

LAPPEENRANNAN TEKNILLINEN YLIOPISTO

LUT School of Business and Management

Laskentatoimi

Maarit Pulkka

**EU:N PIE –ASETUKSEN MUKAINEN UUSI TILINTARKASTUSKERTOMUS –
VAIKUTUKSET LISTAYHTIÖIDEN TILINTARKASTUSPROSESSIIN**

Pro gradu -tutkielma 2018

1. tarkastaja: Professori Pasi Syrjä
2. tarkastaja: Professori Kati Pajunen

TIIVISTELMÄ

Tekijä:	Maarit Pulkka
Tutkielman nimi:	EU:n PIE –asetuksen mukainen uusi tilintarkastuskertomus – vaikutukset listayhtiöiden tilintarkastusprosessiin
Tiedekunta:	LUT School of Business and Management
Pääaine:	Laskentatoimi
Vuosi:	2018
Pro gradu –tutkielma:	Lappeenrannan teknillinen yliopisto 94 sivua, 1 liite, 6 taulukkoa ja 5 kuviota.
Tarkastajat:	Professori Pasi Syrjä Professori Kati Pajunen
Hakusanat:	PIE, tilintarkastuskertomus, tilintarkastusprosessi, listayhtiö

Tämän pro gradu –tutkielman tavoitteena oli tutkia, kuinka EU:n PIE –asetuksen mukainen uusi tilintarkastuskertomus vaikuttaa suomalaisten listayhtiöiden tilintarkastusprosessiin. Uusi tilintarkastuskertomus tuli sovellettavaksi vuoden 2016 tilintarkastuksista lukien. Tutkimuksessa keskityttiin tarkastelemaan uuden tilintarkastuskertomuksen vaikutuksia listayhtiöiden tilintarkastusprosessin suunnittelu-, toteutus- ja päättämisvaiheisiin. Tutkimuksen tavoitteena oli myös selvittää uudistuksen vaikutuksia tilintarkastuksen odotuskuiluun sekä tilintarkastajien reaktioita uudesta tilintarkastuskertomuksesta.

Tutkielma toteutettiin laadullisena tutkimuksena ja tutkimusaineisto kerättiin teemahaastatteluiden avulla. Tutkielmaa varten haastateltiin neljää Big Four –yhteisöjen KHT –tilintarkastajaa. Tutkimusaineisto analysoitiin käyttämällä laadullista sisällönanalyysia.

Tutkielmasta saatujen tulosten perusteella uusi tilintarkastuskertomus ei tuonut merkittäviä muutoksia listayhtiöiden tilintarkastusprosessiin. Tilintarkastusprosessin todettiin kuitenkin muuttuneen aiempaa avoimemmaksi ja läpinäkyvämmäksi, kun uudessa tilintarkastuskertomuksessa on muun muassa yksilöitävä ja raportoitava tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat. Uudet tilintarkastuskertomukset ovat saatujen tutkimustulosten mukaan kaventaneet tilintarkastukseen liittynyttä odotuskuilua. Tilintarkastajat reagoivat tilintarkastuskertomusten muutoksiin pääsääntöisesti myönteisesti, joskin niiden arvioitiin lisäävän jossain määrin tilintarkastajien työtä varsinkin tilintarkastusprosessin päättämisvaiheessa.

Kokonaisuudessaan tämä tutkielma osoitti, että uusille tilintarkastuskertomuksille on jo pidemmän aikaa ollut tarvetta, kun sidosryhmät eivät ole kokeneet hyötyneensä aiemmista standardoiduista tilintarkastuskertomuksista. Tilintarkastuskertomusten uudistus toi konkreettisia muutoksia lähinnä listayhtiöiden tilintarkastusprosessin päättämisvaiheeseen, mutta kaiken kaikkiaan se teki tilintarkastusprosesseista aiempaa avoimempia ja läpinäkyvämpiä sidosryhmien suuntaan.

ABSTRACT

Author: Maarit Pulkka
Title: The New Auditor's Report of EU Audit Reform –
Impact's to the audit process of listed companies
Faculty: LUT School of Business and Management
Major: Accounting
Year: 2018
Master's thesis: Lappeenranta University of Technology
94 pages, 1 appendix, 6 tables and 5 figures.
Examiners: Professor Pasi Syrjä
Professor Kati Pajunen
Keywords: PIE, auditor's report, audit process, listed company

The objective of this master's thesis was to examine how the new auditor's report of EU PIE –regulation effects on the audit process in listed companies in Finland. The new auditor's report became effective in the listed companies audits in Finland on fiscal year's 2016 audits. This study focused on examining the effects of the new auditor's report on the audit processes in listed companies. In this study the audit process was considered as a three-phased process including planning, implementation and reporting phases of an audit. The study concentrated on examining the changes within those phases during new auditor's reports. The aim of this study was also to investigate the effects of the new auditor's report in the audit expectation gap and the auditor's reactions to the new auditor's reports.

This study was conducted as a qualitative research. The research material was acquired through theme interviews. The interviewees consisted of four CPA –auditors working for Big Four –entities. The acquired data was analyzed by using qualitative content analysis techniques.

According to the results of this study it was examined that the new auditor's report did not affect significantly on the audit process in listed companies. However, it was examined that the audit process became more open and visible especially due to the key audit matters which have to be individualized and reported on the auditor's reports. According to the results of this study, the new auditor's reports have narrowed the audit expectation gap experienced during the former auditor's reports. The auditors reacted on the changes in legislation principally positively even though it was estimated that the new reports effect to the auditors work to some extent especially on the reporting phase of an audit.

All in all, this study indicated that the need for new extended auditor's report has been ongoing for a while since the stakeholders have not fully been able to utilize standard auditor's reports. The renewal of auditor's reports caused changes mainly to the reporting phase of the listed companies audits but overall it made audit processes in listed companies more open and visible to the stakeholders.

ALKUSANAT

Useamman vuoden opiskelut alkavat olla jo takana päin ja valmistuminen häämöttää. Matka tähän päivään on ollut opettavainen ja avartava.

Pro graduni idea jalostui syksyllä 2017 omasta mielenkiinnostani aihetta kohtaan. EU:n tilintarkastuskertomusuudistuksista ensimmäistä kertaa kuultuani aloin heti pohtia uudistusten vaikutuksia tilintarkastajan käytännön työhön. Aiheen mielekkyyden ja ajankohtaisuuden vuoksi graduprosessini olikin hyvin antoisa. Vaikka työn edetessä aihe osoittautui verrattain hankalaksi, haasteet voitettiin ja työstä saatiin eheä kokonaisuus.

Ensimmäiseksi haluan kiittää kaikkia haastattelemani tilintarkastajia. Ilman teidän panostanne graduni ei olisi onnistunut tässä muodossa. Kiitos myös ohjaajilleni tärkeistä neuvoista. Veitte työtäni oikeaan suuntaan ja autoitte jäsentämään jokseenkin laajaa kokonaisuutta. Gradun ja töiden yhdistäminen vaati paljon suunnittelua ja päättäväisyyttä. Kiitos työnantajalleni joustavuudesta graduni suhteen.

Lopuksi haluan kiittää perhettäni ja läheisiäni. Teidän tuellanne ja kannustuksellanne on ollut todella suuri merkitys paitsi gradun aikana, myös kaikissa elämäni vaiheissa.

Lappeenrannassa 25.5.2018

Maarit Pulkka

SISÄLLYSLUETTELO

1 JOHDANTO	8
1.1 Tutkimuksen taustat.....	8
1.2 Tutkimuksen tavoitteet	10
1.3 Tutkimuskysymykset ja rajaukset.....	11
1.4 Tutkimuksen teoreettinen viitekehys	12
1.5 Tutkimusmenetelmät ja –aineisto.....	15
1.6 Tutkimuksen rakenne.....	16
2 LAKISÄÄTEINEN TILINTARKASTUS, TARVE JA SÄÄNTELY SUOMALAISSA LISTAYHTIÖISSÄ	18
2.1 Tilintarkastuksen viitekehys	18
2.2 Tilintarkastuksen odotuskuilu	19
2.3 Tilintarkastuksen postulaatit.....	22
2.4 Tilintarkastuksen keskeiset käsitteet	25
2.5 Listayhtiöiden tilintarkastusprosessi	26
3 EU:N PIE –ASETUKSEN MUKAINEN UUSI TILINTARKASTUSKERTOMUS – TAUSTAT JA TAVOITTEET	38
3.1 Kansainväliset muutospaineet tilintarkastuksen sääntelyssä.....	38
3.2 Taustaa EU:n uudistuksille.....	39
3.3 EU:n PIE –asetuksen mukainen uusi tilintarkastuskertomus	41
3.4 Lainsäädännön vaikutukset tilintarkastusprosessiin	48
3.5 Tilintarkastuksen raportointiuudistukset – kansainvälisiä kokemuksia.....	49
4 UUDEN TILINTARKASTUSKERTOMUKSEN VAIKUTUKSET LISTAYHTIÖIDEN TILINTARKASTUSPROSESSIIN – SUOMALAISTEN TILINTARKASTAJIEN HAASTATTELUT	52
4.1 Tutkimusote	52
4.2 Tutkimusaineisto, tutkimusmenetelmät ja toteutus	53
4.2.1 Aineiston keruu.....	53
4.2.2 Aineiston analysointi.....	55
4.3 Haastattelujen analysointi	57
4.3.1 Vaikutukset suunnittelutasolla	58
4.3.2 Vaikutukset toteutustasolla	61
4.3.3 Vaikutukset raportointitasolla.....	65
4.3.4 Vaikutukset tilintarkastuksen odotuskuiluun.....	68
4.3.5 Tilintarkastajien reaktiot tilintarkastuskertomuksen uudistuksesta.....	69
4.4 Tulosten analysointi ja yhteenveto	72

5 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	73
5.1 Uuden tilintarkastuskertomuksen vaikutukset listayhtiöiden tilintarkastusprosessiin	73
5.2 Uuden tilintarkastuskertomuksen vaikutukset tilintarkastusprosessin eri vaiheiden tasoilla	76
5.3 Uuden tilintarkastuskertomuksen vaikutukset tilintarkastuksen odotuskuiluun.....	81
5.4 Tilintarkastajien reaktiot uudesta tilintarkastuskertomuksesta	83
5.5 Tutkimuksen reliabiliteetti ja validiteetti	84
5.6 Jatkotutkimusaiheet	85
LÄHTEET	87
LIITTEET	

LIITE 1. Haastattelurunko

KUVIOT

Kuvio 1. Tutkimuksen teoreettinen viitekehys.	12
Kuvio 2. Tilintarkastusprosessin sijoittuminen tilintarkastuksen viitekehyksessä, mukaillen Flint (1988,9).	18
Kuvio 3. Tilintarkastuksen odotus-suorituskuilu Porterin (1993, 50) mukaan.	20
Kuvio 4. Tilintarkastuskertomuksen kannalta merkittävien standardien suhde toisiinsa, mukaillen Rejtnes (2015).	48
Kuvio 5. Haastattelujen suhde toisiinsa, mukaillen Hirsjärvi & Hurme (2008, 44).	53

TAULUKOT

Taulukko 1. Erityyppiset mukautetut lausunnot, IFAC 2015a.	36
Taulukko 2. Suomalaisen teollisuuden listayhtiöiden tilinpäätöksissä 2016 esitettyjä KAM –seikkoja sekä niiden tarkastustoimenpiteitä.	44
Taulukko 3. Yhteenveto haastatelluista tilintarkastajista.	55
Taulukko 4. Tilintarkastusprosesseja koskevien postulaattien suhde listayhtiöiden tilintarkastusprosessiin uuden tilintarkastuskertomuksen ajalta.	74
Taulukko 5. Yhteenveto tuloksista.	80
Taulukko 6. Uuden tilintarkastuskertomuksen vaikutukset odotuskuiluun eri tutkijoiden mukaan.	82

LYHENNELUETTELO

Käsitteet

PIE Public Interest Entity

Käytetyt lyhenteet ja lait

EU N:o 537/2014 Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus 537/2014 yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista ja komission päätöksen 909/2005 kumoamisesta.

2014/56/EU Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 56/2014 tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta annetun direktiivin 43/2006 muuttamisesta.

KHT KHT –tutkinnon suorittanut tilintarkastaja

KPL Laki kirjanpitolain muuttamisesta 1620/2015

SOX Sarbanes-Oxley-laki

TTL Tilintarkastuslaki 1141/2015

TTLv Tilintarkastuslaki 459/2007

Organisaatiot

EC Euroopan komissio

EU Euroopan Unioni

IAASB International Audit and Assurance Standards Board

IEASA International Ethics Standards Board for Accountants

IFAC International Federation of Accountants

PCAOB Public Company Accounting Oversight Board

Standardit

ISA International Standards on Auditing

1 JOHDANTO

Tässä luvussa käsitellään tutkimuksen taustat ja tavoitteet, tutkimuskysymykset ja rajaukset, tutkimuksen teoreettinen viitekehys, tutkimusmenetelmät ja –aineisto sekä tutkimuksen kulku.

1.1 Tutkimuksen taustat

Tilintarkastajan rooli korostuu etenkin taloudellisen kriisin aikaan, jolloin keskeistä on se, mitä informaatiota tilintarkastus tarjoaa ja mitä sidosryhmät odottavat sen tarjoavan. Ilmiötä voidaan nimittää myös tilintarkastuksen odotuskuiluksi. (Koh & Woo 1998, 147.) Keskeistä on silloin, vastaako tilintarkastusraportointi sidosryhmien vaatimuksiin. Tilintarkastuskertomukset ovat otaneet perinteisesti kantaa vain siihen, onko suoritettu tilintarkastus hyväksytty vai hylätty. Tämä ei kuitenkaan enää riitä tilinpäätösinformaation käyttäjille. (Mock et.al 2013, 323-325.) Käyttäjät odottavat standardisoitujen, taloudellisen informaation luotettavuuden arvioinnin sijaan tilintarkastuskertomusten tuovan esiin tilintarkastajien hankkimia sisäpiirinäkemyksiä ja taloudellisen päätöksenteon kannalta relevantimpaa tietoa. Tilintarkastusinformaation käyttäjien näkökulmasta tilintarkastajan tulisi nimenomaan hyödyntää asemaansa tarkastettavan yhtiön näköalapaikalla. Tämä vähentäisi tilintarkastukseen liittyvää odotuskuilua. (de Beer 2015, 32.)

Vuoden 2008 talouskriisin jälkeen myös monet lainsäädännölliset tahot, kuten esimerkiksi International Audit and Assurance Standards Board, (IAASB) Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) sekä Euroopan komissio (EC) ovat kyseenalaistaneet tilintarkastuskertomuksien tuottaman informaation arvon muun muassa tilintarkastuskertomusten vertailtavuuden ja hyödyllisyyden saralla. Ne ovatkin yhdessä ryhtyneet toimenpiteisiin, joilla tilintarkastuskertomus saataisiin selkeämmin ilmentämään tilintarkastusprosessissa tehtyä työtä ja siitä saatua tietämystä. (Simnett & Huggins 2014, 3.)

Euroopan komissio julkaisi vuonna 2010 vihreän kirjan ”Tilintarkastuspolitiikka: kriisin opetukset”, jonka tarkoituksena oli avata keskustelua tilintarkastuksen merkityksestä ja laajuudesta, tilintarkastajan roolista ja riippumattomuudesta, tilintarkastajien valvonnasta sekä tilintarkastusmarkkinoiden rakenteesta eri sidosryhmien välillä. Euroopan komissio kyseenalaistaa kirjassaan nykyisen tilintarkastuslainsäädännön tarkoituksenmukaisuuden ja riittävyyden. Tilintarkastusta ei ole tätä nykyä otettu tarpeeksi huomioon rahoitusjärjestelmän vakauttamisen keinona. (Euroopan komissio 2010, 3-5.)

Lausuntojen pohjalta EU uudisti vuonna 2014 tilintarkastusdirektiiviä sekä kehitti uuden, yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä, eli PIE –yhteisöjä (Public Interest Entity) koskevan tilintarkastusasetuksen. Uudistuksen suurimmat muutokset koskevatkin juuri PIE –yhteisöjen tilintarkastusta. Direktiivin uudistusta ja uutta PIE –asetusta kutsutaan yhteisnimellä *EU Audit Reform*. Yksi keskeisimmistä uudistuksista olivat uudet vaatimukset tilintarkastuskertomukseen. Tilintarkastusasetuksen mukaan PIE –yhteisöjen tilintarkastuskertomuksissa tulee jatkossa muun muassa raportoida tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista (KAM eli Key Audit Matters). (537/2014, 16.4.2014, EU N:o 537/2014.) Uuden lainsäädännön myötä tilintarkastuskertomuksista pyritään saamaan entistä informatiivisempia ja yksilöidympiä. Uudistuneissa kertomuksissa tilintarkastaja voi tuoda aiempaa vapaammin oman mielipiteensä esiin. (Remes 2010, 10.)

15.12.2016 jälkeen päättyviltä tilikausilta on jo annettu listayhtiöissä EU:n tilintarkastusasetuksen sekä ISA –standardien muutoksiin pohjautuvat tilintarkastuskertomukset. Tilintarkastuskertomusten rakenteellinen ja sisällöllinen uudistus tähtäävät ennen kaikkea entistä informatiivisempiin kertomuksiin ja sitä kautta yleisen luottamuksen säilyttämiseen ja tilintarkastuksen odotuskuilun kaventumiseen. (de Beer 2015, 32.)

Tilintarkastuskertomusta pidetään tilintarkastusprosessin kulminaationa sen välittäessä tilintarkastusprosessin keskeisimmät löydökset sidosryhmien

käyttöön (Weirich & Reinstein 2014, 24.). Tilintarkastajan toiminta ja tilintarkastusprosessi jäävät yritysjohtoa lukuunottamatta kuitenkin tilintarkastuksen sidosryhmille melko näkymättömäksi (Kärkkäinen 1998, 67.). Tässä tutkimuksessa keskitytäänkin uuden tilintarkastuskertomuksen aiheuttamiin vaikutuksiin listayhtiöiden tilintarkastusprosessien näkökulmasta. Uusien tilintarkastuskertomusten vaikutuksia listayhtiöiden tilintarkastusprosessiin ei ole vielä ehditty tutkia. Tilintarkastusprosessin ottaminen näkökulmaksi on mielekästä, sillä prosessi on lähtökohtaisesti hyvin subjektiivinen sen vaihdellessa asiakkaittain, eikä siitä ole ollut saatavilla yleistä tietoa. Tilintarkastuskertomusuudistuksen yhtenä merkittävänä vaikuttajana on ollut tilintarkastuksen odotuskuilu, jota on uudistuksen myötä pyritty kaventamaan muun muassa yksilöimällä tarkastustoimenpiteitä. Tämä antaa viitteitä siitä, että sidosryhmät ovat yhä kiinnostuneempia myös tilintarkastusprosessin kulusta.

1.2 Tutkimuksen tavoitteet

Tämän tutkimuksen tavoitteena on selvittää, mitä vaikutuksia PIE –asetuksen mukaisella uudella tilintarkastuskertomuksella on listayhtiöiden tilintarkastusprosessiin. Aiheella on uutuusarvoa, sillä uudet tilintarkastuskertomukset on annettu Suomessa vasta kahdesti pörssiyhtiöiden tilintarkastuskertomusten osalta eikä niiden vaikutuksia ole ehditty tutkia. Työ nojaa pitkälti empiiriseen aineistoon juuri tähän aiheeseen liittyvän teorian vielä puuttuessa.

Tutkimuksen pohjalta on tarkoitus muodostaa kokonaiskäsitys merkittävimmistä muutoksista tilintarkastusprosessin tasolla. Vaikka kaikki tilintarkastusprosessit ovat erilaisia, tutkimuksessa pyritään selvittämään, voiko niistä löytää yhdenmukaisuuksia muutosten jälkeen. Listayhtiöt tutkimuksen näkökulmana eliminoi kuitenkin tutkittavien tilintarkastusprosessien eroja, kun niitä kaikkia koskevat samat säännökset. Tavoitteena on myös selvittää uudistuksen vaikutuksia tilintarkastuksen odotuskuiluun sekä tilintarkastajien reaktioita muutokseen.

1.3 Tutkimuskysymykset ja rajaukset

Tutkimuksen pääkysymys on:

- Mitä vaikutuksia uudella tilintarkastuskertomuksella on listayhtiön tilintarkastusprosessiin ja miten vaikutukset ilmenevät käytännössä?

Lisäksi pääkysymyksen tueksi on laadittu seuraavia alakysymyksiä:

- Mitkä ovat merkittävimmät muutokset prosessin eri vaiheiden, suunnittelu-, toteutus- ja päättämisvaiheiden tasolla?
- Mitkä ovat vaikutukset tilintarkastuksen odotuskuiluun?
- Mitkä ovat tilintarkastajien reaktiot uudesta tilintarkastuskertomuksesta?

Tutkimuksen pääkysymyksen avulla pyritään tutkimaan, mitä vaikutuksia EU:n PIE –asetuksen mukainen uusi tilintarkastuskertomus on tuonut listayhtiöiden tilintarkastusprosessiin. Samalla tutkitaan vaikutusten ilmenemistä käytännössä tilintarkastusprosessin eri vaiheiden, suunnittelun, toteutuksen ja päättämisen tasolla. Alatutkimuskysymykset tukevat päätutkimuskysymystä. Tavoitteena on tutkia, mitkä ovat merkittävimmät muutokset koko prosessitasolla ja kuinka ne vaikuttavat tilintarkastuksen toteutukseen. Tavoitteena on myös tutkia uuden tilintarkastuskertomuksen vaikutuksia tilintarkastuksen odotuskuiluun sekä kuinka tilintarkastajat suhtautuvat muutoksiin.

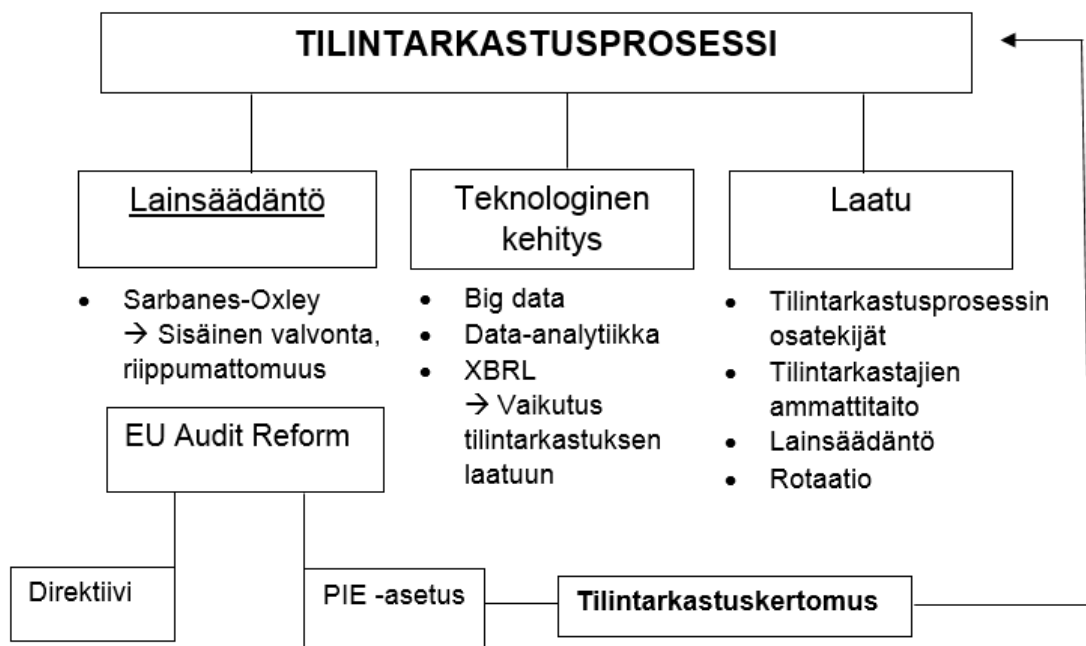
Tutkimus on rajattu koskemaan pelkästään listayhtiöiden tilintarkastusprosesseja, sillä tutkimuksen tekohetkellä niiden kohdalla oli jo laadittu tilikaudelta 2016 uudistuneet tilintarkastuskertomukset. Muiden PIE –yhteisöjen osalta muutos astui voimaan tilikauden 2017 tilintarkastuksissa. Tutkimus on rajattu koskemaan ainoastaan tilikauden 2016 tilintarkastuksiin tulleita muutoksia listayhtiöissä, jolloin tutkimuksesta on rajattu pois tilikaudesta 2017 alkaen voimaantulevat tilintarkastuskertomusuudistukset.

Tilintarkastusprosessi on yksinkertaisuuden vuoksi tässä tutkimuksessa oletettu olevan kolmivaiheinen prosessi, joka koostuu suunnittelu-, tarkastus- ja

päätämismuutoksista. Tilintarkastusprosessin oletetaan olevan ISA –standardien mukainen, sillä tilintarkastajien on noudatettava listayhtiöiden tilintarkastuksissa ISA –standardeja. Tilintarkastusprosesseja tutkitaan listayhtiöihin sekä PIE –yhteisöihin perehtyneiden tilintarkastajien näkökulmasta, sillä heillä on tilintarkastuksen sidosryhmiä ajatellen paras tuntemus uudesta lainsäädännöstä sekä sen vaikutuksista tilintarkastusprosesseihin listayhtiöissä. Tutkimusta varten ei ole valittu tiettyjä listayhtiöitä tai niiden tilintarkastusprosesseja tarkasteluun, vaan tarkoituksena on saada yleisnäkemys aiheeseen. Tutkimus rajataan koskemaan suomalaisten listayhtiöiden tilintarkastusprosesseja.

1.4 Tutkimuksen teoreettinen viitekehys

Osa tutkimuksen teoreettisesta viitekehystä koostuu tilintarkastusprosesseja koskevista tutkimuksista. Tilintarkastusprosesseja ei kuitenkaan ole sellaisenaan tutkittu kovinkaan laajasti, jolloin viitekehystä voidaan joiltain osin laajentaa koskemaan myös tilintarkastuksen tutkimuksia. Tilintarkastus käsittää kuitenkin tilintarkastusprosessin sen ollessa osa tilintarkastuksen kulkua. Oheiseen kuvioon 1 on hahmoteltu tutkimuksen teoreettinen viitekehys.



Kuvio 1. Tutkimuksen teoreettinen viitekehys.

Tutkimuksen teoreettinen viitekehys koostuu kuvion 1 mukaisesti erityisesti tilintarkastusprosesseja koskevista tutkimuksista *lainsäädännön, teknologisen kehityksen ja laadun* näkökulmista. Nämä näkökulmat on valittu siksi, että aiheista on tehty tilintarkastusprosesseja koskevia tutkimuksia. Tämä tutkimus sijoittuu prosessien tarkasteluun etenkin lainsäädännön näkökulmasta, kun tarkoituksena on selvittää, kuinka EU:n PIE –asetuksen mukainen uusi tilintarkastuskertomus vaikuttaa listayhtiöiden tilintarkastusprosesseihin.

Tilintarkastuksen tutkimus on viime aikoina keskittynyt tilintarkastuksen teknologisen kehityksen tutkimuksiin. Tilintarkastusta tukevia teknologisia järjestelmiä on otettu käyttöön tavoiteltaessa entistä tehokkaampaa tilintarkastusta (Dowling & Leech 2007, 92.).

Erityisesti Big Four –yhteisöissä data-analytiikan hyödyntäminen on tyypillistä ja niihin on panostettu paljon resursseja (Earley 2015, 495.). Big datalla tarkoitetaan useista tietueista koostuvaa kokoelmaa, joka on sellaisenaan liian suuri ja hankala työstettäväksi tavallisilla metodeilla (Cao et.al. 2015, 423.). Data-analytiikka on big datan tutkimista, mukauttamista sekä mallintamista, jotta saadaan päätöksentekoa tukevaa tietoa. Cao et. al. (2015, 423,427) tutkivat big dataa tilintarkastuksen tehostamiskeinona. Big datan kautta voidaan havaita esimerkiksi tarkastuksessa ilmenevät poikkeavuudet paremmin. Data-analytiikan myötä tilintarkastuksen laatu voi parantua, sillä analyysien kautta asiakkaan prosessit hahmotetaan paremmin.

Mardian (2015, 251) tutki artikkelissaan, kuinka XBRL vaikuttaa tilintarkastusprosessiin. XBRL on raportointikieli, joka Mardianin mukaan parantaa tilintarkastusprosessia, se auttaa esimerkiksi sisäisten kontrollien tarkistamisessa riskiperusteisella lähestymistavalla. XBRL myös nopeuttaa ja tehostaa tilintarkastusprosessia sekä alentaa prosessin kustannuksia. Samalla myös markkinoilla olevan informaation epäsymmetrisyys sidosryhmien välillä pienenee.

Teknologisen kehityksen vaikutusten yhteydessä sivuttiin jo hieman tilintarkastuksen laatua, joka osaltaan voi parantua esimerkiksi teknologisen kehityksen kautta. Tilintarkastusprosessia on tutkittu melko paljon laadun näkökulmasta. Knechel et.al. (2013, 393,397) tarkastelivat tutkimuksessaan tilintarkastuksen laatua eri sidosryhmien näkökulmasta. Heidän mukaansa laadun käsite vaihtelee sidosryhmittäin. Tilintarkastusprosessin laatu riippuu tilintarkastajan prosessin eri vaiheissa tekemistä harkinnoista esimerkiksi tilintarkastusriskin määrittelyn, tarkastustoimenpiteiden sekä tilintarkastusevidenssin keruun ja arvioinnin suhteen. Yhden näkemyksen mukaan tilintarkastuksen laatu on vahvasti riippuvainen tilintarkastusprosessin komponenteista, kuten esimerkiksi tilintarkastajan arvioimasta riittävästä tilintarkastusevidenssistä, hänen ammatillisesta skeptisyydestään sekä tietotaidostaan. Yhteenvetona tutkijat arvioivat hyvän ja laadukkaan tilintarkastuksen perustuvan motivoituneiden ja koulutettujen tilintarkastajien hyvin suunniteltuihin ja asiakkaiden ainutlaatuisuuteen pohjautuviin tilintarkastusprosesseihin sekä tilintarkastajien ymmärrykseen tilintarkastukseen liittyvästä epävarmuudesta.

EU:n PIE –asetuksen mukaisen pakollisen rotaation vaikutuksia tilintarkastuksen laatuun on ehditty jo tutkia. Vastavaihdettujen tilintarkastajien koettiin olevan riippumattomampia suorittamaan tarkastusta sekä tuovan tuoretta näkemystä tilinpäätösinformaation varmentamiseen, jonka osaltaan tutkittiin johtavan tilintarkastusinformaation laadun parantumiseen. Toisaalta rotaation myötä vaihdetut tilintarkastajat eivät ole edeltäjiinsä nähden yhtä hyvin tietoisia tarkastettavan yhtiön liiketoiminnasta ja siihen liittyvistä riskeistä, mikä taas alentaa tilintarkastusinformaation laatua. (Kim. et.al. 2015, 1103.)

Yksittäinen tilintarkastuksen laatuun suorasti vaikuttava tekijä on lainsäädäntö (Knechel et.al. 2013, 399.). Kirjallisuudesta löytyy hieman evidenssiä lainsäädännön muutosten vaikutuksista tilintarkastusprosessiin. McConnell ja Banks (2003, 49-54) tutkivat Yhdysvalloissa vuonna 2002 voimaantulleen Sarbanes-Oxley –lain vaikutuksia tilintarkastusprosessiin. Sarbanes-Oxleyn eli SOX:n tarkoituksena oli parantaa yritysten julkaiseman taloudellisen infor-

maation luotettavuutta ja oikeellisuutta. Uusi lainsäädäntö vaikutti merkittävästi julkisesti pörssinoteerattujen yritysten sekä tilintarkastajien työhön. Eri-tyisesti kontrollien testaus on uuden lain myötä merkittävä tarkastustoimenpide. SOX:n jälkeisellä ajalla on myös kiinnitetty entistä tarkempaa huomiota tilintarkastajien riippumattomuuteen, mikä ilmenee lain pykälässä 201 luetelluista tilintarkastajan kielletyistä palveluista. Kielletyiksi palveluiksi katsotaan muun muassa kirjanpito-, sijoitusneuvonta- ja lakipalvelut.

Sarbanes-Oxleylla on todettu olevan vahva vaikutus sisäiseen ja ulkoiseen tilintarkastukseen. SOX vaikutti merkittävästi julkisesti noteerattujen yhtiöiden raportointiin, kun tilinpäätösraportoinnissa on tehtävä selvitys tarkastettavan yhtiön sisäisen valvonnan tehokkuudesta. (Smith et. al. 2010, 346.)

Uudessa EU:n PIE -asetuksessa vaikuttaisi olevan paljon yhtäläisyyksiä Sarbanes-Oxley -lainsäädännön kanssa. Sekä Sarbanes-Oxley:n että EU:n tilintarkastusreformin taustalla on säilyttää julkinen luottamus tilintarkastusprosesseja kohtaan (Pott et. al. 2009.). EU:n tilintarkastusreformin aiheuttama muutosta pidetään käännteentekeväenä tilintarkastushistoriassa. Uutta lainsäädäntöä pidetään osana yleistä kehityssuuntaa kohti tilintarkastajan riippumattomuutta, jota on ollut havaittavissa myös muissa globaaleissa uudistuksissa, kuten esimerkiksi Sarbanes-Oxleyssa (KPMG 2016.).

1.5 Tutkimusmenetelmät ja -aineisto

Empiirinen aineisto on hankittu tutkimusta varten käyttämällä puolistrukturoituja haastatteluja aineiston hankintamenetelmänä. Haastateltaviksi on valittu neljä suomalaista KHT -tilintarkastajaa, jotka ovat perehtyneet erityisesti listayhtiöiden ja PIE -yhteisöjen tilintarkastukseen. KHT -tilintarkastajat toimivat tilintarkastustoimeksiannoissa esimiehen roolissa, päävastuullisena tilintarkastajana johtamassa tarkastustiimin työtä. KHT -tilintarkastajia haastatteleamalla aiheesta saadaan tutkimuksen kannalta relevanttia tietoa, sillä heille lainmuutokset sekä tilintarkastusprosessi ovat selkeitä ja ne liittyvät vahvasti heidän jokapäiväiseen työhönsä. Puolistrukturoidussa haastattelussa kysymysrunko on kaikille haastateltaville sama, tosin kysymysten esittämisjärjes-

tyksessä ja sanamuodoissa voi esiintyä vaihtelua. Puolistuktruroitu eli teemahaastattelu antaa haastateltaville mahdollisuuden vastata kysymyksiin omin sanoin. Teemahaastatteluille on olennaista, että haastattelu on kohdistettu ennalta määriteltyihin teemoihin, pikemmin kuin yksityiskohtaisiin kysymyksiin. Keskiössä ovat siten haastateltavien tulkinnat asioista sekä heidän niille antamansa merkitykset. (Hirsjärvi & Hurme 2008, 47-48.)

Tässä tutkimuksessa analysointimenetelmän viitekehyksen muodostaa laadullinen sisällönanalyysi, jota voidaan käyttää perusanalyysimenetelmänä laadullisessa tutkimuksessa. Analyysi etenee valitsemalla ensin aineistosta tutkimusongelman kannalta merkittävät havainnot keräämällä ne erilleen muusta aineistosta. Tutkimusongelman kannalta mielekkään aineiston analysointi jatkuu muun muassa luokittelemalla, teemoittelemalla tai tyypittelemällä aineisto. Lopuksi tuloksista tehdään analyysi ja johtopäätökset. Tässä tutkimuksessa aineistoa analysoidaan teemoittelun kautta, joka on luonteva tapa analysoida teemahaastatteluaineistoa. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 92-93.)

1.6 Tutkimuksen rakenne

Tutkimus etenee johdannon jälkeen kirjallisuuskatsaukseen. Toisessa luvussa perehdytään tilintarkastuksen lähtökohtiin sekä syvennyttään tilintarkastuskertomusuudistuksiin liittyviin teorioihin, kuten esimerkiksi tilintarkastuksen odotuskuiluun, agenttiteoriaan sekä postulaatteihin. Lisäksi käsitellään listayhtiöiden tilintarkastusprosessia. Kolmannessa luvussa taustoitetaan tarvetta EU:n tilintarkastuskertomuksia koskevalle sääntelylle sekä perehdytään tilintarkastuskertomusuudistuksiin muun muassa ISA –standardien muodossa. Neljäs luku käsittää tutkimuksen empiirisen osuuden. Ensin esitellään tutkimusmenetelmät eli aineistonhankinta- ja analyysimenetelmät. Empiirinen osuus jatkuu analysoimalla kollektiivisesti tilintarkastajien vastauksia tilintarkastusprosessin suunnittelu-, toteutus- ja päättämisvaiheissa. Lisäksi pohditaan uudistuksen vaikutuksia tilintarkastuksen odotuskuiluun sekä tilintarkastajien reaktioita uudistukseen. Luvussa viisi esitellään kootusti tutkimuksen toteutus sekä johtopäätökset. Samassa luvussa arvioidaan

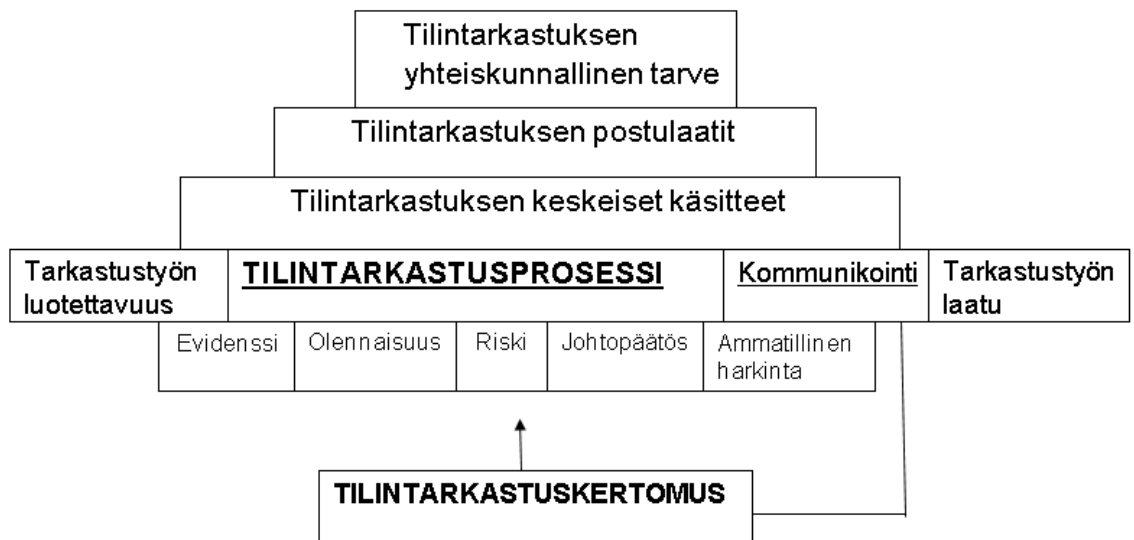
myös tutkimuksen reliabiliteettia ja validiteettia sekä jatkotutkimusaiheita. Tutkimuksen loppuun on kerätty käytetty lähdeaineisto sekä liitteet.

2 LAKISÄÄTEINEN TILINTARKASTUS, TARVE JA SÄÄNTELY SUOMALAISSA LISTAYHTIÖISSÄ

Tässä luvussa perehdytään Suomen listayhtiöitä koskevan sääntelyn ja tämän tutkimuksen kannalta merkittävimpiin teorioihin, kuten esimerkiksi odotuskuiluun, agenttiteoriaan sekä postulaatteihin. Lisäksi tutkitaan listayhtiöiden tilintarkastusprosessin kulkua.

2.1 Tilintarkastuksen viitekehys

Tilintarkastuksen laajempaa viitekehystä ja tilintarkastusprosessin linkittymistä kokonaisuuteen voidaan tarkastella oheisen kuvion 2 kautta. Tässä tilintarkastus nähdään hierarkkisena kokonaisuutena, jossa lähtökohtana on tilintarkastuksen yhteiskunnallinen tarve.



Kuvio 2. Tilintarkastusprosessin sijoittuminen tilintarkastuksen viitekehyksessä, mukailen Flint (1988,9).

Tilintarkastuksen ensisijaisena tehtävänä on todentaa tarkastettavan yhtiön johdon laatimat taloudelliset tiedot oikeiksi. Tilintarkastuksen yhteiskunnallista tarvetta voidaankin selittää agenttiteorian kautta. (Porter et.al. 2014, 59.)

Päämies-agenttiteorialla on erityinen merkitys listayhtiöiden tilintarkastuksessa, sillä listayhtiön osakkeenomistajien ja yhtiön toimivan johdon väliset

intressiristiriidat ovat klassinen esimerkki päämies–agentti ongelmasta (Jensen & Murphy 1990, 225-226.). Jensen ja Meckling (1976, 308) määrittelivät tilintarkastuksen päämies–agenttiteorian päämiehen tai päämiesten sekä agentin väliseksi sopimussuhteeksi, jossa agentti sitoutetaan toimimaan päämiehensä etujen mukaisesti. Samalla agentille delegoidaan myös osa päämiehen määräysvallasta. Listayhtiöissä osakkeenomistajat ovat päämiehiä ja toimiva johto agentteja. Kun molemmat päämies–agenttiteorian osapuolet ovat opportunistisia hyödyn maksimoijia, johtaa se intressiristiriitoin osakkeenomistajien ja johdon välillä.

Listayhtiön toimiva johto kokee osakkeen arvon maksimoimisen vain yhtenä tavoitteena suhteessa yhtiöön, vaikka he itsekin omistaisivat yhtiön osakkeita. Johdolle yritys on myös muun muassa palkanmaksaja ja henkisen pääoman tuottaja. Kun toimiva johto pyrkii maksimoimaan opportunistisesti hyötyjään, saattavat he tehdä päätöksiä, jotka eivät ole osakkeenomistajien etujen mukaisia. (Byrd et.al. 1998,14.) Agentin toimimisesta päämiehensä lukuun ei voida olla varmoja ja osapuolten välille muodostuu epäsymmetristä informaatiota. Kun kaikkien osakkeenomistajien ei ole mahdollista tarkkailla ja valvoa agentin työskentelyä, on tilintarkastajan tärkeä rooli riippumattomana osapuolena varmentaa johdon päämiehelleen antaman informaation luotettavuus. (Riistama 1999, 15.)

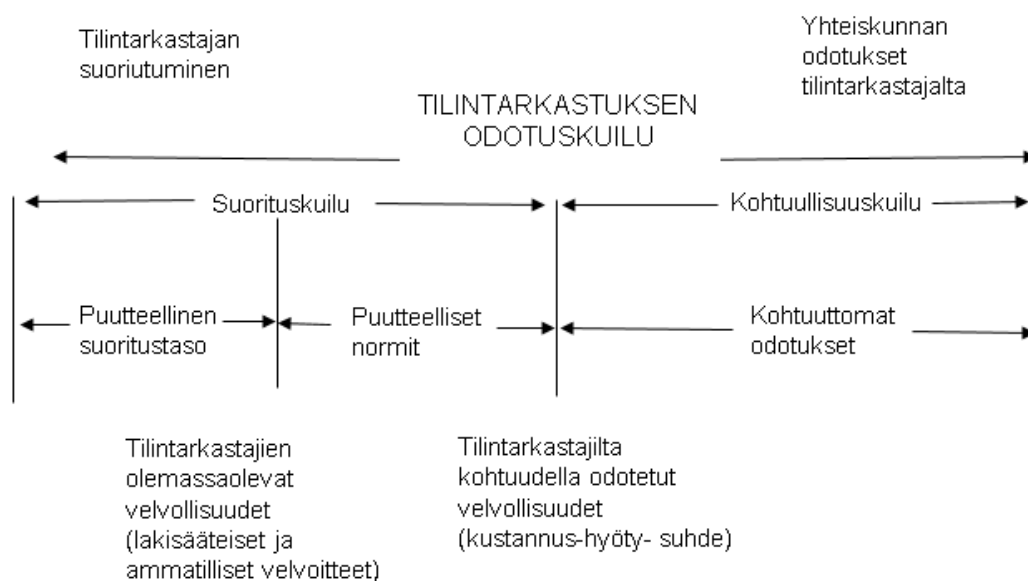
2.2 Tilintarkastuksen odotuskuilu

Tilintarkastuksen odotuskuilu –termi on merkittävä tutkimuksen kannalta, sillä koko EU –säätely uudesta tilintarkastuskertomuksesta on perustunut osittain odotuskuilun olemassaoloon. Tilintarkastuksen loppukäyttäjät, kuten esimerkiksi osakkeenomistajat ja sijoittajat ovat pitäneet tilintarkastuskertomusten sisältämää tietoa takuuna yrityksen tulevaisuudennäkymistä ja mahdollisia odottamattomia taloudellisia ongelmia tai konkurssia on pidetty tilintarkastajan syynä. (Koh & Woo 1998, 147.) Sidosryhmien uskomusten lisäksi tilintarkastuksen odotuskuiluun liittyy myös toisen osapuolen, eli tilin-

tarkastajan näkemykset hänen velvollisuuksistaan tilintarkastuksissa. Odotuskuilu toteutuu, kun tilintarkastajat ja sidosryhmät eivät ole yksimielisiä tilintarkastajan velvollisuuksista. (Dennis 2010, 138.)

Tilintarkastuksen odotuskuilua on tutkittu paljon ja sille on monia määritelmiä. Termi esiintyi ensimmäisen kerran kirjallisuudessa vuonna 1974 Liggion määritelmän myötä. Hänen mukaansa odotuskuilu muodostuu riippumattoman tilintarkastajan sekä sidosryhmien välille erilaisten näkemysten ja kokemusten myötä koskien tilintarkastajalta odotettavaa suoriutumistasoa. (Koh & Woo 1998, 147.)

Porter (1993, 50) työsti määritelmää lähestymällä tilintarkastuksen odotuskuilua suoritus- ja kohtuullisuuskuilujen kautta oheisen kuvion 3 mukaisesti.



Kuvio 3. Tilintarkastuksen odotus-suorituskuilu Porterin (1993, 50) mukaan.

KohtuullisuuskUILU muodostuu, kun sidosryhmillä on kohtuuttomia odotuksia tilintarkastajien suoriutumisesta suhteessa tilintarkastajan todelliseen suoriutumiseen. *Suorituskuilu* tarkoittaa tilintarkastajan koettua suoriutumista suhteessa sidosryhmien odotuksiin. Suorituskuilu jakaantuu Porterin mukaan vielä kahteen osaan, *puutteelliseen suoritustasoon* sekä *puutteellisiin normeihin*. Puutteellinen suoritustaso kuvastaa eroja yhteiskunnan käsityksissä tilintarkastajien lakisääteisistä ja ammatillisista velvollisuuksista sekä tilintarkastajien todellisista velvollisuuksista. Puutteelliset normit ovat puolestaan

eroavaisuuksia, jotka aiheutuvat tilintarkastajalta kohtuudella odotettujen velvollisuuksien sekä todellisten velvollisuuksien välille.

Humphrey et.al. (1993, 410) tutkivat odotuskuilua suuntaamalla kyselytutkimuksen muun muassa analyytikoille, yritysjohtajille ja pankin toimihenkilöille. Tutkimustulosten mukaan odotuskuilu on olemassa liittyen tilintarkastajan rooliin väärinkäytösten ehkäisijänä, vastuuseen kolmansille osapuolille, tilintarkastajan riippumattomuuteen sekä tilintarkastustyön toteutukseen.

Tilintarkastuksen odotuskuilun ja tilintarkastuskertomusten välistä yhteyttä on tutkittu paljon. Monroen ja Woodliffin (1993, 47-48) mukaan odotuskuilu syntyy sidosryhmien ja tilintarkastajan välille erilaisista odotuksista tilintarkastajien todellisia velvollisuuksia kohtaan sekä niiden viestimisestä tilintarkastuskertomuksessa. Monroen ja Woodliffin tutkimus kohdistui Australiassa käyttöön otetun uuden AUP 3 –standardin vaikutuksiin tilintarkastuskertomusten informatiivisuuden ja siten tilintarkastuksen odotuskuilun saralla. Uuden standardin myötä tilintarkastuskertomuksissa alettiin kertoa täsmällisimmillä sanamuodoilla sekä yksityiskohtaisemmin johdon vastuusta, tilintarkastuksen tavoitteesta ja tarkastusta koskevista rajoitteista.

Tutkimustulokset osoittivat, että vanhan tilintarkastuskertomuksen sanamuoto aiheutti osaltaan odotuskuilun tilintarkastajan ja tilintarkastusinformaation käyttäjien välille. Uudistunut tilintarkastuskertomus vaikutti merkittävästi uskomuksiin tilintarkastuksen luonteesta sekä johdon ja tilintarkastajan välisistä vastuista. Tilintarkastuksen odotuskuilu oli suurempi kertomuksen osaluilla, jotka eivät kuuluneet tilintarkastajan vastuulle, eikä niistä siten oltu viestitty kertomuksessa. Tutkijat myös totesivat, että kuilu oli pienempi valvutuneempien tilinpäätösinformaation käyttäjien ja tilintarkastajan välillä. Ratkaisuna tähän tutkijat painottivat sidosryhmien, erityisesti osakkeenomistajien tietämyksen lisäämistä tilintarkastajan velvollisuuksista ja tehtävistä sekä aiempaa tarkempia sanamuotoja tilintarkastuskertomuksissa. (Monroe & Woodliff 1993, 69-71.)

Kelly ja Mohrweis (1989, 87,97) tutkivat SAS 58 –standardin vaikutuksia tilintarkastuskertomusten välittämään viestiin pankkiirien ja sijoittajien näkökulmasta. Tutkijat havaitsivat, että uuden standardin mukainen tilintarkastuskertomus edisti käyttäjien ymmärrystä tilintarkastuksen tarkoituksesta sekä vahvisti käsitystä siitä, että johto on vastuussa tilinpäätösinformaatiosta.

Sekä tilintarkastuksen odotuskuilu, että päämies-agenttiteoria vahvistavat käsitystä siitä, että tilintarkastuskertomukset eivät nykyisellään ole vastanneet sidosryhmien odotuksia. Uudet tilintarkastuskertomukset nähdään potentiaalisena ratkaisuna koettuihin ongelmiin.

2.3 Tilintarkastuksen postulaatit

Kuvion 2 mukaisesti tilintarkastuksen yhteiskunnallisen tarpeen alle sijoittuvat tilintarkastuksen postulaatit. Postulaateilla tarkoitetaan tilintarkastuksen viitekehyksessä tilintarkastukseen liittyviä perusolettamuksia. (Gray & Manson, 2000, 25.) Mautz ja Sharaf kehittivät tilintarkastuksen postulaatit jo 1960-luvulla. Seuraavassa on esitetty heidän laatimansa kahdeksan postulaattia, joita pidetään tilintarkastustyön eli tilintarkastusprosessin edellytyksinä.

- 1) Taloudellisen informaation todennettavuus.
- 2) Tilintarkastajan ja tarkastettavan yhtiön välisten etujen ristiriidattomuus.
- 3) Perusteiden saatavuus, tarkastusaineistoon ei liity salaisia sopimuksia.
- 4) Tehokas sisäinen tarkkailu.
- 5) Yleisesti hyväksytyjen laskentaperiaatteiden johdonmukainen noudattaminen ja siten todenmukaisten tulosten esittäminen.
- 6) Oikeellisuuden pysyvyys, tarkastustyössä aiemmin ilmenneitä seikkoja pidetään totuudenmukaisina, ellei ole saatu muuta evidenssiä.
- 7) Tilintarkastaja toimii tarkastustyössä ainoastaan tilintarkastajana tavoitteenaan antaa riippumaton tilintarkastuskertomus.
- 8) Tilintarkastustoiminnan riippumattomuus. (Mautz & Sharaf 1977, 42.)

Mautzin ja Sharafin postulaatteja on kuitenkin luonnehdittu alustaviksi ja ne ovat saaneet kritiikkiä kapea-alaisuudestaan. Tilintarkastus muuttuu jatkuvasti ajansaatossa, eikä kaikkia postulaatteja voida pitää enää totena tai merkityksellisinä. (Pratt & Peursem 1993, 14.) Esimerkiksi etujen ristiriidattomuuden postulaattia ei voida enää pitää relevanttina. Tarkastettavan yhtiön johdolla voi olla tavoitteena antaa tilinpäätöksen perusteella mahdollisimman hyvä kuva yhtiöstään muun muassa sijoittajille, jolloin tilintarkastajan ja johdon edut eivät välttämättä ole ristiriidattomia keskenään. (Gray & Manson 2000, 25-26.)

Mautzin ja Sharafin esittämät kahdeksan postulaattia voidaan jakaa käyttäytymistä koskeviin postulaatteihin sekä toiminnallisiin postulaatteihin. Käyttäytymisen postulaatteja edustavat ensimmäinen, neljäs, viides ja kuudes postulaatti, kun taas toiminnallisia postulaatteja toinen, kolmas, seitsemäs ja kahdeksas. (Almeida 2015, 159-160.) Lee kehitti Mautzin ja Sharafin jälkeen omat postulaattinsa. Lee muodosti yhteensä 14 postulaattia, jotka hän jakoi kolmeen osaan: tukea antavat postulaatit, käyttäytymiseen pohjautuvat postulaatit sekä toiminnalliset postulaatit. Erityisesti toiminnalliset postulaatit tarkastelevat tilintarkastuksen prosessia. (Lee 1993, 4.)

Tukea antavista postulaateista voidaan erottaa seuraavat:

- 1) Tilinpäätösinformaatio ei ole tarpeeksi luotettavaa ilman sen todentamista ja vahventamista. Osakkeenomistajat ja muut tilinpäätösinformaation käyttäjät voivat pitää informaatiota luotettavana vasta sen todentamisen jälkeen.
- 2) Tilintarkastuksen tarkoituksena, osana tilintekovelvollisuusprosessia ja muita velvollisuuksia on todentaa ja vahvistaa tilinpäätösinformaation luotettavuus useimmissa liiketoimintatilanteissa.
- 3) Raportoitu tilinpäätösinformaation laatu voidaan useimmissa tilanteissa testata ja vahvistaa tilintarkastuksen kautta.
- 4) Tilinpäätösinformaation käyttäjille raportoitu tilinpäätöksen laatu voidaan todentaa ja vahventaa paremmin sääntelyn avulla useimmissa tilanteissa.

- 5) Osakkeenomistajat ja muut sidosryhmät eivät useimmissa tilanteissa pysty itse vahventamaan ja todentamaan tilinpäätösinformaation laatua. (Lee 1993, 75-78.)

Käyttäytymiseen pohjautuvat postulaatit ovat:

- 1) Tilintarkastajan ja tarkastettavan yhtiön välillä ei ole intressiristiriitoja, joilla voisi olla negatiivinen vaikutus tilinpäätöksen laadun todentamiseen ja vahventamiseen.
- 2) Tilintarkastajaa kohtaan ei ole lainmukaisia tai muita rajoitteita, jotka estäisivät tilintarkastajaa suorittamasta tilintarkastustyötä.
- 3) Tilintarkastaja on riittävän pätevä ja kokenut suorittamaan tilinpäätösten todentamista ja vahventamista.
- 4) Tilintarkastustyö tehdään täysin riippumattomasti todentaakseen ja varmentaakseen objektiivisesti tilinpäätöksen laadun.
- 5) Tilintarkastaja on ammattilaisena vastuussa työstään ja tilintarkastuskerptomuksessa esittämästään lausunnosta. (Lee 1993, 79-83.)

Toiminnalliset postulaatit ovat seuraavat:

- 1) Tilinpäätösinformaation laatua tulkitaan ensisijaisesti sen asianmukaisuuden perusteella.
- 2) Tilintarkastusevidenssi on riittävää ja luotettavaa ja se on kerätty ja arvioitu kohtuullisessa ajassa kohtuullisin kustannuksin. Tilintarkastusevidenssi tukee laadukasta tilinpäätösinformaatiota, joka viestitään käyttäjille.
- 3) Tilinpäätösinformaatio ei sisällä olennaisia virheellisyyksiä tai väärinkäytöksiä.
- 4) Tilintarkastaja voi viestiä tilinpäätösinformaation asianmukaisuudesta sekä luotettavuudesta tilinpäätösinformaation käyttäjille. (Lee 1993, 83-87.)

Toiminnalliset postulaatit kuvataan tilintarkastusprosessin ohjeistajina. Tilintarkastusstandardit tehostavat prosessia, kun tilintarkastuksen uskottavuutta

ja luotettavuutta voidaan arvioida yleisesti hyväksytyjen standardien kautta. (Almeida 2015, 153,158.)

Almeida (2015, 161) tutki Mautzin ja Sharafin sekä Leen postulaattien välisiä suhteita. Sekä Mautzin ja Sharafin että Leen postulaatit ovat yhtä mieltä siitä, että tilintarkastusstandardien käyttö tilintarkastuksessa antaa tilintarkastuksen kohteena olevan yhtiön taloudellisesta asemasta asianmukaisen kuvan. Mautz ja Sharaf korostavat postulaateissaan erityisesti tilintarkastuskertomusten luotettavuutta, kun taas Leen postulaateissa korostuu tilintarkastuskertomusten asianmukaisuus.

2.4 Tilintarkastuksen keskeiset käsitteet

Tilintarkastustyöhön liittyvät käsitteet ovat tarkastustyöhön liitettäviä perusolettamuksia, joita ovat tilintarkastajan riippumattomuus, objektiivisuus, kelppoisuus sekä rehellisyys. Nämä kaikki liitetään läheisesti tilintarkastustyön luotettavuuteen. (Porter et.al. 2014, 60.)

Tilintarkastajaa koskee Tilintarkastuslain tarkoittama riippumattomuusvaatimus. Lain mukaan tilintarkastajan on toimeksiantoa suorittaessaan oltava riippumaton ja järjestettävä toimintansa riippumattomuutta suojaavalla tavalla. Tilintarkastajan tulee lähtökohtaisesti kieltäytyä tai luopua toimeksiannosta, jos riippumattomuuden edellytykset eivät täyty. Toimeksiannosta ei tarvitse kuitenkaan kieltäytyä tai luopua, jos riippumattomuutta uhkaavia tekijöitä voidaan kokonaisuudessaan pitää merkityksettöminä tai kun tilintarkastaja on ryhtynyt riippumattomuuttaan turvaaviin toimenpiteisiin. (1141/2015, 4:6§, 18.9.2015, TTL.)

Lain neljännessä luvussa on säännöksiä tilintarkastajaa koskevista ammatteettisten periaatteiden noudattamisesta tarkastustyössään. Periaatteiden mukaan tilintarkastajan on muun muassa oltava objektiivinen ja rehellinen toimeksiantoa suorittaessaan. (TTL 4:1§.)

Lain kuudes luku antaa määräyksiä koskien tilintarkastajien kelpoisuusvaatimuksia, hyväksymistä ja rekisteröintiä. Tilintarkastusalan perustutkinto on jatkossa HT –tutkinto, joka on hankittava toimiakseen tilintarkastajana. HT –tutkinnon jälkeen on mahdollisuus erikoistua joko yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajaksi (KHT –tutkinto) tai julkishallinnon ja –talousalan tilintarkastajaksi (JHT –tutkinto). (TTL 6:2§.)

Tarkastustyön laatu on luotettavuuden ohessa toinen keskeinen tilintarkastuksen peruskäsite. Tilintarkastuksen laadun käsite vaihtelee sidosryhmittäin. Tällöin tilintarkastuksen laatu on yhdistelmä todellista laatua ja koettua laatua. Koettu laatu ilmentää tilinpäätösinformaation käyttäjien käsitystä tilintarkastuksen laadusta. Käyttäjien näkökulmasta on keskeistä, kuinka tehokkaana he pitävät tilintarkastuksen roolia tilinpäätösinformaation oikeellisuuden varmentamisessa. Todellinen laatu on taasen todennäköisyys siitä, että tilintarkastuksella voidaan pienentää tilinpäätösraporteissa esiintyviä virheitä. (Jackson et. al. 2008,422.) Tilintarkastuksen laadulla tarkoitetaan yleisesti tilintarkastusstandardien noudattamista tilintarkastuksissa (Watkins et.al. 2004.). Standardit ovat myös merkittävässä osassa kuvion 2 mukaisessa kommunikoinnissa, kun tilintarkastuskertomukset viestitään standardien kautta.

2.5 Listayhtiöiden tilintarkastusprosessi

Tilintarkastuksen suunnittelu

Tilintarkastusprosessin kannalta on tärkeää suunnitella tilintarkastustyö huolellisesti, sillä suunnittelun avulla voidaan varmistaa, että tilintarkastuksen kannalta tärkeimmät asiat ja riskit huomioidaan sekä pysytään aikataulussa. Suunnittelua ei kuitenkaan voida pitää tilintarkastusprosessiin nähden erillisenä vaiheena, vaan sitä pitäisi ajatella koko tilintarkastuksen ajan jatkuvana prosessina. (Tomperi 2016, 40.) Tilintarkastusprosessin lähtökohtana on sen riskiperusteisuus, joka tarkoittaa prosessin vaiheiden tasolla riskien arviointia, riskeihin vastaamista sekä niistä raportointia (Blummé 2008, 85.). Tilin-

tarkastuskäytännöt ovat muovaantuneet viime vuosina yhä riskipainotteisimmiksi. Jos tilintarkastaja arvioi asiakkaansa liiketoimintariskin virheellisesti, se voi johtaa vääränlaisiin johtopäätöksiin. (Fukukawa & Mock 2011, 76.)

Ennen varsinaista riskien arviointia suoritetaan toimeksiannon alkutoimenpiteet ISA 220 –standardin mukaisesti. Toimeksiannon alustavina toimenpiteinä ja merkittävänä seikkoina otetaan kokonaisstrategiaan toimeksiannon kannalta huomionarvioisia tekijöitä. Näitä voivat olla esimerkiksi asianmukaisen olennaisuuden määrittäminen, olennaisen virheellisyyden riskin huomiointi ja sen vaikutus ohjaukseen ja valvontaan, sisäisen valvonnan tehokkuuden arviointi sekä merkittävät muutokset toimialalla, raportoinnissa ja lainsäädännössä. (IFAC 2009a, 128-131.) Toimeksiannon alustavina toimenpiteinä tilintarkastajan on arvioitava pätevyytensä suorittaa tilintarkastustoimeksianto. Tähän liittyy olennaisesti riippumattomuuden vaatimus. Tilintarkastajan on varmistettava sekä itsensä että koko tarkastustiimensä riippumattomuus koko tilintarkastustoimeksiannon ajan. (Korkeamäki 2017, 41.)

Toimeksiannon ominaispiirteet liittyvät tarkastuskohteen luonteeseen. Ominaispiirteitä voivat olla esimerkiksi toimeksiannossa käytettävä tilinpäätösnormisto, toimialakohtaiset raportointivaatimukset, tarkastettavien liiketoimintasegmenttien luonne sekä sisäisen tarkastuksen hyödyntäminen. Monet ominaispiirteisiin liittyvät asiat koskevat konserneja ja ne tulevatkin esille kansainvälisten konsernien kuten esimerkiksi listayhtiöiden tilintarkastuksessa. Kokonaisstrategian laatiminen on listayhtiöille tärkeä ja aikaavievä työvaihe. (Halonen & Steiner 2010, 126-127.)

Tilintarkastuksen ajoitus ja kommunikointitavat ovat asiakkaan kanssa sovittavia, toimeksiantokohtaisia seikkoja, joista säädetään ISA 210 –standardissa. Ajoitukseen ja kommunikointitapoihin liittyen huomioitavia asioita voivat olla esimerkiksi raportointiaikataulu sekä keskustelut johdon ja hallintoelinten kanssa tilintarkastustyön luonteesta ja laajuudesta, työn aikaisesta raportoinnista ja kommunikoinnista. (IFAC 2009b, 103.)

Alustavien toimenpiteiden yhteydessä pohditaan myös tarkastustyön vaatimia resursseja. Resursoinnin onnistuminen vaikuttaa huomattavasti toimeksiannon taloudellisuuteen ja tehokkuuteen. Onnistuneessa resursoinnissa kuhunkin toimeksiannon vaiheeseen sopivat henkilöt suorittavat tarkastustoimenpiteitä oikeanaikaisesti ja suunnitellussa laajuudessa. Tarkastusalueille, joissa olennaisen virheellisyyden riskit ovat muita korkeammat, on valittava asiantuntevia ja kokeneita tarkastajia sekä huomioitava tarpeelliset ajalliset resurssit. Kokonaisuudessaan on varmistettava, että toimeksiantotiimillä on riittävä pätevyys ja kyvykyys tilintarkastustoimeksiannon suorittamiseen. (Halonen & Steiner 2010, 125-130.)

ISA –standardien mukainen tilintarkastusprosessin suunnitteluvaihe jakaantuu kahteen osaan, tilintarkastuksen kokonaisstrategian luomiseen sekä yksityiskohtaisemman tilintarkastussuunnitelman laatimiseen (Porter et.al. 2014, 345.). Tilintarkastajan tulee laatia tilintarkastustoimeksiannostaan kokonaisstrategia. Tätä voidaan pitää tilintarkastuksen yleissuunnitelmana, joka luo suuntaviivan yksityiskohtaisemman tilintarkastussuunnitelman laatimiselle. Kokonaisstrategiassa otetaan kantaa muun muassa tilintarkastuksen laajuuteen, ajoitukseen ja kohdistamiseen liittyviin seikkoihin. (Halonen & Steiner 2010, 125.) ISA 300 –standardi määrittelee kokonaisstrategiaan liittyvät toimenpiteet seuraavasti:

- toimeksiannon alustavat toimenpiteet ja merkittävät tekijät
- toimeksiannon ominaispiirteiden määrittely
- tilintarkastuksen ajoitus ja kommunikointitavat
- resursointi. (IFAC 2009c, 251.)

Tilintarkastuksen kokonaisstrategian pohjalta laaditaan yksilöidympi, tarkastustyötä ohjaava tilintarkastussuunnitelma. Suunnitelma sisältää tilintarkastustoimenpiteet, jotka suoritetaan tarvittavan tilintarkastusevidenssin saamiseksi sekä tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävälle tasolle. (Porter et.al. 2014, 349.) ISA 300 –standardin mukainen tilintarkastussuunnitelma sisältää seuraavat kohdat:

- kuvaus toimenpiteistä, joilla voidaan arvioida olennaisen virheellisuuden tai puutteen riskiä
- kuvaus suunniteltujen tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta
- kuvaus muista tarkastustoimenpiteistä, jotka on suoritettava, jotta toimeksiannossa noudatettaisiin ISA –standardeja. Sekä tilintarkastusstrategia että tilintarkastussuunnitelma on dokumentoitava ja niitä on päivitettävä tarpeen mukaan. (IFAC 2009c, 251-252.)

Tarkastettavien yhtiöiden talousjohtajien mielipiteillä on tutkittu olevan vaikutusta tilintarkastuksen suunnitteluvaiheessa. Ruotsalaisille listayhtiöille tehdyn tutkimuksen mukaan talousjohtajat pyrkivät vaikuttamaan ISA 300 –standardin mukaisessa tilintarkastuksen suunnittelussa erityisesti tilintarkastuksen suunniteltuun laajuuteen ja tarkastuskohteisiin sekä sisäisiin kontrolleihin. (Hellman 2011, 247-248.)

Tilintarkastussuunnitelmaan liittyvät riskienarviointitoimenpiteet ovat toimenpiteitä, joissa tilintarkastaja muodostaa käsityksen tarkastettavasta yhteisöstä, toimintaympäristöstä sekä sisäisestä valvonnasta. ISA 315 –standardin mukaan näiden toimenpiteiden tarkoituksena on tunnistaa ja arvioida väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat olennaisen virheellisuuden riskit tilinpäätös- ja kannanottotasolla. (Gray & Manson 2000, 119.) Riskienarviointi on tilintarkastusprosessin kannalta merkittävä vaihe, sillä sen myötä voidaan tunnistaa tarkempaa analyysia ja testausta vaativat alueet, jotka ilman huolellista arviointia voisivat jäädä tarkastamatta (Schwartz & Chandler 2012, 397.). Käsityksen muodostaminen yhteisöstä, toimintaympäristöstä ja sisäisestä valvonnasta on koko tarkastustoimeksiannon ajan jatkuva prosessi, jossa tietoa kerätään, päivitetään ja analysoidaan (Halonen & Steiner 2010.).

Standardin mukaisia riskienarviointitoimenpiteitä ovat tiedustelut johdolle, analyttiset toimenpiteet sekä havainnointi ja yksityiskohtainen tarkastus. Tiedustelut johdolle käsittävät muun muassa tiedonhankintaa toimintaympä-

ristöstä, jossa tilinpäätös laaditaan, sisäisen tarkastuksen suunnittelun ja valvonnan tasosta sekä yhteisön tilinpäätösperiaatteista. Analyttisten toimenpiteiden myötä pyritään saamaan tietoa esimerkiksi suhteellisen suurista muutoksista edellisvuoteen nähden, jolloin voi paljastua lisääntyneen olennaisen virheellisyyden riskin tarkastusalueita. Analyttiset toimenpiteet käsittelevät esimerkiksi suhde- ja tunnuslukujen laskentaa ja niiden vertailua aiempiin vuosiin. (Glover et. al. 2000, 29.)

Havainnoinnin ja yksityiskohtaisen tarkastuksen myötä saadaan tietoa erityisesti tarkastettavasta yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä. Käytettäviä toimenpiteitä ovat yhteisön toiminnan ja toimintojen havainnointi, dokumenttien yksityiskohtainen tarkastelu, johdon raportteihin perehtyminen sekä yhteisön toimitiloihin tutustuminen. (Halonen & Steiner 2010, 154-159.)

Tilintarkastuksen toteutus

Tilintarkastusprosessin toteutusvaiheessa on tarkoituksenaan toteuttaa suunnitteluvaiheessa arvioituihin riskeihin vastaavia toimenpiteitä. Tarkastustoimenpiteillä saadaan kerättyä tilintarkastusevidenssiä raportoinnin tueksi. (Blummé 2008, 99.) Tilintarkastuskertomuksen johtopäätökset perustuvat tilintarkastusevidenssiin eli tilintarkastajan tarkastuskohteesta keräämään näyttöön. Tilintarkastusevidenssi voi käsittää sekä tilinpäätösten perusteella saadun taloudellisen informaation, että muun informaation tarkastuskohteesta.

Evidenssiä hankintaan tilintarkastustoimenpiteillä, jotka määräytyvät suunnitteluvaiheessa tehdyn tilintarkastussuunnitelman pohjalta. ISA 500 –standardin mukaan tilintarkastusevidenssiä on hankittava olosuhteisiin asianmukainen määrä. (IFAC 2009d, 382.) Tilintarkastusevidenssin keruuseen vaikuttavat esimerkiksi evidenssin sopivuus tarkastustoimeksiantoon, evidenssin uskottavuus, saatavuus, ajantasaisuus sekä hinta (Porter et.al. 2014, 274.). Tarvittavaan tilintarkastusevidenssiin vaikuttavat myös olennaisen virheen riski sekä tilintarkastusevidenssin laatu. Tilintarkastusevidenssin määrä on

sitä suurempi, mitä korkeampi riski tarkastuskohteeseen sisältyy. Tilintarkastusevidenssin laatua voidaan mitata sen tarkoituksenmukaisuuden ja luotettavuuden perusteella. (Halonen & Steiner 2010, 60.)

Riskiperusteisessa tilintarkastuksessa korostuvat tarkastustoimenpiteet, joiden kautta on tarkoitus havaita virheet ja puutteet muun muassa tilien saldoissa, kirjanpidon tapahtumissa tai liitetiedoissa sekä yrityksen kontrolleista johtuvat tekijät, jotka voivat sellaisinaan aiheuttaa olennaisen virheellisyyden tilinpäätöksessä. (Halonen & Steiner 2010, 60.) Riskiperusteisen tilintarkastuksen perusolettamuksena on tilintarkastuksen kohdistaminen olennaisen virheellisyyden riskin alueille. Tämä johtaa tehokkaampaan ja totuudenmukaisempaan tilintarkastukseen. (Bowlin 2011, 1231.) Tilintarkastajan saama käsitys valvontaympäristöstä on keskiössä kerättävän aineiston lähestymistavassa. Mitä suurempi riski valvontaympäristöön liittyy, sitä enemmän tilintarkastusevidenssiä hankitaan aineistotarkastustoimenpiteillä. (Halonen & Steiner 2010, 60.)

ISA 330 –standardi määrittelee tilintarkastusriskiin vastaavien toimenpiteiden käytöstä. Aineistotarkastustoimenpiteistä analyttisillä toimenpiteillä voidaan tunnistaa ja määritellä tarkastuksessa ilmenneiden odottamattomien vaihteluiden syitä esimerkiksi tilien saldoissa tai tunnusluvuissa. (Hoitash et.al. 2006, 54.) Aineistotarkastustoimenpiteitä ovat esimerkiksi yksittäisten tapahtumien tarkistaminen sekä analyttiset aineistotarkastustoimenpiteet kannanottotasolla. Aineistotarkastustoimenpiteitä tarvitaan käytännössä aina, sillä toimivakaan sisäinen valvonta ei pysty poistamaan kaikkea olennaisen virheellisyyden riskiä. (Porter et.al. 2014, 430.) Analyttiset tarkastustoimenpiteet ovat käytetyimpiä keinoja tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskin havaitsemisessa. Listayhtiöiden tilintarkastajien keskuudessa on kuitenkin viime aikoina ollut havaittavissa aineistotarkastustoimenpiteiden käytön sivuuttamista, sillä niiden hyödyllisyyttä ja olennaisuutta tilintarkastusevidenssinä on kritisoitu. (Glover et.al. 2015, 176.)

Kontrollien testausta käytetään arvioimaan kontrollien tehokkuutta olennaisien virheellisyyksien havaitsemisessa, estämisessä ja korjaamisessa. Kontrollien testaus on tarpeellista etenkin silloin, kun pelkästään aineistotoimenpiteillä ei voida hankkia riittävää määrää tarkoituksenmukaista tilintarkastusevidenssiä. (IFAC 2009e, 323-324.) Kontrollien arvioinnissa käytetään muun muassa havainnointia, kyselyjä, uudelleensuorittamista sekä dokumentteja. Vahvojen sisäisten tarkastusten toimintojen yhtiöissä pystytään estämään vilpilliset toimet tehokkaammin verrattuna yhtiöön, jonka sisäiset kontrollit ovat heikot tai niitä ei ole. (Young & Moyes 2014, 23.) Yritysten on todettu epäonnistuvan korjaamaan aiemmin havaitut olennaiset virheellisyydet sisäisissä kontrolleissaan, kun ne ovat laajalle ulottuvia ja kun liiketoiminta koostuu monista toiminnoista, kuten esimerkiksi tytäryhtiöistä. On myös havaittu, että yritykset, joilla on pienempi tarkastusvaliokunta, ovat alttiimpia epäonnistumaan sisäisten kontrollien korjaamisessa. (Hammersley et.al. 2012, 75.) Tämän mukaan listayhtiöiden tilintarkastajien tulisikin siis keskittyä tarkastustyössään erityisesti sisäisten kontrollien tason arviointiin.

Sarbanes-Oxley on tuonut Yhdysvalloissa merkittäviä parannuksia julkisesti pörssinoteerattujen yritysten sisäisiin kontrolleihin ja painottanut siten kontrollien testausta tarkastustoimenpiteenä. SOX:n mukaan yhtiöiden on määriteltävä ja dokumentoitava taloudellisen raportoinnin oikeellisuuden kannalta merkittävimmät prosessit ja avainkontrollit. Johdon tehtävänä on vahvistaa vuosittain, että yhtiön sisäinen valvonta on riittävää sekä sisäisen valvonnan järjestelmää on verrattava asianmukaiseen viitekehukseen, jona useimmiten käytetään COSO –mallia. Tilintarkastajien velvollisuudeksi tuli muun muassa vahvistaa ja arvioida sekä antaa lausunto yrityksen sisäisen valvontajärjestelmän soveltuvuudesta ja tehokkuudesta sekä julkistettujen tietojen paikkaansapitävyydestä. (McConnell & Banks 2003, 49-54.)

Data-analytiikan hyödyntäminen on vaikuttanut tilintarkastusprosessin toteutukseen merkittävästi. Data-analytiikan kautta voidaan havaita esimerkiksi tarkastuksessa ilmenevät poikkeavuudet aiempaa paremmin. Erityisesti tilintarkastajan arviointia vaativat tarkastusalueet, kuten toiminnan jatkuvuutta

koskevan lausunnon antaminen voi helpottua, kun tulevaisuutta koskevia ennusteita on mahdollista tehdä yhä luotettavammin. Myös tilintarkastuksen riskiä on helpompi käsitellä, kun tilintarkastajat voivat hyödyntää työkaluja ja teknologiaa tarkastuksissaan aiempaa paremmin. (Earley 2015, 495-496.)

Dowling & Leech (2007, 95, 107) tutkivat ja vertailivat erilaisia kansainvälisten tilintarkastusyhteisöjen tilintarkastuksessa hyödyntäviä teknologisia järjestelmiä ja apukeinoja. Kaikki tutkimukseen osallistuneet yhteisöt kokivat, että heidän teknologiset tukijärjestelmänsä toimivat tilintarkastusprosessien mahdollistajina sekä valvojina. Yhteisöjen välillä oli kuitenkin eroja siinä, kuinka he kokivat tukijärjestelmien vaikutukset yhteisöjen tilintarkastusmetodologian tasolla.

Tilintarkastuksen kohteena on tarkastettavan yhtiön kirjanpito, tilinpäätös, toimintakertomus sekä hallinto (TTL, 3:1.1.§.). Toimintakertomus ei kuulu osaksi tilinpäätöstä, vaan se on liitettävä erilliseksi asiakirjaksi tilinpäätökseen. Toimintakertomus ei myöskään ole uuden tilintarkastuslain mukaisesti tilintarkastuksen kohteena, mutta tilinpäätöksen ja toimintakertomusten on oltava ristiriidattomia keskenään. (TTL, 3: 1.§.) EU:n direktiiveissä ja kansainvälisissä tilintarkastusstandardeissa on kuitenkin säännöksiä toimintakertomuksen tarkastustoimenpiteistä. Tarkastustoimenpiteet keskittyvät varmentamaan, että toimintakertomus on laadittu hyvän kirjanpitotavan ja muiden säännösten mukaisesti sekä että toimintakertomus ja tilinpäätös eivät ole keskenään ristiriidassa. Lausunto toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen yhdenmukaisuudesta annetaan käytännössä tilintarkastuskertomuksen ”muut raportointivelvoitteet” –osiossa. (Korkeamäki 2017, 87-89.)

Tilintarkastuksen päättäminen

Tilintarkastajan raportoinnista on säädetty tilintarkastuslaissa. Kun tilintarkastus on tehty, tilintarkastaja tekee siitä tilinpäätökseen merkinnän ja viittauksen tilintarkastuskertomukseen. (TTL, 3: 4§.) Tilintarkastuslain mukaiset tilin-

tarkastajan raportit ovat *tilinpäätösmerkintä*, *tilintarkastuskertomus* sekä *tilintarkastuspöytäkirja* (Korkeamäki 2017, 96.). Tilintarkastuskertomus on sidosryhmien kannalta merkittävin ja näkyvin yksittäinen raportti. Sen kautta tilintarkastaja viestii tarkastustyönsä tuloksista. (Geiger & Raghunandan 2002, 70.) Tilintarkastuskertomus on avainasemassa osoittamassa tilintarkastusprosessin lopputulemia (IAASB 2015a, 3.). Tilintarkastajan on annettava päivätty ja allekirjoitettu tilintarkastuskertomus tilikausittain. Kertomuksesta on käytävä ilmi tarkastuksen kohteena oleva tilinpäätös sekä laatimisessa noudatettu tilinpäätössäännöstö. (TTL, 3:5§.)

Tilintarkastuskertomuksen lausuntoina on esitettävä

- ”*antaako tilinpäätös noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikean ja riittävän kuvan yhteisön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta*
- *täyttääkö tilinpäätös lakisääteiset vaatimukset*
- *onko toimintakertomus laadittu sen laatimiseen sovellettavien sääntöjen mukaisesti*
- *ovatko toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ristiriidattomia keskenään.*” (TTL, 3:5 §.)

Kaksi ensimmäistä lausuntoa viittaavat tilinpäätöksestä annettaviin lausuntoihin ja kaksi viimeistä taasen liittyvät muihin raportointivelvoitteisiin (Korkeamäki 2017, 98.).

Tilintarkastuskertomus voidaan antaa joko *vakiomuotoisena*, *ehdollisena* tai *kielteisenä* lausuntona. Tilintarkastajalta edellytetään myös lisätietojen kertomista tilintarkastuskertomuksessa, jos hän kokee ne tarpeellisiksi. Lisäksi tilintarkastuskertomuksessa on todettava, jos tilintarkastajan on jätettävä lausunto antamatta. (Porter et.al. 2014, 564; 578.)

Vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus on muodoltaan ja sisällöltään standardoitu. Tällöin tilintarkastuksen yhteydessä ei ole ilmennyt syytä, jonka

vuoksi pitäisi poiketa vakiokaavasta. (Horsmanheimo et.al. 2017, 106-107.) Tilintarkastuskertomus annetaan vakiomuotoisena, mikäli tilintarkastaja tulee siihen lopputulokseen, että tarkastettavan yhtiön tilinpäätös antaa oikeat ja riittävät tiedot tilinpäätöksestä, ja että tilinpäätöksen teossa on noudatettu voimassaolevaa tilinpäätössäännöstöä. (Gold et.al. 2012, 287.) Tilintarkastuskertomus voidaan antaa vakiomuotoisena, kun edellämainitut neljä Tilintarkastuslain 3:5§:n mukaista tilintarkastuskertomuksen lausuntoa pitävät paikkaansa sekä niiden lisäksi

- *”toimintakertomuksessa ei ole havaittu olennaisia virheellisyyksiä*
- *huomauttamiselle tilintarkastuskertomuksessa ei ole syytä*
- *lisätietojen antamiselle tai toiminnan jatkuvuutta koskevien seikkojen esiintuominen ei ole tarpeellista*
- *muut tilintarkastukseen perustuvat lausumat voidaan antaa vakiomuotoisina*
- *erityislainsäädännön edellyttämät lausumat tai tilintarkastuskertomukset voidaan antaa vakiomuotoisina”.* (Horsmanheimo et. al. 2017, 106-107.)

Tilintarkastuskertomus on annettava mukautettuna eli ehdollisena, mikäli jokin vakiomuotoisuuden edellytyksistä ei täyty. Kertomusta pidetään mukautettuna myös silloin, kun tilintarkastaja on huomauttanut, antanut lisätiedon tai tiedon toiminnan jatkuvuutta koskevista seikoista. Ellei vakiomuotoista kertomusta anneta, on tilintarkastuskertomuksessa annettava lausunto joko *varauman sisältävä* tai *kielteinen*. Lausunto voidaan myös jättää antamatta. (Horsmanheimo & Steiner 2017, 373.)

ISA 705 –standardi käsittelee mukautetun lausunnon antamista. Oheiseen taulukkoon 1 on koottu standardin mukaisia mukautettuja lausuntoja, joita on käytettävä tietyissä olosuhteissa.

Taulukko 1. Erityyppiset mukautetut lausunnot, IFAC 2015a.

Mukauttamiseen johtavan seikan luonne	Tilintarkastajan harkintaan perustuva ratkaisu tilinpäätökseen kohdistuvien / mahdollisten vaikutusten laajuudesta	
	Olennainen mutta ei laajalle ulottuva	Olennainen ja laajalle ulottuva
Tilinpäätös olennaisesti virheellinen	Varauman sisältävä lausunto	Kielteinen lausunto
Ei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tilintarkastusevidenssiä	Varauman sisältävä lausunto	Jätetään lausunto antamatta

Standardin mukaan tilintarkastajan tulee antaa mukautettu tilintarkastuskerromus, kun hän hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella päätyy siihen lopputulokseen, että tilinpäätöksessä on kokonaisuudessaan olennainen virheellisyys, tai kun tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan riittäväksi katsomaansa määrää tilintarkastusevidenssiä arvioidakseen, että tilinpäätös ei ole kokonaisuutena olennaisesti virheellinen. Kuvatut tilanteet voivat johtaa taulukon 1 mukaisesti joko varauman sisältävään, kielteiseen lausuntoon tai lausunnon antamatta jättämiseen riippuen tilinpäätökseen kohdistuvien vaikutusten laajuudesta. (Korkeamäki 2017, 108.)

Varauman sisältävä lausunto annetaan, kun tilintarkastaja tekee tarpeellisen ja tarkoituksenmukaisen evidenssin analysoinnin jälkeen johtopäätöksen, että virheellisyydet ovat tilinpäätöksen kannalta olennaisia, mutta eivät laajalle ulottavia. Varauman sisältävä lausunto annetaan myös silloin, kun tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan lausuntonsa perusteeksi tarpeellista tilintarkastusevidenssiä, mutta mahdolliset havaitsemattomat virheellisyydet voisivat olla olennaisia tilinpäätökseen nähden, joskin ne eivät ole laajalle ulottuvia. (Horsmanheimo & Steiner 2017, 373-374.)

Kielteinen lausunto on annettava silloin, kun tilinpäätös on olennaisesti virheellinen ja vaikutusten voidaan arvioida olevan olennaisia ja laajalle ulottuvia. Mukautettu lausunto ei pystyisi osoittamaan riittäväällä tavalla tilinpäätöksen harhaanjohtavuutta. Lausunto jätetään antamatta silloin, kun tilintarkastuksen laajuutta on rajoitettu niin olennaisesti ja laajasti, että tilintarkastaja ei ole kyennyt hankkimaan tarpeellista määrää tilintarkastusevidenssiä tehdäkseen lausuntoa tilinpäätöksestä. (Tomperi 2016, 162.)

Tilintarkastuskertomus katsotaan mukautetuksi myös tilanteissa, joissa tilintarkastaja antaa tilintarkastuskertomuksessa huomautuksen tai lisätiedon (Korkeamäki 2017, 110,112.). Tilintarkastajan tulee tilintarkastuskertomuksessa huomauttaa, mikäli yhteisön vastuuvollinen jäsen on joko syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä kohtaan tai kun vastuuvollinen ei ole noudattanut yhteisöä koskevaa lakia, yhtiöjärjestystä tai sääntöjä. Tilintarkastuskertomuksessa on lisäksi esitettävä tarpeelliset lisätiedot, joihin tilintarkastaja haluaa kiinnittää erityistä huomiota sekä myös tiedot seikoista, joiden perusteella voidaan olennaisesti epäillä yhteisön toiminnan jatkuvuuden edellytyksiä. (TTL, 3:5§.)

Tilintarkastuspöytäkirjassa tilintarkastaja voi esittää hallitukselle, hallintoneuvostolle, toimitusjohtajalle tai muulle vastuuvolliselle huomautuksia seikoista, joita ei esitetä tilintarkastuskertomuksessa tai tarkastusvaliokunnalle kohdistetussa lisäraportissa. Pöytäkirja luovutetaan hallitukselle tai muulle vastaavalle ja se käsitellään ja säilytetään luotettavalla tavalla. (TTL, 3:7§.)

3 EU:N PIE –ASETUKSEN MUKAINEN UUSI TILINTARKASTUSKERTOMUS – TAUSTAT JA TAVOITTEET

Tässä luvussa käsitellään EU:n lainsäädännön myötä noudatettavaksi tullutta uutta tilintarkastuskertomusta, uudistuksen taustoja ja tavoitteita.

3.1 Kansainväliset muutospaineet tilintarkastuksen sääntelyssä

Standardimuotoiset tilintarkastuskertomukset otettiin käyttöön 1940-luvulla yhdenmukaisten, vertailtavien ja johdonmukaisten kertomusten saavuttamiseksi. Tilintarkastuskertomukset ovat kuitenkin tätä nykyä jääneet aikaansa jälkeen yhteiskunnan ja talouden muutospaineista huolimatta. Yhä monimutkaistuvampi taloudellinen ympäristö vaatisi nyt tilintarkastajilta toisenlaista raportointia. (Kranacher 2011, 80.) Talouden monimutkaistuminen on vaikuttanut samalla tavoin myös tilintarkastusprosesseihin monimutkaistamalla niitä. Etenkin kolmansien osapuolien voi olla hankala käsittää standardisoitujen tilintarkastuskertomusten kautta, mitä tilintarkastuksilla on saavutettu. (Cordoş & Fülöpa 2015, 129.)

Uuden pidennetyn ja relevantimpaa tietoa tuottavan tilintarkastuskertomuksen hyödyllisyyttä on tutkittu jo jonkin verran. Chong & Pflugrath (2008, 222) vertailivat kolmen erilaisen tilintarkastuskertomusmallin pohjalta sijoittajien ja tilintarkastajien havaintoja. Mallit pohjautuivat AUS702 –standardiin, jonka tarkoituksena on parantaa tilintarkastajan ja sidosryhmien välistä kommunikointia. Lopputuloksena todettiin, että rakenteelliset seikat, kuten esimerkiksi tilintarkastuslausunnon sijoittaminen lopun sijaan alkuun näyttäisi hieman vähentävän tilintarkastuksen odotuskuilua.

Vanstraelen et.al. (2012, 206-207) tutkivat sekä tilintarkastajan että tilintarkastuskertomuksen lukijan kannalta sopivaa kertomuspohjaa ja sisältöä. Tutkimustulosten pohjalta voidaan todeta, että lukija ei koe lisäarvona informaatiota tilintarkastusprosessista, kuten esimerkiksi kuvausta käytetystä metodologiasta tai tilintarkastustiimin esittelyä. Näissä asioissa lukija luottaa tilintarkastajan toimintaa valvoviin elimiin ja tilintarkastusyhteisöihin. Tätä vastoin lukijat kaipaavat informaatiota merkittävistä tilintarkastuslöydöksistä, kuten

esimerkiksi riskin kannalta tärkeistä alueista, yhteisön sisäisen valvonnan ta-
sosta, tilintarkastajan arviointia kirjanpidon toteutuksesta sekä yhteisön joh-
don arvioita. Tilintarkastuskertomusten sisällöllä oli niiden muotoon nähden
enemmän merkitystä.

Gay & Schellugh (1993) tutkivat AUP 3 –standardin myötä pidennettyjen ti-
lintarkastuskertomusten vaikutuksia tilinpäätösinformaation lukijoiden näke-
mykseen tilintarkastajan roolista taloudellisessa raportoinnissa. Tutkimuk-
seen osallistui 180 tilinpäätösinformaation loppukäyttäjää, kuten pankkeja ja
sijoittajia. Tutkimustulosten mukaan uusi tilintarkastuskertomusmuoto lisäsi
merkittävästi lukijoiden ymmärrystä tilintarkastajan roolista, tilintarkastuspro-
sessin luonteesta sekä tilinpäätösprosessista.

3.2 Taustaa EU:n uudistuksille

EU:n tilintarkastusreformin uudistuksen merkittävänä myötävaikuttajana pi-
detään Euroopan Komission vuonna 2010 julkaisemaa vihreää kirjaa. Fi-
nanssikriisin aikana moni taloudellisissa vaikeuksissa ollut rahoituslaitos sai
vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen, mikä on antanut syytä kyseen-
alaistaa lainsäädännön nykytilaa sekä riittävyttä. Komission mukaan sidos-
ryhmät eivät välttämättä tiedä tilintarkastukseen liittyviä rajoituksia, mikä lisää
tilintarkastuksen odotuskuilua. Vihreässä kirjassa korostetaankin nykyisten
tilintarkastuskertomusten tarkoituksenmukaisuuden sekä tilintarkastusten
soveltuvuuden kartoitusta tämän ajan liiketoimintaympäristöön nähden. (Eu-
roopan Komissio 2010, 3-4.)

Osana EU:n tilintarkastusreformia Euroopan parlamentti ja neuvosto asetti-
vat 16.4.2014 direktiivin (56/2014, 16.4.2014, 2014/56/EU) tilinpäätösten ja
konsolidoitujen tilinpäätösten lakisäateisistä tilintarkastuksesta annetun di-
rektiivin 43/2006 muuttamisesta sekä asetuksen (EU N:o 537/2014) yleisen
edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisäateistä tilintarkastusta koske-
vista erityisvaatimuksista. (Suomen Tilintarkastajat ry 2017.) Direktiivi ja ase-
tus tulivat kansalliseen lainsäädäntöön Suomessa noudatettaviksi kahden
vuoden siirtymäajan jälkeen 17.6.2016 (Työ- ja elinkeinoministeriö 2017.).
Uudistuksen suurimmat muutokset koskevat PIE –yhteisöjen tilintarkastusta

ja keskeisimmät uudistukset liittyivät tilintarkastuskertomuksen uusiin vaatimuksiin. (EU N:o 537/2014.)

Uusi tilintarkastusdirektiivi laajentaa aiemmin annetun direktiivin lakisääteiseen tilintarkastukseen kohdistuvia vaatimuksia. Uudet direktiivin vaatimukset on otettu Suomessa käyttöön pääsääntöisesti uudistamalla tilintarkastuslakia. Tilintarkastuslaki uudistui Suomessa 1.1.2016 kumoten vanhan tilintarkastuslain (459/2007, 13.4.2007, TTLv) sekä lain julkishallinnon ja –talouden tarkastajista.

Direktiivin muutokset koskevat pääasiassa yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä, kun finanssikriisin jälkeen erityisesti niiltä vaadittiin toimenpiteitä taloudellisen informaation luotettavuuden parantamiseksi. Suomessa yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä ovat listayhtiöt, luottolaitokset sekä vakuutusyhtiöt. Muutokset edistävät raportoinnin läpinäkyvyyttä ja vähentävät epäsymmetristä informaatiota markkinoilla. Myös kommunikointi tilintarkastajan, tarkastettavan yhtiön johdon sekä tarkastusvaliokunnan välillä tulee parantumaan. Tilintarkastuksesta pyritään kokonaisuudessaan saamaan entistä luotettavampaa ja riippumattomampaa. (KPMG 2017.)

PIE –yhteisö

PIE –yhteisö määritellään kirjanpitolaissa seuraavasti:

”1) suomalainen yhteisö, jonka liikkeeseen laskema osake, velkakirja tai muu arvopaperi on julkisen kaupankäynnin kohteena, arvopaperimarkkinalain tarkoitetulla säännellyllä markkinalla

2) luottolaitostoiminnasta annetun lain tarkoittama luottolaitos

3) vakuutusyhtiölain tarkoittama vakuutusyhtiö”. (1620/2015 1:9§, 30.12.2015, KPL.)

Termi tulee sanoista public interest entity, joka tarkoittaa yleisen edun kannalta merkittävää yhteisöä (Horsmanheimo et.al. 2017, 13.).

Suomen listayhtiöiden on laadittava tilinpäätöksensä kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudattaen (KPL, 7:2§.). Samoin listayhtiöiden tilintarkastuksissa on sovellettava kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja (TTL, 3:3§.).

Kansainvälisten tilintarkastusalan standardien taustalla on IFAC –järjestö, (The International Federation of Accountants) jonka päämääränä on ollut edesauttaa taloudellisen raportoinnin läpinäkyvyyttä ja vertailukelpoisuutta sekä siten vaikuttaa tilintarkastajien ammattikunnan kehittymiseen muun muassa viestimällä heidän panoksestaan maailmantalouden kannalta. IFAC on mukana yhdessä IAASB:n (International Auditing and Assurance Standards Board) sekä IEASA:n (International Ethics Standards Board for Accountants) kanssa laatimassa, hyväksymässä ja käyttöönottamassa kansainvälisiä tilintarkastus- ja varmennusstandardeja. (Suomen Tilintarkastajat ry 2016, 5.)

Tilintarkastuskertomusten sisältö pohjautuu ISA –standardeihin, joten uusi tilintarkastuskertomus muokkasi monia ISA –standardeja, sekä kehitti kokonaan uuden standardin. Muutoksilla on merkittävä vaikutus tilintarkastuskertomuksen rakenteeseen ja sisältöön.

3.3 EU:n PIE –asetuksen mukainen uusi tilintarkastuskertomus

Tilintarkastuskertomus uudistui vuoden 2016 EU:n tilintarkastusdirektiivin implementoinnilla Suomen lainsäädäntöä vastaavaksi. Tämä muutti yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen, kuten esimerkiksi listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksia huomattavasti verrattuna muiden yhteisöjen tilintarkastuskertomuksiin. Tilintarkastuskertomus jaetaan kahteen osaan: *tilinpäätöksen tilintarkastukseen* sekä *muihin raportointivelvoitteisiin*. Ensimmäiseksi mainitussa osiossa tilintarkastaja raportoi tilinpäätöksen tarkastuksesta ja toisessa osiossa raportoidaan kaikki muu tarvittava informaatio, kuten esimerkiksi johdon rikkeet tarkastettavaa yhteisöä kohtaan. (Korkeamäki 2017, 98,105.)

ISA 700 –standardi, ”*Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*”, määrittelee tilintarkastuskertomuksessa esitettävän rungon oheisesti:

- otsikko
- vastaanottaja
- tilintarkastajan lausunto
- lausunnon perustelut

- toiminnan jatkuvuus
- tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat
- toimivan johdon vastuu tilinpäätöksestä
- tilintarkastajan velvollisuudet
- muut raportointivelvoitteet
- tilintarkastajan allekirjoitus
- tilintarkastuskertomuksen päiväys. (IFAC 2015b, 658-662.)

ISA 700 –standardi asettaa tilintarkastajan tavoitteeksi laatia tilintarkastusevidenssiin ja tekemiensä johtopäätösten arviontiin perustuvan lausunnon tilinpäätöksestä sekä esittää tämä lausunto kirjallisessa raportissa. Uudistunut standardi tuo rakenneuudistuksia tilintarkastuskertomukseen. Muutoksena aiempaan, tilintarkastuksesta annettava lausunto on sijoitettava heti tilintarkastuskertomuksen alkuun. Lisäksi standardissa veloitetaan raportoimaan uudistuneiden ja uuden standardin mukaiset seikat tilintarkastuskertomuksessa, kuten esimerkiksi toiminnan jatkuvuus, tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat, tilintarkastajan ja johdon velvollisuudet sekä muu informaatio. (IFAC 2015b.)

Tilintarkastuksessa sovelletusta olennaisuudesta raportoidaan yleensä lausunnon perustelujen jälkeen. Olennaisuuden määrittelyssä tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaansa. Lausunnon perustelujen jälkeen raportoidaan myös toiminnan jatkuvuuteen liittyvistä olennaisista epävarmuuksista, mikäli siihen on aihetta. (Savtschenko 2016, 58-65.)

Uutena listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksiin tulivat tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen raportointi. Tästä säädetään ISA 701 –standardissa ”*Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa.*” Tilintarkastajan on tässä osiossa raportoitava seikoista, jotka ovat olleet tilintarkastuksen kannalta merkityksellisimpiä ja ovat vaatineet tilintarkastajan huomiota. Seikat sekä niiden tarkastustoimenpiteet on yksilöitävä kertomuksessa. (IFAC 2015c.)

ISA –standardin 701 mukainen määritelmä Key Audit Matters eli KAM tarkoittaa niitä seikkoja, joita tilintarkastaja ammatillisen harkintansa perusteella pitää merkittävimpänä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. Merkittävistä seikoista raportointi välittää tilinpäätösinformaation käyttäjille lisätietoa tarkastuksen kannalta merkittävistä osa-alueista. Tilintarkastuksessa ilmennyt asia tulee nostaa esiin KAM –seikkana, mikäli

- kyseessä on korkean riskin alue
- kyseinen alue vaatii merkittävää harkintaa ja tilintarkastusevidenssin kanssa on ilmennyt huomattavia hankaluuksia
- tilintarkastaja on joutunut tekemään huomattavia muutoksia tilintarkastusprosessiin, esimerkiksi puutteellisen sisäisen valvonnan myötä. (IFAC 2015c.)

Riittävä KAM –seikkojen määrä vaihtelee tapauskohtaisesti. KAM –seikkoja pitäisi IAASB:n mukaan kuitenkin nostaa tilintarkastuksissa esille kahdesta seitsemään kappaletta. KAM –seikkojen raportoinnissa noudatetaan seuraavia vaatimuksia:

- KAM –seikoista raportoidaan tilintarkastuskertomuksessa niille varatussa osiossa ja otsikoidaan seikoittain.
- jokaisen KAM –seikan yhteydessä on oltava selvitys siitä, miksi kyseessä on tilintarkastajan mielestä esillenostettava, merkittävä seikka sekä kyseisen KAM –tekijän vaikutus tilintarkastukseen. Tässä yhteydessä voidaan tarvittaessa myös mainita johdon näkökulma asiaan.
- jos KAM –seikkoja ei löydetä, tulisi se todeta erillisellä lausunnolla tilintarkastuskertomuksessa. (IAASB 2015a.)

Taulukkoon 2 on poimittu suomalaisten teollisuusalan listayhtiöiden esittämiä KAM –seikkoja tilinpäätöksissä 2016 sekä niihin liittyviä tarkastustoimenpiteitä.

Taulukko 2. Suomalaisen teollisuusalan listayhtiöiden tilinpäätöksissä 2016 esitettyjä KAM –seikkoja sekä niiden tarkastustoimenpiteitä.

KAM -SEIKKA	TARKASTUSTOIMENPITEET
Pitkäaikaishankkeiden tuloutus	Aineistotarkastustoimenpiteet kontrollien testaus
Myynnin tuloutus	Sisäiset prosessit Aineistotarkastustoimenpiteet
Liikearvon arvostus	Asiantuntijoiden käyttö Laskelmat
Vaihto-omaisuuden arvostus	Arvostusprosessien arviointi

Taulukon 2 perusteella voidaan todeta, että merkittävimmät seikat liittyvät usein erilaisiin tuloutus- ja arvostusasioihin. Tuloutukseen liittyvissä seikoissa on käytetty tarkastustoimenpiteinä aineistotarkastustoimenpiteitä sekä sisäisten prosessien ja kontrollien testausta. Arvostusasioissa on myöskin arvioitu sisäisiä prosesseja sekä laadittu arvostuslaskelmia. (Cargotec 2016, Huhtamäki 2016, Kone 2016, Metso 2016.)

ISA 260 –Kommunikointi hallintoelinten kanssa

Standardi käsittelee tilintarkastajan velvollisuutta kommunikoida hallintoelinten kanssa tilintarkastustoimeksiannossa. Tilintarkastajan tulisi kommunikoida yhtiön hallintoelinten kanssa tilintarkastajan velvollisuuksista tilintarkastuksessa sekä tarjota yleiskuva tilintarkastuksen laajuudesta ja ajoituksesta. Tilintarkastajan tulisi saada hallintoelimiltä tilintarkastuksen kannalta relevanttia tietoa sekä puolestaan raportoida tilintarkastuksessa ilmenevistä, taloudellisen raportoinnin prosessin valvonnan kannalta merkittävistä seikoista hallintoelimille. Tilintarkastajan tulisi kokonaisuudessaan pyrkiä tehokkaaseen, kaksisuuntaiseen kommunikointiin hallintoelinten kanssa. Listayhtiön tilintarkastajan ja tarkastustiimin on lisäksi raportoitava hallintoelimille riippumattomuudestaan sekä kerrottava varotoimista, joita on sovellettu riip-

pumattomuuteen kohdistuvien uhkien poistamiseksi ja pienentämiseksi hyväksyttävälle tasolle. Riippumattomuuden varmistamiseksi on myös yksilöitävä muut tarkastuksen kohteena olevalle yhteisölle tarjotut muut kuin tilintarkastuspalvelut sekä tilintarkastusyhteisölle näistä toimeksiannoista maksetut palkkiot. (IFAC 2015d.)

ISA 570 – Toiminnan jatkuvuus

Standardin mukaan tilintarkastajan velvollisuutena on hankkia tarpeellinen määrä tarkoituksenmukaista tilintarkastusevidenssiä, jonka pohjalta hän voi arvioida, onko tarkastettavan yhteisön osalta havaittavissa olosuhteita tai tapahtumia, jotka voisivat merkittävästi vaikuttaa yhtiön kykyyn jatkaa liiketoimintaansa. Lisäksi tilintarkastajan on sisällytettävä toiminnan jatkuvuutta koskeva lausunto tilintarkastuskertomukseen. Arvioinnissa on otettava huomioon myös johdon tekemä arvio yhteisön kyvystä jatkaa liiketoimintaansa. (IFAC 2015e.)

Tilintarkastuskertomusten todenmukaisuutta on usein pidetty laadukkaan tilintarkastuksen merkinä (Knechel et.al. 2013, 398.). Toiminnan jatkuvuuteen onkin kiinnitettävä viimeistään raportointivaiheessa erityistä huomiota. (IFAC 2015e.). Tilintarkastajat pitävät yleisesti toiminnan jatkuvuutta koskevien lausuntojen antamista hankalimpina. Toiminnan jatkuvuutta koskevista lausunnoista on näyttöä, että ne eivät ole pystyneet arvioimaan jatkuvuutta oikein, joka johtaa virheisiin toiminnan jatkuvuus– raportoinnissa ja siten voi myös vaikuttaa sidosryhmien mielikuviin tilintarkastuskertomusten totuudenmukaisuudesta. (Knechel et.al. 2013, 398.)

Tutkimusten mukaan toiminnan jatkuvuus –raportoinnin informatiivisuus riippuu lausunnon sisällöstä. Usein toiminnan jatkuvuutta koskevat lausunnot liittyvät epävakaisiin taloudellisiin näkymiin. Etenkin valveutuneen tilinpäätösinformaation käyttäjän on mahdollista tehdä sama havainto ilman tilintarkastajan erillistä toiminnan jatkuvuus –lausuntoa myös tilinpäätöksen lukujen pohjalta. (Menon & Williams 2010, 2103.)

ISA 705 –Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen

Standardi käsittelee tilintarkastajan velvollisuutta antaa mukautettu lausunto tilintarkastuskertomuksessa. Mukautettuja lausuntoja ovat standardin mukaan varauman sisältävä, kielteinen lausunto sekä lausunnon antamatta jättäminen. Mukautetun lausunnon antaminen on tarpeen silloin, kun tilinpäätöksessä voidaan sanoa olevan kokonaisuutena olennainen virheellisyys tai kun tilintarkastaja ei pysty hankkimaan riittävää määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä arvioidakseen, ettei tilinpäätöksessä kokonaisuudessaan ole olennaista virheellisyyttä. (IFAC 2015a.)

ISA 706 –Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tietyt seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet

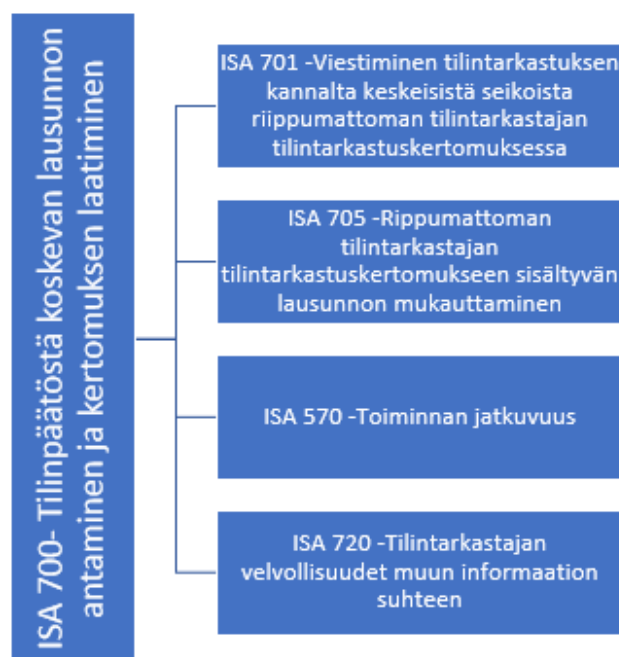
Tilintarkastajan on standardin mukaan sisällytettävä lausuntoonsa lisäviesti, silloin kun, hän kokee tarpeelliseksi kiinnittää lukijoiden huomiota tilinpäätöksessä esitettyyn seikkaan tai seikkoihin, jotka ovat lukijoiden tilinpäätöksestä saaman käsityksen kannalta merkittäviä. Tilintarkastajan on myös raportoitava muista seikoista, joita ei ole esitetty tilinpäätöksessä, mutta ne ovat relevantteja lukijoiden tilintarkastuksesta tai tilintarkastajan velvollisuuksista saaman kuvan kannalta. Lisäinformaatiot sijoitetaan tilintarkastuskertomuksessa omiksi kappaleiksiin, ensimmäinen tilanne raportoidaan otsikon ”tietyn seikan painottaminen” alle ja toinen esimerkiksi ”muu seikka” nimellä. (IFAC 2015f.) Esimerkiksi toimintakertomukseen ja hallinnon tarkastukseen liittyvät seikat sekä muut erityislainsäädännön edellyttämät lausunnot esitetään tilintarkastuskertomuksen ”muut raportointivelvoitteet” –osiossa (Fraktman 2016, 14.).

ISA 720 – *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen*

Standardi koskee tilintarkastajan velvollisuuksia yhtiön vuosikertomukseen sisältyvän taloudellisen tai muun kuin taloudellisen informaation suhteen. Tilintarkastajan on perehdyttävä yhtiön julkaisemaan muuhun informaatioon ja arvioitava, onko se olennaisesti ristiriidassa tilinpäätöksen tai hänen hankkimansa tietämyksen välillä muun informaation kanssa. Olennainen ristiriitaisuus voi olla merkki tilinpäätöksen tai muun informaation olennaisesta virheellisyydestä, jotka voivat vaikuttaa tilinpäätöksen ja sitä kautta myös tilintarkastuskertomuksen uskottavuuteen heikentävästi. Virheellisyys voi vaikuttaa myös lukijoiden taloudellisiin päätöksiin epäasianmukaisella tavalla. Tilintarkastajan on raportoitava löydöksistään standardin mukaisesti tilintarkastuskertomuksessa. (IAASB 2015b, 7-13.) Käytännössä esimerkiksi toimintakertomus luetaan muuksi informaatioksi, kun tilintarkastuksen kohteena ovat EU:n direktiivin myötä enää kirjanpito, tilinpäätös sekä hallinto (2014/56/EU.).

Tilintarkastuskertomuksessa kuvataan aiempaa selkeämmin johdon ja tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen laadintaan ja sisäiseen valvontaan liittyen. Näissä osioissa käsitellään myös johdon ja tilintarkastajan velvollisuuksia toiminnan jatkuvuuden arvioinnin osalta. Varsinkin tilintarkastajan velvollisuuksista kertomisen odotetaan kaventavan odotuskuilua. (Savtschenko 2016, 58-65.)

Oheinen kuvio 4 havainnollistaa tilintarkastusstandardien suhdetta toisiinsa.



Kuvio 4. Tilintarkastuskertomuksen kannalta merkittävien standardien suhde toisiinsa, mukailen Rejitnes (2015).

ISA 700 –standardia voidaan pitää raameina muille tilintarkastuskertomuksissa sovellettaville tilintarkastusstandardeille (Rejitnes 2015, 35.). ISA 701 –standardia lukuunottamatta standardit ovat uudistuneet EU:n lainsäädännön myötä ja tulleet voimaan 15.12.2016 tai sen jälkeen alkavien tilikausien tilinpäätösten tilintarkastusten osalta kumoten aiemmat standardit. ISA 701 koskee käytännössä KAM –tekijöistä viestimistä tilintarkastuskertomuksessa. Se tuli uutena standardina voimaan 15.12.2016. (IAASB 2015a, 3.)

3.4 Lainsäädännön vaikutukset tilintarkastusprosessiin

Tilintarkastuksen raportointi– eli päättämisvaiheeseen on tullut uuden lainsäädännön myötä kaikkein konkreettisimmat muutokset ISA –standardien muodossa. Tilinpäätösraportoinnissa on jo pitkään ollut havaittavissa, tilintarkastusprosessin läpinäkymättömyyttä sekä raportoinnin liiallista muodollisuutta tilintarkastuksen oikean ja riittävän kuvan kustannuksella. (Porter et.al.

2014, 799-800.) Tehokkaamman tilintarkastusraportoinnin tarve on ollut olemassa jo jonkin aikaa. Raportoinnin uudistuksilla uskotaan olevan merkitystä erityisesti odotuskulun kaventamisen suhteen. (Hatherly et. al. 1991, 331.)

KAM –tekijöiden viestimisellä kertomuksessa ei ole tarkoitus varsinaisesti muuttaa tilintarkastuksen kulkua. Lähtökohtana standardin lisäämiselle tilintarkastuskertomuksiin on tilinpäätösinformaation lukijoiden eli sijoittajien ja osakkeenomistajien tyytymättömyys tilintarkastajien käyttämään ammattikieleen kertomuksissaan. Tilintarkastajien tulisi pikemminkin pyrkiä selventämään, kuinka he ovat päätyneet antamaan tietynlaisen kertomuksen pelkän lausunnon sijasta. Sijoittajat ja osakkeenomistajat toteavat tilintarkastajien laiminlyövänsä heidän etujensa vaalimisen. Standardi on saanut hyvän vastaanoton sijoittajien keskuudessa. (Reintjes 2015, 35.)

Cordoş & Fülöpa (2015) tutkivat sisällönanalyysin avulla IAASB:lle osoitettuja kommenttikirjeitä KAM –seikoista. Tutkimuksesta ilmeni, että 87% vastaajista pitää KAM –tekijöiden esittelyä mielekkäänä tilintarkastuskertomuksissa. (Cordoş & Fülöpa 2015, 132-133, 149.) Reintjes (2015, 38) arvioi, että ISA 701 parantaa tilintarkastuksen ja tilintarkastuskertomuksen arvoa ja laatua palvelen sidosryhmien intressejä.

IAASB arvioi, että ISA –standardien muutos ei vaikuta ISA –standardien mukaan laadittavien tilintarkastusten taustalla olevaan työhön, vaan pikemminkin tarkoitus on lisätä läpinäkyvyyttä siitä, kuinka tilintarkastus on suoritettu. (IAASB 2015a, 3.)

3.5 Tilintarkastuksen raportointiuudistukset – kansainvälisiä kokemuksia

Myös muualla maailmassa on havaittu tilintarkastuskertomusten uudistustarpeet. Yhdysvaltain tilintarkastusalan valvontaelin PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) on ajanut tilintarkastuskertomuksen uudistamista USA:ssa niistä saatavan arvon ja hyödyn nostamiseksi. PCAOB hyväksyi 1.6.2017 AS 3101 standardin, jossa tilintarkastuskertomukseen lisätään jatkossa tarkastuskohteesta yksilöityjä kriittisiä seikkoja (Critical Audit

Matters eli CAM). CAM –seikat ovat IAASB:n tarkoittamia merkittäviä seikkoja (Key Audit Matters eli KAM) laajempi käsite, sillä kriittiset seikat sisältävät erityisiä dokumentaatiovaatimuksia. Tilintarkastuksen kriittiset seikat määritellään standardin mukaan sellaisina seikkoina, jotka aiheuttavat eniten ongelmia riittävän ja tarkoituksenmukaisen tilintarkastusevidenssin hankinnassa, ja jotka hankaloittivat eniten lausunnon antamista. (Odoner et.al. 2017, 3-4.)

Tilintarkastuskertomuksessa tulee jatkossa yksilöidä kriittiset seikat sekä perustelut seikkojen kriittisyydelle. Lisäksi kriittinen seikka pitää pystyä havainnollistamaan tilinpäätöksestä. Jos kriittisiä seikkoja ei ole, tulee sekin osoittaa tietynlaisella lausunnolla kertomuksessa. Uusi standardi vaikuttaa myös muihin tilintarkastuskertomuksessa annettaviin lausuntoihin. Näitä ovat esimerkiksi lausunto tilintarkastajan riippumattomuudesta, tilintarkastusyhteisön toimikaudesta sekä tilintarkastajien vastuusta. (PCAOB 2017.)

Standardiuudistus on saanut sekä positiivista että negatiivista palautetta. Sijoittajille uusi standardi takaa aiempaa hyödyllisempää ja olennaisempaa tietoa, joka luo tilintarkastuskertomuksiin lisäarvoa. Se myös vahvistaa sidosryhmien tietoisuutta tilintarkastajien kyvyistä ja lisää siten tilintarkastajien arvostusta. (Gullkvist 2013, 37.) Uudella tilintarkastuskertomuksella on todettu olevan positiivinen vaikutus tilintarkastuksen laatuun Iso-Britanniassa. Tutkijat uskovat parantuneen laadun johtuvan erityisesti tilintarkastusvaliokunnan ja johdon lisääntyneestä roolista tilintarkastusraportoinnissa. (Reid et.al. 2016, 34-35.)

Toisaalta standardiuudistusta on myös kritisoitu muun muassa johdon raportointivelvoitteiden siirtämisellä tilintarkastajille, jolloin tilintarkastajan raportointitaakka kasvaa. Kriitikot arvioivat myös, että tiedon lisääntyminen voi nostaa tilintarkastajien vahingonkorvausriskejä. (Gullkvist 2013, 37.)

Uusista tilintarkastuskertomuksista on näyttöä Iso-Britanniasta ja Alankomaista. Iso-Britanniassa raportoitiin uuden mallin mukaan listayhtiöissä 1.10.2012 ja sen jälkeen alkavissa tilintarkastuksissa. Alankomaissa uudistus tuli voimaan tilikaudesta 2014 alkaen. Uudistukset nojautuvat pitkälti

EU:n sääntelyyn ja ISA –standardeihin, tosin Iso-Britanniassa on myös kansallisia raportointivaatimuksia koskien esimerkiksi olennaisuusrajan soveltamista ja konsernitilintarkastuksen laajuutta. Yleisesti ottaen tilintarkastuskertomuksen aiheuttamia muutoksia pidetään tilintarkastajien keskuudessa merkittävänä muun muassa kertomuksen sisällön, muodon ja ulkomuodon muutosten vuoksi. Lainsäädäntöuudistukset ovat nostaneet tilintarkastuskertomuksien sivumäärän jopa kymmeneen sivuun ja kertomuksiin on sisällytetty grafiikkaa. Sijoittajat ovat peräänkuuluttaneet yhtiöiltä ja tilintarkastajilta yksilöityä, yrityskohtaista tilintarkastusinformaatiota. Sijoittajat odottavat myös selvityksiä siitä, miksi jokin tarkastuskohde on otettu erityiseen huomioon ja mitä taloudellisia vaikutuksia riskeillä voi olla liiketoimintaan. Tilintarkastajien pitää siis aiempaa vahvemmin tuoda oma näkökantansa esille tilintarkastuskertomuksessa. Uusi tilintarkastuskertomus tarjoaa sidosryhmien mielestä kaiken kaikkiaan entistä arvokkaampaa ja yksilöidämpää tietoa yrityksen liiketoiminnasta. (Odoner et.al. 2017, 7; Gullkvist 2016, 52.)

4 UUDEN TILINTARKASTUSKERTOMUKSEN VAIKUTUKSET LISTAYHTIÖIDEN TILINTARKASTUSPROSESSIIN – SUOMALAISTEN TILINTARKASTAJIEN HAASTATTELUT

Tässä luvussa käsitellään työn empiiristä osaa, joka koostuu haastatteluaineiston perusteella saatavista tuloksista EU:n PIE –asetuksen mukaisen uuden tilintarkastuskertomuksen vaikutuksista listayhtiöiden tilintarkastusprosessiin, odotuskuiluun sekä tilintarkastajien reaktioista lainsäädännön muutoksiin.

4.1 Tutkimusote

Tässä tutkimuksessa käytettävä tutkimusote on laadullinen. Laadullinen eli kvalitatiivinen tutkimus kuvaa todellista elämää mahdollisen kokonaisvaltaisesti. Laadullisen tutkimuksen pyrkimyksenä on havaita ja paljastaa tosiasioita. Laadullisessa tutkimuksessa kohdejoukko on valittu tarkoituksenmukaisesti ja tutkittavien henkilöiden näkökulmat ovat tärkeitä tutkimuksen kannalta. (Hirsjärvi et al. 2009; 161, 164.) Laadullisessa tutkimuksessa keskiössä on ilmiön ymmärtäminen (Tuomi & Sarajärvi 2009, 28.). Laadullinen tutkimusote sopii hyvin tämän tutkimuksen tarkoitukseen, sillä tarkoituksena on tarkastella tutkittavaa ilmiötä eli tilintarkastusprosessia monesta eri näkökulmasta ja luoda kokonaisvaltaista käsitystä prosessiin vaikuttavista tekijöistä. Aiheeseen liittyvän täsmällisen teorian puuttuessa on luonnollista olla testaamatta teoriaa määrällisen tutkimuksen tavoin.

Laadullista tutkimusta voidaan luokitella monella eri tavalla kuten esimerkiksi koulukunnittain tai tutkimuksen lähestymistapojen perusteella. Lähestymistavoista voidaan erotella neljä eri näkökulmaa: kielenpiirteet, säännönmukaisuudet, tekstin tai toiminnan merkitykset sekä reflektiot. Tämä tutkimus sijoittuu tekstin tai toiminnan merkityksen ymmärtämisen –kategoriaan ja sen alla teemoitteluun. (Hirsjärvi et.al. 2009, 165-166.)

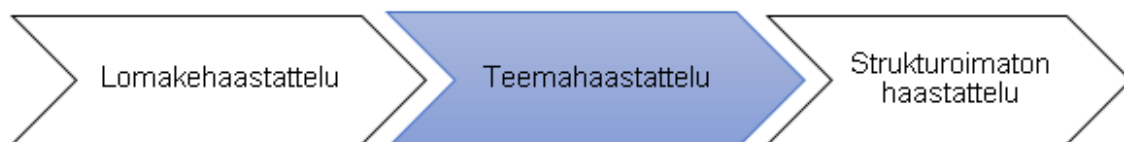
4.2 Tutkimusaineisto, tutkimusmenetelmät ja toteutus

Empiirisen aineiston kohdalla aineiston keruu- ja analysointimetodit korostuvat (Tuomi & Sarajärvi 2009, 21.). Siten seuraavissa kappaleissa esitellään tutkimuksen empiirisen aineiston hankinta- ja analysointiprosessit.

4.2.1 Aineiston keruu

Laadullisessa tutkimuksessa yleisimmin käytettyjä aineistonkeruumenetelmiä ovat haastattelut, havainnointi, kyselyt sekä dokumentit. Sopiva aineistonkeruumenetelmä riippuu tutkimusongelmasta ja tarvittavan tiedon luonteesta. EU:n PIE -asetuksen tarkoittaman uuden tilintarkastuskertomuksen vaikutuksista listayhtiöiden tilintarkastusprosessiin ei voida saada relevanttia tietoa muuten, kuin haastattelemalla asiantuntijoita aiheesta. Haastattelun etuna muihin aineistonkeruumenetelmiin nähden on joustavuus. Kysymykset voidaan esimerkiksi esittää tutkijan aiheelliseksi näkemässään järjestyksessä. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 71, 73.) Haastattelu soveltuu myös erityisen hyvin tilanteeseen, jossa tutkittavasta ilmiöstä ei ole saatavilla laajasti tietoa ja yksittäisen ihmisen näkökulmilla aiheesta on tutkimuksen kannalta merkitystä (Hirsjärvi et. al. 2009, 205.).

Haastattelulajeista voidaan erottaa esimerkiksi lomakehaastattelu, teema-haastattelu sekä strukturoimaton haastattelu oheisen kuvion 5 mukaisesti.



Kuvio 5. Haastattelujen suhde toisiinsa, mukailten Hirsjärvi & Hurme (2008, 44).

Haastattelu muuttuu kuvion 5 mukaisesti sitä avoimemmaksi ja vapaammaksi, mitä lähemmäs strukturoimatonta haastattelua mennään.

Lomakehaastattelussa eli strukturoidussa haastattelussa kysymykset sekä niiden esittämisjärjestys ovat kaikille samat ja haastattelu toteutetaan lomakkeen mukaan. Myös vastausvaihtoehdot on annettu haastateltaville valmiina. Strukturoimattomassa haastattelussa, kuten esimerkiksi syvähaastattelussa haastattelukysymykset ovat avoimia, jolloin tarkoituksena on rakentaa keskustelunomainen asetelma haastattelijan ja haastateltavan välille. (Hirsjärvi & Hurme 2008, 45.)

Tähän tutkimukseen soveltuu parhaiten puolistukturoitu haastattelu, joka on lomakehaastattelun ja strukturoimattoman haastattelun välimuoto. Puolistrukturoitua haastattelumenetelmää voidaan kutsua myös *teemahaastatteluksi*. Siinä kysymysten muotoilu on kaikille haastateltaville sama, joskin kysymysten esittämisjärjestys ja sanamuodot voivat vaihdella. Tämä antaa haastateltaville mahdollisuuden vastata kysymyksiin omin sanoin. Teemahaastatteluille on olennaista, että haastattelu on kohdistettu ennalta määritelyihin teemoihin, pikemmin kuin yksityiskohtaisiin kysymyksiin. Keskiössä ovat siten haastateltavien tulkinnat asioista sekä heidän niille antamansa merkitykset. (Hirsjärvi & Hurme 2008, 47-48.) Teemahaastattelua voi kuitenkin ohjata kysymyksistä laadittu haastattelurunko. Haastattelurungon avulla voidaan varmistaa, että kaikki tarvittavat kysymykset tulee kysytyä ja että haastattelu etenee sujuvasti. (Koskinen et. al. 2005, 108.)

Tutkimusaineisto koostuu neljän suomalaisen listayhtiön KHT –tilintarkastajan teemahaastatteluista. Haastateltavat henkilöt on valittu valikoivalla otannalla, tässä tapauksessa heidän asiantuntemuksena PIE –yhteisöjen tilintarkastusprosessista on ollut tärkeää tutkimuksen kannalta. Kaikki haastatellut tilintarkastajat työskentelevät Big Four –yhteisöissä. Kolme heistä kuuluvat samaan Big Four –yhteisöön, yksi muuhun yhteisöön.

Haastateltaville lähetettiin etukäteen perehdyttäväksi haastattelurunko, jolla pyrittiin sujuvoittamaan haastattelua. Tarkoituksena oli, että haastateltavat voisivat halutessaan etukäteen kommentoida ja kyseenalaistaa haastattelukysymyksiä, jolloin sekä haastattelija että haastateltava ymmärtäisivät kysymyksen samalla tavalla. Kaikki haastateltavat esiintyvät tutkimuksessa anonymieinä.

Haastateltujen henkilöiden työkokemusvuodet vaihtelevat kuudesta vuodesta kolmeenkymmeneen vuoteen oheisen taulukon 3 mukaisesti.

Taulukko 3. Yhteenveto haastatelluista tilintarkastajista.

KHT A	19 vuoden tilintarkastuskokemus, 14 vuotta KHT -tilintarkastajana
KHT B	17 vuoden tilintarkastuskokemus, 13 vuotta KHT -tilintarkastajana
KHT C	30 vuoden tilintarkastuskokemus, 23 vuotta KHT -tilintarkastajana
KHT D	6 vuoden tilintarkastuskokemus, 2 vuotta KHT -tilintarkastajana

Haastattelut toteutettiin lokakuun 2017 aikana. Kaksi haastattelua toteutettiin kasvokkain Helsingissä, yksi puhelimen välityksellä ja yksi Skypen kautta. Haastattelut nauhoitettiin, jotta tilanteessa pystyi keskittymään pelkästään haastatteluun. Teemahaastattelujen kesto oli keskimäärin 48 minuuttia haastattelujen pituuden vaihdellessa 35-60 minuutin välillä. Haastattelujen litteoitu sivumäärä oli yhteensä 23 sivua.

Neljän haastattelun jälkeen huomattiin, että aineisto alkoi toistaa itseään. Tämä on merkki saturaatiosta eli aineiston kylläntymisestä. Saturaatiossa uudet haastattelut eivät olisi tuottaneet enää tutkimusongelman kannalta uutta tietoa. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 87.)

4.2.2 Aineiston analysointi

Aineiston analysointi käsittää empiirisessä tutkimuksessa aineistoon perehtymistä muun muassa lukemalla, jäsentämällä ja erittelemällä. Analysointi voi

olla esimerkiksi aineiston sisällön luokittelua teemoittain tai aihealueittain, jolloin aineistosta voidaan ottaa lähempään tarkasteluun tutkimuskysymysten kannalta relevantit asiat. Tällöin aineistosta etsitään tutkimuksesta riippuen sisällön tai rakenteen osalta yhteneväisyyksiä tai eroavaisuuksia. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006.)

Alasuutarin (2011, 39-44) mukaan laadullisessa analyysissä voidaan erottaa kaksi vaihetta, havaintojen pelkistäminen ja arvoituksen ratkaiseminen. Havaintojen pelkistämisen lähtökohtana on aineiston tarkastelu tietystä metodologisesta näkökulmasta, jolloin analyysissä huomioidaan vain teoreettisen viitekehyksen ja tutkimuskysymysten kannalta olennaisimmat seikat. Havaintojen pelkistämävaiheeseen liittyy myös havaintojen yhdistäminen. Tämä tehdään yhdistämällä useampi havainto yhteisten piirteiden perusteella, jolloin saadaan selville yhtäläisyyksiä aineistosta. Arvoituksen ratkaisemisella tarkoitetaan laadullisessa analyysissä tulkintojen tekemistä tutkittavasta aiheesta johtolangoista, eli tässä tapauksessa havainnoista, saatujen tietojen kautta. (Alasuutari 2011, 39-44.)

Tässä tutkimuksessa analysointimenetelmän viitekehyksen muodostaa laadullinen sisällönanalyysi, jota voidaan käyttää perusanalyysimenetelmänä laadullisessa tutkimuksessa. Analyysi etenee valitsemalla ensin aineistosta tutkimusongelman kannalta merkittävät havainnot sekä keräämällä ne erilleen muusta aineistosta. Tutkimusongelman kannalta mielekkään aineiston analysointi jatkuu muun muassa luokittelemalla, teemoittelemalla tai tyypittelemällä aineisto. Lopuksi tuloksista tehdään analyysi ja johtopäätökset. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 92.)

Nauhoitetun haastattelun analysointi aloitettiin litteroimalla eli kirjoittamalla haastattelut sanalliseen muotoon tekstinkäsittelyohjelmassa. Litteroinnin taso riippuu siitä, mikä nähdään tutkimuksen kannalta tarkoituksenmukaisena. Aineiston litterointi voidaan tehdä koko tutkimusaineistosta tai esimerkiksi teemoittain. (Hirsjärvi et.al. 2009, 222.) Tässä tutkimuksessa litterointi tehtiin valikoiden, tutkimusongelmien kannalta relevantista aineistosta, eikä siten esimerkiksi puheen taukoja, toistoa tai täytesanoja ollut tarpeen sisällyttää litteroituun aineistoon.

Litteroitu aineisto koodattiin ennen varsinaista analyysia sen helpottamiseksi. Koodaamisen tarkoituksena on jäsentää aineistoa ja helpottaa tutkimusongelman kannalta tarkoituksenmukaiseen aineiston osaan keskittymistä. Jäsennystä voidaan tehdä muun muassa numeroin, kirjaimin tai värejä käyttämällä. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006.) Tutkimuksessa tekstinkäsittelyohjelmaan kirjoitettu aineisto koodattiin käyttäen samaa väriä kuhunkin aihepiiriin liittyvissä vastauksissa. Näin vastausten samankaltaisuudet saatiin paremmin selville sekä teemoiteltua vastaukset eri alaluokkiin.

Laadullisen aineiston analyysitekniikoista voidaan erottaa muun muassa teemoittelu. Teemoittelu on luonnollinen valinta silloin, kun aineisto on kerätty käyttäen teemahaastatteluja, sillä haastattelun teemat luovat loogisen pohjan teemoittelulle. Teemoittelussa tarkoituksena on havaita aineistosta tiettyä teemaa käsitteleviä näkemyksiä. Kyseessä on laadullisen aineiston ryhmitely aihepiirien mukaisesti, jolloin voidaan vertailla eri teemojen esiintymistä aineistossa. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 93.) Tässä tutkimuksessa litteroitu ja koodattu aineisto teemoiteltiin kolmen alaluokan alle. Kiinnostuksen kohteena aineiston analyysissä oli etenkin se, kuinka haastatellut tilintarkastajat uskoivat uuden tilintarkastuskertomuksen vaikuttavan tilintarkastusprosessin suunnittelu-, toteutus- ja raportointivaiheisiin.

4.3 Haastattelujen analysointi

Seuraavissa kappaleissa analysoidaan haastatteluaineistoa kolmen eri alaluokan mukaisia vaikutuksia tutkimalla. Ensin analysoidaan uuden tilintarkastuskertomuksen aiheuttamia vaikutuksia tilintarkastusprosessiin suunnittelutasolla, jonka jälkeen siirrytään toteutustason vaikutusten arviointiin ja lopuksi analysoinnin kohteena ovat päättämisvaiheen vaikutukset tilintarkastusprosessiin. Analyysissä on yhdistelty samaan alaluokkaan kuuluvat kysymykset ja niihin liittyvät vastaukset. Lisäksi analysoidaan myös lainsäädännön aiheuttamia muutoksia tilintarkastuksen odotuskuiluun sekä tilintarkastajien reaktioita uudistuneeseen kertomukseen liittyen.

4.3.1 Vaikutukset suunnittelutasolla

Suunnitteluvaiheen muutoksia selvitettyäessä tilintarkastajilta kysyttiin uuden tilintarkastuskertomuksen aikaisen tilintarkastusprosessin eroja aiempaan prosessiin verrattuna tilintarkastuksen kokonaisstrategian, tilintarkastussuunnitelman, riskienarvioinnin, olennaisuuden ja riippumattomuuden näkökulmista. Yleisesti ottaen voidaan todeta, että kaikki haastateltavat olivat yhtä mieltä siitä, että kokonaisuudessaan suunnitteluvaiheen työn ei voida sanoa poikkeavan uuden tilintarkastuskertomuksen ajalta entisestä. Suunnitteluvaiheen muutoksena nähtiin kuitenkin jossain määrin toimeksiannon valintojen johdonmukaisuuden ja dokumentoinnin korostuminen aina suunnitteluvaiheesta tilintarkastuskertomukseen.

”Trail suunnitelmasta tarkastustoimenpiteiden toteutukseen ja kertomukseen, niin siihen on kyllä kiinnitetty enemmän huomiota, koska kertomuksesta pitää pystyä johtamaan suoraan ne tarkastustoimenpiteet ja osoittaa, että näillä tarkastustoimenpiteillä on vastattu näihin seikkoihin. Ja tietysti suunnitteluvaiheessa se pitää jo miettiä, et mitkä ne on ne toimenpiteet. Nää kaikki, suunnitelma, toimenpiteet ja raportointi linkittyy hyvin läheisesti toisiinsa.” (KHT D)

Toimeksiannon alustaviin toimenpiteisiin, kuten esimerkiksi resursointiin ei pääsääntöisesti ole tullut huomattavia muutoksia. Haastatteluissa kuitenkin todettiin, että raportointi on prosessin työläin vaihe.

”Itse tekstin muotoileminen julkaistavaan muotoon, siihen liittyy tietenkin monta vaihetta – tähän on varattu resursseja.” (KHT A)

Tilintarkastajat arvioivat, että vaikutus tilintarkastuksen kokonaisstrategiaan ei ole muuttunut merkittävästi. Kokonaisstrategiaa ohjaa tietynlainen metodologia, jota on noudatettu myös ennen lainsäädännön muutoksia. Suunnittelutason tärkeänä muutoksena nostettiin esiin listayhtiöiden omien tarkastusvaliokuntien roolin korostuminen. Tarkastusvaliokuntien tehtävänä on valvoa ja ohjata tilintarkastajien työtä. Valiokunnan jäsenet osallistuvat keskus-

teluun tilintarkastajien kanssa muun muassa tilintarkastussuunnitelmiin liittyen. Valiokunnan antamat konkreettiset palautteet ja kommentit tilintarkastussuunnitelmista saattavat muuttaa tilintarkastajan laatimaa suunnitelmaa.

”Tää on hyvä tilaisuus yhtiön suuntaan saada palautetta tilintarkastussuunnitelmaan. Tarkastusvaliokunnan tehtäviin kuitenkin kuuluu tilintarkastajan tehtävien valvonta niin ihan luontevastihan sitä suunnitelmaakin voi yhdessä tarkastusvaliokunnan kanssa käydä läpi. Sieltä on kyllä sinällään tullut aikasempaa konkreettisempaa kommenttia, mikä on osittain saattanutkin tarkentaa sitä tilintarkastussuunnitelmaa.” (KHT A)

”Tottakai me halutaan siit asiakasnäkökulmasta puhuu niistä KAM:eista jo koko prosessin ajan, niin siinä mielessä suunnittelun taustoista on ehkä tullut läpinäkyvämpää – et mä näkisin sen ennemmin niin kuin et se vaikuttaisi itse strategiaan tai toimenpiteisiin, mitä me tehdään suunnitteluvaiheessa.” (KHT B)

Uudella lainsäädännöllä ei nähty olevan tilintarkastussuunnitelmaan sisältyviin riskienarviointitoimenpiteisiin merkittäviä vaikutuksia, vaan tilintarkastussuunnitelma on jo lähtökohtaisesti riskiperusteinen. Tilintarkastuksen riskienarviointitoimenpiteet vaikuttaisivat haastattelujen perusteella linkittyvän vahvasti Key Audit Matters –tekijöihin.

”KAM:ithan on niitä riskialueita, mutta ne on ollut tavallaan niitä riskialueita jo aikaisempien vuosien tarkastuksissa. Nyt meidän vaan pitää miettiä sitä, et mitkä on sellasia, mitä me tuodaan tilintarkastuskertomukseen asti.” (KHT C)

KAM –tekijät ovat tilintarkastuksen kannalta niitä tekijöitä, joihin sisältyy lähtökohtaisesti eniten riskiä ja harkinnanvaraisuutta. Tilintarkastajan on ennen uudistustakin pitänyt kiinnittää tilintarkastuksessa huomiota tarkastuksen kannalta keskeisiin seikkoihin ja suunnitella sekä kohdentaa tarkastusta alueille, jotka ovat kriittisimpiä. Kaikki haastatellut olivat yhtä mieltä siitä, että KAM –tekijöistä viestiminen kertomuksessa ei varsinaisesti muokkaa tilintarkastuksen suunnitteluvaihetta.

”Sinänsä mä en nää, että KAM:t on suunnitteluvaiheessa sisällöllisesti vaikuttanut tilintarkastusprosessiin, nyt vaan on ehkä tarkemmin pitänyt jo miettiä siinä vaiheessa, mitkä ne potentiaaliset KAM:t on.” (KHT B)

”Nuo KAM –tekijät tuo sen meidän aiemminkin tekemän harkinnan vain julkiseksi, jotta muutkin pystyy arvioimaan paremmin tilintarkastuksen sisältöä ja sitä, mitä on tehty ja miksi on tehty.” (KHT D)

KHT:t A ja D kuitenkin totesivat, että KAM –tekijöihin joudutaan kiinnittämään entistä tarkempaa huomiota jo suunnitteluvaiheessa, kun kommunikointi listayhtiön tarkastusvaliokuntien kanssa on uuden PIE –asetuksen myötä lisääntynyt. Näin tilintarkastaja saa paremmin myös asiakkaan näkökulman esille KAM –tekijöiden valitsemiseen liittyen.

Haastatteluissa kävi ilmi, että tilintarkastuksen olennaisuuteen kiinnitetään aiempaa tarkempaa huomiota ja varovaisuutta. Olennaisuuden esittäminen tilintarkastuskertomuksessa vaihtelee Big Four –yhtiöittäin. Ainakin yksi Big Four –yhtiö on päätenyt ilmoittamaan tilintarkastuskertomuksessa soveltamansa euromääräisen olennaisuuden. Olennaisuus otetaan esille myös keskusteluissa tarkastettavan yhtiön tarkastusvaliokunnan kanssa.

”Olennaisuudesta on keskustelu paljon enemmän tarkastusvaliokunnissa, niin tottakai me ollaan aavistuksen tarkennettu omaa sisäistä ohjeistusta siltä osin ja ollaan ehkä tarkempia tällä hetkellä olennaisuuden määrittelyn kanssa. Siitä keskustellaan nyt enemmän yhtiöiden kanssa, kun tähän asti se on ollut meidän sisäistä keskustelua.” (KHT B)

Myös KHT A:n mukaan olennaisuudesta on keskusteltu aiempaa enemmän tarkastusvaliokunnissa, kun tilintarkastussuunnitelmia on esitetty yhtiöille ja siten myös olennaisuuden perusteluja on nostettu esille. Olennaisuusasiat eivät ole enää tilintarkastajan sisäisiä työpapereita, vaan niihin pyydetään myös tarkastusvaliokunnalta kommentteja.

KHT C totesi olennaisuudesta puhuttaessa, että tilintarkastuksen olennaisuuksien laskemisessa käytetään täysin samoja periaatteita kuin aiemminkin, jolloin olennaisuustasot eivät hänen mukaansa ole muuttuneet.

4.3.2 Vaikutukset toteutustasolla

Toteutusvaiheen muutoksien kohdalla tilintarkastajilta kysyttiin KAM –seikoista, muun muassa niiden valintakriteereistä, niihin kohdistetuista tarkastustoimenpiteistä sekä niiden työllistävyydestä. Lisäksi kysyttiin mielipidettä myös kansainvälisten tilintarkastusstandardien tärkeydestä tilintarkastusprosessin kannalta. Toteutustason vaikutukset uuden tilintarkastuskertomuksen myötä liittyivät haastattelujen mukaan pääosin julkisuuspaineseen, joka realisoituu tilintarkastuskertomuksissa esitettävien uusien tietojen muodossa. Tilintarkastajan on näin ollen varmistettava, että kertomuksessa julkituodulla asialla on vahva linkki tilintarkastajan työpapereihin.

KAM –tekijöiden valintakriteerit tulevat suoraan tilintarkastusstandardeista. ISA 701 määrittelee KAM:na esiinnostettavan asian merkittävänä seikkana tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. Kyseessä voi olla esimerkiksi tilinpäätöksen kannalta merkittävä euromääräinen erä, johon oletetaan liittyvän olennaista riskiä. KAM: t ilmenevät useimmiten tilintarkastuksen kannalta korkean riskin alueilla, jotka vaativat merkittävää harkintaa tai sopivan tilintarkastusevidenssin hankkimisessa on ollut hankaluuksia. Tällöin tilintarkastaja on voinut joutua tekemään huomattavia muutoksia tilintarkastusprosessiin, esimerkiksi puutteellisen sisäisen valvonnan myötä. KAM –tekijöiden arvioinnissa tilintarkastajan on myös sovellettava ammatillista harkintaa.

Tyypillisesti tilintarkastuskertomukseen sisällytetään 4-7 KAM –tekijää. Pääosin sopivien KAM –tekijöiden käyttö tilintarkastuskertomuksissa oli haastattavien mukaan yksinkertaista, sillä tilintarkastus on jo ennen EU –säätelyä pitänyt kohdistaa alueisiin, jotka sisältävät olennaisen virheellisyyden riskin. Suurin muutos toteutustasolla KAM –tekijöihin liittyen on valinta niistä

seikoista, jotka huomioidaan myös tilintarkastuskertomuksissa. KHT B:n mukaan KAM –tekijöiden raportointivaatimukset vaikuttavat osaltaan tilintarkastuksen toteutukseen:

“Me ollaan tietenkin erityisen huolellisesti varmistettu, että kaikki se mitä siinä kertomuksessa lukee, varmasti pitää paikkaansa ja että se työ on varmasti tehty.” (KHT B)

KAM –tekijöiden valinta voi olla hankalaa etenkin monikansallisten konsernien tilintarkastuksissa, joita myös monet suomalaiset listayhtiöt ovat, sillä emoyhtiön tilinpäätöksen tilintarkastuksessa koko konsernin KAM –seikat on pystyttävä konsolidoimaan eheäksi kokonaisuudeksi tilintarkastuskertomukseen. Tämän kaltaisissa yhtiöissä liiketoiminta-alueet saattavat vaihdella merkittävästi ja valittujen KAM –tekijöiden on kuitenkin edustettava koko konsernin kannalta merkittäviä seikkoja. KAM –tekijöiden lopullisessa valinnassa korostuukin kommunikointi yhtiön johdon ja tarkastusvaliokunnan kanssa.

KHT B nosti tässä kohtaa haastattelua esiin tilintarkastuskertomuksiin liittyvämmien standardien joukosta monikansallisten konsernien tilintarkastuksen toteutusvaiheeseen olennaisesti liittyvän standardin, ISA 600:n. Standardi käsittelee konsernitilinpäätösten tilintarkastusten erityisiä näkökohtia mukaan lukien konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ.

KHT A totesi, että KAM –tekijät ovat tilintarkastuksen kannalta hankalimpia ja siten erityisasiantuntijoiden käyttö on tavallista. Hän arvioi omakohtaisen kokemuksen sekä kerätyn datan perusteella arvostukseen liittyvien asioiden esiintyvän usein KAM –seikkoina.

”Nää tän tyyppiset esimerkiks arvostusasiat ylipäättään, et oli sitten kyse liikearvosta, aineettomien oikeuksien arvosta tai rahoitusinstrumenteista – se on keskeistä näissä kohdin. – Mehän on kans kerätty dataa, mitä julkisten yhtiöiden muut tilintarkastajat ovat nostaneet esiin, [KAM –tekijöinä] aihealueena tää arvostuksen oikeellisuus ja asianmukaisuus tuntu olevan se, mihin moni on loppujen lopuks päätenyt. ” (KHT A)

Kaikki tilintarkastajat olivat yhtä mieltä siitä, että kokonaisuudessaan tilintarkastuskertomuksen uudistus ei vaikuta tehtyihin tarkastustoimenpiteisiin. Ei

voida myöskään sanoa, että tietyt tarkastustoimenpiteet korostuisivat uuden tilintarkastuskertomuksen mukaisissa tilintarkastusprosesseissa. Tarkastustoimenpiteiden todettiin myös olevan päällekkäisiä, eikä esimerkiksi kertomuksessa eritellä tarkastus- ja aineistotoimenpiteitä toisistaan. KHT C kiteyttää tarkastustoimenpiteiden merkityksen uuden tilintarkastuskertomuksen ajalta.

”Mä melkein sanoisin, että ne tarkastustoimenpiteet on ne, mitä on ollut aikaisemminkin, jos on vaikka joku liikearvon arvonalentuminen, niin kyllä ihan ne samat testaukset tehdään kuin aikaisemminkin, mut se mikä tossa on korostunut, on just se dokumentaatio.” - - ”Saattaa olla, että dokumentaatiota on kerätty enemmän kuin aikaisemminkin.” (KHT C)

KHT D oli samaa mieltä KHT C:n kanssa tarkastustoimenpiteiden suhteen.

”Ne riippuu KAM –tekijöistä, [tarkastustoimenpiteet] mutta mun mielestä se on vaan dokumentointi- ja raportointikysymys – Vaikka niitä KAM:ejä ei raportoitaisikaan, niin siitä huolimattahan me tehtäisiin se jaottelu, mitkä on tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja, missä on isoimmat riskit ja mitkä on ne tarkastustoimenpiteet, joilla riskeihin vastataan.” (KHT D)

KHT A otti tarkemmin kantaa tarkastustoimenpiteisiin uuden tilintarkastuskertomuksen ajalta.

”Arvostusasioissa käytetään lähtökohtaisesti aineistotarkastustoimenpiteitä, mut sit taas jos ei puhuta markkina-arvostuksesta, vaan laajemmin esimerkiksi vaihto-omaisuuden arvostamisesta, niin silloin saattaa kuitenkin olla ne kontrolliasiat tärkeemmässä roolissa.” (KHT A)

KHT A totesi, että suurin osa tilintarkastuksen kokonaistyömäärästä liittyy jollain tavalla KAM –seikkoihin. Hän arvioi, että jopa puolet tilintarkastustyöstä liittyy jollain tapaa KAM –seikkoihin. Myös KHT B korosti KAM –tekijöiden työllistävyyttä siinä suhteessa, että kertomuksessa esiintuotujen tarkastustoimenpiteiden lisäksi jokaisen KAM:n takana on paljon enemmän tarkastustoimenpiteitä. KHT C toteaa kuitenkin, että KAM:t eivät varsinaisesti ole laajentaneet tilintarkastustyötä.

”Jos aatellaan vaikka noita aineistotarkastustoimenpiteitä, niin ne otannat mitä on tehty – niin ne on ollu yhtä suuret kuin aikaiseminkin. Et ei KAM:ien takia oo tarvinnut laajentaa työtä.” (KHT C)

Haastatteluissa nousi esiin listayhtiöiden tilintarkastuksen erityispiirteenä ei-listayhtiöön verrattuna listayhtiöiden omien taloustoimintojen vahvuus. KHT A totesi haastattelussa, että tämän myötä tilintarkastuksessa ei tarvitse kiinnittää merkittävää huomioita perusasioiden tarkastukseen.

Standardeista kysyttäessä vastauksissa oli paljon hajontaa. Tilintarkastusprosessin kannalta merkittävimmät standardit riippuvat haastattelujen perusteella pitkälti asiakkaasta ja yksittäisiä standardeja oli vaikea nostaa esiin. Näistä korostuivat kuitenkin ISA 260 –*Kommunikointi hallintoelinten kanssa*, ISA 570 –*Toiminnan jatkuvuus*, ISA 600 –*Eriyisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset, (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna)* ISA 700 –*Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen* sekä ISA 720 –*Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen*. Tilintarkastajien velvollisuuksien esittäminen tilintarkastuskertomuksissa arvioitiin keskeiseksi standardiksi kahdessa haastattelussa, sillä tilintarkastaja ei ole ennen joutunut raportoimaan velvollisuuksistaan tuossa laajuudessa. ISA 700 nähtiin myös tärkeänä, sillä se sisältää kollektiivisesti kaikki tilintarkastuskertomukseen tulleet muutokset.

Kokonaisuudessaan toteutusvaiheen merkittävimmät muutokset uuden tilintarkastuskertomuksen mukaisen tilintarkastusprosessin ja entisen prosessin välillä liittyvät KAM –tekijöistä viestimiseen tilintarkastuskertomuksissa. KHT B tiivistä toteutusvaiheen muutoksen merkityksen koko prosessin tasolla:

”Toki se riippuu paljon varmasti siitä, et tuliko siinä KAM:ien määrittelyssä jollekin yllätyksiä, et jos se työ on ennenkin tehty hyvin ja standardien mukaan, niin siinä ei tullu kellekään mitään yllätyksiä, jolloinka sen ei kuuluisikaan vaikuttaa tähän toteutusvaiheeseen kauheesti.” (KHT B)

4.3.3 Vaikutukset raportointitasolla

Päättämisvaiheen muutosten kohdalla tilintarkastajilta kysyttiin muun muassa vaikutusta dokumentoinnin määrään ja laatuun sekä mielipiteitä uuden tilintarkastuskertomuksen rakenneuudistuksista. Haastatteluissa selvisi, että tilintarkastusprosessin kannalta näkyvimmit muutokset ilmenevät raportointi- ja päättämisvaiheessa.

Dokumentoinnin määrä on uuden tilintarkastuskertomuksen aikana luonnollisesti kasvanut, kun raportoitavia asioita on aiempaa enemmän. Erityisesti KAM –seikoista raportointi, toiminnan jatkuvuus –lausunto sekä riippumattomuuden esittäminen ovat lisänneet dokumentoinnin määrää. Dokumentoinnin laatuun liittyvät vaikutukset puolestaan ilmenevät erityisenä huolellisuutena etenkin KAM –tekijöiden esittämisessä tilintarkastuskertomuksissa.

”Kyllä se tietenkin on niin, että kerran jos jotain julkista tietoa meidän tarkastuksista tulee ulos, niin tottakai sen dokumentaation siinä taustalla täytyy olla laadukasta.” (KHT A)

”Jokaisen KAM:n takanahan on paljon enemmän tarkastustoimenpiteitä, kuin se mitä siellä kertomuksessa lukee.” (KHT B)

KHT D pohti dokumentoinnin määrään liittyviä vaikutuksia myös tilintarkastuksen suunnitteluvaiheen tasolla.

”Jos puhutaan KAM –tarkastuksista, niin se tulee enemmänkin suunnitteluvaiheessa se vaikutus dokumentointiin.” (KHT D)

Haastattelujen pohjalta voidaan todeta, että tilintarkastuksen dokumentoinnin laatu on korostunut. Erityisesti KAM –seikkoja koskevat tiukat laatuvaatimukset, jolloin ne väistämättä vaikuttavat dokumentoinnin laatuun. Tätä puoltavat esimerkiksi tilintarkastusyhteisöissä käytetyt arviointiprosessit KAM –seikkojen suhteen aina niiden valinnasta kieliasun tarkistukseen asti. KHT D arvioi dokumentoinnin laadun korostuneen myös siinä mielessä, että linkin kertomuksesta tarkastustoimenpiteisiin ja suunnitelmaan on oltava entistä paremmin todettavissa.

Yhtenä tilintarkastuskertomuksen rakenneuudistuksena tuli kertomuksen lausunnon sisällyttäminen heti kertomuksen alkuun. Tilintarkastajat arvioivat, että lausunnon esittäminen ensimmäisenä saattaa parantaa tilintarkastuskertomuksen luettavuutta etenkin sijoittajien näkökulmasta, varsinkin kun kertomukset ovat nykyisellään pidentyneet huomattavasti. Kertomuksen pääsältö avautuu lukijalle jo heti alussa, eikä lausuntoa tarvitse etsiä kertomuksesta. Osa tilintarkastajista oli saanut myös sidosryhmiltä hyvää palautetta lausunnon esittämisestä heti ensimmäisenä.

Toimintakertomuksen erillisyyttä tilinpäätökseen nähden pidetään lähinnä kansainvälistymisen myötä tulleenä uudistuksena. KHT B:n mielestä toimintakertomuksen erillisyyttä tilinpäätökseen nähden aiheuttaa lähinnä hämmennystä asiakkaissa.

“Asiakkaiden on jossakin määrin vaikea ymmärtää, mitä se erillisyyttä nykymaailmassa tarkoittaa. En oo ihan varma oliko se järkevää, kun ei se käytännössä meidän työtä hirveesti muuttanut, tekee vaan sen kertomuksen sisällön selittämisen vähän vaikeemmaks.” (KHT B)

KHT C:n mielestä on hyvä, että toimintakertomus ei ole enää tilintarkastuksen kohteena. Tosin hänkin totesi, että tilinpäätösten käyttäjien näkökulmasta erillisyyden tarkoitus ei välttämättä ole selvää.

KHT D totesi, että toimintakertomuksen tarkastustoimenpiteet ovat samat kuin aiemminkin, mutta nyt on oltava erityisen huolellinen, että tilinpäätöksessä esitetyt tiedot löytyvät myös toimintakertomuksesta. Tässä suhteessa raportointi on hänen mukaansa tiukentunut.

“Vaikka se ei ole osa tilinpäätöstä – siitä huolimatta siihen kohdistuvat tarkastustoimenpiteet ovat hyvin samalla tasolla kuin aikaisemminkin, sillä kuitenkin pitää pystyä lausumaan toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen ristiriidattomuudesta. Se tuo siihen kuitenkin niin paljon tarkastustoimenpiteitä, jotta se voidaan todeta.” (KHT D)

Johdon ja tilintarkastajan velvollisuuksien esittäminen tilintarkastuskertomuksessa koettiin pääosin hyvänä asiana, varsinkin johdon velvollisuuksien

osalta. Sidosryhmillä johdon ja tilintarkastajan väliset velvollisuudet saattavat monesti hämärtyä ja tilintarkastajan luullaan olevan suuremmassa vastuussa mitä hän todellisuudessa onkaan. Johto on kuitenkin ensisijaisesti vastuussa tilinpäätöksestä. Velvollisuuksien esittämisen tilintarkastuskertomuksessa arvioitiin yleisesti kaventavan tilintarkastuksen odotuskuilua.

”Tavallaan se [tilintarkastajan velvollisuuksien esittäminen] pienentää sitä tilintarkastuksen odotuskuilua, että mitä on tilintarkastus ja mitä tilintarkastaja tekee.” (KHT C)

KHT B piti velvollisuuksien esittämistä tilintarkastuskertomuksessa kuitenkin pääosin työllistävänä ja pidentävän kertomusta turhaan. Erityisesti tilintarkastajan velvollisuudet nousevat hänen mukaansa nyt uudella tavalla esiin. Tilintarkastajien velvollisuudet olisi hänen mukaansa voitu sijoittaa esimerkiksi PRH:n sivuille, jonne olisi voinut kertomuksessa viitata.

Tilintarkastuskertomuksissa käytetään uudistusten myötä aiempaa laajemmin grafiikkaa, kuvia ja värejä. Tätä tilintarkastajat pitävät luonnollisena suuntana, sillä myös tilinpäätökset ovat ulkoasultaan entistä persoonallisempia. Tilintarkastuskertomusten sisältöä ja viestiä pidettiin ehdottomasti tärkeimpänä asiana kertomuksessa, eikä grafiikka saisi peittää sitä alleen. Huolellisesti harkitut grafiikat saattavat kuitenkin helpottaa havainnollistamaan kertomuksen sisältöä. Toisaalta haastattelujen perusteella oltiin myös huolissaan yhteisöjen tilintarkastuskertomusten vertailukelpoisuudesta, kun kertomusten ulkoasua ja rakennetta voidaan lainsäädännön ja standardien rajoissa muokata haluamallaan tavalla. KHT D:n mielestä erityisesti KAM –tekijät tulisi esittää tilintarkastuskertomuksissa yhtenäisesti.

Tilintarkastuskertomus pitää nykyisellään sisällään aiempaa enemmän tilintarkastajan omaa pohdintaa ja näkemyksiä, jolloin tilintarkastuksen uskottavuus riippuu lukijoiden arvostuksesta ja tietämyksistä tilintarkastajien ammatikuntaa kohtaan.

Haastateltavat tilintarkastajat toteavat, että tilintarkastuksen vertailtavuus eri maiden välillä on parantunut varsinkin toimialojen sisällä. KHT D pitää mielenkiintoisena etenkin sidosryhmien kannalta kertomuksen tuottamaa tietoa

tilintarkastuksen riskipisteistä ja niiden tarkastustoimenpiteistä. Sidosryhmät voivat siten vertailla saman toimialan eri yhtiöiden korostamia riskikohtia.

Vaatus toiminnan jatkuvuutta koskevasta lausunnosta koettiin paikoin ongelmalliseksi raportoida, joskin sen miellettiin kuuluvan keskeisesti tilintarkastajan työhön. Tilintarkastajan on kuitenkin tarkastusta tehdessään arvioitava toiminnan jatkuvuuteen liittyviä asioita.

”Kun se lukee siinä, niin se on mietittävä –vaikka ainahan tilintarkastaja on sen varmasti miettinyt, mutta lukija ei ehkä oo ajatellut koko asiaa.” (KHT B)

KHT A painotti myös toiminnan jatkuvuuteen liittyvän lausunnon antamisen ongelmia.

”Vaikka tilintarkastajat tekevät kuinka hyvää työtä, ei heilläkään aina ole sitä kristallipalloa käytettävissään.” - - ”Siellä voi silti olla asioita pinnan alla, joista kukaan ei tiedä etukäteen.” (KHT A)

KHT D arvioi toiminnan jatkuvuutta koskevan lausunnon olevan erityisen tärkeää sidosryhmille varsinkin viime aikoina vallalla olleiden taloudellisten suhdanteiden vaihteluiden myötä. Listayhtiöiden osalta toiminnan jatkuvuuden arviointi voi hänen mukaansa olla helpompaa kuin pienten yhtiöiden vastaavanlainen arviointi, sillä toiminnan jatkuvuuden arviointi pohjautuu muun muassa ennusteisiin ja budjetteihin, joita ei välttämättä laadita ollenkaan pienissä yhtiöissä. KHT C korosti varovaisuutta ja vankkoja perusteita toiminnan jatkuvuutta koskevan lausunnon antamisessa, väärin perustein annettu lausunto voi pahimmillaan vahingoittaa asiakkaan liiketoimintaa.

4.3.4 Vaikutukset tilintarkastuksen odotuskuiluun

Haastateltavat tilintarkastajat olivat yksimielisiä siitä, että tilintarkastusinformaation käyttäjillä on ollut tilintarkastusta kohtaan odotuskuilu. Haastattelut osoittivat, että uusi tilintarkastuskertomus on osaltaan parantanut vuorovaiikutusta listayhtiöiden ja tilintarkastajan välillä tilintarkastustoimeksiannoissa. Tilintarkastajat toivoivat, että uusi tilintarkastuskertomus ja varsinkin tilintarkastajan sekä johdon velvollisuuksien erittelemisen antaisivat tilinpäätösinformaation lukijoille aiempaa selkeämmän käsityksen, mitä tilintarkastus

on ja mitä tilintarkastaja tekee. Tämän on tutkimusten mukaan nähty kaventavan tilintarkastuksen odotuskuilua.

”Kyllähän se riski tietysti on, että käyttäjät ei ymmärrä mitä kaikkea tilintarkastaja tekee ja missä laajuudessa et toivottavasti se [uusi tilintarkastuskertomus] nyt vähän aukasis tilintarkastajan työtä.” (KHT C)

Odotuskuiluun vaikuttaa muun muassa tilinpäätöslukijoiden valveutuneisuus ja myös ammattitaita. KHT A totesi, että listayhtiöissä etenkin pienillä osakkeenomistajilla ei välttämättä ole tarvittavaa osaamista tilinpäätösinformaation ymmärtämiseen.

”Se [odotuskuilu] riippuu siitä, kuka sitä arvioi. Sijoittajilla ja valveutuneilla tilinpäätöslukijoilla taitaa olla melko realistinen kuva, mitä se tilintarkastus on, mut sit taas ehkä enemmän maallikkopuolella on havaittavissa hyvinkin paljon tasoeroa, et mikä se ammattitaito ja osaamistaso lähtökohtaisesti on.” (KHT A)

4.3.5 Tilintarkastajien reaktiot tilintarkastuskertomuksen uudistuksesta

Lopuksi haastateltavilta kysyttiin yleisnäkemyksiä uudesta tilintarkastuskertomuksesta. Haastateltavat suhtautuvat pääosin myönteisesti muuttuneeseen tilintarkastuskertomukseen. Uutta kertomusta pidettiin työllistävänä kertomuksen dokumentointivaatimusten vuoksi. Uudistuksia ja lainsäädännön kehittymistä pidetään yleisesti ottaen positiivisena ja eteenpäinvievänä seikkana.

Kaikki haastateltavat totesivat, että uusiin tilintarkastuskertomuksiin on valmistauduttu tilintarkastusyhteisössä erittäin hyvin. Valmistautuminen alkoi hyvissä ajoin, kun uudesta lainsäädännöstä tuli tieto. Tilintarkastusyhteisöissä on muun muassa järjestetty koulutuksia ja ajankohtaispäiviä sekä kerätty aineistoa muista maista. Erityisesti KAM –raportteja on tutkittu huolellisesti. Niiden pohjalta on muun muassa saatu tietoa, minkälaisia KAM –seikkoja kertomuksissa on korostettu. Eräessä yhteisössä KAM –seikkoja varten on perustettu myös erityinen arviointiryhmä, joka arvioi KAM:t ennen kuin ne päätyivät kertomuksiin. Valmistautumisvaiheessa on huolehdittu siitä, että

koko tilintarkastusyhteisössä on yhtenäiset toimintaperiaatteet uuden tilintarkastuskertomuksen laatimisessa.

Pääosin tilintarkastajat arvioivat, että uudet tilintarkastuskertomukset ovat parantaneet vuorovaikutusta tilintarkastajan ja tarkastettavan yhtiön välillä. Esimerkiksi KAM –raportointi tarkastusvaliokunnille lisäsi dialogia valiokunnan jäsenten ja tilintarkastajien välillä, kun sopivia KAM –tekijöitä mietittiin yhdessä. Tilikauden 2017 tilintarkastuksissa tilintarkastajien on myös esitettävä lisäraportti tarkastusvaliokunnille. Tarkastusraportin tulee sisältää tiedot muun muassa käytetyistä tarkastusmenetelmistä, määrällisistä olennaisuustasoista sekä tilinpäätöksen erissä käytetyistä arvostusmenetelmistä. (Suomen Tilintarkastajat 2016.) Vuorovaikutuksen todettiin kuitenkin olevan PIE –yhteisöjen ja tilintarkastajien välillä jatkuvaa muutenkin, mutta uudistus on osaltaan selkeyttänyt, mitä, miksi ja missä vaiheessa yhtiön suuntaan viestitään.

Kaikki haastateltavat olivat yhtä mieltä siitä, että tilintarkastusprosessin tasolla päättäminen eli dokumentointi on uuden tilintarkastuskertomuksen ajalta kaikkein työläin vaihe. Päättämisvaihe vie tilintarkastajien mukaan aiempaa enemmän aikaa. Uudistukset konkretisoituvat ja tulevat näkyvään muotoon juuri tilintarkastuksen päättämisvaiheessa. Erityisesti KAM –tekijöistä raportointi on työlästä, kun KAM:ien tarkastustoimet on pystyttävä tiivistämään kertomuksessa. KHT:t A ja C korostivat myös suunnitteluvaiheen vaikutusta prosessitasolla. Suunnittelusta on oltava entistä selkeämpi linkki dokumentointiin, kun kertomuksissa tuodaan julki suunnitteluvaiheessa mietittyjä asioita. KHT B:n mielestä päättämisvaiheen ohella myös toteutusvaihe on muuttunut, kun kansainvälisen konsernin on osatilinpäätöksissään valittava KAM –tekijät ja ne on pystyttävä konsolidoimaan konsernitilinpäätöksessä.

Uuden tilintarkastuskertomuksen aikaisen tilintarkastusprosessin työllistyvyys on tilintarkastajien mukaan huomattava aiempaan prosessiin nähden. Ajallisen vaikutuksen tarkka arviointi on kuitenkin hankalaa ja ajankäyttö vaihtelee paljon toimeksiannoittain. Haastatteluissa korostui KAM –tekijöiden työllistävä vaikutus etenkin tilintarkastuksen päättämisvaiheessa.

Tilintarkastajat toivoivat, että uusi tilintarkastuskertomus olisi vaikuttanut positiivisesti lukijoiden saamaan kuvaan tilintarkastuksen kannalta merkittävistä seikoista. KAM:eista tilintarkastuskertomuksissa kerrottaessa juuri tähän pyrittiin kiinnittämään huomiota muun muassa välttämällä tilintarkastusyhteisöjen omien metodologioiden sanastoja. KHT A oli kuullut tähän liittyen vaihtelevia kommentteja tilintarkastuskertomusten lukijoilta, osan mielestä ne ovat ai-noat asiat, jotka kertomuksesta luetaan, mutta kommentteja on ollut myös KAM –tekijöitä vastaan. KHT C:lläkin oli omakohtaista näkemystä kysymykseen, hän oli kuullut tähän liittyen positiivisia kommentteja.

Tilintarkastajat arvioivat, että listayhtiöiden, kuten muidenkin yhtiöiden tilintarkastusprosessit ovat vertailukelpoisia, sillä runko on niissä kaikissa sama ja yhtiöitä yhdistää myös omien sisäisten kontrollien toimivuus. Eroavaisuudet ilmenevät yhtiöiden koossa ja niihin sovellettavassa lainsäädännössä, joka kuitenkin puoltaa perustetta, että listayhtiöiden tilintarkastusprosesseja voidaan vertailla keskenään. Listayhtiön tilintarkastusprosessi eroaa listaamattoman yhtiön tilintarkastusprosessista pääsääntöisesti sisäisten toimintojen kautta. Listayhtiöiden rakenne on listaamatonta yhtiötä muodollisempi ja se käsittää useita hallintoelimiä. Listayhtiöitä säännellään samoilla tavoilla ja tilintarkastusprosessin voidaan sanoa olevan ennalta määrätynpi. Listayhtiöitä koskevat muun muassa taloudellisten raporttien julkistusaikataulut. Lähtökohtaisesti PIE –yhteisöjen tilintarkastusriski on suurempi, sillä ne ovat julkisen mielenkiinnon kohteena ja sidosryhmät tekevät näihin yhteisöihin liittyviä päätöksiä tilinpäätösinformaation perusteella.

Haastattelujen perusteella voidaan arvioida, että uusi tilintarkastuskertomus on vaikuttanut ainakin välillisesti tilintarkastuksen laatuun siinä mielessä, että uusien julkisten raportointivelvoitteiden myötä myös tilintarkastuksen on oltava aiempaa paremmin dokumentoitu ja toteutettu. Koko uudistus on tähännyt tilintarkastuksen uskottavuuden ja läpinäkyvyyden parantumiseen ja tilintarkastajat toivovatkin uudistuksen parantaneen uskottavuutta. Tilintarkastajat arvioivat, että tilintarkastuksen vertailtavuus varsinkin toimialojen sisällä muun muassa KAM –tekijöiden myötä on parantunut.

4.4 Tulosten analysointi ja yhteenveto

Haastatteluissa kävi useaan otteeseen ilmi, että tilintarkastusprosessin pohjautuessa asiakkaan liiketoimintaan, eroavat tilintarkastusprosessit keskenään hyvin paljon asiakkaittain ja yleistyksiä prosessitason muutoksista on hankalaa tehdä. Kuitenkin haastatteluista saatiin myös evidenssiä siitä, että listayhtiöiden tilintarkastusprosessit ovat jokseenkin vertailukelpoisia.

Suunnittelutasolla merkittävänä muutoksena prosessissa nousee tarkastusvaliokunnan roolin korostuminen etenkin KAM –tekijöiden määrittelyssä ja sitä kautta yhteistyö ja kommunikointi tarkastusvaliokunnan kanssa on lisääntynyt. Olennaisuuteen kiinnitetään aiempaa tarkempaa huomiota. Toeutustasolla uudistus näkyi erityisesti huolellisuuden korostumisena tilintarkastustyössä. Päättämisvaiheen muutokset olivat kaikkein konkreettisimmat ja niiden arvioitiin lisäävän tilintarkastusprosessin läpinäkyvyyttä ja avoimuutta, jolloin myös odotuskulun uskottiin pienentyneen. Tilintarkastusprosessin vaiheista päättäminen työllistää ja vie eniten aikaa. Myös kokonaisuudessaan ajankäyttö tilintarkastusprosessin läpiviemiseksi on lisääntynyt verrattuna entisen kertomuksen aikaan.

Haastattelurungon lähettäminen etukäteen saattoi osaltaan johtaa tilanteeseen, jossa haastateltavalle oli muotoutunut aiheesta kokonaisuudessaan ennakkokäsitys. Tällöin yksittäisten kysymysten kysyminen aiheeseen liittyen oli haastavaa, kun haastateltavalla oli ennen kysymyksen esittämistä jokin selkeä näkemys siitä, että uusi lainsäädäntö ei ole vaikuttanut kyseiseen tilintarkastusprosessin vaiheeseen. Haastatteluiden fokus oli toisinaan hankalaa saada pysymään tilintarkastuskertomuksen aiheuttamissa muutoksissa. Vaikka kysymykset oli muotoiltu tilintarkastuskertomusten aiheuttamia vaikutuksia koskeviksi, se saattoi jossain kohtaa laajeta haastattelijoiden mielessä koko EU:n audit reformia koskevaksi.

5 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Tässä luvussa kerrataan vielä lyhyesti tutkimuksen taustat sekä esitellään yhteenveto tutkimuksen kannalta merkittävimmistä tuloksista verrattuna teoreettiseen viitekehykseen. Luvussa käsitellään myös tutkimuksen reliabiliteettia ja validiteettia sekä lopuksi arvioidaan jatkotutkimusaiheita.

5.1 Uuden tilintarkastuskertomuksen vaikutukset listayhtiöiden tilintarkastusprosessiin

Tämä tutkimus keskittyi EU:n PIE –asetuksen mukaisen uuden tilintarkastuskertomuksen aiheuttamiin vaikutuksiin listayhtiöiden tilintarkastusprosesseissa. EU:n PIE –asetuksella on pyritty vaikuttamaan erityisesti tilintarkastuskertomusten lukijoiden saamaan mielikuvaan tilintarkastajien työstä sekä lisäämään tilinpäätösraportoinnin läpinäkyvyyttä ja avoimuutta. Uuden tilintarkastuskertomuksen vaikutuksia tutkittiin erityisesti prosessin suunnittelu-, toteutus- ja päättämisvaiheiden tasoilla. Lisäksi tutkittiin uudistuksen merkitystä tilintarkastuksen odotuskulun kannalta sekä haastateltavien tilintarkastajien reaktioita uudistuneesta tilintarkastuskertomuksesta. Tutkimuksen empiirinen osuus toteutettiin teemahaastattelujen kautta. Haastattelut suunnattiin neljälle suomalaiselle Big Four –yhteisöjen KHT –tilintarkastajalle, jotka ovat perehtyneet erityisesti PIE –yhteisöjen ja listayhtiöiden tilintarkastuksiin.

Suomalainen tilintarkastus on muuttunut kansainvälisen kehityksen mukaisesti. Tilintarkastus on ammattimaisten tilintarkastajien suorittama prosessi kansainvälisten tilintarkastusstandardien mukaisesti. Ensisijaisena tarkoituksena on varmentaa johdon laatiman tilinpäätösinformaation luotettavuus. (Blummé 2008, 27.) Luvussa kaksi esiteltiin tilintarkastuksen postulaatteja Mautzin ja Sharafin (1977) sekä Leen (1993) mukaan. Postulaatit ovat universaaleja, tilintarkastusprosessien pysyviä perusedellytyksiä.

Tutkimuksen empiirisessä osiossa oli tavoitteena löytää alussa määriteltyihin tutkimuskysymyksiin vastauksia. Tutkimuksen pääkysymykseen, *mitä vaikutuksia*

tuksia uudella tilintarkastuskertomuksella on listayhtiön tilintarkastusproses- siin ja miten vaikutukset ilmenevät käytännössä, saatiin tutkimustuloksia teo- rian ja empirian kautta.

Oheiseen taulukkoon 4 on koottu erityisesti tilintarkastusprosesseja koskevat postulaatit sekä listayhtiöiden tilintarkastusprosessin kannalta merkittävimpiä huomioita.

Taulukko 4. Tilintarkastusprosesseja koskevien postulaattien suhde listayhtiöiden tilintarkastusprosessiin uuden tilintarkastuskertomuksen ajalta.

<u>Mautz & Sharaf 1977</u>	<u>Lee 1993</u>	<u>Listayhtiöiden tilintarkas- tusprosessi</u>
<p>-Etujen ristiriidattomuus, ti- lintarkastajan ja tarkastetta- van yhtiön välillä ei ole etu- ristiriitoja.</p> <p>-Perusteiden saatavuus, tarkastusaineistoon ei liity salaisia sopimuksia.</p> <p>-Tilintarkastaja toimii tar- kastustyössä ainoastaan ti- lintarkastajana tavoittee- naan antaa riippumaton ti- lintarkastuskertomus.</p> <p>-Ammatillisten veloitteiden mukaisesti tilintarkastustoi- minta on riippumatonta.</p>	<p>-Tilinpäätösinformaation laatua tulkitaan ensisijai- sesti sen asianmukaisuus- den perusteella.</p> <p>-Tilintarkastusevidenssi on riittävää ja luotettavaa, se tukee laadukasta tilinpää- tösinformaatiota, joka vies- titään käyttäjille.</p> <p>-Tilinpäätösinformaatio ei sisällä olennaisia virheelli- syyksiä tai väärinkäytöksiä.</p> <p>-Tilintarkastaja voi viestiä tilinpäätösinformaation asi- anmukaisuudesta sekä luo- tettavuudesta tilinpää- tösinformaation käyttäjille.</p>	<p>-Eturistiriitoja voi esiintyä → tilintarkastuksen merki- tys</p> <p>-Tilintarkastusevidenssin merkitys korostuu</p> <p>-Avoimuus ja läpinäkyvyys entistä tärkeämpää</p>

Taulukon 4 pohjalta voidaan todeta, että postulaatteihin, eli tilintarkastuksen perusolettamuksiin ja siten myöskään tilintarkastusprosesseihin ei ole tullut merkittäviä muutoksia, vaikka tilintarkastusala on jatkuvassa murroksessa. Kuitenkaan etujen ristiriidattomuutta tilintarkastajan ja tarkastettavan yhtiön välillä ei enää nykyään voida pitää olettamuksena, sillä yritysjohton tavoit- teena on usein mahdollisimman positiivisen kuvan antaminen sijoittajille, kun

taas tilintarkastajan intressinä on mahdollisimman totuudenmukainen kuva. Tämän postulaatin heikentynyt asema korostaa tilintarkastuksen merkitystä taloudellisen informaation varmentajana entisestään. Täten myös päämies-agenttiteorian merkitys korostuu tilintarkastajan ja tarkastettavan yhtiön välisen suhteen ollessa tärkeä osa päämies-agenttisuhdetta. Tilintarkastaja toimii päämiehen ja agentin välissä riippumattomana osapuolena tehtävänänsä varmentaa lakien ja säännösten mukainen liiketoiminta.

Leen (1993) postulaatissa on otettu kantaa myös tilintarkastusevidenssin tarkoituksenmukaisuuteen ja riittävyteen. Uuden tilintarkastuskertomuksen mukaisten tilintarkastusprosessien ajalta voidaan todeta, että tilintarkastusevidenssin merkitys korostuu aiempaa enemmän, kun esimerkiksi KAM – seikkojen tarkastustoimenpiteiden on käytävä ilmi tilintarkastuskertomuksissa.

Mautzin ja Sharafin (1977) postulaateissa tilintarkastajan kuvaillaan toimivan tarkastustyössään ainoastaan tilintarkastajana, tavoitteenaan antaa riippumaton tilintarkastuskertomus. Kuten tutkimuksesta on käynyt ilmi, sidosryhmät vaativat nykypäivänä tilintarkastajilta kuitenkin enemmän. Sidoryhmien mukaan tilintarkastajien tulisi hyödyntää tarkastuksen yhteydessä saamaansa tietoa entistä paremmin ja viestiä löydöksistään myös tilintarkastuskertomuksissa. Uudet tilintarkastuskertomukset onkin luotu juuri tätä varten.

Mautz ja Sharaf korostavat postulaateissaan erityisesti tilintarkastuskertomusten luotettavuutta, kun taas Leen postulaateissa korostuu tilintarkastuskertomusten asianmukaisuus (Almeida 2015, 161.). Uusien tilintarkastuskertomusten ajalta voidaan todeta, että sidoryhmät odottavat tilintarkastuskertomuksilta yhä enemmän lisäarvoa päätöksentekoon ja mahdollisuutta analysoida liiketoimintaa paremmin. Tilintarkastuskertomusten luotettavuus on sidoryhmille jo itsestäänselvyys. Tutkimustulokset vahvistavat Leen näkemystä tilintarkastuskertomusten asianmukaisuuden osalta. Nykypäivänä asianmukaisuus on luotettavuutta korostuneempaa.

Yhteenvetona voidaan arvioida, että tilintarkastuksen postulaatit pitävät pääsääntöisesti edelleen paikkaansa, jolloin tilintarkastusprosessit eivät ole

muuttuneet merkittävästi uuden tilintarkastuskertomuksen ajalta. Empiriasta saadaan kuitenkin viitteitä siitä, että Leen (1993) postulaatit kuvaisivat Mautzin ja Sharafin (1977) postulaatteja paremmin uuden tilintarkastuskertomuksen aikaisia tilintarkastusprosesseja. Tilintarkastusprosessin avoimuus ja läpinäkyvyys ovat aiempaa korostuneempia uuden tilintarkastuskertomuksen aikana.

5.2 Uuden tilintarkastuskertomuksen vaikutukset tilintarkastusprosessin eri vaiheiden tasoilla

Pääkysymystä tukevana tutkimuskysymyksenä oli, ”*mitkä ovat merkittävimmät muutokset prosessin eri vaiheiden, suunnittelu-, toteutus- ja päättämisvaiheiden tasolla?*”. Empirian avulla saatiin hyvin vastauksia tähän tutkimuskysymykseen.

Tilintarkastusprosessin suunnitteluvaihe ei ole haastattelujen perusteella muuttunut merkittävästi uuden tilintarkastuskertomuksen ajalla. Haastatteluista kävi kuitenkin ilmi, että johdonmukaisuus ja dokumentointi korostuvat tilintarkastuksessa jossain määrin. Muun muassa Schwartzin ja Chandlerin (2012, 397) mukaan riskienarviointi eli suunnitteluvaihe on tilintarkastusprosessin tasolla merkittävä, kun tilinpäätöksen olennaisimmat riskit on pystyttävä tunnistamaan. Olennaisimmat riskit liittyvät läheisesti ISA 701 –standardin KAM –seikkoihin, jotka eivät kuitenkaan ole haastattelujen perusteella muuttaneet varsinaisesti riskienarviointia, sillä tilintarkastus on jo ennen EU:n PIE –asetusta keskittynyt tarkastamaan olennaisimpia riskialueita. KAM –seikat vaikuttavat kuitenkin osittain suunnitteluvaiheen johdonmukaisuuteen ja dokumentointiin, kun ne määritellään suunnitteluvaiheessa tilintarkastussuunnitelmassa ja niistä viestitään päättämisvaiheessa. Tällöin dokumentointiketjun suunnitelmasta kertomuksessa esiintyviin KAM –seikkoihin on oltava johdonmukainen.

Haastattelujen perusteella voidaan todeta, että lisääntynyt kommunikointi tarkastusvaliokunnan suuntaan voi jopa muokata tilintarkastussuunnitelmaa, kun tarkastusvaliokunta voi antaa esimerkiksi KAM –seikoista oman näke-

myksensä. Beattie et.al. (2012, 371) tutkivat tarkastusvaliokuntien osallistumista listayhtiöiden tilintarkastusprosesseihin Iso-Britanniassa. Saadut tutkimustulokset vahvistivat myös tässä tutkimuksessa saatuja tuloksia siitä, että tarkastusvaliokunnat osallistuvat prosessin vaiheista merkittävimmin suunnitteluun. Myös olennaisuus on otettu aiempaa useammin osaksi tarkastusvaliokuntien ja tilintarkastajan välisiä keskusteluja. Muistakin aiemmista tutkimuksista on saatu viitteitä siitä, että johto pyrkii vaikuttamaan tilintarkastuksen suunnitteluvaiheessa erityisesti tilintarkastuksen suunniteltuun laajuuteen ja tarkastuskohteisiin sekä sisäisiin kontrolleihin. (Hellman 2011, 247-248.)

Toteutusvaiheen työn ei myöskään koettu muuttuneen huomattavissa määrin. Muun muassa Bowlinin (2011, 1231) mukaan tilintarkastuksen perusolettamuksena on tarkastustyön kohdentaminen kaikkein riskipitoisimmille alueille. Esimerkiksi KAM –seikkojen osalta voidaan todeta, että niiden ollessa riskiperusteisessa tilintarkastuksessa muutenkin keskiössä, ei tarkastustyöhön ole varsinaisesti tullut muutoksia. Haastattelujen pohjalta saadaan kuitenkin evidenssiä, että huolellisuuden merkitys on korostunut. Muun muassa juuri KAM –seikat ovat haastattelujen perusteella vaikuttaneet huolellisuuteen, kun kertomuksessa mainittavien tarkastustoimenpiteiden on oltava tehty ja dokumentoitu. Vaikka KAM –seikat eivät ole haastattelujen perusteella varsinaisesti laajentaneet tilintarkastajan työtä, niihin on joissain tapauksissa myös kerätty lisädokumentaatiota.

KAM –tekijät liittyvät haastattelujen perusteella usein erilaisiin arvostusasioihin. Myös luvun kolme taulukossa 2 saatiin samankaltaisia tuloksia teollisuusyhtiöiden vuoden 2016 tilinpäätöksissä, joissa oltiin päädytty KAM –tekijöiden suhteen yleisesti tuloutus- ja arvostusasioihin.

Tilintarkastuksen päättämisvaiheeseen on tullut muutoksia kaikista eniten ja ne ovat myös konkreettisimpia. Haastattelun pohjalta voidaan arvioida, että uusi tilintarkastuskertomus on vaikuttanut huomattavimmin tilintarkastusprosessin päättämisvaiheeseen. Dokumentoinnin määrä on luonnollisesti lisääntynyt uusien raportointivelvoitteiden myötä. Kuten Gullkvist (2013, 37)

arvioi tilintarkastajien raportointitaakan lisääntyneen aiemman tilintarkastuskertomuksen ajoilta, olivat myös haastateltavat tilintarkastajat samaa mieltä raportoinnin työllistävyydestä. Samalla myös dokumentoinnin laadun voidaan sanoa parantuneen. Tähän ovat vaikuttaneet muun muassa KAM –tekijät ja niitä koskevat erityiset laatuvaatimukset.

Uuden tilintarkastuskertomuksen mukaisista rakenneuudistuksista lausunnon sijoittaminen heti kertomuksen alkuun nähtiin hyvänä uudistuksena, sillä kertomusten pidentyessä kaikkein olennaisin tieto löytyy heti kertomuksen alusta. Toimintakertomuksen erillisuus tilinpäätökseen nähden taasen koettiin osin kiristävän raportointivaatimuksia, mutta varsinaiseen tarkastustyöhön se ei tuonut muutoksia. Tilintarkastajan ja johdon velvollisuuksista viestiminen tilintarkastuskertomuksissa kaventaa haastateltavien mukaan tilintarkastukseen liittyvää odotuskuilua, kun tilinpäätösinformaation lukijoille muodostuu aiempaa selkeämpi kokonaiskuva tilintarkastajan ja johdon vastuualueista.

Menon & Williamsin (2010, 2103) tutkimustulosten mukaan toiminnan jatkuvuus –lausunto tilintarkastuskertomuksessa ei välttämättä tuo lisäarvoa ainaakaan valveutuneille tilinpäätösinformaation käyttäjille. Toiminnan jatkuvuutta koskeva lausunto koettiin kuitenkin haastatteluissa sidosryhmien kannalta merkittäväksi seikaksi raportoida, jos siihen on aihetta. Toisaalta haastatteluissa korostui lausunnon antamisen hankaluus, joka tuli ilmi myös aiemmista tutkimuksista. Muun muassa Knechel et.al. (2013, 398) mukaan virheelliset toiminnan jatkuvuutta koskevat lausunnot voivat vaikuttaa sidosryhmien mielikuviin tilintarkastuskertomusten totuudenmukaisuudesta. KHT C:n mukaan toiminnan jatkuvuus –arviointi vaatii varovaisuutta ja vankkoja perusteita, sillä väärin perustein annettu lausunto voi pahimmillaan vahingoittaa asiakkaan liiketoimintaa. Data-analytiikan avulla voidaan kuitenkin vaikuttaa toiminnan jatkuvuus –lausunnon tarkkuuteen (Earley 2015, 495-496.).

Yhteenvedona voidaan todeta, että julkisuuspainetta näyttäisi lisäävän tilintarkastusprosessin tasolla tehtäviä toimenpiteitä. Erityisesti listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksiin näyttäisi kohdistuvan julkisuuspainetta, kun kertomuksetkin ovat julkisia ja kyseessä ovat yleisen edun kannalta merkittävät yhtiöt.

EU:n tilintarkastusreformin taustalla on ollut tarve säilyttää tilintarkastusprosessien julkinen luottamus (Pott et. al. 2009.). Tällöin tilintarkastusprosessissa on kiinnitettävä entistä tarkemmin huomiota dokumentointiin koko prosessin ajan sekä tarkastustoimenpiteiden huolelliseen toteutukseen. Koko prosessin tasolla uusi tilintarkastuskertomus ei ole aiheuttanut merkittäviä muutoksia, mutta se on tehnyt tilintarkastajan työn ja tilintarkastusprosessin entistä avoimemmaksi ja läpinäkyvämmäksi. Uusi tilintarkastuskertomus on lisännyt tilintarkastajien työtä etenkin tilintarkastusprosessin päättämisvaiheessa.

Tutkimustulokset osoittivat, että vaikka uusi tilintarkastuskertomus tuo sekä rakenteellisia että sisällöllisiä uudistuksia listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksiin, ei näillä uudistuksilla ole merkittäviä vaikutuksia tilintarkastusprosessin tasolla. Saadut tulokset tukivat myös IAASB:n arvioita, joiden mukaan tilintarkastuskertomusuudistukset eivät vaikuta tilintarkastustyöhön itsessään, vaan ne tekevät tilintarkastusprosessin aiempaa läpinäkyvämmäksi. (IAASB 2015a, 3.)

Haastatteluissa kävi ilmi, että uudistuksiin liittyvä työ on tehty jo aiemminkin, mutta työn vaiheista ja lopputulemista on nyt vain viestittävä tilintarkastuskertomuksissa. Haastattelujen pohjalta todettiin, että uudistukset vaikuttivat merkittävimmin tilintarkastusprosessin päättämisvaiheeseen. Suunnittelu- ja toteutusvaiheen muutoksien osalta korostuvat johdonmukaisuuden, dokumentoinnin sekä huolellisuuden merkitykset tilintarkastusprosessissa. Oheiseen taulukkoon 5 on koottu haastattelujen tulokset.

Taulukko 5. Yhteenveto tuloksista.

<p><u>Suunnitteluvaihe</u></p>	<p>-Ei vaikutusta tilintarkastuksen kokonaisstrategiaan</p> <p>-Tarkastusvaliokuntien kommentit saattavat vaikuttaa tilintarkastussuunnitelmaan</p> <p>————→ KAM–tekijät määritellään suunnitteluvaiheessa; tarkastettavan yhtiön mielipide KAM: eista.</p> <p>-Keskustelu tarkastuksen olennaisuudesta lisääntynyt</p> <p>-Suunnitteluvaiheessa korostuu johdonmukaisuus ja dokumentointi</p>
<p><u>Toteutusvaihe</u></p>	<p>-KAM:t eivät ole varsinaisesti vaikuttaneet toteutukseen</p> <p>-Tarkastustoimenpiteissä ei merkittävää eroa aiempaan verrattuna</p> <p>————→ Dokumentaation korostuminen; lisädokumentaatio</p> <p>-Toteutusvaiheessa korostuu huolellisuuden merkitys</p> <p>————→ Kertomuksessa kuvatulla seikalla tulee olla vahva linkki tilintarkastajan työpapereihin.</p>
<p><u>Päätämävaihe</u></p>	<p>-Dokumentoinnin määrä kasvanut ja laatu parantunut</p> <p>-Rakennemuutokset</p> <ul style="list-style-type: none"> • Lausunto kertomuksen alussa hyvä uudistus • Toimintakertomuksen erillisuus on osittain tiukentanut raportointia <p>-Sisältöuudistukset</p> <ul style="list-style-type: none"> • Johdon ja tilintarkastajan velvollisuuksien esittäminen koettiin mm. odotuskulua kaventavana tekijänä, joskin myös työllistävänä. • Toiminnan jatkuvuus –lausunto koettiin sidosryhmien kannalta tärkeänä, mutta myös haasteellisena. <p>-Päätämävaiheessa korostuu tilintarkastusprosessin läpinäkyvyyden lisääntyminen</p>

Tuloksia analysoidessa oli yllättävää huomata, kuinka vähän uudella tilintarkastuskertomuksella on lopulta vaikutusta tilintarkastusprosessiin. Tämä kertoo siitä, että listayhtiöissä on luonnostaan organisoidut ja säännönmukaiset prosessit. Lisäksi Big Four –yhteisöissä pystytään reagoimaan lainsäädännöllisiin muutoksiin tehokkaasti.

5.3 Uuden tilintarkastuskertomuksen vaikutukset tilintarkastuksen odotuskuiluun

Alatutkimuskysymyksen ”*mitkä ovat vaikutukset tilintarkastuksen odotuskuiluun?*” avulla oli tarkoitus selvittää uudistuksen aiheuttamia vaikutuksia tilintarkastuksen odotuskuilun kannalta. Muun muassa Humphrey et.al. (1993) sekä Monroe & Woodliff (1993) ovat todenneet, että vanha tilintarkastuskertomus loi odotuskuilun sidosryhmien ja tilintarkastajien välille. Yksi keskeisimmistä tavoitteista uusissa tilintarkastuskertomuksissa olikin odotuskuilun kaventaminen.

Oheiseen taulukkoon 6 on koottu tutkijoiden näkemyksiä uuden tilintarkastuskertomuksen vaikutuksista tilintarkastuksen odotuskuiluun.

Taulukko 6. Uuden tilintarkastuskertomuksen vaikutukset odotuskuiluun eri tutkijoiden mukaan.

Kelly & Mohrweis (1989)

Uusi tilintarkastuskertomus edistää ymmärrystä tilintarkastuksen tarkoituksesta sekä johdon vastuusta.

Hatherly et.al. (1991)

Raportointiuudistukset ovat keskeisiä tilintarkastuksen odotuskuilun kaventumisen suhteen.

Gay & Shellugh (1993)

Uusi tilintarkastuskertomus on lisännyt merkittävästi lukijoiden ymmärrystä tilintarkastajan roolista, tilintarkastusprosessin luonteesta sekä tilinpäätösprosessista.

Monroe & Woodliff (1993)

Uusi tilintarkastuskertomus on vaikuttanut merkittävästi uskomuksiin tilintarkastuksen luonteesta sekä johdon ja tilintarkastajan välisistä vastuista.

Chong & Plughart (2008)

Uuden tilintarkastuskertomuksen rakenteelliset seikat ovat kaventaneet odotuskuilua.

Kellyn & Mohrweisin (1989) mukaan uusi tilintarkastuskertomus edistää ymmärrystä tilintarkastuksen tarkoituksesta sekä johdon vastuusta. Myös haastattelujen perusteella saatiin samankaltaisia tuloksia. KHT C:n mukaan muun muassa tilintarkastajien velvollisuuksien esittäminen tilintarkastuskertomuksessa lisää sidosryhmien ymmärrystä tilintarkastajan työstä ja siten kaventaa odotuskuilua.

Monroen & Woodliffin (1993) mukaan uusi tilintarkastuskertomus on vaikuttanut merkittävästi käsityksiin johdon ja tilintarkastajan välisistä vastuista.

Uuden tilintarkastuskertomuksen koettiin yleisesti selkiyttävän johdon ja tilintarkastajan välisiä velvollisuuksia. Odotuskuilun kannalta sidosryhmien tulisi olla aiempaa tietoisempia etenkin johdon vastuista. KHT B kuitenkin totesi, että erityisesti tilintarkastajan vastuut nousevat uuden kertomuksen myötä aiempaa selkeämmin esille osin johdon vastuiden kustannuksella.

Kuten Chong & Plughart (2008) toteavat tutkimuksessaan rakenteellisten seikkojen vaikuttavan odotuskuiluun kaventavasti, myös haastatteluista saatiin samankaltaisia tuloksia. Tilintarkastajan lausunnon sijoittaminen heti tilintarkastuskertomuksen alkuun koettiin yleisesti odotuskuilua kaventavana tekijänä.

Aiempien tilintarkastuskertomusten aikana sidosryhmien ja tilintarkastajien välillä oli siis havaittavissa selkeää odotuskuilu. Tutkimuksen perusteella saatiin kuitenkin evidenssiä siitä, että tilintarkastuksen odotuskuilu olisi kaventunut uusien tilintarkastuskertomusten myötä. KHT A korosti kuitenkin odotuskuilun kaventumisessa tilinpäätöslukijoiden lähtökohtia tilinpäätösinformaation ymmärtämiseen. Listayhtiöissä valveutuneilla sijoittajilla, ja ammatikseen sijoitusosalalla työskentelevillä on maallikkoihin verrattuna paremmat edellytykset hyötyä enemmän uusista tilintarkastuskertomuksista, jolloin vaikutukset tilintarkastuksen odotuskuiluun voivat vaihdella lukijakohtaisesti.

5.4 Tilintarkastajien reaktiot uudesta tilintarkastuskertomuksesta

Päätutkimuskysymystä tukevana alatutkimuskysymyksenä oli, ”*mitkä ovat tilintarkastajien reaktiot uudesta tilintarkastuskertomuksesta?*”. Haastateltavat tilintarkastajat suhtautuivat uuteen tilintarkastuskertomukseen pääosin myönteisesti, joskin sen nähtiin lisäävän tilintarkastajien työmäärää varsinkin tilintarkastusprosessin päättämisvaiheessa. Haastattelujen pohjalta voidaan todeta, että etenkin KAM –seikkojen raportointi tilintarkastuskertomuksissa on hyödyllistä tilinpäätösinformaation lukijoiden kannalta. Teoriasta on saatu samankaltaisia tutkimustuloksia, kun muun muassa Cordoş & Fülöpa (2015) sekä Reintjes (2015) toteavat, että KAM –raportointi palvelee sidosryhmien intressejä. KHT D:n mukaan KAM –seikoista raportoinnin pääasiallisena tar-

koituksena on tehdä tilintarkastajan aiemminkin tekemä harkinta myös sidosryhmille julkiseksi, jotta tilintarkastuksen sisältöä pystyisi arvioimaan paremmin.

Haastateltavat uskoivat, että tilintarkastuksen laatu on parantunut ainakin välillisesti, kun kertomuksessa on viestittävä aiempaa laajemmin tilintarkastuksesta. Kertomusten julkisuuspaine lisää mahdollisesti sekä dokumentoinnin määrää, että laatua. Teorian pohjalta saatiin hieman erilaisia tuloksia tilintarkastuksen laadun osalta. Laadun on todettu parantuneen uusien tilintarkastuskertomusten ajalta, mutta se johtuu tutkimusten mukaan erityisesti tilintarkastusvaliokunnan ja johdon korostuneesta roolista tilintarkastusraportoinnissa. (Reid et.al. 2016, 34-35).

Haastateltavat tilintarkastajat suhtautuivat tilintarkastuskertomusten uusiin ulkomuotoihin muun muassa grafiikan ja kuvien myötä pääosin luonnollisena suuntauksena, kun myös tilinpäätökset ovat aiempaa persoonallisempia. Haastateltavat korostivat kuitenkin kertomuksen sisällön merkitystä. Myös teoriasta johdettiin samanlaisia tuloksia. Tilintarkastuskertomusten sisällöllä on todettu olevan kertomuksen muotoon nähden enemmän merkitystä (Vanstraelen et.al. 2012, 206-207.).

5.5 Tutkimuksen reliabiliteetti ja validiteetti

Tutkimuksen reliabiliteetti ja validiteetti ovat käsitteitä, joita käytetään arvioitaessa, ovatko tutkimuksessa saadut tulokset luotettavia ja uskottavia (Koskinen et. al. 2005, 253.). Tutkimuksen reliabiliteetti kuvastaa tilannetta, jossa joko samaa henkilöä tutkimalla saadaan kahdella tutkimuskerralla sama tulos, tai kun kaksi tutkijaa päätyvät tutkimuksissaan samankaltaisiin tuloksiin. Validiteetti tarkoittaa sitä, käsitelläänkö tutkimuksessa siltä oletettuja asioita ja toisaalta ovatko saadut tutkimustulokset yleistettävissä eri konteksteissa. (Hirsjärvi & Hurme 2008, 185-188.)

Tämän tutkimuksen reliabiliteetin taso ei ole paras mahdollinen. Tutkittava ilmiö on uusi ja jos tutkimus toistettaisiin esimerkiksi muutaman vuoden

päästä uudestaan, ilmiöstä olisi jo selkeämpi kuva ja saadut tulokset perustuisivat vahvemmin faktoihin. Haastateltavat tilintarkastajat työskentelevät yhtä lukuunottamatta samassa tilintarkastusyhteisössä, joka osaltaan voi laskea reliabiliteettia, koska jokaisella yhteisöllä voi olla oma näkemyksensä tilintarkastusprosessin kulusta. Toisaalta tilintarkastajien näkemykset yhteisöjenkin sisällä voivat olla yksilöllisiä, jolloin tämän tyyppisen tutkimuksen reliabiliteetti ei välttämättä koskaan voi olla kovin korkea.

Tutkimuksen validiteetti voidaan puolestaan arvioida suhteellisen korkeaksi, sillä teemahaastattelukysymysten kautta on pyritty saamaan tutkittavasta ilmiöstä tarkoituksenmukaista ja tutkimusongelmiin suoraan vastaavaa tietoa. Toisaalta yleistettävyyden taso eli ulkoinen validiteetti on heikommalla tasolla. Saadut tutkimustulokset ovat kontekstisidonnaisia. Neljän tilintarkastajan haastattelujen perusteella tutkimustuloksia ei voida yleistää kaikkia listayhtiöiden tilintarkastusprosesseja koskeviksi, sillä prosessit ovat lopulta hyvin asiakaskohtaisia. Haastattelujen perusteella saatiin kuitenkin näyttöä siitä, että listayhtiöiden tilintarkastusprosessit noudattavat lähtökohtaisesti samoja kaavoja, jolloin yleistettävyys voisi parantua hieman. Osaltaan yleistävyyttä parantaa myös saatujen tutkimustulosten toistavuus toisiinsa nähden.

5.6 Jatkotutkimusaiheet

Tässä tutkimuksessa erityisesti KAM –seikat korostuivat koko tilintarkastusprosessin tasolla, sillä ne tulivat EU:n lainsäädännön myötä uutena standardina voimaan. KAM –seikkojen tutkimista voisikin jatkaa tarkemmin. KAM –seikkojen aihealueista voisi tehdä määrällistä tutkimusta esimerkiksi toimialoittain. Lisäksi olisi mielenkiintoista tutkia, muuttuvatko KAM –aiheet ajan saatossa.

Uusi tilintarkastuskertomus lisäsi tilintarkastajien raportointivaatimuksia. Lisääntyneet raportointivaatimukset ovat tuoneet keskusteluihin erityisesti tilintarkastajan velvollisuuksien korostuneemman aseman. Mielenkiintoinen jatkotutkimusaihe voisi olla näiden uusien raportointivaatimusten vaikutukset tilintarkastajien vahingonkorvausvastuisiin.

Kokonaisuudessaan vaikuttaisi siltä, että tilintarkastuskertomuksen uudistuksella on pitkälti saavutettu ne tavoitteet, joita sillä haettiin, kuten esimerkiksi tilintarkastuksen odotuskuilun kaventumista. Toisaalta tässä tutkimuksessa tilintarkastuksen odotuskuilu ei ollut keskiössä, jolloin EU:n audit reformin vaikutukset tilintarkastuksen odotuskuiluun olisi kiinnostava jatkotutkimusaihe. Yhtenä tutkimustuloksena todettiin, että odotuskuilun kokeminen on yksilöllistä muun muassa koulutustaustasta riippuen. Odotuskuilua voisi siis tutkia myös esimerkiksi tilinpäätösinformaation käyttäjien näkökulmasta.

Kommunikoinnin lisääntyminen tarkastettavan yhtiön ja tilintarkastajan välillä on positiivinen muutos aiempaan, sillä tarkastusvaliokunta voi tuoda tilintarkastusprosessiin oman näkemyksensä ja lisäksi tilintarkastajan näkemys tarkastettavasta yhtiöstä syventyy entisestään. Tilikaudelta 2017 alkaen tarkastusvaliokunnalle annettava yksityiskohtainen lisäraportti tarkastustyön tuloksista korostaa tilintarkastajan ja yhtiön johdon välistä yhteistyötä. Tulevaisuudessa onkin mielenkiintoista seurata, jääkö tilintarkastuskertomus informaatiotasoltaan tälle asteelle vai pyritäänkö tilintarkastajan tarkastuksissaan saamaan tietoa hyödyntämään yhä paremmin.

LÄHTEET

Artikkelit

Almeida, B. (2015). The postulate systems of auditing in the evolution of the American thought: a historical interpretative approach. *Revista de Gestão*, vol. 5 (4), pp.149-170.

Beattie, V., Fearnley, S. & Hines, T. (2012). Do UK audit committees really engage with auditors on audit planning and performance? *Accounting and Business Research*, vol. 42 (3), pp. 349-375.

Bowlin, K. (2011). Risk-Based Auditing, Strategic Prompts, and Auditor Sensitivity to the Strategic Risk of Fraud, *The Accounting Review*, vol. 86 (4), pp. 1231-1253.

Byrd, R., Parrino, R. & Pritsch G. (1998). Stockholder-manager conflicts and firm value. *Financial Analysts Journal*, vol. 54 (3) (May-Ju), pp. 14-30.

Cao, M., Chychyla, R. & Stewart, T. (2015). Big Data Analytics in Financial Statement Audits. *Accounting Horizons*, vol. 29 (2), pp. 423-428.

Chong, K. & Pflugrath, G. (2008). Do Different Audit Report Formats Affect Shareholders' and Auditors' Perceptions? *International Journal of Auditing*, vol. 12 (3), pp. 221-241.

Cordoş, G. & Fülöpa, M. (2015). Understanding audit reporting changes: Introduction of Key Audit Matters. *Accounting and Management Information Systems*, vol. 14 (1), pp. 128-152.

de Beer, L. (2015). New Auditor's Report. *Accountancy SA*, pp. 32-34.

Dennis, I. (2010). What Do You Expect? A Reconfiguration of the Audit Expectation Gap. *International Journal of Auditing*, vol.14, pp.130-146.

Dowling, C. & Leech, S. (2007). Audit support systems and decision aids: Current practice and opportunities for future research. *International Journal of Accounting Information Systems*, vol. 8 (2), pp.92-116.

Earley, C. E. (2015). Data-analytics in auditing: opportunities and challenges. *Business Horizons*, vol. 58 (5), pp. 493-500.

Fukukawa, H. & Mock, T.J. (2011). Audit risk assessments using belief versus probability. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 30 (1), pp. 75-99.

Gay, G. & Shellugh, P. (1993). The Effect Of The Longform Audit Report On Users' Perceptions Of The Auditor's Role. *Australian Accounting Review*, vol. 3 (6), pp. 2-11.

Geiger, M. & Raghunandan, K. (2002). Auditor tenure and audit reporting failures. *A Journal of Practice & Theory*, vol. 21(1), pp. 67-78.

Glover, S., Jiambalvo, J. & Kennedy, J. (2000). Analytical procedures and audit planning decisions. *Auditing A Journal Of Practice & Theory*, vol. 19 (2), pp. 27-45.

Glover, S.M, Prawitt, D.F. & Drake, M.S. (2015). Between a Rock and a Hard Place: A Path Forward for Using Substantive Analytical Procedures in Auditing Large P&L Accounts: Commentary and Analysis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 34 (3), pp. 161-179.

Gold, A., Gronewold, U. & Pott, C. (2012). The ISA 799 Auditor's Report and the Audit Expectation Gap – Do Explanations Matter? *International Journal of Auditing*, vol. 16 (3), pp. 286-307.

Hammersley, J.S., Myers, L.A. & Zhou, J. (2012). The failure of remediate previously disclosed material weaknesses in internal controls. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 31 (2), pp. 73-111.

Hatherly, D., Innes, J. & Brown, T. (1991). The expanded audit report: An empirical investigation. *Accounting and Business Research*, vol. 21 (84), pp. 311-319.

Hellman, N. (2011). Chief financial officer influence on audit planning. *International Journal of Accounting*, vol. 15 (3), pp. 247-274.

Hoitash, R., Kogan, A. & Vasarhelyi, M.A. (2006). Peer-Based approach for analytical procedures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 25 (2), pp. 53-84.

Humphrey, C., Mozier, P. & Turley, S. (1993). The Audit Expectations Gap in Britain: An Empirical Investigation. *Accounting and Business Research*, vol. 23 (1), pp. 395-411.

Jackson, A.B., Moldrich, M. & Roebuck, P. (2008). Mandatory audit firm rotation and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, vol. 23 (5), pp. 420-437.

Jensen, M.C. & Meckling, W.H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, vol. 3 (4), pp. 305-360.

Jensen, M.C. & Murphy, K.J. (1990). Performance Pay and Top-Management Incentives. *Journal of Political Economy*, vol. 98 (2), pp. 225-264.

Kelly, A. & Mohrweis, L. (1989). Bankers' and Investors' Perceptions of the Auditor's Role in Financial Statement Reporting: The Impact of SAS No. 58. *A Journal of Practice & Theory*, vol. 9 (1), pp. 87-97.

Kim, H., Lee, H. & Lee, J. (2015). Mandatory audit firm rotation and audit quality. *The Journal of Applied Business Research*, vol. 31 (3), pp. 1089-1106.

Knechel, W.R., Krishnan, G.V., Pevzner, M., Shefchik, L. B. & Velury U.K. (2013). Audit Quality: Insights from the Academic Literature. *Auditing a Journal of Practice & Theory*, vol. 32, pp. 385-421.

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

Kranacher, M. (2011). The Audit Reporting Process. *The CPA Journal*, vol. 81 (8), pp. 80.

Mardian, S. (2015). XBRL: How It Implies the Audit Process. *International Journal of Scientific & Technology Research*, vol. 4 (8), pp. 250-252.

McConnell, D. & Banks, G. (2003). How Sarbanes-Oxley Will Change the Audit Process. *Journal of Accountancy*, vol. 196 (3). pp. 49-55.

Menon, K. & Williams, D.D. (2010). Investor reaction to going concern audit reports. *Accounting Review*, vol. 85 (6), pp. 2075-2105.

Mock, T. J., J. Bedard, P. Coram, S. Davis, R. Espahbodi, and R. C. Warne. (2013). The auditors' reporting model: Current Research Synthesis and Implications. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, pp. 323-351.

Monroe, G.S. Woodliff, D.R. (1993). The effect of education on the audit expectation gap. *Accounting and Finance*, vol. 33, pp. 61-78.

Odoner, E., Dixon, C., King, P. & Alterbaum, A. (2017). Heads-Up for the Audit Committee-PCAOB Approves Expanded Auditor's Report. *Insights; the Corporate & Securities Law Advisor*, vol. 31 (7), pp. 3-8.

Porter, B. (1993). An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap. *Accounting and Business Research*, vol. 24 (93), pp. 49-68.

Pott, C., Mock, T. & Watrin, C. J. (2009). Review of empirical research on rotation and non-audit services: auditor independence in fact vs. appearance. *Journal für Betriebswirtschaft*, vol. 58 (4), pp. 209-239.

Pratt, M. J. & Peursem, K.V. (1993). Towards a conceptual framework for auditing. *Accounting Education*, vol. 2 (1), pp. 11-32.

Reintjes, C. (2015). Focus on Key Audit Matters. *Accountancy SA*, pp. 35-38.

Schwartz, R. & Chandler, J. (2012). An instructional note on business risk and audit implications: Seasonality at Mattel. *Journal of Accounting Education*, vol. 30 (3-4), pp. 397-415.

Simnett, R. & Huggins, A. (2014). Enhancing the Auditor's Report: To What Extent Is There Support for the IAASB's Proposed Changes? *Accounting Horizons*, vol. 28 (4), pp. 719-747.

Smith, L., Drake, M. & Shaub, M. (2010). Pivotal change in US policy: How the Sarbanes-Oxley Act affected internal auditing and its relationship to external auditing. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, vol. 6 (4), pp. 346-367.

Vanstraelen, A., Schelleman, C., Meuwissen, R. & Hofmann, I. (2012). The Audit Reporting Debate: Seemingly Intractable Problems and Feasible Solutions. *European Accounting Review*, vol. 21 (2), pp. 193-215.

Watkins, A.L., Hillison, W. & Morecroft, S.E. (2004). Audit quality: a synthesis of theory and empirical evidence. *Journal of Accounting Literature*, vol. 23, pp. 153-193.

Weirich, T. & Reinstein, A. (2014). The PCAOB's Proposed New Audit Report. *The CPA Journal*, vol. 84 (4), pp. 24-29.

Young, R. & Moyes, G.D. (2014). An examination of the effectiveness of test-of controls audit procedures for detecting fraud. *International Journal of Auditing Technology*, vol. 2 (1), p. 22-35.

Kirjat

Alasuutari, P. (2011). *Laadullinen tutkimus 2.0*. Tampere: Vastapaino.

Blummé, N. (2008). *Osakeyhtiön tilintarkastus*. Helsinki: Talentum.

Flint, D. (1988). *Philosophy and principles of auditing: An introduction*. Hampshire: Macmillan Education Ltd.

Gray, I. & Manson, S. (2000). *The Audit Process: Principles, Practice and Cases*. Cornwall: TJ International Ltd.

Halonen, K. & Steiner, M. (2010). *Tilintarkastusprosessi käytännössä*. Helsinki: WSOYpro.

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. (2008). *Tutkimushaastattelu: teemahaastattelun teoria ja käytäntö*. Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. (2009). Tutki ja kirjoita (15. uud. p.). Helsinki: Tammi.

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

Horsmanheimo, P. & Steiner, M-L. (2017). Tilintarkastus: asiakkaan opas. Helsinki: Alma Talent.

Korkeamäki, A. (2017). Tilintarkastuksen perusteet (1.painos.). Helsinki: Sonoma Pro Oy.

Koskinen, I., Peltonen, T. & Alasuutari, P. (2005). Laadulliset menetelmät kauppatieteissä. Tampere: Vastapaino.

Kärkkäinen, H. (1998). Tilintarkastajan uskottavuus sidosryhmien näkökulmasta. Lapin yliopiston taloustieteellisiä julkaisuja: B. Tutkimusraportteja ja selvityksiä 6. Rovaniemi: Lapin Yliopistopaino.

Lee, T.A. (1993). Corporate Audit Theory. Lontoo: Chapman & Hall.

Mautz, R. K. & Sharaf, H. A. (1977). The Philosophy of Auditing. Sarasota: American Accounting Association.

Porter, B., Simon, J. & Hatherly, D. (2014). Principles of External Auditing. Cornwall: TJ International Ltd.

Riistama, V. (1999). Tilintarkastuksen teoria ja käytäntö (2.[uud.] p.). Porvoo: WSOY.

Suomen Tilintarkastajat ry (2016). Kansainväliset tilintarkastusalan standardit: Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2016–2017 ja eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille. Helsinki: ST –Akademian Oy.

Tomperi, S. (2016). Tilintarkastus: normeista käytäntöön. (3.uud.p.). Helsinki: Edita.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. (2009). Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. (5.uud.laitos.). Helsinki: Tammi.

Verkkodokumentit

Euroopan Komissio (2010). Vihreä kirja –Tilintarkastuspolitiikka: kriisin opetukset. [verkkodokumentti]. [Viitattu 10.9.2017]. Saatavilla <http://www.euro->

parl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com%282010%290561_/com_com%282010%290561_fi.pdf

Fraktman, M. (2016). Tilintarkastuskertomus uudistuu. Balanssi – raportointi & hyvä hallinto, 2, 12–14. [verkkodokumentti]. [Viitattu 7.12.2017]. Saatavilla <http://www.balanssionline.fi/TimePub/FileHandler.ashx?filename=Balanssi-lehti-02-2016.pdf&ispdf=1>

Cargotec (2016). Vuosikatsaus. [verkkodokumentti]. [Viitattu 4.2.2018]. Saatavilla <http://hugin.info/135578/R/2079392/782907.pdf>

Gullkvist, B. (2013). Tilintarkastuskertomus uudistuu Yhdysvalloissa. Balanssi- raportointi & hyvä hallinto, 6, 35–37. [verkkodokumentti]. [Viitattu 29.8.2017]. Saatavilla <http://www.balanssionline.fi/TimePub/FileHandler.ashx?filename=Balanssi-lehti-06-2013.pdf&ispdf=1>.

Gullkvist, B. (2016). Uudistunut tilintarkastuskertomus- kokemuksia Iso-Britanniasta ja Alankomaista. Balanssi 4-5, 52-56. [verkkodokumentti]. [Viitattu 29.8.2017]. Saatavilla <http://www.balanssionline.fi/TimePub/FileHandler.ashx?filename=Balanssi-lehti-04-2016.pdf&ispdf=1>

Huhtamäki (2016). Tilinpäätös ja toimintakertomus. [verkkodokumentti]. [Viitattu 4.2.2018]. Saatavilla <http://www.huhtamaki.com/documents/10841/399435/Huhtamaki+Tilinp%C3%A4%C3%A4t%C3%B6s+ja+toimintakertomus+2016/dbe28901-27c1-4749-b358-03d7337a85dc>

IAASB (2015a). New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments. [verkkodokumentti]. [Viitattu 10.11.2017]. Saatavilla <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IAASB/Audit%20Reporting-At%20a%20Glance-final.pdf>

IAASB (2015b). International Standard on Auditing 720 (revised): The auditor's responsibilities relating to other information. [verkkodokumentti]. [Viitattu 30.3.2018]. Saatavilla https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/normen_en_aanbevelingen/ontwerpen/ISAs/Documents/ISAs-ENG/IAASB-Handbook2015-ISA-720-Revised.pdf

IFAC (2009a). International Standard on Auditing 220: Quality control for an audit of financial statements. [verkkodokumentti]. [Viitattu 10.10.2017]. Saatavilla <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a010-2010-iaasb-handbook-isa-220.pdf>

IFAC (2009b). International Standard on Auditing 210: Agreeing the terms of audit engagements. [verkkodokumentti]. [Viitattu 10.10.2017]. Saatavilla <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a009-2010-iaasb-handbook-isa-210.pdf>

IFAC (2009c). International Standard on Auditing 300: Planning an audit of financial statement. [verkkodokumentti]. [Viitattu 10.10.2017]. Saatavilla <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a016-2010-iaasb-handbook-isa-300.pdf>

IFAC (2009d). International Standard on Auditing 500: Audit evidence. [verkkodokumentti]. [Viitattu 15.10.2017]. Saatavilla <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a022-2010-iaasb-handbook-isa-500.pdf>

IFAC (2009e). International Standard on Auditing 330: The auditor's responses to assessed risks. [verkkodokumentti]. [Viitattu 15.10.2017]. Saatavilla <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a019-2010-iaasb-handbook-isa-330.pdf>

IFAC (2015a). International Standard on Auditing 705: Modifications to the opinion in the independent auditor's report. [verkkodokumentti]. [Viitattu 30.3.2018]. Saatavilla <https://www.irba.co.za/upload/ISA-705-Revised.pdf>

IFAC (2015b). International Standard on Auditing 700: Forming an opinion and reporting on financial statements. [verkkodokumentti]. [Viitattu 30.3.2018]. Saatavilla <https://www.irba.co.za/upload/ISA-700-Revised.pdf>

IFAC (2015c). International Standard on Auditing 701: Communicating Key Audit Matters in the independent auditor's report. [verkkodokumentti]. [Viitattu 2.10.2017]. Saatavilla <https://www.irba.co.za/upload/ISA-701.pdf>

IFAC (2015d). International Standard on Auditing 260: Communication with those charged with governance. [verkkodokumentti]. [Viitattu 30.3.2018]. Saatavilla <https://www.irba.co.za/upload/ISA-260-Revised.pdf>

IFAC (2015e). International Standard on Auditing 570: Going concern. [verkkodokumentti]. [Viitattu 30.3.2018]. Saatavilla <https://www.irba.co.za/upload/ISA-570-Revised.pdf>

IFAC (2015f). International Standard on Auditing 706: Emphasis of matter paragraphs in the independent auditor's report. [verkkodokumentti]. [Viitattu 30.3.2018]. Saatavilla <https://www.irba.co.za/upload/ISA-706-Revised.pdf>

Kone (2016). Vuosikatsaus. [verkkodokumentti]. [Viitattu 4.2.2018]. Saatavilla <https://hugin.info/3057/R/2073635/779508.pdf>

KPMG (2016). Gauging the impact of EU audit reform. [verkkodokumentti]. [Viitattu 17.11.2017]. Saatavilla <https://home.kpmg.com/content/dam/.../gauging-the-impact-of-EU-audit-reform.pdf>

KPMG (2017). EU:n tilintarkastusuudistus. [verkkodokumentti]. [Viitattu 25.9.2017]. Saatavilla <https://home.kpmg.com/fi/fi/home/palvelut/tilintarkastus-ja-varmennuspalvelut/eun-tilintarkastusuudistus.html>

Metso (2016). Tilinpäätös. [verkkodokumentti]. [Viitattu 4.2.2018]. Saatavilla https://www.metso.com/siteassets/annual-report/new-files/metso_tilinpaa-tos_2016_2.pdf?preset=showroom-small-thumb

PCAOB (2017). The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Expresses an Unqualified Opinion. [verkkodokumentti]. [Viitattu 10.11.2017]. Saatavilla <https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket034/2017-001-auditors-report-final-rule.pdf>

Reid, L.C., Carcello, J.V., Li, C. & Neal, T.L. (2016). Impact of Auditor and Audit Committee Report Changes on Audit Quality and Costs: Evidence from the United Kingdom. [verkkodokumentti]. [Viitattu 4.2.2018]. Saatavilla <https://ssrn.com/abstract=2647507>

Remes, M. (2010). Sijoittaja haluaa tilintarkastuksesta enemmän irti. Tilintarkastus, 1, 6– 9. [verkkodokumentti]. [Viitattu 29.8.2017]. Saatavilla <http://www.balanssionline.fi/TimePub/FileHandler.ashx?filename=Tilintarkastus-lehti-01-2010.pdf&ispdf=1>

Saaranen-Kauppinen & Puusniekka (2006). Analyysin äärellä [verkkodokumentti]. [Viitattu 2.11.2017]. Saatavilla http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L7_1.html

Savtschenko, C. (2016). Tähtäimessä informatiivisempi tilintarkastuskertomus. Balanssi– raportointi & hyvä hallinto, 1, 57-65. [verkkodokumentti]. [Viitattu 7.12.2017]. Saatavilla http://www.balanssionline.fi/ContentFiles/pdf/Lu-kuopas_uuteen_tilintarkastuskertomukseen.pdf

Suomen Tilintarkastajat ry (2017). Euroopan Unionin PIE –asetuksen soveltaminen Suomessa. [verkkodokumentti]. [Viitattu 21.9.2017]. Saatavilla <https://www.suomentilintarkastajat.fi/tilintarkastus/kysymyksia-ja-vastauksia/euroopan-unionin-pie-asetuksen-soveltaminen-suomessa>

Työ– ja elinkeinoministeriö (2017). Euroopan unionin tilintarkastussäätely. [verkkodokumentti]. [Viitattu 21.9.2017]. Saatavilla <http://tem.fi/euroopan-unionin-tilintarkastussaately>

LIITE 1. Haastattelurunko

- 1.) Mitä pitää huomioida suunnitteluvaiheessa?
 - a. Poikkeako tilintarkastuksen kokonaisstrategia entisestä, miten?
 - b. Mitkä ovat vaikutukset esimerkiksi toimeksiannon alustaviin toimenpiteisiin? (resursointi yms.)
- 2.) Kuinka uudistus vaikuttaa tilintarkastussuunnitelmaan?
 - a. Mitkä ovat vaikutukset riskienarviointiin? (toimintariski ja kontrolliriski)
 - b. Mitkä ovat KAM –tekijöiden vaikutukset suunnitelmaan?
- 3.) Mitä seikkoja olennaisuuden arvioinnissa on huomioitava?
 - a. Mitkä ovat uudistuksen vaikutukset olennaisuuden käsitteeseen?
- 4.) Mikä on uudistuksen aiheuttama ajallinen vaikutus tilintarkastusprosessiin kokonaisuudessaan ja yksittäisen prosessin vaiheen tasolla?
- 5.) Mitä vaikutuksia KAM –seikat tuovat tilintarkastuksen toteutukseen?
 - a. KAM –seikkojen valintakriteerit?
 - b. KAM –seikkojen tarkastustoimenpiteet?
 - c. KAM –seikkojen työllistävyys? → vaikutus tilintarkastuksen laajuuteen ja tilintarkastusevidenssin määrään
- 6.) Millainen vaikutus uudella tilintarkastuskertomuksella on tarkastustoimenpiteisiin
 - a. Aineistotarkastustoimenpiteisiin
 - b. Kontrollientestaukseen?
- 7.) Mitä standardiuudistusta pidät keskeisimpänä vaikuttajana tilintarkastusprosessiin?
- 8.) Mitkä ovat uuden tilintarkastuskertomuksen vaikutukset kertomuksessa esitettävän dokumentoinnin
 - a. määrään
 - b. laatuun?
- 9.) Mitä mieltä olet seuraavista rakenneuudistuksista
 - a. Lausunnon esittäminen ensimmäisenä
 - b. Toimintakertomuksen erillisyyden nähdessä tilinpäätökseen nähden?

(liite 1 jatkoa)

- 10.) Miten koet uudet vaatimukset johdon ja tilintarkastajan velvollisuuksien esittämisestä osana tilintarkastuskertomusta?
- 11.) Kuinka suhtaudut vaatimukseen toiminnan jatkuvuutta koskevan lausunnon esittämisestä, miksi?
- 12.) Mitä mieltä olet siitä, että tilintarkastuskertomuksissa käytetään aiempaa enemmän grafiikkaa ja kuvia?
- 13.) Kuinka uusiin tilintarkastuskertomuksiin on valmistauduttu tilintarkastusyhteisössänne?
- 14.) Kuinka tilintarkastusprosessi eroaa asiakkaittain?
- 15.) Kuinka tilintarkastuskertomuksen uudistus on vaikuttanut tilintarkastusprosessiin? Onko muutos pääosin positiivinen vai negatiivinen, miksi?
- 16.) Mihin prosessin eri vaiheisiin uudistus on vaikuttanut eniten ja miksi?
- 17.) Mikä on uudistuksen vaikutus vuorovaikutukseen tilintarkastajan ja tarkastettavan yhtiön välillä?
- 18.) Korostuuko jokin tilintarkastusprosessin vaiheista, (suunnittelu, toteutus, päättäminen) millä tavoin?
- 19.) Kuinka KAM vaikuttaa mielestäsi tilinpäätösten lukijoiden saamaan kuvaan tilintarkastuksen kannalta merkittävistä seikoista?
- 20.) Millainen vaikutus uudella kertomuksella on mielestäsi tilintarkastuksen odotuskuiluun?
- 21.) Millainen vaikutus uudella tilintarkastuskertomuksella on mielestäsi tilintarkastuksen
 - a. Laatuun
 - b. Uskottavuuteen
 - c. Riippumattomuuteen
 - d. Vertailtavuuteen eri maiden välillä?