heihin kohdistettavasta valvonnasta. Tilintarkastusasetus puolestaan sisältää teknisempiä säännöksiä koskien Patentti- ja rekisterihallituksen vastuulla olevaa tilintarkastusvalvontaa sekä säännöksiä muun kuin ETA-valtion tilintarkastajaa koskevien tietojen rekisteröinnistä. (Korkeamäki 2017, 10)

EU:n tilintarkastusdirektiivi sisältää Euroopan Unionin tilintarkastussäännökset, jotka velvoittavat yhteisön jäsenmaita. Direktiivin tarkoitus on yhtenäistää EU:n jäsenmaiden kansallisia tilintarkastuslainsäädäntöjä, antaen niille vähimmäisvaatimukset. Tilintarkastusdirektiivi sisältää säännöksiä muun muassa tilintarkastajan tehtävistä, ammattietiikasta ja tarkastuksien laadunvalvonnasta. (Tomperi 2018, 14)

EU:n tilintarkastusdirektiivi uudistettiin täysin vuonna 2006. Kuitenkin jo vuonna 2014 annettiin muutosdirektiivi, jonka tuomaa uutta lainsäädäntöä on noudatettu kesäkuusta 2016 alkaen. (Korkeamäki 2017,9.) Yhtä aikaa muutosdirektiivin kanssa, vuonna 2014, julkaistiin asetus yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuskertomusta koskevista erityisvaatimuksista. Myös ISA standardeista löytyy PIE-yhteisöjen tilintarkastuskertomuksia ohjailevia säännöksiä. (Korkeamäki 2017, 105)

Tarpeen nopealle tilintarkastusmääräysten uudistamiselle synnytti koko maailmaa koetellut finanssikriisi. Rahoitusjärjestelmä järkkyy ja sijoittajilta katosi luottamus finanssijärjestelmään. Tilintarkastusmääräysten uudistamisella haluttiin luoda vakautta rahoitusjärjestelmään sekä palauttaa sijoittajien kadonnut luottamus siihen. Uudistuksella haluttiin parantaa erityisesti sijoittajien informaation saantia, jonka nähtiin olevan avainasemassa luottamuksen palauttamisessa. Paremman tiedon saannin ja läpinäkyvyyden tehostamisen toivottiin mahdollisesti ehkäisevän esimerkiksi finanssikriisin aikana tapahtuneiden yllätykskonkurssien kaltaisia tapahtumia, joista sijoittajat eivät olleet saaneet minkäänlaista tulosvaroitusta. (Korkeamäki 2017,9.)

Lakien lisäksi tilintarkastajan työtä ohjaa joukko erilaisia standardeja. Kansainvälinen Tilintarkastajaliitto IFAC (The International Federation of Accountants) suosittelee tilintarkastuksessa käytettävän ISA-standardeja (International Standards on Auditing). Kaikkia tilintarkastusyhteisöjen tarjoamia palveluja koskettava standardi puolestaan on ISQC 1 -laadunvalvontastandardi, joka sisältää määritelmät tilintarkastusyhteisöjen velvollisuuksista sisäiseen laadunvalvontajärjestelmään liittyen. (Suomen Tilintarkastajat ry s.a.)

Suomen Tilintarkastajat ry on IFAC:in jäsenjärjestö ja näin myös sitoutunut ISA-standardien noudattamiseen. Suomalaisesta tilintarkastuslaista löytyy määräys EU:ssa sovellettavaksi hyväksytyjen tilintarkastusstandardien noudattamisesta, mikä tuo standardit osaksi suomalaista tilintarkastuslainsäädäntöä. On kuitenkin huomattava, että EU ei ole vielä hyväksynyt yhtään tilintarkastusstandardia, vaan toistaiseksi ISA-standardit ohjaavat tilintarkastustyötä hyvän tilintarkastustavan periaatteen myötä. (Tomperi, 2018,14; Korkeamäki, 2017, 11)

Hyvällä tilintarkastustavalla tarkoitetaan tilintarkastuksessa noudatettavaa huolellista ja ammattimaista työskentelytapaa. Se on tapaoikeutta, joka muokkautuu lainsäädännön ja talouden muutosten mukana. Hyvä tilintarkastustapa on verrattavissa esimerkiksi hyvään kirjanpito- tai asianajajatapaan. Lait ja asetukset, standardit sekä alan järjestöjen kannanotot ja suositukset, samoin kuin ammattikirjallisuus, ovat hyvän tilintarkastustavan lähteitä. Laki velvoittaa tilintarkastajan noudattamaan hyvää tilintarkastustapaa, sillä tilintarkastuslaki sisältää yleisen veloitteen hyvän tilintarkastustavan noudattamisesta. (Korkeamäki 2017, 11)

Muita tilintarkastajan työhön vaikuttavia standardeja ovat IFRS- (The International Financial Reporting Standards) ja IAS-standardit (International Accounting Standards). IFRS- ja IAS-standardit ovat kansainvälisen tilinpäätösstandardilautakunnan, IASB:n (International Accounting Standards Board), lausuntoihin perustuvia normistoja kirjanpitoon ja tilinpäätöksen laatimiseen. IFRS- ja IAS-standardeja käytetään yli 120 maassa (AccountingTools 2018). Suomessa listayhtiöt laativat tilinpäätöksensä IFRS:n mukaan. Tilintarkastaja tarvitsee IFRS-standardien tuntemusta työssään.

Tilintarkastuslaki on yleislaki, joten se väistyy, jos muualla lainsäädännössä määrätään toisin. Muita tilintarkastusta suoraan ohjaavia lakeja Suomessa ovat laki julkishallinnon ja talouden tilintarkastuksesta, työ- ja elinkeinoministeriön asetus tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä ja laki tilintarkastajan vuosimaksusta ja laadunvalvonnan maksuista. Lisäksi määräyksiä tilintarkastusta koskien löytyy muun muassa osakeyhtiölaista, kirjanpito-laista sekä säätiölaista. (Korkeamäki, 2017,10-11)

2.3 Tilintarkastusta säätelevät lait ja normit Iso-Britanniassa

The Financial Reporting Council (FRC) on toimivaltainen yritysjohtoa ja -raportointia edistävä sääntelyviranomaisena Iso-Britanniassa. Sillä on maassa lakisääteiset toimivaltuudet tilintarkastussäännösten osalta. FRC asettaa Iso-Britannian tilintarkastusstandardit ja listayhtiöiden hallinnointikoodin sekä valvoo tilintarkastuksen laatua. (Financial Reporting Council 2017, 0) FRC:n asettamat Iso-Britannian tilintarkastusstandardit: The International Standards on Auditing (UK) ja International Standard on Quality Control (UK) perustuvat kansainvälisiin ISA- ja ISQC-standardeihin. (FRC 2016)

Vuonna 2012 The Financial Reporting Council, teki muutoksia tilintarkastusstandardeihin sekä yritysten hallinnointikoodiin. Muutoksilla haluttiin vastata 2000 -luvun lopun finanssi-kriisiin, kasvattamalla sijoittajien luottamusta taloudellista raportointia ja tilintarkastusta

kohtaan. Vuoden 2012 lakimuutosten jälkeen Iso-Britanniassa ollaan esimerkiksi esitetty tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja vastaavat olennaisen virheellisyyden riskit tilintarkastuskertomuksissa. (Financial Reporting Council 2016, 6.)

UK Corporate Governance Code on yhteisöjen hallinnointikoodi Iso-Britanniassa. Se asettaa standardit hyvälle toimintatavoille muun muassa hallituksen johtotehtävissä sekä suhteissa osakkeenomistajiin. Pörssilistatut yhteisöt ovat velvoitettuja selostamaan tilinpäätöksissään, miten yhteisössä ollaan hallinnointikoodia noudatettu. Hallinnointikoodi on juuri uudistettu ja päivitetty hallinnointikoodi astuu voimaan 1.1.2019. (FRC s.a.)

Iso-Britanniassa pienien yksityisten osakeyhtiöiden ei useinkaan tarvitse teettää tilintarkastusta – elleivät sitten osakkaat tätä vaadi tai yhtiöjärjestys siitä määrää. 1.1.2016 alkaen pieni osakeyhtiö on voinut jättää tilintarkastuksensa suorittamatta Iso-Britanniassa, mikäli sitä koskee vähintään kaksi seuraavista seikoista:

- vuosittainen liikevaihto ei ylitä 10.2 miljoonaa puntaa (noin 11.4 miljoonaa euroa 26.9.2018 kurssilla laskettuna)
- taseen varat eivät ylitä 5.1 miljoonaa puntaa (noin 5.7 miljoonaa euroa 26.9.2018 kurssilla laskettuna)
- työntekijöiden määrä ei ylitä 50

Verrattaessa näitä seikkoja Suomen tilintarkastusvelvollisuuden rajoihin, voidaan huomata, että tilintarkastusvelvollisuudessa on huomattavan suuret erot Suomen ja Iso-Britannian välillä. (ICAEW)

2.4 Tilintarkastuksen raportit

Tilintarkastaja voi käyttää tarkastushavainnoistaan raportoimiseen erilaisia keinoja ja raportteja. On riippuvaista kunkin tilanteen luonteesta ja raportoitavan asian merkityksestä, mitä raporttia tai raportointikeinoa kulloinkin käytetään. Erilaisia raportointivaihtoehtoja ovat: tilintarkastuskertomus, tilintarkastuspöytäkirja ja muistio, mutta joissakin tilanteissa voi riittää esimerkiksi keskustelu asianomaisten henkilöiden kanssa. Raportoinnissa on huomioitava vastuukysymykset – esimerkiksi tilintarkastuspöytäkirja ei ole julkinen raportti, eikä näin ollen poista tilintarkastajan vastuuta yhteisöä ja sen osakkaita kohtaan. (Tomperi 2018, 171-172) Tässä kappaleessa esitellään tarkemmin tilintarkastajan yleisimmin käyttämät raportit.

2.4.1 Tilintarkastuskertomus

Tilintarkastuskertomus on tilintarkastajan kultakin tarkastamaltaan tilikaudelta antama allekirjoitettu ja päivätty raportti. Kertomus luovutetaan yhteisön hallitukselle tai muulle toimielimelle kaksi viikkoa ennen kokousta, jossa tilinpäätös vahvistetaan. Kopio tilintarkastuskertomuksesta liitetään rekisteröitävään tilinpäätökseen. Sekä tilinpäätös, että tilintarkastuskertomus ovat julkisia raportteja. (Korkeamäki 2017, 97)

Tilintarkastuskertomuksen sisällöstä määrätään tilintarkastuslain 3:5 §:ssä. Lain mukaan kertomuksessa tulee antaa lausunto siitä, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan tarkastettavan yhteisön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta sekä siitä, täyttääkö se laissa säädetyt vaatimukset. Tilintarkastuslain 3:5 §:n mukainen lausunto voi olla joko vakiomuotoinen, varauman sisältävä tai kielteinen. Mikäli tarkastettava yhtiö on laatinut toimintakertomuksen, tulee tilintarkastuskertomuksessa antaa myös lausunto siitä, onko toimintakertomus laadittu siihen sovellettavien säännösten mukaisesti. Lisäksi kertomuksessa on lausuttava, ovatko tilinpäätös ja toimintakertomus yhdenmukaisia sisällöiltään. (Tilintarkastuslaki 3:5 §)

Tilintarkastuskertomus jakautuu kahteen osioon, jotka ovat nimeltään ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” ja ”Muut raportointivelvoitteet”. Tilinpäätöksen tilintarkastus -osiossa raportoidaan tarkastuksesta ja annetaan tilintarkastajan lausunto. Tämä on myös osio, jossa listayhtiöt ilmoittavat tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat. Osiossa lisäksi yksilöidään tarkastuksen kohde, tilinpäätössäännökset ja tilintarkastusstandardit. Koska EU ei vielä ole hyväksynyt kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja, tilintarkastusstandardit -kohdassa viitataan toistaiseksi hyvään tilintarkastustapaan. (Korkeamäki 2017, 98-99)

Muut raportointivelvoitteet -osio sisältyy tilintarkastuskertomukseen vain silloin, kun muuta lausuttavaa on. Osio sisältää mahdollisia muita lausumia, liittyen esimerkiksi tilintarkastajan toimikauteen ja muuhun kuin tilinpäätökseen sisältyvään informaatioon. Tässä osiossa huomautetaan, mikäli tilintarkastaja on havainnut vastuuvollisten rikkomuksia ja todetaan ovatko toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot yhdenmukaiset sekä ilmoitetaan toimintakertomukseen mahdollisesti sisältyneistä olennaisista virheistä. (Korkeamäki 2017, 98-99; Tomperi 2018, 157-159)

Vakiomuotoinen, eli puhdas, tilintarkastuskertomus annetaan silloin, kun tilinpäätös ja toimintakertomus antavat oikeat ja riittävät tiedot tarkastuskohteen tuloksesta ja taloudellisesta tilanteesta. Silloin tilintarkastuskertomuksessa ei ole tarvetta huomauttamiselle tai lisätietojen antamiselle ja kertomus voidaan antaa vakiomuotoisena, eli sisällöltään tiettyä

mallia noudattavana. (Halonen & Steiner 2010) Suomen Tilintarkastajat ry on laatinut tilintarkastuskertomusmallit, jotka ovat uusimman lainsäädännön sekä kansainvälisten säännösten ja standardien mukaiset. Opinnäytetyön liitteenä 1 on esitetty Suomen Tilintarkastajat ry:n tilintarkastusmalli listayhtiön tilintarkastuskertomukselle. (Suomen Tilintarkastajat ry 2018)

Mukautettu tilintarkastuskertomus tarkoittaa sitä, että kertomus on vakiomuodosta poikkeava. Silloin jokin tilintarkastuskertomuksen lausunnoista ei ole vakiomuodossa, vaan on joko varauman sisältävä tai kielteinen. Mikäli tilintarkastaja ei voi antaa lausuntoa, tulee tämäkin ilmaista tilintarkastuskertomuksessa. (Tomperi 2018, 161) ISA 705-standardin mukaan mukautetun lausunnon sisältävä tilintarkastuskertomus annetaan silloin, kun tilintarkastaja on tarkastuksessaan päätenyt johtopäätökseen, että tilinpäätös sisältää olennaisen virheellisyyden tai silloin, kun tilintarkastaja ei ole kyennyt hankkimaan tarpeeksi tilintarkastusevidenssiä päätöksensä tueksi. Kun tilintarkastaja päätyy tarkastuksessaan johtopäätökseen, että tilinpäätös sisältää virheellisyyden, lausunnon tulee olla varauman sisältävä tai kielteinen. Mikäli tilintarkastaja ei ole kyennyt hankkimaan tarpeeksi tilintarkastusevidenssiä, annetaan varauman sisältävä lausunto tai jätetään lausunto kokonaan antamatta. Mukautettuihin lausuntoihin johtavia tilanteita voivat olla esimerkiksi tilintarkastajan ja tarkastettavan yhteisön johdon erimielisyydet tai tilintarkastusevidenssin hankkimisen hankaloittaminen tai estäminen. (Korkeamäki 2017, 108)

2.4.2 Muut raportit

Tilintarkastuspöytäkirja on tilintarkastajan hallitukselle tai muulle vastuuvolliselle kohdentama raportti, jossa hän voi esittää sellaisia huomautuksia, joita ei ole sisällytetty tilintarkastuskertomukseen. Tilintarkastuspöytäkirja ei ole julkinen asiakirja, eikä siihen näin ollen voida viitata tilintarkastuskertomuksessa. Koska tilintarkastuspöytäkirja ei ole julkinen asiakirja, se ei myöskään poista tilintarkastajan vastuuta yhteisöä ja osakkaita kohtaan. Lähinnä tilintarkastuspöytäkirjaa käytetäänkin luottamuksellisen informaation välittämiseen tilintarkastajan ja yhteisön toimielinten välillä. Usein pöytäkirjalla viestitetyt huomautukset, eivät koske niin suuria virheellisyyksiä, kuin tilintarkastuskertomuksessa esitetyt. (Tomperi 2018, 171-172)

Tilintarkastusmuistio on raportti, jonka tilintarkastaja laatii kauden aikana suoritetuista tarkastuksista ja toimittaa tiedoksi asiakkaalle. Muistio on vapaamuotoinen sisällöltään, eikä tilintarkastuslaissa ole sitä koskevia säännöksiä. Yleensä muistio sisältää tarkastuksessa esille nousseita havaintoja, kehittämiskohteita sekä toimintatapasuosituksia. (Tomperi 2018, 174)

Tilinpäätösmerkintä on tarkastettavan yhteisön tilinpäätökseen tehtävä merkintä, jossa todennetaan, että kyseinen tilinpäätös on tarkastettu ja että siitä on annettu tilintarkastuskertomus. Tilinpäätösmerkintään ei liitetä tietoja tarkastuksen tuloksista vaan sitä käytetään vain todentamiseen, itse tarkastuksen tulokset esitetään muissa tilintarkastajan raporteissa. (Tomperi 2018, 156)

2.5 Olennaisuus tilintarkastuksessa

Olennaisuus on yksi tärkeistä, mutta usein vaikeasti hahmotettavista tilintarkastusta koskevista käsitteistä. Tilintarkastuksessa pyritään saamaan kohtuullinen varmuus siitä, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan tarkastettavan yhtiön tuloksesta ja taloudellisesta tilanteesta, toisin sanoen varmuus siitä, ettei tilinpäätös sisällä olennaista virheellisyttä. Koska tilintarkastajan on mahdotonta tarkastaa aivan kaikkea tilinpäätöksessä, käytetään tarkastuksessa apuna niin kutsuttua olennaisuutta. Mikäli tilinpäätöksen viimeisimmässä versiossa korjaamattomat virheellisyydet yksittäin tai yhteen laskettuna ylittävät olennaisuusrajan, tarkoittaa se käytännössä mukautetun tilintarkastuskertomuksen antamista. (Korkeamäki 2017, 45-46)

Kirjanpitolaki määrittelee tilinpäätöksessä esitettävän seikan olevan olennainen silloin, kun sen pois jättämisen tai väärin ilmoittamisen voidaan kohtuullisesti odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita tiedon käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella” (Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336). Myös ISA 320 -standardi sisältää määritelmät olennaisuudelle. Suomessa olennaisuuden esittäminen tilintarkastuskertomuksissa ei ole pakollista, vaan sen esittäminen on tilintarkastajan omassa harkinnassa. Olennaisuuden esittämiselle tilintarkastuskertomuksessa olisi perusteita. Kuten Tiina Visakorpi Profiitin artikkelissa toteaa, olisi olennaisuus konkreettinen keino välittää tilinpäätöksen lukijalle tieto siitä, että tilintarkastus ei ole 100 prosenttista tietojen varmentamista. Näin saataisiin varmuus sille, että lukija ymmärtää, että tilinpäätös voi edelleen sisältää olennaisuusrajan alittavia virheellisyyksiä ja ettei aivan kaikkea ole ollut mahdollista tilintarkastuksessa tarkastaa. (Sviili 2017, 21)

Tilintarkastaja määrittelee olennaisuuden tason jokaisen tarkastuksen kohdalla jo suunniteluvaiheessa ja tarkastuksen edetessä sitä voidaan päivittää. Tason määrittämisessä käytetään apuna ammatillista harkintaa ja otetaan huomioon omistajien informatiiviset tarpeet. Useimmiten olennaisuus on prosentuaalinen osuus jostakin tietystä tilinpäätöksen erästä. Esimerkiksi voittoa tavoittelevissa yhtiöissä olennaisuuden laskemisessa voidaan

käyttää apuna tulosta ennen veroja. Voittoa tavoittelemattomissa yhtiöissä taas taseen loppusumma voi olla tarkoitukseen sopiva. (Korkeamäki 2017, 45-46)

Esimerkiksi Iso-Britanniassa tilintarkastuskertomuksissa esitetään käytetty olennaisuus. Tämä on pakollista, sillä Iso-Britannian tilintarkastusstandardeissa määrätään, että kertomuksessa on selitettävä, miten olennaisuutta tarkastuksessa on sovellettu. FRC:n katsauksessa vuodelta 2016 kuitenkin todetaan, että olennaisuuden esittämisessä on Iso-Britanniassakin tilintarkastajilla yhä kehittymisen varaa ja olennaisuuden esittämiseen toivottiin kuvailevampia selityksiä. (Financial Reporting Council 2016, 28)

3 PIE-yhteisöjen tilintarkastuskertomusten erityispiirteet

Tilintarkastusmääräysten uudistumisen myötä PIE-yhteisöjen tilintarkastuskertomusten informatiivista sisältöä laajennettiin. Muutosten myötä ne poikkeavat aiempaa enemmän muiden yhteisöjen tilintarkastuskertomuksista. Tässä kappaleessa käsitellään erikseen PIE-yhteisöjen tilintarkastuskertomuksiin tulleita muutoksia, joita uudistuneet tilintarkastusmääräykset toivat PIE-yhteisöjen tilintarkastuskertomuksiin. Kappaleessa tutustutaan myös tutkimuksen kannalta tärkeään aiheeseen, tilintarkastuksen kannalta keskeisiin seikkoihin, sekä luodaan katsaus tilintarkastuskertomuksen piirteisiin Iso-Britanniassa.

3.1 Muutokset PIE-yhteisöjen tilintarkastuskertomuksiin

PIE -yhteisöjen tilintarkastuksesta annetut kertomukset ovat olennaisesti laajempia, kuin muiden yhteisöjen. Tämä johtuu EU:n tilintarkastusasetuksen tilintarkastuskertomusmääräyksistä sekä ISA-standardien sisältämistä PIE-yhteisöjä suoraan koskevista säännöksistä. EU:n tilintarkastusasetuksen 10. artikla sisältää PIE-yhteisöjen tilintarkastuskertomuksia koskevia lisäsäännöksiä. Näitä ovat esimerkiksi tilintarkastuslausunnon lisäksi annettavat lisätiedot, kuten kuvaus merkittävimmistä olennaisen virheellisyyden riskeistä, joita tilintarkastaja on havainnut, sekä selvitys siitä, miten tilintarkastaja on toiminut riskien johdosta. (Korkeamäki 2017, 105, 203)

EU:n tilintarkastusasetuksen 10. artiklan mukaan PIE-yhteisöjen tilintarkastuksista tulee antaa PIE-yhteisön tarkastusvaliokunnalle tilintarkastusta täydentävä lisäraportti. Lisäraportin tulee olla ristiriidaton tilintarkastuskertomuksessa annetun lausunnon kanssa. Lisäraportti on laadittava tilikaudesta 2017 alkaen. (Korkeamäki 2017, 106)

EU:n tilintarkastusasetus rajoittaa tilintarkastusyhteisöjen oikeutta tarjota PIE-yhteisöille muita kuin tilintarkastuspalveluja. Asetuksen 5. artikla sisältää säännökset kielletyistä palveluista. (Tomperi 2018, 215) Tilintarkastuskertomukseen tulee lisätä ilmoitus siitä, ettei muita kuin tilintarkastuspalveluja ole tarjottu. (Mazars 2016)

EU:n tilintarkastusasetuksen uudistettuja säännöksiä on sovellettu 17.6.2016 eteenpäin alkavien tilikausien tilintarkastuksissa. (Korkeamäki 2017, 97) Uudistetut ISA-standardit sen sijaan ovat olleet käytössä ensimmäistä kertaa 15.12.2016 päättyvien tilikausien tilintarkastuksissa (Helminen 2017). Uudistettuja ISA-standardeja olivat muun muassa ISA

700, joka käsittelee tilinpäätöksestä annettavan lausunnon laatimista ja kertomuksen antamista sekä ISA 720, joka käsittelee tilintarkastajan velvollisuuksia koskien muuta informaatiota. (IFAC s.a.)

PIE-yhteisöjen tilintarkastuskertomuksessa tulee esittää KAM:eista seuraavat tiedot:

- Perustelut sille, miksi juuri kyseinen seikka valittiin KAM:iksi.
- Selostus toimenpiteistä, joita KAM:in tarkastamiseksi suoritettiin.
- Viittaus KAM:iin liittyviin tietoihin tilinpäätöksessä.

Tässä kohtaa voidaan tuoda esille myös keskeisiä tarkastuksessa löytyneitä havaintoja sekä toteutetuilla tarkastustoimenpiteillä saavutettuja tuloksia. (Mazars 2016)

3.2 Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

Kokonaan uusi standardi, ISA 701, toi tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat, KAM:it, pakolliseksi osaksi PIE-yhteisöjen tilintarkastuskertomuksia. KAM:it lisäsivät tilintarkastuskertomusten informaatioarvoa ja samalla pidensivät kertomuksia huomattavasti. (Korkeamäki 2017, 97)

ISA 701 -tilintarkastusstandardi määrittelee tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat asioiksi, jotka tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan, ovat vaatineet eniten huomiota tilinpäätöksen tarkistamisessa ja joista on kommunikoitu hallinnon kanssa. KAM:it voivat olla seikkoja, joiden tarkastaminen on ollut erityisen vaikeaa tai seikkoja, jotka ovat muutoin vaatineet eniten huomiota tarkastuksessa. (IFAC 2016, 2-3.)

KAM:ien aihepiirit ja lukumäärä vaihtelevat tarkastuskohteittain. Tilintarkastajan tulee niitä valitessaan ottaa huomioon koko tilikauden aikaiset tarkastustapahtumat - ei vain tilinpäätöstarkastuksen aikaisia. Korkean riskin sisältävät tai suurta ammatillista harkintaa vaatineet seikat tulee ottaa erityiseen huomioon. Arvionvaraiset erät esimerkiksi, ovat seikkoja, joiden tarkastaminen vaatii ammatillista harkintaa. (Korkeamäki 2017, 107.)

KAM:ien lukumäärään tilintarkastuskertomuksissa voivat vaikuttaa tarkastuksen kohteena olevan yhteisön koko ja sen toimintaympäristö, monimutkaisuus ja vallitsevat olosuhteet. KAM:ien määrä ei voi olla kovin suuri, sillä silloin ajatus tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista katoaa. (Korkeamäki 2017, 107) KAM:ien määrään vaikuttavat mitä todennäköisemmin myös tilintarkastusyhteisökohtaiset toimintatavat.

Tilintarkastaja esittää valitsemansa KAM:it tilintarkastuskertomuksen ensimmäisessä osiossa – tilinpäätöksen tilintarkastus. KAM:ien esittämiseen ei ole vakioitua mallia, vaan ne

esitetään tilikausittain tilanteeseen räätälöityinä. On huomattava, että tilintarkastusyhteisöiltä voi löytyä esittämiseen omia mallejaan ja sääntöjään. Yleisesti KAM:eista selostetaan, miksi ne ovat olleet keskeisiä suoritettussa tilintarkastuksessa ja miten ne on otettu huomioon tarkastusta tehtäessä. Lisäksi avataan suoritettuja toimenpiteitä ja lähestymistapoja sekä tuodaan esille havaintoja. (Korkeamäki 2017, 107)

3.3 Tilintarkastuskertomus Iso-Britanniassa

Iso-Britanniassa tilintarkastuskertomusten yksityiskohtaisemmasta sisällöstä säädettiin jo vuonna 2012. Tuolloin Iso-Britannian korkealaatuista yritysjohtoa ja -raportointia edistävä sääntelyviranomainen, The Financial Reporting Council, teki muutoksia tilintarkastusstandardeihin sekä yritysten hallinnointikoodiin. Muutoksilla haluttiin vastata 2000 -luvun lopun finanssikriisiin, kasvattamalla sijoittajien luottamusta taloudellista raportointia ja tilintarkastusta kohtaan. Muutokset tilintarkastusstandardeihin sisälsivät korkeatasoisia vaatimuksia tilintarkastuskertomusta koskien. Ensimmäiset muutoksen mukaiset kertomukset annettiin 1.10.2012 eteenpäin alkaneilta yhteisöjen tilikausilta. (Suomen Tilintarkastajat ry 2017) Tilintarkastuskertomuksissa tuli jatkossa esittää yhteenveto:

- tilintarkastajan tunnistamista olennaisen virheellisuuden riskeistä, joilla oli suuri vaikutus tilintarkastusstrategiaan ja jotka vaativat eniten resursseja tarkastustiimiltä,
- tilintarkastuksessa käytetystä olennaisuudesta, sekä
- tarkastuksen laajuudesta eli siitä, kuinka riskeihin vastattiin ja kuinka olennaisuutta sovellettiin. (Financial Reporting Council 2016, 6.)

Uuden ISA-standardin, ISA 701:n, mukaiset tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat hyvin samankaltaisia kuin Iso-Britanniassa kertomuksissa jo esitetyt olennaisen virheellisuuden riskit. Iso-Britannia onkin yksi edelläkävijämaista tilintarkastusraportoinnin osalta. Pieneen edelläkävijöiden joukkoon kuuluvat myös Australia ja Alankomaat. Vuoden 2012 muutoksilla on ollut tutkimusten mukaan monia positiivisia vaikutuksia. Tilintarkastuskertomusten aiempaa suurempi tietosisältö on lisännyt dialogia tilintarkastusyhteisöjen ja sijoittajien välillä sekä jopa lisännyt sijoittajien kaupankäyntiä. (Financial Reporting Council 2016, 7-8.)

Vuoden 2012 uudistukset kasvattivat tilintarkastuskertomusten pituutta Iso-Britanniassa huomattavasti – keskimäärin kaksi sivua. Keskimäärin tilintarkastuskertomus on Iso-Britanniassa kolmesta kahdeksaan sivua pitkä ja sisältää neljästä viiteen olennaisen virheellisuuden riskiä. Yleisin nimetty olennaisen virheellisuuden riski on myynnin tulouttaminen, eli liikevaihto. (Suomen Tilintarkastajat 2017)

4 Tutkimusmenetelmät

Tässä luvussa perehdytään ensin kvantitatiivisen tutkimuksen perusteisiin, tutustutaan sitten tutkimuksen kohteeseen ja käydään läpi tutkimuksen toteuttamisen eri vaiheita.

4.1 Kvantitatiivinen tutkimus

Tutkimus toteutettiin kvantitatiivisena, eli määrällisenä tutkimuksena. Kvantitatiivinen tutkimus on tilastollista tutkimusta, jossa haetaan vastauksia lukumääriin ja prosenttiosuuksiin liittyviin tutkimusongelmiin. Koska tutkimuskohteen laajuuden takia ei useinkaan ole mahdollista tutkia koko perusjoukkoa, käytetään tutkimuksessa otantaa, joka kattaa tutkimusta varten riittävän osan siitä. Otantaa tutkimalla saadut tulokset pyritään yleistämään koskemaan koko perusjoukkoa, eli populaatiota, tilastollisen päättelyn keinoilla. Yleistämisen mahdollistamiseksi tulee otannan olla riittävän suuri ja kattava. (Heikkilä 2014, 15)

Mikäli tutkimuksessa tutkitaan kaikki perusjoukkoon kuuluvat jäsenet, alkiot, on kysymyksessä kokonaistutkimus. Kokonaistutkimukseen päädytään usein, jos perusjoukko on suhteellisen pieni, esimerkiksi alle sata alkia. (Heikkilä 2014, 31)

Kvantitatiivisella tutkimuksella voidaan kätevästi selvittää asioiden välisiä riippuvuussuhteita sekä erilaisia kohteessa tapahtuneita muutoksia. Tutkimuksen tulokset esitetään numeerisina suureina ja havainnollistetaan taulukoiden ja kuvioiden avulla. Kvantitatiivinen tutkimus on hyvä keino vallitsevan tilanteen kartoittamiseen ja havainnollistamiseen, mutta syitä ilmiöiden taustalla ei metodilla aina kyetä riittävästi selvittämään. Taustatekijöiden selvittämiseen on kvalitatiivinen tutkimusmetodi kvantitatiivista käyttökelpoisempi. (Heikkilä 2014, 15)

4.2 Tutkimuksen kohde

Tutkimuksen ensimmäisenä tutkimustavoitteena oli selvittää, montako ja mitä aiheita koskevia tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja tilintarkastuskertomuksissa oli esitetty ja vaihtelivatko aiheet toimialoittain.

Tämän ensimmäisen tutkimustavoitteen perusjoukkona olivat kaikkien 21.5.2018 Helsingin pörssissä (Nasdaq Helsinki) olleiden yhtiöiden tilintarkastuskertomukset. Yhtiöitä Helsingin pörssissä oli tutkimushetkellä 128, joista tilintarkastuskertomus saatiin hankittua 127:stä. Näistä 127:stä kertomuksesta jouduttiin jättämään yksi pois, sillä se ei sisältänyt KAM:eja. Kävi ilmi, että kyseinen yhtiö oli listautunut Helsingin Pörssiin 27.3.2018, eikä yhtiön kevään 2018 tilintarkastuskertomuksessa näin ollen vielä ollut pakollista esittää

KAM:eja. Lopulta aineistoon jäi 126:n yhtiön tilintarkastuskertomukset Helsingin Pörssistä. Tutkimuksen otannan kattavuus oli siis erinomainen suomalaisten pörssiyritysten osalta. (Nasdaq Nordic 2018) Tutkimuksen tulosten vertailukohteena käytettiin Milla Helmisen opinnäytetyötä vuodelta 2017.

Tutkimuksen toisena tavoitteena oli selvittää, löytyisikö Suomessa ja Iso-Britanniassa annettujen tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen väliltä toimialakohtaisia yhtäläisyyksiä. Tämän selvittämiseksi Suomessa annettujen tilintarkastuskertomusten KAM:eja tuli vertailla Iso-Britanniassa annettuihin KAM:eihin. Tätä vertailua varten löydettiin kansainvälisen tilintarkastus-, kirjanpito- ja konsultointiyhtiön, Mazars´n, vuonna 2016 toteutama tutkimus tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista. Tämän tutkimuksen tulokset KAM:eista Iso-Britanniassa otettiin yhdeksi tutkimuskohteesta ja siihen vertailtiin suomalaisista tilintarkastuskertomuksista saatuja tietoja.

4.3 Tutkimuksen toteuttaminen

Tutkimuksen kohteena olivat Helsingin pörssin päälistalle listattujen yhteisöjen tilintarkastuskertomukset. Päälistalle listautuneet yhteisöt jakautuivat eri toimialoihin ICB-luokitusstandardin mukaisesti. ICB-luokituksen mukaiset toimialat ovat:

- Kulutustavarat
- Kulutuspalvelut
- Perusteollisuus
- Rahoitus
- Teknologia
- Teollisuustuotteet ja -palvelut
- Terveystieteet
- Tietoliikennepalvelut
- Yleishyödylliset palvelut
- Öljy ja kaasu

Koska tutkittava aineisto hajaantui epätasaisesti eri toimialoihin, päätettiin ottaa kaikki tilintarkastuskertomukset tutkimuksen kohteeksi. Pienemmän otoksen ottamisessa olisi ollut vaarana se, että otokseen ei olisi osunut edustajia kaikista toimialoista. Tilintarkastuskertomusten kohtuullinen määrä, 126 kappaletta, puolsi osaltaan kokonaistutkimusta tässä tutkimuksen osassa.

Päälistalle listattujen yhteisöjen tilintarkastuskertomukset kerättiin yhteisöjen www-sivuilta ja tallennettiin. Jokaisesta yhteisöstä ja sen tilintarkastuskertomuksesta poimittiin excel-
taulukon tutkimuksessa käytettävät tiedot. Yhteisön osalta poimittiin yhteisön toimiala ja

tilintarkastuksen suorittanut tilintarkastusyhteisö. Tilintarkastuskertomuksista laskettiin siinä esitettyjen KAM:ien lukumäärä ja ryhmiteltiin KAM:it kategorioittain:

- liikearvo
- aineettomat hyödykkeet (pois lukien liikearvo)
- aineelliset hyödykkeet
- vaihto-omaisuus
- sijoitukset
- rahoitusinstrumentit
- saamiset
- velat
- varaukset / oikeusasiat
- yritys- ja liiketoimintahankinnat / -sulautumiset
- liikevaihto
- kulut
- verot (sisältäen laskennalliset verot, lähdeverot ja tuloverot)
- kontrolliympäristö ja IT-järjestelmät
- yrityksen riittävä rahoitus
- tytäryhtiöosakkeiden arvostus
- tuotekehitysmenot
- muut

Jotta KAM:ien aiheiden jakautumista pystyttiin vertailemaan Milla Helmisen opinnäytetyön tuloksiin, käytettiin tämän tutkimuksen kategorioina samoja aiheita. Harkinnan jälkeen aiheiden joukkoon lisättiin yksi kategoria: tuotekehitysmenot.

KAM:ien määrän vertailun mahdollistamiseksi KAM:it pisteytettiin niin, että yksi KAM vastasi yhtä pistettä. Mikäli KAM liittyi useampaan eri kategoriaan, jaettiin KAM:in piste kategorioiden kesken. Esimerkiksi, jos yksittäinen KAM liittyi liikearvoon ja aineettomiin hyödykkeisiin, annettiin 0,5 pistettä kumpaankin kategoriaan. Kaikki kerätyt tiedot syötettiin excel -taulukkoon, josta niitä sitten pystyttiin käsittelemään.

Tilintarkastuskertomusten keruun ja tietojen poimimisen jälkeen kerättyä aineistoa käsiteltiin haluttujen tietojen selvittämiseksi. Ensimmäisenä selvitettiin tilintarkastuskertomusten jakautuminen tilintarkastusyhteisöittäin ja toimialoittain sekä KAM:ien lukumäärän kehitys. Tuloksia vertailtiin Helmisen tutkimuksen tuloksiin. Tämän jälkeen tarkasteltiin KAM:ien aiheiden jakautumista toimialoittain ja pyrittiin havainnoimaan mahdollisia johdonmukaisuuksia.

Tutkimuksen toisena tavoitteena oli vertailla suomalaisissa tilintarkastuskertomuksissa esitettyjen KAM:ien aiheiden jakautumista toimialoittain Iso-Britanniaan, missä KAM:ien esittämisestä tilintarkastuskertomuksissa on jo pidempi historia. Vertailua varten löydettiin Mazarsin toteuttama tutkimus KAM:eista Iso-Britanniassa vuodelta 2016, jolloin KAM:ejä vastaavat olennaisen virheellisyyden riskit oltiin siellä esitetty pakollisena tilintarkastuskertomuksissa muutaman vuoden ajan. Mazarsin tutkimuksen toimialat eivät olleet ICB-luokituksen mukaisia. Vertailun mahdollistamiseksi, pyrittiin löytämään toisiaan vastaavat toimialat Helsingin pörssissä käytetyn ICB-luokituksen mukaisista toimialoista sekä Mazarsin tutkimuksen toimialoista. Aivan kaikkia toimialoja ei saatu kohdistettua loogisesti toisiinsa, joten vertailua ei kyetty kaikkien toimialojen osalta suorittamaan. Tutkimuksen tulokset avattiin Tutkimuksen tulokset -kappaleeseen ja tuloksista heränneitä huomioita ja havain- toja kerättiin Johtopäätökset -kappaleeseen tutkimuksen loppuun.

5 Tutkimuksen tulokset

Tässä luvussa esitellään tutkimuksen tulokset. Ensin esitellään tilintarkastuskertomusten jakautumista tilintarkastusyhteisöittäin ja tilintarkastettavan yhteisön toimialan mukaan, sitten tarkastellaan KAM:ien lukumäärän ja aiheiden kehitystä edellisestä vuodesta. KAM:ien aiheiden jakautumista toimialoittain käsitellään jokaisen ICB-toimialan osalta, jonka jälkeen tuloksia vertaillaan Iso-Britanniassa toteutettuun tutkimukseen.

5.1 Tilintarkastuskertomusten jakautuminen toimialoittain ja tilintarkastusyhteisöittäin

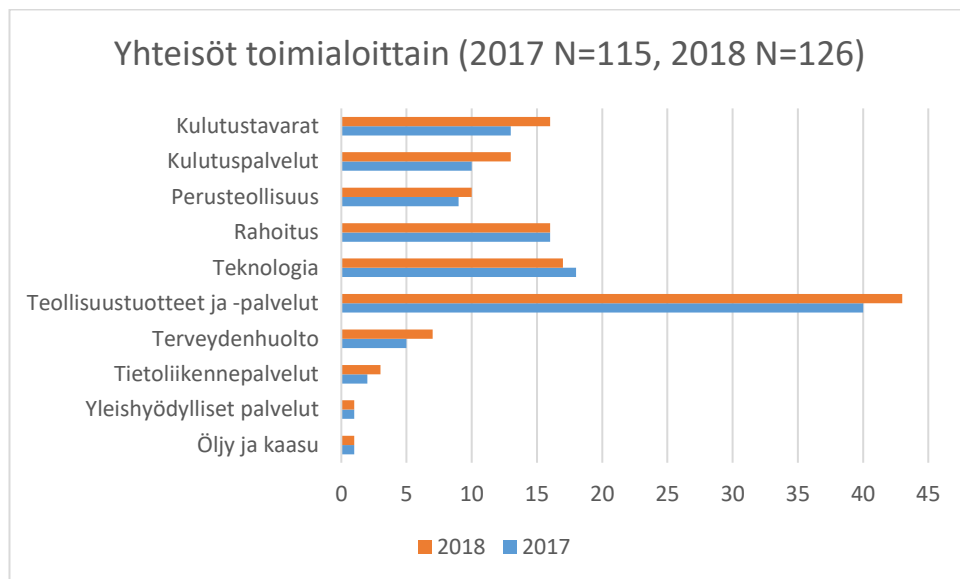
Tutkimuksen kohteena olleet 126 tilintarkastuskertomusta jakoutuivat kahdeksalle eri tilintarkastusyhteisölle. Eniten kertomuksia (38%) saatiin PwC:ltä, toiseksi eniten KPMG:ltä (28%) ja kolmanneksi eniten Ernst & Young Oy:ltä (24%). Lisäksi aineistossa oli kahdeksan kertomusta Deloitte ja kaksi Moore Stephens Rewinet Oy:ltä. Auditus Tilintarkastus Oy:ltä, BDO Oy:ltä ja Nexia Oy:ltä oli aineistossa tilintarkastuskertomuksia yksi kappale kultakin. (Taulukko 2.)

Taulukko 2. Kertomusten jakautuminen tilintarkastusyhteisöittäin.

Tilintarkastusyhteisö:	Annetut tilintarkastuskertomukset (kpl):
Auditus Tilintarkastus Oy	1
BDO Oy	1
Deloitte	8
Ernst & Young Oy	30
KPMG	35
Moore Stephens Rewinet Oy	2
Nexia Oy	1
PwC	48

Verrattaessa tutkimuksen kohteena olevien tilintarkastuskertomusten jakautumista tilintarkastusyhteisöittäin Helmisen tutkimukseen huomattiin, että kertomusten jakautumisessa tilintarkastusyhteisöjen välillä oli tapahtunut vain pientä muutosta. KPMG:n osuus kertomuksista oli pienentynyt neljä prosenttia. PwC:n, Deloitte ja pienempien yhteisöjen antamien kertomusten osuus oli kasvanut hieman.

Tarkasteltaessa tilintarkastuskertomusten jakautumista toimialoittain havaittiin, että selkeästi suurin osa kertomuksista (34%) tuli teollisuustuotteet ja -palvelut -toimialan yhteisöistä. Toiseksi eniten (13,5%) kertomuksia saatiin teknologian alalta ja kolmanneksi eniten (12,7% / toimiala) kulutustavaroiden ja rahoituksen toimialoilta. (Kuvio 1.)

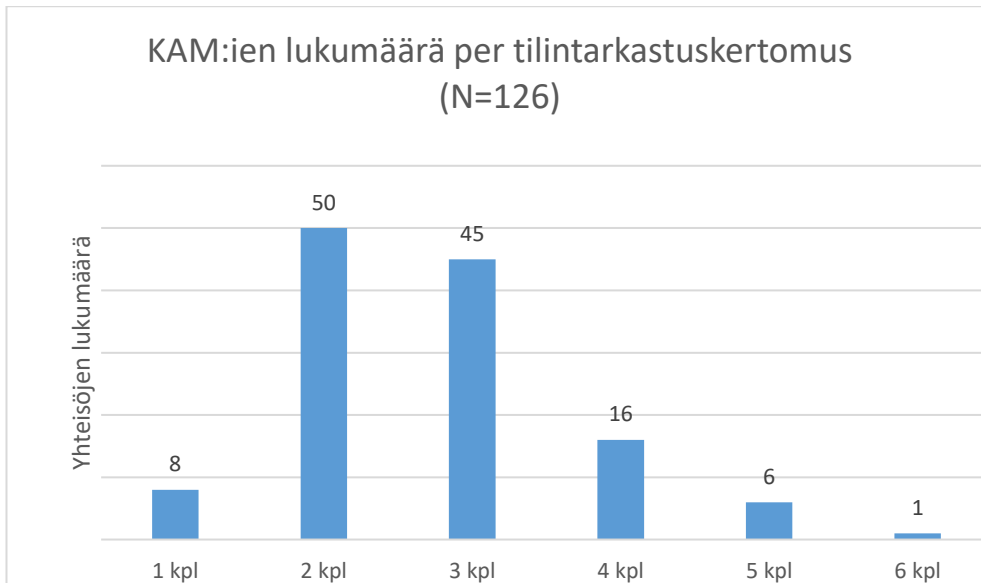


Kuvio 1. Tilintarkastuskertomusten jakautuminen yhteisön toimialan mukaan.

Kun tilintarkastuskertomusten jakautumista yhteisöjen toimialojen mukaan verrattiin Helmisen tutkimukseen, havaittiin, että tässä ei ollut tapahtunut suurta muutosta. Teollisuustuotteet ja -palvelut sekä teknologia toimialoina olivat samoilla sijoilla. Sen sijan kolmannen sijan jakoivat nyt rahoitus ja kulutustavarat.

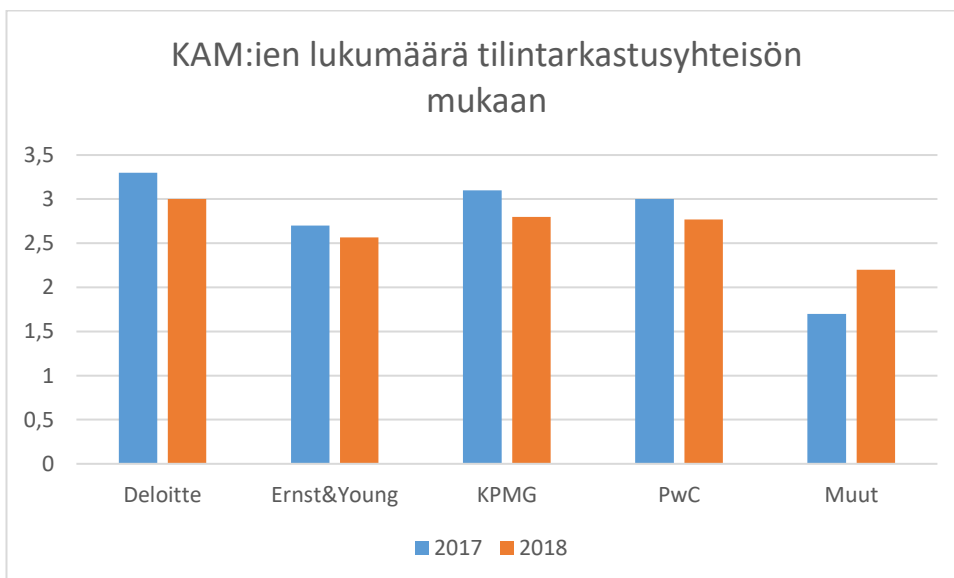
5.2 KAM:ien lukumäärän kehitys

KAM:eja annettiin tilintarkastuskertomuksissa keväällä 2018 yhteensä 344 kappaletta. Hajonta kertomusten sisältämien KAM:ien lukumäärien välillä oli pientä. Suurin osa kertomuksista sisälsi kaksi (39 %) tai kolme (35 %) kappaletta KAM:eja. 13 prosenttia kertomuksista sisälsi neljä ja viisi prosenttia viisi kappaletta KAM:eja. Vain yhdessä kertomuksessa esitettiin kuusi KAM:ia, yhden KAM:in kertomuksia puolestaan oli kahdeksan kappaletta. Keskimäärin KAM:eja esitettiin 2,7 kappaletta kertomusta kohden. Mediaaniksi saatiin 3. (Kuvio 2.) Keskimääräinen KAM:ien lukumäärä laski edellisestä vuodesta 0,2 kappaleella. Helmisen tutkimuksessa KAM:ien keskimääräiseksi lukumääräksi saatiin 2,9.



Kuvio 2. KAM:ien lukumäärä per tilintarkastuskertomus.

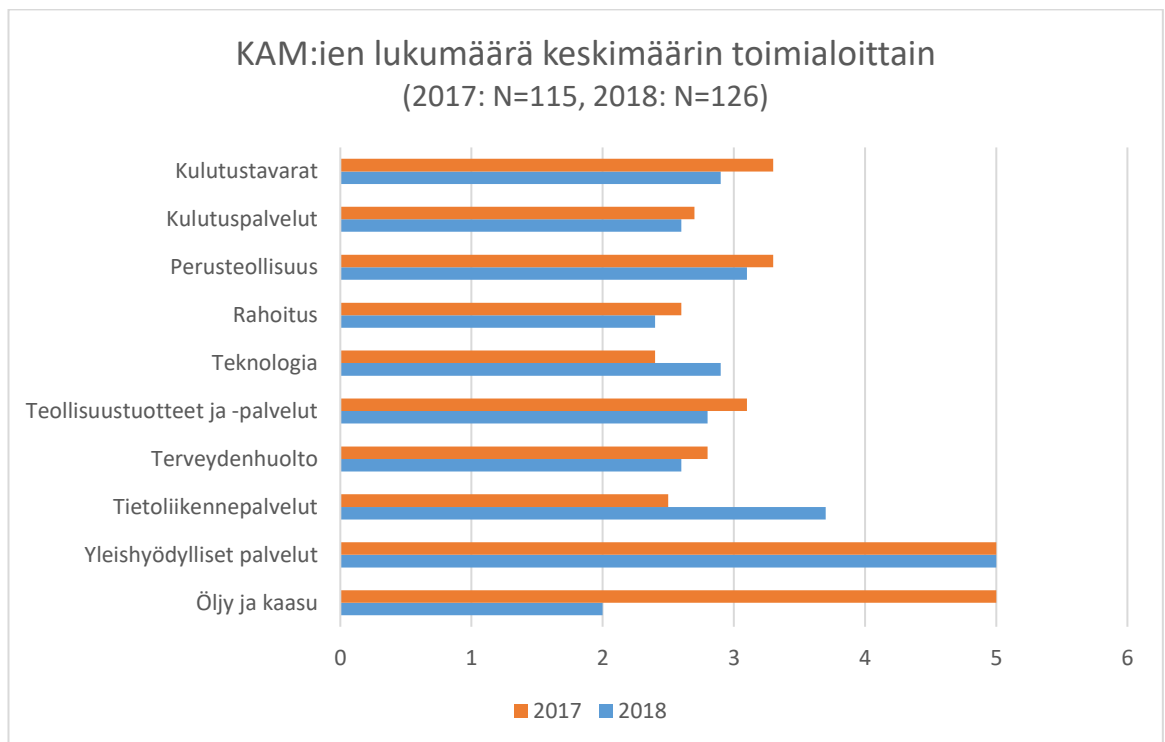
KAM:ien lukumäärää tilintarkastuskertomuksissa tarkasteltiin myös tilintarkastusyhteisöittäin. Big Four -yhteisöissä KAM:ien lukumäärän huomattiin mukailevan keskiarvoa 2,7. KAM:ien lukumäärässä oltiin Big Four -yhteisöissä hieman laskettu edellisestä vuodesta. Muissa yhteisöissä sen sijaan KAM:ien lukumäärä oli kasvanut jonkin verran. Vuoden 2017 tutkimuksessa muiden yhteisöjen KAM:ien keskiarvoksi oltiin saatu 1,7 ja nyt keskiarvoksi saatiin 2,2. Muut yhteisötkin ovat näin lähentyneet keskiarvoa 2,7 antamiensa KAM:ien määrässä. (Kuvio 3.)



Kuvio 3. KAM:ien lukumäärä tilintarkastusyhteisöittäin

Tilintarkastuskertomuksissa esitettyjen KAM:ien lukumäärää toimialoitain tarkasteltaessa havaittiin, että huomattavasti eniten (5 kpl) niitä oltiin annettu yleishyödyllisten palvelujen -

toimialalla. Huomioitava on, että yleishyödyllisten palvelujen -toimialalta oli tutkimuksen aineistossa mukana vain yksi tilintarkastuskertomus, joten tuloksesta ei voida sen osalta johtaa luotettavia johtopäätöksiä. Toiseksi eniten (3,7 kpl) KAM:ejä esitettiin tietoliikennepalveluissa ja kolmanneksi eniten (3,1 kpl) perusteollisuudessa. (Kuvio 4.) Verrattaessa KAM:ien lukumääriä edellisen vuoden vastaaviin huomattiin, että teknologian ja tietoliikennepalvelujen toimialoilla KAM:ien lukumäärä oli noussut, mutta muilla toimialoilla laskenut. Öljy ja kaasu -toimialalla tapahtui KAM:ien määrässä merkittävä lasku viidestä KAM:ista kahteen, mutta kuten yleishyödyllisten palvelujen toimialalla, oli tältäkin toimialalta aineistossa vain yksi edustaja, joten luotettavia johtopäätöksiä ei voida esittää.



Kuvio 4. KAM:ien lukumäärä toimialoittain.

5.3 KAM:ien aiheiden jakautuminen toimialoittain

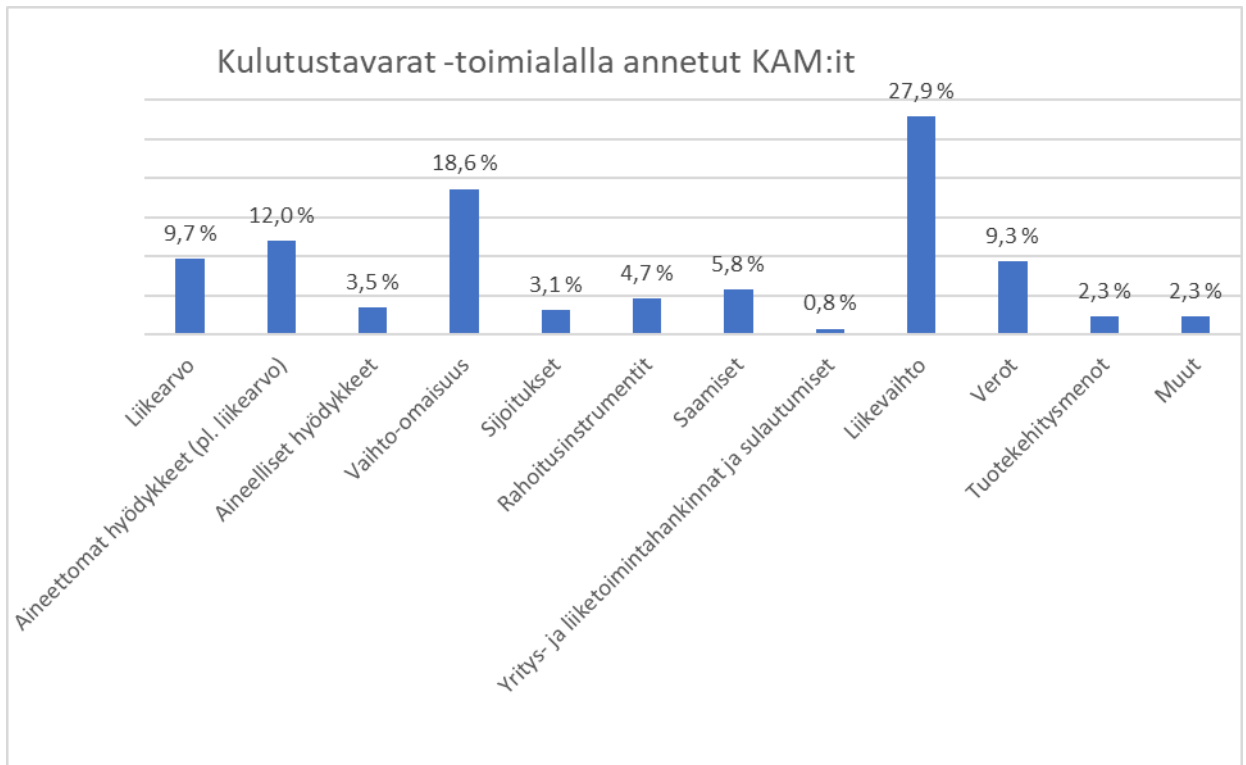
Kaikkiaan keväällä 2018 tarkastetuista tilinpäätöksistä annetut tilintarkastuskertomukset sisälsivät 344 kappaletta tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja, KAM:ejä. Kaikkien annettujen KAM:ien aiheista yleisin oli liikevaihto (25,9 %), toiseksi yleisin liikearvo (18,3 %) ja kolmanneksi yleisin vaihto-omaisuus (11,1 %). Yleisimmissä aiheissa tapahtunut muutosta edellisestä vuodesta. KAM:ien ensimmäisenä esittämivuotena liikevaihtoa koski 25,9 prosenttia, liikearvoa 16,9 prosenttia ja vaihto-omaisuutta 11 prosenttia KAM:ien aiheista. Taulukossa 3 on esitetty kaikkien toimialojen yleisimmät KAM:it keväällä 2018 annetuissa tilintarkastuskertomuksissa.

Taulukko 3. Yleisimmät KAM:it toimialoitain.

Toimialat:	Yleisin KAM	Toiseksi yleisin KAM
Kulutustavarat	Liikevaihto	Vaihto-omaisuus
Kulutuspalvelut	Liikevaihto	Liikearvo
Perusteollisuus	Vaihto-omaisuus	Liikearvo
Rahoitus	Sijoitukset	Liikevaihto
Teknologia	Liikevaihto	Liikearvo
Teollisuustuotteet- ja palvelut	Liikevaihto	Liikearvo
Terveystieteiden palvelut	Liikevaihto	Liikearvo
		Aineettomat hyödykkeet (pl. Liikearvo)
Tietoliikennepalvelut	Liikevaihto	Liikearvo
Yleishyödylliset palvelut	Sijoitukset	Liikearvo
	Rahoitusinstrumentit	
	Varaukset ja oikeusasiat	Aineelliset hyödykkeet
	Verot	
Öljy ja kaasu	Vaihto-omaisuus	
	Liikevaihto	

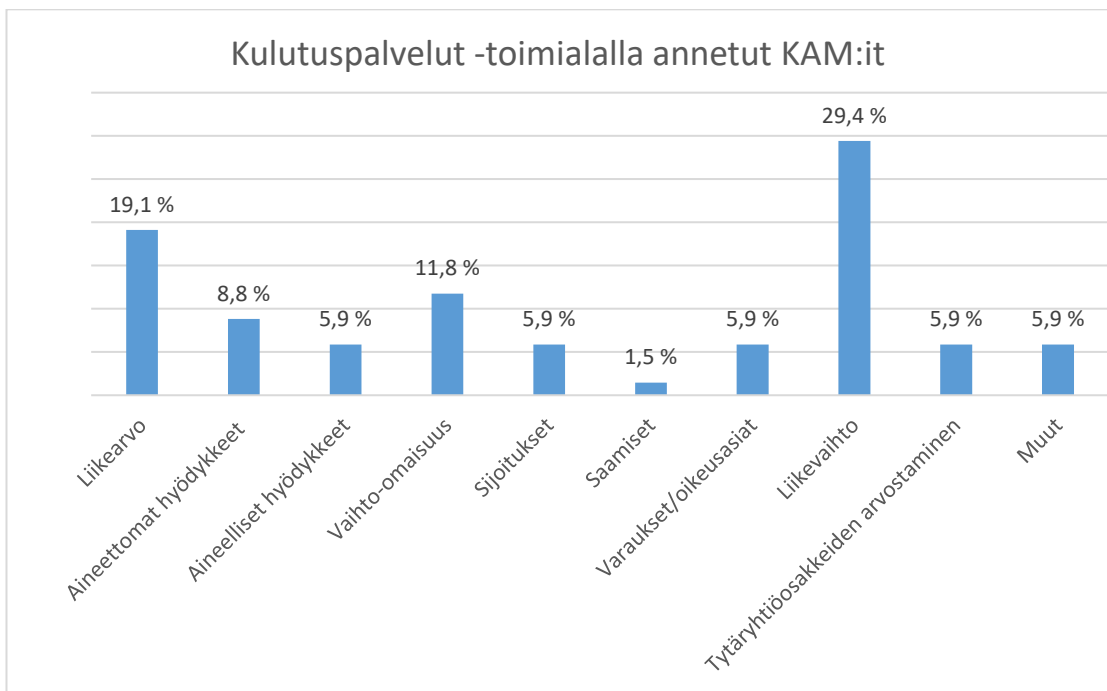
Liikevaihto ylsi ensimmäiselle sijalle KAM:ien aiheissa kaikilla muilla toimialoilla paitsi perusteollisuudessa, rahoituksessa ja yleishyödyllisissä palveluissa. Toiseksi yleisin KAM oli sen sijaan liikearvo. Vain kulutustavaroiden toimialalla oli toiseksi yleisimpänä KAM:ina jokin muu kuin liikearvo, tässä tapauksessa vaihto-omaisuus. Terveystieteidenhuollossa toiseksi yleisimmän KAM:in sijan jakoivat liikearvo ja aineettomat hyödykkeet – öljy ja kaasu -toimialalla ei tällä sijalla ollut KAM:ia ollenkaan.

Kulutustavaroiden toimialalla KAM:ien aiheista enemmistö, eli noin 28 prosenttia, oli aiheiltaan liikevaihtoa koskevia. 19 prosenttia KAM:eista koski vaihto-omaisuutta ja 12 prosenttia aineettomia hyödykkeitä. Liikearvo oli neljänneksi yleisin (9,7%) KAM:ien aihe ja verot viidenneksi yleisin (9,3%). (Kuvio 5.)



Kuvio 5. Kulutustavaroiden toimialalla annettujen KAM:ien jakautuminen aiheittain.

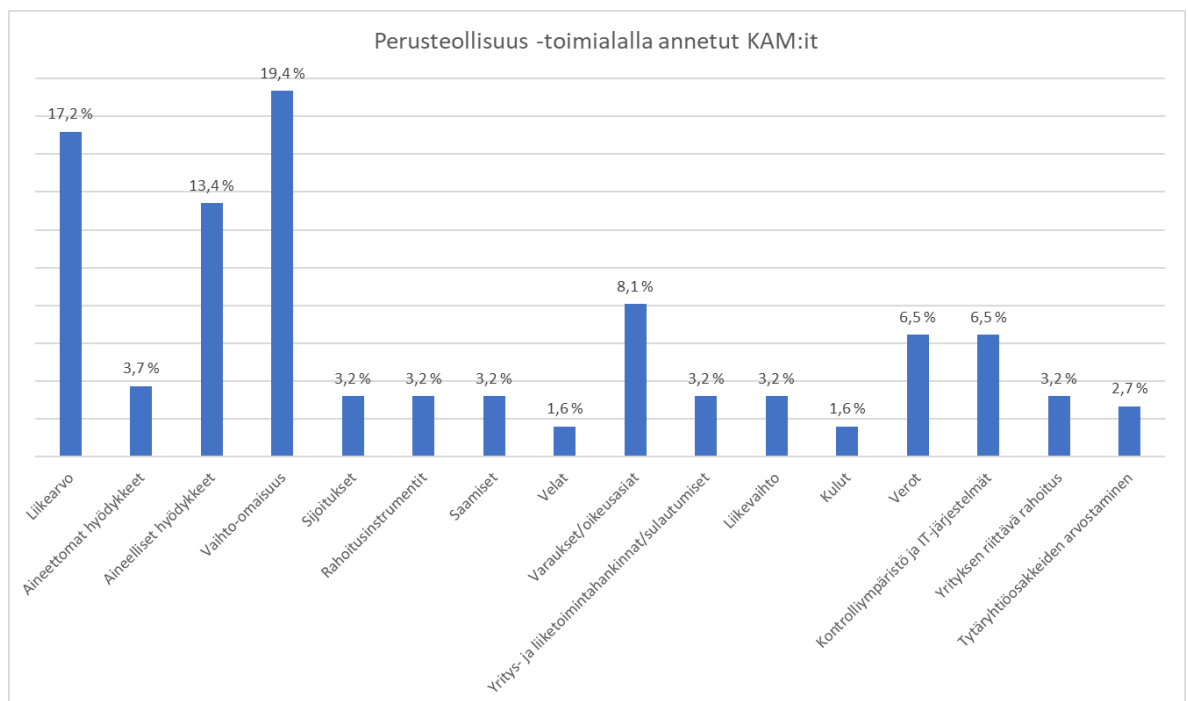
Kulutuspalvelujen toimialalla neljän yleisimmän KAM:in aiheisiin ylsivät samat aiheet kuin kulutustavaroissa, järjestys vain vaihteli osin. 29,4 prosenttia KAM:eista koski liikevaihtoa, 19,1 prosenttia liikearvoa, 11,8 prosenttia vaihto-omaisuutta ja 8,8 prosenttia aineettomia hyödykkeitä (pois lukien liikearvo). Erona kulutustavariin oli liikearvon yltäminen kärki-kolmikkoon (Kuvio 6.)



Kuvio 6. Kulutuspalvelut -toimialalla annettujen KAM:ien jakautuminen aiheittain.

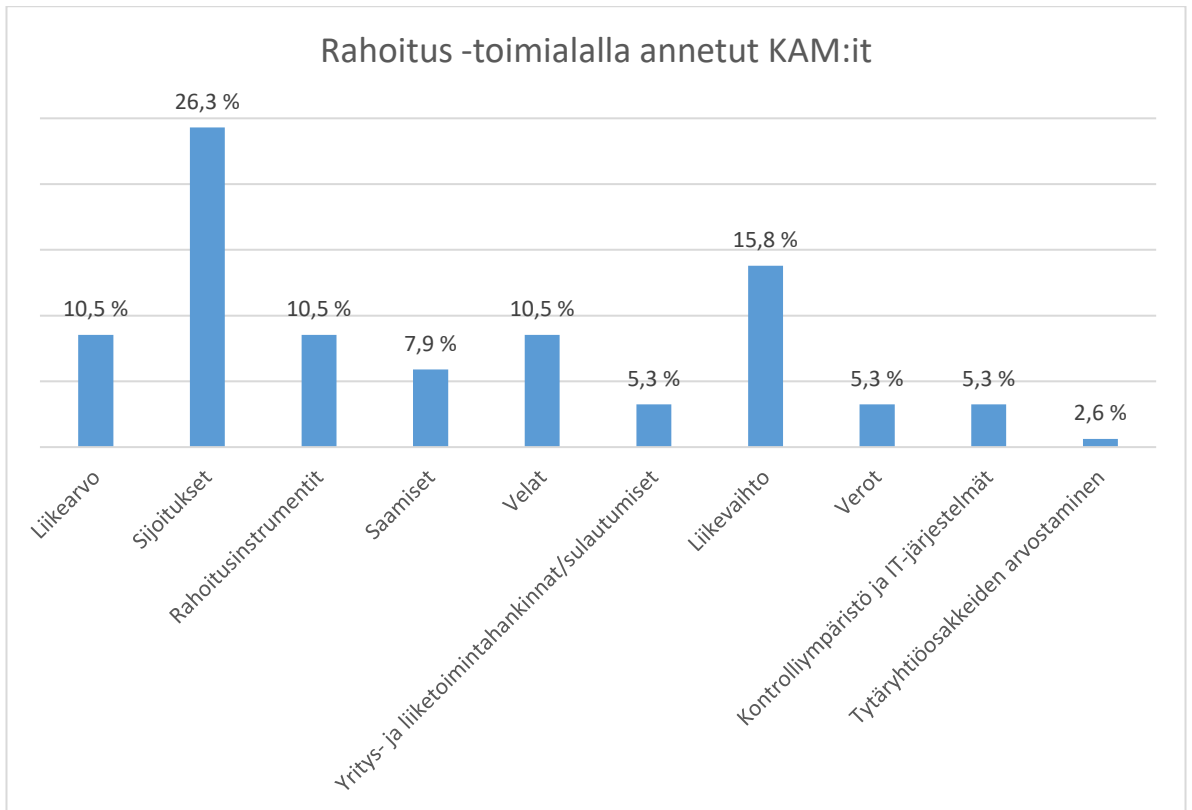
Perusteollisuuden toimialalla suurin osa KAM:eista (19,4%) käsitteli vaihto-omaisuutta, toiseksi suurin osa liikearvoa (17,2%) ja kolmanneksi suurin osa aineellisia hyödykkeitä (13,4%). Selvää kolmen kärkeä lukuun ottamatta KAM:ien aiheet jakautuivat hyvin tasaisesti niin, että lähes jokainen KAM:in aihe oli edustettuna. (Kuvio 7.)

Vaihto-omaisuuden ja aineellisten hyödykkeiden sijoittumista listan kärkipäähän selittänee perusteollisuus -toimialan luonne. Toimiala on hyvin perinteinen ja investoinneilla on siinä suuri merkitys, myös varastojen arvo on alalla suuri. Suomessa perusteollisuuden alaan kuuluvat esimerkiksi puu- ja paperiteollisuus sekä metalli- ja kemianteollisuus.



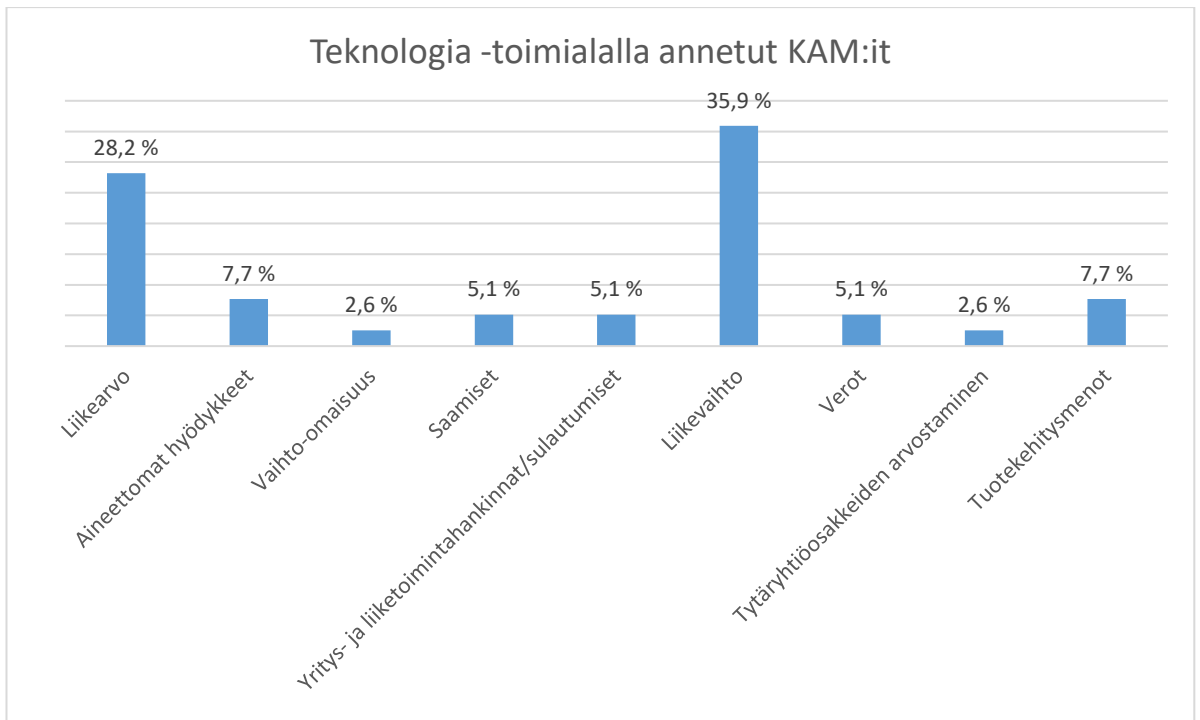
Kuvio 7. Perusteollisuuden toimialalla annettujen KAM:ien jakautuminen aiheittain.

Rahoituksen toimialalla yleisimmät KAM:ien aiheet olivat sijoitukset (26,3%) ja liikevaihto (15,8%). Kolmannen sijan jakoivat liikearvo, velat ja rahoitusinstrumentit, kukin 10,5 prosentin osuudella. (Kuvio 8.)



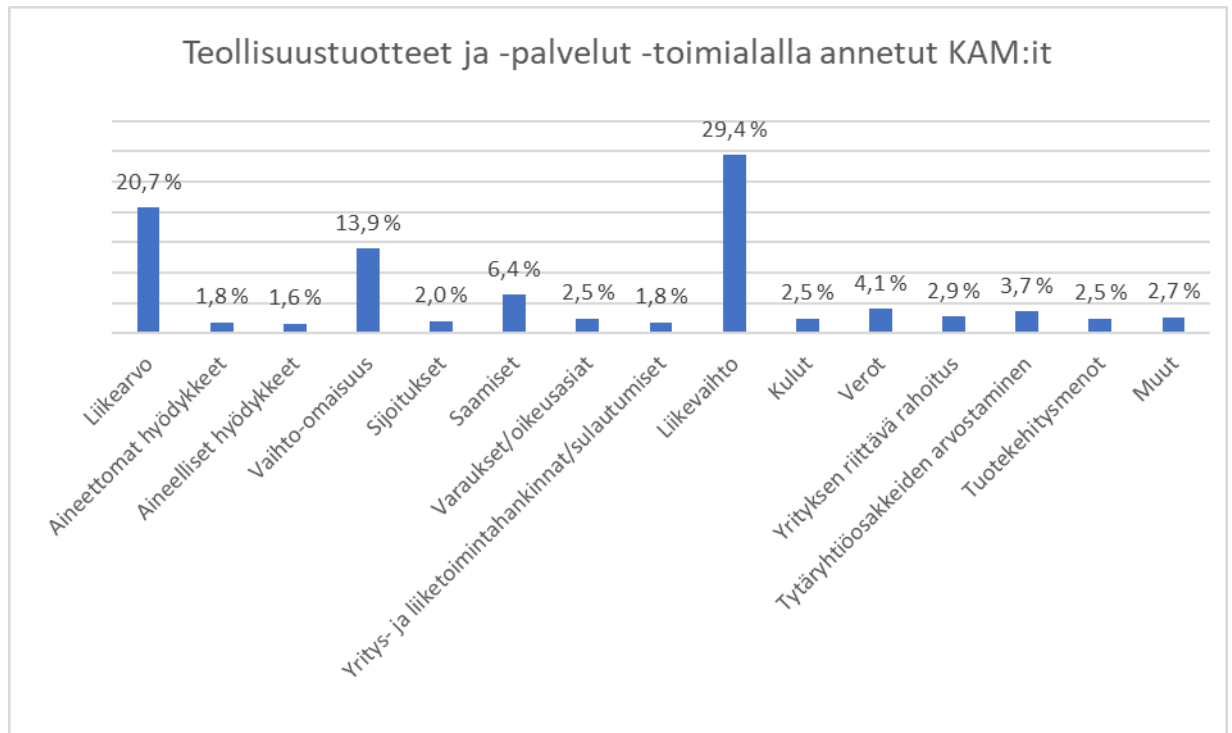
Kuvio 8. Rahoituksen toimialalla annettujen KAM:ien jakautuminen aiheittain.

Teknologian toimialalla KAM:ien vaihtelevuus oli edellisiä toimialoja suppeampi. Yli kolmasosa (35,9%) KAM:eista käsitteli liikevaihtoa ja liikearvoakin lähes kolmasosa (28,2%). Tuotekehitysmenot ja aineettomat hyödykkeet jakoivat kolmannen sijan 7,7% prosentin osuuksilla. (Kuvio 9.)



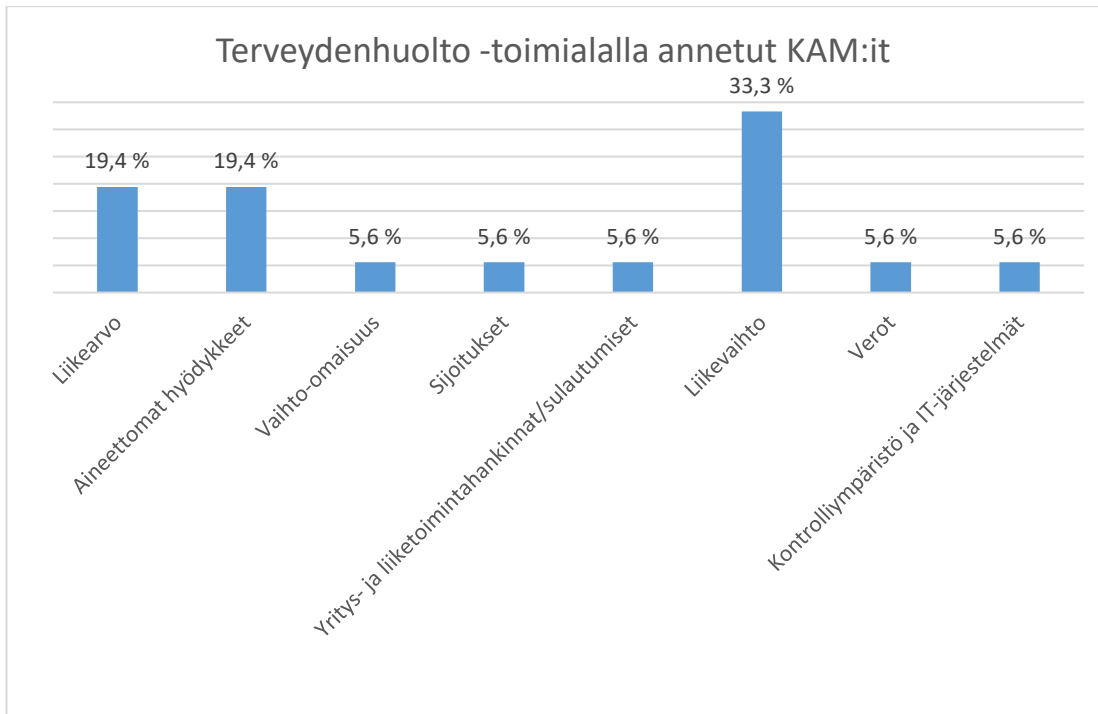
Kuvio 9. Teknologian toimialalla annettujen KAM:ien jakautuminen aiheittain.

Teollisuustuotteet ja -palvelut -toimialallakin liikevaihto oli merkittävin KAM:ien aiheista. 29,4 prosenttia toimialan KAM:eista käsitteli liikevaihtoa. Muita selkeästi eniten käytettyjä aiheita olivat liikearvo 20,7:n prosentin osuudella ja vaihto-omaisuus 13,9 prosentin osuudella. Kuvio 10 on havaittavissa, että näiden kolmen yleisimmän KAM:in lisäksi teollisuustuotteet ja -palvelut -toimialan aiheet jakautuivat hyvin tasaisesti usean eri aiheen kesken. (Kuvio 10.)



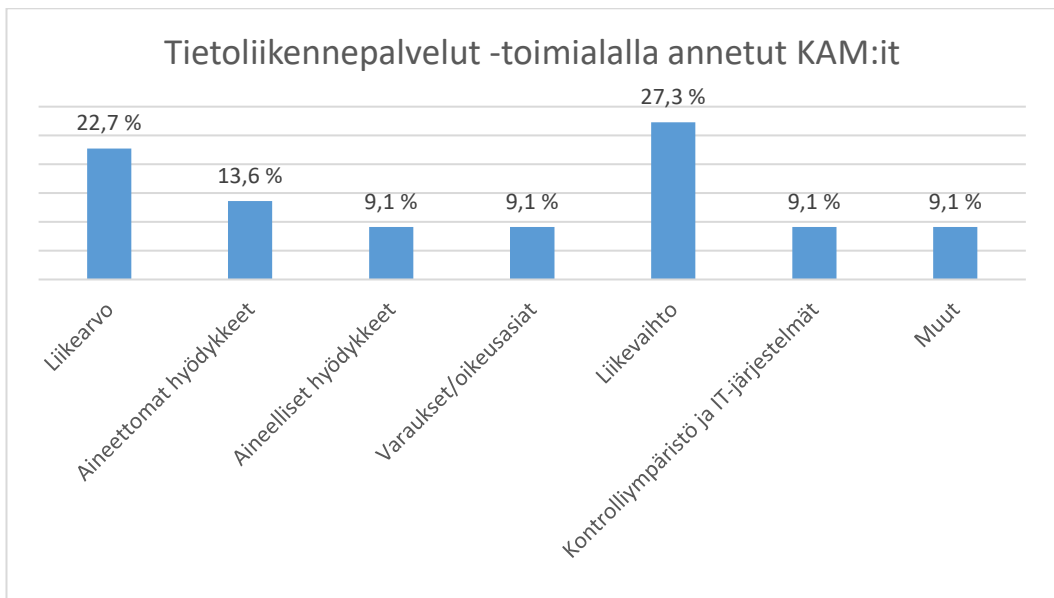
Kuvio 10. Teollisuustuotteet ja -palvelut -toimialalla annettujen KAM:ien jakautuminen aiheittain.

Terveydenhuollon toimialalla suurin osa KAM:eja (33,3%) käsitteli liikevaihtoa. Toisen sijan jakoivat liikearvo ja aineettomat hyödykkeet 19,4 prosentin osuuksilla. Loput annettujen KAM:ien aiheet jakautuivat tasan viiden aiheen kesken 5,6 prosentin osuuksilla. Nämä KAM:it olivat vaihto-omaisuus, sijoitukset, yritys- ja liiketoimintahankinnat/sulautumiset, verot ja kontrolliympäristö ja IT-järjestelmät. (Kuvio 11.)



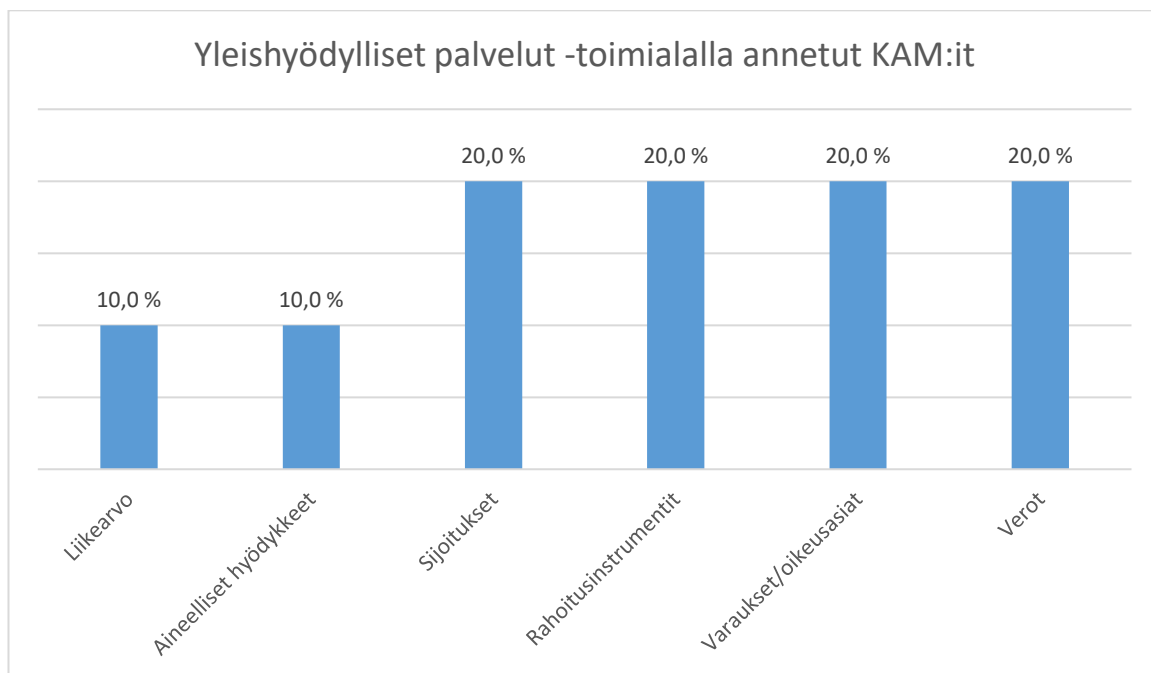
Kuvio 11. Terveydenhuollon toimialalla annettujen KAM:ien jakautuminen aiheittain.

Tietoliikennepalvelujen toimialalla 27,3 prosenttia KAM:eista oli aiheeltaan liikevaihtoon liittyviä. 22,7 prosenttia aiheista liittyi liikearvoon ja 13,6 prosenttia muihin aineettomiin hyödykkeisiin. Loput KAM:ien aiheista jakoutuivat niin, että aineelliset hyödykkeet, varaukset/oikeusasiat ja kontrolliympäristö ja IT-järjestelmät muodostivat kukin 9,1 prosenttia KAM:ien aiheista. Loput 9,1 prosenttia koskivat muita KAM:ien aiheita. (Kuvio 12.)



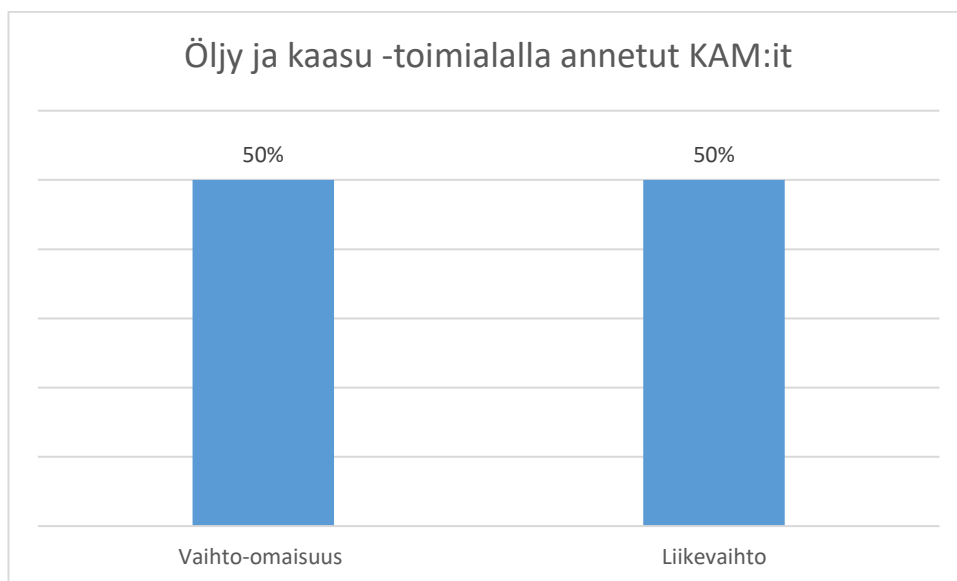
Kuvio 12. Tietoliikennepalvelujen toimialalla annettujen KAM:ien jakautuminen aiheittain.

Yleishyödyllisten palvelujen toimialalla KAM:ien aiheet jakautuivat hyvin tasaisesti, sillä sekä sijoituksia, rahoitusinstrumentteja, varauksia/oikeusasioita, että veroja koskevia KAM:eja annettiin kutakin 20 prosenttia. Tulosta ei voida kuitenkaan pitää kuin suuntaa antavana, sillä yleishyödyllisiä yhteisöjä oli aineistossa ainoastaan yksi. (Kuvio 13.)



Kuvio 13. Yleishyödyllisten palvelujen toimialalla annettujen KAM:ien jakautuminen aiheittain.

Myös öljy ja kaasu -toimialasta oli tutkimuksen aineistossa vain yksi edustaja, joten tulosta ei voida pitää luotettavana. Aineistossa olevan yhteisön tilintarkastuskertomuksen KAM:eista 50 prosenttia käsitteli vaihto-omaisuutta ja 50 prosenttia liikevaihtoa. (Kuvio 14.)



Kuvio 14. Öljy ja kaasu -toimialalla annettujen KAM:ien jakautuminen aiheittain.

5.4 Vertailu Suomen ja Iso-Britannian välillä

Kansainvälinen tilintarkastus-, kirjanpito- ja konsultointipalveluja tarjoava yhtiö, Mazars, toteutti tutkimuksen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista tilintarkastuskertomuksissa Iso-Britanniassa vuonna 2016. Muutokset standardeissa ja laeissa olivat astumassa voimaan Euroopassa ja Iso-Britannian tilintarkastuskertomuksia tutkimalla saatiin osviittaa tulevista muutoksista raportoinnissa. Iso-Britanniassa KAM:ejä vastaavat olennaisen virheellisyyden riskit on tilintarkastuskertomuksissa esitetty jo vuoden 2012 uudistuksista lähtien. Mazarsin tutkimuksen kohteena olivat yhteensä sadan yhteisön tilikausien 2014 ja 2014/2015 tilintarkastuskertomukset Iso-Britanniassa. (Mazars 2016, 1)

Mazarsin tutkimuksessa ei käytetty kansainvälistä ICB-toimialaluokitusta, vaan tutkittavat toimialat jaettiin 11 sektoriin. Sektoreista ja ICB-luokituksen toimialoista pyrittiin tässä tutkimuksessa muodostamaan vastinpareja vertailun mahdollistamiseksi. Vastinpareja saatiin muodostettua viisi kappaletta. Mazarsin tutkimuksen sektorit ja ICB-luokituksen mukaiset toimialat saatiin kohdistettua taulukon 4 osoittamalla tavalla.

Taulukko 4. ICB-luokituksen toimialojen kohdistaminen Mazarsin tutkimuksen sektoreihin.

	Mazarsin tutkimuksen sektori:	ICB-luokituksen mukainen toimiala:
1	Kulutustavarat / vähittäiskauppa	Kulutustavarat / Kulutuspalvelut
2	Rahoituspalvelut	Rahoitus
3	Muu teollisuus	Teollisuustuotteet- ja palvelut
4	Lääketeiede, farmasia ja kemikaaliala	Terveydenhuolto
5	Raaka-aineet, energia ja julkiset palvelut	Öljy ja kaasu / yleishyödylliset palvelut

Ensimmäisen vastinparin muodostivat Mazarsin tutkimuksen kaksi sektoria, kulutustavarat ja vähittäiskauppa sekä ICB-luokituksen kaksi toimialaa, kulutustavarat ja kulutuspalvelut. Toinen vastinpari, rahoituspalvelut ja rahoitus, olivat suoraan toisiaan vastaavia. Kolmas vastinpari muodostettiin muu teollisuus -sektorista sekä teollisuustuotteet- ja palvelut -toimialasta ja neljäs, lääketiede, farmasia ja kemikaalialan sektorista ja terveydenhuollon toimialasta. Viimeinen vastinpari muodostettiin raaka-aineet, energia ja julkiset palvelut -sektorista sekä öljy ja kaasu sekä yleishyödylliset palvelut toimialoista. Mazarsin tutkimuksen sektoreista jäivät ICB-toimialoihin kohdistamatta: rakentaminen/kiinteistön välitys, tiedonvälitys-, media-, kustannustoiminta-, konsultointi- ja koulutusalat, turvallisuus-/sotilasala, muut palvelut sekä vapaa-aika/majoitus. ICB-luokituksen toimialoista taas teknologialle ja tietoliikennepalveluille ei löytynyt vastaavaa Mazarsin sektoreista.

Ensimmäisen vastinparin kohdalla yhdistettiin kaksi Mazarsin sektoria, kulutustavarat ja vähittäiskauppa, ja kaksi ICB-luokituksen mukaista toimialaa, kulutustavarat ja kulutuspalvelut, vastaamaan toisiaan. Yhdistelyn vuoksi jouduttiin esimerkiksi Suomen toimialojen kulutustavarat ja kulutuspalvelut osalta laskemaan toimialoilla yhteensä annetut KAM:it ja katsomaan näistä eniten käytetyt. Tulokset ovat siis erilaiset, kuin toimialoilla yksittäin tarkasteltuna.

Ensimmäistä vastinparia vertailtaessa huomattiin, että Suomessa ja Iso-Britanniassa kolmanneksi yleisin KAM:in aihe alalla oli liikearvo. Suomessa liikearvo muodosti 13,8 prosenttia alalla annetuista KAM:eista – Iso-Britanniassa määrä oli 6,5 prosenttia. Muutoin yleisimpien KAM:iien aiheissa ei ollut yhdenmukaisuutta. Huomattavaa oli, että Suomessa KAM:iien aiheet jakoutuivat selkeämmin tietyille aiheille, kun Iso-Britanniassa aiheissa oli enemmän hajontaa. (Taulukko 5.)

Taulukko 5. Suomen yleisimmät KAM:it kulutustavaroiden/-palvelujen toimialalla verrattuna Iso-Britanniaan.

	Suomi		Iso-Britannia	
Yleisin KAM	Liikevaihto	28,6 %	Varaukset/oikeusasiat	10,3 %
Toiseksi yleisin KAM	Vaihto-omaisuus	15,6 %	Varat	8,4 %
Kolmanneksi yleisin KAM	Liikearvo	13,8 %	Liikearvo	6,5 %

Toinen vastinpari tutkimuksessa oli rahoitus. Rahoituksen sektorilla annetut KAM:it Iso-Britanniassa koskivat Mazarsin tutkimuksen mukaan selkeästi eniten joko varoja tai velkoja. Toiseksi eniten KAM:it käsittelivät liikearvoa ja vakuutusmatemaattisia olettamuksia ja kolmanneksi eniten rahoitusinstrumentteja. Varoihin ja liikearvoon liittyvät KAM:it koskivat useimmiten arvon alentumisia. Maiden välistä vertailua tehtäessä huomattiin, että liikearvoa ja rahoitusinstrumentteja koskevia KAM:eja oltiin annettu yhteneväiset määrät. Myös velat ylsivät kummassakin maassa kärkikolmikkoon. (Taulukko 6.)

Taulukko 6. Rahoituksen toimialalla annettujen yleisimpien KAM:iien vertailu Suomen ja Iso-Britannian välillä.

	Suomi		Iso-Britannia	
Yleisin KAM	Sijoitukset	26,3 %	Varat	14,9 %
			Velat/siirtovelat	14,9 %
Toiseksi yleisin KAM	Liikevaihto	15,8 %	Liikearvo	9,2 %
			Vakuutusmatemaattiset olettamukset	9,2 %
Kolmanneksi yleisin KAM	Liikearvo	10,5 %	Rahoitusinstrumentit	8,0 %
	Rahoitusinstrumentit	10,5 %		
	Velat	10,5 %		

Kolmannen vastinparin, teollisuustuotteet ja -palvelut sekä muu teollisuus, kohdalla havaittiin, että KAM:ien aiheissa ei ollut suurta yhtäläisyyttä. Liikevaihto ja liikearvo sisältyivät sekä Suomessa, että Iso-Britanniassa alan annetuimpiin KAM:ien aiheisiin, mutta muutoin yhtäläisyyksiä ei useimmin annettujen KAM:ien aiheissa ollut. (Taulukko 7.)

Taulukko 7. Yleisimmät teollisuustuotteet ja -palvelut toimialalla annetut KAM:it Suomessa verrattuna Iso-Britanniaan.

	Suomi		Iso-Britannia	
Yleisin KAM	Liikevaihto	29,4 %	Varat	10,9 %
Toiseksi yleisin KAM	Liikearvo	20,7 %	Varaukset/oikeusasiat	10,1 %
			Liikearvo	10,1 %
Kolmanneksi yleisin KAM	Vaihto-omaisuus	13,9 %	Verot	9,2 %
			Liikevaihto	9,2 %

Terveystuotannon alalla KAM:ien aiheet selkeästi hajaantuivat sekä Suomessa, että Iso-Britanniassa muita aloja enemmän. Kummankin maan tilintarkastuskertomuksissa ylsivät kolmen yleisimmän KAM:in aiheen joukkoon terveydenhuollon alalla liikevaihto, aineettomat hyödykkeet / varat sekä verot. Tälläkin alalla Iso-Britanniassa KAM:ien aiheiden jakautumisessa oli selkeästi enemmän hajontaa, kun taas Suomessa yleisin KAM:in aihe, liikevaihto, sai tälläkin toimialalla todella suuren prosenttiosuuden. (Taulukko 8.)

Taulukko 8. Yleisimmät terveydenhuollon alalla annetut KAM:it Suomessa ja Iso-Britanniassa.

	Suomi		Iso-Britannia	
Yleisin KAM	Liikevaihto	33,3 %	Verot	12,0 %
Toiseksi yleisin KAM	Aineettomat hyödykkeet	19,4 %	Varat	10,0 %
	Liikearvo	19,4 %	Varaukset/oikeusasiat	10,0 %
Kolmanneksi yleisin KAM	Vaihto-omaisuus	5,6 %	Liikevaihto	8,0 %
	Sijoitukset	5,6 %		
	Yritys- ja liiketoiminta-hankinnat/-sulautumiset	5,6 %	Velat/siirtovelat	8,0 %
	Verot	5,6 %	Oikeudenkäynnit/	8,0 %
	Kontrolliympäristö ja IT-järjestelmät	5,6 %	vaatimukset	

Viimeisimmän Mazarsin sektorin ja Suomen ICB-luokituksen mukaisen toimialan muodostama vastinpari oli raaka-aineiden, energian ja julkisten palvelujen sektorin ja öljyn ja kaasin sekä yleishyödyllisten palvelujen toimialojen muodostama vastinpari. KAM:ien jakautumista vertailtaessa huomattiin joitakin yhtäläisyyksiä. Liikevaihto ja varaukset/oikeusasiat muodostivat samaa prosenttiluokkaa olevat osuudet KAM:ien aiheista kummassakin maassa. Suomessa liikevaihto ja varaukset/oikeusasiat muodostivat kumpikin 14,3 pro-

senttia KAM:ien aiheista. Iso-Britanniassa liikevaihtoa kosketti 8,7 prosenttia ja varauksia/oikeusasioita 11,3 prosenttia KAM:ien aiheista. Suomessa veroja koski 14,3 prosenttia KAM:ien aiheista ja Iso-Britanniassakin verot nousivat neljänneksi yleisimmäksi KAM:ien aiheeksi kyseessä olevalla alalla kahdeksan prosentin osuudellaan. (Taulukko 9.)

Taulukko 9. Suomen yleisimmät KAM:it öljyn ja kaasun sekä yleishyödyllisten palvelujen toimialoilla verrattuna Iso-Britanniaan.

	Suomi		Iso-Britannia	
Yleisin KAM	Vaihto-omaisuus	14,3 %	Varat	12,7 %
	Liikevaihto	14,3 %		
	Sijoitukset	14,3 %		
	Rahoitusinstrumentit	14,3 %		
	Varaukset/oikeusasiat	14,3 %		
	Verot	14,3 %		
Toiseksi yleisin KAM	Vaihto-omaisuus	15,6 %	Varaukset/oikeusasiat	11,3 %
Kolmanneksi yleisin KAM	Liikearvo	13,8 %	Liikevaihto	8,7 %

6 Pohdinta

6.1 Johtopäätökset

Tutkimuksen ensimmäisenä tutkimustavoitteena oli selvittää, onko tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen lukumäärässä ja aiheissa Suomessa tapahtunut muutosta edellisestä vuodesta ja vaihtelevatko aiheet toimialoittain. Toisena tutkimustavoitteena oli tutkia, löytyykö Suomessa ja Iso-Britanniassa annettujen tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen aiheiden väliltä toimialakohtaisia yhtäläisyyksiä.

Tutkimuksessa voitiin havaita, että KAM:ien lukumäärä kertomuksissa oli keskimäärin 2,7 kappaletta eli keskiarvo oli laskenut 0,2 kappaaleella edellisestä vuodesta. Big Four -yhtiöissä annettujen KAM:ien määrä oli laskenut hieman ja muissa yhtiöissä annettujen nousut. Näin kummissakin yhtiöissä oltiin lähennetty keskiarvoa. On esitetty arvioita, että kolmesta KAM:ista tilintarkastuskertomusta kohden muodostuisi ajan oloon vallitseva standardi. (Suomen Tilintarkastajat 2018) Iso-Britanniassa, KAM:ija vastaavat olennaisen virheellisyyden riskit on kertomuksissa annettu jo kuutisen vuotta ja siellä keskimääräinen KAM:ien määrä on neljästä viiteen tilintarkastuskertomusta kohden. (Suomen Tilintarkastajat 2017) On mielenkiintoista nähdä, lähtekö KAM:ien lukumäärä Suomessakin kehittymään Iso-Britannian suuntaan vai jääkö täällä vallitsemaan arvioitu kahden tai kolmen KAM:in standardi.

Yleisimmissä KAM:ien aiheissa oli tapahtunut hyvin vähän muutosta edellisestä vuodesta – osin ei ollenkaan. Liikevaihto oli edelleen yleisin, liikearvo toiseksi yleisin ja vaihto-omaisuus kolmanneksi yleisin KAM:in aihe. Liikevaihtoa koskevien KAM:ien osuus oli pysytellyt 25,9 prosentissa, liikearvon osuus oli kasvanut 1,4 prosenttia ja vaihto-omaisuuden osuus oli noussut 0,1 prosenttia.

Liikevaihdon yleisyys KAM:in aiheena ei yllätä, sillä liikevaihdon manipulointi ja johdon kontrollien ohittaminen ovat riskejä, joihin pyritään vastaamaan jokaisessa tilintarkastuksessa. Liikevaihto oli yleisin KAM kulutustavaroiden, kulutuspalvelujen, teknologian, teollisuustuotteiden ja -palvelujen, terveydenhuollon ja öljyn ja kaasun toimialoilla Suomessa. Iso-Britanniassa liikevaihto ei yltänyt toimialojen yleisimpien KAM:ien joukkoon näin usein. Herää kysymys, onko KAM:in ajatuksen mukaista nimitä liikevaihto KAM:iksi, kun siihen joka tapauksessa kiinnitetään jokaisen tarkastuksen kohdalla tarkkaa huomiota. Ehkä liikevaihtoa ei tarvitsisikaan nostaa KAM:iksi niin herkästi, ainakaan, jos muitakin tilintarkastuksen kannalta merkittäviä seikkoja ollaan kertomukseen nostamassa.

Liikearvo oli KAM:ien aiheista toiseksi yleisin. Se ei yltänyt yhdenkään toimialan kohdalla Suomessa yleisimmän KAM:in paikalle, mutta toiseksi yleisin KAM se oli kaikilla muilla toimialoilla, paitsi kulutustavarat ja öljy ja kaasu. Iso-Britanniassakin liikearvo oli kolmen yleisimmän KAM:in joukossa kolmella sektorilla. Yleisyyttä selittänee erän arvionvaraisuus. Johdon suorittamat vuosittaiset IAS 36 -standardin mukaiset liikearvon arvonalentumistestaukset ovat työläitä tarkastettavia tilintarkastajille. Arvonalentumistestauksien suorittamiseen ei ole virallista ohjetta tai sääntöä ja ne perustuvat monimutkaisiin tulevaisuuden rahavirtojen ennustuksiin. Monimutkaiset arvion varaiset erät vaativat tilintarkastajilta paljon huomiota, joten on luonnollista, että niitä esiintyy KAM:ien aiheina.

Kolmanneksi yleisin KAM:ien aihe, vaihto-omaisuus, on hyvin usein suurimpia taseen eriä ja siihen tulisi kohdistaa tarkastustoimenpiteitä jokaisen tilikauden kohdalla. Vaihto-omaisuus ylsi yleisimmäksi KAM:in aiheeksi perusteellisuuden toimialalla ja öljyn ja kaasun toimialalla se jakoi yleisimmän KAM:in sijan yhdessä liikevaihdon kanssa. Kulutustavaroiden toimialalla vaihto-omaisuus oli toiseksi yleisin KAM ja kulutuspalveluiden toimialalla kolmanneksi yleisin KAM.

Kulutustavaroiden ja perusteellisuuden toimialojen osalta vaihto-omaisuuden suuri osuus KAM:ien aiheista on helppo käsittää, mutta kulutuspalveluiden kohdalla tämä yllätti. Kulutuspalveluiden kohdalla tuleekin huomioida, että ICB-toimialaluokituksessa toimialaluokka määräytyy sen mukaan, mistä pääosa yhteisön liikevaihdosta syntyy. Kulutuspalvelujen toimialaan kuuluu HKScanin, Kesko Oyj:n ja Tokmanni Group Oyj:n kaltaisia yhteisöjä, joiden liiketoiminnassa varasto on suuressa merkityksessä. Iso-Britanniassa vaihto-omaisuus ei yltänyt kärkikolmikkoon millään sektorilla, mutta varat, joihin vaihto-omaisuuskin kuuluu, oli jokaisella sektorilla yleisimpien KAM:in aiheiden joukossa.

Tutkimuksessa löytyi joitain muitakin selviä toimialakohtaisuuksia. Vaikuttaa esimerkiksi loogiselta, että rahoituksen toimialalla yleisin KAM:in aihe oli sijoitukset ja yksi kolmannella sijalla olleista KAM:in aiheista rahoitusinstrumentit. Myös Iso-Britanniassa rahoitusinstrumentit olivat yleisimpien KAM:ien joukossa rahoituksen sektorilla.

Tuotekehitysmenoja esiintyi KAM:ien aiheena ainoastaan teknologian, teollisuustuotteiden ja -palvelujen sekä kulutustavaroiden toimialoilla. Tuotekehitysmenot olivat kolmanneksi yleisimpiä KAM:in aiheita teknologian toimialalla yhdessä aineettomien hyödykkeiden kanssa. Tätä voi esimerkiksi teknologian toimialan kohdalla selittää tuotteiden lyhyt elinkaari, jolloin tuotekehitys on suuressa merkityksessä ja tuotekehitysmenoja todennäköisesti aktivoidaan taseeseen muita toimialoja enemmän.

Aineettomat hyödykkeet nousivat monella toimialalla Suomessa yleisimpien KAM:ien aiheiden joukkoon. Näitä toimialoja olivat esimerkiksi kulutustavaroiden, teknologian, terveydenhuollon, kulutuspalvelujen ja tietoliikennepalvelujen toimialat. Aineettomat hyödykkeet voivat olla esimerkiksi aktivoituja kehitysmenoja tai patenteja. Varat, joihin aineettomat hyödykkeetkin taseessa kuuluvat, olivat Iso-Britanniassa yleisimpien KAM:ien joukossa jokaisella sektorilla. Erityisesti varojen kohdalla oli kiinnitetty huomiota mahdollisen arvonalentumisen havaitsemiseen.

Muutamien tutkimuksessa löytyneiden toimialakohtaisten yhtäläisyyksien lisäksi maiden välisiä KAM:ien aiheita vertailtaessa, voitiin huomata myös selkeitä eroavaisuuksia. Kuviosta kappaleessa Tutkimuksen tulokset, on nähtävissä, että Suomessa KAM:ien aiheet hajaantuivat vain vähän ja kolme yleisintä KAM:in aihetta muodostivat kaikilla toimialoilla yli 50 prosenttia annetuista KAM:eista. Iso-Britanniassa aiheet jakoutuivat tasaisemmin, eikä siellä esimerkiksi esiintynyt KAM:in aihetta, jota jollakin sektorilla olisi koskettanut yli 20 prosenttia annetuista KAM:eista.

Iso-Britanniassa KAM:eina käytettiin paljon esimerkiksi varauksia ja oikeusasioita, veroja, velkoja ja jopa vakuutusmatemaattisia olettamuksia – erityisesti siis arvionvaraisia eriä. Esimerkiksi muun teollisuuden sektorilla yli 30 prosenttia KAM:eista käsitteli arvionvaraisia eriä: varoja, varauksia ja oikeusasioita sekä liikearvoa, kutakin noin 10 prosenttia. Suomessa arvionvaraiset erät tulevat suurella todennäköisyydellä jatkossakin muodostamaan merkittävän osan KAM:ien aiheista.

Vaikka liikevaihto Iso-Britanniassakin on yleisimmin käytetty KAM:in aihe (Suomen Tilintarkastajat 2017), käytetään sitä tämän tutkimuksen perusteella siellä Suomea harvemmin. Tulisiko tilintarkastuskertomuksista Suomessa – ja muuallakin – vielä informatiivisempia ja yksilöidympiä, mikäli liikevaihtoa käytettäisiin KAM:ien aiheena nykyistä harkitummin? Liikevaihto arvioidaan joka tapauksessa jokaisessa tilintarkastuksessa riskiksi, johon tarkastuksessa vastataan.

Tutkimuksen alussa esitettyyn Ari-Matti Korkeamäen olettamukseen siitä, että tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen aihepiirit samalla toimialalla toimivien kesken muodostunevat jossain määrin yhteneväisiksi, voitaneen todeta, että tämä on mahdollista. Suomessa enteitä tästä voi olla nähtävissä esimerkiksi kulutustavaroiden, rahoituksen ja perusteellisuuden toimialoilla, mutta muiden toimialojen (pois lukien yleishyödylliset palvelut ja öljy ja kaasu) kohdalla yleisimmät KAM:in aiheet olivat kaikilla liikevaihto ja liikearvo ja on vaikea arvioida, ovatko nämä yltäneet käytetyimmiksi KAM:ien aiheiksi toimialoista riippuvaisista syistä. Yleishyödylliset palvelut ja öljy ja kaasu toimialoja edustavia yhteisöjä

oli tutkimuksessa vain yksi kutakin, joten näistä toimialoista ei voida johtaa luotettavia johtopäätöksiä tästäkään asiasta.

Olisi mielenkiintoista, jos aiheesta saataisiin uusi tutkimus esimerkiksi viiden vuoden kuluttua, kun KAM:ien käyttö tilintarkastuskertomuksissa olisi jo vakiintuneempaa. Silloin todennäköisesti voitaisiin jo nähdä enemmän toimialakohtaisuutta KAM:ien aiheiden jakautumisessa. Mielenkiintoista olisi nähdä, toteutuuko oletettu KAM:ien toimialakohtainen yhdenmukaisuus selkeämmin vai hallitsivatko samat KAM:in aiheet yleisimpien aiheiden kärkikolmikkoa edelleen lähes jokaisella toimialalla.

Tässä tutkimuksessa oli alun perin tarkoituksena ottaa yhdeksi tutkimuksen tavoitteista myös olennaisuuden esittäminen tilintarkastuskertomuksissa. Tästä syystä KAM:ien aiheita ja määriä tilintarkastuskertomuksista poimittaessa, katsottiin samalla myös olennaisuuden esittämisen tilannetta. Olennaisuuden osalta voidaan todeta, että sen esittämisen prosentissa ei ole tapahtunut merkittävää muutosta edellisestä vuodesta. Esittämisen prosentti oli laskenut 70 prosentista 67 prosenttiin, mutta tämä voi johtua esimerkiksi siitä, että tämän tutkimuksen aineistoon sisältyi enemmän sellaisten tilintarkastusyhteisöjen antamia kertomuksia, joissa olennaisuutta ei olla esitetty. Ainakaan vielä ei olennaisuuden esittämisessä siis olla Suomessa edistytty.

6.2 Tutkimuksen luotettavuus

Kvantitatiivinen tutkimus vaatii riittävän suuren ja kattavan otoksen onnistuakseen. Tutkimus onnistui tässä suhteessa hyvin, sillä kaikkien Helsingin pörssin päälisillä olleiden yhteisöjen tilintarkastuskertomukset saatiin osaksi aineistoa. Suomen tuloksien vertailussa Iso-Britanniaan käytettiin Iso-Britannian osalta Mazarsin tutkimusta tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista. Mazarsin tutkimus oli vuodelta 2016, joten sen tulokset eivät välttämättä vastaa nykyhetkeä Iso-Britanniassa ja tämä on huomioitava myös tuloksissa.

Tutkimuksen validiteetti on hyvä silloin, kun tutkimus mittaa juuri sitä, mitä sen on tarkoituskin mitata. Tässä mielessä tämä tutkimus on onnistunut, sillä tutkimus vastasi sille asetettuihin tutkimustavoitteisiin. Tutkimuksen reliabiliteetti, eli toistettavuus, on kohtuullinen. Tähän vaikuttaa erityisesti Suomen ja Iso-Britannian vertailun hankaluus. Maiden välistä vertailua hankaloitti erityisesti se, että Mazarsin tutkimuksessa käytettiin toimialasektoreita ja Suomen pörssissä ICB-toimialaluokitusta. Jotta maiden välinen vertailu oli mahdollista, muodostettiin toimialasektoreista ja ICB-toimialoista vastinpareja. Muodostettujen vastinparien toimialat eivät todennäköisesti kuitenkaan vastaa toisiaan aivan täydellisesti ja harmittavan suuri osa toimialoista myös jäi vastinparin puuttumisen vuoksi kokonaan

vertailematta. Vastinparien muodostamisessa jouduttiin käyttämään paljon tutkijan omia johtopäätöksiä. Vertailun hankaluuden ja epävarmuuden vuoksi en pitäisi tutkimuksen tuloksia kuin suuntaa antavina Suomen ja Iso-Britannian vertailun osalta.

6.3 Opinnäytetyöprosessin ja oman oppimisen arviointi

Tutkimus oli aiheeltaan minulle mielenkiintoinen. Työskentelen tilintarkastusyhteisössä, jonka asiakkaina ei ole Helsingin pörssin päälistalla olevia yhteisöjä, joten en työssäni kohtaa tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja. Sain tutkimuksen kautta tutustua pörssiyritysten tarkastukseen ja hankittua tietämystä, jota en työni kautta, ainakaan tässä vaiheessa, saisi. Teoriapohjaa kirjoittaessani syvennyin tilintarkastusalaa koskeviin lakeihin ja normeihin ja niihin hiljan tullessiin muutoksiin. Alalla alle vuoden työskennelleenä sain omaksua paljon uutta tietoa ja tutkimus kaiken kaikkiaan laajensi tietämystäni alalta.

Tutkimuksen aluksi tehtiin tutkimussuunnitelma, joka sisälsi muun muassa tutkimuksen tavoitteet, aikataulun ja sisällysluettelon luonnoksen. Tutkimus toteutettiin päivätyön ohessa, mikä asetti omat haasteensa aikataulun luomiseen. Tässä onnistuttiin kuitenkin erittäin hyvin, sillä lopullinen työ saatiin palautettua aikataulusta vain parin päivän viiveellä.

Tässä tutkimuksessa oli alun perin tarkoituksena ottaa yhdeksi tutkimuksen tavoitteista myös olennaisuuden esittämisen kehittyminen tilintarkastuskertomuksissa. Kun tutkimuksen tavoitteissa kuitenkin oli myös KAM:ien aiheiden toimialakohtaisuuden tutkimusta sekä vertailua Iso-Britanniaan paisuivat tavoitteet mielestäni liian laajaksi kokonaisuudeksi. Olennaisuuden esittämisen tutkimisesta luovuttiin, jotta tutkimuksesta saataisiin tiiviimpi ja tavoitteiltaan yhtenäisempi kokonaisuus. Olennaisuutta koskeva tutkimustyö oltiin kuitenkin tätä päätöstä tehtäessä jo toteutettu, joten päätin lisätä havainnot Johtopäätökset -kappaleeseen.

Tutkimussuunnitelmassa mahdollisiksi ongelma-alueiksi ja riskeiksi määriteltiin tilintarkastuskertomusten saatavuus ja laajan aineiston hallittavuus. Kertomusten saatavuudesta ei kuitenkaan muodostunut ongelmaa tutkimusta toteutettaessa, vaan kaikki kertomukset löytyivät yhteisöjen www-sivuilta. Aineiston laajuuden tuomat riskit puolestaan pyrittiin hallitsemaan jatkuvilla tarkastuksilla.

Tutkimuksen tuloksia voidaan hyödyntää KAM:ien lukumäärän ja aiheiden kehittymisen ennustamisessa Suomessa. Tutkimuksessa saatiin selville millaisia KAM:eja toimialoilla ja

ylipäättään Suomessa tilintarkastuskertomuksissa eniten käytetään ja vaikka suuria toimialakohtaisia eroja tutkimuksessa ei ilmennyt, eniten Suomessa käytetyt KAM:it erottuivat tuloksissa selkeästi. Suomen Tilintarkastajat ry tulee hyödyntämään tutkimuksen tuloksia tiedottamalla niistä jäsenilleen sekä muille sidosryhmille. Tutkimuksen tuloksista laaditaan myös artikkeli Suomen Tilintarkastajat ry:n www-sivuille tai Profiitti -lehteen. Olen erittäin tyytyväinen, että sain tämän toimeksiannon Suomen Tilintarkastajat ry:ltä ja uskon, että artikkelin kirjoittaminen tulee osaltaan tukemaan ammatillista kehittymistäni ja identiteettiäni.

Lähteet

AccountingTools 2018. What is IFRS. Luettavissa: <https://www.accountingtools.com/articles/what-is-ifrs.html>. Luettu: 29.9.2018

Financial Reporting Council 2016. Extended auditor's reports. A further review of experience. Financial Reporting Council. London.

Financial Reporting Council 2016. 2016 Auditing Standards. Luettavissa: <https://www.frc.org.uk/auditors/audit-assurance/standards-and-guidance/2016-auditing-standards>. Luettu: 26.9.2018

Financial Reporting Council 2017. FRC Roles and Responsibilities. Schedule of Functions and Powers. Financial Reporting Council. London. Luettavissa: <https://www.frc.org.uk/getattachment/67835f0e-e4c2-4d2a-9aeb-e57feed885be/FRC-Roles-Responsibilities-Schedule-of-Functions-Powers-June-2017.pdf>. Luettu 26.9.2018

Financial Reporting Council s.a.. UK Corporate Governance Code. Luettavissa: <https://www.frc.org.uk/directors/corporate-governance-and-stewardship/uk-corporate-governance-code>. Luettu: 2.10.2018

Halonen, K. & Steiner, M. 2010. Tilintarkastusprosessi käytännössä. WSOY. Helsinki.

Helminen, M. 2017. Listayhtiöiden tilintarkastuskertomukset: tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ja olennaisuuden esittäminen. Haaga-Helia.

Horsmanheimo, P, Kaisanlahti, T. & Steiner, M-L. 2017. Tilintarkastuslaki ja EU:n uudistunut tilintarkastussäätely -kommentaari. Alma Talent. Helsinki.

ICAEW s.a. Audit exemption FAQs. Luettavissa: <https://www.icaew.com/technical/audit-and-assurance/audit-exemption/audit-exemption-faqs>. Luettu: 26.9.2018

ISA 320. International Auditing and Assurance Standards Board. Kansainvälinen tilintarkastusalan standardi. Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa.

ISA 700. International Auditing and Assurance Standards Board. Kansainvälinen tilintarkastusalan standardi. Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen.

ISA 701. International Auditing and Assurance Standards Board. Kansainvälinen tilintarkastusalan standardi. Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa.

ISA 720. International Auditing and Assurance Standards Board. Kansainvälinen tilintarkastusalan standardi. Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen.

Listayhtiöiden tilinpäätökset 2017

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336.

Korkeamäki, A-M. 2017. Tilintarkastuksen perusteet. Sanoma Pro Oy. Helsinki.

Mazars 2016. Mazars benchmark on key audit matters. New Auditor's Report under ISA. Mazars. Luettavissa: <https://www.mazars.com/Home/News/Our-publications/Mazars-Fact-sheet/Benchmark-on-key-audit-matters>. Luettu 19.8.2018

Nasdaq Helsinki 2016. Opi osakkeet. Nasdaq. Helsinki.

Nasdaq Nordic 2018. Sijoittajauutiset. Altia listautuu Nasdaq Helsinkiin. Nasdaq Nordic. Luettavissa: <https://newsclient.omxgroup.com/cdsPublic/viewDisclosure.action?disclosureId=830221&lang=fi> . Luettu: 24.7.2018

PwC 2004. IFRS 3 Uusi kansainvälinen tilinpäätösstandardi koskien yritysten yhteenliittymiä. PwC. Luettavissa: https://www.pwc.fi/fi/ifrs-julkaisut/tiedostot/pwc_ifrs.pdf. Luettu: 7.8.2018

Suomen Tilintarkastajat ry s.a. Mitä on hyvä tilintarkastustapa? Luettavissa: <https://www.suomentilintarkastajat.fi/tilintarkastus/mita-on-hyva-tilintarkastustapa>. Luettu: 30.9.2018

Suomen Tilintarkastajat ry 2018. Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat sijoittajalle apuväline. Luettavissa: <https://www.suomentilintarkastajat.fi/blogi/talouden-ammattilaisille/tilintarkastuksen-kannalta-keskeiset-seikat-ovat-sijoittajalle-apuvaline>. Luettu: 18.11.2018.

Suomen Tilintarkastajat ry 2018. Tilintarkastuksesta raportoiminen. Luettavissa: <https://www.suomentilintarkastajat.fi/tilintarkastus/mita-tilintarkastus-on/tilintarkastuksesta-raportoiminen>. Luettu: 30.9.2018.

Suomen Tilintarkastajat ry 2017. Tilintarkastuskertomuksen uudistus ylitti valvojan odotukset. Luettavissa: <https://www.suomentilintarkastajat.fi/blogi/tilintarkastuksen-asiantuntijoille/tilintarkastuskertomuksen-uudistus-ylitti-valvojan-odotukset>. Luettu: 2.10.2018

Suomen Tilintarkastajat ry 2018. Suomen Tilintarkastajat ry. Luettavissa: <https://www.suomentilintarkastajat.fi/toimintamme/suomen-tilintarkastajat-ry>. Luettu: 11.8.2018

Suomen Tilintarkastajat ry. 2017. Uudistunut kirjanpitolaki – havaintoja ja kokemuksia. Luettavissa: <https://www.suomentilintarkastajat.fi/blogi/tilintarkastuksen-asiantuntijoille/uudistunut-tilintarkastuskertomus-kokemuksia-iso-britanniasta-ja-alankomaista>. Luettu: 20.6.2018

Sviili, T. 2017. Tilausta uudelle tilintarkastuskertomukselle. Profiitti, 1, s. 18-21.

Tilintarkastuslaki 18.9.2015/1141.

Tilisanomat 2018. Tilintarkastusvelvollisuuteen esitetään muutoksia. Luettavissa: <https://tilisanomat.fi/tilintarkastus/tilintarkastusvelvollisuuteen-esitetaan-muutoksia>. Luettu: 27.9.2018

Tomperi, S. 2016 Tilintarkastus – normeista käytäntöön. Edita. Helsinki

Liitteet

Liite 1. Listayhtiön tilintarkastuskertomusmalli – Suomen Tilintarkastajat ry

Konsernin (IFRS) ja emoyhtiön (FAS) tilintarkastuskertomus, kun emoyhtiö on listayhtiö:

TILINTARKASTUSKERTOMUS

X Oyj:n yhtiökokoukselle

Tilinpäätöksen tilintarkastus

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet X Oyj:n (y-tunnus 1234567-8) tilinpäätöksen tilikaudelta 1.1.–31.12.2017. Tilinpäätös sisältää konsernin taseen, [tuloslaskelman], laajan tuloslaskelman, laskelman oman pääoman muutoksista, rahavirtalaskelman ja liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävimmistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista, sekä emoyhtiön taseen, tuloslaskelman, rahoituslaskelman ja liitetiedot.

Lausuntonamme esitämme, että

- konsernitilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan konsernin taloudellisesta asemasta sekä sen toiminnan tuloksesta ja rahavirroista EU:ssa käyttöön hyväksytyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien (IFRS) mukaisesti
- tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan emoyhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti ja täyttää lakisääteiset vaatimukset.

Lausuntomme on ristiriidaton tarkastusvaliokunnalle [hallitukselle]49 annetun lisäraportin kanssa.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen Suomessa noudatettavan hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Hyvän tilintarkastustavan mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa.

Olemme riippumattomia emoyhtiöstä ja konserniyrityksistä niiden Suomessa noudatettavien eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat suorittamaamme tilintarkastusta ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme.

Emoyhtiölle ja konserniyrityksille suorittamamme muut kuin tilintarkastuspalvelut ovat parhaan tietomme ja käsityksemme mukaan olleet Suomessa noudatettavien, näitä palveluja koskevien säännösten mukaisia, emmekä ole suorittaneet EU-asetuksen 537/2014 5. artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja kiellettyjä palveluja.

Suorittamamme muut kuin tilintarkastuspalvelut on esitetty konsernitilinpäätöksen liitetiedossa [X].

Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka ammatillisen harkintamme mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. Nämä seikat on otettu huomioon tilinpäätöksen kokonaisuutena kohdistuneessa tilintarkastuksessamme sekä laatiessamme siitä annettavaa lausuntoa, emmekä anna näistä seikoista erillistä lausuntoa.

[Olemme ottaneet tilintarkastuksessamme huomioon riskin siitä, että johto sivuuttaa kontrolleja. Tähän on sisällytetty arviointi siitä, onko viitteitä sellaisesta johdon tarkoitushakuisesta suhtautumisesta, josta aiheutuu väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyysriski.]

[Kuvaus jokaisesta tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta ISA 701:n mukaisesti.]

Tilinpäätöstä koskevat hallituksen ja toimitusjohtajan velvollisuudet

Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat tilinpäätöksen laatimisesta siten, että konsernitilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan EU:ssa käyttöön hyväksytyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien (IFRS) mukaisesti ja siten, että tilinpäätös 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 emoyhtiön ja konsernin kykyä jatkaa toimintaansa ja soveltuvissa tapauksissa esittämään seikat, jotka liittyvät toiminnan jatkuvuuteen ja siihen, että tilinpäätös on laadittu toiminnan jatkuvuuteen perustuen. Tilinpäätös laaditaan toiminnan jatkuvuuteen perustuen, paitsi jos emoyhtiö tai konserni aiotaan purkaa tai toiminta lakkauttaa tai ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin tehdä niin.

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

Tavoitteenamme on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä, sekä antaa tilintarkastuskertomus, joka sisältää lausuntomme. Kohtuullinen varmuus on korkea varmuustaso, mutta se ei ole tae siitä, että olennainen virheellisyys aina havaitaan hyvän tilintarkastustavan mukaisesti suoritettavassa tilintarkastuksessa. Virheellisyksiä voi aiheutua väärinkäytöksestä tai virheestä, ja niiden katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voitaisiin 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 virheellisyysriskit, suunnittelemme ja suoritamme näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä ja hankimme lausuntomme perustaksi tarpeelliseen määrään 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 emoyhtiön tai konsernin 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 emoyhtiön tai konsernin 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 pe-

rustuvat tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä hankittuun tilintarkastusevidenssiin. Vastaiset tapahtumat tai olosuhteet voivat kuitenkin johtaa siihen, ettei emoyhtiö tai konserni pysty jatkamaan toimintaansa.

- Arvioimme tilinpäätöksen, kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot 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.
- Hankimme tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä konserniin kuuluvia yhteisöjä tai liiketoimintoja koskevasta taloudellisesta informaatiosta pystyäksemme antamaan lausunnon konsernitiilinpäätöksestä. Vastaamme konsernin tilintarkastuksen ohjauksesta, valvonnasta ja suorittamisesta. Vastaamme tilintarkastuslausunnosta yksin.

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

Lisäksi annamme hallintoelimille vahvistuksen siitä, että olemme noudattaneet riippumattomuutta koskevia relevantteja eettisiä vaatimuksia, ja kommunikoimme niiden kanssa kaikista suhteista ja muista seikoista, joiden voi kohtuudella ajatella vaikuttavan riippumattomuuteemme, ja soveltuvissa tapauksissa niihin liittyvistä varotoimista.

Päätämme, mitkä hallintoelinten kanssa kommunikoiduista seikoista olivat merkittävimpiä tarkasteltavana olevan tilikauden tilintarkastuksessa ja näin ollen ovat tilintarkastuksen kannalta keskeisiä. Kuvaamme kyseiset seikat tilintarkastuskertomuksessa, paitsi jos säädös tai määräys estää kyseisen seikan julkistamisen tai kun äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa toteamme, ettei kyseisestä seikasta viestitä tilintarkastuskertomuksessa, koska siitä aiheutuvien epäedullisten vaikutusten voitaisiin kohtuudella odottaa olevan suuremmat kuin tällaisesta viestinnästä koituva yleinen etu.

Muut raportointivelvoitteet

Tilintarkastustoimeksiantoa koskevat tiedot

Olemme toimineet yhtiökokouksen valitsemana tilintarkastajana [xx.xx.xxxx] alkaen yhtäjaksoisesti [x] vuotta.

Muu informaatio

Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat muusta informaatiosta. Muu informaatio käsittää toimintakertomuksen ja vuosikertomukseen sisältyvän informaation, mutta se ei sisällä tilinpäätöstä eikä sitä koskevaa tilintarkastuskertomustamme. Olemme saaneet toimintakertomuksen käyttöömmme ennen tämän tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ja odotamme saavamme vuosikertomuksen käyttöömmme kyseisen päivän jälkeen.⁵⁴ Tilinpäätöstä koskeva lausuntomme ei kata muuta informaatiota.

Velvollisuutenamme on lukea edellä yksilöity muu informaatio tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä ja tätä tehdessämme arvioida, onko muu informaatio olennaisesti ristiriidassa tilinpäätöksen tai tilintarkastusta suoritettaessa hankkimamme tietämyksen kanssa tai vaikuttaako se muutoin olevan olennaisesti virheellistä. Toimintakertomuksen osalta 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 ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää käyttöömme saamaamme muuhun informaatioon kohdistamamme työn perusteella johtopäätöksen, että kyseisessä muussa informaatioissa 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]

Liite 2. Helsingin pörssin päälistan yhteisöt 21.5.2018.

Afarak Group Oyj
Ahlström-Munksjö Oyj
Aktia Bank Abp
Alma Media Oyj
Amer Sports Oyj
Apetit Oyj
Asiakastieto Group Oyj
Aspo Oyj
Aspocomp Group Oyj
Atria Oyj A
Basware Oyj
Biohit Oyj B
Bittium Oyj
CapMan Oyj
Cargotec Oyj
Caverion Oyj
Citycon Oyj
Compomenta Oyj
Consti Yhtiöt Oyj
Cramo Oyj
Digia Oyj
Digitalist Group Oyj
DNA Oyj
Dovre Group Oyj
Efore Oyj
Elecster Oyj A
Elisa Oyj
Endomines
eQ Oyj
Etteplan Oyj
Evli Pankki Oyj
Exel Composites Oyj
Finnair Oyj
Fiskars Oyj Abp
Fortum Oyj

F-Secure Oyj
Glaston Oyj Abp
Harvia Oyj
HKScan Oyj A
Honkarakenne Oyj
Huhtamäki Oyj
Ilkka-Yhtymä Oyj
Incap Oyj
Innofactor Pls
Investors House Oyj
Kamux Oyj
Kemira Oyj
Keskisuomalainen Oyj
Kesko Oyj A
Kesla Oyj A
KONE Oyj
Konecranes Oyj
Kotipizza Group Oyj
Lassila & Tikanoja Oyj
Lehto Group Oyj
Marimekko Oyj A
Martela Oyj A
Metso Oyj
Metsä Board Oyj A
NEO Industrial Oyj
Neste Oyj
Nokia Oyj
Nokian Renkaat Oyj
Nordea Bank AB FDR
Nurminen Logistics Oyj
Olvi Oyj A
Orava Asuntorahasto Oyj
Oriola Oyj a
Orion Oyj A
Outokumpu Oyj
Outotec Oyj
Panostaja Oyj

Pihlajalinna Oyj
Plc Uutechnic Group Oyj
Pohjois-Karjalan Kirjapaino
Ponsse Oyj 1
Pöyry Oyj
QPR Software Oyj
QT Group Oyj
Raisio Oyj Vaihto-osake
Ramirent Oyj
Rapala VMC Oyj
Raute Oyj A
Restamax Oyj
Revenio Group Oyj
Robit Oyj
Rovio Entertainment oyj
Saga Furs Oyj C
Sampo Oyj A
Sanoma Oyj
Scanfil Oyj
Sievi Capital Oyj
Siili Solutions Oy
Silmäasema Oyj
Solteq Oyj
Soprano Oyj
Sotkamo Silver AB
SRV Yhtiöt Oyj
SSAB A
SSH Communications Security
Stockmann Oyj Abp A
Stora Enso Oyj A
Suomen Hoivatilat Oyj
Suominen Oyj
Taaleri Oyj
Talenom Oyj
Technopolis Oyj
Tecnotree Oyj
Teleste Oyj

Telia Company
Terveystalo Oyj
Tieto Oyj
Tikkurila Oyj
Tokmanni Group Oyj
Trainer's House Oyj
Tulikivi Oyj A
UPM -Kymmene Oyj
Uponor Oyj
Vaisala Oyj A
Valmet Oyj
valoe Oyj
Viking Line Abp
Wulff-Yhtiöt Oyj
Wärtsilä Oyj Abp
YIT Oyj
Yleiselektroniikka Oyj