



VAASAN AMMATTIKORKEAKOULU
UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Mirca Öling

TILINTARKASTUSKERTOMUSUUDISTUS TIE- TOLIKENNEPALVELUALAN LISTAYHTIÖISSÄ

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

Liiketalous
2025

VAASAN AMMATTIKORKEAKOULU
Liiketalous

TIIVISTELMÄ

Tekijä	Mirca Öling
Opinnäytetyön nimi	Tilintarkastuskertomusuudistus tietoliikennepalvelualan listayhtiöissä - Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat
Vuosi	2025
Kieli	suomi
Sivumäärä	28
Ohjaaja	Jukka Niittykoski

Tilintarkastuskertomus uudistui 15.12.2016 tai jälkeen päättyvien tilikausien kohdalla. Tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen esiin nostaminen listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksissa on uudistuksen merkittävin uudistus. Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat niitä seikkoja, joihin tilintarkastaja on kiinnittänyt eniten huomiota tarkastustyössään.

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, mitä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja tilintarkastajat nostavat esiin Helsingin pörssin tietoliikennepalvelualan listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksissa. Tutkimuksessa keskitytään yhden toimialan tilintarkastuskertomuksiin, jotta mahdolliset yhteneväisyydet saman toimialan sisällä esiin nostetuissa tilintarkastuksen kannalta merkittävässä seikoissa voidaan todeta. Aineisto kerättiin Helsingin pörssin tietoliikennepalvelualan listayhtiöiden tilikausien 2016–2023 vuosikertomuksista.

Tarkastelemieni Helsingin pörssissä listattujen tietoliikennepalvelualan yhtiöiden tilintarkastuskertomuksissa esiin nostettujen tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen lukumäärä vaihtelee 1–4 välillä. Yleisimpinä tietoliikennepalvelualan listayhtiöiden tilintarkastuskertomusten esiin nostettuina tilintarkastuksen kannalta keskeisinä seikkoina voidaan tarkastelemieni tilintarkastuskertomusten pohjalta pitää liikearvon arvostamista ja liikevaihdon tulouttamista.

Avainsanat tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat, tilintarkastuskertomus, tilintarkastus

VAASAN AMMATTIKORKEAKOULU
UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES
Liiketalous

ABSTRACT

Author	Mirca Öling
Title	The Renewed Auditor's Report in Listed Companies in the Branch of Telecommunications – Key Audit Matters
Year	2025
Language	Finnish
Pages	28
Name of Supervisor	Jukka Niittykoski

The auditor's report was renewed on accounting periods ending on 15.12.2016 or later. The most significant change was the pointing out of the key audit matters on the auditor's report for listed companies. Key audit matters are the matters that the auditor has judged to be of most significance in their audit.

The aim of this research was to study which key audit matters the auditors point out in the auditor's reports of the listed companies in the telecommunications branch of Helsinki Stock Exchange. The emphasis was on one branch to figure out possible consistency in the pointed out key audit matters within the branch. The material of the research was collected from the annual reports 2016-2023 of the telecommunications branch listed companies of the Helsinki Stock Exchange.

The pointed out key audit matters in the auditor's reports of the companies in the telecommunications branch of the Helsinki Stock Exchange that I examined were 1-4. The most common key audit matters in the auditor's reports of the companies in the telecommunications branch of the Helsinki Stock Exchange based on this research were goodwill valuation and revenue recognition.

Keywords key audit matters, auditor's report, audit

SISÄLLYS

TIIVISTELMÄ

ABSTRACT

1	JOHDANTO.....	5
1.1	Tutkimusongelma ja tutkimuskysymykset.....	6
1.2	Aikaisemmat tutkimukset.....	7
2	TILINTARKASTUS.....	9
2.1	Tilintarkastuksen normisto	9
3	TILINTARKASTUSKERTOMUS	11
3.1	Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat.....	13
4	TUTKIMUSMENETELMÄ JA AINEISTO	15
4.1	Tutkimuksen rajaukset ja reunaehdot.....	15
4.2	Tutkimusmenetelmät.....	15
4.3	Aineiston keruun toteuttaminen	17
4.4	Luotettavuus	18
5	TUTKIMUKSEN TULOKSET.....	19
5.1	Esiin nostetut tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat	19
5.1.1	Elisa Oyj	19
5.1.2	Nokia Oyj.....	20
5.1.3	Telia Company.....	21
5.1.4	Teleste Oyj.....	22
5.2	Yhteneväisyydet ja eroavaisuudet esiin nostettujen tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen välillä.....	22
5.2.1	Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat kappalemääräisesti	23
5.2.2	Esiin nostetut tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat	23
6	JOHTOPÄÄTÖKSET	25
	LÄHTEET	27

1 JOHDANTO

Tilintarkastuskertomus uudistui 15.12.2016 tai jälkeen päättyvien tilikausien kohdalla. Uudistus johtui tilintarkastuslain muutoksista sekä kansainvälisistä ISA-standardista. Tavoitteena oli tilintarkastuskertomus, joka tarjoaa lukijoilleen informatiivisempaa ja merkityksellisempää tietoa. (Suomen Tilintarkastajat ry 2016.) Vanhaa vakimuotoista tilintarkastuskertomusta on sidosryhmissä pidetty liian lyhyenä ja standardiin perustuvana kertomuksena, joka ei ole tuonut lisäarvoa lukijalle tehdystä työstä ja tarkastuksesta (Ritakallio 2010, IAASB 201).

Tilintarkastuskertomukset uudistuivat rakenteellisesti kaikissa tilintarkastettavissa yhtiöissä. Suurimmat muutokset tapahtuivat kuitenkin PIE-yhteisöjen eli yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuskertomuksissa. PIE-yhteisöjä ovat listayhtiöt, luottolaitokset ja vakuutusyhtiöt. Listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksille tuli uudistuneista ISA-standardista lisävaatimuksia. Uudistuneiden ISA-standardien mukaisia tilintarkastuskertomuksia annettiin ensimmäistä kertaa Suomessa keväällä 2017. (Suomen Tilintarkastajat ry 2016.)

Merkittävimpana lisänä listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksissa on tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat. Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat perustuvat uudistuneeseen ISA 701-standardiin. Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat tulee esittää aina yhtiökohtaisesti räätälöiden, eikä vakimuotoisia tekstejä käytetä. Ne kuvataan yksityiskohtaisesti ja kerrotaan miten ne on otettu huomioon tarkastuksen toteuttamisessa. (Suomen Tilintarkastajat ry 2016.)

Esiin nostetut tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat voivat vaihdella määrältään ja laadultaan suurestikin eri listayhtiöiden välillä. Oletettavaa on, että samalla toimialalla toimivilla listayhtiöillä tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen aiheet ovat samoja. Todennäköisimmin tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen määrä tulee vaihtelevaan kahden ja kahdeksan välillä. (Gullkvist 2016, 54–56.)

1.1 Tutkimusongelma ja tutkimuskysymykset

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, mitä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja tilintarkastajat nostavat esiin Helsingin pörssin listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksissa. Mielenkiinnon kohteena ovat erityisesti tietoliikennepalvelualan listayhtiöt, jotta voidaan selvittää ovatko esiin nostetut tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat samoja saman toimialan yhtiöissä.

Helsingin pörssi käyttää yhtiöiden toimialaluokituksessa Nasdaq OMX:n käyttämää luokitusta, joka pohjautuu ICB-järjestelmään (Industry Classification Benchmark). Toimiala määrytyy sen perusteella, mistä pääosa yhtiön liikevaihdosta muodostuu. (Pörssisäätiö) ICB-järjestelmän mukaan tietoliikennepalvelualan yhtiöihin kuuluu tietoliikennelaitteita ja tietoliikennepalveluita tarjoavat yhtiöt. (ICB)

Seuraaviin tutkimuskysymyksiin pyritään saamaan vastaus: Mitkä tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat nostetaan esiin suomalaisissa tietoliikennepalvelualan listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksissa? Onko esiin nostetut tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat samoja eri yhtiöissä? Toistuvatko samat tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat vuodesta toiseen yksittäisten yhtiöiden tilintarkastuskertomuksissa? Voidaanko jonkin tilintarkastuksen kannalta keskeisen seikan todeta esiintyvän kaikissa tietoliikennepalvelualan listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksissa?

Tutkimuksessa keskitytään myös niihin eroavaisuuksiin, joita esiin nostetuissa tilintarkastuksen kannalta keskeisissä seikoissa on. Onko esiin nostetuissa tilintarkastuksen kannalta keskeisissä seikoissa paljon eroavaisuuksia?

Tutkimuksessa selvitetään myös, voidaanko jonkin toimialan sisällä todeta olevan keskimääräisesti aina sama lukumäärä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja. Pyritään vastaamaan seuraaviin tutkimuskysymyksiin: Montako seikkaa nostetaan esiin per yhtiö? Onko esiin nostettuja tilintarkastuksen kannalta keskeisiä

seikkoja keskimääräisesti yhtä monta valittujen yhtiöiden tilintarkastuskertomuksissa?

1.2 Aikaisemmat tutkimukset

Tilintarkastuskertomusuudistus on toteutettu ennen Suomea jo Iso-Britanniassa ja Alankomaissa. Iso-Britanniassa uusi tilintarkastuskertomus otettiin käyttöön ensimmäisen kerran 1.10.2012 tai sen jälkeen alkavien tilikausien osalta ja sitä sovellettiin useimmissa isoissa listayhtiöissä. Alankomaissa uudistus otettiin käyttöön PIE-yhteisöjen tilintarkastuskertomuksissa vuoden 2014 tilikausista. (Gullkvist 2016, 52.)

Iso-Britannian tilintarkastuskertomuksissa on uudistuksen jälkeen nostettu keskimäärin esiin 4–5 tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa. Määrä vaihtelee tosin suuresti ja joskus tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja on nostettu esiin jopa 10 kappaletta. Esiin nostetut seikat ovat olleet erityyppisiä ja yhteensä on nostettu esiin 30–40 erityyppistä riskiä. Yleisin esiin nostettu riski on ollut myynnin tulouttaminen ja siihen liittyvä manipulaation riski. (Gullkvist 2016, 54.)

Tienari on Aalto-yliopistolle vuonna 2015 tekemässään Pro Gradu-tutkielmassa ”IAASB:n standardiuudistukset tilintarkastuskertomukseen. Kyselytutkimus sijoittajille, tilintarkastajille ja yritysjohdolle” tutkinut mielipiteitä tilintarkastuskertomusuudistuksista sijoittajien, tilintarkastajien ja yritysjohton keskuudessa. (Tienari 2015, 3.)

Tienari on tutkielmassaan myös kysynyt kohderyhmien mielipiteitä tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista sisältävästä uudesta osiosta tilintarkastuskertomuksessa. Tilintarkastajien mielipiteet tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen lisäämisestä tilintarkastuskertomukseen painottuivat lievästi uudistusta vastaan. Suurimpina syinä vastustukseen olivat lisääntynyt työmäärä ja sen mukanaan tuoma vastuu. (Tienari 2015, 62–63.)

Helminen on Haaga-Helia ammattikorkeakoululle tekemässään opinnäytetyössä tutkinut listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksia tilikaudelta 2016. Tarkastelussa on ollut, kuinka monia ja minkä aihealueen tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja on nostettu esiin. Opinnäytetyössä todettiin tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja esitetyn keskimääräisesti 2,9 kappaletta per tilintarkastuskertomus ja että suurin osa tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista koskivat liikevaihtoa, liikearvoa ja vaihto-omaisuutta. (Helminen 2017, 2.)

Kemppainen on Haaga-Helia ammattikorkeakoululle tekemässään opinnäytetyössä jatkanut Helminen tutkimusta tutkimalla tilintarkastuskertomuksia tilikaudelta 2017. Opinnäytetyössä todettiin tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja esitetyn keskimääräisesti 2,7 kappaletta per tilintarkastuskertomus ja että suurin osa tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista olivat pysyneet samana kuin edeltävänä vuonna koskien liikevaihtoa, liikearvoa ja vaihto-omaisuutta. (Kemppainen 2018, 2.)

2 TILINTARKASTUS

Tilintekovelvollisuus on lakisääteistä tai sopimukseen perustuvaa ja juuri tilintekovelvollisuus on tilintarkastuksen perustana. Tilintekovelvollisuuden täyttymiseksi esimerkiksi osakeyhtiö valitsee yhden tai useamman tilintarkastajan tarkastamaan kirjanpitoa, tilinpäätöstä, toimintakertomusta ja hallintoa. Tilintarkastuksen tehtävänä on varmistaa tilinpäätöksen oikeellisuus ja avoimuus. (Tomperi 2016, 7.)

”Tilintarkastajien kansainvälisen organisaation IFACin (International Federation of Accountants) mukaan tilintarkastus on jonkin talousyksikön toiminnastaan ja taloudestaan antaman tiedon riippumatonta tutkimista, jonka tavoitteena on ilmaista käsitys tilinpäätöksestä tai siihen rinnastettavasta informaatiosta (Tomperi 2016, 8).”

Tilintarkastajan on oltava riippumaton tarkastettavistaan, voitava suunnitella ja toteuttaa tilintarkastus riippumattomasti sekä voitava olla riippumaton myös tarkastuksen lopputuloksesta. Tilintarkastajalta vaaditaan myös ammattitaitoa ja hänellä on salassapitovelvollisuus. Informaation, jota tilintarkastuksessa on käytetty, on oltava todennettavissa. (Tomperi 2016, 10.)

Tilintarkastaja antaa lausuntonsa siitä, onko säännöksiä ja määräyksiä noudatettu tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laadinnassa. Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tulee myös antaa oikeat ja riittävät tiedot yrityksen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, tästä tilintarkastaja antaa myös lausuntonsa. Tilintarkastukseen kuuluu myös hallinnon tarkastus. Tilintarkastus tulee suorittaa hyvää tilintarkastustapaa noudattaen. (Tomperi 2016, 11.)

2.1 Tilintarkastuksen normisto

Tilintarkastuslaki on yleislaki, joka säätelee tilintarkastusta. Nykyinen tilintarkastuslaki tuli voimaan 1.1.2016. Yhteisössä ja säätiössä on valittava tilintarkastaja ja toimitettava tilintarkastus sen mukaan kuin tilintarkastuslaissa ja muussa laissa säädetään. (Tilintarkastuslaki 2015). Tilintarkastuslakia (1141/2015) noudatetaan,

jollei muualla laissa toisin säädetä. Myös tilintarkastusasetuksessa (1377/2015) on tilintarkastukseen sovellettavia säännöksiä. (Tomperi 2016, 14.)

Tilintarkastajan on toimittava kansainvälisen tilintarkastuslautakunnan IAASB laa-
timien ja kansainvälisen tilintarkastajaliiton IFACin hyväksymien kansainvälisten
ISA-tilintarkastusstandardien mukaisesti. ISA-standardit sääntelevät tilintarkas-
tusta tilintarkastuslakia yksityiskohtaisemmalla tavalla. (Kosonen 2005, 59)

EU:n tilintarkastusdirektiivillä (2006/43/EY) pyritään yhtenäistämään EU-jäsen-
maiden tilintarkastustapoja. Tilinpäätösdirektiiviä muutettiin vuonna 2014, lisäksi
EU antoi uuden asetuksen PIE-yhteisöjen eli yleisen edun kannalta merkittävien
yhteisöjen tilintarkastuksesta. Pörssiin listatut yhtiöt lukeutuvat PIE-yhteisöihin.
Muutokset direktiivissä vaikuttavat tilintarkastusstandardeihin ja tilintarkastus-
kertomukseen. (Tomperi 2016, 14.)

ISA-standardit (International Standards on Auditing) ovat kansainvälisen tilintar-
kastajaliiton (IFAC) antamia suosituksia hyvästä tilintarkastustavasta. (Tomperi
2016, 14.) ISA 701-standardi määrittää PIE-yhteisöjen velvollisuudesta nostaa esiin
tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat tilintarkastuskertomuksissa. (IFAC
2016.)

3 TILINTARKASTUSKERTOMUS

Tilintarkastaja antaa kultakin tilikaudelta päivätyn ja allekirjoitetun tilintarkastuskertomuksen. Tilintarkastuskertomus on julkinen asiakirja ja se liitetään ilmoitettavaan tilinpäätökseen. (Tomperi 2016, 131–132.) Tilintarkastuskertomuksessa on ilmoitettava, mitä tilinpäätössäännöstöä tilinpäätöstä laatiessa on noudatettu. Tilintarkastuskertomuksessa on myös mainittava kansainvälisten tilintarkastusstandardien noudattamisesta. Tilintarkastuslaissa tilintarkastajan raportointia säätelevät 14–16 §. (Tilintarkastuslaki 2015.) Kirjallisista raporteista lakisäätteisiä ovat tilinpäätösmerkintä, tilintarkastuskertomus ja tilintarkastuspöytäkirja (Halonen & Steiner 2010, 450).

Tilintarkastuskertomuksen lausunto voi olla vakiomuotoinen, ehdollinen tai kielteinen. Vakiomuotoisen lausunnon tilintarkastaja antaa, mikäli tilinpäätös on säännösten ja määräysten mukaisesti laadittu, eikä huomautuksen esittämiseen tai lisätietoihin ole tarvetta. (Tomperi 2016, 131–132.) Tilintarkastuslain mukaan vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus voidaan antaa, kun tilinpäätös ja toimintakertomus antavat noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot tarkastuskohteena olevan yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (Tilintarkastuslaki 2015).

Tilintarkastaja ei voi antaa vakiomuotoista lausuntoa, mikäli hän toteaa tilinpäätöksen sisältävän olennaisen virheen tai kokee ettei ole saanut tarpeeksi tilintarkastusevidenssiä tilinpäätöksen oikeellisuuden varmentamiseksi. Ehdollinen tai kielteinen lausunto ovat mukautettuja tilintarkastuskertomuksia. (Tomperi 2016, 133–136.) Mukautettu tilintarkastuskertomus tarkoittaa sitä, että tilintarkastuskertomuksen lausunto poikkeaa vakiomuotoisesta lausunnosta. Tilintarkastuskertomuksessa on tällöin huomautus tai lisätieto. (Halonen & Steiner 2010. 451)

Ehdollisen lausunnon tilintarkastaja antaa joutuessaan toteamaan, ettei voi antaa vakiomuotoista lausuntoa, mutta, kun tilanne ei ole kuitenkaan niin vakava, että hän joutuisi jättämään lausunnon kokonaan antamatta tai joutuisi antamaan

kielteisen lausunnon. Kielteisen lausunnon tilintarkastaja antaa silloin, kun tilinpäätös on olennaisesti virheellinen ja vaikutukset olennaisia ja laajalle ulottuvia. Lausunto jätetään antamatta, kun tilintarkastusevidenssiä ei ole ollut käytettävissä riittävästi eikä tilintarkastaja siten voi antaa lausuntoa tilinpäätöksestä. (Tomperi 2016, 133–136.)

Tilintarkastuskertomus ennen sen uudistumista on ollut suhteellisen lyhyt ja vakiomuotoinen (IAASB 2012, 1). Ennen uudistusta käytössä ollut tilintarkastuskertomus on koostunut seuraavista perusosista:

- 1) otsikko
- 2) vastaanottaja
- 3) johdantokappale
- 4) toimivan johdon vastuu tilinpäätöksestä
- 5) tilintarkastajan velvollisuudet
- 6) tilintarkastajan lausunto
- 7) muut raportointivelvoitteet
- 8) tilintarkastajan allekirjoitus
- 9) tilintarkastuskertomuksen päiväys sekä
- 10) tilintarkastajan osoitetiedot. (Tomperi 2016, 132.)

Suomen Tilintarkastajat ry on laatinut uudet tilintarkastuskertomusmallit, jotka täyttävät uuden sääntelyn vaatimukset. Listattujen osakeyhtiöiden, jotka laativat konsernitilinpäätöksen IFRS:n mukaan ja emoyhtiön tilinpäätöksen Suomen kirjanpitolainsäädännön mukaan (31.12.2016 tai sen jälkeen päättyvät tilikaudet) osalta tilintarkastuskertomus koostuu jatkossa seuraavasti:

- 1) otsikko
- 2) vastaanottaja
- 3) tilintarkastajan lausunto
- 4) lausunnon perustelut
- 5) tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat
- 6) tilinpäätöstä koskevat hallituksen ja toimitusjohtajan velvollisuudet
- 7) tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa
- 8) muut raportointivelvoitteet
- 9) tilintarkastuskertomuksen päiväys
- 10) tilintarkastajan allekirjoitus sekä
- 11) tilintarkastajan osoitetiedot. (Suomen Tilintarkastajat ry 2016.)

Helmikuussa 2017 julkaistaan uusin tilintarkastajan raportointiin keskittyvä julkaisu ”Tilintarkastajan raportointi 2016”, josta saa ajankohtaisimmat tiedot liittyen uudistuneeseen tilintarkastuskertomukseen.

3.1 Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

Tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen esiin nostaminen listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksissa on tilintarkastusuudistuksen merkittävin uudistus. Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat antavat lukijalle lisää tietoa siitä, mikä on tilintarkastajan mielestä ollut keskeisintä tilintarkastuksessa. Ne ovat niitä seikkoja, joihin tilintarkastaja on kiinnittänyt eniten huomiota tarkastustyössään. Tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen valinnassa otetaan huomioon korkean riskin alueet, arvionvaraiset tai harkintaa edellyttävät alueet ja tilikauden merkittävät tapahtumat. (Savtschenko 2016, 61.)

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat nostetaan esiin yhtiökohtaisesti, joten aiheet ja lukumäärät vaihtelevat. On oletettavaa, että saman toimialan yhtiöillä tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat on osittain samoja. Myös saman yhtiön tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat oletettavasti vuodesta toiseen samoja. Tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen lukumäärä vaihtelee oletettavasti kahden ja kahdeksan välillä eri yhtiöissä. (Savtschenko 2016, 61, 63.)

Tilintarkastajan tulee tilintarkastuksen kannalta keskeisen seikan tilintarkastuskertomuksessa esiin nostaessaan perustella, miksi hänestä kyseinen seikka on tilintarkastuksen kannalta merkittävä. Tilintarkastajan on myös kerrottava, miten on tarkastustyössään käsitellyt tätä tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa. Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat eivät saa korvata mukautettujen lausuntojen antamista. Tilintarkastaja ei voi antaa vakiomuotoista lausuntoa sillä perusteella, että tosiasiaassa mukautettuun lausuntoon johtava tilintarkastuksen kannalta keskeinen seikka on mainittu tilintarkastuskertomuksessa. (ISA 701 2016.)

Tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja voivat olla esimerkiksi myynnin tulouttaminen ja siihen liittyvä manipulaation riski, johdon sisäisten kontrollien ohittaminen, liiketoimintojen yhdistäminen, verotus, omaisuuteen ja liikearvoon liittyvät arvonalennukset, varaukset tai eläkkeet. (Gullkvist 2016, 54.)

Joissain harvoissa tapauksissa tilintarkastajalla ei ole nostaa esiin yhtäkään tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa ja tällöin hän mainitsee tämän kertomuksessaan. ISA 701-standardissa kuitenkin uskotaan, että nämä tapaukset ovat erittäin harvassa. (ISA 701 2016.)

4 TUTKIMUSMENETELMÄ JA AINEISTO

4.1 Tutkimuksen rajaukset ja reunaehdot

Tutkimus rajataan Helsingin pörssin tietoliikennepalvelualan listayhtiöiden vuosikertomuksiin, joissa tilintarkastuskertomukset ovat julkisesti saatavilla. Uuden mallin mukaisia tilintarkastuskertomuksia annettiin Helsingin pörssin listayhtiöistä ensimmäistä kertaa keväällä 2017. Uuden mallin mukaisia tilintarkastuskertomuksia on opinnäytetyön ajankohtaan mennessä annettu tilikausilta 2016–2023, joten nämä tilikaudet valikoituivat tarkasteltaviksi. Keskityn tutkimuksessani listayhtiöihin, sillä tilintarkastuskertomus uudistuu eniten PIE-yhteisöjen osalta, joihin listayhtiöt lukeutuvat. Merkittävimpänä lisänä uudistuneessa tilintarkastuskertomuksessa ovat tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat, joten keskityn ensisijaisesti niihin.

Tutkimuksessa keskitytään yhden toimialan tilintarkastuskertomuksiin, jotta mahdolliset yhteneväisyydet saman toimialan sisällä esiin nostetuissa tilintarkastuksen kannalta merkittävässä seikoissa voidaan todeta. Toimialaksi valikoitui tietoliikennepalveluala, sillä sen sisällä on mahdollisimman samankaltaisia yhtiöitä. Tietoliikennepalvelualan yhtiöt ovat keskenään parhaiten mielestäni vertailtavissa, jos vertaa muihin Helsingin pörssin toimialoihin. Myös tarkasteltavien pörssiyhtiöiden lukumäärä muodostui näin ihanteelliseksi.

Tarkasteltavia listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksia Helsingin pörssin tietoliikennepalvelualalla on 4 kappaletta ja yhtiöt ovat: Elisa Oyj, Nokia Oyj, Telia Company ja Teleste Oyj.

4.2 Tutkimusmenetelmät

Tässä opinnäytetyössä käytetään laadullista eli kvalitatiivista tutkimusotetta. Tilastollisiin yleistyksiin ei laadullisessa tutkimuksessa pyritä. Ennemmin pyritään

ymmärtämään ilmiötä tai toimintaa ja antamaan tälle teoreettisesti mielekäs tulkinta. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 85.)

Laadulliselle tutkimukselle on tyypillistä tiedon kokonaisvaltainen hankinta ja aineiston kerääminen luonnollisissa tilanteissa (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 164). Tutkittavat tilintarkastuskertomukset on luotu todellisessa tilanteessa. Laadullisessa tutkimuksessa tutkija ei määritä mikä on tärkeää, aineisto määrittää sen. Pyrkimyksenä on paljastaa ennalta-arvaamattomia seikkoja. (Hirsjärvi ym. 2009, 164.) Tilintarkastuskertomuksissa esiin nousevat seikat määrittävät mikä tutkimuksessa on tärkeää. Tutkimussuunnitelma on joustava ja sitä muutetaan tarvittaessa (Hirsjärvi ym. 2009, 164).

Aineistosta voi pyrkiä löytämään samankaltaisuuksia tai eroavaisuuksia (Tuomi & Sarajärvi 2009, 93). Tämän tutkimuksen tarkoituksena on löytää samankaltaisuuksia esiin nostetuissa tilintarkastuksen kannalta keskeisissä seikoissa saman toimialan sisällä toimivien Helsingin pörssin listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksista. Eroavaisuuksia löydettyessä myös ne nostetaan tutkimuksessa tarkasteluun.

Sisällönanalyysi on yksi kvalitatiivinen tutkimustyyppi, jossa mielenkiinnon kohteena ovat kielen piirteet kommunikaationa sisällöllisesti (Hirsjärvi ym. 2009, 166). Sisällönanalyysi on tekstianalyysin muoto, joka tarkastelee tekstin inhimillisiä merkityksiä. Sisällönanalyysi voi olla aineistolähtöistä, teorialähtöistä tai teoriaohjaavaa. Aineistolähtöisessä sisällönanalyysissä edetään aineiston ehdoilla. Ensin aineisto pelkistetään, sitten ryhmitellään ja lopuksi abstrahoidaan eli erotellaan aineiston kannalta olennainen tieto, josta muodostetaan teoreettisia käsitteitä. Luokituksia yhdistellään ja näin saadaan vastaus tutkimusongelmiin. Sisällönanalyysia voidaan jatkaa kvantifioimalla aineisto eli laskemalla monestiko sama asia esiintyy aineistossa. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 104, 107–112, 120).

4.3 Aineiston keruun toteuttaminen

Aineisto kerätään Helsingin pörssin tietoliikennepalvelualan listayhtiöiden tilikausien 2016–2023 vuosikertomuksista, joissa tilintarkastuskertomukset ovat julkisesti saatavilla. Näitä tilintarkastuskertomuksia on 32 kappaletta. Laadullisessa tutkimuksessa kohdejoukko valitaan tarkoituksenmukaisesti (Hirsjärvi ym. 2009, 164). Tässä tutkimuksessa keskitytään Helsingin pörssin listayhtiöihin ja näistä vielä tarkemmin juuri tietoliikennepalvelualan yhtiöihin.

Ensimmäiset uuden tilintarkastuskertomusmallin mukaiset tilintarkastuskertomukset annettiin keväällä 2017. Aineisto kerätään tilintarkastuskertomuksista, jotka sijaitsevat yhtiöiden verkkosivustoilla vuosikertomusten yhteydessä. Tilintarkastuskertomukset ovat saatavilla yhtiöiden verkkosivuilla opinnäytetyön aineiston keruun ajankohtana.

Laadullista analyysiä tehdessä täytyy tehdä ensin päätös mihin kiinnittää huomiota tutkittavassa aineistossa. Tässä tutkimuksessa huomio keskitetään tilintarkastuksen kannalta keskeisiin seikkoihin. Aineisto käydään läpi ja merkitään ne asiat, jotka sisältyvät valittuun aiheeseen. Merkityt asiat kerätään yhteen ja kaikki muu jätetään pois tutkimuksesta.

Seuraavaksi alkaa niin sanottu varsinainen analyysi, jossa aineisto luokitellaan, teemoitetaan ja tyyppitellään. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 92.)

Luokittelussa aineistosta muodostetaan eri luokkia ja eri luokkien esiintymisen yleisyys lasketaan. Teemoittelussa aineisto pilkotaan ja ryhmitellään aihepiirien mukaisesti. Teemoittelun avulla voidaan vertailla tiettyjä teemoja ja niiden esiintymistä aineistossa. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 92.)

4.4 Luotettavuus

Kappalemääräisesti tarkasteltavia tilintarkastuskertomuksia ja yhtiöitä, joiden tilintarkastuskertomuksia tarkastellaan, on niin vähän, ettei tutkimuksesta voi tehdä päätelmiä muusta kuin nyt tarkastellusta aineistosta.

Se, että tarkastelee vain yhden toimialan tilintarkastuskertomuksia ja löytää sen sisältä yhteneväisyyksiä tai eroavaisuuksia ei tarkoita, ettei samoja havaintoja olisi voinut tulla, jos olisi tarkastellut eri toimialoilta olevien yhtiöiden tilintarkastuskertomuksia. Mikäli olisi tutkinut tilintarkastuskertomuksia useamman toimialan sisältä olisi voinut tehdä hieman luotettavampia johtopäätöksiä tuloksista.

Tässä tutkimuksessa huomiota kiinnitetään ainoastaan tilintarkastuskertomuksiin ja niiden sisältöön eikä lainkaan yhtiöiden tilanteisiin taustalla, joten johtopäätöksissä ei voida ottaa kantaa siihen onko esiin nostettuja tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja riittävästi tai liian vähän eikä siihen onko esiin nostetut seikat olleet oikeita. Yhtiöiden tilanteet muuttuvat vuodesta toiseen ja toisena ajankohdana suoritettu tutkimus olisi varmasti antanut eri tulokset.

5 TUTKIMUKSEN TULOKSET

Luvussa käsitellään tarkastellusta aineistosta sisällönanalyysillä saatuja tuloksia. Luku on jaettu alalukuihin. Ensimmäisessä alaluvussa käsitellään tilintarkastuskertomuksissa esiin nostetut keskeiset seikat yhtiöittäin. Jokaisen yhtiön osalta listataan esiin nostetut tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ja käydään läpi muutokset esiin nostetuissa tilintarkastuksen kannalta keskeisissä seikoissa vuosittain. Seuraavassa alaluvussa käsitellään esiin nousseita yhteneväisyyksiä ja eroavaisuuksia esiin nostettujen tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen välillä. Kaikki esiin nostetut tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat listataan, useassa yhtiössä toistuviin seikkoihin kiinnitetään erityishuomiota ja eri yhtiöissä esiin nostettujen tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen lukumääriä verrataan.

5.1 Esiin nostetut tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

Tässä luvussa käsitellään tilintarkastuskertomuksissa esiin nostetut tilintarkastuskertomukset yhtiöittäin. Kuka/ketkä on suorittanut tilintarkastuksen? Montako tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa on nostettu esiin? Mitä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja on nostettu esiin? Ovatko tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat säilyneet samoina vuodesta toiseen?

5.1.1 Elisa Oyj

Elisa Oyj:n tilintarkastuksen tilikausilta 2016–2023 on suorittanut tilintarkastusyhteisö KPMG Oy Ab. Elisa Oyj:n tilintarkastuskertomuksissa on nostettu tarkastellulla ajanjaksolla vuosittain kolme tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa.

Tilintarkastuskertomuksissa nostetut kolme seikkaa ovat Elisa Oyj:n ovat samat tilikaudesta toiseen tarkastellulla ajanjaksolla. Nämä seikat ovat:

- 1) Liikearvon arvostaminen
- 2) Liikevaihdon tulouttaminen
- 3) Investoinnit.

Liikevaihdon tulouttaminen on esitetty tilikausien 2016 ja 2017 tilintarkastuskertomuksissa myyntituottojen tulouttamisena, mutta näkisin kyseessä olevan sama keskeinen seikka, ainoastaan käytettyä termiä on muutettu.

5.1.2 Nokia Oyj

Nokia Oyj:n tilintarkastuksen tilikausilta 2016–2019 on suorittanut tilintarkastusyhteisö PricewaterhouseCoopers Oy. Nokia Oyj:n tilintarkastuksen tilikausilta 2020–2023 on suorittanut tilintarkastusyhteisö Deloitte Oy. Tarkasteltuna ajanjaksona yhtiön tilikausien 2016–2023 tilintarkastuskertomuksissa on nostettu esiin 1–4 tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa.

Tarkastellun ajanjakson tilintarkastuskertomuksissa nostettuja erilaisia tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja on kahdeksan. Esiin nostetut seikat ovat:

- 1) Hankinnan käsittely kirjanpidossa
- 2) Liikevaihdon tulouttaminen
- 3) Verotransaktioiden kirjanpitokäsittely
- 4) Varojen käyvät arvot
- 5) Liikearvon arvostus
- 6) Laskennallisten verosaamisten arvostus
- 7) Suoritevelvoitteiden identifiointi
- 8) Laskennallisten verosaamisten hyödyntäminen.

Yhtiön tilintarkastuskertomuksissa esiin nostetut tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat vaihtelevat vuodesta toiseen seuraavasti:

2016: Hankinnan käsittely kirjanpidossa, tulouttaminen, olennaisten verotransaktioiden kirjanpitokäsittely, varojen käyvät arvot

2017: Liikearvon arvostus, myynnin tuloutus, laskennallisten verosaamisten arvostus, varojen käyvät arvot

2018: Myynnin tuloutus, laskennallisten verosaamisten arvostus

2019: Suoritevelvoitteiden identifiointi, laskennallisten verosaamisten hyödyntäminen

2020: Toimintasegmentin liikearvo, liikevaihdon tuloutus

2021: Liikevaihdon tuloutus

2022: Liikevaihdon tuloutus, laskennallisten verosaamisten hyödyntäminen

2023: Liikevaihdon tuloutus, liikearvon arvostus.

Useammin kuin kerran toistuvia tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja yhtiön tilintarkastuskertomuksissa on liikevaihdon/myynnin tulouttaminen, varojen käyvät arvot, liikearvon arvostus, laskennallisten verosaamisten arvostus ja laskennallisten verosaamisten hyödyntäminen.

5.1.3 Telia Company

Suomalainen Telia Finland Oyj on Ruotsissa kotipaikkaansa pitävän Telia Company AB:n tytäryhtiö. Telia Company AB:n vuosikertomukset ja näin ollen tilintarkastuskertomuksetkin löytyvät emoyhtiön verkkosivuilta englanniksi ja ruotsiksi. Tarkastelin englanninkielisiä tilintarkastuskertomuksia tilikausilta 2016–2023, jotka oli laatinut ruotsalainen Deloitte AB.

Tilintarkastuskertomuksiin ei ollut tarkastellulla ajanjaksolla ollenkaan yksilöityä niitä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja, joihin tilintarkastajat olivat kiinnittäneet huomiota. Jokaiseen tilintarkastuskertomukseen oli tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista lisätty seuraava klausuuli:

Key audit matters of the audit are those matters that, in our professional judgment, were of most significance in our audit of the annual accounts and consolidated accounts of the current period. These matters were addressed in the context of our audit of, and in forming our opinion thereon, the annual accounts and consolidated accounts as a whole, but we do not provide a separate opinion on these matters.

Tilintarkastuskertomuksessa siis todetaan tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen olevan niitä seikkoja, jotka tilintarkastajat ovat asiantuntemuksensa kautta nähneet merkittävimpinä. Todetaan myös näiden seikkojen käyvän ilmi asiayhteydestä, mutta ettei niitä lähdetä erikseen yksilöimään kertomuksessa.

Jätän tutkimuksestani kyseisen yhtiön tilintarkastuskertomukset ulkopuolelle, sillä sen osalta tilintarkastuskertomuksia ei ole tehnyt suomalainen tilintarkastusyhteisö ja näin ollen ei myöskään ole noudatettu Suomen tilintarkastuslakia.

5.1.4 Teleste Oyj

Teleste Oyj:n tilintarkastuksen tilikausilta 2016–2020 on suorittanut tilintarkastusyhteisö KPMG Oy Ab. Teleste Oyj:n tilintarkastuksen tilikausilta 2021–2023 on suorittanut tilintarkastusyhteisö PricewaterhouseCoopers Oy.

Tarkastellun ajanjakson aikaisissa tilintarkastuskertomuksissa on nostettu esiin 3–4 tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa.

Eri tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja tilintarkastuskertomuksissa olivat:

- 1) Liikearvon arvostaminen
- 2) Liikevaihdon oikeellisuus
- 3) Vaihto-omaisuuden arvostaminen
- 4) Saksan palveluliiketoiminnan myynti ja sen esittäminen lopetettuna toimintona
- 5) Liikearvon ja aktivoitujen tuotekehitysmenojen arvostus
- 6) Kehittämismenojen aktivointi.

Liikearvon arvostaminen, liikevaihdon oikeellisuus ja vaihto-omaisuuden arvostaminen on mainittu vuodesta toiseen tilintarkastuksen kannalta keskeisinä seikkoina vuosien 2016–2019 tilintarkastuskertomuksissa. Vuonna 2020 aiempien vuosien seikkoihin on lisänä Saksan palveluliiketoiminnan myynti ja sen esittäminen lopetettuna toimintona sekä aktivoitujen tuotekehitysmenojen arvostaminen. Vuosina 2021–2023 tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat kaikkina vuosina samat: liikearvon arvostaminen, vaihto-omaisuuden arvostaminen ja kehittämismenojen aktivointi.

5.2 Yhteneväisyydet ja eroavaisuudet esiin nostettujen tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen välillä

Tässä luvussa käsitellään löydettyjä yhteneväisyyksiä ja eroavaisuuksia esiin nostettujen tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen välillä. Esiin nostettujen tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen lukumääriä verrataan eri yhtiöiden kesken. Tarkastellaan esiintyvätkö jotkut tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat useiden yhtiöiden tilintarkastuskertomuksissa. Vaikuttaako yhtiön toimiala

esiin nostettuihin tilintarkastuksen kannalta keskeisiin seikkoihin? Vertaillaan, onko saman tilintarkastusyhteisön sisällä havaittavissa samojen tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen esiin nostamista useamman yhtiön kohdalta.

5.2.1 Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat kappalemääräisesti

Tarkasteltujen yhtiöiden tilintarkastuskertomusten osalta esiin nostettujen tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen lukumäärä vaihtelee nolasta kappaaleesta neljään kappaaleeseen. Telia Company on ainoa, jossa tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja ei ole yksilöity ja näin ollen tässä tutkimuksessa tämä nähdään samana kuin ettei seikkoja ole nostettu. Nokia Oyj:n tilintarkastuskertomuksessa on ainoana tarkastelluista yhtiöistä nostettu esiin vain yksi tilintarkastuksen kannalta keskeinen seikka. Muutoin tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja on tarkasteltujen yhtiöiden tilintarkastuskertomuksissa nostettu 2–4 kappaletta.

Elisa Oyj:n tilintarkastuskertomuksissa on tarkastellun ajanjakson aikana mainittu aina 3 tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa. Nokia Oyj:n tilintarkastuskertomuksissa on tarkastellulla ajanjaksolla tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen kappalemäärissä suurin hajonta vuodesta toiseen, ollen 1–4 kappaletta. Teleste Oyj:n tilintarkastuskertomuksissa on tarkasteltuna ajanjaksona nostettu esiin 3–4 tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa.

5.2.2 Esiin nostetut tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

Esiin nostettuja tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja oli yhteensä 14 erilaista:

- 1) Liikearvon arvostaminen
- 2) Liikevaihdon oikeellisuus
- 3) Vaihto-omaisuuden arvostaminen
- 4) Saksan palveluliiketoiminnan myynti ja sen esittäminen lopetettuna toimintona
- 5) Liikearvon ja aktivoitujen tuotekehitysmenojen arvostus
- 6) Kehittämismenojen aktivointi
- 7) Hankinnan käsittely kirjanpidossa
- 8) Liikevaihdon tulouttaminen
- 9) Verotransaktioiden kirjanpitokäsittely

- 10) Varojen käyvät arvot
- 11) Laskennallisten verosaamisten arvostus
- 12) Suoritevelvoitteiden identifiointi
- 13) Investoinnit
- 14) Laskennallisten verosaamisten hyödyntäminen.

Liikearvon arvostaminen oli nostettu esiin tilintarkastuksen kannalta keskeisenä seikkana jokaisen yhtiön tilintarkastuskertomuksissa. Liikevaihdon tulouttaminen oli mainittu kahdessa yhtiössä kolmesta. Muutoin esiin nostetut tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat olivat eri seikkoja eri yhtiöissä. Erien arvostaminen on usein nostettu tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi seikaksi. Liikearvon arvostamisen lisäksi tilintarkastuskertomuksissa on mainittu vaihtomaisuuden, tuotekehitysmenojen ja laskennallisten verosaamisten arvostaminen.

Tämän tutkimuksen pohjalta voisi olettaa, että tietoliikennepalvelualan listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksissa aina nostetaan esiin liikearvon arvostaminen tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi seikaksi. Tässä tutkimuksessa ei ole tarkasteltu muiden toimialojen listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksia, joten tutkimuksen pohjalta ei voida todeta, ettei liikearvon arvostaminen olisi laajemmaltikin sellainen tilintarkastuksen kannalta keskeinen seikka, jonka tilintarkastajat nostavat esiin listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksissa.

Tarkastellut tilintarkastuskertomukset on tilintarkastanut tilintarkastusyhteisöt PricewaterhouseCoopers Oy, KPMG Oy Ab ja Deloitte Oy. Tutkimuksesta ei nouse esiin, että jokin tilintarkastuksen laatineista tilintarkastusyhteisöistä olisi nostanut esiin tietyn tilintarkastuksen kannalta keskeisen seikan esiin aina vuodesta tai yhtiöstä riippumatta.

6 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tarkastelemieni Helsingin pörssissä listattujen tietoliikennepalvelualan yhtiöiden tilintarkastuskertomuksissa esiin nostettujen tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen lukumäärä vaihtelee 1–4 välillä. Esiin nostettavien tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen on Savtschenkon Balanssi-lehden artikkelissa arvioitu vaihtelevan kahden ja kahdeksan kappaleen välillä. (Savtschenko 2016, 61, 63.) Tämä arvio vähimmäismäärän osalta ei toteudu tutkimuksessani kaikkien tarkasteltujen tilintarkastuskertomusten kohdalla. Yhdessäkään näistä tarkastelun kohteena olevista tilintarkastuskertomuksista ei ollut nostettu esiin yli neljää tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa.

Yleisimpinä tietoliikennepalvelualan listayhtiöiden tilintarkastuskertomusten esiin nostettuina tilintarkastuksen kannalta keskeisinä seikkoina voidaan tarkastelemieni tilintarkastuskertomusten pohjalta pitää liikearvon arvostamista ja liikevaihdon tulouttamista. Helmisen ja Kempvaisen Haaga-Helian ammattikorkeakoululle tekemien opinnäytetöiden mukaan suurin osa tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista koskivat liikevaihtoa, liikearvoa ja vaihto-omaisuutta. Myös tässä tutkimuksessa liikevaihto ja liikearvo näyttävät suuressa osassa tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja, mutta vaihto-omaisuus ei ainakaan tällä otannalla vielä näy toistuvana tilintarkastuksen kannalta keskeisenä seikkana.

Kahdessa tarkastelemassani yhtiössä kolmesta tilintarkastuskertomuksissa esiin nostetut tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat olivat täysin samoja useamman vuoden peräkkäin. Tätä voisi tutkia laajemmalla otannalla muidenkin toimialojen listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksista, jotta näkisi toteutuuko tämä havainto tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen pysymisestä samana vuodesta toiseen myös silloin.

Mikään tilintarkastuksen kannalta keskeinen seikka ei tutkimukseni perusteella ole sellainen, joka aina nostettaisiin esiin tietoliikennepalvelualan listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksissa vuodesta toiseen ja yhtiöstä riippumatta. Olettaisin, että

tilanne olisi sama myös muiden toimialojen tilintarkastuskertomuksissa, mutta tätä voisi myös tutkia laajemmalla otannalla.

Tämän tutkimuksen perusteella ei ole havaittavissa, että olisi tilintarkastusyhteisöstä riippuvaista mitkä tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat nostetaan esiin tilintarkastuskertomuksissa. Tämän selvittämiseksi täytyisi otannan myös olla suurempi ja saman tilintarkastusyhteisön sisällä tulisi tutkia useamman tilintarkastajan laatimia tilintarkastuskertomuksia. Toisaalta olisi mielenkiintoista myös selvittää onko havaittavissa, että tilintarkastajat yksilöinä nostavat esiin samat tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat tilintarkastuskertomuksissaan.

LÄHTEET

Alasuutari, P. 2014. Laadullinen tutkimus 2.0. 5. painos. Tampere. Osuuskunta Vastapaino.

Gullkvist, B. 2016. Uudistunut tilintarkastuskertomus – Kokemuksia Iso-Britanniasta ja Alankomaista. Balanssi. 4–5. 52–56.

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

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

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. 15–16. uud. painos. Helsinki. Tammi.

IAASB. Improving the Auditor's report. Verkkojulkaisu. 2012. Viitattu 14.12.2016. <https://www.ifac.org/publications-resources/improving-auditor-s-report>

ICB: Industry Classification Benchmark (Equity) v2.3

Kemppainen, S. 2018. Tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen kehitys ja toimialakohtaisuus PIE-yhteisöjen tilintarkastuskertomuksissa. Helsinki. Haaga-Helia ammattikorkeakoulu. Opinnäytetyö.

Kosonen, Leena. 2005. Vaarinpidosta virtuaaliaikaan – Sata vuotta suomalaista tilintarkastusta. Väitöskirja.

Laukkonen, M. 2016. Tilintarkastuskertomus ja sen muutokset suomalaisen ammattilehtikirjallisuuden näkökulmasta vuosina 2006–2015. Tampere. Johtamiskorkeakoulu. Pro gradu -tutkielma.

Pörssisäätiö <http://www.porssisaatio.fi/en/testpage/>

Ritakallio, T. 2010. Sijoittaja haluaa tilintarkastuksesta enemmän irti. Tilintarkastus 1/2010. 584.

Russell, J. P. 2012. The ASQ Auditing handbook. 4.painos.

Savtschenko, C. 2016. Lukuopas. Näin luet uutta tilintarkastuskertomusta. Balanssi. 4–5. 57–65.

ST-Akatemia. Kansainväliset tilintarkastusalan standardit 2016. 2017. (julkaistaan helmikuussa 2017)

ST-Akatemia. Tilintarkastajan raportointi 2016. 2017. (julkaistaan helmikuussa 2017)

Suomen Tilintarkastajat ry. 2016. Uudistunut tilintarkastuskertomus. Viitattu 9.12.2016. <http://www.suomentilintarkastajat.fi/yhdistys/hyva-tilintarkastus-tapa/uudistunut-tilintarkastuskertomus>

Tienari, A. 2015. IAASB:n standardiuudistukset tilintarkastuskertomukseen –kyselytutkimus sijoittajille, tilintarkastajille ja yritysjohdolle. Helsinki. Kauppakorkeakoulu. Pro gradu -tutkielma.

Tilintarkastuslaki 1141/2015. 2015. Finlex. Viitattu 10.1.2017. [http:// www.finlex.fi/fi/laki/ alkup/2015/20151141](http://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2015/20151141)

Tomperi, S. 2016. Tilintarkastus: normeista käytäntöön. Helsinki. Edita Publishing Oy.

Tuomi, J., Sarajärvi, A. 2009. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. 5. uud. painos. Helsinki. Kustannusosakeyhtiö Tammi.