

Lappeenrannan teknillinen yliopisto

School of Business and Management

Laskentatoimi

Pro gradu -tutkielma 2018

**TILINTARKASTAJIEN NÄKEMYKSIÄ TILINTARKASTUSKERTOMUKSEN
UUDISTUMISESTA KANSAINVÄLISTEN TILINTARKASTUSSTANDARDIEN
MUKAAN**

Tekijä: Juho Tuukkanen

1. tarkastaja: Pasi Syrjä

2. tarkastaja: Kati Pajunen

TIIVISTELMÄ

Tekijä:	Juho Tuukkanen
Tutkielman nimi:	Tilintarkastajien näkemyksiä tilintarkastuskertomuksen uudistumisesta kansainvälisten tilintarkastusstandardien mukaan
Tiedekunta:	LUT School of Business and Management
Maisteriohjelma:	Laskentatoimi
Vuosi:	2018
Pro gradu -tutkielma:	Lappeenrannan teknillinen yliopisto 73 sivua, 9 liitesivua
Tarkastajat:	Professori Pasi Syrjä Professori Kati Pajunen
Hakusanat:	tilintarkastus, tilintarkastuskertomus, tilintarkastusstandardit

Tilintarkastus on ollut muutosten kohteena jo vuosia ja merkittävät raportointia koskevat uudistukset otettiin käyttöön vuoden 2017 aikana, kun ensimmäiset tilintarkastuskertomukset julkistettiin standardimuutosten jälkeen. Uudet tilintarkastuskertomukset ovat sisällöltään huomattavasti aiempaa kattavampia ja niiden tavoitteena on tuottaa tilintarkastusta hyödyntäville sidosryhmille enemmän käyttökelpoista informaatiota toteutetusta tilintarkastuksesta. Uudistuksen avulla pyritään myös kaventamaan tilintarkastuksen odotus- ja informaatiokuilua.

Pro gradu-tutkielman toteuttamiseksi haastateltiin kolmea kokenutta KHT-tilintarkastajaa, joilta kysyttiin mielipiteitä ja omia kokemuksia kansainvälisen tilintarkastuslautakunta IAASB:n tilintarkastusreformissa keskeisesti esillä olleisiin asioihin. Tutkimustuloksista käy ilmi, että haastatellut tilintarkastajat ovat yleisesti ottaen tyytyväisiä uudistuksen tuloksiin ja kokevat myös, että uudistus hyödyttää aidosti tilintarkastuskertomuksen lukijoita. Uudistuksella on myös odotus- ja informaatiokuilua kaventava vaikutus. Tilintarkastajat eivät kuitenkaan toivo enää uusia pakottavia lakiuudistuksia tilintarkastuksen raportointiin liittyen.

ABSTRACT

Author:	Juho Tuukkanen
Title:	Auditors opinions on the renewal of the audit report in accordance with international standards on auditing
Faculty:	LUT School of Business and Management
Major:	Accounting
Year:	2018
Master's Thesis:	Lappeenranta University of Technology 73 pages, 9 appendixes
Examiners:	Professor Pasi Syrjä Professor Kati Pajunen
Keywords:	auditing, auditor reporting, standards on auditing

Auditing industry has faced several reformations during the last years. In 2017 new regulation was finally implemented in practice and it changed the nature of auditors reporting significantly. New audit reports, published for the first time in the spring 2017, are more comprehensive and they provide a wider range of useful information from performed audit to stakeholders and other users of audit reports. Different elements in the renewed regulation are also aimed at narrowing existing expectation and information gap in auditing.

The empirical part of this study was conducted in the form of a qualitative study and the research data was collected by interviewing three experienced authorized public accountants based on the essential renewal elements of International Auditing and Assurance Standards Board's reform. In general, interviewees are satisfied with the reform and they believe that it will genuinely increase the value of audit reports. Renewal has also narrowed the expectation and information gap of auditing. However, interviewees don't want any more compulsory regulation in respect to audit reporting.

Sisällysluettelo

1 JOHDANTO	7
1.1 Tutkimuksen taustaa	7
1.3 Tutkimuskysymykset, tavoitteet ja rajaukset	9
1.4 Tutkimusmenetelmä ja -aineisto.....	11
1.5 Tutkimuksen rakenne	11
2 TILINTARKASTUS JA TILINTARKASTUSKERTOMUS.....	13
2.1 Agenttiteoria	13
2.2 Tilintarkastuksesta lyhyesti.....	14
2.3 Tilintarkastuksen sääntely ja valvonta Suomessa	15
2.4 Tilintarkastuskertomuksen kehitys.....	17
2.5 Tilintarkastuskertomus ennen uudistusta	19
2.6 Tilintarkastuskertomuksen muodot.....	21
2.6.1 Vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus	21
2.6.2 Mukautettu tilintarkastuskertomus	22
3 TILINTARKASTUKSEN ODOTUS- JA INFORMAATIOKUILUN KAVENTAMINEN	25
3.1 Tilintarkastuksen odotuskuilu	25
3.2 Tilintarkastuksen informaatiokuilu	27
3.3 Odotus- ja informaatiokuilun kaventaminen	28
3.3.1 Tilintarkastajien tehtäväkentän laajentaminen.....	28
3.3.2 Tilintarkastuksen sääntelyn ja valvonnan kehittäminen	29
3.3.3 Tietoisuuden lisääminen tilintarkastuksen sidosryhmien keskuudessa	29
4 TILINTARKASTUSKERTOMUKSEN UUDISTUMINEN	31
4.1 Uudistuksen tausta ja tavoitteet.....	31

4.2 Mikä tilintarkastuskertomuksessa muuttuu?	36
4.3 Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat.....	39
5 TUTKIMUSMENETELMÄ JA AINEISTON KUVAUS	44
5.1 Tutkimusmenetelmä	44
5.2 Aineiston keruu ja tiedot haastatelluista	45
6 TILINTARKASTAJIEN NÄKEMYKSET	48
6.1 Kokemukset tilintarkastuskertomuksen uudistumisesta	48
6.2 Uudistuksen vaikutukset odotus- ja informaatiokulttuuriin	50
6.3 Tilintarkastajan raportoinnin laajeneminen	53
6.4 Tilintarkastuskertomuksen rakenne ja toiminnan jatkuvuus	58
6.5 Tilintarkastajien omat toiveet.....	60
7 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET.....	62
7.1 Johtopäätökset.....	62
7.2 Tutkielman luotettavuus	65
7.2 Jatkotutkimusaiheet.....	67
LÄHTEET	68
LIITTEET	74
Liite 1: Haastattelurunko	74
Liite 2: Tilintarkastuskertomus ennen uudistusta	76
Liite 3: Tilintarkastuskertomus uudistuksen jälkeen.....	78

LYHENTEET:

Big Four = PwC, KPMG, EY, Deloitte

IAASB = International Auditing and Assurance Standards Board

IFAC = International Federation of Accountants

ISA = International Standards of Auditing

KHT = Keskuskauppa­kamarin hyväksymä tilintarkastaja

PIE-yhteisö = Yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö kuten esimerkiksi pörssi­yhtiö, pankki tai vakuutusyhtiö

LAIT:

Tilintarkastuslaki (1141/18.9.2015 TilintarkL)

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen taustaa

Koko tilintarkastusala ja samalla myös tilintarkastuskertomus on ollut koko finanssikriisin jälkeisen ajan lukuisten muutosten kohteena. Vuosien kehitys on tullut nyt siihen pisteeseen, että uusi tilintarkastusta koskeva regulaatio tuli voimaan 17.6.2016 ja lisäksi uuden tilintarkastusstandardin mukaiset tilintarkastuskertomukset otetaan käyttöön vuosien 2016 ja 2017 aikana. Aiempiin tilintarkastuskertomuksiin verrattuna uusi käyttöönotettava tilintarkastuskertomus on uudistunut sekä rakenteellisesti että sisällöllisesti. (Suomen tilintarkastajat, 2016)

Tilintarkastusalan sääntelyn uudistaminen käynnistyi toden teolla Euroopan komission julkistettua vuonna 2010 vihreän kirjan ” Tilintarkastuspolitiikka: kriisin opetukset”. Rahoitusmarkkinoiden vakauttamiseen ei sen mukaan nähty riittävän pelkkä rahoitusmarkkinoihin kohdistuva sääntely, vaan toimia tarvittiin myös laajemman tilintarkastusalaan koskevaan reformin muodossa. (Greed & Maginnis 2016, 23). Vuosikymmenten aikana tilintarkastusala on keskittynyt neljän suuren yrityksen haltuun ja sen myötä riski tällaisen yrityksen konkurssin aiheuttamista seurauksista, kuten epävakauden lisääntymisestä, on kasvanut merkittävästi. Taloudellisen vakauden edistämiseksi tilintarkastusyhteisöillä on merkittävä rooli. Toteutettujen tilintarkastusten avulla varmuus yritysten todellisesta taloudellisesta tilanteesta paranee, joka vähentää mahdollisten virheellisyyksien aiheuttamien riskien realisoitumista. Tämä varmuuden lisääntyminen vaikuttaa myös pääoman kustannuksiin niitä alentavasti ja edistää samalla sijoittajansuojaa. Reformin keskeisimpänä pyrkimyksenä oleva markkinoiden luottamuksen palauttaminen tapahtuukin merkittävilta osin tilintarkastusta koskevan lainsäädännön uudistuksella, joka kohdistuu vahvasti myös tilintarkastuskertomukseen (Euroopan komissio, 2010).

Seuraava virstanpylväs tilintarkastajan raportoinnin kehittämisessä oli kansainvälisen tilintarkastuslautakunta IAASB:n vuonna 2011 julkaisema kannanotto: ”Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change” ja se oli käytännössä vastaus edellisenä vuonna julkaistun Euroopan komission vihreän kirjan pyyntöön esittää näkemyksiä tilintarkastuksen kehittämiseksi. Kannanoton mukaan yritysten

taloudellista informaatiota hyödyntävät tahot eivät yksinkertaisesti koe saavansa riittävästi tarvitsemaansa tietoa nykymuotoisesta tilintarkastuskertomuksesta alati monimutkaistuvassa toimintaympäristössä. Ongelmanratkaisuun IAASB tarjoaa paperissaan viittä osa-aluetta koskevaa kehitysehdotusta:

1. Tilintarkastuskertomuksen muoto ja rakenne
2. ISA 720 -standardin vaatimukset
3. Tilintarkastuskertomuksen laajentaminen lisätiedolla
4. Hyvä hallinnointitapa
5. Tilintarkastustoiminnan laajuus

Kussakin osa-aluetta koskevassa kehitysehdotuksessa IAASB esittää useita vaihtoehtoisia tapoja parantaa tilintarkastuksen laatua erityisesti kaventamalla tilintarkastuksen odotus- ja informaatiokuilua (IAASB, 2011).

Sääntelyn kehitys jatkui edelleen vuonna 2012 Euroopan komission julkistettua esityksensä uudesta tilintarkastusasetuksesta. Tämän ehdotuksen kommenttikierrosten pohjalta IAASB julkaisi toisen kannanottonsa: ”Improving The Auditor’s Report”. Vaikka järjestö ei suoraan hyväksynytäkään kaikkia komission ehdotuksia, oli senkin päämääränä laajentaa tilintarkastuskertomuksen informaatioarvoa. Esityksessään IAASB korosti muutoksen tärkeyttä taloudellisen raportoinnin monimutkaistuessa edelleen ja sen tuomaa lisäarvoa etenkin tilintarkastusta hyödyntävien sidosryhmien kannalta (IAASB, 2012).

Järjestö ei jäänyt toimeettomaksi, vaan heti seuraavana vuonna IAASB laati kommenttikierrosten ja lukuisten muiden keskustelujen jälkeen varsinaisen standardiluonnoksen: ”Reporting on Audited Financial Statements: Proposed New and Revised International Standards of Auditing”. Tämän luonnoksen tarkoituksena oli uudistaa kattavasti tilintarkastuksen raportointia erityisesti keskittymällä muuttamaan muutamaa keskeistä kansainvälistä tilintarkastusstandardia aiemmin tunnistettujen ongelmakohtien parantamiseksi ja informaatioarvon lisäämiseksi. Standardiluonnokseen oli tuotu päivitysten lisäksi myös täysin uusi tilintarkastusstandardi numero 701 (IAASB, 2013).

Standardiluonnoksen julkaisemisen jälkeen IAASB teki tapaamisissaan saatujen kommenttien pohjalta hienosäätöjä standardeihin. Näiden tapaamisten myötä myös tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen esittämiskaava tilintarkastuskertomuksessa vahvistui. Työtä uudistuksessa aiheutti erityisesti tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja käsittelevän ISA 701 -standardin osalta yhteisymmärrykseen pääsy, mutta myös muiden kommenttien huomiointi. Useiden vuosien työn tuloksena IAASB hyväksyi lopullisen muodon uudistuville tilintarkastusstandardeille ja viimein vuoden 2015 alussa IAASB julkaisi nämä standardit yleisölle. (IFAC, 2015)

Uudistuvan tilintarkastuskertomuksen lähtökohtana on tarjota sitä hyödyntäville yrityksen sidosryhmille, kuten sijoittajille, rahoittajille ja yhteistyökumppaneille entistä enemmän hyödyllistä tietoa. Muutokset koskevat erityisesti listayhtiöitä ja yleisen edun kannalta merkittäviä yhtiöitä (PIE-yhteisöt). Näille annettavat uudet tilintarkastuskertomukset ovat selkeästi aiempia pidempiä ja sisältävät tarkistettavan yhtiön kannalta tärkeää tietoa muun muassa toteutetun tilintarkastuksen yksityiskohdista ja olennaisuuksista. Tilintarkastuskertomuksessa otetaan kantaa myös tilintarkastuksen keskeisten kohteiden käsittelyyn ja niihin suoritettuihin tarkastustoimenpiteisiin. Vaikka annettavan tiedon määrä lisääntyy, on tarkoituksena pitää tilintarkastuskertomus helposti ymmärrettävässä muodossa. (Savtschenko 2016, 57)

1.3 Tutkimuskysymykset, tavoitteet ja rajaukset

Tämän Pro gradu -tutkielman päällimmäisenä tavoitteena on selvittää sitä, minkälaisia parannuksia tilintarkastuskertomuksen uudistuksella tavoitellaan ja miksi. Teoriaosuus taustoittaa tilintarkastuskertomuksen kehitystä, sen sääntelyä ja aiheeseen tiiviisti liittyvää teoriaa. Tutkielmalla on selkeä tarve, sillä Suomessa aihetta on tutkittu vain hyvin vähän sen jälkeen, kun uudistuneet tilintarkastuskertomukset on julkaistu ensimmäistä kertaa. Asia on herättänyt etukäteen paljon keskustelua ja eriäviä mielipiteitä tilintarkastajien keskuudessa,

joten on myös kiintoisaa selvittää miltä todellisuus näyttää alalla toimivien ammattilaisten näkökulmasta.

Tutkielman päätutkimuskysymys on seuraava:

- Miten tilintarkastusta koskeva standardiuudistus on onnistunut ja miten sille asetetut tavoitteet on saavutettu tilintarkastajien mielestä?

Päätutkimuskysymykseen etsitään vastauksia seuraavien alakysymysten avulla:

- Vastaako toteutunut uudistus tilintarkastajien toiveita ja miten se näkyy heidän työssään?
- Miten tilintarkastuskertomuksen uudistus on vaikuttanut tilintarkastuksen odotus- ja informaatiokuiluun?
- Millä tavalla tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen ilmaiseminen tilintarkastuskertomuksessa on vaikuttanut tilintarkastukseen ja sen raportointiin?
- Mitä muutoksia tilintarkastajat haluaisivat tehdä tilintarkastuskertomukselle tai tilintarkastajan raportoinnille?

Päätutkimuskysymykseen pyritään löytämään vastauksia alakysymysten avulla hankkimalla haastatteluin kerättävää aineistoa ja vertaamalla tätä teoreettisessa osuudessa ilmeneviin seikkoihin. Tutkielma rajataan Helsingin pörssissä listattuihin yrityksiin, sillä suurimmat muutokset tilintarkastuskertomuksissa kohdistuvat juuri pörssiyhtiöihin. Alatutkimuskysymyksillä taustoitetaan tilintarkastuskertomuksen uudistusta tarkemmin. Tilintarkastajat ovat olleet keskiössä uudistuksen luomisessa ja nyt toteutuksen jälkeen on erittäin mielenkiintoista tutkia heidän mielipiteitään sen onnistumisesta.

Uudistuksen ytimessä oleva tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen ilmaiseminen tilintarkastuskertomuksessa on yksi näkyvimmistä muutoksista ja sen vuoksi tutkimuksen kohteena. Tällä tutkimuskysymyksellä paneudutaan myös näiden keskeisten seikkojen ilmaisumuotoon ja taustalla olevaan valintaprosessiin. Kolmas alatutkimuskysymys tarkastelee odotus- ja informaatiokuilun mahdollista

kaventumista tilintarkastajien havaintojen mukaan. Lopuksi tutkielmassa kartoitetaan vielä tilintarkastajien henkilökohtaisia mielipiteitä tilintarkastuksen raportoinnin suhteen.

1.4 Tutkimusmenetelmä ja -aineisto

Tutkimusmenetelmänä tässä työssä käytetään teoriakatsauksen lisäksi kvalitatiivista tutkimusta ja empiirisen vaiheen osalta työssä tukeudutaan haastattelututkimukseen. Teoreettisen katsauksen aineistona käytetään tilintarkastusta, tilintarkastuskertomuksia, alan sääntelyä ja kiinteästi tutkielmaan liittyviä aihepiirejä käsitteleviä tieteellisiä artikkeleita sekä muita alan teoksia. Empiirinen tutkimusaineisto kerättiin kesällä 2017 toteutettujen puolistrukturoitujen haastattelujen avulla, joiden vastaajiksi saatiin kolme kokenutta KHT-tutkinnon omaavaa Big Four yhteisössä työskentelevää Partner-tason tilintarkastajaa. Tutkimusmenetelmästä ja sen valinnasta kerrotaan tarkemmin tutkielman empiirisessä osuudessa.

1.5 Tutkimuksen rakenne

Työn johdantoluvussa esitellään tutkielman taustaa, tavoitteita ja tutkimuskysymyksiä. Lisäksi johdantoluku käsittelee tutkielman rajausta sekä tutkimusmenetelmää ja -aineistoa. Toinen luku käsittelee lyhyesti tilintarkastusta ja siihen kohdistuvaa sääntelyä sekä tilintarkastuskertomusta. Tilintarkastuksen esittely pohjautuu enimmäkseen sen tarpeeseen, ei niinkään sen tekniseen toteuttamiseen. Toisessa luvussa esitellään myös tilintarkastuskertomuksen rakennetta ennen sen uudistumista ja painopiste sen osalta on historiallisessa kehityksessä lukuun ottamatta tilintarkastuskertomuksen muotojen kuvausta. Tutkielman kolmas luku paneutuu odotus- ja informaatiokuilun kaventamiseen. Sen alussa esitellään odotus- ja informaatiokuilun teoriaa ja sen jälkeen teoriassa esiteltyjä niihin kohdistuvia kavennuskeinoja. Neljännessä luvussa käsitellään tilintarkastuskertomuksen uudistumisen taustaa ja tavoitteita. Uudistuksen taustoituksen keskiössä on

kansainvälisen tilintarkastuslautakunnan finanssikriisin jälkeen tekemät toimet tilintarkastuskertomuksen uudistamiseksi. Vaikka uudistus onkin kokonaisuudessaan hyvin laaja ja vaikuttaa tilintarkastuksessa moneen muuhun asiaan, on tutkielmassa haluttu painottaa nimenomaisesti tilintarkastuskertomukseen vaikuttavia asioita. Tässä luvussa eritellään myös tilintarkastuskertomuksessa uudistuvat elementit. Neljännen luvun päättää yhtä uudistuksen merkittävämpää asiaa, tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja, esittelevä kappale.

Viidennessä luvussa kuvataan tarkemmin tutkimusmenetelmää ja tutkimuksen tarkempaa käytännön toteutusta. Luku taustoittaa muun muassa haastateltavien taustatietoja ja haastattelututkimuksen yleistä teoriaa lyhyesti. Kuudennessa luvussa esitetään empiirisen osion tutkimustuloksia. Se on jaettu haastatteluteemojen mukaiseen järjestykseen ja esittelee haastateltujen tilintarkastajien näkemyksiä tilintarkastuskertomuksen uudistumisesta. Heidän antamien vastausten avulla saadaan varsinaiset vastaukset tutkielman ensimmäisessä luvussa esitettyihin tutkimuskysymyksiin. Viimeisessä luvussa nostetaan vielä kertaalleen esiin tutkielman keskeisimmät asiat ja tiivistetään tulokset johtopäätösten muotoon. Tämän jälkeen arvioidaan vielä tutkielman tulosten luotettavuutta ja listataan mahdollisia tämän tutkielman toteuttamisen yhteydessä esiin nousseita jatkotutkimusaiheita, jotka voisivat syventää tutkimustiedon kehittymistä tilintarkastuskertomuksen uudistumiseen liittyen.

2 TILINTARKASTUS JA TILINTARKASTUSKERTOMUS

2.1 Agenttiteoria

Tilintarkastuksella on erittäin merkittävä rooli yritysten ja muiden toimijoiden tilintekovelvollisuuden mukaan tuottaman taloudellisen informaation paikkaansa pitävyyden varmentamisessa. Tarvetta tilintarkastuksen toteuttamiselle perustellaan yleensä agenttiteorialla. Yritysten omistus on usein hajautunut eikä varsinkaan suurempien yritysten kohdalla omistajat pääsääntöisesti osallistu käytännön johtamistyöhön. Siten heillä ei välttämättä ole muuta tietolähdettä yritykseen kuin johdon tuottamat raportit. Omistajien toimeksiantajana tilintarkastajat varmistavat nimenomaan tämän tiedon oikeellisuuden toimien yrityksestä ulkoisena riippumattomana tahona. Samalla tästä varmennuksesta hyötyvät kaikki yhteisön sidosryhmät ja koko yhteiskunta. (Korkeamäki 2008, 9-10)

Agenttiteoria ei ole suinkaan tuore ilmiö, vaan se on ollut tilintarkastuksessa ja yleisesti talouselämässä tunnettu teoria jo vuosikymmeniä. Agenttiteoriaa pidetään nimenomaisesti tilintarkastuksen tarpeen taloustieteellisenä teoriana, jonka ydin liittyy yritysten sisällä ilmeneviin kannustinongelmiin (Kosonen 2005, 32). Agentin eli yrityksen johdon ja päämiehen eli omistajien välillä voidaan identifioida erilaisia tavoitteita, joiden edistäminen voi olla ristiriidassa suhteessa toisen osapuolen tavoitteisiin kun oletetaan molempien osapuolien pyrkivän oman hyötynsä maksimointiin taloustieteen periaatteiden mukaisesti. Tätä tavoitteiden ristiriitaisuutta kutsutaan agenttiongelmaksi. Kun omistus on suurten yritysten tapauksessa hyvin hajautunutta, eivät yksittäiset osakkeenomistajat pysty merkittävästi vaikuttamaan yrityksissä tehtäviin päätöksiin. Pienemmissä yrityksissä agenttiongelmia ei luonnollisestikaan ole, koska agentti ja päämies eli johto ja omistaja ovat sama henkilö (Jensen & Meckling 1976, 308–309).

Agenttiongelman seurauksena yrityksen omistajat joutuvat järjestämään valvontaa seuratakseen johdon toimintaa ja tästä aiheutuu niin sanottuja agenttikustannuksia. Mitä suuremmaksi yrityksen koko kasvaa, sitä suuremmaksi kasvavat myös agenttikustannukset. Omistajien on tarve järjestää valvontaa agenttien toiminnan mittaamiseksi ja heidän tekemiensä toimien tarkkailemiseksi tavoitteenaan estää

heitä tekemästä johdon kannalta haitallisia päätöksiä. Valvontakustannusten lisäksi omistajat joutuvat tekemään erilaisia sopimuksia heidän ja johdon välille rajaamalla tiettyjä ennalta määritettyjä asioita johdon toimivallan ulkopuolelle. Tästä aiheutuvien suorien sitouttamiskustannusten lisäksi tehdyt sopimukset voivat estää johtoa tekemästä yrityksen menestyksen kannalta positiivisia päätöksiä ja aiheuttaa näin myös epäsuoria hankalasti mitattavia sitouttamiskustannuksia. Johtoa valvomalla ja sitouttamalla ei kuitenkaan voida saavuttaa täydellistä varmuutta heidän tekemiensä toimien hyödyllisyydestä omistajien kannalta, vaan siitä huolimatta johto voi tehdä huonoja päätöksiä ja aiheuttaa näin niin sanottuja jäännöskustannuksia. (Jensen & Meckling 1976, 308–309)

Agenttiristiriitojen pienentämiseksi on perinteisesti käytetty johdon osakeomistuksen lisäämistä, jonka nähdään olevan yhteydessä yrityksen suorituskyvyn paranemiseen (Byrd et al. 1998, 18–19). Kaikesta huolimatta agenttikustannuksia pienentääkseen johto tarvitsee myös riippumattoman ulkoisen valvojan, eli tilintarkastajan, heidän itsensä ja yrityksen johdon välille. Ulkoisen valvonnan ansiosta omistajat voivat olla luottavaisempia heidän intressien toteutumisen suhteen, sillä heillä on vain harvoin mahdollisuutta suorittaa tarpeellista valvontaa itse (KTM 2006, 17–18). Lisäksi tästä valvonnasta hyötyvät myös muut ulkoiset ryhmät, kuten esimerkiksi rahoittajat, jotka voivat tehdä turvallisemmin päätöksiä tietäen, että yrityksen valvonta on asianmukaisesti järjestetty (Wallace 2004, 271–272).

2.2 Tilintarkastuksesta lyhyesti

Varsinainen tilintarkastustyö kohdistuu yhteisön tai säätiön kirjanpitoon, tilinpäätökseen ja hallintoon. Siinä selvitetään onko kirjanpito ja tilinpäätös laadittu lakien ja asetusten mukaisesti, antaako tilinpäätös oikeat ja riittävät tiedot toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta sekä se, onko johdon toiminta ollut laillista. Tilintarkastustyön yhteydessä tilintarkastaja tekee raportointia ja sen pohjalta syntyy myös julkiseksi asiakirjaksi päätyvä tilintarkastuskertomus. Tämän lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi tilintarkastustoimistot tarjoavat monesti myös muita

lisäpalveluita, kuten liikkeenjohdon konsultointia ja veroneuvontaa. (Korkeamäki 2008, 9-10)

Tilintarkastusta voidaan ajatella yleisesti riskiperusteisesti ja sen suorittamisen tulisi johtaa tilintarkastusriskin poissulkemiseen. Tilintarkastusriski realisoituu, jos tilintarkastaja antaa puhtaan tilintarkastuskertomuksen siinä tapauksessa, että tilinpäätös sisältää olennaista virheellisyttä. Ennen tarkastuksen aloittamista tilintarkastaja joutuu suunnittelemaan työn tarkastuskohteen erityispiirteet ja muut ympäröivät olosuhteet huomioiden. Tarkastusmenetelmät voivat poiketa tarkastuskohteittain huomattavastikin ja niiden variaatiot vaikuttavat eri tavalla myös olemassa olevan tilintarkastusriskin alentamiseen. Tavoitteena on, että tilintarkastuksen aikana tilintarkastaja pyrkii kaikessa toiminnassaan keräämään tarkoituksenmukaista evidenssiä siinä määrin, että tilintarkastusriski alenee hyväksyttävälle tasolle. Vaikka tilintarkastusriskin realisoituminen onkin kohtuullisen harvinaista, on se otettava aina vakavasti, sillä siitä aiheutuvat negatiiviset seuraukset sekä tilintarkastajalle itselleen että kolmansille osapuolille voivat olla hyvin merkittäviä. (Francis 2011, 126–127)

Jotta tilintarkastuksesta hyötyvien sidosryhmien yleinen luottamus säilyisi, vaaditaan tilintarkastajilta riippumattomuutta, korkeaa ammattitaitoa ja salassapitovelvollisuutta. Tärkeimpänä tekijänä oleva riippumattomuus edellyttää sitä, että tilintarkastaja ei saa olla millään tapaa riippuvainen tarkastuksen kohteena olevasta yhtiöstä ja hänelle annetaan vapaus toteuttaa tilintarkastus oman harkintansa mukaisesti. Ammattitaidon osalta varsinaisella tilintarkastajalla tulee olla joko HT -tai KHT-tutkinto. Julkisan tilintarkastajilta edellytetään JHT-erikoistumistutkintoa. Kerätessään tapahtumat todentavaa tilintarkastusevidenssiä ja verratessaan tätä ennalta asetettuihin kriteereihin, tilintarkastajan on noudatettava ehdotonta salassapitovelvollisuutta. (Tilintarkastuslaki 1141/2015)

2.3 Tilintarkastuksen sääntely ja valvonta Suomessa

Suomessa tärkein tilintarkastusta säätelevä laki on tilintarkastuslaki (1141/18.9.2015 TilintarkL), joka tuli voimaan 1.1.2016. Uudistuneen tilintarkastuslain lisäksi

tilintarkastusta säännellään myös tilintarkastusasetuksessa (1377/2015). Tilintarkastukseen kohdistuu varsinaisesti suoraan tilintarkastusta säätelevien lakien ja asetusten lisäksi paljon sääntelyä muistakin laeista, kuten osakeyhtiölaista, kirjanpitoista ja asunto-osakeyhtiölaista. (Halonen & Steiner 2010, 30)

Tilintarkastusvelvollisuudella tarkoitetaan yhteisön tai säätiön velvollisuutta toimittaa tilintarkastus. TilintarkL 2 luvun 2 §:n mukaan Suomessa pienet yhtiöt on vapautettu tilintarkastuksesta. Määritelmän mukaan tilintarkastaja voidaan jättää valitsematta yhteisössä, jossa sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on täytynyt enintään yksi seuraavista kriteereistä:

1. Taseen loppusumma yli 100 000 euroa
2. Liikevaihto tai sitä vastaava tuotto yli 200 000 euroa
3. Palveluksessa on keskimäärin yli 3 henkilöä

On huomattava, että vaikka tilintarkastajan valintaan edellyttävät vaatimukset eivät täytyisikään, voidaan yhtiöjärjestyksessä tai yhtiösopimuksessa edellyttää tilintarkastajan valitsemista.

TilintarkL 4 luvun 3 §:n mukaisesti tilintarkastajan on noudatettava työssään hyvää tilintarkastustapaa. Sitä voidaan tapaoikeutena verrata hyvään asianajotapaan tai hyvään kirjanpitoon. Se velvoittaa tilintarkastajaa noudattamaan yleisesti hyväksytyjä ja ammattitaitoisen henkilön käyttämiä toimintatapoja tilintarkastuksen suunnittelussa, toteutuksessa ja raportoinnissa. Hyvää tilintarkastustapaa voidaan tulkita tapauskohtaisesti. Esimerkiksi lakisääteisen tilintarkastuksen rinnalla suoritettavien toimeksiantojen kohdalla se voi painottua velkojen intressien selvittämiseen (Alakare et al. 2008, 100–101).

Tilintarkastuksen säilyminen korkealaatuisena edellyttää sitä, että sitä valvotaan ulkopuolisen ja riippumattoman tahon toimesta. Suomessa tilintarkastuksen valvontavastuu on Patentti- ja rekisterihallituksen Tilintarkastusvalvonnalla. Sen rooliin kuuluu valvontatehtävät aina tilintarkastajien ammattitaidosta tilintarkastuksen sääntöjen mukaiseen toteutukseen. Valvontatehtävien lisäksi se hoitaa myös yleisesti tilintarkastusmarkkinoiden seuranta ja muita alan PRH:n sille osoittamia tehtäviä. Ulkoisen valvonnan lisäksi kansainvälisissä tilintarkastusstandardeissa

edellytetään, että tilintarkastusyhteisöillä on käytössään omat sisäiset laadunvalvontajärjestelmät. Näillä laadunvalvontajärjestelmillä varmistetaan, että tilintarkastusyhteisöjen työ toteutetaan sille asetettuja standardeja noudattaen. (Horsmanheimo et. al 2017, 182, 343–344)

Kotimaisen sääntelyn lisäksi tilintarkastukseen kohdistuu kansainväliseltä tasolta tulevaa sääntelyä. Euroopan unionin tilintarkastusta koskevalla sääntelyllä eli tilintarkastusdirektiivillä ja tilintarkastusasetuksella säännellään Euroopan unionin alueella toimivien tilintarkastusyhteisöjen toimintaa. Ylimmän Euroopan laajuisen sääntelykehikon muodostaa tilintarkastusdirektiivi, jonka avulla on tarkoitus saavuttaa yhtenäisempää sääntelyä jäsenmaiden kesken (Horsmanheimo & Steiner 2017, 128–131). TilintarkL 3 luvun 3 §:n mukaan tilintarkastuksessa on seurattava myös kansainvälisen tilintarkastajaliitto IFAC:in hyväksymiä tilintarkastusstandardeja eli ISA-standardeja.

2.4 Tilintarkastuskertomuksen kehitys

Suomalaisen lakisääteisen tilintarkastuksen juuret juontavat vuoteen 1895 asti, jolloin varsinainen osakeyhtiölaki kumosi vuonna 1864 annetun asetuksen osakeyhtiöistä. Laki määräsi yhtiökokouksen valitsemaan yhden tai useamman henkilön tarkastamaan tilikaudelta hallinnon ja tilejä. Laissa määrättiin antamaan kertomus tästä tehdystä tarkastuksesta ja näin tilintarkastuskertomus sai alkunsa. Mitään varsinaisia muoto- tai sisältövaatimuksia tilintarkastuskertomukselle ei esitetty, vaan kyseessä oli pikemminkin tarkastajan harkinnan mukaan tehtävä raportti. (Kosonen 2005, 36–37)

Tilintarkastuskertomuksen rakenne ja sisältö alkoi saada pikkuhiljaa muotoa 1900-luvun alkupuolella, kun tilintarkastusta käsittelevät teokset ottivat tarkemmin kantaa tilintarkastuskertomuksen laadintaan. Esille nousivat muun muassa tarkastettujen yksityiskohtien luettelu, kannanotto voitonjakoehdotukseen sekä vastuu- ja tilivapauden myöntämisen perustelu (Pikoff 1917, 51). Myöhemmin tilintarkastuskertomukseen ehdotettiin lisättävän tietoa esimerkiksi tehdyn tarkastuksen tuloksista, tilinpäätöksen vahvistamisesta ja kirjanpidon laadinnan

oikeellisuudesta (Cederberg 1938, 92 – 95; Svensson 1942, 101 – 102; Heinimo et. al 1948, 97)

Tilintarkastuskertomus muuttui julkiseksi asiakirjaksi vasta vuonna 1978 tapahtuneen osakeyhtiölain uudistuksen myötä kun tilintarkastajia velvoitettiin ottamaan kantaa laillisuuskysymyksiin. Tilintarkastuskertomuksen hyödyllisyys sidosryhmien kannalta oli siis edelleen heikolla tasolla ja paine sen kehittämiseen oli voimakasta. Laajemmin alaa muokkaavan suosituksen vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen mallista julkaisi KHT-yhdistys vuonna 1980, joka ei kuitenkaan saanut varauksetonta kannatusta johtuen hyvin pitkälti sen suppeudesta. Kritiikkiä tilintarkastuskertomus sai lisäksi muun muassa konkretian puutteesta ja mukauttamismahdollisuuden käytännön vaikeudesta. (Kosonen 2005, 201–204)

Tilintarkastuslain uudistuminen vuonna 1994 tarkensi edelleen tilintarkastajan lakisääteistä raportointia ja lisäsi vaatimuksia tilintarkastuskertomuksessa esitettäviin asioihin. Samoihin aikoihin tilintarkastuksen kansainvälistyminen alkoi näkyä myös Suomessa, kun ensin IFAC (International Federation of Accountants) julkaisi ehdotuksen tilintarkastuskertomuksen uudesta mallista ja heti tämän jälkeen KHT-yhdistys muokkasi tämän pohjalta Suomen lainsäädäntöön sopivan vakiopohjaisen tilintarkastuskertomusmallin vuonna 1995. IFAC:in julkaiseman tilintarkastuskertomusmallin ensisijaisena tarkoituksena oli kaventaa tilintarkastuksen odotuskuilua. (Kosonen 2005, 205–207)

Tilintarkastusympäristön voimakas muuttuminen globalisaation mukana loi tarpeen vuoden 2007 heinäkuussa voimaan tulleelle tilintarkastuslaille, jonka mukana myös tilintarkastuskertomus koki muutoksia. Uudistuneen tilintarkastuslain (459/2007) pohjalta KHT-yhdistys laati uuden tilintarkastuskertomusmallin, jonka tavoitteena oli vastata ISA 700 -standardia Suomen kansallisen lainsäädännön erityispiirteet huomioiden. Kansainvälisen tilintarkastusstandardin mukaisen tilintarkastuskertomuksen käyttäminen lisäsi etenkin ulkomaalaisten toimijoiden ymmärrystä Suomessa toteutetun tilintarkastuksen lopputuloksesta. Sisällöllisesti tilintarkastuskertomukseen tuli merkittäviä uudistuksia, sillä tilintarkastajan ei enää tarvinnut antaa lausuntoa tilinpäätöksen vahvistamisesta eikä kommentoida tuloksen käsittelyä ja vastuuvapautta millään tavalla. Tuloksen käsittelyä ja johdon

vastuuvapautta tilintarkastaja käsittelee kuitenkin edelleen tilintarkastuskertomuksessa, mikäli niissä on jotakin huomauttamista tai mahdollisesti lakia rikkovaa seikkaa. (Alakare et. al 2008, 13, 76–81)

2.5 Tilintarkastuskertomus ennen uudistusta

TilintarkL määrää, että tilintarkastajan on annettava kultakin tilikaudelta päivätty ja allekirjoitettu tilintarkastuskertomus. Se on julkinen asiakirja, joka luovutetaan tilintarkastuksen kohteena olleen yhteisön tai säätiön toimielimelle viimeistään kaksi viikkoa ennen tilintarkastuksen vahvistamista esittävää kokousta. Tilintarkastuskertomuksesta tulee löytyä tieto, mihin tilinpäätökseen sillä viitataan ja millä tilinpäätössäännöksillä tämä kyseinen tilinpäätös on laadittu. Siinä on lausuttava antaako tilinpäätös ja toimintakertomus noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilintarkastuskertomukseen tulee myös liittää lausunto siitä, ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ristiriidattomia.

Kun tilinpäätöstietojen oikeellisuutta ja riittävyyttä tarkastellaan, joudutaan tekemään vertailua kirjanpitolainsäädäntöön ja hyvään kirjanpitotapaan. Tilinpäätöksessä esitettävän tiedon on oltava tarkoituksenmukaista huomioiden kirjanpitovelvollisen harjoittaman toiminnan erityispiirteet. Tilinpäätökseen sisältyvien liitetietojen rooli on nimenomaisesti tuottaa lisätietoa tuloslaskelmassa tai taseessa ilmoitettaville asioille oikean ja riittävän kuvan varmistamiseksi (Horsmanheimo & Steiner 2017, 155–157). Hallinnon tarkastamisen suoritettuaan tilintarkastajan on TilintarkL 3 luvun 5 §:n mukaan huomautettava tilintarkastuskertomuksessa, mikäli yhteisön tai säätiön päätösvallassa oleva henkilö on syylistynyt mahdollisen yhteisöön kohdistuvan vahingonkorvausvelvollisuuden aiheuttavaan tekoon tai rikkonut toimissaan yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia, yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai sääntöjä.

Tilintarkastuskertomuksen sisällöstä säädetään kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA 700). Seuraavalla sivulla olevassa taulukossa 1 esitetään siihen kuuluvat osat ennen uudistusta.

Taulukko 1: Tilintarkastuskertomuksen sisältö ISA 700 -standardin mukaan ennen sen uudistamista

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
10. Tilintarkastajan osoitetiedot

Tilintarkastuskertomus alkaa otsikoinnin, vastaanottajan ja johdantokappaleen jälkeen tarkastuskohteen hallituksen ja johdon vastuiden määrittelyllä sekä tilintarkastajan velvollisuuksien kertaamisella. Tilintarkastuskertomuksen pääosa on tilintarkastajan antama lausunto tilinpäätöksestä. Tämä lausunto voi olla vakiomuotoinen, varauman sisältävä tai kielteinen. Siinä yksilöidään lisäksi tilintarkastuksen kohde, tarkastettu tilikausi sekä käytetty tilinpäätössäännöstö. Erityistapauksissa tilintarkastaja voi jättää myös lausunnon kokonaan antamatta ja siitä on ilmoitettava tilintarkastuskertomuksessa. (Korkeamäki 2017, 98–99)

Muut raportointivelvoitteet -osio on tarkoitettu tilintarkastajan havaitsemille seikoille, joista on annettava tilintarkastuslain mukaisesti lisätietoa. Tällaisia seikkoja voivat olla esimerkiksi asiat joihin tilintarkastaja on kiinnittänyt erityistä huomiota tilintarkastusta suorittaessaan tai muuhun määräykseen perustuvia raportointivelvollisuuteen kuuluvia asioita. Tässä osiossa tilintarkastaja voi raportoida myös tilintarkastuksen yhteydessä suoritettujen lisätoimenpiteiden tuloksista. Tilintarkastuskertomuksen allekirjoittaa aina päävastuullinen tilintarkastaja siinä

tapauksessa kun tarkastuksen on suorittanut tilintarkastusyhteisö. Tilintarkastaja päivää tilintarkastuskertomuksen aikaisintaan sille päivälle, kun työ tarkastuksen eteen on lopetettu ja riittävä evidenssi siten kerätty. Osoitetiedoilla yksilöidään toimisto, jossa tilintarkastus on juridisesti suoritettu. Vakiomuotoinen osakeyhtiön tilintarkastuskertomuksen malli ennen uudistusta on esitetty liitteessä 2. (Halonen & Steiner 2010, 464)

2.6 Tilintarkastuskertomuksen muodot

Tilintarkastajan raportointia ja varsinaisen tilintarkastuskertomuksen muotoa säätelevät kansainväliset tilintarkastusstandardit ISA 700 ja 705. Tilintarkastuskertomukselle on olemassa kolme erilaista muotoa ja normaalissa tapauksessa se annetaan vakimuotoisena. Kun tilintarkastuskertomusta joudutaan mukauttamaan, se voidaan antaa varauman sisältävänä tai kielteisenä. Harvinaisissa tapauksissa tilintarkastaja voi myös jättää lausunnon kokonaan antamatta. Tässä kappaleessa käsitellään näitä muotoja tarkemmin ja esitetään niiden antamisen perusteita. (IAASB 2016, 724–727)

2.6.1 Vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus

Vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen pohjalla on vaatimus siitä, että tilinpäätös on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseksi yleisesti hyväksytyä tilinpäätösnormistoa käyttäen kaikilta olennaisilta osiltaan. Tämä vaatii aina tilintarkastajan ammatillista harkintaa ja pohdinnassa on otettava huomioon lukuisa määrä erilaisia tilinpäätökseen sisältöön vaikuttavia asioita. Jotta yhteisölle voidaan antaa vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus, on tilinpäätöksessä käytettyjen laatimisperiaatteiden oltava juuri sopivia tarkastuskohteen kannalta. Tilinpäätöksessä esitettävä tieto on oltava aina luotettavaa, yhteisön kannalta relevanttia, vertailukelpoista ja ymmärrettävää. Johto joutuu tekemään usein tilinpäätöksen rakentamisen yhteydessä kirjanpidollisia arvioita ja näiden tulee olla aina kohtuullisia. (IAASB 2016, 725–726)

Tilinpäätöksessä esitettävän tiedon asianmukaisuuden lisäksi vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen saamiseksi edellytetään tiedon olevan myös oikealla tavalla luokiteltua ja esitettyä. Usein tarkastettavien yhteisöjen liiketoimintaympäristöt ovat monimutkaisia ja sen vuoksi tilinpäätöksestä tulisi ilmetä vähintään olennaisten liiketoimien ja muiden tapahtumien vaikutukset tilinpäätökseen. Tilinpäätökseen ei saa myöskään sisällyttää sellaista tietoa, joka on epäolennaista ja luo harhaanjohtavaa kuvaa olennaisen tiedon löytämiseksi. Vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen saaneen yhteisön tilinpäätöksen tulee olla kokonaisuudessaan vapaa olennaisista virheellisyyksistä, joiden aiheuttajana olisivat väärinkäytökset tai muut virheet. Lausunnon antamisen perustana on aina tilintarkastajan hankkima tarpeelliseksi katsomansa määrä soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. (IAASB 2016, 725–726)

2.6.2 Mukautettu tilintarkastuskertomus

Niissä tapauksissa, joissa tilintarkastaja toteaa hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella, että tilinpäätökseen sisältyy kokonaisuutena olennainen virhe tai tilintarkastaja ei saa hankittua lainkaan riittävää määrää tilintarkastusevidenssiä, joutuu tilintarkastaja mukauttamaan tilintarkastuskertomuksessa esittämänsä lausuntoa. Lausunnon mukauttaminen ei ole kuitenkaan heti ensimmäinen vaihtoehto, vaan tilintarkastajan tulee ottaa mahdolliseen mukauttamiseen johtava seikka esille yhteisön johdon kanssa käytävissä keskusteluissa. Jos nämä seikat ratkeavat johdon toimien seurauksena, ei tilintarkastuskertomuksen mukauttamiseen ole välttämättä enää tarvetta. (IAASB 2016, 727)

Kuten jo mainittu, mukautetulla tilintarkastuskertomuksella tarkoitetaan varauman sisältämää lausuntoa, kielteistä lausuntoa tai lausunnon antamatta jättämistä. Tilintarkastajan lopulliseen päätökseen tilintarkastuskertomuksen mukauttamisesta vaikuttaa useat tekijät, kuten mukauttamisen aiheuttaman seikan luonne ja sen mahdollisten vaikutusten laajuus tilinpäätöksessä. Mitä olennaisempi ja laajalle ulottuvampi virheellinen seikka on, sen todennäköisempää on tilintarkastuskertomuksen mukauttaminen. Mukauttamiseen johtavat seikat voivat

johtua esimerkiksi siitä, että yhteisön johto ei anna tilintarkastajan toteuttaa suunnittelemaansa tarkastustoimenpiteitä tai siitä, että tilinpäätös ei täytä sille lainsäädännössä asetettuja vaatimuksia. (Halonen & Steiner 2010, 457–459)

Mikäli mukauttamistarve johtuu tilintarkastusevidenssin riittämättömästä määrästä, on myös sen luonnetta ja laajuutta arvioitava samaan tapaan kuin muita mahdollisia mukauttamistarpeita aiheuttavia seikkoja. Tilintarkastuskertomuksen mukauttamista säädellään ISA 705 -standardissa. Kun puhutaan tilintarkastuskertomuksen mukauttamisesta, on syytä pitää mielessä että tällä tarkoitetaan sekä tilintarkastajan lausunnon mukauttamista että jotain vaihtoehtoisista vakimuotoisista tilintarkastuskertomuksesta poikkeavaa muotoa. (IAASB 2016, 800)

ISA 705 -standardi määrää hyvin selkeästi ne olosuhteet, joissa lausunto on annettava varauman sisältävänä, kielteisenä, tai jätettävä antamatta kokonaan. Varauman sisältävään tilintarkastuskertomukseen päädytään, jos hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella voidaan todeta virheellisyyksien olevan olennaisia muttei laajalle ulottuvia. Toinen varauman sisältävään lausuntoon johtava tapaus on se, ettei hankittua evidenssiä ole riittävästi ja tilintarkastaja voi todeta, että tämän johdosta havaitsematta jääneet virheet voivat olla olennaisia mutta eivät kuitenkaan ulotu laajasti tilinpäätökseen. (Horsmanheimo & Steiner 2017, 373–374)

Kielteinen tilintarkastajan lausunto tulee kyseeseen siinä tapauksessa, että tilintarkastaja havaitsee hankkimansa riittävän tilintarkastusevidenssin perusteella tilinpäätöksen sisältävän olennaisia ja laajalle ulottuvia virheitä. Varauman sisältämään lausuntoon verrattuna tilinpäätös on siis kielteisen lausunnon tapauksessa huomattavasti kelvottomampi. Siinä tapauksessa, jossa tilintarkastaja ei voi hankkia tarvittavaa määrää sopivaa tilintarkastusevidenssiä ja katsoo, että sen vaikutus tilinpäätökseen voi olla sekä olennainen että laajalle ulottuva, ei tilintarkastaja voi antaa lausuntoa ollenkaan (Horsmanheimo et. al 2017, 110–111). Tilintarkastajan on esitettävä kaikissa mukauttamisen vaihtoehtoisissa perustelut sille miksi tilintarkastajan lausunto on annettu varauman sisältävänä, kielteisenä tai jätetty antamatta kokonaan. Perustelut esitetään omissa kappaleissaan ja niihin tulee sisällyttää myös tietoa virheellisyyden tarkemmasta luonteesta (IAASB 2016, 801–805).

Akateemisessa tutkimuskentässä on tutkittu jo pitkään osakemarkkinoiden reaktioita tilintarkastajien antamiin muihin kuin vakimuotoisiin tilintarkastuskertomuksiin. Tutkimustulokset ovat ristiriitaisia ja vaihtelevat käytettyjen metodien mukaisesti, mutta yleisesti on oletettavaa, että vakiomuodosta poikkeavat tilintarkastuskertomukset kiinnittävät sijoittajien huomiota sekä tulevaisuudessa saatavien kassavirtojen määrään että niiden riskipitoisuuteen voiden näin vaikuttaa osakkeiden hinnoitteluun. Tutkimusten pohjalta on todettu, että mitä odottamatonta tilintarkastuskertomuksen mukauttaminen on ja mitä läheisimmin mukauttamisen tarve liittyy vakaviin sisäisiin kontrolliongelmiiin tai yhteisön kykyyn jatkaa toimintaansa, sen todennäköisemmin myös osakemarkkinat niihin reagoivat. (Ittonen 2010, 20–21)

3 TILINTARKASTUKSEN ODOTUS- JA INFORMAATIOKUILUN KAVENTAMINEN

3.1 Tilintarkastuksen odotuskuilu

Tilintarkastuksen odotuskuilu (expectation cap) on yksi eniten huomiota saanut tutkimuksen kohde tilintarkastuksessa. Sen alkuperäinen määritelmä on peräisin 1970-luvulta ja yksinkertaistettuna sillä tarkoitetaan tilintarkastajien ja tilinpäätösinformaation käyttäjien odotuksissa olevia eroja suoritustason välillä. Nimenomaisesti tätä osapuolten välillä olevaa käsityseroa suoritustasosta kutsutaan tilintarkastuksen odotuskuiluksi. Odotuskuilun käsitys on aikojen saatossa laajentunut ja sille on annettu myös muunlaisia määritelmiä hieman tarkastelunäkökulmasta riippuen. Ensimmäisenä yhdysvaltalainen Cohen Comission laajensi odotuskuilun käsitystä vuonna 1978 huomioimalla kuilun voivan myös ilmetä sen välillä, mitä yleisön odotukset ja tarpeet ovat sekä mitä tilintarkastajan voidaan kohtuudella odottaa saavuttavan (Koh & Woo 1998, 147).

Vuonna 1993 Porter tuli siihen tulokseen, että aiemmat odotuskuilua kuvaavat määritelmät ovat liian kapeita eivätkä ne kuvaa kuilua riittävän kokonaisvaltaisesti. Hän toi odotuskuilun määritelmään mukaan yhteiskunnan tilintarkastajalle asettamat odotukset ja yhteiskunnan kokeman tilintarkastajan suoritustason. Keskeistä Porterin ajattelussa on se, että hän huomioi aidosti tilintarkastajien mahdollisuuden suoriutua työstään yleisön odotuksia heikommin. Siten Porterin määritelmän mukaan pelkän odotuskuilun sijaan puhutaankin kaksiosaisesta kohtuullisuus-suorituskuilusta. Suorituskuilu ei edusta pelkästään yhteiskunnan pettymystä tilintarkastajien suorituskyykyyn, vaan huomioi myös sen tosiasian, että tilintarkastusta säätelevät lait ja muut säännökset voivat olla puutteellisia. (Porter 1993, 49–50). Porterin tekemän odotuskuilun uudelleenmäärittelyn myötä keskustelu siirtyi perinteisemmästä tilintarkastajien ja tilinpäätösinformaation käyttäjien suhteiden tarkastelusta huomioimaan myös sääntely-ympäristön osana ongelmien taustoista.

Suomalaisessa keskustelussa tilintarkastuksen odotuskuilu on Viitasen (1995, 175-179) mukaan ollut 1990-luvun puolivälistä alkaen. Hän haluaa nostaa esiin, että tilintarkastuksen odotuskuilu ei ole suinkaan 1970-luvulla kehitetty ilmiö, vaan on ollut

olemassa koko tilintarkastuksen historian ajan. Vaikka tilintarkastuksen odotuskuilu on tiedostettu ongelma, ei sen kaventamiseen saatikka poistumiseen ole yksiselitteisiä ratkaisuja. Suomalaisessa kontekstissa tilintarkastuksen odotuskuilun olemassaolo varmistettiin Viitasen vuonna 1994 tekemällä tutkimuksella, joka osoitti tilintarkastajien ja sidosryhmien näkemysten olevan poikkeavia sekä tilintarkastuksesta yleisesti että tilintarkastajien roolista kaikissa tutkimuksen kohteena olleissa osa-alueissa.

Uudemman aallon tutkimusta tilintarkastuksen odotuskuilusta edustaa Dennis, joka vuonna 2010 tutki odotuskuilua tilinpäätösinformaatiota käyttävän yleisön näkökulmasta ja loi samalla uuden määritelmän odotuskuilulle. Päällimmäinen kritiikki kohdistui etenkin termiin ”odotus”, jonka ei koettu kuvaavan todellisuudessa sitä mitä yleisö olettaa tilintarkastajilta saavansa. Dennisin mukaan tässä yhteydessä pitäisi puhua pikemminkin erilaisista tekijöistä johtuvista ”uskomuksista” ja ”haluista”, joiden väliset ristiriidat aiheuttavat odotuskuilun kaltaisen tilan. Tilintarkastuksen odotuskuiluun kohdistuvassa tutkimuksessa pitäisikin muuttaa painopistettä sidosryhmien uskomusten ja halujen selvittämiseen odotusten sijaan, joka Dennisin mukaan auttaisi odotuskuilun kaventamisessa (Dennis 2009, 130–145). Odotuskuilun käsitettä voi lähestyä myös tilintarkastuksen teknisen toteutuksen lähtökohdista. Australiassa tehdyn tutkimuksen mukaan tilintarkastajien käyttämän olennaisuuden (materiality) ymmärryksessä on väärinkäsityksiä tilintarkastusta hyödyntävien sidosryhmien keskuudessa. Käsitys siitä, että tilintarkastetut yrityksen taloudellista tilaa kuvaavat tilinpäätöstiedot sisältävät todennäköisesti ennen tilintarkastuksen aloitusta määritellyn olennaisuusrajan alittavia poikkeamia, ei ole yleisesti ymmärretty. Tämä johtaa väärinymmärryksiin tilintarkastajien ja tilintarkastusta hyödyntävien sidosryhmien välille muodostaen samalla odotuskuilun (Houghton et. al 2011, 482–483, 495–496).

Odotuskuilu aiheuttaa ongelmia tilintarkastuksessa juuri näiden osapuolten välillä olevien epätietoisuuksien vuoksi. Ongelmaa ei olisi, jos osapuolet olisivat paremmin selvillä siitä, mitä tilintarkastukselta ylipäätään voidaan kohtuullisuuden nimissä olettaa ja vaatia. Tilintarkastuskertomuksen uudistuksen yhteydessä tapahtuvilla muutoksilla pyritään yhtenä painopistealueena kaventamaan odotuskuilua tarjoamalla sidosryhmille lisää käyttökelpoista informaatiota tilintarkastuksen

tuloksista ja luomalla parempaa ymmärrystä itse tilintarkastusprosessista. Tilintarkastuksen odotuskuilun kaventamista tarkastellaan tarkemmin kappaleessa 3.3.

3.2 Tilintarkastuksen informaatiokuilu

Tilintarkastuksen informaatiokuilulla tarkoitetaan osittain samaa asiaa kuin odotuskuilulla. Tilinpäätöstietojen käyttäjät uskovat sen mukaan saavansa käyttöön vain murto-osan siitä tiedosta, jota tilintarkastaja ja yhtiö saavat käyttöönsä. Kun julkiseksi dokumentiksi tilintarkastuksen jälkeen muodostuu vain tilintarkastuskertomus, kokevat muut tilinpäätöstietojen käyttäjät olevansa tietämättömiä mahdollisesti olennaisistakin piiloon jäävistä seikoista. Informaatiokuilu tarkoittaa nimenomaisesti tätä julkiseksi tulevan tiedon ja piiloon jäävän tiedon välistä osaa. Jos tätä tietoa tuotaisiin etenevässä määrin julki, helpottaisi se ainakin sijoittajien asemaa. Nyt tilinpäätöstietoja käyttävät henkilöt eivät välttämättä saa kaikkea tarvitsemaansa tietoja taloudellisten päätösten tekemiseksi. Vastaavasti tilintarkastajan vastuulla taas on päättää mitä tietoja tilintarkastusprosessista tulisi antaa, jotta julkiseksi saatettavat seikat eivät ainakaan vahingoittaisi yhtiön asemaa tai paljastaisi yrityssalaisuuksiin kuuluvia asioita. (IAASB 2011)

Tilintarkastuksen informaatiokuilun kanssa lähes käsi kädessä kulkee tilintarkastuksen kommunikaatiokuilu. Kommunikaatiokuilu muodostuu tilintarkastajien sidosryhmille kommunikoiman tiedon ja sidosryhmien tiedolle asettamien oletuksien välille. Kommunikaatiokuilun yhteydessä on myös tiedostettava se, että tilinpäätösinformaation käyttäjät eivät aina kykene ymmärtämään mitä tilintarkastajat heille kommunikoivat (Mock et. al 2013, 326-327). Informaatiokuilun vaikutukset finanssimarkkinoiden toimintaan ja tehokkuuteen ovat IAASB:n (2011) mukaan negatiivisia. Sen katsotaan aiheuttavan pääomakustannusten nousua ja vaikeuttavan yrityksistä saatavan taloudellisen informaation tulkintaa osana näiden yritysten kokonaistilanteen arvioinnissa. Arvioidessa koko informaatiokuilun käsitettä on ymmärrettävä, että sen pelkkää tilintarkastusta koskeva osa on vain pieni osa kokonaisuutta. Kokonaisuudessaan

informaatiokuilu on käsitettävä koskemaan kaikkea yrityksistä saatavaa informaatiota - ei pelkästään tilintarkastuskertomusta tai muuta tilintarkastajilta saatavaa tietoa.

3.3 Odotus- ja informaatiokuilun kaventaminen

Tilintarkastuksen odotus- ja informaatiokuilun kaventaminen selkeyttää sekä tilintarkastajien että tilintarkastusta hyödyntävien sidosryhmien välisiä suhteita. Kun ymmärrys tilintarkastuksen lähtökohdista, tavoitteista ja lopputuloksista on osapuolten tiedossa, on väärinymmärryksille ja pettymyksille vähemmän sijaa. Akateemisessa tilintarkastuksen tutkimuksessa odotus- ja informaatiokuilun kaventaminen on ollut yksi keskeisistä teemoista ja kaventamisen mahdollistavat keinot voidaankin jakaa tilintarkastajien tehtäväkentän laajentamiseen, tilintarkastuksen sääntelyn ja valvonnan kehittämiseen sekä tietoisuuden lisäämiseen tilintarkastajien sidosryhmien keskuudessa. Kuten jo kappaleessa 3 esiteltiin, on tilintarkastuksen raportoinnin kehittäminen myös yksi keskeinen osa odotus- ja informaatiokuilun kaventamista. Sitä ei kuitenkaan enää erikseen esitellä kappaleessa 3.3, sillä sitä käsitellään muissa tutkielman osissa.

3.3.1 Tilintarkastajien tehtäväkentän laajentaminen

Tilintarkastajien tehtäväkenttää laajentamalla tilintarkastuksen odotuskuilua voitaisiin kaventaa. Kasim ja Hanafi (2008, 102) ehdottavat, että tilintarkastajien roolia tulisi laajentaa koskemaan mahdollisia väärinkäytöksiä tunnistamista. Tilintarkastajien tehtävien laajentaminen ei ole kuitenkaan Ruhnken ja Schmidtin (2014, 592–593) mukaan itsestään selvä keino odotus- ja informaatiokuilun kaventamiseen, sillä tilintarkastajat eivät aina ole itsekään tietoisia siitä millaisia velvollisuuksia heillä on tilintarkastusten toteuttamisessa. Kun kaikista tilintarkastajille kuuluvista tehtävistä ei olla selvillä, johtaa tämä helposti tilintarkastajien epäonnistumiseen kasvattaen näin odotuskuilua. Syy ei ole pelkästään tilintarkastajissa, vaan myös tilintarkastusta sääntelevissä tahoissa, jotka eivät ole pystyneet osoittamaan tilintarkastuksen tavoitteita riittävän selkeästi. Näin ollen ennen tilintarkastajille asetettavia uusia

tehtäviä tulisi pitää huoli siitä, että nykyiset jo olemassa olevat tehtävät olisivat määriteltä riittävän selkeästi ja tulisivat hoidetuksi tehtävien edellyttämällä ammattitaidolla.

3.3.2 Tilintarkastuksen sääntelyn ja valvonnan kehittäminen

Tilintarkastuksen odotus- ja informaatiokuilun kaventaminen valvontaympäristöä kehittämällä on saanut yksimielistä kannatusta. Porter et al. (2012, 125) tuli tutkimuksessaan siihen tulokseen, että odotuskuilun kaventumisen taustalla tilintarkastuksen valvonnalla on keskeinen rooli. Kun tilintarkastajien valvonnasta tiedotetaan julkista yleisöä ja suoritettujen toimenpiteiden tuloksista tiedotetaan, ovat yhteiskunnan odotukset tilintarkastusta kohtaa realistisemmat ja odotuskuilu siten kapeampi. Myös Ruhnke ja Schmidt (2014, 593) ovat sitä mieltä, että erilaisten tilintarkastuksen sääntelyä kiristävien toimien tekeminen on keino odotuskuilun kaventamiseen. Esimerkiksi he nostavat Euroopan Komission ajamat muutokset, kuten pakollisen tilintarkastajien rotaation ja tilintarkastajien tarjoamien varsinaiseen tilintarkastukseen liittymättömien lisäpalveluiden rajoittamisen.

Odotuskuilun kaventamismahdollisuudesta alan sääntelyä kehittämällä Vuopala (2015, 37–38) on edellisten tutkijoiden kanssa samaa mieltä ja mainitsee vuoden 2014 tilintarkastusdirektiivin ja asetuksen olevan askel oikeaan suuntaan. Häneltä odotuskuilun kaventaminen sääntelyä kiristämällä ei kuitenkaan saa varauksetonta tukea, vaan riskinä hän näkee pienten ja keskisuurten yritysten kohdalla kasvavan odotuskuilun, kun niihin sovelletaan yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastusta säätelevää lainsäädäntöä.

3.3.3 Tietoisuuden lisääminen tilintarkastuksen sidosryhmien keskuudessa

Tilintarkastusta hyödyntävien sidosryhmien ymmärrys tilintarkastuksesta ja sen tavoitteista on hyvin usein puutteellinen johtuen siitä, että he eivät ole opiskelleet

tilintarkastusta missään vaiheessa uraansa ja tämä aiheuttaa odotus- ja informaatiokuilua kuten jo aiemmin mainittiin. Piercen ja Kilcomminsin (1996, 26–28) mukaan ongelma on saada tulevat tilinpäätösinformaation käyttäjät riittävän ajoissa ymmärtämään tilintarkastuksen sisältöä ja sitä koskevaa sääntelyä. Pelkkä yleinen tilintarkastukseen keskittyvä koulutus ei myöskään ole riittävää odotuskuilun kaventamiseksi, vaan lisäksi tarvitaan selkeää informaatiota siitä mitä tilintarkastajilta voidaan odottaa. Tutkijoiden mukaan jopa lyhytkin opintojakso tilintarkastajien velvollisuuksiin ja niitä kohtaan liittyviin väärinkäsityksiin olisi tärkeä väline odotuskuilun kaventamiseksi. Koulutuksen merkitystä odotuskuilun kaventamisessa haluavat korostaa myös Shaikh ja Talha (2003, 527) havaittuaan merkittäviä eroa odotuksista tilintarkastajia kohtaan tilintarkastajien ja niiden opiskelijoiden välillä, jotka eivät ole suorittaneet tilintarkastuksen opintoja. Opintojen avulla nämä odotukset laskivat huomattavasti kaventaen näin tilintarkastuksen odotuskuilua. Tutkijat ovat Piercen ja Kilcomminssin kanssa samaa mieltä siitä, että tilintarkastuksen opinnot ovat hyvä tapa odotuskuilun kaventamisessa, mutta haluavat kuitenkin nostaa esiin sen, että suinkaan kaikki tilintarkastuksia hyödyntävät sidosryhmät eivät saa koulutusta tilintarkastukseen eikä sellaista voi myöskään olettaa tapahtuvan.

Selkeää näyttöä tilintarkastuksen odotuskuilun kaventamisesta koulutuksen keinoin on saatu myös kehittyviltä markkinoilta. Siddiqui et al. (2009, 579–580) tutkivat erityisesti koulutuksen merkitystä odotuskuilun kaventamiseen Bangladeshissa ja selvittivät erilaisten opetustapojen toimivuutta. He havaitsivat, että perinteiset tilintarkastusopinnot ovat hyödyllisiä etenkin luottamuksen ja ymmärryksen kasvattamisessa tilintarkastajien työtä kohtaan, kun taas case-muotoiset kurssit voivat pahimmassa tapauksessa jopa heikentää uskoa tilintarkastuksen tuloksiin. Keinot tilintarkastuksen sidosryhmien kouluttamiseen onkin syytä miettiä huolella odotuskuilun kaventamiseksi.

4 TILINTARKASTUSKERTOMUKSEN UUDISTUMINEN

4.1 Uudistuksen tausta ja tavoitteet

Ennen tilintarkastuskertomuksen laajemman uudistuksen käynnistämistä tilintarkastuskertomus oli ollut alan toimijoiden huomion kohteena jo pidemmän aikaa. Kansainvälisen tilintarkastuslautakunta IAASB:n mukaan tilintarkastuskertomuksen merkitys tilintarkastajien työn tuloksen pääasiallisena tiedottajana sidosryhmille oli kohdannut kritiikkiä johtuen sen informaatioarvon suppeudesta. Vakiomuotoisen ja lyhyen tilintarkastuskertomuksen ei enää koettu tuottavan tarpeeksi suurta lisäarvoa johtuen sen auttamattomasta vanhentumisesta vastaamaan nykypäivän taloudellisen toimintaympäristön ja monimutkaisten taloudellisten raportointivaatimusten asettamia haasteita. (IAASB 2011)

Taustavaikuttajana toiminut finanssikriisi oli saanut taloudellisten päätösten tekijät vaatimaan lisää tilintarkastajien tuottamaa arvokkaana pidettyä informaatiota tilintarkastuksen tuloksista ja korostanut läpinäkyvyyden merkitystä taloudellisessa raportoinnissa. Kuitenkin tilintarkastusta ja sen myötä tilintarkastuskertomukseen muotoutuvaa tilintarkastajan lausuntoa yhteisön taloudellisesta asemasta pidettiin edelleen hyvin tärkeänä. Taloudellisen informaation käyttäjät eivät koe, että tilintarkastuskertomuksen uudistuminen lisäisi pelkästään ymmärrystä tilintarkastuksen laadusta, vaan auttaisi myös ymmärtämään koko tarkastuksen kohteena olevan yhteisön taloudellista asemaa ja sen oman raportoinnin nykytilaa. (IAASB 2011)

Tilintarkastuskertomuksen uudistuksen lähtökohtana pidettiin tavoitetta laaja-alaisesta ja globaalista uudistuksesta, josta hyötyisivät kaikki tilintarkastusta hyödyntävät sidosryhmät niin julkisella kuin yksityisellä sektorilla, vaikka erityistä painetta tilintarkastuskertomuksen uudistamiseksi tulikin analyytikoilta ja institutionaalisilta sijoittajilta. Tilintarkastuskertomuksen pitäisi uudistuksen jälkeen kyetä luomaan todellista arvoa sen lukijoille ja lisäämään heidän ymmärrystä talousraporteista avoimuuden ja läpinäkyvyyden periaatteita korostaen. IAASB ei halua sekoittaa tilintarkastajien ja yritysjohton vastuita taloudellisen informaation tuottamisessa, vaan kannattaa niiden erillään pitämistä. Uudistuksen vaikutuksesta

tilintarkastuskertomuksista tulisi siinä määrin yhtenäisiä, että kansainväliset toimijat pystyisivät tunnistamaan vaivatta niiden keskeisen sisällön ja johtopäätökset. Kansallisen yhteneväisyyden lisäksi IAASB nostaa esiin tärkeäksi seikaksi myös kansallisen regulaation mukaisen joustavuuden tilintarkastuskertomusten muokkaamisessa. Tästä huolimatta ISA-standardien laajuuteen ei tulisi tehdä niitä heikentäviä ratkaisuja ja uudistuvien säännösten tulisi olla sovellettavissa kaikenkokoisiin ja tyyppisiin yhteisöihin. Lisäksi uudistuksen tulisi vaikuttaa tilintarkastusta vaivaavaan odotus- ja informaatiokuilun ongelmaan sitä kaventaen. (IAASB 2012)

IAASB:n kannanottoa (2012) mukaillen sen ehdottaman tilintarkastuskertomusta koskevan uudistuksen voi tiivistää seuraavaan kuuteen pääkohtaan:

1. Tilintarkastuksen kannalta keskeisten asioiden selvittäminen tilintarkastuskertomuksessa
2. Kannanotto toiminnan jatkuvuuteen
3. Epäjohdonmukaisen informaation esiintuominen
4. Tilintarkastajan lausunnon korostaminen
5. Laajennettu raportointimahdollisuus
6. Tilintarkastajan ja johdon vastuiden laajempi selvitys

Ensimmäinen parannusehdotus vaatii tilintarkastajia lisäämään yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuskertomukseen asioita, joita hän on pitänyt kaikkein tärkeimpinä lisäämään lukijoiden ymmärrystä sekä tarkastetun tilinpäätöksen että itse tilintarkastuksen sisällöstä. Tälle selvitykselle tulee varata tilintarkastuskertomuksessa oma osionsa. Toiseksi tilintarkastajan tulisi ottaa kantaa johdon esittämään arvioon toiminnan jatkuvuudesta ja tuoda esiin mahdolliset epävarmuustekijät, joilla voisi olla negatiivisia vaikutuksia tähän johdon arvioon. Toiminnan jatkuvuuteen osittain liittyen tilintarkastajan tulisi tuoda esiin ne asiat, jotka ovat ristiriidassa tilintarkastetun tilinpäätöksen ja muun tilintarkastajan saaman informaation välillä. Neljäs parannusehdotus liittyy kiinteästi tilintarkastuskertomuksen rakenteeseen ja ehdottaa tilintarkastajan lausunnon sekä muun tärkeän yhteisökohtaisen informaation sijoittamista keskeisemmälle paikalle. IAASB:n kannanoton viides kohta liittyy edelleen tilintarkastuskertomuksen

laajentamiseen kuten ensimmäinenkin ehdotus ja sen mukaan tilintarkastajan tulisi voida raportoida suoritetusta tilintarkastuksesta laajemmin. Kuudenneksi IAASB haluaisi tilintarkastuskertomuksen sisältävän laajemman yhteisön johdon ja tilintarkastajan välisiä vastuita selventävän osion. Tämä lisäisi ymmärrystä muun muassa tilintarkastuksen luonteesta ja tilintarkastajan tehtävästä auttaen näin odotuskuilun kaventamisessa. (IAASB 2012)

Ehdotusten mukaan avain parannukseen olisi se, että tilintarkastaja ilmaisisi tilintarkastuskertomuksessa vapaammin omaa ammatillista harkintakykyään käyttäen työnsä tuloksista ja asioista, joihin hän on tarkastusta suorittaessaan keskittynyt. IAASB kuitenkin muistuttaa, että pelkkä tilintarkastuskertomuksen uudistaminen ei ole yksinään riittävä toimenpide sidosryhmien vaatimusten täyttämiseksi, vaikka se yksi tärkeimmistä dokumenteista onkin, vaan yhdessä sen kanssa tarvitaan laajempaa reformia taloudellisen raportoinnin ja corporate governancen kehittämiseksi. (IAASB 2012)

Vuoden 2013 kesäkuussa IAASB:n julkaisi ehdotuksensa uusista tilintarkastajien raportointia käsittelevistä standardeista. Tilintarkastuskertomuksen informaatioarvon kasvattamisen lisäksi standardien uudistamisella tavoitellaan tilintarkastajien ja tilintarkastusta hyödyntävien tahojen kommunikation lisäämistä sekä taloudellisen raportoinnin laadun kasvua asettamalla siitä vastaaville tahoille tiukempia vaatimuksia. IAASB:n mukaan standardiuudistus pakottaa tilintarkastajia ajattelemaan koko tarkastusprosessia uudelleen tilintarkastuskertomuksessa raportoitavien keskeisten seikkojen pohjalta. Tämän pitäisi lisätä tilintarkastuksen laatua, kun tilintarkastajat joutuvat olemaan entistä valikoivampia tarkastuksen kannalta todellisuudessa tärkeiden seikkojen suhteen kiinnittämättä liiallista huomiota epäolennaisuuksiin. Standardiuudistuksen kohteena ovat seuraavalla sivulla olevassa taulukossa 2 esitetyt standardit. Näistä standardi ISA 701 on kokonaan uusi ja muut standardit päivitettäviä. (IAASB 2013)

Taulukko 2: Muutoksen kohteena olevat ISA standardit ja niiden sisältö

ISA 700	Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen
ISA 701	Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa
ISA 260	Kommunikointi hallintoelinten kanssa
ISA 570	Toiminnan jatkuvuus
ISA 705	Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen
ISA 706	Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet

Uudistetun ISA 700 -standardin tarkoituksena on antaa uusia raportointielementtejä tilintarkastuskertomukseen sisällytettäväksi, velvoittaen tilintarkastajat lausumaan riippumattomuudesta ja eettisten sääntöjen noudattamisesta. Merkittävimmän ja laaja-alaisimman uudistuksen tilintarkastuskertomukseen on aiheuttanut kokonaan uusi ISA standardi 701. Sen mukaan tilintarkastajan on huomioitava oman ammatillisen harkintansa perusteella tilintarkastuksen kannalta keskeisimmät seikat ja lisäksi kommunikoidava nämä seikat sidosryhmille tilintarkastuskertomuksen välityksellä. Tämän standardin vaikutuksesta ja sisällöstä kerrotaan tarkemmin kappaleessa 4.3.

Kiinteästi yhteydessä ISA 701:n kanssa on ISA standardi 260, joka edellyttää tilintarkastajalta monipuolisempaa kommunikointia hallintoelinten kanssa, painottuen juuri etenkin tilintarkastuksen kannalta keskeisiin seikkoihin. Kommunikoinnin lisääntyminen tarkoittaa ISA 260 -standardin mukaan myös tilintarkastajan velvollisuutta kommunikoida entistä enemmän tilintarkastuksen sisällöstä ja sen suorittamisesta. (IAASB 2013)

Uudistuva ISA 570 -standardi tarkentaa tilintarkastajan velvollisuutta sisällyttää toiminnan jatkuvuuden arvio osana tilintarkastuskertomusta. ISA 570 standardi on kiinteästi yhteydessä myös ISA 701 -standardiin, sillä olennainen riski toiminnan jatkuvuudessa on myös tilintarkastuksen kannalta keskeinen seikka. Nimenomaisesti ISA 570 -standardin mukaan se tullaan kuitenkin esittämään eri osiossa tilintarkastuskertomusta. Vaikka uudistusta edeltävässä tilintarkastuskertomuksessa toiminnan jatkuvuus olikin osana raportointia, tullaan uudistuksessa korostamaan sen esittämistä omana painottavana kappaleena ja lisäämään vielä toiminnan jatkuvuudesta annettavaa tietoa. Tarpeen vaatiessa tilintarkastajan on annettava mukautettu lausunto tilintarkastuskertomukseen ja tämän antamiseen liittyvä sääntely muokkautui ISA 705 -standardin uudistuessa. Standardi määrittelee mukauttamisen muotoja ja niiden valintaa erilaisissa tilanteissa. Sitä tulisi tulkita yhdessä ISA 700 -standardin kanssa. Viimeisin tässä vaiheessa esitetty regulaatiouudistus kohdistui ISA 706 -standardiin. Se selvensi tilintarkastajan harkinnan mukaisen tilintarkastuskertomuksessa annetun lisäviestinnän suhdetta muuhun kertomuksessa olevaan tietoon. Sen mukaisesti lisäinformaatio on esitettävä tiettyjä seikkoja tai muita seikkoja koskevien kappaleiden välityksellä. (IAASB 2013)

IAASB:n toteutettua laajan kommenttikierroksen vuoden 2013 standardiluonnoksen pohjalta, vahvisti se vielä aikaisempia kannanottojaan uudistuksia kohtaan sekä lisäsi uuden tilintarkastuskertomuksen sisältöön toimeksiannon johtajan allekirjoituksen, tarkan selostuksen tilintarkastajan riippumattomuudesta sekä kuvauksen tilintarkastajan vastuista nimenomaisesti ISA standardien mukaisesti toteutettavasti tarkastuksesta. Vuoden 2015 tammikuussa IAASB julkaisi viimein tilintarkastajan raportointia käsittävät standardit kokonaisuudessaan käyttöön otettavaksi 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyvien tilikausien tilintarkastuksiin (IAASB 2015a). Varsinaisten tilintarkastuskertomusten laatiminen ja uudistuneiden ISA-standardien soveltaminen Suomen tilintarkastuslainsäädäntöön on ollut Suomen tilintarkastajat ry:n vastuualueella. Uudistuneet keväällä 2017 annetut tilintarkastuskertomukset saatiin julkaistua syksyllä 2016 sitä edeltäneiden kommenttikierrosten pohjalta (Suomen tilintarkastajat, 2016).

4.2 Mikä tilintarkastuskertomuksessa muuttuu?

Tilintarkastuskertomuksen uudistuminen voidaan jakaa sekä sisällölliseen, että rakenteelliseen reformiin ja monilta osin vaikutus kohdistuu näihin molempiin. Muutosten vaikutus ja niiden tärkeys on tilintarkastuskertomusta hyödyntävien sidosryhmien välillä erilainen, mutta yhtä kaikki uudistuksen keskiössä on sen informaatioarvon ja läpinäkyvyyden lisääntyminen sen käyttäjille. Nykymuotoiset tilintarkastuskertomukset ovat huomattavasti aiempaa pidempiä ja sisältävät enemmän tietoa itse tilintarkastuksesta ja sen tuloksista. Työmäärällisesti mitattuna sääntelyuudistuksen ei kuitenkaan pitäisi lisätä ISA-standardien mukaisesti tehtävään tilintarkastuksen kuluvaan aikaan merkittävästi. Vaikka sääntelyssä tapahtuneet muutokset koskettavatkin kaikkia tilintarkastuksen kohteina olevia yhteisöjä, ovat EU:n tilintarkastusasetuksen ja ISA-standardien uudistukset asettaneet erityisiä lisävaatimuksia yleisen edun kannalta merkittävillä yhteisöillä. (IAASB 2015b)

Varsinaisesti uudistunut tilintarkastuskertomus pitää sisällään kaksi osaa; tilinpäätöksen tilintarkastusta käsittelevän osan ja muita raportointivelvoitteita koskevan osan. Tilinpäätöksen tilintarkastus on tilintarkastuskertomuksen tärkein osa ja siinä esitetään muun muassa tilintarkastajan lausunto. Muita raportointivelvoitteita käsittelevä osa sisältää muuta tilintarkastukseen liittyvää informaatiota, kuten esimerkiksi toimintakertomusta koskevat lausunnot. Keskiössä tilintarkastuskertomuksen rakenneuudistuksessa on tilintarkastuksesta annetun lausunnon eli tilintarkastuksen lopputuloksen esittäminen kertomuksen ensimmäisenä varsinaisena osana. Tilintarkastuskertomuksen uudistunut rakenne esitetään seuraavassa taulukossa 3 ja uudistunut tilintarkastuskertomus kokonaisuudessaan liitteessä 3. (Suomen tilintarkastajat, 2017)

Taulukko 3: Uuden tilintarkastuskertomuksen rakenne (Suomen tilintarkastajat, 2017)

1. Otsikko
2. Vastaanottaja
3. Tilintarkastajan lausunto
4. Lausunnon perustelut
5. Raportointi toiminnan jatkuvuudesta
6. Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat
7. Tilinpäätöstä koskevat johdon velvollisuudet
8. Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa
9. Muut raportointivelvoitteet
10. Tilintarkastajan allekirjoitus
11. Tilintarkastuskertomuksen antamispäivä
12. Tilintarkastajan osoite

Kansainvälisten tilintarkastusstandardien mukaan tilintarkastuskertomus tulee otsikoida siten, että sen voidaan katsoa olevan riippumattoman tilintarkastajan antama. Suomen TilintarkL mukaan tilintarkastuskertomus otsikoidaan kuitenkin yksinkertaisesti ”Tilintarkastuskertomus”. Vastaanottajana tilintarkastuskertomuksissa käytetään toimeksiannon luonteelle parhaiten sopivaa tahoja. Esimerkiksi pörssiyhtiöissä tilintarkastuskertomus osoitetaan ”X Oyj:n yhtiökokoukselle”. (Suomen tilintarkastajat, 2017)

Kuten jo mainittu, tilintarkastajan lausunto esitetään uudistuneessa tilintarkastuskertomuksessa heti otsikon ja vastaanottajan jälkeen. Aiemmin lausunto esitettiin vasta tilintarkastuskertomuksen loppupuolella. Vakiomuotoisessa lausunnossaan tilintarkastaja lausuu, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan sekä sen, että tilinpäätös täyttää lakisääteiset vaatimukset. Lausunnon yhteydessä tilintarkastajan on yksilöitävä tarkastettu tilinpäätös, mainittava tilinpäätöksen sisältämät laskelmat, viitattava tilinpäätöksen liitetietoihin ja esitettävä selkeästi minkä ajanjakson tarkastettu tilinpäätös kattaa. Erona aiempaan, tilintarkastajan

varsinainen lausunto ei enää kata toimintakertomusta. Lausuntonsa perusteluksi tilintarkastaja kertoo, että tilintarkastus on suoritettu hyvää tilintarkastustapaa noudattaen ja tarkastuksen kohteena olevasta yhteisöstä riippumattomasti. Lisäksi tilintarkastajan on viitattava tässä yhteydessä osioon, jossa sen velvollisuuksia kuvataan tarkemmin ja tuotava esiin hankitun tilintarkastusevidenssin soveltuvuus ja riittävyys annetun lausunnon perustaksi. Aiemmassa tilintarkastuskertomuksessa ei ollut erikseen lausunnon perusteluita sisältävää kappaletta, vaan näitä asioita esitettiin tilintarkastajan velvollisuuksien yhteydessä. (Suomen tilintarkastajat 2017)

Erillinen raportointikappale toiminnan jatkuvuudesta tulee lisättäväksi tilintarkastuskertomukseen ISA 570 mukaisesti kun se on soveltuva. Tällainen tapaus voi olla esimerkiksi se, että tilintarkastaja epäilee yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Tilintarkastuskertomuksen rakenteen uudistuksessa selkeimmin havaittava muutos on tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen kuvaaminen ISA 701 -standardin mukaisesti. Tämä muutos on vaikuttanut eniten tilintarkastuskertomuksen pituuden kasvuun ja informaatioarvon lisääntymiseen. Johdon vastuun kuvaus uudistuneessa tilintarkastuskertomuksessa on laajentunut aiempaan verrattuna. Uutta johdon vastuiden kuvauksessa on kannanotto toiminnan jatkuvuuden arvioinnin esittämiseen ja sitä mahdollisesti vaarantavien seikkojen esiintuomiseen. Tilintarkastuskertomuksessa esitetään lisäksi, että tilinpäätös on laadittu toiminnan jatkuvuuteen perustuen. (Suomen tilintarkastajat 2017)

Johdon vastuiden kuvaamisen laajentumisen lisäksi myös tilintarkastajan velvollisuuksien kuvaus on laajentunut huomattavasti verrattuna vanhaan tilintarkastuskertomukseen. Tilintarkastajan vastuuna esitetään kohtuullisen varmuustason hankkiminen siitä, että tilinpäätös ei kokonaisuutena sisällä olennaista virheellisyyttä. Kohtuulliseen varmuuteen viitataan kertomalla, että se on itsessään korkea varmuustaso, mutta ei tae virheellisyyksien havaitsemisesta tilintarkastusstandardien mukaisesti suoritettavalla tilintarkastuksella. Tässä yhteydessä myös olennaisuuden käsitettä ja olennaisen virheellisyyden mahdollista syntyperää avataan tarkemmin. Listayhtiöiden osalta tilintarkastajien vastuuna mainitaan yhtiön hallitukselle annettava riippumattomuusvahvistus sekä kommunikointi itse tilintarkastuksesta ja tilintarkastajan ammatillisen harkintansa mukaan valitsemista tilintarkastuskertomuksessa keskeisinä asioina esitettävistä

seikoista. Näiden selkeimpien uusien tilintarkastuskertomukseen sisällytettyjen elementtien lisäksi tilintarkastajan vastuita esitetään muilta osin melko samaan tapaan kuin vanhassa tilintarkastuskertomuksessa. (Suomen tilintarkastajat 2017)

Vaikka uudistuneen tilintarkastuskertomuksen lausunto ei enää otakaan kantaa toimintakertomukseen, joutuu tilintarkastaja raportoimaan siitä tilintarkastuskertomuksen erillisessä ”muut raportointivelvoitteet” -osiossa. TilintarkL asettamien vaatimusten mukaisesti tilintarkastaja raportoi toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen sisältämien tietojen ristiriidattomuudesta, toimintakertomuksen laadinnassa käytettyjen menetelmien asianmukaisuudesta ja sen olennaisesta virheettömyydestä siinä tapauksessa, että näissä seikoissa ei ole huomauttamista. On tiedostettava, että tilintarkastuskertomuksen muut raportointivelvoitteet -osio joudutaan aina muokkaamaan tapauskohtaisesti ottaen huomioon esimerkiksi tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä saadun materiaalin. Tämä saatu materiaali tulee yksilöidä ja korostaa, että yhteisön johto on vastuussa tästä informaatiosta. Tälle muulle tilinpäätökseen ja tilintarkastuskertomukseen sisällyttömälle informaatiolle ei anneta varmuutta tilintarkastajan lausunnon muodossa. Kappaleessa kuitenkin ilmaistaan, että tilintarkastaja on ollut velvollinen lukemaan ja arvioimaan tämän tiedon oikeellisuutta ja ilmaisemaan tarvittaessa havaitsemansa olennaiset virheellisyydet. Aiempaan tilintarkastuskertomukseen verrattuna muut raportointivelvoitteet –osio sisältää nyt kattavammin informaatiota. Tarkastuksen lopuksi tilintarkastaja allekirjoittaa ja päivää tilintarkastuskertomuksen mainiten siinä paikkakunnan, jossa hän toimii. (Suomen tilintarkastajat 2017)

4.3 Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

Kuten kappaleessa 4.1 mainittiin, on tilintarkastuskertomusta koskevista uudistuksista selvästi laaja-alaisin ja merkittävin muutos uuteen ISA 701 -standardiin perustuva vaatimus esittää yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuskertomuksissa tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat. Näitä seikkoja määritellään virallisesti asioiksi, jotka ovat olleen tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan merkittävimpiä tilintarkastuksen kohteena olevan yhteisön

tilikauden tilintarkastuksessa. Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista viestimisen ytimessä on informatiivisemman tilintarkastuskertomuksen luominen ja tilintarkastuksen läpinäkyvyyden lisääminen. (IAASB 2016)

Tilintarkastuksen kannalta merkittävien seikkojen avulla tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista saada tietoa niistä elementeistä, joita tilintarkastajat ovat pitäneet keskeisimpänä suoritettun tarkastuksen ja siten myös yhteisön tilinpäätöksen kannalta. Kun tilintarkastuksen kannalta keskeinen seikka linkitetään tilintarkastuskertomuksessa siihen kohtaan, jossa sitä on käsitelty varsinaisessa tilinpäätöksessä, on myös tilintarkastuskertomuksen käyttäjillä siten mahdollisuus tutustua syvällisemmin näihin tietoihin joko omatoimisesti tai esimerkiksi olemalla suoraan yhteydessä tarkastuskohteena olleen yhteisön johtoon (IAASB 2016, 775). Uudistuksen myötä tilintarkastajat joutuvat harkitsemaan suorittamaansa tilintarkastusta syvällisemmin, joka voi parhaassa tapauksessa lisätä tilintarkastajan skeptisyyttä omaa työtänsä kohtaan ja auttaa keskittymään todellisuudessa tilintarkastuksen kannalta tärkeimpiin asioihin. Tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen lisääminen tilintarkastuskertomukseen lisää todennäköisesti myös yritysjohdon huomiota ja yleistä kiinnostusta tietoihin, joita tilinpäätöksessä esitetään. (IAASB 2015c, 2-4).

Valitessaan tilintarkastuksen kannalta keskeisimpiä seikkoja esitettäväksi tilintarkastuskertomukseen, tilintarkastaja joutuu ottamaan huomioon useita ISA 701-standardin asettamia vaatimuksia. Ensinnäkin tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja määriteltäessä on huomioitava tilinpäätöksen ja tilintarkastuksen osa-alueet, joissa arvioidaan olevan korkein riski olennaiselle virheelle. Toiseksi tilintarkastaja joutuu huomioimaan tilinpäätöksen alueet joissa johto on joutunut käyttämään ratkaisevasti omaa harkintaansa esimerkiksi monimutkaisten kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen. Mitä merkittävämpi erä on kyseessä ja mitä suurempi epävarmuus arvion tekemiseen liittyy, sen todennäköisemmin sitä joudutaan käsittelemään tilintarkastuksen kannalta keskeisenä seikkana. Kolmanneksi tilintarkastaja joutuu harkitsemaan onko yhtiön toiminnassa tapahtunut tilikauden aikana olennaisia tilintarkastukseen vaikuttavia tapahtumia, esimerkiksi yrityskauppoja, jotka voisivat itsessään olla tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja. (IAASB 2016, 776–777)

Kun tilintarkastaja harkitsee tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen valitsemista edellisessä kappaleessa mainittujen tarkastelunäkökulmien puolesta, voidaan näiden seikkojen todellista merkityksellisyyttä arvioida muutamien kriteerien mukaisesti. Seikkojen merkittävyyden arvioinnissa voidaan hyödyntää sekä laadullisia että määrällisiä kriteereitä. Laadullisina kriteereinä joudutaan pohtimaan etenkin tilintarkastuskertomusta hyödyntävien tahojen kiinnostusta kyseisiä asioita kohtaan. Tilintarkastuksen kannalta merkittävän seikan tulisi luonnollisesti olla myös näiden sidosryhmien kannalta kiinnostava asia. Määrällisin kriteerein kannalta tarkasteltuna huomiota saavat tilinpäätöserät jotka ovat absoluuttisesti suuria ja ovat siten keskeisiä tuloksen muodostumisen sekä taloudellisen aseman kannalta. (IAASB 2016, 779–780)

Kun tilintarkastusta kokonaisuudessaan lähestytään riskiperusteisesti, joudutaan siten tilintarkastuksen kannalta merkittävimpiin seikkoihin keräämään eniten tarkoituksenmukaista ja vakuuttavaa tilintarkastusevidenssiä. Näin ollen myös niiden tarkastukseen joudutaan käyttämään huomattava osa koko tarkastusprosessiin kohdistuvista resursseista. Tilintarkastuksen kannalta keskeisille seikoille ei ole asetettu vähimmäis- tai enimmäismääriä, vaan niitä tulisi valita tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan sopiva määrä huomioiden tarkastuskohteen yksilölliset ominaisuudet, kuten esimerkiksi liiketoimintaympäristössä tapahtuneet muutokset tai yhteisön koko. On muistettava, että tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen tulisi olla aina suoritetun tilintarkastuksen mukaan yhtiökohtaisesti räätälöityjä, joskin vaikkapa samankaltaisten yhteisöjen osalta nämä seikat voivatkin olla hyvin lähellä toisiaan. (IAASB 2016, 786–788)

Kun tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat esitetään omassa kappaleessaan, korostetaan niiden arvoa ja merkittävyyttä tilintarkastuksen toteutuksen ja sen sisällön viestimisen kannalta. Näiden esittämisjärjestykselle eikä varsinaiselle kuvaukselle ole asetettu mitään vaatimuksia, vaan ne päätetään tilintarkastajan ammatillisen harkinnan pohjalta. On kuitenkin tarkoituksenmukaista, että tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat esitetään selkeästi ymmärrettävässä muodossa, jotta tilintarkastuskertomuksen lukijoiden ei tarvitse hallita ammatillista sanastoa. Yhteisöä koskevan uuden tiedon julkaisemisesta vastaa aina sen johto, joten tilintarkastajien ei tulisi antaa tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen

yhteydessä tällaista tietoa. Johdolla on harkintavalta esimerkiksi sen suhteen, että haluaako se antaa tilintarkastuskertomuksen keskeisiä seikkoja tukevaa lisätietoa yhteisön taloudellista tilaa kuvaavissa raporteissa. (IAASB 2016, 787–789)

Tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen esittäminen tilintarkastuskertomuksessa ei ole yksinään riittävä toimenpide, vaan tilintarkastajan on lisäksi kerrottava miksi juuri kyseiset seikat ovat olleen merkittävimpiä ja miten näitä seikkoja on käsitelty tilintarkastusta suoritettaessa. Kuvaus seikkojen valinnasta on vapaamuotoinen, mutta siinä tulisi kuitenkin huomioida tilintarkastuskertomuksen käyttäjien näkökulma pyrkimällä avaamaan tilintarkastajan päätöksentekoprosessin taustaa ja valintaan vaikuttaneita seikkoja. Tilintarkastuksen kannalta keskeisimmiksi valittuihin seikkoihin kohdistettujen tarkastustoimenpiteiden kuvaus jää myös tilintarkastajan ammatillisen harkinnan varaan. Tässä yhteydessä voidaan esittää esimerkiksi tiivistetyksi suoritettuja toimenpiteitä tai näiden toimenpiteiden lopputuloksia. Kuten keskeisten seikkojen valinnan suhteen, tarkoitus on antaa tilintarkastuskertomuksen käyttäjille ymmärrystä siitä kuinka tilintarkastusta on toteutettu näiltä osin ja kuinka merkittäviin riskeihin on vastattu. Kuvausta laadittaessa on huomioitava, että sillä ei ole tarkoitusta antaa tilintarkastajan lausuntoa tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista. Näin ollen nämä kuvaukset eivät voi olla missään muodossa ristiriidassa tilintarkastajan varsinaisen lausunnon kanssa. (IAASB 2016, 790–794)

Tilintarkastuksen valvonnasta Suomessa vastaava patentti- ja rekisterihallitus teki vuoden 2017 keväällä selvityksen uusien standardien mukaan julkaistujen tilintarkastuskertomuksien sisältämistä tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista vertailemalla niitä Big Four -yhtiöiden välillä. Samassa selvityksessä tilintarkastusvalvonta tarkasteli tilintarkastuskertomuksien rakenteita. Tulosten mukaisesti Suomessa julkaistut tilintarkastuskertomukset sisälsivät keskimäärin 2-4 keskeistä seikkaa. Selvästi yleisimmin käytetyksi tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi muodostui liikevaihdon tuloutus. Toiseksi käytetyin seikka oli liikearvon ja aineettomien hyödykkeiden arvostus. Vaihto-omaisuuden arvostuksen, olemassaoloon ja siihen liittyviin varauksiin kohdistuva tilintarkastuksen kannalta keskeinen seikka oli kolmanneksi suosituin. Selvityksen kohteena olleissa tilintarkastuskertomuksissa näiden seikkojen valintaa perustellaan muun muassa

niihin eriin kohdistuvilla merkittävillä epävarmuustekijöillä ja johdon harkintaan perustuvilla arvioilla, joiden mahdollinen virheellisyys voisi aiheuttaa laaja-alaisia vaikutuksia tilinpäätöksen sisältöön. (PRH 2017)

Vaikka tilintarkastuskertomuksen kannalta keskeiset seikat sisältävätkin itsessään merkityksellistä tietoa, eivät ne missään olosuhteissa korvaa sitä tietoa joka tilinpäätöksessä on annettava voimassa olevien tilinpäätösnormistojen vaatimusten mukaisesti. Tilintarkastaja ei voi myöskään jättää mukauttamatta varsinaista lausuntoaan viittaamalla tilintarkastuskertomuksessa esittämiinsä tilintarkastuksen kannalta keskeisiin seikkoihin eikä luopua sillä verukkeella ISA 570 -standardin mukaisista raportointivaatimuksista tilanteessa, jossa tilintarkastajalla on syy epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. (IAASB 2016, 775–777)

5 TUTKIMUSMENETELMÄ JA AINEISTON KUVAUS

5.1 Tutkimusmenetelmä

Tämän pro gradu -tutkielman tutkimusmenetelmänä käytettiin laadullista eli kvalitatiivista tutkimusta. Yleisesti ottaen sen tavoitteena on saada kerättyä tutkittavien henkilöiden näkökulmia tutkimuksen kohteena olevasta ilmiöstä. Laadulliselle tutkimukselle on tyypillistä se, että tutkimusaineiston valinta tehdään harkiten ja saatua aineistoa käsitellään hyvin kokonaisvaltaisesti. Tavallista on, että tutkijan tietoisuus aihepiiristä lisääntyy tutkimusprosessin edetessä vaihe vaiheelta. (Kiviniemi 2001, 68)

Tutkielman käytännön toteuttamisessa ja aineiston hankkimisessa on hyödynnetty haastattelututkimusta. Haastattelu onkin yksi suosituimmista tavoista hankkia aineistoa ja se sopii hyvin monenlaisiin tilanteisiin kun tarkoitus on hankkia nimenomaisesti tietoa yksilöiden mielipiteistä ja kokemuksista reaaliaikaisen vuorovaikutuksen avulla. Haastattelututkimusta käyttämällä tutkija pystyy ohjaamaan itse tilannetta haluamaansa suuntaan ja täsmentämään omilla kysymyksillään vastauksia, jotka saattaisivat muita metodeja käyttämällä jäädä joko osittain tai kokonaan epäselviksi (Hirsjärvi & Hurme 2015, 34). Näin hankittava tieto on usein syvällisempää haastattelutilanteen ollessa onnistunut. Haastattelututkimusta pidetään toimivana niissä tapauksissa kun tutkittavasta aiheesta on olemassa aikaisempaa tietoa vain vähän tai ei ollenkaan (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 1997, 201–202)

Vaikka haastattelu tutkimusmenetelmänä onkin monipuolinen ja monessa tapauksessa toimiva, ei sen käyttö ole aina täysin ongelmaton. Kaikki haastattelutilanteet ovat aina yksilöitä eikä niitä voida toistaa täysin haastattelusta toiseen. Näin ollen varsinkin kokematon haastattelijakaan saattaa olla vaikeuksissa yrittäessään luoda jokaisesta haastattelutilanteesta mahdollisimman tasavertaisen tulosten keruun kannalta. Haastatteluissa saatuja vastauksia tulisi pyrkiä analysoimaan kriittisesti, sillä monesti vastaajat haluavat antaa kaunisteltuja vastauksia. Menetelmänä haastattelu on myös työläs ja aikaa vievä muun muassa tulosten analysoinnin kannalta (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 1997, 201–202).

Tässäkin tutkielmassa käytetyllä puolistrukturoidulla haastattelulla tarkoitetaan lomakehaastattelun ja strukturoimattoman haastattelun väliin asettuvaa metodia, joka ei ole täysin etukäteen sidottu, mutta ei myöskään täysin ilman runkoa etenevä. Puolistrukturoitu haastattelu ymmärretään yleisesti teemahaastatteluna, jossa tarkoitus on kerätä tutkimusaineistoa nimensä mukaisesti etukäteen valitusta aihepiiristä. Teemahaastattelussa aiemman analyysin perusteella muodostetut kysymykset ovat aina jollain tapaa sidoksissa valittuun teemaan ja yleensä myös itse haastattelu etenee selkeässä teemojen mukaisessa järjestyksessä samalla kun tutkimusaineisto syntyy haastattelijan ja haastateltavan vuorovaikutuksen välityksellä. Haastattelun perusteella syntyvä aineisto ilmentää aina haastateltavan omia tulkintoja ja merkityksiä. (Hirsjärvi & Hurme 2015, 47–48)

Tutkimusaineiston keräämisen jälkeen vuorossa on aineiston käsittely. Haastattelututkimuksen ollessa kyseessä tähän vaiheeseen ei ole olemassa mitään yleispätevää ja aina toimivaa ratkaisua. Joitakin ohjenuoria voidaan kuitenkin noudattaa. Aineistoon tutustumisen jälkeen ensimmäinen varsinainen vaihe on sen luokittelu haastatteluteemojen mukaisesti. Luokitteluvaihe syventää usein tutkijan käsitystä kerätyn aineiston tarkemmasta sisällöstä. Vasta aineiston luokitteluun jälkeen sitä päästään analysoimaan tarkemmin. Analysoinnissa käytetyt menetelmät joudutaan sovittamaan jokaisen aineiston ja tutkimuslähtökohtien mukaan yksilöllisesti. Usein tukena on kuitenkin erilaisia apuvälineitä, kuten sisällönanalyysi ja aineiston visuaalinen käsittely esimerkiksi taulukkojen avulla. Kun aineisto on kerätty, luokiteltu ja analysoitu, päästään siitä tekemään viimein tulkintoja tulosten muotoon. Varsinainen tulkinta ei ole koskaan helppo tehtävä, sillä tutkimusaineisto antaa harvoin täydellisiä vastauksia tutkimuskysymyksiin. (Ruusuvoori, Nikander & Hyvärinen 2010, 9-11)

5.2 Aineiston keruu ja tiedot haastatelluista

Empiirisen aineiston hankkimiseksi tutkielmassa käytettiin haastatteluita, joihin osallistui kolme hyvin kokenutta KHT-tutkinnon omaavaa tilintarkastuksen ammattilaista eräästä Big Four -yhtiöstä. Haastateltavat henkilöt valikoituvat

suomalaisten listattujen yhtiöiden päävastuullisia tilintarkastajia selailemalla ja potentiaaliset haastateltavat kontaktoitiin sähköpostitse kesän 2017 aikana haastatteluosuuden saamiseksi. Ajatuksena oli saada tutkimukseen mukaan henkilöitä joilla oli kokemusta laajasti useiden eri toimialojen yhtiöiden tarkastuksista sekä riittävä käsitys tilintarkastuskertomuksen uudistumisen taustoista. Kaiken kaikkiaan haastatteluja tehtiin kolme kappaletta. Kaikki haastattelut tehtiin yrityksen omissa toimitiloissa Helsingissä ja ne nauhoitettiin haastateltavien luvalla. Valmis kysymyspohja lähetettiin kaikille osallistujille ennen haastatteluiden toteuttamista, jotta haastateltavat olisivat tietoisia tulevan haastattelun sisällöstä. Taulukossa 4 esitetään lisätietoa haastateltavista.

Taulukko 4: Taustatietoja haastatelluista

Haastattelu-aika- ja paikkakunta	Asema yrityksessä	Kokemus tilintarkastuksesta	Tutkinto	Yksilöintitieto
17.8.2017 Helsinki	Partneri	Noin 17 vuotta	KHT	Tilintarkastaja A
21.8.2017 Helsinki	Partneri	Yli 20 vuotta	KHT	Tilintarkastaja B
21.8.2017 Helsinki	Partneri	yli 30 vuotta	KHT	Tilintarkastaja C

Haastattelut suoritettiin elokuussa 2017 puolistrukturoitua kysymyslomaketta (Liite 1) apuna käyttäen, vaikka haastattelujen etenemisjärjestys ja asiasisältö hieman vaihtelikin haastattelusta riippuen. Haastateltavat saivat kertoa vapaasti näkemyksiään tilintarkastuskertomuksen uudistumiseen liittyen valmiiseen kysymyspohjaan tukeutuen ja haastattelija teki tarpeen mukaan jatkokysymyksiä vastausten tarkentamiseksi. Haastattelurungon luomisessa ja yksittäisten

kysymysten valitsemisessa tavoitteena oli kattaa mahdollisimman laajasti eri osa-alueita tilintarkastuskertomuksen uudistumisessa. Ajatus oli selvittää etenkin tarkastajien henkilökohtaisia mielipiteitä haastattelussa käsitellyistä teemoista. Selkeyden vuoksi haastattelurunko jaettiin viiteen kokonaisuuteen:

1. Kokemukset tilintarkastuskertomuksen uudistumisesta
2. Uudistuksen vaikutukset odotus- ja informaatiokuiluun
3. Tilintarkastajan raportoinnin laajeneminen
4. Tilintarkastuskertomuksen rakenne ja toiminnan jatkuvuus
5. Tilintarkastajien omat toiveet

Kuten jo aiemmin mainittiin, kaikki haastattelut eivät edenneet tarkasti alkuperäisen etenemisjärjestyksen mukaisesti. Teemoihin kuitenkin palattiin myöhemmässä vaiheessa haastattelua, jos keskustelu lähti harhailemaan toisiin kysymyksiin. Näin ollen yksikään kysymys ei jäänyt käsittelemättä, vaikka vastausten pituudet kysymyksittäin vaihtelevatkin haastattelujen välillä.

Haastatteluaineistoa kertyi yhteensä noin 180 minuuttia lyhyimmän haastattelun ollessa 24 minuutin mittainen ja pisimmän 36 minuuttia. Tälle aineistolle suoritettiin uudelleenkuuntelun perusteella litterointi, jossa esille nostettiin oleelliset asiat kysymyslomakkeen ja haastatteluissa ilmi nousseiden seikkojen pohjalta. Litteroidut aineistot järjestettiin tämän jälkeen haastattelulomakkeen kysymysten mukaisiin teemoihin ja tässä yhteydessä vastauksia myös analysoitiin ensimmäistä kertaa. Kokonaisuudessaan litteroitua aineistoa muodostui noin 11 sivua. Haastatteluaineistosta on nähtävissä samansuuntaisia vastauksia ja saturoitumista on siten tapahtunut jo kohtuullisen pienellä haastattelumäärällä. Vastaukset olivat osittain oletettuja, mutta haastatteluista tuli esiin myös ennalta arvaattomia vastauksia.

6 TILINTARKASTAJIEN NÄKEMYKSET

6.1 Kokemukset tilintarkastuskertomuksen uudistumisesta

Tilintarkastuskertomuksen uudistaminen on ollut pitkäaikainen prosessi, johon on valmistauduttu huolella jo useiden vuosien ajan. Pro gradu -tutkielman otsikon mukaisesti tavoitteena on kerätä etenkin tilintarkastajien omiin näkemyksiin ja kokemuksiin pohjautuvaa tietoa tilintarkastuskertomuksen uudistumisesta. Sen vuoksi heti haastattelun alussa tilintarkastajat saivat esittää omia ajatuksiaan uudistuksen vaikutuksesta heidän työhönsä. Tässä ensimmäisessä haastatteluosiossa selvitettiin lisäksi uudistuksen aiheuttamia haasteita ja hyötyjä tilintarkastajien työtä kohtaan ja haastateltavien yleistä mielipidettä standardiuudistuksen onnistumisesta.

On ehkä hieman yllättävää, että tilintarkastajat kokevat standardiuudistuksen vaikuttaneen loppupeleissä melko vähän nimenomaisesti tilintarkastajien työhön. Tilintarkastajien vastauksista käy kuitenkin ilmi, että uudistukseen valmistautuminen on ollut pitkäjänteinen prosessi, joka on aiheuttanut huomattavan paljon suunnittelutyötä.

”Sinänsä tapaan millä tilintarkastusta tehdään, se ei ole vaikuttanut hirveesti mutta kyllä se on työtä lisännyt aika paljonkin itse asiassa. Varsinkin tilintarkastustiimien senior – jäsenien osalta.” (Tilintarkastaja A)

”Muutokseen ruvettiin valmistautumaan hyvissä ajoin ja katottiin vähän mitä maailmalla on tapahtunut. Peilattiin annettuja kertomuksia ja regulaatiota muuhun maailmaan. Projektina tämä oli kokonaisuudessaan haastava, iso muutos alalle” (Tilintarkastaja B)

Haastateltavat tilintarkastajat kertoivat, että he joutuivat käymään lukuisia keskusteluita eri tahojen kanssa muutokseen valmistautumisen yhteydessä. Uudistus koettiin selkeästi vaativaksi, mutta kiitosta tarkastajilta sai tilintarkastusyhteisön päättäväinen rooli ja vahva asiantuntemus uudistuksen vaikutuksiin vastaamisessa. Myös tarkastajien tiimityön sujuvuus uudistuksen suunnittelussa nousi esiin.

Haasteita aiheutti erään haastateltavan mukaan yhtiökokouksiin valmistautuminen. Tilintarkastajilla oli siellä omat puheenvuorot tilintarkastuskertomuksen uudistumisen vaikutuksista ja odotuksissa oli, että yhtiökokouksiin osallistuvat tahot olisivat olleet aktiivisempia kyselemään uudistuneesta tilintarkastuskertomuksesta. Näin ei kuitenkaan ollut, vaan asia ei herättänyt keskustelua juuri lainkaan haastateltavien tilintarkastajien kohdalla.

”Se mikä herätti keskustelua oli se, että kuinka paljon yhtiökokouksissa kiinnitetään kertomuksiin huomiota ja kuinka nää kertomukset esitetään. Meidän on pitänyt valmistella esitykset yhtiökokoukseen ja olla valmiina vastaamaan kysymyksiin.”
(Tilintarkastaja A)

Vaikka itse tilintarkastus ei uudistuksen myötä välttämättä merkittävästi muuttunutkaan, on siihen tullut ehdottomasti uusi elementti raportointivelvoitteiden laajentuessa. Hyvin suuri osa työstä uudistuneen tilintarkastuskertomuksen valmistelemiseksi kului haastateltavien tilintarkastajien mukaan nimenomaisesti itse tilintarkastuskertomuksen muotoilemiseen, sanamuotojen hiomiseen ja yleisen kieliasun pohtimiseen. Tässä samassa yhteydessä vuoropuhelua jouduttiin käymään erityisesti yritysten edustajien ja tilintarkastusvaliokuntien kanssa, jotta kertomuksesta saatiin osapuolia tyydyttävä ratkaisu.

”Tilintarkastuskertomuksen muotoileminen on aika tarkkaa kun se on yhtiökohtaisesti räätälöity ja siinä on aika paljon keskustelua yrityksen johdon ja tarkastusvaliokunnan kanssa lähtien ihan tarkastuksen suunnitteluvaiheesta että mitä on ennakoitua KAMmit, missä muodossa ne kommunikoidaan ja että ne on synkronoitu siihen mitä sitten tilinpäätöksessä ja sen liitetiedoissa kerrotaan. Sitten eri kieliversioiden hiomiseen menee todella paljon aikaa, että esimerkiksi kaikki sanamuodot saadaan kohdilleen ja kieliasu on hyvä” (Tilintarkastaja A)

”Me tehtiin hirvee työ, kun meille oli tärkeää että kertomukset on laadukkaita. Meillä meni hirveesti aikaa kertomusten kanssa” (Tilintarkastaja C)

Haastateltavien tilintarkastajien mielestä uudistukseen käytetyt panostukset eivät ole olleet turhia. Kaikki tarkastajat olivat samaa mieltä siitä, että tilintarkastuskertomusta

koskeva standardiuudistus on ehdottomasti onnistunut. Positiivisina vaikutuksina nähdään etenkin tilintarkastuksen laadun terävöityminen ja jopa parantuminen.

”Mun mielestä tää terävöittää tilintarkastusta ja voi ilman muuta nostaa myös laatua”
(Tilintarkastaja C)

”Kyl mä niinkun nään että uudistus toi edelleen syvyyttä ja parantaa laatua, joskin työmäärä lisääntyy jonkun verran sekä uudistuksen yhteydessä että jatkossakin”
(Tilintarkastaja B)

Standardiuudistuksen onnistumista voidaan haastateltavan mielestä tarkastella myös tilinpäätöksen lukijoiden kautta. Siinäkin mielessä tilintarkastuskertomuksen uudistuminen näyttää erittäin onnistuneelta kokonaisuudelta.

”Mun mielestä uudistus on onnistunut ja on hyvä asia, että tilintarkastajat kertovat enemmän ihmisille sitä mitä me tehdään ja tuodaan sitä kautta lisäarvoa tilinpäätöksen käyttäjille jotka myös tukeutuu siihen informaatioon mitä on meidän kertomuksista saatavilla” (Tilintarkastaja A)

Haastateltavien vastauksista voidaan todeta, että vaikka tilintarkastuskertomuksen uudistuminen onkin ollut merkittävä uudistus, ei se varsinaiseen tilintarkastukseen ole vaikuttanut ehkä niin suuresti kuin olisi voinut olettaa. Uudistus on lisännyt tilintarkastajien työmäärää kuitenkin aiempaan verrattuna, mutta tuonut myös selkeitä hyötyjä. Vastauksien perusteella uudistuksella on onnistunut ja siitä saatavia hyötyjä voidaan pitää haittoja suurempina.

6.2 Uudistuksen vaikutukset odotus- ja informaatiokuiluun

Haastattelun toinen kokonaisuus käsitteli tilintarkastuskertomusta koskevan uudistuksen vaikutusta tilintarkastuksen odotus- ja informaatiokuiluun. Kuilujen kaventaminen on ollut keskeisessä roolissa IAASB:n tavoitteissa uudistaa tilintarkastuskertomusta. Haastateltavilta kysyttiin mielipidettä uudistuksen

vaikutuksesta odotus- ja informaatiokuiluun sekä mahdollisia heidän omia ehdotuksia kuilujen kaventamiseen.

Yleisesti ottaen haastateltujen tilintarkastajien näkemykset odotus- ja informaatiokuiluun olivat ristiriitaiset. Yksi haastateltu tunnisti selkeästi ongelman, yksi haastateltava oli hieman ristiriitainen asian suhteen ja yksi haastateltava ei taas tunnistanut ollenkaan tilintarkastuksessa olevaa odotus- ja informaatiokuilua. Kuilua kaventaviksi tekijöiksi haastatteluissa nousi esiin selkeästi tilintarkastajien suorittamien tarkastustoimenpiteiden laajempi kuvaus, olennaisuudesta kertominen sekä yleinen informatiivisuuden ja avoimuuden lisääntyminen.

”Ehkä uudistus jonkun verran kaventaa odotus- ja informaatiokuilua mutta silti varmaan tavallisten ihmisten mielestä tilintarkastajat katsovat joka ainoa kuitenkin. Uudessa tilintarkastuskertomuksessa on kuitenkin hyvin kerrottu mitä tilintarkastajat ovat tehneet ja kun olennaisuuden käsitettä sekä tarkastuksen laajuutta avataan konsernitasolla niin ihmiset ymmärtää että kaikkea ei ole tarkastettu vaan riskisimpien erien mukaisesti, joka tältä osin mahdollisesti kaventaa odotus- ja infokuilua.” (Tilintarkastaja A)

Haastatteluissa kävi selkeästi ilmi se, että odotus- ja informaatiokuilun ongelma näkyy lähinnä tavallisten osakkeenomistajien odotuksissa. Yritysjohdon ja tilintarkastajien välillä ongelmaa ei nähdä millään tavalla merkittäväksi. Tämä tuli esiin kahden haastateltavan mielipiteistä.

”Epäilisin että listattujen yhtiöiden johdon ja tilintarkastajien välillä kuilu on hyvin pieni, mutta tilinpäätöksen muilla käyttäjillä tietämys on yleisesti ottaen vähäisempää” (Tilintarkastaja A)

”Ei se varmaan listayhtiöissä oo ongelma. Asiakkaiden odotukset on aika yhteismitalliset meidän kanssa mutta osakkeenomistajilla voi olla odotuskuilua vielä.” (Tilintarkastaja B)

Käsitys odotuskuilun suuremmasta tasosta juuri osakkeenomistajien ja tilintarkastajien välillä on linjassa tilintarkastusta tutkivan teorian kanssa. Yritysjohdolla voidaan olettaa olevan parempi koulutustaso ja monesti taustalla

olevissa kaupallisissa opinnoissa tilintarkastusta on sivuttu ainakin jossain määrin. Lisäksi työtehtäviensä kautta heillä on parempi käsitys ymmärtää tilintarkastuksen sisältöä ja sen tavoitteita.

Vaikka kolmas haastateltava ei suoranaisesti tunnistanut odotus- ja informaatiokuilun ongelmaa, voidaan hänen haastattelun aikana aihepiiriä käsitelleestä vastauksesta tulkita siten, että nykyiset tilintarkastuksen kasvavat vaatimukset ovat mahdollisesti kaventaneet hieman tilintarkastuksen tuottamaa lisäarvoa aiempaan verrattuna.

”Tilintarkastus on muuttunut todella paljon viime vuosina ja tulee myös muuttumaan edelleen. Suomessa palkkiot ovat niin alhaisella tasolla, että me ei voida sillä palkkiolla tuoda hirveesti lisäarvoa. PRH valvoo meidän dokumentointia tosi tarkkaan ja tämä tulee johtamaan vielä enemmän siihen, että meidän tarkastuksella saa leiman että tilinpäätös on kunnossa.” (Tilintarkastaja C)

Näin ollen vaatimuksia ja valvontaa kiristävä tilintarkastuksen kehitys voi mahdollisesti johtaa siihen, että asiakkaiden aiemmat käsitykset tilintarkastuksesta eivät vastaakaan enää nykytilannetta ja vaarana on odotus- ja informaatiokuilun kasvu. Haastateltavan mukaan asiakkaat ovat kuitenkin tähän asti ymmärtäneet kehityskulun seuraukset.

”Kyllä asiakkaan pitää se ymmärtää ja musta tuntuu että ne ymmärtääkin.” (Tilintarkastaja C)

Olemassa olevan tilintarkastuksen odotus- ja informaatiokuilun kaventaminen helpottaa sekä tilintarkastajien työtä että myös tilintarkastusta hyödyntävien tahojen suhtautumista tarkastuksen toteutukseen ja sen lopputulemaan. Haastateltavat antoivat hieman erilaisia vastauksia, mutta niistä on silti johdettavissa toive tilintarkastuksen sisällön selkeämmästä tiedottamisesta.

”Ei siihen mun mielestä oo oikein muita keinoja kun informaation antaminen. Mun mielestä meidän pitäis ammattikuntana osata paremmin markkinoida sitä mitä me tehdään ja kertoa tätä myös ihan vaikka yrityksen johdolle ettei nyt ainakaan sinne pääsis syntymään odotus- ja infokuilua. Jos me osattais paremmin kertoa, että mitä me tehdään, niin varmasti tätä kautta kuilut pienentyisi” (Tilintarkastaja A)

Uudistuksen vaikutukset ovat haastateltava B:n mukaan kaventaneet odotus- ja informaatiokuilua nimenomaan informaation lisääntymisen vuoksi.

”Nyt kun kertomuksessa on kerrottu että me ollaan tehty tämmöistä ja tämmöistä ja mahdollisesti käytetty asiantuntijaa niin kyllä se kertoo siitä työmäärästä asiakkaalle ja osakkeenomistajalle. Erityisesti osakkeenomistajalle.” (Tilintarkastaja B)

Odotus- ja informaatiokuilua tutkivan teorian mukaan kuilujen kaventamisen yksi keino on nimenomaisesti tietoisuuden lisääminen sidosryhmien keskuudessa siitä mitä tilintarkastajat tekevät ja mitä heiltä voi odottaa. Teoriassa nousee esiin myös alaa valvovien viranomaisten ja muiden toimijoiden tekemien toimenpiteiden vaikutus odotus- ja informaatiokuiluihin. Hyvänä esimerkkinä pidetään Euroopan komission tekemää tilintarkastusreformia, jonka vaikutuksesta tilintarkastuskertomuskin on uudistunut. Alan toimijoiden roolin merkitystä korostaa myös yhden haastateltavan vastaus.

”Tilintarkastajien ammattijärjestön pitäisi olla aktiivisempi kertomalla sitä mitä tilintarkastajat tekee ja kertoa tätä myös poliittisille päättäjille sekä lainsäätäjille ettei tehdä mitään ylilyöntejä sääntelyssä.” (Tilintarkastaja A)

Kuten vastauksesta käy ilmi, toivoo haastateltava alan toimijoilta tiedottavaa roolia etenkin lainsäätäjien suuntaan. Tällä voitaisiin estää lainsäätäjien tekemien sääntelyyn kiristävästi vaikuttavien toimien negatiivisia vaikutuksia tilintarkastukseen, jotka voisivat pahimmassa tapauksessa johtaa jopa odotus- ja informaatiokuilun kasvuun erityisesti pienempien yhteisöjen kohdalla.

6.3 Tilintarkastajan raportoinnin laajeneminen

Keskeisin tarkoitus tilintarkastuskertomuksen uudistamisessa on ollut tuoda sen avulla tilintarkastuksen sidosryhmille entistä enemmän relevanttia tietoa sekä toteutetusta tilintarkastuksesta että tilintarkastajien erityisen huomion kohteena olleista asioista. Tavalliselle tilinpäätöstä hyödyntävälle taholle koko

standardiuudistuksen näkyvin osuus on nimenomaisesti tilintarkastuskertomuksessa tapahtuneet rakenteelliset ja sisällölliset muutokset.

Painoarvonsa vuoksi tämä alue sai tilintarkastajien haastattelussa selkeästi eniten huomiota. Kysymyksissä selvitettiin KAM:ien raportoinnin vaikutusta tilintarkastukseen ja niiden vaikutusta tilintarkastuskertomuksen informaatioarvoon. Nyt tapahtuneen uudistuksen yhteydessä oli myös luonnollista selvittää kokevatko tilintarkastajat nykyisen tilintarkastusta ja sen tuloksia käsittelevän raportoinnin määrän sopivaksi.

Kun haastattelun ensimmäisessä osiossa selvitettiin tilintarkastuksen työn muuttumisesta, kääntyi keskustelu melko nopeasti tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen raportoinnin aiheuttamiin muutoksiin. Kyseessä on selvästi suurin yksittäinen muutos, jolla on ollut vaikutusta tilintarkastajien työhön niin suunnittelun, itse tarkastuksen ja raportoinnin kannalta.

”Itse tilintarkastustyöhön ei oo tullu sinällään hirveesti lisää, vaan edelleen tehdään työtä samojen ISA standardien mukaan, mutta itse KAMmien osalta tulee lisätyötä raportoinnin, suunnittelun ja kommunikoinnin kautta. Meidän pitää myös dokumentoida itselle miten tämä koko ajatusprosessi KAMmien osalta on tehty.”
(Tilintarkastaja A)

”Kun KAMmit tuli niin sä kiinnitit huomiota että mitä me nyt tarkastetaan ja kävit vielä kerran läpi pitääkö sitä jotenkin muokata” (Tilintarkastaja B)

Kuten näistä kahden haastateltavan vastauksesta ilmenee, ovat tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat muuttaneet eniten tilintarkastajien työtä. Vastauksista nousee selkeästi esiin myös se, että uudistuksen myötä pelkkä tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen suunnittelu ja raportointi eivät riitä, vaan varsinaisen tilintarkastustyön analysointi niiden pohjalta etenkin tarkastuksen loppuvaiheessa on tärkeä osa kokonaisuutta.

”Mut nää KAMmit, kyllä niihin oikeesti pitää miettiä että mitkä ne on ne keskeiset asiat ja miten ne on tarkastettu.” (Tilintarkastaja C)

”Iso ahaa elämys oli, että nää kaikki KAMmit piti vielä ajatella kerran onko nää hyviä ja mahdollisesti konsultoida ennen tilintarkastuskertomuksen julkaisua”
(Tilintarkastaja B)

Tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen valinta oli tilintarkastajien mielestä selkeä ja johdonmukainen prosessi. Haastateltavien mukaan kohdeyhtiöiden tarkastus on ennestäänkin keskittynyt hyvin pitkälti nyt tilintarkastuskertomuksissa mainittaviin seikkoihin.

”KAMmien valinnassa on ollut aika paljon harkinnanvaraisuutta, mutta niiden päättäminen ei oo ollut kovinkaan vaikeeta. Yleensä yhtiöistä kuin yhtiöistä löytyy selkeät perus KAMmit. Kun kuitenkin kaikki merkittävät asiat raportoidaan joka tapauksessa tarkastusvaliokunnalle listayhtiöissä, niin kyse on vaan siitä mitä näistä raportoiduista asioista nostetaan tilintarkastuskertomukselle KAMmeiksi”
(Tilintarkastaja A)

Mielenkiintoista keskustelua herätti mahdollinen toistuvuus tilintarkastuksen kannalta keskeisissä seikoissa. Vastauksista kävi kuitenkin ilmi, että tilintarkastuksen kohteena olevien yhteisöjen liiketoimintaympäristöt ovat yleensä jatkuvan muutoksen kohteena, joten myös tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen on muututtava. On kuitenkin todennäköistä, että ainakin osa seikoista tulee säilymään pidemmän aikaa huomion kohteena.

”Nyky maailmassa yhtiöt muuttuvat, kilpailutilanteet muuttuvat, maailmantilanne muuttuu ja yhtiössä tapahtuu niin paljon asioita jotka vaikuttaa tilinpäätökseen että kyl mä sanoisin että ainakin melkein joka vuosi tulee uusia juttuja jotka nousee KAMmeiksi” (Tilintarkastaja A)

Tilintarkastuskertomukseen päätyvät tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat eivät haastateltavien mukaan aiheuttaneet ongelmia yhteisöjen johdon puolesta. Keskusteluja aiheesta oli käyty jo pitkään ennen tilintarkastuskertomuksen julkaisua, joten ne eivät missään nimessä tulleet yllätyksenä ja kiinnostus johdon puolesta tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja kohtaan oli ilmeistä.

”Me aloitettiin keskustelut hirveen aikasin mun asiakkaissa ja ne oli hirveen kiinnostuneita ja haastoi meidät. Ne oli tosi kiinnostuneita myös siitä mitä me kirjoitetaan ja mitä me ollaan tehty” (Tilintarkastaja C)

Vaikka tilintarkastuskertomuksissa esitettävien tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen valinta olikin melko ilmeistä, voisi tämä kuitenkin aiheuttaa joidenkin yhteisöjen kohdalla konfliktivaaran tilintarkastajien ja johdon välillä. Haastateltavat tilintarkastajat eivät kuitenkaan kohdanneet ongelmia tässä suhteessa.

”Jotkut asiat voi olla sellaisia teoreettisesti, että asiakkaat ovat sitä mieltä että onks teidän pakko pistää tää KAMmina. Siinä voi teoreettisesti olla pieni konfliktivaara. Mun kokemuksen mukaan kaikki on kuitenkin mennyt hyvin tämän osalta.” (Tilintarkastaja B)

Yksi koko tilintarkastuskertomuksen standardiuudistuksen keskeisistä tavoitteista oli lisätä sen informaatioarvoa sitä hyödyntävien tahojen kannalta. Sen myötä lukijat pystyisivät hankkimaan syvällisempää tietoa toteutetusta tilintarkastuksesta lukemalla pelkän tilintarkastuskertomuksen.

”Läpinäkyvyys on kasvanut ja tilintarkastuskertomuksessa esitettävän informaation määrä on laajempaa” (Tilintarkastaja B)

Haastatteluissa kävi ilmi, että tälle tiedon lisääntymiselle on ollut tarvetta ja he kokevat sen tuovan aidosti lisäarvoa tilintarkastuskertomuksen lukijoille. Vastaukset korostavat etenkin sitä, että tilintarkastajan esiin nostamat seikat auttavat tilintarkastuskertomuksen lukijoita kiinnittämään huomioita olennaisiin seikkoihin suhteessa koko tilinpäätökseen.

”Mielestäni se on hyvää, että tuodaan tilinpäätöksen lukijalle selkeästi esiin ne hankalat, haasteelliset ja huomiota vaativat kohdat. Mä uskon, että tilintarkastuskertomuksen lukijat hyödyntävät informaatiota ja katsovat mitkä ne asiat on mitä tilintarkastajat ovat nostaneet esiin. Tämä tieto on ilman muuta hyödyllistä.” (Tilintarkastaja C)

”Listayhtiön tilinpäätöksessä on todella paljon yksilökohtaista tietoa ja sen vuoksi punainen lanka voi helposti hukkaa sen lukijalta. Uusi tilintarkastuskertomus voi ohjata tilinpäätöksen käyttäjiä lukemaan olennaisimpia osioita.” (Tilintarkastaja A)

Haastattelun kolmannen osuuden viimeisessä kysymyksessä selvitettiin tilintarkastajien halua laajentaa tilintarkastajien raportointia nykyisestään koskien erityisesti tilintarkastuksen toteutusta ja sen tuloksia. Tämän kysymyksen osalta vastaajien mielipiteet olivat hyvin selkeät ja yhdenmukaiset. Heidän mielestä tilintarkastajilta ei kaivata enää lisäraportointivelvoitteita. Nyt tehty standardiuudistus on riittävä ja lisävaatimukset kasvattaisivat työtaakkaa liikaa. Haastateltavat mainitsivat, että lisätyötä aiheuttaa myös uusi ja pakollinen tilintarkastusvaliokunnille annettava lisäraportti.

”Mun mielestä ei. Tänä vuonna tulee kuitenkin uusi säännöstely voimaan, että tilintarkastajan pitää raportoida paljon enemmän tilintarkastuskomitealle. Mun mielestä se on hyvä, että heille pitää raportoida enemmän ja he ymmärtävät mitä me tehdään.” (Tilintarkastaja C)

”Kun kertomus on räätälöity ja on pakollinen lisäraportti ja kun me muutenkin pyritään raportoimaan riippuen yhtiöstä kvartaaleittain tai vähän vähintään kaksi kertaa vuodessa, niin en tiedä mitä se voisi olla se mitä me markkinoille voitaisiin vielä raportoida” (Tilintarkastaja B)

Tilintarkastajien pelkona oli raportointivaatimusten lisäämisessä myös se, että raportointi menisi helposti liian yksityiskohtaiseksi. Pituus on nykyisellään jo riittävä ja materiaalisältö tarpeeksi kattava. Yksi haastateltavista tilintarkastajista tiivistää hyvin tilintarkastuskertomuksen uudistuksen ja etenkin raportoinnin laajentumisen tuoneen selkeitä positiivisia hyötyjä myös koko ammattikunnalle.

”Minun mielestä uudistus lisää kiinnostusta meidän työtä ja ammattikuntaa kohtaan kun me tehdään itsestämme enemmän relevantteja kertomalla mihin me ollaan tarkastuksessa kiinnitetty huomiota ja mihin me ollaan käytetty tarkastuksessa aikaa juuri KAMmien kautta” (Tilintarkastaja A)

6.4 Tilintarkastuskertomuksen rakenne ja toiminnan jatkuvuus

Uuden tilintarkastuskertomuksen rakenne on kokenut merkittäviä muutoksia verrattuna aiempaan tilintarkastuskertomukseen. Sen lisäksi, että siinä esitettävien asioiden esittämisjärjestystä on muutettu, on siihen tuotu kokonaan uusia elementtejä. Haastattelussa kysyttiin suoraan haastateltavan omaa mielipidettä tilintarkastuskertomuksen uudesta rakennuksesta ja lisäkysymyksenä mahdollisia muutosehdotuksia rakenteeseen. Haastateltavien KHT-tilintarkastajien mielipiteiden perusteella rakenteen uudistaminen on ehdottomasti positiivinen asia.

”Kun tiedän miten paljon työtä tilintarkastuskertomuksen rakenteen eteen on tehty, niin mä en muuttais sitä mitenkään. Mun mielestä on hirveen hyvä parannus että lausunto on nostettu ylös. Mun mielestä tää rakenne on hyvä.” (Tilintarkastaja C)

Eniten positiivista palautetta haastateltavat antavat nimenomaisesti tilintarkastajan lausunnon roolin korostamiselle sen nostamisella heti tilintarkastuskertomuksen alkuun. Lausunnon korostaminen on tärkeää myös nykyisen tilintarkastuksen pituuden kasvun vuoksi. Siten tilintarkastajien työn lopputulos ja koko tarkastuksen pääasia selviää nopeasti.

”Jos me tehdään 8 sivuinen tilintarkastuskertomus ja joku halua sen nopeesti kattoo läpi ja lausunto on siellä heti ensimmäisenä niin siitä voi helposti edetä ja tutustua siihen mitä kertomuksesta löytyy jos haluaa” (Tilintarkastaja B)

Positiivisten kommenttien myötä haastateltavat tilintarkastajat eivät luonnollisestikaan halua lähteä muuttamaan hyväksi koettua uuden tilintarkastuskertomuksen rakennetta.

”Itse en tekisi muutoksia rakenteeseen vaan pidän tästä uudesta mallista.” (Tilintarkastaja A)

ISA 570 -standardin vaatimuksista johtuen tilintarkastaja joutuu kiinnittämään tilintarkastuskertomuksen lukijan huomion seikkoihin, jotka ovat olennaisia toiminnan jatkuvuutta vaarantavia tekijöitä. Tarpeen tullen tilintarkastajan on mukautettava

lausuntonsa tältä osin. Haastateltavien mielestä kannanotot toiminnan jatkuvuuteen koetaan hieman vaativina

”Se on vaikee juttu. En mä sanois, että nykyään pitäisi ainakaan lisätä tai ottamaan enemmän kantaa tai lähtee spekuloidaan yhtiön kykyä jatkaa toimintaa. Niistä voi tulla ongelmia jos yhtiö menee nurin ja tilintarkastaja on antanut ymmärtää jotain muuta.” (Tilintarkastaja B)

Vaikka toiminnan jatkuvuus on varsinaisen tilintarkastuksen kannalta haasteellinen asia, koetaan se tärkeäksi asiaksi ja siihen käytetään yhden haastateltavan mukaan myös paljon huomiota. Keskusteluissa kävi myös selkeästi ilmi, että tilintarkastajat nostavat toiminnan jatkuvuutta kyseenalaistavat asiat herkästi esille ja vaativat niiden esittämistä tilintarkastuskertomuksessa. Toiminnan jatkuvuutta vaarantavien seikkojen raportointi on sekä yritysjohton että tilintarkastajan etu. Tilintarkastajien piirissä nykytilannetta laajempi raportointi toiminnan jatkuvuuteen vaikuttavista seikoista ei saa kuitenkaan kannatusta.

”Toiminnan jatkuvuus on todella tärkeä asia ja sitä aina tarkastellaan sekä dokumentoidaan. Mä ainakin nään, että meille tämä on todella tärkeä juttu ja jos siinä on jotain epävarmuutta, niin kyllä se kertomukseen laitetaan.” (Tilintarkastaja C)

”Ensisijaisesti toiminnan jatkuvuuden selvitys on yrityksen johdon vastuulla. En lähtisi lisäämään sitä enää tilintarkastuskertomukseen.” (Tilintarkastaja A)

Tilintarkastajien vastaukset tilintarkastuskertomuksen rakenteen uudistamiseen olivat hyvin odotettuja. Rakennemuutos on aiheuttanut ison muutoksen tilintarkastuskertomukseen ja lisännyt sen luettavuutta aiempaan verrattuna. Tämän myös haastateltavat tilintarkastajat kokivat positiivisena asiana. Toiminnan jatkuvuuden raportointi on yleisesti ottaen hankalaa johtuen sen sisältämästä hyvin voimakkaasta harkinnanvaraisuudesta ja erilaisista arvioista. Tarkempien toiminnan jatkuvuutta koskevien arvioiden tekeminen vaatisi tilintarkastajilta huomattavasti laajempaa työmäärää sekä vieläkin syvällisempää yhtiö- ja toimialatuntemusta. Se myös edellyttäisi tilintarkastajilta huomattavan aktiivista yhtiöiden seurantaa. Siten se ei ollut yllättävää, että tilintarkastajat eivät halua lisätä raportointi- tai esittämisvaatimuksia sen suhteen.

6.5 Tilintarkastajien omat toiveet

Haastattelun viimeisessä osiossa tilintarkastajille annettiin mahdollisuus kertoa omia muutosehdotuksia ja toivomuksia sekä tilintarkastuskertomuksen että muun tilintarkastajan raportoinnin suhteen. Vastaajien toiveet asian suhteen olivat melko yhteneväisiä. Tilintarkastajien vastauksista käy ilmi, että nyt tehty uudistus on vienyt niin paljon aikaa, ettei uusia muutoksia enää kaivata.

”Tää uudistus on hyvä juttu vaikka implementointi onkin jonkun verran raskasta. Nyt pitää vähän aikaa pitäytyä ja mennä sit tällä eteenpäin eikä niinkun kauheesti muuteta. Ala on ollut isoissa muutoksissa just niinkun regulaation kautta, meille tulee EU-lainsäädännöstä kaiken näköisiä lisäasioita alalle esim. pakkorotaatio, kertomusuudistus, pakollinen lisäraportti niin tässä on nyt paljon liikkuvia osia jotka tuo paljon lisää työtä ja pohdittavaa että miten nää hoidetaan. On paljon töitä että pysytään ajan tasalla.” (Tilintarkastaja B)

”Kertomus ja raportointitapa on mun mielestä ihan hyvä nyt.” (Tilintarkastaja C)

Uudistusten tahti on ollut nopea ja tilintarkastajia huolettaa selkeästi se, että mahdolliset uudet lisävaatimukset hämärtävät fokusta itse tarkastustyöstä erilaiseen pakollisen raportoinnin hoitamiseen. Huoli on ymmärrettävä, sillä haastattelun aiemmissa osioissa tilintarkastajat kertoivat jo nykyisen standardiuudistuksen vieneen huomattavan paljon voimavaroja. Haastateltavien mukaan raportointivaatimusten kiristäminen uhkaisi helposti vähentää alan houkuttelevuutta ja heikentäisi pahimmassa tapauksessa varsinaisen tilintarkastuksen laatua.

Mä niinkun koen sen, että jos tulee vielä jotain pakollista raportointia niin tää homma menee kovin virkamiesmäiseksi. Tilintarkastuksessa on paljon ajateltavaa mut helposti energia menee myös siihen mitä on pakko tehdä raportointia myöten. Vois kärjistettynä sanoa lippulappusten täyttämiseen. Onko se sit pois jostain muusta kun aikaa on käytettävissä vaan se joku vakio? Se vähän huolestuttaa.” (Tilintarkastaja B)

Haastatellut tilintarkastajat eivät kuitenkaan kokonaan tyrmää ajatusta raportoinnin laajentamisesta, jos se tapahtuu alan sisältä tulevan vapaaehtoisuuden ja

tarkastuksen yleisen kehittymisen myötä. Tilintarkastajien näkemyksiä ja tuntemusta eri yhtiöistä arvostetaan selvästi ja juuri syvällisemmälle tiedolle olisi kysyntää. Tulevaisuudessa myös uudet data-analyysiin ja robotiikkaan pohjautuvat tilintarkastusmenetelmät pystyvät tuottamaan entistä enemmän hyödyllistä tietoa tarkastuskohteista. Ongelmaksi tällaisessa raportoinnin laajentumisessa muodostuu helposti vaikeus säilyttää tilintarkastuksen rooli nykyisessä taloudellisen informaation varmennuksessa. On kuitenkin hyvin todennäköistä, että asiasta tullaan käymään alan sisällä kiivasta keskustelua jatkossa vaikka nykyisetkin tilintarkastajien raportointityökalut tarjoavat riittävät mahdollisuudet ainakin haastatteluun osallistuneiden mukaan.

7 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

7.1 Johtopäätökset

Tämän pro gradu -tutkielman johtopäätöksiä kirjoitettaessa tilintarkastuskertomuksen uudistus on ehtinyt olla voimassa hyvin tarkalleen vuoden ja järjestyksessään toisien yleisen edun kannalta merkittävien yhtiöiden uudenmallisten tilintarkastuskertomusten laatiminen on jo käynnissä. Takana on merkittävä alaan vaikuttanut uudistus, jonka taustalla on vuosien tiivis kehitystyö niin tilintarkastusalan kattojärjestöjen kuin tilintarkastajienkin osalta.

Varsinaisesti tilintarkastusalan reformin taustalla on ollut vuoden 2008 finanssikriisin jälkipuinti ja tarkoitus vahvistaa taloudellisten instituutioiden sekä muiden toimijoiden luottamusta tilintarkastusta kohtaan. Tilintarkastajan raportoinnilla ja erityisesti tilintarkastuskertomuksella on ollut keskeinen rooli tässä uudistuksessa ja sitä kautta se päätyi myös pro gradu -tutkielmani aiheeksi. Vuoden 2011 lausunnossaan IAASB totesi yksiselitteisesti, ettei sen hetkisen tilintarkastuskertomuksen tuottama informaatio ole riittävää. IAASB esitteli kattavan muutospaketin, jonka avulla se lähti kehittämään tilintarkastuskertomusta yhdessä muidenkin tilintarkastukseen kiinteästi liittyvien seikkojen, kuten esimerkiksi odotus- ja informaatiokuilun kaventamisen lisäksi.

Vuosi 2012 oli nykymuotoisen tilintarkastuskertomuksen ja yleisen tilintarkastusregulaation kannalta tärkeä, sillä silloin Euroopan komissio julkaisi esityksen uudesta tilintarkastusasetuksesta ja heti perään IAASB laati oman kommentaarinsa komission ehdotuksen pohjalta. Yhteisenä hyvin keskeisenä tavoitteena oli uudistaa tilintarkastajan raportointia siten, että se tuottaisi enemmän todellista lisäarvoa sitä hyödyntäville sidosryhmille. Vuonna 2013 IAASB:n toimet saavuttivat merkittävän virstanpylvään, kun se julkaisi ehdotuksensa muutoksen kohteena olevista tilintarkastusstandardeista sisältäen myös kokonaan uuden standardin numero 701. Kehitys konkretisoitui viimein vuonna 2015 kun tilintarkastusstandardit saatiin lopullisesti valmiiksi. Varsinaisen regulaation implementoinnin aika oli vuonna 2016 ja uudistuksen tulokset tulivat konkreettisesti näkyviin Suomessa vuoden 2017 keväällä.

Tämä kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja uudistava regulaatioprosessi toimi pro gradu -tutkielman lähtökohtana ja taustalla vaikuttavana viitekehyksenä. Tilintarkastajien näkemyksiä aiheeseen etsittiin tutkielman ensimmäisessä luvussa esitytyn yhden päätutkimuskysymyksen ja neljän alatutkimuskysymyksen avulla. Tutkimusaineistoa hankittiin kolmelle kokeneelle tilintarkastajalle elokuun 2017 aikana suoritetun teemahaastattelun välityksellä.

Tilintarkastajien antamia vastauksia voidaan pitää yleisesti melko samansuuntaisina, joskin kokemukset tietyistä aihepiireistä olivatkin hieman erilaisia. Ensimmäinen alatutkimuskysymys kartoitti tilintarkastajien mielipiteitä uudistuksen onnistumisesta heidän toiveiden mukaan sekä sen vaikutuksia heidän jokapäiväiseen työhön. Vastausten mukaan uudistus on vaikuttanut nimenomaisesti tilintarkastustyöhön jopa yllättävänkin vähän sen kokonaisvaltaisuudesta huolimatta. Huolellinen suunnittelutyö vaikutti varmasti vaikutusten hallittavuuteen ja selkeimmät muutokset kohdistuvat lähinnä tilintarkastajan raportointiin. Tilintarkastajat olivat sitä mieltä, että uudistus on nostanut tilintarkastuksen laatua tarkastusprosessin uudelleenajattelun ja tarkastelun kautta mikä olikin IAASB:n (2013) yksi uudistuksen keskeisistä tavoitteista. Vastauksista ei suoraan käynyt ilmi, että tilintarkastajilla olisi ollut mitään erityisiä toiveita uudistuksen suhteen, vaan he suhtautuivat siihen avoimin mielin.

Haastattelun toisessa osiossa keskityttiin uudistuvan tilintarkastuskertomuksen mahdollisiin vaikutuksiin tilintarkastuksen odotus- ja informaatiokuilun suhteen. Vastauksista sai hieman ristiriitaisen kuvan, sillä yksi haastateltava ei suoranaisesti tunnistanut tällaista ongelmaa lainkaan. Kaksi muuta haastateltavaa kokivat kuilujen olemassaolon todellisena asiana, mutta uskoivat sen vaikuttavan enimmäkseen tavallisten osakkeenomistajien keskuudessa eikä niinkään suursijoittajien tai yritysjohtajien mielissä.

Kun keskusteluissa tuli ilmi se, että kuilujen kaventamisen keinona on ensisijaisesti informatiivisuuden lisääminen, voidaan standardiuudistuksen tulkita tuoneen helpotusta tähänkin ongelmaan. Tässä mielessä IAASB:n (2011) asettama tavoite kuilujen kaventamiseksi on realisoitunut. Kuilujen kaventuminen tilintarkastuksen sääntelyä kiristämällä saa tukea myös akateemisesta tutkimuksesta (Porter et. al 2012, 125; Ruhnke & Schmidt 2014, 593). Tilintarkastajat ilmaisivat tässä yhteydessä

lisäksi toiveensa tiedottaa ja informoida alaa säänteleviä tahoja siitä mitä tilintarkastukseen todella sisältyy, koska heidän toimiansa vaikutus alan käytäntöihin on kiistaton. Alan toimijoiden kouluttaminen onkin yksi teoriassa toimivaksi todettu keino odotus- ja informaatiokuilun kaventamiseksi (Pierce & Kilcommins 1996, 26–28; Shaikh & Talha 2003, 527).

Kolmannessa alatutkimuskysymyksessä haettiin vastauksia yhteen uudistuksen merkitsevimpään asiaan eli tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen ilmoittamiseen osana tilintarkastuskertomusta. Tilintarkastajien näkemyksistä tuli selkeästi esiin se, että vaikka näiden seikkojen valitseminen ei ollut kovinkaan vaikeaa, jouduttiin asiaa kuitenkin pohtimaan pidemmän aikaa. Tässä kävi myös ilmi, että niihin liittyvä suunnittelutyö oli suurin yksittäinen tilintarkastajien työhön vaikuttanut tekijä. Haastatellut tilintarkastajat olivat yhtä mieltä siitä, että tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen esittäminen on tuonut selkeää lisäarvoa tilintarkastuksen sidosryhmille ja lisännyt tilintarkastuskertomuksen informaatioarvoa huomattavasti, juuri niin kuin IAASB (2016) tavoittelikin.

Haastattelun viimeisessä osiossa selvitettiin tilintarkastajien omia toiveita tilintarkastukseen liittyvän raportoinnin kehittämiseksi. Mielenpitoita kerättiin myös uudesta tilintarkastuskertomuksen rakenteesta ja toiminnan jatkuvuuden huomioimisesta osana tilintarkastuskertomusta. Erityisen tyytyväisiä haastateltavat olivat tilintarkastuskertomuksen uudistuneeseen rakenteeseen. Kun lausunnon roolia on korostettu nostamalla se heti kertomuksen alkuun, tulee pääasia selväksi sen lukijalle helposti. Lausunnon tärkeys korostuu vielä entisestään kun yleisen edun kannalta merkittävien yhtiöiden tilintarkastuskertomuksista tulee reilusti aiempaa informatiivisempia. Toiminnan jatkuvuutta tilintarkastajat pitävät hyvin tärkeänä asiana ja siihen liittyvään arviointiin käytetään heidän mukaansa myös merkittäviä panostuksia. Vastauksista tuli kuitenkin selkeästi esiin se, että tilintarkastajat eivät halua laajentaa toiminnan jatkuvuutta koskevaa raportointivelvollisuutta nykyisestä tasosta. Heidän mukaansa suuri vastuu asiassa on yrityksen johdolla.

Kun haastateltaville tilintarkastajille annettiin mahdollisuus kertoa omia mielipiteitä tilintarkastuskertomuksen tai yleisen tilintarkastajan raportoinnin kehittämiseen, kävi ilmi että he ovat yleisesti ottaen melko tyytyväisiä nykyiseen tilanteeseen IAASB:n

standardiuudistus huomioiden. Takana on raskas uudistusten implementointiprosessi ja nyt tilintarkastajat toivovatkin aikaa totuttautua niihin ennen seuraavia uudistuksia. Tilintarkastajien syvälliselle ammattitaidolle olisi varmasti kysyntää, mutta sen raportointiin on vaikea keksiä kaikkien osapuolien kannalta sopivaa ratkaisua. Vastauksista tuli esiin myös huoli siitä, että tilintarkastajan raportointiin tulisi lisää pakollisia virkamiesmäisiä elementtejä. Niitä ei haastateltavien mukaan tarvita, vaan alaa pitäisi kehittää sisältäpäin vapaaehtois pohjalta ilman uusia sääntelijöiden asettamia pakkoja.

7.2 Tutkielman luotettavuus

Tutkielman luotettavuuden arviointi ei ole pelkästään lopussa tehtävää tarkastelua, vaan sitä tulisi pyrkiä tekemään koko tutkimusprosessin ajan. Laadukkaan tutkielman taustalla on aina hyvin tehty suunnitelma, joka huomioi kaikki sen vaiheet. Kun tutkimusaineistoa kerätään haastattelujen avulla, laadukkaan lopputuloksen tavoittelussa korostuu haastattelurungon huolellinen laatiminen ja itse haastattelujen toteuttaminen sekä haastatteluaineiston käsittelyn ja analysoinnin onnistuminen. (Hirsjärvi & Hurme 2015, 184 – 185)

Tutkielman luotettavuuden tarkastelussa peruslähtökohta on sen reliabiliteetin ja validiteetin arviointi. Reliabiliteetti tarkoittaa yksinkertaistettuna tutkimuksen toistettavuutta. Toisin sanoen kahden eri tutkijan tulisi päätyä samalla aineistolla ja vertailukelpoisella tutkimusmenetelmällä mahdollisimman samaan lopputulokseen. Mitä yhdenvertaisempaan lopputulokseen tutkijat päätyvät, sitä vahvempi on reliabiliteetti. Reliabiliteettiin vaikuttaa kuitenkin aina tutkijan subjektiiviset kokemukset, joka voi johtaa esimerkiksi kyselytutkimuksen tapauksessa siihen, että haastateltavien vastauksia tulkittaisiin hieman eri tavalla. Myös ulkoiset olosuhteet tutkimuksen toteuttamisessa voivat vaihdella ja näin vaikuttaa reliabiliteettiin. (Hirsjärvi & Hurme 2015, 184)

Tässä pro gradu -tutkielmassa reliabiliteetin kannalta kriittisiä tekijöitä olivat haastattelututkimuksen tasavertainen onnistuminen jokaisen haastateltavan kohdalla ja saadun aineiston analyysin perusteella suoritettujen vastausten arviointi.

Haastattelutilanteet ympäristöineen olivat hieman erilaisia haastateltavasta riippuen ja myös haastattelukysymyksiä jouduttiin esittämään hieman eri järjestyksessä ja asiayhteyksissä haastattelun etenemisestä riippuen. Tasavertaisuus kuitenkin säilyi kohtalaisen hyvin ja kaikkiin haastattelukysymyksiin saatiin vastaus jokaiselta haastateltavalta. Saadut vastaukset eivät myöskään jättäneet merkittävää määrää tulkinnanvaraisuutta ja muutenkin vastaukset olivat hyvin johdonmukaisia. Näin ollen tutkielman teoriataustaa ja tilintarkastusta tunteva tutkija päätyisi samalla nauhoitetulla ja tarkasti litteroidulla aineistolla varmasti varsin samankaltaisiin johtopäätöksiin.

Reliabiliteetin lisäksi luotettavuuden arvioinnissa käytetään yleisesti validiteettia. Sillä tarkoitetaan sitä, että tutkimuksen yhteydessä käytetyt menetelmät ja mittarit ovat sen luoteen kannalta tarkoituksenmukaisia. Niiden avulla siis pystytään mittaamaan juuri niitä asioita mitä niillä on haluttu mitata. Näin esimerkiksi kyselytutkimuksessa haastateltavien tulisi olla päteviä vastaamaan tutkittavaan aiheeseen ja heille tulisi esittää oikeita kysymyksiä (Hirsjärvi et. al 2002, 213) Validiteettiin on olemassa erilaisia määrittelytapoja. Perustapauksessa se jaetaan sisäiseen ja ulkoiseen validiteettiin. Kun sisäinen validiteetti on hyvällä tasolla, ovat suoritettut tutkimustoimenpiteet tiiviisti yhteydessä sitä taustoittavaan teoriaan (Heikkilä 2010, 186–187). Ulkoisen validiteetin kohdalla puolestaan tarkastellaan tulosten yleistettävyyttä. Yleistettävyyden arviointi voi olla monesti hankala kysymys varsinkin jos tutkimusaineisto on määrältään vähäistä. Kun tutkielman reliabiliteetti ja validiteetti ovat hyvällä tasolla, pääsee sen lopputuloksista mahdollisimman lähelle objektiivista totuutta. (Hirsjärvi & Hurme 2015, 185)

Validiteetin kannalta tässä pro gradu -tutkielmassa on lähtökohtaisesti käytetty oikeaa kohderyhmää eli kokeneita KHT-tilintarkastajia. Haastateltavien määrä oli yleistettävyyden kannalta vähäinen, mutta siitä huolimatta vastaukset haastateltavien välillä olivat hyvin samanlaisia. Haastattelukysymysten laatimisen taustalla käytettiin pääosin teoriarungon rakentamiseen käytettyä IAASB:n standardiuudistusta, joten ne olivat tähän tutkielman aiheeseen valideja. Tutkimusmenetelmänä haastattelututkimus antoi mahdollisuuden syvälliseen keskusteluun ja tarkentaviin kysymyksiin, joita ei olisi voinut saada aikaan esimerkiksi kyselytutkimuksella.

Puolistrukturoitu menetelmä antoi myös joustavuutta haastattelun toteuttamiseen ja oli ehdottoman hyvä valinta tarkkojen vastausten saamiseksi.

Tiivistetysti sanottuna aikaansaatuja lopputuloksia voidaan pitää suuntaa antavina, mutta ei koko tilintarkastajien joukkoon yleistettävänä. Vastaukset olivat hyvin odotettuja teorian pohjalta tehtyjen päätelmien perusteella, joka osaltaan toki lisää tulosten uskottavuutta. Jos saatujen tulosten reliabiliteettia ja validiteettia haluttaisiin nostaa, olisi syytä suorittaa haastatteluita ainakin suuremmalle joukolle tilintarkastajia ja hankkia syvällisempää osaamista haastattelututkimuksen suunniteluun ja sen käytännön läpivientiin.

7.2 Jatkotutkimusaiheet

Tämän tutkielman kohteena olivat tilintarkastajien mielipiteet uudistuneesta tilintarkastuskertomuksesta. Tämä näkökulma aiheeseen on erittäin keskeinen, mutta silti vain osa sitä vaikutuspiiriä mihin uudistukset ovat ulottuneet. Luonnollisin valinta tutkielman jatkotutkimusaiheeksi olisi uudistuksen vaikutusarvioinnin kohdistaminen tilintarkastuksen sidosryhmiin, kuten esimerkiksi sijoittajiin ja yritysjohtoon. He ovat tärkeä kohderyhmä uudistuneen tilintarkastuskertomuksen kannalta ja olisi hyödyllistä saada myös heidän näkökulmaansa esiin uudistuksen toteutumisen jälkeen. Sitä kautta tilintarkastuskertomuksen uudistumisesta saataisiin arvokasta tutkimustietoa sen jatkokehittämisen kannalta. Tutkimuksen kohderyhmän vaihtuessa olisi kuitenkin harkittava uudelleen tutkimuskysymyksiä ja valittava ne siten, että ne olisivat merkityksellisiä muihin sidosryhmiin vaikuttavien asioiden kannalta.

LÄHTEET

Kirjallisuus ja artikkelit:

Alakare, S & Koskinen, H & Reinikainen, M & Sedig, R & Simola, A-M. (2008) Uusi tilintarkastuslaki – Säännöksistä käytäntöön. Helsinki, KHT-Media Oy.

Byrd, J & Parrino, R & Pritsch, G. (1998) Stockholder-manager conflict and firm value. *Financial Analysts Journal*, Vol. 54 No. 3, pp. 14–30.

Cederberg, L. (1938) Tilintarkastuksesta Suomen Osakeyhtiölain mukaan. Turku, K.H.T.-yhdistys.

Francis, J. (2011) A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 30, No. 2, pp. 125-152.

Greed, D & Maginnis, J. (2016) EU Audit Reform May Bring Unforeseen Opportunity to Your Doorstep. *Pennsylvania CPA Journal*, Vol. 87, No. 2, pp. 22-25.

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

Heikkilä, T. (2010) Tilastollinen tutkimus. 7.-8. painos. Helsinki, Edita Prima Oy.

Heinimo, P & Jalava, J & Puumalainen, T. (1948) Tilintarkastajan opas. Helsinki, Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Hirsjärvi, S & Hurme, H. (2015) Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki, Gaudeamus.

Hirsjärvi, S & Remes, P & Sajavaara, P. (1997) Tutki ja kirjoita. Helsinki, Kirjayhtymä Oy.

Hirsjärvi, S & Remes, P & Sajavaara, P. (2002) Tutki ja kirjoita. 6.-8. painos. Helsinki, Tammi.

Houghton, K & Jubb, C & Kend, M. (2011) Materiality in the context of audit: the real expectations gap. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26, Iss. 6, pp. 482-500.

Horsmanheimo, P & Steiner, M-L. (2017) *Tilintarkastus – asiakkaan opas*. 5. painos. Helsinki, Alma Talent Oy.

Horsmanheimo, P & Kaisanlahti, T & Steiner, M-L. (2017) *Tilintarkastuslaki ja EU:n uudistunut tilintarkastussäätely: kommentaari*. 2 painos. Helsinki, Alma Talent Oy.

Ittonen, K. (2012) Market reactions to qualified audit reports: research approaches. *Accounting Research Journal*, Vol. 25, No. 1, pp. 8-24.

Jensen, MC & Meckling, W. (1976) Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, Vol. 3, pp. 305–360.

Kasim, M & Hanafi, S. (2008) The Existence Of Audit Expectation Gap In Malaysia. *Malaysian Accounting Review*, Vol. 7, No. 1, pp. 89-106.

Kiviniemi, K. (2001) *Laadullinen tutkimus prosessina*. Teoksessa: Aaltola, J & Valli, R. (toim.) *Ikkunoita tutkimusmetodeihin II*. Jyväskylä, Gummerus Kirjapaino Oy.

Koh, H. C. & Woo, E-S. (1998) The expectation gap in auditing. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 13, Iss. 3, pp. 147-154.

Korkeamäki, A-M. (2008) *Tilintarkastuksen perusteet*. Helsinki, WSOY Oppimateriaalit Oy.

Korkeamäki, A-M. (2017) *Tilintarkastuksen perusteet*. Helsinki, Sanoma Pro.

Kosonen, L. (2005) *Vaarinpidosta virtuaaliaikaan – sata vuotta suomalaista tilintarkastusta*. Väitöskirja, Lappeenrannan teknillinen yliopisto.

Mock, T & Bédard, J & Coram, P & Davis, S & Espahbodi, R & Warne, R. (2013) The Audit Reporting Model: Current Research Synthesis and Implications. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 32, No. 1, pp. 323-351.

Pierce, B & Kilcommins, M. (1996) The Audit Expectations Gap: The Role of Auditing Education. DCU Business School Research Paper Series, No. 13, pp. 1-32.

Pikoff, E. (1917) Kort hjälpreda för revisorer. Helsingfors, Söderström & C:o Förlagsaktiebolag.

Porter, B & Ó hÓgartaigh, C & Baskerville, R. (2012) Audit Expectation-Performance Gap Revisited: Evidence from New Zealand and the United Kingdom Part 1: The Gap in New Zealand and the United Kingdom in 2008. International Journal of Auditing, Vol. 16, pp. 101-129.

Porter, B. (1993) An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap. Accounting and Business Research, Vol. 24, No. 93, pp. 49-68.

Riipinen, T & Kuosa, I & Rajahonka, M & Niemi, L. (2006) Tilintarkastusvelvollisuuden uudistamisen taloudelliset vaikutukset. Kauppa- ja teollisuusministeriö, Rahoitetut tutkimukset. Helsinki, Edita Publishing Oy.

Ruhnke, K & Schmidt, M. (2014) The audit expectation gap: existence, causes, and the impact of changes. Accounting and Business Research, Vol. 44, No. 5, pp. 572-601.

Ruusuvuori, J & Nikander, P & Hyvärinen, M. (2010) Haastattelun analyysi. Tampere, Osuuskunta Vastapaino.

Saarela-Kinnunen, M & Eskola, J. (2001) Tapaus ja tutkimus = tapaustutkimus? Teoksessa: Aaltola, J & Valli, R. (toim.) Ikkunoita tutkimusmetodeihin I. Jyväskylä, Gummerus Kirjapaino Oy.

Savtschenko, C. (2016) Näin luet uutta tilintarkastuskertomusta. BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto, No. 4-5, pp. 57–65.

Shaikh, J & Talha, M. (2003) Credibility and expectation gap in reporting on uncertainties. Managerial Auditing Journal, Vol. 18, Iss. 6, pp. 517-529.

Siddiqui, J & Nasreen, T & Choudhury-Lema, A. (2009) The audit expectations gap and the role of audit education: the case of an emerging economy. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24, Iss. 6, pp. 564-583.

ST-Akatemia. (2017) Tilintarkastajan raportointi 2016. Kertomukset, lausunnot ja muut asiakirjat. Helsinki, ST-Akatemia Oy.

Svensson, S (1942) *Handledning vid revision. Skrifter utgivna av Föreningen Auktoriserade Revisorers II.* Stockholm.

Vuopala, T. (2015) Miksi tarvitsemme oman standardin pienten yritysten tilintarkastukseen? *Balanssi* 3/2015, pp. 36-40.

Wallace, W. (2004) The economic role of the audit in free and regulated markets: A look back and a look forward. *Research in Accounting Regulation*, Vol. 17, pp. 267–298.

Lainsäädäntö ja standardit:

IAASB:n standardiluonnos. (2013) Reporting on Audited Financial Statements: Proposed New and Revised International Standards of Auditing [verkkodokumentti]. [Viitattu 15.9.2017]. Saatavilla: <https://www.ifac.org/publications-resources/reporting-audited-financial-statements-proposed-new-and-revised-international>

IAASB. (2014) Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet, 2014. Helsinki, ST-Akatemia Oy.

IAASB. (2015b) At a Glance: New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments [verkkodokumentti]. [Viitattu 3.1.2018]. Saatavilla: <https://www.ifac.org/publications-resources/glance-new-and-revised-auditor-reporting-standards-and-related-conforming-ame>

IAASB. (2016) Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2016–2017. Helsinki, ST-Akatemia Oy.

Muut lähteet:

Euroopan komissio. (2010) Vihreä kirja. Tilintarkastuspolitiikka: kriisin opetukset [verkkodokumentti]. [Viitattu 20.10.2016]. Saatavilla [http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com\(2010\)0561_/com_com\(2010\)0561_fi.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2010)0561_/com_com(2010)0561_fi.pdf)

IAASB. (2011) Konsultaatiopaperi. Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change [verkkodokumentti]. [Viitattu 28.11.2016]. Saatavilla https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure-drafts/CP_Auditor_Reporting-Final.pdf

IAASB:n konsultaatiopaperi. (2012) Improving the Auditor's Report [verkkodokumentti]. [Viitattu 10.7.2017]. Saatavilla: <https://www.ifac.org/publications-resources/improving-auditor-s-report>

IAASB. (2015a) Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements [verkkodokumentti]. [Viitattu 3.11.2017]. Saatavilla: <https://www.ifac.org/publications-resources/2015-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance>

IAASB. (2015c) Auditor Reporting – Key Audit Matters [verkkodokumentti]. [Viitattu 10.11.2017]. Saatavilla: <https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/Auditor-Reporting-Toolkit-KAM-Overview.pdf>

IFAC. (2015) Auditor Reporting [verkkodokumentti]. [Viitattu 7.1.2018]. Saatavilla: <https://www.iaasb.org/projects/auditor-reporting>

Patentti – ja rekisterihallitus. (2017) PRH:n yhteenveto listayhtiöiden 2016 tilintarkastuskertomuksista [verkkodokumentti]. [Viitattu 26.11.2017]. Saatavilla: https://www.prh.fi/stc/attachments/tilintarkastusvalvonta/Tilintarkastuskertomukset_052017.pdf

Suomen tilintarkastajat. (2016) Tilintarkastuskertomus uudistuu [verkkodokumentti]. [Viitattu 20.10.2016]. Saatavilla <http://www.suomentilintarkastajat.fi/yhdistys/hyva-tilintarkastustapa/tilintarkastuskertomus-uudistuu>

LIITTEET

Liite 1: Haastattelurunko

Haastateltavan tehtävä ja kokemus tilintarkastuksesta vuosina?

Kokemukset tilintarkastuskertomuksen uudistumisesta

1. Miten tilintarkastuskertomuksen uudistus on vaikuttanut tilintarkastajan työhön? Entä mitä hyötyjä ja haasteita se on aiheuttanut?
2. Koetko tilintarkastuskertomusta koskevan standardiuudistuksen olevan onnistunut? Miksi / miksi et?

Uudistuksen vaikutukset odotus- ja informaatiokuiluun

3. Uskotko tilintarkastuskertomuksen uudistuksella olevan vaikutusta tilintarkastuksen odotus- ja informaatiokuiluun tilintarkastajien ja tilintarkastusta hyödyntävien tahojen välillä? Millä tavalla ja miksi? Jos ei, miksi?
4. Mitkä keinot olisivat mielestäsi toimivia tilintarkastuksen odotus- ja informaatiokuilun kaventamisessa?

Tilintarkastajan raportoinnin laajeneminen

5. Miten KAM:ien raportointi vaikuttaa tilintarkastukseen?
6. Koetko, että KAM:ien ilmoittaminen lisää tilintarkastuskertomuksen informaatioarvoa sitä hyödyntävien tahojen kannalta? Millä tavalla / miksi ei?
7. Tulisiko tilintarkastajan raportoida nykyistä enemmän tilintarkastuksen toteutuksesta ja sen tuloksista? Miksi / miksi ei?

Tilintarkastuskertomuksen rakenne ja toiminnan jatkuvuus

8. Mitä mieltä olet tilintarkastuskertomuksen uudesta rakenteesta? Muuttaisitko sitä jotenkin? Miksi / miksi et?

Vanha malli

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
10. Tilintarkastajan osoitetiedot

Uusi malli

1. Otsikko
2. Vastaanottaja
3. Tilintarkastajan lausunto
4. Lausunnon perustelut
5. Raportointi toiminnan jatkuvuudesta
6. Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat
7. Tilinpäätöstä koskevat johdon velvollisuudet
8. Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa
9. Muut raportointivelvoitteet
10. Tilintarkastajan allekirjoitus
11. Tilintarkastuskertomuksen antamispäivä
12. Tilintarkastajan osoitetiedot

9. Tulisiko tilintarkastajan ottaa enemmän kantaa toiminnan jatkuvuuteen tai esittää siitä tarkempia selvityksiä? Miksi / miksi ei?

Tilintarkastajien omat toiveet

10. Minkälaisia muutoksia tekisit itse tilintarkastuskertomukseen tai yleisesti tilintarkastajan raportoinnille? Miksi tekisit / miksi et tekisi?

Liite 2: Tilintarkastuskertomus ennen uudistusta

TILINTARKASTUSKERTOMUS

X Oy:n yhtiökokoukselle

Olemme tarkastaneet X Oy:n kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen ja hallinnon tilikaudelta xx.-xx.20xx. Tilinpäätös sisältää taseen, tuloslaskelman, rahoituslaskelman ja liitetiedot.

Hallituksen ja toimitusjohtajan vastuu tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta

Hallitus ja toimitusjohtaja ovat vastuussa tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta ja siitä, että ne antavat oikeat ja riittävät tiedot Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti. Hallitus vastaa siitä, että yhtiön kirjanpidon ja varainhoidon valvonta on asianmukaisesti järjestetty ja toimitusjohtaja siitä, että yhtiön kirjanpito on lain mukainen ja että varainhoito on luotettavalla tavalla järjestetty.

Tilintarkastajan velvollisuudet

Velvollisuutenamme on antaa lausunto tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta. Olemme suorittaneet tilintarkastuksen Suomessa noudatettavan hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Hyvä tilintarkastustapa edellyttää, että noudatamme ammattieettisiä periaatteita ja suunnittelemme ja suoritamme tilintarkastuksen saadaksemme kohtuullisen varmuuden siitä, ettei tilinpäätöksessä eikä toimintakertomuksessa ole olennaista virhettä tai puutetta. Hallinnon tarkastuksessa olemme selvittäneet, ovatko hallituksen jäsenet ja toimitusjohtaja toimineet osakeyhtiölain mukaisesti. 82

Tilintarkastukseen kuuluu toimenpiteitä, joilla pyritään varmistumaan tilinpäätökseen ja toimintakertomukseen sisältyvien lukujen ja muiden tietojen oikeellisuudesta. Toimenpiteiden valinta perustuu tilintarkastajan harkintaan, johon kuuluu väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheen tai puutteen riskien arvioiminen. Näitä riskejä arvioidessaan tilintarkastaja arvioi yhtiön tilinpäätöksen laadintaan ja esittämiseen liittyvää sisäistä valvontaa, jotta hän pystyisi suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet. Tilintarkastuksessa arvioidaan myös tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen yleistä esittämistapaa, tilinpäätöksen laatimisperiaatteita sekä johdon tilinpäätöksen laadinnassa soveltamia arvioita.

Käsityksemme mukaan olemme suorittaneet tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvia tarkastustoimenpiteitä lausuntomme esittämistä varten.

Lausunto

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös ja toimintakertomus antavat Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot yhtiön taloudellisesta asemasta sekä sen toiminnan tuloksesta. Toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ovat ristiriidattomia.

[Tilintarkastuskertomuksen päiväys]

[Tilintarkastajan allekirjoitus]

[Tilintarkastajan osoite]

Liite 3: Tilintarkastuskertomus uudistuksen jälkeen

TILINTARKASTUSKERTOMUS

[X] Oy:n yhtiökokoukselle

Tilinpäätöksen tilintarkastus

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet X Oy:n (y-tunnus 123456-7) tilinpäätöksen tilikaudelta 1.1.–31.12.201X. Tilinpäätös sisältää taseen, tuloslaskelman, rahoituslaskelman ja liitetiedot.

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti ja täyttää lakisääteiset vaatimukset.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen Suomessa noudatettavan hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Hyvän tilintarkastustavan mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia yhtiöstä niiden Suomessa noudatettavien eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat suorittamaamme tilintarkastusta ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsitksemme mukaan olemme hankkineet lausuntonne perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka ammatillisen harkintamme mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan

tilikauden tilintarkastuksessa. Nämä seikat on otettu huomioon tilinpäätökseen kokonaisuutena kohdistuneessa tilintarkastuksessa sekä laatiessamme siitä annettavaa lausuntoa, emmekä anna näistä seikoista erillistä lausuntoa.

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

Tilinpäätöstä koskevat hallituksen ja toimitusjohtajan velvollisuudet

Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti ja täyttää lakisääteiset vaatimukset. Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat myös sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka ne katsovat tarpeelliseksi voidakseen laatia tilinpäätöksen, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä.

Hallitus ja toimitusjohtaja ovat tilinpäätöstä laatiessaan velvollisia arvioimaan yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa ja soveltuvissa tapauksissa esittämään seikat, jotka liittyvät toiminnan jatkuvuuteen ja siihen, että tilinpäätös on laadittu toiminnan jatkuvuuteen perustuen. Tilinpäätös laaditaan toiminnan jatkuvuuteen perustuen, paitsi jos yhtiö aiotaan purkaa tai sen toiminta lakkauttaa tai ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin tehdä niin.

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

Tavoitteenamme on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä, sekä antaa tilintarkastuskertomus, joka sisältää lausuntomme. Kohtuullinen varmuus on korkea varmuustaso, mutta se ei ole tae siitä, että olennainen virheellisyys aina havaitaan hyvän tilintarkastustavan mukaisesti suoritettavassa tilintarkastuksessa. Virheellisyyksiä voi aiheutua väärinkäytöksestä tai virheestä, ja niiden katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella.

Hyvän tilintarkastustavan mukaiseen tilintarkastukseen kuuluu, että käytämme ammatillista harkintaa ja säilytämme ammatillisen skeptisyyden koko tilintarkastuksen ajan. Lisäksi:

- Tunnistamme ja arvioimme väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat tilinpäätöksen olennaisen virheellisuuden riskit, suunnittelemme ja suoritamme näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä ja hankimme lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin riski siitä, että virheestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, sillä väärinkäytökseen voi liittyä yhteistoimintaa, väärentämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai virheellisten tietojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.
- Muodostamme käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäksemme suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta emme siinä tarkoituksessa, että pystyisimme antamaan lausunnon yhtiön sisäisen valvonnan tehokkuudesta.
- Arvioimme sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta sekä johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kohtuullisuutta.
- Teemme johtopäätöksen siitä, onko hallituksen ja toimitusjohtajan ollut asianmukaista laatia tilinpäätös perustuen oletukseen toiminnan jatkuvuudesta, ja teemme hankkimamme tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, esiintyykö sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aiheutta epäillä yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Jos johtopäätöksemme on, että olennaista epävarmuutta esiintyy, meidän täytyy kiinnittää tilintarkastuskertomuksessamme lukijan huomiota epävarmuutta koskeviin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin tai, jos epävarmuutta koskevat tiedot eivät ole riittäviä, mukauttaa lausuntomme. Johtopäätöksemme perustuvat tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä hankittuun tilintarkastusevidenssiin. Vastaiset tapahtumat tai olosuhteet voivat kuitenkin johtaa siihen, ettei yhtiö pysty jatkamaan toimintaansa.

- Arvioimme tilinpäätöksen, kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot mukaan lukien, yleistä esittämistapaa, rakennetta ja sisältöä ja sitä, kuvastaako tilinpäätös sen perustana olevia liiketoimia ja tapahtumia siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan.

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

Muut raportointivelvoitteet

Muu informaatio

Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat muusta informaatiosta. Muu informaatio käsittää toimintakertomukseen sisältyvän informaation. Tilinpäätöstä koskeva lausuntomme ei kata muuta informaatiota.

Velvollisuutenamme on lukea toimintakertomukseen sisältyvä informaatio tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä ja tätä tehdessämme arvioida, onko toimintakertomukseen sisältyvä informaatio olennaisesti ristiriidassa tilinpäätöksen tai tilintarkastusta suoritettaessa hankkimamme tietämyksen kanssa tai vaikuttaako se muutoin olevan olennaisesti virheellistä. Velvollisuutenamme on lisäksi arvioida, onko toimintakertomus laadittu sen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti.

Lausuntonamme esitämme, että toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ovat yhdenmukaisia ja että toimintakertomus on laadittu toimintakertomuksen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti.

Jos teemme suorittamamme työn perusteella johtopäätöksen, että toimintakertomukseen sisältyvässä informaatiossa on olennainen virheellisyys, meidän on raportoitava tästä seikasta. Meillä ei ole tämän asian suhteen raportoitavaa.

[Muita alaotsikoita tarpeen mukaan]

[Tilintarkastajan toimipaikka ja päiväys]

[Tilintarkastajan allekirjoitus]

[Tilintarkastajan osoite]