

TAMPEREEN YLIOPISTO
Johtamiskorkeakoulu

SISÄISEN TARKASTUKSEN JA TILINTARKASTUKSEN ROOLIT SEKÄ NIISSÄ TAPAHTUNEET MUUTOKSET

Yrityksen laskentatoimi
Pro gradu - tutkielma
Maaliskuu 2017
Ohjaaja: Eeva-Mari Ihantola

Jannika Lahtinen

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto	Johtamiskorkeakoulu; yrityksen laskentatoimi
Tekijä:	LAHTINEN, JANNIKA
Tutkielman nimi:	Sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen roolit sekä niissä tapahtuneet muutokset
Pro gradu -tutkielma:	92 sivua, 9 liitesivua
Aika:	Maaliskuu 2017
Avainsanat:	Sisäinen tarkastus, tilintarkastus, rooli, muutos, ammattilehti

Tilintarkastus omaa pitkän historiallisen taustan ja sen toiminnan perustuessa lainsäädäntöön on sen näkyvyys usein sisäistä tarkastusta parempi. Sisäiseen tarkastukseen on kuitenkin alettu kiinnittämään entistä enemmän huomiota ja sen asema on vakiintumaan päin erilaisten hallinto- ja ohjausjärjestelmien sekä sisäisen valvonnan sääntelyn lisääntymisen johdosta. Sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen välillä tapahtuu yhteistyötä ja molemmille osapuolille on sääntelyn pohjalta luotu mahdollisuus toistensa työn hyödyntämiseen. Huomionarvoista on se, että tilintarkastajalla on lopullinen vastuu lausunnosta siitäkin huolimatta, että hyödynnetyssä sisäisen tarkastuksen työssä havaittaisiin virhe tai puute.

Tämä tutkielma pitää sisällään sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen roolien sekä niissä tapahtuneiden muutosten tarkastelun. Tarkoituksena on muodostaa teorian pohjalta kuva siitä, millaiset sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen roolit ovat, jonka jälkeen empiirisessä osuudessa analysoidaan ammattilehtikirjallisuutta apuna käyttäen rooleissa vuosien 2007-2012 aikana tapahtuneita muutoksia. Empiirisessä osuudessa hyödynnettävät tekstit ovat peräisin Tilintarkastus-Revision -lehdestä ja niiden analysoinnissa on hyödynnetty teorialähtöistä sisällönanalyysia.

Pääpiirteissään sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen roolit poikkeavat toisistaan, vaikkakin yhtäläisyyksiä on myös löydettävissä. Sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen aseman, tehtävien sekä sääntelyn väliltä löytyy eroja, molempien tarkastuksien lähtökohtana on kuitenkin toimia puolueettomana asiantuntijana sekä antaa riippumaton näkemys tarkastuskohteesta. Teorian pohjalta muodostettavan kuvan perusteella saatiin selkeä käsitys sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen rooleista, jota vasten teksteihin sisältyviä muutoksia analysoitiin. Niin sisäisen tarkastuksen kuin tilintarkastuksen rooleissa oli havaittavissa muutoksia valittuna ajanjaksona, vaikkakin esimerkiksi sisäisen tarkastuksen osalta syntyi epäselvyyksiä roolin todellisen kehittymisen suhteen. Tilintarkastuksen roolissa tapahtuneet muutokset perustuivat pitkälti sääntelyyn liittyviin muutoksiin, jolloin tekstien väliltä löytyi yksi sitova tekijä, kun taas sisäisen tarkastuksen muutoksista puhuttaessa huomiota kiinnitettiin enemmän asemassa ja tehtävissä tapahtuneisiin muutoksiin ja huomioiden taso pysyi yleisluontoisempana ja hajanaisempana.

SISÄLLYSLUETTELO

1 JOHDANTO	1
1.1 Aihealueen esittely	1
1.2 Tutkimuksen tavoitteet, tutkimusongelma ja rajaukset	5
1.3 Tutkimusmenetelmät	7
1.5 Tutkimuksen rakenne	8
2 SISÄINEN TARKASTUS	10
2.1 Määritelmä	10
2.2 Sääntely	10
2.3 Sisäisen tarkastuksen asema	12
2.4 Sisäisen tarkastajan tehtävät	14
3 TILINTARKASTUS	19
3.1 Määritelmä	19
3.2 Sääntely	20
3.3 Tilintarkastajan asema	21
3.4 Tilintarkastajan tehtävät	24
3.5 Sisäisen tarkastuksen työn hyödyntäminen tilintarkastuksessa	29
3.6 Yhteenveto sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen rooleista	32
4 EMPIIRISEN AINEISTON ESITTELY	35
4.1 Valitun lehden esittely	35
4.2 Tarkasteluajanjakso sekä aineiston keruu- ja käsittelymenetelmät	36
4.3 Aineiston analysointimenetelmät	38
4.4 Tutkimuksen luotettavuus	40
5 SISÄISEN TARKASTUKSEN JA TILINTARKASTUKSEN ROOLIEN MUUTOKSET VUOSIEN 2007-2012 AIKANA	41
5.1 Keskustelun keskiössä laadunvarmistukset, alojen tulevaisuus sekä uusi tilintarkastuslaki	41
5.1.1 Vuosi 2007	42
5.1.2 Vuosi 2008	48
5.2 Huomion kiinnittäminen sääntelyyn liittyviin muutoksiin sekä heikkoon taloudelliseen tilanteeseen	53
5.2.1 Vuosi 2009	54
5.2.2 Vuosi 2010	59
5.3 Keskustelunaiheena riskienhallinta, väärinkäytökset sekä muutokset sääntelyn saralla	64
5.3.1 Vuosi 2011	65
5.3.2 Vuosi 2012	71
5.4 Empiirisen osuuden yhteenveto	77
6 JOHTOPÄÄTÖKSET	85
LÄHDELUETTELO	90
LIITTEET	93
LIITE 1: Empiirisen aineiston yhteenveto	93

LYHENTEET

ECIIA	European Confederation of Institutes of Internal Auditing
Ferma	Federation of European Risk Management Associations
HTM	Kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja
IAASB	International Auditing and Assurance Standard Boards
IESBA	International Ethics Standard Board of Accountants
IFAC	International Federation of Accountants
IIA	Institute of Internal Auditors
IIASB	The International Internal Auditing Standards Board
ISA	International Standards on Auditing
KHT	Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja
TTL	Tilintarkastuslaki
VALA	Valtion tilintarkastuslautakunta

1 JOHDANTO

1.1 Aihealueen esittely

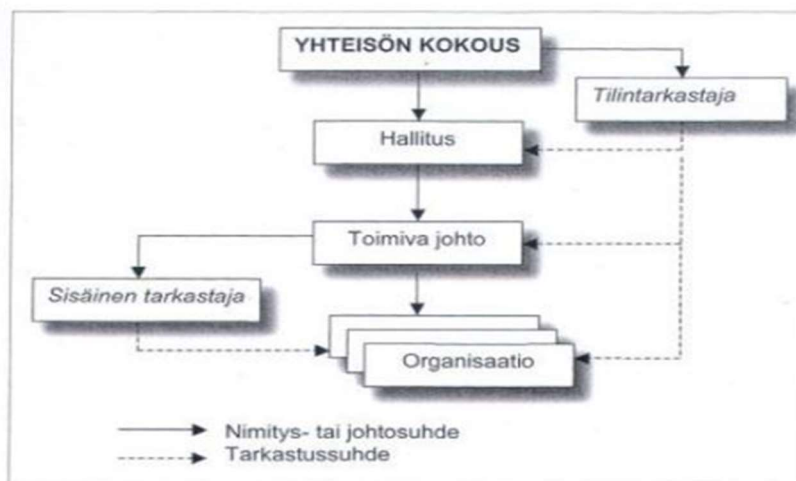
Tilintarkastuksella on pitkät juuret historiassa. Tilintarkastuksen perustana toimii lainsäädäntö ja tästä syystä se on usein näkyvämpi ilmiö kuin sisäinen tarkastus. Sisäisen tarkastuksen tunnettuus on kuitenkin viime vuosina lisääntynyt ja sen merkitykseen on alettu kiinnittämään entistä enemmän huomiota. Sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen välillä tapahtuu yhteistyötä. Tilintarkastajalle on luotu tilintarkastusalan standardien ja suositusten pohjalta mahdollisuus hyödyntää sisäisen tarkastuksen työtä omassa tarkastustyössään. Sisäisen tarkastuksen työn hyödyntäminen voi näkyä tilintarkastajan työssä kahdella tavalla. Mikäli sisäinen tarkastus on hoidettu hyvin ja asianmukaisella tavalla, helpottaa tämä todennäköisesti tilintarkastajan työtä. Vastaavasti, jos tilanne on sellainen, että sisäinen tarkastus on heikolla pohjalla, saattaa se omalta osaltaan hankaloittaa myös tilintarkastajan työtä. (Ahokas 2012, 50-51.)

Riistama (2000, 68) kirjoittaa, että sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen välinen raja kulkee ensisijaisesti tarkastajan aseman määrittämisessä. Tilintarkastuksella ja sisäisellä tarkastuksella on erilaiset lähtökohdat. Tilintarkastus perustuu lainsäädäntöön ja se on talousyksikön tilinpäätöksen riippumattomaa tutkimista. Sisäinen tarkastus taas ei ole lakiin perustuva toiminto vaan yksi yrityksen tukitoiminnoista. Sisäinen tarkastus tukee yrityksen tavoitteiden saavuttamista ja pyrkii tuottamaan lisäarvoa organisaatiolle. Tarkastuksien sisällöt poikkeavat myös toisistaan. Sisäinen tarkastus korostaa lähtökohtaisesti toimintojen tehokkuutta ja tarkoituksenmukaisuutta nykypäivästä tulevaisuuteen, tilintarkastus taas painottaa ensi sijassa lakien ja sääntöjen noudattamista menneisyydestä nykypäivään. (Holopainen, Koivu, Kuuluvainen, Lappalainen, Leppiniemi, Mikola & Vehmas 2006, 73.)

Sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen näkökulmat poikkeavat toisistaan. Tämä on seurausta siitä, että sisäinen tarkastus on organisaation sisäinen toiminto, tilintarkastus taas perustuu ulkopuolisen henkilön tai yhteisön näkemykseen tarkastettavasta kohteesta. Lähtökohtaisesti organisatorisen asemansa vuoksi sisäisen tarkastajan ymmärrys ja

tuntemus tarkastettavan yhtiön liiketoiminnasta, kulttuurista, toimintaympäristöstä ja tietojärjestelmistä on usein laajempi kuin tilintarkastajalla. Näin ollen sisäisellä tarkastajalla on kyky selviytyä laajoista ja vaikeistakin tarkastuksista tehokkaammin ja paremmin kuin ulkopuolisella tilintarkastajalla. (Ahokas 2012, 50.)

Vaikka näkökulmat eroavat toisistaan, sisäiselle tarkastajalle ja tilintarkastajalle on kuitenkin asetettu yhteisiä velvoitteita. Näitä velvoitteita ovat muun muassa vaatimus riippumattomuudesta ja ammattitaidosta sekä salassapitovelvollisuus. Riippumattomien arvioidensa myötä sisäisellä tarkastuksella ja tilintarkastuksella on keskeinen asema organisaation eettisen ilmapiirin ja vaatimustenmukaisuuden toteutumisessa (Ratsula 2016, 211). Sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen tavoitteissa on myös yhteneväisyyttä: molempien osapuolien hyvin toteuttama tarkastus edustaa puolueettoman asiantuntijan käsitystä tarkastuskohteen tilasta. Yhteneväisyyttä löytyy myös siltä osin, että kummankin tarkastuksen tavoitteena on mahdollisten suositusten esittäminen kohteelle toimintansa kehittämiseksi. (Ahokas 2012, 49.) Sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen tarkastuskohteet ovat lisäksi osittain samoja. Niin sisäisen tarkastuksen kuin tilintarkastuksen tarkastuksen kohteena on organisaatio. Tilintarkastajan työ pitää sisällään myös hallituksen ja toimivan johdon toimien tarkastamisen. Sisäinen tarkastus on toimivan johdon alainen, tilintarkastajan taas nimittää yhteisön kokous. (Kuvio 1.)



Kuvio 1 Tilintarkastuksen ja sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa (Riistama 2006).

Sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen välillä vallitsevan yhteyden vuoksi on mielenkiintoista tarkastella niiden rooleja sekä niissä tapahtuneita muutoksia. Sisäiseen tarkastukseen ja tilintarkastukseen keskittyviä pro gradu -tutkielmia on tehty useampia Suomessa, muun muassa Anna Kostamo (2010) on tutkinut sisäisen tarkastuksen vaikutusta tilintarkastuksen määrään, Sami-Petteri Rajala (2014) taas on omassa tutkielmassaan keskittynyt sisäisen tarkastuksen organisoimistavan vaikutukseen tilintarkastukseen ja Maria Strandberg (2014) on vastaavasti tutkinut sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämistä ja yhteistyötä tilintarkastuksessa. Sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen rooleihin tai niissä tapahtuneisiin muutoksiin liittyen ei kuitenkaan ole tehty Suomessa tutkielmia. Roolien ja muutosten tarkastelu on aiheena myös ajankohtainen, sillä talouden laskusuhdanne sekä ongelmallisten tilanteiden lisääntyminen ovat kiinnittäneet huomion taloudelliseen raportointiin, mikä on merkinnyt sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen roolien korostumista. Sisäisen tarkastuksen toimintaympäristöön ympäri maailman ovat vaikuttaneet epävakaat taloustilanne ja kasvavat sääntelyvaatimukset. Muuttunut markkinatilanne on tilintarkastuksen kannalta lisännyt muun muassa paineita tilintarkastusasiakkaille tarjottavien uusien palvelumuotojen kehittämiseksi. Myös lainsäädännön muuttuminen on ollut sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen rooleihin vaikuttava tekijä. (Sviili 2010b, 25.)

Sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen välillä on havaittavissa kytkös. Ahokas kirjoittaa ulkoisen tilintarkastajan ja sisäisen tarkastuksen koordinoinnin ja yhteistyön kiistattomasta hyödyistä tarkastettavalle organisaatiolle sekä yhteistyön tärkeyden korostumisesta erityisesti tilinpäätöksessä sekä sen valmistelussa. Suurien yhtiöiden tilinpäätöstä koskevat tarkastustoimet vaativat usein merkittävän työpanoksen, jolloin sisäisen tarkastuksen osallistuminen tähän työhön on perusteltua kustannussyistä (Ahokas 2012, 51-52.) Sisäisen tarkastuksen tulisi, ammattistandardeissa määritellyn toimintavan mukaan, tutustua tilintarkastajien työsuunnitelmiin ja raportteihin, toisaalta tilintarkastajien on tutustuttava sisäisen tarkastuksen vastaavanlaisiin dokumentteihin. Tällainen toiminta mahdollistaa tehokkaan koordinoinnin. (Holopainen ym. 2006, 73.)

Sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen pohjautuessa osittain samoihin tavoitteisiin, on yhteistyön sujuminen parhaalla mahdollisella tavalla tärkeää. Parhaimmillaan kumpikin osapuoli voi hyödyntää toisen tekemää tarkastustyötä omassa tarkastusprosessissaan. Sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen tehtävien koordinointi, yhteistyöhön liittyvistä

oletuksista sopiminen sekä jatkuva tiedonkulku ovat olennaisessa asemassa yhteistyön suunnittelun ja toteutuksen kannalta. Yhteistyön sujuvuudella on tärkeä merkitys myös tarkastettavalle organisaatiolle, sillä samojen kohteiden tarkastaminen niin tilintarkastajan kuin sisäisen tarkastajan toimesta on tarpeetonta, tehotonta ja joissakin tapauksissa jopa hämmentävää tarkastuksen kohteena olevalle organisaatiolle. (Ahokas 2012, 49.) Sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen välisen yhteistyön koordinointi onkin siis tärkeää, jotta välttyttäisiin päällekkäisyyksiltä.

Sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen välisistä kytköksistä on tehty myös kansainvälisiä tutkimuksia. Tutkimuksissa on keskitytty monelta osin sisäisen tarkastuksen rooliin tilinpäätöstarkastuksessa tai siihen, millaisia vaikutuksia sisäisellä tarkastuksella on tilintarkastukseen. Sisäisen tarkastuksen osallistumista tilinpäätöstarkastukseen sekä sen vaikutuksia tilintarkastuksesta maksettaviin palkkioihin on tutkittu useampaan otteeseen. Esimerkiksi William, Gramling ja Maletta (2001) ovat tutkineet, kuinka sisäisen tarkastuksen osallistuminen tilinpäätöstarkastukseen vaikuttaa tilintarkastuksesta maksettaviin palkkioihin sekä mitkä asiat vaikuttavat sisäisen tarkastuksen osallistumisen asteeseen. Jo ammattistandardiensa perusteella sisäisellä tarkastajalla on mahdollisuus vaikuttaa tilinpäätöstarkastukseen joko työskentelemällä tarkastuksen yhteydessä tilintarkastajan avustajana tai itsenäisesti suorittamalla tarvittavia tarkastuksia tilikauden aikana, joista saatua materiaalia tilintarkastajat voivat myöhemmin hyödyntää. Tutkimuksen tulosten perusteella sisäisen tarkastuksen osallistumisen asteen lisääntyessä tilintarkastuspalkkion määrä vähenee. Sisäisen tarkastuksen osallistumisella tilinpäätöstarkastukseen on näin ollen tärkeä rooli päätettäessä tilintarkastuspalkkioista. Asiakasyritykset voivat vaikuttaa sisäisen tarkastuksen osallistumiseen tutkimalla sisäisen tarkastuksen laatua, ohjaamalla saatavuutta sekä helpottamalla sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen välistä koordinaatiota. (William, Gramling & Maletta 2001, 513-534.)

Farkas & Hirsch taas ovat tutkineet, poikkeavatko tilintarkastajien näkemykset sisäisen tarkastuksen funktion vahvuudesta sekä sisäisen tarkastuksen suorittaman työn luotettavuudesta tilanteissa, joissa sisäinen tarkastus epäonnistuu havaitsemaan merkittävän puutteen sisäisissä kontrolleissa tai tilanteissa, joissa sisäinen tarkastus osoittaa, ettei työn suorittamiseen liity negatiivista evidenssiä. Tutkimuksen tulokset osoittavat, että tilintarkastajien näkemykset sisäisen tarkastuksen vahvuudesta

vaikuttavat siihen, missä määrin he hyödyntävät sisäisen tarkastuksen tekemää työtä. Tilintarkastajat hyötyvät vahvemmassa sisäisen tarkastuksen funktiosta tarkastuksen tehostumisen kautta. Sisäisen tarkastuksen työn hyödyntäminen tai sisäisten tarkastajien työskentely tilintarkastajien avustajina luo tilintarkastajalle mahdollisuuden suorittaa tarkastustyö vähäisemmällä työmäärällä. Sisäisen tarkastuksen funktion vahvistaminen ja tätä kautta tilintarkastuksen lisääntynyt tehokkuus hyödyttää myös johtoa matalampien tilintarkastuspalkkioiden muodossa. (Farkas & Hirsch 2016, 21-38.)

1.2 Tutkimuksen tavoitteet, tutkimusongelma ja rajaukset

Tutkielma keskittyy tarkastelemaan sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen rooleja sekä niissä tapahtuneita muutoksia kuuden vuoden ajalta. Perustana toimii tutkielman tekijän, vuonna 2013 julkaistu kandidaatin tutkielma. Tavoitteena on muodostaa käsitys sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen rooleista teorian pohjalta sekä analysoida ammattilehtikirjallisuudessa julkaistujen tekstien perusteella, millaisia muutoksia sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen rooleissa on tapahtunut vuosien 2007-2012 välillä. Tutkielma pyrkii vastaamaan seuraaviin kysymyksiin:

1. Millaiset sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen roolit ovat?
2. Millaisia muutoksia sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen rooleissa on ollut havaittavissa valituissa vuosien 2007-2012 välillä julkaistuissa teksteissä?

Yksi tutkimuksen keskeisimmistä rajauksista koskee valittua aineistoa. Analysoitava aineisto on valittu ammattilehtikirjallisuuden parista ja kaikki tekstit ovat peräisin seuraavasta lehdestä: Tilintarkastus – Revision. Nykyinen BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto – lehti toimi vuoteen 2013 saakka nimellä Tilintarkastus – Revision, joten kyseessä on toimintaansa samalla tavalla jatkanut, ainoastaan nimeä vaihtanut lehti. Tutkimukseen valittu lehti sisältää ajankohtaisia, taloudelliseen raportointiin keskittyviä julkaisuja, joissa käsitellään omina aihealueinaan muun muassa tutkimuksen kannalta relevantteja sisäistä tarkastusta ja tilintarkastusta. Muita vastaavanlaisia, molemmat aihealueet kattavia lehtiä ei julkaista Suomessa, joten tämä oli omiaan vaikuttamaan lehden valintaan. Lisäksi analysoitavan aineiston valintaan vaikutti lehden helppo

saatavuus, monipuoliset sisällöt sekä se, että lehdessä julkaistujen tekstien taustalla oletetaan olevan oman alansa asiantuntijoita ja ammattilaisia.

Tutkimusongelmiin etsitään vastausta teorian pohjalta sekä analysoimalla valittuja sisäiseen tarkastukseen ja tilintarkastukseen liittyviä tekstejä. Analyysissä hyödynnettävät tekstit on valittu käymällä läpi kaikki vuosina 2007-2012 julkaistut lehdet sekä poimimalla niistä sisäiseen tarkastukseen ja tilintarkastukseen keskittyvät tekstit. Pelkästään julkishallintoa koskevat, sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen aihealueisiin liittyvät artikkelit on rajattu tutkielman ulkopuolelle. Myös kolumnit sekä selkeät mielipidekirjoitukset, joista esimerkkinä Veijo Riistaman vuoden 2008 toisessa numerossa julkaistu artikkeli, jonka alussa hän mainitsee tekstin olevan puhtas mielipidekirjoitus, on rajattu tämän tutkielman ulkopuolelle objektiivisuuden parantamiseksi. Haastatteluita sisältävien tekstien osalta on pyritty kriittisesti arvioimaan henkilöiden omien mielipiteiden vaikutus tekstin sisältöön.

Tutkimukseen valittu ajanjakso, 2007-2012, kattaa sisäiseen tarkastukseen ja tilintarkastukseen liittyvän keskustelun kuuden vuoden ajalta. Vuosi 2007 oli merkittävä siinä mielessä, että tilintarkastuslaki uudistui sekä maailmanlaajuisen finanssikriisin on nähty alkaneen samana vuonna. Finanssikriisin seurauksena keskustelu kääntyi riskeihin ja väärinkäytöksiin ja molemmat aihealueet olivatkin siitä lähtien keskeisesti esillä sisäisessä tarkastuksessa ja tilintarkastuksessa. Valittua ajanjaksoa voi perustella sillä, että se kattaa sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen kannalta merkittäviä sääntelyn muutoksia sekä ottaa samalla huomioon molempien toimintojen kannalta merkittävät globaalit ilmiöt. Sisäisen tarkastuksen kansainvälistä viitekehystä on päivitetty kyseessä olevien kuuden vuoden aikana tasaisin väliajoin. Tilintarkastuksen osalta lainsäädäntöön liittyviä muutoksia ovat olleet muun muassa uuden tilintarkastuslain julkaiseminen vuonna 2007, kansainväliset tilintarkastusstandardit sekä EU:n komission muutosehdotukset sääntelyyn.

Sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen rooleja tarkastellaan Suomen näkökulmasta. Esimerkiksi tilintarkastuksen ja sisäisen tarkastuksen sääntelyn kohdalla otetaan huomioon Suomessa sovellettavat lait ja standardit. Tilintarkastuslaki toimii hyvänä esimerkkinä täysin kansallisesta laista. Sisäinen tarkastus voi olla organisaation sisäinen toiminto tai ulkopuolisen palveluntarjoajan tuottama toiminto. Sisäinen tarkastus voidaan

myös ulkoistaa osittain. Tässä tutkielmassa tarkastellaan sisäisen tarkastajan ja tilintarkastajan rooleja siitä näkökulmasta, että sisäinen tarkastus on organisaation sisäinen, oma toimintonsa. Kun sisäinen tarkastus on organisaation sisäinen, organisaation valvonta helpottuu ja tarkastajilla on parempi mahdollisuus tutustua organisaation toimintaan sekä ymmärtää sitä, jolloin myös tarkastustyö tehostuu. Sisäinen tarkastus ja tilintarkastus ovat siis tutkielmassa kahden eri toimijan tuottamia. Näin vältetään epäselvyydet roolien välillä, sillä tänä päivänä myös tilintarkastusyhteisöt voivat tarjota sisäisen tarkastuksen palveluita.

1.3 Tutkimusmenetelmät

Tämä tutkimus on kvalitatiivinen eli laadullinen. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa tarkoituksena on pyrkiä tutkimaan kohdetta mahdollisimman kokonaisvaltaisesti ja lähtökohtana toimii todellisen elämän kuvaaminen. Tämä pitää sisällään ajatuksen siitä, että todellisuus on moninainen, vaikkakin laadullisessa tutkimuksessa on otettava huomioon, ettei todellisuutta voi pirstoa mielivaltaisesti osiin. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa pyritään enemmän tosiasioiden löytämiseen ja paljastamiseen kuin jo olemassa olevien väittämien todentamiseen. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2013, 161.)

Laadulliselle tutkimukselle tyypillisiä ominaisuuksia ovat seuraavat seikat: tutkimus tapahtuu luonnollisessa ympäristössään, aineistonkeruu tapahtuu vuorovaikutussuhteessa tutkittavien kanssa, huomio on tutkittavien näkökulmassa, merkityksissä ja näkemyksissä sekä tutkimusaineisto on usein monista eri lähteistä kuten esimerkiksi teksteistä, kuvista ja haastatteluista (Creswell 2007, 38). Alasuutarin (2011, 39) mukaan laadullisen analyysin voi jakaa kahteen vaiheeseen, havaintojen pelkistämiseen ja arvoituksen ratkaisemiseen. Havaintojen pelkistämällä tarkoitetaan sitä, että aineistoa tarkasteltaessa huomio kiinnittyy vain siihen, mikä on teoreettisen viitekehyksen ja kyseessä olevan kysymyksenasettelun kannalta merkittävää sekä karsitaan havaintomäärää havaintojen yhdistämisellä. Arvoituksen ratkaiseminen ymmärretään laadullisessa tutkimuksessa tuotettujen johtolankojen ja käytettävissä olevien vihjeiden pohjalta tehtäväksi merkitystulkinnaksi tutkittavasta ilmiöstä. (Alasuutari 2011, 39-44.)

Tässä tutkielmassa hyödynnetään teorialähtöistä analyysia, joka tarkoittaa, että teoria ohjaa tiedonhankintaa ja aineiston tulkintaa (Kananen 2014, 57). Teorialähtöisessä analyysissa analysoidun aineiston luokittelun perustana toimii aikaisempi viitekehys eli tämän tutkielman osalta sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen teoria (Tuomi & Sarajärvi 2009, 113). Tutkielmassa pyritään konkretisoimaan, millaisia muutoksia sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen rooleissa on tapahtunut peilaamalla niitä teorian pohjalta muodostettuun käsitykseen rooleista. Teorian pohjalta muodostettua käsitystä sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen rooleista hyödynnetään siis valittujen artikkeleiden analysoinnissa.

Tutkimuksen varsinaisena tutkimusmetodina toimii sisällönanalyysi. Sisällönanalyysi nähdään perusanalyysimenetelmänä, jota voidaan hyödyntää kaikissa laadullisen tutkimuksen perinteissä. Sen tavoitteena on saada tutkittavasta ilmiöstä kuvaus tiivistetyssä ja yleisessä muodossa ja siinä keskitytään tekstin merkitysten etsimiseen. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 91-104.) Sisällönanalyysia hyödynnetään tämän tutkielman osalta ammattilehdissä olevien julkaisujen ja artikkeleiden sisällön kuvaamisessa ja selittämisessä sanallisesti. Hyödynnettäessä erilaisia dokumentteja tieteellistä tutkimusta tehdessä on pidettävä mielessä kriittisyys niiden sisältöä kohtaan sekä pyrittävä varmistumaan asioista myös muita lähteitä apuna käyttäen (Kananen 2014, 91). Tässä tutkielmassa on siis otettava huomioon, että ammattilehtien julkaisut voivat sisältää kirjoittajien mielipiteitä ja tulkintoja tietystä asiasta eivätkä nämä lähtökohtaisesti välttämättä kerro sitä, millaiset sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen roolit ovat käytännössä.

1.5 Tutkimuksen rakenne

Tutkimus tulee jakautumaan kuuteen eri lukuun: johdantoon, sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen rooleja koskeviin omiin osioihin, aineiston esittelyyn, tuloksien läpikäymiseen sekä yhteenvetoon ja johtopäätöksiin. Johdannossa esitellään tutkielman aihe-alue, tutkimusongelma, tavoitteet ja rajaukset sekä tutkimusmetodologia.

Toisessa luvussa käsitellään sisäisen tarkastuksen roolia, luvun alussa määritellään sisäisen tarkastuksen käsite, perehdytään siihen liittyvään sääntelyyn sekä tarkastellaan sisäisen tarkastajan asemaa ja tehtäviä. Kolmannessa luvussa keskitytään tilintarkastuksen rooliin ja luku aloitetaan edellisen luvun tavoin määrittelemällä tilintarkastus käsitteenä. Tämän jälkeen keskitytään tilintarkastuksen sääntelyyn, tilintarkastajan tehtäviin ja asemaan sekä siihen, miten tilintarkastuksessa voidaan hyödyntää sisäisen tarkastuksen työtä. Luvun loppuun on lyhyesti koottu sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen roolien pääpiirteet teorian perusteella.

Neljännessä luvussa esitellään empiirinen aineisto sekä käydään läpi aineiston keruu-, käsittely ja analysointimenetelmiä. Lisäksi samassa luvussa otetaan kantaa tutkimuksen luotettavuuteen. Viides luku koostuu tutkimuksen tuloksista ja niiden analysoinnista. Luvun rakenne etenee kronologisessa järjestyksessä, roolien tarkastelu aloitetaan vuodesta 2007 päättyen vuoteen 2012, jonka lisäksi loppuun on tehty yhteenveto tuloksista. Kuudes luku keskittyy johtopäätöksiin sekä sisältää pohdintaa tutkielman vahvuuksista ja heikkouksista.

2 SISÄINEN TARKASTUS

Tässä luvussa käsitellään sisäistä tarkastusta kokonaisuudessaan. Osion tarkoituksena on muodostaa käsitys sisäisen tarkastajan roolista tarkastelemalla sisäisen tarkastuksen määritelmää, sisäiseen tarkastukseen liittyvää sääntelyä sekä sisäisen tarkastajan asemaa ja tehtäviä.

2.1 Määritelmä

Sisäisten tarkastajien kansainvälinen pääjärjestö The Institute of Internal Auditors (IIA) on määritellyt sisäisen tarkastuksen riippumattomaksi ja objektiiviseksi arviointi-, varmistus- ja konsultointitoiminnaksi, joka on luotu tuottamaan lisäarvoa organisaatiolle ja parantamaan sen toimintaa (The Institute of Internal Auditors 2016). Lisäarvon tuottaminen organisaatiolle nähdään tapahtuvan objektiivisilla ja merkityksellisillä arvioinneilla ja varmistuksilla sekä edistämällä johtamis- ja hallinto-, riskienhallinta- ja valvontaprosessien tuloksellisuutta ja tehokkuutta (Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit 2013, 26). Arviointi- ja varmennuspalvelu pitää sisällään tarkastusaineiston objektiivisen arvioinnin, jotta voidaan tuottaa riippumaton arvio tai johtopäätös organisaatiokokonaisuudesta, toiminnasta, toiminnosta, prosessista tai muusta arvioinnin kohteena olevasta asiasta. Arviointi- ja varmennuspalvelut käsitetään objektiivisena todisteiden tutkimisena ja ne voivat liittyä esimerkiksi taloushallintoon tai operatiiviseen toimintaan. Konsultointipalvelut ovat neuvonanto- ja muita sen luonteisia palveluita, joiden luonteesta ja laajuudesta sovitaan toimeksiantajan kanssa. Konsultointipalveluiden tarkoituksena on tuottaa lisäarvoa. Esimerkkejä tällaisista palveluista ovat itsearvioinnin ohjaus ja koulutus. (Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit 2013, 26-27.)

2.2 Sääntely

Sisäisen tarkastuksen työhön vaikuttaa alan kansainvälinen ammatillinen viitekehys (Ahokas 2012, 13). Tämän viitekehyksen perustana toimii IIA:n laatima kansainvälinen ammatillinen ohjeistus. Tämä ohjeistus pitää sisällään toiminta-ajatuksen sekä lisäksi kuusi kokonaisuutta, joista noudatettavia ovat sisäisen tarkastuksen pääperiaatteet, kansainväliset ammattistandardit, sisäisen tarkastuksen määritelmä sekä eettiset säännöt. Sisäisen tarkastuksen toiminta-ajatuksen tarkoituksena on ilmaista, mitä sisäinen tarkastus pyrkii saavuttamaan organisaatiossa. Kaksi muuta ohjeistukseen kuuluvaa kokonaisuutta ovat IIA:n mukaan erittäin suositeltavia ja ne muodostuvat IIA:n soveltamisohjeista ja täydentävistä ohjeista. Soveltamisohjeilla tarkoitetaan käytännön ohjeita ja täydentävillä ohjeilla taas työohjeita. Sisäisten tarkastajien toimintaa arvioidaan pääasiassa kansainvälisten ammattistandardien sekä johdon arviointien pohjalta. (Sisäiset tarkastajat ry 2016.)

Ammattistandardit ovat periaatteellisia, pakottavia velvoitteita, joiden perustana toimivat sisäisen tarkastuksen ammattia ja sen toiminnan tuloksellisuuden arviointia koskevat perusvaatimukset sekä näiden perusvaatimusten termejä ja käsitteitä selventävät tulkinnat. Ammattistandardien velvoittavuus koskee sekä sisäisiä tarkastajia että sisäisen tarkastuksen toimintoja ja näin ollen jokaisen sisäisen tarkastajan on vastattava henkilökohtaisesta objektiivisuudestaan, ammattitaidostaan sekä ammatillisesta huolellisuudestaan. (Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit 2013, 2-3.)

Ammattistandardit voidaan jakaa ominaisuus-, toteutustapa- ja soveltamistapastandardeihin. Ominaisuusstandardit liittyvät sisäisen tarkastuksen toiminnon ja sisäisten tarkastajien ominaispiirteisiin. Toteutustapastandardit puolestaan havainnollistavat sisäisen tarkastuksen tehtävien luonteen ja määrittävät ne laatuvaatimukset, joihin peilaamalla näistä tehtävistä suoriutumista voidaan arvioida. Soveltamisstandardien tehtävänä on syventää ominaisuus- ja toteutustapastandardeja sekä esittää arviointi- ja varmistus- tai konsultointitehtäviä koskevia vaatimuksia. (Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit 2013, 2.)

Eettiset säännöt ovat tarkoitettu edistämään sisäisen tarkastuksen ammattietiikkaa. Säännöt muodostuvat kahdesta kokonaisuudesta: periaatteista, jotka koskevat sisäisen tarkastuksen ammattia ja toimintaa, sekä käyttäytymissäännöistä, jotka kuvaavat sisäisiltä tarkastajilta odotettavaa käyttäytymistä. (Eettiset säännöt 2016.) Rehellisyys,

objektiivisuus, luottamuksellisuus sekä ammattitaito ovat sisäisen tarkastuksen eettisten sääntöjen neljä peruseriaa. Eettiset säännöt edellyttävät eettisen ilmapiirin ja lainmukaisuuden edistämistä. Sisäisen tarkastuksen toiminto arvioi muun muassa organisaation eettisten tavoitteiden suunnittelua, käyttöönottoa ja tuloksellisuutta. Yhtenä tekijänä sisäisen tarkastajan ammatilliseen viitekehykseen vaikuttavat käytännön ohjeet. Nämä käytännön ohjeet kertovat, miten sisäisen tarkastajan tulee tehdä työnsä. Käytännön ohjeita on laadittu standardikohtaisesti ja niissä selostetaan yksityiskohtaisesti, millä toimimistavalla kyseessä olevan ammattistandardin vaatimukset tulevat täytetyiksi. (Holopainen ym. 2006, 172-179.)

2.3 Sisäisen tarkastuksen asema

Sisäinen tarkastus on osa tarkastuskohdetta. Sisäisen tarkastajan on tarkoitus toimia johdon ja hallituksen tai hallitusta vastaavan toimielimen alaisuudessa (Ahokas 2012, 52). Sisäinen tarkastaja raportoi johdolle ja saa tehtävänsä tältä (Tomperi 2016, 152). Edellä mainitusta syystä johtuen sisäisen tarkastajan tavoitteet vaihtelevat usein johdon tarpeiden mukaan. Siitä huolimatta, että tavoitteet voivat vaihdella johdon tarpeiden mukaan, sisäisen tarkastajan tulee suorittaa tehtävänsä aina kansainvälisten ammattistandardien mukaan. Sisäisellä tarkastajalla on asemansa puolesta mahdollisuus päästä näkemään yrityksen toimintaa, siihen liittyviä riskejä ja niistä koituvia kustannuksia (Koivu, Ranta-Aho & Vuoti 2010, 67).

Sisäisen tarkastuksen toiminnolle on asetettu vaatimus riippumattomuudesta. Riippumattomuuteen kuuluu, että sisäinen tarkastaja työskentelee sellaisissa olosuhteissa, jotka eivät vaaranna tehtävien puolueetonta ja tasapuolista toteuttamista. Toiminnon riippumattomuus vaarantuu siis sellaisten olosuhteiden myötä, jotka estävät tehtävien puolueettoman hoitamisen. Jotta sisäinen tarkastus saavuttaisi tehtävien tulokselliseen hoitamiseen vaadittavan riittävän riippumattomuuden, tulee sisäisestä tarkastuksesta vastaavalla olla suora ja rajoittamaton keskusteluyhteys ylimpään johtoon ja hallitukseen. Sisäisellä tarkastuksella tulee olla myös vapaus päättää sisäisen tarkastuksen tehtäväkentän laajuudesta sekä tehtävien suorittamisesta, jotta se turvaisi organisatorisen riippumattomuutensa. (Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit 2013, 5-6.) Sisäisen

tarkastuksen määritelmät pitävät jo sisällään elementin riippumattomuudesta ja siksi sen onkin pystyttävä tarkastelemaan operaatioita ulkopuolelta päin (Pickett 2005, 110). Sisäinen tarkastuksen ollessa osa tarkastuskohdetta, se ei voi kuitenkaan saavuttaa täyttä riippumattomuutta (Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit 2013, 5-6).

Sisäiselle tarkastukselle on asetettu vaatimus myös objektiivisuudesta. Objektiivisuus voidaan käsittää puolueettomana asennoitumisena, jonka seurauksena sisäisen tarkastajan on mahdollista toteuttaa toimeksiantonsa niin, että hän uskoo aidosti työnsä tulokseen eikä tee työn laatuun liittyviä myönnytyksiä. Sisäisen tarkastajan objektiivisella tehtävien hoitamisella voidaan välttyä ikäviltä yllätyksiltä, jotka voisivat jäädä huomaamatta, mikäli sisäisen tarkastajan suhtautuminen tehtäviin olisi subjektiivista. (Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit 2013, 5-6.) Pickettin (2005, 110) mukaan sisäinen tarkastus ei voi selvitä, jos se ei ole objektiivinen. Sisäinen tarkastaja on lisäksi velvollinen raportoimaan säännöllisesti ylimmälle johdolle ja hallitukselle. Nämä säännöllisesti annettavat raportit pitävät sisällään tietoja sisäisen tarkastuksen toiminnon tarkoituksesta, toimivallasta ja vastuusta sekä suunnitellun toiminnan toteutumisesta. (Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit 2013, 5-6.)

Sisäiseltä tarkastajalta edellytetään ammattitaitoa ja ammatillista huolellisuutta. Ammattitaidolla tarkoitetaan tässä yhteydessä yksittäisten tehtävien suorittamisessa tarvittavia tietoja, taitoja ja muita pätevyyskäsitteitä. Ammattistandardeissa suositellaan, että sisäinen tarkastaja osoittaa pätevyytensä esimerkiksi IIA:n tai muun ammatillisen järjestön antamalla todistuksella sisäisen tarkastajan muodollisesta pätevyydestä. Ammatillisella huolellisuudella taas tarkoitetaan sisäisen tarkastajan kykyä osoittaa sellaisia taitoja ja huolellisuutta, joita harkitsevalta ja työssään pätevältä sisäiseltä tarkastajalta kohtuudella voidaan odottaa. Tämä ei kuitenkaan tarkoita erehtymättömyyttä. (Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit 2013, 7-8.) Organisaatioita suositellaan edellyttämään kaikilta sisäisiltä tarkastajilta Sisäiset tarkastajat ry:n jäsenyyttä ja tätä kautta IIA:n jäsenyyttä, sillä ammattitaitoa ylläpitävä ja kehittävä tieto voidaan jakaa vain IIA:n jäsenille sekä sisäisen tarkastuksen sertifioidun ammattitutkinnon suorittaneille tarkastajille (Holopainen ym. 2006, 19).

Kuten aiemmin jo objektiivisuuden yhteydessä mainittiin, sisäisen tarkastajan tulee olla työssään tasapuolinen ja puolueeton. Lisäksi sisäisen tarkastajan tulee välttää kaikkia

tilanteita, joissa hänellä on kilpailevia ammatillisia tai henkilökohtaisia etuja (Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit 2013, 6). Sisäisen tarkastuksen työ edellyttää laaja-alaista asiantuntemusta organisaation liiketoiminnasta, globaalia näkemystä, mahdollisten väärinkäytöspaikkojen havaitsemista sekä näkemystä siitä, miten tuottaa yritykselle lisäarvoa (Holopainen ym. 2006, 386).

2.4 Sisäisen tarkastajan tehtävät

Sisäisen tarkastuksen ammattistandardien mukaan sisäisen tarkastuksen tehtävät määritellään riskiperusteisessa suunnitelmassa, jossa ne on asetettu tärkeysjärjestykseen organisaation päämäärien mukaan. Suunnitelman pohjalta laaditaan toimintaohje, joka sisältää informaatiota sisäisen tarkastuksen roolista, toimivallasta ja vastuusta. Toimintaohje, joka toimii eräänlaisena kommunikointidokumenttina, on laadittava kirjallisessa muodossa ja sen tulee olla sisäisen tarkastuksen määritelmän, eettisten sääntöjen ja ammattistandardien mukainen. Toimintaohje tulee hyväksyttävä organisaation hallituksella. (Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit 2013, 4.)

Perinteisesti sisäinen tarkastaja taisteli uusien asioiden säännöstenmukaisuuden puolesta. Tämä piti sisällään laajoja, liiketapahtumiin ja varoihin liittyviä, tarkastuksia, jotta varmistuttaisiin siitä, että kaikki oli oikein. Uudenaikainen sisäinen tarkastaja puolestaan käyttää enemmän aikaa miettiäkseen organisaation näkökulmaa johtamis- ja hallinnointijärjestelmään, riskienhallintaan sekä kontrolleihin liittyen. Sisäinen tarkastus on tänä päivänä kokonaan hyväksytty ammatilliseksi opinalaksi ja se nähdään yhtä tärkeänä voimavarana ulkoisten vastinpariensä, esimerkiksi tilintarkastuksen, kanssa hallinnoinnin ja tilivelvollisuuden kehittämisessä. (Pickett 2004, 50-55.)

Sisäisen tarkastajan työ kohdentuu nykyään koko organisaation toiminnan sisäiseen valvontaan, riskienhallintaan sekä johtamis- ja hallintoprosesseihin (Sisäiset tarkastajat ry 2016). Sisäisen tarkastajan työn painopiste on asioissa, jotka koskevat nykyhetkeä sekä tulevaisuutta. Sisäisen tarkastuksen toiminnon tulee tunnistaa ja ottaa huomioon ylimmän johdon, hallituksen sekä muiden sidosryhmien tarpeet koskien sisäisen tarkastuksen kannanottoja ja johtopäätöksiä (Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit

2013, 14). Sisäisen tarkastuksen ominaispiirteisiin kuuluu toimiminen hallituksen työkaluna ja johdon kumppanina, osallistuminen reaaliaikaisesti merkittäviin hankkeisiin, organisaation koko toiminnan laajasti kattavien arviointien tekeminen, konsultointi, keskittyminen merkittäviin riskeihin ja niiden kokonaisvaltaiseen hallintajärjestelmään sekä itsearviointien hyväksikäyttö (Holopainen ym. 2006, 65).

Sisäisen tarkastajan keskeisenä tehtävänä voidaan pitää organisaation tukemista tavoitteiden saavuttamisessa. Suoriutuakseen tästä tehtävästä sisäinen tarkastaja tarjoaa järjestelmällisen lähestymistavan riskienhallinnan-, valvonnan sekä johtamis- ja hallintoprosessien tuloksellisuuden arviointiin ja kehittämiseen (Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit 2013, 29). Auttaakseen organisaatiota tavoitteiden saavuttamisessa sisäinen tarkastus tuottaa analyysejä, arvioita, suosituksia ja informaatiota yrityksen ylimmän johdon käyttöön (Holopainen ym. 2006, 206). Sisäisen tarkastajan on tarkoitus tuottaa arvioita siitä, onko johtamis- ja hallintojärjestelmä asianmukainen, toimivatko prosessit riittävän tehokkaasti ja tarkoituksenmukaisesti, voidaanko luottaa raportoinnin ajantasaisuuteen ja luotettavuuteen sekä noudatetaanko määräyksiä ja säädöksiä. Sisäisen tarkastajan tekemät arvioinnit ovat suunnitelmallista ja järjestäytyneitä tarkastustoimintaa ja ne koostuvat yleensä aloituskeskusteluista, arvioinnin toteutuksista, loppukeskusteluista ja raportoinnista. (Ahokas 2012, 78.)

Sisäisen tarkastajan tehtäviin kuuluu siis arvioida ja kehittää riskienhallinnan-, valvonnan sekä johtamis- ja hallintoprosessien tuloksellisuutta. Johtamis- ja hallintojärjestelmän osalta tämä tarkoittaa, että sisäisen tarkastajan tulee tehdä arvioita ja antaa suosituksia, jotta järjestelmää saataisiin parannettua. Näitä arvioita ja suosituksia tulee antaa, jotta varmistetaan organisaation tuloksellisesta johtamisesta, riski- ja valvontainformaation raportoinnin asianmukaisuudesta, etiikan ja arvojen edistämisestä sekä toiminnan koordinoinnista ja tiedon välityksestä muun muassa sisäisen tarkastajan ja tilintarkastajan välillä (Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit 2013, 16).

Sisäisen valvonnan osalta sisäisten tarkastajien tehtävänä on arvioida sisäisten kontrollien riittävyyttä ja tehokkuutta (Ahokas 2012, 52). Sisäisillä tarkastajilla onkin keskeinen asema liiketoiminnan valvonnan tehokkuuden arvioinnissa ja kehittämisessä. Valvonnan tarkoituksena on tukea organisaatiota tuloksellisten valvontamenettelyiden ylläpidossa. Onnistuakseen tässä tehtävässä sisäisen tarkastajan tulee tehdä arvioita

valvontamenettelyiden tuloksellisuudesta ja tehokkuudesta sekä edistää niiden jatkuvaa parantamista. Sisäinen valvonta on riittävää, kun toiminta on suunniteltu ja järjestetty tavalla, joka antaa kohtuullisen varmuuden siitä, että riskit on kyetty hallitsemaan tarkoituksenmukaisesti ja että organisaation päämäärät ja tavoitteet pystytään saavuttamaan tuloksellisesti ja taloudellisesti. (Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit 2013.) Huomionarvoista keskusteltaessa sisäisestä valvonnasta on se, että sisäisen tarkastajan roolin nähdään olevan sisäisen valvontajärjestelmän tehokkuuden seuraaminen ja kehittäminen, ei niinkään sisäisen valvontajärjestelmän perustaminen tai ylläpito (Holopainen ym. 2006, 61). Sisäisestä valvonnasta vastaa viime kädessä ylin johto. Sisäistä valvontaa tapahtuu joka puolella organisaatiota ja sen toteuttaminen kuuluu organisaation jokaiselle osastolle (Ahokas 2012, 13).

Hirvonen, Niskakangas ja Steiner (2003, 225) kirjoittavat, että suhtautuminen ja asenteet sisäisiä tarkastajia kohtaan saattavat olla yhtiössä epäluuloisia; tarkastajat koetaan poliiseiksi. Tästä syystä sisäisen tarkastajan tulisi kiinnittää erityistä huomiota valvontaympäristöön. Sisäisellä tarkastuksella on mahdollisuus valvontaympäristön muokkaamisessa positiiviseksi, jolloin myös asenteet sisäisiä tarkastajia kohtaan voivat muuttua. Valvontaympäristön muokkaamisessa positiiviseksi tulee tuoda esiin kontrollien tärkeyttä sekä sitä, mitä tehokkaalla valvonnalla saavutetaan ja mitä hyötyä siitä on. Riittävä kommunikointi ja ohjeistus edesauttavat valvontaympäristön muokkaamisprosessia. Ollessaan osa hyvin toimivaa sisäistä valvontaa sisäinen tarkastus tuo säästöjä organisaatiolle arvioinneilla sekä erityisesti proaktiivisella konsultoinnilla. Sisäistä tarkastusta ei tulisi nähdä pakollisena, byrokraattisena pahana, jonka viranomainen on määrännyt. (Koivu ym. 2010, 120.)

Sisäiset tarkastajat ry:n (2016) määritelmää lähestyessä sisäisen tarkastajan kolmantena tehtävänä voidaan pitää organisaation riskienhallintaan perehtymistä, sen arvioimista sekä kehittämistä. Sisäisen tarkastuksen ammattistandardien (2013) mukaan sisäisen tarkastajan tehtäviin kuuluu riskienhallintaprosessien tuloksellisuuden arviointi sekä prosessien kehittämisen edistäminen. Pickett (2005, 110) taas kirjoittaa sisäisen tarkastuksen ensisijaisen roolin olevan riippumattoman varmennuspalvelun tarjoaminen siitä, hallitseeko organisaatio riskinsä hyvin. Organisaation strategiset ja operatiiviset tavoitteet sekä päämäärät tulee olla sisäisen tarkastajan tiedossa, jotta hän voi ymmärtää toiminnan merkittävät riskit, arvioida riskejä ja niiden hallintaa sekä tehdä ehdotuksia

prosessien parantamiseksi (Holopainen ym. 2006, 69). Sisäiseltä tarkastukselta edellytetään tietämystä ja ymmärrystä organisaation toiminnan merkittävimmistä riskeistä sekä kykyä ohjata arviointinsa niiden mukaisille alueille priorisoiden kohteet riskin mukaan. Toisin sanoen sisäisen tarkastajan tulee suunnata tarkastustyönsä havaitsemiensa merkittävimpien riskien alueille. Sisäinen tarkastus toimii organisaation eräänlaisena riskianalyysien ja riskienhallintamenettelyjen asiantuntijana (Koivu ym. 2010, 95). Vaikka sisäisen tarkastajan suorittamat arviointi- ja varmistustoimenpiteet ovat huolellisesti toteutettuja, eivät ne anna täyttä takuuta siitä, että kaikki merkittävät riskit on tunnistettu. Sisäisen tarkastajan koko organisaation kattava riskienhallintaprosessin arviointi alkaa strategiatasosta ja päättyy prosessi-, toiminto-, projekti- ja tehtäväkohtaisiin arvioihin. Arvioitaessa riskejä sisäisen tarkastajan tulee tehdä läheistä yhteistyötä toimeenpanevan johdon, toimitusjohtajan ja muiden vastuullisten johtajien kanssa. (Holopainen ym. 2006, 36-37.)

Riskienhallintaan liittyen sisäisen tarkastajan tehtäviin kuuluu mahdollisten väärinkäytösten ilmenemisen arvioiminen. Väärinkäytösriskeistä puhuttaessa sisäisen tarkastajan tulee myös arvioida niiden hallintaa organisaatiossa. (Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit 2013, 17.) Sisäisen tarkastuksen toiminnon tehtävänä onkin siis arvioida väärinkäytösten ilmenemisen mahdollisuutta sekä sitä, kuinka väärinkäytösriskejä hallitaan organisaatiossa. Sisäisellä tarkastuksella on tärkeä merkitys väärinkäytösriskien hallinnassa ja sen kolmella eri osa-alueella: väärinkäytösten ehkäisy, tunnistaminen ja toteutuneisiin väärinkäytöksiin vastaaminen. Sisäisen tarkastuksen pääasiallisena tarkoituksena ei kuitenkaan ole väärinkäytösten etsiminen tai paljastaminen vaan se voi auttaa väärinkäytösten löytämisessä ajamalla esimerkiksi erilaisia data-analyysejä organisaation järjestelmissä. (Ratsula 2016, 223-227.)

Sisäisissä tarkastuksissa harvoin paljastuu väärinkäytöksiä, vaikka toisinaan voisi luulla tilanteen olevan päinvastainen. Sisäisellä tarkastuksella on useimmissa tapauksissa merkittävä rooli väärinkäytösriskien hallinnassa ja jo pelkästään sen olemassaolo voi toimia ehkäisevänä kontrollitoimena. (Ratsula 2016, 230.) Sisäisen tarkastajan vastuulle kuuluu kuitenkin korjaustoimenpiteiden suositteluun prosesseihin, joissa hän on havainnut valvonnallisia aukkoja. Kontrollien merkitys korostuu väärinkäytöksistä puhuttaessa ja siksi niiden asettaminen sekä huolellinen ylläpito ovat tärkeää väärinkäytösten tekemisen houkutuksen pienentämiseksi. Riskienhallinnan, mukaan

lukien väärinkäytösriskien, ja muun valvonnan tasoon liittyvän raportoinnin tulee tapahtua vähintään kerran vuodessa ylimmälle johdolle. (Koivu ym. 2010, 97-121.)

3 TILINTARKASTUS

Tämän luvun tarkoituksena on paneutua tilintarkastukseen sekä tilintarkastajan rooliin. Luku jakautuu viiteen alalukuun. Aluksi tarkasteluun otetaan tilintarkastuksen määritelmä sekä tilintarkastukseen liittyvä sääntely. Sen jälkeen keskitytään tilintarkastajan rooliin selvittämällä tilintarkastajan asema sekä tehtävät. Neljännessä alaluvussa muodostetaan käsitys sisäisen tarkastuksen työn hyödyntämisestä tilintarkastuksessa ja lopuksi kootaan yhteen sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen roolien pääpiirteet.

3.1 Määritelmä

Tilintarkastuslain 3:1:n mukaan tilintarkastus käsittää yrityksen tilikauden kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen sekä hallinnon tarkastuksen. Tilintarkastajien kansainvälinen organisaatio International Federation of Accountants (IFAC) on määritellyt tilintarkastuksen jonkin talousyksikön toiminnastaan ja taloudestaan antaman tiedon riippumattomaksi tutkimiseksi, jonka tavoitteena on ilmaista käsitys tilinpäätöksestä tai siihen rinnastettavasta informaatiosta (IFAC 2016). Tilintarkastuksen tavoitteena on lausunnon antaminen siitä, antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot tarkastettavan kohteen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta sekä ovatko toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ristiriidattomia (TTL 3:5). Tilintarkastus on siis laillisuusvalvontaa ja sen lähtökohtana on tilintekovelvollisuus. Tilintekovelvollisuus tarkoittaa, että joku on lakiin perustuen tai sopimuksen perusteella velvollinen toimimaan toisen osapuolen hyväksymällä tavalla sekä velvollinen informoimaan toista osapuolta toimistaan. Tilintarkastuksella on keskeinen merkitys tilinpäätöksen oikeellisuutta ja avoimuutta varmistettaessa sekä pääomamarkkinoiden luotettavuuden takaamisessa. Tilintarkastus on tilintarkastajien suorittama ja lakiin perustuva tilinpäätöksen varmentaminen ja sillä onkin tärkeä merkitys taloudellisen informaation varmennusmuotona. (Tomperi 2016, 6-7.)

3.2 Sääntely

Tilintarkastusta sääntelee tilintarkastuslaki, hyvä tilintarkastustapa sekä tilintarkastusalan standardit ja suositukset. Tilintarkastuslaki on yleislaki ja mikäli muualla lainsäädännössä on säädetty toisin, menevät nämä lait tilintarkastuslain edelle. (Suomen Tilintarkastajat ry.) Tilintarkastuslakia sovelletaan, kun kyseessä on kirjanpitovelvollisen yhteisön tai säätiön tilintarkastus tai toimeen, joka on muualla laissa tai asetuksessa säädetty tilintarkastajan tehtäväksi tai jonka perusteella tilintarkastaja antaa kirjallisen lausunnon viranomaisen tai tuomioistuimen käyttöön (TTL 1:1). Tilintarkastuslaki pitää sisällään säädöksiä tilintarkastuksen toimittamisvelvollisuuteen, tilintarkastuksen sisältöön, tilintarkastajan ominaisuuksiin ja velvollisuuksiin sekä tilintarkastajien valvontaan liittyen (Suomen Tilintarkastajat ry).

Tilintarkastuslaki on uudistunut vuosina 2007 ja 2015. Vuonna 2007 voimaan tulleen lain myötä pienet yhtiöt vapautuivat velvoitteesta valita tilintarkastajan, maallikkotilintarkastuksesta luovuttiin vuoden 2011 päätyttyä ja auktorisoitu tilintarkastaja tuli pakolliseksi siirtymäsäännöksen alaisiin yhtiöihin vuonna 2012. Uusin tilintarkastuslaki astui voimaan 1.1.2016, jonka seurauksena siirryttiin muun muassa uuteen tilintarkastajatutkintojärjestelmään ja tilintarkastajien valvonta siirtyi Patentti- ja rekisterihallitukselle.

Tilintarkastaja on velvollinen toiminnassaan noudattamaan hyvää tilintarkastustapaa (TTL 4:3). Edellä mainittu vaatimus koskee tilintarkastuksen jokaista osa-aluetta, joita ovat suunnittelu, toteutus ja raportointi (Suomen Tilintarkastajat ry). Hyvä tilintarkastustapa edellyttää muun muassa riittävien resurssien varaamista jokaiseen toimeksiantoon. Hyvä tilintarkastustapa rinnastetaan hyvän asianajajatavan ja hyvän kirjanpitotavan mukaiseen tapaoikeuteen. Tämä tarkoittaa, että tilintarkastajan on noudatettava toiminnassaan niin eettisesti kuin ammatillisesti hyväksyttäviä periaatteita. (Halonen & Steiner 2010, 31-32.) Suomen Tilintarkastajat ry pitää hyvän tilintarkastustavan keskeisinä lähteinä lakeja ja asetuksia, TILAn ja VALAn, tuomioistuinten ja viranomaisten päätöksiä ja kannanottoja sekä tilintarkastusstandardeja, alan ammattikirjallisuutta ja havaintoja siitä, miten huolelliset ammattihenkilöt yleisesti

toimivat. Lakisääteisen tilintarkastuksen osalta hyvä tilintarkastustapa tarkoittaa kansainvälisten tilintarkastusstandardien noudattamista. Lisäksi tilintarkastajalle on asetettu edellytyksiä muun muassa kirjanpito- ja yhteisöainsäädännön sekä verotuksen syvällisestä tuntemuksesta. (Suomen Tilintarkastajat ry.)

Tilintarkastajan tulee tilintarkastuslain lisäksi noudattaa hyväksytyjä kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja ja suosituksia (TTL 3:3). IAASB:n antamat standardit on KHT-yhdistyksen toimesta käännetty englanninkielestä suomeksi ja ne sisältävät soveltamisohjeita tilintarkastajille. Standardit voidaan karkeasti jakaa kahteen osaan, varmennustoimeksiantoja koskeviin standardeihin sekä liitännäispalveluita sääteleviin standardeihin. IAASB on laatinut laadunvalvontastandardin tilintarkastuksen laadunvarmistusta varten. Kyseinen standardi sisältää sääntelyä ja ohjeistusta tilintarkastusyhteisön velvoitteesta järjestää laadunvalvonta tilintarkastuksia sekä muita varmennus- ja liitännäispalveluita varten. (Halonen & Steiner 2010, 37.)

Muita noudatettavia säännöksiä ovat IESBA:n eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille, jotka sisältävät eettisiä vaatimuksia tilintarkastajille. Eettiset säännöt jakautuvat kolmeen osaan, joista ensimmäisessä osassa käydään läpi tilintarkastuksen ammattietiikan peruseriaatteita sekä luodaan käsitteellinen viitekehys. Kahdessa muussa osassa kuvaillaan käsitteellisen viitekehysten soveltamista tietyissä tilanteissa ja tuodaan esille esimerkkejä varotoimista, jotka voivat olla tarpeellisia suojauttaessa peruseriaatteiden noudattamista vaarantavia uhkia vastaan. (KHT-yhdistys 2010, 11.)

3.3 Tilintarkastajan asema

Tilintarkastuksen suorittaa tilintarkastuslaissa määritelty tilintarkastaja. Tilintarkastajalla tarkoitetaan HT-, KHT- tai JHT-tilintarkastajaksi hyväksyttyä luonnollista henkilöä tai tilintarkastusyhteisöä. HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajat ovat luonnollisia henkilöitä, jotka ovat täyttäneet tilintarkastuslain vaatimat edellytykset ja jotka on hyväksytty tilintarkastajaksi. (TTL 1:2) Uuden tilintarkastuslain mukaiset HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajan ammattinimikkeet ovat suojattuja ja niiden käyttö on sallittua vain

kyseisen hyväksynnän omaaville ja patenti- ja rekisterihallituksen ylläpitämään tilintarkastajarekisteriin merkitylle henkilölle (Suomen tilintarkastajat ry).

Yhteisön tulee valita tilintarkastaja, jos tilintarkastuslaissa tai muussa, yhteisöä koskevassa lainsäädännössä niin säädetään. Tilintarkastajaa ei tarvitse valita yhteisössä, jossa sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on täytynyt enintään yksi tilintarkastuslaissa luetelluista edellytyksistä. Näitä edellytyksiä ovat taseen loppusumman ylittyminen 100 000 eurolla, liikevaihdon tai sitä vastaavan tuoton ylittyminen 200 000 eurolla tai palveluksessa olevien henkilöiden keskimäärän ollessa yli kolme henkilöä. Tilintarkastaja tulee kuitenkin aina valita arvopapereiden omistamiseen ja hallintaan pääasiallisesti keskittyvissä yhteisöissä sekä niissä yhteisöissä, joilla on huomattava vaikutusvalta toisen kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan tai rahoituksen johtamiseen. (TTL 2:2.)

Tilintarkastajan valitsee yhtiökokous ja näin ollen tilintarkastajan tehtävänä voidaan pitää omistajien etujen valvontaa. Tilintarkastajalla ei ole velvoitetta ottaa huomioon hallituksen tai toimivan johdon ohjeita valitessaan tarkastuskohteita, toisin kuin sisäisellä tarkastajalla. Tilintarkastaja voi kuitenkin huomioida näiden antaman informaation tarkastustyössään. (Ahokas 2012, 50.) Tilinpäätösinformaatiosta ovat kiinnostuneita liike-elämän ja yhteiskunnan erilaiset toimijat. Näitä toimijoita ovat muun muassa yritysten sijoittajat ja rahoittajat. Koska myös nämä erilaiset toimijat tarvitsevat päätöstensä tueksi tilinpäätösinformaatiota, voidaan tilintarkastuksen ajatella toimivan yleisen yhteiskunnallisen intressin valvojana (Tomperi 2016, 9).

Ammattieettisillä periaatteilla on oma vaikutuksensa tilintarkastukseen. Tilintarkastajalta vaaditaan tehtävien suorittamista noudattaen ammattieettisiä periaatteita. Nämä periaatteet pitävät sisällään vaatimuksen ammattitaidosta, rehellisyydestä, objektiivisuudesta sekä huolellisuudesta ottamalla samalla huomioon yleinen etu (TTL 4:1). Rehellisyys määritellään suorana ja vilpittömänä suhtautumisena kaikkiin tilintarkastajan ammattiin ja muuhun työhön liittyviin suhteisiin. Objektiivisyys taas tarkoittaa, että ennakkokäsityksillä, intressiristiriidoilla tai toisilla osapuolilla ei saisi olla liian suurta vaikutusvaltaa tilintarkastajan ammattiin liittyvässä harkinnassa. Tilintarkastajalle on lisäksi asetettu vaatimus ammattitaidon ja osaamisen ylläpitämisestä, jotta voidaan varmistua siitä, että tilintarkastuksen kohteena oleva yhteisö saa pätevää

asiantuntijapalvelua. (KHT-yhdistys 2008, 20.) Tilintarkastuslaissa vaaditaan lisäksi, että tilintarkastajan tulee kehittää ammatitaitoaan (TTL 4:1). Tilintarkastajan toiminnan tulee olla myös tunnollista ja ammatillisten standardien mukaista sekä hänen tulee noudattaa työssään salassapitovelvollisuutta. Salassapitovelvollisuutta ei kuitenkaan noudateta niiden seikkojen kohdalla, joista tilintarkastajan on ilmoitettava tai lausuttava lain nojalla tai joiden ilmaiseamiseen se, jonka hyväksi salassapitovelvollisuus on tehty, antaa suostumuksensa tai jotka viranomaisen, tuomioistuimen tai muu henkilö on lakiin perustuen oikeutettu saamaan tietoonsa. (TTL 4:8).

Tilintarkastajalta vaaditaan sisäisen tarkastajan tavoin riippumattomuutta. Tilintarkastajan tulee olla riippumaton toimeksianto suorittaessaan ja järjestettävä toimintansa siten, että riippumattomuus on turvattu (TTL 4:6). Tilintarkastajan tulee olla riippumaton tarkastettavistaan, joka tarkoittaa, ettei tilintarkastajalla saa olla sukulaisuus- tai alistussuhdetta tarkastettavaan kohteeseen tai taloudellista riippuvaisuutta tarkastettavista. Riippumattomuudella tarkoitetaan myös tilintarkastajan vapautta päättää toimeksiannon rajoissa tarkastettavat kohteet, tarkastuksen laajuus sekä tarkastusmenetelmät. Riippumattomuuden edellytyksiin sisältyy myös riippumattomuus tarkastuksen loppukohteesta. (Tomperi 2016, 10.)

Tilintarkastajan riippumattomuuteen kuuluu kansainvälisten tilintarkastusstandardien mukaisesti mielen riippumattomuus sekä näkyvä riippumattomuus. Mielen riippumattomuudella tarkoitetaan sellaista asennoitumista, joka mahdollistaa lausunnon antamisen vaarantamatta ammatillista harkintaa. Tilintarkastaja pystyy näin ollen rehelliseen toimintaan sekä säilyttää objektiivisuuden ja ammatillisen skeptisyyden. Näkyvä riippumattomuus taas nähdään sellaisten seikkojen ja olosuhteiden välttämisenä, jotka merkittävyytensä johdosta aiheuttaisivat sen, että asiaan perehtynyt, kaiken relevantin tiedon tunteva kolmas osapuoli kohtuudella päättelisi tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan rehellisyyden, objektiivisuuden tai ammatillisen skeptisyyden vaarantuneen. (KHT-yhdistys 2010, 169.)

Tilintarkastajan riippumattomuus ei ole kuitenkaan täysin ongelmatonta. Tilintarkastajan on nimittäin oltava riippumaton toimeksiantajastaan ja kriittinen häntä kohtaan, vaikka toimeksiantaja maksaa tilintarkastajan palkkion. Tilintarkastuslain 3:8:n mukaan tilintarkastuspalkkio ei kuitenkaan saa määräytyä sellaisella tavalla, joka vaarantaisi

tilintarkastajan riippumattomuuden. Tilintarkastajan edellytykset olla riippumaton ovat kuitenkin paremmat kuin sisäisellä tarkastajalla, sillä tilintarkastaja ei ole osa tarkastuskohdetta vaan ulkopuolinen toimija.

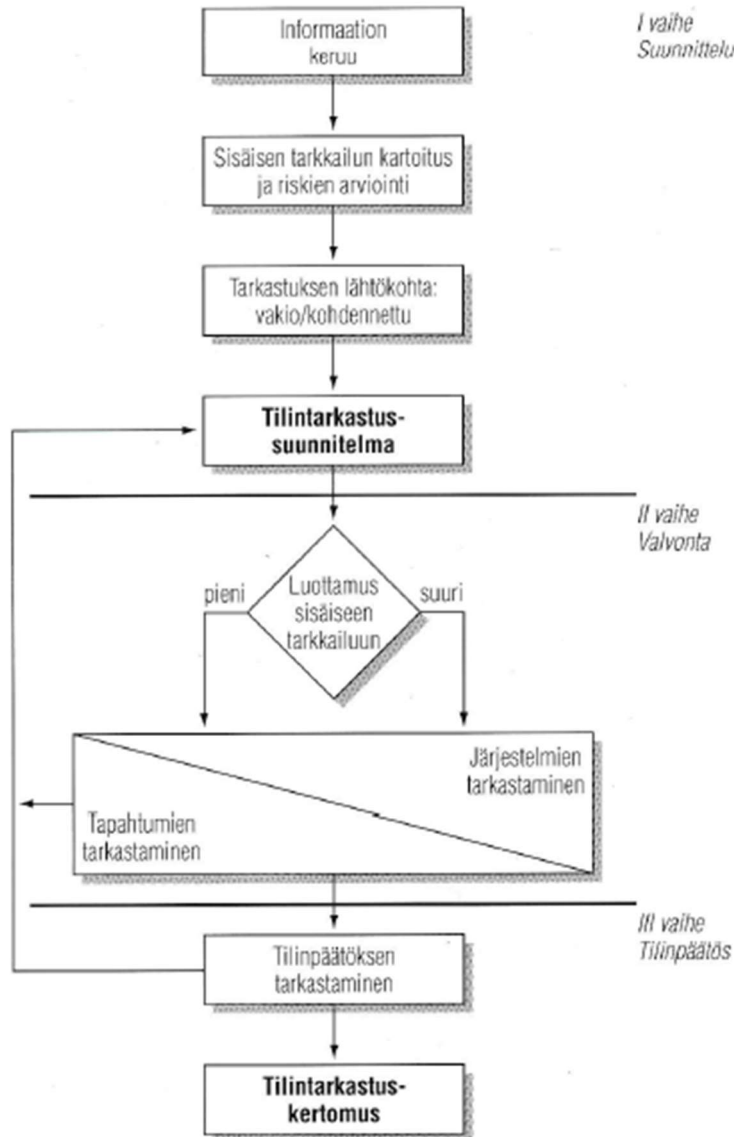
3.4 Tilintarkastajan tehtävät

Tilintarkastus omaa tärkeän roolin varmistettaessa taloudellisen raportoinnin oikeellisuutta ja luotettavuutta. Tilintarkastajan tehtävänä on varmistaa taloudellisten tietojen luotettavuus. Tilintarkastajan vastuulle kuuluu kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen ja hallinnon tarkastuksen pohjalta päivätyn ja allekirjoitetun tilintarkastuskertomuksen antaminen, jossa kiteytetään tilintarkastuksen lopputulos. Tilintarkastuskertomuksessa tulee yksilöidä sen kohteena oleva tilinpäätös sekä antaa lausunto siitä, onko tilinpäätös ja toimintakertomus laadittu voimassa olevien säännösten ja määräysten mukaan, sekä antaako tilinpäätös ja toimintakertomus kirjanpitolaissa mainitut oikeat ja riittävät tiedot tarkastettavana olevan kohteen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Edellä mainittu tilintarkastajan antama lausunto on vakioimuotoinen, ehdollinen tai kielteinen. Tilintarkastuskertomus annetaan hallitukselle allekirjoitettavaksi, jonka jälkeen se raportoidaan yhteisön kokoukselle. (TTL 3:5.)

Tilintarkastajan tehtäviin kuuluu olennaisen virheen riskien tunnistaminen, asianmukaisten toimenpiteiden suunnitteleminen ja toteuttaminen tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi sekä tilinpäätöslausunnon laatiminen tehtyjen johtopäätösten perusteella (Ahokas 2012, 50). Tilintarkastuksen on tarkoitus antaa kohtuullinen varmuus tilinpäätöksen säästönmukaisuudesta. Kohtuullinen varmuus tarkoittaa korkeaa varmuustasoa, täysin varman näytön hankkiminen ei ole tilintarkastuksessa mahdollista. Tilintarkastajan on käytettävä tarkastusta tehdessään harkintaa ja tavoitteena on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, ettei tilinpäätös pidä sisällään virhettä tai puutetta, joka on tahallisesti tai tahattomasti aiheutettu. (Tomperi 2016, 8-11.) Tilintarkastajaa kohtaan saatetaan kuitenkin usein asettaa suurempia odotuksia kuin mihin tilintarkastajat oikeudet ja velvollisuudet riittävät, jolloin puhutaan tilintarkastuksen odotuskuilusta (Ahokas 2012, 47).

Tilintarkastuksen pohjana toimii tarkoituksenmukaisesti laadittu yleisen tason tilintarkastusstrategia, yksityiskohtaisempi tilintarkastussuunnitelma sekä asianmukaiset tarkastustoimenpiteet (KHT-yhdistys 2008). Tyypillisesti tilintarkastus voidaan jakaa kahteen osaan: tilikauden aikaiseen tarkastukseen ja tilinpäätöstarkastukseen. Tilintarkastajan tulee hankkia tilintarkastusevidenssiä riittävässä määrin, jotta tieto on luotettavaa. Toimenpiteet, joilla tilintarkastaja hankkii tilintarkastusevidenssiä, voidaan jakaa riskienarviointitoimenpiteisiin ja muihin tarkastustoimenpiteisiin. Näitä muita tarkastustoimenpiteitä ovat kontrollien testaus ja aineistotarkastus.

Riistama (2000, 74) on kuvannut tilintarkastuksen eri vaiheita. Tilintarkastus lähtee liikkeelle suunnittelusta, joka pitää sisällään perehtymisen tarkastettavan yhteisön toimintaan sekä tiedon keruun kirjallisesti, esimerkiksi vuosikertomusten ja edellisten tilinpäätösten muodossa, sekä haastattelemalla johtoa. Tilintarkastajan näkökulmasta olennaisen tietolähteen muodostavat sisäiset tarkkailujärjestelmät. Tilintarkastajan tulee kartoittaa sisäisen tarkkailun taso sekä arvioida riskejä. Sisäisen tarkkailun kartoituksen perusteella voidaan päättää tilintarkastustyön luonne. Kun siirrytään tilintarkastuksen toimeenpanoon, tilintarkastajan luottamuksen tasolla sisäiseen tarkkailuun on vaikutusta tarkastustyön kohdentamiseen. Luottamuksen ollessa pienempi tehdään enemmän yksityiskohtaista tapahtumien tarkastusta, kun taas sen ollessa suurempi keskitytään enemmän informaatiojärjestelmien tarkastamiseen. Tilintarkastustyö huipentuu tilinpäätöstarkastuksen tuloksena annettavaan tilintarkastuskertomukseen. (Kuvio 2.) Tilintarkastuksen ollessa valmis tilintarkastajan on tehtävä tilinpäätökseen merkintä, jossa viitataan tilintarkastuskertomukseen (TTL 3:4).



Kuvio 2 Tilintarkastuksen vaiheet (Riistama 2004, 74)

Tilintarkastusriskin arviointi on merkittävä osa tilintarkastajan työtä. Tilintarkastusriski vaikuttaa keskeisesti tarkastustyön määrään. Tilintarkastusriski käsitetään riskinä siitä, että tilintarkastaja antaa epäasianmukaisen tilintarkastuslausunnon, kun tilinpäätös sisältää olennaisen virheen. Tilintarkastusriski koostuu riskistä, että tilinpäätös sisältää olennaisen virheen tai puutteen, sekä riskistä, että tilintarkastaja ei havaitse tällaista virhettä tai puutetta. Näitä riskejä kutsutaan olennaisen virheen tai puutteen riskiksi sekä havaitsemisriskiksi. Olennaisen virheen tai puutteen riski pitää sisällään kontrolliriskin ja toimintariskin. Kontrolliriskillä tarkoitetaan riskiä siitä, että yhteisön sisäinen valvonta ei estä tai havaitse ja korjaa ajoissa mahdollista olennaista virhettä tai puutetta. Toimintariskillä tarkoitetaan kannanoton alttiutta virheellisyydelle. Tällainen

virheellisyys voi olla olennainen yksin tai yhdessä muiden virheellisyyksien kanssa. Toimintariski ja kontrolliriski ovat yhteisön riskejä ja niitä esiintyy tilintarkastuksesta riippumatta. Havaitsemisriskillä tarkoitetaan puolestaan riskiä siitä, ettei tilintarkastajan suorittamalla tarkastustoimenpiteillä havaita olemassa olevaa olennaista virheellisyyttä. (KHT-yhdistys 2010, 246-248.) Mikäli tilintarkastaja tunnistaa riskin, tulee hänen muodostaa käsitys kontrolleista. Kommunikointi heikkouksista ja puutteista tulee olla jatkuvaa ja raportoinnin on tapahduttava heti hallintoelimille ja toimivalla johdolle, kun riski tai puute huomataan. Oletuksena ei kuitenkaan ole, että tilintarkastaja saa minimoitua tilintarkastusriskin nolnaan. (Halonen & Steiner 2010, 19.)

Tilintarkastajan tulee määritellä tilintarkastusriskin lisäksi tilintarkastuksen olennaisuusraja. Olennaisuutta ratkaistaessa on otettava huomioon vallitsevat olosuhteet, virheellisyyden luonne ja virheen suuruus. Olennaisuusrajalalla tarkoitetaan tilintarkastajan määrittämää yhtä tai useampaa rahamäärää. Olennaisuuden käsite tulee huomioida tilintarkastuksen suunnittelussa ja suorittamisessa sekä arvioitaessa todettujen virheellisyyksien vaikutusta tilintarkastukseen. Olennaisuus ja tilintarkastusriski ovat käänteisiä suhteessa toisiinsa. Tämä tarkoittaa sitä, että mitä suurempi tilintarkastusriski on, sitä pienempi olennaisuusraja on. (KHT-yhdistys 2008, sivu 245-250.)

Kuten aiemmin jo tilintarkastuksen määritelmän yhteydessä selvitettiin, tilintarkastus koostuu yrityksen tilikauden kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen ja hallinnon tarkastuksesta (TTL 3:1). Tilikauden kirjanpidon tarkastaminen käsittää kirjanpitolain mukaisen kirjanpidon sekä tositteiden ja muun kirjanpitoon liittyvän aineiston tarkastamisen. Tilinpäätöksen tarkastamisessa taas katetaan kirjanpitolain mukaiset tuloslaskelma, tase, rahoituslaskelma sekä niiden liitetiedot. Hallinnon tarkastuksessa tilintarkastaja arvioi, onko tarkastettavan organisaation johto toiminut lain ja sen nojalla annettujen määräysten mukaan. Hallinnon tarkastus kohdistetaan muun muassa yhteisön sisäisiin asiakirjoihin, joita ovat hallintoelinten pöytäkirjat, hallintoelinten toimiin, virallisten asiakirjojen ja sopimusten asianmukaisuuteen, organisaation toimintaan sekä tarvittavien vakuutusten voimassaoloon ja riittävyteen. (Riistama 2000, 69-71.) Hallinnon tarkastuksessa kiinnitetään huomiota myös yhtiöjärjestyksen ja yhteisön kokousten päätösten noudattamiseen. Hallinnon tarkastus voidaan siis käsittää johdon toimien laillisuuden tarkastamisena (Tomperi 2016, 74). Tilintarkastaja muodostaa hallinnon tarkastuksen yhteydessä käsityksen yhteisön

organisaatorakenteesta sekä yhteisössä toimivien henkilöiden vastuista ja työnjaosta. Hallinnon tarkastukseen kuuluu omana osanaan sisäisen valvontajärjestelmän toimivuuden arviointi. Yksittäisten kontrollien tehokkuuden arvioimista suoritetaan objektiivisilla kontrollitestauksilla. Tilikauden aikana suoritettujen kontrollitestausten tarkoituksena on, että havaitut puutteet kyettäisiin korjaamaan ennen tilintarkastajan antamaa lausuntoa. (Ahokas 2012, 76-77.)

Tilintarkastajan tulee muodostaa käsitys tarkastuksen kohteena olevasta yhteisöstä, toimintaympäristöstä sekä toimintaympäristöön liittyvistä relevanteista tekijöistä. Tällaisia tekijöitä ovat esimerkiksi tarkastettavan kohteen toimialan tyypilliset riskit, kilpailuympäristö sekä tekninen kehitys. Tilintarkastajan tehtäviin kuuluu käsityksen muodostaminen myös yhteisön sisäisestä valvonnasta. Tämän tehtävän tarkoituksena on varmistua siitä, että voidaan tunnistaa ja arvioida väärinkäytöksestä tai virheestä johtuva olennaisen virheen tai puutteen riski. (KHT-yhdistys 2008, 307.) Väärinkäytöksen ja virheen erottaa toisistaan se, että väärinkäytökset ovat tahallisia ja virheet taas tahattomasti aiheutettuja. Tästä syystä väärinkäytösten havaitseminen on vaikeampaa, sillä niitä yritetään peitellä enemmän. Tilintarkastajien arvioidessa sisäisen valvontajärjestelmän toimivuutta sekä sisäisen valvonnan tilaa tarkastuskohteessa saavat he näihin liittyviä tärkeitä tietoja sisäisen tarkastajan tuottamista raporteista. Sisäisen tarkastuksen henkilöstölle voidaan esittää tiedusteluja sisäisen valvonnan suunnittelusta ja tehokkuudesta. (Tomperi 2016, 42-46.)

Tilintarkastajia hyödynnetään usein myös asiantuntevien, luotettavien ja objektiivisten tietojen saamiseksi taloudellisiin sekä oikeudellisiin asioihin liittyen. Tilintarkastajan vastuu rajataan tarkasti laissa, mutta saattaa olla, että häneltä odotetaan enemmän kuin mitä hänen tehtäviinsä esimerkiksi annetun toimeksiannon tai lakien perusteella katsotaan kuuluvaksi. Monissa pienissä yrityksissä laki ei velvoita valitsemaan KHT- tai HTM-tilintarkastajaa, mutta usein pienet yritykset valitsevat kuitenkin tilintarkastajan saadakseen neuvoja muun muassa sisäisen valvonnan tai verosuunnittelun kehittämiseksi. (Horsmanheimo & Steiner 2009, 17-27.)

3.5 Sisäisen tarkastuksen työn hyödyntäminen tilintarkastuksessa

Tilintarkastajan tehtäviin kuuluu käsityksen muodostaminen sisäisestä tarkastuksesta, jotta hän voisi ratkaista, onko sisäinen tarkastus todennäköisesti relevantti tilintarkastuksen kannalta. Tilintarkastajalla tulee olla käsitys sisäisen tarkastuksen tehtävien luonteesta sekä siitä, mihin sisäinen tarkastus on sijoitettu organisaatorakenteessa. Tilintarkastajan muodostaman käsityksen sisäisestä tarkastuksesta tulisi lisäksi sisältää toimenpiteet, jotka sisäinen tarkastus on suorittanut tai tulee suorittamaan. Edellä mainitut vaatimukset on sisällytetty kansainväliseen tilintarkastusstandardiin (ISA 315). Standardin tarkoituksena on olennaisen virheellisyysriskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla. (KHT-yhdistys 2010, 443.) Organisaation sisäinen tarkastus nähdään todennäköisesti relevantiksi tilintarkastuksen kannalta, jos sisäisen tarkastuksen tehtävät ja toiminnot liittyvät organisaation taloudelliseen raportointiin ja tilintarkastaja suunnittelee hyödyntävänsä sisäisen tarkastuksen suorittamaa työtä muuttaakseen tilintarkastustoimenpiteiden ajoitusta tai vähentääkseen niiden laajuutta (KHT-yhdistys 2010, 471).

Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 610 koskee sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttämistä tilintarkastuksessa. Sisäinen tarkastus määritellään standardissa arviointitoiminnoksi, joka on organisoitu yhteisössä ja jonka tehtäviin kuuluu muun muassa sisäisen valvonnan riittävyyteen ja tehokkuuteen liittyvät selvitykset, arvioinnit ja seurannat. Sisäiset tarkastajat määritellään sisäisen tarkastuksen tehtäviä suorittaviksi henkilöiksi, jotka voivat kuulua sisäisen tarkastuksen osastoon tai vastaavaan toimintoon. (KHT-yhdistys 2010, 804-805.)

Tilintarkastajan tulee tehdä päätös sisäisen tarkastuksen työn hyödyntämisestä ja laajuudesta tilintarkastuksessa. Tällöin huomioon tulee ottaa sisäisen tarkastuksen objektiivisuus, sisäisen tarkastajan ammatillinen osaaminen ja pätevyys, ammatillisen huolellisuuden noudattaminen sisäisen tarkastajan työssä sekä todennäköisyys sisäisen tarkastajan ja tilintarkastajan väliselle tehokkaalle kommunikoinnille. Objektiivisuutta arvioitaessa tarkastellaan muun muassa sisäisen tarkastuksen asemaa organisaatiossa, sisäisten tarkastajien mahdollisuutta kommunikoida suoraan hallintoelinten kanssa,

hallintoelinten asettamia rajoituksia sisäiselle tarkastukselle sekä sisäisen tarkastuksen antamien suositusten noudattamista toimivassa johdossa. Sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa tulee olla sellainen, että sen puolueettomuus on turvattu. Ammatillinen pätevyys ja huolellisuus pitävät sisällään arviointeja sisäisten tarkastajien asiaankuuluvien ammatillisten järjestöjen jäsenyydestä, riittävästä ammatillisesta koulutuksesta ja ammattitaidosta, sisäisen tarkastuksen suorittamien toimenpiteiden asianmukaisuudesta sekä sisäisen tarkastuksen tekemän dokumentaation olemassaolosta ja riittävydestä. Ammatillisella huolellisuudella taas tarkoitetaan tässä yhteydessä asianmukaista suunnittelua, valvontaa ja dokumentointia. (KHT-yhdistys 2008, 538-539.) Sisäisen tarkastajan ja tilintarkastajan välinen kommunikointi on standardin mukaisesti tehokkainta silloin, kun sisäiset tarkastajat saavat vapaasti ja avoimesti kommunikoida tilintarkastajien kanssa. Mikäli tilintarkastaja aikoo hyödyntää sisäisten tarkastajien yksittäisiä töitä, tulee hänen sisällyttää tilintarkastusdokumentaatioon johtopäätöksensä sisäisten tarkastajien tekemän työn soveltuvuutta koskevasta arvioinnista sekä tähän työhön kohdistetuista tilintarkastustoimenpiteistä. (KHT-yhdistys 2010, 805-808.)

Sisäisen tarkastuksen työn hyväksikäyttöä tulee pohtia jo tilintarkastussuunnitelman yhteydessä. Tilintarkastajan kokemuksella ja näkemyksellä tarkastettavasta yhtiöstä ja sen sisäisen tarkkailun ja kontrollien toimivuudesta on vaikutusta tilintarkastussuunnitelmaan sekä tilintarkastustoimenpiteisiin. Kontrollien ollessa tehottomia, tilintarkastaja joutuu lisäämään aineistotarkastusta. Yhteisön sisäisen valvontajärjestelmän toimiessa hyvin tilintarkastajan tarve tarkastaa liiketapahtumia on taas vähäisempi. Sisäisen tarkastajan työn soveltuvuutta tilintarkastajan tarkoituksiin arvioidaan yleisesti sekä yksittäisillä töihin kohdistuvilla toimenpiteillä. Sisäinen tarkastus voi toimia myös mahdollisena lähteenä olennaisen virheen tai puutteen tunnistamisessa. (Halonen ym. 2010, 391.)

Tilintarkastajalla on yksinomainen vastuu tilintarkastuslausunnosta, eikä sisäisen tarkastuksen työn hyväksikäyttö pienennä tätä vastuuta (KHT-yhdistys 2008, 538). Tilintarkastaja ei voi siis välttää vastuutaan vetoamalla sisäisen tarkastuksen työhön. Tilintarkastaja on vastuussa kaikesta tilintarkastukseen liittyvästä harkinnasta. Tilintarkastaja ei voi käyttää lausunnoissaan viitteitä sisäisen tarkastajan työstä, sillä hänen tulee varmistua tilintarkastusevidenssin luotettavuudesta myös tältä osin (Tomperi

2016, 152). Sisäisen tarkastuksen työn hyödyntämistä saattaa rajoittaa myös se, että ulkopuolisesta lähteestä hankittua tilintarkastusevidenssiä pidetään usein luotettavampana kuin sisäisesti laadittua.

Brody, Golen ja Reckers (1998) tutkivat, millainen vaikutus sisäisen tarkastuksen toiminnon laadullisilla eroilla on tilintarkastajan halukkuuteen käyttää sisäisen tarkastuksen tekemää työtä hyväkseen. Tutkimukseen osallistuneet olivat tilintarkastajia isoista tilintarkastusyhteisöistä. Tutkimuksen tulokset osoittivat, että sisäisen tarkastuksen laatueroilla on vaikutusta tilintarkastajan tekemiin päätöksiin työn hyödyntämisestä. Tilintarkastajat, jotka kokivat sisäisen tarkastuksen olevan vahva, arvioivat virheen todennäköisyyden olevan 22 %:n tasolla. Ne osallistujat, jotka näkivät sisäisen tarkastuksen olevan heikolla tasolla, arvioivat virheen mahdollisuuden olevan melkein kaksinkertainen (45 %). Tutkimuksen tulokset tukivat näin ollen ensimmäistä hypoteesia, jossa väitettiin tilintarkastajan turvautuvan sisäisen tarkastajan työhön ja varmennuksiin enemmän sisäisen tarkastuksen funktion ollessa vahva. Tutkimuksen tulosten perusteella oli myös nähtävissä, että sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen välillä vallitsevilla esteillä voi olla suora vaikutus tarkastustyön suorittamiseen. Aiemmin koetut kommunikointi- ja yhteistyöhaasteet sisäisen tarkastuksen kanssa lisäsivät arvioitua tilintarkastusbudjetin määrää. Sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen välillä vallitsevien esteiden tunnistaminen nähtiin ensimmäiseksi askeleeksi kommunikoinnin parantamisessa tilintarkastajan ja sisäisen tarkastajan välillä. (Brody, Golen & Reckers 1998, 160-169)

Gramling keskittyi puolestaan tutkimuksessaan tarkastelemaan, vaikuttaako asiakkaan luoma paine tilintarkastuspalkkioon liittyen tilintarkastajan tekemiin päätöksiin sisäisen tarkastuksen työn hyödyntämisestä. Tulokset osoittivat, että asiakkaan luoman paineen tasolla on vaikutusta tilintarkastajan päätöksiin siitä, missä määrin he turvautuvat asiakkaan sisäisen tarkastuksen toimintoon. (Gramling 1999, 129.) Dezoortin, Houstonin ja Petersin tutkimuksessa keskityttiin tarkastelemaan, miten sisäisen tarkastajan palkitseminen, sisäisen tarkastajan rooli sekä tarkastustehtävien luonne vaikuttavat tilintarkastuksen suunnitteluun. Huomiota kiinnitettiin siihen, miten sisäisen tarkastajan mahdollisuus saada kannustepalkkioita sekä osallistuminen konsultointiin vaikuttavat tilintarkastuksen suunnitteluun liittyviin päätöksiin. Tutkimuksessa manipuloitiin sisäisen tarkastuksen palkitsemista kiinteän palkan ja kannustepalkkioiden välillä,

sisäisen tarkastuksen tehtävien luonnetta perinteisen tarkastamisen ja konsultoinnin välillä sekä tarkastustehtävien subjektiivisuutta kontrollien objektiivisen testaamisen ja subjektiivisten arviointien välillä. Tulokset osoittivat, että sisäisen tarkastuksen palkitseminen ja työtehtävien luonne vaikuttavat tilintarkastussuunnittelun pohjalta annettuihin suosituksiin eri tavoin. Mahdollisuus kannustepalkkioiden saamiseen johtaa pienempään määrään sisäisen tarkastuksen työn hyödyntämistä ja suurempiin budjetoituihin tilintarkastustunteihin, mutta vain subjektiivisten arviointien kohdalla. Kannustepalkkioiden saamisen mahdollisuus sekä keskittyminen konsultointitehtäviin perinteisen tarkastamisen sijaan vähentävät sisäisen tarkastajan arvioitua objektiivisuutta. Sisäisen tarkastajan palkitsemisella on suurempi vaikutus tilintarkastajan luottamukseen sisäistä tarkastusta kohtaan sekä arvioituihin tilintarkastustyöhön käytettäviin tunteihin, kun sisäinen tarkastaja suorittaa subjektiivisia arviointeja kontrollien objektiivisen testaamisen sijaan. Vaikka tilintarkastajat arvioivat sisäisen tarkastajan konsulttiroolin johtavan puolueellisempiin tarkastusarviointeihin kuin normaalin tarkastustyön, sisäisen tarkastajan konsultointiin osallistumisen vaikutus suunnittelupäätöksiin on vähäinen. (Dezoort, Houston & Peters 2001, 257-275.)

3.6 Yhteenveto sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen rooleista

Yhteenvetona voisi todeta, että vaikka sisäisen tarkastajan ja tilintarkastajan roolit poikkeavat pääpiirteissään toisistaan, on niistä löydettävissä yhtäläisyyksiä. Molempien tarkastuksien lähtökohtana on edustaa puolueettoman asiantuntijan näkemystä tarkastuskohteesta ja sen tilasta. Sisäiselle tarkastajalle ja tilintarkastajalle on asetettu molemmille vaatimus riippumattomuudesta. Sisäinen tarkastaja ei voi kuitenkaan saavuttaa yhtäläistä riippumattomuutta tiintarkastajan riippumattomuuteen verrattaessa. Syynä tähän on se, että sisäinen tarkastaja on osa tarkastettavaa organisaatiota. (Taulukko 1.)

Sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen asemissa on eroja. Sisäinen tarkastaja on osa tarkastuskohdetta, tilintarkastaja taas on organisaatioon nähden ulkopuolinen ja riippumaton toimija. Sisäinen tarkastus palvelee organisaatiota itseään, tilintarkastus taas toimii ensisijaisesti omistajien edunvalvojana. Se, että sisäinen tarkastus on organisaation

sisäinen toiminto, tuo mukanaan haasteita ja etuja. Organisaation sisäisenä toimintona sisäinen tarkastus omaa usein hyvän ja kattavan ymmärryksen liiketoiminnasta sekä toimintaympäristöstä. Usein tällaisissa tapauksissa sisäisen tarkastajan suhde ylimpään johtoon on läheinen, jolloin edellytykset olla riippumaton ja objektiivinen saattavat vaarantua. Tilintarkastaja tulee taas organisaation ulkopuolelta, jolloin riippumattomuuden edellytykset ovat paremmat kuin sisäisellä tarkastajalla. Tilintarkastajan on muodostettava käsitys tarkastuskohteesta ja sen toimintaympäristöstä, tämä näkemys on kuitenkin usein rajatumpi kuin sisäisen tarkastajan, sillä sisäisellä tarkastajalla on jo määritelmänsä ja ammattistandardiensa pohjalta laajemmat toimimismahdollisuudet organisaatiossa kuin tilintarkastajalla. (Taulukko 1.)

Sisäisen tarkastajan tulee noudattaa työssään kansainvälisiä ammattistandardeja ja eettisiä sääntöjä. Tilintarkastajan työhön vaikuttavat vastaavasti tilintarkastuslaki, tilintarkastusalan standardit ja suositukset sekä hyvä tilintarkastustapa. Sisäisen tarkastuksen ydinideana voidaan pitää varmistumista tavoitteiden saavuttamisesta organisaation arvojen mukaisesti. Tilintarkastuksen tärkeimpänä tehtävänä pidetään taloudellisten tietojen luotettavuudesta varmistumista. Sisäisen tarkastajan työ keskittyy enemmän nykyhetken ja tulevaisuuden asioiden tarkasteluun, tilintarkastajan työ painottuu taas enemmän menneisyyden tarkasteluun. Sisäisen tarkastajan keskeiset tehtäväalueet ovat riskienhallinta, sisäinen valvonta sekä johtamis- ja hallintojärjestelmä. Tilintarkastajan tehtäväalueisiin kuuluu sen sijaan kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen sekä hallinnon tarkastus. Sisäisen tarkastajan ja tilintarkastajan tehtäväkentät ovat kuitenkin osittain yhteneväisiä. Sisäinen tarkastaja ja tilintarkastaja ottavat esimerkiksi molemmat kantaa sisäisen valvonnan tehokkuuteen. (Taulukko 1.)

Tilintarkastaja voi hyödyntää tarkastustyössään sisäisen tarkastajan työtä. Tällöin tilintarkastajan tulee muodostaa käsitys sisäisestä tarkastuksesta sekä sisäisten tarkastajien tekemästä työstä. Tilintarkastajan tulee siis olla selvillä sisäisen tarkastajan roolista ja siinä tapahtuvista muutoksista, sillä vastuu lausunnosta on aina täysin tilintarkastajan omilla harteilla eikä sisäisen tarkastajan työn hyödyntäminen vähennä tilintarkastajan vastuuta lausunnossa mahdollisesti esiintyvistä puutteista tai virheistä. (Taulukko 1.)

	Sisäinen tarkastaja	Tilintarkastaja
Lähtökohta	<ul style="list-style-type: none"> • Edustaa puolueettoman asiantuntijan näkemystä tarkastuskohteesta 	<ul style="list-style-type: none"> • Sama lähtökohta kuin sisäisellä tarkastajalla
Asema	<ul style="list-style-type: none"> • Osa tarkastuskohdetta • Palvelee organisaatiota • Riippumattomuuden aste pienempi 	<ul style="list-style-type: none"> • Ulkopuolinen toimija • Omistajien edunvalvoja • Riippumattomuuden edellytykset paremmat
Sääntely	<ul style="list-style-type: none"> • Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit • Eettiset säännöt • Sisäisen tarkastuksen määritelmä 	<ul style="list-style-type: none"> • Tilintarkastuslaki • Hyvä tilintarkastustapa • Tilintarkastusalan standardit ja suositukset
Ydinidea	<ul style="list-style-type: none"> • Varmistuminen tavoitteiden saavuttamisesta organisaation arvojen mukaisesti 	<ul style="list-style-type: none"> • Taloudellisten tietojen luotettavuudesta varmistuminen
Ajallinen suuntautuminen	<ul style="list-style-type: none"> • Nykyhetki ja tulevaisuus 	<ul style="list-style-type: none"> • Menneisyys ja nykyhetki
Tehtävät	<ul style="list-style-type: none"> • Riskienhallinnan, sisäisen valvonnan sekä johtamis- ja hallintojärjestelmän tuloksellisuuden arviointi ja kehittäminen • Tehtävät muokattu usein organisaation tarpeita vastaaviksi 	<ul style="list-style-type: none"> • Kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen ja hallinnon tarkastus • Kohde määritelty tilintarkastuslaissa
Raportointi	<ul style="list-style-type: none"> • Ylin johto • Hallitus 	<ul style="list-style-type: none"> • Yhteisön kokous
Näkyvyys	<ul style="list-style-type: none"> • Sisäiset sidosryhmät <ul style="list-style-type: none"> • Työntekijät • Ylin johto • Hallitus 	<ul style="list-style-type: none"> • Sisäiset sidosryhmät <ul style="list-style-type: none"> • Omistajat • Ulkoiset sidosryhmät <ul style="list-style-type: none"> • Asiakkaat • Toimittajat • Rahoittajat

Taulukko 1. Sisäisen tarkastajan ja tilintarkastajan rooli

4 EMPIIRISEN AINEISTON ESITTELY

Tämän luvun tarkoituksena on keskittyä empirisen aineiston lähteenä käytetyn, Tilintarkastus-Revision -lehden, esittelyyn ja yleiskatsaukseen, jonka lisäksi tuodaan esiin aineiston analysointi-, keruu ja käsittelymenetelmät sekä tarkastellaan tutkimuksen luotettavuutta. Aineiston esittely tapahtuu luvussa 4.1, luku 4.2 koostuu tarkasteltavan ajanjakson kartoittamisesta sekä aineiston keruu- ja käsittelymenetelmistä, kolmannessa alaluvussa esitellään käytetty analysointimenetelmä sekä viimeisenä pohditaan tutkimuksen luotettavuutta.

4.1 Valitun lehden esittely

Tilintarkastus-Revision -lehdestä ilmestyi ensimmäinen näytenumero vuonna 1956. Lehden alkuperäinen nimi oli HTM-tiedonantoja - GRM-notiser. Tarkoituksena oli aloittaa säännöllisesti ilmestyvä ammattilehti, joka julkaistaisiin 4-6 kertaa vuodessa riippuen esimerkiksi taloudellista tilanteesta. Alkuun lehti oli 8-sivuinen ja painokokona toimi A5. Lehti toimi pitkään pelkästään HTM-yhdistyksen jäsenlehtenä, mutta halu yhteistyön lisäämiseen muiden tilintarkastajayhdistysten kanssa johti siihen, että vuonna 1971 HTM ry ja KHT-yhdistys päättivät ryhtyä yhdessä kustantamaan ammattilehteä. Tavoitteena oli lisätä monipuolisuutta ja julkaisujen arvostusta sekä tehdä lehdestä ammatillisten asioiden keskusteluforum. Yhteistyön myötä lehden nimi muuttui ja se sai tällöin nimekseen Tilintarkastus-Revision. Vuonna 1974 julkaisupohjaa laajennettiin entisestään, kun yhteistyöhön liittyi mukaan Sisäiset tarkastajat ry. (Viitanen 2006, 8-12.)

Lehden toiminta kattoi alun perin yhden tilintarkastajayhdistyksen jäsenet, mutta siitä kehittyi julkaisupohjan vahvistumisen ja sisällön monipuolistumisen myötä merkittävä ammattitiedon jakaja, joka hyödytti myös alan ulkopuolisia lukijoita. Lehden tavoitteena oli korkeatasoisen ja luotettavan ammattitiedon julkaiseminen tilintarkastukseen ja laskentatoimeen liittyivistä aiheista. Lehdessä kiinnitettiin huomiota erityisesti pysyvistä hyötyä tarjoaviin julkaisuihin, vaikkakin myös ajankohtaisia artikkeleita oli tarjolla. Lehdessä esiintyvien julkaisujen määrä on kasvanut vuosien varrella ja sivumäärä on tätä

myöten kasvanut huomattavasti. Alunperin lehden vuotuinen sivumäärä oli 48, vuoteen 1993 mennessä vuotuiset sivumäärät olivat saavuttaneet jo yli 500:n rajapyykin. Tutkija Yrjö Lauhan tekemän, vuonna 2006 julkaistun Tilintarkastus-Revision lehteen liittyvän lukijatutkimuksen perusteella lehti on nähty oman työn kannalta tärkeäksi. Vastaajista yhteensä 83 % koki lehden merkityksen olevan erittäin tärkeä tai melko tärkeä oman työn kannalta. Suurin osa vastaajista, 96 %, oli sitä mieltä, että lehti seuraa aktiivisesti tilintarkastusalaan vaikuttavia asioita ja moni piti lehden julkaisuja ja artikkeleita kiinnostavina. Artikkelien ammattimainen kirjoitustapa oli erittäin hyvä tai melko hyvä noin 92 %:n mielestä. (Viitanen 2006, 8-17.)

Nykyisin Balanssi - Raportointi & Hyvä hallinto - nimellä toimiva lehti on suunnattu yritystalouden ylimmälle portaalle ja asiantuntijoille. Lehti aloitti toimintansa nykyisellä nimellään vuonna 2013, siihen saakka lehteä julkaistiin nimellä Tilintarkastus-Revision. Lehden tarkoituksena on käsitellä talousraportoinnin ajankohtaisia teemoja keskittyen luotettavaan taloudelliseen raportointiin johtamisen ja liiketoiminnan näkökulmasta. Lehdessä otetaan tarkasteluun asianmukaisen talousinformaation ja hyvän hallinnon rooli niin yritystaloutta kuin yhteiskuntaa koossapitävänä voimana. Lehti ilmestyy viisi kertaa vuodessa ja sitä on mahdollista lukea myös Balanssi Online -palvelusta. Balanssi Online - palvelu avattiin alkuvuodesta 2016 ja sieltä lukijat saavat painettua lehteä laajemmin ja reaaliaikaisemmin ajankohtaisia sisältöjä käsiinsä. Lehden julkaisut koostuvat haastatteluista, taustoittavista sisältökokonaisuuksista sekä säädöksiin, lakimuutoksiin ja standardeihin liittyvistä käytäntöjä käsittelevistä jutuista. Lehdessä julkaistavat tekstit liittyvät laskentatoimen, yhtiöoikeuden, verotuksen, tilintarkastuksen, sisäisen tarkastuksen ja hyvän hallinnon aihepiireihin. Lehden julkaisijana toimii Kustannus Oy Tase-Balans yhteistyössä Suomen Tilintarkastajat ry:n ja Sisäiset tarkastajat ry:n kanssa. Päätoimittajana toimii tällä hetkellä Tarja Sviili, joka aloitti roolissaan vuoden 2008 alkupuolella. Häntä ennen lehden päätoimittajan roolissa operoi Eero Sorsa. (Balanssilehti 2016.) Tästä eteenpäin puhuttaessa Tilintarkastus-Revision -lehdestä käytetään siitä lyhyempää nimeä Tilintarkastus.

4.2 Tarkasteluajanjakso sekä aineiston keruu- ja käsittelymenetelmät

Tutkimuksen empiirinen aineisto koostuu vuosien 2007-2012 aikana julkaistuista teksteistä, joiden lähteenä on toiminut Tilintarkastus-lehti. Valittu ajanjakso kattaa sisäiseen tarkastukseen ja tilintarkastukseen keskittyvän keskustelun kuuden vuoden ajalta ja se pitää sisällään niin sisäisen tarkastuksen kuin tilintarkastuksen kannalta merkittäviä sääntelyn muutoksia sekä ottaa samalla huomioon molempien toimintojen näkökulmasta maailmalla vaikuttavat globaalit ilmiöt. Vuonna 2007 tilintarkastuslaki uudistui ja sillä on ollut merkittäviä vaikutuksia tilintarkastuksen rooliin muun muassa maallikkotilintarkastuksesta luopumisen myötä sekä kansainvälisten tilintarkastusstandardien tultua osaksi sääntelyä. Sisäisen tarkastuksen kansainvälistä viitekehystä sekä ammattistandardeja on myös uudistettu valitun ajanjakson aikana ja esimerkiksi Corporate Governancen liittyvää sääntelyä on astunut voimaan, joka on vaikuttanut sisäisen tarkastuksen rooliin. Niin sisäistä tarkastusta kuin tilintarkastusta koskettanut finanssikriisi, jonka on nähty alkaneen tarkasteluajanjakson alkupuolella, on vaikuttanut tarkastuksista käytävään keskusteluun sekä siihen, millaisena sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen roolit nähdään taloudellisesti haastavissa tilanteissa.

Empiirinen aineisto on poimittu selailemalla läpi kaikki tarkasteluajanjakson lehdet ja mukaan on valikoitunut tutkimuksen kannalta relevantit tekstit sisäiseen tarkastukseen ja tilintarkastukseen liittyen. Tilintarkastus-lehdessä tekstejä on kategorisoitu jo valmiiksi erilaisiin kokonaisuuksiin kuten esimerkiksi tilinpäätös, tilintarkastus, verotus, Corporate Governance sekä sisäinen tarkastus, näiden osalta tekstien poiminnassa keskityttiin pitkälti tilintarkastuksen ja sisäisen tarkastuksen kokonaisuuksiin. Tutkimukseen valitut tekstit luettiin tarkemmin läpi ja niistä yhteensä 96 kappaletta valikoitui käytettäväksi empiirisessä osiossa. Tekstien valinnassa hyödynnettiin teorian pohjalta muodostettua käsitystä sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen rooleista toisin sanoen tekstit, joissa käsiteltiin sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen sääntelyä, asemaa, tehtäviä sekä muita rooleihin liittyviä asioita valittiin mukaan. Tekstit ovat pääasiassa artikkeleita, muutamat tekstit sisältävät myös tutkimuksia sekä näiden tutkimusten tuloksia, lisäksi kolmeen tekstiin sisältyy haastattelu. Tekstien pituuksien välillä oli vaihtelua lyhimmän ollessa 2 sivua ja pisimmän taas 12 sivua, keskimääräinen sivumäärä valituissa teksteissä on noin 4 sivua.

Empiiriseen osuuteen valitut tekstit jakautuivat melko tasaisesti eri vuosien välille. Tekstejä valikoitui eniten vuoden 2009 lehdistä, joita on yhteensä 19 kappaletta. Vuoden

2012 lehdistä empiiriseen osuuteen otettiin mukaan 14 tekstiä, joka on vähäisin valittu määrä tietyllä vuodelle. Vuoden 2007 osalta tekstejä on mukana 17 kappaletta, vuoden 2008 osalta 16 kappaletta, vuoden 2010 osalta 16 kappaletta sekä vuoden 2011 osalta 15 kappaletta. Tarkasteltaessa valittujen tekstien jakautumista sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen välille huomataan, että vuosien 2008 ja 2010 osalta sisäisen tarkastuksen rooliin liittyviä tekstejä on selkeästi vähemmän mukana kuin vastaavia tilintarkastuksen roolia koskevia artikkeleita. Näiden vuosien osalta empiiriseen aineistoon on sisällytetty yhteensä 12 kappaletta sisäisen tarkastuksen tekstejä, tilintarkastuksen tekstejä puolestaan 20 kappaletta. Muiden vuosien osalta jakauma on melko tasainen, joskin vuonna 2012 sisäinen tarkastus on vahvemmin esillä ja siihen liittyviä tekstejä on empiirisessä aineistossa 9 kappaletta tilintarkastuksen tekstien määrän ollessa 5 kappaletta. Empiirinen aineisto koostuu yhteensä 44:stä sisäisen tarkastuksen tekstistä sekä 52:sta tilintarkastuksen tekstistä.

Valituista teksteistä selvästi eniten on kirjoittanut vuonna 2008 Tilintarkastus-lehden päätoimittajana aloittanut Tarja Sviili, hänen tekstejä löytyy empiirisestä osuudesta yhteensä 17 kappaletta. Toiseksi eniten tekstejä on kirjoittanut Kari Storckovius, jonka tekstejä empiirisessä osuudessa on mukana yhteensä 6 kappaletta. Empiiriseen aineistoon sisällytettyjen tekstien kirjoittajien yhteismäärä on 61 kappaletta ja heidän joukossaan on KHT- ja HTM-tilintarkastajia, professoreita, sisäisen tarkastuksen ammattitutkinnon suorittaneita, hallitusten puheenjohtajia, kauppatieteiden tohtoreita sekä muita oman alansa asiantuntijoita ja ammattilaisia.

4.3 Aineiston analysointimenetelmät

Empiirisen aineiston koostuessa Tilintarkastus-lehden erilaisista artikkeleista ja teksteistä on niiden analysoinnissa käytetty apuna sisällönanalyysia. Sisällönanalyysi nähdään perusanalyysimenetelmänä, jota voidaan hyödyntää kaikissa laadullisen tutkimuksen perinteissä. Sen tavoitteena on saada tutkittavasta ilmiöstä kuvaus tiivistetyssä ja yleisessä muodossa ja siinä keskitytään tekstin merkitysten etsimiseen. Sisällönanalyysin tarkoituksena on siis sanallisen ja selkeän kuvauksen luominen tutkittavasta ilmiöstä ja siinä pyritään informaatioarvon lisäämiseen luomalla hajanaisestakin aineistosta

mielekäs, selkeä ja yhtenäinen kokonaisuus. Sisällönanalyysia voidaan hyödyntää valmiiden aineistojen analysoinnissa, jopa sellaisten aineistojen, joita ei alun perin ole tarkoitettu tutkimuskäyttöön. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 91-106.)

Sisällönanalyysi voidaan jakaa kolmeen erilaiseen kategoriaan, joita ovat teorialähtöinen, aineistolähtöinen sekä teoriaohjaava analyysi. Teorialähtöisessä sisällönanalyysissä lähdetään liikkeelle analyysirungon muodostamisesta ja analyysin luokittelun perustana toimii aikaisempi viitekehys, joka voi olla teoria tai käsitejärjestelmä. Aineiston analysointia ohjaa siis valmis malli. Teorialähtöistä analyysiä pidetään perinteisenä analyysimallina. Aineistolähtöisessä analyysissä tutkija vertaa teoriaa ja johtopäätöksiä jatkuvasti alkuperäisaineistoon muodostamalla samalla uutta teoriaa. Aineistolähtöisessä analyysissä tutkimuskohteen kuvaus kootaan yleiskäsitteiden avulla ja siihen kuuluu tyypillisesti aineiston pelkistäminen, ryhmittely sekä tutkimuksen kannalta olennaisen tiedon erottaminen. Teoriaohjaavassa sisällönanalyysissä käsitteistö on jo valmiiksi annettuna ja analyysimallin perustana ei toimi suoraan teoria, mutta kytkennät siihen ovat havaittavissa. Teoriaohjaavassa analyysimallissa aineistosta tehtyjä löydöksiä voidaan pyrkiä tulkitsemaan teoriaa apuna käyttäen. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 94-102.)

Sisällönanalyysia hyödynnetään tämän tutkielman osalta ammattilehdissä olevien julkaisujen ja artikkeleiden sisällön kuvaamisessa ja selittämisessä sanallisesti. Hyödynnettäessä erilaisia dokumentteja tieteellistä tutkimusta tehdessä on pidettävä mielessä kriittisyys niiden sisältöä kohtaan sekä pyrittävä varmistumaan asioista myös muita lähteitä apuna käyttäen (Kananen 2014, 91). Tässä tutkielmassa on siis otettava huomioon, että ammattilehtien julkaisut voivat sisältää kirjoittajien mielipiteitä ja tulkintoja tietystä asiasta eivätkä nämä lähtökohtaisesti välttämättä kerro sitä, millaiset sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen roolit ovat käytännössä. Sisällönanalyysin kolmesta eri kategoriasta hyödynnetään tämän tutkielman kohdalla teorialähtöistä analyysimallia. Tutkielmassa pyritään konkretisoimaan, millaisia muutoksia sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen rooleissa on tapahtunut peilaamalla niitä teorian pohjalta muodostettuun käsitykseen rooleista. Teorian pohjalta muodostettua käsitystä sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen rooleista hyödynnetään siis valittujen artikkeleiden analysoinnissa.

4.4 Tutkimuksen luotettavuus

Arvioitaessa tutkimuksen luotettavuutta voidaan käyttää monia erilaisia mittaus- ja tutkimustapoja (Hirsjärvi ym. 2015, 231). Empiirisen tutkimuksen tuloksien uskottavuuden arvioinnissa nousee usein esiin käsitteet validiteetti ja reliabiliteetti. Kyseisten käsitteiden tunteminen on tärkeää, sillä ne ovat keskeisiä tutkimuksen laadun parantamiseen tähtääviä välineitä. Koska validiteetilla ja reliabiliteetilla nähdään olevan vakiintuneet roolit laadullista tutkimusta koskevassa kirjallisuudessa, tarkastellaan tämän tutkielman luotettavuutta näiden käsitteiden kautta. (Koskinen, Alasuutari & Peltonen 2005, 253-257.)

Validiteetti voidaan määritellä siten, että se tarkoittaa, missä määrin tietty väite, tulkinta tai tulos kuvastavat kohdetta, johon niiden on tarkoitus viitata. Toisin sanoen validiteetti merkitsee sitä, että tutkimuksessa on tutkittu sitä, mitä luvattiin. Validiteetti voidaan jakaa kahteen osaan, sisäiseen ja ulkoiseen validiteettiin. Sisäinen validiteetti perustuu tulkinnan sisäiseen loogisuuteen ja ristiriidattomuuteen, ulkoisen validiteetin osalta taas tarkastellaan sitä, yleistyykö tulkinta muihinkin kuin tutkittuihin tapauksiin. Kun tieto on validia, tutkija pystyy osoittamaan, että hänen löytönsä eivät perustu esimerkiksi vääränlaisiin kysymyksiin tai havaintoihin, jotka on tehty tavanomaisesta poikkeavasta tilanteesta. (Koskinen, Alasuutari & Peltonen 2005, 254.)

Tutkimuksen reliabelius käsitetään tutkimustulosten pysyvyytenä ja luotettavuutena. Reliabiliteetti tarkoittaa tutkimustulosten toistettavuutta eli kykyä antaa ei-sattumanvaraisia tuloksia sekä eräänlaista ristiriidattomuutta. Reliabiliteetti kuvaa sitä, miten luotettavalla ja toistettavalla tavalla käytetty mittaus- ja tutkimusmenetelmä mittaa haluttua ilmiötä. Tutkimuksen reliabelius voidaan todeta eri tavoilla. Tutkimustuloksia voidaan pitää reliabeleina, jos kaksi tutkijaa päätyy samanlaiseen tulokseen. Reliabiliteettia voidaan tarkistella yhdenmukaisuuden, tarkkuuden, objektiivisuuden/subjektiivisuuden sekä jatkuvuuden näkökulmasta. (Hirsjärvi ym. 2015, 231.)

Tämän tutkielman luotettavuuden lisäämiseksi empiirisen aineiston keruussa on pyritty käymään valitut lehdet mahdollisimman tarkasti ja huolellisesti läpi sekä valitsemaan

teoriaosuuden pohjalta tutkimuksen kannalta relevantteja tekstejä mahdollisimman laajalla ja monipuolisella otteella. Tekstejä, joissa on ollut havaittavissa selvästi kirjoittajan omia näkemyksiä tai jotka on tuotu esiin mielipidekirjoituksina, on pyritty eliminoimaan mahdollisimman vähäiseksi. Koska empiirisessä osuudessa on käytetty aiempina vuosina julkaistuja tekstejä, tutkimuksen uudelleen toistettavuus on mahdollista, sillä toisin kuin esimerkiksi haastatteleamalla saadut havainnot, julkaistut tekstit eivät muutu ajan myötä.

5 SISÄISEN TARKASTUKSEN JA TILINTARKASTUKSEN ROOLIEN MUUTOKSET VUOSIEN 2007-2012 AIKANA

Tämän luvun rakenne noudattelee samaa kaavaa kuin teoriaosuus, sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen rooleja sekä niissä tapahtuneita muutoksia tarkastellaan muun muassa sääntelyn, aseman ja tehtävien näkökulmasta. Tarkasteltava ajanjakso, 2007-2012, on jaettu kolmeen osaan, jokainen vuosi on omana alalukunaan. Näiden alalukujen alla selvitetään ja analysoidaan kyseisen vuoden aikana julkaistujen tekstien sisältöä ensin sisäisen tarkastuksen näkökulmasta, sen jälkeen siirrytään tilintarkastuksen aihealueisiin ja mikäli teksteissä on käsitelty sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen rooleja yhdessä, löytyvät ne lukujen lopusta.

5.1 Keskustelun keskiössä laadunvarmistukset, alojen tulevaisuus sekä uusi tilintarkastuslaki

Niin sisäisen tarkastuksen kuin tilintarkastuksen osalta keskustelua herätti vuoden 2007 aikana ammatin ja alan tulevaisuus, joka oli osittain seurausta 2000-luvun alussa tapahtuneista kansainvälisistä kirjanpito- ja tilinpäätöskandaaleista. Skandaaleista johtuen sisäisen tarkastajan ja tilintarkastajan työn laadunvarmistukset nostettiin keskusteluissa myös esiin ja lainsäädännön osalta molemmissa tarkastuksissa kiinnitettiin huomiota Sarbanes Oxley -lakiin. Sisäisen tarkastuksen roolin näkökulmasta vuoden 2007 teksteissä keskityttiin sisäisen tarkastuksen asemaan organisaatiossa, kommunikoinnin tärkeyteen tarkastustyössä sekä sisäisen tarkastuksen tehtävien

sisältöön. Tilintarkastuksen osalta keskustelu painottui vahvasti uuteen tilintarkastuslakiin ja sen vaikutuksiin tilintarkastajan rooliin, muita esille nousseita aihealueita olivat tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu sekä tilintarkastajan tarjoamat neuvonta- ja konsultointipalvelut.

Vuoden 2008 osalta keskustelu sisäisestä tarkastuksesta oli vähäisempää verrattuna vuoteen 2007. Teksteissä keskityttiin tarkastelemaan sisäisen tarkastajan osaamista, sisäisen tarkastuksen laadun varmistamista sekä riskiperusteista tarkastusta. Tilintarkastukseen ja tilintarkastajan rooliin liittyvä keskustelu taas säilyi vilkkaana ja huomiota kiinnitettiin uuteen tilintarkastuskertomusmalliin, taloushallinnon ulkoistamisen vaikutuksiin, edellisvuoden tavoin tilintarkastajien laadunvarmistuksiin ja valvontaan sekä kansainvälisiin tilintarkastusstandardeihin. Yhteisiä puheenaiheita olivat edelleen ammattien kehittyminen ja alojen tulevaisuus.

5.1.1 Vuosi 2007

Sisäisen tarkastuksen sääntelyn osalta keskustelua käytiin sisäisen tarkastuksen ammatillisen käytännön viitekehykseen sekä Sarbanes Oxley -lakiin liittyen. IIA suunnittelee uudistuksia ammatillisen käytännön viitekehykseen, joiden seurauksena pakollisia, noudatettavia osia olisivat sisäisen tarkastuksen määritelmä, eettiset säännöt sekä standardit ja vahvasti suositeltavia taas käytännön ohjeet, muut ohjeet sekä käytännön työn suorittamiseen liittyvät ohjeet (Vehmas 2007, 5). Sarbanes-Oxley -laki, joka kuuluu osaksi Yhdysvalloissa listattujen suomalaisyritysten sisäistä valvontaa, on korostanut sisäisen tarkastuksen roolia, sillä sisäisen valvonnan laatu ja toimivuus on asetettu jatkuvan seurannan alle. SOX:n myötä sisäinen tarkastus on tullut enemmän tunnetuksi ja parantunut kontrolliympäristö on mahdollistanut tarkastuksen sisällön, fokuksen ja tuottavuuden tehostamisen ja kehittämisen, jonka myötä sisäisen tarkastuksen rooli kehittyi. (Ahokas 2007, 65-68.) Myös Halla (2007, 56) kirjoittaa sisäisten tarkastajien lisääntyneestä toiminnasta ennalta ehkäisevänä konsulttina sekä väärinkäytöstarkastusten tarpeen kasvusta, minkä seurauksena jatkuvan valvonnan sekä tehokkaampien ennakoivien ja tosiaikaisten valvontakeinojen käyttö on lisääntynyt.

Sisäisen tarkastuksen asemasta keskusteltaessa Kuuluvainen (2007, 10) korostaa, että hyvän hallintotavan mukaisesti sisäinen tarkastus ei kuulu organisaatiossa millekään tietylle tasolle vaan se on operatiivisen tason yläpuolella olevan, päätöksiä tekevän toimielimen, esimerkiksi hallituksen, alainen. Näin ollen sisäisen tarkastuksen työskentely tapahtuu organisaation kaikilla tasoilla. Sisäisen tarkastuksen aseman parantamiseksi organisaation tulee panostaa kommunikointiin ja yhteydenpitoon, jolloin jatkuvat keskustelut johdon kanssa ovat tärkeitä ja sisäisellä tarkastuksella tulisi olla tieto organisaation riski- ja ongelma-alueista. Suora vuorovaikutus johdon ja tarkastuskohteen kanssa on olennaista, jotta sisäisen tarkastuksen resurssit saadaan kohdistettua kriittisille riskialueille ja sisäisen tarkastuksen tuottamat hyödyt toteutuvat. (Lindholm 2007, 4-5.)

Jatkettaessa sisäisen tarkastuksen aseman tarkastelua on Koivun suorittaman, pörssiyhtiöiden internet-sivujen tarkastelun perusteella kuitenkin huomattavissa, että käsitteet sisäinen valvonta ja sisäinen tarkastus sekoitetaan toisiinsa. Listayhtiöitä koskeva Corporate Governance -suositus velvoittaa pörssiyhtiöt kuvaamaan internet-sivuillaan ja vuosikertomuksessaan, miten hallinto- ja ohjausjärjestelmä on heillä organisoitu ja tässä yhteydessä myös sisäisen tarkastuksen rooli tulisi kuvata. Huomattavaa tarkastelun perusteella on se, että sisäiselle tarkastukselle kuuluvia ominaispiirteitä, kuten riippumattomuutta ja raportointisuhdetta hallitukseen, ei tunnisteta yhtiöissä, vaikka esimerkiksi Kuuluvainen mainitsee omassa tekstissään nämä tekijät sisäisen tarkastuksen aseman ja resursoinnin kannalta kriittisiksi. (Koivu 2007a, 16-18.)

Sisäisen tarkastuksen erilaisiin tehtäviin ja vastuisiin liittyvää keskustelua esiintyi kahdessa artikkelissa. Kuuluvaisen (2007, 10-12) artikkelissa keskitytään sisäisen tarkastuksen rooliin strategian toimeenpanon arvioinnissa ja sisäisen tarkastuksen vastuuksi luetellaan kuuluvan järjestelmälliset arvoinnit muun muassa strategian ja siihen liittyvän riskienhallinnan toteuttamisen valvonnasta, varmistusten antaminen valvonnan tehokkuuteen ja tarkoituksenmukaisuuteen liittyen hallitukselle ja toimeenpanevalle johdolle sekä varmistuminen organisaation selvistä vastuunjaosta, eettisten sääntöjen olemassaolosta sekä organisaation arvojen noudattamisesta. Artikkelin yhteydessä kuvatus tutkimuksen ja sen tutkimustulosten perusteella kuitenkin selviää, että noin 42 % suomalaisten suurten tai keskisuurten yritysten tarkastusjohtajista ja sisäisen tarkastuksen jäsenistä ei koe sisäisen tarkastuksen käytössä olevien

menetelmien olevan riittävän tehokkaita ja luotettavia. Syynä tähän on nähty olevan resurssipula, tiedon puute sekä seurantamenetelmien keskeneräisyys. Sisäisen tarkastuksen kyky tuottaa organisaatiolle lisäarvoa ei ole ollut merkittävässä määrin käytössä, sillä vain joka toisen organisaation toimintaan on kuulunut sisäisen tarkastuksen arvioinnit strategian toteuttamisen valvonnasta. (Kuuluvainen 2007, 15-17.)

Myös Koivun IIA:n laadunvarmistusmanuaalin mukaisesti suorittamat laadunvarmistustarkastukset, joiden tarkoituksena on ollut tarkastella ammattistandardien ja eettisten sääntöjen noudattamista, tukevat edellä mainitun tutkimuksen tuloksia. Laadunvarmistustarkastuksilla saatujen tuloksien perusteella sisäisen tarkastuksen arvioinnit eivät vielä kohdistu riittävässä määrin riskienhallinta-, johtamis- ja hallintoprosesseihin. Sisäisen tarkastuksen työ on vielä pitkälti kohdistunut valvontamenettelyjen, toisin sanoen kontrollien, läpikäymiseen ja tavoitteiden määrittelyssä on ollut havaittavissa epätarkkuutta, mikä on johtanut siihen, etteivät tavoitteet ohjaa sisäisen tarkastajan työtä eivätkä arviointitulokset tuo lisäarvoa johdolle. Sisäinen tarkastus voi tuottaa enemmän lisäarvoa tekemällä panostuksia erityisesti yksittäisten arviointien suunnitteluun ja raportointiin. Laadunvarmistustarkastusten avulla sisäinen tarkastus saa konkreettisia kehittämissuhteita toimintansa parantamiseksi ja tästä johtuen niillä tulisi olla keskeinen merkitys sisäisen tarkastuksen toiminnassa. (Koivu 2007b, 28-29.)

Vehmas (2007) ja Help (2007) käsittelevät molemmat artikkeleissaan sisäisen tarkastuksen ammatin tulevaisuudennäkymiä. Vehmaksen mukaan sisäisen tarkastuksen ammattikunta on kasvussa Suomessa. Tulevaisuuden tarkka ennustaminen nähdään hankalaksi, mutta hänen mukaan sisäisellä tarkastajalla nähdään olevan rooli erilaisissa eettisyyteen, ympäristöön, yhteiskuntavastuureportointiin ja johdon palkitsemisjärjestelmiin liittyvissä haasteissa. (Vehmas 2007, 4-5.) Help (2007, 35) taas kirjoittaa, että sisäisen tarkastuksen rooli on muuttunut voimakkaasti viimeisten vuosien aikana ja sisäisen tarkastuksen toiminta onkin suuntautunut ja laajentunut entistä enemmän liiketoiminnan riskienhallinta-, valvonta- sekä johtamis ja hallintoprosessien arviointi-, varmistus- ja konsultointipalveluiden tarjoamiseen. Sisäisen tarkastuksen painopisteen nähdään siirtyvän jälkikäteistarkastamisesta ennakkoivampaan muotoon. Koivun laadunvarmistustarkastusten perusteella saadut tulokset kuitenkin indikoivat sisäisen tarkastuksen tehtävien keskittyvän vielä pääasiassa kontrollien tarkastamiseen.

Tilintarkastukseen liittyvissä teksteissä ja julkaisuissa keskityttiin puolestaan vahvasti uuteen tilintarkastuslakiin. Uusi tilintarkastuslaki hyväksyttiin 6.2.2007 ja sen tarkoituksena on ollut tilintarkastusalan ammattimaistaminen sekä tilintarkastuksen syventäminen. Tilintarkastuslain uudistamisen syistä on käyty keskustelua ja muun muassa Riistama (2007a, 41) kommentoi, että tilintarkastajan riippumattomuus oli tilintarkastuslain uudistamisessa keskiössä. Yhdysvalloissa ja Euroopassa tapahtuneet kirjanpitoskandaalit aiheuttivat sen, että yhteiskunta ja erityisesti pääomamarkkinat vaativat taloudellisen raportoinnin uskottavuuden parantamista. Edellä mainittujen kirjanpito- ja tilintarkastusskandaalien syynä on joiltakin osin pidetty oheispalveluista saatujen palkkioiden liiallista suuruutta suhteessa tilintarkastusyhteisön asiakkailtaan saaman tulon muodostumisessa. (Riistama 2007a, 43).

Tilintarkastuksen lainsäädännöllistä näkökulmaa koskien tilintarkastajalla on velvollisuus, uuden tilintarkastuslain mukaisesti, noudattaa kansainvälisiä ISA-tilintarkastusstandardeja siten kuin EU on ne hyväksynyt. ISA-standardeihin liittyen tilintarkastajan suorittamien tarkastustoimenpiteiden määrän ja tarkastustyön dokumentoinnin nähdään kasvavan olennaisesti, sillä standardit on kehitetty lähinnä pörssiyritysten näkökulmasta ajatellen. (Nevalainen 2007, 4-5.) Myös Saarinen (2007a, 4) näkee, että uuden tilintarkastuslain myötä tilintarkastajien työskentelyolosuhteet tiukentuvat. Uudessa tilintarkastuslaissa on ollut näkyvissä selkeästi kotimainen ja kansainvälinen kehitys. Tilintarkastajien työkäytäntöihin vaikuttavat noudatettavat kansainväliset tilintarkastusstandardit sekä hyvä tilintarkastustapa. Kansainvälisestä näkökulmasta ajatellen kehityksen suuntana on Euroopan ja Yhdysvaltojen välisten erojen pienentäminen ja kansainvälinen tilintarkastuskulttuuri onkin joiltakin osin onnistunut lainsäädännön tasolla horjuttamaan kansallisen tilintarkastuskulttuurin asemaa. (Saarinen 2007b, 4; Satopää 2007, 41.)

Uuden lain mukanaan tuoma muutos tilintarkastajan asemaan liittyen on velvoite käyttää hyväksyttyä tilintarkastajaa lakisääteisessä tilintarkastuksessa maallikkotilintarkastajan sijaan. Maallikkotilintarkastajia saa kuitenkin käyttää vuoteen 2011 saakka, jolloin ongelmia voi aiheuttaa esimerkiksi se, että yhtiö valitsee kaksi tilintarkastajaa, joista toinen on hyväksytty tilintarkastaja ja toinen maallikkotilintarkastaja, mutta ei ole varmuutta, voidaanko antaa yhtä yhteistä tilintarkastuskertomusta (Nevalainen 2007, 4).

Tilintarkastuksen odotuskulua asiakkaisiin ja muihin voi olla haasteellista kaventaa hyväksytyjen tilintarkastajien antaessa omat kertomuksensa ja maallikkotilintarkastajien omansa. Tilintarkastuslain uudistamisen yhteydessä eduskunta teki lausuman, jossa se toi ilmi halun yhdistää kaikki tilintarkastajatutkinnot tulevaisuudessa yhdeksi ainoaksi alan perustutkinnoksi. Lähtökohtana toimisi yksi tilintarkastajatutkinto, josta olisi mahdollista erikoistua. Erikoistumisen pohjalta halutaan varmistaa, että erilaisten tilintarkastuskohteiden tarkastajien osaaminen on vaadittavalla tasolla. (Saarinen 2007a, 4-5.)

Tilintarkastajan asemaan vaikuttavana tekijänä keskustelua syntyi myös tilintarkastajan vastuun ja sen mahdollisen rajoittamisen ympärille. Blummen (2007, 27) artikkelissa nostetaan esiin suomalaisten tilintarkastajien vastuu sekä sen kattavuus kolmansiin, joka on kattavampi kuin monissa muissa maissa. Ilmoille on heitetty erilaisia ehdotuksia tilintarkastajan vastuun rajoittamisesta, joskin yksimielisyyttä toteutustavasta ei ole vielä löytynyt. Myös Riistama kiinnittää samaiseen asiaan huomiota ja korostaa tilintarkastajan vastuun vahingon korvaamisessa olevan Suomessa rajaton, kun taas joissakin maissa, esimerkiksi Saksassa, vahingonkorvausvastuu saattaa rajoittua tilintarkastuspalkkion kerrannaiseen (Riistama 2007b, 35).

Tilintarkastajan tehtäviä tarkasteltaessa esiin nousevat tilintarkastajien tarjoamat neuvonta- ja konsultointipalvelut sekä Sarbanes-Oxley -laki. Tilintarkastajan tarjoamiin neuvonta- ja konsultointipalveluihin on nähty liittyvän ongelmia, sillä niiden tarjoaminen voi johtaa helposti siihen, että tilintarkastaja ajautuu tarkastamaan itse suosittelemaansa toimintatapaa tai menettelyä tai kyseisistä oheispalveluista saatava tulo muodostuu sen verran olennaiseksi, että se uhkaa tilintarkastajan riippumattomuutta. Aiemmin mainittujen kirjanpito- ja tilinpäätöskandaalien seurauksena tilintarkastajat ovat lisänneet tarkkuutta ja varovaisuutta konsultointipalveluiden tarjoamisessa tilintarkastusasiakkailleen. (Riistama 2007a, 43 & 2007c, 12.)

Ahokkaan mukaan SOX:illa on nähty olevan vaikutusta sisäisen tarkastajan tehtävien ohella tilintarkastajan tehtäviin tarkastettaessa yrityksen sisäistä valvontaa. Tilintarkastajan vastuulle kuuluvat lausunnon antaminen johdon tekemän arvioinnin pohjalta yrityksen sisäisen valvontajärjestelmän tehokkuudesta sekä yrityksen kontrollien testaaminen, jotta tilintarkastaja voi muodostaa riippumattoman mielipiteen sisäisen

valvonnan tilasta. Näin ollen sisäisen valvonnan toimivuuden ja laadun merkityksen kasvaessa myös tilintarkastajan on otettava huomioon sisäisessä valvonnassa ja sisäisessä tarkastuksessa tapahtuneita muutoksia. (Ahokas 2007, 69.) Yhdysvalloissa on kuitenkin nähty Sarbanes Oxley -lain aiheuttamien kustannusten suurelta osin ylittävän lain säännösten noudattamisesta saavutettavan hyödyn (Riistama 2007c, 13).

Tilintarkastuksen tulevaisuuteen liittyen Riistama (2007c, 10) kommentoi tilintarkastuksen varmentamistehtävän pysyvän olennaisilta osin entisellään, sen ei nähdä myöskään muuttuvan kehityksen myötä tarpeettomaksi. Muutokset tilintarkastuksen sisällössä tulevat kuitenkin jatkumaan ja kansainvälisesti operoivien yritysten osuus tilintarkastuksissa tulee todennäköisesti kasvamaan. Hän arvioi myös tilintarkastajien kannanottojen kasvavan koskien yhteisön johdon tekemiä arvionvaraisia ratkaisuja ja harkintoja sekä painopisteen siirtyvän enenevässä määrin tositteiden ja niiden kirjaamisen oikeellisuuden tarkastamisesta tulevaisuutta koskevien arvioiden ja ennusteiden tarkastamiseen. Tilintarkastajien työtehtävien nähdään olevan haastavampia tulevaisuudessa globalisoitumisen, tietotekniikan kehittymisen ja yhteiskunnan monimutkaistumisen johdosta. (Riistama 2007c, 10-13.)

Mikael Paulin ja Ilona Hallan artikkeleissa sivuttiin molemmissa niin sisäistä tarkastusta kuin tilintarkastusta. Paul keskittyy artikkelissaan Corporate Governanceen liittyvään keskusteluun. Tilintarkastajan roolin on nähty olevan selvä niiltä osin, mitä hänen tulee raportoida osakkeenomistajille ja muille sidosryhmille. Sisäiseen tarkastajaan liittyen ei ole kuitenkaan vielä ollut täysin selvää, miten rooli määritellään. Sisäisen tarkastajan asema on kuitenkin vahvistumassa, koska asemaa on laillistettu sekä määritelty erilaisissa Corporate Governanceen liittyvissä koodeissa. Sisäisen tarkastajan vastuun rajaaminen on kuitenkin hieman hankalaa, sillä se on riippuvainen esimerkiksi yrityskulttuurista ja eroavaisuuksia voi syntyä esimerkiksi siltä osin, painotetaanko organisaatiossa enemmän sääntöjä ja ohjeita vai periaatteita. (Paul 2007, 63.)

Halla puolestaan kirjoittaa artikkelissaan sisäisten tarkastajien ja tilintarkastajien välisestä yhteistyöstä. Hänen mukaansa (2007, 57) sisäisten tarkastajien ja tilintarkastajien tulisi tiivistää yhteistyötään huomattavasti nykyiseen tasoon verrattuna. Enää ei riitä, että tarkastustyön suunnittelu koordinoidaan, jolloin varmistetaan, ettei päällekkäisyyksiä esiinny tai että tarkastusraportteja jaetaan puolin ja toisin. Yhteistyön tiivistämistä

voidaan toteuttaa esimerkiksi tunnistamalla riskejä yhdessä tarkastussuunnittelun yhteydessä, tekemällä tarkastustyötä joiltakin osin yhdessä, jotta vältetään päällekkäisyyksiltä, hyödyntämällä toisen osapuolen raportteja ja muistioita yksittäisiä tarkastuksia suunniteltaessa sekä välittämällä asianmukaista ja epävirallista, mutta relevanttia tietoa. Jotta yhteistyön sujumisesta voidaan raportoida vuosittain, tulee niin sisäisellä tarkastajalla kuin tilintarkastajalla olla halu ja kyky tehdä lisäarvoa tuottavaa yhteistyötä tarkastettavan yhtiön ja sen omistajien hyväksi. (Halla 2007, 57.)

5.1.2 Vuosi 2008

Sisäisen tarkastuksen rooliin liittyviin lainsäädännöllisiin muutoksiin keskityttiin kahdessa artikkelissa. Grönfors-Kallio (2008, 40) kirjoittaa, että vuonna 2009 alussa voimaan astuvan arvopaperimarkkinalain muutoksen myötä sisäisen tarkastuksen rooli tulee korostumaan raportoinnin oikeellisuutta ja luotettavuutta arvioitaessa. Arvopaperimarkkinalakiin sisältyvä muutos velvoittaa listayhtiöt antamaan jatkossa selvityksen hallinto- ja ohjausjärjestelmästä. Sisäisellä tarkastuksella tulee lain muutoksen myötä olemaan keskeinen merkitys taloudellisen raportoinnin riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan menettelyiden riittävyden arvioinnissa. Sisäisen tarkastuksen merkitys korostuu esimerkiksi olennaisimpien kontrollien olemassaolon arvioinnissa. (Grönfors-Kallio 2008, 40-42.) Myös Koivu käsittelee tekstissään lainsäädäntöön liittyviä muutoksia. Sisäisen tarkastuksen ammattistandardeihin on tulossa päivityksiä vuoden 2009 alussa voimaan astuvien ammattistandardien myötä. Olennaisimmat muutokset liittyvät sisäisen tarkastuksen ja johdon tai hallituksen väliseen yhteistyöhön, väärinkäytösriskien arvioimiseen sekä riskien ja niiden hallinnan raportointiin hallitukselle. (Koivu 2008b, 25.)

Sisäisen tarkastuksen asemaan liittyen Lindholm (2008b, 4) kirjoittaa, Vehmaksen vuonna 2007 julkaistun artikkelin tavoin, sisäisten tarkastajien määrän olevan voimakkaassa kasvussa niin Suomessa kuin maailmalla. Myös arvostus sisäisen tarkastajan ammattia kohtaan on lisääntynyt ja sisäinen tarkastus mainitaan nykyään usein sekä yksityistä sektoria että julkista sektoria koskevissa lainsäädännöissä ja dokumenteissa. Ammatin vaativuus on lisääntynyt ja ammattiin liittyvää kehitystä ja uudistumista on tapahtunut. Uusien osaamisvaatimusten tarpeen kasvu on voinut

kuitenkin johtaa osaamiskuilun syntymiseen. Sisäisen tarkastuksen ollessa yksi hallinto- ja ohjausjärjestelmän osapuolista, on sen merkitys entisestään lisääntynyt. Huomionarvoista on myös se, että sisäisen tarkastuksen toiminnon järjestämisessä käytetään esimerkiksi IT-alalla yhä enemmän ulkoisia palveluntarjoajia. Pääasiassa sisäiset tarkastajat kuitenkin työskentelevät vielä organisaatioiden sisällä. (Lindholm 2008a, 4-5.)

Edellisvuoden tavoin sisäisen tarkastuksen laatuun sekä sen tasoon kiinnitettiin huomiota. Koivu painottaa, että laadulla on merkittävä vaikutus siihen, millaisena sisäinen tarkastus organisaatiossa nähdään ja vastaanotetaan. Laatuun vaikuttavat kriittisesti tarkastajien pätevyys ja ammattimaisuus sekä sisäisten tarkastajien kyky tehdä organisaation riskienhallinta-, valvonta- ja johtamis- sekä hallintoprosessien arviointeja. Suomessa sisäisen tarkastuksen toiminnot ovat kuitenkin yleensä olleet niin pientä kokoluokkaa, ettei laadun seurantaan liittyvät vastuunjaot ole onnistuneet suositeltavassa laajuudessa. Sisäisen tarkastuksen toiminnon ollessa edistyksellinen se sisällyttää laatuohjelman päivittäiseen työhön. Kuten vuoden 2007 artikkelissaan, Koivu kommentoi ulkoisten laadunvarmistusarviointien vahvistavan sisäisen tarkastuksen ammattimaista otetta ja ovat osoitus myös muulle organisaatiolle sisäisen valvonnan, eettisyyden, hallinnon ja riskienhallinnan prosessien menestyksellisestä toiminnasta. (Koivu 2008a, 9-14.)

Sisäisen tarkastuksen tehtävien näkökulmasta on huomattavissa, että riskiperusteinen tarkastus on tullut olennaiseen asemaan perinteisen compliance-tarkastuksen sijaan ja vuorovaikutus tarkastettavaan ja ylimpään johtoon on kasvanut. Riskienhallintaa ja riskikeskeistä lähestymistapaa painotetaan yhä selvemmin. Sisäiset tarkastajat tarvitsevat yhä laajempaa ja monipuolisempaa osaamista voidakseen vastata esimerkiksi organisaation riskienhallinnan prosessien arvioinneista sekä tukeakseen ja auttaakseen organisaatiota liiketoiminnan kehittämiskäytännöissä ja parhaiden käytäntöjen omaksumisessa. Sisäisen tarkastuksen mahdollisuuksiksi ja haasteiksi nähdään kuuluvan muun muassa kommunikoinnin lisääminen ylimmän johdon kanssa, siirtyminen kontrollien testauksesta riskienhallinnan prosessien tarkastamiseen, väärinkäytösriskien arviointi sekä jatkuvan tarkastamisen luonti. (Lindholm 2008b, 4.) Kommunikoinnin tärkeys, sisäisen tarkastuksen tehtävät kontrollien testaukseen liittyen sekä väärinkäytöstarkastukset olivat esillä myös vuoden 2007 teksteissä.

Vuonna 2007 uudistunut tilintarkastuslaki esiintyi tilintarkastukseen liittyvissä teksteissä edelleen tiiviisti. Tilintarkastusalalla perinteisesti pitkään vallinneesta itsesääntelystä ollaan siirtymässä kohti laintasoista sääntelyä ja viranomaisvalvontaa. 2000-luvun alussa tapahtuneet kirjanpito- ja tilinpäätöskandaalit ovat vauhdittaneet tiukentunutta sääntelyä ja valvontaa, sillä markkinoiden luottamus piti palauttaa. Luottamuksen palauttamiseksi taloudellisen raportoinnin läpinäkyvyyttä, tilintarkastuksen dokumentoinnin tarkkuutta sekä kansainvälisten standardien uudistamista ja valvontaa on lisätty. (Forssell 2008, 42.) Suomessa pyrkimyksenä on ollut saada tilintarkastusta läpinäkyvämmäksi, jotta luottamus sitä kohtaan kasvaisi. Tilintarkastusta koskevan sääntelyn kehittymisen on nähty edistävän tilintarkastajan riippumattomuutta ja laadunvalvontaa. (Fraktman & Vuopala 2008, 40).

Uuden tilintarkastuslain myötä kansainväliset tilintarkastusstandardit otettiin osaksi laintasoista sääntelyä ja niiden hyväksyminen yleiseen käyttöön voi johtaa hiljalleen harmonisoituun tapaan toteuttaa tilintarkastusta sekä muuttaa tilintarkastajan raportointia kansainvälisemmäksi. Standardien tavoitteena on taata tilintarkastuksen laatu, mutta pienen tarkastettavan yrityksen näkökulmasta laajemmat dokumentaatiovelvoitteet voivat olla liian raskaita toteutettavaksi. Dokumentoinnin merkitys on korostunut tilintarkastusstandardien myötä ja hallinnollisen työn osuuden on nähty lisääntyvän ISA-standardien noudattamisen johdosta. (Sorsa 2008, 8-10.)

Jatkettaessa tilintarkastuksen lainsäädännöllisestä perspektiivistä Saarinen kirjoittaa EU:ssa olevan suunnitteilla muutoksia tilintarkastusvelvollisuuden kokorajoihin ja esille on noussut ehdotus, jonka mukaan jäsenvaltiot eivät saisi säätää minimirajoja alittavia tarkastusrajoja. Suomen osalta tämä tarkoittaisi noin 98 000 yrityksen jäämistä ehdotettuun mikroyritysluokkaan, mikä muuttaisi tilintarkastusmarkkinoiden luonnetta ja toimijoita. (Saarinen 2008, 4.) Muita lainsäädäntöön tulleita muutoksia on elokuussa 2008 voimaan astunut uusi rahanpesulaki, jonka myötä entistä tarkemmat arvioinnit toimeksiantajan prosesseista asiakkaiden ja epänormaalien rahatapahtumien tunnistamiseksi ovat tulleet pakollisiksi tilintarkastajille. Huomiota tulisi kiinnittää liiketoimiin, jotka poikkeavat asiakkaan normaalista liiketoiminnasta. Keskusrikospoliisin mukaan tilintarkastajien tekemien rahanpesuilmoitusten määrä on ollut vähäinen ja uuden lain odotetaan lisäävän tilintarkastajien ilmoitusaktiivisuutta. (Sviili 2008a, 29-31.)

KHT-yhdistys hyväksyi 14.12.2007 pidetyssä vuosikokouksessa uuden tilintarkastuskertomusmallin. Tilintarkastajan tulee uuden tilintarkastuslain mukaisesti antaa tilintarkastuskertomuksessa tarpeelliset lisätiedot, enää ei riitä, että lisätieto annetaan, kun niille nähdään olevan tarve. Tarkoituksena on ollut luoda vakioasuotoinen tilintarkastuskertomusmalli, jossa kerrotaan lukijalle toisaalta johdon vastuusta tilinpäätöksen laadinnassa ja toisaalta tilintarkastajan velvollisuuksista. Tavoitteena on ollut, että uusi vakioasuotoinen malli vastaisi englanniksi käännettynä ISA 700 -standardin tilintarkastuskertomusmallia mahdollisimman paljon. (Blumme 2008, 12-16.)

Tilintarkastajien asemaa tarkasteltaessa keskusteluissa nousevat esiin tilintarkastajien hyväksymisvaatimukset sekä niiden uudistuminen. Tilintarkastajien hyväksymisvaatimusten uudistamisen tarkoituksena on yksinkertaistaa sekä joustavoittaa alalle pääsyä, tasosta kuitenkin tinkimättä. Liian yksityiskohtaisista vaatimuksista pyritään pääsemään eroon ja tavoitteena on joustavampien säännösten luominen, koskien esimerkiksi opintovaatimuksia. Uudistuksilla pyritään turvaamaan tilintarkastajien riittävyys Suomessa ja niiden myötä opintovaatimukset kirjataan nykyistä yleisemmällä tasolla. Menettelysäännöksiin tulee jouston varaa, kun taas esimerkiksi käytännön kokemukseen liittyvissä vaatimuksissa tilintarkastajan ohjauksen merkitystä painotetaan. Toisaalta tulee kuitenkin varmistaa tilintarkastajaksi hyväksymisen edellytysten vastaavan nykyistä vaatimustasoa ja siten taata omalta osaltaan tilintarkastajien ammattitaidon riittävyys sekä tilintarkastuksen korkea laatu. (Alakare 2008, 12-13.)

Tilintarkastajien hyväksymisvaatimusten lisäksi tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu nousee vuoden 2007 tavoin puheenaiheeksi. Suomalaiset tilintarkastajat ovat esittäneet vaatimuksia tilintarkastajan vahingonkorvausvastuun selkeästä rajaamisesta. Euroopan Unionin komissio on antanut kesäkuussa 2008 suosituksen tilintarkastajan vahingonkorvausvastuun rajoittamisesta edistääkseen pääomamarkkinoiden häiriötöntä toimintaa. Komission suositus pitää sisällään kolme erilaista menetelmää vastuun rajoittamiseksi. Ensimmäisessä menetelmässä vastuu rajoitettaisiin tiettyyn rahalliseen enimmäismäärään tai kaavaan, jolla enimmäismäärä lasketaan. Toisessa menetelmässä tilintarkastajan vastuulla olisi ainoastaan itse aiheuttamansa vahinko eikä hän joutuisi vastaamaan muiden vahinkoa aiheuttaneiden tahojen kanssa yhdessä. Kolmannen menetelmän ajatuksena on toimeksiantajan ja tilintarkastajan mahdollisuus sopia vastuun

rajoittamisesta. Suositusten mukainen vahingonkorvausvastuun rajoittaminen koskee kuitenkin ainoastaan pörssiyhtiöiden tilintarkastusta. (Nevalainen 2008, 4-5.)

Länsiluoto ja Järvenpää listaavat artikkelissaan taloushallinnon ulkoistamiseen liittyviä etuja ja haasteita ja näin ollen kääntävät keskustelun tilintarkastuksen tehtäviin. Taloushallinnon ulkoistaminen palveluntarjoajille on yleistymään päin. Taloushallinnon ulkoistaminen voi aiheuttaa omanlaisiaan haasteita tilintarkastajalle. Tilintarkastajan työtaakka voi lisääntyä ulkoistamisen seurauksena merkittävästi, sillä tilintarkastajan tulee varmentaa ulkoisen palveluntarjoajan laskentajärjestelmien toimivuus ja oikeellisuus, toimintatapojen samankaltaisuus, rajapintojen toimivuus sekä toiminnan vertailtavuus ja jatkuvuus. Ulkoistamisella voi kuitenkin olla tilintarkastajan työtaakan näkökulmasta keventäviä vaikutuksia esimerkiksi sellaisessa tapauksessa, jossa osaamistaso ulkoisella palveluntarjoajalla on ulkoistettavan yrityksen osaamistasoa korkeampi. (Länsiluoto & Järvenpää 2008, 33-34.)

Tilintarkastukseen kohdistuneista muutoksista ja tulevaisuudesta puhuttaessa esiin nousee tilintarkastajajärjestöjen tiivistynyt yhteistyö vastauksena ulkoisille paineille, minkä tarkoituksena on ollut luoda toimintaa, jonka ääni kuuluu paremmin päättäjille. Tilintarkastusta pyritään muokkaamaan kansainväliseen muottiin, jonka seurauksena saatetaan päätyä vähemmän loppukäyttäjiä palveleviin lopputuloksiin niin yritysten omistajien kuin yleisen edun kannalta. Finanssikriisin myötä tilintarkastajien työ on muuttumassa entistä vaativammaksi ja tilintarkastaja on toiminnastaan vastuussa omistajien lisäksi koko yhteiskunnalle. (Saarinen 2008, 4.) Tilintarkastuksen valvonnan nähdään kasvavan entistä enemmän suunnitteilla olevien laadunvalvontatoimintojen käyttöönoton myötä. Tiedossa olevat muutokset tilintarkastustyön laadunvalvontaan tulevat todennäköisesti lisäämään ainakin niiden tilintarkastajien työmäärää, jotka tarkastavat kansainvälisesti ja rahoituksen näkökulmasta pääomamarkkinoilla toimivia yrityksiä. (Fraktman & Vuopala 2008, 43.)

Sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen välisistä tehtävistä ja rooleista käytiin myös vuoden 2008 osalta keskustelua. Vuoti (2008, 23) käy tekstissään läpi väärinkäytöksiä sekä niiden havaitsemista ja toteaa, että tilintarkastajan sekä sisäisen tarkastajan tulee varautua työssään väärinkäytöksiin. Tilintarkastusstandardit velvoittavat tilintarkastajaa ottamaan huomioon väärinkäytökset ja myös sisäistä tarkastajaa koskee velvoite

ammattillisesta huolellisuudesta, joka pitää sisällään herkkyyden havaita väärinkäytöksiä sekä ymmärryksen väärinkäytöksistä. Edellä mainitut vaatimukset eivät kuitenkaan tarkoita sisäisen tarkastajan ja tilintarkastajan kohdalla virheettömyyttä tai täydellisyyttä, sillä absoluuttista varmuutta ei ole mahdollista saavuttaa. (Vuoti 2008, 23.) Pirskanen arvioi vuorostaan artikkelissaan sisäisen tarkastuksen roolia taloudellisen raportointiprosessin arvioinnissa. Tilintarkastajan tehtävänä on antaa lausunto tilinpäätöksen oikeellisuudesta, joka voi johtaa siihen, että sisäinen tarkastaja ei sisällytä tilinpäätösprosessia tarkastustyöhönsä. Tilintarkastuksen aika- ja resurssirajoitteiden johdosta prosessien arviointi ei välttämättä ole mahdollista, jolloin sisäinen tarkastus voi luoda lisäarvoa organisaatiolle keskittymällä arviointeihin ja antamalla kehitysehdotuksia taloudelliseen raportointiin liittyen. Hallittu, tehokas ja hyvä taloudellisen raportoinnin dokumentointi helpottaa tilintarkastajan työtä ja tämän seurauksena sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen koordinointi on parhaimmillaan. Jotta siis välttyttäisiin päällekkäiseltä työltä, tulee sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen väliset rajaukset määritellä yhdessä. (Pirskanen 2008, 76-78.)

5.2 Huomion kiinnittäminen sääntelyyn liittyviin muutoksiin sekä heikkoon taloudelliseen tilanteeseen

Vuoden 2009 lehdessä keskustelu sisäisestä tarkastuksesta vilkastui hieman ja aihealueet vaihtelivat sisäisen tarkastajan roolin muutoksista Corporate Governanceen ja sen merkitykseen sisäiselle tarkastukselle. Myös taloudellisen tilanteen heikkeneminen sekä sisäisen tarkastuksen asema johdon strategisena työkaluna olivat esillä. Tilintarkastuksen osalta globaali taantuma ja siihen liittyvät aihealueet olivat vielä sisäistä tarkastusta enemmän esillä. Keskustelua syntyi taloudellisten tilanteiden vaihteluiden, tilintarkastajien raportoinnin, tilintarkastusalan muutosten, laadunvarmistuksen, ISA-standardien ja tilintarkastuskertomusten ympärille.

Vuosien 2008 ja 2009 tavoin sisäiseen tarkastukseen keskittyviä tekstejä ja julkaisuja löytyi vuoden 2010 lehdistä vähemmän kuin vastaavia tilintarkastukseen keskittyviä artikkeleita. Sisäisen tarkastuksen teksteissä huomiota kiinnitettiin IIA:n julkaisemaan uuteen työohjeeseen, sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen ja resursseihin sekä

sisäiseen valvontaan. Tilintarkastuksen osalta esiin nousivat tilintarkastuksen sääntely, EU:n komission vihreä kirja, tilintarkastajien laaduntarkastukset sekä sähköinen taloushallinto. Sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen välistä yhteistyötä käsiteltiin yhdessä artikkelissa, myös sääntelyn jatkuva lisääntyminen oli molempien tarkastuksien osalta esillä.

5.2.1 Vuosi 2009

Sisäisen tarkastuksen lainsäädäntöön liittyvää keskustelua ei syntynyt kovinkaan runsaasti, vaikkakin sisäisen tarkastuksen kansainvälinen ammatillinen viitekehys uudistettiin vuoden 2009 alussa. Kovin suuria muutoksia ja lisäyksiä uudistamisen myötä ei tullut, esimerkiksi käytännön ohjeiden lukumäärää jopa supistettiin lähes puolella (Kuuluvainen 2009, 66). Vuoden 2009 alussa voimaan tullut pörssiyrityksiä koskeva hallinnointikoodi pitää sisällään edellytyksen johtamis- ja hallintotavan kuvauksen päivittämisestä ja on näin ollen ollut yksi syy valvonnan lisäämisen tarpeelle sekä sisäisen tarkastuksen korostuneelle merkitykselle (Koivu 2009, 52).

Aiempien vuosien tavoin, Corporate Governance käsitteenä sekä sen korostunut merkitys ovat näkyneet sisäiseen tarkastukseen liittyvissä teksteissä ja keskusteluissa. Kuitenkin esimerkiksi Sviili (2009e, 27) toteaa artikkelissaan, että Corporate Governance -selvityksen ei nähdä tuovan merkittäviä uusia tehtäviä sisäiselle tarkastukselle. KPMG:n suorittaman selvityksen perusteella listayhtiöiden sisäisessä tarkastuksessa, sisäisessä valvonnassa ja riskienhallinnassa on parantamisen varaa, vaikka hyvän hallinnon periaatteista raportoiminen onkin kehittynyt aikaisempaan verrattuna. Selvityksen perusteella suurimmalla osalla, 86 %, suurista yhtiöistä on oma sisäisen tarkastuksen toiminto ja keskiuurissa vastaava luku on taas 35 %. Sisäisen tarkastuksen toimintaperiaatteiden selvittäminen ja avaaminen tulisi tehdä nykyistä tarkemmalla tasolla. (Tikkanen 2009, 47-49). Organisaatioiden ohjaaminen sisäisen tarkastuksen käyttöönottoon osana johtamis- ja hallintojärjestelmää on tärkeää, sillä se mahdollistaa organisaatiolle haluamansa riskitason saavuttamisen todennäköisemmin (Kuuluvainen 2009, 66).

Sisäisen tarkastuksen asemaan liittyen Kuuluvainen (2009, 64-65) kirjoittaa, että luotettavuus sisäisiä tarkastajia kohtaan on lisääntynyt sertifiointien ja laadunvarmistusjärjestelmän seurauksena ja sisäinen tarkastus on vakiinnuttamassa asemaansa globaalisti. Vaatimus itsenäiselle ja kriittiselle otteelle työn vaatimien tavoitteiden saavuttamiseksi on yleistynyt sisäisessä tarkastuksessa ja erityisesti riskienhallinnan osalta sisäisen tarkastuksen tehtävänä on varmistaa oman osaamisensa riittävyys sekä kommunikoinnin painottaminen kohti liiketoimintaa ja riskejä (Halla 2009, 30). Ernst & Youngin teettämässä kansainvälisessä tutkimuksessa havaittiin, että globaali talouskriisi ja osakkeenomistajien odotukset ovat luoneet paineita niin tulokseen kuin riskienhallintaan liittyen, minkä seurauksena sisäisen tarkastuksen rooli on muuttumassa konsultoivampaan suuntaan. Tutkimuksen mukaan erityisesti liiketoimintariskien merkitystä tulisi korostaa entistä enemmän sisäisessä tarkastuksessa ja sisäisen tarkastuksen tulisi kiinnittää enenevässä määrin huomiota ylimmän johdon, organisaation painopistealueiden, riskienhallinnan ja tarkastusvaliokunnan linjanvetoihin. Sisäisten tarkastajien suorittamilta tarkastuksilta toivotaan heikossa taloudellisessa tilanteessa tehokkuuteen ja parhaiden käytäntöjen käyttöönottoon liittyviä kehittämisehdotuksia. (Sviili 2009a, 34.)

Vaikka finanssikriisi ulotti vaikutuksensa myös sisäisen tarkastuksen toimintaan, ei Forssellin (2009, 36) mukaan sen vaikutuksista sisäiseen tarkastukseen kuitenkaan juuri puhuttu uutisissa. Yritysten heikkoa riskienhallintaa ja sisäisissä kontrolleissa esiintyneitä puutteita on pidetty yhtenä syynä finanssikriisille ja Suomessa tapahtuneet vaalirahoitus- ja hankintakohut ovat lisänneet entisestään paineita sisäisen valvonnan kehittämislle sekä sisäisen tarkastuksen kysynnän lisäämiselle. Sisäisen tarkastuksen painotukset tehtävien suhteen voivat muuttua nopeallakin vauhdilla, monissa yrityksissä sisäisen tarkastuksen resursseja on kohdennettu esimerkiksi kustannussäästöohjelmien seurantaan. (Forssell 2009, 36.) Taloudellisesti poikkeuksellisissa olosuhteissa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan merkitys on korostunut ja muuttunut taloudellinen tilanne on johtanut siihen, että sisäiseltä tarkastajalta tarvitaan uudenlaista osaamista johdon strategisena työkaluna toimimiseen. Monissa organisaatioissa, joissa sisäistä tarkastusta ei ole aiemmin ollut, on sellainen nyt perustettu. Sisäiseltä tarkastukselta odotetaan kykyä keskustella kaikista liiketoiminnan valvontamenettelyistä ja riskeistä - myös strategisista riskeistä - ja raportoida niihin liittyvistä seikoista oman tehtävänsä mukaisesti. (Halla 2009, 28).

Tulevaisuuteen liittyen sisäisten tarkastajien uusi puheenjohtaja Merja Kannisto kommentoi, että sisäisellä tarkastuksella tulee olemaan jatkossa entistä vahvempi rooli ylimmän johdon strategisena työkaluna toimimiseen, kun päätöksentekijöiden täytyy tasapainotella tulevaisuuden epävarmojen näkymien ja riskien välimaastossa. (Sviili 2009e, 24). Sisäiselle tarkastukselle on Helpin mukaan asetettu selkeä tavoite: organisaation parantaminen, ja tulevaisuuden tehtäviin listataan kuuluvaksi muun muassa strategiset riskit, liiketoimintariskit, organisaation tehokkuus sekä IT-prosessien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arviointi. Sisäisen tarkastuksen partnereiksi on nousemassa perinteisten organisaation liike- ja tukitoimintojen ohella erilaiset palveluiden tuottajat. Sisäisen tarkastuksen toiminnan painotukset nähdään olevan tulevaisuudessa yhä enemmän strategisen tason kontrolleissa ja aiempien vuosien tavoin sisäisen tarkastuksen tehtävissä nähdään siirtymä jälkikäteistarkastamisesta ennakoivampaan toimintamalliin. (Help 2009, 50-53.)

Lainsäädännöllisestä näkökulmasta tilintarkastuksen rooliin liittyvät keskustelut painottuivat pääasiassa kansainvälisten tilintarkastusstandardien ympärille. EU ei ole vielä hyväksynyt ISA-standardeja, joka tarkoittaa, ettei lain perusteella niiden noudattamiseen liity velvoitetta, vaan standardien noudattaminen tapahtuu Suomessa osana tilintarkastuslain edellyttämää hyvää tilintarkastustapaa siihen asti, kunnes EU hyväksyy standardit sovellettavaksi. ISA-standardien soveltuvuus pieniyhtiöiden tilintarkastukseen on tässä yhteydessä noussut esille, sillä on nähty, että standardit on suunniteltu enemmän listayhtiöille ja ne sisältävät yksityiskohtaisia vaatimuksia dokumentointiin liittyen eivätkä anna mahdollisuutta kovinkaan laajaan ammatilliseen harkintaan. Standardeilla ei kuitenkaan pyritä kasvattamaan dokumentointia suhteettomaan mittakaavaan vaan niiden tarkoituksena on pyrkimys tilintarkastuksen laadun ylläpitämiseen ja parantamiseen tarkastettavan yhtiön koosta riippumatta. (Immonen 2009, 52-54.)

Myös ISA-standardien edellyttämä johdon vahvistuskirje on synnyttänyt keskustelua, sillä tilintarkastajien ja tarkastettavien yritysten välille on aiheutunut erimielisyyksiä. Tilintarkastaja pyytää suurten ja kansainvälisten yhtiöiden tilintarkastuksessa ISA 580 -standardin mukaisesti johdolta kirjallisen vahvistuksen siitä, että hän on saanut käyttöönsä tilinpäätöksen kannalta olennaiset tiedot. Epäselvyyksiä on syntynyt muun

muassa siltä osin, keneltä kirjallisia vahvistusilmoituksia kohteena olevasta yhteisöstä pitäisi pyytää. Kirjallinen vahvistusilmoitus pitää sisällään kirjallisen lausunnon, jonka johto antaa tilintarkastajalle tiettyjen seikkojen vahvistamiseksi tai muun tilintarkastusevidenssin tueksi (Sviili 2009f, 16-17.) Muutokset tilintarkastuskertomuksessa ovat olleet lisäksi esillä. Vapaaehtoisten lausuntojen käyttäminen tilintarkastuskertomuksissa on aiheuttanut epätietoisuutta tilintarkastajien keskuudessa, sillä moni yritys vaatii lausuntoja vastuuvapauden myöntämisestä, tilinpäätöksen vahvistamisesta ja voitonjaosta, siitäkkin huolimatta, että edellä mainitut lausunnot eivät lain perusteella kuulu enää vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen sisältöön. Vapaaehtoisten lausuntojen antaminen tulee sopia tilintarkastajan ja tarkastuskohteen välillä. (Sviili 2009b, 8-9.)

Pakolliseen tilintarkastukseen kohdistuneet paineet raportointivelvoitteiden keventämiseksi ovat johtaneet siihen, että Euroopan unionissa on suunnitteilla helpotuksia pienempien yritysten velvoitteisiin laatia tilinpäätös ja suorittaa tilintarkastus. EU:n määrittelemiä tilintarkastusvelvollisuuden rajoja tulisi arvioida Suomen kohdalla kuitenkin tarkemmin, sillä pienet ja keskisuuret yritykset muodostavat suurimman yrityssektorin. (Sviili 2009b, 8-9.) Yleisesti tilintarkastusvelvollisuuden rajoja on korotettu kansainvälisen kilpailun ja muiden seikkojen seurauksena ja tämän seurauksena maailmalla onkin alettu pohtia erilaisia vaihtoehtoja tilintarkastukselle. Yleisluontoinen tarkastus sekä muut varmennuspalvelut on nähty yhtenä vaihtoehtona, mutta myös tarkastuksen suorittaminen sovittujen toimenpiteiden rajoissa tai kokonaistoimeksianto ovat nousseet esiin. (Rehn 2009, 35-36.)

Tilintarkastajien laadunvarmistuksessa on tapahtumassa muutoksia, sillä keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan yhteydessä on aloittanut uusi laadunvarmistustiimi. Valvonnan määrä tulee kasvamaan listayhtiöissä ja niiden tilintarkastuksissa. Laadun valvontaa tehdään uuden tilintarkastuslain mukaisesti listayhtiöissä, luottolaitoksissa ja vakuutusyhtiöissä kolmen vuoden välein. Tällä pyritään huomattavan julkisen intressin kohteena olevien yritysten tilinpäätösten ja tilintarkastusten luotettavuuden parantamiseen. (Sviili 2009c, 46-48.) Hyvösen (2009, 26) mukaan valvonnan muuttuminen viranomaisvetoiseksi voi kuitenkin aiheuttaa kasvanutta byrokratiaa, ylimitoitusta ja kustannuksia.

Taloudellisen tilanteen heikkeneminen sekä taantuma olivat vahvasti esillä tilintarkastuksen asemaan ja tehtäviin liittyen. IAASB:n puheenjohtajan Arnold Schilderin mukaan tilintarkastajien palvellessa kahdenlaisia asiakkaita, omistajia ja yritysjohtoa, joutuu se usein tulilinjalle talouselämän ollessa kriisin kourissa. Schilder näkee tilintarkastajat taloudellisten tulipalojen sammuttajina, joihin kohdistetaan odotuksia finanssimaailmassa kytevien ongelmien suojaamiselta. (Sviili 2009g, 36.) Taantumana myötä tilintarkastuksessa on keskitetty huomiota enemmän kassavirtaan ja riskienhallintaan. Toimintakertomukseen ja tilinpäätöksen liitetietoihin kohdistuu vaatimuksia entistä yksityiskohtaisemmasta raportoinnista erilaisiin riskeihin liittyen. Painopiste on siirtymässä tulos- ja tasekeskeisestä raportoinnista riskienhallintaa ja yhteiskuntavastuuta koskeviin asioihin. (Sviili 2009b, 8.)

Konkurssien ja muiden taloudellisten vaikeuksien syynä on nähty rahoituksen loppuminen, ei niinkään vielä omaisuuden arvon romahtaminen. Ossi A. Saarisen mukaan moni asiakkaista tarvitsee taloudellisessa taantumassa varsinaisen tilintarkastuksen lisäksi tilintarkastajaa neuvonantajana ja keskustelukumppanina. Erityisesti pk-yrityksien sisällä harvoin on rahoituksen asiantuntijaa, joten tilintarkastajaa pyydetään avuksi. Tilintarkastajalla tulee olla tietämystä yrityselämästä ja asiakkaistaan niin taloudellisen nousun kuin laskun aikana. (Hyvönen 2009, 24.) Tilintarkastajilta vaaditaan olennaisuuksien havaitsemista, pitkien ja monimutkaisten asioiden tiivistämistä sekä kokonaiskuvan muodostamista. Tilintarkastaja nähdään tänä päivänä enemmän asiantuntevana yhteistyökumppanina kuin pelkkänä auktoriteettina. (Sviili 2009d, 42-45.)

Kartoitettaessa tilintarkastuksen tulevaisuudennäkymiä Ossi A. Saarinen kertoo tilintarkastajien tarpeen nousevan tulevaisuudessa, haasteena tulee kuitenkin olemaan alan houkuttelevuuden parantaminen. Yhtenä ratkaisuna nähdään tutkintorakenteen yhtenäistäminen sekä harjoittelupaikkojen lisääminen. (Hyvönen 2009, 26.) Myös Sviili (2009h, 45) kirjoittaa omassa artikkelissaan tarpeesta nykyisen kolmen tilintarkastajakategorian järjestelmän selkeyttämiselle ja yksinkertaistamiselle. Ammattitaitoisten ja osaavien tilintarkastajien riittävyys on herättänyt huolta ja tutkintoasiaan kytkeytyykin läheisesti kysymys tilintarkastusvelvollisuuden kokorajoista. Nykyinen kehitys tulee viemään tilintarkastajan ammattia keskustelempaan ja

asiakaslähtöisempään suuntaan, perinteinen toteaminen yrityksen säännösten noudattamisesta ei enää jatkossa riitä. (Sviili 2009h, 45.)

Tilintarkastuksen ja sisäisen tarkastuksen välistä yhteistyötä kartoitettiin Lindin artikkelissa. Sisäisestä tarkastuksesta voi parhaimmillaan olla suurta apua tilintarkastajalle toimiessaan organisaation tietolähteenä. Tilintarkastajan ja sisäisen tarkastajan hyvän yhteistyön piirteitä ovat sujuva, riittävän usein ja viiveettä tapahtuva tietojen vaihto. Hyvällä yhteistyöllä optimoidaan resurssien käyttöä ja näin ollen sitoutuminen suunnitelmiin ja aikatauluihin on tärkeää. Sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen näkökulmat vastaavat suurimmilta osin toisiaan organisaation valvontajärjestelmän tarkastamisessa, jolloin mahdollisuudet toisen osapuolen työn hyödyntämiseen ovat hyvät. Valvontajärjestelmien tarkastamisessa sisäisellä tarkastuksella ja tilintarkastuksella on siis yhteistä rajapintaa ja tarkastusmenetelmät ovat usein samanlaisia. (Lind 2009, 42-45.)

5.2.2 Vuosi 2010

Sisäisen tarkastuksen sääntelyyn liittyen IIA julkaisi vuoden 2010 aikana uuden työohjeen sisäisille tarkastajille ylimmän johdon palkkioiden ja etuuksien tarkastamiseen. Työohjeen mukaisesti ideana olisi tehdä johdon palkitsemisen tarkastus osana koko henkilöstön tarkastusta sekä tehdä arviointeja palkitsemisen asianmukaisuuden varmistavista valvontatoimista. Haasteita on aiheuttanut se, että samat henkilöt voivat vastata oman palkitsemisjärjestelmän suunnittelun ja päätettäväksi esittelemisen lisäksi sisäisen tarkastuksen toimista. Tällöin johdon palkkioiden tarkastaminen on erityisen herkkää ja IIA onkin tästä syystä julkaissut uuden työohjeen haasteen voittamiseksi. Johdon palkitsemiseen liittyvät hallintojärjestelmät sisältävät paljon erilaisia elementtejä, jolloin yksittäisen asian tarkastaminen voi edellyttää useiden eri järjestelmien läpikäymistä. (Storckovius 2010, 42-44.)

Sisäisen tarkastuksen asemasta keskusteltaessa vuoden 2010 osalta esiin nousevat muun muassa riippumattomuus, sisäisen tarkastuksen resurssit sekä osaaminen. Remes (2010, 9) kirjoittaa, että sisäisen tarkastuksen tulee olla riippumaton johdosta tarkastusten kattavuuden varmistamiseksi, ja että sisäisessä tarkastuksessa tarvitaan yrityksen sekä

toimialan tuntevaa, vahvaa ammattiosaamista. Sisäinen tarkastus nähdään välttämättömänä kaikille organisaatioille niiden juridisesta muodosta riippumatta ja hyvän organisaatiokulttuurin mukaisesti sisäinen tarkastus on toiminnallisesti suoraan hallituksen alainen ja voi näin ollen riskiperusteisesti arvioida mitä tahansa organisaation toimintoa, prosessia tai osaa (Kuuluvainen 2010, 20-21). Sisäisen tarkastuksen resurssit tulee olla riittävät toiminnan laajuuteen ja monimuotoisuuteen nähden, sisäisellä tarkastajalla tulee olla liiketoiminnan ja liiketoimintaympäristön laaja-alainen tuntemus, kyky havaita yritystä uhkaavia riskejä, riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan toimintamallien syvälinen tuntemus, analyyttinen kyky arvioida ja kehittää prosessien toimivuutta ja tehokkuutta, rakentava, tulevaisuuteen suuntautunut lähestymistapa toiminnassaan sekä erittäin hyvät yhteistyö-, kommunikointi- ja esiintymistaidot. (Kannisto 2010, 41.) Hyvässä organisaatiokulttuurissa sisäisen tarkastuksen ja hallituksen välinen kommunikaatio on avointa ja tapahtuu säännöllisesti joko etukäteen sovittuina aikoina tai spontaanisti. Sisäisen tarkastuksen on vahvistettava vuosittain hallitukselle organisatorinen riippumattomuutensa. (Kuuluvainen 2010, 68.)

Siirryttäessä sisäisen tarkastuksen tehtäviin Kuuluvainen (2010, 20-21) korostaa, että sisäisen tarkastuksen tulee käsitellä ensisijassa tarkoituksenmukaisuus- ja tehokkuuskysymyksiä. Keskustelua sisäisen tarkastuksen tehtävistä syntyi seuraavien aihealueiden ympärille: sisäisen tarkastuksen mahdollisuus antaa julkinen varmistus, arvioinnit sisäisestä valvonnasta sekä tulevaisuudennäkymät. Ihmisten luottamus organisaatioiden toimintaan, nykyisentasoiseen viranomaisvalvontaan sekä tilintarkastukseen on laskenut maailmantalouden laman sekä toteutuneiden rahoitus-, luotto- ja maariskien johdosta. Sisäisen tarkastuksen tehtäviin kuuluu toimiminen eri arviointitoimijoiden arvioiden koordinoijana ja yhdistelijänä, jotta optimoitujen resurssipanostusten myötä saadaan mahdollisimman laaja ja kattava kuva organisaation riskeistä ja niiden hallinnasta (Kuuluvainen 2010, 68-69).

Pyynnöt sisäisen valvonnan riittävyuden arvioimisesta ovat yleistymässä uusien säädösten ja muiden ympäristön luomien paineiden myötä. Hallituksissa ja tarkastusvaliokunnissa tarvitaan ymmärrystä sisäisen valvonnan tilasta, joka on merkinnyt sisäiselle tarkastukselle kasvanutta painetta antaa arvio koko organisaation sisäisen valvonnan tilasta sekä parantaa arvioiden laatua ja ymmärrettävyyttä yksittäisten tarkastuskohteiden osalta. Tarkoituksena ei ole kuitenkaan tarkastaa kaikkea, vaan

määritellä riskiperusteisessa suunnittelussa tarkastuskohteet. (Heikkala 2010, 48.) Sisäisen tarkastajan on kyseenalaistettava vanhat ja toimimattomat ratkaisut rohkeasti sekä oltava luovuutta uusien vaihtoehtojen tilalle luomiseen. Ratkaisuehdotukset tulee osata viedä läpi erilaisille ihmisille, mikä edellyttää oikeanlaisten lähestymistapojen soveltamista. (Kangas 2010, 68.)

Tulevaisuudessa hyvän organisaatiokulttuurin henkeen kuuluu se, että sisäisen tarkastuksen mielipiteitä kuunnellaan nykyistä tarkemmin. Sisäisellä tarkastuksella on usein perusteellisimmat tiedot organisaation riskeistä, mahdollisuuksista, heikkouksista ja vahvuuksista sekä tuntemus organisaation epävirallisesta toimintatavasta ja ilmapiiristä. Sisäisen tarkastuksen lisääntyvän arvostuksen myötä haasteita tulee olemaan riskiperusteisten kokonaisarvioiden laatimisessa, ammattitaidon ylläpitämisessä sekä objektiivisuuden varmistamisessa. (Kuuluvainen 2010, 69.)

Tilintarkastuksen sääntely oli keskeisesti esillä monessa artikkelissa. Teksteissä keskityttiin tarkastelemaan muun muassa mahdollisia muutoksia standardeihin ja tilintarkastusvelvollisuuden kokorajoihin, uudistettua laadunvalvontastandardia sekä tilintarkastajan rangaistusvastuuta. Kirjanpito- ja finanssikriisien sekä niissä ilmenneiden yhtiöiden johdon heikon moraalien johdosta tilintarkastusalan ammattistandardeja ja menettelytapoja on alettu arvioida uudelleen. Riippumattomuuden sääntelyyn on kiinnitetty erityisesti huomiota ja kansainvälisten vaikutteiden heijastumista on tarvittu alan uskottavuuden kannalta. (Palvi 2010, 26.) IAASB:n hiljattain uudistamien, tilintarkastajan työtä globaalisti ohjaavien ISA-standardien odotetaan menevän EU-parlamentin hyväksyttäväksi vielä vuoden 2010 aikana EU-komission toimesta. Tämän jälkeen niistä tulisi laintasoista sääntelyä, joka merkitsisi tilintarkastajien kohdalla globaalien ammattistandardien opiskelua. (Sviili 2010a, 19.)

EU:n komission tilintarkastusta käsittelevä vihreä kirja julkaistiin 13.10.2010. Komission mukaan tavoitteena on tarpeen ja mahdollisten toimenpiteiden pohtiminen tilintarkastusmarkkinoiden kehittämiseksi sekä sääntelyn ja valvonnan parantamiseksi. Keskustelu lakisääteisen tilintarkastuksen tehtävästä sekä laajemmista puitteista käynnistyi vihreän kirjan julkaisemisen myötä. Tilintarkastajien riippumattomuus tulisi ottaa komission mukaan tarkasteluun, sillä tilintarkastajan riippumattomuuteen ja kriittisyyteen liittyen on syntynyt epäselvyyksiä niiden yhtiöiden tilinpäätösten

tarkastamisessa, joille tarjotaan myös oheispalveluita. Huomiota tulisi kiinnittää myös siihen, muodostaako tilintarkastusmarkkinoiden suuri keskittyminen koko järjestelmää uhkaavan riskin. (Steiner 2010, 40-41.)

Tilintarkastusvelvollisuuden kokorajoista keskusteltaessa Sviili (2010b, 22) kirjoittaa, että Suomessa tilintarkastusvelvollisuuden rajat ovat verrattaessa EU:n raja-arvoihin matalat. Monissa EU-maissa on toteutettu päätös tilintarkastusvelvollisuuden kokorajojen muuttamisesta EU:n korkeiden raja-arvojen tasolle. EU:n direktiivin mukaisia tilintarkastusvelvollisuuden kokorajoja tullaan tuskin kuitenkaan lähivuosina soveltamaan Suomessa. Toisaalta on taas arvioitu, että niissä yhtiöissä, joissa tilintarkastus ei ole pakollista eikä sitä ole suoritettu, valtiolla voi olla huomattavasti verosaamisia ja herää epäily taloudellisesta rikollisuudesta. Myös kirjanpitovelvollisuutta koskevien rajojen seuranta ja niiden kehittyminen ovat mielenkiintoisia tilintarkastuksen näkökulmasta, esimerkiksi jos pienimpien yritysten tilinpäätöksen laatimisvelvollisuus poistuisi kokonaan. (Paul 2010, 62-63.)

Uudistettu ISQC 1 - laadunvalvontastandardi velvoitti tilintarkastusyhteisöt muokkaamaan laadunvalvontajärjestelmänsä standardin mukaiseksi 15.12.2009 mennessä. Standardin mukaan tilintarkastajan tulee dokumentoida laadunvalvonnan toimintaperiaatteet ja menettelytavat sekä rakentaa laadunvalvontajärjestelmä huomioimalla eettiset ohjeet, ammatilliset standardit, tilintarkastuslaki sekä muut säännökset ja määräykset. Tilintarkastajien tai tilintarkastusyhteisöjen tulee seurata laadunvalvontajärjestelmään liittyvien toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen noudattamista. (Lähdekorpi 2010, 53-55.)

Tilintarkastuksen sääntelystä jatkettaessa Hentunen ja Sailas (2010, 50) kertovat, että uuden tilintarkastuslain myötä tilintarkastajan rangaistusvastuun sääntely jaettiin tilintarkastuslain ja rikoslain välille. Tilintarkastuslaissa säädetään tilintarkastusrikkomuksesta ja rikoslaissa tilintarkastusrikoksesta. Tilintarkastuslain uudistaminen toi mukanaan jonkin verran laajemman ja tiukemman sääntelyn tilintarkastajan vastuusta. Jotta sijoittajien luottamus ja arvopaperimarkkinoiden toimivuus taattaisiin, nähtiin tarpeelliseksi rikosoikeudellisen seuraamuksen säätäminen, etenkin kun virheellisen lausunnon antamiseen liittyviä sanktioita ei oltu katettu riittävästi muualla lainsäädännössä. Tilintarkastajien tulee tuntea riittävässä määrin

talousrikoslainsäädäntöä, jotta he voivat täyttää tilintarkastusstandardin vaatiman tavoitteen väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyysriskien tunnistamisesta tilinpäätöksessä. (Hentunen & Sailas 2010, 49-53.)

Tilintarkastuksen asemaan ja tehtäviin liittyen puheenaiheeksi nousivat laaduntarkastukset, tilintarkastuksen valvonta, sähköinen taloushallinto sekä tilintarkastusalan haasteet. Vuonna 2009 käynnistettiin uudelleen keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan toimesta hyväksytyjen tilintarkastajien laaduntarkastukset. Suoritetuista laaduntarkastuksista havaittiin muun muassa seuraavanlaisia kehittämiskohteita: tilintarkastustyön dokumentoinnin selkeyttäminen, tilintarkastussuunnitelmien ja niiden riskimääritysten laatiminen, yksittäisten tarkastuskohteiden tarkastuksen kulun kuvaaminen, lähipiirin kartoituksen ja lähipiiritapahtumien tarkastuksen täydentäminen, laadunvalvontajärjestelmän kuvauksen laatiminen, olennaisuuden huomiointi tilintarkastuksessa, väärinkäytöksiin liittyvien tilintarkastajan velvollisuuksien huomioiminen, tilintarkastuksen suorittamisen ja työn laadun todentaminen työpapereilla sekä johtopäätösten dokumentointi annetun tilintarkastuskertomuksen perustelemiseksi. (Vainio 2010, 56-58.)

Tehokkaalla tilinpäätösten ja tilintarkastajien valvonnalla edistetään luottamusta taloudellisiin raportteihin ja tilintarkastukseen. Finanssikriisin seurauksena huomattiin, että yhteisöjen sisäiset valvontatoimet eivät välttämättä riitä luottamuksen ylläpitämiseksi vaan julkista valvontaa tarvitaan osana valvontajärjestelmää. Tilintarkastajien valvonnalla osana toimivia finanssimarkkinoita on kasvava merkitys ja julkisen valvonnan asema on vakiintumassa. Suomessa ongelmallista on kuitenkin ulkoisen uskottavuuden kohdalla valvonnan sijaitseminen yksityisoikeudellisen elimen, Keskuskauppakamarin, yhteydessä. (Visakorpi 2010, 54-55.)

Taloushallinnon sähköistäminen on yleistymään päin ja tilintarkastuksen näkökulmasta tämä voi tarkoittaa uusien sovelluksien ja osapuolien tulemistakin mukaan yrityksen kontrolliympäristöön ja näin ollen vaikuttaa tilintarkastusstrategiaan ja -suunnitelmaan. Ulkoistamisen seurauksena tilintarkastajat voivat parhaimmillaan hyödyntää tilitoimiston sähköistä palvelua jatkuvasti tilikauden aikana, jolloin tilintarkastajalla on koko ajan käytettävissään kokonaisvaltainen tieto asiakkaan tilanteesta ja ajankäytön jaksottaminen sekä tehostaminen voi tapahtua vapaammin. (Lähdesmäki 2010, 29). Tilintarkastusalan

haasteiksi on taantuman lisäksi nähty suurten ikäluokkien eläköityminen, alan houkuttelevuus nuorten näkökulmasta sekä tilintarkastusvelvollisuuden kokorajojen nostamisen myötä mahdollisesti kutistuvat tilintarkastusmarkkinat. Nykyinen kehitys lisää tilintarkastuksen ammattikunnan paineita vaihtoehtoisten tapojen ja uusien varmennuspalvelumuotojen kehittämiseen. (Sviili 2010a, 16-18.) Jatkossa tulee keskittyä laajan ja syvällisen osaamisen edistämiseen olosuhteissa, joissa tilintarkastajien tulee kotimaassa toimivien yhtiöiden ohella ymmärtää monimutkaisia globaalisti toimivia taloudellisia kokonaisuuksia, riippumattomuuden ja muiden ammatinharjoittamista rajoittavien säännösten lisäämisen sijasta (Palvi 2010, 29).

Niin sisäistä tarkastusta kuin tilintarkastusta käsiteltiin Remeksen artikkelissa. Artikkelissa oli haastateltu Eläke-Fennian sisäisen tarkastuksen johtajaa Tuulikki Helpiä sekä KPMG:n Financial Services -toimialan tilintarkastuksesta vastaavaa KHT Juha-Pekka Myleniä. Helpin ja Mylénin mukaan sisäisessä tarkastuksessa ja tilintarkastuksessa ei ole päällekkäisyyksiä, jos kommunikaatio toimii ja molemmat osapuolet ymmärtävät roolinsa. Avoimella kommunikaatiolla voidaan ehkäistä mahdollisia päällekkäisyyksiä. IT-järjestelmiin liittyvä riskienhallinta on keskeinen osa niin sisäisen tarkastajan kuin tilintarkastajan työtä. Molemmat näkevät hyvään tietohallintotapaan ja IT-järjestelmien riskienhallintaan liittyvien kysymysten korostuvan entisestään niin sisäisessä tarkastuksessa kuin tilintarkastuksessa. Toiseksi yhteiseksi haasteeksi he mainitsevat sääntelyn jatkuvan lisääntymisen. Sisäisessä tarkastuksessa ja tilintarkastuksessa tulee kehittää osaamista jatkuvasti sekä reagoida asioihin proaktiivisesti. (Remes 2010, 42-45.)

5.3 Keskustelunaiheena riskienhallinta, väärinkäytökset sekä muutokset sääntelyn saralla

Vuoden 2011 aikana keskustelu kääntyi sisäisessä tarkastuksessa kolmen puolustuslinjan malliin, sisäisen tarkastuksen organisatoriseen asemaan sekä sisäisen tarkastuksen roolin ja osaamisen muuttumiseen. Tilintarkastuksessa huomiota keskitettiin maallikkotilintarkastuksen, EU:n komission vihreän kirjan sekä tilintarkastajan raportoinnin ympärille. Yhteisiä näkökulmia löytyi väärinkäytösten ja niiden tarkastamisen osalta sekä sisäisen tarkastuksen työn hyödyntämisestä tilintarkastuksessa.

Vuoden 2012 osalta sisäiseen tarkastukseen liittyvissä teksteissä keskityttiin tarkastelemaan mahdollisia muutoksia sisäisen tarkastuksen ammattistandardeihin, sisäisen tarkastuksen vakiintunutta asemaa, kommunikoinnin merkitystä, poislähtöprosessin tarkastamista sekä riskienhallintaa ja väärinkäytöksiä. Tilintarkastuksessa keskustelu painottui suurimmilta osin EU:n komission ehdotukseen tilintarkastuksen sääntelystä, joka sisälsi muutosehdotuksen tilintarkastusdirektiiviin sekä uuden asetuksen. Muita esille nousseita aihealueita olivat aiempina vuosina toistuneet tilintarkastuksen valvonta ja laaduntarkastukset sekä tilintarkastajatutkintojen yhtenäistäminen. Vuoden 2011 tavoin myös vuonna 2012 yhteisenä keskustelunaiheena toimivat väärinkäytökset sekä niiden havaitseminen.

5.3.1 Vuosi 2011

Lainsäädännöllisestä näkökulmasta keskustelu sisäisen tarkastuksen sääntelystä oli melko vähäistä vuoden 2011 aikana, siitäkin huolimatta, että Paakkolanvaara (2011, 38) mainitsee sisäisen tarkastuksen kansainvälisten standardien kehittyvän jatkuvasti. Ferma ja ECIIA ovat luoneet ohjeistuksen tehokkaaseen riskienhallintaan ja valvonnan varmistukseen tarvittavista rooleista ja vastuista eri osapuolien välillä. Ohjeistus pitää sisällään niin sanotun kolmen puolustuslinjan mallin, jossa ensimmäinen puolustuslinja koostuu operatiivisesta johdosta, toinen riskienhallintatoiminnosta sekä kolmas sisäisestä tarkastuksesta. Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on tiedon tuottaminen hallitukselle ja muulle johdolle siitä, kuinka tehokasta organisaation riskien arviointi ja riskienhallinta on. Tämä pitää sisällään myös ensimmäisen ja toisen puolustuslinjan toiminnan onnistumisen arvioimisen. Sisäistä tarkastusta voidaan käyttää apuna hallitukselle kuuluvan valvontavelvollisuuden hoitamisen tehostamisessa. (Paakkolanvaara 2011, 38.)

Sisäisen tarkastuksen aseman kohdalla vuoden 2011 teksteissä nostettiin esiin sisäisen tarkastajan riippumattomuus sekä sisäisen tarkastuksen asemassa nähtävät muutokset. Suora raportointisuhde hallitukseen on hyvä tapa vahvistaa riippumattomuutta, sillä tällöin hallitus voi ohjata sisäisen tarkastuksen työtä ja samaan aikaan sisäiselle tarkastukselle avautuu mahdollisuus asioiden esille tuomiseen rohkeammin. Mallia, jossa sisäisen tarkastuksen hallinnollinen esimies on organisaation vaikutusvaltaisin

toimeenpaneva johtaja, mutta raportointi tapahtuu hallituksen tarkastusvaliokunnalle, on pidetty toimivana käytäntönä. Työn suorittaminen hyvien käytäntöjen mukaisesti sekä hyvä ammatillinen osaaminen lisäävät yksittäisen tarkastajan ja tarkastustoiminnon riippumattomuutta. (Storckovius 2011, 52-54.)

Sisäisen tarkastuksen toiminnan odotetaan perustuvan yrityksen strategiaan, arvoihin ja liiketoiminnan painopisteisiin ja sisäisen tarkastuksen roolin nopealle muuttumiselle onkin mahdollisuus sekä tilaus omistajien ja johdon osalta. Maailman muuttuessa sisäisen tarkastuksen on löydettävä itselleen rooli, jolla se vastaa johdon uusiin odotuksiin ja yrityksen tarpeisiin. Ylimmän johdon tuki ja sen varmistaminen ovat välttämättömiä muutosprosessin onnistumisen varmistamisessa. (Kivelä 2011, 38-40.) Sisäisen tarkastajan osaamisessa korostuu globalisoitumisen myötä erityisalueiden asiantuntemus sekä markkina-alueiden asiantuntemus. Sisäiselle tarkastajalle tärkeitä ominaisuuksia ovat tällä hetkellä kokemus operatiivisista johtotehtävistä, riskienhallinnasta ja laatu-tehtävistä, muita korostettavia ominaisuuksia ovat aktiivisuus, ammattimaisuus ja proaktiivisuus. (Iirola 2011, 58 & Sviili 2011b, 41)

Sisäisen tarkastuksen tehtävien osalta riskienhallintaan sekä sisäiseen valvontaan liittyvät arvioinnit olivat keskipisteenä. Finanssikriisi on asettanut haasteita sisäiselle tarkastukselle ja odotukset ovat kasvaneet. Odotukset kohdistuvat tarpeeseen paremmasta riskienhallinnasta ja haasteita taas kohdataan kiristyvien resurssien seurauksena, kun organisaatiot säästävät tukitoiminnoissaan minimoimalla resurssit sekä kulut. (Storckovius 2011, 52-54.) Myös Kivelä (2011, 40) mainitsee sisäiseen tarkastukseen kohdistettujen vaatimusten olevan suuria, kun taas vastaavasti resurssit ovat usein niukkoja. Ernst & Youngin Forbesille teettämässä globaalissa tutkimuksessa havaittiin yritysten ylimmän johdon toive sisäisen tarkastuksen aiempaa vahvemmalle tuelle toimintaympäristöjen muutoksessa sekä epävarmuuden hallinnassa. Tutkimuksessa kansainvälisten yritysten ylin johto sekä tarkastusvaliokuntien jäsenet arvioivat sisäisen tarkastuksen roolin olevan tärkeä liiketoiminnan riskien hallinnassa, joskin 74 % vastaajista näki tarpeen sisäisen tarkastuksen toiminnan parantamiselle lähiaikoina. Sisäisen tarkastuksen rooli voi parhaimmillaan olla merkittävä liiketoiminnan tavoitteita uhkaavien riskien hallinnassa sekä onnistumisen varmistamisessa. Tällöin olisi tärkeää resurssien keskittäminen esimerkiksi prosessien tehostamiseen, ulkoistamiseen ja uusien tuotteiden kehittämiseen. (Kivelä 2011, 38.)

Sisäisen tarkastuksen roolin on nähty vuosien mittaan vahvistuvan ja ammattiin liittyvän arvostuksen kasvavan voimakkaasti. Tarkastusaiheiden on nähty laajentuneen ja monipuolistuneen. Sisäiseen valvontaan liittyvät kokonaisvaltaiset arvioinnit sekä sisäisen valvonnan kehittäminen ovat vahvasti esillä sisäisen tarkastajan tehtävissä ja sisäisen tarkastajan rooli riskienhallinnan liikkeellepanijana toiminnan kehittämisessä on vahvistunut edelleen. (Irola 2011, 58.) Sisäisen tarkastajan vastuulla on sisäisen konsultin ominaisuudessa toimiessaan tehdä esityksiä hallinto- ja ohjausjärjestelmien, riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan rakenteiden parantamiseksi. Suoriutuakseen onnistuneesti tehtävästään hallitus ja toimiva johto kaipaavat tuekseen tehokkaasti toimivan sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja sisäisen tarkastuksen. (Heikkala 2011, 63.) Sisäisen tarkastuksen toiminnan uhka tavoitteiden saavuttamiseen liittyen on kommunikointi. Usein eri organisaatiotasoilla ajatellaan sisäisen tarkastuksen toteuttavan ja vastaavan sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta, vaikka näin ei kuitenkaan ole. (Sviili 2011b, 42.)

Siirryttäessä tilintarkastukseen keskustelua herättivät lainsäädännön osalta maallikkotilintarkastuksesta luopuminen, tilintarkastuksen vihreä kirja sekä tilintarkastusvelvollisuuden kokorajat. Maallikkotilintarkastusta koskevan lain siirtymäsäännös on umpeutumassa vuoden 2011 lopussa ja enää ei ole mahdollisuutta valita yhteisön tilintarkastajaksi maallikkotilintarkastajaa lukuun ottamatta tietyn poikkeuksin valittavia toiminnantarkastajia. Tästä eteenpäin tilintarkastajaksi voidaan valita vain auktorisoitu tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö. Yhteisöissä, joissa ei ole pakollista valita tilintarkastajaa, mutta jotka ovat kasvuhakuisia ja liiketoimintaansa kehittäviä, valitaan todennäköisesti vapaaehtoisesti tilintarkastaja, sillä ulkopuolisen rahoituksen saaminen voi helpottua, kun yhteisöllä on auktorisoidun tilintarkastajan vahvistama tilinpäätös. Maallikkotilintarkastuksesta luopumisen myötä suomalaisen tilintarkastuksen ammattimaisuus lisääntyy, minkä seurauksena myös tilinpäätösten luotettavuus ja luottamus tilintarkastajia kohtaan kasvaa. (Paasovaara & Konttila 2011, 61-63.)

Euroopan komissio julkaisi vihreän kirjan lokakuussa 2010. Vihreässä kirjassa pyritään etsimään ratkaisuja finanssikriisin seurauksien korjaamiseksi nostamalla pöydälle erilaisia toimenpiteitä listayhtiöiden ja yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen

taloudellisen raportoinnin luotettavuuden lisäämiseksi sekä tilintarkastusmarkkinoiden kehittämiseksi. Kansainvälisten ISA-standardien toimeenpaneminen kaikissa EU-maissa on yksi vihreään kirjaan sisällytetty aloite tilinpäätösten luotettavuuden parantamiseksi. KHT-yhdistyksen puheenjohtaja Hannu Pellinen näkee toimeenpanemisen parantavan kaikkien tilinpäätösten laatua ja kansainvälistä vertailtavuutta, koska tilintarkastus tulisi tehdä yhtenäisellä tavalla EU-maissa. Eräs vihreän kirjan huolenaiheista on suurien kansainvälisten ketjujen kasvava rooli tilintarkastusmarkkinoiden keskittyessä. Vihreän kirjan tavoitteena olisi lieventää markkinoiden keskittymistä perumalla joidenkin suurten kansainvälisten ketjujen fuusioita. Tätä ajatusta on kuitenkin pidetty tietyiltä osin toteuttamiskelvottomana. (Sviili 2011a, 30.)

Komissio on tehnyt vihreän kirjan yhteydessä ehdotuksen kahden tilintarkastajan pakollisesta valitsemisesta listayritykselle tilintarkastusmarkkinoiden keskittymisen vähentämiseksi neljälle suurelle toimijalle. Pienillä ja keskisuurilla yhteisöillä olisi tilintarkastusmarkkinoiden avautumisen myötä mahdollisuus kasvuun pakollisen yhteistilintarkastuksen avatessa mahdollisuuksia isojen yritysten tarkastamiseen. Jaetulla tarkastuksella odotetaan olevan positiivisia vaikutuksia tilintarkastuksen laatuun. Yhteistilintarkastus voisi myös vahvistaa tilintarkastuksen riippumattomuutta, sillä tilintarkastuspalkkiot jakautuisivat kahden yhteisön kesken. Jaettua tarkastusta on kuitenkin kritisoitu spekuloiden sen nostavan yritysten tilintarkastuskustannuksia sekä niiden hallinnollista taakkaa. Päällekkäisen ja kahdenkertaisen työn välttäminen olisi haasteellista ja kahden erillisen tarkastustiimin käydessä läpi muun muassa tarkastuksen suunnittelua ja korkean riskin alueita nostaisi se todennäköisesti laskutettavien tuntien määrää. (Järvinen & Haapamäki 2011, 23-24.)

Tilintarkastusvelvollisuuden kokorajat ovat olleet keskustelun ytimessä siitä lähtien, kun työ- ja elinkeinoministeriö aloitti tilintarkastajajärjestelmän uudistushankkeen. Työ- ja elinkeinoministeriön asettama työryhmä alkoi valmistelemaan alkuvuodesta ehdotusta hallituksen esitykseksi tilintarkastajajärjestelmän muutosprojektiin liittyen. Tarkoituksena olisi saada ehdotuksia koskien muun muassa yhtä yhteistä perustutkintoa. Tilintarkastajien hajanainen valvontajärjestelmä on myös synnyttänyt keskustelua ja siihen tullaan tekemään muutoksia ministeriön toimesta tehtyyn, nykyistä valvontaa koskevaan lisäselvitykseen perustuen. (Sviili 2011a, 30-31.)

Tilintarkastuksen aseman ja tehtävien ympärille syntynyttä keskustelua hallitsi pääasiassa tekstit tilintarkastajan raportoinnista. Raportoinnin osalta huomiota kiinnitettiin tarpeeseen laajemmasta taloudellisesta raportoinnista, rahoituslaskelmaan, tilintarkastuksen dokumentointimalliin sekä XBRL-raportointikieleen. Yritysten laajempaan taloudelliseen raportointiin liittyvä tarve on kasvanut finanssikriisin jälkeen. Ympäristöön, yhteiskuntavastuuseen ja hyvään hallintotapaan liittyvien tekijöiden taloudelliset vaikutukset kiinnostavat entistä enemmän erityisesti institutionaalisia sijoittajia. Kiinnostuksen lisääntymisen syynä on halu ymmärtää paremmin yrityksen strategian ja liiketoimintojen vaikutus lukuihin sekä yrityksen suorituskyvyn vaikutus keskeisiin avainmittareihin. Maailmanlaajuisen yhtenäisen raportoinnin viitekehyksellä tavoitellaan raportoinnin oleellisuuden lisääntymistä osakkeenomistajien, sidosryhmien ja yrityksen kannalta sekä samalla vähentävän raportoinnista aiheutuvia kuluja ja raportoinnin monimutkaisuutta. (Sviili 2011c, 49.)

Arola käsittelee omassa artikkelissaan vuonna 2010 julkaistua pro gradu -tutkielmaa, joka käsittelee Suomen KHT- ja HTM-tilintarkastajien ajatuksia rahoituslaskelmasta sekä sen tarkastamisesta. Tutkimuksessa tilintarkastajien tehtävänä oli laittaa tilinpäätöksen osat tärkeysjärjestykseen, jolloin tuli mahdolliseksi tärkeyttä kuvaavan keskiarvon laskeminen kullekin tilinpäätöksen osalle. Kansainvälisten tutkimusten mukaan rahoituslaskelma on erityisen herkkä virheille ja suhteellisen helposti vääristeltävissä oleva tilinpäätöksen osa. Tästä syystä tilintarkastajien tulisi kiinnittää siihen erityistä huomiota. Tutkimustulosten perusteella taseen ja tuloslaskelman tärkeys nousi yli rahoituslaskelman ja liitetietojen aseman, tase oli tilintarkastajien mielestä kaikista tärkein. Rahoituslaskelma muodostui vähiten tärkeäksi osaksi tilinpäätöstä. Tutkimuksessa kysyttiin myös tilinpäätöksen osista vähiten tarkastusaikaa vaativaa osaa, jonka suurin osa vastaajista mainitsi olevan rahoituslaskelma. (Arola 2011, 16-18.)

KHT-yhdistyksen laatutoimikunta on yhdessä dokumentointimalliin keskittyvän työryhmän kanssa päivittänyt vuonna 2007 laaditun tilintarkastuksen dokumentointimallin. Mallin avulla tilintarkastaja voi suorittaa tarkastustyönsä ja dokumentointinsa jokaisen toimeksiannon osalta hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Dokumentointimalli on tarkoitettu pk-yhteisöjen tilintarkastajien tueksi ja se sisältää muun muassa laadunvalvonnan dokumentoinnin muistilistan laadunvalvontastandardi ISQC 1:n mukaan. Tilintarkastajan tulee varmistaa hyvä ja riittävä dokumentaatio, jolloin

tilintarkastajan tulisi tehdä merkintöjä tarkastuskohteiden tai kysymysten kohdalle niiden soveltumisesta toimeksiantoon. (Juusela, Kaskimies, Lähdekorpi, Rauman & Sutinen 2011, 55.)

XBRL-raportointikieli ei ole saanut vielä Suomessa laajasti näkyvyyttä. XBRL on viranomaisten johdolla leviämään lähtenyt sähköinen raportointikieli, jolla tietoa voidaan esitellä yhdenmukaisella, tietyllä rakenteellisella tavalla. XBRL-raportoinnin käyttöönotto voi aiheuttaa huomattavia vaikutuksia tilintarkastukseen ja tilintarkastajan työhön. Tilinpäätöksen vahvistaminen ei tapahtuisi enää alkuperäiseen tilinpäätösasiakirjaan, sillä sellaista ei olisi olemassa. XBRL-muodossa olevat tilinpäätökset loisivat uusia haasteita tilintarkastajan työlle. Tilintarkastajan vastuulle kuuluisi muun muassa varmistuminen XBRL-tekniikan käytön virheettömyydestä. (Iivari 2011, 46.)

Sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen väliseen yhteistyöhön keskityttiin Vuodin ja Lahtisen artikkeleissa. Vuoti käsitteli artikkelissaan väärinkäytöksiä ja epäeettisestä toimintaa molempien tarkastusten näkökulmasta, Lahtinen taas tilintarkastajan mahdollisuuksia hyödyntää sisäisen tarkastuksen työtä. Tilintarkastuksen kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja ja sisäisen tarkastuksen kansainvälisiä ammattistandardeja tutkailtaessa sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen tehokkaalle yhteistyölle väärinkäytösten ja epäeettisen toiminnan minimoiseksi ei pitäisi olla esteitä. Tarkastusstandardeissa sen sijaan suositellaan yhteistyötä, tietojen jakamista ja päällekkäisen työn välttämistä. Sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen tarkastussuunnitelmien laadinnassa tulee varmentua väärinkäytösten torjunnan ottamisesta huomioon osana organisaation sisäistä valvontaa. Sisäisen tarkastuksen työnkuva kattaa eettisten periaatteiden, väärinkäytösten torjuntakoulutuksen ja riskienhallinnan tarkastamisen. Tilintarkastajan työnkuvaan taas soveltuu luontaisemmin keskustelut hallituksen kanssa väärinkäytösten torjuntaperiaatteista sekä riskienhallintaperiaatteiden sisällöstä. Tilintarkastajan mahdollisuudet keskustella hallituksen kanssa ovat yleensä paremmat, jos hän epäilee sisäisessä valvonnassa merkittävän roolin omaavan henkilön syyllistyneen väärinkäytökseen. Sisäisen tarkastajan mahdollisuudet tehdä alustavia selvityksiä väärinkäytöstapauksiin liittyen ovat taas yleensä paremmat kuin tilintarkastajalla ja erilaiset ad hoc-tarkastukset sekä

yllätystarkastukset ovat hyvä keino tehostaa väärinkäytösten torjuntaa suuntaamalla niihin tarkastusresursseja. (Vuoti 2011, 54-57.)

Tilintarkastuksen suositusten mukaan tarkastustyönsä tehostamiseksi tilintarkastaja voi hyödyntää sisäisen tarkastuksen työtä, joka on usein osittain päällekkäistä tilintarkastustyön kanssa. Sisäisen tarkastuksen luotettavuutta tulee arvioida, sillä tilintarkastajalla on lopullinen vastuu hyödyntämänsä tiedon oikeellisuudesta. Mikäli tilintarkastaja arvioi sisäisen tarkastuksen työn luotettavaksi, voi hän rajata omaa tarkastustyötään hyödyntämällä sisäisen tarkastuksen suorittamaa työtä. Sisäisen tarkastuksen suorittaman työn vaikutus tilintarkastajan työhön vaihtelee eikä tarkastustyön rajoittaminen ole aina mahdollista. Sisäisen tarkastuksen luotettavuutta arvioidaan pätevyyden, objektiivisuuden ja suoritettujen työn näkökulmista. Yksi merkittävä objektiivisuuden kriteeri sisäiselle tarkastukselle on mahdollisuus vapaaseen kommunikointiin tilintarkastajan kanssa. Molemminpuolinen kommunikointi on tärkeää tarkastustyön sujuvuuden kannalta ja sisäisen tarkastajan tulisikin informoida tilintarkastajaa tekemistään merkittävistä havainnoista ja saattaa tilintarkastajan tietoon sisäisen tarkastuksen raportit. Tilintarkastajalla on vastaava velvollisuus tiedottaa merkittävistä havainnoista sisäiselle tarkastajalle. (Lahtinen 2011, 31-32.)

5.3.2 Vuosi 2012

Lähdemäki (2012, 64) kirjoittaa, että sisäisen tarkastuksen standardeihin on tulossa muutoksia, joiden olisi tarkoitus tulla voimaan vuoden 2013 alusta alkaen. Kansainvälinen sisäisen tarkastuksen ammattistandardilautakunta IASB julkaisee nykyisin aiempaa useammin uudistuksia sisäisen tarkastuksen ammattistandardeihin niiden määrän kuitenkin jäädessä melko pieneksi. Tarkennuksia kansainvälisiin sisäisen tarkastuksen ammattistandardeihin on laadittu sisäisiltä tarkastajilta, sidosryhmiltä ja aiempien standardien hyödyntämistä koskevien kartoitusten perusteella saadun palautteen pohjalta. Standardimuutoksilla tavoitellaan muun muassa sisäisen tarkastuksen tehokkuuden lisäämistä, standardien noudattamisen helpottamista, organisaatioiden huomion kiinnittämistä laadunvarmistus- ja kehittämisohjelmaan sekä sisäisen tarkastuksen riippumattomuuden selkeyttämistä. Tarkastustoiminnan suunnittelussa huomiota on kiinnitettävä nykyistä lyhemmällä viiveellä nopeisiin

muutoksiin liiketoiminnassa, riskeissä ja kontroleissa. Tavoitteena on laajentaa myös tarkastussuunnittelua koskemaan strategisia riskejä. (Lähdemäki 2012, 64-66.)

Sisäisen tarkastuksen aseman nähdään olevan vakiintunut Suomessa niin yksityisellä kuin julkisella sektorilla. Sisäiseen tarkastukseen liittyvä Corporate Governance - säännöstö on osittain edesauttanut aseman vakiintumista. Yritysten kansainvälistyminen, toiminnan monimutkaistuminen sekä sisäisen tarkastuksen tehtäväkentän ja profiilin laajentuminen matkalasku- ja kululaskutarkastuksesta hallituksen strategiseksi kumppaniksi ovat edesauttaneet sisäisen tarkastuksen aseman vakiinnuttamisessa. (Sviili 2012, 42.) Jotta sisäinen tarkastaja voisi tuottaa lisäarvoa, tulee sisäisen tarkastajan tietää, mitä odotuksia tarkastustyölle organisaatiossa asetetaan. Mikäli keskustelua ja kommunikaatiota organisaation odotuksista ei ole, saattaa sisäinen tarkastaja kohdistaa työnsä sidosryhmien kannalta väärin asioihin. Sisäisen tarkastuksen kehityksen esteinä nähdään olevan erilaisia organisaatio- ja kulttuurisidonnaisia tekijöitä. Sisäiseltä tarkastukselta toivotaan parempaa kommunikaatiota sekä roolien määrittelyä sisäisen tarkastuksen kehittymisen ja kasvavien odotusten myötä. Pula osaavasta henkilöstöstä nähdään myös yhdeksi esteeksi ja ratkaisuksi tarjotaan organisaation sisäistä rotaatiota tai palveluntarjoajien käyttöä oman osaamisen puuttumista koskevilla alueilla. (Storckovius 2012a, 25.)

Sisäiset tarkastajat ry laati keväällä 2010 yhdistyksen jäsenten avuksi työkaluja, joita voi käyttää apuna organisaatioiden tukemisessa finanssikriisin lieveilmiöiden hallitsemiseen. Taloudellisen epävarmuuden johdosta monissa organisaatioissa irtisanottiin henkilöstöä ja poislähtöprosessin tarkastaminen valikoitui näin ensimmäiseksi kohteeksi työkalujen kehittämiseksi. Sisäisten tarkastajien tulee arvioida oman organisaation prosesseja ammattistandardien ja käytännön ohjeiden mukaan, erityisesti niitä prosesseja, joihin liittyy eettinen näkökulma. Tekemiensä havaintojen pohjalta sisäinen tarkastaja esittelee kehitysehdotuksia poislähtöprosessin parantamiseksi, riskien hallitsemiseksi sekä eettisyyden parantamiseksi. Riskien arvioinnin lisäksi tulee arvioida toiminnan eettisyyttä, toisin sanoen miten organisaatio suojattu taloudellisilta ja maineriskeiltä poislähtötilanteissa. (Koivu 2012, 46-49.)

Haapamäki tarkastelee artikkelissaan The Global Pulse of the Profession Survey: 2012 Global Insights -kyselytutkimusta, jonka tarkoituksena on kartoittaa sisäisen tarkastuksen

ammattikuntaan maailmanlaajuisesti vaikuttavia muutoksia. Kyselytutkimuksen tulosten perusteella on havaittavissa vakiintuneet sisäisen tarkastuksen resurssit globaalin talouskriisin seurauksena. Nykyaikaiselta sisäiseltä tarkastajalta vaaditaan organisaation olennaisten avainalueiden ymmärtämistä sekä monipuolisia taitoja. Sisäisten tarkastajien tärkeimmäksi taidoksi arvioidaan analyttinen tai kriittinen ajattelukyky. Sosiaaliset taidot ovat keskeisessä asemassa sisäisen tarkastajan ammatissa riskienhallintaosaamisen lisäksi. Laskentatoimen ja rahoituksen osaamista ei painoteta enää yhtä paljon kuin ennen. (Haapamäki 2012, 28-29)

Riskienhallinta sekä väärinkäytökset näkyivät, vuoden 2011 tavoin, edelleen keskeisesti sisäisen tarkastuksen tehtäviin liittyvissä teksteissä. PwC:n toteuttaman State of the Internal Audit Profession Study -tutkimuksen mukaan riskien nähdään muuttuneen ja tiedon lisääntyneen määrän sekä sen nopeuden aiheuttaneen riskien vakavuuden lisääntymisen. Sisäisellä tarkastuksella nähdään olevan korostunut rooli yritysten riskienhallinnassa ja arvostus sisäisen tarkastuksen työtä kohtaan organisaatioiden tärkeimpien riskien hallinnassa on merkittävää sidosryhmien näkökulmasta. Sisäiseltä tarkastukselta kaivataan kattavampaa otetta kokonaisvaltaiseen riskienhallintaan sekä riskienhallinnan kehittämistä kokonaisuutena. Huomionarvoista on kuitenkin se, että sisäisen tarkastuksen tarkastustoiminto ei ole sidosryhmien näkökulmasta kehittynyt riittävässä määrin laajentuneen riskikentän mukana. Myöskään sisäiset tarkastajat eivät olleet tyytyväisiä organisaatioidensa riskienhallinnan tasoon liittyen. (Storckovius 2012b, 54-57.)

Storckovius (2012b, 56-57) jatkaa riskienhallintaan liittyen, että sisäisen tarkastuksen työ väärinkäytösten ja etiikan sekä yksityisyyden suojan ja tietoturvan hallinnassa on erityisen tärkeää. Myös Ahokas (2012, 54) nostaa omassa tekstissään esiin sisäisen tarkastuksen ja kontrollien sekä niiden olemassaolon merkityksen ennalta ehkäisevinä tekijöinä väärinkäytöksissä. Hallintoelinten jäsenet ja johto ovat pääasiassa vastuussa väärinkäytösten ehkäisemisestä sekä havaitsemista ja näin ollen sisäisen tarkastuksen tehtäviin tai velvollisuuksiin ei ensisijaisesti kuulu väärinkäytösten etsiminen. Sisäisellä tarkastuksella on kuitenkin tärkeä rooli väärinkäytöksiin liittyen, vaikka sisäisissä tarkastuksissa harvoin paljastuu väärinkäytöksiä, sillä tarkastuskohteina ovat lähtökohtaisesti toiminnot eivätkä ihmiset. (Ahokas 2012, 54-55.)

Hallan (2012, 22-25) artikkelissa kartoitettiin EU-komission ehdotusta uudesta asetuksesta, joka koskee yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä ja niiden lakisäateistä tilintarkastusta, sekä sen mahdollisia vaikutuksia sisäiseen tarkastukseen. EU:n asetusehdotuksen myötä tarkastusvaliokunnan ja sisäisen tarkastuksen rooli tilintarkastusyhteistyössä ja sen valvonnassa korostuisi, sillä tilintarkastuksen rotaatio voisi avata sisäiselle tarkastukselle mahdollisuuden pysyvämpänä voimana vaikuttamiseen valvonnassa ja tarkastuksessa verrattuna tilanteeseen, jossa tilintarkastaja on ollut pitkäaikaisesti läsnä. Sisäisen tarkastuksen ja tarkastusvaliokunnan valvontavastuu lisääntyisi tilintarkastusyhteisön rotaation myötä. Sisäiseltä tarkastajalta vaaditaan uuden tilanteen myötä huolellista asiaan perehtymistä ja hallintaa ja oleellista on hyvän yhteistyön tulevien tilintarkastajien kanssa lisäksi oman vahvuuden, objektiivisuuden, ammattitaidon ja näkökulman säilyttäminen. (Halla 2012, 22-23.)

Siirryttäessä tilintarkastukseen sekä sitä koskevaan sääntelyyn esiin nousee EU:n komission ehdotus tilintarkastuksen sääntelystä, joka esiteltiin marraskuussa 2011. Komissio tavoittelee ehdotuksellaan tilintarkastajan roolin selkeyttämistä, tilintarkastajan riippumattomuuden vahvistamista sekä tilintarkastusmarkkinoiden keskittyneisyyden vähentämistä. Muutosehdotuksista, jotka liittyvät muun muassa tilintarkastajan valintaan, oheispalvelujen tarjoamiseen, tilintarkastajan raportointiin ja valvontaan, osa koskee vain yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä ja niiden lakisäateistä tilintarkastusta ja osa taas kohdistuu yleisesti lakisäateiseen tilintarkastukseen. Muutosehdotus pitää sisällään tilintarkastusdirektiivin, joka koskee lakisäateistä tilintarkastusta, sekä uuden asetuksen, joka koskisi yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisäateistä tilintarkastusta. Asetus on sitova säännös, jota on sellaisenaan sovellettava kaikkialla EU:ssa, direktiivi taas on säädös, jonka vaatimukset tulee saattaa osaksi kansallista lainsäädäntöä. (Fraktman 2012a, 14.)

Tilintarkastusyhteisöjen mahdollisuuteen tarjota muita kuin tilintarkastuspalveluita, kuten muun muassa vero- ja lakipalveluita tai konsultointipalveluita, olisi tulossa rajoituksia. Nämä rajoitukset koskevat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä. Komission ehdotuksessa on myös esitelty tilintarkastusyhteisön pakkorotaatio, joka tarkoittaisi tilintarkastusyhteisön vaihtamista määräajoin nykysäännösten edellyttämän päivastuullisen tilintarkastajan rotaation lisäksi. Asiakkaan tulisi vaihtaa tilintarkastusyhteisöä viimeistään kuuden vuoden pituisen toimeksiannon jälkeen.

(Fraktman 2012a, 15-16.) Erilaiset sidosryhmät ovat kuitenkin kohdistaneet kritiikkiä komission ehdotuksia sekä niiden perusteluja kohtaan. Euroopan parlamentissa annetun arvioinnin mukaan komissio ei ole kyennyt osoittamaan syy-yhteyttä huonon tilintarkastuksen laadun ja finanssikriisin välillä eikä ole myöskään osoittanut tilintarkastusmarkkinoiden keskittymisen vääristävän kilpailua ja näin ollen heikentävän tilintarkastuksen laatua. Euroopan parlamentin näkökulmasta tulisi keskittyä tilintarkastuksen laatua parantavaan sääntelyyn sekä sijoittajien ja muiden sidosryhmien saaman informaation parantamiseen. Tilintarkastusmarkkinoihin liittyvät asiat kuuluisivat heidän mielestään kilpailuviranomaisten tehtäväksi. (Fraktman 2012b, 20-22.)

Suomessa ei olla nähty EU-komission esittämää asetusehdotusta tarpeelliseksi liittyen yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastukseen. Riittävän kansallisen liikkumavaran säilyttäminen tilintarkastuksen sääntelyyn liittyvissä päätöksenteossa on tavoitteena Suomessa. Kansainvälisten tilintarkastusstandardien hyväksymiselle suoraan velvoittavaksi normistoksi ei nähdä olevan tarvetta, sillä niitä noudatetaan ja arvioidaan osana hyvää tilintarkastustapaa. Tilintarkastuskertomuksen sekä tilintarkastajan muun raportoinnin kehittämistä sisällöltään käyttökelpoisemmaksi pidetään tärkeänä ja kannattavana. Oheispalveluihin liittyviin rajoituksiin suhtaudutaan varauksella, sillä niiden nähdään puuttuvan markkinarakenteeseen ja markkinoilla toimivien suurimpien tilintarkastusketjujen toimintaan Euroopassa. Ehdotettu yleinen rotaatio nähdään tilintarkastajan riippumattomuutta turvaavana tekijänä, tosin rajoitusten toimivuus ja niiden sivuvaikutukset herättävät epäilyksiä. Suomessa toivotaan laaduntarkastuksiin liittyen tilaa kansalliselle valvonnalle ja ehdotusta muiden kuin PIE-yhteisöjen tilintarkastajien laaduntarkastuksissa tilintarkastusyhteisön toiminnan laajuuden ja ulottuvuuden huomioimista kannatetaan. (Sviili 2012b, 36-37.)

Tilintarkastuksen sääntelystä jatkettaessa ISA-vaatimusten soveltuvuus pk-yhteisöjen tilintarkastukseen on herättänyt kysymyksiä ja arveluttanut tilintarkastajakuntaa sekä erityisesti asiakasjakauman takia yksin ja pienissä tilintarkastusyhteisöissä toimivia tarkastajia. Keskustelua on herättänyt standardien skaalautuvuus eli niiden taipuminen pieniin, mikroyritystason tarkastuskohteisiin. ISA-standardien soveltamisen seurauksena on nähty riskejä tuplatyön lisääntymiselle suorittamalla tarkastuksia vanhan toimintatavan mukaan sekä yrittäen samalla huomioida standardivaatimukset.

Ammatillista harkintaa vaaditaan edelleen tilintarkastajilta ja ISA-normisto itsessään edellyttää jo sitä standardeja sovellettaessa. (Sviili 2012c, 42-43.)

Tilintarkastajien valvontaa ja laaduntarkastuksia sivuttiin vuoden 2012 teksteissä aiempien vuosien tavoin. Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta TILA valvoo KHT-tilintarkastajien ja -yhteisöjen toimintaa, ammattitaitoa ja hyväksymisen edellytysten säilymistä. Kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat suorittavat samanlaisia valvontatehtäviä HTM-tilintarkastajien ja -yhteisöjen toimintaan. Tilintarkastajien toiminnan arviointi keskittyy entistä enemmän kansainvälisten tilintarkastusstandardien, ISA-standardien sekä muiden IFAC:n antamien standardien, vaatimusten noudattamisen arviointiin. Standardien noudattaminen on yhä merkittävämpi osa hyvää tilintarkastustapaa. Tilintarkastuslautakunnan vahvistaman strategian mukaisesti keskitytään enakkoon vaikuttavaan laadunvarmistuksen valvontaan. Tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen toimintaa arvioidaan määräajoin laaduntarkastuksilla. (Horsmanheimo 2012, 64-65.)

Työ- ja elinkeinoministeriö asettaman työryhmän tulisi määritellä yksi yhteinen EU:n tilintarkastusdirektiivin vaatimukset täyttävä perustutkinto tilintarkastajille sekä mahdollisuus sen täydentämiseen yksityisen ja julkisen puolen erikoistumistutkinnoilla. Tilintarkastusalan valvontaan kohdistuvia vaatimuksia tulee myös selvittää, valvontaorganisaation tulee olla riippumaton ja uskottava. EU:n komission lainsäädäntöaloitteiden toteutuessa tilintarkastajien toimintaan kohdistuva sääntely ja valvonta jakautuisivat entistä selvemmin kahtia. Listayhtiöiden ja muiden yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajien riippumattomuuteen liittyvää sääntelyä kiristettäisiin olennaisesti. Tavoitteena on reagoida finanssikriisin myötä havaittuihin epäkohtiin sekä kehittää tilintarkastusmarkkinoita, täsmentää tilintarkastusraportointia sekä taloudellisen raportoinnin ja tilintarkastuksen luottamuksen edistäminen. (Horsmanheimo 2012, 66.)

Molempia tarkastuksia koskeva artikkeli löytyi vuoden toisesta numerosta ja se käsitteli Vuodin, vuoden 2011 aikana julkaistun artikkelin, tavoin väärinkäytöksiä sekä niiden havaitsemista. Gullkvistin ja Jokipiin (2012, 56) artikkelissa keskityttiin suomalaisella aineistolla tehdyn väärinkäytösten riskitekijöihin liittyvän tutkimuksen läpikäymiseen. Artikkelin mukaan sisäisen tarkastajan ja tilintarkastajan tehtäviin ei suoranaisesti kuulu

väärinkäytöksiä etsiminen. Tehdessään kuitenkin arviointeja heidän tulee huomioida mahdollisuus väärinkäytökseen sekä laatia tarkastussuunnitelmansa tämän pohjalta. Sisäisten tarkastajien näkökulmasta kolme keskeisintä väärinkäytösten riskitekijää ovat johdon epäonnistuminen henkilöstön sisäiseen valvontaan liittyen asenteiden luomisessa, heikko sisäinen valvonta sekä tietojen käsittelyn valvonnan heikkous. Tilintarkastajat taas näkivät kriittisimmät riskitekijät osapuolten välillä olevissa epätavallisissa liiketoimissa, johdon kyseenalaisena tai rikollisena taustana tai epärehellisen tai epäeettisen johdon parissa. Tutkimustulosten perusteella sisäiset tarkastajat nostavat kontrollien riittävyyteen liittyvät riskitekijät olennaisena esiin. Tilintarkastajien painotukset riskitekijöiden suhteen taas olivat tasaisempia, tutkimustulosten mukaan suomalaisten tilintarkastajien arvioinnit keskittyvät riskitekijöiden kaikkiin ryhmiin: johdon ominaisuudet, taloudellinen tasapaino, alttius varojen väärinkäyttöön ja sisäisten kontrollien riittävyys. (Gullkvist & Jokipii 2012, 57-58.)

5.4 Empiirisen osuuden yhteenveto

Tämän luvun tarkoituksena oli kuvata ja analysoida vuosien 2007-2012 aikana julkaistuja, sisäiseen tarkastukseen ja tilintarkastukseen, liittyviä tekstejä sekä selvittää, millaisia muutoksia rooleissa on tapahtunut näiden vuosien aikana. Luku jakautui kolmeen osaan, joiden alla jokainen vuosi oli omana alalukunaan. Verrattaessa sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen tekstejä valittuna ajanjaksona, huomataan, että keskustelu painottui enemmän tilintarkastukseen liittyviin asioihin kuin sisäiseen tarkastukseen. Erityisesti vuosien 2008 ja 2010 osalta tilintarkastus oli huomattavasti enemmän esillä valituissa teksteissä, toisaalta taas vuoden 2012 aikana tilanne kääntyi pääläelleen, jolloin sisäisen tarkastuksen läsnäolo ja näkyvyys teksteissä oli tilintarkastusta vahvempaa.

Sisäisen tarkastuksen roolissa tapahtuneet muutokset olivat nähtävissä enemmän aseman, tehtävien ja tulevaisuuden kautta, tilintarkastuksessa sääntelyllä ja asemalla oli keskeinen rooli tehtäviin liittyvien muutosten jäädessä vähemmälle. Organisaatioiden määrittellessä sisäisen tarkastuksen tehtävät riippuvat muutokset toiminnon tehtävissä osittain organisaatioiden painottamien alueiden mukaan. Tilintarkastuksen perustuessa

lainsäädäntöön ja julkiseen varmentamistehtävään ei siihen liittyvissä tehtävissä ollut havaittavissa samankaltaisia muutoksia. Työtehtävissä tapahtuvat muutokset olivat tilintarkastuksen puolella enemmänkin seurausta lainsäädännön muuttumisesta.

Sisäisen tarkastuksen sääntelyn näkökulmasta muutoksia ei tapahtunut tarkasteltavana ajanjaksona kovinkaan paljoa tai muutokset olivat vaikutukseltaan pieniä ja niistä käytävä keskustelu näin ollen myös suppeampaa. Merkittävimpiä muutoksia olivat päivitykset ammatillisen käytännön viitekehykseen sekä ammattistandardeihin, arvopaperimarkkinalakiin ja hallinnointikoodiin sisältyvä säännös selvityksen antamisesta yhtiön hallinto- ja ohjausjärjestelmästä, työohje johdon palkkioiden ja etuuksien tarkastamiseen sekä kolmen puolustuslinjan malli. Tilintarkastuksen osalta keskustelu taas painottui vahvasti sääntelyyn ja muutoksia oli nähtävissä eri tasoilla. Tarkasteltavan ajanjakson alkupuolella keskustelua hallitsi vahvasti vuonna 2007 voimaan tullut uusi tilintarkastuslaki, jonka myötä myös kansainväliset tilintarkastusstandardit, lyhyeltä nimeltään ISA-standardit, nousivat esille. EU:n komission vuonna 2010 julkaisema vihreä kirja puhututti sen julkaisemisvuodesta eteenpäin ja tähän liittyvät tilintarkastusdirektiivi sekä uusi asetus saivat huomiota. Muita tilintarkastukseen liittyviä sääntelyn muutoksia olivat rahanpesulain uudistuminen, johdon vahvistuskirje sekä laadunvalvontastandardi. Huomionarvoista sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen sääntelyn muutoksista puhuttaessa on se, että osa muutoksista oli valmistelun asteella tai tulossa voimaan vasta tulevaisuudessa, jolloin keskustelu mahdollisista muutoksista ja vaikutuksista perustui arviointeihin sekä havaintoihin. Erityisesti tilintarkastuksen osalta pohdittiin sääntelyyn mahdollisesti tulevien muutoksien vaikutuksia tilintarkastajan rooliin, kun taas esimerkiksi sisäisen tarkastuksen osalta kansainvälinen ammatillinen viitekehys uudistettiin vuonna 2009, mutta se sai osakseen melko vähän huomiota. (Liite 1.)

Siirryttäessä sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen asemissa tapahtuneisiin muutoksiin havaitaan, että riippumattomuus oli molemmissa tarkastuksissa esillä. Sisäisen tarkastuksen osalta riippumattomuutta korostettiin jopa enemmän, sillä ollessaan osa organisaatiota on sisäisen tarkastuksen riippumattomuuden aste tilintarkastusta alhaisempi. Riippumattomuutta korostettiin sisäisessä tarkastuksessa useampana vuotena ja siihen liittyen kommentoitiin, että sisäisen tarkastuksen ei tulisi olla sidottu organisaatiossa millekään tietylle tasolle, vaan työskentelyn tulisi tapahtua organisaation

kaikilla tasoilla. Riippumattomuuden lisäämiseksi ja resurssien optimoimiseksi sisäisen tarkastuksen tulisi keskittyä vuorovaikutteiseen sekä kommunikoivaan toimintatapaan johdon kanssa. Tilintarkastuksen osalta riippumattomuus nousi esille erilaisten kirjanpito- ja tilinpäätöskandaalien sekä finanssikriisin seurauksena ja kysymyksiä herättivät tilintarkastajien mahdollisuus konsultointi- ja neuvontapalveluiden tarjoamiseen sekä näistä saatujen palkkioiden vaikutus tilintarkastuksen objektiivisuuteen. Muun muassa EU:n komission julkaisemassa vihreässä kirjassa nostettiin kyseinen aihe esille (Liite 1.)

Yhteisenä puheenaiheena toimivat myös erilaiset laadunvarmistukset sekä niiden arvioinnit. Sisäisen tarkastuksen näkökulmasta laadunvarmistusarvioinneilla nähtiin olevan vaikutusta siihen, millaisena sisäinen tarkastus näyttäytyy muulle organisaatiolle ja niillä voidaankin ammattimaisuuden lisäämisen ohella osoittaa prosessien onnistunut toiminta. Muun muassa Koivu (2008a, 12) kommentoi, ettei Suomessa ole tehty laadunvarmistusarviointeja riittävässä laajuudessa, kun taas Kuuluvainen (2009, 64-65) kirjoitti, että sisäisen tarkastuksen asema ja luotettavuus ovat parantuneet erilaisten sertifiointien ja laadunvarmistusjärjestelmien seurauksena. Näkemykset laadunvarmistuksen tasosta vaihtelivat kirjoittajien välillä, vaikkakin niiden tärkeys sisäisen tarkastuksen roolin kehittämiseksi tunnistettiin kaikkien osalta. Tilintarkastuksen puolella laadunvarmistuksia painotettiin sisäistä tarkastusta enemmän, yhtenä osasyynä tähän vaikuttivat uudelleen käynnistetyt, hyväksytyjen tilintarkastajien laadunvarmistukset sekä valvonnan määrän kasvu. Keskuskauppakamarin yhteydessä, vuonna 2009, aloittaneen laadunvarmistustiimin ja sen suorittamien laaduntarkastuksien tarkoituksena oli julkisen intressin kohteena olevien tilinpäätösten sekä tilintarkastuksen luotettavuuden lisääminen. Julkisen valvonnan lisääntymisellä nähtiin kuitenkin olevan myös haittapuolia byrokratian mahdollisen lisääntymisen sekä kasvavien kustannusten myötä. (Liite 1.)

Muita sisäisen tarkastuksen asemaan liittyviä muutoksia olivat ammatin vaativuuden lisääntyminen, uudet osaamistarpeet, sisäisen tarkastuksen toiminnon ulkoistaminen palveluntarjoajille, sisäisen tarkastuksen aseman vakiintuminen sekä johdon uudenlaiset odotukset. Tarkasteluajanjakson alkupuolella oli havaittavissa epäselvyyksiä sisäisen valvonnan ja sisäisen tarkastuksen erottelussa organisaatioiden sisällä, kyseiset käsitteet sekoittuivat toisiinsa. Sisäisen tarkastuksen ammattikunnan määrän nähtiin kuitenkin

olevan vuonna 2008 kasvussa ja tietoisuuden sisäisestä tarkastuksesta vahvistuneen. Vaativuuden taso oli kirjoittajien mukaan lisääntynyt ja sisäiseltä tarkastajalta vaadittavat uudenlaiset osaamistarpeet saattoivat joissakin tapauksissa johtaa osaamiskuilun syntymiseen. IT-alan yrityksissä sisäisen tarkastuksen ulkoistaminen oli yleistymään päin, vaikka suurin osa sisäistä tarkastajista työskentelikin vielä organisaatioiden sisällä (Lindholm 2008, 4-5). Sisäisen tarkastuksen osaamiseen kiinnitettiin huomiota eri vuosina ja sisäiseltä tarkastajalta vaadittaviin ominaisuuksiin nähtiin kuuluvan jo aiemmin riippumattomuuden kohdalla mainitut kommunikaatiotaidot, analyttisyys, aktiivisuus, proaktiivisuus sekä toimintaympäristön asiantuntemus. Erityisesti vuosina 2011 ja 2012 korostettiin johdon muuttuneita odotuksia sisäistä tarkastusta kohtaan, sisäistä tarkastusta tarvittiin hallituksen strategiseksi kumppaniksi ja aseman koettiin olevan vakiintunut erilaisten hallinto- ja ohjausjärjestelmiä koskevien säännösten voimaantulemisen myötä. (Liite 1.)

Tilintarkastuksen asemassa tapahtuneisiin muutoksiin vaikuttivat keskeisesti sääntelyssä tapahtuneet muutokset, kuten esimerkiksi maallikotilintarkastuksen poistuminen, tilintarkastuksen valvonta, ISA-standardit sekä EU:n komission vihreä kirja. Tarkasteluajanjakson alkupuolella, vuosina 2007 ja 2008, tilintarkastuksen aseman nähtiin ammattimaistuvan uuden tilintarkastuslain sekä maallikotilintarkastuksen poistumisen myötä ja ammatin yhtenäistämiseksi koettiin olevan tarve. Tilintarkastajien hyväksymisvaatimukseen ehdotettiin muutoksia osaamisen takaamiseksi ja Suomessa voimassa ollut tilintarkastajan laaja vahingonkorvausvastuu nähtiin ongelmalliseksi ja siihen toivottiinkin lisärajoituksia. Tilintarkastajan raportointiin liittyen keskusteluissa otettiin vuonna 2008 ja 2009 esiin uusi vakiomuotoinen tilintarkastuskertomusmalli, jonka myötä vapaaehtoisia lausuntoja ei ollut enää pakko antaa. Tarkoituksena oli muokata tilintarkastuskertomusta vastaamaan paremmin ISA-standardien mukaista mallia. (Liite 1.)

Tilintarkastuksen asemaan keskeisesti vaikuttavana tekijänä huomiota kiinnitettiin myös tilintarkastusvelvollisuuden kokorajoihin, joihin liittyen Euroopassa oli suunnitelmia rajojen nostamiseksi. Suomessa tilintarkastusvelvollisuuden kokorajojen nostaminen herätti kuitenkin ristiriitaisia mielipiteitä, sillä pk-yritykset muodostavat ison osan yrityssektoria ja näin ollen kokorajojen nostaminen merkitsisi monen yrityksen vapautumista tilintarkastusvelvollisuuden parista sekä tilintarkastusmarkkinoiden

supistumista. Tarkasteluajanjakson loppupuolella keskustelu kääntyi EU:n komission julkaiseman vihreän kirjan myötä yhteistilintarkastukseen sekä tilintarkastusmarkkinoiden keskittymiseen. Tilintarkastusmarkkinoiden keskittyminen neljälle suurelle toimijalle askarrutti teksteissä ja yhdeksi vaihtoehdoksi ehdotettiin yhteistilintarkastusta, joka mahdollistaisi myös pienten toimijoiden mukaan tulemisen markkinoille. Myös tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen pakkorotaatio sekä aiemmin mainittu, ammatin yhtenäistäminen ja tilintarkastajien yhtenäisen tutkinnon luominen puhututtivat. (Liite 1.)

Sisäisen tarkastuksen tehtävissä lähdettiin vuonna 2007 liikkeelle strategisesta perspektiivistä sekä tutkimustulosten ja laadunvarmistustarkastusten perusteella havaittujen sisäisen tarkastuksen hyödyntämättömän lisäarvon ja potentiaalın ottamisesta paremmin käyttöön. Sisäisellä tarkastuksella nähtiin olevan olennainen rooli erilaisissa strategiaan, eettisyyteen ja vastuunjakoihin liittyvissä asioissa, vaikka organisaatiot kokivatkin, ettei sisäisen tarkastuksen toiminta ollut keskittynyt vielä riittävässä määrin näihin. Sisäisen tarkastuksen arvioinnit strategian toteuttamisen valvonnasta kuuluivat vain joka toisen organisaation toimintaan (Kuuluvainen 2007, 15-17). Erilaisten tutkimus- ja tarkastustulosten perusteella sisäisen tarkastuksen toiminnan ei nähty kohdistuvan vielä riittävässä määrin riskienhallintaan sekä hallinto- ja johtamisjärjestelmää koskeviin prosesseihin.

Vuonna 2008 ja 2009 sisäisen tarkastukseen tehtäviin liittyvissä teksteissä korostuivat riskiperusteisuus, riskienhallinta, liiketoimintariskien arvioiminen, keskittyminen konsultointitehtäviin sekä sisäinen valvonta. Perinteisen compliance-tarkastuksen sijaan riskiperusteinen tarkastus oli tullut olennaiseen asemaan ja erityisesti taloudellisesti vaikeissa olosuhteissa sisäisen tarkastuksen näkökulmasta sisäisellä valvonnalla ja riskienhallinnalla oli korostunut merkitys. Sisäiseltä tarkastukselta toivottiin tehokkuuteen ja parhaisiin käytäntöihin liittyviä kehittämissuhteita. Vuoden 2010 osalta keskityttiin sisäisen tarkastuksen tehtäviin tarkoituksenmukaisuus- ja tehokkuuskysymyksissä sekä sisäisen valvonnan arviointeihin. Kuuluvaisen (2010, 20-21) mukaan sisäisen tarkastuksen tuli ensisijassa keskittyä tarkoituksenmukaisuus- ja tehokkuuskysymyksiin. Uudet säännökset ja muut toimintaympäristössä luodut paineet aiheuttivat sen, että kiinnostus sisäistä valvontaa kohtaan kasvoi organisaatioissa ja näin ollen sisäisen tarkastuksen arviointeja kaivattiin tällä saralla. Riskienhallinta, sisäinen

valvonta sekä väärinkäytökset toistuivat myös vuoden 2011 ja 2012 teksteissä, sisäisen tarkastuksen tukea ja apua kaivattiin lisäksi toimintaympäristön muutoksiin, epävarmuuden hallintaan sekä poislähtöprosessin tarkastamiseen liittyen.

Keskustelua tilintarkastuksen tehtäviin liittyvistä muutoksista ei ollut havaittavissa kovinkaan suurta määrää verrattaessa sisäiseen tarkastukseen. Tilintarkastuksen osalta vuonna 2007 tarkasteltiin neuvonta- ja konsultointipalveluita sekä sisäisen valvonnan ja SOX:n vaikutusta tilintarkastukseen. Neuvonta- ja konsultointipalveluiden tarjoamisen osalta mainittiin varovaisuuden mielessä pitäminen sekä palveluiden tarjoamisen mahdollinen rajoittaminen, jottei tilintarkastaja päätyisi tarkastamaan itse suosittellemaansa toimintatapaa tai riippumattomuus kärsisi palveluista saatavan tulon suuruuden vuoksi. SOX:n seurauksena sisäisen valvonnan merkitys oli kasvamaan päin ja näin ollen tilintarkastajan arvioidessa sisäisen valvontajärjestelmän toimivuutta, tulisi hänen ottaa huomioon myös sisäiseen valvontaan ja sisäiseen tarkastukseen liittyvät muutokset.

Seuraavina vuosina kiinnostuksen kohteena olivat taloushallinnon ulkoistaminen, tilintarkastajan keskittyminen tehtävissään kassavirtaan ja riskienhallintaan sekä toiminnan jatkuvuuden arvioimiseen. Taloushallinnon ulkoistamisesta voi olla tilintarkastajalle hyötyä palveluntarjoajan osaamistason ollessa ulkoistavan organisaation osaamistasoa parempi, toisaalta taas haittapuolena voi olla työn lisääntyminen palveluntarjoajan järjestelmien toimivuuden ja oikeellisuuden varmentamiseksi. Taantuman myötä riskeistä raportointi oli entistä yksityiskohtaisempaa ja tilintarkastajan huomio kohdistui enemmän riskienhallintaan. Taloushallinnon sähköistämisen vaikutukset tilintarkastajan tehtäviin sekä uudet varmennuspalvelumuodot olivat esillä vuonna 2010 ja vuonna 2011 keskustelua suunnattiin tilintarkastajan raportointiin sekä esimerkiksi rahoituslaskelman tarkastamiseen. Taloushallinnon sähköistämisen seurauksena tilintarkastajan mahdollisuus saada erilaista dataa parantuisi sähköisen palvelun jatkuvan hyödynnettävyyden sekä paremman saatavuuden vuoksi. Tarkasteluajanjakson viimeisen vuoden osalta tilintarkastuksen tehtäviin liittyviä muutoksia ei ollut nähtävissä valitussa aineistossa.

Molempia tarkastuksia käsitteleviä tekstejä löytyi jokaiselta vuodelta. Vuonna 2007 huomiota kiinnitettiin Corporate Governanceen sekä sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen yhteistyön tiivistämiseen. Siitäkin huolimatta, että Corporate Governance sekä siihen liittyvä selvitys olivat enemmän esillä sisäisessä tarkastuksessa, tilintarkastajan roolin nähdään olevan selvä niiltä osin, mitä hänen tulee tehdä hallinto- ja ohjausjärjestelmään liittyen, kun taas sisäisen tarkastajan roolissa oli epäselvyyksiä vastuun rajauksen ollessa vaikeampaa vaihtelevien yrityskulttuurien vuoksi. Sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen yhteistyön tiivistämiselle nähtiin myös olevan tarve, jotta riskien tunnistaminen, tarkastustyön tekeminen sekä tiedon jakaminen helpottuisivat ja erityisesti sisäisen tarkastuksen kyky tuottaa lisäarvoa organisaatiolle kasvaisi. (Liite 1.)

Sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen välinen yhteistyö nostettiin esiin myös vuonna 2008, 2009, 2010 ja 2011. Sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen hyvän yhteistyön nähtiin riippuvan sujuvasta, riittävän usein ja ilman viiveitä tapahtuvasta tietojen vaihdosta, kommunikoinnin tärkeys päällekkäisyyksien välttämiseksi nostettiin myös esiin. Hyvällä yhteistyöllä resursseja saadaan optimoitua ja erityisesti valvontajärjestelmien tarkastamisessa osapuolilla on mahdollisuus toisen työn hyödyntämiseen. Roolien näkökulmasta tilintarkastuksen ajallisten resurssien ollessa rajattuja arvioitaessa taloudellista raportointiprosessia sisäinen tarkastus voi auttaa suorittamalla syvempiä analyysyjä prosesseihin liittyen.

Vuoden 2008, 2011 ja 2012 osalta yhteisiä artikkeleita löytyi väärinkäytöksiin, niiden havaitsemiseen sekä epäeettiseen toimintaan liittyen, erityisesti finanssikriisin seurauksena keskustelu riskeistä ja väärinkäytöksistä kiihtyi. Paineet tuloksetekoon näkyivät lisääntyneinä väärinkäytöksinä ja tällä nähtiin olevan vaikutusta niin sisäisen tarkastuksen kuin tilintarkastuksen rooleihin. Molemmissa tarkastuksissa korostettiin väärinkäytösten sekä niihin liittyvien riskien huomioonottamista sekä kommunikoinnin tärkeyttä mahdollisista löydöksistä. Sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen tehokkaalle yhteistyölle väärinkäytösten ja epäeettisen toiminnan minimoimiseksi ei pitäisi olla esteitä, sen sijaan tarkastusstandardeissa suositellaan yhteistyötä, tietojen jakamista ja päällekkäisen työn välttämistä. Sisäisen tarkastuksen työnkuva kattaa eettisten periaatteiden, väärinkäytösten torjuntakoulutuksen ja riskienhallinnan tarkastamisen, tilintarkastajan työnkuvaan taas soveltuu luontaisemmin keskustelut hallituksen kanssa väärinkäytösten torjuntaperiaatteista ja riskienhallintaperiaatteiden sisällöstä. Sisäisen

tarkastajan rooli väärinkäytötapauksissa on usein ensisijainen tilintarkastukseen nähden, mutta tilintarkastajan kokemuksesta erilaisista yrityksistä ja ympäristöistä voi olla apua riskien ja väärinkäytösten tunnistamisessa sekä ehkäisemisessä. (Vuoti 2011, 54-57.)

6 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkimuksen loogisuuden ja kokonaisuuden kannalta oli tärkeintä erottaa sisäinen tarkastus ja tilintarkastus eri toimijoiksi. Näin ollen vältettiin epäselvyydet roolien käsittelyssä, sillä nykyään tilintarkastusyhteisöt tarjoavat tilintarkastuspalveluiden lisäksi sisäisen tarkastuksen palveluita. Sisäisen tarkastuksen roolia pyrittiin ymmärtämään sisäisen tarkastuksen sääntelyn, aseman sekä tehtävien kautta. Vastaavasti tilintarkastajan roolin tarkastelu koostui tilintarkastuksen sääntelystä, asemasta ja tehtävistä. Tutkimuksen teoreettisen osuuden perusteella muodostettiin kuva sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen rooleista, empiirisen aineiston avulla taas pyrittiin tutkimaan ja analysoimaan, millaisia muutoksia sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen rooleissa on tapahtunut valitun ajanjakson, vuosien 2007-2012, aikana. Tutkielma pyrki vastaamaan seuraaviin kysymyksiin:

1. Millaiset sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen roolit ovat?
2. Millaisia muutoksia sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen rooleissa on ollut havaittavissa valituissa vuosien 2007-2012 välillä julkaistuissa teksteissä?

Tarkastelun perusteella sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen roolit poikkeavat toisistaan, mutta myös yhtäläisyyksiä on löydettävissä. Niin sisäisen tarkastuksen kuin tilintarkastuksen lähtökohtana on se, että ne edustavat puolueettoman asiantuntijan näkemystä tarkastuskohteesta ja sen tilasta. Sisäiselle tarkastajalle ja tilintarkastajalle on asetettu molemmille vaatimus riippumattomuudesta. Sisäisellä tarkastajalla ei ole mahdollisuutta saavuttaa samanlaista riippumattomuutta kuin tilintarkastajalla, sillä sisäinen tarkastus kuuluu osaksi tarkastettavaa organisaatiota. Yhtäläisyyksiä löytyy myös siltä osin, että molempien tarkastuksien tehtäviin kuuluu sisäisen valvontajärjestelmän toimivuuden arvioiminen, ja että molemmissa tarkastuksissa riskien ja väärinkäytösten ehkäisemisen merkitys on korostunut.

Sisäisen tarkastuksen ydinideana voidaan pitää varmistumista tavoitteiden saavuttamisesta organisaation arvojen mukaisesti. Tilintarkastuksen tärkeimpänä tehtävänä pidetään taloudellisten tietojen luotettavuudesta varmistumista. Sisäisen

tarkastuksen työ painottuu enemmän nykyhetken ja tulevaisuuden asioiden tarkasteluun, tilintarkastuksen työ keskittyy taas enemmän menneisyyden tarkasteluun. Sisäisen tarkastajan keskeiset tehtäväalueet ovat riskienhallinta, sisäinen valvonta sekä johtamis- ja hallintojärjestelmä. Tilintarkastajan tehtäväalueisiin kuuluu sen sijaan kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen sekä hallinnon tarkastus. Sisäisen tarkastuksen asemaa pohdittaessa huomataan, että sen tarkoituksena on palvella organisaatiota, kun taas tilintarkastaja toimii omistajien edunvalvojana. Sisäisen tarkastuksen toiminta osana tarkastettavaa organisaatiota pienentää riippumattomuuden astetta ja tilintarkastuksen riippumattomuuden aste onkin korkeampi sen ollessa ulkopuolinen toimija tarkastettavaan organisaatioon nähden.

Tilintarkastajalle on luotu mahdollisuus sisäisen tarkastuksen työn hyödyntämiseen tarkastustyössään. Tilintarkastajan tulee muodostaa käsitys sisäisestä tarkastuksesta sekä sisäisten tarkastajien tekemästä työstä ratkaistakseen sisäisen tarkastuksen relevanttiuden tilintarkastustyön kannalta. Tilintarkastajalla tulee olla selvyys sisäisen tarkastuksen roolista sekä siinä tapahtuvista muutoksista, sillä vastuu annettusta, lopullisesta lausunnosta on täysin tilintarkastajan harteilla eikä vastuu lausunnossa mahdollisesti esiintyvistä puutteista tai virheistä vähene sisäisen tarkastuksen työtä hyödyntämällä. Sisäisen tarkastuksen työtä hyödyntämällä tilintarkastajalla on mahdollisuus esimerkiksi tilintarkastustoimenpiteiden luonteen tai ajoituksen muuttamiseen tai tarkastustoimenpiteiden laajuuden supistamiseen. Sisäisen tarkastuksen laadun arvioimisella on keskeinen merkitys pohdittaessa työn hyödyntämistä tilintarkastuksessa.

Kun otetaan tarkasteluun sisäisen tarkastuksen roolissa tapahtuneet muutokset, huomataan, ettei analysoitujen tekstien perusteella ole havaittavissa samanlaista loogista jatkuvuutta ja yhteneväisyyttä kuin tilintarkastuksen roolia koskevissa teksteissä. Tilintarkastuksen teksteissä keskeisenä vaikuttavana tekijänä ja punaisena lankana toimi tarkasteltavana ajanjaksona sääntely sekä siihen liittyvät muutokset, sisäisen tarkastuksen tekstit taas olivat hajanasempia sekä joiltakin osin ristiriidassa keskenään ja sisäisen tarkastuksen rooliin liittyvien muutosten tarkastelu pohjautuikin enemmän erilaisiin havaintoihin sisäisen tarkastuksen tehtävistä ja asemasta. Aineiston pohjalta saatava kuva sisäisen tarkastuksen sääntelystä ei näyttäisi olevan yhtä tiukka ja tarkoin kontrolloitu kuin tilintarkastuksen sääntely, vaikka myös sisäisessä tarkastuksessa sääntelyä ollaan lisäämässä yhä enenevässä määrin. Siitäkin huolimatta, että sisäisen tarkastuksen

sääntelyssä tapahtui tarkasteltavana ajanjaksona muutoksia, ei niistä syntynyt kovinkaan runsaasti keskustelua ja vaikuttaisikin siltä, että näiden muutoksien vaikutus sisäisen tarkastuksen rooliin ei olisi kovinkaan merkittävä.

Sisäisen tarkastuksen roolissa oli nähtävissä valittuna ajanjaksona siirtymä kontrollien tarkastamisesta enemmän vakiintuneeseen asemaan johdon strategisena kumppanina sekä riskeihin ja riskienhallintaan keskittyvänä toimintona. Erityisesti tarkastusten suuntaaminen yhä enemmän riskienhallintaan sekä strategiaan asioihin olivat esillä ja sisäisen tarkastuksen merkitys compliance-tarkastuksen keskeisenä toimijana vähenemään päin. Kommunikaation lisääminen niin johdon kuin tilintarkastajien suuntaan nähtiin tarpeelliseksi, jotta sisäisen tarkastuksen resurssit saataisiin optimoitua välttämällä päällekkäistä työtä tilintarkastuksen kanssa, ja jotta sen mahdollisuus tuottaa lisäarvoa organisaatiolle tulisi kokonaan hyödynnettyä. Selkeiden suuntaviivojen määrittäminen muutosten suhteen oli sisäisen tarkastuksen tekstien kohdalla haasteellisempaa, sillä aihealueet vaihtelivat eri vuosien välillä, vaikkakin esimerkiksi taloudellisen tilanteen heikkenemisen myötä huomiota keskitettiin sisäisessä tarkastuksessa selkeästi riskeihin, väärinkäytöksiin ja sisäiseen valvontaan.

Tilintarkastuksen roolissa tapahtuneet muutokset olivat lähtöisin pääosin sääntelyssä tapahtuneista muutoksista tai siihen suunnitelluista muutoksista ja tilintarkastuksen nähtiin ajanjakson aikana ammattimaistuneen maallikkotilintarkastuksesta luopumisen myötä, työtehtävien tiukentuneen ja lisääntyneen sääntelyn sekä valvonnan lisäämisen myötä, uusien varmennuspalvelumuotojen nousevan esiin mahdollisten tilintarkastusvelvollisuuden kokorajojen nousun myötä sekä lisääntyvän taloushallinnon ulkoistamisen ja raportoinnin sähköistämisen muuttavan tilintarkastuksen työtehtävien luonnetta niin positiivisessa kuin negatiivisessa mielessä. Tilintarkastusalan houkuttelevuus herätti valitun ajanjakson aikana huolta ja ammatin yhtenäistäminen nähtiin tarpeelliseksi toisaalta osaamisen ja toisaalta tilintarkastuksen riittävän laadun takaamiseksi. Tilintarkastuksen merkitys yhteiskunnallisen ja omistajien edun valvojana näytti lisäävän keskustelua tilintarkastuksen sääntelystä erityisesti taloudellisesti vaikeissa tilanteissa sekä erilaisten kirjanpito- ja tilinpäätöskandaalien seurauksena.

Kuten aiemmin jo todettiin, sisäisen tarkastuksen teksteissä toisistaan poikkeavia näkemyksiä oli havaittavissa esimerkiksi sen suhteen, painotettiinko tarkastuksissa

jälkikäteistarkastamista vai oliko siirrytty jo enemmän proaktiiviseen toimintaan. Myös Corporate Governancen ja hallinnointikoodin merkityksestä sisäisen tarkastuksen roolille esitettiin eriäviä näkemyksiä, toisaalta niillä ei nähty olevan merkittävää vaikutusta sisäisen tarkastuksen tehtäviin, toisaalta taas sisäisen tarkastuksen aseman nähtiin paranevan tämän myötä. Tilintarkastuksen osalta toisistaan poikkeavia näkemyksiä ei juurikaan ollut havaittavissa teksteistä, vaikuttavana tekijänä tähän on toiminut tilintarkastuksesta käytävän keskustelun keskittyminen sääntelyn näkökulmaan, jolloin lähtökohdat havainnoille, esimerkiksi lakipykälän muuttumiselle, ovat samanlaisia.

Molempien roolien osalta ammatin vaativuuden nähtiin lisääntyneen ajanjakson aikana sekä tarkastajilta vaadittavan osaamisen muuttuneen yhä laajempaan sekä syvällisempään suuntaan organisaatioiden kansainvälistymisen sekä muuttuvien toimintaympäristöjen myötä. Riippumattomuuden tärkeys sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen asemaa parantavana tekijänä nostettiin esiin ja sen varmistaminen erilaisilla organisatoriseen asemaan, objektiivisiin arviointeihin sekä laadunvarmistuksiin liittyen näkyi myös molemmissa tarkastuksissa erityisesti taloudellisen taantuman seurauksena. Keskustelua syntyi myös liiketoiminnan tuntemisen tärkeyden, riskien ja väärinkäytösten havaitsemisen sekä sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen yhteistyön parantamisen sekä tiivistämisen ympärille. Huolimatta sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen rooleissa tapahtuneista muutoksista tarkastuksien välisen yhteistyön sekä sen tärkeyden ei nähty muuttuvan tai ainakaan vähentyvän.

Tutkielman tuloksia tarkasteltaessa on otettava huomioon, että se pitää sisällään tietynlaisia rajoitteita. Tutkimuksen empiirisessä osuudessa käytetty aineisto on valittu yhden lehden eri vuosien painoksista ja lisäksi tutkielmaan on otettu mukaan ainoastaan tietty, kuuden vuoden ajanjakso. Valittu lehti on suomalainen ja sitä julkaistaan vain Suomessa, joten myös nämä rajoitteet on pidettävä mielessä tulkintoja tehtäessä. Julkaisujen sisältämät, kirjoittajien henkilökohtaiset mielipiteet on mahdollisuuksien mukaan pyritty rajaamaan pois. On kuitenkin otettava huomioon, ettei tekstien sisältämä informaatio sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen rooleista sekä niissä tapahtuneista muutoksista välttämättä kerro, mitä rooleille on käytännössä tapahtunut. Tästä syystä tutkimuksen laajentaminen sisäisten tarkastajien ja tilintarkastajien haastatteluihin sekä heidän näkemyksiinsä rooleista sekä niissä tapahtuneista muutoksista voisi tuoda uudenlaisen ulottuvuuden aiheeseen ja vahvistaa käytännön muutokset rooleissa.

Empiirisen aineiston lähteenä voisi myös käyttää kansainvälisiä julkaisuja nykyhetkeen saakka, jolloin vertailua voisi tehdä roolien välillä kansainvälisestä näkökulmasta ajatellen muodostamalla samaan aikaan kuva sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen rooleista tänä päivänä.

LÄHDELUETTELO

Kirjallisuuslähteet

- Ahokas, Niina. 2012. *Yrityksen sisäinen valvonta*. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Alasuutari, Pertti. 2011. *Laadullinen tutkimus 2.0*. Tampere: Osuuskunta Vastapaino.
- Brody, Richard & Golen, Steven & Reckers, Philip. 1998. An Empirical Investigation of the Interface Between Internal and External Auditors. *Accounting and Business Research*, 28:3, 160-171.
- Creswell, J.W. 2007. *Research design: Qualitative and quantitative approaches*. Thousand Oaks, Ca: Sage Publications.
- Dezoort, Todd & Houston, Richard & Peters, Michael. 2001. The Impact of Internal Auditor Compensation and Role on External Auditors' Planning Judgments and Decisions. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 18 No. 2, 275-281.
- Farkas, Maia & Hirsch, Rina. 2016. The Effect of Frequency and Automation of Internal Control Testing on External Auditor Reliance on the Internal Audit Function. *Journal of Information Systems*, Vol.30 No.1, 21-40.
- Gramling, Audrey. 1999. External Auditors' Reliance on Work Performed by Internal Auditors: The Influence of Fee Pressure on This Reliance Decision. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* Vol. 18, 117-135.
- Haapamäki, Elina. 2012. Ammattiin vaikuttavia muutoksia selvitettiin – Haasteena sidosryhmien odotusten täyttäminen. *Tilintarkastus - Revision*, 6/2012, 28-31.
- Halonen, Kaarina & Steiner, Maj-Lis. 2010. *Tilintarkastusprosessi käytännössä*. Helsinki: WSOY.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara P. 2013. *Tutki ja kirjoita*. Porvoo: Kustannusosakeyhtiö Tammi.
- Hirvonen, Ahti & Niskakangas, Heikki & Steiner Maj-Lis. 2003. *Corporate Governance. Hyvä omistajaohjaus ja hallitustyöskentely*. Helsinki: WSOY.
- Holopainen, Atte & Koivu, Eila & Kuuluvainen, Antero & Lappalainen, Keijo & Mikola, Matti & Vehmas Keijo. 2006. *Sisäinen tarkastus*. Helsinki: Tietosanoma.
- Horsmanheimo, Pasi & Steiner, Maj-Lis. 2008. *Tilintarkastus – asiakkaan opas*. Helsinki: WSOY.

- Kananen, Jorma. 2014. *Laadullinen tutkimus opinnäytetyönä – Miten kirjoitan kvalitatiivisen opinnäytetyön vaihe vaiheelta*. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu.
- Koivu, Eila & Ranta-Aho, Markku & Vuoti, Helge. 2010. *Väärinkäytösriskit hallintaan*. Helsinki: Tietosanoma.
- Kostamo, Anna. 2010. *Sisäisen tarkastuksen vaikutus tilintarkastuksen määrään – tilintarkastajan näkökulma*. Aalto-yliopisto. Laskentatoimen ja rahoituksen laitos. Pro gradu –tutkielma.
- KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry (2008). *Tilintarkastusalan standardit ja suosittukset 2008*. Helsinki: KHT-Media Oy.
- Pickett, Spencer. 2004. *The internal auditor at work*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Pickett, Spencer. 2005. *The Essential handbook of internal auditing*. West Sussex: John Wiley & Sons, Ltd.
- Rajala, Sami-Petteri. 2014. *Sisäisen tarkastuksen organisoimistavan vaikutukset tilintarkastukseen – tilintarkastajan työn kannalta*. Tampereen yliopisto. Julkinen talousjohtaminen. Pro gradu –tutkielma.
- Ratsula, Niina. 2016. *Compliance – Eettinen ja vastuullinen liiketoiminta*. Helsinki: Talentum.
- Riistama, Veijo. 2000. *Tilintarkastus – perusteet*. Helsinki: WSOY.
- Riistama, Veijo. 2006. Tiesitkö tämän tilintarkastuksesta? Osa 3: Tilintarkastajan ja sisäisen tarkastuksen yhteistyö. *Tilintarkastus – Revision*, 2/2006, 51-54.
- Strandberg, Maria. 2014. *Sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntäminen ja yhteistyö tilintarkastuksessa*. Lappeenrannan teknillinen yliopisto. Kauppakorkeakoulu. Pro gradu –tutkielma.
- Tomperi, Soile. 2016. *Tilintarkastus - Normeista käytäntöön*. Helsinki: Edita.
- Tuomi, J & Sarajärvi, A. 2009. *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Jyväskylä: Kustannusosakeyhtiö Tammi.
- Viitanen, Risto. 2006. Tilintarkastus-Revision - lehti 50-vuotias. *Tilintarkastus-Revision*, 4/2006, 8-17.
- William, Felix & Gramling, Audrey & Maletta, Mario. 2001. The Contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing this Contribution. *Journal of Accounting Research*, Vol. 39 No. 3, 513-534.

Virallislähteet

Muut lähteet

Balanssi – Raportointi & Hyvä hallinto –lehti. Balanssi –lehden WWW-sivu.

<<http://www.balanssilehti.fi/>> luettu 21.11.2016

(Balanssilehti 2016)

Eettiset säännöt. IIA:n eettiset säännöt.

<https://www.theiia.fi/instancedata/prime_product_yhdistys/sisaisettarkastajat/embeds/eettiset_saannot.pdf> luettu 20.09.2016

(Lähdeviite: ”Eettiset säännöt”)

IFAC. International Federation of Accountants WWW-sivu.

<<https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/audit-assurance?discussions>> luettu 30.09.2016

(Lähdeviite: “IFAC”)

Sisäiset tarkastajat ry. Sisäiset tarkastajat ry:n WWW-sivu.

<https://www.theiia.fi/ammattilliset_asiat/sisainen_tarkastus> luettu 01.09.2016.

(Lähdeviite: “Sisäiset tarkastajat ry”)

Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit 2013. Sisäiset tarkastajat ry:n WWW-sivu.

<https://www.theiia.fi/instancedata/prime_product_yhdistys/sisaisettarkastajat/embeds/sisaisettarkastajatstructure/Standards2013_translation_into_FI_final_clean_.pdf> luettu 01.09.2016.

(Lähdeviite: “Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit”)

Suomen tilintarkastajat ry. Suomen tilintarkastajat ry:n WWW-sivu.

<<http://www.suomentilintarkastajat.fi/yhdistys/hyva-tilintarkastustapa/mita-on-tilintarkastus>>

(Lähdeviite: “Suomen tilintarkastajat ry”)

The Institute of Internal Auditors. The Institute of Internal Auditors WWW-sivu.

<<https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>> luettu 15.09.2016.

(Lähdeviite: “The Institute of Internal Auditors”)

LIITTEET

LIITE 1: Empiirisen aineiston yhteenveto

VUOSI 2007		
	<u>Sisäinen tarkastus</u>	<u>Tilintarkastus</u>
Sääntely	Ammatillisen käytännön viitekehys Sarbanes Oxley -laki	Uusi tilintarkastuslaki ISA-standardit
Asema	Riippumattomuus organisaation tasosta Vuorovaikutteisuus ja kommunikointi johdon kanssa Sisäinen valvonta & sisäinen tarkastus	Maallikkotilintarkastuksen poistuminen Ammatin yhtenäistäminen Vahingonkorvausvastuu
Tehtävät	Strateginen perspektiivi Sisäisen tarkastuksen potentiaali ja lisäarvon hyödyntäminen	Neuvonta- ja konsultointipalvelut Sisäinen valvonta ja SOX
Tulevaisuus	Ammattikunnan kasvu Ympäristöön, yhteiskuntaan ja eettisyyteen liittyvät aihealueet Sisäisen tarkastuksen painopisteen muutokset	Varmentamistehtävä Kansainvälisyys Haastavuus
Yhteistä	Corporate Governance Sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen yhteistyön tiivistäminen	

VUOSI 2008		
	<u>Sisäinen tarkastus</u>	<u>Tilintarkastus</u>
Sääntely	Arvopaperimarkkinalaki Ammattistandardit	Kansainväliset tilintarkastustandardit Rahanpesulaki Laintasoinen sääntely & viranomaisvalvonta
Asema	Vaativuuden lisääntyminen Uudet osaamistarpeet Ulkoistaminen Laadunvarmistusarvioinnit	Valvonnan lisääminen Tilintarkastusvelvollisuuden kokorajat Hyväksymisvaatimukset Vakiomuotoinen tilintarkastuskertomusmalli
Tehtävät	Riskiperusteisuus Riskienhallinta	Taloushallinnon ulkoistaminen
Tulevaisuus	Kommunikoinnin lisääminen Siirtymä proaktiivisempaan toimintaan	Työmäärän lisääntyminen Kansainvälisyys
Yhteistä	Väärinkäytökset Taloudellisen raportointiprosessin arviointi	

VUOSI 2009		
	<u>Sisäinen tarkastus</u>	<u>Tilintarkastus</u>
Sääntely	Kansainvälinen ammatillinen viitekehys Hallinnointikoodi	ISA-standardit Johdon vahvistuskirje
Asema	Sertifioinnit ja laadunvarmistusjärjestelmät Aseman vakiinnuttaminen Corporate Governance	Tilintarkastuksen laatu & laadunvarmistukset Tilintarkastuskertomus Tilintarkastusvelvollisuuden kokorajat
Tehtävät	Konsultoivampi suunta Liiketoimintariskit Sisäinen valvonta & riskienhallinta	Kassavirta & riskienhallinta Going concern Neuvojen antaminen & keskustelukumppani
Tulevaisuus	Vahvempi rooli strategisissa asioissa Riskikeskeisyys	Alan houkuttelevuus Tutkintorakenteen yhtenäistäminen Asiakaslähtöisyys
Yhteistä	Yhteistyö & hyöty organisaatiolle	

VUOSI 2010		
	<u>Sisäinen tarkastus</u>	<u>Tilintarkastus</u>
Sääntely	Työohje johdon palkkioiden ja etuuskien tarkastamiseen	Mahdolliset muutokset ISA-standardeihin Laadunvalvontastandardi EU:n komission vihreä kirja
Asema	Riippumattomuus Sisäisen tarkastuksen resurssit Osaaminen	Tilintarkastusvelvollisuuden kokorajat Riippumattomuus Laaduntarkastukset Tilintarkastuksen valvonta
Tehtävät	Tarkoituksenmukaisuus- ja tehokkuuskysymykset Sisäisen valvonnan arvioinnit	Taloushallinnon sähköistäminen Uudet varmennuspalvelumuodot
Tulevaisuus	Sisäisen tarkastuksen mielipiteet Objektiivisuuden varmistaminen	Alan houkuttelevuus Laaja ja syvä osaaminen Kansainvälistyminen
Yhteistä	Sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen yhteistyö Sääntelyn jatkuva lisääntyminen Riskienhallinta	

VUOSI 2011		
	<u>Sisäinen tarkastus</u>	<u>Tilintarkastus</u>
Sääntely	Kolmen puolustuslinjan malli	Maallikkotilintarkastus ISA-standardit EU:n komission vihreä kirja
Asema	Riippumattomuus Johdon uudet odotukset Osaaminen	Tilintarkastusvelvollisuuden kokorajat Tilintarkastusmarkkinoiden keskittyminen Yhteistilintarkastus
Tehtävät	Riskienhallinta Sisäinen valvonta Tuki toimintaympäristön muutoksessa	Tilintarkastajan raportointi Rahoituslaskelman tarkastaminen
Tulevaisuus	-	-
Yhteistä	Väärinkäytökset & epäeettinen toiminta Sisäisen tarkastuksen työn hyödyntäminen tilintarkastuksessa	

VUOSI 2012		
	<u>Sisäinen tarkastus</u>	<u>Tilintarkastus</u>
Sääntely	Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit	EU:n komission ehdotus tilintarkastuksen sääntelystä Tilintarkastusdirektiivi Uusi asetus ISA-standardit
Asema	Corporate Governance -säännöstö Hallituksen strateginen kumppani Kommunikointi	Pakkorotaatio Tilintarkastuksen valvonta Laaduntarkastukset Yhtenäinen tutkinto
Tehtävät	Poislähtöprosessin tarkastaminen Riskienhallinta Väärinkäytökset	
Tulevaisuus	EU:n asetusehdotus PIE-yhtiöitä koskien	
Yhteistä	Väärinkäytökset & niiden havaitseminen	

LIITE 2: Aineistona käytetyt artikkelit

Ahokas, Niina. 2007. Sarbanes-Oxley on osa Yhdysvalloissa listattujen suomalaisyritysten sisäistä valvontaa. *Tilintarkastus-Revision*, 4/2007, 65-70.

Ahokas, Niina. Tehokas sisäinen valvonta ostoprosessin tukena. *Tilintarkastus-Revision*, 2/2012, 52-55.

- Alakare, Sanna. 2008. Tilintarkastajien hyväksymisvaatimukset uudistuvat – uusia vaatimuksia on tarkoitus soveltaa jo vuoden 2008 KHT- ja HTM-tutkinnoissa. *Tilintarkastus-Revision*, 2/2008, 12-16.
- Arola, Aksu. 2011. Rahoituslaskelma tilintarkastajien silmin. *Tilintarkastus-Revision*, 4/2011, 16-19.
- Blumme, Nils. 2007. Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu kolmansille sekä kansainväliset tilintarkastusstandardit. *Tilintarkastus-Revision*, 1/2007, 27-31.
- Blumme, Nils. 2008. Osakeyhtiön uusi tilintarkastuskertomusmalli. *Tilintarkastus-Revision*, 1/2008, 12-16.
- Forssell, Jarno. 2008. Tilintarkastajan rooli ja imago kestänyt muutospaineissa. *Tilintarkastus-Revision*, 6/2008, 42-45.
- Forssell, Jarno. 2009. Sisäinen tarkastus on näköalapaikka yhtiöön. *Tilintarkastus-Revision*, 3/2009, 36-39.
- Fraktman, Mirja & Vuopala, Tapani. 2008. Tilintarkastus on suoritettava kansainvälisten tilintarkastusstandardien mukaisesti. *Tilintarkastus-Revision*, 3/2008, 39-43.
- Fraktman, Mirja. 2012a. Tilintarkastuksen EU-säätelyyn ehdotetaan merkittäviä muutoksia. *Tilintarkastus-Revision*, 1/2012, 14-16.
- Fraktman, Mirja. 2012b. Ehdotukset tilintarkastussäätelyn uudistamiseksi vastatulessa EU:ssa. *Tilintarkastus-Revision*, 6/2012, 20-22.
- Grönfors-Kallio, Anneli. 2008. Corporate Governance - selvitys valaisee taloudellisen raportoinnin prosesseja. *Tilintarkastus-Revision*, 5/2008, 40-42.
- Gullkvist, Benita & Jokipii, Annukka. Väärinkäytösten riskitekijät Suomessa – mihin tarkastajat kiinnittävät huomiota. *Tilintarkastus-Revision*, 2/2012, 56-59.
- Haapamäki, Elina. 2012. Ammattiin vaikuttavia muutoksia selvitettiin – haasteena sidosryhmien odotusten täyttäminen. *Tilintarkastus-Revision*, 6/2012, 28-31.
- Halla, Ilona. Miten yhtiössäsi on varmistettu, että sisäisen tarkastuksen työ on ohjattu tehokkaita keinoja käyttäen oikeisiin kohteisiin? *Tilintarkastus-Revision*, 5/2007, 53-57.
- Halla, Ilona. 2009. Kommunikoinnista tarkastusvaliokunnalle. *Tilintarkastus-Revision*, 6/2009, 28-31.
- Halla, Ilona. 2012. Audit committeen vahvistuminen korostaisi sisäisen tarkastuksen roolia. *Tilintarkastus-Revision*, 1/2012, 22-25.
- Heikkala, Jani. 2010. Sisäisen tarkastuksen raportointi - arvio sisäisen valvonnan riittävydestä. *Tilintarkastus-Revision*, 1/2010, 46-49.
- Heikkala, Jani. 2011. Tehokkuusvaatimukset sisäisessä valvonnassa, riskienhallinnassa ja sisäisessä tarkastuksessa. *Tilintarkastus-Revision*, 3/2011, 60–63.

- Help, Tuulikki. Sisäisen tarkastuksen ja IT-tarkastuksen välinen kumppanuus. *Tilintarkastus-Revision*, 5/2007, 35-39.
- Help, Tuulikki. Integroitu governance ja sisäinen tarkastus. *Tilintarkastus-Revision*, 4/2009, 50-53.
- Hentunen, Marko & Sailas, Olli. 2010. Tilintarkastajan rikosoikeudellisesta vastuusta. *Tilintarkastus-Revision*, 3/2010, 46-53.
- Horsmanheimo, Pasi. 2012. Tilintarkastajien valvonnan ajankohtaiskatsaus. *Tilintarkastus-Revision*, 2/2012, 64-67.
- Hyvönen, Anne. 2009. Hyvä tilintarkastaja tuntee asiakkaansa nousuissa ja laskuissa. *Tilintarkastus Revision*, 1/2009, 24-27.
- Iirola, Heli. 2011. The Institute of Internal Auditors - IIA - 70 vuotta. *Tilintarkastus-Revision*, 6/2011, 56-58.
- Iivari, Mika. 2011. XBRL-raportointi yleistyy maailmanlaajuisesti. *Tilintarkastus-Revision*, 6/2011, 44-47.
- Immonen, Anne. 2009. ISA-standardien mittava uudistus päätökseen. *Tilintarkastus-Revision*, 3/2009, 51-54.
- Juusela, Mirja & Kaskimies, Katariina & Lähdekorpi, Saila & Rauman, Eeva & Sutinen, Teija. 2011. Tilintarkastuksen dokumentointimalli päivitettiin. *Tilintarkastus-Revision*, 1/2011, 54-57.
- Järvinen, Tuukka & Haapamäki, Elina. 2011. Jaetun tarkastuksen hyötyjä ja haittoja tutkimuksen valossa. *Tilintarkastus-Revision*, 6/2011, 22-24.
- Kangas, Merja. 2010. Luovuus sisäisen tarkastajan työssä. *Tilintarkastus-Revision*, 5/2010, 66-68.
- Kannisto, Merja. 2010. Mihin sisäistä tarkastusta tarvitaan?. *Tilintarkastus-Revision*, 2/2010, 38-41.
- Kivelä, Taina. 2011. Maailma muuttuu - samoin sisäinen tarkastus. *Tilintarkastus-Revision*, 2/2011, 38-40.
- Koivu, Eila. 2007a. Johtamis- ja hallintotavan tarkastaminen. *Tilintarkastus-Revision*, 3/2007, 16-25.
- Koivu, Eila. 2007b. Tuloksia sisäisen tarkastuksen laadunvarmistustarkastuksista ja eväitä onnistuneelle arviointitoiminnalle. *Tilintarkastus-Revision*, 5/2007, 28-34.
- Koivu, Eila. 2008a. Sisäisen tarkastuksen laatutaso vaatii todellista sitoutumista. *Tilintarkastus-Revision*, 3/2008, 8-15.
- Koivu, Eila. 2008b. Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit - odotuksia johdolle. *Tilintarkastus-Revision*, 6/2008, 24-25.

- Koivu, Eila. 2009. Taantuma sisäisen tarkastajan silmin. *Tilintarkastus-Revision*, 5/2009, 52-55.
- Koivu, Eila. 2012. Työkaluja poislähtöprosessin riskien hallintaan. *Tilintarkastus-Revision*, 1/2012, 46-49.
- Kuuluvainen, Antero. 2007. Strategian toimeenpanon arviointi organisaatioissa. *Tilintarkastus-Revision*, 2/2007, 8-19.
- Kuuluvainen, Antero. 2009. IIA:n vuosikokous 13.5-16.5.2009 Johannesburgissa. *Tilintarkastus-Revision*, 5/2009, 64-66.
- Kuuluvainen, Antero. 2010. Hyvä organisaatiokulttuuri ja sisäinen tarkastus. *Tilintarkastus-Revision*, 4/2010, 20-22 & 68-69.
- Lahtinen, Noora. 2011. Sisäisen tarkastuksen hyödyntäminen ja luotettavuus tilintarkastajan näkökulmasta. *Tilintarkastus-Revision*, 3/2011, 30-33.
- Lind, Tiina. 2009. Sisäisen tarkastuksen työn hyödyntäminen tilintarkastuksessa. *Tilintarkastus-Revision*, 4/2009, 42-45.
- Lindholm, Bert. 2007. Kommunikoinnin tärkeys tarkastustyössä. *Tilintarkastus-Revision*, 5/2007, 4-5.
- Lindholm, Bert. 2008a. Sisäinen tarkastus - kehittyvä tulevaisuuden ammatti. *Tilintarkastus-Revision*, 2/2008, 4-5.
- Lindholm, Bert. 2008b. Osaamisen varmistaminen ja kehittäminen sisäisessä tarkastuksessa. *Tilintarkastus-Revision*, 5/2008, 4-5.
- Lähdekorpi, Saira. Onko laadunvalvontajärjestelmänne riittävällä tasolla? *Tilintarkastus-Revision*, 2/2010, 52-55.
- Lähdemäki, Jyrki. 2012. Standardimuutoksilla haetaan lisää tehokkuutta sisäiseen tarkastukseen. *Tilintarkastus-Revision*, 3/2012, 64-67.
- Lähdesmäki, Hannu. 2010. Pk-yrityksen sähköinen taloushallinto tilintarkastuksen näkökulmasta. *Tilintarkastus-Revision*, 4/2010, 26-29.
- Länsiluoto, Aapo & Järvenpää, Marko. 2008. Peruskirjanpitäjästä papiksi ja psykologiksi - taloushallinnon ulkoistaminen haastaa tilitoimiston ja tilintarkastajan. *Tilintarkastus-Revision*, 1/2008, 29-35.
- Nevalainen, Rabbe. 2007. Tilintarkastus muutosten keskellä. *Tilintarkastus-Revision*, 1/2007, 4-5.
- Nevalainen, Rabbe. 2008. Tervetullut suositus tilintarkastajan vahingonkorvausvastuun rajoittamisesta. *Tilintarkastus-Revision*, 4/2008, 4-5.
- Paakkolanvaara, Matti. 2011. Ferman ja ECIIA:n ohjeistus hallituksen ja tarkastusvaliokunnan apuna. *Tilintarkastus-Revision*, 1/2011, 36-39.

- Paasovaara, Marko & Konttila, Jenny. 2011. Maallikkotarkastuksen siirtymäsäännökset umpeutuvat - mikä muuttuu?. *Tilintarkastus-Revision*, 6/2011, 60-63.
- Palvi, Mauri. 2010. Eettisyys jokapäiväisessä työssä. *Tilintarkastus-Revision*, 3/2010, 26-29.
- Paul, Mikael. 2007. Corporate Governance - keskustelua Hollannissa. *Tilintarkastus-Revision*, 2/2007, 62-63.
- Paul, Mikael. 2010. Pohjoismaista keskustelua tilintarkastuksesta. *Tilintarkastus-Revision*, 3/2010, 62-65.
- Pirskanen, Eija. 2008. Mikä on sisäisen tarkastuksen rooli taloudellisen raportointiprosessin arvioinnissa? *Tilintarkastus-Revision*, 1/2008, 76-81.
- Rehn, Joakim. Vaihtoehtoiset tarkastusmenetelmät puhututtavat maailmalla. *Tilintarkastus-Revision*, 4/2009, 34-37.
- Remes, Matti. 2010. Yhteisenä tavoitteena toimiva sisäinen valvonta. *Tilintarkastus-Revision*, 5/2010, 42-45.
- Riistama, Veijo. 2007a. Tilintarkastaja neuvonantajana ja konsulttina. *Tilintarkastus-Revision*, 2/2007, 41-45.
- Riistama, Veijo. 2007b. Tilintarkastajan vastuu. *Tilintarkastus-Revision*, 4/2007, 32-36.
- Riistama, Veijo. 2007c. Tiesitkö tämän tilintarkastuksesta? – Tilintarkastuksen tulevaisuudesta. *Tilintarkastus-Revision*, 6/2007, 8-15.
- Saarinen, Ossi. 2007a. Tilintarkastuksessa uusi aikakausi. *Tilintarkastus-Revision*, 3/2007, 4-5.
- Saarinen, Ossi. 2007b. Tilintarkastustuote uudistuu - niin myös tilintarkastajat ja -ympäristö. *Tilintarkastus-Revision*, 6/2007, 4-5.
- Saarinen, Ossi. 2008. Mistä suunnasta puhaltavat alan muutostuulet? *Tilintarkastus-Revision*, 6/2008, 4-5.
- Satopää, Rauno. 2007. Hyvä tilintarkastustapa pienyritysten tarkastuksissa – tilintarkastajien käsityksiä. *Tilintarkastus-Revision*, 3/2007, 41-45.
- Sorsa, Eero. 2008. Tilintarkastusalan tulevaisuus - yhdistysten puheenjohtajien tulevaisuuden näkemyksiä. *Tilintarkastus-Revision*, 1/2008, 8-11.
- Steiner, Maj-Lis. 2010. EU:n komission vihreä kirja tilintarkastuksesta. *Tilintarkastus-Revision*, 6/2010, 40-42.
- Storckovius, Kari. 2010. Uusi työohje ylimmän johdon palkkioiden ja etuuksien tarkastamisesta. *Tilintarkastus-Revision*, 3/2010, 42-45.
- Storckovius, Kari. 2011. Riippumattomuus ja objektiivisuus sisäisessä tarkastuksessa. *Tilintarkastus-Revision*, 3/2011, 52-55.

- Storckovius, Kari. 2012a. Johto ja tarkastusvaliokunta tarvitsevat laajentuneen riskikentän hallitsevaa sisäistä tarkastusta. *Tilintarkastus-Revision*, 4/2012, 25-26.
- Storckovius, Kari. 2012b. Uudet riskit ja priorisointivaatimukset haastavat sisäisen tarkastajan. *Tilintarkastus-Revision*, 4/2012, 54-57.
- Sviili, Tarja. 2008. Uusi rahanpesulaki astui voimaan – Huomiota liiketoimintaprosesseihin ja rahavarojen alkuperään. *Tilintarkastus-Revision*, 4/2008, 28-31.
- Sviili, Tarja. 2009a. Konsultoivampi ote sisäiseen tarkastukseen. *Tilintarkastus-Revision*, 1/2009, 34-35.
- Sviili, Tarja. 2009b. Pyöriteitä raportoinnin rintamalla. *Tilintarkastus-Revision*, 2/2009, 6-9.
- Sviili, Tarja. 2009c. Tilintarkastajien laadunvarmistus uusille urille. *Tilintarkastus-Revision*, 2/2009, 46-49.
- Sviili, Tarja. 2009d. Onnistunut vuorovaikutus rakentaa luottamusta. *Tilintarkastus-Revision*, 3/2009, 42-45.
- Sviili, Tarja. 2009e. Sisäinen tarkastus johdon strategiseksi työkaluksi. *Tilintarkastus-Revision*, 4/2009, 24-27.
- Sviili, Tarja. 2009f. Tilintarkastuskertomus on yritykset ja tilintarkastajan välinen asia. *Tilintarkastus-Revision*, 5/2009, 16-19.
- Sviili, Tarja. 2009g. ISA:t istuvat pientenkin yritysten tarkastuksiin. *Tilintarkastus-Revision*, 5/2009, 34-38.
- Sviili, Tarja. 2009h. Katse tilintarkastajajärjestelmän tulevaisuuteen. *Tilintarkastus-Revision*, 5/2009, 44-47.
- Sviili, Tarja. 2010a. Uudet varmennuspalvelut haaste Euroopan tilintarkastajille. *Tilintarkastus-Revision*, 1/2010, 16-19.
- Sviili, Tarja. 2010b. Suurten muutosten kynnyksellä. *Tilintarkastus-Revision*, 5/2010, 22-25.
- Sviili, Tarja. 2011a. Hannu Pellinen haluaa vahvistaa tilintarkastajien painoarvoa. *Tilintarkastus-Revision*, 1/2011, 28-31.
- Sviili, Tarja. 2011b. Matti Mikola: yritysjohdon nuorentuminen korostanut sisäisen tarkastuksen asemaa. *Tilintarkastus-Revision*, 2/2011, 41-44.
- Sviili, Tarja. 2011c. Göran Tidström: Rakentavan dialogi tarpeen arvioitaessa uudelleen tilintarkastajan roolia. *Tilintarkastus-Revision*, 3/2011, 46-49.

- Sviili, Tarja. 2012a. Myös sisäinen tarkastus osakkeenomistajan asialla. *Tilintarkastus-Revision*, 1/2012, 42-45.
- Sviili, Tarja. 2012b. Riittävä kansallinen liikkumavara halutaan säilyttää tilintarkastuksen sääntelyssä. *Tilintarkastus-Revision*, 2/2012, 36-37.
- Sviili, Tarja. 2012c. ISA:n skaalautuvuus pk-yhteisöjen tarkastuksissa askarruttaa. *Tilintarkastus-Revision*, 3/2012, 42-43.
- Tikkanen, Reino. 2009. Raportointi hyvästä hallinnoinnista etenee pörssiyrityksissä. *Tilintarkastus-Revision*, 4/2009, 46-49.
- Vainio, Kari. 2010. Laaduntarkastusten satoa. *Tilintarkastus-Revision*, 4/2010, 56-59.
- Vehmas, Keijo. 2007. Ammatin tulevaisuudesta. *Tilintarkastus-Revision*, 2/2007, 4-5.
- Visakorpi, Tiina. 2010. Tilintarkastajien valvonnan edistettävä luottamusta tilintarkastukseen. *Tilintarkastus-Revision*, 6/2010, 54-57.
- Vuoti, Helge. 2008. Varoitusmerkit tilintarkastajan apuna väärinkäytösten havaitsemisessa. *Tilintarkastus-Revision*, 4/2008, 23-26.
- Vuoti, Helge. 2011. Väärinkäytösten minimointi ulkoisen ja sisäisen tarkastuksen yhteisenä tavoitteena. *Tilintarkastus-Revision*, 2/2011, 54-57.