



Yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksen ongelmat

Milla Hyvärinen

Haaga-Helia ammattikorkeakoulu

Liiketalouden koulutusohjelma

Opinnäytetyö

2022

Tiivistelmä

Tekijä Milla Hyvärinen
Tutkinto Tradenomi
Opinnäytetyön nimi Yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksen ongelmat
Sivu- ja liitesivumäärä 61 + 14
<p>Tilintarkastus alana on toivonut jo pitkään helpotusta yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastukseen. Kansainvälisellä tilintarkastus- ja varmennuslautakunnalla on työn alla projekti, jossa he valmistelevat Less Complex Entities-standardia, jonka arvioitu hyväksymisajankohta on maaliskuussa 2023. Less Complex Entities-standardi tulisi olemaan kansainvälinen tilintarkastusstandardi yksinkertaisille yhteisöille. Less Complex Entities-standardista on julkaistu ensimmäinen luonnos heinäkuussa 2021.</p> <p>Työn tavoitteena oli tutkia vastaako Less Complex Entities-standardiluonnos tilintarkastajien tarpeeseen Suomessa. Tutkimus rajattiin koskemaan vain tilintarkastajien ja tilintarkastusassistenttien mielipidettä tutkittavista asioista. Heillä tuli olla käsitys yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksesta. Tietoperustana käytettiin tilintarkastusvelvollisuutta Suomessa sekä Euroopassa ja yksinkertaisen yhteisön ja pien- ja mikroyritysten eri määritelmiä. Tietoperustana käytettiin myös pienten yhteisöjen ja pienten tilintarkastusien haasteita. Tietoperustana käytettiin myös vielä kansainvälisten tilintarkastusstandardien haasteita yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksessa.</p> <p>Opinnäytetyö toteutettiin kvantitatiivisena tutkimuksena. Tutkimus tehtiin kyselylomakkeella, joka oli vastattavana 14.6.2022–28.6.2022. Vastauspyyntöä jaettiin Suomen Tilintarkastajat ry:n nettisivuilla, Suomen Tilintarkastajat ry:n kesäkuun jäsenlehdessä ja Bisnoden yritystietokannasta saadulle sähköpostilistalle.</p> <p>Tutkimuksen mukaan Less Complex Entities-standardiluonnos ei ole vastannut, ainakaan sellaisessa muodossaan, tilintarkastajien tarpeeseen Suomessa. Lisäksi Suomessa tilintarkastusalla toimivat henkilöt ovat kaivanneet helpotusta pienimpien yhteisöjen tilintarkastuksiin. Tutkimuksessa on havaittu myös, että pien- ja mikroyrityksen asetuksen mukaisen yhtiön tilintarkastustoimenpiteissä, tilintarkastusdokumentaatioissa ja hallinnon tarkastamisessa on kehitettävää. Lisäksi Suomessa alan ammattilaiset ovat määritelleet yksinkertaisen yhteisön niin, että se on joko pien- tai mikroyritys tai yksinkertainen rakenteeltaan ja toiminnoiltaan. Tutkimuksen mukaan merkittävimmät haasteet yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksissa ovat olleet tilintarkastusvaatimusten täyttäminen.</p> <p>Tutkimuksen luotettavuudessa on huomioitava, että tutkimukseen osallistuivat pääosin pienissä tilintarkastusta suorittavissa yhteisöissä toimivat henkilöt. Huomioitavaa on myös se, että vastaajamäärä oli tilintarkastusalalla toimivaan henkilömäärään nähden pienehkö. Vastauksista oli kuitenkin nähtävillä johdonmukaisuuksia, joka antoi riittävän varmuuden tulosten yleistettävyydestä.</p>
Asiasanat tilintarkastus, yksinkertainen yhteisö, LCE-standardiluonnos, pienyritys, mikroyritys

Sisällys

Lyhenneluettelo	1
1 Johdanto	2
1.1 Tutkimuksen tavoitteet, tutkimusongelmat ja rajaukset	4
2 Yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastus	5
2.1 Yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastus Suomessa ja Euroopassa	5
2.2 Yksinkertaisen yhteisön määritelmä	7
2.2.1 EU:n määritelmä	11
2.2.2 Kirjanpitolain määritelmä	13
2.3 Pienten yhteisöjen tilintarkastuksen haasteet	14
2.3.1 ISA-standardien erityiset haasteet yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksessa	16
2.3.2 Pienempien tilintarkastuksien haasteet AuditToT yhteisön mukaan	17
3 Tutkimus.....	20
3.1 Kyselylomake	22
3.2 Toteutunut otos	27
3.3 Aineiston käsittely ja analysointi	29
3.4 Tutkimustulokset	33
3.4.1 Tulokset alaongelmiin	36
3.4.2 Tulokset pääongelmaan.....	43
4 Pohdinta	46
4.1 Tutkimuksen luotettavuus ja eettisyys	53
4.2 Oman opinnäytetyöprojektin ja oppimisen arviointi	55
Lähteet.....	57
Liitteet	62
Liite 1. Vastauspyyntö nettisivuilla	62
Liite 2. Vastauspyyntö jäsenkirjeessä	63
Liite 3. Saatekirje.....	64
Liite 4. Ensimmäinen muistutuskirje.....	65
Liite 5. Toinen muistutuskirje	66
Liite 6. Kyselypohja	67
Liite 7. Havaintomatriisi	73

Lyhenneluettelo

ISA	Kansainväliset tilintarkastusstandardit (International Standards on Auditing)
LCE	Yksinkertainen yhteisö (Less Complex Entities)
PMA	Valtioneuvoston asetus pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista 1753/2015
Tilinpäätösdirektiivi	Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi tietyntyyppisten yritysten vuositilinpäätöksistä, konsernitilinpäätöksistä ja niihin liittyvistä kertomuksista, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta ja neuvoston direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY kumoamisesta 2013/34/EU

1 Johdanto

Suomessa kansainväliset tilintarkastusstandardit, kuten esimerkiksi, ISA-standardit eivät ole virallisessa käytössä, mutta ne ovat osa hyvää tilintarkastustapaa (KHO 583/2020.) Tilintarkastus on alana toivonut pitkään helpotusta yksinkertaisten yhtiöiden tilintarkastukseen (Laine 2021).

Suomessa aluilla ollut lakiesitys, jossa valmisteltiin muutoksia mitä lakisääteistä tilintarkastusta kevyemmän tarkastuksen käyttöönotto edellyttäisi lainsäädäntöön, kumottiin vuonna 2021 (Työ- ja elinkeinoministeriö s.a). Lakiesitys kumottiin, koska lausunnoissa annettu palaute ei ollut yksimielistä toivotusta kehityssuunnasta. Suurin osa lausunnoista vastusti mietinnön ehdottamaa lakisääteistä yleisluonteista tarkastusta tilintarkastuksen sijaan. Perusteena oli esimerkiksi, että ehdotettu malli ei loppujen lopuksi keventäisi yritysten hallinnollista taakkaa ja kustannuksia, jotka olivat asetamispäätöksen tavoitteena. Lisäksi se laskisi selkeästi tilintarkastuksen laatua ja hyötyä, joka puolestaan heikentäisi sidosryhmien asemaa. Osa palautteista oli sitä mieltä, että ehdotetun mallin tulisi olla selkeämpi, jotta se oikeasti keventäisi tilintarkastusta. Vaikka palautteissa todettiin, että kansainväliseen standardiin perustuva yleisluontoinen tarkastus on lähtökohtaisesti toimiva malli, siinä todettiin myös, että sitä ei kannatettu vaihtoehtona, kun etsitään mallia tilintarkastusta kevyemmälle tarkastukselle. Syy miksi se ei saanut laajempaa kannatusta oli se, että palautteissa todettiin sen olevan soveltumaton mikroyritysten varmennusmuodoksi juuri hallinnon ja kirjanpidon tarkastuksen vuoksi. Syy miksi se ei sovi varmennusmuodoksi oli, koska yleisluontoisessa tarkastuksessa ei ole vaatimuksia niille, mutta ne ovat keskeisiä, kun tarkistetaan pieniyhtiöitä. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2021, 6.)

KPMG Oy Ab, finanssiala ry, Eero Prepula (KTM) ja Veijo Riistama (KTT, dosentti), Hilikka Ahjos (KHT) ja Tilintarkastus T.Virkilä Oy toivat lakiesityksen lausuntopalautteissaan esille IAASB:n LCE-hankkeen (Työ- ja elinkeinoministeriö 2021, 11–13, 16–17.). Finanssiala ry (2020, 2) totesi, että IAASB:n LCE-hanke pitäisi ottaa yhdeksi vaihtoehdoksi esitetyille mietinnölle, koska valmistuksessaan se vähentäisi kansallisen lisäsääntelyn tarvetta. KPMG Oy Ab (2020, 1–2) lausui, että LCE-hankkeella pyritään vastaamaan pienten yritysten tilintarkastuksen tarpeisiin ja Suomessa yrityksistä suurin osa ovat juuri näitä edellä mainittuja pieniä yrityksiä. KPMG Oy Ab (2020, 2) piti tärkeänä, että LCE-hankkeen etenemistä seurataan ja tutkitaan voisiko siitä nousta Suomen toimintaympäristöön soveltuvia asioita.

ISA-standardien soveltaminen yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksiin koetaan haasteellisiksi, sillä ne on suunniteltu kattamaan kaikki, myös kaikista kompleksisimmat yhteisöt. ISA-standardeissa ei voi valita jättää noudattamatta osaa tilintarkastusvaatimuksista vaan kaikkia on noudatettava, vaikka ne soveltuisivatkin vain osaksi. ISA-standardit koetaan myös vaikealukuisiksi ja jotta niistä osattaisiin valita vain tietyt kohdat, joita soveltaa yksinkertaiseen yhteisöön, tulee ne tuntea yksityiskohtaisesti. Tämä koetaan työlääksi. Koska on paljon vaatimuksia mitä noudattaa, pelätään että tilintarkastuksesta on tullut enemmän sääntöjen noudattamisen suorittamista, jolloin ammatillinen harkinta ja skeptisyys sivuutetaan (Nordic Accounting Institutes 2015, 1). Kevyempi standardi tarjoaisi ratkaisua näihin ongelmiin.

Suomessa suurin osa yrityksistä on yksinkertaisia yhteisöjä, joten tilintarkastusvaatimusten väheneminen vaikuttaisi niihin kaikkiin ja niihin tehtävien tilintarkastuksien taakka keventyisi. Pienimpien yhteisöjen tarkastuksista tulisi nopeampia ja tehokkaampia. Tilintarkastus nähtäisiin sen kompleksisuuden perusteella eikä vaan sen koon perusteella. Tällöin jos yhteisö ei ole monimutkainen ja täyttää muut LCE-standardiluonnoksen vaatimukset, olisivat sen kohdalla tilintarkastusvaatimukset alhaisemmat kuin nykyiset ISA-standardit. Vaikka vaatimukset ovat alhaisemmat, olisi tilintarkastus yhtä luotettava kuin ISA-standardien mukaan tehty tilintarkastus, eli se ei laskisi tilintarkastuksen luotettavuutta (Laine 2021).

Aihe on ajankohtainen, koska kansainvälinen tilintarkastus- ja varmennuslautakunta eli IAASB hyväksyi kesäkuussa 2021 kansainvälisen standardiluonnoksen vähemmän monimutkaisten yhteisöjen tilinpäätösten tilintarkastuksesta. LCE-standardiluonnos julkaistiin heinäkuussa 2021 julkista kuulemistä varten. Lausuntokierros päättyi 31. tammikuuta 2022. (International Auditing and Assurance Standards Board 2021b.) LCE-standardiluonnos sai yhteensä 145 kansainvälistä lausuntoa. Lausuntoja antoivat niin eri maiden tilintarkastusyhteisöt kuin ammattiliitotkin. (International Auditing and Assurance Standards Board 2022a.) Suunnitelman mukaan LCE-standardi tulisi hyväksyttäväksi maaliskuussa 2023. (International Auditing and Assurance Standards Board s.a.) Vuoden 2022 kesäkuun kokouksessaan IAASB kävi läpi lausuntopalautteet ja päätyi jatkamaan projektia. LCE-työryhmä ryhtyi jatkotoimenpiteinä esimerkiksi tarkentamaan yksinkertaisen yhteisön määrittelmää, sisällyttämään konsernitilintarkastukset standardiin ja käymään lausuntopalautteita vielä läpi. Syyskuussa 2022 LCE-työryhmä aikoo tuoda IAASB:n johtoryhmälle käsiteltäväksi konsernitilintarkastuksia koskevia asioita muiden aiheiden ohella. (International Auditing and Assurance Standards Board 2022b, 3.) Kokonaisuudessaan LCE-standardiluonnoksesta ei ole tehty paljon alan julkaisuja eikä siitä ole tehty aiempaa opinnäytetyötä Suomessa, joten se toisi myös jotain uutta.

1.1 Tutkimuksen tavoitteet, tutkimusongelmat ja rajaukset

Käsiteltävä aihe liittyy yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastukseen, joka on itsessään erittäin laaja alue. Yksinkertaisia yhteisöjä ei ole helppo määritellä tarkasti, sillä ne ovat tapauskohtaisesti määriteltäviä. Tutkimuksen tavoitteena on tutkia vastaako LCE-standardiluonnos tilintarkastajien tarpeeseen Suomessa. Tavoittelen opinnäytetyöllä itselleni syvempää osaamista alan standardeista ja ammattitaitoni kehittymistä. Päädyin aiheeseen, koska halusin tehdä tilintarkastusaiheisen opinnäytetyön, mutta minua myös kiinnosti oppia sen avulla. Opinnäytetyöstä on myös hyötyä muillekin kuin itselleni. Moni alan toimija on kiinnostunut LCE-standardiluonnoksesta ja suhtautuu mielenkiinnolla sen tarjoamiin mahdollisuuksiin. Opinnäytetyöni avulla saa myös tiivistetyn kuvan siitä, miten alan ammattilaiset määrittelevät yksinkertaisen yhteisön, kaivataanko Suomessa helpotusta yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksiin, mitkä ovat merkittävimmät haasteet yksinkertaisien yhteisöjen tilintarkastuksissa ja onko PMA:n mukaisen yhtiön tilintarkastuksessa kehitettävää.

Tutkimusmenetelmänä on kvantitatiivinen eli määrällinen tutkimusmenetelmä. Tutkimuksen pääongelmana on löytää vastaus kysymykseen: vastaako LCE-standardiluonnos tilintarkastajien tarpeeseen Suomessa? Pääongelmaan etsin vastausta alla olevassa taulukossa 1 olevien alaongelmien avulla.

Taulukko 1. Peittomatriisi

Alaongelmat	Tietoperusta (luku)	Tulokset (luku)	Lomakkeen kysymykset
1. Miten yksinkertainen yhteisö määritellään?	2.2	3.4.1	6
2. Kaivataanko Suomessa helpotusta yksinkertaisimpien yhteisöjen tilintarkastuksiin?	2.3	3.4.1	8
3. Mitkä ovat merkittävimmät haasteet yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksissa?	2.3	3.4.1	9
4. Onko PMA:n mukaisen yhtiön tilintarkastuksessa jotain kehitettävää?	2.1	3.4.1	10,11

Tutkimus rajataan niin, että siinä keskitytään tilintarkastajien ja tilintarkastusassistenttien mielipiteeseen tutkittavista asioista. Heillä tulee olla käsitys yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksesta.

2 Yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastus

Suomessa oli vuonna 2020 kaikkia yrityksiä yhteensä noin 700 000 kappaletta. Suurin osa yrityksistä oli pieniä ja keskisuuria eli pk-yrityksiä. Pk-yrityksiä oli noin 97,9 % kaikista yrityksistä, kun taas suuryrityksiä oli vain noin 2,1 %. (Taulukko 2.)

Taulukko 2. Pk- ja suuryritykset Suomessa 2020 (Tilastokeskus 2021)

Yrityksen koko	Yritysten lukumäärä 2020	%
Pk-yritykset	681 743	97,9 %
Suuryritys	14 304	2,1 %
Yhteensä	696 047	100,0 %

2.1 Yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastus Suomessa ja Euroopassa

Kirjanpitolain 8:6 §:n mukaan pien- ja mikroyritysten tilinpäätöstiedoista annetaan erikseen tarkemmat säädökset valtioneuvoston asetuksella. Valtioneuvoston asetuksen pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista 1753/2015 1:1 §:n mukaan asetuksessa säädetään kirjanpitolain mukaisten pien- ja mikroyritysten tuloslaskelma- ja tasekaavoista sekä tilinpäätöksen liitetiedoista. Tilintarkastuslain 18.9.2015/1141 3:1 §:n mukaan tilintarkastuksen kohteena ja yhteisön tai säätiön tilikauden kirjanpito, tilinpäätös ja hallinto. Tilintarkastuslain 2:2 §:n mukaan yhteisössä ja säätiössä on valittava tilintarkastaja ja suoritettava tilintarkastus, jos sillä ylittyy sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella yli kaksi seuraavista:

- taseen loppusumma on 100 tuhatta euroa,
- liikevaihto tai sitä vastaava tuotto on 200 tuhatta euroa tai
- tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin kolme henkilöä.

Jos yhteisö on vasta aloittanut toimintaa sen ei kuitenkaan ole pakko valita tilintarkastajaa, ellei ole ilmeistä, että ei ole edellytyksiä jättää valitsematta tilintarkastajaa. Kuitenkin, jos pääasiallisena toimialana on arvopapereiden omistaminen ja hallinta ja, jolla on kirjanpitolain 1:8 §:ssä tarkoitettu huomattava vaikutusvalta toisen kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan tai rahoituksen johtamisessa, on valittava tilintarkastaja ja suoritettava tilintarkastus. Vaikka yhteisöllä ei olisi tilintarkastusvelvollisuutta edellä olevien ehtojen mukaan, voidaan sen yhtiöjärjestyksessä, yhtiösopimuksessa tai säännöissä määrätä tilintarkastusvelvollisuudesta.

Asunto-osakeyhtiölain 22.12.2009/1599 9:5 §:n mukaan asunto-osakeyhtiön on valittava tilintarkastaja yhtiökokouksessa, jos yhtiön rakennuksessa tai rakennuksissa on 30 tai enemmän osakkeenomistajien hallinnassa olevaa huoneistoa, tilintarkastaja on valittava tilintarkastuslain 4–6 §:n tai muun lain perusteella tai osakkeenomistajat, joilla on tietty osa kaikista tai kokouksessa edustetuista osakkeista, vaativat sitä yhtiökokouksessa.

Suomen tilintarkastajat ry (2022, 3–4) arvioi, että Suomessa lakisääteinen pakollinen tilintarkastus kattaa noin 118 000 yritystä, asunto-osakeyhtiötä, yhdistystä ja säätiötä, joista suurin osa on pieniä ja yleensä myös yksinkertaisia yhteisöjä. Arvion mukaan LCE-standardiluonnosta voitaisiin soveltaa näistä suurimman osan tilintarkastukseen. Koska Suomessa on samat kynnyksarvot pienkonsernilla kuin pienyrityksellä ja useimmat konsernit ovat pieniä, kotimaisia ja suhteellisen yksinkertaisia, soveltuisi LCE-standardiluonnos myös useimpien pienkonsernien tilintarkastuksiin Suomessa. (Suomen Tilintarkastajat ry 2022, 3–4.) Ammattitilintarkastajat – Yrkesrevisorer r.y:n (2022, 2) mukaan Suomessa tehdyistä tilintarkastuksista 96 % on pienten yritysten tilintarkastuksia, jotka ovat rakenteeltaan tai toiminnaltaan kuin yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksia.

Pienet yhteisöt ovat Euroopan talouden selkäranka ja siksi onkin yleisen edun mukaista, että on saatavilla korkealaatuisia palveluja, jotka luovat luottamusta näihin yhteisöihin. Tilintarkastus on yksi tällaisista palveluista, koska tilintarkastajan tehtävänä on tarkistaa, ovatko menneisyyteen kuuluvat taloudelliset tiedot luotettavia. Tämä on jo itsessään erittäin tärkeää talouden toiminnan ja kasvu kannalta. (Accountancy Europe 2021, 14.)

Vuonna 2013 annetun tilinpäätösdirektiivin myötä Euroopan unionin eli EU:n pienet yritykset eivät ole enää tilintarkastusvelvollisia eli niiltä ei vaadita lakisääteistä tilintarkastusta (tilinpäätösdirektiivi). Tilinpäätösdirektiivin mukaan jäsenvaltiot voivat kuitenkin määrätä kaikille tai osalle pienyrityksistään tilintarkastuksen. Tämä päätös perustuu yleensä pienten yritysten olosuhteisiin ja niiden sidosryhmien tarpeisiin. Myös maan talouden koko ja yksittäisten yhtiöiden koko sekä pankkien, tavarantoimittajien, osakkeenomistajien, työntekijöiden ja erityisesti veroviranomaisten tarvitsema varmuus vaikuttavat. Pienten yhtiöiden tilintarkastuksia saatetaan vaatia myös toimenpiteenä, jolla pyritään vähentämään talousrikollisuuden ja yritysten maksukyvyttömyyden riskiä. (Accountancy Europe 2021, 3–4.)

Vuosien 2006 ja 2021 välillä suurimmassa osassa raporttiin kuuluneissa 27:ssä EU:n maassa tilintarkastuksen raja-arvoja nostettiin liikevaihdon ja taseen osalta, mutta keskimääräisen työntekijöiden lukumäärä pysyi samana. Keskimääräisesti liikevaihdon ja taseen raja-arvot nousivat yli 200 %

eli ne kolminkertaistuivat 15 vuoden aikana. (Accountancy Europe 2021, 10.) Tarkemmassa tarkastelussa huomattiin, että vuosien 2016 ja 2021 välillä raja-arvoissa ei ollut havaittavissa selkeää nousu- tai laskusuuntausta. Tämä johtui siitä, että viisi Euroopan maata alensi tilintarkastuksesta vapauttamisen raja-arvoaan ja neljä Euroopan maata korotti niitä. (Accountancy Europe 2021, 6.)

Monissa EU:n maissa, vaikka pienissä yrityksissä ei olisi lakisääteistä pakkoa tilintarkastukselle, ne voivat vapaaehtoisesti valita haluavansa suorittaa tilintarkastuksen. Siksi olisikin tärkeää, että tilintarkastajien ammattikunta näyttäisi tilintarkastus- ja varmennuspalveluiden merkityksen pienyrityksille, sillä kaikille se ei ole selvää. Merkityksen luomisen avainasemassa onkin sidosryhmien tarpeiden ymmärtäminen ja niihin vastaaminen. Tilintarkastajien ammattikunnan tulisi käyttää tilaisuus hyväksi ja edistää laaja-alaista palveluvalikoimaa, jotka vastaavat näihin tarpeisiin sekä kehittää uusia palveluita, jotka vastaavat uusiin vaatimuksiin. Pk-yritysten tapauksessa painopisteen tulisi olla asiakkaiden tarpeiden ymmärtämisessä ja palveluiden mukauttamisessa niihin tarpeisiin eikä lainsäätäjien määräämien vaatimusten täyttämässä. (Accountancy Europe 2021, 14.)

2.2 Yksinkertaisen yhteisön määritelmä

Kansainvälinen tilintarkastus- ja varmennuslautakunta käyttää yksinkertainen yhteisö termiä mieluummin kuin pieni ja keskisuuri yhteisö eli pk-yhteisö termiä, koska heidän mielestään on asianmukaista keskittyä mieluummin yhteisön monimutkaisuuteen kuin sen kokoon. Nykyisessä toimintaympäristössä yhteisöt voivat olla pieniä, mutta monimutkaisia ja on myös olemassa yhteisöjä, jotka ovat suuria, mutta yksinkertaisia. Yhteisöä ei siis voi luokitella yksinkertaiseksi vain, koska se on pieni, vaan luokittelu tapahtuu sen ominaisuuksien perusteella. (International Auditing and Assurance Standards Board 2019a, 4.) LCE-standardiluonnos määrittelee yhteisön sen kompleksisuuden perusteella. LCE-standardiluonnoksen käyttämistä koskevat rajoitukset voidaan jakaa kahteen ryhmään. Näitä ryhmiä ovat tietyt yritysluokat ja laadulliset ominaisuudet. (International Auditing and Assurance Standards Board 2021a, 64.)

Tiettyjen yritysluokkien eli nimenomaisten kieltojen mukaan LCE-standardiluonnosta ei voi käyttää, jos yhteisö johon tilintarkastus kohdistuu omaa yleiseen etuun liittyviä ominaispiirteitä tai se kuuluu johonkin yhteisöluokkaan, joihin kuuluvissa yhteisöjen tilintarkastuksissa LCE-standardiluonnosta ei saa käyttää. Yhteisöt, jotka omaavat yhteiseen etuun liittyviä ominaispiirteitä saattavat sisältää jollakin tasolla tosiasiallista tai näkyvää monimutkaisuutta, jolloin LCE-standardiluonnos ei sovellu niiden tilintarkastukseen. Kiellettyjä yhteisöluokkia ovat listatut yhteisöt, yhteisöluokat, jossa on kielletty nimenomaisesti LCE-standardiluonnoksen käyttö tai jolle on määritetty jonkin muun

tilintarkastusstandardin käyttäminen tilinpäätöksen tilintarkastuksessa, yhteisöt, jotka täyttävät jonkin listatuista kriteereistä tai konsernitilintarkastukset. (International Auditing and Assurance Standards Board 2021a, 64–65.) Listattu yhteisö tarkoittaa yhteisöä, jonka osakkeet, osuudet tai velat on noteerattu tai listattu tunnustetussa pörssissä tai joita markkinoidaan tunnustetun arvopaperipörssin tai muun vastaavan elimen sääntöjen mukaisesti. (International Auditing and Assurance Standards Board 2021a, 19.) International Auditing and Assurance Standards Board:n (2021a, 64–65) mukaan tietyt kriteerit ovat sellaiset yhteisöt, joiden:

- pääasiallisiin tehtäviin kuuluu ottaa vastaan talletuksia yleisöltä,
- pääasiallisiin tehtäviin kuuluu vakuutusten tarjoaminen yleisölle,
- toiminta on työsuhteen päättymisen jälkeisten etuuksien tuottamista,
- tehtävänä on toimia yhteissijoitusvälineenä ja laskea liikkeeseen lunastettavia rahoitusinstrumentteja yleisölle tai
- yhteisöluokassa on kielletty LCE-standardiluonnoksen käyttäminen lainsäädännöstä tai valvonnasta vastaavan viranomaistahon tai oleellisen paikallisen tahon, joiden valtuuksiin kuuluu antaa standardeja, toimesta.

Laadulliset ominaisuudet tulevat kyseeseen silloin, kun yhteisön tilintarkastuksessa ilmenee, että yhteisön liiketoiminnan luonteeseen, laajuuteen, toimintoihin ja niihin liittyviin liiketoimiin ja tapahtumiin, joilla on tilinpäätöksen laatimisen kannalta merkitystä, liittyy monimutkaisia seikkoja tai olosuhteita. Myös sellaiset aiheet, teemat ja seikat, jotka viittaavat monimutkaisuuden olemassaoloon tai lisäävät sitä. Esimerkiksi omistukseen, hallinnointi- ja ohjausjärjestelmiin, yhteisön laatimiin toimintaperiaatteisiin, menettelytapoihin tai prosesseihin liittyvät aiheet, teemat ja seikat. Laadullisia ominaisuuksia ovat myös, jos yhteisön ominaisuuksiin kuuluu yksi tai useampi tietyistä yhteiseen etuun liittyvistä ominaispiirteistä. International Auditing and Assurance Standards Board:n (2021b, 65–66) mukaan ominaispiirteitä ovat:

- yhteisön liiketoiminta, liiketoimintamalli tai toimiala aiheuttaa laajalle ulottuvia riskejä ja nämä riskit lisäävät tilintarkastuksen monimutkaisuutta,
- organisaatorakenne ei ole suhteellisen yksinkertainen tai suoraviivainen,
- omistus- tai valvontarakenteet ovat monimutkaisia,
- yhteisön toimintaan sovelletaan korkeampaa sääätelyä tai viranomaisvalvontaa, joka on merkittävää,

- liiketoimet ovat monimutkaisia tai tietojärjestelmät, jotka ovat olennaisia tilinpäätöksen kannalta ja niihin liittyvät prosessit ovat monimutkaisia niin, että tietojen keräämiseen ja käsittelyyn liittyy monimutkaista kirjanpitoa tai laskentaa,
- yhteisön IT-ympäristö tai IT-järjestelmät ovat monimutkaisia,
- yhteisön kirjanpidollisiin arvioihin liittyy suurta arvioitua riskiä epävarmuudesta tai arvostusperuste edellyttää monimutkaisia menetelmiä, jotka saattavat liittyä useisiin menneisyyteen ja tulevaisuuteen suuntaaviin tietolähteisiin tai oletuksiin, joiden välillä on useita keskinäisiä suhteita.

Laadullisia ominaisuuksia voivat olla myös muut, joita ei ole listattu standardissa. Myös yhden laadullisen ominaisuuden esiintyminen yhteisössä ei aina edellytä, että LCE-standardiluonnosta ei voida käyttää. Tällöin tilintarkastajan on ammatillisen harkinnan perusteella määritettävä, pystyykö LCE-standardiluonnosta käyttämään yhtiön tilintarkastuksessa. (International Auditing and Assurance Standards Board 2021b, 65–66.)

Kun tarkastettavan yhteisön kohdalla mietitään, voidaanko LCE-standardiluonnosta käyttää, arvioidaan sen sopivuutta neljällä eri tasolla (kuva 1). Ensin arvioidaan nimenomaisten kieltojen tasolla, sitten toimivaltarajoituksen tasolla. LCE-standardiluonnosta ei voida käyttää, jos tilintarkastus kohdistuu yhteisöön, joka kuuluu yhteisöluokkaan, jossa lainsäädäntö- tai sääntelyviranomaisen tai asianomainen paikallinen elin, jolla on lainkäyttöalueella standardointivaltuudet, on kieltänyt esitetyn LCE-standardin käytön kyseiseltä yhteisöluokalta. LCE-standardiluonnosta ei voida käyttää myös, jos yhteisö on muiden lainkäyttöalueella vahvistettujen laadullisten kriteerien ja määrällisten raja-arvojen ulkopuolella. Kolmanneksi arvioidaan tarkastettavan yrityksen politiikkojen tai menettelytapojen tasolla. LCE-standardiluonnosta ei voida käyttää, jos tilintarkastus kohdistuu yhteisöön, jonka käytännöt tai toimintatavat kieltävät sen käytön. Neljänneksi arvioidaan yhteisöön kohdistuvan tilintarkastuksen tasolla. LCE-standardiluonnosta ei voida käyttää, jos yhteisöön kohdistuvalla tilintarkastuksella on laadullisia ominaisuuksia, joiden vuoksi standardin käyttö ei ole tarkoituksenmukaista. (International Auditing and Assurance Standards Board 2021a, 18–19; Kuva 1.)

Nimenomaiset kiellot

Kohdistuuko tilintarkastus:

- Listattuun yhteisöön?
- Oikeustoimialueelle, jossa standardin käyttö on kielletty?
- Yhteisöön jolla on yhteiseen etuun liittyviä ominaispiirteitä (voidaan muuttaa paikallisella lainsäädäntöalueella)?
- Konsernitilinpäätökseen?

Toimivaltatason rajoitukset

Kohdistuuko tilintarkastus:

- Yhteisöön, jonka yhteisöluokassa standardin käyttö on kiellettyä?
- Yhteisöön, joka on määrättyjen laadullisten kriteerien ja määrällisten raja-arvojen ulkopuolella?

Yrityksen politiikat tai menettelytavat

Kohdistuuko tilintarkastus:

- Yhteisöön, jonka yrityksen käytännöt tai toimintatavat kieltävät standardin käytön?

Tilintarkastuksen taso

Ilmeneekö tilintarkastuksessa laadullisia ominaisuuksia, joiden vuoksi standardin käyttö ei ole tarkoituksenmukaista?

- Jos EI kaikkiin, LCE-standardiluonnoksen käyttö sallittua
- Muussa tapauksessa LCE-standardiluonnosta ei voida käyttää

Kuva 1. LCE- standardiluonnoksen käyttäminen (mukaillen International Auditing and Assurance Standards Board 2021a, 18)

Osa yhteisöluokista on aina kielletty, mutta yhteiseen etuun liittyviä ominaispiirteitä pystytään muuttamaan rajoitetuissa olosuhteissa lainsäädäntö- tai sääntelyviranomaisten tai asiaankuuluvien paikallisten elinten, joilla on standardien laatimisvaltuudet, toimesta (kuva 1). Muutoksia, joita nämä pystyvät tekemään ovat esimerkiksi yhteisöluokan lisääminen kiellettyjen yhteisöjen listaan tai sallia tietyn luokan sisällä tietyille alaryhmille mahdollisuus käyttää esitettyä LCE-standardi. Lisäksi he pystyvät säätämään määrällisiä raja-arvoja LCE-standardiluonnoksen käytön kieltämiseksi tietyiltä yhteisöiltä sekä myöhemmin muuttaa tai poistaa tekemiään muutoksia. (International Auditing and Assurance Standards Board 2021b, 3.)

ISA 200 (A66) määrittelee, että pieni yhteisö on sellainen, jonka omistus ja johto keskittyvät pienelle määrälle henkilöitä. Sen ominaisuuksiin kuuluu tyypillisesti myös yksi tai useampi seuraavista:

- yhteisöllä on selkeät tai suoraviivaiset liiketapahtumat,
- selkeä kirjanpito,
- vain harvoja liiketoiminta-alueita ja tuotteita,
- vain vähäisiä sisäisiä kontrolleja,
- harvoja johdon tasoja, jotka samalla vastaavat monista kontrolleista tai

- vähän henkilöstöä, joista monilla voi olla monia erilaisia tehtäviä.

Listassa ei ole kaikkia pienten yhteisöjen ominaisuuksia ja myös suurilla yhteisöillä voi olla näitä ominaispiirteitä. Pieni yhteisö voi olla myös ilman, että omaa kaikki edellä mainitut ominaisuudet. (ISA 200 kohta A66.)

2.2.1 EU:n määritelmä

EU:n komissio on tehnyt suosituksen pienten- ja keskisuurten yritysten määritelmästä vuonna 2003. Mikroyritykset sekä pienet ja keskisuuret yritykset eli pk-yritykset ovat yrityksiä, joilla on palveluksessaan vähemmän kuin 250 työntekijää ja joiden vuosiliikevaihto on enintään 50 miljoonaa euroa tai, joiden taseen loppusumma on enintään 43 miljoonaa euroa. Nämä yhdessä muodostavat pk-yritysten luokan ja tämän luokan sisällä yritykset voidaan jakaa myös pienempiin luokkiin. Näitä luokkia on kaksi. Pieniä yrityksiä ovat yritykset, joilla on palveluksessaan vähemmän kuin 50 työntekijää ja joiden vuosiliikevaihto tai taseen loppusumma on enintään 10 miljoonaa euroa. Mikroyritykset ovat yrityksiä, joilla on palveluksessaan vähemmän kuin 10 työntekijää ja joiden vuosiliikevaihto tai taseen loppusumma on enintään 2 miljoonaa euroa. Yrityksen on täytettävä luokan työntekijäedellytys kuuluakseen luokkaan, mutta vain toinen vuosiliikevaihdon tai taseen loppusumman edellytyksistä. (Komission suositus mikroyritysten sekä pienten ja keskisuurten yritysten määritelmästä 2003/361/EY, 4.)

Euroopan parlamentti ja neuvosto on antanut tilinpäätösdirektiivin vuonna 2013 (Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi tietyntyyppisten yritysten vuositilinpäätöksistä, konsernitilinpäätöksistä ja niihin liittyvistä kertomuksista, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta ja neuvoston direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY kumoamisesta 2013/34/EU.). Tilinpäätösdirektiivin mukaan mikroyritykset ovat yrityksiä, joilla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ei tilinpäätöspäivänä ylity vähintään kaksi seuraavista raja-arvoista:

- taseen loppusumma on 350 tuhatta euroa,
- liikevaihto on 700 tuhatta euroa tai
- työntekijöitä on keskimäärin tilikauden aikana palveluksessa 10.

Tilinpäätösdirektiivin mukaan pienet yritykset ovat yrityksiä, joilla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ei tilinpäätöspäivänä ylity vähintään kaksi seuraavista raja-arvoista:

- taseen loppusumma on 4 miljoonaa euroa,
- liikevaihto on 8 miljoonaa euroa tai

- työntekijöitä on keskimäärin tilikauden aikana palveluksessa 50.

Jäsenvaltiot voivat muuttaa näitä raja-arvoja taseen ja liikevaihdon osalta suuremmiksi, mutta maksimissaan niin, että taseen loppusumma saa olla enintään 6 miljoonaa euroa ja liikevaihto saa olla enintään 12 miljoonaa euroa. Tilinpäätösdirektiivin mukaan keskisuuret yritykset ovat yrityksiä, jotka eivät ole mikro- tai pieniä yrityksiä ja joilla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ei tilinpäätöspäivänä ylity vähintään kaksi seuraavista raja-arvoista:

- taseen loppusumma on 20 miljoonaa euroa,
- liikevaihto on 40 miljoonaa euroa tai
- työntekijöitä on keskimäärin tilikauden aikana palveluksessa 250.

Tilinpäätösdirektiivin mukaan suuret yritykset ovat yrityksiä, joilla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella tilinpäätöspäivänä ylittyy vähintään kaksi seuraavista raja-arvoista:

- taseen loppusumma on 20 miljoonaa euroa,
- liikevaihto on 40 miljoonaa euroa tai
- työntekijöitä on keskimäärin tilikauden aikana palveluksessa 250.

Tilinpäätösdirektiivin mukaan pienet konsernit ovat konserneja, joilla konserniin kuuluvien yritysten yhdistettyjen tilinpäätösten perusteella tehdyn konsernitilinpäätöksen lukujen perusteella, emoyrityksen tilinpäätöspäivänä ei ylity kahta tai kolmea seuraavista raja-arvoista:

- taseen loppusumma on 4 miljoonaa euroa,
- liikevaihto on 8 miljoonaa euroa tai
- työntekijöitä on keskimäärin tilikauden aikana 50.

Jäsenvaltiot voivat muuttaa näitä raja-arvoja taseen ja liikevaihdon osalta suuremmiksi, mutta maksimissaan niin, että taseen loppusumma saa olla enintään 6 miljoonaa euroa ja liikevaihto saa olla enintään 12 miljoonaa euroa. Tilinpäätösdirektiivin mukaan keskikokoiset konsernit ovat konserneja, joiden konsernin tilinpäätöksen luvut eivät emoyrityksen tilinpäätöspäivänä ylitä kahta tai kolmea seuraavista raja-arvoista:

- taseen loppusumma on 20 miljoonaa euroa,
- liikevaihto on 40 miljoonaa euroa tai
- työntekijöitä on keskimäärin tilikauden aikana 250.

Tilinpäätösdirektiivin mukaan suuret konsernit ovat konserneja, joiden konsernin tilinpäätöksen luvut emoyhtiön tilinpäätöspäivänä ylittävät kaksi tai kolme seuraavista raja-arvoista:

- taseen loppusumma on 20 miljoonaa euroa,
- liikevaihto on 40 miljoonaa euroa tai
- työntekijöitä on keskimäärin tilikauden aikana 250. (tilinpäätösdirektiivi.)

2.2.2 Kirjanpitolain määritelmä

Kirjanpitolain 30.12.1997/1336 1:4 b §:n mukaan mikroyritys on kirjanpitovelvollinen yritys, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ei tilinpäätöspäivänä ylity vähintään kaksi seuraavista:

- taseen loppusumma 350 tuhatta euroa,
- liikevaihto 700 tuhatta euroa tai
- tilikauden aikana palveluksessaan keskimäärin 10 henkilöä.

Kirjanpitolain 1:4 a §:n pienyritys on kirjanpitovelvollinen yritys, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ei tilinpäätöspäivänä ylity vähintään kaksi seuraavista:

- taseen loppusumma 6 miljoonaa euroa,
- liikevaihto 12 miljoonaa euroa tai
- tilikauden aikana palveluksessaan keskimäärin 50 henkilöä.

Kirjanpitolain 1:6 a §:n mukaan pienkonsernin on kynnysarvot ovat samat kuin pienyrityksen kokorajat ja näiden kokorajojen ylittyminen määritetään konserniyritysten yhteenlaskettujen lukujen perusteella emoyrityksen tilinpäätöspäivänä.

Kirjanpitolain 1:4 c §:n suuryritys on kirjanpitovelvollinen yritys, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella tilinpäätöspäivänä ylittyy vähintään kaksi seuraavista:

- taseen loppusumma 20 miljoonaa euroa,
- liikevaihto 40 miljoonaa euroa tai
- tilikauden aikana palveluksessaan keskimäärin 250 henkilöä.

Kirjanpitolain 1:6 a §:n mukaan suurkonsernin kynnysarvot ovat samat kuin suuryrityksen kokorajat ja näiden kokorajojen ylittyminen määritetään konserniyritysten yhteenlaskettujen lukujen perusteella emoyrityksen tilinpäätöspäivänä.

2.3 Pienten yhteisöjen tilintarkastuksen haasteet

Pienten yhteisöjen tilintarkastuksien haasteet eivät johdu pelkästään koosta vaan myös monimutkaisuudesta. Jotkin pienten yhteisöjen tilintarkastukset voivat olla monimutkaisia, esimerkiksi rahoituslalla toimivat yhteisöt ja joidenkin suurien yhteisöjen tarkastukset voivat olla suhteellisen yksinkertaisia. Yleistettäessä pienet yhteisöt ovat kuitenkin vähemmän monimutkaisia kuin suuret yhteisöt. Tämä johtuu siitä, että pieniä yhteisöjä on helpompi ymmärtää, niistä on helpompi arvioida virheriskiä ja niissä on helpompi suunnitella ja toteuttaa virheiden havaitsemiseen tarkoitetut tilintarkastustoimenpiteet. (Bagshaw & Selwood 2014, 6.) Bagshaw & Selwood (2014, 5) esittävät, että pienten yhteisöjen tilintarkastuksien haasteissa on neljä pääkohtaa. Nämä pääkohdat ovat, että standardien mukaan kaikenkokoiset yhteisöt voivat soveltaa standardeja, tilintarkastuksen tehokkuus, sääntelyihin liittyvät asenteet ja tilintarkastusmenetelmien laatu.

ISA-standardit on laadittu niin, että ne soveltuvat myös suurille, monimutkaisille, pienille sekä yksinkertaisille yhteisöille. Pienimpien yhteisöjen tilintarkastajien on kuitenkin poimittava ISA-standardeista pois heitä koskemattomat standardit ja vaatimukset. (Bagshaw & Selwood 2014, 6.) Kuntä- ja elinkeinoministeriö toimitti 22.8.2018 lausunolla esityksen tilintarkastuslain muuttamiseksi, monet suomalaiset tahot totesivat, että ISA-standardit ovat liian raskaita pienyrityksien tilintarkastuksissa käytettäviksi ja niihin riittäisi standardit kevyemmän tarkastuksen suorittamisesta (Valtioneuvosto 2018, 1–2).

ISA-standardien mukaiset erityiset tilintarkastustoimenpiteet voivat vaihdella paljon tarkastettavan yhteisön koon ja kompleksisuuden mukaan. ISA-standardien vaatimukset keskittyvätkin asioihin, joita tilintarkastajan on käsiteltävä tilintarkastuksessa eivätkä ne tavallisesti erittele yksityiskohtaisesti erityisiä menettelyjä, joita tilintarkastajan tulee tehdä. Vaikka vaatimukset ovat samat, pienen tai yksinkertaisen yhteisön tapauksessa saatava tilintarkastusevidenssi ja dokumentointi on saavutettavissa helpommin. Käytettävä tilintarkastustapa riippuu tilintarkastajan tekemästä riskiarvioinnista ja ISA-standardeissa korostetaan tilintarkastajan oman ammatillisen harkinnan käyttöä. Ammatillista harkintaa käytetään ISA-standardien vaatimusten täyttämiseksi käytettävien tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta sekä keräämistavasta tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi. Tilintarkastaja ei kuitenkaan voi jättää soveltamatta ISA-standardien vaatimuksia, ellei kyseessä ole poikkeustapaus tai tilintarkastaja suorittaa vaihtoehtoisia tilintarkastustoimenpiteitä ISA-standardin vaatimuksen tavoitteen saavuttamiseksi. (International Auditing and Assurance Standards Board 2009, 1–3). Vaikkakin ISA-standardeissa on joustavuutta,

suomalaisesta näkökulmasta ISA-standardien soveltamiseen liittyvät haasteet liittyvät siihen, että vaatimuksia on liikaa, kun otetaan huomioon yhteisön koko ja monimuotoisuus (Suomen Tilintarkastajat ry 2022, 4).

Pienten ja yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksessa tehokkuudella on väliä, koska palkkio on pienempi kuin isojen yhteisöjen tilintarkastuksissa. Tämän takia tilintarkastusyhteisöjen on oltava selvillä siitä, miten ISA-standardeja sovelletaan pienemmissä tilintarkastuksissa, jotta he tietävät mitä ei tarvitse tehdä ja mitä voidaan tehdä yksinkertaisemmin. Esimerkiksi yksityiskohtaiset dokumentointivaatimukset koetaan joidenkin pienempien yhteisöjen kohdalla rasittaviksi. Säätelystävien olisikin tunnistettava, että pienten yhteisöjen tilintarkastusdokumentaatio voisi olla merkittävästi yksinkertaisempaa. ISA-standardien suhteellisuus eli se, että ne soveltuvat niin isoille, monimutkaisille, pienille ja yksinkertaisille yhteisöille, kun sitä sovelletaan pieneen yhteisöön, tarkoittaa sitä, että tilintarkastajan on mietittävä mitä tilintarkastustoimenpiteitä hän suorittaa ja räätälöitävä nämä työn alla olevalle yhteisölle. Tähän ISA-standardien tulkittamiseen ja mukauttamiseen joudutaan välillä panostamaan isojakin työmääriä, jotta pienten yhteisöjen tilintarkastukset olisivat kustannustehokkaita. Parhaat menetelmät pienten yhteisöjen tarkastuksiin ovatkin yleensä tilintarkastusyhteisöjen sisäisesti laatimia tai tilattu tarkoitukseen sopiviksi. (Bagshaw & Selwood 2014, 6–9.)

Sääntelyihin liittyvät asenteet koskevat säätelystävien ja tilintarkastajien välistä yhteistyötä. Säätelystävien omistajissa on kaksi ääripäätä sen mukaan, minkä he kokevat tehtävänsä olevan. Toiset valvovat tilintarkastajien käyttäytymistä ja määräävät seuraamuksia, jos tilintarkastajat eivät noudata sääntöjä. Toiset taas toimivat yhteistyössä tilintarkastajien kanssa ja kokevat, että heillä on samat tavoitteet sääntelemissään tilintarkastajien kanssa tilintarkastuksien parantamiseksi. Heidän tehtävänsä on auttaa tilintarkastajia parantamaan tilintarkastuksen laatua ja seuraamusten määrääminen on vasta viimeinen keino. Yleensä säätelystävät ovat näiden kahden ääripään välissä. Maailmanlaajuisesti tilintarkastajat ovat valittaneet säätelystävien keskittävän liikaa tilintarkastusstandardien yksityiskohtien noudattamiseen kuin kokonaisuuksiin, jonka tilintarkastajat näkevät tärkeämpänä. (Bagshaw & Selwood 2014, 6.)

Tilintarkastusmenetelmien laadulla on iso merkitys tilintarkastuksessa. Hyvä tilintarkastaja pystyy tekemään keskinkertaisella tilintarkastusmenetelmällä hyvän tilintarkastuksen, mutta huonoa tilintarkastajaa ei pelasta hyväkään tilintarkastusmenetelmä, vaan tuloksena on huono tilintarkastus. Useimmissa tilintarkastuksissa laadukas ja ajan tasalla oleva tilintarkastusmenetelmä tuo

huomattavan laadullisen eron positiivisessa mielessä. Pääosin tilintarkastusmenetelmien laatu ja saatavuus vaihtelevat. Tilintarkastusmetologioita tarjoavat ammattialajärjestöt, koulutuskeskukset ja jotkut ovat kaupallisesti saatavilla. Laatu ja saatavuus ovat riippuvaisia sen tarjoajasta. Monet tilintarkastusmetologioista ovat sidoksissa paperimuotoisiin tai sähköisiin tarkastusjärjestelmiin. (Bagshaw & Selwood 2014, 6–7.)

Suomessa esimerkiksi Suomen Tilintarkastajat ry on kehittänyt jäsenilleen saatavilla olevan tilintarkastuksen työkirjan, jota kutsutaan STanssiksi. STanssi tukee tilintarkastajia hyvän tilintarkastustavan mukaisessa tilintarkastuksessa ja tilintarkastuksen dokumentoimisessa. Se on tarkoitettu pienten ja keskisuurten yhteisöjen sekä säätiöiden tilintarkastukseen ja se soveltuu niin pienille tiimeille kuin yksin suoritettaviin tilintarkastuksiinkin. STanssiin kuuluu viisi työkirjaa, joita ovat osakeyhtiö, osakeyhtiön lyhytversio, asunto-osakeyhtiö, yhdistys/säätiö ja ruotsinkielinen osakeyhtiö työkirja. Siihen kuuluu myös erilliset työpaperit tilinpäätöserien ja kirjanpidollisten arvioiden tarkastusta varten. (Suomen Tilintarkastajat ry s.a.) Vuonna 2019 STanssia oli tilannut yli 300 Suomen Tilintarkastajat ry:n jäsentä, mutta tarkkaa käyttäjämäärää ei pystytä sanomaan, sillä tilaajat ovat voineet antaa työkirjan myös assistenttiansa käytettäväksi. Vuonna 2019 käyttäjistä 85 % oli käyttänyt STanssia mikrokokoisten yhtiöiden tilintarkastuksissa, 95 % oli käyttänyt sitä pienten yhtiöiden tilintarkastuksissa ja 43 % oli käyttänyt sitä keskikokoisten yhtiöiden tilintarkastuksissa. Jos käyttäjä haluaa päivittää STanssinsa uuteen versioon, hänen täytyy siirtää itse tiedot manuaalisesti uuteen versioon. ISA-standardien muutokset, esimerkiksi ISA 540-standardi, huomioidaan päivityksissä. (Suomen Tilintarkastajat ry 2019.)

2.3.1 ISA-standardien erityiset haasteet yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksessa

Kansainvälinen tilintarkastus- ja varmennuslautakunta sai lausuntoja 93 kappaletta keskusteluasiakirjaansa yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksesta ja näiden lausuntojen perusteella löydettiin viisi pääkohtaa ISA-standardeihin liittyvistä haasteista yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksessa. Haasteet olivat standardien kokonaispituus ja laajuus, joidenkin standardien tarkoituksen epäselvyys määrätyistä menettelyistä, tukivälineiden ja ohjeiden puute sekä tietyt ISA-standardit. Nämä tietyt ISA-standardit olivat ISA 230, ISA 240, ISA 315 (uudistettu) ja ISA 540 (uudistettu). (International Auditing and Assurance Standards Board 2019b, 7.)

IFAC eli kansainvälinen tilintarkastajien liitto toteutti samanaikaisesti myös verkkokyselyn, joka oli suunnattu sidosryhmille, jotka eivät välttämättä vastaisi lausuntoihin. Tämän kyselyn perusteella esiin nousivat kolme pääkohtaa ISA-standardeihin liittyvistä haasteista yksinkertaisten yhteisöjen

tilintarkastuksessa. Yksi näistä pääkohdista oli ISA-standardeissa olevat vaatimukset, jotka johtavat tiettyihin tilintarkastuksessa tehtäviin toimenpiteisiin. Näitä toimenpiteitä suoritetaan vain, jotta täytetään ISA-standardien vaatimukset eikä näillä toimenpiteillä ole mitään lisävarmuutta tuovaa tai mitattavissa olevaa parannusta tilintarkastuksen laatuun. Toinen näistä pääkohdista oli, että tilintarkastusdokumentaation vaatimukset ovat laajat ja raskaat. Kolmas pääkohdista oli, että ISA-standardien soveltamisesta yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastukseen ei ole tehty erillistä täytäntöönpanotukea tai ohjeistusta. (International Auditing and Assurance Standards Board 2019b, 8.)

Kansainvälinen tilintarkastus- ja varmennuslautakunnan konferenssissa Pariisissa, jossa käsiteltiin yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksiin liittyviä asioita, tehtiin myös pikakyselyitä tapahtuman aikana. Näiden pikakyselyjen näkemysten mukaan nousi kolme pääkohtaa ISA-standardeihin liittyvistä haasteista yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksessa. Nämä pääkohdat olivat ISA-standardien kielen monimutkaisuus ja vaikeasti ymmärrettävyys, ISA-standardit ovat pitkiä ja laajoja ja tilintarkastusdokumentaation vaatimukset ovat laajoja ja raskaita. (International Auditing and Assurance Standards Board 2019b, 9.)

2.3.2 Pienempien tilintarkastuksien haasteet AuditToT yhteisön mukaan

Maailmanpankin tilinpäätösraportoinnin uudistamiskeskuksen eli CFRR on julkaissut yhteenvedon CFRR:n tukemassa EU:n REPARIS-ohjelmaan kuuluvassa tilintarkastuskouluttajien koulutus eli AuditToT yhteisössä käydyistä keskusteluista, jota liittyvät pk-yritysten tilintarkastusten haasteisiin ja niihin liittyviin oivalluksiin. Tilintarkastuskouluttajien koulutusohjelma on käytännönläheinen, jolla kehitetään tilintarkastuskouluttajien valmiuksia tarjota laadukasta koulutusta ja täydennyskoulutusohjelmia. Näissä keskitytään erityisesti pk-yritysten tarpeisiin ja ISA-standardien täytäntöönpanon haasteisiin. (Hodge & Savoska 2016a.)

Pienempiä tilintarkastuksia pidetään erikoisalana, koska niissä on omat ainutlaatuiset haasteensa tilintarkastajille. Pienemmälle tilintarkastusasiakkaalle ei ole olemassa yhtenäistä määritelmää, mutta toiminnanharjoittajan näkökulmasta pienen asiakkaan tilintarkastustyö vaatii yleensä vähemmän aikaa kuin suuremman asiakkaan, jonka takia siitä saa pienemmän palkkion. Pienissä tarkastuksissa haasteena on muun muassa rajallinen sisäinen valvonta. Sen ongelmana on, että johdolla on mahdollisuus ohittaa kontrollit tai dokumentaatio ja järjestelmät ovat vähemmän kehittyneitä. Tämän takia näiden tilintarkastuksien suorittaminen tehokkaasti, laadukkaasti ja edullisesti voi olla haastavaa. Myös pienen yrityksen riskiprofiili eroaa suuresta yrityksestä. Pienissä yrityksissä on yleensä omistaja-johtajakokoonpano ja on haastavaa luoda asiakkaaseen luotettava

neuvonantajasuhte vaarantamatta tilintarkastajan riippumattomuutta. Pienissä tarkastuksissa ovat avainasemassa tilintarkastajan taidot, tiedot tilintarkastusstandardeista ja kyky tehdä järkeviä ammatillisia arvioita. Tilintarkastusta tekevän tulee noudattaa kaikkia tarkastuksen kannalta oleellisia ISA-standardeja ja niiden vaatimuksia, joten kaikkien standardien täydellinen osaaminen ja syvällinen ymmärtäminen on välttämätöntä. Tämä on välttämätöntä siksi, että pystyttäisiin tekemään ammatillinen arvio siitä, mitä ei tarvita ja jotta tilintarkastaja pystyisi työskentelemään mahdollisimman nopeasti ja tehokkaasti tehden juuri oikean määrän tilintarkastustyötä ja dokumentaatiota. Pienempien tilintarkastuksien tekevän tilintarkastajan on siis tunnettava kaikki standardit yhtä hyvin kuin suurien yhteisöjen tilintarkastuksien tekevän tilintarkastajan ja pysyttävä ajan tasalla uusien ja muuttuvien standardien kanssa. Pienissä yhteisöissä tämä voi olla haastavaa, kun henkilömäärä ja osaaminen on rajallista. Pienissä tilintarkastuksissa on myös yleensä pienemmät tiimit tai ne tehdään yksin, joten niitä tekevällä tilintarkastajalla tulee olla laaja-alainen osaaminen eri osa-alueilta kuten verotuksesta, yhtiöoikeudesta ja tietotekniikasta. (Hodge & Savoska 2016b, 1–3.)

Haasteena nähtiin myös, että kaikkiin tilintarkastuksiin sovelletaan samoja tilintarkastusstandardeja. Poliitikkojen tekijät arvioivat pienyritysten sääntelytaakkaa kahdella keskeisellä, toisiinsa liittyvällä tavalla. Ensimmäiseksi sitä arvioidaan kustannus-hyöty-yhtälön avulla, jolla määritetään ovatko sääntelyn kustannukset suuremmat kuin siitä saadut hyödyt. Toiseksi arvioidaan kohdistuvatko kustannukset suhteettomasti pieniin yrityksiin. Tämän takia esimerkiksi on kehitetty yksinkertaistetut tilinpäätösstandardit eli pk-yritysten kansainväliset tilinpäätösstandardit, jotka vähentävät pienyritysten tilinpäätösraportointivaatimusten monimutkaisuutta ja virtaviivaistavat niitä. Koska niissä ei ole niin paljon vaatimuksia kuin tavanomaisissa kansainvälisissä tilinpäätösstandardeissa eli IFRS-standardeissa, niiden laatimiskustannukset ovat alhaisempia. (Hodge & Savoska 2016b, 3.)

Haasteena nähtiin myös se, että yksinkertaisempi liiketoiminta ei välttämättä tarkoita helpompaa tilintarkastusta. Tietotekniikkaympäristö on yleensä yksinkertainen pienissä yrityksissä, koska liiketoimintaa on vähän ja ne ovat yleensä yksinkertaisia sekä osakkeenomistajia on vähemmän. Tilintarkastajan on kuitenkin tunnettava erittäin hyvin pienen yrityksen liiketoiminta ja tilintarkastusstandardit, jotta hän pystyy suorittamaan tilintarkastuksen tehokkaasti. Pienillä yrityksillä on myös yleensä erityispiirteitä, jotka edellyttävät suurempaa huomiota, esimerkiksi lähipiiriliiketoimien määrä on suurempi, niihin voidaan soveltaa joitain monimutkaisia verotusvaatimuksia tai niillä on vähemmän varainhoidon valvontaa. (Hodge & Savoska 2016b, 4.)

Haasteena nähtiin myös kilpailu alalla. Markkinat pitävät tilintarkastajan lausuntoa hyvin standardisoituna eli kuka tahansa tilintarkastaja voi tuottaa saman tuloksen, jonka takia hinta on oleellinen kilpailutekijä. Tämän takia pienten yritysten tilintarkastuksien palkkioihin kohdistuu laskupaineita. Suurin haaste tässä on vaadittujen standardien jatkuva noudattaminen huolimatta alhaisesta hintajoustosta laadun suhteen. Tilintarkastajilta edellytetään perus- ja jatkokoulutusvaatimuksia ja tilintarkastusprosessi on työvoimavaltainen, joten työmarkkinakustannusten nousu voisi pahentaa tilintarkastuspalkkioiden laskun vaikutusta. Tilintarkastajilla, jotka tekevät pienten yritysten tilintarkastuksia, on haasteena, miten he pystyvät kasvattamaan tilintarkastusyhteisönsä tuloja, mutta samalla säilyttämään tilintarkastuksiensa laadun. (Hodge & Savoska 2016b, 5.)

Haasteena nähtiin myös tilintarkastuksesta vapauttamisen raja-arvojen nostaminen. Tilintarkastus voidaan tehdä yhdestä tai useammasta syystä. Näitä syitä ovat lakisääteinen vaatimus, luottamushenkilö tarvitsee varmuuden velvoitteidensa täyttämisestä, sopimusperusteinen vaatimus tai omistajat tai johto pyytävät tilintarkastusta. Yhä useammin maissa ei ole mikro- ja pienyrityksille lakisääteistä vaatimusta tilintarkastuksen suorittamisesta. Tilintarkastuksen ei katsota tuovan lisäarvoa pienyritysten omistajille eikä mahdollistavan yksinkertaistettua sääntely-ympäristöä, joka edistäisi pienyritysten kasvua. On olemassa maita, joissa pienyritysten ei tarvitse edes laatia tilinpäätöstä. Yleisesti ottaen yritysmaailma suhtautuu myönteisesti kevyempään sääntelytaakkaan, koska se minimoi kustannukset, jotka johtuvat sääntelystä. Tämän takia pienten yritysten tilintarkastusmarkkinat ovat pienentyneet. (Hodge & Savoska 2016b, 6.)

Haasteena nähtiin myös se, että kehittyvät markkinat ja uudet palvelut edellyttävät ammattilaisilta merkittäviä investointeja osaamiseen ja teknologiaan. Pienyritysten tilintarkastuksien tehokas suorittaminen edellyttää panostamista kahteen eri osa-alueeseen. Nämä osa-alueet ovat tilintarkastajan tarvittavat taidot ja harkintakyky sekä teknologia. Tilintarkastaja tarvitsee tarvittavat taidot ja harkintakykyä tehdäkseen mahdollisimman vähän suoritettavaa tilintarkastustyötä noudattaen samalla tilintarkastusstandardeja. Teknologiaa tarvitaan, koska se mahdollistaa tehokkaan ja menetelmällisen lähestymistavan tilintarkastuksen toimenpiteiden suorittamiseen ja toimenpiteiden tulosten dokumentointiin. Teknologian ja taitojen kehittämisen vaatimat investoinnit saattavat olla liian kalliita pienille tilintarkastusyhteisöille, joilla ei ole vaadittavia tuloja mahdollistamaan investoinnit. (Hodge & Savoska 2016b, 7.)

3 Tutkimus

Tutkimusote voi olla kahdenlainen, kvantitatiivinen eli määrällinen tai kvalitatiivinen eli laadullinen (Heikkilä 2014, 15). Kvantitatiivisessa eli määrällisessä tutkimuksessa analysoidaan mittauksen tuloksena saatua aineistoa tilastollisilla menetelmillä. Mittauksen tarkoituksena on tuottaa tietoa, joka on perusteltua, luotettavaa ja yleistettävää. Määrällinen tutkimus perustuu positivismiin eli se pyrkii absoluuttiseen ja objektiiviseen totuuteen ja siinä korostetaan tiedon perusteluja, luotettavuutta ja yksiselitteisyyttä. (Kananen 2008, 10.) Määrällinen tutkimus edellyttää tarpeeksi suurta ja edustavaa otosta ja aineisto kerätään yleensä tutkimuslomakkeilla. Näitä aineistosta saatuja tuloksia pyritään yleistämään tilastollisen päättelyn keinoin tutkittuja havaintoyksiköjä eli tutkimukseen vastaajia suurempaan joukkoon eli perusjoukkoon. (Heikkilä 2014, 15). Tutkimusotteena tässä tutkimuksessa käytettiin määrällistä tutkimusta.

Tutkimusongelma on se kysymys, mihin tutkimuksen tekijä etsii vastausta. Se johtaa aineiston koostamista, käsittelyä ja analysointia. Tutkimusongelma joudutaan yleensä jakamaan pienempiin osiin eli alaongelmiin, jotka muodostetaan yhdeksi tai useammaksi kysymykseksi. (Heikkilä 2014, 22). Tässä tutkimuksessa tutkimusongelmaksi muodostui kysymys: vastaako LCE-standardiluonnos tilintarkastajien tarpeeseen Suomessa? Alaongelmia muodostui yhteensä neljä:

- Miten yksinkertainen yhteisö määritellään?
- Kaivataanko Suomessa helpotusta yksinkertaisimpien yhteisöjen tilintarkastuksiin?
- Mitkä ovat merkittävimmät haasteet yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksissa?
- Onko PMA:n mukaisen yhtiön tilintarkastuksessa jotain kehitettävää?

Tutkimuksen perusjoukko eli kohdejoukko, josta halutaan tietoa, määritetään ensin tarkasti, jonka jälkeen siitä valitaan otos. Otoksen tulisi olla mahdollisimman perusjoukkoa edustava. Kun perusjoukko on määritelty, seuraavaksi selvitetään, onko olemassa jotain rekisteriä, joka kattaa perusjoukon ja pystytäänkö tämän rekisterin tietoja hyödyntämään tutkimuksessa. Aina kaikkia perusjoukon yksiköitä ei pystytä tavoittamaan esimerkiksi, kun kyse on verkkokyselystä, joudutaan tutkimus rajoittamaan heille, jotka tavoitetaan verkon kautta, vaikka tutkimus kohdistuisikin kaikkiin perusjoukkoon kuuluviin yksiköihin. Tällöin käytetään termejä kohdeperusjoukko ja kehikkoperusjoukko. Kohdeperusjoukko sisältää kaikki kiinnostuksen kohteena olevat yksiköt ja kehikkoperusjoukko ne yksiköt, jotka voidaan käytännössä tavoittaa. (Heikkilä 2014, 32.) Tutkimuksen kohdeperusjoukoksi valittiin Suomessa toimivat tilintarkastajat ja tilintarkastusassistentit, joilla on käsitys yksinkertaisen yhteisön tilintarkastuksesta. Kehikkoperusjoukoksi valittiin kohdeperusjoukosta ne, joiden

sähköpostiosoite oli saatavilla Bisnoden yritystietokannassa ja heidän työkaverinsa tai jotka olivat Suomen Tilintarkastajat ry:n jäsenkirjeen tilaajia.

Otanta voidaan toteuttaa usealla eri tavalla. Näitä ovat kokonais-, yksinkertainen, satunnais-, systemaattinen tai ryväotanta. Kokonaisotannassa tutkimuksen kohteeksi valitaan koko perusjoukko. (Vilkkä 2021, 80–82.) Nettikyselyissä on yleensä haasteena saada edustava otos paitsi, jos kohde-ryhmään kuuluvien sähköpostiosoitteet ovat saatavilla tai tieto saadaan heille joltain muuta kautta. Tällöin tutkimukseen voidaan ottaa mukaan rinnakkainen tiedonkeruumenetelmä kuten lomakekysely tai puhelinhaastattelua, jolloin aineistoa täydennetään edustavammaksi. Kohdeperusjoukko voidaan lähettää linkki kyselyyn monella eri tavalla. (Heikkilä 2014, 67.)

Tässä tutkimuksessa otantamenetelmänä käytettiin kokonaisotantaa, koska kehikkoperusjoukkoon ei tehty todennäköisyysotantaa vaan kyselytutkimus lähetettiin heille kaikille. Tutkimuksessa käytettiin yhtä tiedonkeruumenetelmää, mutta kohde- ja kehikkoperusjoukkoa pyrittiin tavoittelemaan kahdella eri tavalla. Ensimmäinen tapa oli Suomen Tilintarkastajat ry:n kautta. Tilintarkastajia on Suomessa 1 345 henkilöä (Patentti- ja rekisterihallitus s.a). Toimintakauden 1.4.2020-31.3.2021 päättyessä Suomen Tilintarkastajat ry:llä oli jäseniä 1 466 kappaletta, kun edellisellä toimintakaudella niitä oli 1 473 kappaletta. Näistä tilintarkastajajäseniä oli päättyneellä toimintakaudella 1 232 kappaletta eli noin 84 % ja tilintarkastusassistenttijäseniä 81 kappaletta eli noin 6 %. (Suomen Tilintarkastajat ry 2021, 28.) Tutkimukseen pyydettiin vastaamaan Suomen Tilintarkastajat ry:n nettisivuilla olevassa uutisessa (liite 1) heitä, jotka omasivat tarvittavan tietotaidon eli käsityksen yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksesta. Uutisessa siis pyydettiin heitä vastaamaan, jotka kuuluivat tutkimuksen kohdeperusjoukkoon. Myös Suomen Tilintarkastajat ry:n jäsenille lähetettävässä jäsenkirjeessä olevassa vastauspyynnössä (liite 2) pyydettiin heitä vastaamaan, jotka kuuluivat tutkimuksen kehikkoperusjoukkoon. Jäsenkirjeen sai noin 1 400 henkilöä (Ristikangas 10.6.2022). Kaikki jäsenkirjeen vastaanottaneet eivät kuuluneet tutkimuksen perusjoukkoon, mutta tilintarkastajien ja tilintarkastusassistenttien osuuden voidaan päätellä olevan noin 90 %.

Toinen tapa oli Bisnoden yritystietokannasta saatujen sähköpostiosoitteiden välityksellä. Hakukriteereiksi Bisnoden yritystietokannassa valittiin:

- Suomessa rekisteröity yritys,
- toimiala 69202 tilintarkastuspalvelu,
- ylin johto,
- CEO ja

- sähköpostiosoite saatavilla.

Heitä oli yhteensä 168 kappaletta. Tutkimukseen pyydettiin sähköpostilla lähetettävässä saatekirjeessä (liite 3) vastaamaan heitä, jotka kuuluivat tutkimuksen kehikkoperusjoukkoon. Saatekirjeessä (liite 3) pyydettiin jakamaan kyselyä vastaajan työskentelemään yrityksen sisällä myös muille, jotka kuuluivat tutkimuksen kehikkoperusjoukkoon.

3.1 Kyselylomake

Kyselylomake on yksi tapa kerätä tutkimusaineistoa määrällisessä tutkimuksessa. Perinteisesti kyseessä on ollut paperinen kyselylomake, mutta nykyään käytössä on myös sähköiset kyselyt. (Valli & Aarnos 2018, 81.) Postikyselyjen vastausprosentit ovat edellisten vuosikymmenten aikana laskeutuneet, mutta verkkokyselyiden vastausprosentit ovat kasvaneet. Sähköisten kyselyjen vahvuuksia ovat visuaalisuus, nopeus ja taloudellisuus sekä se, että niitä voidaan jakaa monipuolisemmin potentiaalisille vastaajille verrattuna paperisiin kyselyihin. Nykyään moni käyttää myös muita elektronisia laitteita, esimerkiksi tablettia tai älypuhelinia, kuin tietokonetta. Kyselyn tulisi olla saavutettava myös niiden välityksellä. Sähköisessä kyselyssä voi olla esimerkiksi jokin lista, jolla ovat kaikki tutkimuksen perusjoukkoon kuuluvien henkilöiden sähköpostiosoitteet. Tutkimuksen perusjoukon tai osajoukon sähköposteja voi pyytää esimerkiksi ammattiliitoista tai kouluista. Sähköinen kysely toimii samalla tavalla kuin postikysely, mutta vastaaminen tehdään verkon välityksellä. Tällöin vastaukset tulevat suoraan verkkolinkin kautta tutkimuksen tekijälle. Verkkokyselyn aineistoissa on se positiivinen puoli, että aineistoa ei tarvitse syöttää tai litteroida erikseen vaan se on suoraan sähköisessä muodossa. Tällöin vältetään myös tutkimuksen tekijän omien näppäilyvirheiden riskiä syöttäessä tai litteroidessa, jolloin tutkimus on luotettavampi (Valli & Aarnos 2018, 100–101.) Aineiston keruu suoritettiin Webropolin kyselylomakkeella. Webropolin kyselylomakkeen toimivuutta voitiin testata ennakkoon tietokoneen, tabletin tai älypuhelimien näkyvyydessä.

Kyselylomakkeen kysymykset tulee muotoilla niin, että ne ovat vastaajille tuttuja, jonka takia kohderyhmän tuntemus on tärkeää. Kysymyksissä käytettyjä sanoja tulee käyttää yksiselitteisesti ja tavalla, joka on vastaajalle tuttu. Kysymyksiä muodostaessa kannattaa miettiä jokaisen kysymyksen kohdalla, mitä siinä mitataan ja onko se tutkimuksen kannalta olennainen kysymys. Kyselylomakkeen kysymysten tulisi vastata pää- ja apuongelmiin. Kyselylomaketta harvoin saadaan yhdellä yrityksellä valmiiksi ja sitä kannattaa myös testata. Testaaminen tapahtuu niin, että muutama perusjoukkoa edustava henkilö arvioivat kyselylomaketta kriittisesti. Kyselylomakkeesta he arvioivat kysymysten ja vastausohjeiden selkeyttä ja yksiselitteisyyttä, vastausvaihtoehtojen toimivuutta,

kyselylomakkeen pituutta ja vastaamiseen tarkoitettujen ajan kohtuullisuutta. Testaajat arvioivat myös sitä, puuttuuko kyselylomakkeesta tutkimuksen kannalta olennaisia kysymyksiä ja sitä, onko siinä niin sanottuja turhia kysymyksiä, jotka eivät liity tutkittavaan asiaan. Testaajien tulee myös pystyä perustelemaan kantansa. (Vilkkä 2021, 85–87.) Lomakkeen testaamisen jälkeen lomake julkaistaan ja aineistoa aletaan keräämään vastausten muodossa. Webropolissa julkaisu voidaan tehdä kahdella eri tavalla, joko julkisella tai henkilökohtaisella linkillä. Julkisessa linkissä ei ole rajattu vastausten määrää, mutta henkilökohtaisella linkillä, joka on luotu esimerkiksi jokaiselle sähköpostiosoitteelle, pystytään vastaamaan vain kerran. Kysely voidaan myös julkaista molempia tapoja käyttäen. (Heikkilä 2014, 70.)

Kyselylomakkeen kysymykset muodostettiin tietoperustan pohjalta ja niihin pyydettiin kyselyn ensimmäisissä luonnoksissa kommentteja opinnäytetyön ohjaajalta ja yliopettajalta. Tämän jälkeen kommenttien perusteella päädyttiin tiettyihin kysymysmuotoihin. Kyselylomakkeen kysymyksiä testattiin kehitysvaiheessa moneen kertaan vastaajalla, joka edusti tutkimuksen kohdeperusjoukkoa. Testatessaan hän paneutui siihen, ymmärsikö hän kysymykset niin kuin ne oli tarkoitettu, voisiko asioita kysyä eri tavalla, jäikö jotain oleellista kysymättä ja oliko kyselyssä turhia kysymyksiä. Kyselylomaketta testattiin myös vastaajalla, jolla ei ollut tietoa aiheesta, mutta joka keskittyi kysymysten asetteluun ja kirjoitusmuotoon. Kun kyselylomakkeesta ei saatu enää muutosideoita, lähetettiin se eteenpäin. Koska kyselyä jaettiin usean eri kanavan kautta ja sitä saattoi myös jakaa eteenpäin, julkaistiin se julkisen vastauslinkin kautta vastattavaksi.

Verkkokyselyissä pystytään varmistamaan, että vastaaja ei pääse kyselyssä eteenpäin ennen kuin vastaa kysymykseen. Tämä tapahtuu merkkamalla kysymys pakolliseksi. (Valli & Aarnos 2018, 88.) Tutkimuslomake koostuu kahdesta osasta, jotka ovat saatekirje ja kyselylomake. Saatekirje ei ole pakollinen ja se voidaan vaihtoehtoisesti korvata saatesanoilla, jotka tulevat ennen kysymyksiä. Saatekirjeen tai saatesanojen avulla motivoidaan vastaaja vastaamaan kyselylomakkeeseen sekä selvitetään tutkimuksen taustaa ja vastaamista. Saatekirje saattaa ratkaista sen, vastaako sen saaja kyselylomakkeeseen vai ei. Saatekirjeen tulisi olla tekstiltään kohtelias ja lyhyt, sen maksimipituus on yksi sivu. Heikkilän (2014, 59) mukaan saatekirjeessä kerrotaan:

- tutkimuksen toteuttaja tai toteuttajat,
- rahoittajat,
- tavoite tai tavoitteet,
- mihin tutkimuksen tietoja käytetään,
- miten vastaajat on valittu,

- mikä on viimeinen vastausaika,
- lomakkeen palautusohje,
- tietojen ehdottomasta luottamuksellisuudesta,
- kiitos kyselylomakkeeseen vastaamisesta ja
- tutkijan tai tutkijoiden allekirjoitus.

Kaikki kysymykset, paitsi viimeinen avoin kysymys, kyselylomakkeessa (liite 6) merkittiin pakollisiksi. Tutkimuksessa käytettiin kolmea erilaista saatekirjettä tai saatesanoja. Verkkosivujen uutinen (liite 1) oli kokonaisuudessaan saatekirje, joka kirjoitettiin me-muodossa. Siinä esiteltiin:

- tutkijan nimi,
- tutkimuksen tavoitteet,
- mihin tutkimuksen tietoja käytetään,
- kenen halutaan vastaavan kyselyyn,
- kyselyn ennustettu vastausaika ja vastauskieli,
- viimeinen vastausaika,
- tietojen tunnistamaton ja luottamuksellinen käsittely,
- linkki kyselylomakkeeseen,
- mistä saa lisätietoja tutkimuksesta tai kyselylomakkeesta ja
- kiitettiin kyselylomakkeeseen vastaamisesta.

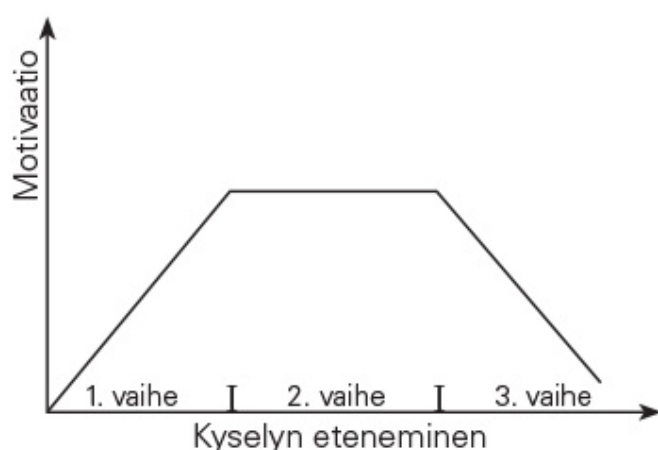
Jäsenkirjeessä olevassa vastauspyynnössä (liite 2) esiteltiin:

- tutkijan nimi,
- tutkimuksen tavoitteet,
- viimeinen vastausaika ja linkki kyselylomakkeeseen.

Sähköpostilla lähetetyssä saatekirjeessä (liite 3) esiteltiin samat tiedot kuin uutisessa, mutta se kirjoitettiin minämuodossa ja lisäyksenä oli maininnat, mistä sähköpostiosoitteet on saatu, missä kyselystä oli mainittu jo aiemmin eli verkkosivuilla ja jäsenkirjeessä sekä tutkijan allekirjoitus. Kyselylomake (liite 6) alkoi saatesanoilla, joissa kerrattiin tutkimuksen toteuttaja, tutkimuksen tavoitteet, kyselyn ennustettu vastausaika, viimeinen vastausaika ja vastausohjeet.

Kyselyn voidaan sanoa etenevän kolmessa vaiheessa (kuva 2). Ensimmäisessä vaiheessa on kysymysten ja vastausohjeen avulla tarkoitus luoda luottamuksellinen suhde tutkittavan ja tutkijan välillä. On tärkeää, että ensimmäisessä vaiheessa pystytään osoittamaan, kuinka tärkeä kysely on ja sen mielekkäys ennen kuin kyselylomakkeessa tulee tutkimuksen kannalta oleellisia kysymyksiä.

(Valli & Aarnos 2018, 82.) Kyselylomake (liite 6) alkoi pienellä saatetekstillä, jossa kuvattiin vielä lyhyesti mitä tutkimuksessa tutkitaan ja milloin vastausaika päättyy.



Kuva 2. Vastaajan motivaatiotason määrä kyselyn edetessä (Valli & Aarnos 2018, 82)

Kyselylomake alkaa yleensä taustakysymyksillä, joilla voidaan tiedustella esimerkiksi vastaajan sukupuoli, ikää ja koulutusta. Niitä voidaan kutsua varsinaisen aiheen lämmittelykysymyksiksi. Yleensä taustakysymykset ovat selittäviä muuttujia eli tutkittavaa asiaa tarkastellaan niiden suhteen. (Valli & Aarnos 2018, 82.) Yksi tapa asettaa kysymyksiä on niin, että niihin on luotu valmiit vastausvaihtoehdot sen pohjalta mitä kyselyn tekijä kuvittelee vastausten olevan. Näitä käytetään yleensä taustatietojen selvittämiseen, johon ne soveltuvat parhaiten. Tärkeintä tällaisissa kysymyksissä on se, että vastaajalle löytyy aina sopiva vastausvaihtoehto ja siksi yhdeksi vaihtoehdoksi kannattaakin lisätä "muu, mikä?" -vaihtoehto. (Valli & Aarnos 2018, 97.) Pienen saatetekstin jälkeen kyselylomakkeessa (liite 6) tuli 5 kappaletta taustakysymyksiä, joissa kartoitettiin vastaajan tittelä, asemaa yrityksessä, työkokemusta ja työskentelemän yrityksen kokoa. Kaikissa oli valmiit vastausvaihtoehdot, mutta aseman kohdalla pystyi valitsemaan myös useamman vaihtoehdon.

Avointen kysymysten vastauksia pystytään myös analysoimaan tilastollisilla menetelmillä. Tällöin vastaukset tulee luokitella ryhmiin vastausten perusteella. Ryhmät muodostetaan käymällä läpi vastaukset ja kategorisoimalla ne eri ryhmiin. Avoimissa kysymyksissä on etuna se, että vastausten joukossa voi olla jotain mitä tutkija ei ole tajunnut itse ajatella, vastaajan mielipide saadaan selville perusteellisesti ja aineisto pystytään luokittelemaan monella eri tavalla. Avointen kysymysten huonona puolena on kuitenkin se, että niihin saatetaan jättää vastaamatta tai vastataan liian

epäselvästi tai epätarkasti. Vastaja saattaa myös vastata kysymyksen vierestä, jos hän ei ymmärrä kysymystä niin kuin kyselyn tekijä on sen tarkoittanut. (Valli & Aarnos 2018, 97–98)

Likertin asteikolla voidaan mitata esimerkiksi asenteita tai mielipiteitä. Useimmiten käytetään viisiportaista asteikkoa. Likertin asteikon tulisi sisältää pariton määrä vastausvaihtoehtoja, jotta vastajalla on mahdollisuus olla ottamatta kantaa asiaan keskimmaisella vastausvaihtoehdolla, joka voi olla esimerkiksi ”en osaa sanoa”- vaihtoehto. Likertin asteikossa ensimmäinen ja viimeinen vastausvaihtoehto ovat toistensa vastakohdat, esimerkiksi täysin samaa mieltä ja täysin eri mieltä. (Valli & Aarnos 2018, 93.) Kyselytutkimuksen kysymysten tulisi myös olla johdonmukaisia ja niiden tulisi edetä jonkinlaisen juonen mukaan. Tämän vuoksi kysymyksissä kannattaisi edetä joko yksittäisistä asioista yleisiin asioihin tai yleisistä asioista yksittäisiin asioihin. Jos kysymykset sisältävät saman asiasisällön, ne kannattaa luokitella kokonaisuuksiksi. (Vilkka 2021, 86.) Taustakysymysten jälkeen kyselyssä kannattaa sijoittaa seuraavaksi helpot kysymykset. Helppojen kysymyksen tehtävänä on johdatella arkoihin aiheisiin, jos kyselyssä sellaisia esiintyy. Helppojen kysymysten jälkeen sijoitetaan arat kysymykset, jos sellaisia on ja lopuksi jäähdyttelyvaiheen kysymykset, joiden joukossa on myös muutamia helposti vastattavia kysymyksiä. (Valli & Aarnos 2018, 83.)

Kyselylomakkeessa (liite 6) tuli taustakysymysten jälkeen tutkimusta pohjustavia kysymyksiä, jotka alkoivat helpoimmilla kysymyksillä. Kysymyksistä 1 oli valmiilla vastausvaihtoehdoilla, 3 oli avoimia ja 2 oli sellaisia, joiden vastausvaihtoehdot oli muodostettu viisiportaisella Likertin asteikolla. Toisessa Likertin-asteikossa oli 4 väittämää ja toisessa 3. Pohjustavat kysymykset liittyivät tutkimuksen apuongelmiin ja vaihtelivat helpoista vaikeiksi. Kysymykset etenivät yksittäisistä asioista yleisiin asioihin ja etenivät loogisesti apuongelmasta toiseen. Kysymyksessä 12 kysyttiin pääongelman tuntemusta, jolloin jos vastaja vastasi, että hänellä ei ole pääongelmaan liittyvää pohjatietoa, siirtyi hän kyselylomakkeen (liite 6) loppuun, jossa oli avoin kysymys palautteelle tai lisäkommenteille. Jos vastaja vastasi omaavansa pääongelmaan vaadittavan pohjatiedon, avautui hänelle yksi viisiportaisen Likertin asteikon mukainen kysymys, jossa oli 5 väittämää, ja yksi avoin kysymys.

Muistutuskirjeessä on tärkeää, että vastaanottaja ymmärtää yhteyden aikaisempien yhteydenottojen välillä, jonka takia siinä tulee toistoa aiemmin lähetettyjen viestien kanssa. On myös tärkeää, että muistutuskirjeen sisältöä vaihdellaan, jotta vastaja saataisiin vakuutettua vastaamaan kyselytutkimukseen. (Dillman, Christian & Smyth 2014, 419.) Muistutuskirje kannattaa lähettää vain yksi tai kaksi kertaa, sillä kolmannen muistutuskirjeen teho on todettu vähäiseksi (Heikkilä 2014, 64). Muistutuskirjeitä valittiin lähetettäväksi kaksi kappaletta. Ensimmäisessä muistutuskirjeessä (liite 4)

mainittiin, milloin edellinen sähköposti oli lähetetty, korostettiin vastaamisen tärkeyttä ja muutettiin kirjoitusasia henkilökohtaisemmaksi. Muuten muistutuskirjeen tiedot olivat samat kuin saatekirjeessä (liite 4). Toisessa muistutuskirjeessä (liite 5) mainittiin samat tiedot kuin ensimmäisessä, mutta kyselyyn pyydettiin vastamaan heti ja tekstiasua muutettiin hieman.

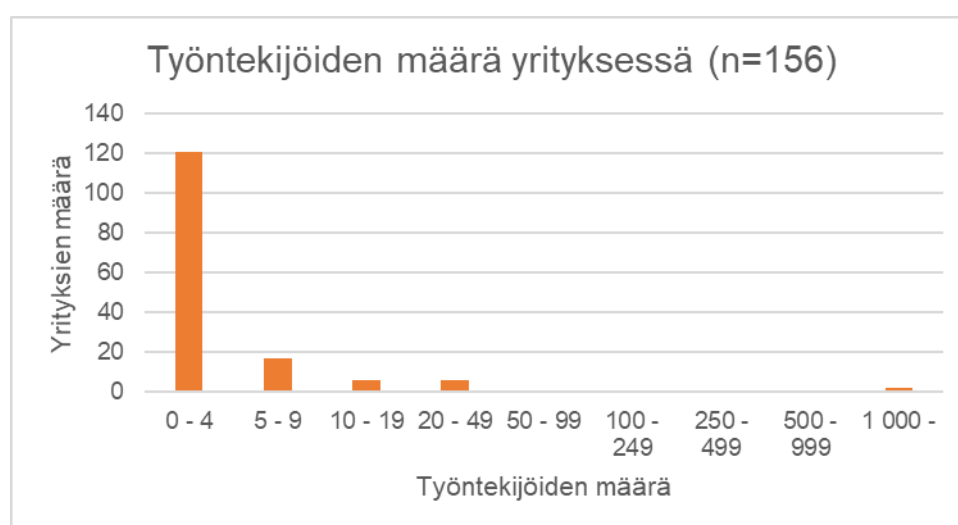
3.2 Toteutunut otos

Toteutuneesta otoksesta eli kyselytutkimukseen vastanneiden määrästä tulisi saada sama tutkimustulos kuin jos tutkimus suoritettaisiin kokonaistutkimuksella koko perusjoukosta. Toteutunutta otosta arvioidaan aina suhteessa perusjoukkoon. (Vilka 2021, 82.) Tärkeää on myös, milloin vastaajalle tulee pyyntö osallistua kyselytutkimukseen. Ennen viikonloppua saapuneissa kyselyissä on ollut yleensä hyvä vastausprosentti, mutta kun kyseessä on yritysjohtajia, he vastaavat paremmin, jos se saapuu alkuvuikosta. Jos vastausaika asetetaan liian pitkäksi saattaa kyselytutkimukseen vastaaminen unohtua. (Heikkilä 2014, 63.) Internetissä suoritettavissa kyselytutkimuksissa vastausaika on yleensä 10–14 päivää. Ennen vastausajan päättymistä lähetetään muistutus vastaamisesta. (Vilka 2007, 106.)

Uutinen (liite 1) julkaistiin Suomen Tilintarkastajat ry:n nettisivuilla 16 päivää ennen kyselyn sulkeutumista. Uutinen julkaistiin perjantai-iltapäivänä eikä sen julkaisuajankohtana tai parin seuraavan päivän aikana tullut yhtään vastausta kyselylomakkeeseen. Sen ei siis uskota saavuttaneen tutkimuksen kehikkoperusjoukkoa. Jäsenkirje, jossa oli vastauspyyntö (liite 2), lähetettiin kaikille Suomen Tilintarkastajat ry:n jäsenille, jotka olivat tilanneet jäsenkirjeen, 12 päivää ennen kyselyn sulkeutumista. Heti jäsenkirjeen lähetyksen jälkeen päivän aikana tuli 5 vastausta kyselylomakkeeseen, mutta parin seuraavan päivän sisällä kyselyyn ei tullut enempää vastauksia. Jäsenkirje siis saavutti ainakin osan tutkimuksen kehikkoperusjoukosta. Jäsenkirjeessä vastauspyyntö oli sijoitettu jäsenkirjeen viimeiseksi asiaksi ja sitä ennen oli listattu neljä erilaista kyselyä, joihin myös pyydettiin vastausta. Vastauspyynnön siis lukivat vain ne, jotka jakoivat lukea jäsenkirjeen loppuun asti. Jäsenkirjeen vastauspyynnön tekstiä oli myös muunneltu uutisen tekstistä ehkä hieman harhaanjohtavaksi.

Bisnoden yritystietokannasta saadulle sähköpostilistan henkilöille lähetettiin sähköpostilla saatekirje (liite 3) 10 päivää ennen kyselyn sulkeutumista, jossa pyydettiin vastaamaan tutkimukseen sekä levittämään vastauspyyntöä työskenteleмиensä yrityksiin sisällä. Tarkkaa vastaanottajia määrää ei siis ole saatavilla, mutta Bisnoden yritystietokannan mukaan vastaanottajista 121 kappaletta eli noin 72 % työskenteli yrityksessä, jonka työntekijöiden määrä oli 0–4 henkilöä (kuva 3). Kun

saatekirje lähetettiin, tuli sähköpostiini välittömästi 16 ilmoitusta, että vastaanottajan sähköposti ei ole käytössä, 4 automaattivastausta, että vastaanottaja oli lomalla ja 2 vastausta vastaanottajilta, että he eivät kuulu kehikkoperusjoukkoon. Sähköpostin lähetyksen jälkeen vastauksia kyselylomakkeeseen tuli seuraavan parin päivän sisällä 10 kappaletta. Vastauksia tuli sähköpostiini vielä 2 kappaletta vastaanottajilta, että he eivät kuulu kehikkoperusjoukkoon. Ei pystytä varmasti sanomaan tulivatko kaikki 10 vastausta sähköpostilistalta vai myös aiemmista vastauspyynnöistä.



Kuva 3. Työntekijöiden määrä Bisnoden yritystietokannasta valituissa yrityksissä (mukailen Bisnode Finland oy 2022)

Seuraavassa vaiheessa Bisnoden yritystietokannasta saadusta sähköpostiosoitteiden listasta karsittiin pois ne, jotka eivät olleet saavutettavissa kyselyn vastausaikana eli olivat lomalla tai eivät kuulunutkaan kehikkoperusjoukkoon. Jäljelle jäi 144 sähköpostiosoitetta. Heille lähetettiin muistutuskirje (liite 4) kyselyyn vastaamisesta 4 päivää ennen kyselyn sulkeutumista. Muistutuskirjeen lähettämisen jälkeen tuli 1 ilmoitus, että vastaanottajan sähköposti ei ole käytössä, 2 automaattivastausta, että vastaanottaja on lomalla ja 5 vastausta vastaanottajilta, että he eivät kuulu kehikkoperusjoukkoon. Tämän jälkeen vastauksia kyselylomakkeeseen tuli vielä ennen kyselyn sulkeutumista 7 kappaletta. Sähköpostiosoitteiden listasta karsittiin taas pois ne, jotka eivät olleet saavutettavissa kyselyn vastausaikana tai eivät kuulunutkaan kehikkoperusjoukkoon. Jäljelle jäi 137 sähköpostiosoitetta. Heille lähetettiin toinen muistutuskirje (liite 5) kyselyajan umpeuduttua, jossa pyydettiin vastaamaan kyselyyn heti. Muistutuskirjeen lähettämisen jälkeen tuli 2 automaattivastausta, että vastaanottaja on lomalla. Vastauksia odotettiin vielä 24 tuntia, jonka jälkeen kyselyn vastauslinkki suljettiin. Vastauksia tuli tämän 24 tunnin aikana yhteensä 6 kappaletta.

Toteutunut otos oli loppujen lopuksi 28 havaintoyksikköä. Tutkimusta jaettiin 1 400 Suomen Tilin-tarkastajat ry:n jäsenelle, joista arvioidaan 90 % olevan kehikkoperusjoukkoa ja 168:lle Bisnoden yritystietokannasta saaduista sähköposteista, joista 30 ei ollutkaan kehikkoperusjoukkoa. Määrään ei oteta huomioon sitä, että sähköpostilistalla olevat saattoivat jakaa tutkimusta eteenpäin. Kuiten-kin eteenpäin jaetun määrän arvioidaan olevan vähäinen sekä joukot, joille tutkimusta jaettiin, oli-ivat osittain päällekkäisiä. Kehikkoperusjoukon koko oli siis noin 1 398 joten toteutunut otos oli noin 2 %.

3.3 Aineiston käsittely ja analysointi

Määrällisessä tutkimuksessa tehdään aina katoanalyysi, joka on tärkein osa aineiston tarkastami-ssa. Siinä arvioidaan kadon laatua. Kato eli puuttuvien tietojen määrä tutkimuksessa voi koskea havaintoyksiköitä tai niiden muuttujia koskevia tietoja. Kato ei ole ongelma, jos se esiintyy suhteelli-esti, on satunnaisesti jakautunut tai se on vähäistä. Kadon edistämiseksi hyvä suunnittelu on tär-keää sekä muistutuskirjeiden lähetys on myös tärkeää. Kattavan katoanalyysin suorittamiseksi vastauslomakkeiden tulisi olla numeroituja (Vilka 2007, 106–107.) Vastauslomakkeita ei nume-roitu, joten katoa voitiin arvioida saatujen sähköpostivastausten perusteella. Kyselyyn eivät vastan-neet ne, joiden tiedot eivät olleet ajan tasalla Bisnoden yritystietokannassa, eivät kuuluneetkaan kohdeperusjoukkoon tai olivat lomalla kyselyn aikana. Näitä oli yhteensä 31 havaintoyksikköä. Kato ei ollut systemaattista eikä siinä ollut havaittavissa mitään kaavaa, koska lomalla olijatkin vaihtuivat lähetettyjen viestin välillä ja vain yksi henkilö oli lomalla koko tutkimuksen suorittamisen ajan. Saadut vastaukset siis edustavat kohdeperusjoukkoa ja tuloksia ei ole tarpeellista painottaa joissain luokissa tai ryhmissä.

Kerätyn aineiston käsittelyssä päätetään vastauslomakkeiden numerointi, muuttujille annettavat arvot ja miten havaintomatriisi rakennetaan. Muuttujille annetaan arvot, jotta vastaukset pystytään taulukoimaan ja analysoimaan. Muuttujia voivat olla esimerkiksi ikä, asema edustamassa yrityk-sessä tai koulutus. Muuttujalle annettu arvo voi olla kahdenlainen. Se voi olla joko numero tai kir-jainsymboli. Arvot voidaan antaa jo tutkimuslomakkeen suunnitteluvaiheessa tai taulukointivai-heessa, jossa kerätty aineisto järjestetään analysointia varten. (Vilka 2021, 89.) Taulukointivai-heessa kerätty aineisto käydään läpi, tarkistetaan sekä muunnetaan sellaiseen muotoon, jota voi-daan tutkia numeraalisesti esimerkiksi taulukko- tai tilasto-ohjelmilla. Kun vastauslomakkeita käy-dään läpi, arvioidaan samalla vastausten laatua ja poistetaan vastauslomake, jos se on täytetty

asiattomasti. Lomakkeet käydään läpi kysymys kerrallaan ja arvioidaan samalla puuttuvia tietoja ja virheitä, jos vastauslomake on täytetty puutteellisesti, se poistetaan. (Vilkkä 2007, 106.)

Puuttuvia tietoja eli havaintoyksikköjen arvoja, joista ei ole tietoa, voidaan ottaa mukaan analyysiin, jolloin ne käsitellään omana luokkana tai jättää ne pois analyysistä. Ne voidaan luokitella joko kokonaan yhtenä luokkana tai syyn mukaan, jos sellainen on tiedossa. Havaintomatriisista tulee käydä ilmi, että kyseessä on puuttuva tieto. Jos kyseessä on pieni otoskoko, ei puuttuvien tietojen sisältävien havaintoyksiköiden poistaminen kannata, vaikka tämä olisi helpoin tapa käsitellä niitä. Yksittäisen muuttujan poistaminen saattaa vääristää otosta, jos kyseessä on pieni otos. Jos kyseessä on välimatka-asteikolla oleva muuttuja, jonka tieto puuttuu, voidaan se korvata keskiarvolla. Tämä ei pienennä otosta, mutta pienentää muuttujien hajontaa ja muuttujien välistä korrelaatiota. Puuttuvana tietona voidaan käsitellä myös ”en osaa sanoa”-vaihtoehtoja. Jos nämä jätetään pois analyysistä, tulee varmistua siitä, että ne eivät jakaudu aineistossa systemaattisesti. Mitä huolellisemmin kyselylomake on suunniteltu, sitä vähemmän puuttuvia tietoja siinä esiintyy (Vilkkä 2007, 108–109.)

Kerätty aineisto eli vastauslomakkeet käytiin läpi vastausajan loputtua. Vastauslomakkeet käytiin läpi kysymys kerrallaan ja arvioitiin vastausten asiallisuutta, puutteita ja sitä onko lomakkeissa puuttuvia tietoja. Asiattomia ja puutteellisesti täytettyjä vastauksia ei löydetty. Puuttuvia tietoja oli vähän, koska kyselylomakkeen, kaikki paitsi yksi kysymyksistä oli merkitty pakollisiksi, joten jokaisessa näissä oli vastaus, oli se sitten pitempi tai lyhyempi avoin vastaus. Kysymyksessä numero 7 annetut en tiedä-vastaukset käsiteltiin puuttuvina tietoina ja niitä ei otettu mukaan analyysiin. Ainoa vapaaehtoinen kysymys oli viimeinen kysymys numero 16, johon osa oli jättänyt vastaamatta. Kysymys ei kuitenkaan ollut oleellinen tutkimuksen kannalta.

Kun vastauslomakkeet on numeroitu ja vastaukset käyty läpi, kirjataan kaikki tiedot taulukkoon, jota kutsutaan havaintomatriisiksi. (Vilkkä 2007, 111.) Havaintomatriisin vaakarivillä on kaikkien havaintoyksiköiden antamat vastaukset ja pystysarakkeissa kysymyksiä koskevat vastaukset. Havaintomatriisista pystytään laskemaan erilaisia keskilukuja, hajontoja ja korrelaatioita. (Vilkkä 2021, 89–90.) Havaintomatriisiin kirjataan vastaukset niiden numeron tai kirjainsymbolin muodossa. Mitä vähemmän avoimia vastauksia kyselylomakkeessa on, sitä helpompi havaintomatriisi on muodostaa, koska vastauksia ei tarvitse muunnella vaan ne voidaan syöttää suoraan. (Vilkkä 2007, 112.) Avoimet kysymykset voidaan koodata, jotta niitä pystytään käsittelemään tilasto-ohjelmilla. Koodauksessa vastausvaihtoehdot luokitellaan ryhmiin ja näille annetaan omat arvot. Ryhmiin

luokittelu aloitetaan lukemalla kaikki vastaukset, jotta niistä saadaan kokonaiskuva. Tämän jälkeen vastaukset käydään yksi kerrallaan läpi ja annetaan niille luokat. Kun vastaukset on luokiteltu, voidaan samaa asiaa tarkoittavia tai toisiaan lähellä olevia luokkia yhdistellä, jolloin aineistoa tiivistetään. Vastaukset kannattaa käydä läpi monta kertaa, jotta varmistutaan siitä, että ne ymmärretään oikein. (Valli & Aaltola 2018, 236–237.) Havaintomatriisiin (liite 8) kirjattiin kaikki vastaukset. Avointen kysymysten vastaukset käytiin läpi yksi kerrallaan ja niille nimitettiin luokat. Luokat käytiin lopuksi läpi ja vertailtiin, oliko niissä melkein samanlaisia tai samaa tarkoittavia, jolloin ne yhdistettiin yhdeksi luokaksi. Jokaiselle luokalle annettiin omat numeroarvot, joiden mukaan vastaukset koodattiin havaintomatriisiin. Kysymyksessä numero 6 en osaa määritellä-vastauksia ei otettu mukaan analyysiin, vaan ne käsiteltiin puuttuvina havaintoina. Kysymyksissä numero 9, 11 ja 14 ei-vastauksista muodostettiin oma luokkansa.

Analysointimenetelmä valitaan sen mukaan mitä tutkitaan. Käytännössä analyysimenetelmän valitseminen tehdään kokeilemalla eri analyysimenetelmiä muuttujalle ja valitaan, mikä soveltuu parhaiten. Analyysimenetelmän valitseminen riippuu siitä, tutkitaanko yhtä vai useampaa muuttujaa ja niiden välistä riippuvuutta ja vaikutusta. Kun tutkitaan yhtä muuttujaa, käytetään sijaintilukuja eli havaintoarvojen sijaintia kuvaavia tunnuslukuja esimerkiksi keskiarvoa tai moodia. Yksittäistä muuttujaa tutkittaessa yleensä selvitetään useampi kuin yksi tunnusluku, koska tällöin saadaan tarkempaa tietoa kerätystä aineistosta. Useampi tunnusluku voidaan selvittää esimerkiksi keskiluvun selvittämisen yhteydessä selvittämällä samalla mediaani ja keskiarvo tai miten muuttujan havainnot painottuvat eli moodi sekä miten ne sijoittuvat suhteessa keskilukuun eli prosenttipiste. Prosenttipiste kuvaa sitä, kuinka paljon havainnoista sijoittuu ennen muuttujan keskilukua. Kun tutkitaan useamman muuttuja välistä riippuvuutta, käytetään esimerkiksi ristiintaulukointia tai korrelaatiokerrointa. Kun tutkitaan miten havaintoarvot eroavat toisistaan, käytetään hajontalukuja esimerkiksi vaihteluväliä tai keskihajontaa. Kaikki tunnusluvut voidaan helposti laskea tilasto-ohjelmilla. (Vilka 2007, 118–119.)

Mitta-asteikon avulla etsitään eroja havaintoyksiköiden välillä. Mitta-asteikkoja ovat laatuero-, järjestys-, välimatka- ja suhdelukuasteikko. Laatuero- eli nominaaliasteikolla voidaan mitata numeraalisesti esimerkiksi ammattien samanlaisuutta tai erilaisuutta. Järjestysasteikolla voidaan numeraalisen mittauksen lisäksi esittää luokkien järjestystä, keskilukuna voidaan käyttää moodia tai mediaania. Näistä mediaani on suositellumpi vaihtoehto. Esimerkiksi Likertin asteikko on järjestysasteikko. Välimatka- eli intervalliasteikolla esitetään kuinka kaukana toisistaan havainnot ovat ja jokaisen havainnon välillä on sama etäisyys. Esimerkiksi syntymävuosi on intervalliasteikolla mitattava asia.

Intervalliasteikon keskilukuna käytetään aritmeettista keskiarvoa. Suhdelukuasteikolla pystytään esittämään samoja asioita kuin intervalliasteikolla. Esimerkiksi ikä ja perheenjäsenten lukumäärä ovat suhdelukuasteikolla mitattavia asioita. Siitä voidaan laskea moodi, mediaani ja aritmeettinen keskiarvo. (Vilkkä 2007, 45–50.)

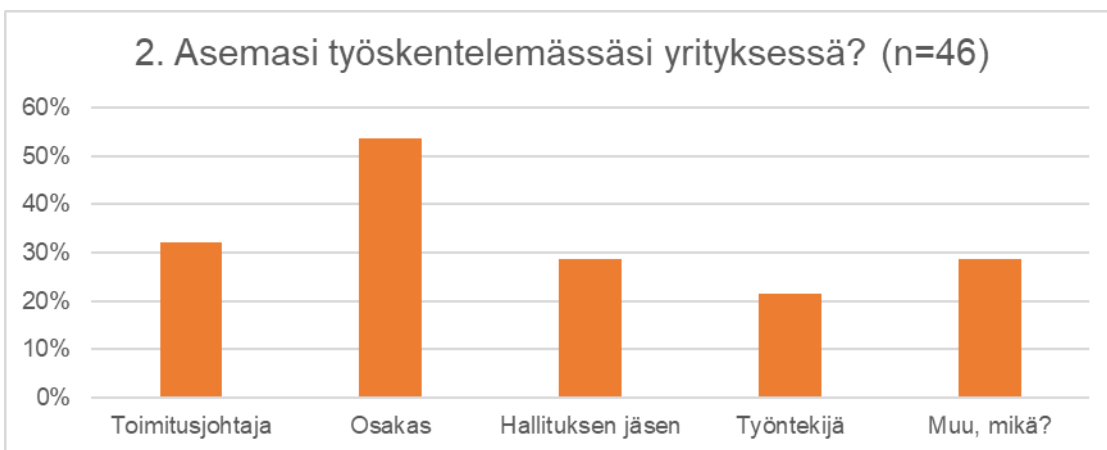
Strukturoitujen kysymysten vastausjakamat saadaan Webropolista suoraan, mutta kuvaavien taulukkojen tai kuviodien esitystapoja voidaan muokata sopivimmiksi. Kysymysten vastausvaihtoehtoja voidaan myös ottaa pois taulukkonäkymästä kysymyksen Näytä asetukset-kohdasta. Webropolin lisämoduuliin kuuluvalla Text Mining- toiminnolla voidaan analysoida avointen kysymysten vastauksia. Tällä toiminnolla voidaan muodosta vastauksista automaattisesti sanapilvi, jossa ovat näkyvillä vastauksissa eniten toistuvat sanat. Näistä sanoista pystytään tekemään ryhmiä, jotka sisältävät samaan asiakokonaisuuteen kuuluvia sanoja. (Heikkilä 2014, 70.)

Kysymykset numero 1, 2, 6, 9, 11, 12, 14 ja 15 olivat laatuero- eli nominaaliasteikollisia muuttujia. Näitä pystyttiin analysoimaan vain, miten vastaukset eroavat toisistaan. Tulokset esitettiin prosentuaalisesti. Kysymyksiä numero 1 ja 2 avoimet vastaukset muunnettiin sanapilveksi Webropolin Text Mining- toiminnolla. Kysymyksiä numero 6 ja 15 puuttuvia havaintoja ei otettu mukaan analyysiin. Kysymykset numero 3, 4, 5, 8, 10 ja 13 olivat järjestysasteikollisia muuttujia. Nämä analysoitiin keskilukujen avulla ja tulokset esitettiin prosentuaalisesti sekä vastaukset kysymyksiin 4 ja 5 esitettiin myös yhdessä. Kysymyksiä numero 3, 4 ja 5 viimeinen järjestysasteikko oli avoin, joten keskiluvuksi valittiin moodi, koska aritmeettista keskiarvoa tai mediaania ei pystytty laskemaan. Kysymyksiä numero 8, 9 ja 13 vastausvaihtoehdot oli muodostettu viisiportaisen Likertin asteikon mukaan. Webropolin peruserä laski suoraan keskiarvot ja mediaanit vastauksille, kun täysin samaa mieltä sai arvon 1, jokseenkin samaa mieltä sai arvon 2, en samaa enkä eri mieltä sai arvon 3, jokseenkin eri mieltä sai arvon 4 ja täysin eri mieltä sai arvon 5. Näiden vastausten keskiluvuksi valittiin vain aritmeettinen keskiarvo, koska mediaani ei olisi tuonut lisäarvoa. Vastausten hajontaluvuksi valittiin keskihajonta, joka laskettiin Excelissä. Kysymys numero 7 oli suhdelukuasteikollinen muuttuja. Vastaukset analysoitiin keskilukujen ja suhdelukujen avulla. Analysointiin ei otettu mukaan en tiedä-vastauksia. Webropolin peruserä laski vastauksille suoraan minimi-, maksimi- ja keskiarvon sekä mediaanin ja keskihajonnan. Kysymysten 6–12 vastauksista analysoitiin myös eroja ja samanlaisuuksia tilintarkastajien, jotka ovat yksinyrittäjiä ja muiden vastaajien kesken. Kysymysten 7, 8 ja 10 tuloksista laskettiin lisäksi Excelissä keskilukuja yksinyrittäjille ja muille vastaajille kuten kysymyksen kaikista vastauksista oli laskettuna.

3.4 Tutkimustulokset

Webropolin tilastojen mukaan kyselyn vastaaminen aloitettiin 38 kertaa, joista vastaaminen suoritettiin loppuun 28 kertaa. 74,7 % kyselyn avanneista siis suoritti kyselyn loppuun asti. Kysymyksissä 1–5 ja 7 kartoitettiin havaintoyksikön taustatietoja. Kysymyksistä 1–3 kohdistuivat havaintoyksikköön ja kysymykset 4–5 ja 7 kohdistuivat havaintoyksikön työskentelemään yritykseen. Taustatiedoissa siis kartoitettiin havaintoyksikön taustatietoja sekä hänen työskentelemänsä yrityksen taustatietoja. Kysymyksessä numero 1 tiedusteltiin havaintoyksikön ammattinimikettä. Havaintoyksiköistä suurin osa eli 57,1 % oli HT-tilintarkastajia, 28,6 % oli KHT-tilintarkastajia, 7,1 % oli tilintarkastusassistentteja ja 7,1 % valitsi muu, mikä-vaihtoehdon. Muu, mikä-vaihtoehtojen avoimet vastaukset olivat KLT ja eläkeläinen, joita molempia oli yksi kappale.

Kysymyksessä 2 kartoitettiin havaintoyksiköiden asemaa työskentelemässään yrityksessä. Vastausvaihtoehdoista sai valita useamman ja vaihtoehtona oli myös muu, mikä-vaihtoehto, johon piti antaa avoin vastaus. Suurin osa vastauksista eli 53,6 % kertoi asemansa olevan yrityksen osakas ja 32,1 % kertoi sen olevan toimitusjohtaja (kuva 4). Vastauksista 28,5 % kertoi asemansa olevan jokin muu. Näistä muodostetussa sanapilvessä esiintyi eniten sana yrittäjä. Muita esiintyneitä sanoja olivat eläkeläinen, juoksupoika, tilintarkastaja, toiminimi, vastuunalainen yhtiömies ja yksinyrittäjä. Havaintoyksiköistä 32,1 % valitsi useamman kuin yhden vaihtoehdon. Yleisin yhdistelmä, joka esiintyi 21,4 %:lla havaintoyksiköistä oli toimitusjohtaja, osakas ja hallituksen jäsen.



Kuva 4. Tulokset kysymykseen 2 vastaajan asemasta työskentelemässään yrityksessä

Kysymyksessä numero 3 kartoitettiin havaintoyksikön työkokemusta alalta. 89,3 %:lla havaintoyksiköistä oli yli 11 vuoden kokemus alalta, 7,1 %:lla oli 0–2 vuoden kokemus alalta ja 3,6 %:lla oli 6–10 vuoden kokemus alalta. Vastausten moodi oli yli 11 vuoden kokemus alalta.

Kysymyksessä numero 4 kartoitettiin havaintoyksikön työskentelemän yrityksen työntekijöiden määrää heidän itsensä lisäksi. Havaintoyksiköistä 46,4 % työskenteli yrityksessä, jossa oli heidän lisäksi 1–4 työntekijää ja 32,1 % oli ainoita työntekijöitä yrityksessä. Vastausten moodi oli 1–4 työntekijää. Tuloksista havaittiin, että havaintoyksiköistä 28,6 % oli yksinyrittäjiä. Kysymyksessä numero 5 kartoitettiin havaintoyksikön työskentelemän yrityksen liikevaihdon määrää tuhansissa euroissa. Havaintoyksiköistä suurin osa eli 53,6 % työskenteli yrityksessä, jossa liikevaihto oli 1 000–199 000 euroa ja 17,9 % työskenteli yrityksessä, jossa liikevaihto oli 400 000–999 000 euroa. Vastausten moodi oli 1 000–199 000 euroa. Yrityksissä, joissa havaintoyksikön lisäksi ei ollut muita työntekijöitä 77,8 %:lla liikevaihto oli 1 000–199 000 euroa (taulukko 3). Taulukosta 3 näkee myös, että yrityksissä, joissa havaintoyksikön lisäksi oli 1–4 työntekijää liikevaihto oli alle yhden miljoonan ja 61,5 %:lla liikevaihto oli 1 000–199 000 euroa.

Taulukko 2. Tulokset kysymyksiin 4. Liikevaihto vastaajan työskentelemässä yrityksessä ja 5. Työntekijöiden määrä vastaajan työskentelemässä yrityksessä vastaajan lisäksi (n=28)

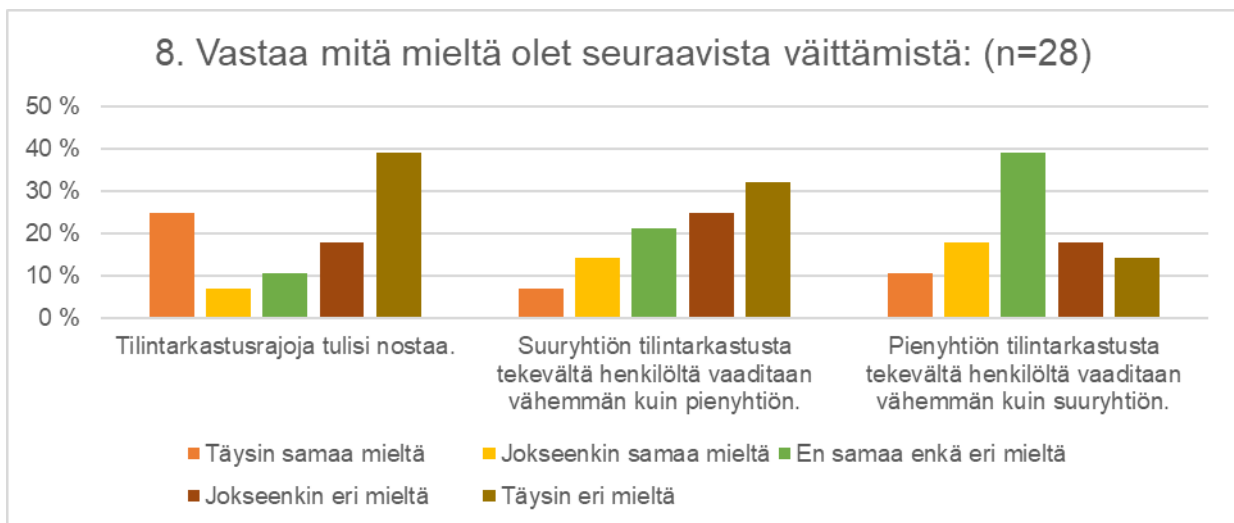
	Työntekijät					
Liikevaihto (t€)	0	1–4	5–9	10–19	20–49	50–
1–199	7	8	0	0	0	0
200–399	1	2	0	0	0	0
400–999	0	3	2	0	0	0
1 000–1 999	0	0	2	1	0	0
2 000–19 999	1	0	0	0	1	0
20 000–	0	0	0	0	0	0

Kysymyksessä numero 7 kartoitettiin yksinkertaisten yhteisöjen osuutta havaintoyksiköiden työskentelemien yrityksiensä asiakkaista. Kysymykseen vastattiin asteikolla, joka oli 0–100 %. Kysymyksessä oli myös en tiedä-vaihtoehto, jonka havaintoyksiköistä 11 % valitsivat. Saatujen vastausten keskiarvo oli 81–82 %. Kun tulokset jaoteltiin yksinyrittäjien ja muiden vastaajien perusteella, vastausjakaumat poikkesivat hieman toisistaan. Yksinyrittäjien minimiarvo oli 25 % muita vastaajia korkeampi. (Taulukko 4.)

Taulukko 3. Tulokset kysymykseen 7. Arvioi kuinka suuri osa työskentelemäsi yrityksen asiakkaista on yksinkertaisia yhteisöjä

	Minimiarvo	Maksimiarvo	Keskiarvo	Mediaani	Keskihajonta
Kaikki (n=25)	20,0 %	100,0 %	81,1 %	90,0 %	22,3 %
Yksinyrittäjät (n=7)	45,0 %	100,0 %	82,0 %	90,0 %	24,0 %
Muut (n=18)	20,0 %	100,0 %	80,8 %	90,0 %	22,4 %

Kysymyksessä numero 8 kartoitettiin havaintoyksiköiden asennetta neljään eri väitteeseen viisipor-
taisen Likert asteikon mukaan. Kolme näistä eivät vastanneet alaongelmaan, joten ne esitetään
tässä ja neljännen tulokset esitetään alaongelmien tulosten yhteydessä. Siitä, että tilintarkastusra-
joja tulisi nostaa, havaintoyksiköistä 39,3 % oli täysin eri mieltä ja 25 % oli täysin samaa mieltä.
Vastausten keskiarvo oli 3,4 eli en samaa enkä eri mieltä ja jokseenkin eri mieltä välillä kallistuen
kuitenkin enemmän en samaa enkä eri mieltä puolelle. Vastausten keskihajonta oli 1,66. Siitä, että
suuryhtiön tilintarkastusta tekevältä henkilöltä vaaditaan vähemmän kuin pienyhtiön, havaintoyksi-
köistä 32,2 % oli täysin eri mieltä ja 25 % oli jokseenkin eri mieltä. Vastausten keskiarvo oli 3,6 eli
en samaa enkä eri mieltä ja jokseenkin eri mieltä välillä kallistuen kuitenkin enemmän jokseenkin
eri mieltä puolelle. Vastausten keskihajonta oli 1,29. Siitä, että pienyhtiön tilintarkastusta tekevältä
henkilöltä vaaditaan vähemmän kuin suuryhtiön, havaintoyksiköistä 39,3 % ei ollut samaa eikä eri
mieltä ja 17,9 % oli jokseenkin eri mieltä. Vastausten keskiarvo oli 3,1 eli en samaa enkä eri mieltä
ja jokseenkin eri mieltä välillä kallistuen kuitenkin enemmän en samaa enkä eri mieltä puolelle.
Vastausten keskihajonta oli 1,18. (Kuva 6.)

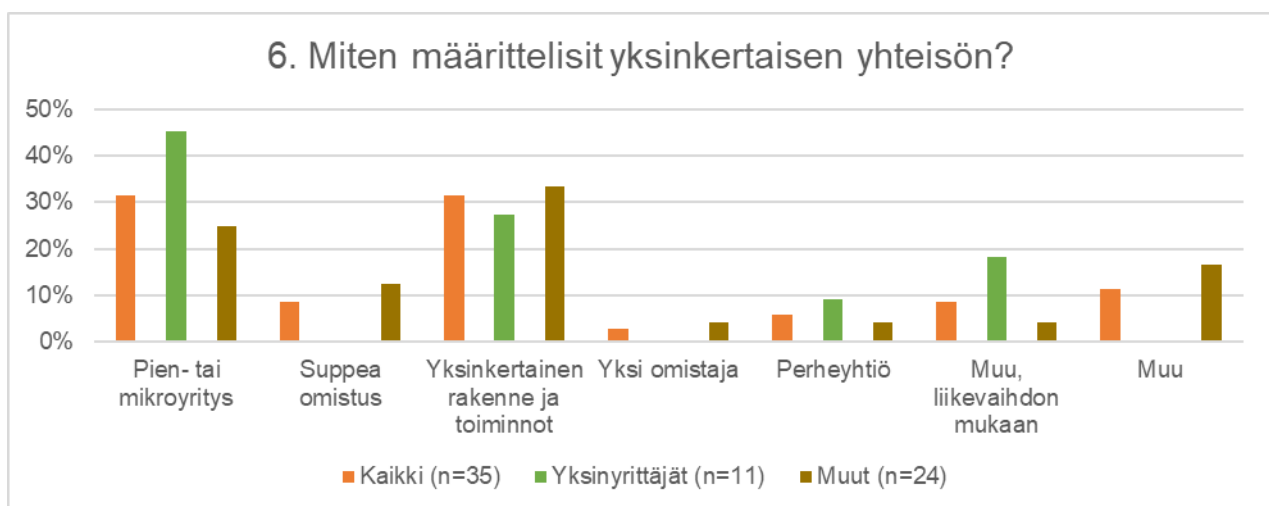


Kuva 5. Tulokset kysymyksen 8 väittämiin

3.4.1 Tulokset alaongelmiin

Kysymyksessä numero 6 kartoitettiin avoimella kysymyksellä sitä, miten havaintoyksiköt määrittävät yksinkertaisen yhteisön. Siinä haettiin vastausta ensimmäiseen alaongelmaan, joka oli, miten yksinkertainen yhteisö määritellään. Vastauksista 31,4 % määritteli yksinkertaisen yhteisön olevan pien- tai mikroyritys, mutta myös 31,4 % määritteli sen olevan yksinkertainen rakenteeltaan ja toiminnoiltaan. Havaintoyksiköistä 15,4 % määritteli sen olevan näitä molempia. Vastauksista 11,4 % määritteli sen olevan jotain muuta. Muita määritelmiä olivat esimerkiksi yhteisö, joka ei ole rakenteeltaan konserni tai joka ei ole tilintarkastusvelvollinen. Vastaajista 8,6 % määritteli sillä olevan suppean omistuksen tarkoittaen, että omistajia on yleensä 1–3, maksimissaan 5 kappaletta. Vastaajista 8,6 % määritteli sen jonkin muun liikevaihdon määrän mukaan. Liikevaihdon määrä vaihteli määritelmissä 500 000–1 000 000 euron välillä. (Kuva 8.)

Kun tulokset jaoteltiin yksinyrittäjien ja muiden vastaajien perusteella vastausjakaumat poikkesivat hieman toisistaan. Yksinyrittäjistä 45,5 % määritteli yksinkertaisen yhteisön olevan pien- tai mikroyritys ja 27,3 % määritteli sen olevan yksinkertainen rakenteeltaan ja toiminnoiltaan. Muista vastaajista 33,3 % määritteli sen olevan yksinkertainen rakenteeltaan ja toiminnoiltaan ja 25 % määritteli sen olevan pien- tai mikroyritys. (Kuva 8.)

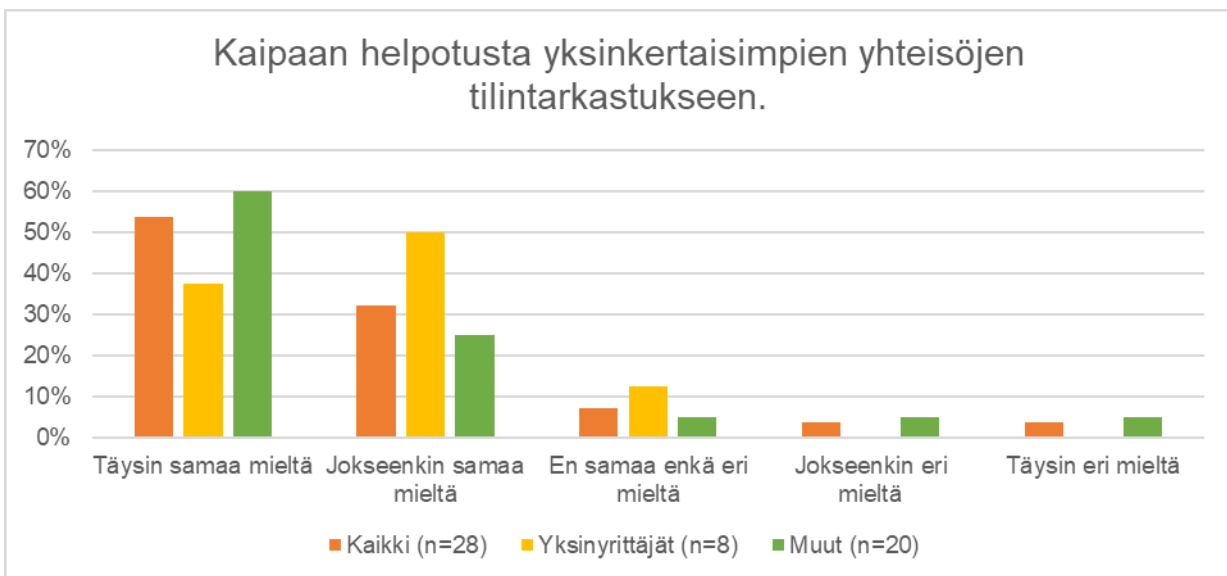


Kuva 6. Tulokset kysymykseen 6 yksinkertaisen yhteisön määritelmästä jaoteltuna vastaajien mukaan

Kysymyksessä numero 8 kartoitettiin havaintoyksiköiden mielipidettä neljään eri väitteeseen viisiportaisen Likert asteikon mukaan. Yhdessä väitteissä etsittiin vastausta toiseen alaongelmaan,

joka oli, kaivataanko Suomessa helpotusta yksinkertaisimpien yhteisöjen tilintarkastuksiin. Siitä, että he kaipaavat helpotusta yksinkertaisimpien yhteisöjen tilintarkastukseen, havaintoyksiköistä suurin osa eli 53,6 % oli täysin samaa mieltä ja 32,1 % oli jokseenkin samaa mieltä. Vastausten keskiarvo oli 1,7 eli täysin samaa mieltä ja jokseenkin samaa mieltä välissä kallistuen enemmän kuitenkin jokseenkin samaa mieltä puolelle. Vastausten keskihajonta oli 1,01. (Kuva 9.)

Kun tulokset jaoteltiin yksinyrittäjien ja muiden vastaajien perusteella, vastausjakaumat poikkesivat jonkin verran toisistaan. Siitä, että he kaipaavat helpotusta yksinkertaisimpien yhteisöjen tilintarkastukseen, yksinyrittäjistä 50 % oli jokseenkin samaa mieltä ja 37,5 % oli täysin samaa mieltä. Vastausten keskiarvo oli 1,8 eli täysin samaa mieltä ja jokseenkin samaa mieltä välissä kallistuen kuitenkin enemmän jokseenkin samaa mieltä puolelle. Vastausten keskihajonta oli 0,71. Siitä, että he kaipaavat helpotusta yksinkertaisimpien yhteisöjen tilintarkastukseen, muista vastaajista suurin osa eli 60 % oli täysin samaa mieltä ja 25 % oli jokseenkin samaa mieltä. Vastausten keskiarvo oli 1,7 eli täysin samaa mieltä ja jokseenkin samaa mieltä välissä kallistuen kuitenkin enemmän jokseenkin samaa mieltä puolelle. Vastausten keskihajonta oli 1,13. (Kuva 9.)

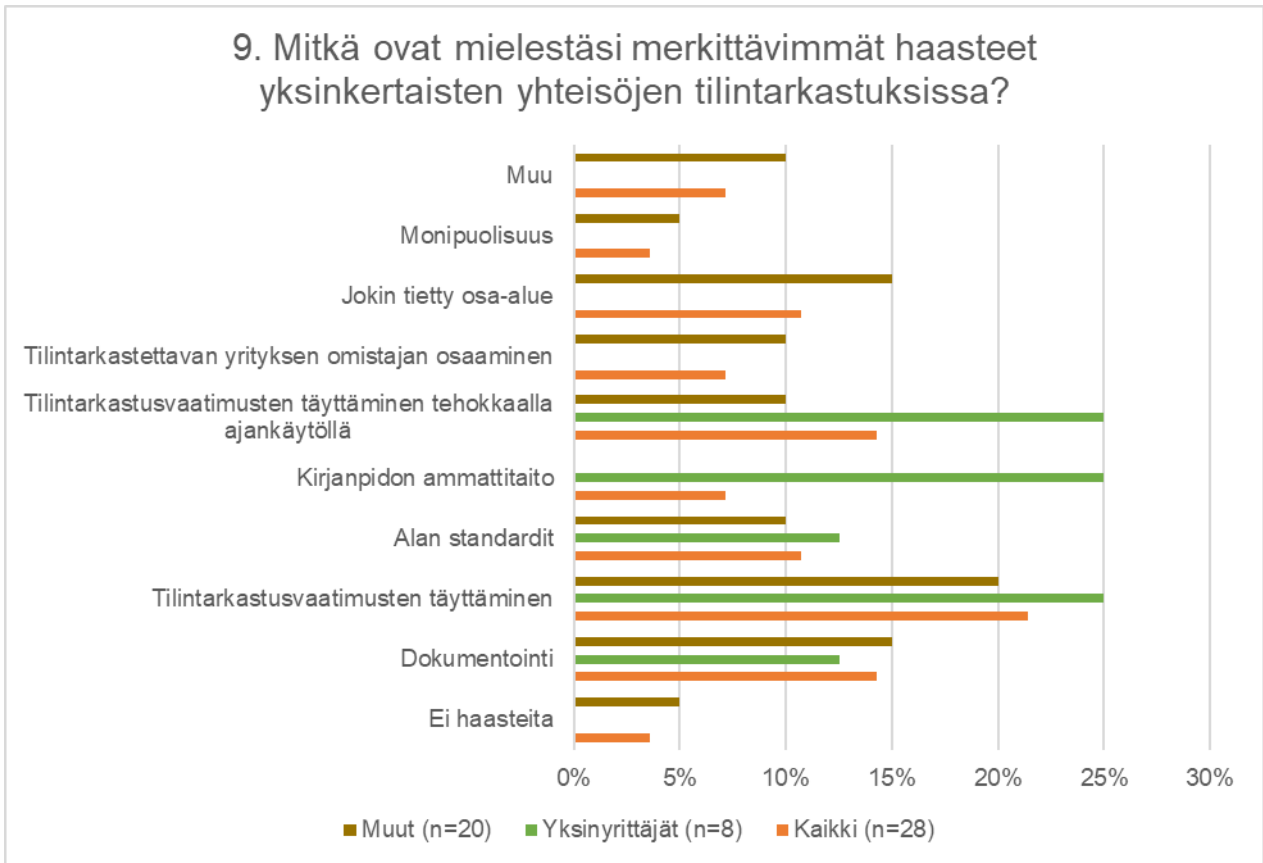


Kuva 7. Tulokset väitteeseen yksinkertaisen yhteisöjen tilintarkastuksen helpotuksesta jaoteltuna vastaajien mukaan

Kysymyksessä numero 9 kartoitettiin avoimella kysymyksellä sitä, mitkä ovat havaintoyksiköiden mielestä merkittävimmät haasteet yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksissa. Tämä oli samalla kolmas alaongelma, johon etsittiin vastausta. Havaintoyksiköistä 21,4 % oli sitä mieltä, että

merkittävimmät haasteet ovat tilintarkastusvaatimusten täyttäminen. 14,3 % oli sitä mieltä, että se on tilintarkastusdokumentaatio. Tällä tarkoitettiin sitä, että tilintarkastuksen aikana dokumentoitavia asioita on paljon ja ne tulee dokumentoida tilintarkastusvaatimusten mukaan. 14,3 % oli sitä mieltä, että merkittävin haaste on tilintarkastusvaatimusten täyttäminen tehokkaalla ajankäytöllä. Tällä tarkoitettiin sitä, että tilintarkastusvaatimusten täyttäminen on haastavaa, kun aikaa on rajallisesti käytettävissä, jotta tilintarkastus olisi tehokasta ja kannattavaa. 10,7 % oli sitä mieltä, että se on alan standardit. Tällä tarkoitettiin sitä, että ISA-standardit eivät skaalaudu pienimmillekin yrityksille tai tilintarkastusvaliokunnan valvonta on liian tiukkaa. 10,7 % oli sitä mieltä, että se on jokin tietty osa-alue. Tässä osa-alueet tarkoittivat pienen yhtiön omistajan varojen käyttöä, rahanpesun vaarantekijöitä pienessä yhtiössä tai yhtiön, hallituksen ja osakkaan rooleja ja etuja. 7,1 % oli sitä mieltä, että merkittävin haaste on kirjanpidon ammattitaito. Tällä tarkoitettiin sitä, että kirjanpidon laatu vaihtelee paljon, mikä vaikuttaa tilintarkastuksen suorittamiseen negatiivisesti, jos laatu on huonoa ja positiivisesti, jos laatu on hyvää. 7,1 % oli sitä mieltä, että merkittävin haaste on tilintarkastettavan yrityksen omistajan osaaminen. Tällä tarkoitettiin sitä, että jos omistaja ei osaa hoitaa tarvittavia asioita, omaa tietotaitoa vaadittavista asioista tarpeeksi tai ei ymmärrä yrityksen lukuja, vaikeuttaa tämä tilintarkastusta. Muilla haasteilla tarkoitettiin esimerkiksi hybridijärjestelmiä digitalisaation myötä, alhaista palkkiotasoa. (Kuva 10.)

Kun tulokset jaoteltiin yksinyrittäjien ja muiden vastaajien perusteella, vastausjakaumat poikkesivat jonkin verran toisistaan. Yksinyrittäjistä 25 % oli sitä mieltä, että merkittävin haaste on tilintarkastusvaatimusten täyttäminen tehokkaalla ajankäytöllä. 25 % oli myös sitä mieltä, että se on kirjanpidon ammattitaito. 25 % oli lisäksi myös sitä mieltä, että se on tilintarkastusvaatimusten täyttäminen. Muista vastaajista 20 % oli sitä mieltä, että merkittävin haaste on tilintarkastusvaatimusten täyttäminen. (Kuva 10.)

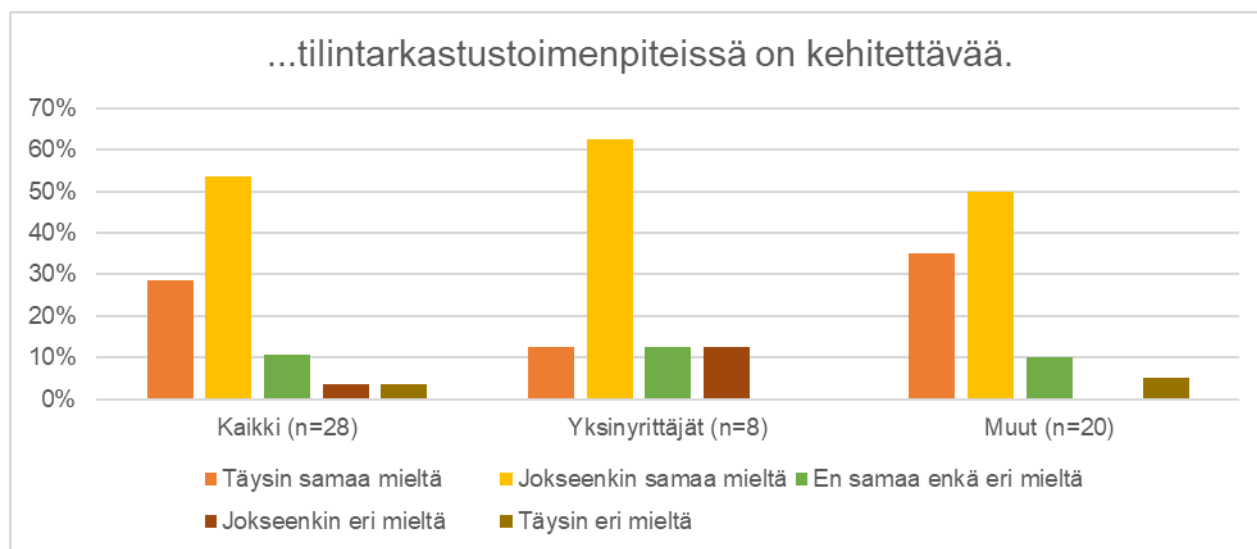


Kuva 8. Tulokset kysymykseen 9 muista merkittävimmistä haasteista jaoteltuna vastaajien mukaan

Kysymyksessä numero 10 kartoitettiin viisiportaisen Likert asteikon mukaan sitä, mitä mieltä havaintoyksiköt olivat PMA:n mukaisen yhtiön eri kohteiden kehittämistarpeista. Kysymyksessä etsittiin vastausta neljanteen alaongelmaan, joka oli, onko PMA:n mukaisen yhtiön tilintarkastuksessa jotain kehitettävää. Kysymys muodostui kolmesta eri väitteestä. Siitä, että tilintarkastustoimenpiteissä on kehitettävää, havaintoyksiköistä suurin osa eli 53,6 % oli jokseenkin samaa mieltä ja 28,5 % oli täysin samaa mieltä. Vastausten keskiarvo oli 2 eli jokseenkin samaa mieltä. Vastausten keskihajonta oli 0,94. (Kuva 11.)

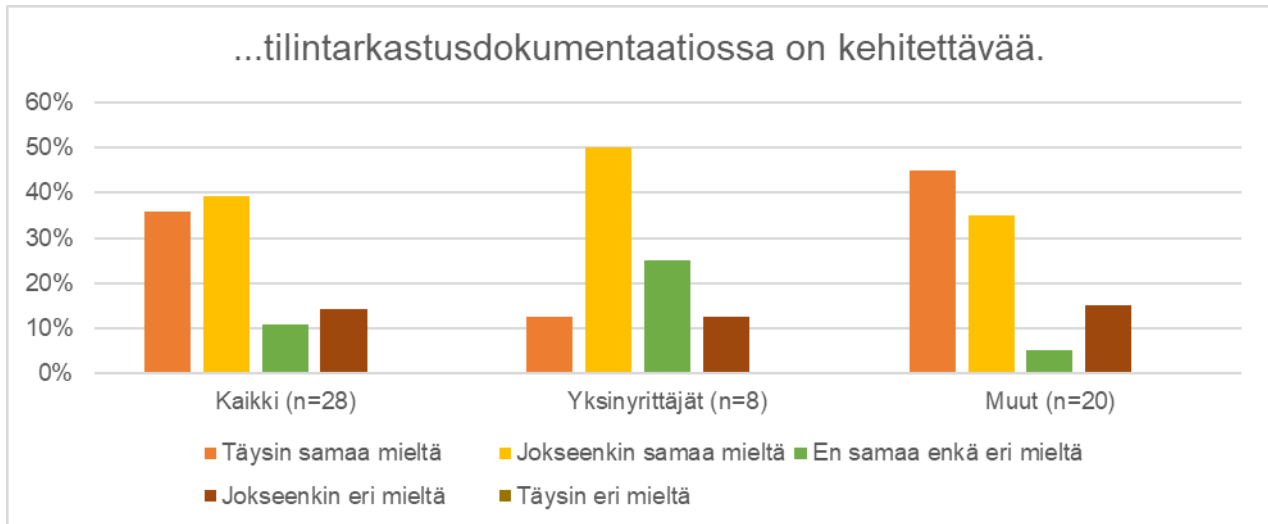
Kun tulokset jaoteltiin yksinyrittäjien ja muiden vastaajien perusteella, vastausjakamat poikkesivat jonkin verran toisistaan. Siitä, että tilintarkastustoimenpiteissä on kehitettävää, yksinyrittäjistä suurin osa eli 62,5 % oli jokseenkin samaa mieltä. Vastausten keskiarvo oli 2,3 eli jokseenkin samaa mieltä ja en samaa enkä eri mieltä välissä kallistuen kuitenkin enemmän jokseenkin samaa mieltä puolelle. Vastausten keskihajonta oli 0,89. Siitä, että tilintarkastustoimenpiteissä on kehitettävää, muista vastaajista 50 % oli jokseenkin samaa mieltä ja 35 % oli täysin samaa mieltä. Vastausten

keskiarvo oli 1,9 eli täysin samaa mieltä ja jokseenkin samaa mieltä välissä kallistuen kuitenkin enemmän jokseenkin samaa mieltä puolelle. Vastausten keskihajonta oli 0,97. (Kuva 11.)



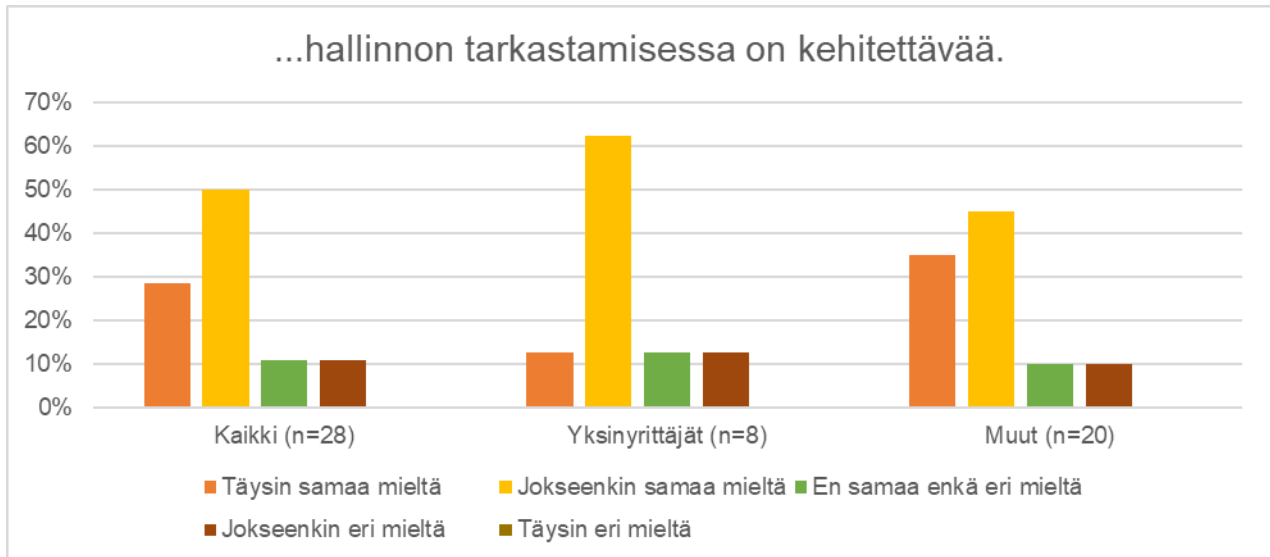
Kuva 9. Tulokset väitteeseen PMA:n mukaisen yhtiön tilintarkastustoimenpiteiden kehittämisestä jaoteltuna vastaajien mukaan

Siitä, että tilintarkastusdokumentaatiossa on kehitettävää, havaintoyksiköistä 39,3 % oli jokseenkin samaa mieltä ja 35,7 % oli täysin samaa mieltä. Vastausten keskiarvo oli 2 eli jokseenkin samaa mieltä. Vastausten keskihajonta oli 1,04. Kun tulokset jaoteltiin yksinyrittäjien ja muiden vastaajien perusteella, vastausjakaumat poikkesivat jonkin verran toisistaan. Siitä, että tilintarkastusdokumentaatiossa on kehitettävää, yksinyrittäjistä 50 % oli jokseenkin samaa mieltä ja 25 % ei ollut samaa eikä eri mieltä. Vastausten keskiarvo oli 2,4 eli jokseenkin samaa mieltä ja en samaa enkä eri mieltä välissä kallistuen kuitenkin enemmän jokseenkin samaa mieltä puolelle. Vastausten keskihajonta oli 0,92. Siitä, että tilintarkastusdokumentaatiossa on kehitettävää, muista vastaajista 45 % oli täysin samaa mieltä ja 35 % oli jokseenkin samaa mieltä. Vastausten keskiarvo oli 1,9 eli täysin samaa mieltä ja jokseenkin samaa mieltä välissä kallistuen kuitenkin enemmän jokseenkin samaa mieltä puolelle. Vastausten keskihajonta oli 1,07. (Kuva 12.)



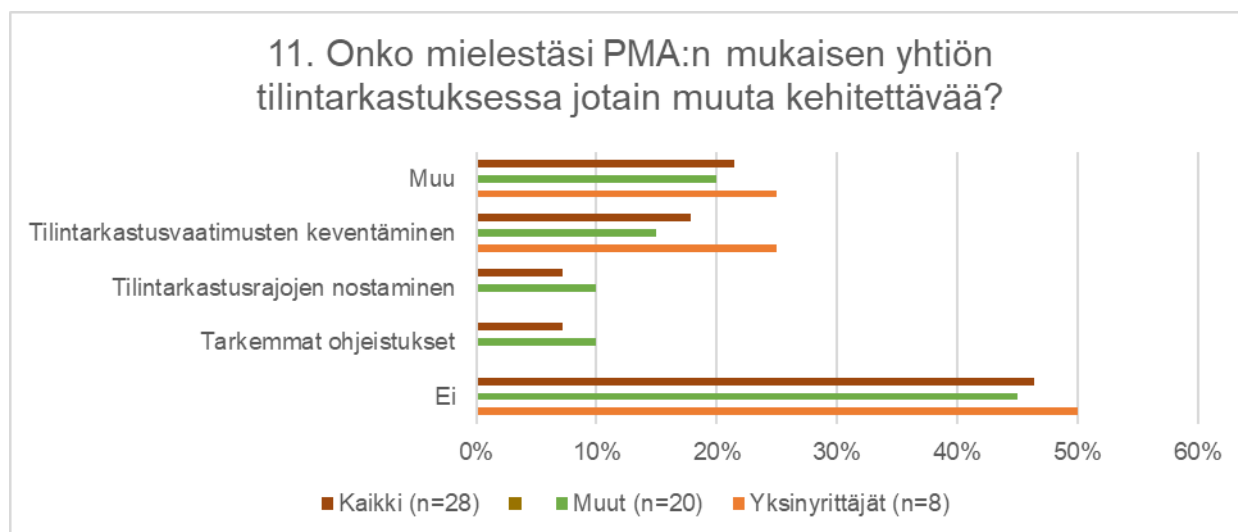
Kuva 10. Tulokset väitteeseen PMA:n mukaisen yhtiön tilintarkastusdokumentaation kehittämisestä jaoteltuna vastaajien mukaan

Siitä, että hallinnon tarkastamisessa on kehitettävää, havaintoyksiköistä 50 % oli jokseenkin samaa mieltä ja 28,6 % oli täysin samaa mieltä. Vastausten keskiarvo oli 2 eli jokseenkin samaa mieltä. Vastausten keskihajonta oli 0,92. Kun tulokset jaoteltiin yksinyrittäjien ja muiden vastaajien perusteella, vastausjakaumat poikkesivat jonkin verran toisistaan. Siitä, että hallinnon tarkastamisessa on kehitettävää, yksinyrittäjistä suurin osa eli 62,5 % oli jokseenkin samaa mieltä. Vastausten keskiarvo oli 2,3 eli jokseenkin samaa mieltä ja en samaa enkä eri mieltä välissä kallistuen kuitenkin enemmän jokseenkin samaa mieltä puolelle. Vastausten keskihajonta oli 0,89. Siitä, että hallinnon tarkastamisessa on kehitettävää, muista vastaajista 45 % oli jokseenkin samaa mieltä ja 35 % oli täysin samaa mieltä. Vastausten keskiarvo oli 2 eli jokseenkin samaa mieltä. Vastausten keskihajonta oli 0,94. (Kuva 13.)



Kuva 11. Tulokset väitteeseen PMA:n mukaisen yhtiön hallinnon tarkastamisen kehittämistä ja oteltuna vastaajien mukaan

Kysymyksessä numero 11 kartoitettiin vielä avoimella kysymyksellä sitä, oliko jossain muissa PMA:n mukaisen yhtiön tilintarkastuksen osa-alueissa kehitettävää. Kysymyksessä etsittiin myös vastausta neljänteen alaongelmaan, joka oli, onko PMA:n mukaisen yhtiön tilintarkastuksessa jotain kehitettävää. Havaintoyksiköistä 46,4 % oli sitä mieltä, että muissa osa-alueissa ei ollut kehitettävää. 21,4 % oli sitä mieltä, että jossain muussa osa-alueessa on kehitettävää. Näitä muita osa-alueita oli esimerkiksi tilintarkastajan ammatillinen harkinta. Tällä tarkoitettiin sitä, että ammatillista harkintaa voisi laajentaa. Näitä muita osa-alueita olivat myös esimerkiksi tilintarkastajan osaaminen pienyhtiön tilintarkastuksista tai pienyhtiöiden tilintarkastusohjelmat. Tällä tarkoitettiin sitä, että pienyhtiön tilintarkastusohjelmia ei ole, mutta esimerkiksi STanssi toimii osassa pienyhtiöiden tilintarkastuksia. 17,9 % oli sitä mieltä, että tilintarkastusvaatimuksissa on kehitettävää. Tällä tarkoitettiin sitä, että niitä tulisi keventää. 7,1 % oli sitä mieltä, että tilintarkastusrajoissa on kehitettävää. Tällä tarkoitettiin sitä, että niitä tulisi nostaa. 7,1 % oli sitä mieltä, että tilintarkastuksen ohjeistuksessa on kehitettävää. Tällä tarkoitettiin sitä, että olemassa olevat ohjeistukset eivät ole tarpeeksi tarkkoja. Kun tulokset jaoteltiin yksinyrittäjien ja muiden vastaajien perusteella, vastausjakaumat poikkesivat jonkin verran toisistaan. Yksinyrittäjistä 50 % sekä muista vastaajista 45 % oli sitä mieltä, että PMA:n mukaisen yhtiön tilintarkastuksessa ei ole muuta kehitettävää. (Kuva 14.)



Kuva 12. Tulokset kysymykseen 11 muusta kehitettävästä jaoteltuna vastaajien mukaan

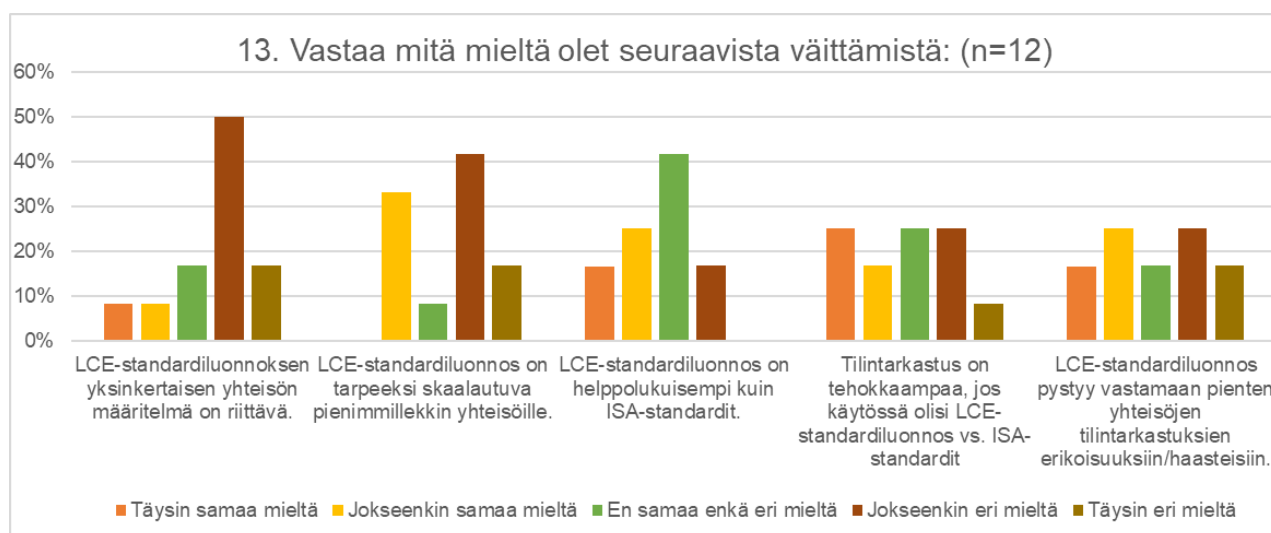
3.4.2 Tulokset pääongelmaan

Vastausta pääongelmaan eli siihen vastaako LCE-standardiluonnos tilintarkastajien tarpeeseen Suomessa, etsittiin kysymyksissä 12–14. Kysymyksessä numero 12 kartoitettiin sitä, onko havaintoyksiköllä tuntemusta LCE-standardiluonnoksesta. Tuntemusta kysyttiin, jotta vastaaja pystyisi vastaamaan LCE-standardiluonnokseen liittyviin tutkimuskysymyksiin. Havaintoyksiköistä 42,9 % tunsi LCE-standardiluonnoksen ja loput 57,1 % ei tuntenut. Näille 42,9 %:lle avautuivat kysymykset numero 13 ja 14. Loput 57,1 % siirtyi kyselylomakkeen (liite 6) viimeiselle sivulle, jossa heillä oli vielä mahdollisuus vastata kysymykseen numero 15. Kun tulokset jaoteltiin yksinyrittäjien ja muiden vastausten perusteella huomattiin, että 12,5 % yksinyrittäjistä tunsi LCE-standardiluonnoksen ja 87,5 % ei. Kyselyyn vastanneita yksinyrittäjiä oli yhteensä 8. Yksinyrittäjistä siis vain yksi vastasi kysymyksiin numero 13 ja 14. 55 % muista kyselyyn vastanneista tunsi LCE-standardiluonnoksen ja 45 % ei.

Kysymyksessä numero 13 kartoitettiin havaintoyksiköiden mielipidettä LCE-standardiluonnokseen liittyviin väitteisiin viisiportaisen Likert asteikon mukaan. Siitä, että LCE-standardiluonnoksen yksinkertaisen yhteisön määritelmä on riittävä, havaintoyksiköistä 50 % oli jokseenkin eri mieltä. Vastausten keskiarvo oli 3,6 eli en samaa enkä eri mieltä ja jokseenkin eri mieltä välissä kallistuen enemmän kuitenkin jokseenkin eri mieltä puolelle. Vastausten keskihajonta oli 1,16. Siitä, että LCE-standardiluonnos on tarpeeksi skaalautuva pienimmillekin yhteisöille, havaintoyksiköistä 41,7 % oli jokseenkin eri mieltä ja 33,3 % oli jokseenkin samaa mieltä. Vastausten keskiarvo oli 3,4 eli

en samaa enkä eri mieltä ja jokseenkin eri mieltä välissä kallistuen enemmän kuitenkin en samaa enkä eri mieltä puolelle. Vastausten keskihajonta oli 1,16. (Kuva 15.)

Siitä, että LCE-standardiluonnos on helppolukuisempi kuin ISA-standardit, havaintoyksiköistä 41,7 % ei ollut samaa eikä eri mieltä ja 25 % oli jokseenkin samaa mieltä. Vastausten keskiarvo oli 2,6 eli jokseenkin samaa mieltä ja en samaa enkä eri mieltä välissä kallistuen kuitenkin enemmän en samaa enkä eri mieltä puolelle. Vastausten keskihajonta oli 1. Siitä, että tilintarkastus olisi tehokkaampaa, jos ISA-standardien sijaan käytettäisiin LCE-standardiluonnosta, havaintoyksiköistä 25 % oli täysin samaa mieltä. Kuitenkin myös 25 % ei ollut samaa eikä eri mieltä sekä 25 % oli myös jokseenkin eri mieltä. Vastausten keskiarvo oli 2,8 eli jokseenkin samaa mieltä ja en samaa enkä eri mieltä välissä kallistuen kuitenkin enemmän en samaa enkä eri mieltä puolelle. Vastausten keskihajonta oli 1,36. Siitä, että LCE-standardiluonnos pystyy vastaamaan pienten yhteisöjen tilintarkastuksien erikoisuuksiin tai haasteisiin, havaintoyksiköistä 25 % oli jokseenkin samaa mieltä. Kuitenkin myös 25 % oli jokseenkin eri mieltä. Vastausten keskiarvo oli 3 eli en samaa enkä eri mieltä. Vastausten keskihajonta oli 1,41. (Kuva 15.) Tuloksia ei pystytty jakamaan yksinyrittäjien ja muiden vastaajien perusteella pienen otoskoon takia.



Kuva 13. Tulokset kysymyksen 13 väittämiin

Kysymyksessä numero 14 havaintoyksiköillä oli vielä mahdollisuus kommentoida LCE-standardiluonnosta ja sen pystyvyyttä. 33,3 %:lla kysymykseen vastanneista ei ollut muuta lisättävää. 25 % oli sitä mieltä, että LCE-standardiluonnos ei sovellu Suomeen. 25 % oli jotain muuta mieltä esimerkiksi, että LCE-standardiluonnoksen tekijät eivät ymmärrä pienyhtiöiden tilintarkastusta. 16,7 %

kysymykseen vastanneista oli sitä mieltä, että LCE-standardiluonnos ei sovellu sellaisenaan vaan siihen tulisi tehdä vielä muutoksia. Muutokset voisivat olla esimerkiksi sellaisia, että LCE-standardiluonnoksen tulisi soveltua myös konserneille, jotka ovat pien- ja mikroyrityksiä tai dokumentointivaatimuksia tulisi vielä laskea.

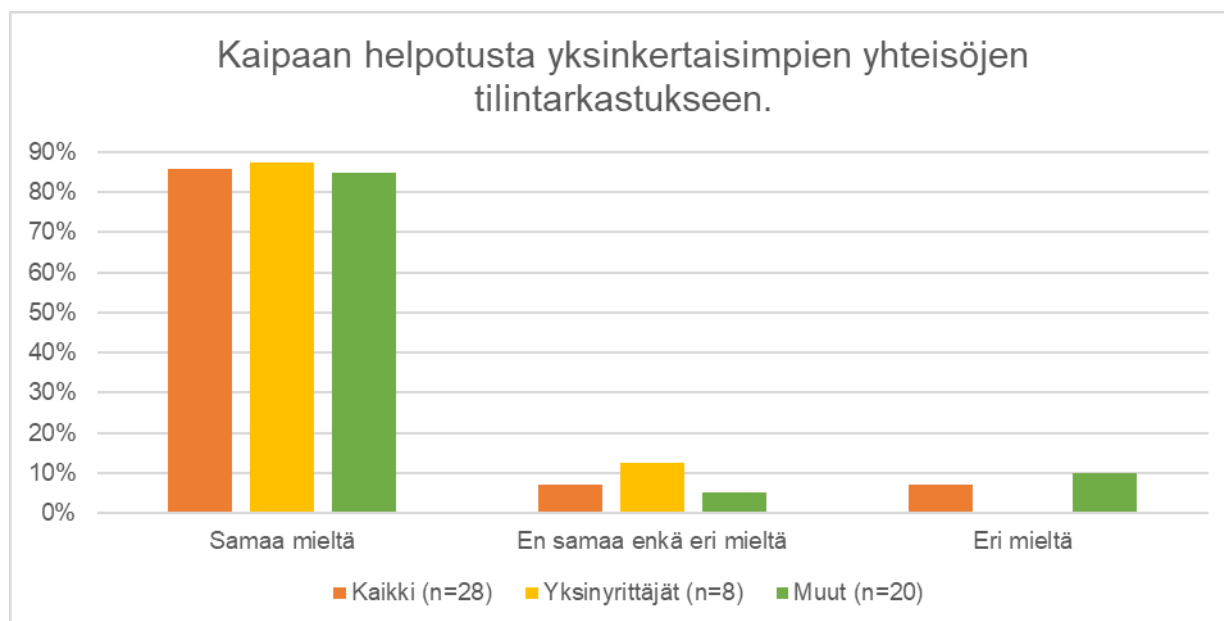
Kysymyksessä numero 15 havaintoyksiköt pystyivät antamaan oman kommenttinsa aiheeseen tai opinnäytetyöhön liittyen. 25 % havaintoyksiköistä antoi vielä kommentin aiheesta tai opinnäytetyöstä. Kysymykseen vastanneista 14,3 % oli sitä mieltä, että tilintarkastuksen dokumentointivaatimukset ovat liian korkeita. 14,3 % oli sitä mieltä, että LCE-standardiluonnos ei sovellu sellaisenaan käytettäväksi Suomessa, vaan siinä on vielä muutettavaa.

4 Pohdinta

Tutkimuksen pääongelmana oli löytää vastaus siihen, vastaako LCE-standardiluonnos tilintarkastajien tarpeeseen Suomessa. Pääongelman tukena oli neljä alaongelmaa. Ensimmäisenä alaongelma oli se, miten yksinkertainen yhteisö määritellään. Toisena alaongelmana oli se, kaivataanko Suomessa helpotusta yksinkertaisimpien yhteisöjen tilintarkastuksiin. Kolmantena alaongelma oli se, mitkä ovat merkittävimmät haasteet yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksissa. Neljäntenä ja viimeisenä alaongelmana oli se, onko PMA:n mukaisen yhtiön tilintarkastuksessa jotain kehitettävää.

Tutkimuksen mukaan yleisimmät määritelmät yksinkertaiselle yhteisölle ovat pien- tai mikroyritys (31,4 %), yksinkertainen rakenteeltaan ja toiminnoiltaan (31,4 %) tai molempia (15,4 %). Tilintarkastajat, jotka ovat yksinyrittäjiä määrittelevät sen olevan pien- tai mikroyritys (45,5 %) tai yksinkertainen rakenteeltaan ja toiminnoiltaan (27,3 %). Muut kuin yksinyrittäjät määrittelevät sen olevan yksinkertainen rakenteeltaan ja toiminnoiltaan (33,3 %) tai pien- tai mikroyritys (25 %). Yksinkertainen yhteisö voidaan siis määritellä monella eri tavalla. Enemmistö määrittelee sen niin, että se on joko pien- tai mikroyritys tai se on yksinkertainen rakenteeltaan ja toiminnoiltaan (vrt. 2.2). Jatkotutkimuksena aiheesta voitaisiin tutkia, miten muut kuin tämän tutkimuksen kehikkoperusjoukko määrittelevät yksinkertaisen yhteisön. Jatkotutkimuksena voitaisiin myös tutkia tarkempia määritelmiä esimerkiksi, mitä yksinkertaisilla toiminoilla ja rakenteella tarkoitetaan sekä mikä olisi se liikevaihdon määrä, jolla se määritellään.

Tutkimuksen mukaan tilintarkastusalalla toimivat henkilöt (53,6 %) kaipaavat vahvasti helpotusta yksinkertaisimpien yhteisöjen tilintarkastukseen. Tilintarkastajat, jotka ovat yksinyrittäjiä (50 %) kaipaavat jonkin verran helpotusta yksinkertaisimpien yhteisöjen tilintarkastukseen. Muut kuin yksinyrittäjät (60 %) kaipaavat helpotusta yksinkertaisimpien yhteisöjen tilintarkastukseen. Kun täysin samaa mieltä ja jokseenkin samaa mieltä vastaukset yhdistettiin samaksi kategoriaksi sekä jokseenkin eri mieltä ja täysin eri mieltä samaksi kategoriaksi, saatiin pelkistetty kuva vastausjoukosta. Huomattiin, että tilintarkastusalalla toimivista henkilöistä ylipäättään suurin osa eli yli 80 % on samaa mieltä siitä, että he kaipaavat helpotusta yksinkertaisimpien yhteisöjen tilintarkastukseen (kuva 16).



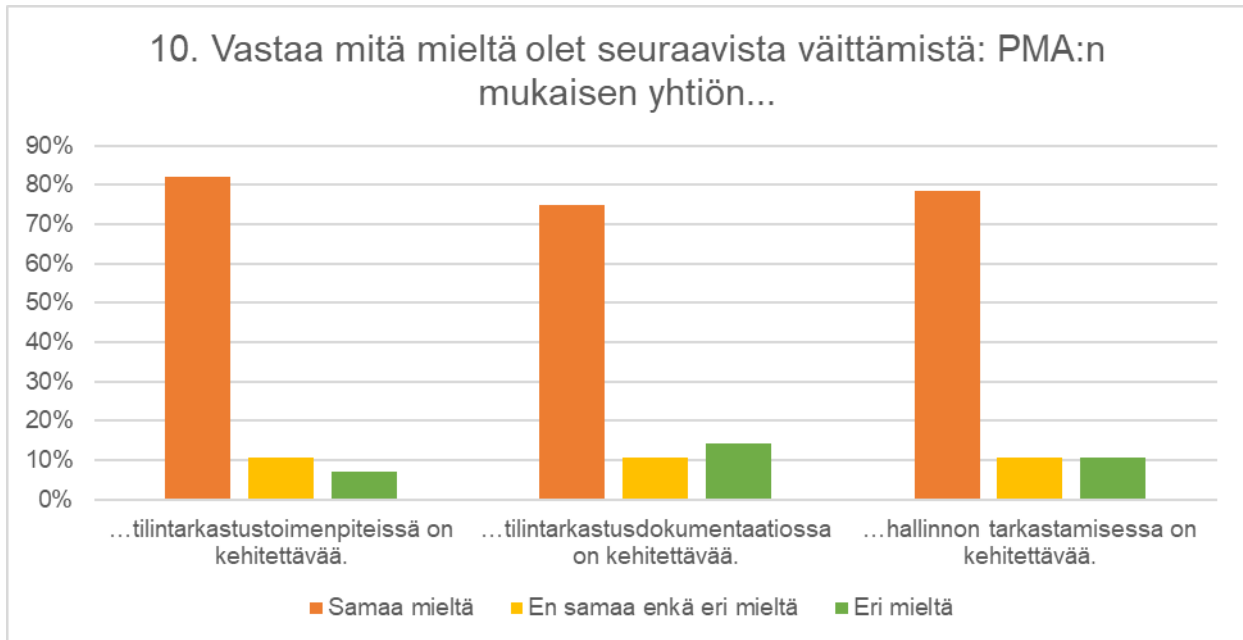
Kuva 14. Tulokset väitteeseen yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksen helpotuksesta yhdistetyillä kategorioilla

Tuloksista voidaankin todeta, että Suomessa siis kaivataan helpotusta yksinkertaisimpien yhteisöjen tilintarkastukseen. Vaikka helpotuksen tarpeesta on kokonaisuudessaan selkeä yksimielisyys tilintarkastusorganisaation koosta riippumatta, yksinyrittäjille tämä ei ole niin tärkeää kuin muille tilintarkastusalalla toimiville vastaajille. Tämä saattaa johtua siitä, että yksinyrittäjien oma tarkastusprosessi ja -vaatimukset ovat kenties löyhempiä. Se saattaa johtua myös siitä, että kuten tulokset kysymykseen numero 7 osoittivat, yksinyrittäjien asiakkaissa on jonkin verran enemmän yksinkertaisia yhteisöjä. Tämän takia yksinyrittäjät saattavat toimia enemmän yksinkertaisten yhteisöjen parissa. Siksi he saattavatkin olla kehittäneet omat menetelmänsä tehdä yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksia (ks. 2.3). Jatkotutkimuksena voitaisiin tutkia mihin osa-alueisiin kaivataan helpotusta tai miksi helpotusta kaivataan. Jatkotutkimuksena voitaisiin tutkia myös, miten yksinyrittäjien ja muiden yritysten asiakasjakaumat eroavat toisistaan asiakkaan yrityksen koon mukaan.

Tutkimuksen mukaan merkittävimmät haasteet yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksissa ovat tilintarkastusvaatimusten täyttäminen (21,4 %). Tilintarkastajien, jotka ovat yksinyrittäjiä, mukaan merkittävimmät haasteet ovat tilintarkastusvaatimusten täyttäminen tehokkaalla ajankäytöllä (25 %), kirjanpidon ammattitaito (25 %) tai tilintarkastusvaatimusten täyttäminen (25 %). Muiden kuin yksinyrittäjien mielestä merkittävimpiä haasteita ovat tilintarkastusvaatimusten täyttäminen (20 %). Syy miksi yksinyrittäjien vastauksissa esiintyi kirjanpidon osaaminen, saattaa johtua siitä, että

isommilla tilintarkastusorganisaatioilla saattaa olla enemmän varaa valita asiakkaita ja luopua niistä, joiden kirjanpidon taso on huono. Syy miksi muiden vastaajien kesken haasteena nähtiin tilintarkastajan osaaminen saattaa johtua siitä, että henkilökunnan vaihtuvuus saattaa olla suurempaa. Isommat tilintarkastusorganisaatiot ottavat usein myös harjoittelijoita kiirekausina, jotka toimivat myös kiireapuna. Merkittävimpiä haasteita yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksissa on siis monia. Enemmistön mukaan merkittävimmät haasteet ovat tilintarkastusvaatimusten täyttäminen, työläs tilintarkastusdokumentaatio ja tilintarkastusvaatimusten täyttäminen samalla tehokkaasti työskennellen (ks 2.3). Jatkotutkimuksena voitaisiin tutkia, miksi tietyt osa-alueet koetaan haasteiksi eli mitkä ovat niiden erityispiirteitä, jotka tekevät niistä haasteita.

Tutkimuksen mukaan tilintarkastusalalla toimivat henkilöt (53,6 %) ovat sitä mieltä, että PMA:n mukaisen yhtiön tilintarkastustoimenpiteissä on jonkin verran kehitettävää. Tilintarkastajat, jotka ovat yksinyrittäjiä (62,5 %) ovat vielä vanhemmin sitä mieltä kuin muut kuin yksinyrittäjät (50 %). Tilintarkastusdokumentaation osalta tilintarkastusalalla toimivat henkilöt (39,3 %) ovat sitä mieltä, että PMA:n mukaisen yhtiön tilintarkastusdokumentaatioissa on jonkin verran kehitettävää. Tilintarkastajat, jotka ovat yksinyrittäjiä (50 %) ovat myös sitä mieltä. Muut kuin yksinyrittäjät (45 %) ovat sitä mieltä, että PMA:n mukaisen yhtiön tilintarkastusdokumentaatioissa on kehitettävää. Tutkimuksen mukaan tilintarkastusalalla toimivat henkilöt (50 %) ovat sitä mieltä, että PMA:n mukaisen yhtiön hallinnon tarkastamisessa on jonkin verran kehitettävää. Tilintarkastajat, jotka ovat yksinyrittäjiä (62,5 %) ovat vielä vahvemmin sitä mieltä kuin muut kuin yksinyrittäjät (45 %). Kun täysin samaa mieltä ja jokseenkin samaa mieltä vastaukset yhdistettiin samaksi kategoriaksi sekä jokseenkin eri mieltä ja täysin eri mieltä samaksi kategoriaksi, saatiin pelkistetty kuva vastausjakaumasta. Huomattiin, että tilintarkastusalalla toimivista henkilöistä suurin osa eli 75–82 % on samaa mieltä. Samaa mieltä he ovat siitä, että tilintarkastustoimenpiteissä, tilintarkastusdokumentaatioissa ja hallinnon tarkastamisessa on kehitettävää (kuva 17.)



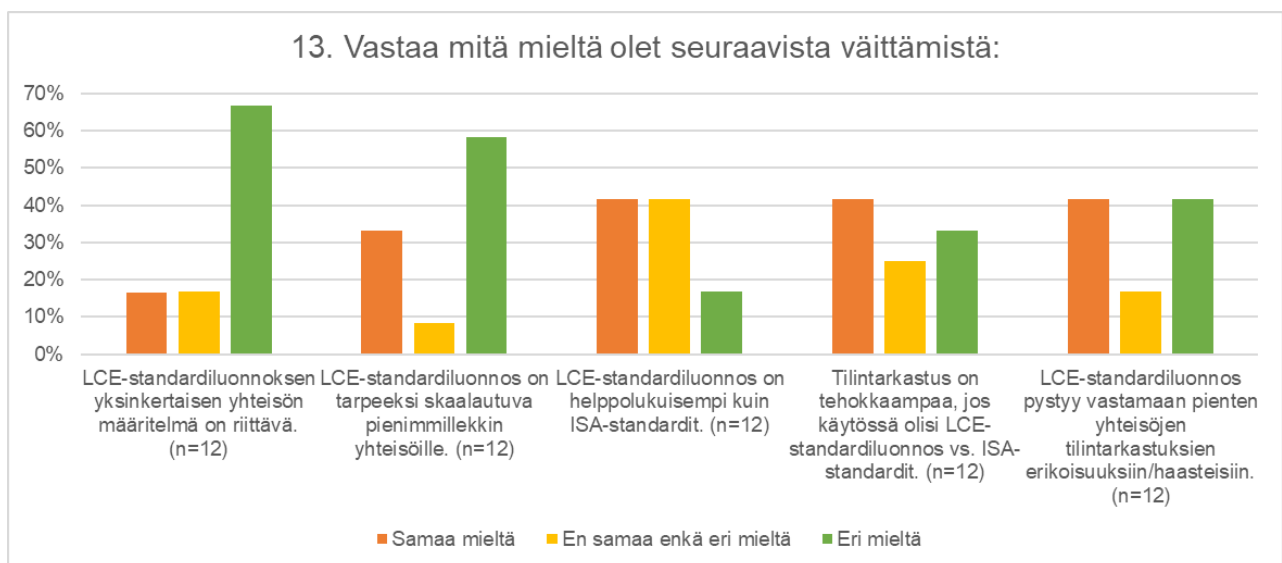
Kuva 15. Tulokset yhdistetyillä kategorioilla kysymyksen 10 väittämiin

Tutkimuksen mukaan muita kehittämiskohteita PMA:n mukaisen yhtiön tilintarkastuksessa ovat tilintarkastusvaatimukset (17,9 %), joku muu kehittämiskohde (21,4 %) tai muita kehittämiskohteita ei ole (46,4 %). Yksinyrittäjät (50 %) ja muut kuin yksinyrittäjät (45 %) ovat sitä mieltä, että muita kehittämiskohteita ei ole. PMA:n mukaisen yhtiön tilintarkastuksien toimenpiteissä, dokumentaatiossa ja hallinnon tarkastamisessa on siis kehitettävää (ks. 2.3). Tilintarkastusvaatimuksia tulisi myös kehittää matalammiksi (ks. 2.3). Muita kehittämiskohteita saattaa olla vaikea nimetä ilman annettuja esimerkkejä. Jatkotutkimuksena voitaisiin tutkia sitä, mitä kehitettävää tilintarkastustoimenpiteissä, tilintarkastusdokumentaatiossa tai hallinnon tarkastamisessa on. Jatkotutkimuksena voitaisiin tutkia myös sitä, miksi vastaajat mahdollisesti haluavat, että tilintarkastusvaatimuksia kevennettäisiin. Jatkotutkimuksena voitaisiin tutkia myös sitä, mitä osa-alueita kevennettäisiin ja kuinka paljon. Jatkotutkimuksessa voitaisiin myös muuttaa kysymysasettelua niin, että nimetään muita osa-alueita ja tutkitaan, onko niissä jotain kehitettävää.

Tutkimuksen mukaan tilintarkastusalalla toimivat henkilöt (50 %) ovat jokseenkin eri mieltä siitä, että LCE-standardiluonnoksen yksinkertaisen yhteisön määritelmä on riittävä. Siitä, että LCE-standardiluonnos on tarpeeksi skaalautuva pienimmillekin yhteisöille, tilintarkastusalalla toimivat henkilöt (41,7 %) ovat jokseenkin eri mieltä. Siitä, onko LCE-standardiluonnos helppolukuisempi kuin ISA-standardit, tilintarkastusalalla toimivat henkilöt (41,7 %) eivät ole samaa eikä eri mieltä. Siitä,

että tilintarkastus on tehokkaampaa, jos käytössä olisi LCE-standardiluonnos, jos verrataan siihen, kun käytössä on ISA-standardit, mielipiteissä esiintyy hajontaa molempiin suuntiin. Tilintarkastusalalla toimivat henkilöt ovat täysin samaa mieltä (25 %), mutta myös eivät ole samaa eikä eri mieltä (25 %) sekä ovat jokseenkin eri mieltä (25 %) siitä olisiko se tehokkaampaa. Siitä, että LCE-standardiluonnos pystyy vastamaan pienten yhteisöjen tilintarkastuksien erikoisuuksiin tai haasteisiin, tilintarkastusalalla toimivat henkilöt ovat yhtä lailla jokseenkin samaa mieltä (25 %), kuin jokseenkin eri mieltä (25 %). Eli myös tässä mielipiteissä esiintyy hajontaa molempiin suuntiin.

Kun täysin samaa mieltä ja jokseenkin samaa mieltä vastaukset yhdistettiin samaksi kategoriaksi sekä jokseenkin eri mieltä ja täysin eri mieltä samaksi kategoriaksi, saatiin pelkistetty kuva vastausjakaumasta. Huomattiin, että tilintarkastusalalla toimivat henkilöt (66,7 %) ovat sitä mieltä, että yksinkertaisen yhteisön määritelmä ei ole riittävä. Huomattiin myös, että tilintarkastusalalla toimivat henkilöt (58,4 %) eivät pidä LCE-standardiluonnosta tarpeeksi skaalautuvana. Sekä, että tilintarkastusalalla toimivat henkilöt (41,7 %) ovat sitä mieltä, että tilintarkastus on tehokkaampaa, jos käytössä olisi LCE-standardiluonnos, kun verrataan sitä, että käytössä on ISA-standardit. Tulokista huomattiin myös, että tilintarkastusalalla toimivat henkilöt eivät ole samaa eikä eri mieltä (41,6 %), mutta ovat myös samaa mieltä (41,6 %) siitä, että LCE-standardiluonnos on helppolukuisempi kuin ISA-standardit. Siitä, että LCE-standardiluonnos pystyy vastaamaan pienten yhteisöjen tilintarkastuksien erikoisuuksiin tai haasteisiin, ovat tilintarkastusalalla toimivat henkilöt sekä eri mieltä (41,6 %) että samaa mieltä (41,6 %). (Kuva 19.)



Kuva 16. Tulokset yhdistetyillä kategorioilla kysymyksen 13 väittämiin

Tutkimuksen mukaan LCE-standardiluonnos ei sovellu Suomeen (25 %) tai LCE-standardiluonnos ei sovellu sellaisenaan vaan siihen tulisi tehdä vielä muutoksia (16,7 %). Tutkimuksen mukaan 42,9 % havaintoyksiköistä tunsivat LCE-standardiluonnoksen, joista 8,3 % oli yksityrittäjiä. Voidaan siis päätellä, että LCE-standardiluonnos tunnetaan paremmin muiden kuin yksityrittäjien toimivien tilintarkastajien keskuudessa. LCE-standardiluonnoksen yksinkertaisen yhteisön määritelmä ei siis ole sellaisenaan riittävä, vaikka sen määritelmä LCE-standardiluonnoksessa on monimutkainen ja laaja (vrt. 2.2). LCE-standardiluonnoksessa on myös listattuna asioita, joita ei saa olla, jotka tekevät yhteisöstä muun kuin yksinkertaisen yhteisön eikä sitä silmiä koeta riittäväksi (vrt. 2.2). LCE-standardiluonnos ei siis skaalautu pienimmillekin yhteisöille. LCE-standardiluonnoksessa on siis vielä samoja ongelmia skaalautuvuuden kanssa kuin mitä ISA-standardeissa on, jotka se korvaisi (ks. 2.3.1) LCE-standardiluonnoksessa on siis vielä kehitettävää, jotta se soveltuisi Suomen olosuhteisiin.

Siitä miksi vastauksissa oli hajontaa tehokkuuden ja pystyvyyden kohdalla voidaan pohtia, onko vastaus riippuvainen siitä, mikä on ollut vastaajan koko yrittäjänä vai siitä, että asiasta ei ole yhtäläistä mielipidettä vai siitä, että LCE-standardiluonnosta ei tunneta tarpeeksi. Voidaan myös pohtia, johtuuko se siitä, että kysymys oli moniselitteinen sekä haasteita ja erikoisuuksia ei oltu avattu, vaan ne olivat vastaajan itse määriteltävissä. Helppolukuisuudesta voidaan pohtia vastausten perusteella sitä, että osa vastaajista ei ole halunnut ottaa kantaa tai, että he eivät ymmärtäneet mitä kysymyksessä haettiin.

Jatkotutkimuksena voitaisiin tutkia tarkemmin niitä, jotka tuntevat LCE-standardiluonnoksen sekä etsiä vastauksia siihen, miksi määritelmä ei mahdollisesti ole tarpeeksi riittävä. Jatkotutkimuksena voitaisiin myös tutkia sitä olisiko LCE-standardiluonnos tarpeeksi skaalautuva pienimmillekin yhteisöille ja miksi. LCE-standardiluonnoksen helppolukuisuudesta ja tehokkuudesta verrattuna ISA-standardeihin ei saatu tarpeeksi johdonmukaisia tuloksia, jotta niistä pystyttäisiin tekemään johtopäätöstä. Myöskään siitä, pystyykö LCE-standardiluonnos vastaamaan pienten yhteisöjen tilintarkastuksien haasteisiin tai erikoisuuksiin, ei saatu tarpeeksi johdonmukaisia tuloksia johtopäätöksen tekemiseksi. Jatkotutkimuksena voitaisiin tutkia isommalla otoksella niitä, jotka tuntevat LCE-standardiluonnoksen. Jatkotutkimuksessa voitaisiin myös etsiä vastauksia siihen miksi LCE-standardiluonnos saattaisi olla helppolukuisempi. Voitaisiin tutkia myös sitä miksi LCE-standardiluonnoksen käyttäminen saattaisi olla tehokkaampaa. Myös sitä voitaisiin tutkia mitä haasteita tai erikoisuuksia ylipäätään pienten yhteisöjen tilintarkastuksissa on ja miksi mahdollisesti LCE-standardiluonnos pystyisi vastaamaan juuri näihin.

Tuloksista oli myös nähtävillä se, että tilintarkastusalalla toimivat henkilöt eivät halua nostaa tilintarkastusrajoja, mutta he haluavat helpottaa pienimpien yhteisöjen tilintarkastusta. Tästä voidaan päätellä sitä, että alalla toimivat henkilöt eivät halua menettää asiakkaitaan ja näin ollen heistä saatuja tuloja vaan he haluavat pitää asiakkaansa ja saada mahdollisia uusia asiakkaita. Sen sijaan alalla toimivat henkilöt kokevat, että pienten yhteisöjen tilintarkastusta tulisi helpottaa, jotta työtaakka kevenisi ja tehokkuus nousisi, jotta näistä mahdollisesti tulisi enemmän tuloja. Näin ollen pystyttäisiin myös kilpailemaan pienimmistä yhteisöistä edullisimmilla hinnoilla tai saataisiin samat tulot nykyisistä asiakkaista vähemmällä työllä.

Tutkimuksen aiheena oli aihe, jolla ei ole tarkkaa määritelmää, joten perusjoukkoa oli vaikea saavuttaa. Kyselylomakkeeseen olisi voinut laittaa yksinkertaisen yhteisön määritelmän, mutta tällöin se olisi ohjannut vastauksia kysymykseen numero 6, jossa pyydettiin määrittelemään yksinkertainen yhteisö. Tässä tapauksessa se päädyttiin jättämään pois kuvauksesta, koska toivottiin, että vastaajat määrittelisivät yksinkertaisen yhteisön omin sanoin, jotta saadaan riippumattomia tuloksia. Kysymyksen numero 3, jossa kysyttiin vastaajien kokemusta alalta, skaala jäi liian alhaiseksi, koska suurin osa vastaajista valitsi isoimman vaihtoehdon. Jatkossa asiaa tutkittaessa skaalaa tulisi jatkaa esimerkiksi 11–15, 16–20 ja yli 21 vuotta. Kysymys numero 5, jossa kysyttiin työntekijöiden määrää, saattoi myös olla ehkä hieman väärin ymmärrettävissä, jos vastaaja ymmärsi kysymyksen niin, että yrittäjiä ei lasketa työntekijöiksi ja heitä on yrityksessä enemmän kuin yksi. Tämä saattoi vaikuttaa yhteen kyselyn vastauksista, mutta koska kysely oli täysin anonymi, ei asiaa voida tarkistaa.

Vaikka tutkimuslomaketta testattiin ja sitä suunniteltiin huolella, olisi sitä voinut kehittää vielä enemmän. Analysointimenetelmät olisi voinut myös suunnitella jo kyselylomakkeen tekemisen yhteydessä. Tutkimusta olisi myös voinut kohdentaa vain tiettyihin osa-alueisiin, eikä tehdä siitä niin laajaa, mutta tässä tapauksessa mitä laajempi tutkimus oli, sitä helpompi kehikkoperusjoukkoa oli saavuttaa, joten tutkimusta ei päädytty tyypistämään. Tutkimuksen alussa, kun vastauksia tuli vähän tai ei ollenkaan ymmärrettiin, että juuri tämä kehikkoperusjoukko vastaa paremmin henkilökohtaisempaan lähestymistapaan, koska sähköpostiviesteillä lähetettyjen vastauspyyntöjen jälkeen saatiin suurin osa vastauksista. Kehikkoperusjoukkoa olisi myös voinut yrittää saavuttaa vielä henkilökohtaisemmillä tavoilla esimerkiksi puhelinoitoilla tai tekemällä asiantuntijahaastatteluita. Muistutuskirjeet olivat yllättävän tehokkaita, koska 46,4 % vastauksista tuli ensimmäisen muistutuskirjeen lähettämisen jälkeen ja 17,9 % vastauksista tuli toisen muistutuskirjeen lähettämisen jälkeen.

Sähköpostilla kyselyn saaneista moni ystävällisesti ilmoittikin, että ei kuulu tutkimuksen kehikkoperusjoukkoon, mutta heitä saattoi olla myös enemmän. Saatu sähköpostilista ei siis ollut ajan tasalla ja jatkossa, jos kehikkoperusjoukkoa tavoitetaan samalla tavalla, tulisi sähköpostit yrittää löytää joltain muuta kautta, jossa on ajan tasaisempaa tietoa. Varsinkin isoimpien tilintarkastusyriyten yhteystedot eivät kuitenkaan olleet kaikki ajan tasalla, jonka takia vastauspyyntö ei ikinä löytänyt niihin perille. Saattaa myös olla, että isoissa tilintarkastusyhteisöissä on jo omat tutkimukset, joihin he keskittyvät, jolloin ulkopuolisten tutkimuksia ei näissä levitetä. Jatkossa kannattaisi olla suoraan isoihin tilintarkastusyhteisöihin yhteydessä ja kysyä pystyvätkö he auttamaan kyselyn levittämisessä. Tutkimus myös suoritettiin alalla yleisesti tunnetun kevätkauden päätteeksi, koska kevätkausi on kiireinen ja tällöin monella ei olisi aikaa tai energiaa vastata kyselytutkimuksiin. Ajankohta oli kuitenkin ennen juhannusta, jolloin osa lähtee jo kesälomille tai yrittävät saada viimeiset kiireelliset työt valmiiksi. Jatkossa tutkimuksen aikaa voisi sijoittaa enemmän syksyyn, jolloin alalla on vähemmän kiireellistä työtä ja lomia, jotta vastaajia saataisiin enemmän.

Työn tavoitteena oli saada vastaus pääongelmaan alaongelmien avulla. Kaikkiin alaongelmiin saatiin vastaus, jolloin myös pääongelmaan saatiin vastaus. Vaikkakin kaikista pääongelmaan liittyvistä osa-alueista ei pystytty tekemään johtopäätöksiä. Silti pääongelmaan saatiin kuitenkin muilta osa-alueilta vastaus, jotka näyttivät jo suuntaa, mikä pääongelman vastaus on eli LCE-standardiluonnos ei vastaa, ainakaan nykyisessä muodossaan, tilintarkastajien tarpeisiin Suomessa.

4.1 Tutkimuksen luotettavuus ja eettisyys

Suurin osa havaintoyksiköistä ymmärsi kyselylomakkeen kysymykset niin kuin ne oli tarkoitettu. Varsinkin ensimmäisen alaongelman tuloksien saamiseksi ei ollut yhtään johdattelevaa tekstiä tutkimuslomakkeessa. Tutkimusmenetelmä osasi tutkia tutkimusongelmia, mutta tarkempien tutkimustuloksien saamiseksi saattaisi laadullinen tutkimusmenetelmä olla parempi. Tutkimusongelman käsitteet määriteltiin niin tarkasti, kun teoretietoa oli saatavilla. Yksinkertaisesta yhteisöstä ei ole yhtä samaa määritelmää eikä myöskään pienten yhteisöjen tilintarkastuksien tai ISA-standardien haasteista, koska ne riippuvat näkökulmasta mistä niitä katsoo. Perusjoukko määriteltiin tarkasti kohde- ja kehikkoperusjoukon kautta. Vaikka aineiston kerääminen suunniteltiin tarkasti ja kehikkoperusjoukon saavuttamiseen oli monta kanavaa, saavutettiin silti vain pieni osa kehikkoperusjoukosta. Kyselylomakkeen kysymykset kattoivat koko tutkimusongelman, mutta kaikista ei ollut tarkentavia kysymyksiä ja kyselylomakkeessa oli myös kysymyksiä, jota eivät suoraan vastanneet tutkimusongelmiin. Tutkimuksen pätevyys eli validiteetti oli siis hyvä, mutta ei erinomainen.

Kehikkoperusjoukon saavuttaminen osoittautui hankalaksi ja loppujen lopuksi heistä saavutettiin vain pieni osa. Koska havaintoyksiköitä oli vähän ja tuloksissa oli isoa hajontaa, ei kaikista tutkimustuloksista pystynyt tekemään johtopäätöksiä. Tulosten tarkkuus oli suurimmissa osissa kysymyksissä hyvä. Vain kahdessa väittämässä ei saatu tarpeeksi johdonmukaisia tuloksia, joka johtui pienestä vastausmäärästä ja vastaajien mielipiteiden suurista eroavaisuuksista. Kyselylomake ei ollut riippuvainen tutkijasta, joskin jos se olisi tullut eri lähteestä olisi se saattanut saada kehikkoperusjoukkoa motivoimaan vastaamaan ja vastauksia olisi saanut enemmän. Tutkimus ei saavuttanut yli 50 henkilön tilintarkastusyrityksissä työskenteleviä henkilöitä, joten mielipiteet on pääosin sitä pienemmissä yrityksissä toimivilta henkilöiltä. Vastauksia ei tullut paljon tilintarkastusalalla toimivaan henkilömäärään nähden. Vastauksien voidaan kuitenkin luottaa olevan edustavansa perusjoukon mielipide, koska niissä oli nähtävissä johdonmukaisuuksia, jotka antoivat riittävän varmuuden tulosten yleistettävyydestä. Tutkimuksen luotettavuus eli reliabiliteetti oli kuitenkin erinomainen, koska tutkimusta toistettaessa havaintoyksiköt vastaisivat samalla tavalla kuin nyt, koska heille ei annettu lisäinformaatiota aiheesta tutkimuksen aikana.

Havaintomatriisi saatiin suoraan Webropolista avoimien vastausten koodaamista lukuun ottamatta ja havaintomatriisiin muutetut arvot tarkastettiin lopuksi vielä virheiden varalta. Myös taulukoita tai pylväsdiagrammeja tehdessä, tulokset tarkistettiin vielä lopuksi, jotta ne oli kirjattu oikein. Analysoinnissa vain pieni osa keskiluvuista laskettiin itse Excelissä, koska suurin osa oli jo valmiiksi Webropolin peruseräpäätöksissä laskettuna. Laskemiseen käytettiin Excelin valmiita kaavoja funktioille. Tutkijan tulosten kirjaamisessa ja analysoinnissa ei siis esiintynyt satunnaisvirheitä, mutta muissa osa-alueissa niitä saattoi olla. Kysymyksessä, jossa kysyttiin työntekijöiden määrää havaintoyksikön itsensä lisäksi, saattoi olla yksi väärinymmärrys, koska yksi havaintoyksikkö raportoi liikevaihdon olevan huomattavasti suurempi kuin muilla samassa ryhmässä. Myös kysymyksessä, jossa kysyttiin, onko PMA:n mukaisen yhtiön tilintarkastuksen osa-alueissa kehitettävää, saattoi osa havaintoyksiköistä vastata helpommin positiivisemmän vastauksen, koska kysymyksessä ei tarvinnut pohtia mitä kehitettävää on, vaan vain sitä onko osa-alueissa kehitettävää. Tutkimuslomaketta oli myös testattu, jotta pyrittäisiin varmistumaan siitä, että kysymykset olisivat ymmärrettävissä niin kuin ne on tarkoitettu. Tutkimuksen kokonaisuusluotettavuus oli kuitenkin hyvä, koska vastauksissa ei esiintynyt paljon sattumanvaraisuutta, vaan havaintoyksiköiden vastauksista suurimpiin osiin kysymyksistä oli havaittavissa johdonmukaisuutta.

Aineisto kerättiin täysin tutkimuslomakkeella, jossa tutkijan rooli oli etäinen eikä valta-asemaa tutkittaviin syntynyt. Tutkimuslomake oli myös täysin anonyymi, joten henkilötietoja ei kerätty. Tutkija

ei vaikuttanut aineiston muodostamiseen ja laatuun, koska vastauksia pyrittiin saamaan omin sanoin, joten asioita ei määritelty tutkimuksen aikana. Perusolettamuksena oli, että vastaajalla on tietämys tarvittavista asioista. Tutkimukseen vastaajat saivat itse valita osallistuvatko he tutkimukseen, eikä heillä ollut mitään velvollisuutta suorittaa tutkimusta loppuun asti. Tutkimukseen ei painostettu ketään osallistumaan vaan vastaaminen perustui vapaaehtoisuuteen ja viesteissä korostettiin jokaisen vastaajan tärkeyttä tutkimuksen osalta. Tutkimuksessa ei kysytty mitään salassapitovelvollisuuden alaisia tietoja, eikä vastaajia pystytty tunnistamaan aineistosta, ei edes tutkija. Viestintä kehikkoperusjoukolle oli asiallista ja tutkimuksen päätavoitteet oli kuvailtu vastaajille, sekä jokaisessa viestissä ilmoitettiin, että tutkimusta tehdään opinnäytetyötä varten ja tarkempaa tietoa tutkimuksesta, opinnäytetyöstä tai tutkimuksen tuloksista saa tutkijalta sähköpostin välityksellä. Tutkittavilla oli ensimmäisistä yhteydenotoista 16–10 päivää aikaa harkita, osallistuvatko he tutkimukseen. Viesteissä tutkittaville ilmoitettiin myös selvästi, kuka toimii tutkijana, ja että tutkija on opiskelija. Tutkimuksen aineisto julkaistaan opinnäytetyön liitteenä, joka julkaistaan julkisena Theseus-palvelussa eli tutkimusaineisto on avoin ja kaikkien saatavilla. Tutkimus siis suoritettiin eettisesti.

4.2 Oman opinnäytetyöprojektin ja oppimisen arviointi

Opinnäytetyöprojekti eteni suunnitelmaa nopeammin. Kokonaisuutena opinnäytetyöprojekti oli opettava ja se onnistui hyvin, koska tutkimukseen saatiin tulokset, vaikkakin vastausmäärä jäi alhaiseksi.

Opin opinnäytetyöprojektin aikana tutkimuksen tekemisestä ja erilaisista tutkimusmenetelmistä. Opin, että tärkeä osa tutkimusta on sen suunnitteleminen. Opin myös millainen kyselylomake on kannattava. Eritoten miten kyselylomake kannattaa muodostaa, millaisia kysymysmuotoja on olemassa ja miten sitä testataan. Kysymysmuodoista opin myös sen, että miten ne toimivat eri tutkimus- ja analysointimenetelmissä. Opin myös sen millaisia otosmenetelmiä voidaan käyttää, kuinka monta erilaista analysointimenetelmää on olemassa ja sen, mitkä analysointimenetelmät sopivat minkäkin mitta-asteikon mukaisille muuttujille. Opin arvioimaan tutkimuksen satunnaisvirheitä ja sitä, edustivatko tutkimuksen havaintoyksikköjen tulokset koko kohdeperusjoukkoa ja miten nämä vaikuttavat tutkimuksen reliabiliteettiin. Opin myös arvioimaan sitä, miten käsitteiden ja tutkimusongelman tarkka määrittely vaikuttaa tutkimuksen validiteettiin. Opin myös, mitä vaikutuksia näillä oli tutkimuksen kokonaisluotettavuuteen. Opin myös tutkimuksen tekemisen etiikasta ja

kuinka iso vaikutus tutkijalla saattaa olla tutkimukseen, jos sitä ei suoriteta eettisesti eli rehellisesti ja huomioida tutkijan omaa valta-asemaa tutkittaviin.

Opin myös lisää opinnäytetyön aiheestani. Opin sen, miten yritykset määrittellään niiden kokonsa mukaan ja mitkä ovat EU:n suositukset niihin. Opin myös paljon LCE-standardiluonnoksesta, eriten sen, mihin yhteisöihin sitä voidaan soveltaa ja mitä ongelmakohtia siinä on suomalaisten asiantuntijoiden mielestä. Opin myös eri näkökulmista ja eri asiantuntijoilta, mitä haasteita ISA-standardeissa on ja pienten yritysten tilintarkastajilla on. Opin myös mitä eri asiantuntijat kokevat olevan pienten yhteisöjen tilintarkastuksien haasteita ja erikoisuuksia.

Lähteet

Accountancy Europe. 2021. Audit exemption thresholds in Europe. Luettavissa: <https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Audit-exemption-thresholds-in-Europe.pdf>. Luettu: 23.5.2022.

Ammattitilintarkastajat – Yrkesrevisorer r.y. 2022. Comments to IAASB from the Ammattitilintarkastajat– Yrkesrevisorer ry considering the exposure draft version for Less Complex Entities (version January 2021). Luettavissa: <https://www.ifac.org/system/files/publications/exposure-drafts/comments/ATTrycommentstolAASBED-ISAforLCE-tv-29.1.22-finalinEnglish-sign.pdf>. Luettu: 30.5.2022.

Asunto-osakeyhtiölaki 22.12.2009/1599.

Bagshaw, K. & Selwood, J. 2014. Core Auditing Standards for Practitioners. John Wiley & Sons, Incorporated. E-kirja. Luettu: 4.6.2022.

Bisnode Finland Oy. 2022. Bisnode Selector; Suomi, Kaikki alueet, 69202 Tilintarkastuspalvelu, Kaikki henkilökuntaluokat, Kaikki liikevaihtoluokat, Ylin johto, CEO, Vain sähköpostiosoitteen sisältävät. Luettu: 17.6.2022.

Dillman, D. A., Christian, L. M. & Smyth, J. D. 2014. Internet, Phone, Mail, and Mixed-Mode Surveys. John Wiley & Sons, Incorporated. E-kirja. Luettu: 21.6.2022.

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi tietyntyyppisten yritysten vuositilinpäätöksistä, konsernitilinpäätöksistä ja niihin liittyvistä kertomuksista, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta ja neuvoston direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY kumoamisesta (tilinpäätösdirektiivi) (EU) 2013/34. Annettu 26.6.2013.

Finanssiala ry. 2020. Lausuntopyyntö kevyemmän tarkastuksen käyttöönottoa valmistelleen työryhmän mietinnöstä. Luettavissa: https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/3c9f73f6-1e04-4d91-8a6c-8d6e3c322a97/2774e8e5-e79c-42bc-abd4-5be98ce582df/LAUSUNTO_20201104114312.PDF. Luettu: 24.5.2022.

Heikkilä, T. 2014. Tilastollinen tutkimus. 9. uudistettu painos. Edita. Helsinki. E-kirja. Luettu: 14.6.2022.

Hodge, J & Savoska, K. 2016a. Smaller audits: Challenges and Insights. Luettavissa: https://cfrr.worldbank.org/sites/default/files/2019-11/Smaller_audits.pdf. Luettu: 31.5.2022.

Hodge, J & Savoska, K. 2016b. SME Audits: Challenges and Insights. Luettavissa: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/sme-audits-challenges-and-insights>. Luettu: 31.5.2022.

International auditing and assurance standards board d s.a. Audits of less complex entities. Luettavissa: <https://www.iaasb.org/consultations-projects/audits-less-complex-entities>. Luettu 12.4.2022.

International Auditing and Assurance Standards Board. 2009. Applying ISAs Proportionately with the Size and Complexity of an Entity. Luettavissa: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/applying-isas-proportionate.pdf>. Luettu: 27.5.2022

International Auditing and Assurance Standards Board. 2019a. Audits of Less Complex Entities: Exploring Possible Options to Address the Challenges in Applying the ISAs. Luettavissa: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Discussion-Paper-Audits-of-Less-Complex-Entities.pdf>. Luettu: 15.4.2022.

International Auditing and Assurance Standards Board. 2019b. Audits of less complex entities – feedback statement. Luettavissa: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-LCE-Feedback-Statement-final.pdf>. Luettu: 31.5.2022.

International Auditing and Assurance Standards Board. 2021a. Proposed supplemental guidance for the authority of the proposed international standard on auditing for Audits of financial statements of less complex entities. Luettavissa: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Audits-Less-Complex-Entities-Supplemental-Guidance-Authority.pdf>. Luettu: 23.5.2022.

International Auditing and Assurance Standards Board. 2021b. Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE). Luettavissa: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Exposure-Draft-Audits-Less-Complex-Entities.pdf>. Luettu: 25.3.2022.

International Auditing and Assurance Standards Board. 2022a. Audits of Less Complex Entities – Summary of Feedback and Selected Issues. Luettavissa:

<https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/20220613-IAASB-Agenda-Item-6-Summary-of-Feedback-and-Selected-Issues-Paper.pdf>. Luettu: 23.6.2022.

International Auditing and Assurance Standards Board. 2022b. IAASB Meeting Highlights and Decisions. Luettavissa: <https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/IAASB-June-2022-Meeting-Highlights-Final.pdf>. Luettu:8.7.2022.

ISA 200. International Auditing and Assurance Standards Board. Kansainväliset tilintarkastusalan standardit. Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti.

Kananen, J. 2008. Kvantti: Kvantitatiivinen tutkimus alusta loppuun. Jyväskylän ammattikorkeakoulu. Jyväskylä.

KHO 583/2020.

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336.

Komission suositus mikroyritysten sekä pienten ja keskisuurten yritysten määritelmästä 2003/361/EY. Annettu 6.5.2003. Euroopan unionin virallinen lehti L 124/36.

KPMG Oy Ab. 2020. Lausuntopyyntö kevyemmän tarkastuksen käyttöönottoa valmistelleen työryhmän mietinnöstä. Luettavissa: https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/3c9f73f6-1e04-4d91-8a6c-8d6e3c322a97/e192c42d-fec1-4bcc-b01e-46556c920aa6/LAUSUNTO_20201105065836.PDF. Luettu: 24.5.2022.

Laine, R. 2021. LCE-standardistako ratkaisu yksinkertaisempiin tilintarkastuksiin. Luettavissa: <https://tilintarkastajat.fi/artikkelit/lce-standardistako-ratkaisu-yksinkertaisempiin-tilintarkastuksiin/>. Luettu 12.4.2022.

Nordic Accounting Institutes. 2015. Public Consultation. Luettavissa: <https://www.fle.is/static/files/2015/yomislegt/nrf-sase-public-consultation-cover-letter-and-introduction.pdf>. Luettu: 14.6.2022.

Patentti- ja rekisterihallitus s.a. Tilintarkastajahaku. <https://epalvelut.prh.fi/tilintarkastajahaku/>. Luettu: 15.6.2022.

Ristikangas, H. 10.6.2022. Viestinnän asiantuntija. Suomen Tilintarkastajat ry. Sähköposti.

Suomen Tilintarkastajat ry s.a. STanssi-työkirja ja otantatyökalu. Luettavissa: <https://tilintarkastajat.fi/jasenyys/suomen-tilintarkastajat-ryn-suositukset-ja-mallit/stanssi-tyokirja-ja-otantatyokalu/>. Luettu: 31.5.2022.

Suomen Tilintarkastajat ry. 2019. Tilintarkastuksen työkirja STanssi läpäisi laaduntarkastuksen. Luettavissa: <https://tilintarkastajat.fi/blogit/tilintarkastuksen-tyokirja-stanssi-lapaisi-laaduntarkastuksen/>. Luettu: 31.5.2022

Suomen Tilintarkastajat ry. 2021. Vuosikertomus 2020–2021. Luettavissa: https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2021/05/suomen-tilintarkastajat-ry_vuosikertomus-2020-2021.pdf. Luettu: 15.6.2022.

Suomen Tilintarkastajat ry. 2022. Comments to IAASB's Exposure Draft on Proposed International Standard on Auditing of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE). Luettavissa: <https://www.ifac.org/system/files/publications/exposure-drafts/comments/STResponsetoIAAS-BonISAforLCE.pdf>. Luettu: 15.4.2022.

Tilastokeskus. 2021. 11qb -- Yritysten tilinpäätöstiedot, 2012-2020. Luettavissa: https://pxweb2.stat.fi/PxWeb/pxweb/fi/StatFin/StatFin__yrti/statfin_yrti_pxt_11qb.px/table/table-ViewLayout1/. Luettu: 23.5.2022

Tilintarkastuslaki 18.9.2015/1141.

Työ- ja elinkeinoministeriö s.a. Kevyemmän tarkastuksen käyttöönottoa valmisteleva työryhmä. Luettavissa: <https://tem.fi/hanke?tunnus=TEM007:00/2019>. Luettu: 23.5.2022.

Työ- ja elinkeinoministeriö. 2021. Kevyemmän tarkastuksen käyttöönottoa valmistelleen työryhmän mietintö. Luettavissa: https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/3c9f73f6-1e04-4d91-8a6c-8d6e3c322a97/ebc7437a-2e82-42ce-b5eb-b44897903c62/YHTEENVETO_20210630055136.pdf. Luettu: 23.5.2022.

Valli, R. & Aaltola, J. 2018. Ikkunoita tutkimusmetodeihin: 2, Näkökulmia aloittelevalle tutkijalle tutkimuksen teoreettisiin lähtökohtiin ja analyysimenetelmiin. 5. uudistettu ja täydennetty painos. PS-kustannus. Jyväskylä. E-kirja. Luettu: 27.6.2022.

Valli, R. & Aarnos, E. 2018. Ikkunoita tutkimusmetodeihin: 1, Metodien valinta ja aineistonkeruu: virikkeitä aloittelevalle tutkijalle. 5. uudistettu painos. PS-kustannus. Jyväskylä. E-kirja. Luettu: 7.6.2022.

Valtioneuvosto. 2018. HE tilintarkastuslain muuttamiseksi – tilintarkastusvelvollisuuden rajat. Luettavissa: https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/8577f33f-b153-4abc-931b-f54a00de8e57/ca48d2b2-f10e-4428-949c-0bd78571dc17/JULKAISU_20181116113236.pdf Luettu: 31.5.2022

Valtioneuvoston asetus pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista 1753/2015.

Vilka, H. 2007. Tutki ja mittaa: Määrällisen tutkimuksen perusteet. Tammi. Helsinki.

Vilka, H. 2021. Tutki ja kehitä. 5. päivitetty painos. PS-kustannus. Jyväskylä. E-kirja. Luettu: 7.6.2022.

Liitteet

Liite 1. Vastauspyyntö nettisivuilla

19.6.2022

Uutiset

Vastaa kyselyyn: Yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastus

Opinnäytetyössä tutkitaan yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksien mahdollisia haasteita ja kehittämiskohteita sekä LCE-standardiluonnoksen pystyvyyttä. Vastaathan kyselyyn viimeistään sunnuntaina 26.6.2022.

Kirjoittaja: Milla Hyvärinen | Kuva: Henna Ristikangas



Milla Hyvärinen Haaga-Helia ammattikorkeakoulusta tekee opinnäytetyötä yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksesta. Opinnäytetyön tarkoituksena on tutkia, mitä mahdollisia haasteita ja kehittämiskohteita yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksissa esiintyy sekä LCE-standardiluonnoksen pystyvyyttä juuri ISA-standardien koettuihin haasteisiin.

Vastaa kyselyyn ja osallistu tutkimukseen

Kysely on suunnattu tilintarkastajille ja tilintarkastusassistentteille, joilla on käsitys yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksesta. Kyselyyn vastaaminen kestää vain noin 10–15 minuuttia ja kyselyn vastaamiskieli on suomi. Vastausaikaa on 26.6.2022 saakka.

Kyselyyn vastataan anonyymisti ja saatuja vastauksia käsitellään luottamuksellisesti. Jokainen saatu vastaus on tutkimuksen onnistumisen kannalta merkityksellinen. Tutkimustulokset raportoidaan niin, että vastauksia ei voida yhdistää yksittäisiin vastaajiin. Vastauksia hyödynnetään vain tässä opinnäytetyössä. Kyselyn tulokset ovat saatavilla pyydettyä opinnäytetyön valmistuttua.

VASTAA KYSELYYN

Mikäli sinulle tulee kysymyksiä kyselylomakkeeseen tai opinnäytetyöhön liittyen, olethan yhteydessä sähköpostitse: milla.hyvarinen@myy.haaga-helia.fi.

Kiitos etukäteen vastauksestasi ja mukavaa kesän odotusta!

Liite 2. Vastauspyyntö jäsenkirjeessä

Vastaa kyselyyn: Yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastus

Milla Hyvärinen Haaga-Helia ammattikorkeakoulusta tekee opinnäytetyötä yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksesta. Opinnäytetyössä tutkitaan mahdollisia haasteita ja kehittämiskohteita sekä LCE-standardiluonnoksen pystyvyyttä. Kyselyyn voi vastata 26.6.2022 saakka.

[Lue lisää ja vastaa kyselyyn](#)

Liite 3. Saatekirje

Hei,

Olen Milla Hyvärinen. Opiskelen Haaga-Helia Ammattikorkeakoulussa liiketaloutta. Teen opinnäytetyötäni varten kyselytutkimusta tilintarkastajille ja tilintarkastusassistenteille, joilla on käsitys yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksesta. Opinnäytetyöni tavoitteena on tutkia yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksien haasteita ja kehittämiskohteita sekä LCE-standardiluonnoksen pystyvyyttä eritoten ISA-standardeissa koettuihin haasteisiin. Toivoisin, että voisit käyttää hetken aikaasi ja vastata kyselyyn sekä jakaa kyselyä työskentelemäsi yrityksen sisällä.

Kyselyyn vastaaminen vie vain noin 10–15 minuuttia. Vastauskieli on suomi. Vastaathan kyselyyn **viimeistään sunnuntaina 26.6.2022**. Jokainen saatu vastaus on tutkimuksen onnistumisen kannalta merkityksellinen.

Yhteystiedot on saatu Bisnoden yritystietokannasta. Kyselystä on myös ollut maininta Suomen Tilintarkastajat ry:n kesäkuun jäsenkirjeessä ja nettisivuilla. Kyselyyn vastataan anonyymisti ja saatuja vastauksia käsitellään luottamuksellisesti. Tutkimustuloksista raportoidaan niin, että vastauksia ei voida yhdistää yksittäisiin vastaajiin. Vastauksia hyödynnetään vain tässä opinnäytetyössä. Kyselyn tulokset ovat saatavilla pyydettyäessä opinnäytetyön valmistuttua.

Linkki kyselyyn: <https://link.webpolsurveys.com/S/2B9B5F14FB48C931>

Mikäli sinulle tulee kysymyksiä kyselylomakkeeseen tai opinnäytetyöhöni liittyen, olethan yhteydessä minuun sähköpostitse: milla.hyvarinen@myy.haaga-helia.fi

Kiitos etukäteen vastauksestasi ja mukavaa kesän aloitusta!

Ystävällisin terveisin,

Milla Hyvärinen

Liiketalouden opiskelija / Haaga-Helia Ammattikorkeakoulu

Liite 4. Ensimmäinen muistutuskirje

Hei,

Lähetin sinulle noin viikko sitten sähköpostin kyselytutkimuksesta yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksesta. Mikäli olet jo vastannut kyselyyn, on tämä muistutus turha ja kiitän sinua vastauksestasi. Jos et kuitenkaan ole vielä vastannut, pyydän sinua tekemään sen mahdollisimman pian. Vastauksesi on tutkimuksen onnistumisen kannalta merkityksellinen.

Olen Milla Hyvärinen. Opiskelen Haaga-Helia Ammattikorkeakoulussa liiketaloutta. Teen opinnäytetyötäni varten kyselytutkimusta tilintarkastajille ja tilintarkastusassistenteille, joilla on käsitys yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksesta. Opinnäytetyöni tavoitteena on tutkia yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksien haasteita ja kehittämiskohteita sekä LCE-standardiluonnoksen pystyvyyttä eritoten ISA-standardeissa koettuihin haasteisiin.

Toivoisin, että voisit käyttää hetken aikaasi ja vastata kyselyyn sekä jakaa kyselyä työskentelemäsi yrityksen sisällä. Kyselyyn vastaaminen vie vain noin 10–15 minuuttia ja vastauskielenä on suomi. Vastaathan kyselyyn **viimeistään sunnuntaina 26.6.2022**.

Linkki kyselyyn: <https://link.webropolsurveys.com/S/2B9B5F14FB48C931>

Yhteystietosi on saatu Bisnoden yritystietokannasta. Kyselyyn vastataan anonyymisti ja saatuja vastauksia käsitellään luottamuksellisesti. Tutkimustuloksista raportoidaan niin, että vastauksia ei voida yhdistää yksittäisiin vastaajiin. Vastauksia hyödynnetään vain tässä opinnäytetyössä. Kyselyn tulokset ovat saatavilla pyydettyä opinnäytetyön valmistuttua.

Mikäli sinulle tulee kysymyksiä kyselylomakkeeseen tai opinnäytetyöhöni liittyen, olethan yhteydessä minuun sähköpostitse: milla.hyvarinen@myy.haaga-helia.fi

Kiitos etukäteen vastauksestasi ja mukavaa juhannusta!

Ystävällisin terveisin,

Milla Hyvärinen

Liiketalouden opiskelija / Haaga-Helia Ammattikorkeakoulu

Liite 5. Toinen muistutuskirje

Hei,

Lähetin sinulle viime viikolla muistutuksen vastata kyselytutkimukseen yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksesta. Mikäli olet jo vastannut kyselyyn, on tämä muistutus turha ja kiitän sinua vastauksestasi. Jos et kuitenkaan ole vielä vastannut, pyydän sinua tekemään sen nyt. Vastauksesi on tutkimuksen onnistumisen kannalta merkityksellinen.

Nimeni on Milla Hyvärinen. Opiskelen Haaga-Helia Ammattikorkeakoulussa liiketaloutta. Teen opinnäytetyötäni varten kyselytutkimusta tilintarkastajille ja tilintarkastusassistenteille, joilla on käsitys yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksesta. Opinnäytetyöni tavoitteena on tutkia yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksien haasteita ja kehittämiskohteita sekä LCE-standardiluonnoksen pystyvyyttä eritoten ISA-standardeissa koettuihin haasteisiin.

Toivoisin, että voisit käyttää hetken aikaasi ja vastata kyselyyn sekä jakaa kyselyä työskentelemäsi yrityksen sisällä. Kyselyyn vastaaminen vie vain noin 10–15 minuuttia ja vastauskielenä on suomi. Vastaathan kyselyyn **mahdollisimman pian**.

Linkki kyselyyn: <https://link.webropolsurveys.com/S/2B9B5F14FB48C931>

Yhteystietosi on saatu Bisnoden yritystietokannasta. Kyselyyn vastataan anonyymisti ja saatuja vastauksia käsitellään luottamuksellisesti. Tutkimustuloksista raportoidaan niin, että vastauksia ei voida yhdistää yksittäisiin vastaajiin. Vastauksia hyödynnetään vain tässä opinnäytetyössä. Kyselyn tulokset ovat saatavilla pyydettyäessä opinnäytetyön valmistuttua.

Mikäli sinulle tulee kysymyksiä kyselylomakkeeseen tai opinnäytetyöhöni liittyen, olethan yhteydessä minuun sähköpostitse: milla.hyvarinen@myy.haaga-helia.fi

Kiitos etukäteen vastauksestasi ja mukavaa kesän jatkoa!


Ystävällisin terveisin,

Milla Hyvärinen

Liiketalouden opiskelija / Haaga-Helia Ammattikorkeakoulu

Liite 6. Kyselypohja

Yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastus

 Pakolliset kysymykset merkitty tähdellä (*)

Hei,

Olen Milla Hyvärinen. Opiskelen Haaga-Helia ammattikorkeakoulussa liiketaloutta. Teen opinnäytetyötäni varten kyselytutkimusta tilintarkastajille ja tilintarkastusassistentteille, joilla on käsitys yksinkertaisen yhteisöjen tilintarkastuksesta. Opinnäytetyöni tavoitteena on tutkia yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastusta ja LCE-standardiluonnoksen pystyvyyttä.


Toivoisin, että voisit käyttää hetken aikaasi ja vastata kyselyyn. Kyselyyn vastaaminen vie vain noin 10–15 minuuttia. Vastaathan kyselyyn viimeistään sunnuntaina 26.6.2022. Jokainen saatu vastaus on tutkimuksen onnistumisen kannalta merkityksellinen.

Kyselyyn pääset painamalla Seuraava.

Seuraava

17% Valmis (1 / 6)

Yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastus

 Pakolliset kysymykset merkitty tähdellä (*)

1. Oletko? *

- Tilintarkastusassistentti
- IIT-tilintarkastaja
- KI IT-tilintarkastaja
- JI IT-tilintarkastaja
- Muu, mikä?

2. Asemasi työskentelemässäsi yrityksessä? (Voit valita useamman vaihtoehdon) *

- Toimitusjohtaja
- Osakas
- Hallituksen jäsen
- Työntekijä
- Muu, mikä?

3. Kokemuksesi alalta? (Vuosissa) *

- 0 - 2
- 3 - 5
- 6 - 10
- 11 -

4. Työskentelemäsi yrityksen työntekijöiden keskimääräinen määrä edellisellä tilikaudella? (Itsesi lisäksi) *

- 0
- 1 - 4
- 5 - 9
- 10 - 19
- 20 - 49
- 50 -

5. Työskentelemäsi yrityksen liikevaihto (tuhatta euroa) edellisellä tilikaudella? *

- 1 - 199
- 200 - 399
- 400 - 999
- 1 000 - 1 999
- 2 000 - 19 999
- 10 000 -

Edellinen

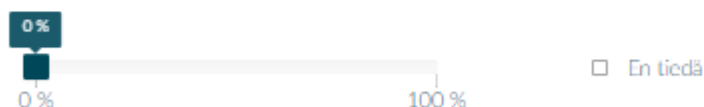
Seuraava

Yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastus

i Pakolliset kysymykset merkitty tähdellä (*)

6. Miten määrittelisit yksinkertaisen yhteisön? *

7. Arvioi kuinka suuri osa työskentelemäsi yrityksen asiakkaista on yksinkertaisia yhteisöjä. *



8. Vastaa mitä mieltä olet seuraavista väittämistä: *

	Täysin samaa mieltä	Jokseenkin samaa mieltä	En samaa enkä eri mieltä	Jokseenkin eri mieltä	Täysin eri mieltä
Tilintarkastusrajoja tulisi nostaa. *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kaipaamme helpotusta yksinkertaisimpien yhteisöjen tilintarkastukseen. *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Suuryhtiön tilintarkastusta tekevältä henkilöltä vaaditaan vähemmän kuin pienyhtiön. *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Pienyhtiön tilintarkastusta tekevältä henkilöltä vaaditaan vähemmän kuin suuryhtiön. *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

9. Mitkä ovat mielestäsi merkittävimmät haasteet yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksissa? *

Edellinen

Seuraava

Yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastus

i Pakolliset kysymykset merkitty tähdellä (*)

10. Vastaa mitä mieltä olet seuraavista väittämistä: PMA:n mukaisen yhtiön... *

	Täysin samaa mieltä	Jokseenkin samaa mieltä	En samaa enkä eri mieltä	Jokseenkin eri mieltä	Täysin eri mieltä
...tilintarkastustoimenpiteissä on kehitettävää. *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
...tilintarkastusdokumentaatiossa on kehitettävää. *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
...hallinnon tarkastamisessa on kehitettävää. *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

11. Onko mielestäsi PMA:n mukaisen yhtiön tilintarkastuksessa jotain muuta kehitettävää? *

12. Tunnetko LCE-standardiluonnoksen? *

- Kyllä
- Ei


Edellinen

Seuraava



Jos vastaus Kyllä, seuraava sivu ilmestyy:

Yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastus

 Pakolliset kysymykset merkitty tähdellä (*)

13. Vastaa mitä mieltä olet seuraavista väittämistä: *

	Täysin samaa miellä	Jokseenkin samaa miellä	En samaa enkä eri miellä	Jokseenkin eri miellä	Täysin eri miellä
LCE-standardiluonnoksen yksinkertaisen yhteisön määritelmä on riittävä. *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
LCE-standardiluonnos on tarpeeksi skaalautuva pienimmillekin yhteisöille. *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
LCE-standardiluonnos on helppolukuisempi kuin ISA-standardit. *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Tilintarkastus on tehokkaampaa, jos käytössä olisi LCE-standardiluonnos vs. ISA-standardit. *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
LCE-standardiluonnos pystyy vastamaan pienten yhteisöjen tilintarkastuksien erikoisuuksiin/haasteisiin. *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>


14. Onko sinulla jotain muuta kommentoitavaa LCE-standardiluonnoksesta ja sen pystyvyydestä? *

Edellinen

Seuraava



Yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastus

 Pakolliset kysymykset merkitty tähdellä (*)

15. Vapaa kommentti aiheeseen/opinnäytetyöhön liittyen.

Kiitos vastauksestasi. Lopetathan kyselyn painamalla Lähetä.

Edellinen

Lähetä



Liite 7. Havaintomatriisi

Vastaaja	1. Oletko? Avoimet vastaukset	2. Asemasi työskentelemässäsi yrityksessä? (Voit valita useamman vaihtoehdon)					3. Kokemuksesi alalta? (Vuosissa)	4. Työskentelemäsi yrityksen työntekijöiden keskimääräinen määrä edellisellä tilikaudella? (Itsesi lisäksi)
		Toimitusjohtaja	Osakas	Hallituksen jäsen	Työntekijä	Muu, mikä?		
1	2	1	1	1	0	0	4	2
2	3	1	0	0	0	0	4	2
3	2	0	1	0	0	0	4	2
4	2	0	0	0	1	0	3	3
5	2	0	1	1	0	0	4	4
6	2	0	1	0	0	0	4	2
7	2	1	1	0	0	0	4	2
8	2	0	0	0	0	1 Toiminimi	4	1
9	3	0	1	0	0	0	4	2
10	2	1	1	1	0	1 tilintarkastaja, juoksupoika	4	2
11	2	1	1	1	1	0	4	1
12	2	1	1	1	1	0	4	1
13	2	0	0	0	1	0	4	1
14	3	0	0	0	0	1 Yksinyrittäjä	1	1
15	3	1	1	0	0	0	4	5
16	5 KLT	0	0	0	0	1 Yrittäjä	4	2
17	5 Eläkeläinen	0	0	0	0	1 Eläkeläinen	4	1
18	1	0	0	0	1	0	4	2
19	3	0	1	0	0	0	4	2
20	2	0	0	0	0	1 yrittäjä, vastuunalainen yhtiömies	4	1
21	3	0	1	0	0	0	4	3
22	1	0	0	0	1	0	1	3
23	3	1	1	1	0	0	4	2
24	3	0	0	0	0	1 Yrittäjä	4	1
25	2	1	1	1	0	0	4	3
26	2	0	0	0	0	1 yrittäjä	4	1
27	2	0	0	1	0	0	4	2
28	2	0	1	0	0	0	4	2
Selitteet:	1. 1 = Tilintarkastusassistentti 2 = HT-tilintarkastaja 3 = KHT-tilintarkastaja 4 = JHT-tilintarkastaja 5 = Muu, mikä?	2. 1 = Valittu vaihtoehto 0 = Ei valittu vaihtoehtoa	3. 1 = 0 - 2 2 = 3 - 5 3 = 6 - 10 4 = 11 -	4. 1 = 0 2 = 1 - 4 3 = 5 - 9 4 = 10 - 19 5 = 20 - 49 6 = 50 -	5. 1 = 1 - 199 2 = 200 - 399 3 = 400 - 999 4 = 1 000 - 1 999 5 = 2 000 - 19 999 6 = 20 000 -	6. 1 = Pien- tai mikroyritys 2 = Suppea omistus 3 = Yksinkertainen 4 = Yksi omistaja 5 = Perheyhtiö 6 = Muu liikevaihdon mukaan 7 = Muu		

5. Työskentelemäsi yrityksen liikevaihto (tuhatta euroa) edellisellä tilikaudella?	6. Miten määrittelsit yksinkertaisen yhteisön?	7. Arvioi kuinka suuri osa työskentelemäsi yrityksen asiakkaista on yksinkertaisia yhteisöjä. (%)	8. Vastaa mitä mieltä olet seuraavista väittämistä:				9. Mitkä ovat mielestäsi merkittävimmät haasteet yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksissa?	10. Vastaa mitä mieltä olet seuraavista väittämistä: PMA:n mukaisen yhtiön...		
			Tilintarkastus- rajoja tulisi nostaa.	Kaipaan helputusta yksinkertaisempien yhteisöjen tilintarkastukseen.	Suuryhtiön tilintarkastusta tekevältä henkilöltä vaaditaan vähemmän kuin pienyhtiön.	Pienyhtiön tilintarkastusta tekevältä henkilöltä vaaditaan vähemmän kuin suuryhtiön.		...tilintarkastus- toimenpiteissä on kehitettävä.	...tilintarkastus- dokumentaatiossa on kehitettävä.	...hallinnon tarkastamisessa on kehitettävä.
1	1	100	5	3	5	5	2	2	2	2
1	5	95	1	2	3	3	4	2	4	2
2	7	61	1	1	1	4	10	2	2	2
4	1, 3	95	5	1	3	3	3	1	2	2
4	3	75	4	1	4	3	1	2	2	2
1	3	100	2	2	4	2	2	2	2	2
2	3	86	5	4	2	5	8	2	1	2
1	3	90	3	1	5	2	3	2	2	2
1	3	52	4	2	4	4	3	5	4	4
3	7	95	5	2	4	3	2	3	3	3
1	1	99	5	2	5	2	2	2	2	2
1	1	100	1	1	2	5	4	2	3	2
1	5, 6	90	4	1	3	3	5	3	3	3
1			2	3	4	3	6	2	2	1
5	6	100	5	1	5	1	4	1	1	1
1			1	1	2	4	9	1	1	1
1	2, 6		1	1	5	1	8	1	1	1
1	1, 3	58	1	1	5	5	3	2	2	2
1	4, 7	20	3	1	3	3	8	3	4	2
2	1, 7	100	5	2	5	1	3	4	4	4
3	1	100	1	2	5	4	10	1	1	1
4	1	98	5	1	4	3	6	2	1	4
3	1	90	5	1	3	3	3	1	1	1
1	3	50	5	2	5	2	6	1	1	2
3	2, 3	80	4	5	4	2	6	1	1	1
5	1, 3	45	4	2	1	3	5	2	2	2
3	2	59	5	1	3	3	7	2	2	1
1	1, 3	90	3	1	2	4	7	2	1	3

8.
1 = Täysin samaa mieltä
2 = Jokseenkin samaa mieltä
3 = En samaa enkä eri mieltä
4 = Jokseenkin eri mieltä
5 = Täysin eri mieltä

9.
1 = Ei haasteita
2 = Dokumentointi
3 = Tilintarkastusvaatimusten täyttäminen
4 = Alan standardisto
5 = Kirjanpidon ammattitaito
6 = Tilintarkastusvaatimusten täyttäminen tehokkaalla ajankäytöllä
7 = Tilintarkastettavan yrityksen omistajan osaaminen
8 = Jokin tietty osa-alue
9 = Monipuolisuus
10 = Muu

10.
1 = Täysin samaa mieltä
2 = Jokseenkin samaa mieltä
3 = En samaa enkä eri mieltä
4 = Jokseenkin eri mieltä
5 = Täysin eri mieltä

11.
1 = Ei
2 = Tarkemmat ohjeistukset
3 = Tilintarkastusrajojen nostaminen
4 = Tilintarkastusvaatimusten keventäminen
5 = Muu

11. Onko mielestäsi PMA:n mukaisen yhtiön tilintarkastuksessa jotain muuta kehitettävää?	12. Tunnetko LCE-standardiluonnoksen?	13. Vastaa mitä mieltä olet seuraavista väittämistä:					14. Onko sinulla jotain muuta kommentoitavaa LCE-standardiluonnoksesta ja sen pystyvyydestä?	15. Vapaa kommentti aiheeseen/opinnäytetyöhön liittyen.
		LCE-standardiluonnoksen yksinkertaisen yhteisön määritelmä on riittävä.	LCE-standardiluonnos on tarpeeksi skaalautuva pienimmillekin yhteisöille.	LCE-standardiluonnos on helppolukuisempi kuin ISA-standardit.	Tilintarkastus on tehokkaampaa, jos käytössä olisi LCE-standardiluonnos vs. ISA-standardit	LCE-standardiluonnos pystyy vastamaan pienten yhteisöjen tilintarkastuksien erikoisuuksiin/haasteisiin.		
1	2							
5	1	4	4	2	5	5	3	3
5	1	1	2	2	1	1	4	3
1	1	2	2	3	3	3	1	
1	1	3	2	3	3	4	1	2
1	2							
4	1	4	4	1	1	1	2	
1	2							
4	2							
1	1	5	5	4	4	4	4	
4	2							3
1	1	4	2	1	1	2	1	
4	2							
5	2							
4	1	5	5	4	4	5	4	
5	2							3
3	2							
1	2							
1	2							1
1	2							
2	1	3	4	3	4	4	3	
3	1	4	3	3	2	2	2	3
5	1	4	4	2	2	2	2	
5	2							
2	2							
1	2							
1	1	4	4	3	3	3	1	
1	2							
12. 1 = Kyllä 2 = Ei	13. 1 = Täysin samaa mieltä 2 = Jokseenkin eri mieltä 3 = En samaa enkä eri mieltä 4 = Jokseenkin eri mieltä 5 = Täysin eri mieltä	14. 1 = Ei 2 = Ei soveltu sellaisenaan 3 = Ei soveltu 4 = Muu	15. 1 = Dokumentointi 2 = Ei soveltu sellaisenaan 3 = Muu					